

3. Economic and financial index of Ukraine // Database of NBU. URL: [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=36728](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=36728).
4. Financial stability report by the National bank of Ukraine. June 2018. URL: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=71475860>.
5. Karlin M. I., 2012. The problems of financial market functioning and investment safety of Ukraine. Banking, № 3, pp. 54–65.
6. Complex program of Ukrainian financial sector development till 2020 by the NBU Administration Decision from 18.06. 2015. № 391. URL: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=18563297>.
7. Konina M., 2016. The modern state of Ukrainian financial market and the ways of its improvement. Ekonomichnyy diskurs, 2, s. 183–192.
8. Krupka M. I., 2001. Financial-credit mechanism of innovation Ukrainian economy development, 608 pp.
9. Lutsishin Z. O., 2016. Bank sector of Ukraine: real state and development prospects. Economy and management organization, № 4, pp. 112–124.
10. Lutiy I. O., 2011. Bank institutions under the globalization of the financial services market, 357 pp.
11. Macroeconomic and monetary summary of NBU. URL: <https://tsn.ua/groshi/ukrayinci-zberigayut-na-depozitah-u-bankah-pivtrilyona-griven-1153776.html>.
12. Oparin V. M., 2005. The financial system of Ukraine (theoretical-methodological aspects): monography, Kiev, 240 pp.
13. The main indexes of Ukrainian banks functioning. URL: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=34661577>.
14. Database of Ukrainian statistic Public service. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper\\_new.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper_new.html).
15. The Ukrainian save a half of the trillion hryvnas on the bank deposits, 2018. URL: <https://tsn.ua/groshi/ukrayinci-zberigayut-na-depozitah-u-bankah-pivtrilyona-griven-1153776.html>.
16. Shevaldina V. G. The influence of macroeconomic factors on the forming of Ukrainian population deposits. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2014\\_1\\_53](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2014_1_53).
17. Sheludko V. M., 2004. The main directions of the Ukrainian bank system development under the processes of the market transformation. Visnyk of Taras Shevchenko National University of Kiev, № 70, pp. 24–27.
18. Shkolnik I. O., 2008. The Ukrainian financial market: real state and development strategy: monography, Sumy, 348 pp.
19. Akerlof G., 1970 The Market for Lemons: Qualitative Uncertainty and Market Mechanism. Quarterly Journal of Economics, vol. 84, p. 488–500.
20. Fabozzi F., Modigliani F., 2008. Capital Markets: Institutions and Instruments. F.: Prentice Hal, 768 p.
21. Fama E., 1988. Dividend Yields and Expected Stocks Returns. Journal of Financial Economics, vol. 22, p. 3–25.
22. Fama, Eugene F. French, Kenneth R., 1993. Common Risk Factors in the Returns, Stocks and Bonds. Journal of Financial Economics, vol. 33 (1), p. 3–56. URL: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.139.5892&rep=rep1&type=pdf>.
23. Markowitz H. Portfolio Selection, 1952. Journal of Finance, vol. 7, p. 77–91.
24. Markowitz, H. M. Market Efficiency: A Theoretical Distinction and So What?, 1995. Financial Analysts Journal, vol. 61 (5), p. 17–30. URL: <https://www.cfapubs.org/doi/pdf/10.2469/faj.v61.n5.2752>.
25. Mirrlees J. A. Private Risk and Public Action: The Economies of the Welfare State URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0014292194000463>. DOI: 10.1016 / 0014-2921 (94) 00046-3.
26. Scholes Myron S. Global Financial Markets, Derivative Securities and Systemic Risks. URL: <https://dokumen.tips/documents/global-financial-markets-derivative-securities-and-systemic-risks.html>.
27. Smith, Vernon L., 1980. Relevance of Laboratory Experiments to Testing Resource Allocation Theory. In Kmenta, Jan; Ramsey, James B. Evaluation of Econometric Models: Academic Press. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/6837858.pdf>.
28. Tobin, James. Nobel Lecture: Money and finance in the macro-economic process. URL: [http://www.nobelprize.org/nobel\\_prizes/economic-sciences/laureates/1981/tobin-lecture.pdf](http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/1981/tobin-lecture.pdf).
29. The Global Competitiveness Report 2017-2018. URL: [http://www3.weforum.org/docs/GCR2017-2018/05\\_Full\\_Report/TheGlobalCompetitivenessReport2017-2018.pdf](http://www3.weforum.org/docs/GCR2017-2018/05_Full_Report/TheGlobalCompetitivenessReport2017-2018.pdf).

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2018; 5(200): 19-26

УДК 657.633.5.471:634

JEL classification: M41

DOI: <https://doi.org/10.17721/1728-2667.2018/200-5/3>

Є. Калюга, д-р екон. наук, проф.

ORCID iD 0000-0001-9057-7476

Національний університет біоресурсів та природокористування, Київ, Україна,

О. Герасименко, старш. викл.

ORCID iD 0000-0002-4511-4306

Національний університет державної фіскальної служби України, Київ, Україна

## ВАРТІСНА ОЦІНКА МУЗЕЙНИХ ПРЕДМЕТІВ

*Обґрунтовано здійснення вартісної оцінки музейних предметів на підставі ступеня ексклюзивності (науково-історичної, науково-художньої та іншої науково-інформативної цінності). Досліджено підходи до оцінки музейних предметів (в складі активів спадщини) в національних та міжнародних стандартах обліку для державного сектора та обґрунтовано пропозиції щодо застосування за первісною вартістю в Україні. При відсутності первісної вартості доцільно визначати не умовну, а справедливу вартість. Музейні предмети, які не оцінені на дату складання звітності і не відповідають критеріям визнання, повинні відображатись в позабалансовому обліку за символічною оцінкою з подальшим розкриттям інформації у Примітках до фінансової звітності.*

**Ключові слова:** музейні предмети, оцінка, оціночна вартість, умовна вартість, первісна вартість, справедлива вартість, символічна вартість.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими (практичними) завданнями.** Актуальність дослідження зумовлена визначенням музейних предметів, які є скарбницею історичної та культурної спадщини України, носіями безцінної інформації про її історію та культуру, тобто національним багатством країни. Вартісну оцінку слід застосовувати не тільки для національних, культурних та історичних цінностей, а і для інтелектуальної власності (тобто нематеріальних речей), наукових результатів, ідей, винаходів і т. ін. Оцінку музейних предметів для визначення ступеня ексклюзивності необхідно здійснювати на підставі науково-історичної, науково-

мистецької, науково-художньої і іншої науково-інформативної та емоційної цінності, а після цього визначати ціну як результат попередньої роботи. Якісне виконання цієї роботи можливе фахівцями при наявності спеціальної освіти: історичної, художньої, мистецької, творчої, гуманітарної, технічної; інколи широко, а інколи вузько-наукової (залежно від профілю музею) та величезного досвіду практичної роботи. Остаточну вартість музейних предметів можуть визначити тільки виключно працівники музею.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** На сьогодні цілісні наукові дослідження щодо оцінки музейних предметів у бухгалтерському обліку відсутні. Поряд із

тим, окремі напрацювання подані у працях зарубіжних, вітчизняних науковців-економістів та фахівців у галузі музеєзнавства й експертизи культурних цінностей, серед яких: Баррі Лорд [9], Ф. Ф. Бутинець [1], Гейл Д. Лорд [9], В. В. Індутний [4], М. Медведєв [10], Я. В. Соколов [23], Б. О. Платонова [17], М. Ю. Тамойкіна [25].

Аналіз їх наукових публікацій свідчить про відсутність у них глибокого обґрунтування оцінки музейних предметів.

**Невирішені частини загальної проблеми.** При дослідженні нормативно-правових актів України та діючої в музеях практики бухгалтерського обліку встановлено, що інформація про наявність та рух музейних предметів державної частини Музейного фонду України не відображається в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, що суперечить світовому досвіду й потребує ґрунтовних наукових досліджень у зазначеному напрямі.

Ключовими питаннями таких досліджень є оцінка музейних предметів за вартістю, оскільки саме вона є необхідною умовою визнання об'єктів обліку. Загальний аналіз законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів свідчить про неузгодженості в питаннях оцінки музейних предметів, які стосуються обов'язковості проведення, суб'єктів оцінки, порядку оформлення їх результатів тощо. Актуальність питання вартісної оцінки музейних предметів загострюється історично встановленою думкою про неможливість вартісного вираження об'єктів, які прийнято називати "безцінними". На жаль, про вартість безцінних експонатів часто стає відомим після їхньої крадіжки чи інших утрат.

**Метою статті** є дослідження доцільності та порядку оцінки музейних предметів за вартістю у фондово-облікової документації та відповідно в бухгалтерському обліку. Для реалізації цієї мети потрібно: провести комплексне дослідження діючого порядку оцінки музейних предметів в Україні в розрізі державних регуляторів; узагальнити міжнародний та зарубіжний досвід оцінки музейних предметів у системі бухгалтерського обліку; установити можливості вартісної оцінки музейних предметів.

**Виклад основного матеріалу дослідження з обґрунтуванням отриманих наукових результатів.**

Дискусії стосовно обов'язковості оцінки за вартістю музейних предметів обговорюються не одне десятиліття між авторитетними фахівцями з обліку, контролю, музеєзнавства, оцінки культурних цінностей (зокрема, представниками державних органів, міжнародних організацій) та набувають усе більшого резонансу в Україні.

Зокрема, на проблемі оцінки за вартістю музейних предметів зроблено акцент у Постанові Верховної Ради України, в якій зазначено, що "питання оціночної вартості культурних цінностей не повною мірою врегульовано законодавством", у зв'язку з чим існують проблеми визначення можливих утрат державної частини Музейного фонду України, у тому числі внаслідок окупації, а також підтвердження у подальшому позиції України в міжнародних судах [22]. У повідомленні прес-служби Рахункової палати України зазначається, що відсутність вартості

музейних предметів призводить до їхнього знеособлення, сприяє зловживанням, а, зрештою, визначити вартість утрачених музейних предметів не можливо.

У Всесвітній доповіді ЮНЕСКО "Культурне розмаїття, конфлікти та плюралізм" підкреслюється, що концепція культурної спадщини як культурного капіталу має містити збалансовану оцінку одночасно культурної та економічної цінності об'єктів спадщини [2, с. 138]. Рекомендації ЮНЕСКО передбачають у будь-якій культурній цінності вбачати дуальну природу. Тобто, з одного боку, культурна цінність має економічну складову, з іншого – духовну. Автор підкреслює, що взаємний вплив зазначених складових найчастіше має таку закономірність: не отримавши економічного (у вигляді грошового еквіваленту) визнання, духовна складова не може виявити своєї справжньої цінності для суспільства.

Директор Міжнародного реєстру викрадених культурних цінностей Дж. Редкліф стверджує, що правопорушенням, пов'язаним із предметами мистецтва і культури, неможливо запобігти через відсутність механізмів ціноутворення. Оцінка культурних цінностей, які належать країні, наповнює її валюту, нарівні з іншими активами, реальним змістом, підвищуючи довіру інвесторів та престиж держави у всьому світі. Музейні предмети "повинні мати оцінку, яка певним чином визначається і яка відображає не тільки цінність музейного предмета у грошовому вимірі, а і всю колекцію музею, тобто ще і в такий спосіб визначає рівень, категорійність музею" [7].

Слід зазначити, що спроби будь-яких упроваджень, які стосуються вартісної оцінки музейних предметів, супроводжуються доволі активним спротивом окремих фахівців із музейної справи. Як аргумент, вони наводять цілу низку причин. Одні вважають "блюзнірством сам факт оцінки культурної цінності, що впливає на людину головним чином духовно" [17]; інші стверджують, що музейні предмети є безцінними, тому їх не можливо оцінити. Постійно наводяться аргументи, що оцінка музейних предметів призведе до відображення їх за вартістю в системі бухгалтерського обліку з подальшим обов'язковим нарахуванням амортизації та списанням. Також зустрічаються твердження, що за запровадженням оцінки музейних предметів станеться їх продаж. На жаль, усі ці аргументи не мають наукового підґрунтя, тоді як можливість оцінки музейних предметів і методики її здійснення доволі широко досліджені у працях цілого ряду як зарубіжних, так і вітчизняних фахівців, а часто й апробовані.

Уважаємо, що найбільш вдалим є варіант, коли музейні предмети відображатимуться в бухгалтерському обліку за вартістю, встановленою кваліфікованими експертами на основі методик, затверджених компетентними органами. Це зумовлює необхідність комплексного підходу до дослідження оцінки музейних предметів у розрізі державних регуляторів, якими є: Міністерство культури України; Фонд державного майна України; Міністерство фінансів України (рис. 1.)

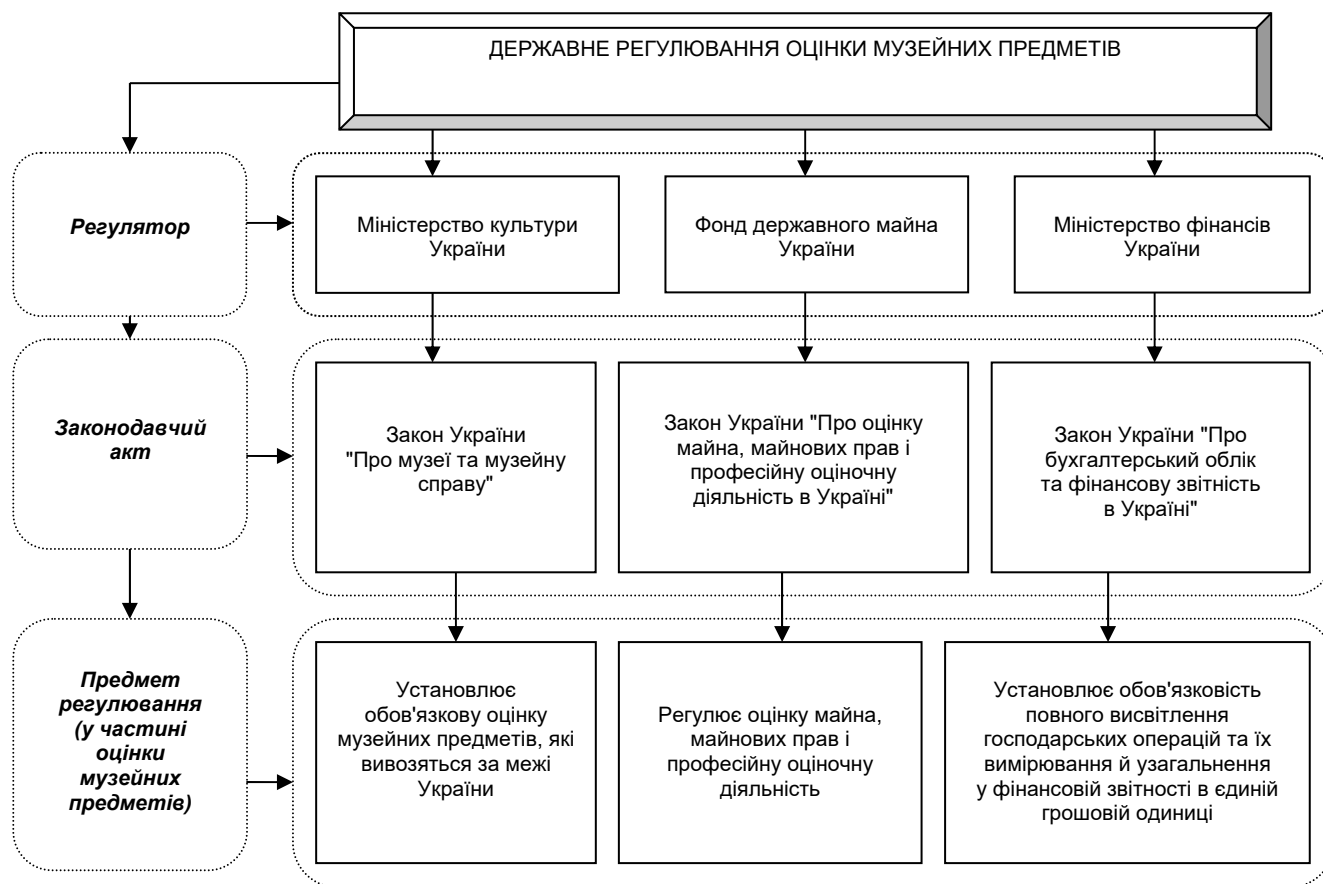


Рис. 1. Державне регулювання оцінки музейних предметів

Джерело: узагальнено автором.

Формування державної політики у сфері культури забезпечує Міністерство культури України. При цьому, особливості наукового формування, вивчення, обліку, зберігання, охорони й використання Музейного фонду, його правовий статус визначає Закон України "Про музеї та музейну справу" [20], в якому не встановлено обов'язковості оцінки всіх музейних предметів, а лише передбачено окремі випадки визначення оціночної чи страхової вартості. Зокрема, це стосується музейних предметів і колекцій, які тимчасово вивозяться за межі України для експонування, реставрації або проведення наукової експертизи. На виконання зазначених вимог затверджено "Інструкцію про порядок визначення оціночної та страхової вартості пам'яток Музейного фонду України" [5], згідно з якою експертизи здійснюються фондово-закупівельними комісіями музеїв із залученням профільних експертів-фахівців. Запис про оціночну вартість музейних предметів фіксується в актах приймання на постійне збереження, книгах надходжень, уніфікованих паспортах, інвентарних та спеціальних інвентарних книгах, а запис про страхову вартість здійснюється в актах видачі музейних предметів на тимчасове збереження та списках, що до них додаються. Зазначені принципи визначення оціночної вартості музейних предметів (об'єктивності, історизму, рівня художньої майстерності, усебічності та комплексності), а також загальні критерії проведення оцінки музейних предметів проводяться у розрізі їх типів. До основних загальних критеріїв проведення оцінки музейних предметів віднесено: походження та час, зміст (значення інформації, що міститься в музейних предметах), оригінальність, унікальність, реліквійність, збереженість. Також

передбачено врахування кон'юнктури зовнішнього та внутрішнього антикварного ринку, рівня попиту та пропозиції. Основою для визначення страхової вартості музейних предметів є аукціонні ціни, що діють на момент укладання договору. У цьому контексті важливо проаналізувати і вимоги Закону України "Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей" [19], при цьому такі музейні предмети підлягають державній експертизі, яка проводиться з метою всебічного аналізу і вивчення культурної цінності об'єктів, вилучених митними або правоохоронними органами, конфіскованих за рішенням суду та сплачених у дохід держави. За результатами експертизи в експертному висновку зазначається достовірність об'єкта, автор, назва та подається його атрибутивний опис, який складається за такими критеріями: час створення; причетність до історичних подій, культурних традицій народів і пам'яток історії, видатних особистостей, виробників, мануфактур і шкіл; рівень визнання автора; стан збереженості, знаки та позначки, комплектність, лінійні розміри, соціокультурна функція, рівень суспільного визнання, унікальність, рівень виконавської техніки й популярності, наукова значущість, оцінена вартість. У даному переліку використовується термін "оцінена вартість", зміст якого не розкрито.

Є й інші випадки, коли музейні предмети підлягають обов'язковій оцінці. Так, відповідно до ст. 16 Закону України "Про музеї та музейну справу" [20], унікальні музейні предмети, колекції, зібрання Музейного фонду України та предмети музейного значення, що підлягають внесенню до Музейного фонду і мають виняткове художнє, історичне, етнографічне та наукове значення, вносяться

до Державного реєстру національного культурного надбання на підставі рішення експертно-фондової комісії.

Проведений аналіз нормативно-правових документів<sup>1</sup> свідчить про розбіжності в підходах до оцінки музейних предметів, які стосуються обов'язковості проведення, суб'єктів, порядку оформлення результатів тощо. У різних нормативно-правових актах ідеться про оціночну, оцінену чи страхову вартість без обґрунтування особливостей застосування цих термінів. У зв'язку із зазначеним, фахівці з оцінки культурних цінностей наголошують на неможливості стандартизувати роботу різних експертів, оскільки допускається суб'єктивізм експертів відповідно до абстрактних рекомендацій [17, с. 154]. Суттєвою проблемою залишається те, що Закон України "Про музеї та музейну справу" [20] не встановлює обов'язковості оцінки всіх музейних предметів.

Питання оцінки музейних предметів<sup>2</sup> додатково ускладнюється ще і тим, що на сьогодні функціонує два державних регулятора (Міністерство культури України та Фонд державного майна України), а в їх нормативно-правових документах мають місце розбіжності, що призводить у процесі роботи до колізій. Базовим для здійснення оціночної діяльності є Закон України "Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні" [21], який регулює діяльність оцінювачів із визначення вартості майна. Але в цьому документі, по-перше, не згадується про діяльність експертів, що забезпечують мистецтвознавчу експертизу; по-друге, існує суттєва різниця між вимогами до суб'єктів, яким дозволяється виконувати оцінку (оцінювачами та експертами); по-третє, процедура визначення вартості відповідно до національних стандартів оцінки не відповідає нормам тих нормативно-правових актів, якими керуються у своїй діяльності музеї; по-четверте, результати оцінки за законом оформляються звітом про оцінку майна або актом оцінки майна, вимоги до змісту яких відрізняються від вимог до експертного висновку, складеного за результатами державної експертизи.

Національний стандарт № 1 "Загальні засади оцінки майна та майнових прав" [13] передбачає використання ринкових і неринкових вартостей, а також розкриває основні методичні підходи до оцінки майна. Різновидом неринкової вартості є оціночна вартість – вартість, яка визначається за встановленими алгоритмом та складом вихідних даних. Таке визначення, а також методичні підходи до оцінки майна цілком можуть бути застосовані і до оціночної вартості культурних цінностей.

Більш ефективною та достовірною була б оцінка, на погляд Б. О. Платонова [17, с. 26–27], коли між двома державними регуляторами був більш чіткий розподіл їх функцій. Ті, які ближче до мистецтвознавства: визначення автентичності, відповідних характеристик – здійснювалися б фаховими працівниками цінність музейного предмета в експертному висновку. На підставі цього висновку оцінювач здійснював би грошову оцінку.

Окремі фахівці, позицію яких ми підтримуємо, наголошують на необхідності розробки єдиних методик та Національного стандарту оцінки музейних предметів. Так, на думку Н. І. Кудерської, для ефективності охоро-

ни та збереження музейних предметів необхідно включити проведення їх оцінки в музейну науково-фондову діяльність, визначити порядок та вимоги з подальшим унормуванням в нормативно-правових актах [12, с. 284]. Авторитетні міжнародні експерти вбачають вихід із нинішньої ситуації шляхом вирішення двох питань: розробка єдиного стандарту оцінки та створення єдиного реєстру в межах кожної країни [26].

Проведений аналіз міжнародних стандартів та національних нормативних актів свідчить, що при оцінці рухомих культурних цінностей рекомендовано користуватися двома підходами – витратним і порівняльним [17, с. 162]. Витратний підхід базується на ідеї вивчення витрат, що фактично сформовані при створенні майна, а порівняльний – на ідеї вивчення продажів на відкритому ринку речей, аналогічних об'єкту оцінки. До найвідоміших авторських методів, створених для застосування в рамках витратного підходу, слід віднести метод "Tamoikins Expert System" [25], метод В. В. Індутного [4], або застосування за можливістю (Б. О. Платонов) витратної порівняльнопідходів [17, с. 191].

Отже, результати дослідження особливостей вартісної оцінки свідчать про те, що в практичній діяльності визначають страхову вартість музейних предметів, які тимчасово вивозяться за межі України. Також проводиться оцінка музейних предметів, які були конфісковані чи іншим способом надійшли у власність держави, а в подальшому безоплатно передані до музейної установи. На сьогодні в музеях зберігається інформація і про вартість тих музейних предметів, які були придбані за грошові кошти. Навіть якщо наведені приклади не є вичерпними, у будь-якому випадку можна стверджувати, що за вартістю оцінена несуттєва кількість музейних предметів. Відповідно до НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності" [11] однією з умов відображення активу в Балансі є можливість достовірного визначення оцінки такого активу. Таким чином, музейні предмети мають бути оцінені, але залежно від ступеня їхньої достовірності відображатися в балансовому чи забалансовому обліку. Проведені дослідження стосовно оцінки музейних предметів свідчать, що в економічній літературі різними авторами пропонується п'ять підходів: "для пам'яті" (pro memoria) [29]<sup>3</sup>; умовна оцінка<sup>4</sup> (Я. В. Соколов [23, с. 235], М. Ю. Медведєв [10, с. 231–233]); експертна оцінка<sup>5</sup> (Ф. Ф. Бутинець [1, с. 76–78], Я. В. Соколов [22, с. 235]; страхова оцінка<sup>6</sup> (М. Медведєв [10, с. 231–233], Я. В. Соколов [23, с. 235]); відносна оцінка<sup>7</sup> (Я. В. Соколов [23, с. 235]); накопичена вартість<sup>8</sup> (Баррі Лорд та Гейл Д. Лорд [9, с. 221]).

Незаперечним є те, що сама назва кожного із запропонованих дослідниками видів оцінки свідчить про її умовний характер та суб'єктивність, але, на нашу думку, оцінити музейні предмети і включити їх до складу активів установи краще, ніж залишити їх за межами бухгалтерського обліку. Більшість із запропонованих фахівцями оцінок тим чи іншим чином знайшли своє відображення в міжнародних, вітчизняних чи зарубіжних стандартах обліку.

<sup>1</sup> Інструкція про порядок визначення оціночної та страхової вартості пам'яток Музейного фонду України затв. наказом Міністерства культури і мистецтв України 13.07.1998 р. № 325. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0496-98>.

<sup>2</sup> Оцінка – це процес визначення його вартості на дату оцінки за процедурою, установлену нормативно-правовими актами з оцінки майна, і є результатом практичної діяльності суб'єкта оціночної діяльності. Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2658-14/page2>

<sup>3</sup> Номінальна оцінка, яка не має ні економічного, ні юридичного змісту.

<sup>4</sup> Перетворюють позбавлену змісту вартість в умовну величину, яка використовується для обліку унікальних об'єктів.

<sup>5</sup> Результат професійної оцінки високопрофесійних фахівців.

<sup>6</sup> Вартість застрахованого об'єкта.

<sup>7</sup> Оцінка щодо іншого об'єкта.

<sup>8</sup> Вартість, яка складається із сукупних витрат на придбання та обслуговування музейних предметів.

Зокрема, у НП(С)БОДС 121 "Основні засоби" [12] встановлено, що для музейних предметів у разі відсутності активного ринку первісною вартістю є умовна вартість. Але визначення сутності умовної вартості недостатньо визначено. По-перше, виникає доволі суттєва неузгодженість між визначенням первісної та умовної вартості. Так, первісна вартість – це історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів. По-перше, не зрозуміло, яким чином до визначеної первісної вартості може належати умовна вартість, розмір якої "може визначатися законодавчими та іншими нормативно-правовими актами або складатися із сум страхування від пожежі, крадіжок, утрат, пошкоджень або іншої можливої шкоди" [12]. По-друге, жодним законодавчим та нормативно-правовим актом не встановлено процедури визначення умовної вартості. По-третє, незрозуміло, чи до музейних предметів застосовується виключно умовна вартість. Зокрема, яку вартість застосовувати до музейних предметів, які придбаються за грошові кошти: вартість придбання чи умовну вартість? А вже після купівлі та включення до основних засобів їх оборот на ринку припиняється. По-четверте, в НП(С)БОДС 121 "Основні засоби" зазначено, що витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (зокрема реконструкцію, реставрацію) збільшують його первісну вартість протягом усього терміну корисного використання, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності. На нашу думку, якщо до певних видів активів застосовується умовна вартість, то дана вимога втрачає будь-який сенс.

Застосування умовної вартості має і свої переваги. Зокрема, урахувавши складність вартісної оцінки музейних предметів, а також те, що їхня більшість не оцінена взагалі, умовна вартість є альтернативною порівняно з іншими способами визначення первісної вартості.

При порівнянні підходів до оцінки музейних предметів у національних і міжнародних стандартах обліку встановлено ряд розбіжностей: зокрема, IIPSAS 17 "Property, plant and equipment" [6] спосіб оцінки активів спадщини не встановлено, але зазначено, що на вибір бази оцінки може впливати існування потенціалу альтернативної корисності. У цілому ж, стандарт надає перевагу оцінці за собівартістю чи справедливою вартістю. Справедливою вартістю об'єктів основних засобів, як правило, є їхня ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки. Експертна оцінка вартості активу звичайно здійснюється професійними оцінювачами, які мають відповідну визнану кваліфікацію. Також зазначено, що визначення ринкової вартості для деяких активів державного сектору може виявитися складним через відсутність із ними ринкових операцій, тому їх справедлива вартість може бути визначена шляхом посилення на інші об'єкти з подібними характеристиками, які використовують за подібних обставин і місцевизнаходженням. Водночас у нормативно-правовому полі України немає теоретичного обґрунтування терміну "експертна оцінка", натомість, як зазначалося, широко використовується термін "оціночна вартість".

Проведені дослідження свідчать, що окремі зарубіжні країни, серед яких: Велика Британія, Франція, США, Південна Африканська республіка, Казахстан, Російська Федерація, Нова Зеландія та інші, мають певні напрацювання щодо оцінки музейних предметів. Протягом останнього десятиліття в усіх цих країнах спостерігається тенденція до розгляду музейних предметів у складі активів

спадщини, разом з іншими подібними за ознаками активами, що, на наш погляд, цілком логічно та виправдано.

Так, у Великій Британії існує два стандарти, які визначають правила оцінки активів спадщини: FRS 15 "Tangible fixed assets" [27] і FRS 30 "Heritage assets" [16] та дозволяють використовувати внутрішні експертні оцінки (науковими співробітниками музею), із періодичністю кожні п'ять років. У звітності має бути наведено інформацію про всі активи спадщини стосовно їх придбання, збереження, управління, розпорядження та впливу операцій із ними на результати діяльності. По тих активах спадщини, які:

- не відображаються в балансі за вартістю, слід вказати їх значення та причини;

- відображаються в балансі, зазначається їхня величина на початок та кінець звітного періоду, дата проведення оцінки, метод оцінки, хто її здійснював, а також суттєві обмеження при визначенні вартості.

Оцінка активів спадщини у стандарті Франції 17 "Heritage Assets" [24], із 1 січня 2013 р здійснюється за символічним підходом (отримані без будь-яких витрат визнаються за символічною вартістю (1 євро) чи за експертною величиною) або за вартістю придбання. У стандарті не передбачено проведення переоцінки активів спадщини та їх амортизація, а інформація в розгорненому вигляді розкривається у Примітках до фінансової звітності.

За Стандартом 103 "Heritage Assets" [15] Південної Африканської республіки успадковані активи повинні бути визнані, якщо вони втілюють майбутні економічні вигоди та/або мають потенціал корисності, а також їхня вартість може бути визначена. Активи спадщини мають спочатку оцінюватися за собівартістю, а якщо придбані безкоштовно – за номінальною вартістю або справедливою вартістю на дату придбання. У подальшому, для оцінки надається право вибору між моделлю вартості та моделлю переоцінки. Активи спадщини не амортизуються. У Звіті про фінансовий стан відображаються окремим рядком.

У Правилах ведення бухгалтерського обліку в державних установах [18], які регулюють облік у Казахстані, активи культурної спадщини визнаються в балансі, а інші активи враховуються на позабалансовому рахунку 09 "Активи культурної спадщини". Поряд із тим, наведені умови, за яких державна установа не має відображати в бухгалтерському обліку активи спадщини, що фактично виключає можливість відображення їх у Балансі.

У Російській федерації відповідно до Федерального стандарту бухгалтерського обліку для організацій державного сектора "Основні засоби" [28] активи культурної спадщини визнаються у складі основних засобів якщо: суб'єкт обліку має можливість отримати майбутні економічні вигоди (потенціал корисності); його потенціал корисності не обмежується культурною цінністю. В інших випадках актив культурної спадщини відображається на позабалансових рахунках в умовній оцінці, що дорівнює одному рублю. Водночас, у Російській федерації на законодавчому рівні заборонено відображати інформацію про музейні предмети в балансі музею. Тому облік музейних предметів може бути лише позабалансовим.

У міжнародній практиці існує щонайменше чотири підходи до оцінки музейних предметів у складі активів спадщини, які доволі ґрунтовно описані зарубіжними фахівцями [14]:

1. *Оцінка та відображення в балансі всіх музейних предметів (включаючи придбані в попередні періоди).* Установлюються однакові вимоги до обліку музейних

предметів, не залежно від дати їх надходження. Користувачі будуть забезпечені максимально повною інформацією про вартість музейних предметів та їх використання. Основним недоліком є проблематичність оцінки всіх активів спадщини за справедливою вартістю. Окремі фахівці вважають, що показники фінансового стану будуть не достовірними та вводять в оману користувачів, оскільки операції з музейними предметами значно обмежуються рамками законодавства.

2. *Оцінка та відображення в балансі лише нових придбань, без визнання музейних предметів, придбаних у попередні періоди.* У зарубіжній літературі такий підхід називають змішаним, який має практичні переваги, оскільки інформація про вартість є доступною для останніх надходжень та недоступною до попередніх. Основний недолік – застосування різної облікової політики до активів одного класу, що призведе до неповного висвітлення інформації у фінансовій звітності.

3. *Невідображення музейних предметів за вартістю.* Суб'єкти державного сектору не мають права на визнання та відображення у Балансі будь-яких музейних предметів, оскільки повинні дотримуватися єдиної облікової політики, що дозволяє уникнути недоліків змішаного підходу. Однак, основною проблемою застосування цього підходу є викривлення результатів діяльності, оскільки, наприклад, придбання музейного предмета за кошти буде відображено як витрати, а не збільшення активу.

4. *Підхід до розкриття інформації стосовно всіх музейних предметів без відображення їх у фінансовій звітності.* Цей підхід не вимагає негайного визнання та відображення в Балансі активів спадщини. Натомість необхідно розкривати інформацію про причини невизнання, кількість і види музейних предметів, мету їх збереження, витрати на придбання, тощо. Однією з переваг вважається забезпечення користувачів повною інформацією про операції з музейними предметами за звітний період та їх наявність у цілому. Але, як і в попередньому підході, основним недоліком залишається викривлення результатів діяльності. Для уникнення цього, пропонується відокремити операції з музейними предметами та іншими активами спадщини (такі, як придбання, відновлення тощо) на рахунках обліку доходів, витрат і у звітності.

Окремі зарубіжні дослідники вважають визнавати та відображати активи спадщини в Балансі за вартістю лише ті, які не обмежені (частково обмежені) законодавством. Музейні предмети, операції з якими обмежуються законодавством, не потрібно визнавати, а інформацію про них доцільно розкривати у Примітках до фінансової звітності.

Кожен із розглянутих підходів має як переваги, так і недоліки. Спільним основним досягненням зазначених підходів є розгляд активів спадщини (у т. ч. музейних предметів) як об'єкта бухгалтерського обліку, а основною відмінністю – різні погляди саме на порядок визнання та оцінки таких активів.

Таким чином, не заперечуючи переваг щодо розкриття інформації стосовно всіх активів спадщини, вважаємо, що більш виправданим є підхід, за яким усі музейні предмети, які відповідають критеріям визнання, відображаються в балансі, а ті, що не відповідають – у позабалансовому обліку, що в цілому і надасть можливість визначити національне багатство країни.

Висновки з даного дослідження та перспективи подальших розробок у даному напрямі. Вирішальним фактором, який стримує відображення в системі бухгалтерського обліку інформації про музейні предмети, є їх оцінка, застосування якої сприятиме:

1) узгодженню норм законодавчих і підзаконних нормативно-правових актів, які стосуються обов'язковості

її проведення, визначення суб'єктів оцінки, порядку оформлення результатів тощо;

2) запровадженню обов'язкової вартісної оцінки музейних предметів та розробці Національного стандарту.

3. Застосування для оцінки музейних предметів (які вартісно оцінені) первісної вартості. Якщо активний ринок відсутній, первісною вартістю слід визнавати не умовну, а справедливу вартість, установлену відповідно до нормативно-правових актів України. За відсутності зовнішньої оціночної вартості музейного предмета, оцінку мають проводити внутрішні фахівці музею.

4. Застосування символічної оцінки музейних предметів, які не відповідають критеріям визнання та повинні відображатись у позабалансовому обліку (до моменту визначення вартості) з розкриттям інформації у Примітках до фінансової звітності.

Отже, такий підхід до оцінки музейних предметів у системі бухгалтерського обліку узгоджується з нормативно-правовими актами Міністерства культури України, не суперечить міжнародній практиці та враховує найбільш провідний зарубіжний досвід.

Упорядкування зазначених питань є додатковим засобом контролю за збереженням музейних предметів та джерелом об'єктивного і достовірного відображення в бухгалтерському обліку.

#### Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. для студ. / Ф. Ф. Бутинець. – 2-е вид. – Житомир: ЖІТІ, 2000р. – 640 с.
2. Всемирный доклад ЮНЕСКО по культуре, 2000 р.: Культурное многообразие: конфликт и плюрализм. – Париж: ЮНЕСКО, 2000 р. – 416 с.
3. Герасименко О. М. Дослідження сутності активів спадщини як категорії термінологічного апарату бухгалтерського обліку / О. М. Герасименко // Технологический аудит и резервы производства. – 2016. – № 6/4(32). – С. 4–9.
4. Индутьный В. В. Оцінка пам'яток культури / В. В. Индутьный. – К.: СПД Моляр С.В., 2009. – 537 с.
5. Інструкція про порядок визначення оціночної та страхової вартості пам'яток Музейного фонду України [Електронний ресурс]: Затв. наказом Міністерства культури і мистецтв України 13.07.1998 р. № 325. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0496-98.6.IPSAS> 17.
6. Property, plant and equipment [Електронний ресурс]: IPSASB, December, 2001. – Режим доступу: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-17-property-plant-2.pdf>.
7. Кролевець С. Музейні предмети. Вартість, оцінка, ціна. 2012 [Електронний ресурс] / С. Кролевець. – Режим доступу: <http://vuam.org.ua/uk>.
8. Кудерська Н. І. Адміністративно-правове регулювання охорони та збереження матеріальної культурної спадщини в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук Міжрегіон. акад. упр. персоналом / Н. І. Кудерська. – Київ, 2015. – 486 с.
9. Лорд Б. Менеджмент в музейном деле / Б. Лорд, Г. Д. Лорд; пер. с англ. Э. Н. Гусинского, Ю. И. Турчиновой. – М.: Логос, 2002. – 256 с.
10. Медведев М. Ю. Общая теория учёта: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы / М. Ю. Медведев. – М.: Дело и сервис, 2001. – 752 с.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" [Електронний ресурс]: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби" [Електронний ресурс]: Затв. наказом Мінфіну України від 12.10.2010 р. № 1202. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
13. Національний стандарт № 1 "Загальні засади оцінки майна та майнових прав" [Електронний ресурс]: Затв. постановою Кабміну України від 10.09.2003 р. №1440. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>.
14. Hassan A. G. Ouda. Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for the NPM Practices / Hassan A. G. Ouda // Journal of Finance and Accounting. – 2014. – Vol. 2, No. 2. – P. 19-33 DOI: 10.12691/jfa-2-2-1.
15. Heritage Assets GRAP 103 [Електронний ресурс]: ASB, South Africa, July 2008р. – Режим доступу: <http://www.asb.co.za/LinkClick.aspx?fileticket=ownCoJY0xxc%3d&portalid=0>.
16. Heritage assets FRS 30 [Електронний ресурс]: Accounting Standards Board UK, June 2009р. – Режим доступу: [http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-30-Heritage-Assets-\(June-2009\)-File.pdf](http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-30-Heritage-Assets-(June-2009)-File.pdf).
17. Платонов Б. О. Основы оціночної діяльності: підручник / Б. О. Платонов. – К.: НАККІМ, 2013. – 227 с.
18. Правила ведення бухгалтерського учета в государственных учреждениях [Електронний ресурс]: Утв. приказом Министра финансов

республіки Казахстан от 03.08.2010 г. № 393. – Режим доступу: <http://adilet.zan.kz/rus/docs/V100006443>.

19. Про вивезення, ввезення та повернення культурних цінностей [Електронний ресурс]: Закон України від 21.09.1999 р. № 1068-XIV. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1068-14>.

20. Про музеї і музейну справу [Електронний ресурс]: Закон України від 29.06.95 р. № 249/95-ВР. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/249/95-%D0%B2%D1%80>.

21. Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2658-14/page2>.

22. Рекомендації парламентських слухань на тему: "Стратегія реінтеграції в Україну тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим та міста Севастополь: проблемні питання, шляхи, методи та способи" [Електронний ресурс]: Схвал. Постановою Верховної Ради України від 22.09.2016 р. № 1602-VIII. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1602-19>.

23. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

24. Standard 17 – Heritage Asset [Електронний ресурс]: CNOCP, February 2013. – Режим доступу: [http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/cnocp-en/opinion/board\\_opinion/2013/Opinion-n-2013-03-Standard-17.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocp-en/opinion/board_opinion/2013/Opinion-n-2013-03-Standard-17.pdf).

С. Калюга, д-р екон. наук, проф.

Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины, Киев, Украина,

О. Герасименко, старш. препод.

Национальный университет государственной налоговой службы Украины, Киев, Украина

## СТОИМОСТНАЯ ОЦЕНКА МУЗЕЙНЫХ ПРЕДМЕТОВ

*Обосновано проведение стоимостной оценки музейных предметов на основе ступеня эксклюзивности (научно-исторической, научно-художественной и другой научно-информативной ценности). Исследованы подходы к оценке музейных предметов (в составе активов наследия) в национальных и международных стандартах учета для государственного сектора и обоснованы предложения по применению первоначальной стоимости в Украине. При отсутствии первоначальной стоимости, необходимо определять не условную, а справедливую стоимость. Музейные предметы, которые не оценены на дату составления отчетности и не соответствуют критериям соответствия, должны отражаться в позабалансовом учете по символической оценке с дальнейшим раскрытием информации в Примечаниях к финансовой отчетности.*

*Ключевые слова: музейные предметы, оценка, оценочная стоимость, условная стоимость, первоначальная стоимость, справедливая стоимость, символическая стоимость.*

Y. Kaliuha, Doctor of Economics, Professor

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine,

O. Gerasymenko, Senior Lecturer

National State Tax Service University of Ukraine, Kyiv, Ukraine

## ASSESSMENT OF MUSEUM ITEMS

*The expediency of assessment of museum items on the basis of the degree of exclusiveness (scientific and historical, scientific and artistic, and other scientific and informative value) is substantiated. The approaches to assessment of museum items (as a part of the heritage assets) in national and international accounting standards for the public sector are investigated. Proposals concerning the application of valuation at initial cost in Ukraine are substantiated. In case of its absence one should recognize fair value instead of conditional one. Museum items that are not assessed on the reporting date and do not meet the recognition criteria should be disclosed in the off-balance sheet accounting by the symbolic value with subsequent disclosure in the Notes to the financial statements.*

*Keywords: museum items, assessment, assessed value, conditional cost, initial cost, fair value, symbolic value.*

### References (in Latin): Translation / Transliteration / Transcription

- Butinets, F.F., 2000. Theory of accounting. Zhytomyr: ZhITI, 640 p.
- UNESCO World Report on Culture, 2000. Cultural Diversity: Conflict and Pluralism. Paris: UNESCO, 416 p.
- Gerasymenko, O. M. 2016. Investigation of the essence of the assets of the inheritance as a category of the terminological apparatus of accounting. Technological audit and production reserves, 6/4 (32), pp. 4-9.
- Indutny, V.V. 2009. Estimation of cultural monuments. Kyiv: SPD Molyar SV, 537 p.
- Ministry of Culture and Arts of Ukraine, 1998. Instruction on the procedure for determining the valuation and insurance value of the Museum Fund's Museum monuments [online] Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0496-98> [Accessed 31 August 2018].
- IPSAS 17. Roperty, plant and equipment, 2001 [online] Available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-17-property-plant-2.pdf> [Accessed 31 August 2018].
- Krolevets, S. Museum Items. Cost, score, price. [online] Available at: <http://vuam.org.ua/uk/>.
- Kuderskaya, N.I., 2015. Administrative and legal regulation of the protection and preservation of material cultural heritage in Ukraine. Ph.D.
- Lord, B., Lord, G.D., 2002. Management in the museum business. Moscow: Logos, 256 p.
- Medvedev, M.Yu., 2001. General theory of accounting: natural, accounting and computer methods. Moscow: Business and service, 752 p.
- National Accounting Standard in the Public Sector 101 "Presentation of Financial Statements", 2009 [online] Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10> [Accessed 31 August 2018].
- National Accounting Standard in the Public Sector 121 "Fixed Assets", 2010 [online] Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> [Accessed 31 August 2018].
- National Standard No. 1 "General Principles of Appraisal of Property and Property Rights", 2003 [online] Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF> [Accessed 31 August 2018].
- Hassan, A.G. Ouda., 2014. Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for NPM Practices. Journal of Finance and Accounting, vol. 2, No. 2., P.19-33. DOI: 10.12691/jfa-2-2-1.
- Heritage Assets GRAP 103: ASB, South Africa, 2008 [online] Available at: <http://www.asb.co.za/LinkClick.aspx?fileticket=ownCoJYOxxc%3d&portal=0> [Accessed 31 August 2018].
- Heritage assets FRS 30, 2009 [online] Available at: [http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-30-Heritage-Assets-\(June-2009\)-File.pdf](http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-30-Heritage-Assets-(June-2009)-File.pdf) [Accessed 31 August 2018].
- Platonov, B.O., 2013. Fundamentals of valuation activity. Kyiv: NAKKIM, 227 p.
- Rules of accounting in public institutions, 2010 [online] Available at: <http://adilet.zan.kz/eng/docs/V100006443> [Accessed 31 August 2018].
- On Export, Import and Return of Cultural Property, 1999 [online] Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1068-14> [Accessed 31 August 2018].
- On museums and museum affairs 6 1995 [online] Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/249/95-%D0%B2%D1%80> [Accessed 31 August 2018].

25. Тамойкин М. Ю. Доктрина ТЭС в сфере оборота культурных ценностей [Електронний ресурс] / М. Ю. Тамойкин, И. Ю. Тамойкин, Д. М. Тамойкин. – Режим доступу: <http://www.tamoikin.com/uploads/1/9/0/6/19062735-2013p.pdf>.

26. Тамойкин М. Материальная культура в опасности / М. Тамойкин // "2000". – 2012. – № 23(609) – С. 4–5.

27. Tangible fixed assets FRS 15 [Електронний ресурс]: Accounting Standards Board UK, february 1999. – Режим доступу: <http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/FRS%2015.pdf>.

28. Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Основные средства" [Електронний ресурс]: Утв. приказом Минфина России от 31.12.2016 г. № 257н. – Режим доступу: [https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/12/main/pismo\\_MFRF\\_02-07-07\\_84237\\_ot\\_151217.pdf](https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/12/main/pismo_MFRF_02-07-07_84237_ot_151217.pdf).

29. Економічний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://gufo.me/dict/economics\\_dict](https://gufo.me/dict/economics_dict).

Received: 08/10/2018

1st Revision: 20/10/18

Accepted: 25/10/2018

*Author's declaration on the sources of funding of research presented in the scientific article or of the preparation of the scientific article: budget of university's scientific project*

21. On the evaluation of property, property rights and professional appraisal activity in Ukraine, 2001 [online] Available at: <<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2658-14/page2>> [Accessed 31 August 2018].
22. Recommendations of the parliamentary hearings on the theme: "The strategy of the reintegration into Ukraine of the temporarily occupied territory of the Autonomous Republic of Crimea and the city of Sevastopol: problem issues, ways, methods and methods", 2016 [online] Available at <<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1602-19>> [Accessed 31 August 2018].
23. Sokolov, Ya.V., 2000. Fundamentals of Accounting Theory. Moscow: Finance and Statistics, 496 p.
24. Standard 17 – Heritage Asset: CNOCP, 2013 [online] Available at: <[http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/cnocp-en/opinion/board\\_opinion/2013/Opinion-n-2013-03-Standard-17.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocp-en/opinion/board_opinion/2013/Opinion-n-2013-03-Standard-17.pdf)> [Accessed 31 August 2018].
25. Tamoykin, M. Yu., Tamoykin, I. Yu., Tamoykin, D. M., 2013. Doctrine of Thermal Power Station in the sphere of circulation of cultural values [online] Available at: <<http://www.tamoikin.com/uploads/1/9/0/6/19062735/-2013r.-pdf>> [Accessed 31 August 2018].
26. Tamoykin, M., 2012. Material culture in danger. "2000", 23 (609), pp. 4-5.
27. Tangible fixed assets FRS 15, 1999 [online] Available at: <<http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/FRS%2015.pdf>> [Accessed 31 August 2018].
28. Federal Standard of Accounting for public sector organizations "Fixed Assets" [online] Available at: [https://www.minfin.ru/en/document/?group\\_type=&q\\_4=&DOCUMENT\\_NUMER\\_4=257&M\\_DATE\\_from\\_4=&M\\_DATE\\_to\\_4=&P\\_DATE\\_from\\_4=&P\\_DATE\\_to\\_4=&t\\_4=1195438747&order\\_4=P\\_DATE&dir\\_4=DESC##ixzz5KHunulPB](https://www.minfin.ru/en/document/?group_type=&q_4=&DOCUMENT_NUMER_4=257&M_DATE_from_4=&M_DATE_to_4=&P_DATE_from_4=&P_DATE_to_4=&t_4=1195438747&order_4=P_DATE&dir_4=DESC##ixzz5KHunulPB).
29. Economic Dictionary [online] Available at: <[http://mirslivarej.com/content\\_eco/GOMBERG-LEV-IVANOVICH-1866-1935-1105.html](http://mirslivarej.com/content_eco/GOMBERG-LEV-IVANOVICH-1866-1935-1105.html)> [Accessed 31 August 2018].

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2018; 5(200): 26-32

УДК 338.47:005.591.452

JEL classification: R49

DOI: <https://doi.org/10.17721/1728-2667.2018/200-5/4>

М. Ковбатюк, канд. екон. наук, проф.

ORCID ID: 0000-0002-1149-6537,

В. Шевчук, канд. екон. наук

ORCID ID: 0000-0001-7121-598X

Державний університет інфраструктури та технологій, Київ, Україна

## МЕХАНІЗМ ВЗАЄМОДІЇ ТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ОСВІТНІХ УСТАНОВ У ПРОЦЕСІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТРАНСПОРТНО-ЛОГІСТИЧНОГО КЛАСТЕРА

*Запропоновано організаційно-економічний механізм взаємодії транспортних підприємств та освітніх установ у процесі функціонування транспортно-логістичного кластера. Механізм базується на моделі взаємодії між транспортними підприємствами й освітніми установами. Проведено порівняльний аналіз моделі взаємодії даних суб'єктів щодо їх входження у кластер та до складу кластерної структури. Визначено основні цілі функціонування досліджуваних суб'єктів транспортно-логістичного кластера, здійснено розподіл їх за рівнями та встановлено зв'язки між ними.*

**Ключові слова:** транспортно-логістичний кластер; транспортні підприємства; освітні установи; взаємодія суб'єктів кластера, організаційно-економічний механізм.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах розвитку економіки набуває поширення форма кластерної організації взаємодії різноманітних суб'єктів – фірм, організацій, освітніх і державних установ тощо, основною метою утворення якої є зростання конкурентоспроможності її учасників.

Актуальність теми пояснюється необхідністю конкретизації форм взаємодії між суб'єктами кластера, а також розробкою моделі механізму взаємодії таких суб'єктів транспортно-логістичного кластера, як транспортні підприємства та освітні установи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розвиток теорії кластеризації здійснили зарубіжні вчені: М. Портер [18], А. Скотт [1]. Серед учених, які нині концентрують свою увагу на проблемах формування, функціонування та розвитку кластерів, окресленні ефективності їх створення, зокрема в Україні, варто назвати М. П. Войнарченко [4], І. С. Каленюк і О. В. Кукліна [7], Н. Г. Каніщенко [8], Ю. Є. Кирилова [11], О. М. Паливоду [16], С. В. Онишко [15], С. І. Соколенка [24].

Дослідження теоретико-методологічного та аналітичного характеру щодо розробки кластерно-логістичної моделі розвитку національного ринку транспортних послуг викладено у працях таких дослідників: С. І. Гриценко [5], В. С. Дзюма, Н. Г. Куць [13], Є. М. Сич [19; 20; 21].

Сутність і проблеми функціонування транспортно-логістичних кластерів вивчають такі провідні вітчизняні науковці: О. О. Карпенко [9; 10], О. М. Полякова [17], І. Г. Смирнов [22; 23], О. А. Чупайленко [25; 26].

Але здійснені до цього часу дослідження не розкривають деяких аспектів ефективного функціонування транспортно-логістичних кластерів (ТЛК). Вивчення

процесу створення кластерів саме на ринку транспортних послуг зумовлює дослідження в напрямку формування дієвого механізму взаємодії між такими його суб'єктами, як транспортні підприємства і заклади освіти, які готують кадри для цих підприємств. Оскільки розробок щодо взаємодії цих суб'єктів недостатньо, вимагає детального вивчення питання щодо формування механізму взаємодії підприємств транспорту та освітніх установ у транспортно-логістичному кластері.

**Методологія дослідження.** Теоретичною основою статті є фундаментальні положення сучасної економічної науки у сфері кластеризації. Аналіз зарубіжної та вітчизняної літератури здійснювався у напрямку узагальнення та систематизації підходів науковців щодо форм взаємодії суб'єктів у транспортно-логістичному кластері з метою визначення їх для таких двох суб'єктів, як транспортні підприємства та заклади освіти.

Для досягнення поставленої мети використано низку загальнонаукових і спеціальних методів дослідження, взаємопов'язаних та послідовно застосованих у роботі: аналізу і синтезу – для визначення основних цілей функціонування досліджуваних суб'єктів транспортно-логістичного кластера, розподіл їх за рівнями та встановлення між ними зв'язків; класифікаційно-аналітичний метод – при визначенні форм і типів взаємодії між суб'єктами у кластері; графічно-аналітичний метод – для наочної ілюстрації досліджуваних економічних явищ і процесів у кластері, зокрема, для побудови моделі взаємодії між транспортними підприємствами та освітніми установами до і після їх входження в кластер, а також для зображення організаційно-економічного механізму взаємодії транспортних підприємств та освітніх установ у ТЛК; системний аналіз – для встановлення зв'язків і по-