УДК 657.22:336.13

JEL classification: H52, H83, M41, M48

Лілія КОРИТНИК

кандидат економічних наук,
докторант,
головний бухгалтер,
Державна навчально-наукова установа
«Академія фінансового управління», Україна
E-mail: KorytnyckL@ukr.net
<https://orcid.org/0000-0002-7241-9324>
<https://publons.com/researcher/3235640/liliia-korytnyk/>

© Лілія Коритник, 2020

Отримано: 18.11.2020 р.
Прорецензовано: 02.12.2020 р.
Рекомендовано до друку: 16.12.2020 р.
Опубліковано: 16.12.2020 р.

Ця стаття розповсюджується на умовах ліцензії Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0, яка дозволяє необмежене повторне використання, розповсюдження та відтворення на будь-якому носії, за умови правильного цитування оригінальної роботи.

Лілія Коритник (Україна)

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ОБ'ЄКТАМИ КУЛЬТУРНОЇ СПАДЩИНИ

АНОТАЦІЯ

Вступ. Суб'єкти державного сектору культурної спадщини як група установ, що зберігають історію в об'єктах, відіграють важливу роль у підтримці та розвитку національної свідомості та ідентичності. Однак механізм фінансування та система обліку, що притаманні вітчизняній практиці, потребують модернізації для оптимізації управління об'єктами культурної спадщини та популяризації надбань національної і світової культурної спадщини.

Мета. Метою статті є аналіз стану управління використанням бюджетних коштів в умовах сучасної концепції збереження і охорони національного надбання та вивчення галузевих проблем бухгалтерського обліку об'єктів культурної спадщини.

Метод (методологія). Метод системного аналізу, методи причинно-наслідкового аналізу, табличний метод, відносні показники.

Результати. Окреслено ключові напрями та проаналізовано обсяги використання бюджетних коштів для забезпечення діяльності суб'єктів державного сектору культурної спадщини. Визначено, що механізм фінансування повинен включати в себе бюджетні асигнування на основі результатів діяльності та надходження від надання платних послуг. Пріоритетним завданням щодо вдосконалення системи фінансування суб'єктів державного сектору (зокрема і сфери культури) має стати запровадження механізму розподілу обсягів видатків державного бюджету на базі економічного показника «собівартість державних послуг», що змінить напрям використання бюджетних коштів від утримання суб'єктів господарювання до фінансування вартості якісних державних послуг. Встановлено, що нагальним питанням є створення національного стандарту з обліку активів культурної спадщини та розробка методичних рекомендацій до нього; доповнення плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі рахунками для відображення інформації про наявність та рух об'єктів національного надбання; створення автоматизованої системи обліку активів культурної спадщини та впровадження нових цифрових технологій для забезпечення розвитку суспільства й поширення міжкультурного діалогу.

Коритник, Л. Облікове забезпечення управління об'єктами культурної спадщини. *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 4. С. 125-131.

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2020.04.125>

Ключові слова: бюджетна програма; бюджетні кошти; державний сектор; культурна спадщина; музей, національне надбання; облік, управління; фінансування.

UDC 657.22:336.13

JEL classification: H52, H83, M41, M48

Liliya KORYTNYK

PhD in Economics,
Doctoral Student,
Chief Accountant,
Academy of Financial Management, Ukraine
E-mail: KorytnykL@ukr.net
<https://orcid.org/0000-0002-7241-9324>
<https://publons.com/researcher/3235640/liliia-korytnyk/>

© Liliya Korytnyk, 2020

Received: 18.11.2020
Revised: 02.12.2020
Accepted: 16.12.2020
Online publication date: 16.12.2020

This is an Open Access article, distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 license, which permits unrestricted re-use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

Liliya Korytnyk (Ukraine)

ACCOUNTING SUPPORT FOR THE MANAGEMENT OF CULTURAL HERITAGE OBJECTS

ABSTRACT

Introduction. The subjects of the public sector of cultural heritage, as a group of institutions that store history in objects, play an important role in maintaining and developing national consciousness and identity. However, the financing mechanism and accounting system inherent in domestic practice need to be modernized to optimize the management of cultural heritage sites and popularize the achievements of national and world cultural heritage.

Purpose. The purpose of the article is to analyze the management of the use of budgetary funds in the context of the modern concept of preserving and protecting the national heritage and studying the sectoral problems of accounting for cultural heritage objects.

Method (methodology). Method of system analysis, methods of causal analysis, tabular method, relative indicators.

Results. The key directions have been identified and the volumes of use of budgetary funds have been analyzed to ensure the activities of the subjects of the state sector of cultural heritage. It is determined that the financing mechanism should include budget allocations based on performance and revenues from the provision of paid services. The priority task to improve the system of financing public sector entities (including the cultural sector) should be the introduction of a mechanism for allocating state budget expenditures based on the economic indicator "cost of public services", which will change the use of budget funds from maintenance to financing cost of quality public services. It is established that the urgent issue is the creation of a national standard for accounting of cultural heritage assets and the development of guidelines for it; supplementing the chart of accounts in the public sector with accounts to display information on the availability and movement of objects of national heritage; creation of an automated system of accounting for cultural heritage assets and introduction of new digital technologies to ensure the development of society and the spread of intercultural dialogue.

Korytnyk, L. (2020). Accounting support for the management of cultural heritage objects. *Economic analysis*, 30 (4), 125-131.

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2020.04.125>

Keywords: budget program; budget funds; public sector; cultural heritage; museum; national heritage; accounting; management; financing.

Вступ

В сучасних умовах епідеміологічної, політичної та економічної турбулентності пріоритетним напрямком державної політики стало створення нової парадигми ефективного управління державними фінансами. З цією метою впроваджуються нові способи і механізми фінансування суб'єктів державного сектору; забезпечується адаптація та гармонізація вітчизняного нормативно-правового поля до міжнародних підходів і принципів; удосконалюються національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС) та розробляються методичні рекомендації до них. Такі заходи спрямовані на оптимізацію доходів і витрат, збереження майна та ефективного використання ресурсів як загальнодержавного так й інституційного рівнів. Однак, в державному секторі існують специфічні об'єкти обліку до яких неможливо застосувати універсальні механізми оцінки, визнання, документування та збереження. Таким об'єктом виступає національне надбання – активи культурної та природної спадщини, зокрема й музейні фонди. Розширення сфери впливу активів культурної та природної спадщини на суспільні відносини зумовили потребу у поглибленні наукових досліджень в частині облікового забезпечення фінансового управління об'єктами національного надбання для формування теоретичного і практичного базису сучасної концепції збереження і охорони культурної спадщини.

Незважаючи на те, що переважна більшість об'єктів перебувають в державній власності, проблематиці обліку активів культурної спадщини не приділяється належної уваги науковою спільнотою. Ключові підходи до розвитку облікових засад управління об'єктами культурної та природної спадщини, зокрема музейними фондами зосереджені в межах досліджень таких вчених як Є. В. Калюга [1], А. О. Ковальчук [2], С. В. Сисюк, Н. М. Хорунжак [3] та деяких інших. Однак, процесам модернізації системи фінансового управління та обліку в державному секторі присвячено праці великого кола вітчизняних науковців серед яких Т. І. Єфименко, Л. В. Гапоненко, Л. Г. Ловінська, І. М. Парасій-Вергуненко, С. В. Свірко, Н. І. Сушко та інші. Не применшуючи цінності, важливості і значення результатів їхніх досліджень в державному секторі, варто зауважити, що проблеми обґрунтування обсягу фінансування, управління використанням бюджетних коштів та галузевих особливостей бухгалтерського обліку в сфері культури, залишаються нерозв'язаними.

Мета статті

Метою статті є аналіз стану управління використанням бюджетних коштів в умовах сучасної концепції збереження і охорони національного надбання та вивчення галузевих проблем бухгалтерського обліку об'єктів культурної спадщини.

Виклад основного матеріалу дослідження

Надзвичайно важливого значення як на міжнародному, так і національному рівнях набуває вектор розвитку культурної політики держави для збереження та популяризації історико-культурного й природного надбання. Це безпосередньо стосується сьогодення України, яка володіє широким спектром об'єктів культурної спадщини. Однак, в умовах проведення економічних, політичних та соціальних реформ, залишаючись актуальними питання з пошуку нових механізмів фінансового управління суб'єктами культурної спадщини для оптимізації доходів і витрат, збереження майна та ефективного використання активів. Ключовим інформаційним джерелом економічно виважених управлінських рішень як загальнодержавного так і локального рівнів є база даних бухгалтерського обліку. Узагальнені показники обліку і звітності використовуються в процесі бюджетного планування, інтерпретації інформації про обсяги і напрями використання бюджетних коштів, формування звіту про виконання Державного бюджету України та задоволення інших запитів користувачів в частині публічних фінансів.

Пріоритетними завданнями бюджетної програми «Забезпечення діяльності національних музеїв, національних і державних бібліотек та культурно-просвітницьких центрів» є:

- створення умов для задоволення духовних потреб громадян, сприяння професійному та освітньому розвитку громадян;
- комплектування та зберігання бібліотечних фондів, їх облік, контроль за використанням;
- забезпечення збереження і використання матеріальної та духовної культури;
- відродження і розвиток української національної культури; посилення захисту культурних цінностей та культурної спадщини.

Показники звіту про виконання Державного бюджету України містять дані про видатки за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету (ПКВКДБ) за бюджетною програмою «Забезпечення діяльності національних музеїв, національних і державних бібліотек та культурно-просвітницьких центрів», які наведено у таблиці 1.

Таблиця 1. Обсяг видатків за бюджетною програмою «Забезпечення діяльності національних музеїв, національних і державних бібліотек та культурно-просвітницьких центрів»

Коди бюджетної програми	Вид бюджету	Обсяг видатків (тис.грн.)			
		2021 рік (затверджено)	2020 рік (за 9 місяців)	2019 рік	2018 рік
3801190	Загальний фонд	757383,0	520357,8	-	-
	Спеціальний фонд	60252,1	31672,1	-	-
1801190	Загальний фонд	-	-	686923,3	609987,5
	Спеціальний фонд	-	-	81041,9	56977,3

Примітка. Сформовано на основі [4].

З огляду на зазначене, показники звіту про виконання Державного бюджету України свідчать про постійне збільшення обсягів бюджетних коштів в напрямку фінансування збереження культурного надбання. Однак, плановий обсяг бюджетних асигнувань у 2020 році на забезпечення діяльності національних музеїв, національних і державних

бібліотек та культурно-просвітницьких центрів складає лише 7,5% від загального обсягу видатків Державного бюджету спрямованих Міністерству культури та інформаційної політики України (10090264,0 тис. грн.). При цьому, в таблиці 2 наведено ключові напрями використання коштів загального фонду.

Таблиця 2. Напрями і обсяги використання бюджетних коштів загального фонду на забезпечення діяльності національних музеїв, національних і державних бібліотек у 2020 році

Напрямок	Розмір бюджетного фінансування (тис. грн.)
Забезпечення функціонування національних музеїв	346 934,9
Забезпечення функціонування національних та державних бібліотек	295 470,0
Забезпечення, обстеження, дослідження та реставрація музейних експонатів	41 338,9
Охорона музейних закладів	40 657,7
Охорона реставраційного центру	5 038,9
Охорона бібліотек	2 814,9

Примітка. Сформовано на основі [5].

Вочевидь, можна стверджувати, що показники бюджетних програм для забезпечення діяльності національних музеїв, національних і державних бібліотек відображають загальні напрями використання державних ресурсів та не містять інформації стосовно цільового спрямування бюджетних коштів, структури видатків та

досягнутих результатів діяльності у вигляді наданих державних послуг. Так, інформацію щодо наданих послуг суб'єктами культурної спадщини у вигляді загального обсягу реалізованих послуг можна отримати лише за кодом видів економічної діяльності (таблиця 3).

Таблиця 3. Обсяг реалізованих послуг бібліотек, архівів, музеїв та інших закладів культури

Код за КВЕД–2010	Період		
	9 міс. 2020 р.	2019 р.	2018 р.
	Обсяг реалізованої продукції (тис.грн.)		
91 «Функціонування бібліотек, архівів, музеїв та інших закладів культури»	162847,2	133683,6	268990,0

Примітка. Сформовано на основі [6].

В контексті реформування системи управління державними фінансами запроваджується нова

модель фінансового забезпечення на основі результативних показників використання

бюджетних коштів. Це зумовлює зміну механізму з утримання суб'єктів державного сектора культурної спадщини на фінансування якісних державних послуг та управління результатами. При цьому, одним із завдань процесу вдосконалення механізму управління фінансами та реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі є запровадження НП(С)БОДС та удосконалення нормативно-правового поля з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності.

Особливого значення набуває потреба поліпшення бюджетного законодавства щодо забезпечення ефективної реалізації принципів та базових правил НП(С)БОДС 135 «Витрати» [7] та пов'язаних з ним інших нормативно-правових актів, які стануть концептуальною основою отримання релевантної інформації про витрати суб'єктів державного сектора культурної спадщини з метою наукового та економічного обґрунтування засад формування собівартості державних послуг.

Л. Г. Ловінська зазначає: «дослідження нормативно-правового забезпечення запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі засвідчило, що жоден із чинних документів не містить вимог щодо застосування показника собівартості державних послуг, які надаються в рамках виконання бюджетної програми» [8, с. 67]. Собівартість у цьому аспекті є універсальним критерієм. У поелементному й постатейному розрізах вона створює необхідне методологічне підґрунтя для визначення складу та методики розрахунку витрат, є сама по собі показником продукту й основою для визначення показників ефективності та якості [8, с. 73, 74].

Ключовим показником, який може забезпечувати інтерпретацію інформації про структуру державних видатків залежно від їх економічного змісту й цільового призначення, обсяги та напрями використання бюджетних коштів, а також свідчити про ефективність управління державними ресурсами, має стати «собівартість».

Вочевидь, пріоритетним завданням щодо вдосконалення системи фінансування суб'єктів державного сектора (зокрема і сфери культури) має стати запровадження механізму розподілу обсягів видатків державного бюджету на базі економічного показника «собівартість державних послуг», що змінить напрям використання бюджетних коштів від утримання суб'єктів господарювання до фінансування вартості якісних державних послуг. Порядок фінансування повинен відображати механізм нормативного визначення обсягу бюджетних коштів, що спрямовуватимуться суб'єкту культурної спадщини на основі показника

собівартості й прогнозованої чисельності споживачів, а також результативних показників діяльності з урахуванням мети та завдань бюджетної програми.

Так, аналогічний підхід до механізму фінансування суб'єктів державного сектора культурної спадщини визначено в цілі 1.2 розділу IV такого документу як «Доповідь про розвиток сектора культурної спадщини в Україні»: «потрібно розробити спеціальних програм для рухомих і нерухомих об'єктів культурної спадщини, а також для збереження та реставрації, досліджень і популяризації матеріальної та нематеріальної культурної спадщини з чіткими умовами фінансування, які визначають вимірні вигоди для суспільства. Для державних музеїв цей механізм фінансування повинен включати в себе щорічні бюджетні асигнування на основі діяльності музеїв та її результатів, які повинні визначатися власником музею. Зауважуючи, що музеї мають потенціал заробляти гроші (отримувати дохід), законодавство має забезпечити можливості музеїв надавати платні послуги своїм відвідувачам (тобто кафе, ресторан, сувеніри, книгарня тощо)» [9].

З огляду на зазначене, необхідно запровадити новий підхід до послуг суб'єктів культурної спадщини як можливості створення додаткових переваг для суспільства шляхом розробки нових постійних і тимчасових виставок, освітніх заходів та інших послуг, які більше орієнтовані на потреби та вимоги суспільства та наповнення дохідної частини спеціального фонду бюджету.

В частині облікового забезпечення з удосконалення управління використання державних фінансів у сфері культури має актуалізуватися також питання вироблення загальнодержавної облікової політики щодо об'єктів культурної спадщини. Йдеться про інтеграцію національного нормативно-правового поля в частині бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами з обліку активів спадщини та формування на цій основі універсального інформаційного забезпечення управлінських рішень. Так, нагальним питанням є створення НП(С)БОДС з обліку активів культурної спадщини та розробка методичних рекомендацій до нього; доповнення плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі рахунками для відображення інформації про наявність та рух об'єктів національного надбання; створення автоматизованої системи обліку активів культурної спадщини.

Одним із шляхів вирішення проблем автоматизації обліку музейних предметів і колекцій є «створення загальнонаціональних проектів за ініціативи центральних органів влади. По-перше, розробка єдиної музейної інформаційної системи

призведе до економії бюджетних коштів (замість витрат на локальні проекти). По-друге, універсализація підходу до збереження та обробки музейної інформації усуває необхідність конверсії даних під час обміну музейною інформацією. По-третє, лише в рамках загальнонаціонального проекту можлива реалізація ефективного доступу громадян до національного культурного надбання» [10].

Впровадження нових цифрових технологій створить широкі можливості для доступу до фондів і забезпечить нові можливості для відвідувачів як у самому музеї, так і в мережі інтернеті.

Звичайно, створення автоматизованої системи обліку активів культурної спадщини потребує значних фінансових ресурсів, але це стане запорукою формування достовірної інформації про об'єкти в фондовому та бухгалтерському обліку, а також в загальнодержавних каталогах, сприятиме контролю за формуванням і збереженням музейної спадщини та забезпечить підвищення ефективності використання бюджетних коштів на управління

об'єктами культурної спадщини.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Висновки та перспективи подальших розвідок повинні бути спрямовані на пошук шляхів застосування практики широкомасштабної державної підтримки суб'єктів музейної справи задля збереження й використання культурних цінностей та підвищення культурного рівня населення; розширення фінансових можливостей музеїв, національних і державних бібліотек та культурно-просвітницьких центрів з метою оптимізації напрямів використання бюджетних коштів та наповнення дохідної частини спеціального фонду бюджету шляхом надання державних послуг і впровадження показника собівартості; вироблення загальнодержавної облікової політики щодо об'єктів культурної спадщини з урахуванням галузевих особливостей системи бухгалтерського обліку і звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Калюга Є., Герасименко О. Вартісна оцінка музейних предметів. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2018. № 5(200). С. 19-26.
2. Ковальчук А. О. Оцифрування музейних фондів для внутрішнього використання. Організаційно-правові аспекти: методичні рекомендації. Київ: Національний музей історії України. 2019. 13 с.
3. Хорунжак Н., Сисюк С. Облік музейних експонатів: досвід республіки Польща. *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 3. С. 220-227.
4. Звіт про виконання Державного бюджету України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>
5. Паспорти бюджетних програм. URL: <https://mkip.gov.ua/content/pasporti-byudzhethni-program.html>
6. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.
8. Ловінська Л. Г. Собівартість послуг державного сектору України в контексті реформи фінансового управління. *Фінанси України*. 2017. № 8. С. 58–79.
9. Доповідь про розвиток сектору культурної спадщини в Україні. URL: https://www.culturepartnership.eu/upload/editor/2017/Subsector_report_Ua_ukrainian_Fin.pdf
10. Шевцов І. П. Сучасний стан розвитку музейних інформаційних систем. 18 Сумцовські читання: Музей як соціокультурний інститут в умовах інформаційного суспільства. Харків, 2012. URL: <http://museum.kh.ua/academic/sumtsov-conference/2012/article.html?n=19>.

REFERENCES

1. Kaliuha, Ye., & Herasymenko, O. (2018). Vartisna otsinka muzeinykh predmetiv [Valuation of museum objects]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka*, 5(200), 19-26 [in Ukrainian].
2. Kovalchuk, A. O. (2019). Otsyfruvannya muzeinykh fondiv dlia vnutrishnoho vykorystannia. Orhanizatsiino-pravovi aspekty [Digitization of museum funds for internal use. Organizational and legal aspects]: metodychni rekomendatsii. Kyiv: Natsionalnyi muzei istorii Ukrainy [in Ukrainian].
3. Khorunzhak, N., & Sysiuk, S. (2020). Oblik muzeinykh eksponativ: dosvid respubliky Polshcha. [Accounting of museum exhibits: the experience of Republic of Poland]. *Ekonomichnyi analiz*. 30 (3), 220-227 [in Ukrainian].
4. Zvit pro vykonannya Derzhavnoho biudzhetu Ukrainy. [Report on the execution of the State Budget of Ukraine]. Retrieved from: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> [in Ukrainian].

5. Pasporty biudzhetnykh prohram. [Passports of budget programs]. Retrieved from: <https://mkip.gov.ua/content/paspor-ti-byudzhetnih-program.html> [in Ukrainian].
6. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. [State Statistics Service of Ukraine]. Retrieved from: <https://mkip.gov.ua/content/paspor-ti-byudzhetnih-program.html> [in Ukrainian].
7. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 135 «Vytraty» (2012) [National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 135 «Costs»]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy No568. Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> [in Ukrainian].
8. Lovinska, L. H. (2017). Sobivartist posluh derzhavnoho sektoru Ukrainy v konteksti reformy finansovoho upravlinnia [The cost price of public sector of Ukraine services in the context of financial management reform]. *Finansy Ukrainy*, 8, 58–79 [in Ukrainian].
9. Dopovid pro rozvytok sektoru kulturnoi spadshchyny v Ukraini. [Report on the development of the cultural heritage sector in Ukraine]. Retrieved from: https://www.culturepartnership.eu/upload/editor/2017/Subsector_report_Ua_ukrainian_Fin.pdf [in Ukrainian].
10. Shevtsov, I. P. (2012). Suchasnyi stan rozvytku muzeinykh informatsiinykh system. [The current state of development of museum information systems]. *18 Sumtsovski chytannia: Muzei yak sotsiokulturnyi instytut v umovakh informatsiinoho suspilstva*. Retrieved from: <http://museum.kh.ua/academic/sumtsov-conference/2012/article.html?n=19> [in Ukrainian].