

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені Вадима Гетьмана»**

На правах рукопису

Коваленко Олеся Володимирівна

УДК 657.2+657.6]:069.51(1-477)(043.3)

ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ КУЛЬТУРНИХ ЦІННОСТЕЙ В УКРАЇНІ

**Спеціальність 08.00.09 - Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)**

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:

Ісай Оксана Василівна

кандидат економічних наук,

доцент

Київ - 2015

ЗМІСТ

| | |
|---|-----|
| ВСТУП..... | 3 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ КУЛЬТУРНИХ ЦІННОСТЕЙ..... | 11 |
| 1.1. Культурні цінності як об'єкт обліку та контролю | 11 |
| 1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та контролю культурних цінностей | 32 |
| 1.3. Вітчизняні та зарубіжні підходи до загальної оцінки культурних цінностей на державному рівні | 49 |
| Висновки до розділу 1..... | 65 |
| РОЗДІЛ 2. ОБЛІК КУЛЬТУРНИХ ЦІННОСТЕЙ: МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ | 70 |
| 2.1. Організація документування наявності та руху культурних цінностей..... | 70 |
| 2.2. Методологічний інструментарій бухгалтерського обліку культурних цінностей | 91 |
| 2.3. Методика обліку культурних цінностей в бюджетних установах | 109 |
| Висновки до розділу 2..... | 135 |
| РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ЗА ЗБЕРЕЖЕННЯМ ТА ОХОРОНОЮ КУЛЬТУРНИХ ЦІННОСТЕЙ..... | 141 |
| 3.1. Особливості здійснення загального контролю за культурними цінностями..... | 141 |
| 3.2. Особливості фінансового контролю в музейних установах як елемента системи управління державними фінансами..... | 147 |
| 3.3. Методичні положення контролю діяльності з охорони культурної спадщини | 162 |
| 3.4. Організаційні аспекти технології контролю культурних цінностей в музейних установах | 195 |
| Висновки до розділу 3..... | 206 |
| ВИСНОВКИ..... | 210 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 215 |
| ДОДАТКИ..... | 244 |

ВСТУП

Особливості державного фінансового контролю в музейних установах як елементу системи управління державними фінансами

Актуальність теми. Ставлення до культурних цінностей, передача їх майбутнім поколінням, ефективне використання в суспільному житті сприяє самоідентифікації нації, має соціально-значиму функцію підтримки стабільності та сталого суспільного розвитку, є показником рівня розвитку держави, духовної зрілості її громадян.

Успіх процесу інтеграції України до європейського співтовариства залежить від багатьох чинників, серед яких вагомим є гармонізація національних норм та правил із європейськими та міжнародними вимогами, у тому числі і в галузі охорони культурного надбання. Особливого значення зазначені питання набувають в умовах реформування державної системи управління галуззю культури, а також – посилення ролі держави у формуванні і реалізації міжнародних відносин під час інтеграції до міжнародних організацій у даній сфері.

Аналіз досягнень, вивчення міжнародного досвіду та перспектив розширення міжнародної співпраці в галузі збереження культурної спадщини свідчить про вагоме значення економічних механізмів та важелів, що забезпечують високу ефективність зазначеного охоронного процесу, при цьому чільне місце серед них належать обліку та контролю культурних цінностей. Опрацювання результатів сучасних наукових досліджень в обліку та контролі свідчить про вкрай обмежений розгляд питань класифікації, документування, оцінки, синтетичного та аналітичного обліку, організаційно-методичних процедур контролю культурних цінностей. Специфіку даних операцій відображено точково не тільки у теоретичних роботах, присвячених обліку та контролю, а й у вітчизняному законодавстві. Водночас, у країнах ЄС реалізуються різні моделі здійснення культурної політики, у межах яких вирізняються певні особливості їх економічного супроводу, у тому числі у сфері обліку та контролю культурних цінностей, які потребують збереження та захисту.

Опанування цих положень в умовах гармонізації вітчизняної облікової системи до загальноприйнятих світових підходів є вкрай актуальним та своєчасним.

Питання обліку та контролю культурних цінностей прямо та опосередковано розглядались в працях таких вітчизняних вчених-економістів: Л.В. Гізатуліної, О.О. Дорошенко, І.К. Дрозд, В.В. Жука, О.В. Ісай, І.О. Кондратюк, Ю.А. Кузьмінського, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, І.Ю. Чумакової, А.В. Шайкана. Заслужують на увагу теоретичні й прикладні дослідження спадщини, які здійснюють культурознавці, історики та правознавці В.І. Акуленко, В.О. Горбик, Т.І. Катаргіна, Т.В. Курило, В.М. Піскун, Б.А. Платонов, Л.В. Прибега, а також архітектори та містобудівники М.В. Бевз, В.В. Вечерський, Є.Є. Водзинський, В.Т. Завада, О.В. Лесик, Т.Ф. Панченко. Значний внесок у дослідження теорії та практики охорони культурних цінностей внесли економісти, економіко-географи та фахівці туристичної галузі О.О. Бейдик, К.М. Горб, В.К. Євдокименко, І.Ф. Карташевська, О.О. Любіцева, Г.П. Науменко, В.І. Павлов, Л.М. Черчик, І.М. Яковенко. Серед провідних зарубіжних вчених, які займалися теоретичною та практичною розробкою у сфері історико-культурної і природної спадщини та їх економічного забезпечення, слід виокремити Ю.О. Веденіна, Л. Гаррісона, Б. Грехема, А.І. Єльчанінова, І.В. Зоріна, В.О. Квартальнова, М.Є. Кулешову, Д.С. Лихачева, А.І. Локотко, Ю.Л. Мазурова, Р. Прентіса, Ю.С. Путрика, Д. Ріпкема, Г. Річардса, Б. Сміта, Р.Ф. Туровського, П.М. Шульгіна.

Віддаючи належне працям вищезазначених вчених, варто зазначити, що комплексні наукові дослідження, присвячені обліку та контролю культурних цінностей в Україні, на сьогодні відсутні, що негативно позначається на ефективності процесів управління таким специфічним об'єктом державного значення, яким є культурні цінності.

Актуальність вищезазначених питань та недостатній рівень опрацювання методичних і практичних проблем бухгалтерського обліку та контролю визначили вибір теми та цільове спрямування даного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження проведено відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку Державного

вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темами: «Удосконалення обліку, контролю в галузях економіки» (реєстраційний № 0108U001858) та «Удосконалення обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційного розвитку економіки» (реєстраційний № 0113U004263). Особисто автором у межах означених тем розроблено пропозиції щодо удосконалення методики та організації обліку і контролю культурних цінностей.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є комплексне дослідження теоретико-методичних і практичних питань з обліку та контролю культурних цінностей в Україні з урахуванням сучасних вимог та стратегічних цілей. Поставлена мета визначає зміст досліджень, які зводяться до вирішення наступних взаємопов'язаних завдань організаційного, теоретичного, практичного та методичного характеру:

- на підставі опрацювання існуючих світових та вітчизняних підходів розвинути характеристику поняття «культурні цінності»;
- з метою забезпечення чіткої організації обліково-контрольних процесів сформувати класифікацію культурних цінностей;
- проаналізувати та оцінити порядок регулювання обліку та контролю культурних цінностей в Україні, дослідити організаційно-методичні основи специфіки бухгалтерського обліку культурних цінностей у контексті модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі та надати рекомендації щодо їх удосконалення;
- узагальнити існуючий передовий міжнародний досвід, вітчизняні напрацювання щодо оцінки культурних цінностей та удосконалити підходи до неї в контексті господарської діяльності музейних бюджетних установ;
- опрацювати та удосконалити порядок документування операцій з культурними цінностями музейних бюджетних установ;
- розвинути методичні підходи в межах подвійного запису операцій щодо культурних цінностей музейних бюджетних установ;
- оцінити чинну національну та міжнародну практику стосовно збереження та охорони культурних цінностей у контексті забезпечення контролю за ними з метою її вдосконалення;

– розкрити теоретичні та практичні аспекти обліку та контролю операції з отримання благодійних внесків для фінансування охорони та збереження культурних цінностей та розробити рекомендації щодо їх удосконалення.

Об'єктом дослідження є діяльність музейних бюджетних установ у сфері охорони та збереження культурних цінностей.

Предметом дослідження є теорія, методика і організація обліку та контролю культурних цінностей.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи і способи пізнання. Методи спостереження та статистичні прийоми було використано для визначення тенденцій розвитку сфери культури в Україні та встановлення галузевих особливостей функціонування музейних бюджетних установ. Проведення порівняльного аналізу, застосування загальнонаукових методів, зокрема аналізу, синтезу, індукції, дедукції, теоретичне узагальнення та системний аналіз, дали можливість розкрити сутність культурних цінностей як об'єкта обліку та контролю, визначити його роль і специфіку. Діалектичний метод, системний підхід, методи аналогії та моделювання, наукової абстракції та порівняння було застосовано для вдосконалення організації та методики бухгалтерського обліку культурних цінностей за національними та міжнародними стандартами в музейній бюджетній установі. За допомогою методів наукової абстракції, конкретизації та причинно-наслідкового зв'язку з'ясовано вплив галузевих особливостей на методику та організацію державного фінансового контролю за культурними цінностями в музейних бюджетних установах.

Інформаційною базою дослідження були праці вітчизняних і зарубіжних вчених з теорії, організації та методики обліку, контролю, законодавчі акти, нормативні документи, інструктивні, методичні матеріали та рекомендації міністерств і відомств, фінансово-економічні бюлетені Державного комітету статистики України, економічна інформація підприємств, матеріали науково-практичних конференцій.

Наукова новизна одержаних результатів дисертаційної роботи полягає у розроблених дисертантом рекомендаціях і пропозиціях щодо вдосконалення методики та організації обліку і контролю культурних цінностей у сучасних умовах господарювання. Наукову новизну роботи визначають такі положення:

удосконалено:

- порядок документування операцій з культурними цінностями через удосконалення форми науково уніфікованого паспорта з метою розширення даних про оціночну вартість культурної цінності, що створить передумови для формування об'єктивної та достовірної інформації щодо оціночної вартості об'єкта, дозволить зменшити кількість оцінок об'єктів у разі зміни курсу національної валюти, а відтак і витрати на проведення таких оцінок, контролювати зміну їх вартості та періодичність проведення оцінок без додаткових витрат організації, а також розробку форми Картки обліку культурних цінностей, що дозволить оптимізувати інформацію для повного та всебічного відображення в бухгалтерському обліку та підвищить рівень безпеки музейних колекцій шляхом постійного контролю за наявністю та станом збереження їх елементів;

- методичні положення синтетичного та аналітичного обліку культурних цінностей в бюджетних музейних установах шляхом запровадження до рахунку 111 «Музейні цінності»: субрахунків другого порядку для врахування фактору належності до колекцій музейних предметів; субрахунків третього порядку - для врахування фактору строку корисного використання (корисності історичної спадщини) з метою узагальнення та систематизації відповідної інформації про культурні цінності, а також алгоритм розробки інвентарного номера до вказаного об'єкту обліку, що створює реальні передумови для деталізованого і прозорого обліку, де при мінімальних витратах підвищується цінність облікової інформації про здійснення таких операцій, уможлиблюється проведення внутрішнього та зовнішнього контролю за їх виконанням;

- на основі розвитку сучасних підходів щодо залучення благодійних коштів на фінансування охорони та збереження культурних цінностей, методику обліку операцій із отримання благодійних внесків бюджетними установами (музеями) у грошовій формі шляхом запровадження субрахунків другого порядку до рахунку 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ» та рахунку 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень» для врахування фактора визначеності благодійником напрямів видатків благодійної допомоги, та передбачена можливість врахування отриманої благодійної допомоги за видами видатків за допомогою субрахунків третього порядку з метою узагальнення та створення системи відповідної інформації про отриману благодійну допомогу, дозволить

здійснювати контроль за використанням благодійної допомоги в залежності від мети надання, не спричинить виникнення додаткових витрат, зменшить витрати на проведення перевірок цільового використання благодійної допомоги для внутрішнього і зовнішнього контролю;

- організацію роботи працівників служб внутрішнього аудиту музейних установ через розробку відповідного Положення про проведення внутрішнього аудиту для даних установ, яке охоплює питання їх організаційної структури, вимог до вказаної служби, основних функцій та завдань, повноважень, обов'язків та загальних вимог щодо проведення та оформлення результатів перевірки, що дозволить запровадити ефективну роботу служб внутрішнього аудиту в музейних установах у межах системи державного внутрішнього фінансового контролю;

набули подальшого розвитку:

- теоретичні підходи до розуміння основних понять у сфері обліку та контролю культурних цінностей через визначення сутності власне поняття «культурні цінності», під яким запропоновано розуміти об'єкти матеріальної та духовної культури, особливий вид цінностей, що мають художнє, історичне, етнографічне, наукове значення та необмежений потенціал зростання вартості у часі й підлягають збереженню, відтворенню та охороні відповідно до законодавства України. Це створить передумови для об'єктивного та більш повного спектра визнання культурних цінностей з метою їх відображення в обліку та контролі, виявить напрями подальшого розвитку у сфері охорони культурних цінностей;

- класифікація культурних цінностей за наступними критеріями: за формою власності, за обмеженням щодо вивезення, за сферою регламентації, за видами мистецтв, за засобами створення, за кількістю вимірів, за митною класифікацією, за національним законодавством. Дана класифікація створить передумови для забезпечення повноти і правильності відображення в обліку та здійснення контролю операцій з культурними цінностями;

- теоретично-методологічні аспекти обліку культурних цінностей через розвиток характеристики принципів бухгалтерського обліку в контексті об'єкта дослідження та підходів до оцінки культурних цінностей, що дозволило сформувати матрицю оцінки вказаних об'єктів обліку, застосування якої забезпечить підвищення достовірності даних бухгалтерського обліку в музейних установах України;

- організаційну модель аудиту ефективності для музейних установ, що загалом призначена для аналізу бюджетних програм, за рахунок включення питань ефективності управління залученими ресурсами від спонсорських організацій та меценатів (інвестиційні програми), що дозволить приймати керівництву адекватні управлінські рішення стосовно цільового і ефективного використання як бюджетних, так і залучених коштів за інвестиційними програмами відповідно до функціонального призначення даної установи;
- організаційно-методичні положення внутрівідомчого контролю діяльності музейних бюджетних установ з боку підрозділу внутрішнього аудиту Міністерства культури України, що передбачає визначення рівнів ризику, типових помилок та ризикованих сфер для прийняття управлінських рішень, планування діяльності вказаного підрозділу в контексті перевірки музейних бюджетних установ. Реалізація даних положень сприятиме підвищенню фінансової дисципліни в музейних бюджетних установах та збереження їх майна, у тому числі культурних цінностей.

Практичне значення одержаних результатів. Основні результати роботи полягають в обґрунтуванні напрямів і конкретних рекомендацій з удосконалення методики та організації обліку та контролю культурних цінностей, а також посилення інформаційної та контрольної функції обліку в управлінні діяльністю з охорони та збереження культурних цінностей (спадщини).

Отримані результати дослідження підтверджуються довідками про впровадження низки рекомендацій дисертанта, а саме: Міністерство фінансів України застосує запропоновані положення до моделі залучення благодійних коштів на фінансування охорони та збереження культурних цінностей та пропозиції щодо удосконалення аналітичного обліку отримання та використання благодійної допомоги у грошовій формі в музейних установах (довідка № 11400-09/1317 від 10.09.2015р.); Міністерство культури України впровадить запропоновану автором систему повного відображення в бухгалтерському обліку музеїв інформації про культурні цінності за допомогою створення Картки обліку культурних цінностей (довідка № 15-2.1-2021 від 02.09.2015р.); Національним музеєм історії України прийняті для впровадження пропозиції щодо удосконалення структури облікових реєстрів для ведення обліку культурних цінностей (довідка № 553 від 03.09.2015р.); Центральним державним архівом-музеєм літератури і мистецтва України прийнята для впровадження методика узагальнення та

систематизації інформації про культурні цінності шляхом запровадження субрахунків другого та третього порядку для створення деталізованого та прозорого обліку (довідка № 355 від 09.09.2015р.).

Окремі положення роботи знайшли застосування в навчальному процесі Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» при викладанні курсів: «Облік в бюджетних установах», «Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах» (довідка від 18.05.2015р.)

Особистий внесок здобувача. Усі наукові результати, які викладено в дисертаційній роботі та виносяться на захист, отримано автором особисто.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні та практичні результати дослідження розглядалися та обговорювалися на науково-теоретичних та науково-практичних конференціях, а саме: Міжнародній науково-практичній конференції «Нормативні, управлінські та міжнародні аспекти соціально-економічного розвитку» (Львів, 24-25 жовтня 2014 року); Міжнародній науково-практичній конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Шевченківська весна» (Київ, 1-3 квітня 2015 року); Міжнародній науково-практичній конференції «Моделювання та прогнозування соціально-економічних процесів» (Львів, 27-28 лютого 2015 року); Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції» (Одеса, 17 квітня 2015 року); Міжнародній науково-практичній конференції молодих учених та студентів «Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти» (Харків, 24 квітня 2015 року).

Публікації. За темою дисертації опубліковано 15 наукових праць загальним обсягом 6,8 друк. арк., з них 7 – у наукових фахових виданнях, 3 – у наукових фахових виданнях України, що входять до міжнародних наукометричних баз, 5 – в інших виданнях.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ

КУЛЬТУРНИХ ЦІННОСТЕЙ

1.1. Культурні цінності як об'єкт обліку та контролю

Культурні цінності, як об'єкти матеріальної і духовної культури, підлягають збереженню та відтворенню, оскільки вони становлять культурну спадщину України, яка протягом своєї багатовікової непростой історії зазнала величезних культурних втрат. Протягом багатьох століть розроблено систему охорони та збереження культурних цінностей на національному рівні.

Європейський вибір України та її входження до світової соціально-економічної системи потребує приведення законодавства бухгалтерського обліку до загальноприйнятих у міжнародній практиці норм та принципів.

Збереження національних культурних цінностей та запобігання їх незаконному вивезенню за межі держави пов'язано з охороною і захистом інтелектуальної власності. Вирішення завдань правового, наукового, облікового і соціально-економічного забезпечення розвитку і створення дієвих механізмів для захисту культурних цінностей є найважливішим чинником гарантування національного суверенітету та безпеки, оскільки інтелектуальна власність нині стала істотним фактором зростання політичного та економічного потенціалу країни, що робить проблему захисту прав інтелектуальної власності своєчасною та актуальною. З огляду на ситуацію, яка склалася на міжнародній арені щодо захисту прав інтелектуальної власності в країнах, що розвиваються, ця тема стає важливою і для України як держави, що має намір гідно інтегруватися в систему міжнародної економіки.

Питання дослідження об'єктів культурної спадщини та культурних цінностей, їх історико-культурне значення та охорона в різні часи були об'єктами досліджень

широкого кола вчених. Зокрема, проблеми пам'яткознавства, що передбачають вивчення культурних цінностей, висвітлені в багатьох наукових дослідженнях, серед яких можна виділити праці В. І. Акуленка, Н. Д. Бобоедової, В. О. Горбика, О. А. Денисенко, С. З. Заремби, Т. Г. Каткової, Т. В. Курило, К. Є. Рибак, П. І. Скрипника, І. Г. Шовкопляса та інших учених.

Існування в науці категорії «культурні цінності» має концептуальне значення для вирішення проблем обліку та контролю. Узагальнення й критична оцінка наукової літератури і чинного українського та міжнародного законодавства щодо використання і охорони пам'яток свідчать про відсутність єдиного розуміння цього поняття. При визначенні поняття «культурні цінності» у його зміст вкладаються найрізноманітніші характеристики. Це ускладнює оперування цією категорією в правовій та обліковій діяльності. Значною мірою це пояснюється складністю та багатогранністю самого поняття «культурні цінності», яке може розглядатися з філософської, культурологічної, правової, облікової та інших точок зору. Повного збігу ознак поняття «культурні цінності» названі підходи не можуть надати, але головне, що між ними не повинно бути принципових відмінностей.

Поняття «культурних цінностей» увійшло в нормативні документи українського законодавства, а також широко використовується в теоретичних розробках різних галузей науки.

Так, основні нормативно-правові документи пропонують використовувати визначення наведене у Законі України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей», а саме: «культурні цінності – об'єкти матеріальної та духовної культури, що мають художнє, історичне, етнографічне та наукове значення і підлягають збереженню, відтворенню та охороні відповідно до законодавства України», в якому також наводиться детальний перелік об'єктів і предметів, які належать до культурних цінностей [143].

Позитивним щодо даного визначення можна назвати те, що:

– культурні цінності розглядаються як сукупність матеріальних та духовних. Ця позиція є наслідком філософського поділу цінностей на матеріальні й духовні. Застосування терміну «об'єкт» вказує на об'єктивованість культурних цінностей,

тобто матеріалізацію їх будь-яким чином (у камені, на папері, на магнітних носіях тощо), що має особливе значення;

– передбачена їх правова охорона – «культурні цінності ... підлягають охороні відповідно до законодавства України»;

– це визначення відповідає тому, яке дається у міжнародній конвенції та деталізує сам перелік об'єктів, що вважаються культурними цінностями.

Попри це у наведеному визначенні можна визначити характерні недоліки:

– вказуючи на наявність складових культурних цінностей не розкривається їх зміст;

– визначаючи зміст досліджуваного поняття, використовуються оціночні категорії про художнє, історичне, етнографічне та наукове значення. У багатьох випадках встановлення критерію значимості об'єкта є спірним питанням;

– зміст поняття, що міститься в Законі України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» розкривається шляхом детального переліку об'єктів і предметів, які до них належать. Максимальна конкретизація предмета призводить по-перше до того, що є громіздким саме визначення, по-друге, до втрати культурних явищ, що являють цінність, оскільки неможливо врахувати всі культурні цінності. Варто погодитися з А.П. Кореневим, який стосовно цього зазначав, що метод перерахування завжди містить у собі небезпеку неповноти [88]. Існує і протилежна думка, яка пов'язана з прикладним значенням такої дослідницької операції [16]. Доволі часто постає завдання оцінити той чи інший предмет з точки зору його приналежності до культурних цінностей. Як свідчить практика, це завдання найчастіше виявляється складним, оскільки не забезпечене відповідною професійною підготовкою кадрів. У практичній діяльності помилка у визначенні предмета, який є культурною цінністю, призводить до негативних наслідків (труднощі в обліку та контролі). Тому з метою запобігання помилок у чинному законодавстві наданий перелік предметів, що належать до рухомих культурних цінностей. Розподіл на рухомі та нерухомі культурні цінності впливає з аналізу існуючого чинного законодавства України. Нерухомі культурні цінності – це культурна спадщина.

Аналіз міжнародних актів вказує на наявність у них поняття «культурні цінності». Вперше їх визначила Гаазька Конвенція від 14 травня 1954 р. «Про захист культурних цінностей у випадку збройного конфлікту». У ст.1 Конвенції говориться про три категорії культурних цінностей [171]: а) по-перше, це цінності рухомі чи нерухомі, які мають велике значення для культурної спадщини кожного народу, такі, як пам'ятники архітектури, мистецтва чи історії, релігійні чи світські, археологічні місцезнаходження, архітектурні ансамблі, які в якості таких представляють історичний чи художній інтерес, витвори мистецтва, рукописи, книги, інші предмети художнього, історичного чи археологічного значення, а також наукові колекції чи важливі колекції книжок, архівних матеріалів чи репродукції вказаних вище цінностей; б) по-друге, споруди, головним і дійсним призначенням яких є збереження чи експонування рухомих культурних цінностей, вказаних в п. «а», такі як музеї, великі бібліотеки, сховища архівів, а також укриття, призначені для зберігання у випадку збройного конфлікту рухомих культурних цінностей, вказаних в п. «а»; в) центри, в яких міститься значна кількість культурних цінностей, вказаних в п.п. «а», «б» – так звані центри зосередження культурних цінностей.

Із визначення видно, що поняття «культурні цінності» сформульовано достатньо широко з метою попередження знищення або пошкодження власне культурних цінностей, до яких належать тільки предмети, перераховані в п. «а» зазначеної Конвенції, на що звертає увагу В.В. Братанов [16].

Більш прийнятним у відповідності до цілей охорони є поняття «культурних цінностей», що міститься в Конвенції УНІДРУА «Про викрадені або незаконно вивезені культурні цінності». У ній до них віднесені цінності, що з релігійних або світських причин важливі для археології, доісторичної доби, історії, літератури, мистецтва чи науки та належать до однієї із категорій, перелічених у Додатку до цієї Конвенції [141].

Згідно з Рекомендаціями «Про охорону рухомих культурних цінностей» під «рухомими культурними цінностями» розуміються всі рухомі цінності, які є виявом або свідоцтвом творчості людини чи еволюції природи та які мають археологічну,

історичну, художню, наукову чи технічну цінність, і далі міститься перелік таких цінностей [235].

Із перерахованих вище визначень, що містяться у міжнародних правових актах, можна дійти висновку про відсутність універсальної дефініції поняття «культурні цінності». Практично в кожному правовому акті містяться свої визначення, які використовуються в рамках тієї чи іншої конвенції, рекомендації тощо, виходячи з її конкретних цілей і завдань. Крім того, вищезазначеним визначенням притаманні такі недоліки:

- наявність оціночних категорій;

- включення переліку об'єктів, що охоплює визначення «культурні цінності», що може призвести до розширення або звуження кола предметів, які підпадають під правовий захист, але, як вже зазначалося, має значення для практичного застосування;

- відсутність пояснень категорій (складових культурних цінностей), через які це поняття розкривається.

Отже, міжнародних і національних правових документах також відсутнє однозначне розуміння категорії «культурні цінності». Необхідно, насамперед, уточнити сутність ключового поняття «культурні цінності» на підставі опрацьованої спеціальної літератури (Додаток А).

У перерахованих визначеннях наголошується на значущості об'єктів для людини і суспільства, проте помітне протилежне ставлення до їх матеріальності: від категоричного заперечення існування нематеріальних об'єктів (О.В. Давлетшина вважає, що правове поняття «культурні цінності» об'єднує лише матеріальні об'єкти [33]) до виділення нематеріальних цінностей в окрему групу (на думку Н.В. Михайлової, духовні культурні цінності, що являють собою нематеріальні результати діяльності людей, також можуть бути об'єктами права) [106]. Таким чином, культурні цінності мають бути представлені сукупністю матеріальної та об'єктивованої духовної (нематеріальної) складових.

За результатами дослідження наведених понять «культурні цінності», яке використовується в науковій українській та російській літературі, що присвячена

проблемам їх вивчення, можна зробити висновок про те, що кожен із дослідників наповнює зміст терміну своїм, зрозумілим лише йому змістом. Це пояснюється тим, що при виведенні поняття дослідники застосовували різні підходи (один або їх окремі комбінації), включаючи філософські концепції. Зокрема, для визначення «культурних цінностей» були застосовані такі підходи:

- аксіологічний: пояснює культурні цінності як сукупність створених людиною матеріальної і духовної її складових [188];
- описовий: перераховує окремі види культурних цінностей [27];
- історичний: наголошує на конкретно-історичному характері культурних цінностей, які є ланкою, що поєднує різні покоління [95];
- історично-описовий [217].

Щодо наявності у вищевикладених визначеннях категорії «культурні цінності» такої ознаки, як правова чи державна охорона, яка пояснюється обов'язковістю державного регулювання відносин у сфері збереження, використання та захисту культурних цінностей, можна лише зробити посилання на праці дослідників Н.Н. Шарапова [233], С.Г. Долгова [37]. Застосування цієї ознаки свідчить про намагання розглянути культурні цінності як об'єкт правового регулювання.

Таким чином, проведений аналіз наукових та правових джерел дозволяє дійти висновку про актуальність та необхідність дослідження теоретичної природи поняття «культурні цінності» [130].

Результатом проведеного дослідження є аналіз сутності поняття «культурні цінності». Також виявлено, що науковці, даючи визначення поняття «культурні цінності» наповнюють зміст терміна своїм, зрозумілим лише їм змістом. Ми погоджуємося з визначенням «культурні цінності», що надається у Законі України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей», проте ми вважаємо, що його зміст буде більш лаконічним і разом із тим більш повним за рахунок виключення з нього переліку об'єктів і предметів, які належать до культурних цінностей. Це дозволить уникнути при визначенні «культурні цінності» небезпеки втрати культурних явищ, що являють цінність, та неповноти, які є результатом застосування методу перелічення. Доречним буде, при визначенні

поняття «культурні цінності», врахувати відмінності культурних цінностей від інших видів товарів, наприклад, фінансову ємкість. Відтак, пропонуємо наступне визначення терміну «культурні цінності» як об'єкти матеріальної та духовної культури, особливий вид цінностей, що мають художнє, історичне, етнографічне, наукове значення та необмежений потенціал зростання вартості у часі й підлягають збереженню, відтворенню та охороні відповідно до законодавства України.

Культурна спадщина для кожного народу – це невичерпне джерело людської пам'яті, гарантія гідного поступу в майбутнє. Відомо, що історичні процеси суспільства тісно взаємодіють із культурою. Україна ж пройшла нелегкий історичний шлях і кожний з його етапів був позначений втратами національних культурних цінностей.

Охорона історико-культурного середовища та повернення історичної пам'яті є важливим напрямом державної політики України, який послідовно вибудовується з перших років проголошення незалежності. Стаття 54 Конституції України декларує: „Держава забезпечує збереження історичних пам'яток та інших об'єктів, що становлять культурну цінність, вживає заходів для повернення в Україну культурних цінностей народу, які знаходяться за її межами»[87].

Донедавна вирішення питань, які пов'язані з поверненням культурних цінностей в Україну, знаходилося у компетенції Державної служби контролю за переміщенням культурних цінностей через державний кордон України. У зв'язку із реорганізацією системи центральних органів виконавчої влади цю Службу було ліквідовано (постанова Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) „Про ліквідацію урядових органів» від 28 березня 2011 р. № 346)), а всі функції покладено на Департамент культурної спадщини та культурних цінностей Міністерства культури України.

Міністерство культури України (далі – МКУ), яке на сьогодні є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади щодо формування державної політики у справі повернення культурних цінностей, згідно зі своїм Положенням, визначає пріоритетні напрями розвитку, здійснює контроль, а також працює над удосконаленням законодавчої бази щодо охорони культурної спадщини.

Разом із відповідними організаціями України – Міністерством закордонних справ, дипломатичними представництвами за кордоном, Державною митною службою, Службою безпеки, Міністерством внутрішніх справ, адміністрацією Державної прикордонної служби, Державним комітетом архівів, Службою зовнішньої розвідки, Національною академією наук тощо, – а також за участю іноземних колег МКУ розробляє та реалізує програми і плани скоординованих дій щодо виявлення, обліку та повернення в Україну культурних цінностей.

Належний контроль держави за переміщенням культурних цінностей, повернення незаконно вивезених з України культурних цінностей є важливими складниками охорони національної спадщини. Зокрема, діяльність МКУ, спрямовано на: повернення культурних цінностей, вивезених під час Другої світової війни; опіку української діаспори над культурними цінностями; популяризацію у нашому суспільстві пам'яток українського походження, що перебувають за межами держави на законних підставах; повернення викрадених і незаконно вивезених у теперішній час раритетів. У кожному з напрямів можна констатувати як досягнення, так і труднощі процесів повернення, розбіжності у позиціях різних країн тощо.

За даними Державної служби контролю за переміщенням культурних цінностей через державний кордон України відомо про втрату близько 46 мільйонів архівних справ та 51 мільйона книг. Існує вірогідність, що значну частину цих предметів знищено, пошкоджено, зокрема, під час Другої світової війни, але не виключена і можливість їх збереження.

Пограбування творів мистецтва та їхнє нелегальне вивезення з метою продажу – характерна риса всіх часів. На сьогоднішній день діяльність МКУ охоплює велике коло проблем, пов'язаних із поверненням викрадених і незаконно вивезених у теперішній час раритетів.

Зважаючи на вищенаведене, можна зробити висновки, що завдяки позитивним зрушенням держави у сфері міжнародного культурного співробітництва, активній підтримці діяльності діаспори, приватним ініціативам значно інтенсифікувався процес повернення в Україну національних раритетів. Тільки протягом 2011 року було повернуто 4 тисячі 289 одиниць зберігання [118].

За Українським класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності культурні цінності представлені в окремій групі 97 «Вироби мистецтва, предмети колекціонування або антикваріат». За статистичними даними Державної митної служби України за період з 2004 року по 2014 рік, що проілюстровані у динаміці на рис. 1.1, спостерігається тенденція щодо збільшення імпорту культурних цінностей. Так у 2011 році імпорт означеної групи товарів збільшився в 33 рази у порівнянні з 2004 роком і досягнув максимального значення – 24298 тис. дол. США. При значних обсягах імпорту за вказаний період експорт культурних цінностей є незначним, максимальні значення коливань його обсягів спостерігаються у 2007 та 2011 роках:

- 2007 рік – експорт культурних цінностей склав 2147 тис. дол. США;
- 2011 рік – 1139 тис. дол. США.



Рис. 1.1. Дані Державної митної служби України щодо експорту та імпорту культурних цінностей за кодом УКТЗЕД 97 «Вироби мистецтва, предмети колекціонування або антикваріат» за 2004 - 2014 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [105]

До основних імпортерів культурних цінностей за період з 2004 рік по 2014 рік можна віднести: Росію, Велику Британію, США, Ізраїль, Китай та інші країни (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Імпорт культурних цінностей за основними країнами-контрагентами за 2004 - 2014 роки

| Роки | Країни | | | | | | | |
|--------------|--------|-----------|-----------------|-----------|---------|------|---------|-------|
| | Росія | Білорусія | Велика Британія | Німеччина | Франція | США | Ізраїль | Китай |
| 2004 | 521 | 22 | 1 | - | - | 10 | - | 93 |
| 2005 | 521 | 22 | 1 | - | - | 10 | - | 93 |
| 2006 | 9 | 8 | 2 | - | 379 | 770 | 49 | 152 |
| 2007 | 3089 | 13 | - | 3 | - | - | 33 | 178 |
| 2008 | 4 | 11 | 395 | 181 | 1099 | 50 | 185 | 235 |
| 2009 | - | - | 387 | - | - | 17 | 19 | 207 |
| 2010 | 210 | 7 | 94 | 5 | - | 412 | 73 | 623 |
| 2011 | 1365 | 128 | 20408 | - | 53 | 90 | - | 346 |
| 2012 | 419 | - | 2737 | 47 | - | 2526 | - | - |
| 2013 | 1863 | - | 3204 | 2025 | - | 396 | 2965 | - |
| 2014 | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Разом | 8001 | 211 | 27229 | 2261 | 1531 | 4281 | 3324 | 1927 |

Джерело: побудовано автором за даними [105]

Серед основних експортерів культурних цінностей за період з 2004 року по 2014 рік, можна назвати: Беліз, Велика Британія, Німеччина, Македонія США, Росія та інші (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Експорт культурних цінностей за основними країнами-контрагентами за 2004 - 2014 роки

| Роки | Країни | | | | | | | | |
|--------------|--------|--------|-----------|-----------------|-----------|---------|-----|-------|-------|
| | Росія | Польща | Македонія | Велика Британія | Німеччина | Франція | США | Беліз | Китай |
| 2004 | 7 | - | - | 36 | 55 | - | 16 | - | - |
| 2005 | 7 | - | - | 36 | 55 | - | 16 | - | - |
| 2006 | - | - | - | 364 | 71 | 11 | 15 | - | - |
| 2007 | 7 | - | 160 | - | 54 | 52 | 2 | 1305 | - |
| 2008 | 13 | - | 4 | - | 60 | - | 2 | 197 | 68 |
| 2009 | 59 | 17 | 23 | 157 | 15 | - | 16 | - | 34 |
| 2010 | 25 | 22 | 33 | - | 36 | 14 | 2 | - | - |
| 2011 | 66 | 18 | 43 | - | 20 | 6 | 1 | - | - |
| 2012 | 14 | 14 | 13 | - | 76 | 11 | 143 | - | 1 |
| 2013 | 2 | 6 | 6 | - | 95 | - | 3 | - | - |
| 2014 | 79 | - | - | - | - | - | 1 | - | - |
| Разом | 279 | 77 | 282 | 593 | 537 | 94 | 217 | 1502 | 103 |

Джерело: побудовано автором за даними [105]

На макрорівні культурні цінності забезпечують механізм фінансування зростання і розвитку економіки країни, що підтверджується перевищенням імпорту культурних цінностей над експортом (від'ємний баланс). Це обумовлюється наступним: відмінність культурних цінностей, як товарів, від інших видів товарів, полягає насамперед в їх унікальності, поскільки вони разом із художньою цінністю мають майже необмежений потенціал зростання вартості у часі, тобто високу фінансову ємкість.

Інвестування в культурні цінності відрізняється від інвестування в цінні папери тим, що не потребують забезпечення іншими активами (наприклад, золотим запасом), бо з часом культурні цінності самі переходять до стану «національної спадщини». У порівнянні з іншими загальновідомими інвестиційними ринками волатильність арт-ринку (статистичний показник коливань або змін у часі ціни та доходності об'єкта вкладення) майже незмінна та більш стабільна, що є головною перевагою при довгострокових інвестиціях [221].

Інвестиції в об'єкти мистецтва в 2011 р. виявилися майже в три рази прибутковішими, ніж інвестування коштів у фондовий ринок акцій і облігацій. Для порівняння можна зіставити показники індексу Mei Moses All Art Index і S&P500. Прибутковість по них в 2011 р. була на рівнях в 7,8% і 2,7% відповідно. Це відбувається внаслідок поведінки інвесторів оскільки в кризові часи інвестори йдуть у найменш ризикові активи – золото і предмети мистецтва.

За результатами опублікованих досліджень прибутковості від інвестування в різні категорії активів із різними періодами інвестування встановлено, що найбільш висока віддача для культурних цінностей (образотворче мистецтво) при вкладанні коштів на 20-річний та 5-річний періоди [221].

Для організації ефективного обліку і з метою контролю важливого значення набуває класифікація культурних цінностей за вісьмома критеріями (рис. 1.2)

Згідно з Законом України «Про музеї та музейну справу» № 249/95 від 29.06.1995р. Музейний фонд України (далі – МФУ) складається з державної і недержавної частини.

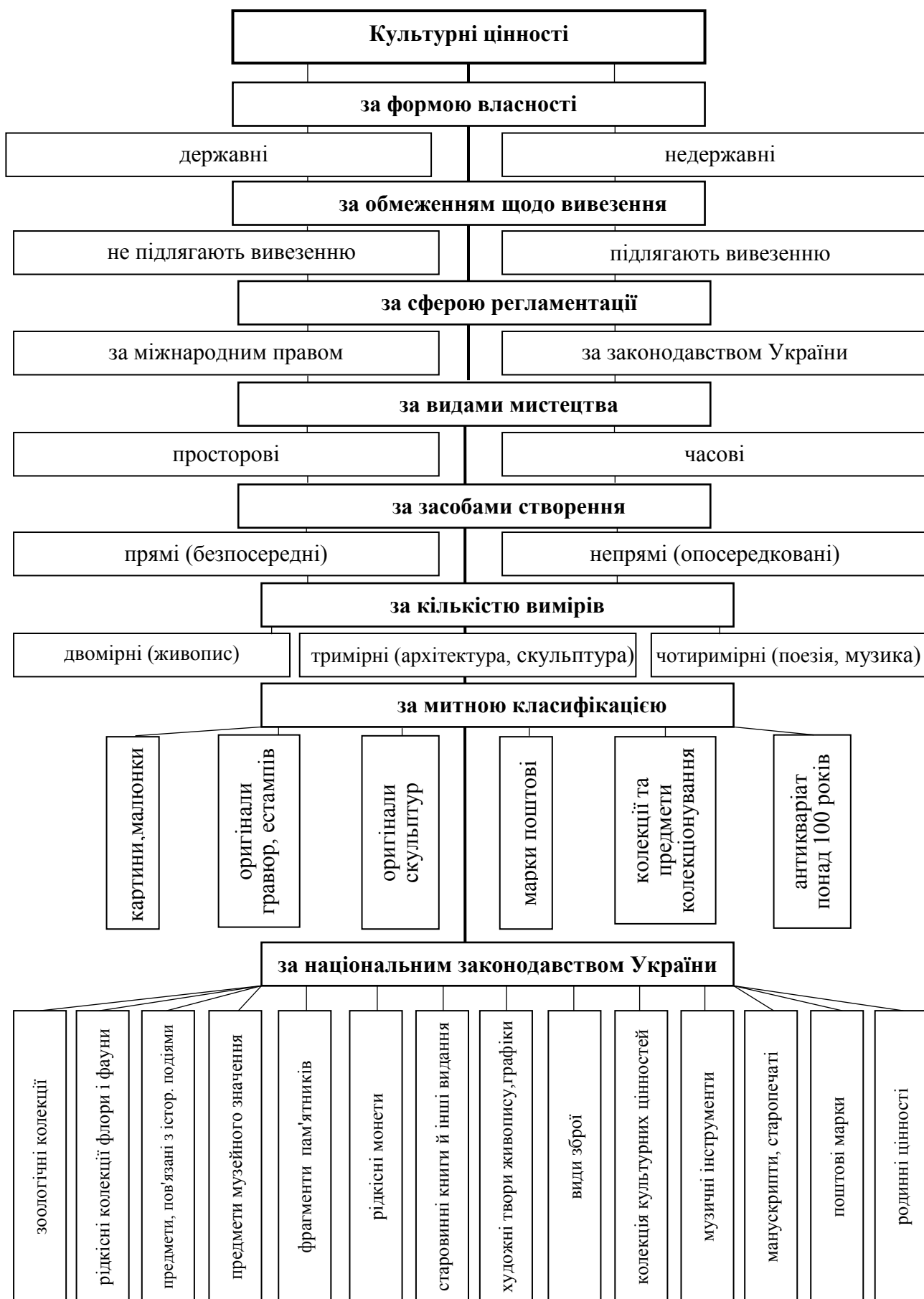


Рис. 1.2. Загальна класифікація культурних цінностей

Джерело: розробка автора

До державної частини МФУ належать музейні предмети, музейні колекції, музейні зібрання, що є державною власністю, зберігаються у державних музеях, у тому числі музейні предмети, музейні колекції, музейні зібрання, що зберігаються в музеях, які належать до сфери управління місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, а також у музеях, створених при підприємствах, в установах, організаціях і навчальних закладах державної та комунальної форм власності чи у їх складі. До державної частини МФУ належать також предмети музейного значення, що підлягають внесенню до державної частини МФУ, музейні колекції, музейні зібрання, що зберігаються на підприємствах, в установах та організаціях державної і комунальної форм власності.

До недержавної частини МФУ належать музейні предмети, музейні колекції, музейні зібрання, що зберігаються в музеях приватної форми власності, музеях підприємств, установ, організацій приватної форми власності та не віднесені або не підлягають віднесенню до державної частини МФУ, зокрема предмети музейного значення, що підлягають внесенню до недержавної частини МФУ та є власністю релігійних організацій, громадян та громадських об'єднань [172].

Культурні цінності можна класифікувати:

- за видами мистецтв;
- за засобами створення;
- за кількістю вимірів;
- за митною класифікацією.

Культурні цінності як об'єкти матеріальної та духовної культури, які мають художнє значення, тобто як вироби мистецтва, які стають об'єктами контрабандного перевезення через митний кордон України, а окрім того, саме вони мають історичне, етнографічне та наукове значення, втілюючи всі типологічні ознаки визначеного у Законі України і міжнародних правових актах поняття «культурні цінності».

Варто зазначити, що термін «мистецтво» у нашій літературі вживається в кількох значеннях. Найпоширеніше – це художня творчість загалом – література, архітектура, скульптура, образотворче мистецтво, графіка, декоративно-прикладне

мистецтво, музика, танець, кіно та інші види творчої діяльності людей у духовній сфері. Тобто ті види творчої діяльності, які збагачують внутрішній світ людини.

У вузькому значенні мистецтво (образотворче) – живопис, скульптура і графіка. Ще одне значення мистецтва високий ступінь уміння, майстерності в будь-якій сфері діяльності.

Таким чином, діяльність у сфері духовного збагачення людини, результати якої підпадають під охорону авторського права і суміжних прав, у широкому значенні охоплюється поняттям «мистецька діяльність». У вузькому значенні це лише образотворче мистецтво. Але термін «мистецтво» часто вживається у ширшому значенні. Інколи до мистецтва відносять театр, кіно, телебачення і радіо.

Важливо те, що творча діяльність у сфері мистецтва визнається інтелектуальною, а її результати об'єктами правової охорони й, отже, об'єктами інтелектуальної власності.

Образотворче мистецтво – це різновид пластичного мистецтва, що поєднує живопис, графіку, скульптуру. Воно відображає дійсність в образах що сприймаються візуально. Відповідно до Бернської конвенції про охорону літературних і художніх творів, твори образотворчого мистецтва є художніми творами (творами мистецтва), призначеними, насамперед, для естетичного сприйняття. Образотворче мистецтво пропонує суб'єктивне сприйняття дійсності крізь призму поглядів митця та публіки. До творів образотворчого мистецтва, згідно з положеннями національного законодавства, належать твори живопису, графіки, гравюри, скульптури [236].

Різноманітні підходи до аналізу мистецтв зумовили існування декількох класифікацій.

I. Найпоширенішою і визнаною багатьма дослідниками є класифікація, яка поділяє мистецтва на:

- просторові;
- часові.

До *просторових* мистецтв належать ті, що розгортаються у просторі:

- архітектура;

- скульптура;
- живопис.

Часові – це мистецтва, що існують у часі:

- музика;
- міміка (театр);
- поезія (література).

II. Відповідно до засобів створення мистецтва поділяють на:

- прямі, або безпосередні;
- непрямі, або опосередковані.

Безпосередні – це такі мистецтва, для створення яких вистачає тільки тіла (голосу) людини:

- музика (спів);
- міміка (танок, театр);
- поезія (література).

Опосередковані потребують для їх створення використання відповідних матеріалів та інструментів:

- архітектура;
- скульптура;
- живопис.

III. Відповідно до кількості вимірів, у яких розгортаються форми мистецтв, визначають:

- двомірні мистецтва – живопис (одномірних мистецтв не існує);
- тримірні – архітектура, скульптура;
- чотиримірні – поезія, музика, міміка [62].

Деякі мистецтва стають на шлях отримання додаткових вимірів. Так, живопис за допомогою специфічних засобів виразності (світлотіні, перспективи, тощо), створює ілюзію простору, третього виміру – глибини. Архітектура опановує четвертий вимір – час, бо сприйняти пам'ятку архітектури повною мірою можна лише під час руху, тобто переміщення у часі.

За Українським класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності культурні цінності представлені в окремій групі 97 «Вироби мистецтва, предмети колекціонування або антикваріат» (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Український класифікатор товарів ЗЕД

| Код товару | Найменування товару |
|---------------|--|
| 9701 00 00 00 | Картини, малюнки та пастелі, повністю виконані вручну, за винятком малюнків товарної позиції 4906 та інших готових виробів, розмальованих або декорованих вручну; колажі та аналогічні декоративні зображення |
| 9702 00 00 00 | Оригінали гравюру, естампів та літографій |
| 9703 00 00 00 | Оригінали скульптур і статуеток з будь-якого матеріалу |
| 9704 00 00 00 | Марки поштові або гербові, знаки поштової оплати, у тому числі першого дня гашення, поштові канцелярські предмети (гербовий папір) та подібні предмети, використані або невикористані, за винятком товарів товарної позиції 4907 |
| 9705 00 00 00 | Колекції та предмети колекціонування із зоології, ботаніки, мінералогії, анатомії або такі, що становлять історичний, археологічний, палеонтологічний, етнографічний чи нумізматичний інтерес |
| 9706 00 00 00 | Предмети антикваріату віком понад 100 років |

Джерело: побудовано автором за даними [158]

Закон України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» № 1068-XIV від 21.09.1999р. містить вичерпний перелік об'єктів і предметів, що належать до культурних цінностей, може бути використаний як класифікатор за національним законодавством України [174].

За міжнародним законодавством найбільш прийнятною є класифікація культурних цінностей, що міститься у Конвенції УНІДРУА. Аналіз класифікацій культурних цінностей за національним законодавством України та за Конвенцією УНІДРУА (рис. 1.3) дає змогу зробити наступні висновки про те, що основні елементи класифікацій є, майже, ідентичними, наприклад:

- рідкісні колекції та екземпляри фауни, флори, мінералів та анатомії, а також предмети палеонтологічного значення;
- історичні цінності, в т. ч. історія науки і техніки, воєнна і соціальна історія, життя національних лідерів, мислителів, учених і митців, а також події національного значення;
- археологічні знахідки (офіційні та нелегальні) або археологічні відкриття;

- елементи художніх та історичних пам'яток чи археологічних місцевостей, що були демонтовані;

- старожитності віком понад 100 років, такі як написи, монети і гравюри.

У частині культурних цінностей художнього значення, наступні:

- картини, малюнки та ескізи, повністю виконані вручну на будь-якій основі та будь-якими матеріалами (крім промислових креслень і заводських виробів, прикрашених вручну);

- рідкісні манускрипти та інкунабули, старі книги, документи й публікації особливого значення (історичні, художні, наукові, літературні і т. п.) окремо та в колекціях;

- архіви, в т. ч. звукові, фото- й кінематографічні;

- поштові марки, погашення та подібні відбитки, окремо чи в колекціях.

Решта культурних цінностей не може бути однозначно класифікована за національним та міжнародним законодавством, бо одні і ті ж культурні цінності можуть бути включені до різних складових класифікацій.

Для України, яка протягом своєї багатомісячної непрості історії зазнала величезних культурних втрат, міжнародне співробітництво у сфері охорони культурних цінностей має особливе значення. Як учасниця всіх Конвенцій ЮНЕСКО Україна поступово окреслює свою міжнародно-правову позицію стосовно участі у всесвітньому культурному співробітництві, зокрема у сфері повернення незаконно переміщених культурних цінностей. Ураховуючи загальноправовий стандарт пріоритету міжнародного права над національним, Україна спирається на міжнародні правила і норми, формуючи власні законодавчі акти.

Реформування сфери культури є одним із головних завдань не лише гуманітарної політики, а й політики соціально-економічного розвитку України, побудови сучасної демократичної держави, що сповідує загальнолюдські норми й засади, зберігаючи свої самобутні традиції та культурно-історичні цінності. Із цією метою на державному рівні розроблено проект «Довгострокової стратегії розвитку української культури» [185], згідно з яким серед інших поставлено такі цілі:

- посилення ролі культури в соціально-економічному розвитку України;



Рис.1.3. Порівняльна характеристика класифікацій культурних цінностей за національним законодавством України та за Конвенцією УНІДРУА
 Джерело: розробка автора

- державна підтримка національного культурного продукту і провідної ролі митців та працівників культури у створенні, поширенні та збереженні національного культурного продукту;

- забезпечення підтримки інновацій, нових знань, креативних індустрій, що відповідають викликам ХХІ століття.

При цьому, одним із основних принципів, що закладений до вказаної стратегії, є децентралізація у державному та галузевому управлінні культурою, що передбачає перерозподіл в сторону розширення повноважень регіонів у сфері надання культурних послуг. Так, серед стратегічних пріоритетів державою визначені наступні:

- модернізація системи фінансування та економічної підтримки культури. Забезпечувати державне фінансування культури, використовуючи необхідні механізми. Такі, зокрема, як пряме фінансування державних програм і послуг, підтримка приватних ініціатив шляхом субсидій та використання найновіших моделей підтримки, як от, мікрокредити, венчурні інвестиції тощо. Прийняття рішень про схвалення законодавчих норм, які б полегшували податкові стимули компаніям, що інвестують у культуру, за умови, що ці компанії поважатимуть державні інтереси;

- створення інноваційних фондів, системи грантової підтримки, інвестиційних програм та програм пільгового кредитування;

- модернізація управління галуззю культури через децентралізацію та кадрову оптимізацію;

- система навчання шляхом запровадження нових навчальних курсів, а також навчання протягом життя;

- розвиток культурного обміну, культурної дипломатії та каналів промоції національної культури;

- сприяння створенню національного культурного продукту і формування цілісного інформаційно-культурного простору. Належна економічна оцінка створення і розповсюдження культурних продуктів – аматорських чи професійних, ремісничих чи промислових, авторських чи колективних.

Довгострокова стратегія розвитку української культури приділяє значну увагу питанням регіонального та міжнародного співробітництва. Отже, пропонується застосовувати компліментарну субсидіарність, коли національна стратегія розвитку культури спирається на стратегії регіонального розвитку, які, в свою чергу, узгоджують розширені повноваження в наданні культурних послуг і забезпеченні культурних прав громадян із національною культурною політикою. Також у сфері співробітництва пропонується підсилення інформаційно-культурних горизонтальних зв'язків між регіонами та всередині регіонів (містами, районами). Підтримка як державних, так і недержавних ініціатив, що сприяють формуванню та просуванню іміджу України як країни з самобутньою історичною культурою та потужним креативним потенціалом.

Культурна спадщина, рухома й нерухома, свідчить про людську творчість і лежить в основі ідентичності народу. Культурне життя складається як зі здатності оцінювати та зберігати традиції, так і з можливості заохочення створення та новації внутрішніх культурних форм. На першому етапі реалізації Стратегії в галузі культурної спадщини передбачається:

- прийняття нових редакцій законів України «Про охорону культурної спадщини», «Про археологічну спадщину», «Про музеї та музейну справу», прийняття законів «Про національний культурний продукт», «Про нематеріальну культурну спадщину» та ін.;

- децентралізація та посилення відповідальності у сфері охорони культурної спадщини, зокрема в частині охоронних та заповідних територій, архітектурних комплексів, пам'яток культури місцевого, регіонального, національного та світового значення;

- визначення культури як базового елементу національної пам'яті через переосмислення значення і ролі культурної спадщини в розвитку суспільства;

- доступ до інформації через розкриття архівів, які стосуються національного розвитку, національної культури. Оцифрування архівів для створення можливості широкого доступу до інформації, що стосується сфери культури;

- зміцнення міжнародної співпраці України у галузі переміщення, реституції культурних цінностей та повернення в Україну національної історико-культурної спадщини;

- контроль за вивезенням, тимчасовим вивезенням з території України та ввезенням, тимчасовим ввезенням на територію України культурних цінностей;

- забезпечення безоплатної передачі вилучених або конфіскованих культурних цінностей, обернених відповідно до закону в дохід держави до державної частини музейного, бібліотечного, архівного фондів або релігійним організаціям.

У найближчій перспективі для досягнення довгострокових стратегічних цілей передбачається здійснення конкретних кроків у музейній діяльності:

- системне реформування музейної галузі. Музеї та заповідники мають стати відкритим універсальним простором, який об'єднує минуле, сучасне й майбутнє через виконання основних функцій за такими напрямками діяльності: науково-дослідна, культурно-освітня, комплектування музейних зібрань, експозиційна, фондова, видавнича, реставраційна, виставкова, пам'ятко-охоронна робота, а також діяльність, пов'язана з науковою атрибуцією, експертизою, класифікацією, державною реєстрацією та усіма видами оцінки предметів, які можуть бути визначеними як культурні цінності;

- підвищення рівня державного і недержавного менеджменту у сфері охорони та збереження культурних об'єктів;

- впровадження сучасних технологій у музейну діяльність, а саме інформаційних та інтелектуальних технологій, електронного обліку музейних колекцій та ін.;

- запровадження програм розвитку музейної справи;

- стимулювання до постійного підвищення освітньо-професійного рівня через спеціальні премії, освітні програми, стажування фахівців між музеями різних регіонів так і за кордоном;

- розвиток музейної педагогіки: створення музейних програм для дітей та дорослих, покликаних розвивати інтерес до історії, культури та мистецтва.

Підсумовуючи вищевикладене зазначимо, що державою пропонується здійснення кардинальних змін у галузі культури, які не оминуть і музейну діяльність. На всіх рівнях: державному, регіональному та безпосередньо в музеях, передбачається оновити роботу відповідно до світових стандартів – від розширення сфери діяльності музеїв до питань розширення фінансування не лише за рахунок державних коштів, а і шляхом створення інноваційних фондів, системи грантової підтримки, інвестиційних програм та програм пільгового кредитування. Виконання всіх цих завдань не можливо без вирішення питань щодо оптимізації обліку та контролю культурних цінностей в музейних установах. У наступному розділі більш детально будуть розглянуті питання контролю за збереженням та охороною культурних цінностей, в тому числі з урахування світової практики.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та контролю культурних цінностей

У зв'язку зі спрямованістю стратегічного курсу розвитку України на євроінтеграцію важливе значення має рівень досконалості українського законодавства у сфері збереження, обліку та контролю культурних цінностей стосовно його наближення до європейського. Українським європейським консультативним центром із питань законодавства в рамках проекту TACIS були розроблені матриці показників ефективності наближення законодавства України до законодавства ЄС. У спеціально розроблених таблицях приводились назви актів ЄС та України, оцінювався рівень їх наближення за категоріями: гармонізовано, гармонізація в процесі, але на завершальній стадії, не гармонізовано. Крім того, подано окремі рекомендації щодо можливих змін українського законодавства в бік його гармонізації з європейським.

Перед українською культурою стоять принципово нові, стратегічні завдання, головна мета яких перетворити культуру на потужний чинник суспільного розвитку,

на дієвий інструмент реалізації соціально-економічних реформ та забезпечення консолідації всього суспільства.

Багата культурна спадщина України є ваговою частиною всесвітнього культурного надбання. Її належне збереження та використання – це не тільки один із ключових напрямків державної політики, але й показник, за яким оцінюється наша країна на європейському та світовому рівні.

Глибокий та комплексний аналіз правових аспектів обігу культурних цінностей в Україні представлений у роботах В. А. Адамовича, А. І. Капітанського, Б. А. Платонова, Д. М. Тамойкіна, І. Ю. Тамойкіна, М. Ю. Тамойкіна [64, 65, 66, 129, 130, 131, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 211]. Аналізуючи дослідження цих робіт і побудуємо подальші міркування.

Відповідно до матеріального права будь-які культурні цінності належать своєму власникові (державі, організації, приватній особі) і права цих власників захищаються Конституцією, законами держави, а також міжнародними правовими актами [87].

Провівши класифікацію творів мистецтва, варто визначитися з суб'єктами, які можуть володіти правами щодо творів мистецтва. Можна провести наступну класифікацію (рис. 1.4).

Закони України визнають право приватної власності на матеріально-культурні цінності, яке припускає володіння, користування і розпорядження ними, але механізм реалізації цього права фактично відсутній.

Цивільний кодекс України не містить спеціальних правил щодо форми угоди відносно культурних цінностей [220]. Водночас Законом України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» (ст. 5) встановлена письмова форма таких угод (договір купівлі-продажу, обмін-дарування) при поверненні культурних цінностей іншим державам.

При прийомі предметів в дар від приватної особи музей має перевірити документи, що підтверджують право власності на них. При оформленні права на вивіз культурних цінностей з країни до відповідного клопотання також необхідно додати документ, що підтверджує право власності. Але регламент оформлення

такого документа, як і форма його, відсутні. Водночас за правилами антикварної і аукціонної торгівлі при виставленні предметів на торги пред'явлення таких документів не вимагається [143].

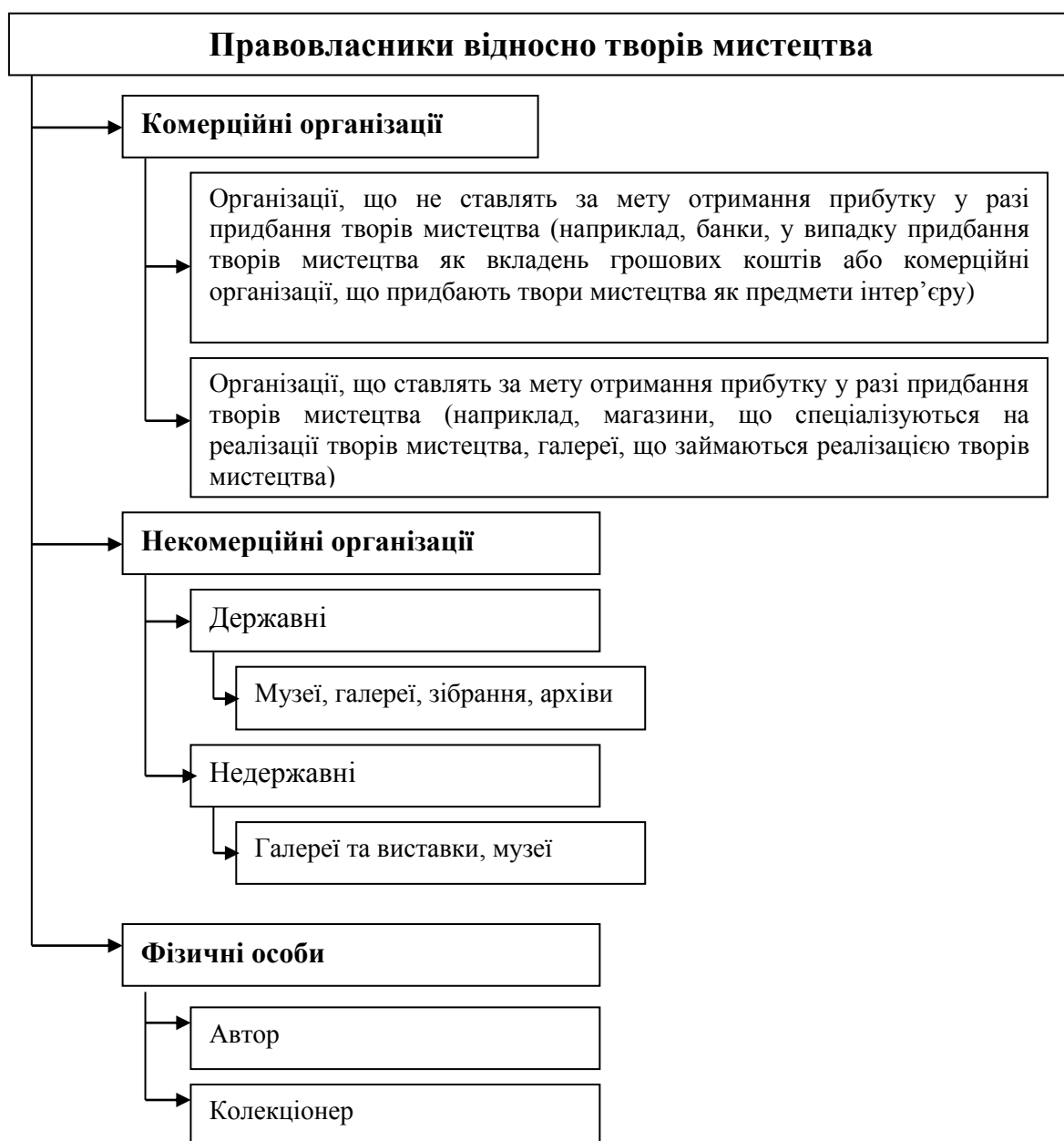


Рис. 1.4. Суб'єкти прав стосовно творів мистецтва

Джерело: розроблено автором

Законом України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» (ст. 11), що визначає порядок проведення державної експертизи культурних цінностей, передбачається: «У разі, якщо результат державної експертизи дає підстави для занесення заявленої до вивозу культурної цінності в Державний реєстр національної культурної спадщини, матеріали експертизи

передаються до відповідного центрального органу виконавчої влади незалежно від згоди особи, яка подала заяву». Але в «Положенні про Державний реєстр національної культурної спадщини» [143], де наводиться перелік пам'яток та культурних цінностей, що підлягають внесенню в державний реєстр, не роз'яснюється, про яку форму власності на культурні цінності йдеться в даному випадку, а лише міститься вказівка, згідно з якою внесення в Державний реєстр здійснюється у встановленому Міністерством культури порядку. Але в наказі Міністерства культури України №653 від 25.10.2001р., що визначає порядок внесення в Державний реєстр, йдеться лише про унікальні предмети МФУ усіх форм власності.

Оскільки існує невизначеність у правозастосовній практиці, яка пов'язана з визначенням джерела появи предмета в колекції, на колекційні предмети повинно поширюватися право набувальницької давності, якщо відкрите добросовісне володіння знайденим предметом здійснювалося не менше 5 років. Але варто наголосити, що без наявності стандартів методик проведення експертної оцінки предметів колекціонування неминуче порушуватимуться права власності, що і відбувається зараз в Україні. Колекціонерам необхідно створити можливість легалізації приватних колекцій, які після легалізації повинні знаходитися або у вільному обігу, подібно до іншого цінного майна, або в обмеженому обігу, якщо вони є предметами особливого інтересу з боку держави, про що мають бути прописані відповідні закони, що не суперечать Конституції. Легалізація культурних цінностей повинна припускати реєстрацію в загальнодержавному реєстрі після попередньої атрибуції, оцінки, маркування та паспортизації. Оцінка об'єктів повинна відбуватися тільки після попереднього проведення необхідних експертиз (матеріалознавчих та мистецтвознавчих) із використанням затверджених державою методик-стандартів. Дотепер приватне колекціонування є і проблемною, і ризикованою справою, тому що існує реальна загроза власності та власникам з боку злочинців, шахраїв-дилерів, а держава цілком може оголосити колекції предметами музейного фонду, які не підлягають відчуженню або викупити їх у примусовому порядку, чи націоналізувати.

Зберігання колекцій культурних цінностей вимагає іноді значних витрат і, головне, оцінка колекцій через відсутність загальноприйнятих стандартів оцінювання часто носить суб'єктивний характер та здійснюється, як правило, не на користь колекціонерів.

В умовах відсутності прозорих механізмів державно-правового регулювання обігу культурних цінностей, колекціонування стимулює існування тіньового антикварно-музейного ринку.

Діяльність музеїв із колекціями державної форми власності полягає у виявленні, збиранні, зберіганні та використанні музейних колекцій і більш повно регламентується чинною нормативною базою, але частково доволі застарілими положеннями, які не відповідають сучасним умовам існування соціуму [158]. Зокрема термінового правового оновлення потребує процедура обміну культурних цінностей, які зберігаються в музейних фондах.

Майже півтори тисячі міст і селищ та понад 8 тисяч сіл України мають цінні об'єкти культурно-історичної спадщини. На державному обліку перебуває понад 140 тис. пам'яток, із них майже 49,8% – пам'ятки археології, понад 37% – пам'ятки історії, понад 11% – пам'ятки архітектури та містобудування, і понад 2% – пам'ятки монументального мистецтва, науки і техніки, садово-паркового мистецтва.

На базі комплексів пам'яток, що мають особливу культурну цінність, в Україні діє 63 історико-культурних заповідника, третина з них отримала статус національних. МКУ безпосередньо підпорядковано 25 історико-культурних заповідників.

Питання охорони культурної спадщини та культурних цінностей зосереджено в єдиному структурному підрозділі Міністерства – департаменті культурної спадщини та культурних цінностей, який, окрім питань нерухомої спадщини, музейної справи, нематеріальної спадщини, переміщення культурних цінностей, також опікується діяльністю регіональних представників, які на місці контролюють виконання органами охорони культурної спадщини своїх повноважень. Фактично це означає формування дворівневої структури управління у галузі.

МКУ активно працює над удосконаленням законодавчої бази щодо охорони культурної спадщини та культурних цінностей. Розроблено низку законодавчих та нормативних актів. Завершується робота над такими законопроектами:

– проект Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо реалізації державної політики у сфері вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей», розроблений відповідно до ст. 4 Закону України «Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності»;

– проект наказу МКУ «Про внесення змін до наказу МКУ і мистецтв України від 22 квітня 2002 року № 258».

Постановами КМУ:

– «Про затвердження Порядку проведення наукової археологічної експертизи», розроблений з метою реалізації положень Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо охорони культурної спадщини» та постанови КМУ «Деякі питання видачі документів дозвільного характеру» від 19.08.09 р. № 987;

– «Про затвердження Типового положення про адміністрацію історико-культурного заповідника», розробленого на виконання положень Закону України «Про охорону культурної спадщини» та Закону України від 09.09.2010 р. № 2518-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо охорони культурної спадщини»;

– «Про затвердження Порядку формування та діяльності кваліфікаційної ради з видачі кваліфікаційного документа, необхідного для одержання дозволу на проведення археологічних розвідок, розкопок, а також досліджень решток життєдіяльності людини, що містяться під земною поверхнею, під водою на території України», розроблений відповідно до ст. 35 Закону України «Про охорону культурної спадщини»;

– «Про затвердження Порядку оголошення топографічно визначених територій чи водних об'єктів, в яких містяться об'єкти культурної спадщини, охоронюваними археологічними територіями», розроблений відповідно до ст. 31 Закону України «Про охорону культурної спадщини»;

– «Про затвердження Порядку оформлення права на вивезення та тимчасове вивезення культурних цінностей», розроблений відповідно до Закону України «Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності»;

– «Про внесення змін до постанови КМУ від 26.08.2003 № 1343 «Про затвердження Порядку проведення державної експертизи культурних цінностей та розмірів плати за її проведення»;

– «Про затвердження порядку прийняття органами охорони культурної спадщини рішень про надання дозволу, погодження чи висновку».

Значним здобутком стала постанова КМУ від 10.10.2012 № 929 «Про внесення об'єктів культурної спадщини національного значення до Державного реєстру нерухомих пам'яток України». У 2012 році до нього занесені 1439 пам'яток, з них 1292 – місцевого значення, 147 – національного значення. Загалом у Державний реєстр нерухомих пам'яток внесено 5256 пам'яток культурної спадщини .

За станом на 01.01.2013 р. МКУ затверджені межі та режими використання історичних ареалів для 28 історичних населених місць. Крім того, розроблено 126 комплектів науково-проектної документації щодо визначення меж та режимів використання зон охорони пам'яток культурної спадщини.

У сфері охорони нематеріальної культурної спадщини та культурних цінностей України ведеться активна робота. Наказом МКУ №1521 від 14.12.2012 було затверджено зразок облікової картки об'єкта (елемента) нематеріальної культурної спадщини України та визначено елементи, що мають бути занесені до Переліку об'єктів (елементів) нематеріальної культурної спадщини України, зокрема: козацькі звичаї та традиції, косівська кераміка, кролевецькі ткани рушники, опішнянська кераміка, петриківський розпис, писанкарство.

Контроль за збереженням нерухокої культурної спадщини та культурними цінностями передбачає здійснення заходів які спрямовані на забезпечення дотримання законодавства у сфері охорони культурної спадщини України.

Проводиться моніторинг стану пам'яток національного значення, їх зон охорони, територій історичних ареалів.

До Списку всесвітньої спадщини ЮНЕСКО від України на сьогодні занесені: Софійський собор із комплексом монастирських споруд Києво-печерської лаври, Ансамбль історичного центру Львова, Резиденція митрополитів Буковини та Далмації (м. Чернівці), транскордонний об'єкт – Геодезична дуга Струве, що проходить через території 10 країн Європи.

Рішенням 36-ї сесії Комітету всесвітньої спадщини ЮНЕСКО (червень - липень 2012 р. м. Санкт-Петербург) до Попереднього списку об'єктів всесвітньої спадщини ЮНЕСКО включено дві номінації: «Дерев'яні церкви Карпатського регіону Польщі та України» та «Стародавнє місто Херсонес Таврійський та його гора (V ст. до н.е. – XIV ст. н.е.)».

Разом із білоруськими та російськими пам'яткоохоронцями розробляється проект спільної транскордонної номінації «Храми Київської Русі XI – XII ст.», що має охопити православні храми східнослов'янських земель, споруджені в Давньоруській державі.

Аналізуючи стан культурної спадщини України, варто визначити оновні проблеми у сфері її охорони:

- недостатній контроль за збереженням пам'яток із боку органів влади, що приводить до численних випадків їх пошкодження чи знищення;

- недостатні обсяги бюджетних коштів на ремонтно-реставраційні роботи, на поповнення музейних фондів, на технічне переобладнання, на охорону заповідних об'єктів;

- недостатня увага власників та користувачів багатьох пам'яток до стану їх збереження;

- у зв'язку із розпаюванням сільськогосподарських земель значна частина пам'яток археології потребують термінового дослідження та чіткого визначення меж і режимів використання.

До основних завдань з охорони культурної спадщини та культурних цінностей можна віднести:

- удосконалення правової бази охорони культурної спадщини, зокрема збільшення відповідальності за порушення законодавства у цій сфері;

- подальше поповнення Державного реєстру рухомих і нерухомих пам'яток;
- активізація міжнародного співробітництва у сфері охорони культурної спадщини та культурних цінностей, зокрема в рамках ЮНЕСКО;
- посилення контролю за станом дотримання законодавства з питань охорони культурної спадщини та культурних цінностей в окремих населених пунктах країни;
- активна популяризація заходів з охорони культурної спадщини та культурних цінностей шляхом організації видавничої та експозиційно-виставкової діяльності;
- створення електронної системи обліку і моніторингу пам'яток та об'єктів культурної спадщини та культурних цінностей.

В Україні працюють 45 національних музейних закладів, 570 державних та комунальних музеїв, 1141 музей на правах філіалів та відокремлених підрозділів. Серед них 14 національних музеїв належать до сфери управління МКУ.

У музеях та заповідниках зберігається близько 12 млн. 300 тис. пам'яток.

Діяльність музейних закладів регламентується низкою нормативно - законодавчих актів.

Так, Законом України «Про музеї та музейну справу» № 249/95 – Верховної Ради України від 29.06.1995р. (зі змінами та доповненнями) врегульовано суспільні відносини у сфері музейної справи, визначено правові, економічні, соціальні засади створення і діяльності музеїв України та особливості наукового формування, вивчення, обліку, зберігання, охорони і використання МФУ, його правовий статус. Поширюється він на всі види музеїв та заповідників у частині їх музеєфікації, а також обліку, зберігання та використання, охорони, консервації, реставрації музейних предметів, музейних колекцій та предметів музейного значення [174].

Закон України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» № 1068 – XIV від 21.09.1999 р. (зі змінами та доповненнями) регулює відносини, пов'язані з вивезенням, ввезенням та поверненням культурних цінностей, і спрямований на охорону національної культурної спадщини та розвиток міжнародного співробітництва України у сфері культури [139].

Законом України «Про культуру» № 2778 – VI від 14.12.2010р. (зі змінами та доповненнями) визначені правові засади діяльності у сфері культури. Він також регулює суспільні відносини, пов'язані із створенням, використанням, розповсюдженням, збереженням культурної спадщини та культурних цінностей, і спрямований на забезпечення доступу до них [172].

Відносини, пов'язані із формуванням, обліком, зберіганням і використанням Національного архівного фонду, та інші основні питання архівної справи регламентовані положеннями Закону України «Про Національний архівний фонд та архівні установи» № 3814 – XII від 24.12.1993р. (зі змінами та доповненнями) [175].

Закон України «Про охорону культурної спадщини» № 1805-III від 08.06.2000р. (зі змінами та доповненнями) призначений для регулювання правових, організаційних, соціальних та економічних відносин у сфері охорони культурної спадщини з метою її збереження, використання об'єктів культурної спадщини у суспільному житті, для захисту традиційного характеру середовища в інтересах нинішнього і майбутніх поколінь [183].

Постанова КМУ «Про затвердження Положення про Державний реєстр національного культурного надбання» № 466 від 12.08.1992р. [157] присвячена питанням формування Державного реєстру національного культурного надбання.

Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення державної експертизи культурних цінностей та розмірів плати за її проведення» № 1343 від 26.08.2003р. (зі змінами та доповненнями) регулює питання проведення державної експертизи культурних цінностей, заявлених до вивезення, тимчасового вивезення та повернутих в Україну після тимчасового вивезення, а також вилучених митними або правоохоронними органами, конфіскованих за рішенням суду та обернених відповідно до закону в дохід держави [164].

Постановою КМУ «Про затвердження Положення про МФУ» № 1147 від 20.07.2000р. (зі змінами та доповненнями) визначений порядок формування МФУ, порядок обліку музейних предметів, музейних колекцій, музейних зібрань, забезпечення їх охорони, збереження і використання [158].

Наказ МКУ, Державного комітету України з будівництва та архітектури «Про затвердження форм облікової картки та паспорта об'єкта культурної спадщини» № 295/104 від 13.05.2004р. врегульовує питання формування та внесення даних до облікової картки та паспорта об'єкта культурної спадщини [170].

Проект наказу МКУ «Інструкція з музейного обліку, зберігання та використання пам'яток державної частини МФУ» від 25.10.2007р. Інструкція є обов'язковою для всіх музеїв, картинних галерей, музеїв-заповідників, історико-культурних заповідників, інших закладів музейного типу (далі – Музеї), у яких зберігаються музейні предмети і колекції державної частини МФУ. Уся фондово-облікова документація, що передбачена цією інструкцією, ведеться українською мовою [170].

Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012р. (зі змінами і доповненнями) чітко окреслює компетенцію митних органів щодо здійснення контролю за переміщенням культурних цінностей через митний кордон України. Так, митні органи здійснюють контроль за переміщенням культурних цінностей через митний кордон України у взаємодії зі спеціально уповноваженим державним органом з контролю за переміщенням культурних цінностей через державний кордон України та спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у сфері архівної справи і діловодства в порядку, встановленому законом [105].

Український центр культурних досліджень спільно з Інститутом стратегічних досліджень здійснили анкетування музеїв України з метою виявлення проблем та систематизації пропозицій, спрямованих на створення сприятливих умов розвитку музейної галузі. Результати моніторингу будуть покладені в основу формування музейної політики на короткострокову та довгострокову перспективу.

За підтримки МКУ у кількох музеях та заповідниках здійснюється пілотний проект оцифрування облікової документації.

Зважаючи на вищезазначене постають такі першочергові завдання з розвитку музейної галузі:

- забезпечення достатнього фінансування галузі;

- удосконалення нормативно-правової бази та науково-методичного забезпечення музейної галузі;
- впровадження чіткого контролю за обліком, станом збереження та використання пам'яток МФУ;
- удосконалення реставраційно-консерваційної діяльності;
- поліпшення матеріально-технічної бази музеїв та забезпечення покращення умов зберігання музейних зібрань;
- продовження формування Державного реєстру національного культурного надбання із створенням електронної версії реєстру (рухомих пам'яток);
- інтеграція музеїв України у світовий музейний простір та активне пропагування культурної спадщини в світі;
- активне запровадження музейного маркетингу та менеджменту в музейних закладах.

Належний контроль держави за переміщенням культурних цінностей, діяльність із повернення незаконно вивезених з України культурних цінностей є важливими складниками охорони національної спадщини.

У структурі Департаменту культурної спадщини та культурних цінностей діє Відділ контролю за переміщенням культурних цінностей. Його робота спрямована на реалізацію заходів з повернення в Україну втраченої історико-культурної спадщини та запобігання правопорушенням у сфері переміщення культурних цінностей, удосконалення нормативно-правової бази у сфері вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей, зміцнення міжнародної співпраці України у галузі, формування реєстрів інформаційно-пошукової системи «Культурні цінності України».

Відновилося робота з формування реєстрів інформаційно-довідкової системи «Культурні цінності України» (усього 8 реєстрів – Реєстр культурних цінностей, втрачених під час та внаслідок Другої світової війни (музеї); Реєстр культурних цінностей, втрачених під час та внаслідок Другої світової війни (бібліотеки); Реєстр культурних цінностей, повернених до України; Реєстр культурних цінностей, які перебувають за межами України; Реєстр культурних цінностей, які знаходяться у

національному розшуку; Реєстр культурних цінностей, які знаходяться у розшуку за запитами інших держав; Реєстр конфіскованих культурних цінностей; Реєстр культурних цінностей, на які видано свідоцтво на право вивезення (тимчасового вивезення) культурних цінностей з території України).

Зокрема до Реєстру культурних цінностей, повернутих до України, внесено інформацію про 300 одиниць; до Реєстру культурних цінностей, що перебувають у національному розшуку – 782 одиниці; до Реєстру культурних цінностей, що перебувають у розшуку за запитами інших держав – 23 одинці, до Реєстру конфіскованих культурних цінностей – 8953 одиниці.

Першочергові завдання у реституційній справі:

- удосконалення законодавчої бази шляхом внесення змін до Закону України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей»;
- активізація роботи з наповнення інформаційно-довідкової системи «Культурні цінності України»;
- продовження міжнародної співпраці щодо реституції культурних цінностей переміщених внаслідок Другої світової війни;
- введення до наукового, культурного та духовного обігу національної культурної спадщини, що на законних підставах зберігається за кордоном;
- продовження співпраці з українською діаспорою щодо передачі в дар Україні культурно-мистецького надбання українців зарубіжжя;
- створення єдиної електронної бази даних культурних цінностей, втрачених музеями і бібліотеками України під час і внаслідок Другої світової війни.

Чинне в Україні законодавство до цього часу не вирішило низку найважливіших проблем у сфері обігу культурних цінностей, таких, як: роз'яснення термінів, понять і цілих процедур; утримування і обґрунтованість правових обмежень на легально придбані культурні цінності, в т.ч. і на право власності, гарантоване Конституцією; переходу тіньових операцій з предметами колекціонування в легальний сектор; конфлікту громадського та приватного інтересів при реалізації прав власності на культурні цінності; кваліфікації злочинних дій з незаконного заволодіння предметами колекціонування; визначення меж

здійснення права власності на предмети колекціонування; доступності інформації при визначенні юридичної долі предметів колекціонування; правового врегулювання окремих специфічних напрямів. Зміна правової моделі в цій сфері вимагає перегляду усїєї відомчої нормативної бази МКУ і узгодження змін у різних галузях права, що регулюють цю сферу, що можливо тільки в рамках вищих законодавчих та виконавчих органів.

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 із найважливіших складових бухгалтерського обліку, до якої повернуто багато уваги з боку законотворців.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про культурні цінності та розкриття її у фінансовій звітності визначає МСБО ДС 121 «Основні засоби», який розроблено за міжнародним стандартом МСБО ДС 17 «Основні засоби» [107].

В обліку за міжнародними стандартами культурні цінності визначаються активами та підлягають відображенню в балансі. Згідно з принципами міжнародної звітності, активи визначаються як права або інший доступ до майбутніх економічних вигод, які можуть бути у суб'єкта як результат попередніх операцій або подій. Багато культурних цінностей, що знаходяться у організаціях на правах власності чи іншому праві, не забезпечують надходження економічних вигід, і тому з цієї причини культурні цінності не мають всіх підстав, щоб розглядатися як активи. Разом з тим, для деяких організацій (музеї, художні галереї) культурні цінності є основними засобами для мети діяльності, без них ці суб'єкти не зможуть функціонувати. Цінності можуть бути реалізовані, вони можуть принести дохід побічно за допомогою платного доступу або експлуатації прав на відтворення. Наявні в організацій культурні цінності вважаються корисними, так як вони можуть бути виставлені для придбання освітнього або культурного досвіду для суспільства, можуть зберігатися для майбутнього розміщення, або для академічних та наукових

досліджень. Майбутні економічні вигоди, асоційовані з творами мистецтва, першочергово знаходяться у формі його службового потенціалу, а не у формі готівкових надходжень. Отже, культурні цінності підпадають під визначення активів, дане вище.

Питання порядку відображення культурних цінностей в обліку активно розглядається Асоціацією професійних бухгалтерів Великобританії. Так, після прийняття в 2005 р FRS 15 «Основні засоби» (стандарт Великобританії) більшість музеїв і галерей відображають у балансі тільки недавно придбані культурні цінності, проте є організації, що продовжують відображати в обліку всі цінності, в тому числі і придбані раніше.

Однак не у всіх країнах використовується подібний описаному вище підхід. Наприклад, у США стандарт SFAAS 29 «Культурні цінності і керована земля» (для організацій бюджетної сфери) вимагає прийняття до обліку всіх придбаних культурних цінностей, не дозволяється лише відображення на балансі цінностей, переданих як дарунок або пожертвування. Такий підхід не забезпечуватиме можливість розподілу витрат по конкретному виду об'єктів, що, в свою чергу, не забезпечить надійну інформацію для користувачів.

В українському законодавстві не допускається відображення у балансі організації культурних цінностей, переданих їй на відповідальне зберігання або користування. У даному разі, культурні цінності відображаються на позабалансових рахунках. З урахуванням вищевикладених особливостей обліку культурних цінностей постає необхідність удосконалення їх обліку з метою збереження.

Як описувалося вище, стандарти обліку культурних цінностей в організаціях базуються на принципах, які були розроблені й діяли в радянські часи, і не враховують потреб теперішнього часу. Основними обліковими документами для державних музеїв є головна інвентарна книга (книга надходжень) та інші інвентарні книги, акти прийому музейних предметів і музейних колекцій на тимчасове (постійне) зберігання, акти видачі музейних предметів і музейних колекцій у тимчасове користування, акти списання музейних предметів і музейних колекцій (у разі виключення їх зі складу фонду).

Проведемо аналіз положень бухгалтерського обліку для встановлення групи активів, до якої варто відносити твори мистецтва.

Право, яке впливає з авторських та інших договорів на твори мистецтва, підлягає обліку як нематеріальний актив. П(С)БО 8 «Облік нематеріальних активів» чітко визначає один із критеріїв визнання активу як нематеріального - це відсутність матеріально-речової форми. Однак далі, в п. 5 досліджуваного положення, прописано, що до нематеріальних активів належать, наприклад, право на художні твори. Отже, вимога про відсутність матеріально-речової форми не може бути застосована до творів мистецтва.

Твори мистецтва – це складний об'єкт, права на них визначаються не як права власності (що впливають із договорів купівлі-продажу), а як виняткові права, що поєднують в собі, в основному, нематеріальну складову. При цьому не можна відокремити вартість авторських прав на твір мистецтва від вартості його матеріального носія.

Ураховуючи вище викладене, відповідно до чинного законодавством твори мистецтва живописного жанру повинні бути віднесені до основних засобів. Так, твори мистецтва живописного жанру відповідають критеріям, передбаченим Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – НП(С)БО 7) та Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» (далі – НПСБО ДС 12)1 [109]:

- об'єкт так чи інакше призначений для використання у виробництві продукції (якщо організація є галереєю) або для управлінських потреб (у разі придбання творів для прикраси інтер'єру);
- строк корисного використання твору мистецтва не обмежений;
- організація не передбачає його наступного перепродажу в майбутньому;
- твори мистецтва здатні приносити економічні вигоди (дохід) у майбутньому за допомогою подальшої реалізації, розміщення для загального огляду, збільшення вартості активів організації і т.д.

Облік операцій з основними засобами регламентовано наступними документами:

– П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 №92;

– Методичні рекомендації, наказ №561 від 20.09.2003р.

Актив приймається організацією до бухгалтерського обліку як основних засобів, якщо одночасно виконуються наступні умови:

– об'єкт призначений для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт чи наданні послуг, для управлінських потреб організації чи для надання організацією за плату в тимчасове володіння і користування або у тимчасове користування;

– об'єкт призначений для використання протягом тривалого часу, тобто строку, тривалістю понад 12 місяців або звичайного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців;

– організація не передбачає наступний перепродаж даного об'єкта;

– об'єкт здатний приносити організації економічні вигоди (дохід) у майбутньому.

Розглянемо можливість віднесення творів мистецтва до основних засобів за Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ). Варто визнати, що П(С)БО 7 «Основні засоби» та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (далі –МСБО 16) трактують основні засоби однаково. Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/ діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).Проте класифікація основних засобів в МСБО дещо відрізняється від національної і включає наступні групи:

– земля;

– земля та будівлі;

- машини та обладнання;
- кораблі;
- літаки;
- автомобілі;
- меблі та приладдя;
- офісне обладнання.

Слід зазначити, що в зарубіжній літературі не розглядається питання, до якої групи активів відносяться твори мистецтва – культурні цінності. Вони вважаються основними засобами. Крім того, в бухгалтерських стандартах Великої Британії (FRS 15 «Основні засоби») у критеріях віднесення активів до основних засобів є посилання на невід'ємні історичні та подібні активи особливо історичного, наукового та художнього значення, що дозволяє класифікувати твори мистецтва як основні засоби.

Питання обігу матеріально-культурних цінностей представляє значну складність із-за надзвичайно великого обсягу суміжних проблем, що не завжди під силу окремим дослідникам, хоча українські, російські та інші зарубіжні вчені приділяли цим питанням досить багато уваги. Проте більшість досліджень мають, як правило, фрагментарний характер. Найбільш далекоглядні автори відзначають необхідність удосконалення механізму оцінки культурних цінностей, їх маркування та створення загальнодержавного реєстру, без чого діючі розрізнені закони не зможуть оптимізувати правову базу даної сфери.

1.3. Вітчизняні та зарубіжні підходи до загальної оцінки культурних цінностей на державному рівні

Протягом багатьох століть людство розробило розвинуту систему охорони та збереження культурних цінностей на національному та міжнародному рівнях.

Особливе місце у міжнародній системі охорони культурних цінностей належить ЮНЕСКО, яка є спеціалізованою установою ООН і покликана допомагати «...збереженню, прогресу й поширенню знань, піклуючись про збереження й охорону спільної спадщини людства – книжок, творів мистецтва й інших пам'яток історичного та наукового значення, а також рекомендуючи заінтересованим народам укладати відповідні міжнародні конвенції» (п. 2 ст. 1 Статуту ЮНЕСКО). Саме під егідою ЮНЕСКО укладено універсальні акти у сфері охорони культурних цінностей:

– Конвенція та Протокол «Про охорону культурних цінностей у випадку збройного конфлікту» (14.05.1954 р., Гаага);

– Конвенція ЮНЕСКО «Про заходи, спрямовані на заборону і запобігання незаконному ввезенню, вивезенню та передаванню права власності на культурні цінності» (14.11.1970 р., Париж);

– Конвенція ЮНЕСКО «Про охорону всесвітньої культурної та природної спадщини» (16.11.1972 р., Париж);

– Конвенція ЮНІДРУА «Про міжнародне повернення викрадених чи нелегально вивезених культурних цінностей» (24.06.1995 р., Рим).

Нині міжнародне право охорони культурних цінностей характеризується власною системою взаємопов'язаних принципів і норм, що дозволяє розглядати його як самостійну галузь міжнародного права, яка перебуває у стадії формування й інтенсивно розвивається. Конвенційні норми ЮНЕСКО сприяють подоланню неузгодженостей у цій сфері між різними країнами.

Законодавчі процеси в Україні за часи незалежності все більше сприяють удосконаленню нормативної бази, охоплюючи різні аспекти життя суспільства, не залишаючи поза увагою і питання щодо охорони, обліку та оцінки культурних цінностей як важливої складової формування національної самосвідомості українського народу і визначення його вкладу у всесвітню культурну спадщину.

Більш детально розглянемо підходи до охорони, обліку та оцінки культурних цінностей через призму національного законодавства України.

Як зазначалося вище, культурні цінності за правом власності можуть бути розподілені на державні та недержавні. Державні культурні цінності відносяться до МФУ і їх обіг регламентується Законом України «Про музеї та музейну справу». Державні культурні цінності не підлягають відчуженню, за винятком обміну на інші музейні предмети, музейні колекції, музейні зібрання. Рішення про обмін таких цінностей приймається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сферах культури та мистецтв.

У разі передачі майнових комплексів музеїв з державної у комунальну власність музейні предмети, музейні колекції та музейні зібрання залишаються у державній власності і належать до державної частини МФУ.

Також державні культурні цінності, що відносяться до МФУ, не підлягають приватизації та не можуть бути предметом застави.

Стосовно культурних цінностей, що належать до недержавної частини МФУ та підлягають внесенню до недержавної частини МФУ, то вони не можуть бути предметом застави тільки за умови, якщо заставодержатель – іноземний громадянин або особа без громадянства, яка не проживає в Україні.

Порядок набуття права власності на недержавні культурні цінності передбачений Цивільним кодексом України, згідно з яким особливості здійснення права власності на культурні цінності встановлюється законодавством. Постановою Верховної Ради України від 17.06.1992 р. за №2471-ХІІ «Про право власності на окремі види майна» установлений спеціальний порядок набуття права власності громадянами на окремі види майна, до якого включені також і культурні цінності. Так, громадяни можуть набути право власності на об'єкти, що перебувають на державному обліку як пам'ятки історії та культури, з відповідного дозволу спеціально уповноваженого державного органу охорони пам'яток історії та культури (МКУ, Мінінвестбудом і Головархівом України).

Чинним законодавством передбачена можливість продажу культурних цінностей недержавної частини МФУ. При цьому, переважне право на їх придбання надано державі, яке реалізується центральними органами виконавчої влади, що

забезпечують формування та реалізацію державної політики у сферах культури або уповноваженими державними музеями.

Законом України «Про музеї та музейну справу» заборонено вивезення за межі України державної частини культурних цінностей, крім випадків тимчасового їх перебування за кордоном для експонування на виставках, реставрації або проведення наукової експертизи на підставі свідоцтва на право вивезення (тимчасового вивезення) культурних цінностей відповідно до Закону України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» та за погодженням з центральним органом виконавчої влади у сфері культури і туризму.

У разі тимчасового вивозу державної частини культурних цінностей за межі України для експонування, реставрації або проведення наукової експертизи, вони підлягають обов'язковому страхуванню.

Порядок встановлення їх оціночної та страхової вартості визначають центральні органи виконавчої влади, що забезпечують формування державної політики у сферах культури і мистецтв та державного фінансового контролю.

За Законом України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей» [143] заявлені до вивезення, тимчасового вивезення та повернуті після тимчасового вивезення культурні цінності підлягають обов'язковій державній експертизі. Порядок проведення державної експертизи культурних цінностей затверджений відповідною постановою КМУ.

Відмова фізичної чи юридичної особи, яка порушила клопотання про вивезення (тимчасове вивезення) культурних цінностей, подати на державну експертизу заявлені до вивезення культурні цінності розглядається як відмова заявника від їх вивезення.

За результатами державної експертизи заявлених до вивезення, тимчасового вивезення культурні цінності вносять до Державного реєстру національного культурного надбання незалежно від згоди особи, яка порушила клопотання про вивезення, тимчасове вивезення культурних цінностей.

Цим же законом встановлено порядок оформлення права на вивезення культурних цінностей. З цією метою до центрального органу виконавчої влади, що

реалізує державну політику у сфері вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей, має бути подане клопотання про право на вивезення культурних цінностей не пізніше ніж за місяць до дати їх вивезення, до якого додаються:

- - документ, що підтверджує право власності на культурні цінності;
- - висновок державної експертизи.

Постановою від 26 серпня 2003 р. № 1343 затверджено Порядок проведення державної експертизи культурних цінностей та розмірів плати за її проведення. Проведення державної експертизи культурних цінностей передбачає всебічний аналіз і вивчення культурної цінності об'єктів, заявлених до вивезення та повернутих в Україну після тимчасового вивезення, а також вилучених митними або правоохоронними органами, конфіскованих за рішенням суду та обернених відповідно до закону в дохід держави, за результатами яких складається експертний висновок.

При проведенні державної експертизи культурні цінності кваліфікують як об'єкт дослідження. Суб'єктами експертизи є заявники, організатори експертизи, а також експерти та мистецтвознавці (табл. 1.4)

Таблиця 1.4

Класифікація суб'єктів державної експертизи культурних цінностей

| Суб'єкти державної експертизи культурних цінностей | |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Заявник | Фізична та юридична особа, яка подала уповноваженому органу заяву на проведення експертизи об'єкта |
| Організатор експертизи | Уповноважений орган |
| Мистецтвознавець | Працівник державного сховища культурних цінностей, музею, бібліотеки, реставраційної або науково-дослідної організації, архівної установи, інший фахівець, який має високу кваліфікацію, спеціальні знання і безпосередньо проводить мистецтвознавчу експертизу та несе персональну відповідальність за достовірність і повноту аналізу, обґрунтованість рекомендацій |

| 1 | 2 |
|----------------|---|
| Експерт | Посадова особа, призначена Міністерством культури Автономної Республіки Крим, управлінням культури обласної (міської) держадміністрації за погодженням з МКУ для проведення попередньої експертизи та оформлення права на вивезення, тимчасове вивезення культурних цінностей або для здійснення контролю за вивезенням, тимчасовим вивезенням культурних цінностей та їх поверненням в Україну в пункті пропуску через митний кордон України |

Джерело: побудовано автором за даними [158]

За видами державна експертиза культурних цінностей поділяється на попередню, первинну, повторну, додаткову, контрольну наукову і науково-технічну.

До компетенції мистецтвознавців відноситься проведення попередньої експертизи, що передбачає визнання об'єкта культурною цінністю або предметом культурного призначення серійного чи масового виробництва на підставі норм атрибуції та критеріїв його художньої, історичної, етнографічної та наукової значущості.

До компетенції експертів відноситься проведення решти видів державних експертиз культурних цінностей.

Право на проведення експертизи надається установам, державним закладам культури, іншим організаціям (уповноважена організація) наказом МКУ.

В експертному висновку зазначається достовірність об'єкта, автор, назва та подається його атрибутивний опис. Критерії складання атрибутивного опису наведені нижче на рис. 1.5. Експертний висновок на об'єкти, які були тимчасово вивезені з території України і повернуті в Україну, додатково повинен містити оцінку стану збереженості об'єкта.

Експертний висновок містить аргументовану рекомендацію щодо доцільності включення об'єкта до Державного реєстру національного культурного надбання та можливості вивезення його з території України.

Експертиза культурних цінностей, вилучених митними або правоохоронними органами, конфіскованих за рішенням суду та обернених відповідно до закону в

дохід держави, проводиться мистецтвознавцями або експертами уповноважених організацій.

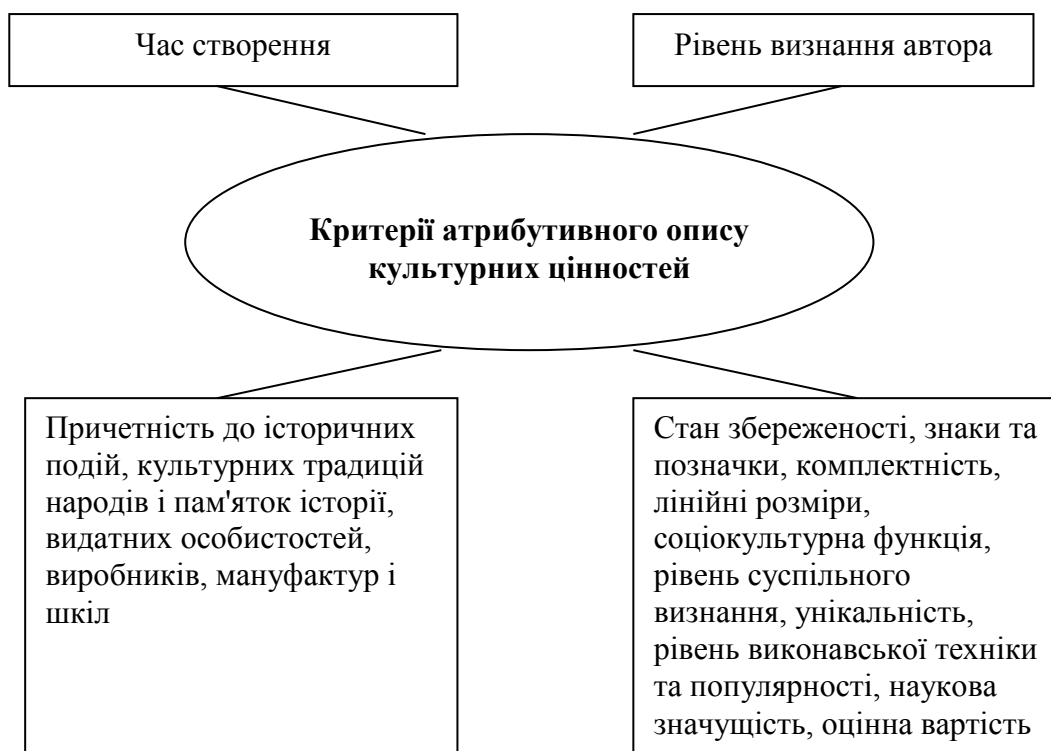


Рис. 1.5. Критерії атрибутивного опису культурних цінностей

Джерело: розроблено автором

Відповідно до постанови КМУ від 25.08.1998 р. № 1340 «Порядок обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним», оцінка майна провадиться комісією, яка утворюється органом, що здійснив його вилучення, у складі представників державних податкових інспекцій, органів (організацій), що здійснили вилучення майна або зберігають його, фінансових органів та організацій, які здійснюватимуть розпорядження цим майном. За результатами роботи комісії складається акт опису, оцінки та передачі майна, який є підставою для реалізації майна [169].

Культурні цінності, а також предмети релігійного культу, оцінюються на підставі рішень відповідних експертних комісій із питань повернення культурних цінностей, які створюються МКУ.

Культурні цінності після проведення спеціальної експертизи на підставі рішення Національної комісії з питань повернення в Україну культурних цінностей

безоплатно передаються на довічне зберігання до державних музеїв, архівів, бібліотек і наукових установ. Зарахування цінностей до Історичного фонду дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння здійснюється за окремим рішенням КМУ та поданням Міністерства фінансів України на підставі експертних висновків.

Культурні цінності, що за рішенням Національної комісії з питань повернення в Україну культурних цінностей не передані до державних музеїв, архівів, бібліотек і наукових установ, підлягають реалізації через аукціони або торгівельні підприємства.

У разі розбіжності в оцінці майна між представниками комісії та у випадках, передбачених законодавством України і цим Порядком, оцінка провадиться суб'єктами оціночної діяльності – суб'єктами господарювання.

Правові засади здійснення оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності в Україні, її державного та громадського регулювання, забезпечення створення системи незалежної оцінки майна з метою захисту законних інтересів держави та інших суб'єктів правовідносин у питаннях оцінки майна, майнових прав та використання її результатів визначені Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [184].

Відповідно до зазначеного закону до суб'єктів оціночної діяльності віднесені [184]:

– суб'єкти господарювання – зареєстровані в установленому законодавством порядку фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, а також юридичні особи незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, які здійснюють господарську діяльність, у складі яких працює хоча б один оцінювач, та які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності відповідно до цього Закону;

– органи державної влади та органи місцевого самоврядування, які отримали повноваження на здійснення оціночної діяльності в процесі виконання функцій з управління та розпорядження державним майном та майном, що є у комунальній власності, та у складі яких працюють оцінювачі.

Оцінка майна проводиться на підставі договору між суб'єктом оціночної діяльності – суб'єктом господарювання та замовником оцінки або на підставі ухвали суду про призначення відповідної експертизи щодо оцінки майна.

На законодавчому рівні визначено, що проведення оцінки майна є обов'язковим у випадках:

- створення підприємств (господарських товариств) на базі державного майна або майна, що є у комунальній власності [184];

- реорганізації, банкрутства, ліквідації державних, комунальних підприємств та підприємств (господарських товариств) з державною часткою майна (часткою комунального майна);

- виділення або визначення частки майна у спільному майні, в якому є державна частка (частка комунального майна);

- визначення вартості внесків учасників та засновників господарського товариства, якщо до зазначеного товариства вноситься майно господарських товариств із державною часткою (часткою комунального майна), а також у разі виходу (виключення) учасника або засновника із складу такого товариства;

- приватизації та іншого відчуження у випадках, встановлених законом, оренди, обміну, страхування державного майна, майна, що є у комунальній власності, а також повернення цього майна на підставі рішення суду;

- переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку;

- оподаткування майна згідно з законом;

- визначення збитків або розміру відшкодування у випадках, встановлених законом;

- в інших випадках за рішенням суду або у зв'язку з необхідністю захисту суспільних інтересів.

Процедури оцінки майна встановлені нормативно-правовими актами з оцінки майна. У випадках проведення незалежної оцінки майна складається звіт про оцінку майна. У випадках самостійного проведення оцінки майна органом державної влади або органом місцевого самоврядування складається акт оцінки майна.

Методичне регулювання оцінки майна здійснюється у відповідних нормативно-правових актах з оцінки майна:

- положеннях (національних стандартах) оцінки майна, затверджених КМУ;
- методиках та інших нормативно-правових актах, розроблених з урахуванням вимог положень (національних стандартів) і затверджених КМУ або Фондом державного майна України.

Положенням (національним стандартом) оцінки майна визначений порядок застосування методичних підходів до оцінки різних видів майна для визначення ринкової та неринкової вартості.

Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» (далі - Стандарт) є обов'язковим для застосування суб'єктами оціночної діяльності під час проведення оцінки майнових прав інтелектуальної власності, а також особами, які здійснюють відповідно до законодавства рецензування звітів про оцінку [116].

Відповідно до цього Стандарту до оцінки майнових прав на такі об'єкти права інтелектуальної власності віднесені також:

- літературні та художні твори;
- інші об'єкти, що згідно із законодавством належать до об'єктів права інтелектуальної власності.

За Стандартом оцінка майнових прав інтелектуальної власності проводиться із застосуванням наступних методичних підходів, представлених на рис.1.6.

У разі застосування порівняльного підходу до оцінки майнових прав інтелектуальної власності подібність об'єктів визначається з урахуванням їх виду, галузі (сфери) застосування, економічних, функціональних та інших характеристик [116].

Стосовно оцінки культурних цінностей (зокрема живопису, антикваріату, скульптури, археологічних знахідок або пам'яток архітектури) традиційні методи розрахунку оціночної вартості є малоінформативними й недостатньо обґрунтованими. Ця проблема передусім стосується сучасного товарознавства.

Причиною відмінності культурних цінностей від звичайних промислових (продовольчих та непродовольчих) товарів вважаємо те, що вони є упредметненими ідеалами, необхідними людині для задоволення її гуманітарних потреб [1]. Для суспільства вони виконують загальновиховну функцію, їх цінність також визначається за допомогою характеристик номінального виду та опосередковано-численними факторами, орієнтованими на загальнокультурне та індивідуальне виховання споживача [29].

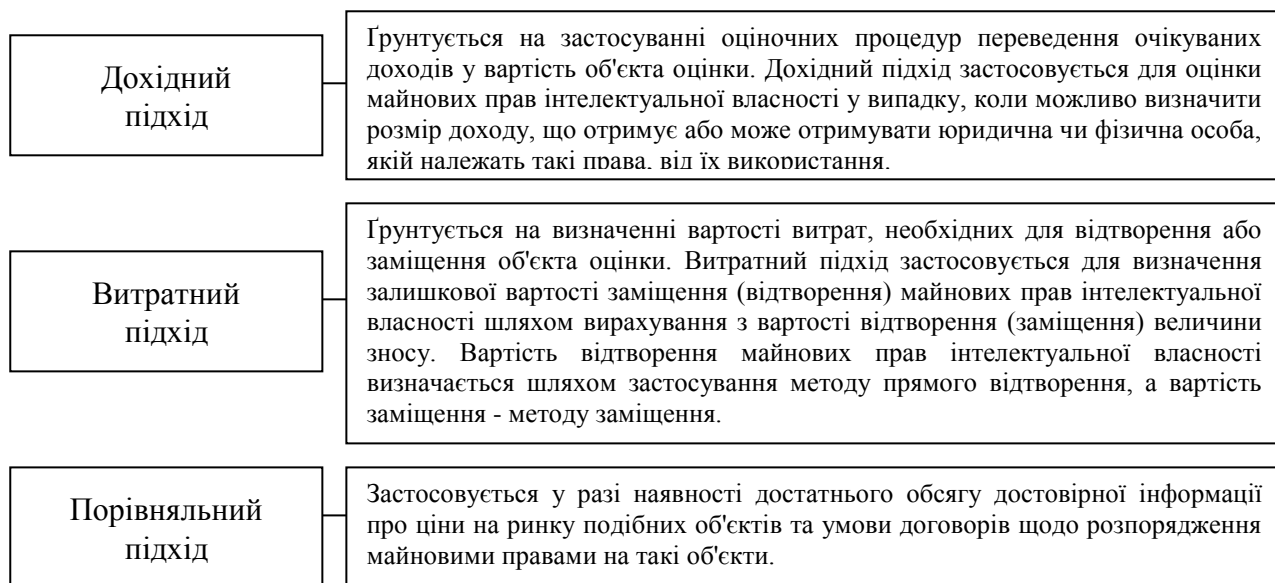


Рис. 1.6. Методичні підходи до оцінки майнових прав

Джерело: [117]

Відтак проблема товарознавчої оцінки культурних цінностей та їх глибокого вивчення для обґрунтування вартості вважається нами дуже важливою [4].

По-перше, культурні цінності є товаром, який в умовах глобалізації світових ринків активно переміщується з однієї країни до іншої і становить значну частку в загальному обігу світового капіталу, на чому постійно наголошують у своїх звітах провідні міжнародні спостерігачі, зокрема Європейського банку реконструкції та розвитку.

По-друге, Світова Організація Торгівлі та Світова Митна Організація висловлюють стурбованість і вбачають наявність джерела напруження в міжнародних відносинах щодо просування культурних цінностей, які сприяють не тільки позитивним зв'язкам і розвитку культурного обміну націй, але й є основою

для створення незаконних фінансових фондів, незаконного вивезення цінностей із територій слаборозвинених держав на користь економічно розвинених, а також унеможливило в цих умовах раціональне та уніфіковане на загальносвітовому рівні регулювання цих потоків. Зокрема Світова Митна Організація розглядає три основні види вартості: операційну (тобто визначену в угоді та митній декларації), індикативну (рівень якої встановлюють державні органи) й дедуктивну – прогнозну вартість, яка є різновидом рекомендованої вартості, які визначають незалежні фахівці-експерти. Вважаємо, що саме дедуктивна вартість потребує уваги товарознавців та економістів, адже вона в умовах поглиблення лібералізації міжнародних відносин дозволяє раціонально вдосконалювати відповідні регламентні дії контролюючих органів.

По-третє, варто взяти до уваги, що культурні цінності досі не класифіковані за рівнем їх значущості в багатьох країнах світу (відповідні регламенти не затверджені) і зокрема в Україні, яка ще в 1970 р. взяла на себе відповідні зобов'язання перед ЮНЕСКО.

Проблема класифікації та дедуктивної вартості культурних цінностей, таким чином, є гострою й нагальною перед викликами сучасного інтегрованого світового ринку і вступом України до світових інституцій.

Актуальною залишається розробка уніфікованого переліку якісних характеристик, які могли б бути прийнятими всією світовою спільнотою та стати базою для міжнародної сертифікації якості культурних цінностей. Зокрема йдеться не про розробку регуляторних актів в Україні, а про загальносвітові критерії. Існують пропозиції стосовно відомої всім експертам світу характеристики, що описує ступінь популяризації автора живописних полотен. До такої характеристики передбачають застосування критерію «рівень популярності автора», у якому межі визначення його характеристики встановлюються номінально в таких рангах за значущістю: «автор місцевого рівня визнання», «автор загальнодержавного рівня визнання» та «автор світового рівня визнання». Така характеристика може бути однаково прийнятною для представників усіх країн світу й у всіх країнах, незалежно від економічного ступеня їх розвитку або особливостей культури.

Перелік таких критеріїв оцінювання може бути покладений в основу оціночних регламентів, які світова спільнота вважатиме універсальними. Цей підхід скорочено називають «протоколом цивілізацій», маючи на увазі спеціальну сертифікаційну схему домовленостей між уповноваженими учасниками міжнародної спільноти у сфері оцінки культурних цінностей.

Всі характеристики (критерії) якості оцінки культурних цінностей можна визначити за допомогою кількісних, напівкількісних та номінальних (або рангових) показників. Звичайно, перший крок у дослідженні варто співвідносити саме з номінальними показниками, які наближені до традиційних мовних конструкцій і визначень.

Відомо, що самі характеристики часто виявляють ознаки синтезованих (є похідними від окремої чисельності інших) і більш конкретних (або, навпаки, більш розмитих) у семантичному аспекті понять. Наприклад, характеристика «стан збереження» по-різному визначається для археологічних пам'яток та фарфорової пластики. Старовинна керамічна глиняна посудина, що була у свій час повністю розбитою, але потім відновленою реставраторами повністю з черепків, є добре збереженим артефактом науки, в той же час, розбитий та відновлений реставраторами тиражований фарфоровий предмет, виготовлений нещодавно, буде вважатися погано збереженим (частково збереженим). Зрозуміло, що названа характеристика є інтегральною, тобто містить посилання на інші характеристики (одну чи кілька семантично об'єднаних груп характеристик) та семантично обіймає їх зміст.

Відтак постає завдання визначення відносної значущості ознак та їх семантичної пересічності. Це складне питання, яке вирішується лише на основі чіткого практичного та повсякчасного виконання основного товарознавчого принципу: «Чим більше позитивної інформації про товар, тим краща його якість і відповідно більша відносна вартість. Отже, чим більше й ґрунтовніше буде проведена атрибуція культурних цінностей, тим краще буде оцінена їхня якість і відповідно точніше визначена вартість». Існує формалізація цього принципу на основі спеціальної формули [60].

Кількість позитивної інформації про об'єкт експертизи (I) є пропорційною до кількості позитивних відповідей (N) на запитання щодо його якості й може бути визначеною в бітах за формулою Хартлі: $I = -\log_2 P$. Кількість цієї інформації поступово знімає теоретичну невизначеність (зменшує величину вірогідності події, яка обчислюється на основі виразу: $1/2N$ і відповідно збільшує P – вірогідність правильної оцінки). Отже, кількість позитивної інформації є пропорційною до його прогнозної вартості, тому доцільно зробити таке евристичне припущення:

$$C = hbl = hb(-\log_2 (1/2N)) = h b N, (1)$$

де C – прогнозна вартість об'єкта оцінювання;

h – коефіцієнт, за допомогою якого приводимо у відповідність одиниці виміру вартості (наприклад, 1 долар США);

b – величина базової вартості коштовностей, собівартість виготовлення без урахування додаткової інформації історико-культурного змісту;

N – кількість незалежних критеріїв, які використовують для оцінювання об'єктів експертизи. Величина $N = 2n$, де n – кількість позитивних відповідей за критеріями оцінки. [60].

Проведені дослідження щодо уніфікації критеріїв оцінки й синтезу універсальних показників доводять, що повне оцінювання пам'яток культури можна здійснити за допомогою п'яти основних індексів, перелічених на рис. 1.7. Комплекси критеріїв для оцінки, шкала оцінки та загальна класифікація культурних цінностей наведені у Додатку Б.

Аналіз названих критеріїв і показників свідчить про можливість оцінювання культурних цінностей за допомогою простих номінальних шкал, які є досконально обґрунтованими інтегрованими критеріями оцінки та враховують усі можливі види інформації про об'єкт дослідження:

– оцінити загальну цінність пам'ятки ($I_{\text{ц}}$) за кількістю об'єктивної інформації про неї;

– визначити гуманістичну цінність пам'ятки ($I_{\text{г}}$) за ознаками можливості задоволення гуманістичних потреб особистості (в соціогенеруючих обрядах причастя та обдаровування);

- врахувати можливості використання пам'ятки для виховання особистості відповідно до загальноприйнятних суспільних норм ($I_{зв}$);
- оцінити потенціал ліквідності пам'ятки як окремого виду товару на ринку;
- з'ясувати справжність предмета за рівнем його автентичності (I_a).

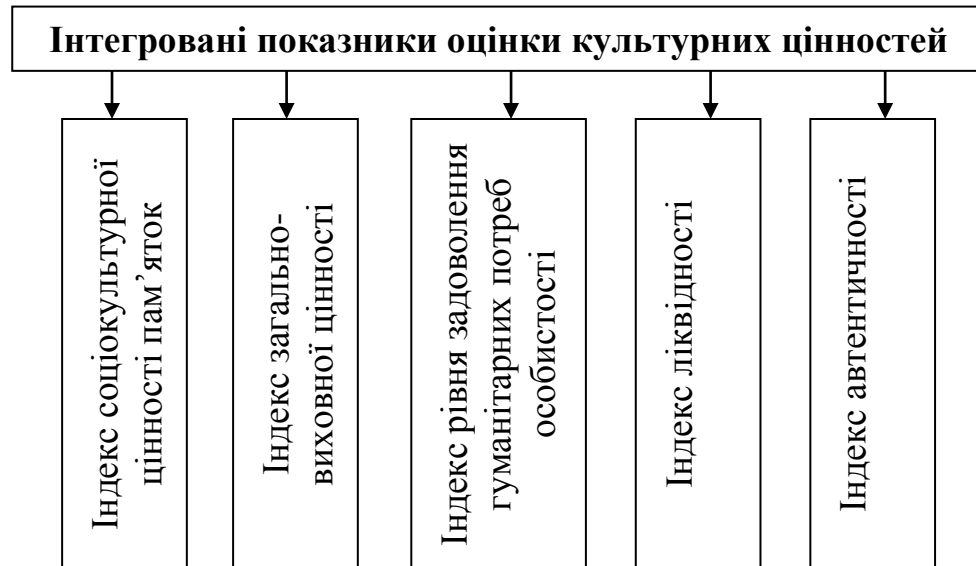


Рис. 1.7. Інтегровані показники оцінки культурних цінностей

Джерело: розроблено автором

У межах описаного формалізму сукупна характеристика якості предмета експертизи оцінюється досить просто:

$$\text{Якість} = \{I_{сц} ; I_{г} ; I_{зв} ; I_a\}, (2)$$

де *Якість* – сукупна характеристика якості предмета експертизи;

$I_{сц}$ – цінність пам'ятки за кількістю об'єктивної інформації про неї;

$I_{г}$ – цінність пам'ятки за ознаками можливості задоволення гуманістичних потреб особистості;

$I_{зв}$ – цінність пам'ятки для виховання особистості відповідно до загальноприйнятних суспільних норм;

I_a – справжність предмета за рівнем його автентичності.

Виконання частини досліджень, що дозволяє формалізувати обрання інтегральних характеристик якості та визначитися зі шкалами для їх виміру в номінальному вигляді, дозволила сформулювати алгоритм порівняльного аналізу

культурних цінностей між собою, дає змогу прогнозувати їх дедуктивну вартість відповідно до вимог сучасної оціночної практики [58].

Отже, існують підходи до загальних правил щодо проведення операцій порівняння та визначення прогнозної вартості пам'яток культури:

1. Правило тотожності. Два предмети, які являють собою культурні цінності, є однаково цінними з точністю до одного критерію, якщо відповідні індекси їх співпадають;

2. Предмет, який являє собою пам'ятку культури, є більш цінним порівняно з іншим лише тоді, коли хоча б один із індексів якості характеризується вищим рівнем якості щонайменше на два критерії.

3. Предмет, який являє собою пам'ятку культури, є менш цінним порівняно з іншим лише тоді, коли хоча б один із індексів якості є меншим на два критерії.

4. Вартість пам'яток у порівняннях визначається інтерполятивно (тобто як модальна величина в полігоні розподілу значень вартості споріднених предметів).

Отже, для аргументованого визначення («прогнозування» або «проекування прогнозної вартості») вартості за допомогою дедуктивного методу треба:

- здійснити порівняння пам'яток між собою;
- збільшити показник базової вартості пропорційно одному або кільком індексам якісної оцінки культурних цінностей;
- використати окремий індекс оцінки якості в інший, але теоретично обґрунтований спосіб для синтезу уявлень про прогнозну вартість.

Таким чином можна зробити висновок щодо існування принципової можливості побудови універсального переліку критеріїв оцінювання культурних цінностей. Якість культурних цінностей може бути описаною кінцевим переліком інтегрованих характеристик, які в сукупності семантично обіймають увесь універсум уявлень про цінність пам'яток культури в окремих аспектах їх функціонування: загальновиховному, гуманістичному (задоволення гуманітарних потреб особистості в предметній ідеалів) та соціокультурному, який зосереджує увагу на показниках цінності, пов'язаних із природою речей (вік, традиції, визнання та ін.).

У другому розділі буде досліджено питання визначення оціночної вартості культурних цінностей і відображення її в обліку.

Висновки до розділу 1

Перед українською культурою стоять принципово нові, стратегічні завдання, головна мета яких перетворити культуру на потужний чинник суспільного розвитку, на дієвий інструмент реалізації соціально-економічних реформ та забезпечення консолідації всього суспільства.

1. Існування в науці категорії «культурні цінності» має концептуальне значення для вирішення проблем обліку та контролю. Узагальнення й критична оцінка наукової літератури і чинного українського та міжнародного законодавства про використання і охорону свідчать про відсутність єдиного розуміння цього поняття. При визначенні поняття «культурні цінності» у його зміст вкладаються найрізноманітніші характеристики. Це ускладнює оперування цією категорією в правовій та обліковій діяльності. Значною мірою це пояснюється складністю та багатогранністю самого поняття «культурні цінності», яке може розглядатися з філософської, культурологічної, правової, облікової та інших точок зору.

Результатом проведеного дослідження є аналіз сутності поняття «культурні цінності». Також виявлено, що науковці, даючи визначення поняття «культурні цінності» наповнюють зміст терміну своїм, зрозумілим лише їм змістом. Ми погоджуємося з визначенням «культурні цінності», що надається у Законі України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей», проте ми вважаємо, що його зміст буде більш лаконічним і разом із тим повним за рахунок виключення з нього переліку об'єктів і предметів, які належать до культурних цінностей. Це дозволить уникнути при визначенні «культурні цінності» небезпеки втрати культурних явищ, що являють цінність, та неповноти, які є результатом застосування методу перелічення. При визначенні культурних цінностей враховано

відмінності культурних цінностей від інших видів товарів, наприклад, фінансову ємкість. Відтак, пропонуємо наступне визначення терміну «культурні цінності» як об'єктів матеріальної та духовної культури, особливий вид цінностей, що мають художнє, історичне, етнографічне, наукове значення та необмежений потенціал зростання вартості у часі і підлягають збереженню, відтворенню та охороні відповідно до законодавства України.

2. Для організації ефективного обліку і з метою контролю важливого значення набуває класифікація культурних цінностей. За міжнародним законодавством найбільш прийнятною є класифікація культурних цінностей, що міститься у Конвенції УНІДРУА. Аналіз класифікацій культурних цінностей за національним законодавством України (Закон України «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей») та за Конвенцією УНІДРУА дає змогу зробити наступні висновки про те, що основні елементи класифікацій є, майже, ідентичними. Наприклад, в частині культурних цінностей художнього значення, наступні:

- картини, малюнки та ескізи, повністю виконані вручну на будь-якій основі та будь-якими матеріалами (крім промислових креслень і заводських виробів, прикрашених вручну);

- рідкісні манускрипти та інкунабули, старі книги, документи й публікації особливого значення (історичні, художні, наукові, літературні і т. п.) окремо та в колекціях;

- архіви, в т. ч. звукові, фото- й кінематографічні;

- поштові марки, погашення та подібні відбитки, окремо чи в колекціях.

Решта культурних цінностей не може бути однозначно класифікована за національним та міжнародним законодавством, бо одні і ті ж культурні цінності можуть бути включені до різних складових класифікацій.

3. На підставі аналізу науково-теоретичних положень щодо існуючих класифікацій культурних цінностей запропоновано автором власну класифікацію за вісьмома критеріями: за формою власності, за обмеження щодо вивезення, за сферою регламентації, за видами мистецтв, за засобами створення, за кількістю вимірів, за митною класифікацією, за національним законодавством. Дана

класифікація створить передумови для забезпечення повноти і правильності відображення в обліку та здійснення контролю операцій з культурними цінностями.

4. Багата культурна спадщина України є ваговою частиною всесвітнього культурного надбання. Її належне збереження та використання – це не тільки один із ключових напрямків державної політики, але й показник, за яким оцінюється наша країна на європейському та світовому рівні.

Зберігання колекцій культурних цінностей вимагає іноді значних витрат і, головне, оцінка колекцій через відсутність загальноприйнятих стандартів оцінювання часто носить суб'єктивний характер і здійснюється, як правило, не на користь колекціонерів.

Приватне колекціонування є проблемною та ризикованою справою, тому що існує реальна загроза власності і власникам з боку злочинців, шахраїв-дилерів, а держава цілком може оголосити колекції предметами музейного фонду, які не підлягають відчуженню або викупити їх у примусовому порядку, чи націоналізувати. В умовах відсутності прозорих механізмів державно-правового регулювання обігу культурних цінностей, колекціонування стимулює існування тіньового антикварно-музейного ринку.

Діяльність музеїв із колекціями державної форми власності полягає у виявленні, збиранні, зберіганні та використанні музейних колекцій і більш повно регламентується діючою нормативною базою, але частково застарілими положеннями, які не відповідають сучасним умовам існування соціуму. Зокрема термінового правового оновлення потребує процедура обміну культурних цінностей, які зберігаються в музейних фондах.

5. В Україні працюють 45 національних музейних закладів, 570 державних та комунальних музеїв, 1141 музей на правах філіалів та відокремлених підрозділів. Серед них 14 національних музеїв належать до сфери управління МКУ. У музеях та заповідниках зберігається близько 12 млн. 300 тис. пам'яток. Серед основних проблем у сфері охорони культурної спадщини та культурних цінностей можна назвати наступні:

- недостатній контроль за збереженням пам'яток з боку органів влади, що приводить до численних випадків їх пошкодження чи знищення;

- недостатні обсяги бюджетних коштів на ремонтно-реставраційні роботи, на поповнення музейних фондів, на технічне переобладнання, на охорону заповідних об'єктів;

- недостатня увага власників та користувачів багатьох пам'яток до стану їх збереження;

- у зв'язку із розпаюванням сільськогосподарських земель значна частина пам'яток археології потребують термінового дослідження та чіткого визначення меж і режимів використання.

6. Питання обігу матеріально-культурних цінностей представляє значну складність із-за надзвичайно великого обсягу суміжних проблем, серед яких необхідність удосконалення механізму оцінки культурних цінностей, їх маркування та створення загальнодержавного реєстру, без чого ніякі розрізнені закони не зможуть оптимізувати правову базу даної сфери.

Проблема класифікації та дедуктивної вартості культурних цінностей (прогнозної вартості, яка є різновидом рекомендованої вартості, визначеної незалежними фахівцями-експертами) є гострою й нагальною перед викликами сучасного інтегрованого світового ринку і вступом України до світових інституцій. Актуальною залишається розробка уніфікованого переліку якісних характеристик, які могли б бути прийнятими всією світовою спільнотою та стати базою для міжнародної сертифікації якості культурних цінностей.

За результатами проведеного дослідження виявлено, що для аргументованого визначення вартості («прогнозування» або «проектування прогнозної вартості») за допомогою дедуктивного методу існує принципова можливість побудови універсального переліку критеріїв оцінювання культурних цінностей. Якість культурних цінностей може бути описаною кінцевим переліком інтегрованих характеристик, які в сукупності семантично обіймають увесь універсум уявлень про цінність пам'яток культури в окремих аспектах їх функціонування: загальновиховному, гуманістичному (задоволення гуманітарних потреб особистості

в опредметненні ідеалів) та соціокультурному, який зосереджує увагу на показниках цінності, пов'язаних із природою речей (вік, традиції, визнання та ін.).

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [72, 81, 84, 85]

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК КУЛЬТУРНИХ ЦІННОСТЕЙ: МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ

2.1. Організація документування 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.

Важливе місце у музейній роботі займає комплектування музейних фондів, зберігання, облік, наукова інвентаризація та каталогізація музейних колекцій, адже музей є зберігачем унікальних предметів, які мають високу культурну та національну цінність.

Серед багатогранної фондової роботи, слід виділити державний облік та наукову документацію. Ця тема має надзвичайну актуальність як для молодих музеїв, так і для таких, що мають вже певний досвід та традиції. Із цією метою розглянемо існуючу облікову документацію на основі діючої законодавчої бази та багаторічного досвіду відділу фондів Національного музею історії України.

Державний облік музейних фондів покликаний визначити та зареєструвати музейні зібрання, які є національним надбанням. Облік необхідний для систематизування пам'яток та згрупування їх за чіткими критеріями. Система державного обліку регламентується положеннями законів України: «Про музеї та музейну справу», Положенням «Про Музейний фонд України», «Про культуру», «Про державні нагороди України», «Про Національний архівний фонд та архівні

установи», «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей», «Про охорону культурної спадщини»; Порядком занесення унікальних пам'яток МФУ до Державного реєстру національного культурного надбання, затвердженого наказом Міністерства культури і туризму України від 25.10.2001р. № 653.

Порядок та основні форми державного обліку музейних цінностей на сьогоднішній день здійснюються на основі «Інструкції з обліку та зберігання музейних цінностей» 1985 року. Процес обліку відбувається у декілька етапів: первинна реєстрація, наукова інвентаризація [62].

Первинна реєстрація відноситься до обліку пам'яток, які надійшли у музей (шляхом придбання, передачі, дарування тощо), їх атрибуція та обов'язкове документальне оформлення. Основними документами державного обліку є акти прийому (видачі), книги надходжень та науковий інвентар. Акти прийому та акти видачі – це першочергові документи державного обліку музейних фондів, які складаються при видачі та прийомі предмета. (Додаток В, Д) Забороняється зберігати у музеї предмети не оформленні актами прийому. В актах прийому та видачі обов'язково точно вказується рік, місяць, дата надходження, від кого (кому), для якої цілі та на який строк прийнятий чи переданий предмет. Предмети обов'язково перераховуються один за одним за назвою, додається коротка характеристика та опис, вказується розмір, матеріал, техніка, зазначається стан збереження предмета, шифр та номер за книгою надходжень, а також номер наукового інвентаря. При прийомі на постійне зберігання вказується вартість предмета, а також його історія. Якщо предмет потребує додаткової експертизи, до акта 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 (Додаток Е, Ж, З, И). 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 із 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 (Додаток К) потрібно нумерувати підряд, без розділення за роком та реєструвати у окремій книзі.

Після складання акта культурних цінностей (пам'ятки), що надійшли до музею, проходять засідання фондово-закупівельної комісії (далі – ФЗК). ФЗК є дорадчим органом при дирекції музею, який діє в межах повноважень, визначених МКУ. 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 в 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 (Додаток Л, М) та передаються на зберігання зберігачу за актом на матеріально-відповідальне зберігання. Акти та книги надходження - юридичні документи вічного 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 вказується шифр, номер, назва предмета, опис, розміри, матеріал, стан збереження, джерело надходження, дата і вартість (у разі придбання предмета). Порядковий номер за книгою надходжень закріплюється за даним предметом. Такий номер проставляється на предметі та в акті прийому до музею.

У Національному музеї історії України існує певна традиція ведення облікової документації, яка базується на чинному законодавстві, а також на багаторічному досвіді. При надходженні предмета до музею, науковим співробітником оформлюється акт на постійне або тимчасове зберігання (Додаток З). Акти на постійне або тимчасове зберігання реєструються у книгах реєстрації актів на постійне та тимчасове зберігання. На основі складеного протоколу на засіданні

фондово-закупівельної комісії, предмет відноситься до основного або допоміжного фонду музею та надходить до відділу науково-облікового документування фондів. Після опрацювання на основі акта предмет передається на матеріально-відповідальне зберігання зберігачу за групою. 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 (Додаток Н), 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 (Додаток Д). До таких випадків слід віднести передачу музейних предметів із музеїв районного підпорядкування до обласних, за причини неможливості надати відповідні умови для зберігання деяких груп предметів (дорогоцінні метали, вогнепальна зброя). Подібними актами оформлюється 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.

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 (Додаток П) складається науково - уніфікований паспорт (Додаток Р), графи 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 фондів груп, які також є документами вічного зберігання і перед заповненням нумеруються, прошнуровуються, та на останній сторінці скріплюються печаткою. У Національному музеї історії України науково – уніфіковані паспорти заповнюються науковими співробітниками, затверджуються завідуючим відділом, зберігачем групи та заступником директора з наукової роботи. Детальний, розгорнутий опис та наукове вивчення предмета наводиться у інвентарній книзі, яка заповнюється зберігачем групи.

Наукова інвентаризація надзвичайно важлива: 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 якого, 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 – структурний елемент обліку і передбачає створення колекції 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 контролю за станом збереження.

Обов'язковою умовою достатнього рівня організації обліку культурних цінностей в музейних установах є правильно оформлені первинні документи, організація документації і документообороту. Для документування операцій з обліку культурних цінностей використовують наступні типові форми документів, перелік

яких представлений на рисунку 2.1. Характеристика кожного із вказаних первинних документів наведені у Додатку С.

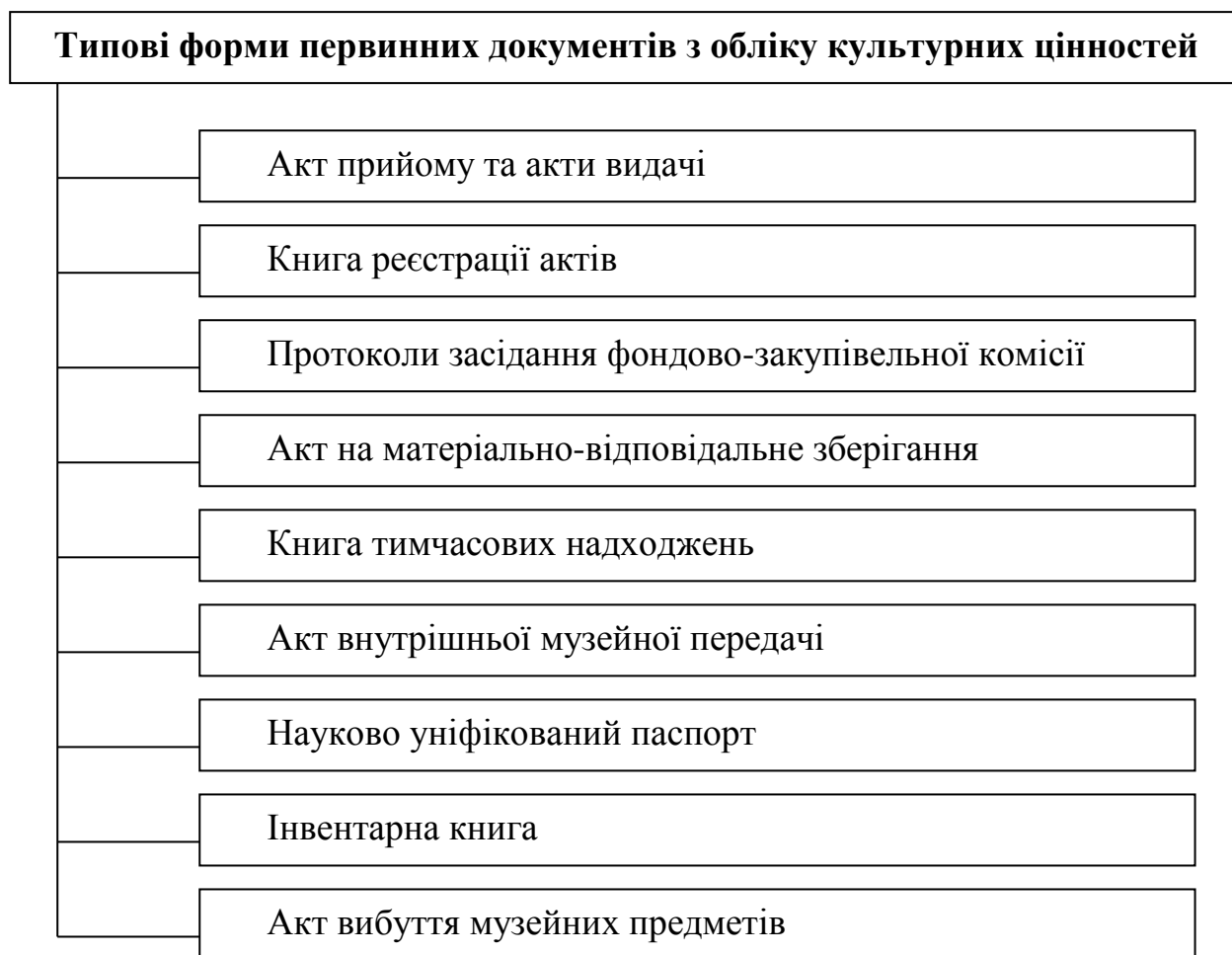


Рис. 2.1. Типові форми первинних документів з обліку культурних цінностей

Джерело: розроблено автором за даними [62]

Бухгалтерський облік призначений для відображення кожної з господарських операцій безперервно у часі в залежності від їх завершеності. Отже, бухгалтерський облік як система, що проводить обробку, контроль, передачу, використання, накопичення та зберігання облікової інформації, представляє собою не що інше як організовану інформаційну систему, яка може і повинна використовуватися в управлінні суб'єктів господарювання. Основним носієм інформації для бухгалтерського обліку є первинний документ, що складається на кожну господарську операцію.

Під час оформлення первинного документа 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. Із метою проведення контролю використовується також узагальнена інформація, що може бути синтезована на підставі інформації, яка міститься в первинних документах.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» стверджує, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи [140].

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.

Що стосується документального оформлення в обліку надходження культурних цінностей, то воно залежить від змісту операцій (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Документальне оформлення культурних цінностей
Джерело: розроблено автором

Обробка даних із первинних документів може проводитися як в ручному порядку, так і автоматизовано. На документах, інформація з яких врахована в облікових регістрах, мають бути проставлені відповідні відмітки: дату запису – для ручного виду обробки, відбиток штампу – для автоматизованого виду.

Оформлення внутрішніх облікових документів стосовно культурних цінностей проводиться на підставі інформації, що міститься у зовнішніх (супроводжувальних) документах (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Зовнішні (супроводжуючі) облікові документи стосовно культурних цінностей

| Назва господарської операції | Договір купівлі-продажу, інші угоди | Товарно-транспортна накладна | Довіреність | 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 | + | + | + | - | - | - |
| 4. Реставрація культурних цінностей згідно з договором | + | + | - | + | + | + |

Джерело: розроблено автором

Таким чином, для забезпечення уніфікації в організації обліку культурних цінностей необхідно запровадити типові міжвідомчі форми первинної документації.

Система організації облікових процесів у музейних бюджетних установах передбачає розробку графіків документообороту. Означені графіки призначені для відображення руху первинних документів протягом проходження всіх етапів – від

дати його складання до дати передачі в архів, із зазначенням відповідальних осіб, що опосередковано пов'язані з рухом даного первинного документа, та строки переміщення такого документа. Він є важливою складовою якісної організації обліку культурних цінностей. Графік документообороту з обліку культурних цінностей у музеях відображено нами в Додатку Т.

Не менш важливим питанням, що стосується забезпечення 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 і на ньому, і дається стислий опис предмета, який унеможливує його підміну, а в разі втрати або крадіжки – сприяє розшуку.

Кожний 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 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 предмета, 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 в науково уніфікований паспорт (Додаток Р). Науково уніфікований паспорт музейного предмета – документ, що фіксує усі етапи інвентаризації, вивчення, наукового визначення, реставрації, публікації і використання предмета на всьому відрізку часу його знаходження в певному музеї.

Науково уніфікований паспорт заповнюється від руки, за допомогою 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 МФУ затверджена Порядком занесення унікальних пам'яток МФУ до Державного реєстру національного культурного надбання [162].

Роботу з виявлення і занесення унікальних пам'яток МФУ 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.

У музейних установах робота з відбору унікальних пам'яток МФУ до Державного реєстру проводиться за планом, що затверджується їх директорами. Робота з відбору унікальних пам'яток МФУ 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 по-предметно на основі науково уніфікованого паспорта та вимог щодо його заповнення.

Підсумовуючи вищевикладене зазначаємо, що застосування форми науково уніфікованого паспорта розповсюджується на всіх власників унікальних пам'яток

незалежно від форм власності, що проводять роботу з виявлення і включення їх до Державного реєстру, забезпечення їх обліку та зберігання.

Науково уніфікований паспорт застосовується з метою вдосконалення системи обліку, обробки та використання інформації про музейні предмети, які складають МФУ. За науково уніфікованим паспортом здійснюється облік усіх без винятку предметів основного музейного фонду, у тому числі й природничих, на етапі їх інвентаризації. Робота з комп'ютерної інвентаризації ведеться музеями усіх профілів. Науковий опис предмета за науково уніфікованим паспортом дає змогу ширше і повноцінніше використовувати музейні зібрання з мінімальними затратами часу.

Науково уніфікований паспорт зберігається за правилами зберігання обліково-фондової документації музею, має 46 реквізитних полів визначеного формату за відповідними порядковими номерами та не розрахований на одночасне складання, його поля заповнюються у міру вивчення музейного предмета і накопичення інформації про нього. Із появою відомостей або даних про предмет паспорт може поповнюватися додатками на окремі ознаки чи на групу ознак.

Додаткові відомості заносяться у вкладку-додатка, де зазначається: ознака музейного предмета (наприклад, автор, розмір чи ін.) або номер поля паспорта, прізвище й ініціали працівника, який вніс відомості, дата. Вкладки-додатки оформлюються так, як і паспорт, тобто пишуться від руки, друкуються на машинці або набираються на комп'ютері.

Серед інших даних, до науково уніфікованого паспорта заноситься оціночна вартість музейного предмета в гривнях. При встановленні оціночної вартості предмета рекомендовано керуватися Інструкцією про порядок визначення оціночної та страхової вартості пам'яток МФУ, що затверджена наказом Міністерства культури і мистецтв України від 13.07.98 N 325, а також методичними рекомендаціями з цього питання.

Враховуючи те, що науково уніфікований паспорт акумулює всю інформацію про об'єкт культурної спадщини з моменту його отримання власником (зберігачем) і, впродовж терміну його зберігання, такий показник як «Оціночна вартість, грн.»

може зазнавати змін у зв'язку зі зміною курсу валюти, або зміною вартості об'єкта - його збільшення або зменшення.

З метою підвищення якості інформації про оцінку вартості об'єкта культурної спадщини, вважаємо за потрібне внести зміни до затвердженої форми науково уніфіковано паспорту для розширення даних про оціночну вартість предмета і замість показника «Оціночна вартість, грн.» ввести розділ «Дані про оціночну вартість».

У цьому розділі пропонується зафіксувати оціночну вартість у національній валюті (гривня) предмета культурної цінності на дату оцінки в декількох сталих валютах (доларах, євро, фунти стерлінги) – валютах основних бірж, де обертаються культурні цінності. Це дозволить зменшити кількість оцінок об'єктів у разі зміни курсу національної валюти, а відтак і витрати на проведення таких оцінок.

Також, вважаємо за доречне, у даному розділі зазначати характер проведення оцінок, наприклад, попередня (первісна) оцінка, а також додаткові – щорічна, періодична (коли інтервал між оцінками більше ніж рік) та позачергова (термінова, за необхідністю). Занесення даних про характер проведення оцінок предметів культурних цінностей дозволить контролювати як зміну їх вартості, так і періодичність проведення оцінок без додаткових витрат організації, що володіє або зберігає об'єкти культурної спадщини.

Запропоновані зміни до науково уніфікованого паспорту можуть бути представлені наступним чином (табл.2.2).

Аналіз напрацювань фахівців та експертів-оцінювачів у галузі мистецтвознавства дає змогу зробити узагальнення, що дозволяють доповнити додатковою інформацією для конкретизації даних форми науково уніфікованого паспорту предметів музейного фонду, затвердженої нормативно (додаток Р), з метою більш повного їх вивчення, налагодження контролю та виявлення культурної вартості. Безпосередньо потребують конкретизації такі дані:

- час і місце побутування (рядок 20 науково уніфікованого паспорту);
- матеріали (рядок 29 науково уніфікованого паспорту);
- реставрацію (рядок 37 науково уніфікованого паспорту);

– експонування (рядок 42 науково уніфікованого паспорту).

Таблиця 2.2

Дані про оціночну вартість предмета культурної цінності

| Характер оцінки | Оціночна вартість (грн.) | Дата оцінки | Курс валюти на дату оцінки | | |
|-----------------|--------------------------|-------------|----------------------------|-------|-----------------|
| | | | долар | євро | фунти стерлінги |
| Первісна | 15000 | 30.09.2013 | 7,99 | 10,82 | 12,88 |
| Додаткові: | | | | | |
| щорічна | 25000 | 30.09.2014 | 12,95 | 16,45 | 21,01 |
| періодична | 40000 | 02.02.2015 | 16,15 | 18,25 | 24,30 |
| позачергова | 40000 | 07.02.2015 | 16,15 | 18,25 | 24,30 |

Джерело: розроблено автором

Так, інформація про час і місце побутування культурних цінностей може бути конкретизована за рахунок виявлення таких ознак стосовно прямої причетності предмета до:

- культурних, релігійних, громадських, політико-соціальних, корпоративних та інших традицій;
- конкретної історичної особи, про яку сказано в енциклопедичних, фундаментальних працях;
- відомих шкіл, майстерень, виробництв тощо;
- іншого об'єкта, який має історичне або інше важливе значення.

Рівні причетності культурної цінності до історичної спадщини пропонується розподілити в залежності від значення для історії людства, а саме: світового рівня, національного рівня, регіонального (обласного) рівня, місцевого (родового) рівня.

Дані про матеріали, за допомогою яких створено культурну цінність, пропонується зробити наступним чином за допомогою таких ознак:

- цінність матеріалів (на дату створення предмета): матеріали звичайні, матеріали незвичайні, рідкісні матеріали, унікальні неповторні матеріали);

- наявність знаків, клейм, відміток, підписів тощо (наявність, відсутність);
- складність технології виготовлення (на дату створення предмета): проста звичайна (стандартна), складна незвичайна, дуже складна, унікальна неповторна;
- функціональність споживчих якостей (критерій, який застосовується для відповідних предметів, наприклад: будильника, автомобіля, піаніно, бінокля тощо): збережені в первинному виді, або придбані, не погіршивши інші, первозданні, властивості і форму предмета;
- наявність додаткових частин або нових деталей в предметі (додані, але частина з доданих пошкоджена або замінена, або додані деталі у відмінному збереженні та функціонуючі);
- зміни предмета зроблені іншими майстрами, які не спричинили негативного впливу на стан предмета (у разі виконання зроблені майстром невідомим, місцевого рівня, регіонального рівня, національного рівня, світового рівня).

Інформація про реставраційні роботи може бути доповнена такими даними стосовно:

- наявності реставрації і рівня визнання професійного рівня реставратора (реставраційні роботи не проводились, за професійним рівнем реставратора - зроблені невідомим майстром, місцевого рівня, регіонального рівня, національного рівня, світового рівня),
- якості реставрації (реставраційні роботи не проводились, рівні реставраційних робіт дуже якісні, робота якісна або задовільна, привела до втрати та/або негативно вплинула на предмет);
- площі (об'єм) реставрації (реставраційні роботи не проводились, площа (об'єм) реставрації до 10%, від 10% до 40%, від 40% до 80 %, понад 80% або втрачена оригінальність основного елемента предмета, сюжету, предмета);
- художньої цінності (частково втрачена, збережена і, згідно звіту експерта, є задовільною, висока, дуже висока, унікальна сенсаційна);
- наукової цінності (частково втрачена, збережена і, згідно звіту експерта, є задовільною, висока, дуже висока, унікальна сенсаційна).

Дані про експонування предмета , що має культурну цінність, можливо доповни даними про таке:

– право переміщення і розпорядження (обмеження на переміщення в межах країни, обмеження на вивезення з країни, обмеження на переміщення за межами країни, немає ніяких обмежень);

– предмет входить до складу тематичної колекції, яка була публічно представлена раніше (не входить або не використовується, в залежності від характеристики та рівня колекції – фамільної або місцевої колекції, регіонального рівня, національного рівня, світового рівня);

– перебування на території ризику (війни, пожежі, теракти, природні катаклізми і тому подібне (підтвердження або даного факту);

– факт і можливість участі предмета експертизи в публічних торгах (не брав участі у торгах та немає можливості, брав участь у торгах один раз але немає можливості брати участі у торгах в подальшому, брав участь у торгах і може брати у подальшому);

– популяризація музейного предмета за критеріями публічності, можливості експонування, розповсюдження інформації за територіальністю, серед фахівців та за кількістю осіб, що могли його оглянути, а саме:

1) предмет не представлений публічно та/або зберігається виключно у фамільній колекції і не відомий широкому колу вчених і суспільству;

2) предмет відомий окремим ученим, брав участь в експозиціях (виставки, публікації, в т.ч. в інтернеті) і з ним ознайомилося не більше 1 тис.чоловік;

3) предмет відомий окремим ученим із різних країн, експонувався (виставки, публікації, в т.ч. в інтернеті) лише в одній країні і з ним ознайомилося від 1 тис. до 10 тис. чоловік;

4) предмет відомий широкій громадськості, вченим із різних країн, брав участь в експозиціях (виставки, публікації, в т.ч. в інтернеті) не нижче національного рівня і з ним ознайомилося від 10 до 100 тис. чоловік;

5) предмет описаний в учбовій літературі, енциклопедичних, фундаментальних працях якої-небудь країни та/або брав участь в експозиціях

(виставки, публікації, в т.ч. в інтернеті) і з ним ознайомилися від 100 тис. до 1 млн. чоловік;

б) предмет описаний в учбовій літературі, енциклопедичних, фундаментальних працях двох і більше країн та/або брав участь в міжнародних експозиціях (виставки, публікації, в т.ч. в інтернеті) і з ним ознайомилися від 1 млн. до 10 млн. чоловік;

7) предмет описаний в учбовій літературі, енциклопедичних, фундаментальних працях декількох країн, його рекламують відомі світові компанії, та/або брав участь в експозиціях (виставки, публікації, в т.ч. в інтернеті) світового рівня і з ним ознайомилися від 10 млн. до 1 млрд. чоловік.

Підсумовуючи вищевикладене, державою врегульовано порядок виявлення і занесення унікальних пам'яток МФУ до Державного реєстру. Цю роботу проводять музеї всіх форм власності та інші власники унікальних пам'яток, На всіх власників унікальних пам'яток, незалежно від форм власності, що проводять роботу з виявлення і включення їх до Державного реєстру, забезпечення їх обліку та зберігання, розповсюджується застосування форми науково уніфікованого паспорта. Доповнення додатковою інформацією для конкретизації даних форми науково уніфікованого паспорта предметів музейного фонду, затвердженої нормативно (додаток Р), запропоновані з метою більш повного їх вивчення, налагодження контролю та виявлення культурної вартості.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про культурні цінності та розкриття її у фінансовій звітності визначає МСБО ДС 121 «Основні засоби», який розроблено згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку в державному секторі 17 «Основні засоби» (далі – МСБО ДС 17) [107].

У бухгалтерському обліку операції з культурними цінностями, що ідентифікуються як основні засоби, документування господарських операцій проводиться не тільки для облікових цілей, а також для здійснення оперативного контролю за наявністю, станом, рухом та збереженням казаних цінностей. Документуванню обов'язково підлягає інформація про розташування основних

засобів та відповідальних осіб за їх збереження. Документування операцій з культурними цінностями як основними засобами має забезпечувати інформаційно передумови здійснення контролю: за надходженням та вибуттям основних засобів (у межах всієї установи та за місцями розташування, відповідальними особами); за витрачанням коштів на утримання та збереження культурних цінностей; за своєчасністю проведення реставраційних робіт та розміром витрат на їх проведення.

Первинні документи про операції з основними засобами складаються у натуральному та грошовому вимірниках, їх форми є уніфікованими для всіх галузей народного господарства. Вибір форм для відображення операцій з основними засобами залежить від виду та сутності об'єкта основних засобів.

Надходження основних засобів в організацію оформляється актом, складеним за формою № ОЗ-1 «Акт про приймання-передачу об'єктів основних засобів».

Для обліку об'єктів основних засобів призначені інвентарні картки (форми ОС-6 і ОЗ-6а). У цих формах вказуються первісна вартість основного засобу, термін його корисного використання, а також сума накопиченої амортизації.

Внутрішні переміщення основних засобів оформлюються накладною за формою ОЗ-2, а передача відреставрованих об'єктів основних засобів - за формою № ОЗ-3.

У попередньому пункті даного розділу, що був присвячений документальному оформленню наявності та руху культурних цінностей, було описано один з основних документів обліку музейних предметів - науково уніфікований паспорт. На даному етапі актуальним є питання автоматизованого обліку даних, внесених до науково уніфікованих паспортів музейних предметів музеями всіх профілів. Науковий опис предмета за науково уніфікованим паспортом є всебічним джерелом інформації про музейний предмет, а саме: наявна інформація як про музейну установу, фактичну та наукову інформацію безпосередньо про музейний предмет, його детальний опис з фотографіями, порядок надходження та збереження музейного предмета.

У бухгалтерському обліку інформація про основні засоби, або предмети, що знаходяться на праві оперативного управління, є досить обмеженою і передбачає

наявність тільки інформації про назву предмета, інвентарний номер та первісну вартість у разі відображення на балансових рахунках. Проте, такий підхід нівелює вартість культурних цінностей. Так, наприклад, у фондах Музею книги та друкарства України зберігається нотне видання «М. Лисенко Жалібний марш Лесі Українки». В інвентарній картці № 5884, яку склала 26 листопада 1987 року співробітник музею Л.І. Гальчук відбито номер надходження книги – 34238-й та місце зберігання – відділ РІ, порядок надходження – закуплено в Москві у В.Р. Чорби згідно з актом МКДУ №86/11 від 26.11.1987р. Також в інвентарній картці зазначені дані про закупівельну ціну, що становила 3 карбованці, та проведення реставрації у 1991 році. Даний приклад є показовим щодо визначення вартості музейних предметів в обліку і яскраво демонструє обмеженість даних про музейні предмети в обліку, а саме: відсутність даних про стан збереження, даних про звіряння наявності, перелік відповідальних осіб тощо.

Отже, у зв'язку із обов'язковим веденням науково уніфікованого паспорта для музеїв всіх форм власності, з метою ведення бухгалтерського обліку для найбільш повного відображення в обліку інформації про музейні предмети (культурні цінності) в музеях було б доречно створити Картку обліку культурних цінностей, в якій буде представлена інформація про: музейну установу; культурну цінність; спосіб надходження; фактичну наявність, стан збереження та оцінку даної культурної цінності (Додаток У).

Залучення до бухгалтерського обліку даних, наявних у науково уніфікованих паспортах, не буде потребувати значних матеріальних затрат для музеїв і може бути виконано за рахунок експортування частини даних із загальної бази про музейні цінності даної музейної установи до бази даних бухгалтерського обліку. Перелік даних, необхідних для формування інформаційної бази для Карток обліку культурних цінностей з метою ведення бухгалтерського обліку в музеях, представлені на рис. 2.3.

| Дані науково уніфікованого паспорта | | Картка обліку культурних цінностей |
|--|---|---|
| 1. Відомство | | |
| 2. Адміністративне підпорядкування | | |
| 3. Музей | → | Музей |
| 4. Адреса | | |
| 5. Відділ | → | Відділ |
| 6. Розділ | → | Розділ |
| 7. Номер за книгою надходжень | → | Номер за книгою надходжень |
| 8. Номер за інвентарною книгою | → | Номер за інвентарною книгою |
| 9. Номер за спеціальною інвентарною книгою | → | Номер за спеціальною інвентарною книгою |
| 10. Старі інвентарні номери | | |
| 11. Номер колекційного опису | → | Номер колекційного опису |
| 12. Порядковий номер паспорта | → | Порядковий номер паспорта |
| 13. Дата ведення до інформаційної системи | → | Дата ведення до інформаційної системи |
| 14. Номер негатива | | |
| 15. Фото | | |
| 16. Топографічний шифр | | |
| 17. Назва | → | Назва |
| 18. Автор або виробник | → | Автор або виробник |
| 19. Час і місце створення (виготовлення) | → | Час і місце створення (виготовлення) |
| 20. Час і місце виявлення | | |
| 21. Час і місце побутування | → | |
| 22. Джерело надходження | → | Джерело надходження |
| 23. Спосіб надходження | → | Спосіб надходження |
| 24. Документи | → | Документи |
| 25. Класифікація | → | Класифікація |
| 26. Типологія | → | |
| 27. Кількість | → | Кількість |
| 28. Розміри | → | Розміри |
| 29. Матеріал | → | Матеріал |
| 30. Техніка | → | |
| 31. Дорогоцінні матеріали | | Дорогоцінні матеріали |
| 32. Дорогоцінне каміння | | Дорогоцінне каміння |
| 33. Опис предмета | | |
| 34. Особи та події пов'язані з предметом. Зв'язок з іншими пам'ятками | → | |
| 35. Додаткові відомості | → | |
| 36. Стан збереження | | Стан збереження |
| 37. Реставрація і рекомендації щодо реставрації | → | Реставрація і рекомендації щодо реставрації |
| 38. Можливість транспортування | | |
| 39. Кількість фотографій | → | |
| 40. Оціночна вартість | → | Оціночна вартість |
| 41. Кількість вкладок - додатків | | |
| 42. Експонування | → | Експонування |
| 43. Звіряння наявності | | Звіряння наявності |
| 44. Бібліографія | | |
| 45. Архівні матеріали | | |
| 46. Відповідальні | | Відповідальні |

Рис.2.3. Формування даних для Карток обліку культурних цінностей із метою ведення бухгалтерського обліку в музеях

Джерело: розроблено автором

База даних Карток обліку культурних цінностей для бухгалтерського обліку має бути відмежована від наукової інформації про музейний предмет та пропонується класифікувати за призначенням інформації у такі групи (табл. 2.3):

– група 1 «Реєстраційна інформація музейної установи», що передбачає узагальнення сталої інформації про музейну установу, реєстраційні номери музейних цінностей та науково уніфікованого паспорта, місце зберігання за відділом фондів, та змінної інформації про експонування, відповідальних осіб тощо;

Таблиця 2.3

Класифікація інформації, яка подається у Картках обліку культурних цінностей для відображення в бухгалтерському обліку в музеях

| Класифікація в залежності від призначення інформації | Інформація стала / змінна | Дані про музейні предмети для бухгалтерського обліку |
|--|---------------------------|--|
| Група 1 «Реєстраційна інформація музейної установи» | Стала | Музей |
| | Стала | Відділ фондів зберігання |
| | Стала | Розділ відділу фондів |
| | Стала | Номер за книгою надходжень |
| | Стала | Номер за інвентарною книгою |
| | Стала | Номер за спец. інвентарною книгою |
| | Стала | Номер колекційного опису |
| | Стала | Порядковий номер паспорта |
| | Стала | Дата ведення до інформаційної системи |
| | Змінна | Експонування |
| Група 2 «Інформація про музейний предмет» | Змінна | Відповідальні |
| | Стала | Назва |
| | Стала | Автор або виробник |
| | Стала | Час і місце створення (виготовлення) |
| | Стала | Класифікація музейного предмета |
| | Стала | Кількість |
| | Стала | Розміри |
| | Стала | Матеріал |
| | Стала | Дорогоцінні матеріали |
| Група 3 «Дані про спосіб надходження» | Стала | Джерело надходження |
| | Стала | Спосіб надходження |
| | Стала | Документи |
| Група 4 «Дані про фактичну наявність, стан збереження та оцінку» | Змінна | Стан збереження |
| | Змінна | Реставрація і рекомендації щодо реставрації |
| | Змінна | Оціночна вартість |
| | Змінна | Звіряння наявності |

Джерело: розроблено автором

– група 2 «Інформація про музейний предмет» – сталої інформації, такої як: назва, автор (виробник), час і місце створення, класифікація музейного предмета, кількість, розміри, матеріал, наявність дорогоцінних матеріалів та каміння;

– група 3 «Дані про спосіб надходження» – сталої інформації про джерело та спосіб надходження, первинні документи про ці операції.

– група 4 «Дані про фактичну наявність, стан збереження та оцінку» – змінної інформації про фактичну наявність (дані актів інвентаризації), дані про стан збереження, проведення реставрації та рекомендацій щодо їх проведення, оціночна вартість музейних предметів.

За стабільністю інформація може бути сталою (умовно-постійною) і змінною. Стала (умовно-постійна) інформація – це незмінна і багаторазово використовувана протягом певного періоду інформація. Стала інформація може бути довідковою, нормативною, постійна довідкова інформація включає опис постійних властивостей об'єкта у вигляді стійких протягом тривалого часу ознак.

Змінна інформація відображає фактичні кількісні й якісні характеристики музейних предметів та інформацію про них. Вона може змінюватися для кожного випадку як щодо призначення, так і щодо кількості. Також, до змінної інформації відносяться відомості про експонування культурних цінностей.

Поділ інформації на сталу (умовно-постійну) і змінну є важливим в умовах комп'ютерної обробки. Стала (умовно-постійна) інформація зберігається в довідниках на машинних носіях і за потребою витягується з них програмним шляхом для багаторазового використання. Це не лише різко зменшує витрати на обробку, а й підвищує достовірність результатної інформації.

Запропонований порядок формування інформації, наведеної у Картках обліку культурних цінностей для відображення в бухгалтерському обліку в музеях, та класифікація вказаної інформації в залежності від призначення дозволить її оптимізувати для повного та всебічного відображення в бухгалтерському обліку та підвищить рівень безпеки музейних колекцій шляхом постійного контролю за наявністю та станом збереження їх елементів.

2.2. Методологічний інструментарій бухгалтерського обліку культурних цінностей

Твори мистецтва є специфічними об'єктами, що володіють притаманними тільки їм властивостями (наприклад, історичною чи художньою цінністю, зв'язком із певною історичною особою). При цьому також очевидно, що дані об'єкти потребують спеціального порядку обліку, що забезпечує відображення їх в реальній оцінці, – тобто відображення в обліку творів мистецтва повинно давати надійну і доречну інформацію про реальну вартість культурних цінностей.

Система обліку, що була чинною за часів Радянського Союзу, не може бути застосована до сучасних вимог. Так, в Радянському Союзі не передбачалася інша форма володіння творами мистецтва (особливо, що мають цінність), окрім державної. Таким чином, і особливий порядок регулювання обліку даного виду активів не вимагався. Прийняті після розпаду СРСР в Україні облікові положення для організацій бюджетної сфери (державних музеїв) базувалися на принципах, що діяли в Радянському Союзі принципах, а уточнюючі закони також не внесли особливих змін в облік, що сприяло б більш жорсткому регулюванню порядку обліку і зберігання культурних цінностей. У зв'язку з цим спостерігалися нерідкісні випадки розкрадань культурних цінностей. Введені стандарти бухгалтерського обліку для комерційних і некомерційних організацій (що не є державними) також не сприяли більш повному відображенню в обліку творів мистецтва і не передбачали певного порядку щодо їх відображення в звітності. У зв'язку з вищевикладеним, а також у зв'язку з підвищенням попиту на твори мистецтва актуальним можна назвати питання дослідження проблеми бухгалтерського обліку культурних цінностей як особливого виду активів.

Найбільше уваги питанням вивчення методологічних засад формування бухгалтерського обліку в бюджетній сфері приділено у роботах професора С.В. Свірко [197,198,199]. За її теорією науково-теоретичні основи бухгалтерського обліку музейних бюджетних установ з урахуванням українського законодавства

формувався під впливом багатьох обставин та чинників. На даному етапі вони являють собою складну систему взаємопов'язаних принципів та засобів побудови вітчизняної облікової системи. Розробки професора С.В. Свірко дозволили виокремити основоположні базові компоненти через мету, функції та завдання бухгалтерського обліку, методологічні інструментарії: правила розкриття та реалізації загальних елементів облікового методу, що проявляються через його принципи.

За теорією С.В. Свірко, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», система принципів складається із взаємопов'язаних між собою трьох груп [197]: принципи-умови, принципи-рекомендації, принципи-обмеження (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Система принципів бухгалтерського обліку України [198, с. 367]

Принцип автономності передбачає, що кожна музейна бюджетна установа є юридичною особою, що відокремлена від власників (держави). При цьому майно та зобов'язання держави не має бути відображеним у фінансовій звітності музейної установи. Таке положення закріплено і Господарським кодексом України, відповідно до якого майно бюджетних установ перебуває у них на правах оперативного управління. Відтак, принцип автономності є однією з безпосередніх

умов ведення бухгалтерського обліку відокремленої господарської одиниці. Крім того, він є основоположним для розмежування власних та отриманих основних засобів, а також для дотримання фінансової дисципліни [199]. Принцип автономності знайшов своє відображення і в Бюджетному кодексі України, згідно з яким проводиться фінансування музейних бюджетних установ.

Принцип безперервності базується на припущенні про те, що діяльність музейної бюджетної установи буде тривати протягом розумного періоду (не менше наступних 12 місяців) за умови, що відсутні дані про протилежне і немає підстав для ліквідації установи. Ураховуючи те, що бюджетні установи не можуть бути ліквідовані в судовому порядку, застосування принципу безперервності передбачає не що інше як виявлення намірів МКУ щодо ліквідації конкретної музейної установи. Цей принцип є базовим для оцінки активів та зобов'язань бюджетної установи за їх фактичною собівартістю [199]. Недотримання даного принципу передбачає здійснення оцінки активів та зобов'язань установи як при ліквідації – за ринковою ціною або залишковою вартістю. Принцип безперервності є основою для реалізації принципу-рекомендації історичної собівартості.

Принцип періодичності передбачає, що господарська діяльність музейної установи умовно може бути поділена на періоди з метою складання фінансової звітності. Даний принцип закладено до бюджетного законодавства, яким для бюджетних установ, у тому числі музейних, визначено основний звітний період – календарний рік та проміжні облікові періоди, відповідно квартали і місяці.

Принцип єдиного грошового вимірника застосовується для формування однообразного підходу про господарські операції, що підлягають відображенню у фінансовій звітності музейної бюджетної установи. Також даний принцип передбачає превалювання грошового вимірника при оцінці активів та зобов'язань над трудовим та натуральним [197].

За наведеною класифікацією до принципів-рекомендацій відносяться принципи історичної (фактичної) собівартості, повного висвітлення та нарахування, повного висвітлення. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» принцип історичної (фактичної) собівартості охарактеризовано

як такий, що є пріоритетним для оцінки активів, але не виключним. Виходячи з вище викладеного та визначення поняття «культурні цінності», запропонованого автором, як особливого виду активу, що характеризується для облікових оцінок необмеженістю потенціалу зростання вартості у часі, можна стверджувати, що для культурних цінностей принцип історичної (фактичної) собівартості має застосовуватися з обмеженнями щодо нарахування зносу, які передбачені принципом привалювання сутності над формою, а з огляду на міжнародну практику, потрібно враховувати ще й обмеження принципу вартості - економічного зиску (відносно проведення оцінки культурних цінностей). Нагадаймо, що відповідно до НП(С)БОДС 121 до музейних фондів рекомендовано застосовувати умовну вартість, при цьому її розмір може визначатися законодавством або складатися з сум страхування від пошкоджень, крадіжок, втрат тощо. Втім, цей принцип має певні обмеження: він нівелюється через дооцінювання, а також в разі обліку культурних цінностей. Принцип історичної (фактичної) собівартості застосовується відповідно до чинних нормативних актів до оцінки необоротних активів [113, 114] та запасів [115], первісна вартість яких визначається за вартістю їх придбання, спорудження або виготовлення.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, визначений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» як такий, що передбачає формування фінансового результату звітного періоду шляхом порівняння доходів з витратами, які були понесені для отримання такого доходу. Доходи і витрати мають бути відображені в обліку та відповідній фінансовій звітності на час їх виникнення, незалежно від руху грошових коштів.

Отже, на законодавчому рівні цей принцип закріплює превалювання методу нарахування та відповідності в бухгалтерському обліку. Разом з тим, в бюджетній сфері паралельно з методом нарахування та відповідності застосовується касовий метод для посилення контрольної функції за використанням бюджетних коштів. Застосування даного принципу для обліку культурних цінностей має свої обмеження, так термін використання культурних цінностей є невизначеним, що унеможливорює співставлення понесених витрат з отриманими доходами.

За принципом повного висвітлення проводиться формування фінансової звітності таким чином, щоб інформація була відображена в повному обсязі про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та інших будь-яких подій, які б могли вплинути на базі цієї звітності. Даний принцип витікає із сутності бухгалтерського обліку, що має забезпечувати відображення та врахування всіх без винятку господарських операцій в обліковій системі та фінансовій звітності. Застосування принципу повного висвітлення на практиці формалізується у складанні повного комплекту фінансової звітності з наданням відповідної інформації у примітках до звітності [197].

До принципів-обмежень належать принцип обачності, послідовності та превалювання сутності над формою. Принцип обачності передбачає застосування з метою бухгалтерського обліку таких методів оцінки, щоб уникнути заниження обсягів зобов'язань та витрат музейної бюджетної установи, а також унеможливити завищення активів та доходів. Застосування даного принципу дозволяє значно зменшити розмір ризиків при прийнятті управлінських рішень [198].

Принцип превалювання сутності над формою означає, що господарські операції в обліку мають відображатися за їх сутністю, а не тільки за їх юридичною формою. Слід зазначити, що для бюджетних установ, у тому числі і музейних, відображення в обліку господарських операцій нормативно врегульовано і підлягає багаторівневому контролю. Так для відображення в обліку необоротних активів розроблений НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктами державного сектору.

Принцип послідовності, відповідно до чинного законодавства, передбачає дотримання прийнятої облікової політики безперервно із року в рік в незмінній формі. Зміни в обліковій політиці музейної бюджетної установи можуть бути спричинені тільки обставинами, описаними у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку для державного сектору, і мають бути аргументовані і розкриті у фінансовій звітності установи. Наприклад, зміни, що стосуються переходу бюджетних установ на нові правила ведення бухгалтерського обліку в бюджетній сфері протягом 2015-2017 років.

Сукупність принципів ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також методів та процедур, які застосовуються музейною бюджетною установою для формування фінансової звітності являють собою облікову політику окремої бюджетної установи. Облікова політика відіграє значну роль: дозволяє об'єднати елементи зовнішнього державного регулювання у сфері обліку з елементами, що підлягають ідентифікації за професійним судженням бухгалтера.

Питання формування та реалізації облікової політики різних суб'єктів господарювання знайшли відображення в працях українських вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кірейцева, Л.М. Кіндрацької, Ю.А. Кузьмінського, М.В. Кужельного, В.Г. Линника, Л.Г. Ловінська, М.С. Пушкара, С.В. Свірко, В.В. Сопка, В.Г. Швеця; та зарубіжних - Р.А. Алборова, А.С. Бакаєва, П.С. Безруких, М.Ф. ван Бреда, Н.П. Кондракова, С.Л. Коротаєва, М.І. КутераЮ Б. Нідлза, С.О. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, Л.П. Хабарової, Е.С. Хендриксена, Л.З. Шнейдмана.

Визначення елементів облікової політики стосовно основних засобів відноситься до одного з важливих етапів її формування і носить управлінський характер. Основоположними документами для визначення облікової політики установи є Закон України «Про бухгалтерський облік та звітність в Україні» та національні стандарти з ведення бухгалтерського обліку. Нормативно питання ведення облікової політики організації України недостатньо чітко врегульовано, що пов'язано з відсутністю, на відміну від міжнародних стандартів, стандарту, присвяченого обліковій політиці організацій. Крім того, існуючі стандарти мають дуже стислий зміст, а відсутність роз'яснень до них, призводить до помилкової інтерпретації окремих положень.

Базовим документом, що фіксує порядок ведення бухгалтерського обліку в установі, прийнято вважати наказ про облікову політику. Чинним законодавством не визначена типова форма такого наказу, відтак установи самостійно визначають його зміст. При формуванні такого наказу бюджетні музейні установи керуються Методичними рекомендаціями щодо облікової політики суб'єктів державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 11 від 23.01.2015р. та НП(С)БОДС.

Розгляд наведених принципів бухгалтерського обліку в контексті об'єкта та предмета дослідження вказує на обмеженість у застосуванні найбільш важливих з них, передусім тих, що стосуються оцінки. Втім, важливою умовою забезпечення обліку культурних цінностей, як основних засобів, є формування обґрунтованої їх оцінки для музейних установ усіх форм власності.

У бухгалтерському обліку всі об'єкти необоротних активів мають вартість. Це дає змогу узагальнювати облікову інформацію, порівнювати об'єкти обліку, здійснювати економічні розрахунки. Згідно з чинною нормативною базою, для обліку культурних цінностей використовують вартісні оцінки. На підставі опрацювання існуючих облікових підходів, методологічних і методичних положень нами сформовано матрицю оцінки культурних цінностей в розрізі їх видів (табл. 2.4).

Культурні цінності як матеріальні активи зараховують на баланс музейної установи і відображають у поточному бухгалтерському обліку протягом періоду корисного використання їх за первісною вартістю. Ця вартість формується за кожним об'єктом культурних цінностей.

НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» в Україні 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 [113]. 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.

У бухгалтерському обліку в державному секторі основні засоби класифікуються за такими групами: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незвершені капітальні інвестиції. Музейні фонди за вказаною класифікацією основних засобі віднесені до групи «Інші необоротні матеріальні активи».

Матриця оцінки культурних цінностей в розрізі їх видів

| Класифікація культурних цінностей за національним законодавством України | Вид оцінки | | | | | | |
|---|-----------------|----------------------|--------------------|----------------------|-----------------|---------------------------------|-----------------|
| | Первісна оцінка | Переоцінена вартість | Залишкова вартість | Справедлива вартість | Чиста вартість* | Сума очікуваного відшкодування* | Умовна вартість |
| Зоологічні колекції, які є науковою, культурно-просвітницькою, учбово-виховною або естетичною цінністю | + | - | - | + | - | - | + |
| Рідкісні колекції і зразки флори і фауни, мінералогії, анатомії і палеонтології | + | - | - | + | - | - | + |
| Предмети, пов'язані з історичними подіями, розвитком суспільства і держави, історією, наукою і культурою, а також такі, які стосуються життя і діяльності видатних діячів держави, політичних партій, громадських і релігійних організацій, науки, культури і мистецтва | + | - | - | + | - | - | + |
| Предмети музейного значення, знайдені під час археологічних розкопок | + | - | - | + | - | - | + |
| Складові частини і фрагменти архітектурних, історичних, художніх пам'ятників і пам'ятників монументального мистецтва | + | - | - | + | - | - | + |
| Рідкісні монети, ордени, медалі, друк і інші предмети колекціонування | + | - | - | + | - | - | + |
| Старовинні книги і інші видання, які є історичною, художньою, науковою і літературною цінністю, окремо або в колекції | + | - | - | + | - | - | + |
| Оригінальні художні твори живопису, графіки і скульптури, художні композиції і монтаж з будь-яких матеріалів, витвору декоративно-прикладного і традиційного народного мистецтва | + | - | - | + | - | - | + |
| Різноманітні види зброї, яка має художню, історичну, етнографічну і наукову цінність | + | - | - | + | - | - | + |
| Колекція культурних цінностей - однорідні або підібрані за певними ознаками різнорідні предмети, що, незалежно від культурної цінності кожного з них, зібрані разом, становлять художню, історичну, етнографічну чи наукову цінність | + | - | - | + | - | - | + |
| Унікальні і рідкісні музичні інструменти | + | - | - | + | - | - | + |
| Манускрипти і інкунабули, старопечаті, архівні документи, включаючи кино-, фото- і фонодокументи, окремо або в колекції | + | - | - | + | - | - | + |
| Рідкісні поштові марки, інші матеріали філателій, окремо або в колекції | + | - | - | + | - | - | + |
| Родинні цінності - культурні цінності, що мають характер особистих або родинних предметів | + | - | - | + | - | - | + |

* - можуть застосовуватись у разі зменшення корисності активу (фізичного пошкодження культурної цінності)

Джерело: розроблено автором

Для цілей бухгалтерського обліку об'єкт основних засобів оцінюється за первісною вартістю, якою є: вартість придбання у разі придбання за плату; собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення); справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі); первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі; справедлива вартість, скоригована на величину переданого активу чи його еквівалента у разі отримання у результаті обміну або часткового обміну на інший актив; умовна вартість у разі відсутності активного ринку.

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 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).

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 корисності 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 корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

У разі прийняття рішення бюджетною установою об'єкт основних засобів може переоцінюватися, за умови що залишкова вартість такого об'єкта буде суттєво відрізнятися 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. Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості [113].

За НП(С)БОДС 121 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 реєстрів їх аналітичного обліку [113].

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 звітного періоду, крім випадків, наведених нижче: якщо у звітному році до проведення дооцінки відбулася уцінка об'єкта

основних засобів, то сума його дооцінки визнається доходами суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі у сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до фонду дооцінки звітнього року; якщо у звітному році до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта основних засобів, то сума його уцінки зараховується на зменшення фонду дооцінки, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітнього періоду [113]. 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 [113].

Даним стандартом передбачено надання у примітках до фінансової звітності інформації про основні засоби. Зокрема, суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі щодо музейних фондів наводять таку інформацію про ці активи: застосована база оцінки, первісна вартість.

Таким чином, відповідно до чинного законодавства України, музейні предмети, музейні колекції та музейні зібрання державної частини МФУ закріплюються за музеями на праві оперативного управління та обліковуються на позабалансових рахунках у 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.

Розглянемо представлені позиції щодо оцінки в контексті Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Для основних засобів перекладений та опублікований на офіційному сайті Міністерства фінансів України МСБОДС 17. Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору базується в основному на МСБО16, переглянutoму в 1998 році та опублікованому Комітетом із Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

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: застосування іншого облікового підходу, прийнятого відповідно до положень іншого Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору; випадків, коли йдеться про активи спадщини. Однак вимоги до розкриття інформації поширюються на ті активи спадщини, які є визнаними [106].

МСБОДС 17 «Основні засоби» застосовується до всіх суб'єктів державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств. Порядку обліку культурних цінностей в МСБОДС 17 «Основні засоби» присвячено розділ «Активи спадщини», де наведені притаманні риси активів спадщини, можлива методика їх бухгалтерського обліку з урахуванням потенціалу корисності, 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 й пам'ятники, місця археологічних розкопок, заповідні зони і природні заповідники, твори мистецтва. Активам спадщини часто притаманні певні характерні риси, у тому числі й такі, які наведено далі (хоча ці характеристики не є притаманними тільки таким активам): фінансова вартість таких активів, яка базується лише на ринковій вартості, ймовірно, не відобразатиме їх культурної, освітньої або історичної вартості чи їхнього значення для середовища; законодавчі зобов'язання або зобов'язання, визначені статутом, можуть забороняти або суттєво обмежувати вибуття таких активів шляхом їх продажу; часто ці активи неможливо замінити, а з часом їхня вартість може збільшуватися, навіть якщо їх фізичний стан погіршується; може бути важко визначити строк їх корисної служби, який у деяких випадках може дорівнювати кільком сотням років [106].

Суб'єкти господарювання державного сектору 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 із 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 варто 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 [106].

Отже, за міжнародними стандартами методика відображення в бухгалтерському обліку активів спадщини в державних установах не передбачає їх обов'язкового врахування у складі основних засобів. Такий підхід в цілому враховано при формуванні національних вимог щодо відображення музейних цінностей в бухгалтерському обліку.

За МСБОДС 17 деякі активи спадщини мають інший потенціал корисності, ніж їх успадкована вартість, наприклад, якщо історична будова використовується як офісне приміщення. У таких випадках вони можуть підлягати визнанню й оцінюванню подібно до інших основних засобів. Щодо інших активів спадщини, то їх потенціал корисності може обмежуватися характеристиками історичної спадщини, наприклад, якщо йдеться про пам'ятники і руїни. На вибір бази оцінки може впливати існування потенціалу альтернативної корисності [106].

Окремо слід зазначити, що на відміну від Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МСБО) для державного сектору, врахування корисності музейних цінностей з метою обліку, відповідними Національними стандартами бухгалтерського обліку в Україні, не передбачено.

Згідно з вимогами МСБОДС 17 суб'єкти господарювання, які визнають активи спадщини, повинні розкривати інформацію щодо цих активів, зокрема, такі питання: застосована база оцінки; застосований метод нарахування амортизації, якщо такий використовується; валова балансова вартість; накопичена амортизація на кінець

періоду в разі нарахування амортизації; узгодження балансової вартості на початок і на кінець періоду з розкриттям її компонентів [106].

Наведені в МСБО 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 вище викладене, 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 МСБОДС 17 [106, 110].

Звернімося до положення МСБО та МСФЗ щодо музейних установ інших форм власності. За відсутності конкретних МСФЗ, керівництво самостійно розробляє облікову політику і забезпечує її застосування таким чином, щоб інформація, що надається в фінансовій звітності, була: доречною та надійною з дотриманням принципу про достовірне представлення, принципу про пріоритет змісту над формою, а також принципів про повноту відображення, обачність та нейтральність інформації.

При цьому керівництво має врахувати: МСФЗ, регулюючі аналогічні або зв'язані операції; визначення, критерії визнання і концепції оцінки, викладені в «Принципах підготовки і складання фінансової звітності»; постанови інших органів стандартизації обліку, які керуються подібними концептуальними принципами; прийняті галузеві підходи.

Спеціального стандарту, який регулював би порядок обліку подібних активів, не має, однак МСБО (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість» вирішує питання обліку активів, призначених для отримання вигід від прирощення їх вартості. Логічною є пропозиція автора із врахування цього підходу, за яким пропонується оцінювати культурні цінності по справедливій вартості і на кожну звітну дату [108].

У разі класифікації творів мистецтва як об'єктів основних засобів потрібно визначити групу основних засобів, до якої відносяться твори мистецтва. Будь-який актив не може бути поставлений на облік в якості об'єкта основних засобів без його

попередньої кваліфікації як твору мистецтва, при цьому варто розмежувати всі основні засоби та наявні у нього твори мистецтва за допомогою введення додаткового субрахунку до рахунку 10 «Основні засоби». Основними критеріями визначення активу як твору мистецтва повинні бути його унікальність і неповторність.

Важливим є питання оцінки творів мистецтва. Відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку активи приймаються до обліку за первісною вартістю. При цьому до первісної вартості включається сума фактичних витрат організації на придбання культурних цінностей. Правила визначення первісної вартості основних засобів в П(С)БО 7 близькі до вимог МСФЗ - в цілому збігається перелік витрат, що включаються і не включаються до первісної вартості об'єкта. Як за МСБО 16 «Основні засоби», так і за П(С)БО 7 до первісної вартості включаються: ціна придбання, імпорتنі мита, невідшкодовані податки, витрати на доставку, вартість професійних послуг тощо, і не включаються адміністративні та інші загальні накладні витрати, якщо вони не відносяться безпосередньо до придбання об'єкта або до приведення його до стану необхідного для експлуатації.

У разі, якщо культурні цінності передаються як пожертвування або дарування, оцінка проводиться за поточною ринковою вартістю [159].

Важливим є те, що визначення поточної ринкової вартості (або справедливої вартості) стосовно до творів мистецтва є складним процесом у зв'язку з наступними обставинами:

- неможливість порівняння: загалом культурні цінності є одиничними і унікальними, таким чином неможливо провести порівняння з подібними активами у зв'язку з відсутністю таких;

- недостатність активного ринку: унікальні культурні цінності рідко продаються, у зв'язку з цим середні цінові індекси не сформовані.

Національні стандарти обліку, як наприклад, стандарти США, передбачають можливість за відсутності активного ринку поточну вартість визначати за результатами незалежної оцінки.

Із метою відображення повної і достовірної інформації про вартість активів важливим є проведення переоцінки. Відносно подальшої оцінки основних засобів у МСФЗ прийняті два підходи: основний підхід, що не передбачає переоцінки основних засобів (за історичною собівартістю); допустимий альтернативний підхід, що дозволяє переоцінку основних засобів (за переоціненою вартістю).

У П(С)БО 7 немає такої альтернативи, однак вітчизняний підхід до переоцінки основних засобів відповідає допустимому підходу по МСФЗ. Подальша оцінка основних засобів за національними і міжнародними стандартами вимагає обов'язкової уцінки основних засобів у разі їх знецінення. При визначенні вартості, до якої повинна проводитися уцінка основних засобів, вводиться поняття очікуваного відшкодування активу. У відповідності до стандартів сума очікуваного відшкодування – це більша з двох значень: чистої продажної ціни активу і вартості його використання [159].

Слід також враховувати, що перелік факторів, які визначали термін корисного використання основних засобів, в цілому збігається з МСБО 16 та П(С)БО 7. Відповідно до МСБО 16 термін корисного використання об'єкта основних засобів при прийнятті його до обліку визначається оціночним шляхом на основі досвіду роботи господарюючого суб'єкта з аналогічними активами. У разі, якщо його первісна оцінка протягом використання об'єкта виявилася неточною, термін корисного використання повинен бути переглянутий і змінений [108].

Підхід, передбачений в МСФЗ щодо наступних капіталовкладень, має певні переваги. Згідно з МСФЗ порядок відображення витрат, пов'язаних з відновленням об'єктів основних засобів, у фінансовій звітності залежить насамперед від рівня понесених витрат, від яких в свою чергу залежить подальший термін служби об'єкта.

Слід зазначити, що витрати на реставрацію збільшують первісну вартість творів мистецтва. Необхідність прямого включення до складу витрат на реставрацію творів мистецтва обумовлена можливістю не нараховувати амортизацію – в іншому випадку витрати з проведення реставраційних робіт не знайшли відображення в формуванні фінансового результату діяльності підприємства.

Як національне, так і міжнародне законодавство не дає чіткого визначення до якої категорії об'єктів виробничих фондів відносити твори мистецтва, а також не передбачає особливостей з обліку такого складного об'єкта. П(С)БО 7 «Основні засоби» лише вказують на можливість класифікації творів мистецтва до основних засобів, передбачаючи можливість не амортизувати даний вид активу.

Стосовно питання амортизації творів мистецтва, слід зазначити, що в законодавстві зарубіжних країн культурні цінності амортизації не підлягають (наприклад, FAS 93 (США) «Визнання амортизації організаціями, метою діяльності яких не є отримання прибутку» дозволяє не застосовувати амортизацію для індивідуальних творів мистецтва чи історичних скарбів із надзвичайно тривалим терміном існування).

Твори мистецтва можуть бути скарбом, експонатом музеїв і галерей (служити задоволенню естетичних потреб людей без отримання прибутку від надання послуг). Отже, вони не втрачають своєї цінності, споживчих властивостей, постійно реставруються, відсутній термін корисного використання, тому не амортизуються в цілях бухгалтерського обліку.

При цьому існують суперечки, що в тому випадку, якщо в якості основних засобів використовуються твори маловідомих авторів, виконані на низькому або середньому художньому рівні і тому не оцінені на ринку творів мистецтва, то амортизація в цілях бухгалтерського обліку нараховується. При цьому враховуються наступні обставини: такі твори не реставруються через дорогі послуги реставраторів і низьку вартість самих творів, вони піддаються фізичному і моральному зносу. Із метою податкового обліку такі твори мистецтва підлягають амортизації з економічної точки зору, але формально, з юридичної точки зору, не підлягають амортизації. Остаточне рішення з цієї проблеми можна прийняти лише після появи арбітражної практики.

Твори мистецтва можуть перебувати як у власності держави, при цьому вони можуть бути передані на зберігання суб'єктам різних рівнів, так і в приватній власності. При цьому твори мистецтва можуть придбаватися комерційними організаціями як для статутної діяльності (наприклад, галереями), так і

організаціями, що не ставлять цілі з отримання прибутку від придбаних творів мистецтва (наприклад, у разі придбання творів мистецтва для прикраси інтер'єру). Залежно від описуваних факторів і буде прийнятий порядок їх відображення в обліку.

Варто зазначити, що в разі утрати творами мистецтва характеристики основних засобів, вони повинні бути відображені в якості товару (наприклад, у випадку, якщо передбачається їх подальший перепродаж). Як показує практика, сучасні галереї враховують твори мистецтва на рахунок 28 «Товари» в узгодженій з авторами (власниками картин) оцінці. Облік творів мистецтва на рахунку 01 «Основні засоби» не відбувається.

Розглядаючи порядок обліку творів мистецтва комерційними та некомерційними організаціями, що не ставлять метою отримання прибутку від придбання творів мистецтва слід відзначити, що у Великобританії подібним організаціям рекомендовано ведення п'ятирічного резюме діяльності, стосовно операцій з творами мистецтва. Так, в резюме прописуються:

- сальдо на початок періоду;
- скільки придбано творів мистецтва (кількісний і вартісний показник);
- джерела фінансування (гранти, вливання, власні кошти й ін.);
- напрями витрачання джерел фінансування;
- вибуття творів мистецтва (кількісний і вартісний показник).

При цьому аналізовані суб'єкти щорічно публікують відкриті звіти із зазначенням основних показників діяльності, а також зміни в структурі наявних основних засобів, в яких і розшифровуються основні показники, наведені в резюме. Детальні звіти разом із резюме складають звітність суб'єктів більш прозорою і доступною для користувачів. Крім того, у разі застосування капіталізаційного підходу до відображення творів мистецтва дозволяє провести чітке відокремлення доходів і витрат, що відносяться безпосередньо до творів мистецтва.

З викладеного вище, можна зробити висновок про те, що в сучасному законодавстві в області бухгалтерського обліку прямо не визначений порядок відображення такого специфічного об'єкта як твори мистецтва. Незважаючи на

гостру актуальність питання дослідження в даній сфері є вкрай рідкісними, на відміну від західних країн, наприклад Великобританії.

Варто враховувати, що твори мистецтва у зв'язку зі своєю унікальністю і неповторністю повинні бути кваліфіковані як особливий об'єкт основних засобів, інвестиційної нерухомості або товарів (у разі, якщо вони були придбані як такі) окремо від інших видів активів. Права, що виникають у правонабувача по суті нематеріальні і не тотожні праву власності, що виникає з договорів купівлі-продажу.

Враховуючи той факт, що рівень культурного розвитку нації є показником і економічного рівня розвитку держави в цілому, визначення більш чіткого порядку обліку творів мистецтва сприятиме збереженню даних об'єктів для майбутніх поколінь.

В Україні близько 11 мільйонів музейних предметів. Застосування електронного обліку музейних фондів значно розширює можливості музеїв: сприяє доступності музеїв і музейних експозиції, які побудовані на автентичних музейних предметах, реальних, а не вигаданих носіях правдивої історичної інформації, залучає до участі музеїв у навчальному процесі, що є запорукою правильного виховання свідомих громадян. Крім того, застосування електронного обліку є не тільки гарантією збереження колекцій і окремих колекцій, це – гарантія збереження країни.

2.3. Методика обліку культурних цінностей в бюджетних установах

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 власності 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.

Законом України «Про музеї та музейну справу» передбачено, що музеї можуть засновуватися на будь-яких формах власності, передбачених законами. Засновниками музеїв можуть бути відповідні органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, юридичні та фізичні особи.

Рішення про створення музеїв приймають їх засновники. Засновники музею можуть створювати філії та відділи музею, що не є юридичними особами. Земельні ділянки, інші природні ресурси, необхідні для створення музею, надаються в користування у встановленому законодавством порядку.

Для створення музею засновники повинні забезпечити:

- формування музейного зібрання;
- матеріальну базу – відповідно обладнані приміщення для зберігання, консервації та реставрації музейних предметів, для експозицій і виставок, для проведення культурно-освітньої роботи, роботи наукових працівників музею, а також приміщення для забезпечення належного рівня обслуговування відвідувачів;
- умови для охорони музею, оснащення його засобами охоронної та пожежної сигналізації;
- фінансування та кадри для належного його функціонування;
- роботу музею за чітким розкладом.

Музеї є юридичними особами, крім тих, що створюються і діють у складі підприємств, установ, організацій та навчальних закладів. Музеї можуть створюватись і діяти в усіх організаційно-правових формах.

Як визначено Законом України «Про музеї та музейну справу», фінансування музеїв, залежно від форм власності, здійснюється за рахунок коштів відповідно державного бюджету, місцевих бюджетів, благодійних внесків фізичних та

юридичних осіб, інших джерел, не заборонених законодавством. Бюджетні призначення та кошти, одержані від додаткових джерел фінансування музеїв, не підлягають вилученню протягом бюджетного періоду, крім випадків, передбачених законом. Кошти, що надійшли з додаткових джерел фінансування, не впливають на обсяги бюджетного фінансування державних та комунальних музеїв.

Сума витрат на забезпечення охорони музеїв обов'язково визначається в державному та місцевих бюджетах і вноситься до переліку захищених статей видатків загального фонду бюджетів.

Додатковими джерелами фінансування музеїв є: плата за відвідування музеїв і виставок; кошти, отримані за науково-дослідні та інші види робіт, які виконує музейний заклад на замовлення підприємств, установ, організацій, об'єднань громадян та громадян; прибутки від реалізації сувенірної продукції, предметів народних художніх промислів, видавничої діяльності; плата за кіно- і фотозйомки; інші джерела, в тому числі валютні надходження, відповідно до законодавства України.

МФУ складає національне багатство країни, є невід'ємною частиною культурної спадщини України. Музейні предмети МФУ є культурними цінностями, що постійно зберігаються на території України та за її межами або згідно з міжнародними договорами підлягають поверненню в Україну. Музеї, юридичні і фізичні особи зобов'язані забезпечувати збереженість МФУ та сприяти його поповненню.

Відповідно до статті 15 Закону України «Про музеї та музейну справу», музейні предмети, музейні колекції та музейні зібрання державної частини МФУ закріплюються за музеями на праві оперативного управління.

Приміщення музеїв, що є у державній чи комунальній власності, передаються їм на праві оперативного управління. Воно може бути вилучене лише за умови надання музею іншого рівноцінного приміщення. У разі вилучення приміщення музею, що є пам'яткою культурної спадщини, рішення про його вилучення приймається за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сферах культури та мистецтв. Музеям

надається пріоритетне право на використання споруд, комплексів (ансамблів) та визначних місць, що є пам'ятками культурної спадщини.

Наказом Міністерства фінансів України № 611 від 26.06.2013р. 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 [156].

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) [156].

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.

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».

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» має такі субрахунки:

111 «Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок»;

112 «Бібліотечні фонди»;

113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;

114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття»;

115 «Тимчасові нетитульні споруди»;

116 «Природні ресурси»;

117 «Інвентарна тара»;

118 «Матеріали довготривалого використання для наукових цілей»;

119 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення».

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 МФУ 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 бухгалтерському обліку бюджетних установ, для відображення операцій із музейними цінностями застосовуються такі рахунки:

111 «Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок»;

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;

- 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації»;
- 23 «Матеріали і продукти харчування»;
- 301 «Каса в національній валюті»;
- 302 «Каса в іноземній валюті»;
- 314 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»;
- 318 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»;
- 361 «Розрахунки в порядку планових платежів»;
- 362 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- 363 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»;
- 364 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
- 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами»;
- 411 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами»;
- 442 «Інший капітал у дооцінках»;
- 641 «Розрахунки за податками і зборами в бюджет»;
- 673 «Розрахунки за коштами, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування»;
- 675 «Розрахунки з іншими кредиторами»;
- 711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги»;
- 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ»;
- 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» [156].

Порядок відображення операцій з музейними цінностями в обліку бюджетних установ розглянемо на прикладах кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку (табл. 2.5), передбаченої до відповідного Плану рахунків [156].

Міністерство фінансів України передбачило можливість для Міністерств, інших центральних органів виконавчої влади у разі потреби розробляти методичні рекомендації стосовно порядку застосування положень із бухгалтерського обліку в установах, які їм підпорядковані, з урахуванням специфіки їх діяльності.

Таблиця 2.5

Приклади відображення в бухгалтерському обліку бюджетних установ операцій щодо визнання та руху музейних цінностей

| № з/п | Зміст господарських операцій | Кореспонденція рахунків | |
|---|---|-------------------------|----------|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Оприбуткування музейних цінностей | | | |
| 1.1 | Оприбуткування музейних цінностей (вартість без податку на додану вартість): | | |
| 1.1.1 | у разі попередньої оплати | 111 | 364 |
| 1.1.2 | у разі сплати після їх отримання | 111 | 675 |
| 1.2 | Водночас проводиться другий запис (сума без ПДВ): | | |
| 1.2.1 | при оплаті коштами загального фонду | 801, 802 | 401 |
| 1.2.2 | при оплаті коштами спеціального фонду | 811-813 | 401 |
| 1.3 | Відображення суми ПДВ: | | |
| 1.3.1 | при оплаті коштами загального фонду | 801, 802 | 364, 675 |
| 1.3.2 | при оплаті коштами спеціального фонду, в т.ч.: | | |
| 1.3.2.1 | якщо ПДВ не включено до податкового кредиту | 811-813 | 364, 675 |
| 1.3.2.2 | якщо ПДВ включено до податкового кредиту | 641 | 364, 675 |
| 2. Безоплатне отримання музейних цінностей (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності) | | | |
| 2.1 | Безоплатне отримання музейних цінностей | 111 | 364 |
| 2.2 | Водночас проводиться другий запис (у разі необхідності амортизації) | 812 | 401, 132 |
| 3. Безоплатне отримання та передача музейних цінностей за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності | | | |
| 3.1 | Безоплатне отримання музейних цінностей за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності | 111 | 401, 132 |

Продовження табл. 2.5

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|--|-----------------------|----------|
| 3.2 | Безоплатна передача музейних цінностей за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності | 401, 132 | 111 |
| 4. Реалізація музейних цінностей | | | |
| 4.1 | Реалізація музейних цінностей (без дооцінки, уцінки та індексації) | 364, 675, 132, 401 | 711, 111 |
| 4.2 | Реалізація музейних цінностей | | |
| 4.2.1 | після проведення індексації, дооцінки | 111 | 401, 132 |
| 4.2.2 | після уцінки | 401, 132 | 111 |
| 5. Списання музейних цінностей | | | |
| 5.1 | Списання вартості музейних цінностей, які стали непридатними, у порядку, визначеному законодавством | 401, 132 | 111 |
| 5.2 | Списання музейних цінностей унаслідок нестачі, установленної при інвентаризації | 401, 132 | 111 |
| 5.3 | Якщо встановлено винних осіб, водночас проводиться другий запис на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб | 363 | 711 |
| 5.4 | Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 07 здійснюється запис про відображення сум нестач необоротних активів | | |
| 6. Нарахування суми зносу на музейні цінності (за необхідності) | | | |
| 6.1 | Нарахування суми зносу на музейні цінності (за необхідності) | 401 | 132 |

Джерело: побудовано автором за даними [156]

Як зазначалося вище, вартість музейних цінностей залежить від їх належності до колекцій: так одиничні музейні предмети коштують менше, ніж їх аналоги у колекціях. Дані про належність до колекцій (колекційні або неколекційні) зазначаються в науково уніфікованому паспорті музейного предмета після проведення наукової інвентаризації співробітниками музейних установ. Враховуючи значний вплив даного фактора на вартісний показник музейних цінностей вважаємо за потрібне враховувати його в аналітичному бухгалтерському обліку музейних установ.

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.

Отже, у разі 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, як мають високий показник корисності історичної спадщини (строк використання не обмежений – безстроковий).

Підсумовуючи вищевикладене, пропонується бухгалтерський аналітичний облік музейних цінностей у бюджетних установах (музеях) вести з урахуванням специфіки музейних предметів, особливо таких факторів як належність до колекцій (колекційні або неколекційні) та строк корисного використання (корисність історичної спадщини), а саме: безстрокові та з визначеним строком. Взаємозв'язок запропонованих факторів, характерних для музейних цінностей, наведений нижче у таблиці 2.6.

Для ведення аналітичного бухгалтерського обліку в музеях за вищеназваними факторами, характерними для музейних цінностей, пропонується застосування до рахунку 111 «Музейні цінності», а саме:

– субрахунків другого порядку для врахування фактору належності до колекцій музейних предметів;

– субрахунків третього порядку для врахування фактору строку корисного використання (корисності історичної спадщини).

Таблиця 2.6

Взаємозв'язок факторів, характерних для музейних цінностей, що запропоновані для аналітичного бухгалтерського обліку в музеях

| Культурні цінності | | За строком використання | |
|---------------------------------|--------------|--|--|
| | | безстрокові (не нараховується знос) | з визначеним строком використання (нараховується знос) |
| За належністю до колекцій | Колекційні | Колекційні безстрокові | Колекційні з визначеним строком використання |
| | Неколекційні | Неколекційні Безстрокові | Неколекційні з визначеним строком використання |

Джерело: розроблено автором

Орієнтовний перелік субрахунків наведений нижче у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Запропоновані субрахунки до рахунку 111 «Музейні цінності» для врахування факторів, характерних для музейних цінностей

| Номер субрахунку | Назва субрахунку |
|------------------|--|
| 111.1 | Музейні цінності колекційні |
| 111.1.1 | Музейні цінності колекційні безстрокові (не нараховується знос) |
| 111.1.2 | Музейні цінності колекційні з визначеним терміном використання (нараховується знос) |
| 111.2 | Музейні цінності неколекційні |
| 111.2.1 | Музейні цінності неколекційні безстрокові (не нараховується знос) |
| 111.2.2 | Музейні цінності неколекційні з визначеним терміном використання (нараховується знос) |

Джерело: розроблено автором

Облік бюджетними установами операцій із визнання та руху музейних цінностей з урахуванням факторів колекційності та строку їх корисного використання може бути здійснено із застосуванням наступної кореспонденції рахунків (Додаток X).

Таким чином, проаналізувавши існуючі підходи до відображення операцій із музейними (культурними) цінностями на рахунках бухгалтерського обліку в бюджетних установах (музеях), можна зробити наступні висновки, що запропоновані заходи спрямовані на створення якісної системи аналітичного обліку музейних цінностей та удосконалення методики їх обліку.

Застосування системи аналітичних рахунків другого та третього порядку дозволить надавати керівництву та власникам (в особі держави) оперативну інформацію про культурні цінності, що є на балансі бюджетних установ, що дозволяє оптимізувати контроль за наявністю та збереженням національного культурного надбання.

У музеях та організаціях облік основних засобів, як в синтетичному, так і в аналітичному розрізі, організується в бухгалтерії в розрізі інвентарних об'єктів та місць знаходження основних засобів, тобто в розрізі матеріально-підзвітних осіб. Основні засоби мають закріплюватися за матеріально-підзвітними особами, що фіксується у договорах про матеріальну відповідальність. Інвентарний об'єкт приймається за облікову одиницю основних засобів. Під інвентарним об'єктом розуміється предмет культурних цінностей або комплекс предметів, виконуючих певну функцію.

Із метою полегшення техніки обліку та організації дієвого контролю за рухом і збереженням культурних цінностей кожному інвентарному об'єкту, незалежно від того, чи знаходиться він в експозиції музеїв або у їх сховищах, присвоюється інвентарний номер - його шифр, що закріплюється за ним на весь час його існування.

Код інвентарного номера об'єкта культурної цінності має бути таким, щоб містив всю необхідну інформацію про об'єкт. У зв'язку з цим пропонуємо в музейних установах присвоєння інвентарних номерів проводити таким чином:

загальна кількість знаків в інвентарному номері має становити 12 знаків, перші три цифри – номер субрахунку балансової групи основних фондів або позначення позабалансового рахунку ; наступні чотири цифри – порядковий номер надходження культурної цінності; буквений знак – позначення за класифікацією видів мистецтв; наступний буквений знак – позначення про належність предмета до колекції, останні три цифри – номер предмета в колекції (рис. 2.5).

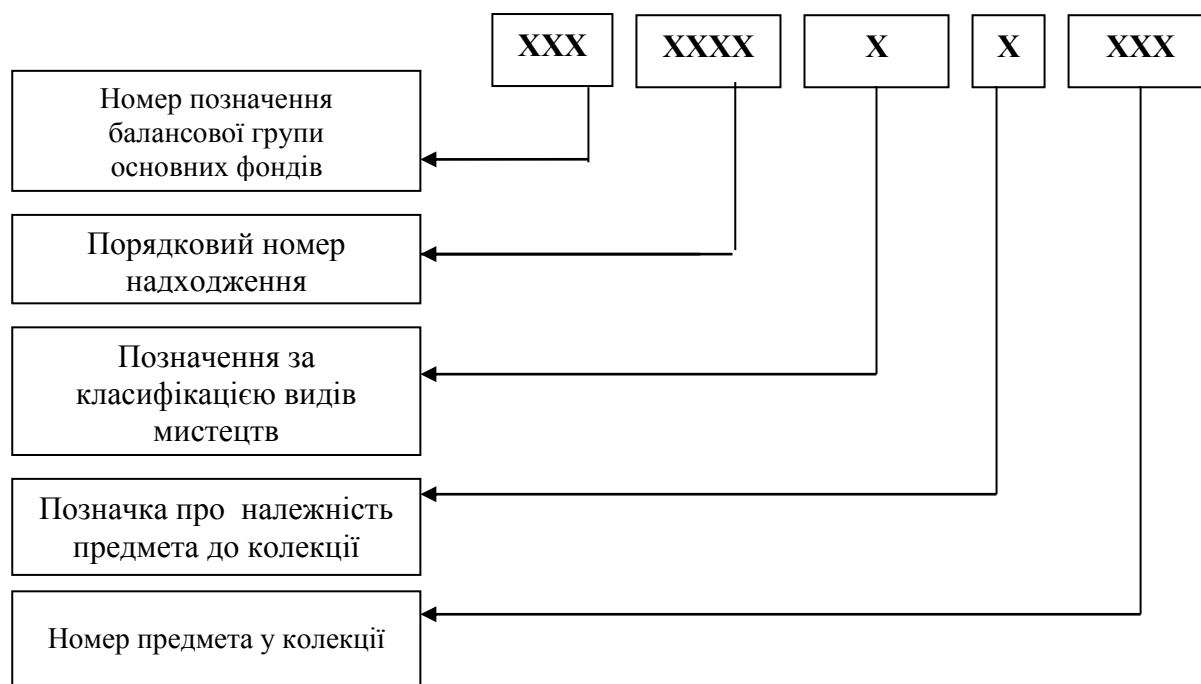


Рис. 2.5. Алгоритм кодування інвентарних номерів для культурних цінностей

Джерело: розроблено автором

У сучасній Європі культура вже розглядається не як «подія», а як постійний і важливий чинник соціально-економічного життя суспільства; відповідним чином змінюється і розуміння культурної політики. До державної підтримки культури тут підходять не як до традиційних субсидій чи опіки, а як до розумного чи практичного інвестування коштів платників податків. Саме на такому концептуальному рівні відбувається більшість європейських дискусій щодо культури та культурної політики. Подіями, навіть значними, здебільшого займаються незалежні інституції, громадські організації та приватний сектор; для цього держава та офіційні інституції створюють їм сприятливі умови. Питанням для Європи є не управління

«культурою» на мікрорівні і навіть не витрати на культуру у вузькому сенсі, а інвестування в розвиток культури в рамках ширшої національної (і європейської) стратегії сталого соціально-економічного розвитку.

Як показує аналіз досвіду європейських країн по фінансуванню охорони та збереженню культурних цінностей (спадщини), що представлений у таблиці 2.8, держава бере участь у фінансуванні робіт з охорони та збереження (відновлення та реставрація), проте у більшій частині розвинутих держав (Італія, Франція, Велика Британія, Канада, Португалія, Норвегія) розмір таких витрат носить компенсаційний характер і не перевищує 50%-70%. При цьому, законодавство вказаних країн містить норми щодо відповідальності за несвоєчасне проведення робіт з охорони та збереження культурних цінностей. Таким чином держава перекладає основний тягар щодо фінансування на власників культурних цінностей, спадщини.

Таблиця 2.8

Зарубіжний досвід щодо стимулювання фінансування охорони та збереження культурних цінностей

| Назва країни | Зменшення податкового навантаження | | | Компенсація (фінансування) державою витрат на реставрацію та ремонт | | |
|-----------------|------------------------------------|------------------------|---------------------------|---|-----------------|----------|
| | Зниження ставки податку | Звільнення від податку | Розстрочка сплати податку | Частково до 50% | Частково до 70% | Повністю |
| Велика Британія | + | | | | + | |
| Італія | | | | + | | |
| Канада | + | | | | + | |
| Польща | | | | | | + |
| Португалія | | + | | | | |
| США | + | | | | + | |
| Франція | | | | + | | |
| Німеччина | | | + | + | | |
| Норвегія | | | | | + | |

Джерело: побудовано автором

У Німеччині зменшення податкового навантаження здійснюється за схемою надання податкових пільг для осіб, що беруть участь у відновленні історичної нерухомості, яка має бути внесена до відповідного реєстру історичних місць, а роботи по відновленню сертифіковані. Наприклад, держава надає можливість

податкової розстрочки у разі, коли компанії підтримують проекти по відродженню історичних місць, в обмін отримують право на розстрочки з оплати податків (податкові кредити). Податкові пільги стосуються не тільки інвесторів, але і тих, хто відновлює історичні об'єкти для власного проживання. Так, якщо відновлюється старий будинок, то його вартість після відновлення значно зростає, а разом з нею і податок на майно. Але, враховуючи витрати на відновлення будинку, практикується система заморожування боргів – тобто за відновлений об'єкт сплачується той самий розмір податку, як до відновлення [28].

У Португалії, наприклад, держава бере участь в охороні культурної спадщини у формі ведення податкових пільг для осіб, що є власниками об'єктів культурних цінностей, які пройшли відповідну процедуру класифікації. Пільги надаються у формі звільнення від податку на нерухомість, а також зменшення податкового навантаження у разі здійснення робіт із консервації або відновлення культурних цінностей.

Також варто зазначити досвід утворення трастових управлінь по збереженню історико-культурного та природного надбання в деяких країнах. Система траста (англ. – «довіра»), створена у Великобританії, отримала подальший розвиток у деяких країнах. На підставі трастового управління утворюються ефективні правові та економічні механізми збереження історичних об'єктів.

Загальними для Великобританії, США, Канади є питання збереження національної спадщини в умовах, де 95% пам'яток історії культури знаходяться у приватному володінні. Це спонукає їх до пошуку стимулів, які сприяли б посиленню інтересу широких кіл громадськості до цієї проблеми. Створення в цих країнах міцних фінансових організацій, таких як національні трасти Великобританії й США, «Спадщина Канади» забезпечило опіку над історико-культурним надбанням в інтересах усього суспільства. Крім того, в кожній з цих країн існують урядові й неурядові, філантропічні, приватні організації, що підтримують діяльність по збереженню пам'яток і залученню громадської уваги до цієї проблеми. Наприклад, у Великобританії після прийняття Закону про національну спадщину у 1983 р. відбулися деякі зміни, які привели до об'єднання існуючих і утворення нових

організацій. Зокрема, крім Національного трасту, нині тут працюють такі організації, як «Спадщина Англії» (Англійська комісія по історичних будинках й пам'ятках); державне бюро «Історичні пам'ятки Уельса»; правління «Історичних будинків й пам'яток Шотландії»; «Північноірландська Рада по історичних спорудах»; «Королівська комісія з історичних пам'яток» (Англія); урядовий «Меморіальний фонд національної спадщини»; Товариство «Архітектурна спадщина Ольстера»; «Рада з Британської Археології»[229]. Всі ці організації займаються ретельним відбором пам'яток, які підлягають збереженню, вивчають й описують їх, піклуються про їх захист, здійснюють консультативну допомогу приватним власникам з питань реставрації будинків, пропагують пам'ятки старовини [28].

В Канаді останнім часом значно збільшилась кількість товариств, агентств, фондів з охорони пам'яток. Там налічується 850 офіційно зареєстрованих груп – від місцевих історичних товариств до національних музеїв і архівів. Їх діяльність координується у провінціях федеральними органами, такими як «Федерація товариств по спадщині Альберти», «Рада по пам'ятках і пам'ятних місцях Квебека». Існують також 7 неурядових філантропічних організацій, які фінансують зберігання історико-культурного надбання. Серед них найбільш відомі – «Група благодійних пожертвувань Девона» і фонд «Самюель і Саїді Бронфман фемілі». Уряди разом з фінансовими органами розробляють ґрунтовні програми, які спрямовують діяльність різноманітних товариств. Так, в Канаді затверджена програма з об'єднання зусиль уряду і корпорацій. Щодо контролю товариств із боку федеральних органів, то він здійснюється лише за їх діяльністю в межах законів [28].

У промислово розвинутих країнах існує ряд загальних проблем щодо захисту спадщини. Серед них перше місце займає розробка стимулів, які впливають на залучення приватних капіталів до збереження пам'яток, викликають інтерес власників культурних об'єктів до їх відродження, а також сприяють вилученню приватних володінь у громадське користування. У вирішенні цієї проблеми перевагу має система податкових пільг, застосована у США. Частково змінена у 1978,

1981рр., вона була підтримана і в ряді інших країн. За нею, приватні особи, товариства чи корпорації, які вносять капіталовкладення у відродження пам'яток, мають 25-процентну скидку. У 1983 р. «Нешнл парк Сервіс», який керував цією програмою, повідомив про те, що на відбудову і охорону 2600 об'єктів Національного реєстру надійшло 2,2 млрд. доларів. Це значно перевищує розміри безпосередньої державної допомоги, яка становить від 20 до 30 млн. доларів щороку. Ця система має й соціальне значення, оскільки залучає до обігу об'єкти, які втратили своє колишнє призначення. У Великобританії вважають, якщо проекти по збереженню пам'яток враховувати при складанні планів забудови, це дає змогу зекономити значні кошти. Так, у м. Честерфілді підраховали, що вартість нового будівництва на третину більша, ніж відродження старих споруд, до того ж зберігається інфраструктура. У 1982 р. ця пропозиція була відзначена Європейською великою срібною медаллю [28].

Необхідність збереження археологічних, історичних, ландшафтних пам'яток потребує залучення до цієї справи усіх груп населення. У Канаді роботу в цьому напрямі проводять журнали «Кенедіан Херітедж» та «Контінуїте». Організуються конференції з питань збереження пам'яток, на які запрошуюються представники широкої громадськості і преса. Започатковане свято – День спадщини. Вдосконалюються взаємовідносини між туристськими, фінансовими й охоронними організаціями.

Таким чином, всі суспільства проходять період формування основ захисту свого історико-культурного надбання. Особливо гостро це питання постає у період пробудження національної самосвідомості, звернення до витоків [28].

Підсумовуючи вище викладене, сучасний підхід до збереження і використання культурних цінностей в Україні неможливий без організаційних і структурних змін, вдосконалення системи державного управління щодо дієвих механізмів міжвідомчої взаємодії та пошуку нових шляхів партнерства і співпраці з недержавними культурно – мистецькими організаціями. Саме ці структури забезпечують можливість цивілізованого діалогу між суспільством і владою, захист інтересів різних соціальних груп у стосунках із державою і поміж собою.

Одним із першочергових завдань є оновлення правової бази галузі, її розвиток та гармонізація з європейським законодавством. Для забезпечення функціонування Закону України «Про культуру» та Закон України «Про охорону культурної спадщини» необхідно розробити й прийняти низку підзаконних актів, а саме: чинні галузеві законодавчі й нормативні акти потребують адаптації до податкових змін, які змогли б стимулювати фінансування збереження та охорону культурних цінностей в Україні [172, 176].

Важливим напрямком актуалізації національної спадщини, безумовно, є вдосконалення існуючих механізмів фінансування пам'яткоохоронної діяльності, мережі закладів історико-культурної спадщини, залучення недержавних інвестицій та меценатських коштів у галузь, створення нових, конкурсних механізмів фінансової підтримки. Особливо перспективним, на разі недосить використаним напрямком актуалізації національної спадщини України, є культурний туризм, зокрема – внутрішній [219].

Аналіз міжнародного досвіду свідчить про те, що навіть економіки розвинутих країн, які мають можливості до максимального бюджетного фінансування галузі культури, не можуть забезпечити належне утримання культурно-історичної спадщини. Випадки виділення окремими бізнесменами, фінансово-промисловими групами та підприємствами відповідних сум на збереження чи відновлення об'єктів культурно-історичної спадщини в Україні, як і раніше, мають, переважно, нерегулярний характер.

Незважаючи на всі дискусії про необхідність матеріального стимулювання у цій галузі – створення системи податкових пільг для благодійництва та меценатства, жодних практичних кроків у цьому напрямі не зроблено. Відповідний зарубіжний досвід також не використовується. Не використовується значний потенціал розвитку туристичного бізнесу. Нова стратегія культурного розвитку має охоплювати не лише культуру, а й тісно інтегрувати її з туристичною, рекреаційно-оздоровчою та освітньо-інформаційною сферами.

Аналіз світової практики, наведений вище, дає змогу виділити найефективнішу систему податкових пільг, направлену на фінансування із збереження та охорони

культурної спадщини, а саме: систему податкових пільг застосовану у США, що передбачала податкову пільгу у формі скидки на 25 % від розміру податку. Це уможливило залучити 2,2 млрд. доларів до Національного трасту США (благодійна організація, створена для збереження та популяризації національної спадщини), що перевищує щорічні державні субсидії у 110 разів [28].

Дана благодійна організація, крім збереження, реставрації та обслуговування об'єктів національної спадщини, проводить діяльність, яка полягає у тому, щоб керовані ними об'єкти відвідало якомога більше людей. Прибуток Національного трасту формується із внесків відвідувачів і приватних пожертвувань і, після вирахування поточних витрат, спрямовується на фінансування об'єктів національної спадщини, якими опікується. Проекти Національного трасту вельми значні. Наприклад, у Великобританії щороку організація вкладає близько 20 мільйонів фунтів тільки у збереження і розвиток належних їй ділянок узбережжя і сільських місцевостей. Британці із задоволенням вступають до Національного трасту. Члени Національного трасту можуть безкоштовно або за мінімальну плату відвідувати будь-який об'єкт, що належить Національному трасту по всій країні. У Національного трасту є і відкриті безкоштовні пам'ятки [35].

Підсумовуючи вище викладене, з огляду на ефективність діяльності Національних трастів (благодійних організацій, створених суто для виконання соціальних програм із збереження та популяризації національної спадщини) пропонуємо створити аналогічну організацію в Україні, фінансування якої проводити через надання податкової пільги у формі скидки на 25 % від розміру податку на прибуток у разі перерахування до вказаної благодійної організації 3 % від неоподаткованого прибутку.

У зв'язку з тим, що система податкових пільг США стосовно наповнення недержавного фінансування з охорони та збереження національної спадщини визнана найефективнішою, розмір скидки до податку прийнятий на рівні 25 %.

Умова щодо надання вказаної податкової пільги, у разі перерахування до вказаної благодійної організації 3 % від неоподаткованого прибутку, орієнтована на середньозважену процентну ставку капіталу в Україні (облікової ставки

Національного банку України) за 2014 рік, яка за розрахунком, наведеним у табл. 2.9, склала 10,2 %.

Таблиця 2.9

**Розрахунок середньозваженої процентної облікової ставки
Національного банку України за 2014 рік**

| Період | | | Розмір облікової ставки НБУ, % | Розрахунок | |
|----------------------|------------|---|--------------------------------|-----------------------|----------------------------|
| Початок | Завершення | Кількість днів (стовп. 2 - стовп. 1) | | (стовп. 3 x стовп. 4) | \sum стовп. 5 / 365 днів |
| 01.01.2014 | 14.04.2014 | 104 | 6,5 | 676 | |
| 15.04.2014 | 16.07.2014 | 93 | 9,5 | 884 | |
| 17.07.2014 | 12.11.2014 | 119 | 12,5 | 1488 | |
| 13.11.2014 | 31.12.2014 | 49 | 14 | 686 | |
| Загальна сума | | 365 | | 3733 | 10,2 |

Джерело: побудовано автором

У разі застосування запропонованої схеми податкової пільги для наповнення фінансування збереження та охорони культурної спадщини України, підприємства будуть мати абсолютну економію – 11 % від повного розміру податку на прибуток. Розмір абсолютної економії орієнтований на середньозважену процентну ставку капіталу в Україні (облікової ставки Національного банку України) за 2014 рік. Застосування цієї податкової пільги дозволить державі профінансувати наповнення недержавного фінансування з охорони та збереження національної спадщини.

Приклад застосування запропонованої методики розрахунку податкової пільги для фінансування збереження та охорони культурної спадщини представлений у табл. 2.10.

Результати проведеного дослідження стосовно розробленої та запропонованої схеми залучення благодійних коштів на фінансування охорони та збереження культурних цінностей (спадщини) через надання податкової пільги платникам податку, яка дозволяє створити підстави для забезпечення охорони та збереження

культурних цінностей (спадщини), а також виконання функцій контролю у даній сфері, представлені на рис. 2.6.

Таблиця 2.10

Методика розрахунку податкової пільги для фінансування збереження та охорони культурної спадщини

| № з/п | Найменування | Розрахунок | Натуральні показники, тис. грн. | Відносні показники, % |
|-------|---|-----------------------------|---------------------------------|-----------------------|
| 1 | Розмір оподаткованого прибутку | | 100 000,0 | |
| 2 | Загальна ставка податку на прибуток | Рядок 1 x 18 % | 18 000,0 | 18 % |
| 3 | Умова щодо надання вказаної податкової пільги (перерахування до вказаної благодійної організації 3 % від неоподаткованого прибутку) | Рядок 1 x 3 % | 3 000,0 | 3 % |
| 4 | Сума оподаткованого прибутку після виконання необхідної умови | Рядок 2 - рядок 3 | 97 000,0 | |
| 5 | Розрахунок податку з урахуванням знижки до нього на 25 % | 18 % x (100 % - 25%) / 100% | | 13,5 % |
| | | Рядок 4 x 13,5 % | 13 095,0 | |
| 6 | Визначення розміру сум на виконання умови податкової пільги та сплати податку на прибуток за зменшеною ставкою | Рядок 3 + рядок 5 | 16 095,0 | |
| 7 | Визначення ефективності застосування податкової пільги | Рядок 2 - рядок 6 | 1 905,0 | |
| | | (Рядок 7 / рядок 2) x 100 % | | 11 % |

Джерело: побудовано автором

Заслуговує на увагу зарубіжний досвід передачі затратних об'єктів культурно-історичної спадщини (зокрема, середньовічних замків) у довгострокову оренду (до 50 років) приватним власникам для отримання ними прибутку від туристичного бізнесу [119, с. 15]. При цьому державою обумовлюється чітке дотримання визначених умов: об'єкт повинен утримуватися у належному стані; не повинні допускатися відхилення від його первинного вигляду; об'єкт має бути доступним для постійного відвідування туристів та представників державних органів. При

недотриманні будь-якої з перелічених умов державні органи можуть розірвати договір оренди та стягнути з колишнього орендаря суму штрафу.

Такий підхід, на думку фахівців, є більш ефективним з точки зору держави, ніж продаж об'єктів культурно-історичної спадщини. У разі продажу, попри відчутну фінансову ін'єкцію держбюджету у подальшому держава втрачає будь-які важелі контролю за ним: пам'ятка може бути закрыта для відвідувачів, перебудована, зруйнована тощо.

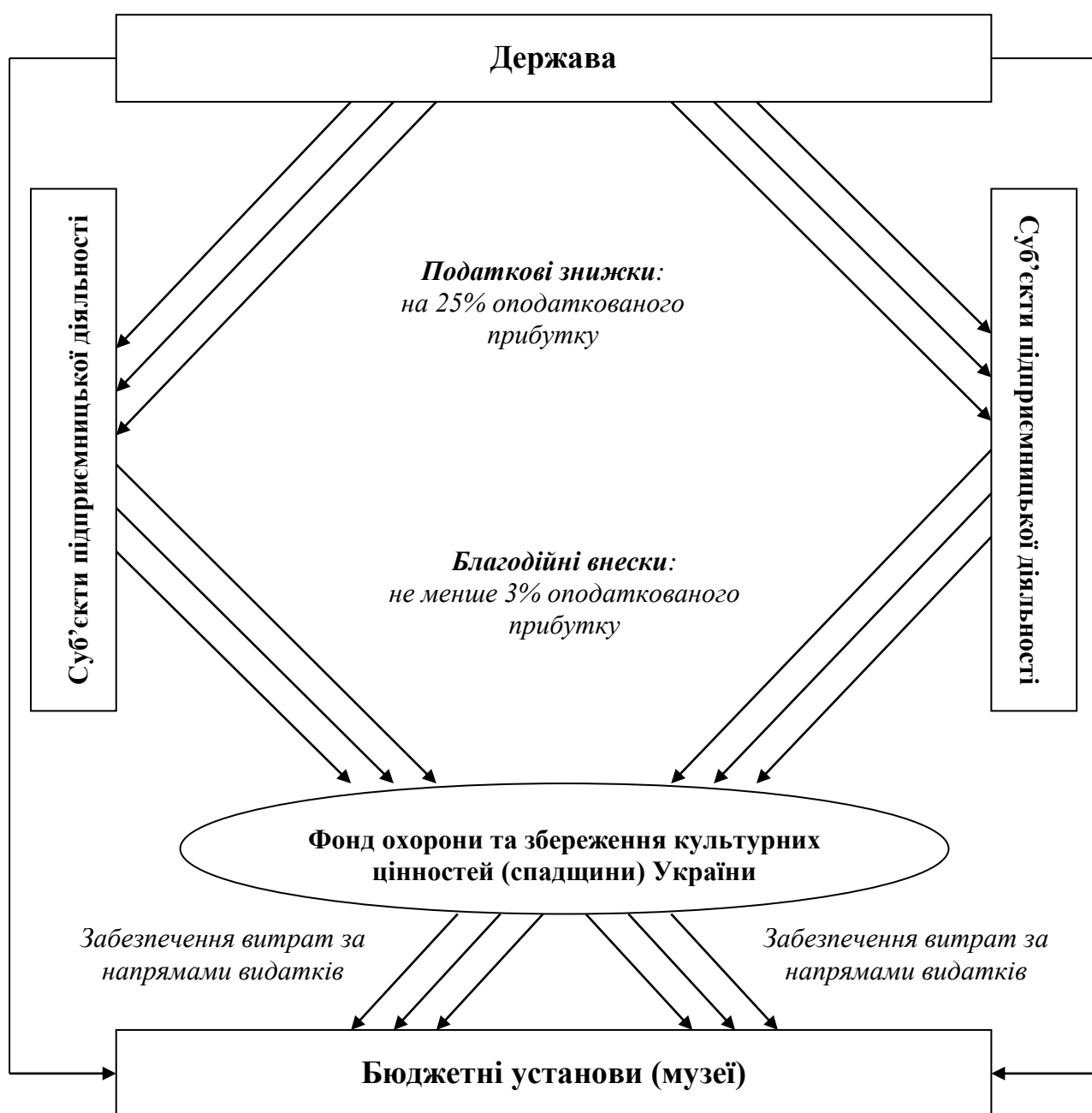


Рис. 2.6. Схема залучення благодійних коштів на фінансування охорони та збереження культурних цінностей (спадщини)

Джерело: розроблено автором

Враховуючи вище викладене, державний фінансовий контроль, що є елементом системи управління державними фінансами, має опікуватись не лише питаннями виконання ефективного витрачання бюджетних коштів, які надані музейним установам фактично тільки на мінімальне утримання, а й приділяти увагу процесам інвестування в розвиток культури, у даному випадку – музейної справи.

Одним із головних завдань гуманітарної політики держави є підтримка спонсорської та меценатської діяльності, спрямованої на збереження та популяризацію вітчизняних історичних пам'яток.

Проблеми розвитку благодійництва в українському суспільстві досліджували вітчизняні вчені В. Болгов, І. Суровцева, В. Корнієнко, Т. Курінна, А. Стогній, Т. Ткаченко та інші. Персонологічне вивчення меценатів Києва здійснили В. Ковалинський, І. Кравченко, А. Макаров, М. Слабошпицький. Сучасні моделі недержавної підтримки культури, що ефективно діють у зарубіжних країнах і мають різноманітні форми, зумовлені національною специфікою різних культур, знайшли відображення у працях П. Козловські, Б. Гаврилишина, К. Егеверрі, Ж. Ріго, Д. Перрена.

Більшість дослідників вважає, що меценатство та спонсорство – це певні форми благодійництва. Проте громадяни та небюджетні організації, здійснюючи благодійну діяльність, не завжди чітко розмежовують ці форми безкорисливої матеріальної підтримки: можуть називати це і спонсорством, і меценатством, хоча здебільшого меценатством вважається надання допомоги у реалізації культурних проєктів. У модельному законі «Про меценатство і благодійну діяльність», прийнятому на десятому пленарному засіданні Міжпарламентської асамблеї держав – учасниць СНД (постанова № 10-8 від 6 грудня 1997 р.), у статті 2 розширюється сфера використання меценатства і зазначається, що меценатство здійснюється з метою надання допомоги у сфері мистецтва, науки, культури, освіти, просвіти для збереження, примноження і поширення духовних цінностей у суспільстві, сприяння розвитку творчих і духовних основ особистості [177].

Чинним «Порядком отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти,

охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування» [167] визначені вимоги до отримання, використання та обліку благодійних (добровільних) внесків і пожертв (далі – благодійні внески) від юридичних та фізичних осіб – резидентів і нерезидентів (далі – благодійники) безпосередньо бюджетними установами і закладами культури (далі – набувачі).

Благодійні внески можуть надаватися благодійниками набувачам у грошовій формі для потреб їх фінансування за напрямами видатків, визначеними благодійником, а також як товари, роботи, послуги. Якщо благодійником конкретні цілі використання коштів не визначено, шляхи спрямування благодійного внеску визначаються керівником установи, закладу – набувачів відповідно до першочергових потреб, пов'язаних виключно з основною діяльністю установи, закладу.

Благодійні внески у грошовій формі зараховуються на рахунок «Суми за дорученням». Облік товарів, робіт і послуг, отриманих як благодійна допомога, ведеться згідно з Порядком, визначеним постановою КМУ від 17 серпня 1998 р. N 1295 «Про затвердження Порядку розподілу товарів, отриманих як благодійна допомога, та контролю за цільовим розподілом благодійної допомоги у вигляді наданих послуг або виконаних робіт» [166]. Після надходження благодійного внеску набувач вносить зміни до спеціального фонду кошторису за напрямами видатків [178, п. 2] відповідно до встановленого порядку.

Ведення бухгалтерського обліку благодійних внесків передбачено відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та порядку його застосування. Юридичні особи – набувачі благодійної допомоги самостійно визначають порядок аналітичного обліку операцій, пов'язаних з благодійною допомогою, відкривають відповідні рахунки [156].

Юридичні особи – набувачі благодійної допомоги у своїй річній фінансовій звітності мають відображати:

– у бухгалтерському балансі – окремо кошти (товари, роботи, послуги), отримані як благодійна допомога;

– у звіті про прибутки та збитки – окремо вартісну величину отриманої благодійної допомоги;

– у додатку (коментарі) до річного звіту надати необхідні пояснення щодо зазначених показників діяльності, пов'язаної з благодійною допомогою [156].

Контроль за отриманням, зберіганням, розподілом благодійної допомоги у вигляді товарів, робіт, послуг здійснюють місцеві органи виконавчої влади, а за їх цільовим використанням – місцеві органи виконавчої влади та органи державної податкової служби.

Відповідно до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та порядку його застосування, отримані благодійні внески в грошовій формі супроводжуються записом за дебетом субрахунків обліку коштів у касі, на рахунках у банках і в казначействі та за кредитом субрахунку 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ». Доходи за отриманими благодійними внесками, що відображаються на субрахунку 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ» та проведені протягом поточного року фактичні видатки за витраченими благодійними внесками, що відображаються на субрахунку 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень», у кінці року заключними оборотами списуються на субрахунок 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом» [156].

Ураховуючи вимоги щодо контролю за цільовим використанням отриманих благодійних внесків, у даному випадку бюджетними установами, та можливість набувачами благодійної допомоги самостійно визначати порядок їх аналітичного обліку, за операціями з отримання благодійних внесків, наданих благодійниками набувачам у грошовій формі для фінансування їх потреб, пропонуємо застосовувати до рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ» та 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень» наступні субрахунки з огляду на фактор визначеності благодійником напрямів видатків благодійної допомоги, представлені нижче у табл. 2.11.

Облік благодійних внесків ведеться в порядку встановленому для обліку гуманітарної допомоги. Готівкові кошти надходять на спеціальний реєстраційний рахунок або у касу установи. Надходження оформляється прибутковим касовим ордером і на його підставі записується до касової книги. Готівка обов'язково вноситься на спеціальний реєстраційний рахунок в держказначействі, а вже потім використовується за призначенням.

Таблиця 2.11

**Запропоновані субрахунки для контролю за використанням
благодійної допомоги її набувачами
(бюджетними установами)**

| Номер субрахунку | Назва субрахунку |
|--|---|
| 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ» | |
| 712.1 | Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ з визначеними напрямками витраток благодійної допомоги |
| 712.2 | Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ з не визначеними напрямками витраток благодійної допомоги |
| 812 «Витратки за іншими джерелами власних надходжень» | |
| 812.1 | Витратки за іншими джерелами власних надходжень з визначеними напрямками витраток благодійної допомоги |
| 812.2 | Витратки за іншими джерелами власних надходжень з не визначеними напрямками витраток благодійної допомоги |

Джерело: розроблено автором

Отримання бюджетними установами благодійних (добровільних) внесків від юридичних та фізичних осіб у грошовій формі для потреб їх фінансування з урахуванням визначення (або не визначення) напрямків витраток може бути здійснено із застосуванням наступної кореспонденції рахунків (Додаток Ц).

До запропонованих субрахунків 712.1 та 812.1 можуть бути відкриті субрахунки третього порядку для ведення окремого аналітичного обліку отриманої

благодійної допомоги за видами видатків, орієнтовний перелік яких представлений на рис. 2.7.



Рис. 2.7. Орієнтовний перелік видатків благодійної допомоги у набувача для формування субрахунків третього порядку до рахунків бухгалтерського обліку 712.1 та 812.1

Джерело: розроблено автором

Така система аналітичного бухгалтерського обліку отримання та використання благодійної допомоги в бюджетних установах дозволить здійснювати контроль (у тому числі й поточний) за використанням благодійної допомоги в залежності від мети її надання. Застосування зазначеної системи аналітичних рахунків другого порядку не спричинить виникнення додаткових витрат, проте зменшить витрати на проведення перевірок цільового використання благодійної допомоги як для внутрішнього контролю, так і для представників місцевих органів виконавчої влади та органів державної фіскальної служби.

Висновки до розділу 2

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, у тому числі і в музейній справі.

1. Важливе місце у музейній роботі займає комплектування музейних фондів, зберігання, облік, наукова інвентаризація та каталогізація музейних колекцій, адже музей є зберігачем унікальних предметів, які мають високу культурну та національну цінність.

Порядок та основні форми державного обліку музейних цінностей на сьогоднішній день здійснюються на основі «Інструкції з обліку та зберігання музейних цінностей» 1985 року. Процес обліку відбувається у декілька етапів. Під час первинної реєстрації відбувається документальне оформлення, встановлюються основні критерії надходження та зберігання, що допомагає систематизувати та згрупувати пам'ятки. Наукова інвентаризація передбачає здійснення фіксації результатів наукового вивчення музейних предметів з метою юридичного закріплення предмета за відповідним музейним зібранням і охороною наукових даних про нього. Каталогізація представляє собою структурний елемент обліку та передбачає створення колекцій із метою подальшого експонування та популяризації.

2. Відбір унікальних пам'яток до Державного реєстру в музеях проводиться з основного фонду за кожною групою збереження окремо і по-предметно на основі науково уніфікованого паспорта та вимог щодо його заповнення. Застосування цієї форми розповсюджується на всіх власників унікальних пам'яток незалежно від форм. За науково уніфікованим паспортом здійснюється облік усіх без винятку предметів основного музейного фонду на етапі їх інвентаризації.

Науково уніфікований паспорт акумулює всю інформацію про об'єкт культурної спадщини з моменту його отримання власником (зберігачем) і тому, впродовж, терміну його зберігання, такий показник як «Оціночна вартість, грн.» може зазнавати змін: у зв'язку зі зміною курсу валюти, або зміною вартості об'єкта - його збільшення або зменшення.

Із метою підвищення якості інформації про оцінку вартості об'єкта культурної спадщини, пропонуємо внести зміни до затвердженої форми науково уніфікованого паспорта для розширення даних про оціночну вартість предмета і замість показника «Оціночна вартість, грн.» ввести розділ «Дані про оціночну вартість». У цьому розділі пропонується зафіксувати оціночну вартість у національній валюті (гривня) предмета культурної цінності на дату оцінки в декількох сталих валютах (доларах, євро, фунти стерлінги) – валютах основних бірж, де обертаються культурні цінності. Це дозволить зменшити кількість оцінок об'єктів у разі зміни курсу національної валюти, а відтак і витрати на проведення таких оцінок.

Також, вважаємо за доречне, у даному розділі зазначати характер проведення оцінок. Наприклад, попередня (первісна) оцінка, а також додаткові: щорічна, періодична (коли інтервал між оцінками більше ніж рік) та позачергова (термінова, за необхідністю). Занесення даних про характер проведення оцінок предметів культурних цінностей дозволить контролювати як зміну їх вартості, так і періодичність проведення оцінок без додаткових витрат організації, що володіє або зберігає об'єкти культурної спадщини.

3. У зв'язку із обов'язковим веденням науково уніфікованого паспорта для музеїв всіх форм власності, з метою ведення бухгалтерського обліку в музеях для найбільш повного відображення в обліку інформації про музейні предмети (культурні цінності) пропонуємо створити Картку обліку культурних цінностей за рахунок частини інформації із науково уніфікованого паспорта. Залучення до бухгалтерського обліку даних, наявних у науково уніфікованих паспортах, не буде потребувати значних матеріальних затрат для музеїв і може бути виконано за рахунок експортування частини даних із загальної бази про музейні цінності даної музейної установи до бази даних бухгалтерського обліку.

Пропонується базу даних Карток обліку культурних цінностей для бухгалтерського обліку відмежовувати від наукової інформації про музейний предмет та класифікувати за призначенням інформації у такі групи:

- група 1 «Реєстраційна інформація музейної установи»;
- група 2 «Інформація про музейний предмет»;
- група 3 «Дані про спосіб надходження»;
- група 4 «Дані про фактичну наявність, стан збереження та оцінку».

За стабільністю інформацію пропонуємо розмежувати на сталу (умовно-постійну) і змінну.

Запропонований порядок формування інформації, наведеної у Картках обліку культурних цінностей для відображення в бухгалтерському обліку в музеях, та класифікація вказаної інформації в залежності від призначення дозволить її оптимізувати для повного та всебічного відображення в бухгалтерському обліку та підвищить рівень безпеки музейних колекцій шляхом постійного контролю за наявністю та станом збереження їх елементів.

4. У процесі розгляду теоретично-методологічних аспектів обліку культурних цінностей набули розвитку характеристики принципів бухгалтерського обліку в контексті об'єкта дослідження, опрацювання яких дозволило встановити обмежене застосування принципів автономності, історичної (фактичної) собівартості та нарахування і відповідності доходів та витрат у межах обліку культурних цінностей. На основі опрацювання світових та вітчизняних облікових підходів до культурних цінностей сформовано матрицю оцінки культурних цінностей, у якій у розрізі основного класифікаційного угруповання культурних цінностей ідентифіковано різні види вартості, як то: первісна, переоцінена, залишкова, справедлива, чиста, умовна, сума очікуваних відшкодувань. Застосування вказаної матриці забезпечить упорядкування та підвищення достовірності оцінки в бухгалтерському обліку культурних цінностей музейних установ України.

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

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.

Музейні предмети, музейні колекції та музейні зібрання державної частини МФУ 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.

6. Проаналізувавши існуючі підходи до відображення операцій із музейними цінностями на рахунках бухгалтерського обліку в бюджетних установах (музеях), запропоновані заходи спрямовані на створення якісної системи аналітичного обліку музейних цінностей та удосконалення методики їх обліку, а саме: бухгалтерський аналітичний облік музейних цінностей у бюджетних установах (музеях) вести з урахуванням специфіки музейних предметів, особливо таких факторів як належність до колекцій (колекційні або неколекційні) та строку корисного використання (корисність історичної спадщини) – безстрокові та з визначеним строком.

Для ведення аналітичного бухгалтерського обліку в музеях за вищеназваними факторами, характерними для музейних цінностей, пропонується застосування до рахунку 111 «Музейні цінності» субрахунків другого порядку для врахування фактора належності до колекцій музейних предметів субрахунки 111.1 «Музейні цінності колекційні», 111.2 «Музейні цінності неколекційні», для врахування фактора строку корисного використання (корисності історичної спадщини) субрахунків третього порядку 111.1.1 «Музейні цінності колекційні безстрокові», 111.1.2 «Музейні цінності колекційні з визначеним терміном використання», 111.2.1

«Музейні цінності неколекційні безстрокові», 111.2.2 «Музейні цінності неколекційні з визначеним терміном використання».

Застосування системи аналітичних рахунків другого та третього порядку дозволить надавати керівництву та власникам (в особі держави) оперативну інформацію про культурні цінності, що є на балансі бюджетних установ, що дозволяє оптимізувати контроль за наявністю та збереженням національного культурного надбання і не потребує додаткових витрат.

7. Із метою удосконалення інвентарного обліку культурних цінностей сформовано алгоритм розробки інвентарних номерів щодо культурних цінностей, який передбачає запровадження такої системи кодування: перші три цифри – номер субрахунку балансової групи основних фондів або позначення позабалансового рахунку; наступні чотири цифри – порядковий номер надходження культурної цінності; буквенний знак – позначення за класифікацією видів мистецтв; наступний буквенний знак – позначення про належність предмета до колекції, останні три цифри – номер предмета в колекції.

8. Одним з головних завдань гуманітарної політики держави є підтримка спонсорської та меценатської діяльності, спрямованої на збереження та популяризацію вітчизняних історичних пам'яток. Історичний розвиток державного регулювання меценатської діяльності на території України є складним процесом, який залежав від суспільно-політичної ситуації в державі.

З огляду на вимоги чинного законодавства про отримання благодійної допомоги та контролю за її використанням, за операціями з отримання благодійних внесків, наданих благодійниками набувачам у грошовій формі для фінансування їх потреб, пропонуємо застосовувати до рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ» та 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень» наступні субрахунки з огляду на фактор визначеності благодійником напрямів видатків благодійної допомоги такі субрахунки: 712.1 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ з визначеними напрямками видатків благодійної допомоги», 712.2 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ з невизначеними напрямками видатків

благодійної допомоги» та 812.1 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень з визначеними напрямками видатків благодійної допомоги», 812.2 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень з невизначеними напрямками видатків благодійної допомоги». До запропонованих субрахунків 712.1 та 812.1 можуть бути відкриті субрахунки третього порядку для ведення окремого аналітичного обліку отриманої благодійної допомоги за видами видатків.

Така система аналітичного бухгалтерського обліку отримання та використання благодійної допомоги в бюджетних установах дозволить здійснювати контроль (у тому числі і поточний) за використанням благодійної допомоги в залежності від мети її надання. Застосування зазначеної системи аналітичних рахунків другого порядку не спричинить виникнення додаткових витрат, проте зменшить витрати на проведення перевірок цільового використання благодійної допомоги як для внутрішнього контролю, так і для представників місцевих органів виконавчої влади та органів державної фіскальної служби.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [76, 77, 79, 80, 86]

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ЗА ЗБЕРЕЖЕННЯМ ТА ОХОРОНОЮ КУЛЬТУРНИХ ЦІННОСТЕЙ

3.1. Особливості здійснення загального контролю за культурними цінностями

У музеях та інших установах, що мають культурні цінності, докладаються значні зусилля для забезпечення належного контролю, охорони та зберігання рухомої матеріальної культурної спадщини. Існуючі державні системи мають багато спільних властивостей, які викликані загальними закономірностями їх формування, розвитку, обліку, контролю, охорони та зберігання. Нові зміни в галузі культури вимагають забезпечення інформацією про пам'ятки, створення комп'ютерної інформаційної системи, електронних копій, представлення їх у системах глобальних комп'ютерних комунікацій, що змушує традиційні заклади переходити до нових форм. Із огляду на вище викладене, особливої уваги потребують питання контролю охорони і збереження культурних цінностей.

Проблемам контролю, охорони і збереження музейних предметів і колекцій, що є складовою частиною культурної спадщини, приділялася особлива увага в роботах Л.О. Денисової, О.Ф. Кофанової, Т.Ю. Юренєвої, А. Погорєлової, М. Слободяник, І. Шевченко та багатьох інших вчених, що дослідили різні аспекти діяльності закладів культури, у тому числі музеїв.

Дослідженню економічного, фінансового, фінансово-господарського, державного фінансового контролю присвячено чимало праць вітчизняних вчених. Попри те, що

пропонуються часом діаметрально протилежні погляди на певні питання, теоретичний базис у цій сфері є досить обґрунтованим.

В цілому контроль діяльності музейних установ є окремим напрямком державного фінансового контролю, який, у свою чергу, належить до сфери фінансового контролю. Якщо при детальному вивченні наукових основ державного фінансового контролю можна зустріти багато опублікованих напрацювань вітчизняних та зарубіжних вчених, то дослідження теоретичних основ контролю культурних цінностей музейних установ зустрічаються лише в контексті контролю за переміщенням культурних цінностей в цілому. А цей напрям є одним із основних, зважаючи на реалізацію державної політики у сферах охорони культурної спадщини, вивезення, ввезення і повернення культурних цінностей. Тому поряд із визначенням теоретичних основ державного фінансового контролю, будемо конкретизувати їх для контролю культурних цінностей музейних установ.

Контроль за переміщенням культурних цінностей, митний контроль товарів, у тому числі і культурних цінностей, які переміщуються через митний кордон України, спрямований на забезпечення дотримання чинного митного законодавства, реалізацію державної митної політики, державної політики у сфері культури. Такий контроль, який є різновидом державного контролю, базується на певних принципах контрольної діяльності, основними з яких, на думку багатьох авторів, є універсальність, систематичність, безсторонність, реальність, дієвість, оперативність, результативність, гласність [11, с. 273].

Центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сферах охорони культурної спадщини, вивезення, ввезення і повернення культурних цінностей, є МКУ, у структурі якого функціонує управління контролю за переміщенням культурних цінностей та охорони культурної спадщини і яке діє відповідно до Положення про МКУ, затвердженого постановою КМУ від 03.09.2014 № 495 [134].

Правильне зберігання музейних предметів і колекцій потребує задовільного стану приміщення музею в цілому, інженерних систем, забезпечення мікроклімату; ізолювану, кам'яну (цегляну) із залізобетонним перекриттям, залізним або черепичним дахом, центральним опаленням, приливно-витяжною вентиляцією будівлю музею, яка обладнана протипожежним водогіном, електричним освітленням, телефонним зв'язком та відповідає правилам пожежної безпеки. Музеї мають бути оснащені системою кондиціонування, відповідним обладнанням експозиційних залів, що забезпечує збереження експонатів, обладнаними сховищами музейних фондів [62, р.11.1].

Спостерігається певна однаковість створених державних систем щодо збереження культурних цінностей та їх охорони, які фінансуються за рахунок коштів Державного бюджету України, а саме:

- системи архівних установ України [175, ст.23], розгалуженій мережі бібліотек різних видів, заснованих на державній (загальнодержавній та комунальній), колективній чи приватній формах власності [143, ст.7];

- музеїв, що мають право об'єднуватись у національні, регіональні та профільні організації (спілки, асоціації тощо), вступати до міжнародних музейних організацій і фондів [174, ст.5];

- державної системи страхового фонду документації, що є сукупністю суб'єктів системи страхового фонду документації, страхового фонду документації України, технічних засобів, обслуговуючого їх персоналу, нормативно-правових актів, організаційно-технічних заходів [180, ст.2].

Базовими музейними установами виступають відповідно музеї, які є науково-дослідними та культурно-освітніми закладами, створеними для вивчення, збереження, використання та популяризації музейних предметів та музейних колекцій [174, ст.1].

Культурні цінності України відповідно зберігаються за таким законодавчо визначеним розподілом:

- до Національного архівного фонду України належать архівні документи (оригінали або копії, що їх замінюють) незалежно від їх виду, видів носіїв інформації,

місця і часу створення і місця зберігання, режиму доступу, форми власності на них, що перебувають на території України або за її межами і відповідно до міжнародних договорів, ратифікованих Верховною радою України, підлягають поверненню в Україну [168, п.1.1.];

– МФУ складається з державної (належать музейні предмети, музейні зібрання, що є державною власністю, зберігаються у державних музеях і в тих, які належать до сфери управління місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, а також предмети музейного значення, що підлягають внесенню до державної частини) і недержавної(музейні предмети, музейні зібрання, що зберігаються в музеях приватної форми власності, музеях підприємств, установ, організацій приватної форми власності та не віднесені або не підлягають віднесенню до державної частини МФУ, зокрема, ті, що підлягають внесенню до МФУ та є власністю релігійних організацій, громадян та об'єднань громадян) частини [161, п.6];

– Державний бібліотечний фонд України складається з фондів бібліотек, що є у державній і комунальній власності, фондів бібліотек самоврядних організацій, взаємопов'язаних скооперованим комплектуванням, єдиним довідково-пошуковим апаратом, системою депозитарного зберігання, перерозподілу та взаємовикористання фондів і відображає науковий, культурний, інформаційний потенціал суспільства [174, ст.16];

– Страховий фонд документації України – це упорядкований банк документів, зафіксованих на мікрографічній плівці чи інших компактних носіях інформації, які прийняті на державний облік і довгострокове надійне зберігання [180, ст.1]

Із метою контролю за станом ведення фондово-облікової документації та фактичної наявності музейних предметів музеї щорічно зобов'язані проводити перевірку наявності та стану збереженості музейних предметів і колекцій, звіряти їх з актами, книгами надходжень, інвентарними, спеціальними інвентарними книгами та іншою фондово-обліковою документацією. Звіряння музейного зібрання здійснюється у відповідності до затвердженого керівником плану, яким передбачаються черговість,

терміни звіряння кожної групи зберігання музейних предметів і колекцій [158, п.8.1, 8.2].

Консервація та реставрація музейних предметів МФУ здійснюється спеціалізованими установами та організаціями, реставраційними підрозділами музеїв та окремими реставраторами, які мають кваліфікаційну категорію за відповідною спеціальністю. Порядок їх консервації і реставрації визначається центральним органом виконавчої влади у сфері культури і туризму. Держава сприяє проведенню реставрації музейних предметів, предметів музейного значення недержавної частини МФУ у державних реставраційних закладах [176, с.24].

Таким чином, діяльність музейних установ регламентується державою, а заходи щодо здійснення контролю за збереженням, охороною та поверненням культурних цінностей, фінансуються з державного бюджету.

МКУ є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сферах культури та мистецтв, охорони культурної спадщини, вивезення, ввезення і повернення культурних цінностей. МКУ є спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у сфері міжнаціональних відносин, релігії та захисту прав національних меншин.

Зарубіжний досвід стосовно визначення органу, який уповноважений здійснювати функції контролю із збереження та охорони культурних цінностей (культурної спадщини країни), представлений в табл. 3.1, де продемонстровано майже однозначні підходи європейських країн до делегування означених функцій контролю МКУ: що в деяких країнах це має більш спеціалізовану назву – Міністерство охорони культурної спадщини (Канада). Наприклад, в Норвегії питаннями збереження та охорони культурної спадщини опікується Міністерство охорони зовнішнього середовища. У країнах з федеральним устроєм (США, Німеччина), де місцеві органи самоуправління мають більше повноважень, функції контролю за збереженням та охороною культурної спадщини поділяються між місцевими органами самоуправління та центральним органом, в особі Міністерства внутрішніх справ.

Центральні органи, що уповноважені здійснювати функції контролю із збереження та охорони культурних цінностей

| Назва країни | Назва органу, що опікується | | | | |
|----------------------------|-----------------------------|--|---|-------------------------------|----------------------------------|
| | Міністерство культури | Міністерство охорони культурної спадщини | Міністерство охорони зовнішнього середовища | Міністерство внутрішніх справ | Незалежна недержавна організація |
| Болгарія | + | | | | |
| Велика Британія | | | | | + |
| Італія | + | | | | |
| Канада | | + | | | + |
| Польща | + | | | | |
| Португалія | + | | | | |
| США | | | | + | + |
| Франція | + | | | | |
| Німеччина | | | | + | |
| Норвегія | | | + | | |
| Російська Федерація | | + | | | |

Джерело: побудовано автором

Унікальним є досвід Великої Британії, США та Канади щодо наділення функціями контролю за збереженням та охороною культурної спадщини – незалежних недержавних організацій (Національні трасти – Велика Британія, США; Спадщина Канади – Канада), фінансування яких стимулюється державою. При цьому, функції контролю, що виконують такі незалежні недержавні організації в США та Канаді, паралельно здійснюють державні органи [28].

Ураховуючи вище викладене, наділення МКУ функціями контролю за збереженням та охороною культурної спадщини відповідає європейським традиціям, проте, це не виключає можливості скористатись досвідом північної Америки, зокрема США та Канади, щодо формування незалежної недержавної організації.

До одного з основних завдань МКУ належить забезпечення формування та реалізація державної політики у сферах культури та мистецтв, охорони культурної спадщини, вивезення, ввезення і повернення культурних цінностей, державної мовної

політики, міжнаціональних відносин, релігії та захисту прав національних меншин [134].

МКУ з метою організації своєї діяльності організовує планово-фінансову роботу в апараті міністерства, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління, здійснює контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку, а також забезпечує ефективне і цільове використання бюджетних коштів.

3.2. Особливості фінансового контролю в музейних установах як елемента системи управління державними фінансами

Система управління державними фінансами в Україні є основою забезпечення сталого розвитку країни та гарантованого виконання соціальних зобов'язань перед громадянами. Ефективність системи управління державними фінансами має важливе значення для забезпечення стабільності бюджетної системи, а також загальної фінансової безпеки та стійкого економічного зростання.

До складу системи управління державними фінансами входить ряд елементів, зокрема державний бюджет, місцеві бюджети, позабюджетні фонди, фінанси державного корпоративного сектору.

До складових системи управління державними фінансами належать: податкова система; середньострокове бюджетне прогнозування, середньострокове бюджетне планування, програмно-цільовий метод, стратегічне планування на рівні міністерств, інших головних розпорядників бюджетних коштів; управління ліквідністю державних фінансів та державним боргом; квазіфіскальні операції; система бухгалтерського обліку в державному секторі; система державних закупівель; державні інвестиції; державний внутрішній фінансовий контроль; незалежний зовнішній фінансовий

контроль; протидія корупції; доступ громадськості до інформації з питань бюджету. Заінтересованими сторонами даної системи управління є держава в особі органів державної влади, суб'єкти господарювання та громадськість [179].

Бюджетним кодексом України визначено необхідність контролю за дотриманням бюджетного законодавства, що спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до цього Кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує [20, стаття 26]: 1) оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту); 2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності; 3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності й результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень; 4) проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів; 5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності; 6) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

У залежності від економічної системи виділяють макро- і мікрорівень фінансового контролю. У разі, якщо об'єктом фінансового контролю є фінанси держави, то такий фінансовий контроль вважається контролем на макрорівні. Субjekтами даного контролю є як державні органи, так і юридичні та фізичні особи. Фінансовим контролем на мікрорівні може вважатися контроль, об'єктом якого виступають фінанси юридичної особи. У залежності від рівня фінансового контролю визначаються його завдання, види, суб'єкти, об'єкти, методи та форми здійснення контролю.

Мета контролю господарської діяльності музейних установ дещо звужується і може бути сформульована як забезпечення законності, результативності, ефективності формування і використання бюджетних коштів для якісного виконання музейною

установою зокрема, і бюджетною сферою в цілому, тих функцій, які покладені на неї державою. Мету контролю конкретизують його завдання.

Отже, виходячи із мети контролю господарської діяльності музейних установ, окремими завданнями доцільно вважати: забезпечення законності використання бюджетних коштів; забезпечення прозорості використання бюджетних коштів; забезпечення цільового використання бюджетних коштів; забезпечення ефективності використання бюджетних коштів.

Щодо музейних установ коло завдань контролю дещо звужується, але, подібно до вище наведеного переліку, завдання контролю є різними на рівні держави і на рівні окремо взятої музейної установи. Разом із тим контроль господарської діяльності музейних установ не стосується формування фінансових ресурсів держави. Оскільки музеї є лише розпорядниками бюджетних коштів, то контроль здійснюється саме за законністю, ефективністю розпорядження бюджетними коштами, прозорим та цільовим їх використанням.

Крім загальної мети та завдань, що її конкретизують, контроль у складі державного управління виконує ряд важливих функцій.

1. Профілактична функція державного фінансового контролю полягає у запобіганні незаконному, неефективному, нецільовому витрачання бюджетних коштів, у виявленні недоліків бюджетного законодавства та їх ліквідації.

2. Інформаційна функція полягає у наданні державним органам інформації про діяльність бюджетних установ, стан використання фінансових ресурсів держави, показників фінансової безпеки держави. На основі даної інформації складаються макроекономічні плани, обґрунтовуються бюджетні програми, приймаються відповідні управлінські рішення.

3. Мобілізуюча функція полягає у стимулюванні до підвищення ефективності розпорядження бюджетними коштами, у мобілізації фінансових ресурсів держави через застосування набутих знань, методичних прийомів контролю.

4. Управлінська. На сучасному етапі, коли значно підвищується роль внутрішнього контролю в державному секторі, доцільно виділити саме цю функцію, оскільки в нових умовах результати контролю повинні стати потужним засобом, що дозволяє впливати на управлінські рішення в бюджетних установах.

Важливими елементами теоретичного базису будь-якої науки є предмет та об'єкт дослідження.

Предмет державного фінансового контролю не можна розглядати відокремлено від його об'єктів. Проведене нами дослідження наукових джерел дозволяє зробити висновок, що єдиного підходу до визначення предмета і об'єктів державного фінансового контролю вченими не вироблено.

Із філософської точки зору об'єкт пізнання – це фрагмент буття, що опинився у фокусі шукаючої думки. Під об'єктом пізнання розуміють реальні фрагменти буття, що підлягають дослідженню. Предмет пізнання – це конкретні аспекти, на які спрямовано вістря шукаючої думки. Предмет дослідження є більш вузьким поняттям, ніж об'єкт [202, с.412].

Виходячи з таких позицій неправомірно розглядати об'єкти державного фінансового контролю безпосередньо фізичних та юридичних осіб, які підлягають проведенню контрольних заходів, оскільки поняття «підконтрольний об'єкт» і «об'єкт державного фінансового контролю» є концептуально різними. Вважаємо, що об'єктом контролю господарської діяльності музейних бюджетних установ є відносини, пов'язані із використанням бюджетних коштів у процесі виконання функцій установою.

Що стосується предмета контролю господарської діяльності музейних бюджетних установ, який повинен відображати окремі сторони, взаємозв'язки, характеристики об'єкта контролю, то вважаємо, що предметом такого контролю є господарські процеси, явища, факти діяльності та їх результати, що визначають рівень використання фінансових ресурсів держави, а також активи, капітал та зобов'язання бюджетних установ, які характеризують фінансовий стан установи.

Одним із проявів здійснення управління у сфері фінансів є фінансовий контроль. Це, насамперед, пов'язано з властивостями фінансів кількісно (у грошовій формі) відображати економічні процеси, пов'язані з їх формуванням, розподілом та використанням грошових коштів у масштабах держави. Виходячи з того, що для забезпечення виконання завдань і функцій державними органами, установами та організаціями різних рівнів виникає потреба у фінансових ресурсах, питання формування та використання бюджетів держави на різних рівнях стають першочерговими серед завдань фінансового контролю в країні.

Виконання контрольних функцій у державі за допомогою фінансового контролю дозволяє впливати на соціально-економічні процеси в суспільстві через здійснення контролю за виробництвом, розподілом і обігом валового національного продукту, проводити оцінки існуючих пропорцій у розподілі коштів та їх коригування, оцінки ефективності та обґрунтованості прийнятих управлінських рішень, виявити відхилення від прийнятих рішень та причини таких відхилень, за необхідності провести коригування до попередніх рішень із метою зменшення ризиків або усунення надзвичайної ситуації. Відтак, сутність фінансового контролю полягає у здійсненні певної сукупності дій органами, що уповноважені проводити перевірки формування та виконання бюджетів, а також пов'язаних із цим сферами діяльності суб'єктів господарювання із застосуванням притаманних їм специфічних методів [206].

Із метою ефективно організації проведення контролю можна застосовувати відповідну класифікацію фінансового контролю за видами, формами і методами (рис. 3.1).

Залежно від суб'єктів, які здійснюють контроль, розрізняють загальнодержавний, муніципальний, відомчий, внутрішньогосподарський, громадський і аудиторський фінансовий контроль.

Як свідчить зарубіжний досвід, склад та структура органів фінансового контролю країни безпосередньо залежить від багатьох критеріїв: державного устрою, складу державних органів та їх функції, структури державного фінансового апарату.

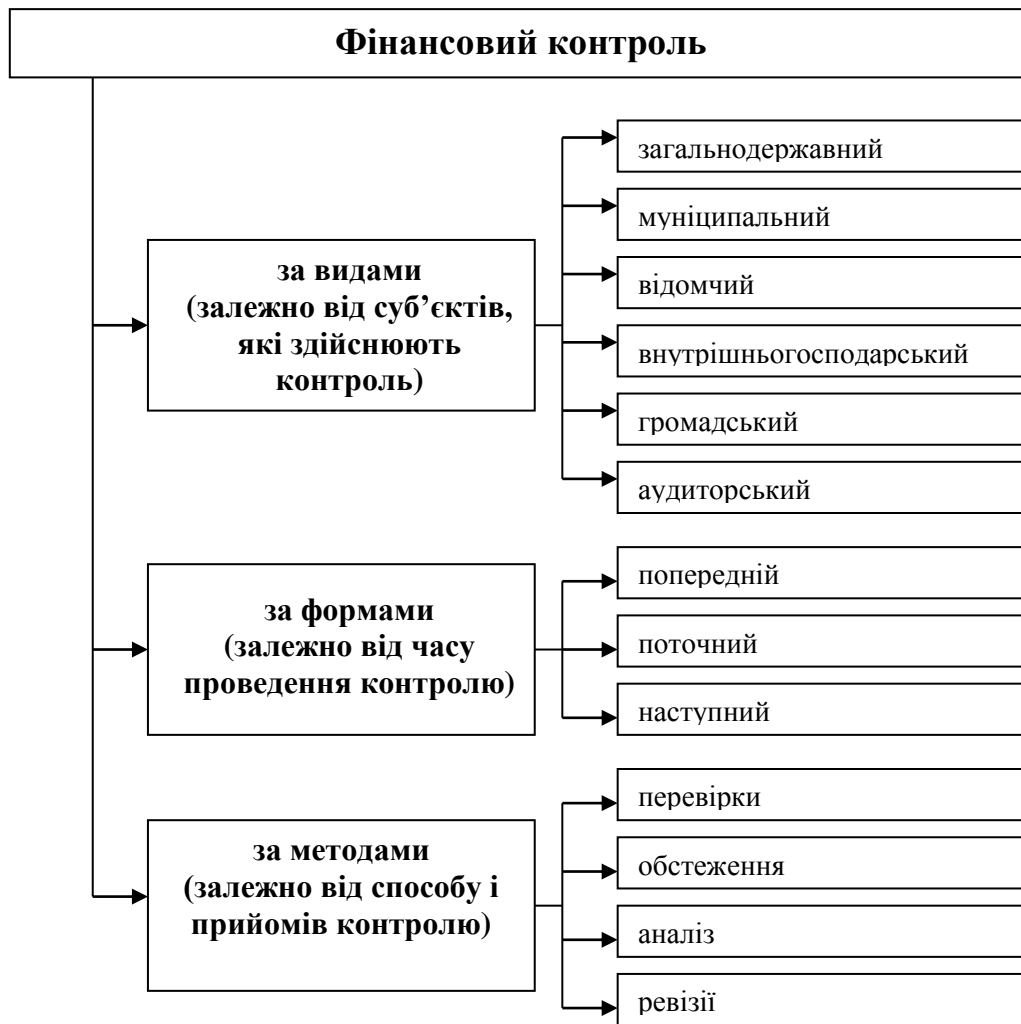


Рис 3.1. Класифікація фінансового контролю

Джерело: побудовано [50, 112, 234]

Слід зазначити, що загальнодержавний контроль має свої особливості, що полягають у тому, що він може бути охарактеризований як позавідомчий, тобто може проводитися без урахування відомчих обмежень та відносно будь-якого суб'єкта господарювання. Такий контроль проводиться представниками органів законодачої та виконавчої влади, а також представниками спеціальних органів контролю.

Здійснення базових функції державного фінансового контролю покладаються на Кабінет Міністрів України, який є відповідальним за весь процес організації та контролю державного бюджету – від формування його проекту до виконання. Фінансові органи на чолі з Міністерством фінансів контролюють процеси мобілізації і

використання бюджетних коштів. Їх діяльність направлена на дотримання законності та доцільності витрачання коштів, виконання зобов'язань перед бюджетом, підвищення ефективності суспільного виробництва. На Міністерство фінансів України покладено здійснення функції загальнодержавного фінансового контролю і разом з тим, виконання відомчого контролю. Загальнодержавний контроль полягає у здійсненні контролю за розпорядниками державних асигнувань із бюджету, а також платниками податків й обов'язкових платежів до бюджетів різного рівня. Відомчий контроль Міністерства фінансів України пов'язаний із перевіркою роботи фінансових органів, які їм підпорядковані, з питань складання і виконання бюджету [49].

Виокремлення такого виду фінансового контролю як муніципальний пов'язано з перерозподілом влади в сторону місцевого самоврядування з одночасним підвищенням відповідальності територіальних громад, місцевих органів виконавчої влади та їх посадових осіб. Виконання даного виду контролю передбачає здійснення контролю органами місцевого самоврядування через комісії, створені відповідними радами народних депутатів, а також через територіальні фінансові органи.

До об'єктів муніципального фінансового контролю можна віднести територіальні бюджети, позабюджетні фонди територіальних громад, фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання комунальної власності. Розвиток територіальних громад неможливий без відповідного фінансового забезпечення регіону, що відповідно тягне за собою об'єктивні причини для існування та підвищення ролі такого виду фінансового контролю як муніципальний.

Існування відомчого фінансового контролю пов'язують із необхідністю здійснення міністерствами, відомствами та іншими вищими державними органами управління функцій контролю на підвідомчих суб'єктах господарювання. До суб'єктів такого виду фінансового контролю відносяться відповідні галузеві контрольно-ревізійні служби. Відомчому контролю підлягають питання законності здійснення фінансово-господарських операцій, витрачання матеріально-фінансових ресурсів, збереження

грошових та матеріальних цінностей, відповідність застосованої методики ведення бухгалтерського обліку чинним нормам, достовірність даних фінансової звітності.

Внутрішньогосподарський контроль проводиться внутрішніми економічними службами установ, наприклад, працівниками бухгалтерії, фінансового відділу і т.д.. Сферою внутрішньогосподарського бюджетного контролю є, насамперед, бюджетні організації та установи. Об'єктом контролю може слугувати як господарська, так і фінансова діяльність установи та її структурних підрозділів.

У залежності від суб'єктів, які здійснюють фінансовий контроль, він може бути класифікований на дві групи: зовнішній та внутрішній. Так, наприклад, для бюджетних установ МКУ зовнішній державний фінансовий контроль може здійснюватись представниками міністерства (відомчий контроль), а також представниками Державної фінансової інспекції України [50].

Що стосується перевірки діяльності безпосередньо МКУ, то зовнішній державний контроль може здійснювати Державна фінансова інспекція України. Рівні взаємозв'язків зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю для установ музейної справи наведено на рис. 3.2.

Більш детально питання зовнішнього та внутрішнього державного контролю за охороною культурної спадщини будуть розглянуті в наступному пункті даного розділу.

Як свідчить практика, громадський фінансовий контроль проводиться такими суб'єктами як громадяни або їх об'єднаннями. Існування такого виду контролю надає можливість проводити контроль за процесом формування, а також виконання бюджету.

Здійснення громадського фінансового контролю проводиться на засадах безоплатності та добровільності групами спеціалістів, що можуть бути утворені як при парламентських комітетах Верховної ради України, комісіях Рад народних депутатів, так і інших бюджетних установах.

Важливу роль у фінансовому контролі відіграє аудиторський контроль, який здійснюють незалежні аудиторські фірми за договорами з підприємствами і підприємцями [112].

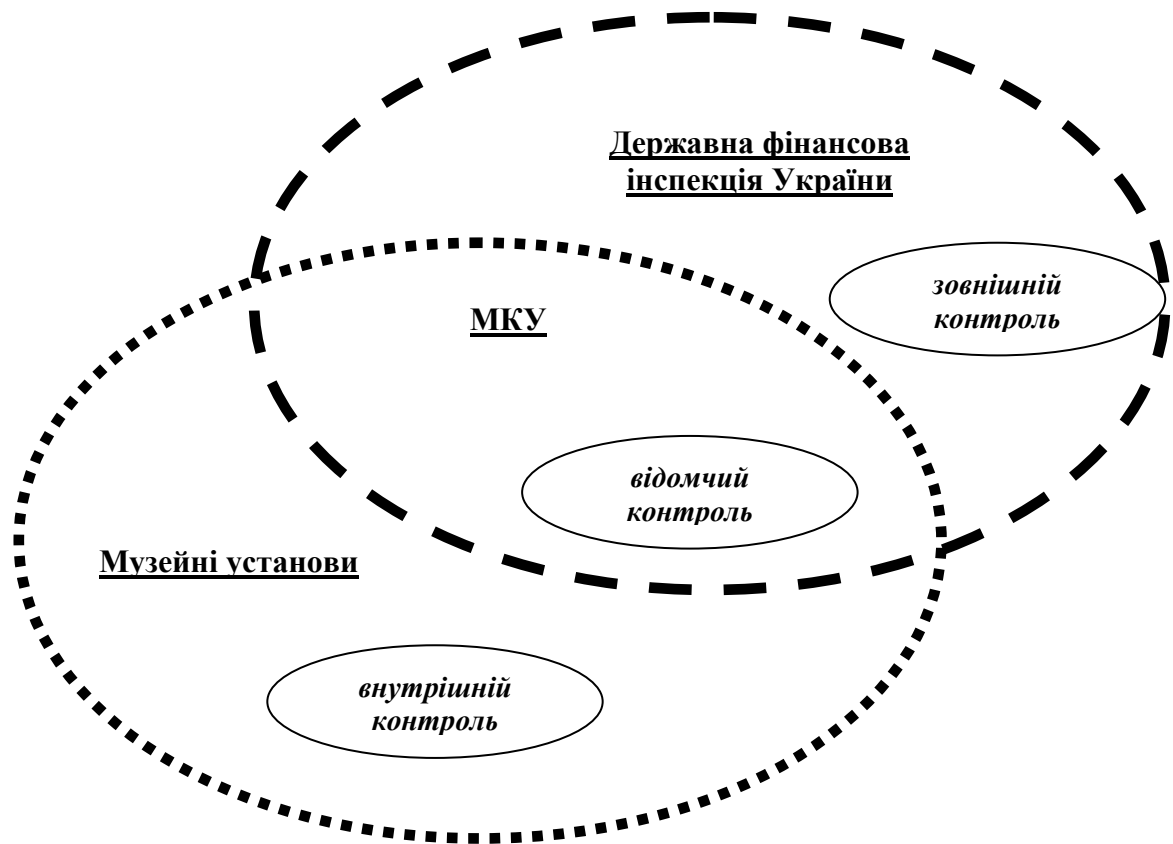


Рис. 3.2. Рівні взаємозв'язків зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю для установ музейної справи

Джерело: побудовано автором

Аудит може бути обов'язковим й ініціативним. Обов'язковий аудит проводиться лише у випадках, які встановлені законодавством; проведення ініціативного аудиту, пов'язано з власною ініціативою підприємств або власника. Аудит визначає відповідність фінансово-господарської діяльності законодавству, а також достовірність її відображення в системі бухгалтерського обліку і звітності. На договірних засадах аудиторська фірма надає підприємству-замовнику різні аудиторські послуги щодо удосконалення бухгалтерського обліку і контролю фінансово-господарської діяльності, консультації з питань поліпшення комерційних результатів. Аудиторський контроль є

важливою передумовою досягнення достовірності бухгалтерського обліку та звітності, що визначає реальність взаємовідносин із бюджетом.

Як зазначалося вище, існують різні види класифікації фінансового контролю залежно від обраних критеріїв. Більш детально розглянемо критерій часу проведення контрольних дій відносно проведених фінансових операцій, згідно з яким виділяють наступні форми контролю: попередній, поточний і наступний.

До попереднього фінансового контролю можна віднести провєння контрольних функцій у період складання та розгляду бюджетними установами проектів бюджетів та кошторисів.

Поточний фінансовий контроль пов'язують з проведенням контрольних дій протягом періоду виконання бюджету. Мета поточного контролю полягає у забезпеченні цільового та ефективного використання бюджетних коштів, а саме: виконанні прийнятого бюджету (співставлення даних про надходження доходів із даними про фінансування видатків) та обґрунтованості виконання затвердженого бюджету.

Наступний фінансовий контроль здійснюється у період після проведення господарських операцій і пов'язується з перевітками виконання бюджетів та кошторисів бюджетних установ, а також фактичного використання бюджетних асигнувань. Мета даного контролю полягає у виявленні порушень чинного законодавства, перекручувань у фінансовій звітності, виявлені невикористаних бюджетних коштів та інших резервів бюджетних установ.

Усі названі форми контролю знаходяться в тісному взаємозв'язку і взаємозалежності. Здійснюють їх всі органи, які виконують контрольні функції.

Методи фінансового контролю – це конкретні способи і прийоми його здійснення. До них відносяться перевірки, обстеження, аналіз і ревізії. Сутність кожного із перелічених методів фінансового контролю згруповані та представлені нижче у табл. 3.3.

У залежності від джерела даних, які служать базою для проведення ревізії, розрізняють документальний і фактичний фінансовий контроль [31].



Рис. 3.3. Класифікація фінансового контролю

Джерело: побудовано [31, 234]

Документальний фінансовий контроль полягає в тому, що всі бюджетні операції перевіряються на основі тих документів, які в бухгалтерському обліку служать підставою для бухгалтерських записів. Серед основних прийомів документального контролю виділяють:

- формальну і арифметичну перевірку документів;

- юридичну оцінку відображених у документах бюджетних операцій;
- суцільне і вибіркоче спостереження;
- зустрічну перевірку документів або записів в облікових реєстрах шляхом звіряння їх з цими ж даними в інших суб'єктів бюджетного процесу.

Фактичний контроль включає перевірку фактичної наявності грошових коштів і матеріальних цінностей. Основний прийом фактичного контролю - інвентаризація, яка дозволяє встановити реальну наявність і реальний стан об'єктів, які ревізуються, фактичне здійснення бюджетних операцій, які відображені в документах.

Документальний контроль та фактичний контроль є взаємопов'язаними, вони доповнюють один одного, і тому їх розподіл носить більше умовний характер [196].

Фінансування з державного бюджету України відбувається за програмно-цільовим методом, тобто у розрізі бюджетних програм. Виконання бюджетних програм покладено на головних розпорядників бюджетних коштів. МКУ є центральним органом виконавчої влади із забезпечення та реалізації державної політики у галузі культури. Але є низка інших установ, які мають бюджетні призначення у даній сфері [234].

До бюджетних установ у галузі культури, що отримують кошти від виконання своїх повноважень, належать музеї, бібліотеки, заповідники та інші заклади. Наприклад, бібліотеки отримують їх від оформлення реєстраційних квитків, надання послуг копіювання, музеї – від плати за вхідний квиток, проведення екскурсії та ін. Благодійні внески, як правило, становлять незначну частину доходів і вони досить часто здійснюються не в грошовій, а в товарній формі (книжки, меблі, обладнання, канцтовари та ін.).

Фінансування галузі культури, як свідчать дані наведені на рис. 3.4, в Україні проводиться за залишковим методом – приблизно 0,5 % від загальних видатків державного бюджету України.

Бюджетне фінансування залишається основним джерелом забезпечення галузі, що робить культурний сектор уразливим у періоди фінансових труднощів. Адже за останні

роки немає чіткої і стабільної тенденції до зростання видатків. Якщо загальна сума ще має тенденцію до зростання, то в розрізі окремих напрямів цього сказати не можна. Така нестабільна ситуація фактично не дозволяє здійснювати виважене планування на майбутнє, а подекуди навіть закінчити розпочаті проекти. Так, не було забезпечено фінансування і не виконано державну програму «Культурні цінності України: Втрати. Шляхи повернення». Не здійснюються системні пошукові дослідження культурних цінностей України в країнах їх можливого перебування. Не створено централізованого інформаційно-аналітичного та правового забезпечення повернення культурних цінностей в Україну, Загального реєстру втрачених культурних цінностей України.



Рис. 3.4. Дані про співвідношення державних видатків на сферу культури до загальнодержавних видатків

Джерело: побудовано автором

Особливо негативний вплив на фінансовий стан сфери має невиконання бюджету. Реально виділені обсяги фінансування та планові призначення можуть суттєво відрізнятися. Це призводить до виникнення кредиторської заборгованості за отримані товари та послуги. Якщо фінансування захищених статей, серед яких заробітна плата з нарахування та комунальні послуги, здійснюється у повному обсязі, то за іншими статтями досить часто відбувається недофінансування. Особливо це помітно в останні місяці року. Це спричинює заборгованості за послуги оренди, охорони, зв'язку, тобто створюється ситуація, коли ставиться під загрозу функціонування закладів. Наприклад,

музейні заклади, де знаходяться цінні експонати, ні в якому разі не можна залишати без охорони. Деяким закладам все ж таки вдається уникнути критичної ситуації завдяки власним доходам. Але не всі із них мають можливість їх отримувати. Крім того, було б логічним, якби доходи, отримані додатково до бюджетного фінансування, спрямовувалися на розвиток установ та й в цілому сфери культури. Фактично ж на даний час склалася ситуація, коли організації позбавлені можливості розвитку та вдосконалення. Якщо поточні ремонти ще подекуди й проводяться, то про капітальні – розмова йде досить рідко. Адже бюджетного фінансування вистачає лише на поточне утримання установ (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Державні видатки на розвиток галузі культури у порівнянні із загальним фінансуванням галузі та загальними видатками державного бюджету України

Джерело: побудовано автором

Найочевиднішим джерелом поліпшення фінансового стану закладів культури виступає збільшення бюджетного фінансування. Але, на жаль, на даний час навряд можна сподіватися суттєвого збільшення видатків бюджету. Якщо воно і відбувається, то в основному за рахунок підвищення заробітної плати працівників та цін на товари та послуги. Реальне ж зростання видатків, спрямоване на розвиток, становить досить незначну частину.

Разом з тим, саме доходи закладів культури можуть стати основним джерелом підтримки їх фінансового стану. Але навіть нарощення власних джерел фінансування не може бути причиною до бюджетного скорочення. Збільшенню власних доходів сприятиме більш широке залучення відвідувачів. Цього можна досягти, наприклад, шляхом поповнення експозицій музеїв. Адже нові виставки будуть спонукати відвідувачів. Досить часто значна частина фондів не виставляється. Організація цього потребуватиме додаткового вкладення коштів, але в майбутньому це принесе свої результати у вигляді додаткових доходів. Наприклад, як виставковий проект Національного художнього музею України спільно з Goethe-Institut в Україні «Герої. Спроба інвентаризації» (17 грудня 2014р. – 29 березня 2015р.), в рамках проекту Goethe-Institut у Східній Європі і Центральній Азії «Машина часу Музей».

Звісно, максимізацію доходів не можна розглядати як першочергове завдання закладів, адже основна мета їх діяльності – це забезпечення потреб населення у культурних послугах. Але кращий фінансовий стан закладів культури дозволить підвищити і рівень послуг, що вони надають. А це відповідно сприятиме і досягненню їх основної місії діяльності.

Ще одним джерелом покращення фінансового стану закладів можуть бути благодійні та спонсорські кошти. Зараз значна частина благодійних внесків має натуральну форму і тому фактично заклади не можуть ними розпоряджатися так, як вони б змогли це зробити у грошовій формі. Але навіть така підтримка має значення. Для нарощення спонсорських внесків має бути більш сприятлива законодавча сфера, яка б стимулювала до цього [93].

За рекомендаціями міжнародних експертів щодо культурної політики України, основною чи навіть прямою функцією МКУ є сприяння конкурентоздатності Європі, інвестиції в творчість та інновації, розвиток економіки знань та створення сприятливих умов для культури.

3.3. Методичні положення контролю діяльності з охорони культурної спадщини

Охорона та збереження історико-культурної спадщини надзвичайно важливе для становлення України як незалежної держави. Саме тому Закон України «Про охорону культурної спадщини» визначає її охорону як одне із пріоритетних завдань органів державної влади та органів місцевого самоврядування [179]. На жаль, у цій сфері сьогодні накопичилося багато проблем, які потребують вирішення.

В умовах пошуку шляхів удосконалення державного управління щодо збереження культурної спадщини в Україні важливого значення набуває аналіз зарубіжного досвіду здійснення такого управління, зокрема в країнах Європейського Союзу (ЄС). Хоча цій проблематиці присвячено ряд публікацій (Т. Боргоякова [15], О. Гриценко [30], Т. Катаргіна [70], Н. Кузьмич [92] та ін.), проте вона залишається однією з найменш досліджених питань державного контролю.

Теоретичні питання фінансового контролю досліджували: О.О. Анісімов, Т.А. Башкатова, Бутинець Т.А., О.Д. Василик, Е.О. Вознесенський, В.О. Воронов, Е.Ю. Грачева, Г.М. Давидов, Є.В. Калюга, О.П. Кириленко, М.С. Малєїн, В.М. Радіонова, Л.А. Савченко, Р.Г. Сомоев, Н.В. Фадейкіна, В.И. Шлейников, С.О. Шохін, С.І. Юрій та інші вітчизняні та зарубіжні вчені.

На думку таких науковців як С.І. Юрій, В.І. Стоян, М.Й. Мац – «фінансовий контроль є важливим елементом системи управління фінансами; він включає контроль

за дотриманням фінансово-економічного законодавства у процесі формування і використання грошових фондів, оцінку ефективності фінансово-господарських операцій і доцільність здійснених видатків» [206].

У роботі Л.А.Савченко «Правові проблеми фінансового контролю в Україні» стверджувалося, що «Фінансовий контроль можна розглядати в двох аспектах. Він завжди супроводжує людську діяльність, є важливою функцією державного управління, бо слугує цілям перевірки правильності дій. Управління неможливе без отримання інформації про виконання правових приписів, і таку інформацію надає контроль. Його основною метою у даному випадку буде з'ясування, чи всі можливі засоби були використані для виконання управлінського рішення, чи всі умови створені для його реалізації, чи є помилки і недоліки, та які шляхи їх усунення.» [56].

М.С. Малєїн визначає фінансовий контроль як діяльність фінансових, кредитних та господарських органів (організацій), яка спрямована на забезпечення фінансової, бюджетної, кредитної, розрахункової та касової дисципліни у процесі виконання планів. Така діяльність регулюється правовими нормами та є перевіркою законності, обґрунтованості та раціональності грошових витрат. Узагальнюючи вище викладене, кінцевою метою фінансового контролю бюджетної установи є перш за все визначення ефективності роботи цієї установи в рамках досягнення поставленої мети.

Залежно від характеру взаємовідносин і суб'єкта контролю фінансовий контроль можна поділити на внутрішній і зовнішній. При внутрішньому контролі суб'єкт і об'єкт належать до однієї системи, а при зовнішньому суб'єктом контролю виступає орган, що не належить до тієї ж системи, що й об'єкт. Внутрішній фінансовий контроль – це самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства, установи як за власною фінансовою діяльністю, так і за фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу. Він є складовою управління організацією і тому провадиться на її розсуд на основі рішень даної організації [31].

Важливим інструментом державного управління для досягнення поставлених завдань та зменшення проблемних питань, пов'язаних з діяльністю бюджетних

установ, є державний внутрішній фінансовий контроль. Такий контроль допомагає державному управлінню виконувати свої функції при зміні середовища, потреб та пріоритетів суспільства і держави. Відтак, для вдосконалення системи державного управління потрібно систематично здійснювати оцінку державного внутрішнього фінансового контролю з метою доведення його до потреб сьогодення.

Державний внутрішній фінансовий контроль покликаний забезпечити управління державними фінансами на належному рівні, що передбачає їх економічне та ефективне використання, прозорість облікових систем, досягнення стратегічних та тактичних цілей. Даний контроль складається із взаємопов'язаних внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Для ефективного існування кожного з елементів державного внутрішнього фінансового контролю вимагається застосування принципу розмежування функцій внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. При цьому, внутрішній аудит покликаний здійснювати нагляд за функціонуванням системи внутрішнього контролю [57].

Внутрішній контроль базується на відповідальності керівника бюджетної установи за управління та діяльність установи в цілому. Основні функції керівника полягають у плануванні та організації діяльності установи, створенні ефективної структури внутрішнього контролю, здійсненні нагляду за проведенням внутрішнього контролю та управлінням ризиків, що дозволять приймати управлінські адекватні рішення, в тому числі фінансові [101].

Актуальним є питання реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, що здійснюється з урахуванням завдань щодо реформування інших складових системи управління державними фінансами, які спрямовані на підвищення результативності та ефективності використання бюджетних коштів, зокрема шляхом стратегічного планування на рівні головних розпорядників бюджетних коштів, середньострокового бюджетного прогнозування та застосування програмно-цільового методу, бухгалтерського обліку, незалежного зовнішнього аудиту [53].

В Україні для забезпечення розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю прийнято законодавчі та нормативно-правові акти з питань державного внутрішнього фінансового контролю, зокрема Бюджетний кодекс України в новій редакції, статтями якого встановлено основні засади організації та здійснення фінансового управління і контролю, підзвітності і відповідальності керівників бюджетних установ, внутрішнього аудиту, а також контролю за їх станом.

Для імплементації його положень КМУ та Міністерством фінансів України прийнято відповідні нормативні акти. Для сприяння організації та здійсненню внутрішнього контролю в бюджетних установах Міністерством фінансів України затверджено Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

Розглянемо його підходи на прикладі контролю культурних цінностей. Так, внутрішнім контролем мають бути охоплені питання планування діяльності установи, у відання якої знаходяться культурні цінності, управління бюджетними коштами на виконання бюджетних програм з їх охорони, а саме КПКВ 1801190 «Забезпечення діяльності національних музеїв, національних і державних бібліотек», КПКВ 1801490 «Збереження історико-культурної та архітектурної спадщини в національних і державних заповідниках, здійснення заходів з охорони культурної спадщини, паспортизація, інвентаризація та реставрація пам'яток архітектури, культури та світової спадщини ЮНЕСКО», ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів в цілому, та культурних цінностей зокрема від втрат, цільового і ефективного використання бюджетних коштів на охорону культурних цінностей та інші питання, що не обмежуються лише фінансовими аспектами діяльності установи.

Внутрішній контроль в установі має ґрунтуватися на принципах, перелік яких представлений на рис. 3.6.



Рис. 3.6 Принципи внутрішнього контролю в бюджетній установі
Джерело: побудовано автором [150]

Зазначені Методичні рекомендації підготовлені на підставі посібника із стандартів внутрішнього контролю для державного сектору, розробленого Комітетом з внутрішнього контролю Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI GOV 9100), в основу якого покладено модель COSO, та визначають основні елементи внутрішнього контролю, представлені на рисунку 3.7.

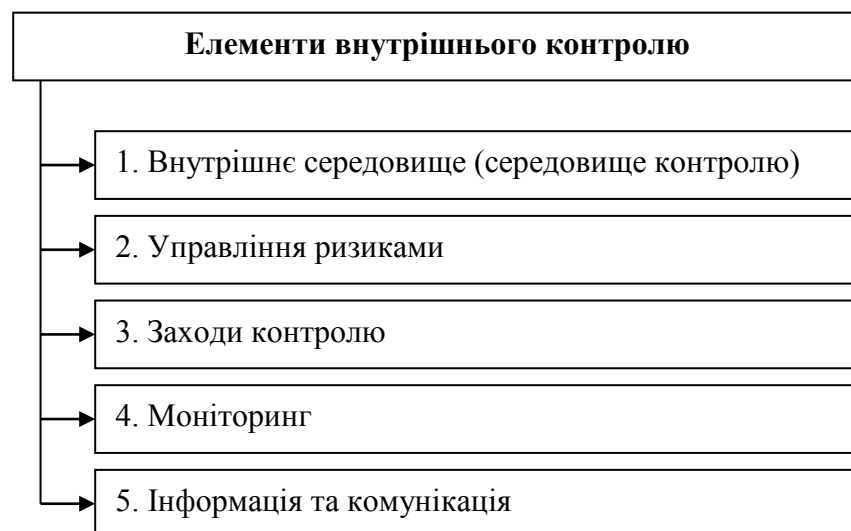


Рис. 3.7. Основні елементи внутрішнього контролю
Джерело: побудовано автором [150]

1. Внутрішнє середовище (середовище контролю) представляє собою внутрішню систему установи, яка здійснює повноваження музейної бюджетної установи. Така система складається з притаманних процесів, господарських операцій, розроблених регламентів, наявної структури та розподілу повноважень відносно їх виконання, розроблених та застосованих правил та принципів управління трудовими ресурсами іншими елементами, що дозволяють забезпечувати виконання нормативно закріплених за музейною бюджетною установою функцій та завдань для досягнення поставлених мети та цілей. Стратегічні цілі та мета установи розробляються на плановий період та наступні два бюджетні періоди.

2. Управління ризиками безпосередньо пов'язано із здійсненням функції управління музейною бюджетною установою. Для управління ризиками в бюджетній установі потрібно провести їх ідентифікацію, оцінити та визначити методи впливу на ризики і розробити заходи контролю для унеможливлення або зменшення негативного впливу на діяльність бюджетної установи. Діяльність з управління ризиками в установі передбачає формування матриць відповідальності для управлінського складу та інших працівників, розробку функціональних обов'язків для відповідальних осіб та співвиконавців, розробка блок-схем діяльності персоналу у разі настання критичної ситуації. Ідентифікація ризиків передбачає окреслення ймовірних подій, які можуть негативно вплинути або впливають на діяльність бюджетної установи. Перелік ризиків складається за категоріями (зовнішні і внутрішні) та видами (нормативно-правові; операційно-технологічні; програмно-технічні; кадрові; фінансово-господарські тощо). Періодично має проводитися перегляд ідентифікованих ризиків для їх оновлення [103, 154]. До оцінки ризиків можуть бути застосовані різні підходи, один із них це оцінка за критеріями ймовірності виникнення ідентифікованих ризиків з урахуванням суттєвості їх впливу на діяльність бюджетної установи. Критеріям ймовірності можуть присвоюватись такі значення як «високий», «середній», «низький». Керівництво бюджетної установи має інформуватися про настання подій, яким притаманні високий ступінь ризику. Управлінські рішення та здійснення заходів за подіями, що мають

нижчий рівень ризику, можуть прийматися на рівні керівників структурних підрозділів установи з подальшим інформуванням вищого керівництва бюджетної установи. Для забезпечення прийняттого рівня ризиків бюджетна установа має запроваджувати та підтримувати ефективні заходи внутрішнього контролю. Управління ризиками бюджетної установи може здійснюватися за методом документування. Застосування цього методу передбачає формування таблиць (матриць) ідентифікованих і представлених за категоріями та видами ризиків, з оцінкою за критеріями ймовірності виникнення та з урахуванням суттєвості їх впливу на діяльність бюджетної установи, також мають бути зазначені заходи контролю, відповідальних осіб, строків виконання, даних про виконання таких заходів тощо [103].

3. Заходами контролю вважається сукупність впроваджених у бюджетній установі дій управлінського персоналу, спрямованих на протидію ризикам. Заходи контролю мають запроваджуватися на всіх рівнях діяльності установи та відносно всіх її функцій і завдань, вони складаються з правил і процедур. До найбільш типових процедур можна віднести: візування, погодження та затвердження; розподіл обов'язків та повноважень, ротація працівників; оперативний контроль за доступом до ресурсів, облікових баз, визначення відповідальних осіб за збереження і використання активів; здійснення оперативного контролю за виконанням операцій та процесів, систематичне проведення інвентаризацій; проведення оцінювання результатів діяльності бюджетної установи на ефективність та відповідність чинному законодавству та внутрішнім нормам установи; вибіркове спостереження за роботою окремих працівників установи; інші правила та процедури, [53].

4. Моніторинг внутрішнього контролю музейної бюджетної установи передбачає здійснення, безпосередньо, моніторингу на систематичній основі та проведення періодично оцінки. Моніторинг має відбуватися щодня за поточною діяльністю бюджетної установи та передбачати виправлення виявлених відхилень через прийняття управлінських рішень на всіх рівнях установи. Періодична оцінка пов'язана з проведенням аналізу системи внутрішнього контролю шляхом оцінки здійснення

визначених функцій та завдань через визначений термін. Дана оцінка може здійснюватись структурним підрозділом внутрішнього аудиту бюджетної установи.

5. Інформаційний та комунікаційний обмін в музейній бюджетній установі складається із збору інформаційних даних, їх документування, операцій з передачі інформації та використання її керівництвом та працівниками установи для прийняття управлінських рішень і проведення оцінки виконаних функцій та завдань. Документальним підґрунтям для формування системи інформаційного та комунікаційного обміну в бюджетній установі можуть бути розроблені перелік процедур обміну інформацією з визначеними процедурами, формами, обсягами, термінами, відповідальними особами за надання та отримання інформації; затверджені графіки документообігу; визначені терміни складання і подання звітності; затверджені та оприлюднені схеми інформаційних потоків; застосовані автоматизовані інформаційно-аналітичні системи тощо. Ефективність системи інформаційного та комунікаційного обміну може бути виміряна за повнотою надання інформації, її своєчасністю та достовірністю.

В Україні, відповідно до зазначених актів законодавства, починаючи з 2012 року запроваджено діяльність із внутрішнього аудиту на рівні міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. Незважаючи на прогрес у запровадженні внутрішнього аудиту, результати проведених Державної фінансовою інспекцією України досліджень (оцінок якості) першого року діяльності новостворених підрозділів внутрішнього аудиту свідчать про недоліки як організації цієї діяльності, так і низьку якість проведених аудиторських досліджень (внутрішніх аудитів) в окремих центральних органах виконавчої влади.

Не виключенням є і МКУ. Так за результатами перевірки стану внутрішнього аудиту в міністерстві встановлено, що на даний час діяльність відділу внутрішнього аудиту взагалі не впливає на покращання фінансово-господарської діяльності в системі МКУ, оскільки даним відділом не забезпечується реалізація принципів, визначених Постановою № 1001, відповідно до якої роль внутрішнього аудиту полягає у

попередженні порушень, досягненні рівня економії та ефективному і результативному досягненні визначених цілей установи.

Загалом у діяльності внутрішнього аудиту в МКУ головним недоліком є відсутність аудиторської складової проведених контрольних заходів. Внутрішні аудити здійснювалися лише у спосіб, аналогічний ревізіям та перевіркам фінансово-господарської діяльності, та обмежувалися викладенням описової інформації. Подальші кроки внутрішніх аудитів, а саме: здійснення комплексної оцінки діяльності суб'єктів, аналіз та дослідження причин системного вчинення порушень та визначення механізмів внутрішнього контролю, спрямованих на недопущення (або мінімізацію таких порушень у майбутньому), аудитори не ставили за мету та не проводили їх фактично. Як наслідок, суттєві порушення фінансово-господарської діяльності залишалися поза увагою внутрішніх аудиторів, тоді як на тих самих об'єктах інспектори органів Державної фінансової інспекції України виявляли суттєві порушення [43, 96].

Таким чином, у досліджуваному періоді діяльність відділу внутрішнього аудиту з погляду фінансових показників була безрезультативною. Проведені відділом внутрішнього аудиту упродовж року аудиторські дослідження не містили жодних фінансових порушень, не порушували та не аналізували проблемних питань у діяльності. Відповідно рекомендації, які надавалися за результатами таких аудитів, не містили конструктивних пропозицій або відповідного алгоритму їх застосування, як це передбачено Стандартами внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит у бюджетних установах не повною мірою виконує свої функції як інструмент із налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю та запобігання порушенням у бюджетному процесі.

За даними, опублікованих звітів про використання бюджетних коштів, виділених на збереження історико-культурної спадщини в заповідниках, бюджетні установи, що перебувають у сфері управління МКУ, допускають фінансові порушення, що можуть бути класифіковані наступним чином [223].

По-перше, незадовільний стан оформлення органами місцевого самоврядування (розпорядниками земель) державних актів на право постійного користування належних заповідникам земельних ділянок, проведення експертної оцінки, а також об'єктивності інвентаризації об'єктів, комплексів і господарств, що знаходяться на їх території.

Так, Національним заповідником „Хортиця» державний акт на право постійного користування земельною ділянкою площею 2359,34 га отримано лише в грудні 2005 року після прийняття Указу Президента України від 29.04.2005 № 732 „Про невідкладні заходи щодо розвитку Національного заповідника „Хортиця».

Проте, до грудня 2005 року, заповідником було проведено інвентаризацію земель та прийнято рішення щодо виключення з їх складу 27,5 га, як таких, що не мають історико - культурних та природних пам'яток. Зазначену територію з дозволу Запорізької міськради було передано для колективного садівництва. Загалом більша половина території заповідника майже 1927 га за дозволом Запорізької міськради активно використовується 41 сторонніми землекористувачами (на правах оренди, тимчасового та постійного користування), проте документальне підтвердження є лише щодо 23 користувачів.

Також внаслідок не проведення експертної оцінки земельної ділянки заповідника площею 2359,4 га, на яку видано державний акт, її не оприбутковано по бухгалтерському обліку.

По-друге, визначене законодавством перебування майна заповідників у комунальній власності надає місцевій владі повноправно ним розпоряджатися, у тому числі передавати безоплатно у користування конфесіям. Проте, іноді такі рішення призводять до знищення елементів історичних пам'яток.

Зокрема, за фактом виявленої на території Національного Києво-Печерського історико-культурного заповідника (м. Київ) нестачі 8 об'єктів балансовою вартістю 203,3 тис. грн. з'ясовано, що частина з них (насосна станція XIX ст., збірний резервуар, келія Гостиного двору та господарська будівля знесені Свято-Успенською Києво-Печерською лаврою без будь-якого узгодження із заповідником ще у 1999 році. Інша

частина (ківорій та колодязь Св. Антонія, Св. Феодосія, мощення із плитняку на Соборній площі було розібрано в лютому – квітні 2001 року за замовленням Управління охорони пам'яток історії, культури та історичного середовища Київської міської державної адміністрації на підставі розпорядження від 16.08.2000 № 1432 „Про виконання комплексу першочергових заходів на об'єктах Національного Києво-Печерського історико-культурного заповідника, пов'язаних із введенням в експлуатацію Успенського собору».

По-третє, незабезпечення повноти та достовірності обліку матеріальних активів (основних фондів, музейних цінностей) призводить до заниження їх вартості.

Внаслідок порушення вимог законодавства щодо обліку, індексації, а також інвентаризації основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ вартість матеріальних активів постійно занижується.

Зокрема, через відсутність коштів на проведення експертної оцінки Національним заповідником „Давній Галич» (Івано-Франківська область) до цього часу не обліковано наявні основні фонди (будівлі музею Караїмської історії культури на площі 1-ого Травня та по вул. Святого Миколая).

Національним Києво – Печерським історико-культурним заповідником (м. Київ) без зазначення вартості рахується в обліку 11 споруд, прийнятих на баланс згідно з розпорядженням Київської міської державної адміністрації.

Державним історико-меморіальним заповідником „Поле Берестецької битви» (Чернігівської області) ще у вересні 2002 року отримано від Радивилівської райдержадміністрації об'єкти благоустрою вартістю 992,9 тис. грн. збудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, однак оприбутковані по бухгалтерському обліку лише у 2006 році під час ревізії.

Національним історико - культурним заповідником „Качанівка» (Чернігівської області) вартість мереж тепло - водопостачання на суму 145,2 тис. грн. та об'єкт незавершеного будівництва на 49,5 тис. грн. відображено лише в обліку під час ревізії.

Національним музеєм – заповідником українського гончарства в Опішному

(Полтавська область) не проведено індексацію об'єктів житлового фонду чим занижено вартість активів на суму 161 тис. гривень.

Національним заповідником „Давній Галич» (Івано-Франківської області) занижено в обліку вартість основних засобів на загальну суму 131,48 тис. гривень.

Методика проведення оцінки музейних цінностей та архітектурних пам'яток відсутня, як відсутні і фахові установи з цього напрямку, а видатки на проведення оцінки музейних цінностей не передбачені, та, відповідно, кошторисами не затверджені.

Тому, такі пам'ятки культурної спадщини, як Михайлівська церква (1650 року) та Георгіївська церква (1914 року) в бухгалтерському обліку заповідників обліковуються лише в кількісному виразі. Слід зазначити, що Георгіївська церква передана, згідно з наказом Рівненського краєзнавчого музею від 22.12.1989 № 102, релігійній громаді с. Пляшева Радивилівського району.

Унаслідок завищення підрядниками обсягів та вартості ремонтно-будівельних робіт, ревізією встановлено незаконних витрат бюджетних коштів на суму 1,4 млн гривень [150].

Залишається на законодавчому рівні неврегульованим питання щодо обліку за даними бухгалтерському обліку вартості музейних цінностей. Для забезпечення обліку та збереження музейних цінностей продовжують діяти Інструкція з обліку та збереження музейних цінностей, які знаходяться в державних музеях СРСР, затверджена наказом Міністерства культури СРСР від 17.07.1985 № 290 (далі Інструкція № 290), а також Інструкція з обліку та збереження музейних цінностей з дорогоцінних металів та дорогоцінних каменів, які знаходяться в державних музеях СРСР, затверджена наказом Міністерства культури СРСР від 15.12.1987 № 513.

Таким чином, аналіз виявлених порушень використання бюджетних коштів, виділених на збереження історико-культурної спадщини, свідчить про те, що актуальними залишаються питання виділення бюджетних асигнувань на проведення експертної оцінки матеріальних активів, що мають культурну цінність, з метою

набуття підстав для їх обліку у вартісних показниках, а також посилення контролю та відповідальності посадових осіб за дотриманням норм чинного законодавства та недопущення фінансових порушень [138].

Із питань запровадження внутрішнього аудиту, основним завданням якого є надання керівникові бюджетної установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій, прийнято постанову КМУ від 28 вересня 2011 р. № 1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» та затверджено Міністерством фінансів України Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту і Стандарти внутрішнього аудиту [134].

Законодавством України визначено, що завданням аудиту фінансово-господарської діяльності є сприяння музейній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю [165].

Порівняно невеликий досвід використання державного фінансового аудиту в практиці Державної контрольно-ревізійної служби України зумовлює ряд неузгодженостей у методиці його проведення. Тому все ще актуальними є наукові дослідження, спрямовані на побудову ефективної методики аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудиту ефективності.

Процес аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ відповідно до вітчизняного законодавства розподіляється на наступні етапи [148]:

1. Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту.
2. Проведення поточних аудиторських процедур.
3. Дослідження річної фінансової звітності.

Ці етапи стосуються конкретно визначеної установи, в якій буде проводитись аудит. Однак їм передує ще один, досить важливий, етап – вибір тих бюджетних установ, які підлягають даному виду контролю.

Після того, як певна музейна установа обрана в якості об'єкта аудиту, за умови, що аудит проводиться вперше, аудитору варто провести загальне ознайомлення із особливостями діяльності музею. На основі установчих документів, статистичної інформації, інформаційних повідомлень у засобах масової інформації аудитор формує загальне уявлення про мету, завдання, функції, особливі умови функціонування бюджетної установи.

Наступним етапом є дослідження стану системи внутрішнього контролю з метою визначення рівня ризику аудиторської перевірки. Необхідність такого етапу визначена міжнародними та вітчизняними стандартами аудиту державних фінансів. Так, у Стандартах аудиту INTOSAI зазначено, що при визначенні, наскільки далеко має заглибитися перевірка та на якому (яких) питанні (питаннях) вона повинна зосередитися, аудитору слід оцінити ефективність внутрішнього контролю [18]. Відповідно до Стандарту державного фінансового контролю 6 [203], оцінка ефективності внутрішнього фінансового контролю є обов'язковим питанням, яке досліджується під час проведення контрольних заходів суб'єктами державного фінансового контролю в межах наданих повноважень.

Із огляду на визначені елементи системи внутрішнього контролю музейних установ визначимо порядок оцінки цієї системи аудитором при проведенні аудиту фінансово-господарської діяльності установи. Порядок дій аудитора на етапі загального ознайомлення із системою внутрішнього контролю бюджетної установи наведений в табл. 3.2.

І.Б. Стефанюк небезпідставно вважає, що при здійсненні оцінки внутрішнього фінансового контролю потрібно проводити аналіз організації даного виду контролю на трьох рівнях [200, с.16]: на рівні керівника бюджетної установи; на рівні головного бухгалтера установи; на рівні спеціалізованого контрольного підрозділу установи.

**Порядок дій аудитора на етапі загального ознайомлення із системою
внутрішнього контролю музейної установи**

| Елементи оцінки | Порядок дій аудитора |
|--|---|
| Оцінка організаційної структури, розподілу посадових обов'язків і відповідальності | Вивчення організаційних документів, що закріплюють розподіл функціональних повноважень відділів, їх керівників, співробітників, посадових інструкцій із метою визначення порядку підпорядкованості та підзвітності працівників, адекватності розподілу обов'язків, компетентності персоналу |
| Оцінка стилю та основних принципів управління установою | Дослідження практики прийняття рішень в установі й визначення стилю управління (демократичний, авторитарний, ліберальний); визначення адекватності стилю управління завданням функціонування установи і очікуванням, що виявляють підлегли. Визначення рівня делегування повноважень. Оцінка дотримання основних принципів управління (розподіл праці, дисципліна, єдиноначальність, підпорядкованість інтересів, єдність дій, винагорода персоналу, централізація, порядок, справедливість тощо) |
| Оцінка діяльності служби внутрішнього аудиту | Визначення наявності служби внутрішнього аудиту, оцінка системності, частоти, результативності контрольних дій, вчасності інформування керівництва, можливості запобігання порушенням |
| Оцінка кадрової політики | Дослідження кадрової документації установи з метою вивчення практики прийняття, звільнення працівників, надання матеріального заохочення, матеріальної допомоги, дослідження відповідності їх освіти, кваліфікації, досвіду роботи займаним посадам. Оцінка рівня плинності кадрів. |
| Оцінка комунікації | Дослідження каналів обміну інформацією між відділами, працівниками, вчасності надходження необхідної інформації від одного структурного підрозділу до іншого |
| Оцінка ризиків | Дослідження існування в установі системи оцінки ризиків діяльності відповідно до їх класифікації |
| Оцінка практики організації та ведення бухгалтерського обліку, складання та оприлюднення звітності | Вивчення особливостей організації відділу бухгалтерії, закріплення функціональних обов'язків бухгалтерів, дослідження наказу про облікову політику з метою визначення її особливостей в установі, аналізу обраної форми обліку. Дослідження правильності застосування плану рахунків. Визначення особливостей складання звітів, перевірки і затвердження проведених звірок, арифметичної точності записів. Оцінка існуючого контролю над прикладними програмами і середовищем комп'ютерних інформаційних систем. Визначення особливостей ведення і перевірки аналітичних рахунків і оборотних відомостей; затвердження документів і здійснення контролю за їх рухом. Вивчення результатів інвентаризацій культурних цінностей, проведених музеєм та частоти їх здійснення. Дослідження системи обмеження прямого фізичного доступу до культурних цінностей і записів. |

Після того, як за результатами загального ознайомлення із системою внутрішнього контролю аудитор отримує достатні уявлення про особливості її функціонування, здійснюється попередня оцінка ризику за кожним суттєвим сальдо рахунка чи класу операцій.

Наступним етапом аудиту фінансово-господарської діяльності музейних установ є здійснення аудиторських процедур із метою підтвердження достовірності фінансової звітності.

Завданням державного аудитора на даному етапі є підтвердження законності проведених операцій, достовірності їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, а в разі виявлення недоліків або порушень – надання керівництву музею рекомендацій щодо їх усунення та ведення моніторингу стану обліку бюджетної установи [36, с.76].

Міжнародним стандартом аудиту 500 визначені такі види аудиторських процедур: перевірка записів або документів, перевірка матеріальних активів, спостереження, запит, підтвердження, перерахування, повторне виконання, аналітичні процедури.

Методичними рекомендаціями з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ [151] до поточних аудиторських процедур фінансово-господарського аудиту відносяться: моніторинг, камеральна перевірка, обстеження. Професор Дорош Н.І. наголошує на необхідності використання таких методів, як поточний моніторинг, виїзну перевірку, камеральну перевірку, попереднє візування фінансовим контролером документів щодо операцій, визначених укладеною між керівником бюджетної установи та фінансовим контролером угодою [40, с.83].

На підготовчому етапі аудиту фінансово-господарської діяльності аудитор формує уявлення про особливості діяльності установи, стан систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку і на основі загального ознайомлення із документацією визначає можливі ризикові операції. Саме на них аудитор звертає максимальну увагу. Однак, аудиторськими процедурами слід охопити всі види операцій. Різниця полягає лише в

тому, що обсяг аудиторських процедур для тих операцій, які не належать до кола ризикових, може бути досить незначним.

Наступний етап аудиту фінансово-господарської діяльності музейної установи – дослідження річної фінансової звітності. Цей етап є заключним і містить такі складові:

- 1) визначення ступеня достовірності річної фінансової звітності, оцінки стану врахування пропозицій, які надавалися керівництву бюджетної установи протягом попереднього року;
- 2) складання проекту аудиторського звіту з висновками і пропозиціями;
- 4) обговорення з керівництвом бюджетної установи проекту аудиторського звіту;
- 5) внесення до аудиторського звіту пропозицій і зауважень керівництва бюджетної установи, щодо яких досягнуто згоди, та задокументувати розбіжності;
- 6) надання керівництву бюджетної установи підписаний аудиторський звіт;
- 7) забезпечення реалізації результатів фінансово-господарського аудиту [148].

Протягом всього періоду проведення аудиту в музейній установі здійснюється поточний контроль, який дозволяє вчасно виявити проблемні ситуації та запобігти порушенням. Починаючи з підготовчого етапу аудиту, коли здійснюється дослідження загальних характеристик діяльності установи, особливостей облікової системи, оцінка надійності системи внутрішнього контролю, виявлення можливих ризиків, і продовжуючи процес аудиту проведенням поточних аудиторських процедур, готується системне підґрунтя для оцінки річної звітності музейної установи.

Як відомо, існують визначені принципи, яким повинна відповідати фінансова звітність бюджетної установи. Серед цих принципів виділяють: законність, достовірність, повнота бухгалтерського обліку, дата операції, прийнятність вхідного балансу, превалювання сутності над формою, суттєвість, доречність, відкритість, сталість, правильність, обережність, незалежність, зіставність, своєчасність, безперервність, консолідація, окреме відображення активів та пасивів [199, с.65]

Аудитору слід впевнитись, що звітність відповідає вищезазначеним принципам. Як відомо, основні прийоми, що застосовують для безпосередньої перевірки

фінансової звітності бюджетної установи – це формальна, арифметична, зустрічна перевірка. Під час здійснення формальної перевірки аудитор оцінює наявність необхідних реквізитів на формах звітності, правильність оформлення. Арифметична перевірка передбачає перерахунок узгодженості показників різних форм звітності між собою, а також даних форм звітності із книгою «Журнал-Головна» та даними меморіальних ордерів. При цьому важливим є прослідковування окремих операцій, починаючи із первинних документів, закінчуючи звітністю.

За результатами аудиту здійснюється підготовка відповідного аудиторського звіту. Аудиторський звіт складається зі: вступної частини; описової частини (результати аудиту); аудиторського висновку; рекомендацій; додатків [150].

У Методиці [151] міститься характеристика складових частин аудиторського звіту і зазначається, що основним розділом є аудиторський висновок, який може бути позитивним, позитивним із застереженням, негативним.

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту аудиторські висновки поділяються на безумовно позитивні та модифіковані, які, в свою чергу, можуть містити умовно-позитивну думку, відмову від висловлення думки, негативну думку [105].

Наступним видом державного фінансового аудиту є аудит ефективності. Контроль ефективності передбачає вирішення питань не тільки стосовно фінансових операцій, а має торкатися всіх сфер діяльності бюджетної установи, в тому числі питань відносно системи організації та управління в даній установі. Цей вид контролю принципово відрізняється від попередньо розглянутих. Відносно невеликий досвід використання такого виду контролю у вітчизняній практиці все ж дає змогу зробити два важливих висновки: по-перше, аудит ефективності дає змогу досягнути вагомих результатів і має значні перспективи розвитку в діяльності контрольних органів України; по-друге, існує досить велике коло питань методики та організації аудиту ефективності, що залишаються невирішеними і потребують значної уваги науковців і практиків. Перший висновок ґрунтується на тому, що об'єктивна необхідність контролю за ефективністю використання державних ресурсів пов'язана з тим, що численні зловживання в сфері

державних фінансів спричиняють деградацію в практично всіх сферах життя суспільства. Другий висновок ґрунтується на тому, що недостатня регламентація і законодавча невизначеність основ проведення аудиту ефективності призводить до виникнення дискусійних питань і проблемних ситуацій. Разом із тим, дає можливість врахувати особливості виконання державних завдань для кожної з галузей народного господарства, зокрема, галузі культури. Зауважимо, що в Україні бюджетні програми, що безпосередньо спрямовані на забезпечення збереження культурних цінностей включають: КПКВ 1801190 «Забезпечення діяльності національних музеїв, національних і державних бібліотек», КПКВ 1801490 «Збереження історико-культурної та архітектурної спадщини в національних і державних заповідниках, здійснення заходів з охорони культурної спадщини, паспортизація, інвентаризація та реставрація пам'яток архітектури, культури та світової спадщини ЮНЕСКО».

У міжнародній практиці розглянутий вид аудиту ще називається аудитом адміністративної діяльності. Аудит адміністративної діяльності (операційний аудит) надає відповідь на запитання [191, с.9]: погодженість цілей, ресурсів і результатів; відповідність стратегії та ефекту від її реалізації; економія та раціональність використання ресурсів.

Відповідно до міжнародного досвіду проведення аудиту адміністративної діяльності виділяють шість етапів [6, с.44]: вибір проблеми для аудиту; планування проекту аудиту; збір даних; аналіз даних; написання проекту аудиторського звіту; завершення проекту аудиту.

Процес аудиту ефективності доцільно розглядати через призму загального процесу аудиту, який традиційно складається з трьох етапів: підготовчого, проведення аудиту, реалізація результатів аудиту. Однак специфіка даного виду аудиту зумовлює дещо інше змістове наповнення визначених етапів.

Синтезуючи попередньо наведені підходи, розглянемо основні стадії проведення внутрішнього (контролю) аудиту (рис.3.8).



Рис. 3.8. Послідовність проведення (контролю) аудиту ефективності виконання бюджетних програм КПКВ 1801190, 1801490 музейними установами

Отже, на *підготовчому етапі* здійснюється вибір об'єкта, визначення мети аудиту, вибір інформації та систематизація її, складання плану (програми) перевірки, обробка інформації об'єкта аудиту, підготовка даних і показників до аудиту. Плануючи аудит діяльності, варто передбачати такі кроки: аналіз суті діяльності; розуміння організації або діяльності, яка проходить аудит; визначення цілей аудиту; визначення доказів аудиту; вибір методів аудиту; визначення критеріїв оцінки аудиту; проведення аудиту (оцінка необхідних знань та умінь, бюджетних ресурсів, можливих висновків та результатів перевірки, визначення зацікавлених сторін). Додаткові фактори, які слід враховувати при плануванні стратегії аудиту діяльності включають: відносини між аудитором та музейною установою, що проходить аудит; наявні способи звітування, їх переваги, недоліки та вплив на структуру аудиту; природа процесу погодження (якщо

є). Ці фактори також впливають на те, чи є результати аудиту позитивними чи негативними [224]. Конкретні завдання, що повинні вирішуватися на кожному етапі планування аудиту ефективності детально розглянуті С.О. Левицькою [96, с.58].

Етапи планування аудиту ефективності в музейних бюджетних установах формуються аналогічно до етапів фінансового аудиту. Кожен із етапів планування аудиту ефективності мають бути передбачені відповідними планом та програмою аудиту. На етапі планування складається організаційна модель аудиту, що передбачає визначення його об'єкта, мети, завдань, суб'єктів та методів (рис. 3.9). З урахуванням особливостей діяльності щодо контролю за збереженням та охороною культурних цінностей запропоновано розширити організаційну модель аудиту ефективності для музейних установ, що передбачає аналіз тільки бюджетних програм, за рахунок включення питань ефективності управління залученими ресурсами від спонсорських організацій та меценатів (інвестиційні програми).

Організаційний етап процесу аудиту включає вибір методу аудиту, визначення показників виконання програми, визначення ступеня ефективності програми, дослідження проблем, які заважають ефективності програми. Методи аудиту ефективності виконання бюджетної програми свого часу були визначені Наказом Головки КРУ України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми» від 02.04.2003 р. №75 [151]. Після аналізу отриманих результатів ревізій (перевірок) та на підставі зібраних у головного розпорядника, інших органів державної влади даних показників статистичної, фінансової та іншої звітності, аналізу законів та нормативно-правових актів тощо визначаються причини існуючої проблеми аудиту (гіпотези), що перешкоджають досягненню очікуваних результатів бюджетної програми та ефективному використанню державних ресурсів [151].

Підсумковий етап аудиту ефективності бюджетних програм складається з наступних стадій: загальна оцінка результатів аудиту, розробка пропозицій, розробка заходів щодо вирішення виявлених проблем, обговорення результатів аудиту, оформлення аудиторського звіту, реалізація результатів аудиту.

| Показники | Бюджетні програми | Інвестиційні програми спонсорів та меценатів* |
|-------------------|--|--|
| Об'єкт аудиту | Ефективність управління державними ресурсами, адміністративна діяльність | Ефективність управління залученими ресурсами від спонсорських організацій та меценатів |
| Мета аудиту | Оцінка повноти досягнення запланованих цілей, виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів | Оцінка повноти досягнення запланованих цілей, виявлення проблем, пов'язаних із використанням залучених ресурсів від спонсорських організацій та меценатів та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності їх використання |
| Завдання аудиту | Оцінка виконання заданих параметрів програми, виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, визначення рівня впливу виявлених упущень і недоліків на якість виконання бюджетної програми, розробка пропозицій щодо вдосконалення організації виконання бюджетної програми, більш раціонального та ефективного використання державних ресурсів | Оцінка за критеріями ефективності використання ресурсів, отриманих від спонсорських організацій та меценатів, розробка пропозицій для більш раціонального та ефективного їх використання |
| Суб'єкти аудиту | Рахункова палата України, Державна фінансова інспекція, Державна податкова адміністрація, Державна казначейська служба, Державний комітет статистики | Спонсорські організації та меценати з питань використання наданих ресурсів |
| Методи аудиту | Аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та пояснювальних записок до них, методичних документів, видань і публікацій про сферу діяльності, обрану для дослідження, аналіз результатів раніше проведених ревізій та перевірок, аналіз показників статистичної, фінансової та іншої звітності, обстеження виробничих приміщень, хронометраж затрат робочого часу, опитування, інтерв'ювання, анкетування, збір інформації в юридичних осіб | Аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та пояснювальних записок до них, методичних документів, видань і публікацій про сферу діяльності, обрану для дослідження, аналіз результатів раніше проведених ревізій та перевірок, аналіз показників статистичної, фінансової та іншої звітності, обстеження виробничих приміщень, опитування, інтерв'ювання, анкетування, збір інформації в юридичних осіб |
| Результати аудиту | Надання обґрунтованого висновку щодо ефективності бюджетної програми, визначення причин неефективного використання бюджетних коштів та розробка кола заходів, спрямованих на підвищення ефективності програми | Надання обґрунтованого висновку щодо ефективності використання ресурсів, отриманих від спонсорських організацій та меценатів, визначення причин неефективного використання та розробка кола заходів, спрямованих на підвищення ефективності використання вказаних коштів |

Рис. 3.9. Організаційна модель аудиту ефективності музейних установ

* - запропоновано автором

Результати проведененого аудиту мають бути узагальнені та представлені у

формі аудиторського звіту. Відповідно до стандартів внутрішнього аудиту, аудиторський звіт повинен складатися за встановленою структурою. Проект аудиторського звіту передається для обговорення зацікавленим сторонам. Результати обговорення проекту аудиторського звіту бажано оформити відповідним протоколом.

Узгоджений звіт про результати проведеного аудиту підписується керівником групи учасників дослідження і передається для прийняття рішення щодо його опублікування керівництву Державної фінансової інспекції.

Аудиторський звіт надсилається для реагування вищим органам управління, відповідним органам державної влади, які були причетні до виконання бюджетної програми, головним розпорядникам, а також публікується в пресі.

У разі потреби аудиторський звіт виноситься на розгляд колегії головного розпорядника бюджетних коштів або Міністерства фінансів.

Керівник структурного підрозділу, який готував аудиторський звіт, встановлює контроль за проходженням наданих пропозицій щодо внесення змін до чинних правил і щоквартально інформує керівництво Державної фінансової інспекції про їх упровадження [151].

Підсумовуючи вивщевикладене, процес проведення аудиту ефективності бюджетних та інвестиційних програм може бути поділений на такі умовні етапи, а саме: підготовчий (визначення мети аудиту, збір та аналіз інформації про об'єкт аудиту, планування аудиту та підготовка даних до проведення аудиту); організаційний (складання програми аудиту, визначення критеріїв ефективності, узагальнення зібраних даних, виявлення причин неефективної діяльності); завершальний (розробка рекомендацій, складання аудиторського звіту, реалізація результатів аудиту).

На основі викладених матеріалів із внутрішнього контролю та аудиту бюджетних установ, що здійснюють охорону та збереження культурних цінностей, сформуємо рекомендації щодо внутрішнього аудиту вказаного об'єкта обліку та контролю.

Надзвичайно важливим видом державного аудиту виступає внутрівідомчий аудит. Пропозиція автора полягає в окремому виділенні роботи аудиторів МКУ в контексті

контролю культурних цінностей на місцях – в музеях. Така робота дозволить підвищити контроль за охороною та збереженням всіх культурних цінностей, у тому числі надзвичайно цінних екземплярів культурної спадщини. Такий підхід унеможливить як неефективне використання коштів призначених на охорону та збереження культурних цінностей, так і факти, що сприяють розкраданням цих предметів.

Плануванню діяльності структурних підрозділів внутрішнього аудиту МКУ має приділятися особливе значення в контексті запровадження нових підходів за ризико-орієнтованим принципом відбору об'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів на відміну від колишніх принципів планування (за періодичністю).

Стандартами внутрішнього аудиту передбачено порядок планування через систему управління ризиками, що застосовується в музейній бюджетній установі. У разі відсутності такої системи внутрішні аудитори мають застосувати власне судження про ризики в діяльності даної установи після консультацій із керівництвом та посадовими особами, які безпосередньо відповідають за функції та процеси, що підлягають перевірці внутрішнім аудитом (далі - Відповідальні за діяльність) [169, п. 2.3 гл. 2 розд. III].

На даному етапі трансформації контрольних функцій в органах та установах державного сектору, з метою наближення до європейських стандартів (у тому числі управління ризиками) проводиться запровадження системи внутрішнього контролю в МКУ та її установах відповідно до Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [150]. Проте, через брак коштів не в усіх музейних бюджетних установах створена нова система внутрішнього контролю, в більшості установ вона лише запроваджується. Тому, як правило, внутрішнім аудиторам необхідно застосовувати власне судження про ризики в музейних бюджетних установах при формуванні планів своєї діяльності.

З урахуванням вимог Стандартів внутрішнього аудиту [169] щодо формування планів проведення внутрішнього аудиту на підставі оцінки ризиків діяльності установи, можна виділити шість етапів складання планів діяльності структурних підрозділів внутрішнього аудиту музейної бюджетної установи (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Основні етапи формування планів діяльності
відділу внутрішнього аудиту МКУ**

| Етапи | Зміст |
|--------|---|
| 1 етап | Визначення рівнів ризику об'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів музейної бюджетної установи |
| 2 етап | Визначення можливих порушень (фінансово-бюджетної дисципліни, типових помилок, ризикових сфер для неефективних управлінських рішень) з ранжуванням ризиків |
| 3 етап | Розрахунок кількості необхідного часу на проведення внутрішнього аудиту музейної бюджетної установи |
| 4 етап | Розрахунок та затвердження норм розподілу робочого часу структурного підрозділу внутрішнього аудиту музейної бюджетної установи в розрізі категорій працівників |
| 5 етап | Розподілення планового обсягу робочого часу на проведення внутрішніх аудитів в залежності від встановлених рівнів ризику об'єктів контролю (підконтрольних суб'єктів) |
| 6 етап | Формування плану діяльності відділу внутрішнього аудиту МКУ |

На першому етапі проводиться визначення рівнів ризику об'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів музейної бюджетної установи. Для цього внутрішнім аудиторам потрібно скласти повний перелік об'єктів аудиту та підконтрольних суб'єктів, які в подальшому розподілити за рівнями ризику, такими як: високий, середній, низький (табл. 1 Додатку Ш).

Після складання повного переліку об'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів, керівник структурного підрозділу внутрішнього аудиту має проаналізувати їх розподіл залежно від рівнів ризиків. У подальшому необхідно провести обговорення даного

переліку об'єктів аудиту з керівником музейної бюджетної установи з наступних питань:

- повноти охоплення;
- рівня деталізації об'єктів;
- рівня ризику попередньо визначеного аудитором для кожного з об'єктів.

У разі, коли керівником музейної бюджетної установи буде наведено обґрунтовані аргументи, керівник структурного підрозділу внутрішнього аудиту МКУ має внести відповідні зміни до переліку об'єктів аудиту та їх рівнів ризику.

Сформований перелік об'єктів аудиту за рівнями ризику в подальшому впливає на розрахунок штатної чисельності працівників структурного підрозділу внутрішнього аудиту. Більш детально це питання буде розглянуто нижче.

При проведенні оцінки ризиків відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту має проводитися визначення ймовірності настання подій та розміру їх наслідків, які негативно впливатимуть на:

- виконання державним органом, підконтрольними суб'єктами завдань і досягнення цілей, визначених у стратегічних і річних планах;
- ефективність планування, виконання та результати виконання бюджетних програм (підпрограм);
- якість надання адміністративних послуг та здійснення контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства;
- стан збереження підконтрольними суб'єктами активів та інформації;
- стан управління підконтрольними суб'єктами державним або комунальним майном, об'єктами державної або комунальної власності;
- правильність ведення підконтрольними суб'єктами бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності [169].

Відбір об'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів для планового внутрішнього аудиту музейних бюджетних установ пропонуємо проводити за допомогою критеріїв відбору, представлених на рис. 3.10.

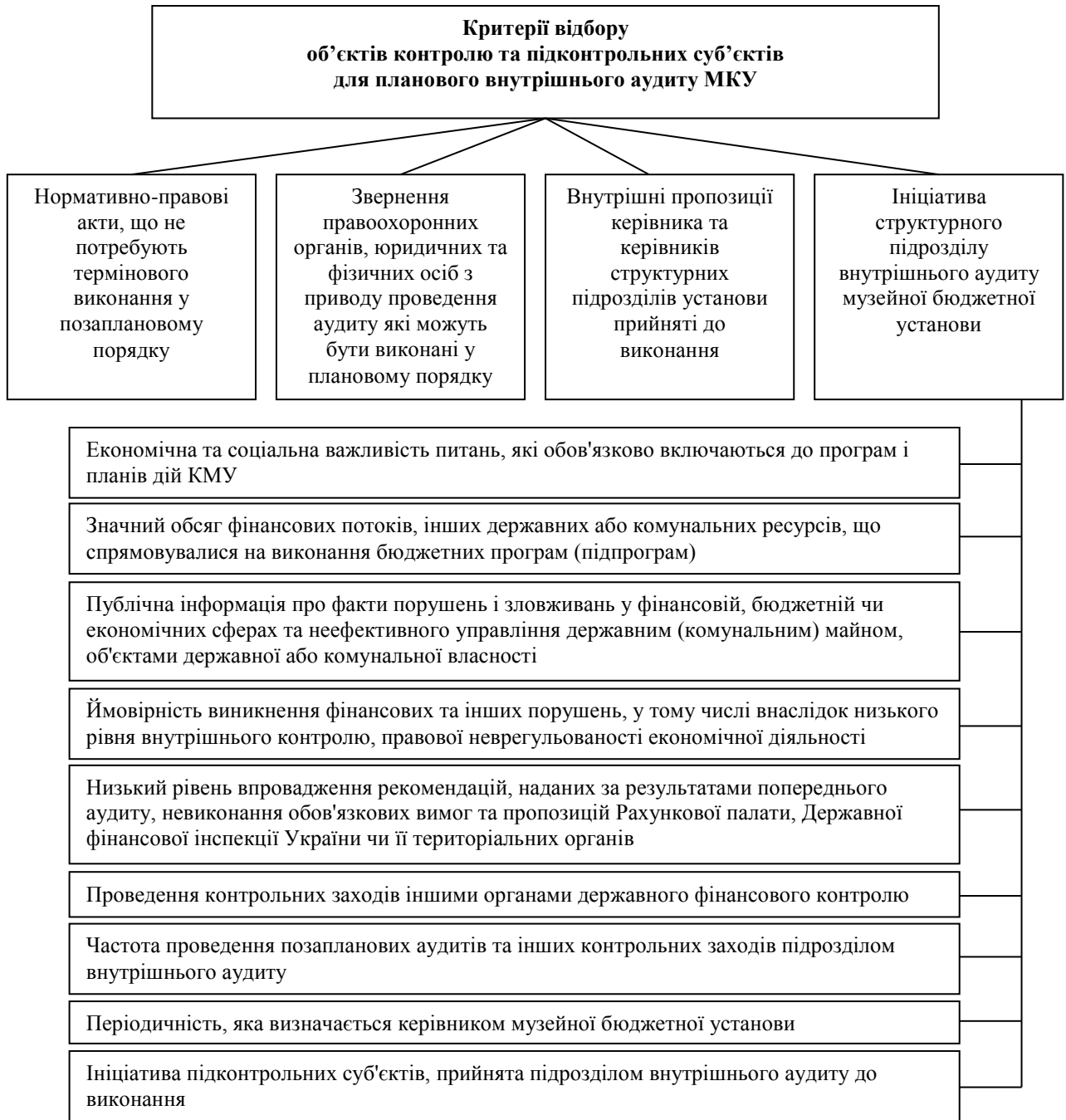


Рис. 3.10. Критерії відбору об'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів для планового внутрішнього аудиту МКУ

Загалом, всі означені критерії не передбачають термінового виконання у позаплановому порядку, а розподілені за групами впливу від загальнодержавного впливу до вирішення поточних питань установи. Критерії відбору, що використовуються за ініціативи підрозділу внутрішнього аудиту МКУ, враховують

низку ознак про об'єкти внутрішнього аудиту та періодичність проведення контрольних заходів органами державного фінансового контролю та музейною бюджетною установою.

За результатами збору інформації підрозділом внутрішнього аудиту МКУ, проведених контрольних заходів, інших даних, у тому числі одержаних за результатами консультацій з керівництвом музейної бюджетної установи, формується орієнтовний перелік можливих порушень фінансово-бюджетної дисципліни, типових помилок, ризикових сфер для неефективних управлінських рішень за ранжуванням ризиків (див. табл. 2 Додаток Ш).

В орієнтовному переліку для групування порушень і помилок використана класифікація порушень, що застосовується на практиці працівниками органів державного фінансового контролю, насамперед це: недоотримання (втрата) доходів; незаконні витрати; нецільові витрати; втрати від недостачі чи псування ресурсів; порушення фінансово-бюджетної дисципліни, що не призвели до втрат.

В окрему групу в орієнтовному переліку можливих порушень виділені ризикові сфери для неефективних управлінських рішень, характерних для музейних бюджетних установ.

Орієнтовний перелік можливих порушень фінансово-бюджетної дисципліни, типових помилок, ризикових сфер для неефективних управлінських рішень із ранжуванням ризиків, як і на попередньому етапі, потрібно по можливості обговорити з керівником музейної бюджетної установи. Це дозволить сформулювати повний перелік можливих порушень та скоригувати ранжування ризиків.

Третій етап передбачає проведення розрахунку кількості необхідного часу на проведення внутрішнього аудиту музейної бюджетної установи. Обсяг часу внутрішнього аудиту визначається з урахуванням обмежень щодо строків проведення аудиту, передбачених Стандартами внутрішнього аудиту, а також виду внутрішнього аудиту за напрямками діяльності, обсягу аудиторського завдання та кількості аудиторів, що будуть його проводити.

Відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту строки проведення фінансового аудиту та аудиту відповідності не має перевищувати 30 робочих днів, аудит ефективності має бути проведений до 45 робочих днів. Ці строки можуть бути подовжені до 15 робочих днів на підставі розпорядчого документа. При цьому, Стандартами внутрішнього аудиту визначено, що вказані строки проведення аудиту не включають строки, що пов'язані з його організацією [169].

Музейні бюджетні установи обмежені у фінансуванні і тому їх структурні підрозділи внутрішнього аудиту не можуть бути сформовані зі значної кількості осіб. Мінімальний штат таких підрозділів складає дві особи (базова вимога для формування структурного підрозділу). Вважаємо, що оптимальною кількістю за даних умов буде три особи – керівник та два аудитора.

Для спрощення проведення розрахунків обсягів часу на проведення внутрішніх аудитів для музейної бюджетної установи в залежності від встановлених рівнів ризиків об'єктів контролю (підконтрольних суб'єктів) розроблено орієнтовні обсяги часу на проведення вказаних аудитів для структурного підрозділу внутрішнього аудиту з оптимальною кількістю працівників (табл. 3, Додаток Ш).

Так, наприклад, у разі проведення аудиту ефективності об'єкта контролю (бюджетної програми) з високим рівнем ризику та значним обсягом ресурсів, що підлягають аудиту, обсяг часу на проведення внутрішнього аудиту в робочих днях (надалі – р. д.) протягом 45 робочих днів за участю 3 аудиторів (повного штату структурного підрозділу внутрішнього аудиту) буде складати 135р.д. (45р.д. x 3особи).

Якщо рівень ризику аудиту ефективності буде визначений як середній, то обсяг часу на проведення внутрішнього аудиту буде потребувати меншої кількості трудових ресурсів (наприклад 2 особи) і буде становити 90р.д. (45р.д. x 2особи).

У випадку, коли буде визначено ризик аудиту ефективності як низький, то проведення такого аудиту може здійснити 1 особа, відтак обсяг часу на проведення внутрішнього аудиту буде складати 45р.д. (45р.д. x 1особа).

Розрахунки обсягів проведення внутрішніх фінансового аудиту й аудиту відповідності, аудиту окремих питань діяльності проведені аналогічно для оптимального складу структурного підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням строків проведення аудитів, встановлених Стандартами внутрішнього аудиту. Для аудиту окремих питань діяльності (фінансовий або відповідності) строки зменшено до 10 робочих днів, бо проведення таких аудитів не передбачає вирішення всіх питань, що притаманні повній перевірці фінансового аудиту або аудиту ефективності, але при цьому передбачають складання робочих документів.

Четвертий етап передбачає проведення розрахунку, а в подальшому і затвердження норм розподілу робочого часу по структурному підрозділу внутрішнього аудиту в розрізі категорій працівників. Приклад такого розрахунку наведений у таблиці 4 Додатку Ш для оптимального складу структурного підрозділу внутрішнього аудиту музейної бюджетної установи.

Як показує практика працівники підрозділу внутрішнього аудиту не можуть весь робочий час бути залученими на проведення внутрішніх аудитів. Це пов'язано з тим, що на структурний підрозділ внутрішнього аудиту, крім завдань щодо проведення внутрішніх аудитів, покладаються й інші зобов'язання, наприклад: консультування, виконання інших видів діяльності, пов'язаних з аудитом, що забезпечують якість аудиторських послуг, підтримання необхідного рівня професійного розвитку аудиторів.

Для розрахунку норм розподілу робочого часу структурного підрозділу внутрішнього аудиту музейної бюджетної установи потрібно визначити корисний час (різниця між загальною кількістю робочих днів та обсягом щорічних відпусток основної та додаткової (45 календарний днів) – перерахунку на робочі дні), що, наприклад, за 2015 рік складає 217 робочих днів (250р.д. - 33р.д.).

Відтак, робочий час структурного підрозділу внутрішнього аудиту може бути розподілено наступним чином, на:

- виконання основної діяльності з внутрішнього аудиту;

- виконання інших видів діяльності, пов'язаних з аудитом, що забезпечують якість аудиторських послуг;
- підтримання необхідного рівня професійного розвитку аудиторів;
- інші цілі.

Зміст означених видів робіт структурного підрозділу внутрішнього аудиту музейної бюджетної установи згрупований та представлений у таблиці 3.4.

За результатами дослідження праць провідних вітчизняних учених, обсяг робочого часу на проведення аудиту може бути розподілений наступним чином:

- планування роботи з аудиторського завдання – 5-10 %;
- безпосереднє виконання аудиторських процедур – 50-67 %;
- оформлення документів та завершальний етап аудиту – 25-33 %.

Запропонований розподіл робочого часу по першій та останній позиції залежить від досвіду та кваліфікації аудиторів.

Узагальнення про орієнтовні норми розподілу робочого часу структурного підрозділу внутрішнього аудиту музейної бюджетної установи на 2015 рік представлені у таблиці 4 Додаток III дають можливість зробити висновки про те, що керівники структурних підрозділів не можуть приділяти достатньо часу проведенню внутрішніх аудитів, загалом їх робота присвячена виконанню організаційних зобов'язань, тоді як для інших спеціалістів даного підрозділу співвідношення носить зворотній характер.

В орієнтовних нормах розподілу робочого часу структурного підрозділу передбачено витрати часу на інші цілі, що складаються з обсягів часу на відпустки за сімейними обставинами (без збереження заробітної плати), навчальні відпустки, відсутність на роботі (службі) через хворобу та з інших причин відповідно до законодавства. Витрати часу на інші цілі не підлягають плануванню, їх облік проводиться за фактичними даними.

На п'ятому етапі проводиться розподілення планового обсягу робочого часу на проведення внутрішніх аудитів в залежності від встановлених рівнів ризику об'єктів контролю (підконтрольних суб'єктів).

**Орієнтовний перелік завдань структурного підрозділу
внутрішнього аудиту МКУ**

| Назва робіт | Зміст робіт |
|--|---|
| Виконання основної діяльності з внутрішнього аудиту | |
| Проведення аудиту | Час на виконання виїзного або камерального аудиторського завдання відповідно до розпорядчих документів, участь у проведенні аудиторських завдань, надання керівниками практичної допомоги членам аудиторської групи безпосередньо на підконтрольних суб'єктах та за необхідності – проведення ними заключних нарад за результатами аудитів |
| Підготовка до аудиту | Час на організацію аудиту (визначення цілей, детальне вивчення об'єкта контролю або підконтрольного суб'єкта, направлення запитів і аналіз одержаної інформації, визначення суттєвості помилок, ризиків і ступеня їх можливого впливу тощо), планування аудиторських завдань відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту, підготовку розпорядчих документів, програм, наказів та посвідчень про відрядження, одержання авансу на відрядження, проїзд з місця розташування підрозділу внутрішнього аудиту до місця розташування підконтрольного суб'єкта тощо |
| Реалізація матеріалів аудиту | Час на проїзд із місця розташування підконтрольного суб'єкта до місця розташування підрозділу внутрішнього аудиту, формування справ та цифрових довідок для звітності, приймання керівниками матеріалів аудитів, розгляд коментарів та підготовку висновків на них, підготовку рекомендацій керівнику державного органу, передачу матеріалів до правоохоронних органів чи підрозділів із питань запобігання та виявлення корупції, моніторинг виконання аудиторських рекомендацій та рішень керівника державного органу, робота після завершення аудиту з правоохоронними органами та підрозділами з питань запобігання та виявлення корупції |
| Виконання інших видів діяльності, пов'язаних з аудитом, що забезпечують якість аудиту | |
| Виконання функцій управління | Визначення цілей, ідентифікацію та оцінку ризиків, їх перегляд у певній сфері відповідальності, планування роботи, постановку задач, систематичний контроль за виконанням планових та позапланових доручень підлеглими особами або підрозділами, контроль керівниками залежно від підпорядкованості за якістю проведення аудиторських завдань, звітування, робота з документами, робота зі зверненнями громадян, виконання інших контрольних документів, участь у службових розслідуваннях, комісіях тощо |
| Консультації та інші превентивні заходи | Заходи щодо запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання державних або комунальних коштів і майна. Підготовка та погодження проектів нормативно-правових актів; експертиза проектів нормативно-правових актів, підготовлених іншими виконавцями; підготовка до нарад, колегій, інших заходів та участь у їх проведенні; участь як доповідача в нарадах, навчаннях, інших заходах для підконтрольних суб'єктів, збір інформації та підготовка рекомендацій до прийняття управлінських рішень тощо |
| Підтримання необхідного рівня професійного розвитку аудиторів | |
| Безперервний професійний розвиток | Навчання у вищих навчальних закладах (за фахом, що використовується чи використовуватиметься в роботі); курсова підготовка; участь, як слухача, в заходах підвищення кваліфікації (наради, семінари, навчання, тренінги тощо); підготовка матеріалів для засобів масової інформації (статей, виступів, інтерв'ю) тощо. |

Розподіл ресурсів під час планування аудиторської діяльності для структурного підрозділу внутрішнього аудиту, відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту,

проводиться за відбором об'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів із застосуванням ризико-орієнтованого підходу [169].

Слід зазначити, що у Стандартах внутрішнього аудиту визначено порядок планування тільки для піврічних планів, проте не приділено уваги питанням стратегічного та річного планування діяльності структурних підрозділів внутрішнього аудиту. Враховуючи загальні підходи до планування (за відбором об'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів), вважаємо, що для складання стратегічного плану для структурного підрозділу внутрішнього аудиту можливо скористатися примірним переліком об'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів (табл. 1 додатку Ш), а в колонках вказати роки, як проводиться планування (1-й рік, 2-й рік, 3-й рік тощо).

Після формування переліку об'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів для внутрішніх аудитів на визначений період має бути застосований ризико-орієнтований підхід для визначення пріоритетів серед відібраних об'єктів контролю в залежності від ризиків, які їм притаманні, з подальшим розподілом обсягу робочого часу на проведення внутрішніх аудитів в залежності від встановлених рівнів ризиків об'єктів контролю (табл. 5 Додаток Ш).

Розподіл обсягу робочого часу доцільно починати з резервування часу на проведення позапланових аудитів (приблизно 25 %), який потрібно розподілити на групи в залежності від ініціаторів проведення внутрішніх аудитів, наприклад, за власною ініціативою та за ініціативою правоохоронних органів.

Під час подальшого планування, обсяг планового робочого часу, зменшеного за рахунок створеного резерву на проведення позапланових аудитів, має бути розподілений в залежності від рівня ризику об'єктів контролю. Так, виконання аудитів об'єктів з надвисоким рівнем ризику пропонується відвести 50 % планового робочого часу, на об'єкти з середнім рівнем ризику – 15 %, на об'єкти з низьким рівнем ризику – 10 %.

Шостий етап передбачає безпосереднє формування піврічного плану діяльності структурного підрозділу внутрішнього аудиту.

Піврічний план, згідно із Стандартами внутрішнього аудиту, має містити такі елементи: напрям внутрішнього аудиту, тему внутрішнього аудиту, найменування та місцезнаходження установ, де проводиться внутрішній аудит, період діяльності, за який проводиться фінансовий аудит та аудит відповідності, період проведення внутрішнього аудиту (півріччя, в якому планується початок та завершення). До плану не включаються внутрішні аудити за тією самою темою, за якою вже було проведено внутрішній аудит та з моменту якого не пройшло менше ніж один календарний рік [169].

Крім того, цими стандартами передбачено затвердження піврічних планів діяльності структурних підрозділів внутрішнього аудиту керівником установи не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного півріччя, а також погодження з органами Державної фінансової інспекції.

Ураховуючи вищевикладене, чинними стандартами регламентовано лише питання планування проведення внутрішніх аудитів, але не враховано інших видів діяльності структурного підрозділу внутрішнього аудиту. Виходячи з того, що планування роботи структурного підрозділу внутрішнього аудиту має охоплювати весь обсяг робочого часу, пропонуємо формувати плани з урахуванням усіх видів робіт даного підрозділу (табл. 6 Додатку Ш).

3.4. Організаційні аспекти технології контролю культурних цінностей в музейних установах

Вплив сучасних інформаційних технологій, як видається, багато в чому замінює фізичну і розумову працю людини, зменшує потребу в працівниках, що виконують певні функції. Така тенденція простежується практично у всіх сферах діяльності, характерна вона і для сфери контролю в музейних установах. Однак це не означає

зменшення ролі людського фактора. Така тенденція впливає на зміну орієнтирів при підготовці кадрів і їх праці на робочих місцях.

Окрім інформаційних технологій неабиякий вплив на характер роботи працівників контрольних служб чинять реформи в сфері державного фінансового контролю відповідно до Концепції його розвитку [171].

Фундаментальні дослідження в цій області були здійснені провідними вітчизняними вченими Ф.Ф. Бутинцем, М.Т. Білухою, І.К. Дрозд, Є.В. Калюгою, А.М. Кузьмінським, В.В. Сопком, В.П. Завгороднім, В.О. Шевчуком та ін. Однак, відповідно до сучасних перебудовчих процесів у сфері державного фінансового контролю, окрім традиційних посад ревізорів з'являються нові посади – державні аудитори, внутрішні аудитори. Тому варто з'ясувати, яке їх місце в організаційній структурі бюджетних установ та контрольних органів, вимоги до рівня освіти, кваліфікації, досвіду, особистих характеристик тощо.

Нормативні акти Державної фінансової інспекції України дають наступні визначення терміну «державний аудитор»: «Державний аудитор – посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби, яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту» [148].

Слід зазначити, що в США існує поділ аудиторів на державні, внутрішні і незалежні. Державні аудитори працюють у Головному бюджетно-контрольному управлінні (GAO) США, яке є органом Конгресу США і займається бухгалтерським обліком, аудиторськими перевітками департаментів, агентств і програм федерального уряду. З одного боку, GAO – це внутрішні аудитори на рівні федерального уряду. Стосовно об'єктів, що підлягають перевірці урядовим агентством, – це зовнішні аудитори, оскільки організаційно не залежать від них [40, с.84]. В Україні фактично державними аудиторами є аудитори Державної фінансової інспекції України, які є з однієї сторони внутрішніми, оскільки належать до організаційної структури виконавчої влади, з іншої – зовнішніми – відносно підприємств, установ, організацій, які

перевіряються. У табл. 3.5 визначено основні завдання державних, внутрішніх і незалежних аудиторів.

Таблиця 3.5

Завдання державних, внутрішніх і незалежних аудиторів

| Завдання | Аудитори | | |
|--|----------|-----------|-----------|
| | Державні | Внутрішні | Незалежні |
| Контроль фінансово-господарської діяльності | + | + | + |
| Визначення достовірності фінансової звітності | + | + | + |
| Контроль збереження активів | + | + | |
| Оцінка законності витрачання коштів | + | + | + |
| Оцінка ефективності використання ресурсів | + | + | |
| Виявлення резервів підвищення ефективності діяльності | | + | |
| Контроль доходів і видатків | + | + | + |
| Контроль розрахунково-платіжної дисципліни | + | + | |
| Контроль достовірності бухгалтерського обліку | + | + | + |
| Виявлення і попередження негативної дії чинників на діяльність організації | | + | |
| Консультавання керівництва та працівників у межах своєї компетенції | | + | + |
| Дослідження фінансової та іншої інформації в інтересах управління | | + | |
| Перевірка відповідності діяльності прийнятій стратегії | | + | |
| Оцінка надійності системи внутрішнього контролю | + | + | + |
| Визначення, оцінка і управління ризиками | | + | |
| Контроль виконання планових завдань | + | + | |

Дані таблиці свідчать про наявність багатьох спільних завдань у роботі аудиторів. Однак внутрішні аудитори в музейних установах діють за окремими специфічними напрямками роботи, спрямованими на: виявлення резервів підвищення ефективності діяльності; виявлення і попередження негативної дії чинників на діяльність організації; дослідження фінансової і іншої інформації в інтересах управління; перевірку

відповідності діяльності прийнятій стратегії; визначення, оцінку і управління ризиками діяльності.

Планом заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [181] передбачено ряд заходів стосовно працівників Державної фінансової інспекції України, які здійснюються за такими напрямками:

- розробка стратегії навчання та навчальних програм працівників;
- проведення засідань за круглим столом, брифінгів, конференцій, консультацій та інших заходів за участю представників органів державної влади та громадськості;
- здійснення навчання працівників із застосуванням міжнародного досвіду;
- запровадження сертифікації внутрішніх аудиторів за міжнародними стандартами.

Щодо завдань, які стосуються навчальних аспектів, то спільно з Міністерством фінансів Королівства Нідерландів в трьох областях проведено тритижневі регіональні семінари із побудови системи внутрішнього контролю. Для подальшого просування реформ і ознайомлення з новими підходами у реформуванні системи Державного внутрішнього фінансового контролю працівники центрального підрозділу гармонізації беруть участь у семінарах і «круглих столах», на яких здійснюється обмін досвідом у цій сфері з представниками центрального підрозділу гармонізації інших країн.

Передбачається, що після двох років практичної роботи та підвищення кваліфікації за спеціально розробленою програмою внутрішні аудитори складатимуть іспит на здобуття сертифіката «внутрішній аудитор у державному секторі» [183, с.24].

Світовий досвід засвідчив необхідність прийняття на державному рівні стратегії навчання і сертифікації внутрішніх аудиторів, у якій мають бути вирішені ключові питання: кого слід навчати і сертифікувати (усіх внутрішніх аудиторів чи лише керівників підрозділів внутрішнього аудиту); якого рівня (лише загальнодержавного чи також регіонального і місцевого); хто здійснюватиме сертифікацію (держава чи незалежні професійні організації); як саме (за якими програмами і методиками,

зокрема, чи суттєвими є відмінності між внутрішнім аудитом в державному і приватному секторах); за рахунок яких джерел (бюджетних/суспільних коштів, власних коштів претендентів та сертифікацію чи участь у витратах має бути пропорційною) [223].

Питання сертифікації є досить важливим у формуванні кадрового потенціалу державних аудиторів. Для його дослідження слід звернутися до Міжнародних стандартів аудиту.

Не менш важливим є те, чи навчатимуться і підлягатимуть сертифікації винятково державні службовці (або особи, що вже працюють у державному секторі), чи це можливо також і для «вихідців» з приватного середовища, які бажають працювати у сфері публічних фінансів. Поряд із цим, у разі здійснення витрат на навчання і сертифікацію внутрішніх аудиторів за рахунок бюджетних/суспільних коштів, особливо під час світової фінансово-економічної кризи, постає питання обов'язку сертифікованих внутрішніх аудиторів відпрацювати певний час у державному (public) секторі або відшкодувати відповідну частину витрат, що потребує в Україні законодавчого розв'язання [218].

Пропонується роботу виконавців при розгляді системи внутрішнього контролю в музейних установах досліджувати в наступних аспектах:

- 1) робота працівників, відповідальних за окремі сфери діяльності музейної установи, основними функціями яких не є здійснення контрольних дій;
- 2) робота працівників служб внутрішнього аудиту.

Щодо першого аспекту, то, вважаємо, що організацію праці в цьому розрізі необхідно розглядати за центрами відповідальності.

Наявність служби внутрішнього аудиту певним чином впливає на структуру системи внутрішнього контролю, однак жодним чином не може її замінити.

Внутрішньогосподарський аудит у музейних установах на сучасному етапі практично відсутній. Його запровадження є однією із складових реформування

державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. При цьому виникає ряд проблемних питань організаційного характеру:

1) запровадження нових посад вимагає збільшення штатних одиниць або формування служб внутрішнього аудиту із працівників музейної установи;

2) служби внутрішнього аудиту повинні бути організаційно незалежними від керівництва музейної установи;

3) аудитори повинні мати достатній рівень кваліфікації та професійних знань не лише в сфері бухгалтерського обліку, контролю і аудиту, але і в галузі культури, а також мати аналітичні здібності. Аудитори повинні знати [96]: чинне законодавство в галузі культури; нормативні й керівні матеріали з питань роботи музеїв; нормативні акти, що регламентують і визначають розвиток української культури і науки; основи музеєзнавства; основні напрями фондової, експозиційної, пропагандистської, науково-дослідної, методичної роботи музею; передовий досвід роботи вітчизняних і зарубіжних музеїв; правила і норми охорони праці, виробничої санітарії та протипожежного захисту; правила внутрішнього трудового розпорядку.

Щодо першого пункту, то введення посади внутрішнього аудитора або створення служби внутрішнього аудиту в музеї без зменшення чисельності інших штатних працівників має свої переваги і недоліки. Переваги пов'язані безпосередньо із необхідністю реформування державного внутрішнього фінансового контролю, яка обґрунтовувалася раніше. Недоліком є те, що такі дії вимагають додаткового фінансування музейних установ, а в кризових умовах це може бути нереалізовано. У міністерствах, відомствах, де функціонували контрольні-ревізійні підрозділи, служби внутрішнього аудиту формувалися за рахунок їх працівників.

Результати проведених Державною фінансовою інспекцією України досліджень (оцінок якості) першого року діяльності новостворених підрозділів внутрішнього аудиту свідчать про недоліки як в організації цієї діяльності, так і низьку якість проведених аудиторських досліджень (внутрішніх аудитів) в окремих центральних органах виконавчої влади.

Не виключенням є і МКУ. Так за результатами перевірки стану внутрішнього аудиту в міністерстві встановлено, що на даний час діяльність відділу внутрішнього аудиту взагалі не впливає на покращання фінансово-господарської діяльності в системі МКУ, оскільки даним відділом не забезпечується реалізація принципів, визначених Постановою № 1001, відповідно до якої роль внутрішнього аудиту полягає у попередженні порушень, досягненні рівня економії та ефективному і результативному досягненні визначених цілей установи.

Такі факти, окрім недовісти відомчого контролю, свідчать про недостатність ресурсів для здійснення внутрішнього контролю, та про необхідність значного вдосконалення організації контрольних заходів у розрізах організації технології, організації забезпечення, організації праці та організації розвитку внутрішнього контролю. Окрім того, міністерствами, відомствами, головними розпорядниками бюджетних коштів повинні бути проведені ретельні розрахунки чисельності служб внутрішнього аудиту на основі масштабів їх діяльності, стану системи внутрішнього контролю і обсягу ризиків та загроз функціонуванню установи. Обмежуючим фактором при цьому є обсяг фінансування діяльності такої служби.

Важливим питанням є дотримання незалежності підрозділу внутрішнього аудиту. Оскільки така незалежність може бути лише відносною, необхідно чітко регламентувати його підпорядкованість. Так, підрозділ внутрішнього аудиту головного розпорядника коштів підпорядковується керівнику головного розпорядника і є організаційно незалежним від інших служб, а також від розпорядників коштів нижчого рівня.

Інститутом внутрішніх аудиторів запропонована наступна послідовність створення служби внутрішнього аудиту[122]:

- 1) підбір кандидатури керівника служби;
- 2) визначення очікувань замовників і формулювання цілей і задач служби внутрішнього аудиту;

3) розробка моделі внутрішнього аудиту, проведення оцінки ризиків і складання стратегічного плану роботи;

4) розробка структури служби внутрішнього аудиту і її бюджету;

5) формування служби внутрішнього аудиту (підбір співробітників і їх навчання).

У своїй діяльності підрозділ внутрішнього аудиту повинен керуватись внутрішніми організаційними документами, ключовим серед яких є Положення про проведення внутрішнього аудиту в музейних установах. Для установ державного сектору таке Положення має включати наступні розділи:

1. Загальні положення (мета підрозділу внутрішнього аудиту, його підпорядкованість).

2. Організаційна структура та вимоги до служби внутрішнього аудиту.

3. Основні завдання і функції служби внутрішнього аудиту.

4. Повноваження служби внутрішнього аудиту.

5. Обов'язки служби внутрішнього аудиту.

6. Проведення внутрішнього аудиту та оформлення результатів перевірки.

У Положенні про підрозділ внутрішнього аудиту музейної установи також повинні бути передбачені вимоги до освіти, кваліфікації, професійної підготовки та професійного досвіду керівника та працівників підрозділу внутрішнього аудиту.

На основі опрацювання світових та вітчизняних підходів до розбудови внутрішніх організаційних регламентів, враховуючи запропоновані методичні підходи в роботі, сформовано Положення про проведення внутрішнього аудиту в музейних установах, яке наведене в додатку Щ. Його застосування сприятиме упорядкуванню контрольної роботи відповідних підрозділів музейних установ та сприятиме підвищенню ефективності їх діяльності.

На сучасному етапі виникає досить значна кількість проблем у зв'язку із недостатньою кваліфікацією, рівнем освіти та досвіду керівників і працівників контрольно-ревізійних підрозділів музейних установ.

Саме тому необхідно сформулювати мінімальні вимоги до осіб, що призначаються на посаду керівника служби внутрішнього аудиту музейної установи.

Щодо структури підрозділу внутрішнього аудиту, то в практиці менеджменту є досить багато типів організаційних структур, однак їх можна звести до таких модифікацій: лінійні, функціональні та змішані [201]. Залежно від величини підрозділу, обсягу на напрямків перевірок можна застосовувати кожен із наведених типів.

Працівники служби внутрішнього аудиту повинні обов'язково відповідати вимогам до незалежного аудитора. Так, Законом України «Про аудиторську діяльність» [138] передбачено, що аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України. При цьому право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

Однак, на відміну від незалежних аудиторів, внутрішні аудитори в державному секторі є держслужбовцями, діяльність яких окремо регламентується чинним законодавством. Так, Законом України «Про державну службу» накладаються певні обмеження, пов'язані з прийняттям на державну службу. Зокрема, не можуть бути обраними або призначеними на посаду в державному органі та його апараті особи, які:

- визнані у встановленому порядку недієздатними;
- мають судимість, що є несумісною із зайняттям посади;
- у разі прийняття на службу будуть безпосередньо підпорядковані або підлеглі особам, які є їх близькими родичами чи свояками;
- в інших випадках, встановлених законами України [147].

Окрім наведених обмежень існує перелік дій, яких державний службовець не має права здійснювати відповідно до Закону України «Про боротьбу з корупцією».

Інститутом внутрішніх аудиторів наводиться перелік якостей і навичок, необхідних для внутрішнього аудитора:

- об'єктивність;
- уміння бути максимально точним і акуратним в оцінках і висловлюваннях;
- уміння «слухати» і «чути», сприймати точку зору осіб, які перевіряються (навіть, якщо ця точка зору відрізняється від думки аудитора);
- уміння підходити до відносин з особами, які перевіряються, винятково з робочих позицій (не проектуючи особисті аспекти взаємин);
- хороші аналітичні здібності (від аудитора, як правило, не вимагається прийняття миттєвих рішень, але аудит передбачає великий обсяг рутинної аналітичної роботи);
- уміння чітко висловлювати думки й відстоювати свою точку зору [125].

Для підготовки кадрів та підвищення престижу музейної професії необхідно:

- створити узгоджену різнорівневу систему навчання і підвищення кваліфікації кадрів музейних працівників;
- удосконалити систему держзамовлення щодо підготовки професій, яких потребує сучасна музейна галузь, зокрема, фахівців із внутрішнього аудиту (контролю) в музейних установах, фахівців з музейного менеджменту, маркетингу, тощо;
- забезпечити видання підручників, фахової навчально-методичної та наукової літератури із музейної справи, зокрема, перекладів ключових світових праць українською мовою;
- здійснити моніторинг виконання чинного законодавства у частині оплати праці й соціальних гарантій музейних працівників, вжити відповідних заходів для усунення порушень.

Внутрішній аудитор в державному секторі повинен мати базові знання із бюджетної системи, державних фінансів, бухгалтерського обліку на підприємствах та в бюджетних установах, фінансового аналізу, інформаційних систем обліку, аналізу та аудиту.

Відсутність ґрунтовних знань про сферу управління органу, як правило, негативно впливає на якість планування і здійснення контрольних заходів, глибину перевірки й об'єктивність висновків, достовірність звітності та повноту реалізації матеріалів контрольних заходів. Незнання бюджетного законодавства, обліку і звітності фактично унеможливорює якісне виконання головної мети контрольно-ревізійного підрозділу – здійснення контролю за використанням бюджетних коштів [99].

Функціонування служб внутрішнього аудиту в кожній музейній установі є досить затратним і по-суті недоцільним. У такому випадку функції внутрішнього аудиту можуть виконуватися головним бухгалтером установи.

Досить актуальними є наукові дослідження вітчизняних науковців проф. М.Г. Чумаченка та проф. С.В. Свірко [228, 198] щодо відносно нового в Україні поняття «контролерство». Спираючись на зарубіжні наукові праці, зокрема на працю Браяна Патріка Гріна «Контролерство: інший рівень професійної підготовки з бухгалтерського обліку» [239], вчені відзначають, що за визначенням професора Гріна контролер, в перекладі українською «головний бухгалтер-аналітик», опрацьовує та аналізує поточну достовірну фінансову інформацію внаслідок чого компанія отримує можливість якісно удосконалювати певні позиції своєї діяльності; бухгалтерський облік при цьому відіграє роль «дзеркала заднього виду», яке висвітлює інформацію минулого часу. Контролеру відводиться роль «прожектора бізнесу», який дивиться у майбутнє; його основним завданням виступає формування бізнесдосяжної мети компанії [239, с.357].

Як зазначено в Концепції [181], основою внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. Проте, у чинній законодавчій базі така відповідальність носить лише декларативний характер. Реальних заходів щодо її посилення та виправлення існуючої ситуації не запропоновано. Саме тому в законодавстві повинна бути передбачена адміністративна, матеріальна, кримінальна відповідальність за всі дії і процеси в органі, у тому числі за внутрішній контроль.

Відповідно цього варто зауважити, що в країнах Євросоюзу виділяються два підходи до організації системи внутрішнього контролю. В Іспанії, Португалії та Франції має місце так званий «попередній контроль третьої особи». За цим підходом Міністерство фінансів безпосередньо бере участь у процесі здійснення попереднього контролю через присутність посадових осіб Міністерства фінансів у відповідних міністерствах, які перевіряють та погоджують управлінські рішення, пов'язані з витрачанням коштів. Так званий підхід «відповідального менеджменту» наголошує на відповідальності посадової особи, яка здійснює безпосереднє розпорядження асигнуваннями, та керівника відповідних міністерств, відомств тощо. За цим підходом останні несуть повну відповідальність за належне витрачання виділених на міністерство (відомство) бюджетних асигнувань [34].

На сучасному етапі бюджетна система України потребує вдосконалення не лише контролю, але і в значній мірі фінансового управління. У зв'язку з цим головні бухгалтери музейних установ повинні не лише констатувати результати виконання кошторису і фінансовий стан установи, але і приймати адекватні управлінські рішення щодо цільового і ефективного використання бюджетних та залучених коштів відповідно до функціонального призначення музейної установи.

Висновки до розділу 3

1. Державний фінансовий контроль є одним із важливих інструментів системи управління державними фінансами України. Національна спадщина та культурні цінності складають значну не тільки у вартісному вимірі частку державних фінансів, а тому операції з ними виступають одним з найважливіших об'єктів контролю. Фінансування галузі культури в Україні проводиться за залишковим методом – приблизно 0,5 % від загальних видатків державного бюджету України. Бюджетне

фінансування залишається основним джерелом забезпечення галузі, що робить культурний сектор уразливим у періоди фінансових труднощів. Така нестабільна ситуація фактично не дозволяє здійснювати виважене планування на майбутнє, а подекуди навіть закінчити розпочаті проекти. Важливим напрямком підтримки програм збереження національної спадщини, безумовно, є вдосконалення положень чинних механізмів фінансування пам'яткоохоронної діяльності, мережі закладів історико-культурної спадщини, залучення недержавних інвестицій та меценатських коштів у галузь, створення нових, конкурсних механізмів фінансової підтримки. Одним із найважливіших серед цих напрямів є розвиток положень внутрішнього контролю та аудиту діяльності з охорони та збереження культурних цінностей.

2. Державний внутрішній фінансовий контроль покликаний забезпечити управління державними фінансами на належному рівні, що передбачає їх економічне та ефективне використання, прозорість облікових систем, досягнення стратегічних та тактичних цілей. Даний контроль складається із взаємопов'язаних внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Для ефективного існування кожного з елементів державного внутрішнього фінансового контролю вимагається застосування принципу розмежування функцій внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. При цьому, внутрішній аудит покликаний здійснювати нагляд за функціонуванням системи внутрішнього контролю.

В Україні, починаючи з 2012 року відповідно до зазначених актів законодавства запроваджено діяльність із внутрішнього аудиту на рівні міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. Загалом у діяльності внутрішнього аудиту в МКУ головним недоліком є відсутність аудиторської складової проведених контрольних заходів. Проведені відділом внутрішнього аудиту упродовж року аудиторські дослідження не містили жодних фінансових порушень, не порушували та не аналізували проблемних питань діяльності МКУ. Відповідно рекомендації, які надавались за результатами таких аудитів, не містили конструктивних пропозицій або відповідного алгоритму їх застосування, як це передбачено Стандартами внутрішнього

аудиту. Внутрішній аудит у бюджетних установах не повній мірі виконує свої функції як інструмент із налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю та запобігання порушенням у бюджетному процесі.

Дані, опублікованих звітів про використання бюджетних коштів, виділених на збереження історико-культурної спадщини в заповідниках, бюджетних установах, що перебувають у сфері управління МКУ, свідчить про те, що актуальними залишаються питання виділення бюджетних асигнувань на проведення експертної оцінки матеріальних активів, що мають культурну цінність, із метою набуття підстав для їх обліку у вартісних показниках, а також посилення контролю та відповідальності посадових осіб за дотриманням норм чинного законодавства та недопущення фінансових порушень.

3. На сучасному етапі потребує вдосконалення не лише система контролю у галузі культури, але і в значній мірі фінансового управління. У зв'язку з цим музейні установи повинні не лише орієнтуватися на результати виконання кошторису і фінансовий стан, але і приймати адекватні управлінські рішення щодо цільового і ефективного використання як бюджетних, так і залучених коштів за інвестиційними програмами відповідно до функціонального призначення даної установи.

Контроль ефективності діяльності музейної установи охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування такої бюджетної установи. З урахуванням особливостей діяльності щодо контролю за збереженням та охороною культурних цінностей запропоновано організаційну модель аудиту ефективності виконання бюджетних програм для музейних установ (складається в процесі планування і передбачає визначення об'єкта, мети, завдань, суб'єктів та методів аудиту, що загалом призначена для аналізу бюджетних програм), розширити за рахунок включення питань ефективності управління залученими ресурсами від спонсорських організацій та меценатів (інвестиційні програми).

4. Плануванню діяльності структурних підрозділів внутрішнього аудиту МКУ має приділятися особливе значення в контексті запровадження нових підходів за ризико-орієнтованим принципом на відміну від колишніх принципів планування.

За результатами проведеного дослідження надано пропозиції щодо удосконалення організаційно-методичних положень внутрівідомчого контролю діяльності музейних бюджетних установ із боку підрозділу внутрішнього аудиту Міністерства культури України з урахуванням нових підходів (визначення рівнів ризику, типових помилок та ризикованих сфер для прийняття управлінських рішень). Реалізація указаних положень сприятиме підвищенню фінансової дисципліни в музейних бюджетних установах та збереження їх майна, у тому числі культурних цінностей.

5. На характер роботи працівників контрольних служб впливають реформи в сфері державного фінансового контролю відповідно до Концепції його розвитку. Діяльність підрозділів внутрішнього аудиту повинна бути чітко регламентована, чому сприяє розробка Положення про проведення внутрішнього аудиту в музейних установах, що охоплює питання їх організаційної структури, вимог до вказаної служби, основних функцій та завдань, повноважень, обов'язків та загальних вимог до проведення та оформлення результатів перевірки. Для посад державних внутрішніх аудиторів музейних установ повинні бути встановлені чіткі вимоги щодо професійного рівня, освіти, досвіду роботи, особистих якостей тощо.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [73, 74, 75, 78, 82, 83].

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає в удосконаленні методики та організації обліку та контролю культурних цінностей в Україні.

Основні наукові та практичні результати роботи полягають у такому:

1. Узагальнення теоретичних і практичних підходів до розуміння основних понять дало змогу автору визначити поняття «культурні цінності» як об'єкти матеріальної та духовної культури, особливий вид цінностей, що мають художнє, історичнє, етнографічнє, науковє значення та необмежений потенціал зростання вартості у часі і підлягають збереженню, відтворенню та охороні відповідно до законодавства України, що уточнює сутність культурних цінностей. Більш лаконічний зміст даного поняття дозволить уникнути при визначенні «культурні цінності» небезпеки втрати культурних явищ, що являють цінність, і разом з тим розширити поняття за рахунок виключення з нього переліку об'єктів та предметів, які належать до культурних цінностей. Це також дозволить врахувати відмінності культурних цінностей від інших видів товарів, наприклад, фінансову ємкість.

2. На підставі аналізу науково-теоретичних положень щодо існуючих класифікацій культурних цінностей запропоновано автором власну класифікацію за вісьмома критеріями: за формою власності; за обмеженням щодо вивезення; за сферою регламентації; за видами мистецтв; за засобами створення; за кількістю вимірів; за митною класифікацією; за національним законодавством. Дана класифікація створить передумови для забезпечення повноти і правильності відображення в обліку та здійснення контролю операцій з культурними цінностями.

3. Встановлено, що відбір унікальних пам'яток до Державного реєстру в музеях проводиться з основного фонду за кожною групою збереження окремо і по предметно на основі науково уніфікованого паспорта. З метою підвищення якості інформації про оцінку вартості об'єкта культурної спадщини, запропоновано внести зміни до затвердженої форми науково уніфікованого паспорта для розширення даних про оціночну вартість предмета і замість показника «Оціночна

вартість, грн.» ввести розділ «Дані про оціночну вартість», в якому зафіксувати оціночну вартість у національній валюті (гривня) предмета культурної цінності на дату оцінки в декількох сталих валютах (доларах, євро, фунти стерлінги) - валютах основних бірж, де обертаються культурні цінності. Це дозволить зменшити кількість оцінок об'єктів у разі зміни курсу національної валюти, а відтак і витрати на проведення таких оцінок. У даному розділі також запропоновано зазначати характер проведення оцінок: попередня (первісна) оцінка, а також додаткові: щорічна, періодична (інтервал між оцінками більше ніж рік) та позачергова (термінова, за необхідністю). Занесення зазначених даних дозволить контролювати зміну їх вартості та періодичність проведення оцінок без додаткових витрат організації.

4. Для найбільш повного відображення в бухгалтерському обліку музеїв інформації про музейні предмети (культурні цінності) запропоновано створити Картку обліку культурних цінностей за рахунок частини інформації з науково уніфікованого паспорта, яку запропоновано класифікувати за призначенням інформації у чотири групи, а також за стабільністю інформацію пропонуємо розмежувати на сталу (умовно-постійну) і змінну. Залучення до бухгалтерського обліку даних, які є в науково уніфікованих паспортах, не буде потребувати значних матеріальних затрат для музеїв і може бути виконано за рахунок експортування частини даних із загальної бази про музейні цінності даної музейної установи до бази даних бухгалтерського обліку. Це дозволить оптимізувати інформацію, яка зазначена у Картках обліку культурних цінностей, для повного та всебічного відображення в бухгалтерському обліку та підвищить рівень безпеки музейних колекцій шляхом постійного контролю за наявністю та станом збереження їх елементів.

5. Проаналізувавши існуючі підходи до відображення операцій з музейними (культурними) цінностями на рахунках бухгалтерського обліку в бюджетних установах (музеях), запропоновано для ведення аналітичного бухгалтерського обліку в музеях застосування до рахунку 111 «Музейні цінності» субрахунків другого порядку для врахування фактора належності до колекцій музейних предметів субрахунки 111.1 «Музейні цінності колекційні», 111.2 «Музейні цінності неколекційні», для врахування фактора строку корисного використання (корисності історичної спадщини) субрахунків третього порядку 111.1.1 «Музейні цінності колекційні безстрокові», 111.1.2 «Музейні цінності колекційні з визначеним терміном використання», 111.2.1 «Музейні

цінності неколекційні безстрокові», 111.2.2 «Музейні цінності неколекційні з визначеним терміном використання». Запропоновані заходи спрямовані на створення якісної системи аналітичного обліку та контролю музейних цінностей та удосконалення методики їх обліку. Застосування системи аналітичних рахунків другого та третього порядку дозволить надавати керівництву та власникам (в особі держави) оперативну інформацію про культурні цінності, що є на балансі бюджетних установ, та оптимізувати контроль за наявністю та збереженням національного культурного надбання і не потребує додаткових витрат.

6. З огляду на вимоги чинного законодавства про отримання благодійної допомоги та контролю за її використанням, запропоновано за операціями з отримання благодійних внесків, наданих благодійниками набувачам у грошовій формі для фінансування їх потреб, застосовувати до рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ» та 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень» наступні субрахунки за фактором визначеності благодійником напрямів видатків благодійної допомоги: 712.1 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ з визначеними напрямками видатків благодійної допомоги», 712.2 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ з невизначеними напрямками видатків благодійної допомоги» та 812.1 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень з визначеними напрямками видатків благодійної допомоги», 812.2 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень з невизначеними напрямками видатків благодійної допомоги». Також запропонована можливість ведення аналітичного обліку отриманої благодійної допомоги за видами видатків за допомогою субрахунків третього порядку до запропонованих субрахунків 712.1 та 812.1. Така система аналітичного бухгалтерського обліку отримання та використання благодійної допомоги в бюджетних установах дозволить здійснювати контроль за використанням благодійної допомоги залежно від мети її надання; не спричинить виникнення додаткових витрат, проте зменшить витрати на проведення перевірок цільового використання благодійної допомоги як для внутрішнього контролю, так і для представників місцевих органів виконавчої влади та органів державної фіскальної служби.

7. З метою удосконалення інвентарного обліку культурних цінностей сформовано алгоритм розробки інвентарних номерів щодо культурних цінностей, який передбачає запровадження такої системи кодування: перші три цифри – номер субрахунку балансової групи основних фондів або позначення позабалансового рахунку; наступні чотири цифри – порядковий номер надходження культурної цінності; буквений знак – позначення за класифікацією видів мистецтв; наступний буквений знак – позначення про належність предмета до колекції, останні три цифри – номер предмета в колекції.

8. У процесі розгляду теоретично-методологічних аспектів обліку культурних цінностей набули розвитку характеристики принципів бухгалтерського обліку в контексті об'єкта дослідження, опрацювання яких дозволило встановити обмежене застосування принципів автономності, історичної (фактичної) собівартості та нарахування і відповідності доходів та витрат у межах обліку культурних цінностей. На основі опрацювання світових та вітчизняних облікових підходів до культурних цінностей сформовано матрицю оцінки культурних цінностей, в якій у розрізі основного класифікаційного угруповання культурних цінностей ідентифіковано різні види вартості: первісна, переоцінена, залишкова, справедлива, чиста, умовна, сума очікуваних відшкодувань. Застосування вказаної матриці забезпечить упорядкування та підвищення достовірності оцінки в бухгалтерському обліку культурних цінностей музейних установ України.

9. Опрацювання організаційно-методичних підходів системи державного контролю за культурними цінностями дозволило виокремити основну функціональну складову – державний фінансовий контроль та аудит. У процесі дослідження факторів впливу акцентовано увагу на контрольному середовищі та його складових. У контексті оновлення та розширення методів управління бюджетною сферою, з урахуванням особливостей контролю за збереженням та охороною культурних цінностей запропоновано розширену організаційну модель державного фінансового аудиту ефективності виконання бюджетних та інвестиційних програм для музейних бюджетних установ.

10. В умовах розбудови положень державного внутрішнього фінансового контролю потребує наукового-практичного опрацювання порядок організації роботи підрозділу внутрішнього аудиту Міністерства культури України. За результатами проведеного дослідження

надано пропозиції щодо удосконалення організаційно-методичних положень внутрівідомчого контролю за діяльністю музейних бюджетних установ з боку підрозділу внутрішнього аудиту Міністерства культури України з урахуванням нових підходів (визначення рівнів ризику, типових помилок та ризикованих сфер для прийняття управлінських рішень). Реалізація даних положень сприятиме підвищенню фінансової дисципліни в музейних бюджетних установах та збереженню їх майна, у тому числі культурних цінностей.

11. Реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю є неможливим без адекватної організації роботи працівників служб внутрішнього аудиту. Діяльність підрозділів внутрішнього аудиту повинна бути чітко регламентована, чому сприяє розробка Положення про проведення внутрішнього аудиту в музейних установах, що охоплює питання їх організаційної структури, вимог до вказаної служби, основних функцій та завдань, повноважень, обов'язків та загальних вимог до проведення та оформлення результатів перевірки. Для посад державних внутрішніх аудиторів музейних установ повинні бути встановлені чіткі вимоги щодо професійного рівня, освіти, досвіду роботи, особистих якостей тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артюх Т.М. Експертна оцінка предметів декоративно-прикладного мистецтва, що мають історико-культурну значущість / Т.М.Артюх // Вісн. Харків. держ. акад. дизайну і мистецтв. – 2002. – №12. – с. 54-61.
2. Артюх Т.М. Методологічні проблеми товарознавчої експертизи коштовностей / Т.М. Артюх, В.В.Індутний // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2003. – №4. – с.49-57.
3. Артюх Т.М. Теоретичні основи ідентифікаційної експертизи ювелірного антикваріату / Т.М.Артюх // Товарознавство та ринок споживчих товарів у 3-му тисячолітті : Міжнар. наук.-практ. конф. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2004. –с. 61-63.
4. Артюх Т.М. Товарознавча експертиза ювелірних коштовностей. Теорія та практика: монографія / Артюх Т.М. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 303 с.
5. Артюх Т.М. Шляхи покращення експертної оцінки та стану збереження культурно-мистецьких цінностей і антикваріату / Т.М.Артюх, В.Ю. Могилевський // Сучасні проблеми товарознавства : Зб. наук. пр. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – с. 59-64.
6. Байбекова О.О. Шляхи розвитку урядового фінансового контролю з точки зору практиків // Матеріали науково-практичної конференції «Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження». К.: Піраміда, 2005, 144 с.
7. Байдашнікова Т. Відомчий контроль: робота заради самої роботи? / Т.Байдашнікова // Фінансовий контроль. – 2008. - №5. - с.47
8. Барабаш Н. С. Особливості застосування аналітичних методів у контролі розподілу й використання бюджетних ресурсів / Н.С. Барабаш, Т.А.Кумченко, І.І.Никонович // Фінансовий контроль. – 2007. – № 2. – с. 45-48

9. Бариніна М. Уроки шведської, або Тривалий шлях від «елементів аудиту» до повноцінного аудиту державних фінансів за міжнародними стандартами / М.Бариніна // Фінансовий контроль. – 2008. - №4. - с.19-24
10. Бариніна-Закірова М. В. Нотатки про методи урядового фінансового контролю / М.В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. — 2005. — №1 . – с. 53-59
11. Битяк Ю. П. Адміністративне право : підручник за заг. ред. Ю.П. Битяка, В.М. Гаращука, В.В. Зуй, В.В. Богуцький та ін. – 2-ге вид., перероб. та допов. – Харків : Право, 2013. – 656 с.
12. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: [Підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. — К. : Українська академія оригінальних ідей, 2005. — 888с.
13. Бодюк А. В. Методи фінансового контролю // Фінансовий контроль / А.В.Бодюк. – 2005. – № 1. – С. 50–53.
14. Большакова О. Ю. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності / О. Ю.Большакова, Г. О. Кравченко // Фінансовий контроль. – 2004. - №2. – с.44-48
15. Боргоякова Т. В. Российский и зарубежный опыт сохранения историко-культурного наследия / Т. В. Боргоякова // Аналит. вестн. Совета Федерации ФС РФ. – 2009. - № 5 (372). - с. 56 - 75.
16. Братанов В.В. Законодательная регламентация понятия культурных ценностей // Культура: управление, экономика, право. – 2007. – №2.
17. Брюшкова Л.П. Проблема учета музейных фондов как направление научных исследований. // В сб. «Научно – исследовательская работа в музее.» Тезисы докладов на конференции МГУКИ 20-3- ноября 2005 г., – М .-2006 г. – с.45-51.
18. Брюшкова Л.П. Учет музейных ценностей. //Музей -2009. - №8.-с13-20.
19. Булгакова С. Зародження державного фінансового контролю та його розвиток до кінця XVIII століття / С.Булгакова, О.Колодій // Вісник КНЕУ. – 2006. - №4. – с.97-105

20. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]: закон України від 21.06.2001, № 2542-III / Верховна Рада України. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

21. Васильева М.В. Государственный финансовый контроль в управлении регионом : учеб. пособие / М.В. Васильева, О.А. Ломовцева, А. Агапцов. – Волгоград: Принт, 2005. – 352 с.

22. Вашай Ю.В. Роль державного фінансового контролю в забезпеченні фінансової безпеки держави / О. О. Дорошенко, Ю. В. Вашай // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Збірник наукових праць. Економіка. – 2009. – Вип. 4(48). – С.113-118

23. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [Монографія] / Н.Г. Виговська. — Житомир, 2008. — 432 с.

24. Гаєвська Н.І. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / — К. : Аудиторська палата України, 2006. — 114бс.

25. Гетьманець О. П. Принципи державного контролю в бюджетному процесі / О. П. Гетманець // Форум права. – 2006. - №1. – С.20-24

26. Головань М.М. Державний фінансовий контроль і його реформування / М.М.Головань // Фінанси України. – 2003. - №9. – С.133-141

27. Горбачев В.Г., Растопчин В.Г., Тищенко В.Н. Культурные ценности. Понятие, порядок приобретения, хранения и обращения. – М., 1989.

28. Горбик В.О., Бурдоносова Т.І., Гранчак Т. Охорона історичних пам'яток у США, Великобританії і Канаді / В.О. Горбик, Т.І. Бурдоносова // Укр. іст. журн. — 1991. — № 10. — С. 121-130.

29. Горин И.П. Об основных принципах организации экспертизы произведений искусства / И.П.Горин // Экспертиза произведений изобразительного искусства. – М. : Магнум Арс, 1995. – С. 189-191.

30. Гриценко О.А., Солодовник В.В., Гончасенко Н.К., М'ягка Є.А.. Дослідження проблем узгодження законодавчої бази культури України із законодавством для сфери

культури Європейського Союзу / - Режим доступу :
www.culturalstudies.in.ua/zv_2006_4.php.

31. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Гуцаленко, А.А. Дерій, М.М. Коцупатрій - К.: Центр учбової літератури, 2009. - 424с.

32. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: [Монографія] / Г.М. Давидов. — Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. — 323 с.

33. Давлетшина О.В. Уголовно-правовая охрана культурных ценностей в РФ: Дисс. ... канд. юрид. наук.— Ростов-на-Дону, 2004.

34. Даценко А.В. Проблемні аспекти державного фінансового контролю бюджетних установ та перспективи їх подолання [електронний ресурс] / А.В. Даценко, І.О. Ковальчук : - Режим доступу: http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64014.doc.htm

35. Джетер О. National Trust (Британский национальный фонд) / О. Джетер // Национальный траст Великобритании [Електронний ресурс]. — 2007. — № 1(2). — Режим доступу: <http://old.niss.gov.ua/book/StrPryor/2/2-3-Opalko.pdf>. mode: www.histoire-cnrs.revues.org/1778.

36. Дікань Л.В. Державний аудит: [навч.-метод. посібник для самост. вивчення дисципліни] / Л.В.Дікань, О.О.Вороніна, Ю.О.Голуб, Н.В. Синюгіна— Х. : ХНЕУ, 2008. — 164с.

37. Долгов С.Г. Культурные ценности как объекты гражданских прав и их защита: Автореф. ... канд. юрид. наук. – М., 2000.

38. Донік О. М. Доброчинна та культурно-освітня діяльність родини Терещенків в Україні (друга половина ХІХ – початок ХХ ст.) /О. Донік. – К., 2001. – 194 с.

39. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: [Монографія] / Н.І. Дорош. — К.: Знання, 2001. — 402 с.

40. Дорош Н.І. Сучасні аспекти становлення державного аудиту в Україні / Н.І. Дорош // Матеріали науково-практичної конференції «Аудит фінансової та

господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження». К.: Піраміда, 2005. - 144 с.

41. Дорошенко Е.А. Этапы организации процесса контроля финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений / Е.О. Дорошенко // Актуальные проблемы финансов, бухгалтерского учета и корпоративного управления: Материалы международной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, студентов, аспирантов и молодых ученых. / Ростовский государственный экономический университет – Ростов-на-Дону, 2010. – с.281-284

42. Дорошенко О.О. Внутрішній аудит у державному секторі: адаптація до європейських стандартів / О.О. Дорошенко // Актуальні проблеми соціально-економічного розвитку регіонів: Тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції. – Сімферополь: ДІАПІ, 2010. – 208 с., с.67-69

43. Дорошенко О.О. Планування внутрішнього аудиту бюджетних установ / О.О. Дорошенко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. - №3 (53). – Ч.2. – 296 с., с.97-100

44. Дорошенко О.О. Предмет організації контролю господарської діяльності / О.О. Дорошенко // Сучасні проблеми економіки в умовах глобальної фінансової нестабільності: матеріали економічної наукової інтернет-конференції (частина 1). – Тернопіль, 2010. – 74 с., с.63-64

45. Дорошенко О.О. Принципи організації контролю господарської діяльності бюджетних установ / О.О. Дорошенко // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. Економічні науки. – 2010. - №4. – с.103-106

46. Дорошенко О.О. Система внутрішнього контролю та її елементи як об'єкти дослідження в процесі аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ / О.О. Дорошенко // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Вип.4, Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – 377 с., с.73-76

47. Дорошенко О. О. Теоретичні аспекти внутрішнього аудиту в установах державного сектору / О. О. Дорошенко, В. Швидюк // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 7 (25) – Ч.1 – Редкол.: відп.ред. д.е.н., проф. Герасимчук З.В. – Луцьк, 2010. – 556 с., с.438-447

48. Дорошенко О.О. Якість фінансового контролю та фактори, що на неї впливають / О.О. Дорошенко // Наука і вища освіта: тези доповідей учасників XVIII Міжнар. наук. конф. студентів і молодих учених, м. Запоріжжя, 22-23 квітня 2010 р.: у 4 т. / Класичний приватний університет. - Запоріжжя, Вид-во КПУ, 2010. - Т. 1. - 383с.

49. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: [навч. посіб]. / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. — К.: Імекс-ЛТД, 2007. — 304 с.

50. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: результат є, а результативність? // Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні» / За заг.ред. проф. В.Д.Базилевича / І.К.Дрозд. – К.: 2009. – 439 с.

51. Дрозд І.К. Єдність зовнішнього та внутрішнього контролю в системі фінансово - економічного контролю/ І.К.Дрозд // Фінанси України (укр.). – 2006. – № 3. – с.135-141

52. Дубініна А. А., Сорокіна С. В., Зельніченко О. І. Митна справа: Підручник. — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 320 с.

53. Ермішова С.В. Організація внутрішнього аудиту в бюджетних установах [електронний ресурс] / С.В. Ермішова : – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/9_EISN_2007/Gosupravlenie/21354.doc.htm

54. Жук В.В. Бюджетування кіновиробництва та облік результатів виконання бюджетів / В.В. Жук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». Житомир: ЖДТУ, 2015. - Випуск 1 (31). - с. 130-143.

55. Жук В.В. Планування та облік державного замовлення суб'єктів кінематографії / В.В. Жук // Вісник: науковий журнал. Серія «Економічні науки». Житомир: ЖДТУ, 2015. - Випуск 1 (71). - с. 285-292.

56. Жук В.В. Проблемні питання розмежування понять «культурні цінності» та «культурна спадщина» для облікових процесів / В.В. Жук // Незалежний аудитор: науково-практичне видання. №11 (I).- К.: 2015.- с. 30 – 34.

57. Заглада І.В. Аудит у дії. Пілотний проект аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: підсумки та перспективи / І.В. Заглада // Фінансовий контроль. – 2007. – №2.

58. Іванова І. М. Державний фінансовий контроль у забезпеченні економічної безпеки України : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 21.04.01 / І. М. Іванова. — К., 2007. — 17с.

59. Іванова І.М. Правові колізії впровадження державного аудиту / І. М. Іванова // Матеріали науково-практичної конференції «Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження». К.: Піраміда, 2005, 144 с.

60. Індутний В.В. Гуманістична теорія оцінки пам'яток культури / В.В. Індутний // Коштовне та декоративне каміння. – 2005. – №3 (41). – с. 3-31.

61. Індутний В.В. Контраверсія у класифікації і оцінці культурних цінностей / В.В. Індутний // Коштовне та декоративне каміння. – 2004. – №2 (36). – с. 3-17.

62. Інструкція з музейного обліку, зберігання та використання пам'яток державної частини Музейного фонду України: Проект наказу Міністерства культури України [від 17.07.1985р. № 290] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://mincult.kmu.gov.ua/mincult/uk/publish/article/88140> - Назва з екрану.

63. Інформаційні системи і технології в обліку: [Підручник для студентів вищих навчальних закладів] / [Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Євдокимов В.В., Легенчук С.Ф.]. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 468 с.

64. Калашнікова О.Л. Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей // Підручник. - К.: Знання, 2006. - 479с.

65. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління / Є.В. Калюга. — К.: Ельга: Ніка-Центр, 2002. — 358 с.

66. Капитанский А. И. К вопросу об использовании сравнительного подхода при определении стоимости движимых культурных ценностей. – Интернет, 2011. – www.tamoikin.com

67. Капитанский А. И. Оценка культурных ценностей. О сути противоречий между сторонниками и «противниками» сравнительных подходов. – Интернет, 2011. – www.tamoikin.com

68. Капитанский А. И. Культурные ценности. Правовая защита предметов культурного наследия (реализация права частной собственности, оценка и учет), – Интернет, 2012. - www.tamoikin.com

69. Карпець О. Занепад цивілізації: частина третя. Післямова до знаменитого двотомника // Дзеркало тижня. — 2005. — №26.

70. Катаргіна Т. І. Збереження культурної спадщини у Великій Британії, США, Канаді (історія і сучасність) : монографія / Т. І. Катаргіна. - К. : НАН України ; Ін-т історії України, 2003. – 186 с.

71. Клець Л.Є. Державний фінансовий контроль бюджетних установ в Україні / Л.Є. Клець // Економіка промисловості. – 2008. – № 3. – с. 28-37

72. Коваленко О.В. Вітчизняні та зарубіжні підходи до оцінки культурних цінностей / О.В. Коваленко // Економічний аналіз: Зб. наук. праць / Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка». – Том 17. – №1. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – С. 199–204.

73. Коваленко О.В. Вітчизняні та зарубіжні підходи до контролю за охороною та збереженням культурних цінностей (спадщини) / О.В. Коваленко // Наука й економіка Науково-теоретичного журналу Хмельницького економічного університету. Тернопіль: ХЕУ, 2015. - № 1(37). – с. 49–55.

74. Коваленко О.В. Державний фінансовий контроль за охороною культурної спадщини / О.В. Коваленко // Науковий вісник Херсонського державного університету / Серія «Економічні науки». Херсон: ХДУ, 2015. - № 12, частина 3. – с. 151–154.

75. Коваленко О.В. Меценатство (благодійництво) як форма забезпечення контролю за збереженням та охороною культурних цінностей / О.В. Коваленко (Російський індекс наукового цитування, Google Scholar): збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2014. – Випуск 38 (II). – с. 64– 69.

76. Коваленко О.В. Наближення законодавства України до Законодавства Європейського союзу у сфері збереження культурних цінностей / О.В. Коваленко // Збірник тез наукових робіт учасників міжнародної науково-практичної конференції «Нормативні, управлінські та міжнародні аспекти соціально-економічного розвитку» (Львів, 24-25 жовтня 2014року) / ГО «Львівська економічна фундація». У 3-х частинах. - Львів: ЛЕФ, 2014. – Ч. 3. – с. 102–105.

77. Коваленко О.В. Науково уніфікований паспорт культурних цінностей як основний обліковий документ / О.В. Коваленко // Збірник тез наукових робіт учасників міжнародної науково-практичної конференції «Моделювання та прогнозування соціально-економічних процесів» (Львів, 27-28 лютого 2015року) / ГО «Львівська економічна фундація». У 2-х частинах. – Львів: ЛЕФ, 2015. – Ч. 2. – с. 84–86.

78. Коваленко О.В. Особливості обліку культурних цінностей у бюджетних установах / О.В. Коваленко // Науковий вісник Херсонського державного університету / Серія «Економічні науки». Херсон: ХДУ, 2015. – № 10, частина 2. – С. 183–186.

79. Коваленко О.В. Організація системи внутрішнього аудиту (контролю) в музейних установах / О.В. Коваленко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу (Російський індекс наукового цитування, eLibrary, Bielefeld Academic Search Engine (BASE), WorldCat): міжнародний збірник наукових праць. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». Житомир: ЖДТУ, 2015. – Випуск 1 (31). – с. 484–497.

80. Коваленко О.В. Особливості облікового процесу культурних цінностей / О.В. Коваленко // Науковий вісник Херсонського державного університету / Серія «Економічні науки». Херсон: ХДУ, 2015. – № 11, частина 3. – С. 151–154.

81. Коваленко О.В. Проблеми збереження та охорони культурних цінностей в контексті забезпечення контролю за ними / О.В. Коваленко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та студентів «Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти» (Харків, 24 квітня 2015 року). – Харків: ХНЕУ ім. С.Кузнеця, 2015. – С. 74–77.

82. Коваленко О.В. Стан та перспективи розвитку державного фінансового контролю за охороною культурної спадщини в Україні / О.В. Коваленко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції» (Одеса, 17 квітня 2015 року). – Одеса: ОНЕУ, 2015. – Ч. 2. – с. 20–22.

83. Коваленко О.В. Сучасний стан обліку та контролю культурних цінностей в бюджетних установах (музеях) / О.В. Коваленко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Шевченківська весна» / За заг. ред. проф. В.Д. Базилевича: Київ: КНУ ім. Т.Шевченка, 2015. – Вип. XIII. – с. 169.

84. Коваленко О.В. Сучасні теоретичні підходи до класифікації культурних цінностей / О.В. Коваленко // Науковий вісник Херсонського державного університету / Серія «Економічні науки». Херсон: ХДУ, 2014. – № 7, частина 5. – с. 125–127.

85. Коваленко О.В. Теоретичні аспекти поняття «Культурні цінності» в контексті їх обліку та контролю / О.В. Коваленко // Науково-практичне видання «Незалежний аудитор» – 2013. – №5 (III) – с. 55–58.

86. Коваленко О.В. Теоретичні засади державного бюджетування у сучасних умовах / О.В. Коваленко // Науковий вісник Херсонського державного університету / Серія «Економічні науки». Херсон: ХДУ, 2014. – № 8, частина 3. – с. 146–150.

87. Конституція України: Закон України [від 28.06.1996р. № 30] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. - Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>. - Назва з екрану.

88. Коренев А.П. Кодификация административного права и правила законодательной техники. – М., 1970.

89. Кофанова О.С. Використання спеціальних знань при розслідуванні злочинних посягань на культурні цінності: Метод. реком. – К., 2006.

90. Кравченко В.І. Державний аудит в системі фінансового контролю / В.І. Кравченко // Матеріали науково-практичної конференції «Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження». К.: Піраміда, 2005, 144 с.

91. Крисіна І. Фінансування галузі культури з державного бюджету у розрізі бюджетних програм Міністерства культури і туризму України / І. Крисіна // Ринок цінних паперів України. Вісник Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку . - 2011. - № 1-2. - С. 31-40. - Режим доступа: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/rcpu_2011_1-2_5.pdf

92. Кузьмич Н. Досвід здійснення державної політики у сфері охорони культурної спадщини в країнах Європейського Союзу / Наталія Кузьмич // Акт. пробл. європейської та євроатлантичної інтеграції України: матеріали –регіон. наук-практ. конф. / за заг. ред. Л.Л. Проюпенка. – Д. : ДРІДУ НАДУ, 2006. с. 107 – 109.

93. Кузнецова Н.И., Растопчин В.Г. Понятие культурных ценностей: Лекция. – М., 1993р.

94. Кутейникова З.А., Тамойкин М.Ю. Ж. «Система «АрТраст» биржевых продаж произведений искусства и предметов коллекционирования», 2010р.

95. Лазаришин А.В. Удосконалення методів економічного аналізу в системі державного контролю // Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції

«Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні» / А.В.Лазаришин. – К.: 2009. – 439с. – С.196-198.

96. Лазаришина І. Д. Внутрішній аудит господарської діяльності бюджетних установ / І. Д. Лазаришина, О. О. Дорошенко // Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку: Збірник матеріалів доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м.Івано-Франківськ, 15-16 квітня 2010 р.). – 294 с., с.103–105.

97. Левицька С.О. Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій: [Монографія] / С.О.Левицька. – Рівне: НУВГП, 2005. – 347с.

98. Левицька С.О. Планування аудиту ефективності / С.О. Левицька // Вісник НУВГП. Економіка. Частина 1. – Випуск 4 (28). – С. 54-65.

99. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240с.

100. Максимова В.Ф. Вимоги до оцінки якості внутрішнього економічного контролю / В.Ф. Максимова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 7. – с. 56-61.

101. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: [Монографія] / В.Ф. Максимова. — К.: АВРІО, 2005. — 264 с.

102. Максимова В.Ф. Дискусійні положення теорії та методології контролю / В.Ф. Максимова // Становлення та розвиток обліку, контролю і аудиту: матеріали Міжнар. наук. конф. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 250-255.

103. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством : дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Валентина Федорівна Максимова / Одеський держ. економічний ун-т. — О., 2006. — 581арк.

104. Матяж С. Історичні аспекти державного регулювання меценатської діяльності в Україні / С. Матяж// Миколаївський державний гуманітарний університет ім. Петра

Могили [Електронний ресурс]. — 2009. — Режим доступу : [http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2009/2009-02\(2\)/Matyazh.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2009/2009-02(2)/Matyazh.pdf)

105. Митний Кодекс України: Закон України [від 13.03.2012р. N 4495- VI] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/mk/>. – Назва з екрану.

106. Михайлова Н.В. Государственно-правовая охрана историко-культурного наследия России во второй половине XX века: Монография. – М., 2001.

107. 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.

108. 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 - Назва з екрану.

109. 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 - Назва з екрану.

110. Мних Є.В. Державний фінансовий аудит: методологія та організація : монографія / Є.В. Мних // Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К.: КНТЕУ, 2009. - 319 с.

111. Мних Є.В. Критерії якості фінансового контролю в умовах сучасних глобалізаційних процесів / Є.В. Мних // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції: Одеса, 22-23 травня 2009р. – Одеса: ОДЕУ, 2009. – 258 с. – с.139.

112. Мних Є.В. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів / Є.В. Мних // Монографія / за заг. ред. Є.В.Мниха. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2008. – 186 с.

113. 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.

114. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України [від 12.10.2010р. № 1202] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>- Назва з екрану.

115. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України [від 12.10.2010р. № 1202] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10> - Назва з екрану.

116. Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»

117. Ніколаєва Т. М. Внесок підприємців в освітньо- культурний розвиток України (остання третина ХІХ – початок ХХ ст.) / Т. Ніколаєва. – Черкаси, 2005. – 188 с.

118. Оглядова довідка за матеріалами преси (2011–2012 рр.). Повернення культурних цінностей як важлива складова охорони культурної спадщини, Міністерство культури України.

119. Опалько Ю.В. Збереження культурно-історичної спадщини в сучасній Україні: проблеми та перспективи / Ю.В. Опалько// Гуманітарний розвиток [Електронний ресурс]. — 2007. — № 1(2). — Режим доступу : <http://old.niss.gov.ua/book/StrPryor/2/2-3-Opalko.pdf>.

120. Офіційний сайт COSO [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.coso.org/>

121. Офіційний сайт Американського Інституту дипломованих бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aicpa.org/>
122. Офіційний сайт Головного контрольно-ревізійного управління України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>
123. Офіційний сайт Державної митної служби України <http://arc.customs.gov.ua/>
124. Офіційний сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua>
125. Офіційний сайт Російського інституту внутрішніх аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ііа-ru.ru/>
126. Павлюк В.В. Контроль і ревізія: Навч. посіб. / Павлюк В.В., Сердюк В.М., Акаєв Ш.М. – К.: ЦНЛ, 2006. – 196 с.
127. Петренко С.Н. Контроллинг: Учебное пособие / С.Н.Петренко. – К.: Ника-Центр, Єльга, 2003. – 328 с.
128. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: [Монографія] / О.А. Петрик. — К., 2003. — 260 с.
129. Петрик О. А. Аудит у зарубіжних країнах: [Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / О. А. Петрик, М. Т. Фенченко / [за заг. ред. О. А. Петрик]. — К.: КНЕУ, 2002. — 168 с.
130. Пивовар І. В. Окремі аспекти дослідження поняття «культурні цінності» / І.В. Пивовар // Право і суспільство. – 2008. – № 6. – с. 144–149. Чала Ю.В. Світові сучасні тенденції обрання об'єктів інвестування: нетрадиційні інвестиції / Ю.В. Чала // Економіка. Управління. Інновації. – 2013. – № 1 (9). – с. 53-62.
131. Платонов Б. А. Модель трёх активов – основа методологии денежной оценки движимых культурных ценностей. – Интернет, 2010. – 34 с. – (<http://knol.google.com/k/tamoikins-museum/>, www.tamoikinsmuseum.com, www.tamoikin.com, www.apk.biz.ua)
132. Платонов Б.А. Некоторые «сложности» практического применения авторского метода оценки культурных ценностей – метода Жарова. – Интернет, 2010. – 6 с.

133. Платонов Б. А. Сложности практического применения авторского метода оценки культурных ценностей метода Жарова. – Internet, 2010, 38 с. – www.tamoikin.com

134. Положення про Міністерство культури України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 3 верес. 2014 р. № 495 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/495-2014-n>.

135. Порядок здійснення попереднього документального контролю в пунктах пропуску через державний кордон України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 5 трав. 10.2011 р. № 1030 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1030-2011-n>.

136. Потопальська Г.Г. Зовнішній та внутрішній аудит в Україні / Г.Г. Потопальська // Український соціум. – 2005. – № 1 (6). – с.93-100

137. Прибега Л. В. Пам'яткознавство: правова охорона культурних надбань [Текст] : зб. док. / [Ин-т культурології Акад. мистец. України ; редкол. Ю.П. Богуцький та ін.]. – Київ : Ін-т культурології Акад. мистец. України, 2009. - 415 с. : табл. - Бібліогр. : с. 412.

138. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс]: Закон України від 22.04.1993 № 3125-ХІІ / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>

139. Про бібліотеки і бібліотечну справу: Закон України [від 27.01.1995р. №32/95-ВР] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/32/95-%D0%B2%D1%80> – Назва з екрану.

140. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України [від 16.07.1999р. № 996-ХІV] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Назва з екрану.

141. Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Електронний ресурс]: Наказ Головки КРУ від 15.12.2005 N 444 – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0444501-05>

142. Про використання бюджетних коштів, виділених на збереження історико-культурної спадщини в заповідниках: Аналітичні звіти Державної фінансової інспекції України [від 03.04.2007р.] [Електронний ресурс] // Державна фінансова інспекція України: [сайт]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/38113;jsessionid=426E673CF1BC38F705FFB9521F14DC93> - Назва з екрану.

143. Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей: Закон України [від 21.09.1999р . № 1068-XIV] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1068-14>. – Назва з екрану.

144. Про викрадені або незаконно вивезені культурні цінності: Конвенції УНІДРУА [від 24.06.1995р.] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/995_590. - Назва з екрану.

145. Про державну службу [Електронний ресурс]: закон України від 16.12.1993 № 3723-XII / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

146. Про Державну службу контролю за переміщенням культурних цінностей через державний кордон України: постанова Кабінету Міністрів України від 20 червня 2000 р. № 983 // Офіц. вісн. України. – 2000. – № 25. – с. 104.

147. Про Державну службу охорони культурної спадщини: Постанова Кабінету Міністрів України [від 30.03.2002 р.] – [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: www.heritage.com.ua/2акопос1ауГУО

148. Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання [Електронний ресурс]: Наказ Головки КРУ від 04.08.2008 № 300 - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z1037-08> - Назва з екрану.

149. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів №11 від 23.01.2015. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/5364-11.html> – Назва з екрану.

150. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: наказ Міністерства фінансів України [від 14.09.2012р. № 995] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=351955&cat_id=285157 – Назва з екрану.

151. Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ [Електронний ресурс]: Наказ Головки КРУ від 19.12.2005 N 451 – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0451501-05> – Назва з екрану.

152. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Електронний ресурс]: Наказ Головки КРУ від 02.03.2003 N 75 – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basehe/ua-cmtoye.htm> – Назва з екрану.

153. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ [Електронний ресурс]: Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.09.2005 № 4660. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v4660486-05> - Назва з екрану.

154. Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів №417 від 07.10.2008. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua> – Назва з екрану.

155. Про затвердження Національного стандарту N 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» : постанова Кабінету Міністрів України [від 03.10.2007р. № 1185] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF>- Назва з екрану.

156. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України [від 26.06.2013р. № 611] [Електронний

ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13> – Назва з екрану.

157. Про затвердження Положення про Державний реєстр національного культурного надбання: постанова Кабінету Міністрів України [від 12.08.1992р. № 466] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/466-92-п> – Назва з екрану.

158. Про затвердження Положення про Музейний фонд України: постанова Кабінету Міністрів України [від 20.07.2000р. №1147] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1147-2000-%D0%BF> – Назва з екрану.

159. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України [від 27.04.2000р. № 92] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> – Назва з екрану.

160. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України [від 18.10.1999р. № 242] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> – Назва з екрану.

161. Про затвердження Положення про Музейний фонд України: постанова Кабінету Міністрів України [від 20.07.2000р. № 1147] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1147-2000-п> – Назва з екрану.

162. Про затвердження Порядку ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України: Закон України [від 21.05.2012р . № 482] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/428-2012-%D0%BF>. - Назва з екрану.

163. Про затвердження Порядку занесення унікальних пам'яток Музейного фонду України до Державного реєстру національного культурного надбання: постанова Кабінету Міністрів України [від 25.10.2001р. № 653] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0144-02> – Назва з екрану.

164. Про затвердження Порядку проведення державної експертизи культурних цінностей та розмірів плати за її проведення: постанова Кабінету Міністрів України [від 26.08.2003р. № 1343] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1343-2003-п> - Назва з екрану.

165. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777.– Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1053.1755.0> – Назва з екрану.

166. Про затвердження Порядку розподілу товарів, отриманих як благодійна допомога, та контролю за цільовим розподілом благодійної допомоги у вигляді наданих послуг або виконаних робіт: постанова Кабінету Міністрів України [від 17.08.1998р. № 1295] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1295-98-%D0%BF> – Назва з екрану.

167. Про затвердження Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування: постанова Кабінету Міністрів України [від 04.08.2000р. № 1222] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1222-2000-п> – Назва з екрану.

168. Про затвердження Правил роботи архівних установ України: Наказ Міністерства юстиції України [від 08.04.2013р. №656/5] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0584-13>– Назва з екрану.

169. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України [від 04.10.2011р. № 1247] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> – Назва з екрану.

170. Про затвердження форм облікової картки та паспорта об'єкта культурної спадщини: Наказ Міністерства культури України [від 13.05.2004р. № 295/104] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0693-04> – Назва з екрану.

171. Про захист культурних цінностей у випадку збройного конфлікту: Гаазька конвенція [від 14.05.1954р.] [Електронний ресурс] // Професійна юридична система Мега НАУ: [сайт]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=995_157 . – Назва з екрану.

172. Про культуру: Закон України [від 14.12.2010р. № 2778- VI] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2778-17>. – Назва з екрану.

173. Про меценатство і благодійну діяльність [від 06.12.1997р. № 10-8]: Постанова Міжпарламентської асамблеї держав – учасниць СНД.

174. Про музеї та музейну справу: Закон України [від 29.06.1995р. № 249/95] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/249/95-вр>. – Назва з екрану.

175. Про Національний архівний фонд та архівні установи: Закон України [від 4.12.1993р. № 3814-XII] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3814-12/page>. – Назва з екрану.

176. Про охорону культурної спадщини [від 08.06.2000р. № 1805-III] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1805-14>. – Назва з екрану.

177. Про Порядок обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним: постанова Кабінету Міністрів

України [від 25.08.1998р. № 1340] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1340-98-%D0%BF> - Назва з екрану.

178. Про Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій: постанова Кабінету Міністрів України [від 09.01.2000р. № 17] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/17-2000-%D0%BF> – Назва з екрану.

179. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України [від 01.08.2013р. № 774-р] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p> – Назва з екрану.

180. Про страховий фонд документації України: Закон України [від 22.03.2001р. №2332-III] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт].- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2332-14> – Назва з екрану.

181. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [Електронний ресурс]: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 N 158-р, / Кабінету Міністрів України. –Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>

182. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [Електронний ресурс]: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 N 158-р, / Кабінету Міністрів України. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>

183. Про охорону культурної спадщини : Закон України від 8 черв. 2000 р. № 1805-III. – Режим доступу : www.zakon1.rada.gov.ua.

184. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України [від 12.07.2001р. № 2658-III] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: www.zakon1.rada.gov.ua.– Назва з екрану.

185. Проект Довгострокової стратегії розвитку української культури: громадське обговорення Міністерства культури України [від 15.04.2015р.] [Електронний ресурс] // Міністерство культури України: [сайт]. – Режим доступу: http://195.78.68.75/mincult_old/uk/publish/article/404874;jsessionid=015554236A3BE6147BE62DCE1737FB26.app1 - Назва з екрану.

186. Прокопенко Л., Гевель К. Досвід державного управління у сфері збереження культурної спадщини в країнах ЄС / Л. Прокопенко, К. Гевель // Національна академія державного управління при Президентіві України Дніпропетровський регіональний інститут державного управління [Електронний ресурс]. — 2012. — Режим доступу : [http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2012/2012_01\(12\)/12pllksk.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2012/2012_01(12)/12pllksk.pdf)

187. Процюк О. Контрабанда культурних цінностей: проблеми кваліфікації // Підприємництво, держава і право. – 2003. – № 8.

188. Рыбак К.Е. Музей в нормативной системе (историко-культурологический анализ): Автореф. дис. ... д-ра культурологии. – СПб., 2006. - 34 с.

189. Рутинський М.Й., Стецюк О.В. Музеезнавство: Навч. Посібник. – К.:Знання, 2008.-428с.

190. Рубан Н.І. Концептуальні засади контролю за виконанням бюджетної програми / Н.І.Рубан // Фінанси України. – 2006. - №8. – с.7-11

191. Рубан Н.І. Концептуальні питання проведення фінансового аудиту використання бюджетних коштів // Матеріали науково-практичної конференції «Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження». К.: Піраміда, 2005, 144 с.

192. Рудницький В.С. Внутрішній аудит [Текст]: Монографія / В.С. Рудницький, І.Д. Лазаришина, Г.М. Шеремета, В.О. Хомедюк. – Рівне: УДУВГП, 2003. – 163 с.

193. Рудницький В.С. Гармонізація державного контролю: концепції, зарубіжний досвід / В.С.Рудницький, І.Д.Лазаришина, А.М. Любенко // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – №15. – с.96-104

194. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту [Текст]/ В.С.Рудницький. Тернопіль: Екон.думка, 2000. – 192 с.
195. Рудницький В.С. Роль внутрішнього аудиту в економічній безпеці суб'єктів господарської діяльності / В.С.Рудницький // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2009. - №1. – с.316-323
196. Сафонова Л.Д. Бюджетний менеджмент: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2004. – 186 с.
197. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація [Текст] : дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / С.В. Свірко ; Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., 2006. – 520 с.
198. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст]: Монографія / С.В.Свірко. — К. : КНЕУ, 2006. — 244с.
199. Свірко С.В. Принципи бухгалтерського обліку як елемент облікової політики бюджетних організацій //Экономические проблемы и перспективы стабилизации экономики Украины. Сборник научных трудов – Том 2. – Донецк ИЭП НАН Украины, 2000. – С.364-377.
200. Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В.К.Симоненко, О.І.Барановський, П.С.Петренко — К. : Знання України, 2006. — 279с.
201. Соснин А.С., Мельниченко Л.В. Основы теории и практики менеджмента [Текст] : конспект лекций / ; Европейск. ун-т. - 4-е изд. - К. : [б. и.], 2002. - 211 с.
202. Спиркин А.Г. Философия: Учебник / А.Г.Спиркин. — М.: Гардарики, 2006. — 736 с.
203. Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна – 6 : затверджений наказом Головкиру України 09.08.2002 № 168 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>

204. Стандарти з аудиту державних фінансів [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua>

205. Стефанюк І.Б. Державний аудит як ефективна форма контролю суспільних фінансів і майна / І.Стефанюк // Вісник КНТЕУ. – 2006. - №5. – с.22-30.

206. Стефанюк І.Б. Об'єкт контролю – внутрішній фінансовий контроль бюджетної установи / І.Б. Стефанюк // Економіка. Фінанси. Право. – 2004. - №11, с.15-17

207. Столяров Н.С. Этика финансового контроля / Н.С. Столяров // Финансовый контроль. – 2006. – №8. – с.66-71.

208. Столяров Н.С. Этика финансового контроля / Н.С. Столяров // Финансовый контроль. – 2006. – №9. – с.70-75.

209. Суровцева І. Меценатство в Україні другої половини ХІХ – початку ХХ ст./ І. Суровцева. – Д., 2006. – 176 с.

210. Тамойкин Д. М., Тамойкин М. Ю. Опыт применения метода ТЕС в качестве единого международного стандарта оценки. – Бюллетень СМАО: № 6, 2006. – с. 41-50.

211. Тамойкин Д. М., Тамойкин М. Ю. Оценка антиквариата. – Киев: Аванпост-прим, 2008. – 88 с.

212. Тамойкин И. Ю., Адамович В. А. Оценка культурных ценностей. Антикварные книги: расчёты по Технологии ТЕС – Internet, 2011, 75 с. – www.tamoikin.com

213. Тамойкин И. Ю. Историческая стоимость как наиболее объективная основа базисной стоимости при оценке антиквариата по Технологии ТЕС – Internet, 22.11.2010, 62 с. – www.tamoikin.com Тамойкин И. Ю. Определение расчётной стоимости русской фотографии кабинетного формата периода 1913-1916 г.г. по Технологии ТЕС – Internet, 02.03.2011, 55 с. – www.tamoikin.com

214. Тамойкин М. Ю., Битаев В. А. К ревизии терминологии и законодательства при национальных и международных операциях с культурными ценностями. Internet, 16.07.2009, 92 с. – www.tamoikin.com

215. Тамойкин М. Ю., Тамойкин Д. М., Тамойкин И. Ю., Тамойкина С. П. Раскрытие общих принципов работы Классификатора и Единой Системы Кодирования ТЕС. – Интернет, 2011. – www.tamoikin.com

216. Тамойкин М. Ю., Тамойкин И. Ю., Адамович В. А., Тамойкин Д. М. Новый толковый словарь понятий и терминов в сфере экспертизы, оценки учёта предметов коллекционирования на основе Доктрины ТЕС. 2012. Ссылка- <http://www.tamoikin.com>. Проверено: 14.01.2013 г.).

217. Федорук А.К. Предупреждение противозаконного вывоза и ввоза культурных ценностей: стратегия и тактика украинского государства // Сборник докладов и нормативно-правовых актов государств-участников СНГ по проблемам сохранения культурных ценностей. – М., 2001.

218. Фрич В. І. Культурна спадщина України. Правові засади збереження, відтворення та охорони культурно-історичного середовища : зб. офіц. док. / упоряд.; відп. ред. М. В. Гарник. К. : Істина, 2002. - 336 с.

219. Холодок В. Д. Державне управління охороною культурної спадщини в Україні: стан і перспективи розвитку / В. Д. Холодок // Державне будівництво [Електронний ресурс]. — 2011. — № 1. — Режим доступу : <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2011-1/index.html> 1.

220. Цивільний кодекс України: Закон України [від 16.01.2003р. № 435-IV] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. - Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. - Назва з екрану.

221. Чала Ю.В., Щербакова Т.В. Світові сучасні тенденції обрання об'єктів інвестування: нетрадиційні інвестиції: Економіка. Управління. Інновації. [Електронний ресурс] / Ю. В. Чала, Т. В. Щербакова. // Бібл. вісн. - 2013. - № 1. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2013_1_67.pdf

222. Чемерис А., Лесечко М., Рудницька Р., Чемерис О. Аудит адміністративної діяльності / Чемерис А., Лесечко М., Рудницька Р., Чемерис О. // – Львів: ЛРІДУ УАДУ, 2003. – 212 с.

223. Четвертий семінар Міжнародного співтовариства практикуючих внутрішніх аудиторів [електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/53748>

224. Чугунов І.Я. Роль аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ у процесі бюджетного планування / І.Я. Чугунов // Матеріали науково-практичної конференції «Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження». К.: Піраміда, 2005, 144 с.

225. Чумакова І.Ю. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І.Ю. Чумакова // Бухгалтерський облік та аудит. – 2009. – №1. – с. 55-62.

226. Чумакова І. Ю. Правове і методологічне забезпечення державного аудиту в Україні / І.Ю. Чумакова // Фінанси, облік і аудит [Текст] : збірник наукових праць / Відп. ред. В. Г. Лінник, заст. відп. ред. М. В. Кужельний. – К. : КНЕУ. – (До 100-річчя Київського національного економічного університету). Спеціальний випуск. – 2006. – 408 с.

227. Чумакова І. Ю. Проблеми та перспективи вдосконалення методології аудиту ефективності діяльності суб'єктів господарювання у державному секторі економіки [Текст] / І. Ю. Чумакова. // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Економіка. – Ужгород, 2007. – Ч. II. – с. 225–230.

228. Чумаченко М.Г. Пошуки нових орієнтирів української економічної освіти у підготовці фахівців за обліковими спеціальностями: реалії вітчизняних потреб та досвід розвинутих країн Заходу / М.Г. Чумаченко, С.В.Свірко // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана» ; [відп. ред. А. М. Мороз]. – Вип. 15. – 2010. –374 с., с.352–365

229. Чупрій Л. Благодійництво у сфері збереження та популяризації історико-культурної спадщини / Л. Чупрій // Політичні науки та методика викладання соціально-політичних дисциплін : Зб. наук. пр. – К. : Вид-во НПУ ім. М. П. Драгоманова, 2010 – с. 227-236.

230. Шайкан А.В. Роль обліково-фінансових служб у процесі розробки і впровадження корпоративної інформаційної системи управління підприємством / А.В. Шайкан / Вчені записки: збірник наукових праць. Вип.15. – К.: КНЕУ. – 2013. – с 45 – 52.

231. Шайкан А.В. Теоретичні аспекти обліку культурних цінностей / А.В.Шайкан // Незалежний аудитор: науково-практичне видання. №11 (I). – К.: 2015. – ст. 25–29.

232. Шайкан А.В. Управління на основі ключових показників діяльності/А.В.Шайкан/ Формування ринкової економіки: збірник наукових праць. Вип.29.- К.: КНЕУ. – 2013. – с. 462 – 475.

233. Шарапов Н.Н. Правовое регулирование перемещения через таможенную границу Российской Федерации культурных ценностей: Дисс. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2004.

234. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль бюджетних установ / О.А. Шевчук : навч. посіб. / За заг. ред. Є. В. Мниха. - К.: Київ. нац. торг. -екон. ун-т, 2007. – 216 с.

235. Шемчушенко Ю.С. Україна в міжнародно-правових відносинах: Кн. 2: Правова охорона культурних цінностей / Відп. ред.: акад. НАН України та д-р юр. наук. В.І. Акуленко. – К., 1997.

236. Штефан О. Деякі аспекти охорони прав на твори образотворчого та ужиткового мистецтва // Теорія і практика інтелектуальної власності. – 2007. – № 2. – с. 27–31.

237. Юргелевич С.В. Система державного фінансового контролю / С.В.Юргелевич // Фінанси України. – 2007 – №4. – С.138-144

238. Handbook of cultural affairs in Europe. Nomos.— Baden—Baden, 1985.— P. 485—487.

239. Green Brian Patric, Caplan John. Controllershship: The Other Accounting Career [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/pdf/ControllershipTheOtherAccountingCareer.pdf>

240. Council of Europe / ERICarts, «Compendium of Cultural Policies and Trends in Europe. United Kingdom/ 13th edition». – 2012. – Access mode : www.culturalpolicies.net/down/unitedkingdom_042011.pdf

241. Falconer K. The industrial heritage in Britain – the first fifty years / Keith Falconer // La revue pour l’histoire du CNRS [En ligne], 14. – 2006. – Access

ДОДАТКИ

Додаток А

Розкриття терміну «культурні цінності» в літературних джерелах

| № з/п | Джерело | Визначення |
|-------|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | 1. Горбачев В.Г., Растопчин В.Г., Тищенко В.Н. Культурне ценности. Понятие, порядок приобретения, хранения и обращения. – М., 1989. [27] | Культурні цінності – це особливий вид цінностей, який здатний тією чи іншою мірою задовольнити духовні та естетичні потреби людини і одночасно містить у собі художню або наукову, меморіальну чи іншу культурну цінність |
| 2 | 2. Процюк О. Контрабанда культурних цінностей: проблеми кваліфікації // Підприємництво, держава і право. – 2003. – № 8. [187] | Культурні цінності – конкретні предмети, що мають художнє, історичне, етнографічне, наукове значення і призначені для зберігання, відтворення й охорони |
| 3 | 3. Шарапов Н.Н. Правовое регулирование перемещения через таможенную границу Российской Федерации культурных ценностей: Дисс. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2004. [233] | Культурні цінності – це унікальні матеріальні об'єкти, що охороняються державою, характеризуються значимістю для суспільства, його історії, культури, науки |
| 4 | 4. Долгов С.Г. Культурные ценности как объекты гражданских прав и их защита: Автореф. ... канд. юрид. наук. – М., 2000. [37] | Культурні цінності – унікальні речові витвори релігійного чи світського характеру, що охороняються правом, є результатом творчого самовираження людини в минулому чи теперішньому часі, мають значну історичну, наукову, художню чи іншу культурну цінність для суспільства і виступають ланкою, яка пов'язує між собою різні покоління людей. Критеріями віднесення об'єктів до культурних цінностей є унікальність, загальнонародна державна значимість, особливий правовий режим |
| 5 | 5. Кофанова О.С. Використання спеціальних знань при розслідуванні злочинних посягань на культурні цінності: Метод. реком. – К., 2006. [89] | Культурні цінності – це унікальні твори релігійного або світського характеру, які охороняються законом і як результат творчого самовираження людини в минулому або теперішньому часі мають художнє, історичне, етнографічне та наукове значення для суспільства, підлягають збереженню і виступають ланкою, яка пов'язує між собою різні покоління людей |

Продовження додатку А

| 1 | 2 | 3 |
|---|---|---|
| 6 | 6. Федорук А.К. Предупреждение противозаконного вывоза и ввоза культурных ценностей: стратегия и тактика украинского государства //Сборник докладов и нормативно-правовых актов государств-участников СНГ по проблемам сохранения культурных ценностей. – М., 2001. [217] | Культурні цінності – це найважливіший елемент спілкування і взаємного зближення народів і країн. Вони є головним критерієм підтримки духовності і нерозривного зв'язку поколінь, об'єднують їх в єдиний ланцюг історичного розвитку |
| 7 | 7. Рыбак К.Е. Музей в нормативной системе (историко-культурологический анализ): Автореф. дис. ... д-ра культурологии. – СПб., 2006. [188] | Культурні цінності – кількісно обмежені і неповторні матеріальні предмети (світські і конфесійні, рухомі і нерухомі, в єдиному числі і в комплексі), а також місця їх зосередження (зберігання і експонування), і нематеріальні цінності (імперативи, ідеали, еталони, регулятиви, принципи і норми), які представляють інтерес для культури (мистецтва, науки) і внаслідок цього підлягають освоєнню (набуття), збереженню, вивченню (відновленню), популяризації (експонуванню) |
| 8 | 1. Давлетшина О.В. Уголовно-правовая охрана культурных ценностей в РФ: Дисс. ... канд. юрид. наук.– Ростов-на-Дону, 2004. [33] | Культурные ценности - это предметы и объекты материального мира, взятые государством под охрану как памятники истории и культуры и духовное наследие народов России, подлежащие учету не только с позиции стоимости материальной ценности в денежном эквиваленте, но и значимости для истории, нации, культуры, а также отражающие духовное состояние и развитие как народов Российской Федерации, так и других стран. |
| 9 | 9. Михайлова Н.В. Государственно-правовая охрана историко-культурного наследия России во второй половине XX века: Монография. – М., 2001. [106] | Культурні цінності – це створені природою та людиною матеріальні й духовні цінності, які зберігаються і передаються із покоління в покоління, а також визнані суспільством та державою необхідними поза залежністю від часу, простору і форм власності для підтримання вітчизняної культури та духовного вдосконалення народу |

Переліки критеріїв та показників оцінки культурних цінностей

| Назва інтегрованого показника оцінки | Комплекси критеріїв для оцінки культурних цінностей | Шкала оцінки й загальна класифікація |
|--|---|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Індекс соціокультурної цінності пам'яток | Історія побутування. Вік пам'ятки. Тиражованість пам'ятки. Рівень визнання пам'ятки. Причетність до культурних традицій. Рівень визнання автора. Причетність до історичних подій. Причетність до інших пам'яток. Причетність до видатних особистостей. Причетність до видатних мануфактур і шкіл. Соціокультурна функція пам'ятки. Масштабність творчої ідеї. Наукова значимість. Художня цінність. Рівень технічної досконалості. Особливі якості. Історико-культурна цінність матеріалів. Розміри пам'ятки. Наявність знаків та позначок. Комплектність. Стан збереження. | Пам'ятки родового та місцевого рівня значення. Пам'ятки національного рівня значення першого, другого та третього порядків. Пам'ятки світового рівня значення першого, другого та третього порядків. |
| Індекс загально-виховної цінності пам'яток | Рівень актуальності упредметнених ідеалів. Термін актуалізації пам'яток культури. Ступінь впливу на різні верстви населення. Рівень зацікавленості різних верств населення в актуалізації ідеалів. Очікуваний рівень наслідків від соціокультурної актуалізації ідеалів. | Місцевий рівень актуалізації виховних ідеалів. Національний рівень актуалізації виховних ідеалів (першого, другого та третього порядків). Світовий рівень актуалізації виховних ідеалів (першого, другого та третього порядків). |

Продовження додатку Б

| 1 | 2 | 3 |
|--|--|--|
| Індекс рівня задоволення гуманітарних потреб особистості | Символ індивідуальної причетності: - до соціального та величного (або контраверсія); - до процесу самовираження (або контраверсія) та сповідання соціальної обрядовості (або контраверсія); - до самоствердження в розумі та розсудливості (або контраверсія); - до активності, рішучості та сміливості (або контраверсія); - до заможності (або контраверсія); - до високої культури та мистецтва (або контраверсія); - до законності й справедливості (або контраверсія); - до корисного та значимого (або контраверсія); - до потаємного, унікального й непересічного (або контраверсія); - до відчуття самодостатності (або контраверсія); - серйозного, значимого й важливого (або контраверсія); - до надій і сподівань (або контраверсія); - до переконань щодо провідної ролі особистості (або контраверсія). | Пам'ятки культури низького рівня споживання. Пам'ятки культури середнього рівня споживання (першого, другого та третього порядків). Пам'ятки культури високого рівня споживання (першого, другого та третього порядків). |
| Індекс ліквідності | Ліквідність Потенціал заміщення. Привабливість розпорядництва. | Неліквідні. Ліквідні. Високоліквідні. |
| Індекс автентичності | Наявність документів про історію побутування. Документальне підтвердження справжності у результатах аналітичних, стилістичних, мистецтвознавчих та інших досліджень. Рівень змін, внесених реставраційними роботами. | Автентичні. Автентичного вигляду. Неавтентичні. |

Додаток В

Затверджую
Директор музею
Сосновська Т.В.

«27» жовтня 2014 р.
(печать музею)

АКТ № 5325

ПРИЙОМУ ПРЕДМЕТІВ НА ПОСТІЙНЕ (ТИМЧАСОВЕ) ЗБЕРІГАННЯ

«27» жовтня 2014 р.

Акт складений представниками музею зав. відділу «Україна у 90-х - поч. XXI ст.» Богдалов Антон Геннадійович

(П.І.Б., посада)

з однієї сторони, і особою (представником закладу) Мойсеєнко Андрій Олександрович, голова правління громадської організації

з іншої, _____

(П.І.Б., посада)

про те, що перший прийняв, а другий передав музею на постійне (тимчасове) зберігання Національний музей історії України

(повна назва музею)

наступні предмети:

| № з/п | Назва і короткий опис предмета. Матеріал, техніка, розмір | Облікові позначення | Стан збереження | Примітка |
|-------|---|---------------------|-------------------------------|----------|
| 1 | <i>Нагорода «Герой козацтва» Мойсеєнка А.О.</i> | <i>ТКВ-17657/1</i> | <i>Потерто, подряпини</i> | |
| 2 | <i>Ікона «Покрова»</i> | <i>ТКВ-17756/2</i> | <i>Потерто, випадки фарби</i> | |

Всього за актом прийнято: 2 (два) предметів.

(кількість цифрою та прописом)

Підстава: (№ протоколів фондово-закупівельної комісії).

Акт складений в 2-х екземплярах і наданий особам, що його підписали.

Прийняв: *Богдалов А.Г. (підпис)*

Передав: *Мойсеєнко А.О. (підпис)*

Були присутні: *Богдалов А.Г. (підпис)*
Мойсеєнко А.О. (підпис)

Додаток Д

Затверджую
 Директор музею
Сосновська Т.В.
 «18» серпня 2014 р.
 (печать музею)

АКТ № 668

ВИДАЧІ ПРЕДМЕТІВ НА ПОСТІЙНЕ (ТИМЧАСОВЕ) ЗБЕРІГАННЯ

«18» серпня 2014 р.

Акт складений головним зберігачем (зав.фондами) Федотовою Ольгою Федорівною

(П.І.Б., посада)

Зберігачем фонду Болюботенко І.Д.

(назва готелю, посада, П.І.Б.)

і представником Янковенко О.О.

(назва закладу, П.І.Б., посада особи, о прийняла матеріал,)

що діє на основі довіреності № 72 від «15» серпня 2014 р. і по гарантійному листу від «30» листопада 2014 р. за № 725 з дозволу Міністерства культури України №622 від 07.08.14р. і розпорядження директора музею _____

про те, що перші видали, а другі отримали на постійне (тимчасове до 25.12.14р.) зберігання наступні предмети для експортування на виставці «Апокаліпсис ХХ ст. Світові війни»

| № з/п | Назва і короткий опис предмета. Матеріал, техніка, розмір | Облікові позначення | Стан збереження | Примітка (оціночна вартість) |
|-------|---|---------------------|---|------------------------------|
| 1 | Фото Лікарі, сестри милосердя та санітари військово-санітарного поїзда №2206 біля вагона 1916р. | Ф-19842/7-А | Фото пожовтіло, плями, кути зім'яті, заломлені, лівий нижній кут відірваний | 130грн. |

Всього за актом прийнято: _____ 2 (два) _____ предметів.

(кількість цифрою та прописом)

Акт складений в _____ 3-х _____ екземплярах і наданий _____

Передали: *Федотова О.Ф. (підпис)*

Прийняв: *Янковенко О.О. (підпис)*

Большотенко І.Д. (підпис)

Були присутні: *Федотова О.Ф. (підпис)*

Большотенко І.Д. (підпис)

Янковенко О.О. (підпис)

Додаток И

Затверджую
Директор музею
Сосновська Т.В.

«__» _____ 20__ р.
(печать музею)

АКТ № 8041

ПРИЙОМУ ПРЕДМЕТІВ НА МАТЕРІАЛЬНО-ВІДПОВІДАЛЬНЕ
(ТИМЧАСОВЕ) ЗБЕРІГАННЯ
«29» _____ 10 _____ 2014 р.

Даний акт складений зав. відділу обліку Савчук М.І.

(відділ, з якого передається предмет, посада, П.І.Б.)

та зав. відділу «Україна у 90-х поч. XXI ст.» Богдалов А.Г.

(відділ, в який передається предмет, посада, П.І.Б.)

про те, що перший передав, а другий прийняв на матеріально відповідальне зберігання на основі Акта № 5325 від 27.10.14р.

для експонування на виставці «Козаки XXI ст. боротьба за Україну триває.»

(ціль передачі)

наступні предмети:

| № з/п | Назва і короткий опис предмета. Матеріал, техніка, розмір | Облікові позначення | Стан збереження | Примітка |
|-------|---|---------------------|-------------------------------|----------|
| 1 | <i>Нагорода «Герой козацтва» Мойсеєнка А.О.</i> | <i>ТКВ-17657/1</i> | <i>Потерто, подряпини</i> | |
| 2 | <i>Ікона «Покрова»</i> | <i>ТКВ-17756/2</i> | <i>Потерто, випадли фарби</i> | |

Всього за актом прийнято: _____ 2 (два) _____

предметів.

(кількість цифрою та прописом)

Підстава: (№ протоколів фондово-закупівельної комісії). №14 від 29.10.14р.

Передав: *Савчук М.І. (підпис)*

Прийняв: *Богдалов А.Г. (підпис)*

Були присутні: *Савчук М.І. (підпис)*

Богдалов А.Г. (підпис)

Додаток К

Затверджую
Директор музею
Сосновська Т.В.

«___» _____ 20__ р.
(печать музею)

АКТ № 8030

ПРИЙОМУ ПРЕДМЕТІВ НА МАТЕРІАЛЬНО-ВІДПОВІДАЛЬНЕ
(ПОСТІЙНЕ) ЗБЕРІГАННЯ

«29» _____ 10 _____ 2014 р.

Даний акт складений зав. відділу обліку Савчук М.І.

(відділ, з якого передається предмет, посада, П.І.Б.)

та провідний науковий працівник Андріуца А.С.

(відділ, в який передається предмет, посада, П.І.Б.)

про те, що перший передав, а другий прийняв на матеріально відповідальне зберігання на основі Акта № 5332 від 09.09.14р.

для наукового опрацювання та подальшим включенням до музичного зібрання

(ціль передачі)

наступні предмети:

| № з/п | Назва і короткий опис предмета. Матеріал, техніка, розмір | Облікові позначення | Стан збереження | Примітка |
|-------|--|------------------------|--|----------|
| 1 | <i>Грамота Київської міської ради Союзу спортивних товариств і організацій УРСР, якою нагороджено Сігалову Сталіну за 1 місце в змаганнях УРСР м. Київ, 1962р.</i> | 62300 | <i>Загальне забруднення, плями, заломы, розриви, зім'ято</i> | |

Всього за актом прийнято: _____ 1 (один) _____

предметів.

(кількість цифрою та прописом)

Підстава: (№ протоколів фондово-закупівельної комісії). №14 від 29.10.14р.

Передав: *Савчук М.І. (підпис)*

Прийняв: *Андріуца А.С. (підпис)*

Були присутні: *Савчук М.І. (підпис)*

Андріуца А.С. (підпис)

Додаток Н

Головний зберігач музею

«__» _____ 20__ р.

(печать музею)

АКТ № 8244

ВНУТРІШНЬОМУЗЕЙНОЇ ПЕРЕДАЧІ

«08» _____ 09 _____ 2015 р.

Даний акт складений зберігачем зав. відділу Походящою О.Б.

(фонду, експозицій), П.І.Б.

зберігачем зав. сектору Пушкарь Л.О.

(фонду, експозицій), П.І.Б.

про те, що перший передав, а другий прийняв на матеріально відповідальне зберігання наступні предмети:


| № кількості предметів, інвентарний № (у випадку відсутності № кількості предметів) | Назва і короткий опис предмета | Матеріал, техніка | Розмір, вага - для дорожчих металів | Стан збереження | Примітка |
|--|--|---|-------------------------------------|------------------------------|----------|
| СК-334 | Скульптура «Анна Київська королева Франції» проект пам'ятника в м. Санліс. Валентин Зіноба, М. Зноба | Бронза, декоративний камінь, литво, карбування, позолота, шліфування, | 31x12см. | Подряпини, патина, запилення | |

Ціль видачі: для експонування на виставці до святкування днів культурної спадщини

Основа видачі: _____

Передав: *Походяща О.Б. (підпис)*Прийняв на матеріально відповідальне зберігання: *Пушкарь Л.О. (підпис)*Були присутні: *Походяща О.Б. (підпис)*
Пушкарь Л.О. (підпис)

Музейний фонд України
Науково уніфікований паспорт № 5

| | |
|---|---|
| 1. Відомство <i>Міністерство культури України</i> | 15. Фото  |
| 2. Адміністративне підпорядкування <i>державне значення</i> | |
| 3. Музей <i>Національний музей історії України</i> | |
| 4. Адреса <i>01025, Київ, вул. Володимирська, 2</i> | |
| 5. Відділ <i>документально-речові фонди</i> | |
| 6. Розділ <i>малярство</i> | |
| 7. Кн. № | |
| 8. Інв. № <i>М. 5</i> | |
| 9. Спец. інв. № | |
| 10. Старі інв. №№: <i>7123, 882</i> | |
| 11. Колекційний опис № | |
| 12. Запис в інф. Систему № | |
| 13. Дата введ. в інф. Систему | |
| 14. Негатив № | |
| 16. Топографічний шифр <i>Ск.б</i> | |
| 17. Назва <i>Портрет гетьмана Богдана Зінодія Хмельницького</i> | |
| 18. Автор або виробник <i>Невідомий</i> | |
| 19. Час і місце створення (виготовлення) <i>Україна, Іконописна майстерня Микола-Медведівського монастиря (?), XVIII ст.</i> | |
| 20. Час і місце виявлення | |
| 21. Час і місце побутування | <i>Зберігався у Микола-Медведівському монастирі (с. Медведівка на Черкащині)</i> |
| 22. Джерело надходження | <i>Зберігався у Микола-Медведівському монастирі (с. Медведівка на Черкащині)</i> |
| 23. Спосіб надходження: <i>закупка ____, замовлення ____, дарунок ____, передача <u>Х</u>. Протокол ФЗК № 15 від 14.08.13р.</i> | |
| 24. Документи <i>документи не виявлені</i> | |

Продовження додатку Р

| | | | | | | | |
|--|--|-----------------------------------|----------------------------|---------------------------|-----------------|---|--|
| 25. Класифікація <i>образотворчий</i> | | 26. Типологія <i>малярство</i> | | 27. Кількість <i>1</i> | | 28. Розміри (см/мм) <i>55,5 x 69,5</i> | |
| 29. Матеріал <i>полотно</i> | | | | 30. Техніка <i>олія</i> | | | |
| 31. Дорогоцінні метали - | | | | 32. Дорогоцінне каміння | | | |
| Назва | Маса (г) | Проба | Назва і вид огранування | К-сть | Маса (кар,г) | Розміри (мм) | |
| | Загальна - Лігатурна - У чистоті - | | | | | | |
| 33. Опис предмета. <p><i>Прямокутної форми, зображення розміщене вертикально, переважають зелені, жовто-коричневі та червоні кольори. Зображення більші ніж поясне, майже $\frac{3}{4}$ вправо, Б.Хмельницький – чоловік середніх років, одягнений у зелений жупан, підперезаний коричневим поясом, делію червоного кольору із великим хутряним коміром. На голові – султанка зеленого кольору, оторочена темним хутром з двома страуси ними пір'їнами. З-під шапки видно русяве волосся.</i></p> <p><i>Обличчя овальної форми з темними дугоподібними бровами, карими очима, прямим носом, темними спущеними донизу вусами. Погляд спрямований на глядача. В правій руці портретований тримає булаву, а в лівій – ефес шаблі.</i></p> <p><i>Зображення вміщене у подвійну овальну рамку.</i></p> <p><i>Підрамник на кілках.</i></p> | | | | | | | |
| 34. Особи чи події, пов'язані з предметом. Зв'язок з іншими пам'ятками. <p><i>Хмельницький Богдан (Зіновій) Миколайович (1595 – 1657) гетьман України (1648), творець Української держави. Народився в Суботіві в козацькій родині. Освіту здобув у Києві та Львові. Брав участь у війні проти Кримського ханства, потім проти польського гніту. Помер у 1657р. в Чичирині, похований в Суботіві в Іллінській церкві.</i></p> <p><i>Дружини: 1) Г. Сомківна (1625 – 1647)</i> <i>2) М. Чаплинська (1649 – 1651)</i> <i>3) Г. Золотаренко (1651 – 1657)</i></p> <p><i>Від першого шлюбу мав 2-х синів (Тимофія та Юрія) та 4-х доньок.</i></p> | | | | | | | |
| 35. Додаткові відомості. <p><i>Універсал гетьмана Ю. Хмельницького з Микола - Медведівського монастиря: РД – 15 Хмельниччина (Україно - польська війна, Козацько-польська війна, Козацька революція, Національно-визвольна війна українського народу, Визвольна війна, Повстання Хмельницького, Українська національна революція) – назва історичного періоду 1648 – 1657 років та повстання під проводом Богдана Хмельницького, під час яких Річ Посполита втратила контроль над центральною частиною українських етнічних земель, на базі яких постала козацька держава «Військо Запорозьке» на чолі з гетьманом, що проіснувала до 1760-их років.</i></p> | | | | | | | |
| 36. Стан збереження <i>Дубльований, реставрований</i> | | | | | | | |

Продовження додатку Р

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|-------------------|----------------------------------|------------------------------------|----------------------------|--------|--------|--------|------------------------|------------------------|--------|--|--|------------------------|--|--|-----------|--|--|--|--------|------------------------|
| <p>37. ННДРЦУ 1954р. Реставрація і рекомендації щодо реставрації: термінова реставрація ____, консервація ____, профілактичний огляд <u>V</u>. <i>Ф. Демидчук, Д. Невквичин</i></p> | <p>38. Можливість транспортування: так - <u>V</u>, ні - ____.</p> | <p>39. Кількість фотографій -</p> | <p>40. Оціночна вартість 80000 грн.</p> | <p>41. Кількість додатків -</p> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <p>42. Експонування.</p> <p><i>НМІУ</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Розділ експозиції «Україна XVII ст.» (з 2001р.) • Виставка «Гетьманські клейноди та особисті речі Б. Хмельницького з музеїв Європи (з 04.02.02р. по 01.09.02р.) | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <p>43. Звіряння наявності (документ, дата).</p> <p><i>Акти звірень:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1) від 15.01.96р., 2) від 19.07.06р. №82, 3) від 22.02.06р. №111, | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <p>44. Бібліографія</p> <p><i>Грушевський М.С. Як плив Український народ. Народна історія України. Вид II – Царгород. – 1915. – с. 79.</i></p> <p><i>Грушевський М.С. Про старі часи на Україні. Коротка історія України. – Спб. – 1907. – с.58</i></p> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <p>45. Архівні матеріали -</p> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 33%;">46. Відповідальні</td> <td style="width: 33%;">Завідувач <i>Литовченко А.В.</i></td> <td style="width: 33%;">Гол. Зберігач <i>Федотова О.Ф.</i></td> </tr> <tr> <td>Склав <i>Походяща О.Б.</i></td> <td>Підпис</td> <td>Підпис</td> </tr> <tr> <td>Посада</td> <td>Дата <i>08.07.13р.</i></td> <td>Дата <i>08.07.13р.</i></td> </tr> <tr> <td>Підпис</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Дата <i>08.07.13р.</i></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Затвердив</td> <td>Заступник директора музею з наукової роботи <i>Ковтанюк Н.Г.</i></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>Підпис</td> <td>Дата <i>08.07.13р.</i></td> </tr> </table> | | | | | 46. Відповідальні | Завідувач <i>Литовченко А.В.</i> | Гол. Зберігач <i>Федотова О.Ф.</i> | Склав <i>Походяща О.Б.</i> | Підпис | Підпис | Посада | Дата <i>08.07.13р.</i> | Дата <i>08.07.13р.</i> | Підпис | | | Дата <i>08.07.13р.</i> | | | Затвердив | Заступник директора музею з наукової роботи <i>Ковтанюк Н.Г.</i> | | | Підпис | Дата <i>08.07.13р.</i> |
| 46. Відповідальні | Завідувач <i>Литовченко А.В.</i> | Гол. Зберігач <i>Федотова О.Ф.</i> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Склав <i>Походяща О.Б.</i> | Підпис | Підпис | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Посада | Дата <i>08.07.13р.</i> | Дата <i>08.07.13р.</i> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Підпис | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Дата <i>08.07.13р.</i> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Затвердив | Заступник директора музею з наукової роботи <i>Ковтанюк Н.Г.</i> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Підпис | Дата <i>08.07.13р.</i> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <p>Вкладка № _____ до науково уніфікованого паспорта № _____</p> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <p>Вкладка № _____ до науково уніфікованого паспорта № _____</p> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Додаток С

Характеристика типових форм первинних документів з обліку культурних цінностей

| Форма документу | Назва документу | Примітки |
|--|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| Додаток 3 до Інструкції №290 від 17.07.1985р. | Акти прийому предметів на постійне (тимчасове) зберігання | <p>Це першочергові документи державного обліку музейних фондів, які складаються при прийомі предмету. Забороняється зберігати у музеї предмети не оформленні актами прийому. У актах прийому обов'язково точно вказується рік, місяць, дата надходження, від кого (кому), для якої цілі та на який термін прийнятий чи переданий предмет. Предмети обов'язково перераховуються один за одним за назвою, додається коротка характеристика та опис, вказується розмір, матеріал, техніка, відмічається стан збереження предмета, шифр та номер за книгою надходжень, а також номер наукового інвентарю.</p> <p>При прийомі на постійне зберігання вказується вартість предмета, а також його історія (легенда). 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.</p> |
| Додаток 4 до Інструкції №290 від 17.07.1985р. | Акти видачі предметів на постійне (тимчасове) зберігання | <p>Це першочергові документи державного обліку музейних фондів, які складаються при видачі предмету. У актах видачі обов'язково точно вказується рік, місяць, дата надходження, від кого (кому), для якої цілі та на який термін прийнятий чи переданий предмет. Предмети обов'язково перераховуються один за одним за назвою, додається коротка характеристика та опис, вказується розмір, матеріал, техніка, відмічається стан збереження предмета, шифр та номер за книгою надходжень, а також номер наукового інвентарю.</p> <p>Акти затверджуються директором музею, або його заступником з наукової роботи. Усі акти реєструються у спеціальних книгах реєстрації актів.</p> |
| Додаток 8а до Інструкції №290 від 17.07.1985р. | Книга реєстрації актів приймання на постійне зберігання | <p>Акти приймання на постійне зберігання підлягають реєстрації у спеціальній книзі реєстрації актів. Наприкінці року акти нумеруються за сторінками, шнуються, опечатуються печаткою і залишаються на зберіганні в музеї. Записи в кожній з книг реєстрації актів продовжуються з року в рік (до заповнення книги), при цьому щорічна нумерація актів приймання предметів повинна починатися з першого номера.</p> |

Продовження додатку С

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|---|
| Додаток 8б до Інструкції №290 від 17.07.1985р | Книга реєстрації актів приймання на тимчасове зберігання | Акти приймання на тимчасове зберігання підлягають реєстрації у спеціальній книзі реєстрації актів. Наприкінці року акти нумеруються за сторінками, шнуруються, опечатуються печаткою і залишаються на зберіганні в музеї. Записи в кожній з книг реєстрації актів продовжуються з року в рік (до заповнення книги), при цьому щорічна нумерація актів приймання предметів повинна починатися з першого номера. |
| Додаток 8в до Інструкції №290 від 17.07.1985р | Книга реєстрації актів видачі з постійного зберігання | Акти видачі з постійного зберігання підлягають реєстрації у спеціальній книзі реєстрації актів. Наприкінці року акти нумеруються за сторінками, шнуруються, опечатуються печаткою і залишаються на зберіганні в музеї. Записи в кожній з книг реєстрації актів продовжуються з року в рік (до заповнення книги), при цьому щорічна нумерація актів видачі предметів повинна починатися з першого номера. |
| Додаток 8г до Інструкції №290 від 17.07.1985р | Книга реєстрації актів видачі з тимчасового зберігання | Акти видачі з тимчасового зберігання підлягають реєстрації у спеціальній книзі реєстрації актів. Наприкінці року акти нумеруються за сторінками, шнуруються, опечатуються печаткою і залишаються на зберіганні в музеї. Записи в кожній з книг реєстрації актів продовжуються з року в рік (до заповнення книги), при цьому щорічна нумерація актів видачі предметів повинна починатися з першого номера. |
| Загально прийнята форма | Протоколи засідання фондово-закупівельної комісії | При оформлення протоколу засідання фондово-закупівельної комісії зазначаються прізвища присутніх членів комісії і запрошених осіб. Рішення комісії записується в протоколі стисло із зазначенням про включення музейного предмету до основного або науково-допоміжного фондів музеїв. У протоколі робиться підсумковий запис про загальну кількість предметів, які приймаються до фондів музею. Протокол комісії підписується головою, секретарем і членами комісії, які присутні на комісії. |
| Додаток 5 до Інструкції №290 від 17.07.1985р | Журнал реєстрації документації фондово-закупівельної комісії | В журналі фіксується рішення фондово-закупівельної комісії відносно предметів, отриманих до основного фонду музею, дата приймання, номер акту або квитанції, найменування особи, що передала предмет музею, кількість предметів, номер протоколу. |
| Додаток 9б до Інструкції №290 від 17.07.1985р | Книга надходжень на постійне зберігання | Всі предмети, що надійшли до музею на постійне зберігання, після складання актів прийому та розгляду фондово-закупівельною комісією протягом місяця вноситься до книги надходжень на постійне зберігання. Книга надходжень як документ охоронного порядку має бути до заповнення пронумерована, прошнурована, підписана та скріплена печаткою вищестоящої організації. |

Продовження додатку С

| 1 | 2 | 3 |
|--|---|--|
| Додаток 6 до Інструкції №290 від 17.07.1985р | Акт приймання предметів на матеріально-відповідальне зберігання | Музейний предмет відноситься до основного або допоміжного фонду музею та надходить до відділу науково – облікового документування фондів, з якого 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. Акти передачі предметів на матеріально - відповідальне зберігання потрібно нумерувати підряд, без розділення за роком та реєструвати у окремій книзі. |
| Додаток 10 до Інструкції №290 від 17.07.1985р | Книга надходжень на тимчасове зберігання | Предмети, які надійшли в музей на тимчасове зберігання, реєструються в книзі тимчасових надходжень. Ціль книги надходжень, як державного документа охоронного порядку - зареєструвати предмет, що надійшов під визначеним порядковим номером, що проставляється на ньому ж, і дати короткий характерний його опис, що виключає його підміну, а у випадку втрати або викрадення полегшить розшук предмета, що зник. |
| Додаток 7 до Інструкції №290 від 17.07.1985р | Акт внутрішньомузейної передачі | Внутрішні передачі предметів із одного відділу музею в інший, від одного матеріально відповідального зберігача іншому, відбувається з дозволу директора і оформлюється відповідним актом. Акти підлягають затвердженню директором музею або його замісником і скріпляються печаткою музею. Акти складаються в декількох екземплярах (не менше 3-х) В кінці року всі акти нумеруються по сторінках, шнуються, опечатаються і залишаються на зберігання в музеї. |
| Додаток 1 до наказу Міністерства культури і мистецтв України №653 від 25.10.2001р. | Науково уніфікований паспорт | Науково уніфікований паспорт складається на спеціальному бланку у двох примірниках. Форма паспорта і розміри полів можуть, у разі потреби, змінюватися. Незмінними залишаються назва полів і їх нумерація. Заповнення полів здійснюється українською мовою згідно з поясненням. Паспорт заповнюється від руки чітким почерком або друкується на машинці чи набирається на комп'ютері. У музеях, де є комп'ютери, науково уніфікований паспорт використовується в системі автоматизованого обліку музейних предметів як вихідний інформаційний документ. Науково уніфікований паспорт зберігається за правилами зберігання обліково-фондової документації музею. Науково уніфікований паспорт має 46 реквізитних полів визначеного формату за відповідними порядковими номерами. Науково уніфікований паспорт не розрахований на одночасне складання, його поля заповнюються у міру вивчення музейного предмета і накопичення інформації про нього. З появою відомостей або даних про предмет паспорт може поповнюватися додатками на окремі ознаки чи на групу ознак. У разі передачі музейного предмета на постійне зберігання до іншого музею передається і паспорт. |

Продовження додатку С

| 1 | 2 | 3 |
|--|--|---|
| Додаток 13б до Інструкції №290 від 17.07.1985р | Інвентарна книга (науковий інвентар музею) | Інвентарні книги з шифром, що відповідають структурі основного фонду є одними з основних облікових документів музейних предметів та предметів музейного значення. Ведення інвентарних книг, спеціальних інвентарних книг, книг надходження науково-допоміжного фонду може здійснюватися в електронному вигляді за умови дотримання порядку технічного захисту інформації, що зберігається в електронному вигляді. В книзі надходжень основного фонду та інвентарній книзі робиться спеціальна відмітка з обов'язковим посиланням на документ, що містить дозвіл на видачу або виключення предмета. Дана відмітка має бути підписана директором музею та головним зберігачем, скріплена печаткою музею. |
| Додаток 15 до Інструкції №290 від 17.07.1985р | Акт звірки наявності музейних предметів | <p>Музеї зобов'язані систематично проводити переоблік музейних зібрань, тобто перевірку наявності та стану збереження предметів, звірку їх з книгами надходжень, інвентарями, актами та іншою обліковою документацією.</p> <p>Музеї з невеликим (до 3000 предметів) зібранням музейних цінностей щорічно проводять перевірку всіх наявних предметів. Музеї, що мають більші зібрання, щорічно проводять перевірку частини музейного зібрання (наприклад, за відділами), відповідно до затвердженого директором музею плану переобліку всіх музейних цінностей.</p> <p>В плані перевірки наявності предметів можуть бути передбачені черговість та визначені строки початку та завершення переобліку музейних цінностей за кожною колекцією музею.</p> <p>Кінцеві підсумки перевірки колекції фіксуються у зведеному акті, що підписує директор та головний зберігач (зав. фондами).</p> <p>Переоблік має проводитись комісією у складі не менше трьох осіб, призначених директором з обов'язковою участю зберігача даної колекції. Результати переобліку повинні бути зафіксовані у спеціальних актах, затверджених директором.</p> |

Додаток Т

Графік документообороту з обліку культурних цінностей для художніх музеїв

| № з/п | Найменування документа | К-ть примірників | Період складання | Відповідальні особи | | Строк передачі до бухгалтерії | Особа (відділ) що отримує | Найменування реєстрів, що складаються на основі |
|-------|---|------------------|---------------------------|----------------------------------|---|---|---|--|
| | | | | за складання | за зміст | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1 | Акт прийому предметів на <u>постійне</u> (тимчасове) зберігання | не менше 3-х | терміново при надходженні | головний зберігач (зав. фондами) | головний зберігач (зав. фондами), затверджується директором, присутні особи | після підписання акту двома сторонами, присутніми особами та візування директором | відділ, де буде зберігатися предмет; особа, що здала предмет | Книга реєстрації актів приймання на постійне зберігання; Книга надходжень на постійне зберігання |
| 2 | Акт прийому предметів на <u>постійне</u> (тимчасове) зберігання | не менше 3-х | терміново при надходженні | головний зберігач (зав. фондами) | головний зберігач (зав. фондами), затверджується директором, присутні особи | після підписання акту двома сторонами, присутніми особами та візування директором | відділ, де буде зберігатися предмет; особа, що здала предмет | Книга реєстрації актів приймання на тимчасове зберігання; Книга надходжень на тимчасове зберігання |
| 3 | Акт видачі предметів на <u>постійне</u> (тимчасове) зберігання | не менше 3-х | терміново при видачі | головний зберігач (зав. фондами) | головний зберігач (зав. фондами), затверджується директором, присутні особи | після підписання акту двома сторонами, присутніми особами та візування директором | відділ, з якого виданий предмет; особа, що прийняла предмет | Книга реєстрації актів видачі з постійного зберігання; Інвентарна книга (науковий інвентар музею); Книга надходжень на постійне зберігання |

Продовження додатку Т

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|---|---|--------------|------------------------|--|---|---|--|--|
| 4 | Акт видачі предметів на постійне (тимчасове) зберігання | не менше 3-х | терміново при видачі | головний зберігач (зав. фондами) | головний зберігач (зав. фондами), затверджується директором, присутні особи | після підписання акту двома сторонами, присутніми особами та візування директором | відділ, з якого виданий предмет; особа, що прийняла предмет | Книга реєстрації актів видачі з тимчасового зберігання; Інвентарна книга (науковий інвентар музею); Книга надходжень на тимчасове зберігання |
| 5 | Акт приймання предметів на матеріально-відповідальне зберігання | не менше 3-х | терміново при передачі | матеріально - відповідальні особи, яка здійснює передачу | матеріально-відповідальні особи, між якими здійснюється передача, затверджується директором, присутні особи | після підписання акту двома сторонами, присутніми особами та візування директором | відділ, де буде зберігатися предмет; відділ, з якого виданий предмет | Спеціальна книга реєстрації актів приймання предметів на матеріально-відповідальне зберігання |
| 6 | Акт внутрішньомузейної передачі | не менше 3-х | терміново при передачі | матеріально - відповідальні особи, яка здійснює передачу | матеріально-відповідальні особи, між якими здійснюється передача, затверджується директором, присутні особи | після підписання акту двома сторонами, присутніми особами та візування директором | відділ, де буде зберігатися предмет; відділ, з якого виданий предмет | Спеціальна книга реєстрації актів внутрішньомузейної передачі |

Продовження додатку Т

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|----|--|---------------|--|---|--|--|--|--|
| 7 | Протокол засідання фондово-закупівельної комісії | не менше 1-го | під час проведення засідання або безпосередньо після нього | секретар фондово-закупівельної комісії | секретар та голова фондово-закупівельної комісії, члени комісії, які були присутні | після підписання протоколу секретарем та головою фондово-закупівельної комісії | керівник, бухгалтер | Журнал реєстрації документації фондово-закупівельної комісії |
| 8 | Науково уніфікований паспорт | у 2-х | можливий найбільш короткий строк | науковий співробітник музею | науковий співробітник музею, зав. відділом, зам. директора з наукової частини (головний зберігач або директор) | не передається | відділ обліку та обробки інформації про музейні предмети | Інвентарна книга (науковий інвентар музею) |
| 9 | Акт звірки наявності музейних предметів | не менше 3-х | під час проведення звірки або безпосередньо після неї | члени інвентарної комісії та зберігач колекції | члени інвентарної комісії, зберігач колекції, головний зберігач (зав. фондами), затверджується директором | після підписання акту членами інвентарної комісії, зберігачем колекції, головним зберігачем (зав. фондами) та візування директором | керівник, бухгалтер | Журнал реєстрації актів звірки наявності музейних предметів |
| 10 | Картка обліку культурних цінностей | не менше 1-го | після заповнення науково уніфікованого паспорта | працівник відділу обліку та обробки інформації про музейні предмети | науковий співробітник музею, зав. відділом, зам. директора з наукової частини (головний зберігач або директор) | створюється для бухгалтерії | відділ обліку та обробки інформації про музейні предмети | Журнал реєстрації карток обліку культурних цінностей |

Картка обліку культурних цінностей

| | | | | |
|--|--|------------------------------------|---|-----------------------------------|
| Група 1 «Реєстраційна інформація музейної установи» | | | | |
| 1.1 | Музей | | | |
| <i>Національний музей історії України</i> | | | | |
| 1.2 | Відділ фондів зберігання | | | |
| <i>документально-речові фонди</i> | | | | |
| 1.3 | Розділ відділу фондів | | | |
| <i>Малярство</i> | | | | |
| 1.4 | Номер за книгою надходжень | | | |
| - | | | | |
| 1.5 | Номер за інвентарною книгою | | | |
| <i>М. 5</i> | | | | |
| 1.6 | Номер за спеціальною інвентарною книгою | | | |
| Шифр спеціальної інвентарної книги обліку музейних предметів, які містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння | | | Номер за спеціальною інвентарною книгою | |
| | | | 7123, 882 | |
| 1.7 | Номер колекційного опису | | | |
| Шифр колекційного опису | | | Номер колекційного опису | |
| | | | | |
| 1.8 | Порядковий номер паспорту | | | |
| Порядковий номер, за яким науково уніфікований паспорт уводиться до Інформаційної системи | | | | |
| 1.9 | Дата ведення до інформаційної системи | | | |
| | | | | |
| 1.10 | Експонування | | | |
| Дата | Постійна експозиція музею (так / ні) | Виставка музею (так / ні) | Виставка поза межами музею | |
| | | | Назва місця перебування | Період виставки |
| | | | <i>Розділ експозиції «Україна XVII ст.»</i> | <i>з 2001р.</i> |
| | | | <i>Виставка «Гетьманські клейноди та особисті речі Б. Хмельницького з музеїв Європи</i> | <i>з 04.02.02р. по 01.09.02р.</i> |
| 1.11 | Відповідальні | | | |
| Дата | Прізвище, ім'я, по-батькові відповідальної особи | | | |
| | За складання інформації | За зберіганням культурної цінності | За затвердження вказаних даних (заступник директора) | Інші |
| <i>08.07.13р.</i> | <i>Походяца О.Б.</i> | <i>Федотова О.Ф.</i> | <i>Ковтанюк Н.Г.</i> | <i>Литовченко А.В.</i> |

Продовження додатку У

| Група 2 «Інформація про музейний предмет» | | | | | | |
|--|---|------------------|--|-------------------------------------|-------------------------|------|
| 2.1 | Назва | | | | | |
| <i>Портрет гетьмана Богдана Зінодія Хмельницького</i> | | | | | | |
| 2.2 | Автор або виробник | | | | | |
| Прізвище, ім'я, по батькові (по змозі - повністю) | | | | | | |
| Дати життя автора (художника, скульптора, письменника та ін.) | | | | | | |
| Назви фондоутворювача і виготовлювача, якщо предмет серійно випущений на виробництві | | | <i>Іконописна майстерня Микола-Медведівського монастиря</i> | | | |
| Для невідомого художника або майстра належність до відповідної школи чи кола | | | | | | |
| 2.3 | Час і місце створення (виготовлення) | | | | | |
| Дата створення предмета в загальноприйнятій формі (рік, вік, період і т.ін.) | | | <i>XVIII ст.</i> | | | |
| Географічна назва місця створення предмета (назва на момент створення) | | | <i>Україна, Іконописна майстерня Микола-Медведівського монастиря</i> | | | |
| Відомості про країну чи місто створення предмета | | | | | | |
| Культура чи регіон розповсюдження (для археологічних пам'яток створених до виникнення класового суспільства і державності) | | | | | | |
| 2.4 | Класифікація музейного предмету | | | | | |
| | Речові | Образотворчі | Письмові | Кіно (відео) | Фото | Фоно |
| Належність до одного чи декількох типів (джерел) за класифікацією (так / ні) | | <i>так</i> | | | | |
| Назва типу (джерела), прийнятого в музеї (так / ні) | | <i>так</i> | | | | |
| 2.5 | Кількість | | | | | |
| Один предмет (так/ні) | Комплект ідентичних предметів (так/ні) | | | Група ідентичних предметів (так/ні) | | |
| <i>так</i> | | | | | | |
| 2.6 | Розміри | | | | | |
| Найменування виміру (м, см, мм) | Висота | Ширина | Довжина | Діаметр | Кількість аркушів* | |
| | <i>69,5</i> | <i>55,5</i> | | | | |
| * Для графіки, рідкісних стародруків та цінних рукописних книг | | | | | | |
| 2.7 | Матеріал | | | | | |
| Першим зазначається матеріал, який переважає | | | | | | |
| Перелік видів матеріалів | | Для виготовлення | | | Орієнтовна кількість, % | |
| | | предмету | складової частини | | | |
| <i>полотно</i> | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| 2.8 | Дорогоцінні матеріали | | | | | |
| Поле заповнюється виключно на підставі акта експертизи якості дорогоцінних металів, виданого органом державного пробірної контролю у складі Державної пробірної служби Міністерства фінансів України | | | | | | |

Продовження додатку У

| Назва | Маса (г) | | | Проба | | | |
|-------------------------|---|-----------|-----------|--------------|--------|--------|---------|
| | Загальна | Лігатурна | У чистоті | | | | |
| 2.9 | Дорогоцінне каміння | | | | | | |
| | Поле заповнюється виключно на підставі висновку експертизи якості дорогоцінного каміння, виданого Державним гемологічним центром України. Зазначаються назва і вид огранування кожного виду дорогоцінного каміння окремо. | | | | | | |
| Назва і вид огранування | К-ть | Маса | | Розміри (мм) | | | |
| | | Карати | Грами | Довжина | Ширина | Висота | Діаметр |

| Група 3 «Дані про спосіб надходження» | | | | |
|---|--|--------------------|------------------------------------|--|
| 3.1 | Джерело надходження | | | |
| Назва країни | <i>Україна</i> | | | |
| Назва населеного пункту | <i>Зберігався у Миколо-Медведівському монастирі (с. Медведівка на Черкащині)</i> | | | |
| Адреса установи, звідки надійшов предмет | | | | |
| Прізвище, ім'я, по батькові особи, яка його передала | | | | |
| 3.2 | Спосіб надходження | | | |
| Закупка (так / ні) | Замовлення (так / ні) | Дарунок (так / ні) | Передача (так / ні) | |
| | | | <i>X</i> | |
| 3.3 | Документи | | | |
| Назви документів, на підставі яких предмет включено до музейного зібрання | | | Реквізити документів (дата, номер) | |
| Висновок експертизи | | | | |
| Договірна документація (договір дарування, договір купівлі-продажу, договір про благодійний внесок, польовий опис тощо) | | | | |
| Акт приймання на постійне зберігання | | | | |

| Група 4 «Дані про фактичну наявність, стан збереження та оцінку» | | | | |
|--|--|---|-------------------------------|-------------------------------------|
| 4.1 | Стан збереження | | | |
| Дата огляду | Без пошкоджень (так / ні) | Задовільний (так / ні) | Незадовільний** (так / ні) | |
| | | | | |
| ** Дані заповнюються у разі виявлення незадовільного стану | | | | |
| Дата огляду | Місця і розміри пошкоджень | | | |
| | | | | |
| 4.2 | Реставрація і рекомендації щодо реставрації | | | |
| Рекомендації щодо реставрації (зазначається кінцева дата строку виконання) | | | | |
| Дата огляду | Термінова реставрація | Консервація | Профілактичний огляд | |
| | | | <i>X</i> | |
| Дані про проведені реставрації | | | | |
| Дата проведення | ПІБ реставратора | Назва організації, яка проводила роботи | Стислий опис проведених робіт | Назва документу про виконані роботи |
| | <i>Ф. Демидчук, Д. Невкричин</i> | | | |

Продовження додатку У

| 4.3 Дані про оціночну вартість | | | | | |
|---|--------------------------|---------------------|----------------------------|------|-----------------|
| Характер оцінки | Оціночна вартість (грн.) | Дата оцінки | Курс валюти на дату оцінки | | |
| | | | долар | євро | фунти стерлінги |
| <i>Первісна</i> | <i>80000 грн.</i> | | | | |
| <i>Додаткові:</i> | | | | | |
| щорічна | | | | | |
| Періодична (інтервал між оцінками більше ніж рік) | | | | | |
| Позачергова (термінова, за необхідністю). | | | | | |
| 4.4 Звіряння наявності | | | | | |
| Дата звіряння | Номер і дата акту | Результати звіряння | | | Примітки |
| | | | | | |

**Розшифровка до класифікації інформації,
зазначеної у запропонованій картці обліку культурних цінностей**

| № з/п | Назва даних | Опис даних про культурні цінності |
|--|---|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Група 1 «Реєстраційна інформація музейної установи» | | |
| 1.1 | Музей | Повна назва музею. |
| 1.2 | Відділ фондів зберігання | Повна назва відділу фондів чи групи зберігання, до якого(ї) віднесено музейний предмет. |
| 1.3 | Розділ відділу фондів | Назва розділу відділу фондів. |
| 1.4 | Номер за книгою надходжень | порядковий номер, за яким предмет включено до книги надходжень. Шифр книги надходжень і номер наносяться на предмет. |
| 1.5 | Номер за інвентарною книгою | Порядковий номер, за яким предмет включено до інвентарної книги. Шифр інвентарної книги і номер наносяться на предмет. |
| 1.6 | Номер за спеціальною інвентарною книгою | Порядковий номер, за яким предмет включено до відповідної спеціальної інвентарної книги обліку музейних предметів, які містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння. Шифр спеціальної інвентарної книги і номер наносяться на предмет. |
| 1.7 | Номер колекційного опису | Шифр і номер колекційного опису. |
| 1.8 | Порядковий номер паспорту | Порядковий номер, за яким науково уніфікований паспорт уводиться до Інформаційної системи. |
| 1.9 | Дата ведення до інформаційної системи | Дата введення інформації до Інформаційної системи: число, місяць, рік. |
| 1.10 | Експонування | Дані про експонування і використання музейного предмета в постійній експозиції або на виставках у музеї і за його межами. |
| 1.11 | Відповідальні | Зазначається відповідальні особи за складання інформації, за зберіганням культурної цінності та особи, що затвердили вказані дані (заступник директора). |

Продовження додатку Ф

| 1 | 2 | 3 |
|--|--------------------|---|
| Група 2 «Інформація про музейний предмет» | | |
| 2.1 | Назва | <p>Записується, починаючи з предметного слова. Слід мати на увазі:</p> <p>а) якщо паспорт складається на один музейний предмет, то записується його точна назва (авторська, функціональна чи умовна, яка йому дана в музеї), для образотворчих сюжетів дається назва в лапках.</p> <p>б) якщо предмет є частиною комплексу (серія графічних творів, фрагменти іконостаса, окремі предмети сервізу, костюма, гарнітура і т.ін.), який має власну назву, то після коми записується повна назва комплексу.</p> <p>в) якщо паспорт заповнюється на комплекс предметів, які підлягають єдиному опису (документальний фонд, колекція, гарнітур і т. н.), то перед власною назвою записується слово, яке визначає зміст комплексу.</p> <p>г) для назв періодичних видань або інших предметів іноземною мовою, спочатку записується його назва в українській транскрипції, далі в дужках наводиться відповідне оригінальне (іноземне) написання, потім українською мовою.</p> |
| 2.2 | Автор або виробник | <p>Прізвище, ім'я, по батькові (по змозі - повністю) і дати життя автора (художника, скульптора, письменника та н.).</p> <p>Для іноземного автора його прізвище зазначається спочатку в українській транскрипції, а потім мовою оригіналу, далі українською мовою.</p> <p>Якщо автор відомий під псевдонімом, то після нього в дужках записується прізвище автора.</p> <p>Якщо рік народження або смерті автора за старим і новим стилями не збігаються, то обидва роки записуються через косу риску.</p> <p>Якщо автор предмета невідомий, то запис робиться відповідно до загальноприйнятих правил.</p> <p>Якщо авторів декілька, то прізвища і дати народження записуються послідовно, через кому.</p> <p>Якщо прізвище автора визначено не точно, то ставиться знак запитання.</p> <p>Якщо зазначається приблизна дата, то наводиться слово «бл.» («близько»).</p> <p>Крім автора, у полі записуються також назви фондоутворювача і виготовлювача, якщо предмет серійно випущений на виробництві.</p> <p>Якщо предмет невідомого художника або майстра можна віднести до відповідної школи чи кола, то в цьому полі зазначається належність художника до відповідної школи чи кола.</p> |

Продовження додатку Ф

| 1 | 2 | 3 |
|-----|--------------------------------------|---|
| 2.3 | Час і місце створення (виготовлення) | Дата створення предмета в загальноприйнятій формі (рік, вік, період і т.ін.). Якщо предмет або предмети, які складають комплекс, датуються кількома датами, то в полі перераховуються послідовно всі дати через кому. Якщо дата створення предмета невідома, то записується: "дата невідома". Додаткові дані до цього поля (уточнювальна дата або вказівка на перевидання книги) даються в дужках. Записується географічна назва місця створення предмета: відомості про країну чи місто. Географічна назва зазначається на момент створення предмета. Щодо археологічних пам'яток, створених до виникнення класового суспільства і державності, у полі необхідно вказати відповідну культуру чи регіон розповсюдження. |
| 2.4 | Класифікація музейного предмету | У сучасному музеєзнавстві музейні предмети (крім природничих) поділяються на шість типів (джерел) - речові, образотворчі, письмові, кіно (відео), фото, фоно. У полі "класифікація" зазначається належність предмета до одного чи декількох типів (джерел). Якщо предмет можна зарахувати до декількох типів (джерел) одночасно, то вони записуються послідовно, через кому, причому першим той тип (джерело), який прийнято в музеї. |
| 2.5 | Кількість | Заповнюється один паспорт на кожний предмет. В окремих випадках один паспорт можна заповнювати і на комплект або групу ідентичних предметів, у залежності від необхідності чи значимості. |
| 2.6 | Розміри | Розміри предмета визначаються вимірами: висотою, яка позначається латинською буквою h, довжиною - l, шириною - a, діаметром - d. В окремих випадках для великогабаритних предметів використовуються одиниці виміру - метри. Для предметів, які містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, нумізматики, графіки, малогабаритних предметів - міліметри. Для графіки - два розміри: аркуша і зображення. Для рідкісних стародруків до 1825 р. і цінних рукописних книг до поч. ХХ ст. указуються: довжина, ширина, висота та кількість аркушів. |
| 2.7 | Матеріал | Перераховуються усі види матеріалів, які були використані при створенні (виготовленні) предмета та його складових частин. Першим зазначається матеріал, який переважає |

Продовження додатку Ф

| 1 | 2 | 3 |
|--|-----------------------|--|
| 2.8 | Дорогоцінні матеріали | <p>Поле заповнюється виключно на підставі акта експертизи якості дорогоцінних металів, виданого органом державного пробірного контролю у складі Державної пробірної служби Міністерства фінансів України. Зазначається назва кожного з видів дорогоцінних металів, який міститься у предметі. Наприклад: золото; срібло; платина.</p> <p>Указується загальна, лігатурна, у чистоті маса (у грамах) кожного з видів дорогоцінних металів.</p> <p>Маса предметів із золота та металів платинової групи зазначається: для предметів до 1 кг з точністю до $\pm 0,01$ г, понад 1 кг - з точністю до $\pm 0,1$ г. Для предметів із срібла маса зазначається з точністю до 0,1 г. Зазначається проба кожного виду дорогоцінних металів: золото - 750; срібло - 875.</p> |
| 2.9 | Дорогоцінне каміння | <p>Поле заповнюється виключно на підставі висновку експертизи якості дорогоцінного каміння, виданого Державним гемологічним центром України. Зазначаються назва і вид огранування кожного виду дорогоцінного каміння окремо.</p> <p>Указується загальна кількість дорогоцінних каменів у предметі, з них кількість дорогоцінних каменів кожного виду окремо. Зазначається загальна маса дорогоцінних каменів, з них маса дорогоцінних каменів кожного виду дається окремо. Маса дорогоцінного каміння зазначається у каратах (кар), з точністю до 0,01 карата - для дорогоцінного каміння I порядку, з точністю до 0,1 карата - для дорогоцінного каміння II, III, IV порядку.</p> <p>Маса напівдорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення, гагату, слонової та мамонтової кістки - у грамах (г), з точністю до 0,1 г.</p> <p>Указуються розміри кожного виду дорогоцінних каменів у міліметрах (мм) з точністю до 0,01 мм. Розміри дорогоцінних каменів зазначаються таким чином: довжина (l), ширина (a), висота (h). Для каменів круглої форми - діаметр (d). Для каменів неправильної форми вказуються два розміри: за найбільшим і найменшим діаметром.</p> |
| Група 3 «Дані про спосіб надходження» | | |
| 3.1 | Джерело надходження | Записуються назва країни, населеного пункту, адреса установи, звідки надійшов предмет до музею, та прізвище, ім'я, по батькові особи, яка його передала |
| 3.2 | Спосіб надходження | Зазначається спосіб надходження: закупка, замовлення, дарунок, передача |
| 3.3 | Документи | <p>Перераховуються документи, на підставі яких предмет включено до музейного зібрання.</p> <p>Наприклад: висновок експертизи якості дорогоцінного каміння Державного гемологічного центру України та інші документи, які супроводили предмет (договір дарування, договір купівлі-продажу, договір про благодійний внесок, польовий опис тощо); акт приймання на постійне зберігання № 143 від 15.09.1969р.</p> |

Продовження додатку Ф

| 1 | 2 | 3 |
|---|---|---|
| Група 4 «Дані про фактичну наявність, стан збереження та оцінку» | | |
| 4.1 | Стан збереження | <p>Дається характеристика стану збереження музейного предмета за схемою: без пошкоджень, задовільний, незадовільний.</p> <p>Якщо стан збереження предмета повний, то його слід характеризувати як «без пошкоджень».</p> <p>Якщо предмет не має механічних пошкоджень, але має місце забруднення, то стан збереження зазначається як «задовільний».</p> <p>Якщо предмет має механічні пошкодження - осипи, прориви, тріщини, сколи та н., то стан збереження зазначається як «незадовільний», причому вказуються місця і розміри пошкоджень.</p> |
| 4.2 | Реставрація і рекомендації щодо реставрації | <p>Указуються дата проведення реставрації, прізвище, ім'я та по батькові реставратора, точна назва організації, яка проводила реставраційні роботи, стислий опис цих робіт. У полі можуть бути посилання на відповідні документи. Також зазначаються відомості про термінова реставрація, консервація, профілактичний огляд.</p> |
| 4.3 | Дані про оціночну вартість* | <p>Заноситься оціночна вартість музейного предмета. В цьому розділі пропонується зафіксувати оціночну вартість в національній валюті (гривня) предмета культурної цінності на дату оцінки в декількох сталих валютах (доларах, євро, фунти стерлінги) - валютах основних бірж, де обертаються культурні цінності. Також, пропонується зазначити характер проведення оцінок: попередня (первісна) оцінка, а також додаткові - щорічна, періодична (коли інтервал між оцінками більше ніж рік) та позачергова (термінова, за необхідністю).</p> |
| 4.4 | Звіряння наявності | <p>Поле заповнюється з посиланням на документи. Зазначаються дати актів усіх звірянь наявності предметів з фондово-обліковою документацією музею</p> |

* Удосконалено автором шляхом розширення даних про оціночну вартість культурної цінності. Даний розділ введено замість показника «Оціночна вартість, грн.»

Додаток Х

**Приклади відображення в бухгалтерському обліку бюджетних установ
операцій з визнання та руху музейних цінностей**

| № з/п | Зміст господарських операцій | Кореспонденція субрахунків | |
|---|---|---------------------------------------|---|
| | | за дебетом | за кредитом |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Оприбуткування музейних цінностей | | | |
| 1.1 | Оприбуткування музейних цінностей (вартість без податку на додану вартість): | | |
| 1.1.1 | - у разі попередньої оплати | 111.1.1, 111.1.2, 111.2.1, 111.2.2 | 364 |
| 1.1.2 | - у разі сплати після їх отримання | 111.1.1, 111.1.2, 111.2.1, 111.2.2 | 675 |
| 1.2 | Водночас проводиться другий запис (сума без ПДВ): | | |
| 1.2.1 | - при оплаті коштами загального фонду | 801, 802 | 401 |
| 1.2.2 | - при оплаті коштами спеціального фонду | 811-813 | 401 |
| 1.3 | Відображення суми ПДВ: | | |
| 1.3.1 | - при оплаті коштами загального фонду | 801, 802 | 364, 675 |
| 1.3.2 | - при оплаті коштами спеціального фонду, в т.ч.: | | |
| 1.3.2.1 | • якщо ПДВ не включено до податкового кредиту | 811-813 | 364, 675 |
| 1.3.2.2 | • якщо ПДВ включено до податкового кредиту | 641 | 364, 675 |
| 2. Безоплатне отримання музейних цінностей (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності) | | | |
| 2.1 | Безоплатне отримання музейних цінностей | 111.1.1, 111.1.2, 111.2.1, 111.2.2 | 364 |
| 2.2 | Водночас проводиться другий запис (у разі необхідності амортизації) | 812 | 401, 132 |
| 3. Безоплатне отримання та передача музейних цінностей за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності | | | |
| 3.1 | Безоплатне отримання музейних цінностей за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності | 111.1.1, 111.1.2, 111.2.1, 111.2.2 | 401, 132 |
| 3.2 | Безоплатна передача музейних цінностей за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності | 401, 132 | 111.1.1, 111.1.2, 111.2.1, 111.2.2 |
| 4. Реалізація музейних цінностей | | | |
| 4.1 | Реалізація музейних цінностей (без дооцінки, уцінки та індексації) | 364, 675, 132, 401 | 711, 111.1.1, 111.1.2, 111.2.1, 111.2.2 |
| 4.2 | Реалізація музейних цінностей | | |

Продовження Додатку X

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|--|---------------------------------------|---------------------------------------|
| 4.2.1 | - після проведення індексації, дооцінки | 111.1.1, 111.1.2, 111.2.1, 111.2.2 | 401, 132 |
| 4.2.2 | - після уцінки | 401, 132 | 111.1.1, 111.1.2, 111.2.1, 111.2.2 |
| 5. Списання музейних цінностей | | | |
| 5.1 | Списання вартості музейних цінностей, які стали непридатними, у порядку, визначеному законодавством | 401, 132 | 111.1.1, 111.1.2, 111.2.1, 111.2.2 |
| 5.2 | Списання музейних цінностей унаслідок нестачі, установлені при інвентаризації | 401, 132 | 111.1.1, 111.1.2, 111.2.1, 111.2.2 |
| 5.3 | Якщо встановлено винні особи, водночас проводиться другий запис на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб | 363 | 711 |
| 5.4 | Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 07 здійснюється запис про відображення сум нестач необоротних активів | | |
| 6. Нарахування суми зносу на музейні цінності | | | |
| (за необхідності) | | | |
| 6.1 | Нарахування суми зносу на музейні цінності (за необхідності) | 401 | 132 |

Джерело: побудовано автором

Додаток Ц

**Приклади відображення в бухгалтерському обліку бюджетних установ
надходження та використання благодійної допомоги**

| № з/п | Зміст господарських операцій | Кореспонденція субрахунків | |
|--|--|----------------------------|----------------------|
| | | за дебетом | за кредитом |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Облік сум на виконання визначених напрямів використання (доручень) | | | |
| 1.1 | Надійшли кошти для виконання окремих доручень Одночасно відображається сума доходу за іншими джерелами власних надходжень | 301,324 673 | 673 712.1 |
| 1.2 | Внесені з каси на спеціальний реєстраційний рахунок суми за дорученнями, одержані готівкою | 324 | 301 |
| 1.3 | Перераховано постачальникам на виконання окремих доручень | 361,364, 675 | 324 |
| 1.4 | Прийняті роботи (послуги), виконані за рахунок сум за дорученнями | 812.1 | 361,364, 675 |
| 1.5 | Оприбутковані матеріали і продукти харчування, придбані за рахунок сум за дорученнями | 231 235, 238, 239 | 361,364, 675 |
| 1.6 | Списані витрачені матеріали, придбані за рахунок сум за дорученнями | 812.1 | 231 235, 238, 239 |
| 2. Облік благодійних сум без визначених напрямів використання | | | |
| 2.1 | Отримані благодійні внески, спонсорські внески та інша гуманітарна допомога грошовими коштами | 301, 302, 314, 318,324 | 712.2 |
| 2.2 | Здійснені платежі різним організаціям за рахунок благодійних, спонсорських внесків, гуманітарної допомоги. | 364, 675 | 314, 324, 318 |
| 2.3 | Списано вартість отриманих робіт та послуг за рахунок благодійних та спонсорських внесків, гуманітарної допомоги | 812.2 | 364, 675 |
| 2.4 | Отримані матеріали, що придбані за кошти гуманітарної допомоги | 231–236, 238, 239 | 364 |
| 2.5 | Списані витрачені матеріали | 812.2 | 231–236, 238, 239 |
| 2.6 | Отримані МШП, придбані за кошти гуманітарної допомоги | 221 | 364 |
| 2.7 | Одночасно проводиться другий запис по створенню фондів в МШП | 812.2 | 411 |
| 2.8 | Отримано необоротні активи за кошти гуманітарної допомоги | 101–122 | 364 |
| 2.9 | Одночасно проводиться запис по створенню фондів в необоротних активах | 812.2 | 401 |

Продовження Додатку Ц

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|--|----------------------------|--------------|
| 3. Облік благодійних сум, внесених на депозит | | | |
| 3.1 | Отримані благодійні внески, спонсорські внески та інша гуманітарна допомога грошовими коштами | 301, 302, 314, 318, 324 | 712.1, 712.2 |
| 3.2 | Відкриття депозитних рахунків | 812.1, 812.2 | 314, 324 |
| 3.3 | Передача грошових коштів на депозит за рахунок благодійних, спонсорських внесків, гуманітарної допомоги. | 364, 675 | 314, 324 |
| 3.4 | Повернення грошових коштів з депозиту за рахунок благодійних, спонсорських внесків, гуманітарної допомоги. | 314, 324 | 364, 675 |
| 3.5 | Отримання відсотків за депозитними рахунками | 314, 324 | 712.1, 712.2 |
| 4. Облік благодійних сум на валютних рахунках | | | |
| 4.1 | Нарахована курсова різниця на кошти на валютному рахунку (щомісяця при зміні курсу): | | |
| | при збільшенні курсу | 318 | 442 |
| | Водночас проводиться другий запис | 442 | 712.1, 712.2 |
| | при зменшенні курсу | 442 | 318 |
| 4.2 | Водночас проводиться другий запис | 712.1, 712.2 | 442 |
| | Переоцінка зобов'язань, узятих в іноземній валюті: | | |
| | при збільшенні курсу | 812.1, 812.2 | 442 |
| | Водночас проводиться другий запис | 442 | 675 |
| 4.3 | при зменшенні курсу | 442 | 812.1, 812.2 |
| | Водночас проводиться другий запис | 675 | 442 |
| | Перерахування у валюту звітності попередньої оплати, сплаченої іншим особам в іноземній валюті: | | |
| | при збільшенні курсу | 364 | 442 |
| 4.4 | У момент отримання товару (робіт, послуг) | 442 | 812.1, 812.2 |
| | при зменшенні курсу | 442 | 364 |
| 4.5 | У момент отримання товару (робіт, послуг) | 812.1, 812.2 | 442 |
| | Перерахована валюта для надання послуг, виконання робіт тощо | 364 | 318 |
| 4.5 | Списано на фактичні видатки, отримані послуги, виконані роботи (за курсом перерахування авансу) | 812.1, 812.2 | 364 |

Джерело: побудовано автором

Додаток Ш
Таблиця 1

**Примірний перелік об'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів за
рівнями ризику для музейних бюджетних установ**

| № з/п | Об'єкт контролю / підконтрольний суб'єкт | Рівень ризику | | | Примітка |
|-------|---|---------------|----------|---------|----------|
| | | високий | середній | низький | |
| 1 | КПКВ 1801190 «Забезпечення діяльності національних музеїв, національних і державних бібліотек» | | X | | |
| 2 | КПКВ 1801490 «Збереження історико-культурної та архітектурної спадщини в національних і державних заповідниках, здійснення заходів з охорони культурної спадщини, паспортизація інвентаризація та реставрація пам'яток архітектури, культури та світової спадщини ЮНЕСКО» | X | | | |
| 3 | Програма використання ресурсів отриманих від спонсорських організацій та меценатів | X | | | |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 10 | Управління бюджетними коштами, спрямованих на охорону та збереження культурних цінностей | | X | | |
| 11 | Бухгалтерський облік та звітність | | X | | |
| 12 | Будівництво, капітальний ремонт та реставрація | X | | | |
| 13 | Управління об'єктами державної власності | X | | | |
| 14 | Кадрове забезпечення | | | X | |
| 15 | Державні закупівлі | X | | | |
| 16 | Управління залученими ресурсами від спонсорських організацій та меценатів | X | | | |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 50 | Музейні бюджетні установи залежно від обсягу державних коштів та майна, що підлягає охопленню аудитом: | | | | |
| 50.1 | понад 5 млн грн. | X | | | |
| 50.2 | від 1 до 5 млн грн. | | X | | |
| 50.3 | до 1 млн грн. | | | X | |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| | Разом | 42 | 30 | 20 | |

Додаток Ш
Таблиця 2

**Орієнтовний перелік можливих порушень
фінансово-бюджетної дисципліни, типових помилок, ризикових сфер
для неефективних управлінських рішень з ранжуванням ризиків
для музейної бюджетної установи**

| Групи та види порушень і помилок, сфери неефективних управлінських рішень | Рівень ризику | | |
|---|---------------|----------|---------|
| | високий | Середній | низький |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| I. Недоотримання (втрата) доходів, допущене внаслідок: | X | | |
| 1) безпідставного надання суб'єктам господарювання та фізичним особам ресурсів (у тому числі культурних цінностей)) у безоплатне користування | | | |
| 2) навмисне заниження ціни або вартості та обсягів реалізованого майна, наданих платних послуг, виконаних робіт, орендної плати, надання пільг та знижок при реалізації | | X | |
| 3) неперерахування до бюджету належних сум | | | X |
| 4) укладання економічно не вигідних договорів, незастосування фінансових санкцій до окремих постачальників / дебіторів у разі невиконання ними умов договорів | X | | |
| II. Незаконні витрати, допущені внаслідок: | | | |
| 1) незаконного відчуження майна та інших активів, а також неправомірного їх списання | X | | |
| 2) незаконне списання простроченої дебіторської заборгованості України | | | X |
| 3) безпідставного завищення обсягів та вартості отриманих робіт, товарів, послуг; проведення безтоварних (фіктивних) операцій | | X | |
| 4) незаконного покриття витрат орендарів | X | | |
| 5) незаконних виплат заробітної плати та заохочень | | X | |
| 6) необґрунтованих переplat підзвітних сум відшкодування витрат при відрядженнях | | | X |
| 7) здійснення музейними установами запозичень у будь-якій формі або надання кредитів | | | X |
| 8) здійснення видатків, які мають проводитися з іншого бюджету | | | X |
| 9) здійснення видатків без бюджетних призначень або з їх перевищенням | | | X |
| 10) спрямування коштів загального фонду до спеціального фонду, на спеціальні (реєстраційні) рахунки | | | X |

Продовження табл. 2 Додатку Ш

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|---|---|---|
| III. Нецільові витрати, допущені внаслідок: | | | |
| - невідповідності використання бюджетних коштів бюджетним призначенням, напрямом використання за бюджетними програмами КПКВ 1801190, 1801490 бюджетним асигнуванням | | | X |
| - необґрунтована невиплата заробітної плати | | X | |
| IV. Втрати від недостачі чи псування: | | | |
| - готівки, цінних паперів і грошових документів | | X | |
| - основних засобів (у тому числі культурних цінностей), нематеріальних активів та інших товарно-матеріальних цінностей | X | | |
| V. Порушення фінансово-бюджетної дисципліни, що не призвели до реальних фінансових втрат | | | |
| 1) завищення кредиторської заборгованості та зобов'язань | | X | |
| 2) взяття до сплати зобов'язань без бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень | | | X |
| 3) завищення потреби в бюджетних коштах, включення недостовірних показників до бюджетних запитів | X | X | |
| 4) заниження в обліку вартості активів, дебіторської та кредиторської заборгованості, лишки активів | | X | |
| 5) незаконні операції з державними коштами | | X | |
| 6) порушення у сфері державних закупівель | X | | |
| VI. Ризикові сфери для прийняття неефективних управлінських рішень: | | | |
| 1) централізовані та децентралізовані державні закупівлі | X | | |
| 2) реалізація нерухомого та рухомого майна | X | | |
| 3) облік, використання та відчуження земельних ділянок | X | | |
| 4) будівництво, капітальний ремонт та реставрація | X | | |
| 5) облік, використання і відчуження майна | X | | |
| 6) управління діяльністю музейної установи та її структурних підрозділів | X | | |
| 7) планування, фінансування, облік та звітність | X | | |
| 8) надання в оренду нерухомого та рухомого майна | X | | |
| 9) робота з кадрами | | X | |
| 10) суттєві організаційно-структурні (у тому числі ліквідація, приєднання, скорочення, поділ, реорганізація | | X | |
| 12) управління бюджетними коштами та державним (комунальним) майном при зміні керівника, головного бухгалтера, керівників структурних підрозділів та матеріально відповідальних осіб | | X | |
| 13) управлінські рішення, наслідком яких є зростання або незменшення обсягу кредиторської заборгованості (зобов'язань) | X | | |
| 14) управлінські рішення, наслідком яких є зростання або незменшення обсягу дебіторської заборгованості | X | | |
| 15) управлінські рішення, наслідком яких є зростання або незменшення обсягу заборгованості з оплати праці | X | | |

Додаток Ш
Таблиця 3

**Орієнтовні обсяги часу на проведення внутрішніх аудитів
для музейної бюджетної установи**

| № з/п | Види аудитів | Орієнтовні обсяги часу на проведення внутрішніх аудитів залежно від рівнів ризиків, людино-днів | | | Примітка |
|-------|--|---|----------|---------|----------|
| | | високий | середній | низький | |
| 1 | Аудит ефективності, змішаний та комплексний аудити | 135 | 90 | 45 | |
| 2 | Фінансовий аудит | 45 | 30 | 15 | |
| 3 | Аудит відповідності | 45 | 30 | 15 | |
| 4 | Аудит окремих питань діяльності (фінансовий або відповідності) | 30 | 20 | 10 | |

Орієнтовні норми розподілу робочого часу структурного підрозділу внутрішнього аудиту музейної бюджетної установи на 2015 рік

1. Загальна кількість робочих днів на рік - 250 р. д.
2. Відпустка (щорічна основна та додаткова - 45 днів) - 33 р. д.
3. Загальна кількість робочих днів за мінусом відпусток - 217 р. д.

| № з/п | Категорія персоналу | Орієнтовні норми розподілу робочого часу по структурному підрозділу | | | | | | | | | | | | | | | |
|----------------------------|----------------------|---|----|-------------------------------|----|---|----|--|----|------------------------------|----|---|----|---|----|-----------|----|
| | | Основна діяльність з внутрішнього аудиту | | | | | | Інші види діяльності, пов'язаних з аудитом | | | | | | Підтримання необхідного рівня професійного розвитку аудиторів | | Інші цілі | |
| | | всього | | у тому числі | | | | всього | | у тому числі | | | | | | | |
| | | | | проведення внутрішніх аудитів | | підготовку до аудитів, реалізацію їх матеріалів | | | | виконання функцій управління | | консультації та інші превентивні заходи | | | | | |
| роб. днів | % | роб. днів | % | роб. днів | % | роб. днів | % | роб. днів | % | роб. днів | % | роб. днів | % | роб. днів | % | роб. днів | % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 |
| 1 | Керівник підрозділу | 22 | 10 | 11 | 5 | 11 | 5 | 195 | 90 | 130 | 60 | 54 | 25 | 11 | 5 | 0 | 0 |
| 2 | Головний спеціаліст | 152 | 70 | 130 | 60 | 22 | 10 | 65 | 30 | 25 | 12 | 24 | 11 | 16 | 7 | 0 | 0 |
| 3 | Провідний спеціаліст | 174 | 80 | 163 | 75 | 11 | 5 | 43 | 20 | 13 | 6 | 15 | 7 | 15 | 7 | 0 | 0 |
| Разом по підрозділу | | 348 | | 304 | | 44 | | 303 | | 168 | | 93 | | 42 | | 0 | |

Додаток Ш
Таблиця 5

**Орієнтовний розподіл планового обсягу робочого часу
на проведення внутрішніх аудитів в залежності від встановлених рівнів ризику
об'єктів контролю (підконтрольних суб'єктів)
для музейної бюджетної установи**

| № з/п | Аудиторські завдання | Частка планового обсягу робочого часу на проведення внутрішніх аудитів, % |
|----------|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Планові аудити об'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів, усього, у тому числі за рівнями ризику: | 75 |
| | - високий | 50 |
| | - середній | 15 |
| | - низький | 10 |
| 2 | Резерв часу на проведення позапланових аудитів за рішенням керівника органу державного сектора, усього, у тому числі: | 25 |
| | - за власною ініціативою, відповідно до положень нормативно-правових актів та за дорученнями вищих за підпорядкованістю органів влади (посадових осіб) | 15 |
| | - за ініціативою правоохоронних органів | 10 |
| 3 | Разом | 100 |

Додаток Ш

Таблиця 6

Погоджено

Затверджую

(посада керівника органу Державної фінансової інспекції України)

(посада міністра культури України)

(підпис) (ініціали, прізвище)

(підпис) (ініціали, прізвище)

« ____ » _____ 20 ____ р.

« ____ » _____ 20 ____ р.

План роботи

(назва підрозділу внутрішнього аудиту музейної бюджетної установи)

на _____ півріччя 20 ____ року

| № з/п | Назва заходу | Підстава/ризика | Напряму аудиту | Місцезнаходження підконтрольного об'єкта (область/місто) | Дата закінчення попереднього контрольного заходу | Період діяльності, який охоплюється аудитом | Відповідальні (структурні одиниці, посадові особи) | Терміни виконання (квартал) та дата надання матеріалів |
|--|---|--|----------------|--|--|---|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| I. Забезпечення реалізації державної політики у сфері внутрішнього аудиту та консультування | | | | | | | | |
| 1 | Підведення підсумків роботи підрозділу внутрішнього аудиту (надалі - ПВА) | Порядок №1001, Стандарти внутрішнього аудиту, Положення про ПВА, Порядок проведення внутрішнього аудиту» | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | X |
| 1.1 | - за попередній звітний період | | X | X | X | X | | Дата |
| 1.2 | - за квартал поточного звітного періоду | | X | X | X | X | | Дата |
| 2 | Підготовка матеріалів для розгляду на засіданні колегії за результатами внутрішнього аудиту | | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | За планом роботи колегії |
| 3 | Опрацювання проектів документів із питань внутрішнього аудиту | | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | У терміни, установлені керівником |
| 4 | Підготовка проектів нормативно-правових актів за напрямами діяльності підрозділу внутрішнього аудиту | | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | За окремим планом законопроектної роботи |
| 5 | Опрацювання проектів нормативно-правових актів, підготовлених іншими виконавцями, експертиза та надання висновків | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | По мірі надходження проектів нормативно-правових актів | |

Продовження табл. 6 Додатку Ш

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|---|--|---|---|---|---|---|-----------------------------------|--|
| 6 | Складання проектів планів роботи на наступне півріччя та їх погодження з територіальними органами Державної фінансової інспекції | | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | У терміни, визначені керівником |
| 7 | Надання консультацій | | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | За окремим планом та запитом керівництва |
| 8 | Надання допомоги з питань побудови системи внутрішнього контролю | | X | X | X | X | | |

Положення про ПВА - положення про конкретний підрозділ внутрішнього аудиту, затверджене наказом музейної бюджетної установи.
Порядок проведення внутрішнього аудиту - внутрішній документ музейної бюджетної установи, затверджений в установленому порядку наказом керівника.

II. Проведення аудиту

| | | | | | | | | | |
|-----|--|--|---------------|----------------|------|--|-----------------------------------|------|------|
| 1 | Аудит процесу державних закупівель за період з 01.01.____ р. по завершений звітний період 20__року: | Ініціатива ПВА, ризик прийняття неефективних управлінських рішень | Ефективності | X | X | 01.01.____ р. завершений звітний період поточного року | Структурні одиниці/посадові особи | Дата | |
| 1.1 | Структурний підрозділ А, Б... | | Змішаний* | Область, місто | Дата | | | Дата | Дата |
| 1.2 | Музейна установа А, Б.... | | | | Дата | | | Дата | Дата |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | |
| 2 | Аудит використання земельних ділянок музейними бюджетною установою за період з 01.01.____ р. по завершений звітний період 20__року | Ініціатива ПВА, ризик відчуження земельних ділянок або їх нецільового використання | Відповідності | Область, місто | Дата | 01.01.____ р. завершений звітний період поточного року | Структурні одиниці/посадові особи | Дата | |
| 2.1 | Структурний підрозділ А, Б... | | | | Дата | | | Дата | |
| 2.2 | Музейна установа А, Б.... | | | | Дата | | | Дата | |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | |
| 3 | Аудит законності та достовірності звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку музейними бюджетними установами | Ініціатива ПВА, зміна головного бухгалтера | Фінансовий | Область, місто | Дата | 01.01.____ р. завершений звітний період поточного року | Структурні одиниці/посадові особи | Дата | |

Продовження табл. 6 Додатку Ш

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|---|--|---|---------------|----------------|------|--|------------------------------------|-------------------------------------|
| 4 | Аудит діяльності підприємства Д | Ініціатива ПВА, погіршення показників фінансової звітності | Комплексний | Область, місто | Дата | 01.01.____р. завершений звітний період поточного року | Структурні одиниці/ посадові особи | Дата |
| 5 | Аудит окремих питань фінансово-господарської діяльності музейних бюджетних установ | Ініціатива правоохоронних органів, ймовірність порушень законодавства | Відповідності | Область, місто | Дата | 01.01.____р. завершений звітний період поточного року | Структурні одиниці/ посадові особи | Дата |
| 15 | Пост-аудит виконання рекомендацій, наданих за результатами попередніх аудитів: | Ініціатива ПВА, ризик невиконання аудиторських рекомендацій | X | X | X | X | Структурні одиниці/ посадові особи | Дата |
| 15.1 | Структурним підрозділом К | | Ефективності | Область, місто | Дата | 01.01.____р. завершений звітний період поточного року | Структурні одиниці/ посадові особи | Дата |
| 15.2 | Структурним підрозділом Н | | | | Дата | | | Дата |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| Ш. Забезпечення та підвищення якості аудиту, оцінка якості. Робота з кадрами | | | | | | | | |
| 1 | Проведення внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту | Порядок №1001, Стандарти внутрішнього аудиту, Положення про ПВА, Порядок проведення внутрішнього аудиту, Кодекс етики** | X | X | X | X | Структурні одиниці/ посадові особи | Дата |
| 2 | Складання Програми забезпечення та підвищення якості аудиту | | X | X | X | X | | Дата |
| 3 | Виконання заходів Програми забезпечення та підвищення якості аудиту | | X | X | X | X | Структурні одиниці/ посадові особи | Відповідно до затвердженої програми |
| 4 | Виконання рекомендацій за результатами зовнішньої оцінки якості (за наявності) | | X | X | X | X | Структурні одиниці/ посадові особи | У терміни, визначені органами ДФІ |

Продовження табл. 6 Додатку Ш

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|---|---|---|---|---|---|---|-----------------------------------|---------------------------------|
| 5 | Підбір кадрів та призначення на вакантні посади, просування по проведенню службі | | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | Постійно |
| 6 | Організація та проведення оцінки виконання фахівцями покладених завдань та обов'язків за 20 рік | | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | У терміни, визначені керівником |
| 7 | Оцінка дотримання фахівцями норм Кодексу етики (при проведенні щорічної оцінки та атестації) | | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | |
| 8 | Професійна підготовка та підвищення кваліфікації | | X | X | X | X | | За окремим планом |

IV. Взаємодія з іншими органами, підрозділами та громадянами

| | | | | | | | | |
|-----|--|---|---|---|---|---|-----------------------------------|---|
| 1 | Взаємодія зі структурними підрозділами з питань надання інформації про обсяги фінансування, дебіторської заборгованості, постачання та інших питань, необхідних для виконання аудиторських завдань | Порядок №1001, Стандарти внутрішнього аудиту, Положення про ПВА, Порядок проведення внутрішнього аудиту | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | Постійно, за необхідності |
| 2 | Розгляд звернень: | | X | X | X | X | X | X |
| 2.1 | - громадян | | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | У терміни визначені Законом від 02.10.96р. №393-96-ВР та керівником |
| 2.2 | - про надання доступу до публічної інформації** | | X | X | X | X | | У терміни, визначені керівником |
| 3 | Надання інформації про результати аудиторських завдань та інших питань, що стосуються їх проведення, за зверненнями: | | X | X | X | X | X | |
| 3.1 | - органів Держфінінспекції | Порядок №1001, Стандарти внутрішнього аудиту, Положення про ПВА, Порядок проведення внутрішнього аудиту | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | За рішенням керівника протягом 10р.д. із дня надходження звернення |
| 3.2 | - інших органів | | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | |
| 4 | Взаємодія із засобами масової інформації | | X | X | X | X | | |

Продовження табл. 6 Додатку Ш

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|---|--|---|---|---|---|---|-----------------------------------|---|
| 5 | За рішенням керівника - інформування внутрішньо-правоохоронних органів та/або передача правоохоронним органам матеріалів аудитів | | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | За рішенням керівника |
| 6 | Звірки з правоохоронними органами | Порядок №1001, Стандарти внутрішнього аудиту, Положення про ПВА, Порядок проведення внутрішнього аудиту | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | Щокварталу до 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом |
| 7 | Співпраця з вітчизняними органами контролю та аудиту, вищими навчальними закладами, науковими установами, професійними організаціями | | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | За окремим планом |
| 8 | Заходи міжнародного співробітництва | | X | X | X | X | | За окремим планом |
| V. Моніторинг упровадження рекомендацій, ведення бази даних, звітування про діяльність | | | | | | | | |
| 1 | Моніторинг упровадження рекомендацій за результатами аудитів | Порядок №1001, Стандарти внутрішнього аудиту, Положення про ПВА, Порядок проведення внутрішнього аудиту | X | X | X | X | Структурні одиниці/посадові особи | Постійно |
| 2 | Аналіз причин та умов виявлених недоліків і порушень, підготовка інформації за результатами аудитів | | X | X | X | X | | У терміни визначені керівником |
| 3 | Підготовка періодичних аналітичних матеріалів | | X | X | X | X | | |
| 4 | Створення та ведення проведення бази даних із внутрішнього аудиту | | X | X | X | X | | |
| 5 | Підготовка звітності про результати діяльності для подання керівнику та до Держфінінспекції | | X | X | X | X | | |
| <p>* Змішаний аудит - аудит ефективності та відповідності або аудит відповідності та фінансовий аудит.</p> <p>** Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджений наказом Мінфіну від 29.09.11 р. № 1217.</p> <p>*** Відповідно до Указу Президента від 05.05.11 р. № 547/2011, Закону від 13.01.11 р. № 2939-VI, постанови КМУ від 25.05.11 р. № 583 та внутрішніх регламентів.</p> | | | | | | | | |
| Керівник підрозділу внутрішнього Виконавець | | | (посада) (підпис) (ініціали, прізвище) (посада, ініціали та прізвище, телефон) | | | | | |

Положення про проведення внутрішнього аудиту в музейних установах

Зміст

- I. Загальні положення
- II. Організаційна структура та вимоги до служби внутрішнього аудиту
- III. Основні завдання і функції служби внутрішнього аудиту
- IV. Повноваження служби внутрішнього аудиту
- V. Обов'язки служби внутрішнього аудиту
- VI. Проведення внутрішнього аудиту та оформлення результатів перевірки

I. Загальні положення

1.1. Служба внутрішнього аудиту (СВА) є самостійним структурним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву музейної установи.

1.2. Метою внутрішнього аудиту є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності музейної установи, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такою установою.

У своїй діяльності відділ внутрішнього аудиту керується принципами сумлінності, незалежності і об'єктивності, конфіденційності та компетентності, визначеними Міжнародним кодексом етики контролерів (аудиторів) державного сектора

II. Організаційна структура та вимоги до служби внутрішнього аудиту

2.1. Структурний підрозділ служби внутрішнього аудиту утворюється у кількості не менше двох працівників музейної установи, із складу яких призначається керівник.

Працівником структурного підрозділу, посадовою особою служби внутрішнього аудиту музейної установи не може бути призначена особа, яка:

- має судимість за корисливі злочини і за злочини у сфері господарської діяльності, не зняту або не погашену в установленому законом порядку;
- за вироком суду, який набрав законної сили, позбавлена права обіймати певні посади та займатися певною діяльністю;
- виконує обов'язки працівника, відповідального за проведення фінансового моніторингу;
- є головою виконавчого органу;
- є головним бухгалтером.

2.2. У разі звільнення або на час відсутності керівника структурного підрозділу або посадової особи служби внутрішнього аудиту музейна установа повинна призначити особу, яка тимчасово виконує обов'язки керівника структурного підрозділу або посадової особи служби внутрішнього аудиту. На таку особу поширюються обмеження, встановлені цим пунктом. Така особа може призначатися на строк не більше ніж чотири місяці безперервно.

2.3. Служба внутрішнього аудиту музейної установи звітує перед керівництвом музейної установи не рідше ніж один раз на рік.

III. Основні завдання і функції служби внутрішнього аудиту

3.1. На службу внутрішнього аудиту музейної установи покладаються такі завдання:

- сприяння адекватності системи внутрішнього контролю музейної установи та операційних процедур;
- здійснення неупередженої та об'єктивної оцінки фінансової, операційної, інших систем і процедур контролю, оцінка та аналіз виконання посадовими особами і персоналом музейної установи установчих документів, внутрішніх документів щодо провадження професійної діяльності;
- впровадження ефективної, достовірної та повної інформаційної системи управління для своєчасного виявлення та усунення недоліків і порушень;
- надання на схвалення керівництву музейної установи, пропозицій з оцінки та управління ризиками, з оцінювання розміру, напряму та розподілу ризиків у діяльності музейної установи;
- своєчасне виявлення порушень та недоліків у діяльності музейної установи, підготовка пропозицій та опрацювання оптимальних рішень щодо їх ліквідації, усунення причин виникнення порушень та недоліків у процесі діяльності музейної установи;
- розробка рекомендацій з недопущення виникнення негативних наслідків у діяльності музейної установи у майбутньому;
- виявлення в межах своїх повноважень вчинених і запобігання майбутнім порушенням у системі внутрішнього контролю, а також попередження випадків будь-яких ризиків;
- виявлення сфер потенційних збитків, сприятливих умов для шахрайства, зловживань і незаконного присвоєння коштів музейної установи;
- надання керівництву музейної установи звітів про результати проведення внутрішнього аудиту і пропозицій щодо поліпшення чинної системи внутрішнього аудиту не рідше ніж один раз на рік.

IV. Повноваження служби внутрішнього аудиту

4.1. Служба внутрішнього аудиту має право:

- ознайомлюватися з усією документацією музейної установи та здійснювати нагляд за поточною діяльністю музею, а також вимагати письмові пояснення від окремих посадових осіб та працівників щодо виявлених недоліків у роботі;
- визначати відповідність дій та операцій, що здійснюються працівниками музейної установи, вимогам законодавства України, які визначають політику та стратегію музейної установи, процедуру прийняття і реалізацію рішень, організацію обліку та звітності;
- перевіряти розрахунково-касові документи, правочини музейної установи, фінансову і статистичну звітність, іншу документацію;

- залучати у разі необхідності працівників інших структурних підрозділів музейної установи для виконання поставлених перед службою внутрішнього аудиту завдань (за згодою керівників структурних підрозділів);

- мати безперешкодний доступ до документів, що перевіряються, а також у приміщення, що використовуються для зберігання документів, матеріальних цінностей, отримувати інформацію, яка зберігається на магнітних та інших носіях інформації;

- з дозволу відповідних посадових осіб музейної установи знімати копії з одержаних документів, у тому числі копії файлів, копії будь-яких засобів, що зберігаються в локальних обчислювальних мережах і автономних комп'ютерних системах, а також розшифровувати ці записи;

- при виявленні порушень законодавства, випадків розкрадань, допущених працівниками музейної установи, рекомендувати керівництву усунення їх від виконання обов'язків;

- при встановленні фактів зловживання службовим становищем працівниками музейної установи повідомляти про такі випадки керівництву даної установи.

4.2. Органи управління музейної установи зобов'язані своєчасно реагувати на рекомендації служби внутрішнього аудиту.

V. Обов'язки керівника та служби внутрішнього аудиту

5.1. Керівник служби внутрішнього аудиту забезпечує:

- планування, організацію та проведення на належному рівні внутрішнього аудиту;
- подання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи аудиторських звітів;

- підготовку та своєчасне подання звіту про результати діяльності підрозділу або зведеного звіту про результати діяльності підрозділу відповідно до вимог цього Положення та стандартів внутрішнього аудиту;

- проведення моніторингу виконання (врахування) рекомендацій за результатами проведення внутрішнього аудиту;

Керівник підрозділу центрального органу виконавчої влади координує діяльність підрозділів, а також надає пропозиції щодо забезпечення належної якості проведення внутрішнього аудиту такими підрозділами.

5.2. Обов'язки служби внутрішнього аудиту:

- проводити перевірки з метою здійснення оцінки адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю музейної установи, її відповідності ступеню потенційного ризику, притаманного різним сферам діяльності професійного учасника, а також оцінювати його;

- забезпечувати організацію постійного контролю за дотриманням працівниками музейної установи встановлених процедур проведення операцій, функцій та повноважень згідно з покладеними на них обов'язками;

- проводити розгляд фактів порушень працівниками музейної установи законодавства, які регулюють діяльність професійного учасника;

- інформувати виконавчий орган музейної установи про недопущення дій, результатом яких може стати порушення законодавства;

- розробляти рекомендації щодо усунення виявлених порушень, покращення системи внутрішнього контролю та здійснювати контроль за їх виконанням;
- забезпечувати схоронність та повернення одержаних від працівників музейної установи документів на всіх носіях;
- забезпечувати повноту документування кожного факту перевірки, оформлювати письмово висновки, де мають бути відображені усі питання, вивчені під час перевірки.

VI. Проведення внутрішнього аудиту та оформлення результатів перевірки

6.1. Проведення перевірки діяльності музейної установи здійснюється службою внутрішнього аудиту відповідно до положення про службу внутрішнього аудиту.

Перевірки також можуть бути здійснені за окремими дорученнями керівництва музейної установи.

6.2. При проведенні внутрішнього аудиту музейної установи можуть бути передбачені такі етапи перевірки:

- отримання повної інформації з питань, що перевіряються;
- складання та виконання плану перевірки службою внутрішнього аудиту, в якому повинні бути відображені мета та процедури перевірки з урахуванням інформації про питання, що перевіряються;
- проведення перевірки отриманої інформації на достовірність, оцінка ризику за операціями, що допомагає визначити, яку фінансову звітність необхідно проаналізувати, який розмір вибірки використати і які види аналітичних процедур провести;
- здійснення документального підтвердження виконання всіх процедур проведення внутрішнього аудиту шляхом підготовки документації аудиторської перевірки;
- складання висновку щодо результатів перевірки внутрішнього аудиту музейної установи.

6.3. За результатами проведення перевірки внутрішнього аудиту музейної установи складається висновок.

6.4. У висновку викладаються виявлені недоліки та порушення, що характеризують проведення відповідних фінансових операцій. Необхідно також зазначити причини, що створили умови для здійснення порушень, та надати свої пропозиції (рекомендації) про прийняття заходів щодо їх усунення. Висновок повинен містити оцінку стану діяльності музейної установи.

6.5. Для прийняття організаційних заходів висновок надається керівництву музейної установи.



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

Д О В І Д К А

10.09.2015

Київ

№ 11400-09/1317

Департаментом податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку розглянуто запропоновані Коваленко Олесею Володимирівною рекомендації та пропозиції за результатами дисертаційної роботи на тему: «Облік та контроль культурних цінностей в Україні».

Практичну цінність мають пропозиції щодо удосконалення аналітичного обліку отримання та використання благодійної допомоги у грошовій формі в бюджетних установах (музеях) та запропонована схема залучення благодійних коштів на фінансування охорони та збереження культурних цінностей (спадщини) з метою вдосконалення існуючих механізмів фінансування пам'яткоохоронної діяльності та мережі закладів історико-культурної спадщини.

Рекомендації та пропозиції Коваленко Олесі Володимирівни будуть використані Департаментом податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку при підготовці нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку.

Директор Департаменту податкової,
митної політики та методології
бухгалтерського обліку



[Handwritten signatures]

[Handwritten signature]

М. О. Чмерук



МІНІСТЕРСТВО КУЛЬТУРИ УКРАЇНИ

вул. І. Франка, 19 м. Київ, 01601
 телефон 235-23-78 факс 235-32-57
 E-mail: info@mincult.gov.ua

02.09.2015 № 15-д.1-202/

На № _____

Довідка

Міністерством культури України розглянуто матеріали та результати дисертаційного дослідження Коваленко Олесі Володимирівни на тему: «Облік та контроль культурних цінностей в Україні».

Для найбільш повного відображення в бухгалтерському обліку музеїв інформації про музейні предмети (культурні цінності) автором запропоновано створити Картку обліку культурних цінностей за рахунок частини інформації з науково уніфікованого паспорту, яку запропоновано класифікувати за призначенням інформації у чотири групи, а також за стабільністю інформацію пропонується розмежувати на сталу (умовно-постійну) і змінну. Залучення до бухгалтерського обліку даних, наявних у науково уніфікованих паспортах, не буде потребувати значних матеріальних затрат для музеїв і може бути виконана за рахунок експортування частини даних із загальної бази про музейні цінності даної музейної установи до бази даних бухгалтерського обліку.

Практичне впровадження такої системи дозволить оптимізувати інформацію, наведену у Картках обліку культурних цінностей, для повного та всебічного відображення в бухгалтерському обліку та підвищить рівень безпеки музейних колекцій шляхом постійного контролю за їх наявністю та станом збереження.

Заступник Міністра



Карандесв
 Р.В.Карандесв



МІНІСТЕРСТВО КУЛЬТУРИ УКРАЇНИ
 НАЦІОНАЛЬНИЙ МУЗЕЙ ІСТОРІЇ УКРАЇНИ
 Україна, 01001, м.Київ, вул.Володимирська, 2
 Телефон: (044) 278-65-45;
 Факс: (044) 278-43-23
 E-mail: history_museum@ukr.net

MINISTRY OF CULTURE OF UKRAINE
 NATIONAL HISTORICAL MUSEUM OF UKRAINE
 2, Volodymyrska st., 01001, Kyiv, Ukraine
 Tel.: +380 44 278 65 45
 Fax: +380 44 278 43 23
 E-mail: history_museum@ukr.net

« 3 » вересня 2015 р.

м. Київ

№ 553

**Спеціалізованій вченій раді
 Державного вищого навчального закладу
 «Київський національний економічний
 Університет ім. Вадима Гетьмана»
 м. Київ, пр-т перемоги. 54/1**

**ДОВІДКА
 про впровадження наукових результатів
 кандидатської дисертації Коваленко О.В. на тему:
 «Облік та контроль культурних цінностей в Україні»**

Культурні цінності, як об'єкти матеріальної і духовної культури, підлягають збереженню та відтворенню, оскільки вони становлять культурну спадщину України, яка протягом своєї багатовікової непростой історії зазнала величезних культурних втрат.

За результатами наукового дослідження, виконаного аспірантом ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Коваленко Олесею Володимирівною, прийняті для впровадження в діяльність Національного музею історії України організаційно-методичні розробки, пов'язані з удосконаленням обліку культурних цінностей:

- пропозиції щодо ведення обліку операцій пов'язаних із застосуванням нових систем фінансування діяльності музейних установ;
- удосконалення структури облікових реєстрів для ведення обліку культурних цінностей, зокрема, науково уніфікований паспорт, картка обліку культурних цінностей;
- удосконалено облік операцій з культурними цінностями в бюджетних установах (музеях).

З повагою
 Генеральний директор



Сосновська Т.В.



УКРДЕРЖАРХІВ
**ЦЕНТРАЛЬНИЙ ДЕРЖАВНИЙ
 АРХІВ-МУЗЕЙ ЛІТЕРАТУРИ І
 МИСТЕЦТВА УКРАЇНИ**

ЦДАМЛМ України
 вул. Володимирська, 22-а, м. Київ, 01001
 Тел. (044) 278-44-81, факс 278-44-81
 E-mail: Cdamlm@bigmir.net
 Web: csam.archives.gov.ua
 Код ЄДРПОУ 03494296

Спеціалізованій вченій раді
 Державного вищого навчального
 закладу «Київський
 національний економічний
 Університет ім.Вадима
 Гетьмана»

09.09.2015 № 355

На № _____

Про впровадження наукових результатів
 кандидатської дисертації Коваленко
 Олесі Володимирівни на тему: «Облік
 та контроль культурних цінностей в Україні»

Керівництво Центрального державного архіву-музею літератури і мистецтва України підтверджує практичне використання результатів наукового дослідження Коваленко Олесі Володимирівни, аспіранта ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Результати наукового дослідження знайшли відображення шляхом запровадження субрахунків другого та третього порядку. Субрахунки другого порядку передбачено для врахування фактору належності до колекцій музейних предметів, а для врахування фактору строку корисного використання субрахунків третього порядку. Дана методика дозволяє узагальнити та систематизувати відповідну інформацію про культурні цінності, що створить реальні передумови для деталізованого і прозорого обліку. Так при мінімальних витратах підвищиться цінність облікової інформації про здійснення таких операцій.

Запропоновані новації дозволять проведення внутрішнього та зовнішнього контролю за обліком музейних предметів та створять передумови для формування об'єктивної та достовірної інформації про оціночну вартість об'єкта. Крім того, це дозволить зменшити кількість оцінок об'єктів у разі зміни курсу національної валюти, а відтак і витрати на проведення таких оцінок.

Результати дослідження прийняті для впровадження в діяльність музейної частини установи.

Директор

О.В. Чижова




 Перший проректор
 з науково-педагогічної та наукової
 роботи, д.е.н., професор
 ЛУКЯНЕНКО Д.Г.


 «18» травня 2015р.


 Проректор
 з науково-педагогічної роботи
 д.е.н., професор
 КОЛОТ А.М.


 «18» травня 2015р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи

Видана аспіранту кафедри бухгалтерського обліку ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Коваленко Олесі Володимирівні, про те, що окремі матеріали та результати її дисертаційної роботи на тему «Облік та контроль культурних цінностей в Україні» застосовуються у навчальному процесі ДВНЗ «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана» при викладанні дисциплін: «Облік в бюджетних установах» та «Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах».

Декан
 обліково-економічного факультету
 к.е.н., професор



В.І. Єфіменко