

платників податків, раніше переданих ним у тимчасове користування чи розпорядженням іншим особам, та направляти суму заборгованості інших осіб перед платником податків, право на вимогу якої переведено на орган стягнення [5, с. 24. 6, с. 64].

Концепція обліку операцій по заміні кредитора у зобов'язанні напряму пов'язана з технологіями обліку факторингу та відступлення права вимоги і дозволяє використати переваги різних варіантів оформлення уступки вимог [7, с. 67-71, 8, с. 63-75]. Подальший розвиток технологій обліку операцій по заміні кредитора слід здійснювати за рахунок моделювання наслідків операцій за параметрами уступки боргу без права регресу та з правом регресу. Коли дебіторська заборгованість передається з правом регресу, то новий кредитор приймає на себе ризик за збір (інкасацію), а також будь-які збитки за позикою. Якщо дебіторська заборгованість передається з правом регресу, то новий кредитор гарантує першому кредитору оплату у випадку непогашення дебіторської заборгованості. Щоб змодельовати в обліку таку операцію в міжнародній практиці використовують метод фінансових компонентів (financial components approach), в результаті чого перший кредитор продовжує приймати участі в обслуговуванні дебіторської заборгованості, а це вже для вітчизняної облікової школи є новим об'єктом дослідження.

Література

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-ІУ // Цивільний та Господарський кодекси: точки перетину: Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – Випуск 4. – С. 34-236.
2. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР // Бухгалтерія. – 2007. – № 30-31. – С. 76-114.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затверджені наказом МФУ від 30.11.2001 р., № 559 // Бухгалтерія. – 2002. – № 3/1. – С. 36-40.
4. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004: Пер. з англ. / За ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005, ч. 2. – 1232 с.
5. Наказ ДПАУ від 12.08.2009 р. № 434 «Про внесення змін до «Порядку використання додаткових джерел погашення податкового боргу за рішенням органу стягнення», затв. наказом ДПАУ від 19.09.2003 р. № 439» // Бухгалтерія. – 2009. – № 38. – С. 24.
6. Лист ДПАУ від 16.10.2009 р. № 22736/7/24-0117 // Бухгалтерія. – 2009. – № 44. – С. 64-65.
7. Голошевич І. Уступка вимоги: товарний варіант / І. Голошевич // Бухгалтерія. – 2003. – № 33. – С. 67-71.
8. Голошевич І. Уступка вимоги: торгівля борговою вимогою чи надання послуг? / І. Голошевич // Бухгалтерія. – 2003. – № 35. – С. 63-75.

Надійшла 24.11.2009

УДК 657

А. В. ХМЕЛЕВСЬКА, В. Г. СТРИЖОВА, І. О. КАПУЧАК
Хмельницький національний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В МУЗЕЙНИХ УСТАНОВАХ

В статті досліджено особливості організації обліку в музеях, що обумовлюються веденням бухгалтерського та музейного обліку майна. Уточнено облікове групування та внесені пропозиції щодо забалансового обліку музейного зібрання, що сприятиме посиленню контролю за його збереженням.

In the article the special features of the organization of calculation in the museums, caused by conducting bookkeeping calculation and museum calculation of property are investigated. Refined stock-taking grouping are introduced the proposals of the extra-balance calculation of museum property, directed toward strengthening of control over its safety.

Ключові слова: музейний облік, об'єкти музейного обліку, стадії музейного обліку, музейне зібрання.

Постановка проблеми. З розвитком музейної справи на Україні виникає необхідність детального вивчення обліку музейних фондів та предметів, але ця галузь обліку не достатньо розвинуто на Україні, тому виникає потреба у вивченні та дослідженні системи організації обліку в музейній справі.

Аналіз останніх досліджень. Вирішенням проблем оцінки, обліку та контролю майна бюджетних установ займаються Р.Т. Джога, М.Ж. Білуха, О.М. Голованов, В.П. Завгородній, С.В. Свірко, І.М. Ткаченко, колектив авторів під керівництвом Ф.Ф.Бутинця та інші вчені.

Музейна справа в Україні регламентується Законами України «Про музеї та музейну справу»; «Про охорону культурної спадщини»; «Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей»; Інструкцією з обліку, зберігання та використання музейних предметів і колекцій державної частини Музейного фонду України; Інструкцією з обліку, охорони та зберігання музейних предметів, які містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння; Положенням про експертно-фондову комісію Міністерства культури та туризму України та іншими.

Разом з тим, відсутні систематизовані публікації, в яких схарактеризовано особливості складу, класифікації, організації обліку музейного майна, розробки заходів, спрямованих на впорядкування та розвиток бухгалтерського та музейного обліку.

Метою публікації є розкриття змісту обліку майна музею, як бюджетної установи, особливостей відображення музейних предметів та колекцій, що підлягають обов'язковому обліку, який ведеться у порядку, встановленому Міністерством культури і туризму України, внесення пропозицій щодо його покращання у напрямі посилення контролю за збереженням музейних цінностей.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Музеї, що переважно належать до бюджетних установ, як суб'єкти господарювання характеризується низкою особливостей, які впливають на побудову обліку їх майна. Такі атрибути вважаємо доцільним умовно поділити на дві групи: загальні, характерні для усіх бюджетних установ, до яких належать музеї, та специфічні, що вирізняють музеї з-поміж інших бюджетних установ.

Зокрема, сукупність рухомих пам'яток природи, матеріальної і духовної культури, які мають художнє, історичне, етнографічне та наукове значення, незалежно від їх виду, місця створення і форми власності, та зберігаються на території України, а також нерухомих пам'яток, що знаходяться в музеях України складають музейний фонд. Музейні предмети і музейні колекції обліковуються в музейному обліку (кількості, складу і стану в одиницях обліку, але без вартісної оцінки), в той час, як в бухгалтерському обліку їх наявність та рух не фіксується.

Можна наступним чином охарактеризувати склад майна в музеях та його відображення за видами обліку (рис. 1).

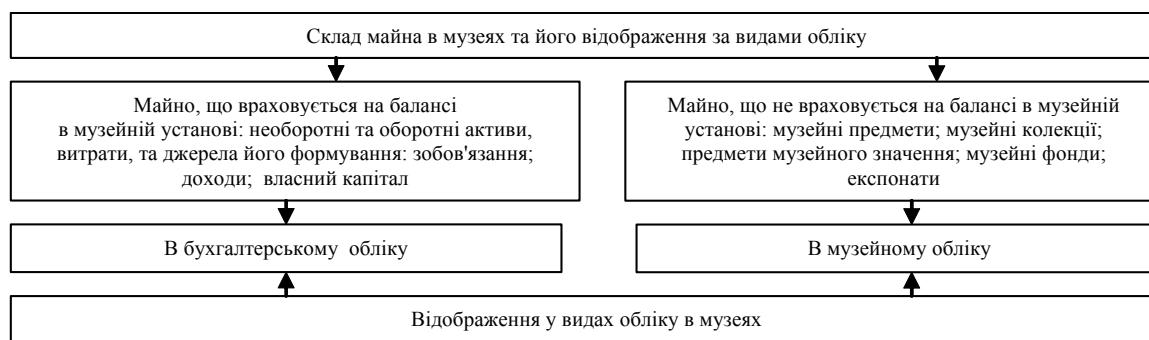


Рис. 1. Склад майна в музеях та його відображення за видами обліку

Таким чином, встановлено дві групи майна в музейній бюджетній установі:

- 1) майно, що враховується на балансі в музейній установі: необоротні та оборотні активи, витрати, та джерела його формування: зобов'язання; доходи; власний капітал;
- 2) майно, що не враховується на балансі в музейній установі: музейні предмети; музейні колекції; предмети музейного значення; музейні фонди; експонати.

Разом з тим, музейні предмети і музейні колекції, що знаходяться в музеях, переданих із державної до комунальної власності, є державною власністю і належать до державної частини Музейного фонду. У разі передачі музеїв державної форми власності до комунальної власності музейні предмети і музейні колекції залишаються у державній власності і належать до державної частини Музейного фонду.

Сутність музейного обліку полягає у визначенні кількості, складу і стану в одиницях обліку музейних предметів і колекцій та відображенні вказаних пам'яток у фондово-обліковій документації музеїв для фіксування належності до певних класифікаційних груп, забезпеченні організаційної упорядкованості, можливості адресного пошуку та контролю за їх належністю і станом. Нами узагальнені ознаки та відмінності бухгалтерського та музейного обліку в музейних установах (табл. 1).

Музейні зібрання усіх музеїв складаються з основного та науково-допоміжного фондів; крім того, у науково-природничих музеях, відділах природи краєзнавчих музеїв та відповідних музеях навчальних закладів, крім основного та науково-допоміжного, є фонд сировинних матеріалів. Нами згрупована інформація щодо виділення фондів та складу музейних предметів в них відповідно до нормативних та законодавчих документів, які регулюють цей процес (рис. 2).

Належність предметів до певного фонду підтверджується рішенням фондової закупівельної комісії музею і оформлюється протоколом, який затверджується керівником та скріплюється печаткою музею.

Пам'ятки Музейного фонду України (музейні предмети) підлягають оцінці та страхуванню. Порядок встановлення їх оціночної та страхової вартості визначають Міністерство культури і мистецтв України і Міністерство фінансів України, зокрема, за Інструкцією про порядок визначення оціночної та страхової вартості пам'яток Музейного фонду України, затвердженої наказом Міністерства культури і мистецтв України 13.07.98 № 325 (із змінами, внесеними Наказом Міністерства культури і мистецтв № 481 від 06.08.2002).

Характеристика ознак та відмінностей бухгалтерського та музейного обліку в музейних установах

Основи обліку	Характеристики атрибутів обліку	
	Бухгалтерський облік	Музейний облік
Сутність обліку	Бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень	Музейний облік – визначення кількості, складу і стану в одиницях обліку та відображення пам'яток (музейних предметів і колекцій) у фондово-обліковій документації музеїв для фіксування належності до певних класифікаційних груп, забезпечення організаційної упорядкованості, можливості адресного пошуку та контролю за їх належністю і станом.
Предмет обліку	Процес надання нематеріальних послуг, який супроводжується витратами матеріальних і фінансових ресурсів, що спричиняє видатки, порівняння яких з доходами визначає результат виконання кошторису бюджетної установи	Наявність, збереження, контроль за належністю і станом музейних пам'яток, музейних предметів і колекцій
Об'єкти обліку	Об'єкти бухгалтерського обліку в музейній установі: необоротні та оборотні активи (запаси; грошові кошти; розрахунки); видатки (за рахунок загального фонду; за рахунок спеціального фонду; виробничі витрати); зобов'язання; власний капітал (фонд у необоротних активах; у МПП; результати виконання кошторису за загальним і спеціальним фондом); доходи (загального, спеціального фонду; від реалізації продукції; бюджетів).	Об'єкти музейного обліку: пам'ятки – об'єкти природи, матеріальної і духовної культури, що мають художнє, історичне, етнографічне та наукове значення і підлягають збереженню, відтворенню та охороні відповідно до законодавства. музейні предмети – пам'ятки історичної і культурної цінності, які належать до музейного зібрання; музейні колекції – комплекси музейних предметів у складі основного музейного фонду, об'єднаних за спільними ознаками, що мають наукове значення як єдине ціле; предмети музейного значення – предмети, що мають музейну цінність та не входять до музейного зібрання, виявлені при науковому комплектуванні музейних фондів; експонати – музейні предмети, виставлені для огляду як структурні одиниці експозиції, основа музейної комунікації
Стадії обліку	Стадії бухгалтерського обліку: документування, аналітичний облік, синтетичний облік, інвентаризація	Стадії музейного обліку: первинна реєстрація, наукова інвентаризація

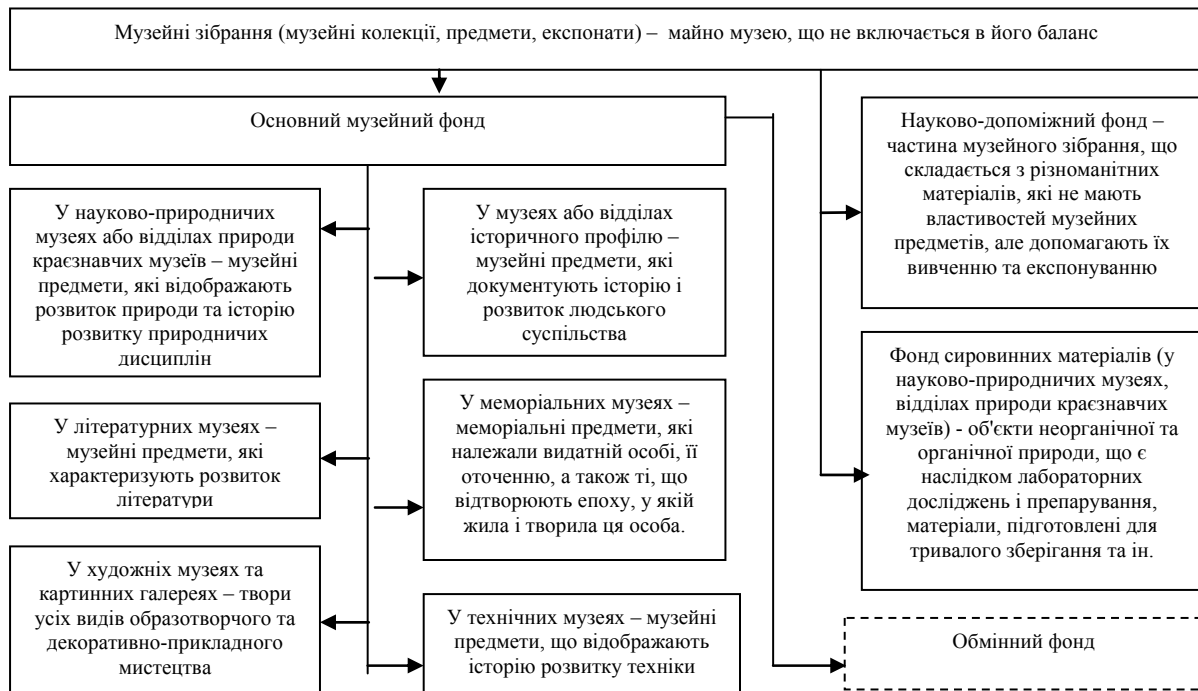


Рис. 2. Групування музейного зібрання (музейних колекцій, предметів, експонатів) – майна музею, що не включається в його баланс

Визначенню оціночної вартості музейних предметів передують їх наукова атрибуція. Експертизи, що проводяться з метою визначення оціночної та страхової вартості музейних предметів, здійснюються

фондово-закупівельними комісіями музеїв із залученням профільних експертів-фахівців.

Записи про вартість музейних предметів зафіксують:

- 1) оціночну вартість – в актах приймання на постійне збереження, книгах надходжень, уніфікованих паспортах, інвентарних та спеціальних інвентарних книгах;
- 2) страхову вартість – в актах видачі музейних предметів на тимчасове збереження та списках, що до них додаються.

Визначення оціночної вартості музейних предметів при її експертизі проводиться за принципами:

- 1) об'єктивності – за основу оцінки музейних предметів беруться об'єктивно існуючі фактори змісту, значимості авторів, часу створення, оригінальності тощо;
- 2) історизму – передбачає вивчення відомостей про авторів і змісту музейних предметів;
- 3) рівня художньої майстерності;
- 4) всебічності та комплексності – вивчення відомостей про музейні предмети не ізольовано, а в складі колекцій, виявлення місця музейного предмета в ряді інших шляхом систематизації.

Основними загальними критеріями проведення оцінки музейних предметів є:

- 1) походження та час – встановлення ролі та значення музейного предмета з точки зору його належності до відомих історичних епох, культур, осіб, подій, авторів, шкіл тощо;
- 2) зміст – встановлення значення інформації, що міститься в музейних предметах;
- 3) оригінальність – дефініція певних ознак, що відрізняють саме цей предмет від подібних предметів;
- 4) унікальність – визначення ознак, які дають змогу розглядати даний предмет як своєрідний, неповторний серед інших, що зберігся в однині або таких предметів існує незначна кількість;
- 5) реліквійність – високий ступінь експресивності, особлива пам'ять про визначну історичну подію або особу і наявність суспільної значимості;
- 6) збереженість – визначення фізичного стану музейного предмета; передбачає відсутність будь-яких змін або фіксацію (конкретний перелік і опис) усіх пошкоджень і втрат

Музейний облік музейних предметів і колекцій передбачає дві стадії:

- 1) первинна реєстрація – облік предметів, які надійшли до музею; фіксуються основні відмінні ознаки предметів в актах приймання, книзі обліку надходжень (основного фонду) або книзі обліку науково-допоміжних матеріалів на підставі результатів їх попереднього вивчення (первинної атрибуції);
- 2) наукова інвентаризація – облік основного фонду. Фіксуються результати розгорнутої атрибуції музейних предметів в інвентарних та спеціальних інвентарних книгах з метою юридичного закріплення предметів за певною музейною колекцією та охорони наукових даних про предмети.

Музейний облік музейних предметів і колекцій характеризує розроблена нами схема на рис. 3.

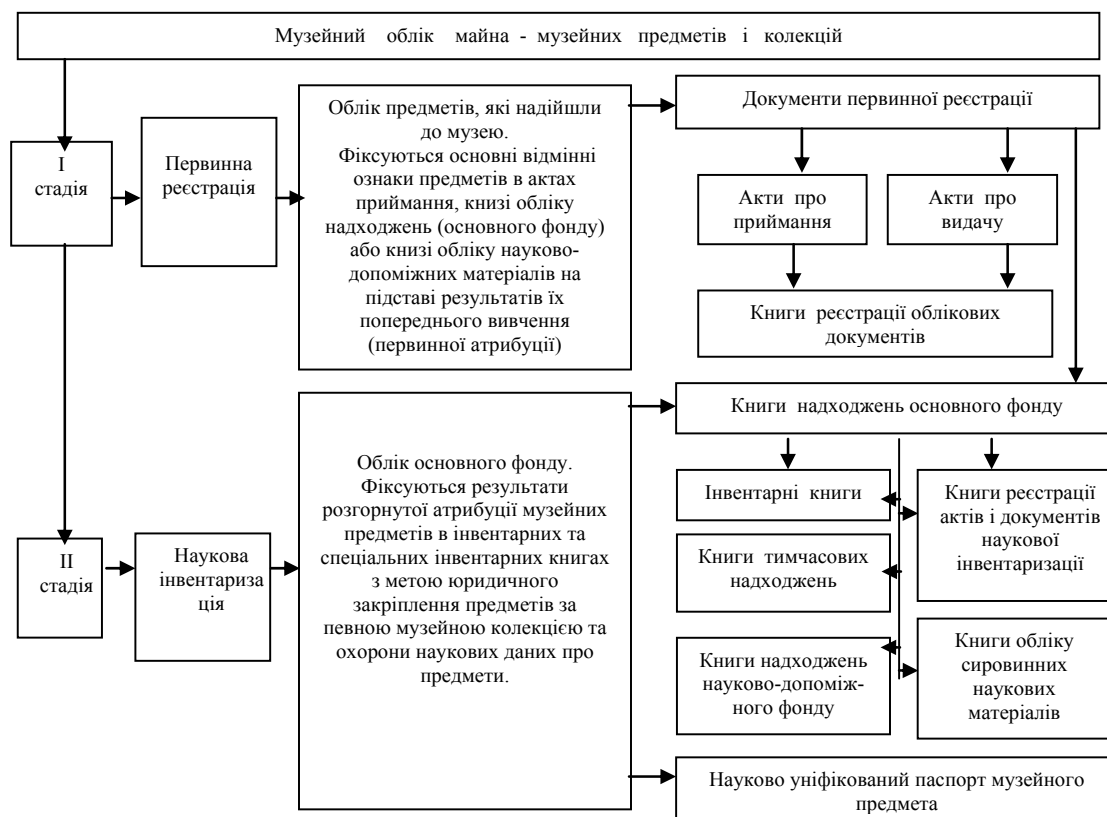


Рис. 3. Стадії та документальне забезпечення музейного обліку музейних предметів і колекцій

Основними документами первинної реєстрації музейних предметів і колекцій є: акти приймання і акти видавання, книги надходжень, інвентарні книги, спеціальні інвентарні книги. Науковий інвентар є найбільш повним за обсягом документом, що характеризує музейний предмет і фіксує наслідки його наукового вивчення.

Впровадження позабалансового обліку музейних предметів, колекцій та експонатів, на нашу думку, сприятиме посиленню контролю за їх наявністю і збереженням.

Для позабалансового обліку музейних предметів, колекцій та експонатів, на нашу думку, слід використати позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному збереженні» [3]. Оскільки музейний фонд складається з державної і недержавної частини, до рахунку 02 «Активи на відповідальному збереженні» пропонуємо субрахунки: 021 «Музейний фонд державної частини»; 022 «Музейний фонд недержавної частини».

Подальшу деталізацію кожного із вказаних субрахунків 021 «Музейний фонд державної частини» та 022 «Музейний фонд недержавної частини» до рахунку 02 «Активи на відповідальному збереженні» пропонуємо здійснювати у розрізі предметів та колекцій, що відносяться до музейного фонду України:

1) предмети і колекції, пов'язані з важливими подіями в житті України та інших країн, розвитком суспільства і держави, історією національно-визвольних змагань і революційних рухів та громадянських воєн, боротьбою за збереження миру, а також з розвитком науки і техніки, культури та побуту народів, життям політичних, державних, військових діячів, діячів науки, літератури, мистецтва, народних героїв, учасників історичних подій;

2) предмети і колекції, виявлені під час проведення археологічних розкопок, окремі випадкові знахідки;

3) твори образотворчого та декоративно-прикладного мистецтва, що мають художнє, історичне та наукове значення;

4) предмети і колекції геології, палеонтології, мінералогії, ґрунтознавства, ботаніки, антропології, зоології та інші природничі матеріали;

5) рукописи, рукописні книги, стародруки, рідкісні видання всіх видів друку (періодичні видання та ілюстрації до них, відозви, листівки тощо), автографи, щоденники, мемуари, листування та ін.;

6) пам'ятки монументального мистецтва, їх складові частини і фрагменти;

7) негативи на склі, плівці та інших матеріалах, фотовідбитки на папері, кераміці, металі та інших матеріалах; діапозитиви на склі чи плівці;

8) воскові валики для фонографів, платівки для грамофонів, патефонів, електрофонів (моно, стерео або квалдро), магнітні стрічки та диски;

9) інші предмети і колекції, що мають культурну цінність.

Як вважаємо, назви аналітичних рахунків до субрахунків 021 «Музейний фонд державної частини» та 022 «Музейний фонд недержавної частини» мають співпадати, оскільки обидві частини музейного фонду можуть мати однакові за характеристиками музейні предмети.

Бухгалтерські записи по дебету рахунку 02 «Активи на відповідальному збереженні» (у розрізі субрахунків 021 «Музейний фонд державної частини» та 022 «Музейний фонд недержавної частини», до яких відкриті аналітичні рахунки за видами предметів та колекцій) мають відповідати формуванню Музейного фонду України, що здійснюється шляхом:

1) придбання пам'яток Міністерства культури та туризму, іншими центральними органами виконавчої влади, їх органами на місцях, органами місцевого самоврядування в межах їх повноважень – за рахунок коштів державного бюджету і коштів місцевих бюджетів, та музеями — за рахунок власних коштів;

2) передачі музеям у встановленому порядку пам'яток, виявлених під час археологічних, етнографічних, науково-природничих та інших експедицій, будівельних, ремонтних або реставраційних робіт, у тому числі з дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння та скарбів;

3) безоплатної передачі музеям пам'яток підприємствами, установами, організаціями і громадянами;

4) передачі музеям пам'яток, що перебували у складі майна, конфіскованого згідно із законодавством, а також майна, що перейшло за правом спадкоємства державі;

5) повернення в Україну розшуканих пам'яток, які були незаконно вивезені;

6) передачі пам'яток, вилучених на митницях;

7) поповнення музейних зібрань іншими способами, що не суперечать законодавству.

З кредита рахунку 02 «Активи на відповідальному збереженні» (у розрізі субрахунків 021 «Музейний фонд державної частини» та 022 «Музейний фонд недержавної частини», до яких відкриті аналітичні рахунки за видами предметів та колекцій) відповідно до напрямів їх вибуття: передачі пам'яток іншим музеям у встановленому порядку, вибуття внаслідок втрати музейної цінності та інших напрямках.

Висновки. Досліджені особливості організації обліку в музеях обумовлюються веденням бухгалтерського та музейного обліку майна. Здійснені уточнення облікового групування та внесені пропозиції щодо забалансового обліку музейного зібрання сприятимуть посиленню контролю за його збереженням. Рекомендація щодо вказаних заходів стосується усіх музеїв, оскільки музейний фонд є

національним багатством України і невід'ємною складовою частиною її культурної спадщини; до Музейного фонду можуть належати також пам'ятки, що перебувають за межами України та, відповідно до міжнародних договорів, підлягають поверненню.

Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України : [прийнято Верховною Радою 16 липня 1999 р. за станом на 1 лютого 2005 р.] // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 27. – С. 2-5.
2. Про музеї та музейну справу : закон України : [прийнято Верховною Радою 29 червня 1995 р. за станом на 1 липня 1995 р.] // Відомості Верховної Ради. – 1995. – № 25. – С. 192 -198.
3. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: затв. Держ. казначейством України 10 грудня 1999 р. : [за станом на 25 березня 2009 р.] // Дебет-кредит. – 2009. – № 18. – С.1 – 21.

Надійшла 11.12.2009

УДК 658.14(477)

Н. А. ХРУЩ, О. М. СЕМЕНЮК
Хмельницький національний університет

МЕТОДИ ОЦІНКИ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ ЗАЛЕЖНО ВІД ЇХ ВИДУ

В статті висвітлено особливості класифікації видів фінансових інвестицій, систематизовано методи оцінки фінансових інвестицій в бухгалтерському обліку залежно від їх виду.

The features of classification kinds of financial investments are reflected in the article, the methods of estimation of financial investments are systematized in a record-keeping depending on their kind.

Ключові слова: фінансові інвестиції, об'єкти фінансового фінансування, методи оцінки фінансових інвестицій.

Актуальність проблеми. Економічна ефективність діяльності підприємств, забезпечення високих темпів їх розвитку, підвищення конкурентоздатності як на внутрішньому, так і на міжнародному ринках значною мірою визначаються рівнем і діапазоном їх інвестиційної діяльності. Через свою економічну природу фінансові інвестиції швидко змінюють свою вартість, тому виникає проблема в виборі підходів щодо вибору методу їх оцінки та переоцінки для реального відображення їх вартості в системі бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми управління та бухгалтерського обліку фінансових інвестицій отримали певне висвітлення в працях як вітчизняних учених, серед яких доречно відзначити розробки І.О. Бланка, С.Ф. Голова, А.А. Пересади, Ф.Ф. Бутинця, В.І. Єфіменко, так і зарубіжних науковців А.Д. Шеремета, В.Ф. Палія. Проте, окремі питання щодо класифікації фінансових інвестицій і застосування відповідних методів їх оцінки розглядаються не в повній мірі і потребують подальших наукових досліджень.

Метою дослідження є систематизація існуючих методів оцінки фінансових інвестицій в бухгалтерському обліку в межах їх класифікації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Існують різні трактування категорії «фінансові інвестиції». Так, фінансові інвестиції як економічна категорія розглядаються в бухгалтерському і податковому обліку. В бухгалтерському обліку визначення терміну «Фінансові інвестиції» та їх класифікація наведені в П(С)БО 2 «Баланс». Відповідно до п.4 П(С)БО 2, фінансові інвестиції – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. До таких активів, зазвичай, відносяться акції, облигації, інші цінні папери (наприклад, депозитні сертифікати, казначейські зобов'язання тощо), корпоративні права [4]. В податковому законодавстві наведене інше визначення фінансових інвестицій, зокрема під фінансовими інвестиціями слід розуміти господарську операцію, яка передбачає придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та інших фінансових інструментів [2]. Як бачимо, в бухгалтерському та податковому обліку визначення категорії «фінансові інвестиції» дещо не відповідають один одному за формою, проте за економічним змістом ідентичні.

Вартість фінансових інвестицій, більше ніж будь-яких інших активів підприємства, може зазнавати змін. У зв'язку з цим, для забезпечення достовірності інформації, наведеної у фінансовій звітності, необхідно здійснювати оцінку фінансових інвестицій на дату балансу.

Статтю 13 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» передбачено, що звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щокварталу наростаючим підсумком з початку звітного року у складі Балансу підприємства і Звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня кварталу (року) [1]. Тому