Zarządzanie kolekcją a rachunkowość w muzeach

pod redakcją
Bogusławy Klat
i Aldony Modrzewskiej

[PO]RACHUNKI ZE SZTUKĄ

Zarządzanie kolekcją a rachunkowość w muzeach

Autorzy:

Agnieszka Frączkowska-Pyra
Bogusława Klat
Beata Majchrzak
Aldona Modrzewska
Ewa Ostapowicz
Urszula Pietrzak
Magdalena Podgórzak
Joanna Ślaga
Agnieszka Wąsik
Małgorzata Zatorska

Redakcja merytoryczna:
Bogusława Klat
Aldona Modrzewska

Redakcja księgowa:
Urszula Pietrzak
Ewa Ostapowicz

Redakcja prawna:
mec. Marta Dudek

Polskie Stowarzyszenie Inwentaryzatorów Muzealnych

Warszawa 2021

SPIS TREŚCI

WSTĘP 4
Bogusława Klat, Aldona Modrzewska

PODSTAWY PRAWNE 8

DEFINICJE 12

Rozdział 1
WARTOŚĆ POCZĄTKOWA ZBIORÓW 30
Aldona Modrzewska, Małgorzata Zatorska,
Podsumowanie – *Urszula Pietrzak*

Rozdział 2
ZBIORY POMOCNICZE 47
Joanna Ślaga, Magdalena Podgórzak, Małgorzata Zatorska,
Podsumowanie – *Urszula Pietrzak*

Rozdział 3
OKRESOWA KONTROLA ZBIORÓW 58
Agnieszka Frączkowska-Pyra, Agnieszka Wąsik,
Podsumowanie – *Urszula Pietrzak*

Rozdział 4
UZGADNIANIE SALD 72
Bogusława Klat, Beata Majchrzak,
Podsumowanie – *Urszula Pietrzak*

RÉSUMÉ 86
Urszula Pietrzak

Załącznik nr 1 90

Załącznik nr 2 92

Załącznik nr 3 94

BIOGRAMY 96

WSTĘP

Bogusława Klat
Aldona Modrzewska

(Po)rachunki ze sztuką. Zarządzanie kolekcją a rachunkowość w muzeach to zbiór dobrych praktyk opracowany przez zespół inwentaryzatorów, muzealników i księgowych. W 2019 r. z inicjatywy Narodowego Instytutu Muzealnictwa i Ochrony Zbiorów (NIMOZ) oraz Polskiego Stowarzyszenia Inwentaryzatorów Muzealnych (PSIM) rozpoczęto współpracę w zakresie wypracowania standardów związanych z czterema zagadnieniami, jakimi są: wartość początkowa zbiorów a wartość w dniu nabycia, zbiory pomocnicze, okresowa kontrola zbiorów i uzgadnianie sald. Zastosowanie tych standardów jest warunkowane zarówno ustawą o muzeach, jak i ustawą o rachunkowości, których interpretacja prowadzi do niejednorodnych rozwiązań praktycznych.

W ramach współpracy NIMOZ i PSIM 28 listopada 2019 r. zorganizowano ogólnopolskie seminarium pt. „Zarządzanie zbiorami a rachunkowość", podczas którego zostały przedstawione i omówione cztery ww. zagadnienia. Celem seminarium było zarysowanie szerszego spektrum doświadczeń inwentaryzatorów, muzealników i księgowych oraz ukazanie różnic pomiędzy perspektywą muzealną a rachunkową w podejściu do poruszanych tematów. Dla organizatorów niezwykle ważny był wymiar praktyczny spotkania, czyli wypracowanie wskazówek i rekomendacji dla szerokiego grona muzealników. Podczas tego procesu głos zabrali również eksperci – m.in. biegłe rewidentki specjalizujące się w zagadnieniach ewidencji rachunkowej w instytucjach kultury. Seminarium zaś poprzedziły spotkania robocze zespołu, mające na celu szczegółowe omówienie praktyk stosowanych w wybranych placówkach, wskazanie problemów, ale też pomocnych rozwiązań i udzielenie rekomendacji odwołujących się do dostępnych wytycznych w tym zakresie.

Dzięki podjętym w 2019 r. działaniom oraz decyzji o publikacji wyników dyskusji dzisiaj udostępniamy Państwu wydawnictwo poseminaryjne, wzbogacone o dobre praktyki i wypracowane rekomendacje, które – jak liczymy – pomogą uporządkować w muzeach regulacje wewnętrzne w omawianych zakresach. Publikacja składa się z czterech rozdziałów, obejmujących:

- omówienie problemu, stawianych pytań i wątpliwości,
- prezentację stanu prawnego, interpretację przepisów, wskazania elementów do uregulowania zarówno na poziomie ustaw lub rozporządzeń, jak i wewnętrznych procedur w danym muzeum,
- rekomendacje, jak działać, przedstawione według schematu: pytanie – odpowiedź,
- podsumowanie eksperta – biegłego rewidenta.

Dodatkowo zebraliśmy podstawy prawne mające zastosowanie w przypadku omawianych zagadnień. Przyjęte dla nich skróty zostały wykorzystane w publikacji, aby uniknąć zbędnych powtórzeń. Podajemy również definicje użytych w książce pojęć, a w kilku przypadkach, z powodu ich braku w ustawodawstwie, formułujemy je na potrzeby niniejszej publikacji i uzasadniamy potrzebę ich ujęcia w regulacjach prawnych.

Podsumowaniem książki jest przygotowany przez biegłą rewidentkę tekst, który zawiera omówienie kwestii wspólnych dla polityki gromadzenia zbiorów i polityki rachunkowości w muzeach. Wyjaśniamy, dlaczego tak istotne jest wprowadzenie decyzją kierownika jednostki – dyrektora muzeum zasad określających standardy i kryteria tak gromadzenia zbiorów, jak i ich ewidencjonowania. Rozdział zamykają wnioski końcowe dotyczące potrzebnych zmian w obowiązującym ustawodawstwie, szczególnie w Rozporządzeniu Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach, których wprowadzenie uporządkowałoby niejednoznaczne kwestie, jak np. kryteria wyceny i ewidencjonowania zbiorów, sposoby określania wartości początkowej obiektów czy częstotliwość kontroli lub uzgadniania sald.

Podczas dyskusji na seminarium padło wiele pytań, np. z zakresu ewidencji nieruchomości czy zwiększania ich wartości początkowej, ewidencji archiwaliów czy zbiorów bibliotecznych w muzeach lub kontroli zarządczej. Te zagadnienia nie zostały pogłębione w niniejszym tekście, jako że nie były przedmiotem prac podczas seminarium.

Publikacja powstała na podstawie doświadczenia i dobrych praktyk inwentaryzatorów, muzealników, księgowych, biegłych rewidentów oraz ekspertów NIMOZ. Ufamy, że posłuży pracownikom muzeów jako pomocne źródło wskazówek przy wprowadzaniu regulacji wewnętrznych w instytucjach. Podkreślamy jednocześnie znaczenie procedur zarządzania zbiorami muzealnymi bazujących na standardzie SPECTRUM, które skutecznie pozwalają na usystematyzowanie wiedzy i działań w muzeum.

Zachęcamy do krytycznej lektury, mając świadomość, że omówienie ww. zagadnień nie jest z pewnością wyczerpujące. Proponowane rozwiązania mogą być również przez Państwa rozwijane. Życzymy dobrej lektury i zachęcamy do kontaktu z PSIM, gdyby zechcieli Państwo podzielić się z nami swoimi uwagami: stowarzyszeniepsim@gmail.com.

PODZIĘKOWANIA

Chciałybyśmy podkreślić, że zespołowość i interdyscyplinarność wypracowanych rekomendacji stanowią dużą zaletę tej publikacji. Dlatego pragniemy serdecznie podziękować wszystkim zaangażowanym w ten projekt osobom, których praca znacząco przyczyniła się do jego realizacji, a w szczególności: Dyrektorowi NIMOZ prof. Piotrowi Majewskiemu za udzielone wsparcie finansowe i organizacyjne, Katarzynie Zielonce-Kołtońskiej, Zastępcy Dyrektora NIMOZ, za inicjatywę i inspirację do podjęcia tematów w zakresie merytorycznym, Alicji de Rosset za współtworzenie programu pracy, zespołu autorów i ekspertów oraz merytoryczne wsparcie, Karolinie Bramie za wsparcie techniczne i koordynację, członkom zarządu PSIM, w szczególności Natalii Ładyce i Katarzynie Reszce, których cenne komentarze były źródłem inspiracji. Przede wszystkim jednak pragniemy podziękować wszystkim autorkom niniejszej publikacji – członkiniom PSIM oraz księgowym, Paniom Małgorzacie Zatorskiej, Agnieszce Wąsik i Beacie Majchrzak za prace przygotowawcze i udział w seminarium, wnikliwe omówienie i przeanalizowanie problematyki oraz konstruktywne propozycje rozwiązań, za trafne pytania i wskazówki. Szczególne podziękowania kierujemy do Urszuli Pietrzak i Ewy Ostapowicz, biegłych rewidentek, które – zaangażowane w projekt od początku – aktywnie nas wspierały i konstruktywnie ukierunkowywały wszystkie etapy pracy nad publikacją, jak również do mecenas Marty Dudek za weryfikację publikacji pod kątem prawnym.

PODSTAWY PRAWNE

PODSTAWY PRAWNE WYCENY, EWIDENCJI ORAZ INWENTARYZACJI ZBIORÓW – SKŁADNIKÓW MAJĄTKOWYCH W MUZEACH WYKORZYSTANE PRZY OPRACOWYWANIU NINIEJSZEJ PUBLIKACJI:

- Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 902), zwana dalej **ustawą o muzeach**.
- Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 710), zwana dalej **ustawą o ochronie zabytków**.
- Ustawa z dnia 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 164), zwana dalej **ustawą o archiwach**.
- Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 194), zwana dalej **ustawą o kulturze**.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 217), zwana dalej **ustawą o rachunkowości**.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 305), zwana dalej **ustawą o finansach publicznych**.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 (zmiana z 17 września 2021), zwana dalej **ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych**.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 289).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128).
- Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1320).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. W odniesieniu do kodeksu pracy i cywilnego brak definicji, j.w. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740).
- Ustawa z dnia 25 maja 2017 r. o restytucji narodowych dóbr kultury (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1591).
- Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach (Dz.U. z 2004 r. Nr 202, poz. 2073), zwane dalej **rozporządzeniem o ewidencjonowaniu zabytków**.

- Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie warunków, sposobu i trybu przenoszenia muzealiów (Dz.U. Nr 91, poz. 569 z 2008 r.), zwane dalej **rozporządzeniem o przenoszeniu muzealiów**.

- Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 2 września 2014 r. w sprawie zabezpieczania zbiorów muzeum przed pożarem, kradzieżą i innym niebezpieczeństwem grożącym ich zniszczeniem lub utratą (Dz.U. z 2014 r., poz. 1240), zwane dalej **rozporządzeniem o zabezpieczeniu zbiorów**.

- Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 29 października 2008 r. w sprawie sposobu ewidencji materiałów bibliotecznych (Dz.U. z 2008 r. Nr 205, poz. 1283), zwane dalej **rozporządzeniem o ewidencji zbiorów bibliotecznych**.

- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz.U. Nr 14, poz. 67).

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U. z 2010 r. Nr 238, poz. 1581).

- Zarządzenie Nr 7 Naczelnego Dyrektora Archiwów Państwowych z dnia 30 stycznia 2018 r. w sprawie ewidencjonowania zasobu archiwalnego w archiwach państwowych, zmienione następnie Zarządzeniem Nr 33 Naczelnego Dyrektora Archiwów Państwowych z dnia 29 marca 2018 r.

- Krajowy Standard Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe” z dnia 3 kwietnia 2017 r., ogłoszony Komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 maja 2017 r. (Dz. Urz. MF z 2017 r., poz. 105), zwany dalej **KSR11**.

- Krajowy Standard Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” z dnia 25 listopada 2014 r., ogłoszony Komunikatem Nr 1 Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2015 r. (Dz. Urz. MF z 2015 r., poz. 6), aktualizowany 27 grudnia 2018 r.

- Uchwała Nr 5/2016 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 kwietnia 2016 r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów, ogłoszona Komunikatem Nr 2 Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2016 r. (Dz. Urz. MF z 2016 r., poz. 55).

- Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, ogłoszone Komunikatem Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

- Konwencja w sprawie ochrony światowego dziedzictwa kulturalnego i naturalnego, przyjęta w Paryżu dnia 16 listopada 1972 r. przez Konferencję Generalną Organizacji Narodów Zjednoczonych dla Wychowania, Nauki i Kultury na jej siedemnastej sesji (Dz.U. z 1976 r. Nr 32, poz.190), przyjęta i ratyfikowana przez Polskę 6 maja 1976 r.

DEFINICJE

Na potrzeby tej publikacji przygotowałyśmy wybór pojęć i ich definicje, tak by ułatwić czytelnikowi zarówno zrozumienie podstaw prawnych, jak i zastosowanie ich w praktyce. Ta pokazuje, że brak zdefiniowania terminów (np. wartości początkowej) powoduje trudności w interpretacji przepisów, co w konsekwencji może prowadzić do dylematów związanych z prawidłowością prowadzenia ewidencji muzealnej i księgowej.

Definicje zostały przygotowane zgodnie ze schematem:

- podstawa prawna,
- definicja,
- komentarz (o ile jest konieczny).

Dla pojęć, które nie mają podstawy prawnej, proponujemy definicje wypracowane na podstawie dobrych praktyk muzealników i księgowych. Dla niektórych terminów (np. zbiory czy zbiory pomocnicze), pomimo obecności podstaw prawnych, definicję tworzymy ze względu na dotychczasowe niejednoznaczne jej sformułowanie. Bezpośredni cytat z podstawy prawnej jest podawany w cudzysłowie. Części definicji towarzyszy komentarz, który przybliża szerszy kontekst funkcjonowania omawianych pojęć.

Definicje zostały ułożone alfabetycznie, a dla sprawniejszego poruszania się w kolejnych rozdziałach na początku każdego z nich podajemy kluczowe omawiane w nim terminy. Z szerszym katalogiem definicji mogą się Państwo zapoznać w internetowych publikacjach Polskiego Stowarzyszenia Inwentaryzatorów Muzealnych.

ARCHIWALIA

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach, art. 1.

Definicja: Materiały archiwalne wchodzące do narodowego zasobu archiwalnego są to: „wszelkiego rodzaju akta i dokumenty, korespondencja, dokumentacja finansowa, techniczna i statystyczna, mapy i plany, fotografie, filmy i mikrofilmy, nagrania dźwiękowe i wideofonowe, dokumenty elektroniczne w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz inna dokumentacja, bez względu na sposób jej wytworzenia, mająca znaczenie jako źródło informacji o wartości historycznej o działalności Państwa Polskiego, jego poszczególnych organów i innych państwowych jednostek organizacyjnych oraz o jego stosunkach z innymi państwami, o rozwoju życia społecznego i gospodarczego, o działalności organizacji o charakterze politycznym, społecznym

i gospodarczym, zawodowym i wyznaniowym, o organizacji i rozwoju nauki, kultury i sztuki, a także o działalności jednostek samorządu terytorialnego i innych samorządowych jednostek organizacyjnych – powstała w przeszłości i powstająca współcześnie".

Komentarz: Archiwalia gromadzone w muzeach ewidencjonuje się na zasadach określonych przez Naczelnego Dyrektora Archiwów Państwowych (Zarządzenie Nr 7 Naczelnego Dyrektora Archiwów Państwowych z dnia 30 stycznia 2018 r. w sprawie ewidencjonowania zasobu archiwalnego w archiwach państwowych, zmienione Zarządzeniem Nr 33 z 29 marca 2018 r.) lub na zasadach określonych przez kierownika jednostki. Muzea stosują odrębne, różne np. od tych przeznaczonych dla zbiorów sztuki, księgi do ewidencji archiwaliów.

ARKUSZ SPISU Z NATURY

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 21 ust. 1.

Definicja: Arkusz spisu z natury to dokument będący drukiem ścisłego zarachowania, służący bieżącemu ujmowaniu wyników inwentaryzacji metodą spisu z natury.

Komentarz: Ustawa o rachunkowości nie mówi wprost, że drukiem dokumentującym spis z natury jest arkusz spisowy, jednak arkusz ten może zostać uznany za dowód księgowy, o którym mowa w art. 21 ust. 1, jeśli zawiera dane wprost w tym ustępie wymienione. Arkusz spisu z natury można generować elektronicznie.

BILANS

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (w szczególności art. 46, załącznik nr 1).

Definicja: Stan aktywów i pasywów sporządzany na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy.

Komentarz: Bilans jest przedstawieniem sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, sporządzanym na koniec roku obrotowego (tzw. dzień bilansowy), który w instytucjach kultury pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Bilans jest obowiązkowym elementem sprawozdania finansowego. Bilans jednostki gospodarczej powinien mieć następujące cechy: zupełność, rzetelność, sprawdzalność, ciągłość i przejrzystość. Elementem składowym bilansu jest uzgodniony stan zbiorów muzeum, co najmniej w zakresie muzealiów.

DANE EWIDENCYJNE

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach, §1 ust. 2 i § 3 ust. 1.

Definicja: Zestaw możliwych do ustalenia danych identyfikujących i opisujących obiekt muzealny, obejmujących: „określenie autorstwa lub wytwórcy, pochodzenie, wartość w dniu nabycia, czas i miejsce powstania, materiał, techniki wykonania, wymiary, ewentualnie jego wagę oraz określenie cech charakterystycznych”.

Komentarz: Kierownik jednostki może wskazać dodatkowe, uzupełniające dane ewidencyjne pod warunkiem ich określenia w zarządzeniu wewnętrznym muzeum. Zgodnie z treścią przedmiotowego rozporządzenia w przypadku braku danych wpisuje się wyraz „nieznane”.

DESTRUKT

Podstawa prawna: Brak ujęcia definicji w aktach prawnych dotyczących muzeów. Na potrzeby tej publikacji autorzy proponują następującą definicję.

Definicja: Zniszczony lub uszkodzony przedmiot.

Komentarz: Termin np. w bibliotekarstwie odnosi się do książki i czasopisma nienadającego się do włączenia do zbiorów, w drukarstwie – arkuszy zniszczonych w procesie druku, w numizmatyce – zniszczonych banknotów, monet z wadami powstałymi na etapie bicia, w archeologii i muzealnictwie – zniszczonych artefaktów. Należy zwrócić uwagę, że w zależności od charakteru zbiorów destrukty mogą być włączane do muzealiów niezależnie od stopnia zniszczenia. Elementem decydującym w tej kwestii są cechy artystyczne, naukowe lub historyczne destruktu oraz jego znaczenie merytoryczne dla zbiorów muzeum.

DOBRA KULTURY

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 25 maja 2017 r. o restytucji narodowych dóbr kultury, art. 2 pkt 1; Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, art. 3 pkt 1.

Definicja: Dobrem kultury jest zabytek w rozumieniu art. 3 pkt 1 Ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, a także rzecz ruchoma niebędąca zabytkiem, jak również ich części składowe lub zespoły, których zachowanie leży w interesie społecznym ze względu na ich wartość artystyczną, historyczną lub naukową, lub ze względu na ich znaczenie dla dziedzictwa i rozwoju kulturalnego.

Komentarz: Wcześniejsza podstawa prawna definiująca dobra kultury to uchylona Ustawa z dnia 15 lutego 1962 r. o ochronie dóbr kultury.

DOKUMENT OT

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (w szczególności art. 21).

Definicja: Dokument księgowy, na podstawie którego wprowadza się środek trwały do ewidencji środków trwałych i jednocześnie dokumentuje jego przyjęcie do użytkowania. OT powinien zostać wystawiony z faktyczną datą przyjęcia środka trwałego do użytkowania, bowiem ma to wpływ na prawidłowe ustalenie daty rozpoczęcia odpisów amortyzacyjnych. W myśl polskich przepisów dokument OT powinien być kompletny oraz rzetelny, co oznacza, że musi zawierać wszystkie wymagane przepisami elementy oraz prawdziwe, zgodne z rzeczywistością informacje. Dokument OT powinien zawierać następujące elementy:

- rodzaj dowodu wraz z nadanym numerem;
- dane wystawcy dokumentu (nazwy, adresy): dostawcy lub wykonawcy oraz jednostki organizacyjnej, która będzie używać przedmiotu;
- nazwę, wartość początkową środka trwałego oraz jego charakterystykę (np. numer fabryczny, opis techniczny, symbol klasyfikacji rodzajowej – KŚT, numer inwentarzowy);
- datę wystawienia dowodu oraz datę przyjęcia środka trwałego do użytkowania;
- podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki majątku; jeżeli firma nie wyznaczyła osób odpowiedzialnych za majątek trwały – podpis właściciela;
- polecenie księgowania potwierdzone podpisem osoby upoważnionej.

Komentarz: W muzeach dokumentem księgowym potwierdzającym przyjęcie środka trwałego jest protokół zdawczo-odbiorczy, z zastrzeżeniem, że dokument ten zawiera powyższe elementy.

DZIEDZICTWO KULTUROWE I NATURALNE

Podstawa prawna: Konwencja w sprawie ochrony światowego dziedzictwa kulturalnego i naturalnego, przyjęta w Paryżu dnia 16 listopada 1972 r., art. 1 i 2.

Definicja: „[…] Za »dziedzictwo kulturalne« uważane są:

- zabytki: dzieła architektury, dzieła monumentalnej rzeźby i malarstwa, elementy i budowle o charakterze archeologicznym, napisy, groty i zgrupowania tych elementów, mające wyjątkową powszechną wartość z punktu widzenia historii, sztuki lub nauki,
- zespoły: budowli oddzielnych lub łącznych, które ze względu na swą architekturę, jednolitość lub zespolenie z krajobrazem mają wyjątkową powszechną wartość z punktu widzenia historii, sztuki lub nauki,

- miejsca zabytkowe: dzieła człowieka lub wspólne dzieła człowieka i przyrody, jak również strefy, a także stanowiska archeologiczne, mające wyjątkową powszechną wartość z punktu widzenia historycznego, estetycznego, etnologicznego lub antropologicznego".

„[…] Za »dziedzictwo naturalne« uważane są:

- pomniki przyrody utworzone przez formacje fizyczne i biologiczne albo zgrupowania takich formacji, przedstawiające wyjątkową powszechną wartość z punktu widzenia estetycznego lub naukowego,
- formacje geologiczne i fizjograficzne oraz strefy o ściśle oznaczonych granicach, stanowiące siedlisko zagrożonych zagładą gatunków zwierząt i roślin, mające wyjątkową powszechną wartość z punktu widzenia nauki lub ich zachowania,
- miejsca lub strefy naturalne o ściśle oznaczonych granicach, mające wyjątkową powszechną wartość z punktu widzenia nauki, zachowania lub naturalnego piękna".

EWIDENCJONOWANIE

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach, § 1 ust. 2; Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach, art. 21 ust. 2.

Definicja: Podstawowe czynności muzealne polegające na wpisie dokonanym odpowiednio w obowiązkowej dokumentacji ewidencyjnej: karcie ewidencyjnej, inwentarzu muzealiów lub archiwaliów prowadzonym w formie ksiąg inwentarzowych, księgach depozytów, księgach dla zbiorów pomocniczych oraz dokumentacji badań archeologicznych i innych badań terenowych – pozwalającej zidentyfikować każdy ze znajdujących się w muzeum obiektów.

Komentarz: „Dyrektor jednostki może wprowadzić inne rodzaje ewidencji i ustalić zasady ich prowadzenia" (§ 7 ust. 3 rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków).

INWENTARYZACJA / OKRESOWA KONTROLA ZBIORÓW

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 26–27; Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach, § 3 ust. 6.

Definicja: Inwentaryzacja to weryfikacja ilościowo-wartościowego stanu posiadania środków trwałych. Przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych. Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazanym w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć.

Komentarz: W przepisie szczególnym (rozporządzeniu o ewidencjonowaniu zabytków) dotyczącym zbiorów muzealnych inwentaryzacja została określona jako komisyjna kontrola zgodności wpisów dokumentacji ewidencyjnej ze stanem faktycznym zbiorów (okresowa kontrola zbiorów).

KIEROWNIK JEDNOSTKI

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 3 ust. 1 pkt 6).

Definicja: Kierownik jednostki to członek zarządu lub innego organu zarządzającego.

Komentarz: Z uwagi na różne formy prawne jednostek ustawa o rachunkowości określa kierownika jednostki odrębnie dla m.in. spółki jawnej i cywilnej, spółki partnerskiej, spółek komandytowej i komandytowo-akcyjnej, a także dla osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Zgodnie z art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki. Jednak ustawa ta nie definiuje pojęcia „kierownik jednostki". Na potrzeby tej publikacji określenie „kierownik jednostki" jest stosowane wymiennie z określeniem „dyrektor muzeum".

KOMISJA INWENTARYZACYJNA

Podstawa prawna: Uchwała Nr 5/2016 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 kwietnia 2016 r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów (ogłoszona Komunikatem nr 2 Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2016 r.), załącznik, część II lit. A pkt 19-24.

Definicja: Grupa osób lub osoba powołana przez kierownika jednostki do organizacji i przeprowadzenia inwentaryzacji drogą spisu z natury oraz przedstawienia wniosków, w szczególności dotyczących sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

„Członkami komisji inwentaryzacyjnej oraz zespołów spisowych nie powinny być osoby:

a) odpowiedzialne za zapasy objęte spisem z natury,

b) prowadzące ewidencję księgową zapasów objętych spisem z natury,

c) niebędące w stanie – z innych względów – zapewnić rzetelności i bezstronności spisu, np. osoby mające dostęp do stanów ewidencyjnych zapasów magazynowych".

Komentarz: W przypadku prowadzenia inwentaryzacji metodą skontrum również należy utworzyć komisję inwentaryzacyjną, której kompetencje dookreśla wewnętrzny regulamin.

KOMISJA NABYTKÓW, KOMISJA POZYSKIWANIA ZBIORÓW, KOMISJA RZECZOZNAWCÓW, KOMISJA KWALIFIKACJI I WYCENY

Podstawa prawna: Brak ujęcia definicji w aktach prawnych dotyczących muzeów. Na potrzeby tej publikacji autorzy proponują następującą definicję.

Definicja: Powołany przez kierownika jednostki zespół osób, który opiniuje zasadność nabycia obiektów do zbiorów, ustala wartość niewycenionych darowizn oraz dokonuje ich kwalifikacji (lub nie) do zbiorów. Zespół nadzoruje proces gromadzenia zbiorów w odniesieniu do polityki wewnętrznej i regulaminów muzeum.

Komentarz: Definiowany zespół nosi taki nosi w instytucjach różne nazwy, np.: Komisja Pozyskiwania Zbiorów, Komisja Rzeczoznawców, Komisja Kwalifikacji i Wyceny, Komisja Nabytków itd. Komisję powołuje kierownik jednostki – dyrektor muzeum, który ostatecznie, na podstawie rekomendacji komisji, zatwierdza oferty zakupów, darowizn czy wyceny. Powołanie komisji nie jest obowiązkowe dla kierownika jednostki. Często spotykanym rozwiązaniem jest jednoosobowe ustalanie rekomendacji do przyjęcia oferty czy wartości obiektu przez opiekuna zbiorów z zachowaniem dokumentacji związanej z tym procesem. Rekomendujemy powołanie komisji, w skład której mogą wchodzić: pracownicy merytoryczni muzeum (reprezentujący poszczególne specjalności), konserwatorzy (oceniający oferty pod względem stanu zachowania oraz ewentualnych kosztów konserwacji), inwentaryzatorzy (nadzorujący formalnoprawny przebieg akcesji), a także eksperci zewnętrzni – specjaliści w zakresie dziedzin objętych przedmiotem zainteresowań kolekcjonerskich muzeum (np. pracownicy naukowi uczelni wyższych) oraz eksperci rynku sztuki, wspierający prace komisji w zakresie dokonywania wycen czy określania autentyczności. W dalszej części publikacji używana będzie nazwa „komisja nabytków”.

KONTA POZABILANSOWE

Podstawa prawna: Brak ujęcia definicji w aktach prawnych. Na potrzeby tej publikacji autorzy proponują następującą definicję.

Definicja: Konta służące do rejestrowania zdarzeń, które ujmuje się w ewidencji pozabilansowej, a które nie mają wpływu na wielkość aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów. Niektóre operacje prezentowane na kontach pozabilansowych wykazywane są w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego.

Komentarz: W ewidencji pozabilansowej ujmuje się np. obce środki trwałe, środki trwałe w likwidacji, depozyty. Na podstawie ustalonej polityki rachunkowości jednostki w ewidencji pozabilansowej, w zależności od polityki gromadzenia muzeum, mogą być ujmowane archiwalia, zbiory archeologiczne i pomocnicze. Ustawa o rachunkowości nie reguluje zasad prowadzenia ewidencji pozabilansowej. Wymaga jednak, aby pewne informacje z tej ewidencji były ujawniane. Następuje to w spra-

wozdaniu finansowym, w części zawierającej dodatkowe informacje i objaśnienia, i stanowi dodatkowe źródło informacji w zakresie np. wybranych składników bilansu.

KSIĘGA INWENTARZOWA

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach (w szczególności § 1 ust. 2, § 3 ust. 2, 4, 5 i § 4 ust. 1).

Definicja: Księga inwentarzowa stanowi zapis inwentarza muzealnego, w którym ujmowane są podstawowe dane ewidencyjne identyfikujące zabytek.

Komentarz: Księga inwentarzowa może być prowadzona w formie elektronicznej, pod warunkiem tworzenia z niej wydruków, oraz tradycyjnej, pisanej ręcznie. Księgi inwentarzowe prowadzone są dla zbiorów własnych, tj. muzealiów. Analogiczne księgi prowadzone są dla zgromadzonych w muzeum depozytów. W zależności od rodzaju zbiorów (np. wydzielonej kolekcji malarstwa polskiego czy numizmatyki) można prowadzić odrębne księgi inwentarzowe, nadając im odpowiedni symbol literowy. Zakłada się również odrębne pomocnicze księgi inwentarzowe zbiorów własnych, np. dla zbiorów pomocniczych czy rekonstrukcji, których zasady prowadzenia określa się w zarządzeniach wewnętrznych muzeum.

KSIĘGI RACHUNKOWE

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 13 ust. 1 i art. 16 ust. 1.

Definicja: Księgi rachunkowe stanowią system ewidencji księgowej i obejmują: dziennik, księgę główną, księgi pomocnicze, zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych, wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

Komentarz: Księgi inwentarzowe wchodzą w skład ksiąg rachunkowych muzeum i stanowią rachunkowe księgi pomocnicze, dla których prowadzi się konta ksiąg pomocniczych. Art. 16 ust. 1: „Konta ksiąg pomocniczych zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Prowadzi się je w ujęciu systematycznym jako wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej”.

MUZEALIUM

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach, art. 21 ust. 1 i 1a.

Definicja: „Muzealiami są rzeczy ruchome i nieruchomości stanowiące własność muzeum i wpisane do inwentarza muzealiów. Muzealia stanowią dobro narodowe. W przypadku muzeum nieposiadającego osobowości prawnej, muzealiami są rzeczy ruchome i nieruchomości stanowiące własność podmiotu, który utworzył muzeum oraz wpisane do inwentarza muzealiów”.

Komentarz: Muzealium powinno łącznie spełniać następujące warunki:

- być rzeczą ruchomą bądź nieruchomą;
- stanowić własność muzeum;
- być wpisane do inwentarza.

Definicja zawarta w ustawie o muzeach przewiduje, że muzealiami mogą być rzeczy zdefiniowane w przepisach prawa cywilnego jako ruchomości lub nieruchomości, co zgodnie z przepisami prawa cywilnego (art. 45 i 46 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny) powoduje, iż statusu muzealium nie będą miały utwory audiowizualne czy inne niematerialne środki wyrazu, które nie są przedmiotami materialnymi, a zatem nie są rzeczami w rozumieniu art. 45 ustawy Kodeks cywilny.

Należy dodać, że nie każde muzealium jest zabytkiem, gdyż do muzealiów zalicza się np. współczesne dzieła sztuki, jeśli są wpisane do inwentarza. Współczesne dzieło sztuki nie jest „świadectwem minionej epoki lub zdarzenia”, tzn. nie wyczerpuje w pełni definicji zabytku zawartej w art. 3 pkt 1) ustawy o ochronie zabytków.

Ponadto muzealium, zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 15) ustawy o rachunkowości, to specyficzny środek trwały, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletny, zdatny do użytku i przeznaczony na potrzeby jednostki (por. rozdział 1 – *Wartość początkowa zbiorów*, str. 33). Muzealia nie podlegają umorzeniu, gdyż w miarę upływu czasu ich wartość nie tylko nie maleje, ale wręcz przeciwnie – rośnie. Zatem nie ma tu zastosowania art. 31 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym „wartość początkową środków trwałych […] zmniejszają odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe dokonywane w celu uwzględnienia utraty ich wartości, na skutek używania lub upływu czasu”.

OBJĘCIE W POSIADANIE – NABYCIE ZBIORÓW

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach, § 4 ust. 3.

22

Definicja: Moment pozyskania obiektów do zbiorów w formie m.in. darowizny, zakupu, depozytu lub decyzji administracyjnej, od którego liczony jest termin wpisania obiektu do ewidencji muzealnej (60 dni).

Komentarz: Objęcie w posiadanie następuje, gdy spełnione są następujące warunki dla:

- darowizny: umowa darowizny jest obustronnie podpisana, a obiekt fizycznie znajduje się w posiadaniu muzeum, z potwierdzeniem na protokole zdawczo-odbiorczym;
- zakupu: wystawiona jest faktura lub rachunek, umowa sprzedaży jest obustronnie podpisana, kwota za przedmiot umowy jest opłacona (z potwierdzeniem zapłaty) na podstawie faktury lub rachunku, a obiekt fizycznie znajduje się w posiadaniu muzeum, z potwierdzeniem na protokole zdawczo-odbiorczym;
- depozytu: umowa przechowania lub depozytowa jest obustronnie podpisana, a obiekt fizycznie znajduje się w posiadaniu muzeum, z potwierdzeniem na protokole zdawczo-odbiorczym;
- nabycia zbiorów na podstawie orzeczeń sądu lub decyzji innego właściwego organu: posiadanie orzeczenia sądu lub decyzji innego właściwego organu (np. wyroku sądu, decyzji prokuratora, starosty powiatowego, wojewódzkiego konserwatora zabytków) lub ostatniego dokumentu potwierdzającego wykonanie tej decyzji (np. protokołu zdawczo-odbiorczego) z potwierdzeniem, że obiekt fizycznie znajduje się w posiadaniu muzeum; na moment nabycia zbiorów może wskazywać data widniejąca na ww. dokumentach.

Przy czym należy zauważyć, że „objęcie w posiadanie” nie jest pojęciem tożsamym z „posiadaniem” w rozumieniu Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny. Na „objęcie w posiadanie”, opisane w niniejszym komentarzu, składa się zespół różnych czynności prawnych i faktycznych (wykonawczych), właściwych dla danego rodzaju formy, w której pozyskiwany jest obiekt (m.in. podpisanie umowy, protokołu zdawczo-odbiorczego czy opłacenia zakupu), które pozwalają instytucji uzyskać podstawy do przyjęcia obiektu, a następnie wprowadzenia go do ewidencji i ksiąg rachunkowych instytucji oraz dokonywania wydatków związanych z jego posiadaniem.

POLITYKA RACHUNKOWOŚCI

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 3 ust. 1 pkt 11).

Definicja: Przyjęte zasady (polityka) rachunkowości to „wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR [Międzynarodowych Standardach Rachunkowości], zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych”.

Komentarz: W polityce rachunkowości kierownik jednostki zawiera jedynie zasady odnoszące się do czynności, dla których ustawa o rachunkowości daje prawo wyboru lub daje delegację do zastosowania uproszczeń dla danej czynności. Sam dokument powinien zostać sporządzony w formie pisemnej w języku polskim. Podstawowe elementy, z jakich powinna składać się polityka rachunkowości, zostały określone w art. 10 ustawy o rachunkowości. W szczególności polityka rachunkowości powinna zawierać zasady dotyczące:

„1. określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych;
2. metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
3. sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej: a) zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej, b) wykazu ksiąg rachunkowych […], c) opisu systemu przetwarzania danych […]”.

Raz przyjęte reguły nie zawsze są dopasowane do specyfiki jednostki, dlatego ustawa o rachunkowości zezwala na zmiany w przyjętej polityce rachunkowości. Szczegółowe wskazówki w tej kwestii zawarto w Krajowym Standardzie Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.

POZYCJA INWENTARZOWA

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach, § 3 ust. 1 i 4, § 5 ust. 1.

Definicja: Jeden wpis w księdze inwentarzowej muzeum.

PRZEDMIOT

Podstawa prawna: Brak ujęcia definicji w aktach prawnych. Na potrzeby tej publikacji autorzy proponują następującą definicję.

Definicja: Obiekt niezakwalifikowany jako muzealium, ewidencjonowany np. w księdze zbiorów pomocniczych.

SKONTRUM

Podstawa prawna: Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych – Instrukcja

archiwalna, § 24; Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 29 października 2008 r. w sprawie sposobu ewidencji materiałów bibliotecznych, § 30.

Definicja: Skontrum to metoda inwentaryzacji przeprowadzanej w oparciu o istniejącą ewidencję, charakterystyczna dla zbiorów bibliotecznych oraz archiwalnych. Skontrum polega na:

- porównaniu zapisów ewidencyjnych ze stanem faktycznym materiałów;
- stwierdzeniu i wyjaśnieniu różnic pomiędzy zapisami ewidencyjnymi a stanem faktycznym materiałów oraz ustaleniu ewentualnych braków.

Komentarz: Ze względu na brak podania metody inwentaryzacji zbiorów w przepisach muzealnych dopuszcza się możliwość przeprowadzania takiej inwentaryzacji metodą skontrum.

SPIS Z NATURY

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 26–27.

Definicja: Podstawowa metoda inwentaryzacji środków trwałych według Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, polegająca na weryfikacji stanu faktycznego aktywów poprzez ich przeliczenie oraz sprawdzenie ich przydatności.

Komentarz: Podczas spisu z natury należy wykorzystywać arkusze spisu z natury będące drukami ścisłego zarachowania.

ŚRODKI TRWAŁE

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 3 ust. 1 pkt 15).

Definicja: Środki trwałe to „rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki”.

Są to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, spełniające następujące warunki:

- przewidywany okres ich ekonomicznej użyteczności (okres, w którym według przewidywań jednostka będzie osiągała korzyści ekonomiczne w wyniku używania tych składników) jest dłuższy niż rok;
- są kompletne oraz zdatne do użytku, tj. są wyposażone we wszystkie elementy niezbędne do funkcjonowania zgodnie z przeznaczeniem, a także na tyle sprawne technicznie oraz dopuszczone do używania pod względem prawnym, że mogą być wykorzystywane w prowadzonej działalności;

- przeznaczone zostały na potrzeby jednostki, tj. będą służyć realizacji celów określonych w dokumentacji jednostki (umowie, statucie, wpisie do ewidencji działalności gospodarczej lub innej ewidencji wymaganej przepisami prawa).

Komentarz: Powinny także spełniać definicję aktywów określoną w art. 3 ust. 1 pkt 12) ustawy o rachunkowości, zgodnie z którą aktywa to „kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych".

UZGODNIENIE SALDA

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 26 ust. 1 i 3.

Definicja: Potwierdzenie poprawności salda prezentowanego na kontach księgowych drogą porównania danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników

Komentarz: W kontekście tej publikacji uzgodnienie polega na porównaniu stanów na kontach księgi głównej z prowadzoną rachunkową ewidencją pomocniczą, którą w tym wypadku stanowią muzealne księgi inwentarzowe. Procedura powinna być przeprowadzana na dzień bilansowy zgodnie z zapisami ustawy o rachunkowości oraz polityki rachunkowości muzeum.

WARTOŚĆ INWENTARZOWA

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach, § 3 ust. 1.

Definicja: Wartość, którą należy rejestrować w obowiązkowej ewidencji – karcie ewidencyjnej (pole: wartość w dniu nabycia) oraz właściwej księdze inwentarzowej przypisanej danej kategorii zbiorów (pole: wartość w dniu nabycia). Wartość inwentarzowa obiektu jest ustalana dla zbiorów muzealnych (muzealiów), depozytów i zbiorów pomocniczych.

Komentarz: Wartość inwentarzowa jest tożsama z wartością początkową, wartością w dniu nabycia oraz wartością w dniu sporządzenia karty ewidencyjnej.

WARTOŚĆ POCZĄTKOWA

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 31 ust. 1.

Definicja: Wartość początkową stanowi cena nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększone o „koszty jego ulepszenia, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych przy pomocy ulepszonego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami”.

WARTOŚĆ W DNIU NABYCIA

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach, § 3 ust. 1.

Definicja: Wartość określona w dokumentacji nabycia w przypadku:

- darowizny: jako wartość wskazana w dokumencie potwierdzającym objęcie w posiadanie (umowa lub inne oświadczenie woli darczyńcy). W sytuacji, gdy dokument potwierdzający przekazanie obiektu nie zawiera ceny podanej dla celów nieodpłatnego nabycia lub zawiera wartość wątpliwą/nierealną, wartość początkową ustala komisja nabytków,
- zakupu: jako cena zakupu obejmująca kwotę należną sprzedającemu pomniejszoną o podatek od towarów i usług (VAT) podlegający odliczeniu, wynikająca z umowy, faktury, rachunku lub innego dokumentu potwierdzającego zakup,
- depozytu: jako wartość wskazana w dokumencie potwierdzającym objęcie w posiadanie (umowie, decyzji administracyjnej itp.),
- decyzji administracyjnej: jako wartość wskazana w dokumencie potwierdzającym objęcie w posiadanie (np. wyroku sądu, decyzji prokuratora, starosty powiatowego, wojewódzkiego konserwatora zabytków). W sytuacji gdy dokument potwierdzający przekazanie obiektu nie zawiera ceny podanej dla celów nieodpłatnego nabycia, wartość początkową (obiektu lub zespołu archiwalnego w dniu nabycia) ustala komisja,

zatwierdzona uprzednio przez komisję, dyrektora, a w przypadku zakupów i depozytów zaakceptowana dodatkowo przez głównego księgowego.

WARTOŚĆ W DNIU SPORZĄDZENIA KARTY EWIDENCYJNEJ

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach, § 7 ust. 1.

Definicja: Wartość obiektu w dniu sporządzenia karty ewidencyjnej jest równa wartości w dniu nabycia.

Komentarz: Karta ewidencyjna jest tworzona w momencie generowania wpisu do księgi inwentarzowej i w wyniku tego wartość w dniu sporządzenia karty podczas ewidencjonowania jest równa wartości w dniu nabycia.

WYPOSAŻENIE

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 32 ust. 6).

Definicja: Wyposażenie to składniki majątku, które służą wykonywaniu działalności gospodarczej, ale nie zostały zaliczone – zgodnie z obowiązującą w jednostce polityką rachunkowości – do środków trwałych ze względu na niespełnianie np. wymaganych kryteriów wartościowych lub asortymentowych. Do ewidencji wyposażenia wchodzić mogą również składniki, których użytkowanie nie potrwa dłużej niż rok.

Komentarz: Dla przykładu nabyty sprzęt o wartości powyżej 10 000 zł netto można zaliczyć do środków trwałych, ale jeśli będzie się z niego korzystać mniej niż jeden rok, można zaliczyć go także do wyposażenia. Oznacza to, że nie będzie on wprowadzany do ewidencji środków trwałych, a do ewidencji wyposażenia oraz można go ująć bezpośrednio w kosztach uzyskania przychodów.

ZABYTEK

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, art. 3. pkt 1.

Definicja: Zabytek oznacza „nieruchomość lub rzecz ruchomą, ich części lub zespoły, będące dziełem człowieka lub związane z jego działalnością i stanowiące świadectwo minionej epoki bądź zdarzenia, których zachowanie leży w interesie społecznym ze względu na posiadaną wartość historyczną, artystyczną lub naukową”.

Komentarz: Ustawa dzieli zabytki na ruchome, nieruchome i archeologiczne, konkretyzując dalej przedmiot ochrony w art. 6 poprzez wskazanie szczególnych kategorii zabytków. Rzeczy znajdujące się w zbiorach muzealnych, które spełniają definicję zabytku, podlegają w niektórych przypadkach bezpośrednio przepisom ustawy o ochronie zabytków, jeżeli stosowanie tych przepisów nie narusza przepisów ustawy o muzeach. Biorąc pod uwagę dużą nieprecyzyjność definicji zabytku, często

występuje problem z określeniem, czy rzecz przechowywana w muzeum ma status zabytku, czy też nie, a co za tym idzie, czy stosować przepisy szczególne dla tej kategorii zbiorów.

Analizując definicję zabytku obowiązującą w naszym systemie prawnym, należy zwrócić uwagę na następujące określenia: zabytki to obiekty „stanowiące świadectwo minionej epoki bądź zdarzenia", co odnosi się do upływu czasu, czyli dawności, oraz „będące dziełem człowieka lub związane z jego działalnością". Takie zdefiniowanie zabytku powoduje, że pojęcie to nie obejmuje np. bardzo cennych dzieł sztuki nowoczesnej czy skarbów przyrody.

Na gruncie ustawy o rachunkowości zabytek spełnia definicję środka trwałego, jeśli jest wykorzystywany w działalności gospodarczej czy statutowej.

ZBIORY

Podstawa prawna: Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (w szczególności art. 1, art. 2 i art. 6 ust. 1; Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach, § 1 ust. 1.

Definicja: Całość zgromadzonych przez muzeum: muzealiów, zabytków, przedmiotów oraz depozytów, będących w jego posiadaniu, mających wartość artystyczną, historyczną lub naukową, ujętych w ewidencji muzeum.

Komentarz: Mimo braku jednoznacznej definicji pojęcia „zbiory" w aktach prawnych, z ich analizy wynika, że zbiorami są zgromadzone zasoby, które posiadają wartość artystyczną, historyczną lub naukową, ujęte w ewidencji muzeum.

ZBIORY POMOCNICZE

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach, § 4 ust. 2.

Definicja: Obiekty ruchome stanowiące własność muzeum, ale niebędące muzealiami, o różnym charakterze i wartości, w tym zabytki w rozumieniu przepisów ustawy o ochronie zabytków.

Komentarz: Zakres tematyczny i rzeczowy zbiorów pomocniczych jest zależny od jednostki muzealnej i profilu jej kolekcji, a regulowany wewnętrznymi przepisami instytucji. Za zbiory pomocnicze uznaje się przede wszystkim obiekty określone w § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Kultury jako „współczesne kopie zabytków rzemiosła artystycznego, rzeźby, malarstwa, grafiki, które wchodzą w skład wyposażenia wnętrz pałacowych lub służą celom wystawowym" oraz inne przedmioty, które zaliczono do tychże zbiorów na podstawie decyzji dyrektora instytucji.

ZESPÓŁ SPISOWY

Podstawa prawna: Uchwała Nr 5/2016 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 kwietnia 2016 r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów (ogłoszona Komunikatem nr 2 Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2016 r.), załącznik, część II lit. A pkt 20–24.

Definicja: Grupa osób powołanych do wspólnego wykonywania czynności spisowych.

Komentarz: „W skład zespołu spisowego wchodzą co najmniej 2 osoby, które mają wiedzę o gospodarce zapasami podlegającymi spisowi przez zespół".

„Członkami komisji inwentaryzacyjnej oraz zespołów spisowych nie powinny być osoby:

- odpowiedzialne za zapasy objęte spisem z natury,
- prowadzące ewidencję księgową zapasów objętych spisem z natury,
- niebędące w stanie – z innych względów – zapewnić rzetelności i bezstronności spisu, np. osoby mające dostęp do stanów ewidencyjnych zapasów magazynowych".

1

WARTOŚĆ POCZĄTKOWA ZBIORÓW

Aldona Modrzewska
Małgorzata Zatorska

WAŻNE DEFINICJE: destrukt, ewidencjonowanie, objęcie w posiadanie – nabycie zbiorów, środki trwałe, wartość początkowa, wartość w dniu nabycia, wartość w dniu sporządzenia karty ewidencyjnej

Jednym z kluczowych elementów zarządzania kolekcją muzealną jest określenie wartości zbiorów. Jej ustalenie jest obligatoryjne, dlatego należy zdefiniować, co kryje się pod pojęciem „wartość obiektu", kto i kiedy ją ustala i zatwierdza oraz jakie kryteria należy wziąć pod uwagę przy jej określaniu.

Obowiązek wyceny zbiorów (określenia wartości początkowej) wynika z art. 29 Ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej[1]. Dodatkowo w zakresie wartości inwentarzowej obiektu i wartości obiektu w dniu sporządzenia karty ewidencyjnej wycena zbiorów jest obowiązkowa zgodnie z § 3 ust. 1 i § 7 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowaniu zabytków w muzeach, a w zakresie wartości ubezpieczeniowej zgodnie z § 3 ust. 2 pkt 5) Rozporządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie warunków, sposobu i trybu przenoszenia muzealiów (przepisy wykonawcze do ustawy o muzeach). Jednocześnie w odniesieniu do zbiorów depozytowych na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 15) i art. 26 ust. 2 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości uznaje się, że stanowią one obce środki trwałe i wymagają odnotowania w ewidencji pozabilansowej, co wiąże się z koniecznością ustalenia ich wartości. Dodatkowo na podstawie art. 26 ust. 2 tej ustawy depozyty są objęte obowiązkiem inwentaryzacji, co również wskazuje na zasadność ustalenia wartości tej części zbiorów[2].

W kontekście poniższych rozważań terminy, które należy wziąć pod rozwagę, to:

- **wartość początkowa** środka trwałego zdefiniowana w ustawie o rachunkowości w art. 31 w związku z art. 16g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,
- **wartość** obiektu **w dniu nabycia** z § 3 ust. 1 rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków oraz
- **wartość obiektu w dniu sporządzenia karty ewidencyjnej** z § 7 ust. 1 z rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków.

1 Wartość majątku instytucji kultury odzwierciedla fundusz instytucji kultury, który odpowiada wartości mienia wydzielonego dla instytucji, z zastrzeżeniem art. 16c pkt 3) Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym amortyzacji nie podlegają dzieła sztuki i eksponaty muzealne.

2 Ewidencja pozabilansowa daje możliwość inwentaryzacji zbiorów depozytowych tylko w trybie ilościowym. Zaleca się jednak, by dla rzetelności zarządzania majątkiem instytucji wykazywać również wartości dla zbiorów depozytowych.

Dodatkowo należy nadmienić **wartość ubezpieczeniową**[3] na podstawie § 3 ust. 2 pkt 5) rozporządzenia o przenoszeniu muzealiów, która nie jest ujmowana w księgach rachunkowych, wobec czego nie jest przedmiotem niniejszych rozważań. **Dla klarowności tekstu będziemy posługiwać się określeniem „wartość początkowa”**.

Ustawa o rachunkowości w art. 31 ust. 1 definiuje wartość początkową środka trwałego jako **cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększone o dodatkowe koszty**[4], z kolei drugi dokument (rozporządzenie o ewidencjonowaniu zabytków) nie definiuje ani wartości w dniu nabycia, ani wartości w dniu sporządzenia karty ewidencyjnej, ale nakłada na muzea obowiązek, aby były one określone dla każdego obiektu we wpisie w księdze inwentarzowej, księdze depozytów i na karcie ewidencyjnej.

Czy te terminy można uznać za tożsame? Aby odpowiedzieć na to kluczowe pytanie i móc założyć, że **wartość początkowa środka trwałego równa jest wartości w dniu nabycia i dodatkowo wartości w dniu sporządzenia karty ewidencyjnej**, należy ustalić, na jakich zasadach muzealia są ujęte w środkach trwałych, kiedy i na jakich zasadach ustalana jest wartość początkowa oraz, pomocniczo, co ujmowane jest w ewidencji zbiorów.

Środki trwałe, czyli majątek instytucji według art. 3 ust. 1 pkt 15) ustawy o rachunkowości, to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Składniki majątku można uznać za środki trwałe, jeśli spełniają następujące warunki[5]:

1) stanowią własność lub współwłasność podatnika,

2) są nabyte lub wytworzone we własnym zakresie,

3) są kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania,

4) przewidywany okres używania jest dłuższy niż rok,

5) są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

---

3 Wartość ubezpieczeniowa obiektu zgodnie ze wskazanym przepisem to wartość określona dla obiektów wpisanych do ksiąg inwentarzowych muzeum, wobec których planowany jest ruch (użyczenie poza muzeum).

4 Na potrzeby tych rozważań pełna definicja nie jest w tekście głównym przywołana, ponieważ w toku dyskusji i rekomendacji autorów uznana została za nieadekwatną dla zbiorów muzealnych. Pełna definicja w ustawie o rachunkowości brzmi: „Wartość początkową stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych przy pomocy ulepszonego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami” (art. 31 ust. 1). Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 dodaje jeszcze: „inna wartość, według której środek trwały został ujęty po raz pierwszy w księgach rachunkowych […]”.

5 Za: Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 16a ust. 1.

Muzealia spełniają wszystkie ww. kryteria. W polskim porządku prawnym muzealia są własnością jednego muzeum[6] i muzea nabywają przyszłe muzealia[7]. Wątpliwości może budzić zapis pkt 3 powyżej, tj. dotyczący zdatności muzealium do używania, ze względu na te muzealia, których stan zachowania wskazuje na konieczność poniesienia w przyszłości kosztów konserwacji. Dla uproszczenia przyjmijmy, że warunek ten jest spełniony, niemniej szersze omówienie tego zagadnienia znajduje się na str. 36–37. Muzealia zgodnie z ustawą o muzeach[8] są gromadzone bezterminowo (czyli na dłużej niż rok) i są powszechnie wykorzystywane w działalności statutowej muzeów. **Muzealia zatem są składnikiem majątku i specyficznym[9] środkiem trwałym muzeum, a więc wartość początkowa zbiorów jest obowiązkowo ustalana, a ich liczbę i wartość należy ewidencjonować**[10].

Na jakich zasadach i kiedy ustalana jest wartość początkowa środków trwałych? W tym zakresie należy odnieść się do art. 28. ust. 2 ustawy i rachunkowości oraz art. 16a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, by określić wartość początkową środków trwałych w zależności od sposobu ich nabycia lub wejścia w ich posiadanie (np. darowizna, zakup). Obiekty stają się środkiem trwałym w momencie **nabycia** – **objęcia ich w posiadanie**[11]. To oznacza, że w zależności od formy nabycia należy określić, kiedy zachodzi objęcie w posiadanie. Muzea nabywają obiekty w formie nieodpłatnej, w tym darowizn, odpłatnej – zakupów, depozytów lub na podstawie orzeczeń sądu lub decyzji innych właściwych organów (np. decyzji prokuratora, starosty powiatowego, wojewódzkiego konserwatora zabytków). Objęcie w posiadanie obiektów, czyli moment nabycia obiektów do zbiorów, a tym samym moment ustalenia ich wartości początkowej, zachodzi, gdy spełnione są warunki dla darowizny[12], zakupu[13], depozytu[14] i orzeczeń sądu lub decyzji innego

---

6 Współwłasność nie jest adekwatna dla muzealiów.

7 Wytwarzanie obiektów w przypadku instytucji muzealnych nie występuje. Muzeum co najwyżej może zamówić wykonanie dzieła, np. dzieł sztuki, na potrzeby własnych działań programowych lub by wzbogacić własną kolekcję.

8 Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach, art. 1 i 2.

9 Wymagającym doprecyzowania w zakresie rodzaju KŚT (Klasyfikacji Środków Trwałych).

10 Za: Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 22n (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128).

11 „Objęcie w posiadanie” nie jest pojęciem tożsamym z „posiadaniem” w rozumieniu Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny. Na „objęcie w posiadanie”, opisane w niniejszym akapicie, składa się zespół różnych czynności prawnych i faktycznych (wykonawczych), właściwych dla danej formy, w której pozyskiwany jest obiekt (m.in. podpisanie umowy, protokołu zdawczo-odbiorczego czy opłacenie zakupu), które pozwalają instytucji uzyskać podstawy do przyjęcia obiektu, a następnie wprowadzenia go do ewidencji (60 dni) i ksiąg rachunkowych instytucji oraz dokonywania wydatków związanych z jego posiadaniem.

12 Umowa darowizny jest obustronnie podpisana, a obiekt fizycznie znajduje się w posiadaniu muzeum, z potwierdzeniem w protokole zdawczo-odbiorczym.

13 Umowa sprzedaży jest obustronnie podpisana lub wystawiona jest faktura VAT, kwota za przedmiot umowy jest opłacona (z potwierdzeniem zapłaty), a obiekt fizycznie znajduje się w posiadaniu muzeum, z potwierdzeniem w protokole zdawczo-odbiorczym.

14 Umowa przechowania lub depozytowa jest obustronnie podpisana, a obiekt fizycznie znajduje się w posiadaniu muzeum, z potwierdzeniem w protokole zdawczo-odbiorczym.

właściwego organu[15]. Dodatkowo z punktu widzenia ustawy o rachunkowości[16] **warunkiem koniecznym** do wprowadzenia środków trwałych do ewidencji księgowej jest wystawienie dokumentu księgowego OT – Przyjęcie środka trwałego[17]. W przypadku specyficznych środków trwałych, jakimi są muzealia, może to być również protokół zdawczo-odbiorczy przygotowywany przez muzealników.

Gdy wiemy, kiedy i na podstawie jakich dokumentów ustalana jest wartość początkowa w przypadku wszystkich form nabycia, należy doprecyzować, czy dotyczy ona wszystkich obiektów z kolekcji muzeum. Aby odpowiedzieć na to pytanie, postarajmy się zdefiniować, co znajduje się w ewidencji zbiorów muzealnych, a tym samym wymaga ustalenia wartości.

Ewidencjonowanie to podstawowa czynność muzealna, polegająca na dokonaniu wpisu w obowiązkowej dokumentacji ewidencyjnej, odpowiednio: karcie ewidencyjnej (dotyczy wpisu zarówno obiektów pojedynczych, jak i zespołów), inwentarzu muzealiów[18] prowadzonym w formie ksiąg inwentarzowych, księgach depozytów, księgach ewidencyjnych dla zbiorów pomocniczych oraz dokumentacji badań archeologicznych i innych badań terenowych. Dokumentacja ta spełnia wymogi ewidencji środków trwałych i równocześnie rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków, pozwala zidentyfikować każdy ze znajdujących się w muzeum obiektów oraz określić jego wartość jednostkową. Oznacza to, że **w przypadku obiektów zaewidencjonowanych w ww. dokumentacji obowiązuje wymóg ustalenia ich wartości.**

Podsumowując, zbiory muzealne są składnikiem majątku muzeum i specyficznym środkiem trwałym i jako część majątku są wpisane do jego ewidencji. **Wynika z tego, że ich wartość początkowa jest równa wartości inwentarzowej obiektów w dniu nabycia**.

W zakresie ustalenia wartości zbiorów mamy do czynienia, według rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków, z określeniem tak **wartości obiektu w dniu nabycia** (§ 3 ust. 1), jak i **wartości w dniu sporządzenia karty ewidencyjnej** (§ 7 ust. 1). Należy doprecyzować te dwa pojęcia, ponieważ rozporządzenie nie zawiera ich definicji. Ponadto należy je rozpatrzeć pod kątem sposobu nabycia obiektów do kolekcji muzeum.

W przypadku darowizny (nieodpłatnego przyjęcia środka trwałego) wartość początkowa ustalana jest na podstawie wartości wynikającej z umowy darowizny lub innego dokumentu potwierdzającego nieodpłatne przekazanie obiektu na rzecz

---

15 Wydane jest orzeczenie sądu lub pisemna decyzja innego właściwego organu lub o objęciu w posiadanie zaświadcza ostatni dokument potwierdzający wykonanie tej decyzji (np. protokół zdawczo-odbiorczy) z potwierdzeniem, że obiekt fizycznie znajduje się w posiadaniu muzeum.

16 Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 21.

17 Dowód OT jest dokumentem księgowym, na podstawie którego wprowadza się środek trwały do ewidencji środków trwałych, jednocześnie dokumentuje on przyjęcie środka trwałego do użytkowania. OT powinien zostać wystawiony z faktyczną datą przyjęcia środka trwałego do użytku, gdyż ma to wpływ na prawidłowe ustalenie daty rozpoczęcia odpisów amortyzacyjnych.

18 W zależności od decyzji kierownika jednostki – dyrektora muzeum mogą być wprowadzone odrębne zasady ewidencjonowania np. archiwaliów lub ruchomych zabytków archeologicznych, dla których określenie wartości może być odrębne. Ten wątek nie jest jednak przedmiotem rozważań tej publikacji.

muzeum (np. zapisu testamentowego). Jeśli jednak wartości tej nie określono, to wyceny należy dokonać, kierując się ceną sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu (art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości), co w praktyce sprowadza się do przyjęcia wartości rynkowej. Wycenę powinna rekomendować komisja[19] powołana w tym celu przez kierownika jednostki.

W przypadku zakupu środka trwałego jego wartość początkową stanowi cena jego nabycia (art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości) obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług (VAT) oraz podatku akcyzowego, obniżona o rabaty, opusty i inne zmniejszenia. W przypadku importu powiększa się ją o obciążenia o charakterze publicznoprawnym. Ponadto cenę tę powiększa się dodatkowo o koszty bezpośrednio związane z zakupem, np. koszty transportu, załadunku, wyładunku czy ubezpieczenia w drodze. Do wartości początkowej środka trwałego włącza się również, w oparciu o art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości, koszty obsługi zobowiązań (np. kredytu) zaciągniętych w celu sfinansowania jego zakupu (w tym odsetki i prowizje) i związane z nimi różnice kursowe.

W przypadku ustalenia wartości darowizny możemy przyjąć założenie, że wartość początkowa darowizny równa się wartości w dniu nabycia obiektu[20]. **Natomiast wartość początkowa zakupów, czyli cena nabycia, wymaga dłuższego komentarza ze względu na dodatkowe koszty, które – według ustawy o rachunkowości – powinny wpływać na jej wartość i powinny być w niej uwzględnione**[21]. Te dodatkowe koszty

---

19 Zespół nadzorujący proces gromadzenia zbiorów, który przede wszystkim opiniuje zasadność nabycia obiektów do zbiorów, ustala wartość niewycenionych darowizn oraz dokonuje ich kwalifikacji (lub nie) do zbiorów. Zespół nadzoruje proces gromadzenia zbiorów w odniesieniu do polityki wewnętrznej i regulaminów muzeum. Komisja określana jest w instytucjach różnymi nazwami, np.: Komisja Pozyskiwania Zbiorów, Komisja Rzeczoznawców, Komisja Kwalifikacji i Wyceny, Komisja Nabytków itd. Komisję powołuje kierownik jednostki – dyrektor muzeum, który ostatecznie zatwierdza wycenę na podstawie rekomendacji komisji. Powołanie komisji nie jest obowiązkowe dla kierownika jednostki, a zatem często spotykanym rozwiązaniem jest jednoosobowe ustalanie wartości obiektu przez opiekuna zbiorów z zachowaniem dokumentacji związanej z jej powstaniem. Rekomendujemy jednak powołanie komisji, w skład której mogą wchodzić, w zależności od przyjętych w danym muzeum praktyk, pracownicy merytoryczni muzeum (reprezentujący poszczególne specjalności, np. kierownicy poszczególnych działów zbiorów, kuratorzy, opiekunowie zbiorów), konserwatorzy (oceniający oferty pod względem stanu zachowania obiektu i ewentualnych możliwości oraz kosztów konserwacji), inwentaryzatorzy (nadzorujący formalnoprawny przebieg akcesji), a także eksperci zewnętrzni – specjaliści w zakresie dziedzin objętych przedmiotem zainteresowań kolekcjonerskich muzeum (np. pracownicy naukowi uczelni wyższych) oraz eksperci rynku sztuki, wspierający prace komisji w zakresie dokonywania wycen.

20 Z punktu widzenia muzealników w przypadku darowizn wątpliwość pojawiają się w momencie, gdy darczyńca nie potrafi ustalić wartości obiektu. Należy jednak dążyć do sytuacji, gdy darczyńca ją określi, tak by komisja nabytków miała podstawę do weryfikacji. W przypadku darowizn i kosztów dodatkowych, z punktu widzenia księgowego, nie występuje konieczność zwiększenia wartości darowizny, ponieważ nie występuje cena nabycia w rozumieniu poniesienia wydatków, a jedynie wartość darowizny.

21 Podczas seminarium zostały zaprezentowane cztery różne rozwiązania stosowane w muzeach. Wartość początkowa zakupu to: 1) cena zakupu należna sprzedającemu bez podatku od towarów i usług VAT, przy czym koszty bezpośrednio związane z zakupem nie są wliczane do wartości początkowej; 2) cena zakupu powiększona o koszty związane z zakupem, naliczone do dnia przekazania muzealium do użytkowania, w szczególności koszty transportu, ubezpieczenia, montażu, cła; 3) cena zakupu w wartości brutto, wraz z uwzględnieniem kosztów konserwacji, określonych na etapie rozpoznania oferty obiektu do nabycia; 4) cena zakupu zwiększona o nieodliczony podatek od towarów i usług VAT i podatek od czynności cywilnoprawnych PCC (kwoty znane w momencie zakupu), przy czym koszty transportu nie są wliczane do wartości początkowej.

według art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości to m.in. podatek od towarów i usług (VAT) czy inne koszty związane z zakupem, takie jak koszty ubezpieczenia, transportu czy ewentualnej konserwacji. O ile z punktu widzenia księgowego ww. koszty są składową wartości początkowej, o tyle według muzealników wpływają na realną wartość obiektu na rynku sztuki i rynku antykwarycznym[22]. Zwiększanie wartości o koszty nieistotne z punktu widzenia rynku sztuki i badań nad muzealiami, m.in. ze względu na ich zmienną wysokość w różnych okresach, może dać fałszywy obraz wartości zakupionego muzealium.

Z pomocą przychodzi nam również ustawa o rachunkowości, która umożliwia kierownikowi jednostki wprowadzenie w polityce rachunkowości uproszczeń (art. 4 ust. 4 i 4a), **zgodnie z zasadą istotności**, pod warunkiem, że zastosowane uproszczenia nie wpłyną na rzetelność sporządzonego sprawozdania finansowego[23]. Korzystając z tej prerogatywy, kierownik jednostki może unormować zasady wyceny muzealiów w polityce rachunkowości, uwzględniając stanowisko muzealników w zakresie kosztów bezpośrednio związanych z nabyciem i przystosowaniem muzealiów do stanu zdatnego do używania. Pozwala to na ustalenie, że **koszty bezpośrednio związane z nabyciem**, takie jak: podatek od czynności cywilnoprawnych, transport, załadunek, wyładunek, składowanie, ubezpieczenie, opłaty notarialne, sądowe, celne, bankowe, różnice kursowe i inne obciążenia o charakterze publicznoprawnym **nie zwiększają wartości obiektów**, a są zaliczane w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych w chwili ich poniesienia, pod warunkiem, że ich wartość nie jest istotna. **Rekomendujemy, aby istotność została doprecyzowana w polityce rachunkowości danego muzeum. Może być ona określona opisowo, kwotowo lub procentowo**. Ceną zakupu jest wtedy **kwota należna sprzedającemu pomniejszona o podatek od towarów i usług (VAT) podlegający odliczeniu** (oznacza to, że nieodliczony podatek od towarów i usług VAT zwiększa wartość początkową).

Dodatkowo w przypadku obiektów, których wartość merytoryczna (m.in. artystyczna, historyczna, naukowa) jest znacząca, ale stan zachowania wskazuje na konieczność

---

22 Należy zaznaczyć, że – w przypadku dzieł sztuki – wartość rynkowa jest przede wszystkim definiowana poprzez czynniki artystyczne, takie jak wartość artystyczna, miejsce w twórczości autora, temat, materiał i technika, wielkość i złożoność pracy, stan zachowania, sygnatury i znaki, wiek i czas powstawania. Mniej istotne są czynniki pozaartystyczne, jak notowania artysty, proweniencja i historia obiektu, unikatowość. Poza opłatą *droit de suite* i prowizją domów aukcyjnych żadne inne kwoty nie są uwzględniane w cenie sprzedaży, czyli wartości w dniu nabycia widniejącej na fakturze czy w umowie sprzedaży.

23 Należy podkreślić, że istotność wpływa na decyzję o ujmowaniu lub nieujmowaniu kosztów towarzyszących zakupowi i z perspektywy różnych muzeów może być mocno zróżnicowana. Według zasady istotności, o której mowa w art. 4 ust. 4 i 4a oraz art. 8 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jednostka określa zasady (politykę) rachunkowości, zapewniając wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Przy czym, jak wynika z art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości, jednostka może stosować uproszczenia. Warunkiem stosowania uproszczeń jest jednak to, aby wywołane nimi pominięcia bądź zniekształcenia ani pojedynczo, ani łącznie nie były istotne i nie mogły wprowadzać użytkowników sprawozdań finansowych w błąd. Ocena, czy kwoty podlegające rozliczaniu w czasie są istotne, czy też nieistotne, należy do samej jednostki. W świetle art. 4 ust. 4a ustawy o rachunkowości informacje wykazywane w sprawozdaniu finansowym uznaje się za istotne, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników tych sprawozdań.

poniesienia w przyszłości kosztów konserwacji np. w celu eksponowania obiektu, planowane koszty konserwacji nie są wliczane w wartość w dniu nabycia, ponieważ zdatność do użytku obiektów jest definiowana w kontekście obowiązku gromadzenia zabytków przez muzeum, wynikającego z ustawy o muzeach (art. 2 ust. 1), a nie tylko i wyłącznie ich eksponowania[24]. Zatem **koszty konserwacji nie zwiększają wartości obiektu** po jego wprowadzeniu do ewidencji.

Z kolei w przypadku przeliczenia wartości zbiorów z innej waluty (dotyczy zbiorów zakupionych w walucie obcej) zgodnie z dyspozycją art. 30 ust. 2 pkt 1) ustawy o rachunkowości należy przyjąć kurs faktycznie zastosowany w tym dniu, co nie spowoduje naliczenia różnic kursowych, a wycena będzie odpowiadała wydatkowi faktycznie poniesionemu.

W przypadku zakupu utworu objętego autorskimi prawami majątkowymi, gdy wartości niematerialne i prawne stanowią przedmiot umowy sprzedaży, na mocy której na muzeum przenoszone są autorskie prawa majątkowe, wartość w dniu nabycia uwzględnia wartości niematerialne i prawne, które mogą być wyodrębniane z ceny nabycia w umowie sprzedaży (tj. nie zwiększają wartości w dniu nabycia, a stanowią jej część).

Podsumowując: **wartość początkowa środka trwałego**, jakim są muzealia, **to wartość inwentarzowa obiektu w dniu nabycia** dla: 1) darowizny – wartość wskazana w dokumencie potwierdzającym objęcie w posiadanie (umowie, innym potwierdzeniu nieodpłatnej formy nabycia itp.); 2) zakupu – cena zakupu obejmująca kwotę należną sprzedającemu pomniejszoną o podatek od towarów i usług VAT podlegający odliczeniu, wynikająca z umowy, faktury, rachunku lub innego dokumentu potwierdzającego zakup bez kosztów bezpośrednio związanych z zakupem; 3) depozytu – wartość wskazana w dokumencie potwierdzającym objęcie w posiadanie (umowie, decyzji administracyjnej itp.); 4) obiektu nabytego na mocy decyzji administracyjnej – wartość wskazana w dokumencie potwierdzającym objęcie w posiadanie (np. wyroku sądu, decyzji prokuratora, starosty powiatowego, wojewódzkiego konserwatora zabytków)[25].

Z kolei **wartość obiektu w dniu sporządzenia karty ewidencyjnej** przy założeniu, że karta ewidencyjna jest tworzona w momencie generowania wpisu do księgi inwentarzowej, to wartość, która równa **jest wartości w dniu nabycia**.

Wszystkie ww. zasady dotyczące wartości początkowej zbiorów powinny być ujęte w polityce rachunkowości. W szczególności należy uwzględnić: zasady wyceny (ustalenia wartości początkowej zbiorów), zasadę istotności i określonych uproszczeń,

---

24 Zdatność do użycia w przypadku zbiorów powinna być definiowana dużo szerzej niż tylko w kontekście jednego z celów statutowych muzeów, jakim jest eksponowanie obiektu.

25 W sytuacji, gdy dokument potwierdzający przekazanie obiektu nie zawiera ceny podanej dla celów nieodpłatnego nabycia lub zawiera wartość wątpliwą/nierealną, wartość początkową ustala komisja nabytków.

zasady ewidencjonowania i prezentacji w sprawozdaniu finansowym zbiorów muzealnych, zasady przeliczania wartości kursowych.

KIEDY USTALANA JEST WARTOŚĆ POCZĄTKOWA (WARTOŚĆ W DNIU NABYCIA) OBIEKTU?

Obowiązkiem muzealników jest dokonanie wpisu muzealium do księgi inwentarzowej w ciągu 60 dni od dnia objęcia w posiadanie (§ 4 ust. 3 rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków). Obowiązek ten równocześnie określa ramy czasowe, w których zostaje ustalona wartość początkowa (w dniu nabycia) muzealium. Zaznaczyć jednak należy, że ustalenie wartości początkowej obiektów jest poprzedzone wcześniejszymi badaniami w celu weryfikacji proponowanej przez oferenta wyceny darowizny, depozytu czy ceny zakupu, dokonywanej przed zawarciem umowy. W drodze tej weryfikacji jest ustalana wartość początkowa (w dniu nabycia) obiektu.

KTO USTALA I ZATWIERDZA WARTOŚĆ POCZĄTKOWĄ (WARTOŚĆ W DNIU NABYCIA) OBIEKTU?

Wycena zbiorów powinna nastąpić w ramach procesu:

- nabywania do kolekcji (wycena bieżących nabytków z oferty zakupu, darowizny, zapisu testamentowego, depozytu, przyjęcia na podstawie orzeczenia sądu lub decyzji innego właściwego organu),
- uzupełniania dokumentacji nabycia lub reinwentaryzacji zbiorów (komisyjna wycena obiektów nieposiadających wyceny).

Oferty zakupu, darowizny i depozytu są obowiązkowo przyjmowane do muzeum z propozycją wyceny obiektów[26]. Analiza tej wyceny powinna rozpocząć się możliwie jak najszybciej po przyjęciu oferty do rozpoznania przez muzeum lub na bieżąco w ramach pozostałych procesów[27]. Decyzja o wycenie zbiorów należy do kierownika jednostki i zawsze powinna być podejmowana w kontekście kryteriów określonych w strategii gromadzenia zbiorów. Wycena zbiorów jest weryfikowana lub ustalana przez kuratorów/opiekunów zbiorów oraz zatwierdzana przez komisje, które pełnią funkcję doradczą dla kierownika jednostki w zakresie wyceny zbiorów. Kuratorzy/opiekunowie zbiorów zobligowani są do weryfikacji lub ustalenia propozycji wyceny zbiorów z uwzględnieniem czynników na nią wpływających.

---

26 W uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki może dopuścić wycenę oferty przez komisję nabytków, ale tylko w przypadku ofert darowizny, gdy oferent nie potrafi wskazać wyceny, lub decyzji administracyjnych, gdy tej wyceny brakuje.

27 Dodatkowo wycena jest wykonywana w ramach procedury SPECTRUM „Wyjścia obiektu” lub „Wypożyczania obiektu” w zakresie wyceny ubezpieczeniowej obiektów.

JAK USTALANA JEST WARTOŚĆ POCZĄTKOWA OBIEKTU I CO WPŁYWA NA JEJ OKREŚLENIE?

Wycena zbiorów to czynność mająca na celu ustalenie ich wartości na podstawie specjalistycznej wiedzy, rzetelnych źródeł porównawczych i w niebudzący wątpliwości sposób. Istnieje wiele metodyk i kryteriów ustalania wartości obiektów w zależności od ich rodzaju i historii. Określenie wartości materialnej obiektu może odbywać się metodą:

- porównawczą (porównanie z najbardziej adekwatnym obiektem analogicznym do podlegającego wycenie),
- szacunkową (korygowania średniej wyceny kilku obiektów) lub
- inną (pomocniczą, np. odtworzeniową).

Rekomendowane jest wprowadzenie zarządzeniem przez kierownika jednostki instrukcji wyceny zbiorów, która powinna zapewnić, że:

- potwierdzono wartość dla każdego obiektu podlegającego wycenie w danym muzeum,
- zarchiwizowane zostały informacje na temat wyceny zbiorów,
- ustalenie wyceny zbiorów zostało dokonane na podstawie rzetelnej wiedzy i źródeł porównawczych,
- wycena zbiorów nie budzi wątpliwości merytorycznych, prawnych ani etycznych.

Kuratorzy/opiekunowie zbiorów szacują ich wartość, bazując na swoim doświadczeniu zawodowym i najlepszej wiedzy w zakresie znajomości zbiorów. Komisje rozpatrują propozycje wyceny na wniosek opiekunów zbiorów. Dokumentację wyceny zbiorów (np. uzasadnienie wyceny, uzasadnienie wyboru źródeł porównawczych, źródło on-line z datą dostępu, zrzuty ekranu stron aukcji czy katalogów, notatkę służbową) należy zarchiwizować w całości, np. w programie do elektronicznej ewidencji zbiorów.

Zasady wyceny zbiorów powinny uwzględniać czynniki wpływające na wartość obiektów w poniższych obszarach:

- merytorycznym – strategie gromadzenia zbiorów oraz czynniki artystyczne, historyczne, naukowe wpływające na wartość poszczególnych rodzajów zbiorów, np. dzieł sztuki, przedmiotów historycznych, archiwaliów,
- rynkowym – czynniki wpływające na wartość rynkową obiektu (np. liczba analogicznych obiektów na rynku sztuki czy antykwarycznym, potencjał do ich sprzedaży),
- formalnoprawnym i księgowym – czynniki wpływające na wycenę na etapie przygotowywania dokumentacji, m.in. forma nabycia, podatki lub inne[28].

---

28 Więcej o wycenie zbiorów można przeczytać w: *Brytyjski standard zarządzania zbiorami muzealnymi SPECTRUM 4.0*, NIMOZ, 2017, https://nimoz.pl/files/articles/68/SPECTRUM_4.0.pdf; Freda Matassa, *Valuing Your Collection. A practical guide for museums, libraries and archives*, Facet Publishing, 2017; Monika Bryl, *Rynek sztuki w Polsce. Poradnik dla kolekcjonerów i inwestorów*, PWN, Warszawa 2019.

PYTANIE – ODPOWIEDŹ

PYTANIE 1: Czy obiekty niezdatne do użytkowania – destrukty – powinny być wpisywane do ksiąg inwentarzowych i wyceniane?

ODPOWIEDŹ: Należy zaznaczyć, że brakuje jednoznacznej definicji, czym w muzealnictwie jest destrukt. Zatem – w kontekście ustawy o muzeach i działań statutowych muzeów – w przypadku obiektów, których stan konserwatorski budzi zastrzeżenia, niejednoznaczna jest kwestia doprowadzenia ich do „zdatności do użytku". Dla muzealników stan zachowania nie determinuje zdatności obiektów do użytku w kontekście gromadzenia kolekcji. To, co jest istotne, to ich wartość artystyczna, historyczna lub naukowa i to ona jest kryterium decydującym o wprowadzeniu obiektów do ewidencji muzealnej. Zatem jeśli obiekty, których stan zachowania wskazuje na konieczność poniesienia w przyszłości kosztów konserwacji, posiadają uzasadnione wartości: artystyczną, historyczną lub naukową, pozwalające uznać je za dobra kultury, to dokonuje się ich przyjęcia do kolekcji, a tym samym wprowadzenia do ewidencji muzealnej. Wprowadzenie obiektów do ewidencji muzealnej powoduje konieczność ich wyceny.

PYTANIE 2: Czy w przypadku zakupów aukcyjnych przy wycenie obiektów (nie wartości początkowej) należy brać pod uwagę: wysokość prowizji domu aukcyjnego (wliczanej w cenę sprzedaży, najczęściej określanej w przedziale 15-18 procent ceny wylicytowanej) i opłaty *droit de suite*? Która z wycen, w przypadku notowań, powinna być traktowana jako referencyjna, gdy nie ma ceny sprzedaży realnej: cena wywoławcza, cena minimalna (bez prowizji domu aukcyjnego), cena rezerwowa (nieprzekraczająca minimalnej) czy estymacja (przedział cenowy)?

ODPOWIEDŹ: W przypadku zakupów aukcyjnych wysokość prowizji domu aukcyjnego czy opłaty *droit de suite* są doliczane na etapie sprzedaży i widnieją w dokumentacji potwierdzającej cenę nabycia. Wynika z tego, że stanowią element wartości sprzedażowej, czyli wartości w dniu nabycia. Przyjęcie takiej zasady powinno być uwzględnione w wewnętrznych

regulacjach (m.in. w polityce rachunkowości lub procedurze/ instrukcji wyceny zbiorów).

W przypadku wycen notowań aukcyjnych jako referencyjną do weryfikacji wartości obiektu traktujemy realną wartość sprzedaży (cenę sprzedaży). W przypadku jej braku należy wskazać, że weryfikacja wyceny nastąpiła na podstawie innej ceny, np. wywoławczej, wylicytowanej (podawana jest bez dodatkowych kosztów), minimalnej (podawana jest bez prowizji domu aukcyjnego), rezerwowej (nieprzekraczającej minimalnej) czy estymacji domu aukcyjnego (jest to zazwyczaj przedział cenowy). W dokumentacji należy odnotować, która cena posłużyła do weryfikacji wyceny obiektu.

PYTANIE 3: Czy wskazanie wartości początkowej dotyczy również zabytków archeologicznych – zarówno wydzielonych, jak i masowych – zaewidencjonowanych w inwentarzu muzealnym?

ODPOWIEDŹ: Zabytki archeologiczne stanowią środki trwałe muzeum, w związku z czym ich wycena jest niezbędna dla prowadzenia rzetelnej rachunkowości instytucji. Tak jak inne zbiory wpisane do inwentarza muzealiów, powinny posiadać wartość w dniu nabycia (początkową), zgodnie z rozporządzeniem o ewidencjonowaniu zabytków z 2004 r. Nie ma podstawy prawnej zwalniającej z tego obowiązku. Zgodnie z ustawą o muzeach zabytki archeologiczne należą do zbiorów muzeum i powinny być traktowane jak pozostałe składniki majątku instytucji. Zatem wartość początkowa musi zostać określona i zaewidencjonowana dla każdego rodzaju zbiorów i każdego rodzaju zabytków archeologicznych – wydzielonych i masowych.

W zakresie metody wyceny wartości – wartość zabytków archeologicznych można oszacować zgodnie ze wskazówkami zawartymi w niniejszym rozdziale, jak również na podstawie analogii i porównań do cen transakcyjnych osiąganych na rynku antykwarycznym i aukcjach poza granicami Polski (w Polsce zabytki archeologiczne na mocy ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami są wyjęte z obrotu handlowego).

W sytuacji braku wyceny bardzo dużej grupy zabytków archeologicznych część muzeów decyduje się na szacunkową wycenę bazującą na wewnętrznych ustaleniach – oznacza to

konieczność wprowadzenia zarządzeniem przez kierownika jednostki wieloletniego planu i harmonogramu sporządzenia wyceny.

Ponadto warto zwrócić uwagę na społeczne i prawne konsekwencje braku ustalonej wartości materialnej tychże zabytków, który może powodować ich marginalizację. Niszczenie zabytków archeologicznych, ze względu na brak ich ustalonej wartości, będzie klasyfikowane jako czyn o niskiej szkodliwości społecznej; również w świadomości społecznej zabytki te mogą być odbierane jako „bezwartościowe".

PYTANIE 4: Czy muzeum jest obowiązane do aktualizacji wyceny muzealiów?

ODPOWIEDŹ: Ustawa o muzeach oraz rozporządzenie o ewidencjonowaniu zabytków nie nakładają obowiązku aktualizacji wyceny muzealiów w celu jej urealnienia w stosunku do ceny rynkowej. Powyższe wytyczne nie obejmują aktualizacji na potrzeby ruchu zbiorów, tj. ustalenia wartości ubezpieczeniowej, która nie jest ujmowana w księgach rachunkowych. Odpowiedź na to pytanie rozwinęliśmy w rozdziale 4 – *Uzgadnianie sald*, pytanie 6.

PYTANIE 5: Czy zbiory pomocnicze podlegają amortyzacji?

ODPOWIEDŹ: Kwestia kwalifikacji rachunkowej zbiorów pomocniczych, tj. odpowiedź na pytanie, czy podlegają one amortyzacji, zależy od wewnętrznych regulacji muzeum. Te powinny jasno określać, co wchodzi w skład zbiorów pomocniczych oraz czy zbiory te, które są własnością muzeum i mają status przedmiotów lub zabytków (ale nie muzealiów), mają potencjał, aby w przyszłości stać się muzealiami. Jeśli są zabytkami lub przedmiotami o potencjale stania się muzealiami, to oznacza to, że posiadają wartość artystyczną, historyczną lub naukową i nie powinny być amortyzowane. Jeśli natomiast są przedmiotami z kategorii wyposażenia, nieposiadającymi potencjału stania się muzealiami w przyszłości, to powinny podlegać amortyzacji. Warto więc rozważyć wprowadzenie kilku rejestrów zbiorów pomocniczych dla różnych typów zbiorów, np. dla zabytków i przedmiotów

o potencjale muzealnym oraz dla wyposażenia (np. kopii, ekspozytorów, przedmiotów przeznaczonych do celów edukacyjnych). Więcej o tym zagadnieniu w rozdziale 2 – *Zbiory pomocnicze*.

PYTANIE 6: Czy zbiory archiwalne podlegają wycenie?

ODPOWIEDŹ: Zbiory archiwalne (archiwalia) mają w muzeach różnorodny status, dlatego też nie można zastosować jednego rozwiązania we wszystkich muzeach. Jeżeli archiwalia pełnią funkcje pomocnicze, dokumentacyjne – nie ma konieczności ich ewidencjonowania ani wyceny (nie istnieje podstawa prawna wskazująca na obowiązek wyceny archiwaliów). Natomiast jeśli są traktowane jak muzealia, wtedy podlegają przepisom o ewidencji muzealnej, tj. m.in. wycenie. Kierownik jednostki – dyrektor muzeum ma prawo wprowadzić inny rodzaj ewidencjonowania zbiorów (rozporządzenie o ewidencjonowaniu zabytków, § 7 ust. 3) i ze względu na charakter zbiorów archiwalnych oraz standard ich ewidencjonowania (opis ewidencyjny dla zespołów archiwalnych określa Zarządzenie Nr 7 Naczelnego Dyrektora Archiwów Państwowych z dnia 30 stycznia 2018 r.) może on ustalić zasady prowadzenia ewidencji zbiorów archiwalnych odrębnie. Jedną z reguł może być zasada, że wycenie podlegają zespoły archiwalne, a nie pojedyncze archiwalia. Efektem takiego rozwiązania będzie pogodzenie obowiązku wyceny zbiorów w muzeum i wykonania tej czynności w terminie 60 dni od momentu nabycia. Należy bowiem brać pod uwagę, że zbiory archiwalne zazwyczaj nabywane są w obszernych zespołach i oszacowanie ich wartości jednostkowo jest zadaniem czasochłonnym.

PYTANIE 7: Kto i na jakich zasadach powinien określać istotność kosztów i zasady wyceny muzealiów w jednostce?

ODPOWIEDŹ: Istotność kosztów oraz zasady wyceny muzealiów określa kierownik jednostki w polityce rachunkowości zgodnie z art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości.

PODSUMOWANIE

Urszula Pietrzak

MUZEALIA A WYCENA

Muzealia to rzeczowe aktywa trwałe spełniające warunki zawarte w definicji środków trwałych sformułowanej w art. 3 ust. 1 pkt 15) ustawy o rachunkowości. To specyficzne środki trwałe, gdyż nie tracą na wartości w związku z upływem czasu oraz użytkowaniem, tylko wręcz przeciwnie – ich wartość wraz z upływem czasu rośnie. Toteż zgodnie z zasadami ustawy o rachunkowości nie podlegają one amortyzacji. Ta bowiem odzwierciedla sukcesywną utratę wartości środków trwałych w związku ze zużyciem lub upływem czasu. Rozporządzenie dotyczące zasad ewidencji muzealiów nie normuje zasad ich wyceny, zatem w tym zakresie muzea winny stosować unormowania zawarte w ustawie o rachunkowości, zgodnie z zasadą *lex specialis derogat legi generali*, która mówi, że pierwszeństwo w zastosowaniu znajduje przepis zawierający bardziej szczegółowe postanowienia.

Użyte w rozporządzeniu o ewidencjonowaniu zabytków sformułowania **wartość obiektu w dniu nabycia** i **wartość w dniu sporządzenia karty ewidencyjnej** to **wartość początkowa środka trwałego** w rozumieniu ustawy o rachunkowości. Zatem w księgach inwentarzowych, jak również karcie ewidencyjnej oraz księgach rachunkowych, należy podawać wartość początkową muzealiów ustaloną zgodnie z ustawą o rachunkowości. Wartość ta będzie zależała od formy nabycia (zgodnie z definicją) oraz określonej w polityce rachunkowości zasady istotności kosztów[29]. Jeśli koszty towarzyszące nabyciu muzealiów nie są istotne – kierownik jednostki może skorzystać z uprawnienia zawartego w art. 4 i 4a ustawy i rachunkowości. Może zapisać w polityce rachunkowości, że np. dodatkowe koszty bezpośrednie nabycia muzealiów, których łączna wartość nie przekracza ustalonej w polityce rachunkowości jednostki kwoty istotności, nie zwiększają wartości początkowej muzealium lub może zdefiniować, jakiego rodzaju koszty nie będą ujmowane w jego wartości początkowej[30]. Do kosztów tych w szczególności można zaliczyć: koszty transportu (załadunku i wyładunku, opakowania), ubezpieczenia w drodze, podatek od czynności cywilnoprawnych, opłaty sądowe, notarialne, celne, bankowe, różnice kursowe. W takiej sytuacji koszty te kwalifikowane są jako bieżące koszty operacyjne jednostki. Rozwiązanie to może być w szczególności stosowane w przypadku nabycia wielu obiektów, gdy poniesione koszty związane z ich nabyciem (transport, ubezpieczenie itp.) są wspólne.

---

29 Zakupy to forma nabycia, która wymaga szczegółowego doprecyzowania.

30 W politykach rachunkowości przy ustalaniu istotności zwykle posługujemy się procentem lub kwotą. Nie ma przepisu, który jednoznacznie precyzuje, jak powinno się określać istotność w danej jednostce.

Jeśli zaś muzealia otrzymane nieodpłatnie, np. w drodze darowizny, nie mają określonej wartości, to powinna ją ustalić powołana przez kierownika jednostki – dyrektora muzeum odpowiednia komisja.

Natomiast w zakresie kosztów konserwacji obiektów tego wymagających rekomenduje się rozwiązanie, zgodnie z którym po wpisaniu muzealiów do inwentarza poniesione koszty rekonstrukcji, rewitalizacji czy renowacji nie zwiększają wartości początkowej tych muzealiów, a uznawane są bezpośrednio za koszty operacyjne jednostki. Źródłem finansowania kosztów rekonstrukcji, rewitalizacji, renowacji czy konserwacji mogą być środki z dotacji podmiotowej, dotacji celowych lub środki własne muzeum.

Z kolei nakłady ponoszone na unowocześnienie wpisanych do inwentarza zabytkowych nieruchomości i dostosowanie ich do aktualnych potrzeb oraz poprawę funkcjonowania, jak np. założenie lub wymiana wind, instalacja bądź unowocześnienie wentylacji, klimatyzacji, monitoringu, nagłośnienia, oświetlenia itp. nie zwiększają wartości początkowej nieruchomości zabytkowych, lecz są wprowadzane na stan środków trwałych zaliczonych do właściwej KŚT i amortyzowane zgodnie z obowiązującą w jednostce polityką dla normalnych/standardowych środków trwałych.

Polityka rachunkowości jednostki powinna także określać, w której pozycji sprawozdania finansowego są prezentowane nieruchomości wpisane do inwentarza muzealnego. Mogą być traktowane jako zabytki nieamortyzowane i wykazywane w pozycji „Budynki i budowle” lub w pozycji „Inne środki trwałe”, jak pozostałe muzealia[31].

EWIDENCJA I WYCENA DESTRUKTÓW

Kierownik jednostki może postanowić, że destrukty, które mają wartość historyczną, artystyczną lub naukową, już w dniu nabycia będą traktowane i ewidencjonowane analogicznie do muzealiów i nie będą amortyzowane. W przypadku zakupu określenie wartości znajduje się na dokumencie potwierdzającym zakup. Natomiast w przypadku pozyskania w drodze badań wykopaliskowych, darowizn lub innego nieodpłatnego przekazania częściej mamy do czynienia z sytuacją, gdy cena nie została podana. W takich przypadkach obiekty powinny być wyceniane zgodnie z procedurami obowiązującymi dla muzealiów w danym muzeum. Dyrektor muzeum może postanowić, że destrukty, które w dniu nabycia mają jedynie potencjał, by po rekonstrukcji, rewitalizacji, renowacji czy konserwacji albo w wyniku upływu czasu uzyskać wartość historyczną, naukową lub artystyczną, są traktowane przy nabyciu dwojako: 1) jak materiały ujmowane bezpośrednio w koszty oraz ewentualnie

---

31 Temat ten był jedynie wzmiankowany podczas seminarium pt. „Zarządzanie zbiorami a rachunkowość” 28 listopada 2019 r. i w tej publikacji nie jest rozwijany, podobnie jak ewidencja destruktów i zbiorów archiwalnych, dla których podajemy tylko kilka wskazówek.

obejmowane ewidencją pozabilansową ilościowo-wartościową lub tylko ilościową w odrębnych księgach inwentarzowych, 2) jak potencjalne muzealia ujmowane w księdze zbiorów pomocniczych i w ewidencji bilansowej. W przypadku prowadzenia pozabilansowej ewidencji ilościowo-wartościowej można także wprowadzić do tej ewidencji konto pozabilansowe w księgach rachunkowych, np. 096 – „Destrukty". Zasady ewidencji, jak również procedury wyceny destruktów winien ustalić dyrektor muzeum, gdyż zagadnienie to nie zostało uregulowane w obowiązujących przepisach.

ARCHIWALIA – EWIDENCJA I WYCENA

Zbiory archiwalne (archiwalia) mogą mieć w muzeach różnorodny status. W zależności od ich charakteru przyjmuje się różnorodne rozwiązania ewidencyjne. Archiwalia mogą być traktowane podobnie jak zbiory biblioteczne, ich zakup może być księgowany jako koszty zużycia materiałów i obejmowany odrębną księgą inwentarzową. Może to być ewidencja bilansowa wartościowa na wydzielonym do tego koncie księgowym, np. 015 – „Archiwalia", i w księgach inwentarzowych prowadzonych ilościowo-wartościowo w bibliotece lub w dziale inwentarzy muzealnych (lub innych wypełniających zadania inwentaryzatora).

Archiwalia można także ująć tylko w ewidencji pozabilansowej ilościowo-wartościowej lub tylko ilościowej. W przypadku ewidencji ilościowo-wartościowej istnieje obowiązek uzgodnienia do konta pozabilansowego, np. 095 – „Archiwalia".

Zasady postępowania z archiwaliami nie są uregulowane w rozporządzeniu o ewidencjonowaniu zabytków i zgodnie z § 7 dyrektor muzeum ma prawo wprowadzić rodzaj ewidencjonowania posiadanych zbiorów, biorąc pod uwagę ich charakter oraz zgodnie z ustawą o rachunkowości ustalić w polityce rachunkowości zasady prowadzenia ewidencji bilansowej lub tylko pozabilansowej archiwaliów.

ZBIORY POMOCNICZE

Joanna Ślaga
Magdalena Podgórzak
Małgorzata Zatorska

WAŻNE DEFINICJE: dokument OT, muzealium, wyposażenie, zabytek, zbiory pomocnicze

Zgodnie z obowiązującym prawem muzea mają obowiązek ewidencjonowania wszystkich obiektów[1], które są przez nie gromadzone, zabezpieczane i wykorzystywane w realizacji zadań statutowych. Dotyczy to również tzw. zbiorów pomocniczych. Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach określa jedynie, że przedmioty niemające statusu muzealiów należy ewidencjonować na zasadach ogólnych (§ 4 ust. 2). Brak szczegółowych wytycznych w tym zakresie daje dyrektorom muzeów możliwość kreowania indywidualnej polityki zarządzania materiałami pomocniczymi, w zależności od charakteru i specyfiki zbiorów danej instytucji.

Kształt zbiorów pomocniczych jest zależny od jednostki muzealnej i profilu jej kolekcji. W szerokim pojęciu „zbiory pomocnicze" możemy zawrzeć wachlarz obiektów o różnym charakterze i różnej wartości, w tym zabytki w rozumieniu przepisów Ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami[2]. Brak wyraźnej definicji w obowiązujących przepisach sprawił, że w grupie materiałów pomocniczych wyodrębnić możemy co najmniej kilka kategorii.

Na pierwszym miejscu należy wymienić **przedmioty o charakterze muzealnym**, posiadające pewną wartość historyczną, artystyczną lub naukową, które w przyszłości mogą zostać wpisane do inwentarza muzealiów (np. po kolejnej analizie lub z upływem czasu). Do grupy tej mogą należeć destrukty, a więc obiekty częściowo uszkodzone lub niekompletne[3].

W § 4 ust. 2 rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków do zbiorów, których nie ujmuje się w księgach inwentarzowych, zaliczono **współczesne kopie zabytków rzemiosła artystycznego, rzeźby, malarstwa, grafiki**, **które wchodzą w skład**

---

1 Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach.

2 Co do zasady winno się ujmować zabytki w inwentarzach muzealiów. Jeśli jednak dane obiekty nie wpisują się w politykę gromadzenia muzeum lub też z innych powodów nie mogą być wprowadzone do inwentarza muzealiów, winno się je objąć rejestrem pomocniczym.

3 Należy zaznaczyć, że destrukty mogą zostać zakwalifikowane do muzealiów albo zbiorów pomocniczych jako potencjalne muzealia lub materiały dydaktyczne. Kluczowa przy decyzji o wprowadzeniu do ewidencji muzealiów lub zbiorów pomocniczych jest ocena merytoryczna. Jeżeli obiekt posiada wartość historyczną, naukową lub artystyczną, to niezależnie od stanu zachowania powinien trafić do muzealiów (stan konserwatorski nie determinuje wartości muzealnej obiektów – może być brany pod uwagę, ale nie jest kryterium priorytetowym). Jeżeli zaś brakuje przesłanek, by uznać, że dany obiekt ma charakter muzealium lub są one niepełne, np. w kontekście polityki gromadzenia danego muzeum, to obiekt ten może trafić do ewidencji pomocniczej. Warto zaznaczyć, że kierownik jednostki może również zdecydować o prowadzeniu ewidencji pomocniczej dla destruktów i w momencie przywrócenia ich do stanu pierwotnego będą one mogły zyskać status muzealiów.

wyposażenia wnętrz pałacowych lub służą celom wystawowym. Założyć można w takim razie, że przedmioty te powinny być ewidencjonowane w księgach pomocniczych.

Za materiały pomocnicze uznawać można także **materiały o charakterze archiwalnym** (o ile muzeum nie prowadzi dla nich odrębnej ewidencji) lub dokumentację związaną z obiektami i ich historią, która nie podlega ewidencji na zasadach przewidzianych w przepisach Ustawy z dnia 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach.

W przypadku muzeów przyrodniczych, medycznych czy archeologicznych za materiał pomocniczy uznamy **przedmioty ruchome służące do realizacji badań naukowych**. Są to obiekty, które w procesie badawczym mogą również nieco zmieniać swój stan bądź objętość.

Warto wymienić także **pliki cyfrowe** (o ile muzeum nie prowadzi odrębnej ewidencji dla materiałów cyfrowych) zawierające **dane o szczególnej wartości historycznej, artystycznej lub naukowej**. Taki materiał również może i często jest traktowany jako zbiory pomocnicze jednostki muzealnej.

Dodatkowo wątpliwości budzi fakt, że w księgach pomocniczych ewidencjonowane są obiekty zabytkowe, które z różnych powodów nie są wpisane do ksiąg inwentarzowych (chociażby z powodu braku spójności z kolekcją)[4]. Ponadto istotną kwestią jest to, że w księgach pomocniczych mogą być ewidencjonowane inne przedmioty (niebędące zabytkami oraz niemające potencjału, by stać się muzealiami). W związku z tym, że powinny być one ewidencjonowane na zasadach ogólnych, to sposób ich ewidencjonowania powinien być zgodny z ustawą o rachunkowości i zapisami zawartymi w Krajowym Standardzie Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe”.

Konieczne wydaje się wypracowanie zasad ewidencjonowania zbiorów pomocniczych, które uwzględnią: 1) charakter obiektów (np. obiekty o potencjale stania się muzealiami, obiekty wymienione w rozporządzeniu o ewidencjonowaniu zabytków lub przedmioty mające charakter „zwykłego” wyposażenia i „zwykłych” środków trwałych) oraz 2) wytyczne ustawy o rachunkowości.

Ewidencjonowanie zbiorów pomocniczych odbywa się w rejestrach odrębnych i niezależnych od inwentarza muzealiów oraz księgi depozytów. Nie ma wskazań co do liczby rejestrów, jakie można założyć w muzeum w celu zaewidencjonowania określonych grup obiektów. Ich liczba, forma i charakter, a także zakres wprowadzanych do nich danych kształtowany jest zazwyczaj poprzez indywidualną politykę danej instytucji muzealnej, w zależności od specyfiki zbiorów. Poza stroną organizacyjno-formalną istotny jest aspekt rachunkowy. Z punktu widzenia księgowego

---

4 Należy podkreślić, że zabytki co do zasady powinny trafiać do księgi inwentarzowej, a nie zbiorów pomocniczych. Jeżeli z powodów merytorycznych trafiają jednak do zbiorów pomocniczych, to należy uwzględnić, że będą w stosunku do nich obowiązywały zasady ewidencji ogólnej.

niezwykle ważne jest określenie, jaki status będą miały w muzeum zbiory pomocnicze. Określenie tego pozwoli na zastosowanie procedur zgodnych z ustawą o rachunkowości i opisanie w polityce rachunkowości sposobu postępowania i ewidencji.

Ewidencjonowanie obiektów niebędących muzealiami odbywa się na zasadach ogólnych. Określenie „zasady ogólne” użyte w rozporządzeniu o ewidencjonowaniu zabytków oznacza, że przedmioty te powinny być traktowane w zależności od wartości i okresu użytkowania jako wyposażenie lub środki trwałe – zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Przedmioty, których planowany czas użytkowania jest dłuższy niż rok, kwalifikowane są jako środki trwałe, amortyzowane jednorazowo albo sukcesywnie. Jeśli ich wartość przekracza 10 000 zł netto w przypadku czynnych podatników VAT, to powinny być one zaliczone do właściwej KŚT (Klasyfikacja Środków Trwałych) i ewidencjonowane jak środki trwałe z amortyzacją sukcesywną. Przedmioty, których wartość jest równa lub niższa niż 10 000 zł netto, mogą być amortyzowane jednorazowo w stu procentach. Przedmiotami w tej kategorii są m.in. obiekty o charakterze muzealnym, posiadające pewną wartość historyczną, artystyczną lub naukową, które w przyszłości mogą zostać wpisane do inwentarza muzealiów, materiały o charakterze archiwalnym lub naukowo-badawczym czy wyroby o charakterze pamiątkarskim. Ze względu na zbliżony do muzealiów charakter tej części zbiorów pomocniczych warto zaznaczyć, że kierownik jednostki ma możliwość ich nieamortyzowania. Przemawia za tym fakt, że wartość zbiorów pomocniczych, podobnie jak zbiorów muzealnych, nie spada w związku z upływem czasu czy użytkowaniem, a wręcz przeciwnie – rośnie. Ustalenia w zakresie amortyzacji zbiorów pomocniczych powinny być opisane w polityce rachunkowości.

Przedmioty, których planowany czas użytkowania wynosi mniej niż rok, kwalifikowane są jako wyposażenie i księgowane jako koszty operacyjne. Mogą to być m.in. współczesne kopie zabytków rzemiosła artystycznego, rzeźby, malarstwa, grafiki, które wchodzą w skład wyposażenia wnętrz pałacowych lub służą celom wystawowym (wymienione w § 4 ust. 2 rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków), edukacyjne pomoce muzealne, przedmioty służące do aranżacji wystaw, inne niż wymienione wyżej współczesne kopie wystawiennicze lub makiety, kopie postumentów lub ram.

Podsumowując, w muzeum **powinny zostać wprowadzone przynajmniej dwie księgi zbiorów pomocniczych: 1) dla przedmiotów o charakterze muzealnym**, posiadających pewną wartość historyczną, artystyczną lub naukową, w tym m.in. wyrobów o charakterze pamiątkarskim i **2) dla przedmiotów (wyposażenia) wymienionych w rozporządzeniu o ewidencjonowaniu zabytków**[5] **oraz „zwykłych”**

---

5 Te ostatnie mogą być również ewidencjonowane w odrębnej księdze pomocniczej w zależności od specyfiki danej instytucji.

środków trwałych. Zaznaczyć należy, że te pierwsze, ze względu na swój charakter zbliżony do muzealiów, powinny być wykazywane w bilansie i w zależności od decyzji kierownika jednostki mogą nie być amortyzowane. Te drugie powinny być amortyzowane lub odpisywane w koszty zużycia materiałów.

Ewidencja zbiorów pomocniczych może być ilościowa (pozabilansowa) lub ilościowo-wartościowa (bilansowa lub pozabilansowa), co winno znaleźć uregulowanie w instrukcjach muzeum dotyczących ewidencjonowania tych zbiorów oraz polityce rachunkowej instytucji.

Wprowadzenie do rejestru pomocniczego danego przedmiotu lub grupy przedmiotów powinno być poparte opinią organu doradczego dyrektora muzeum[6]. W zależności od struktury muzeów ewidencję zbiorów pomocniczych prowadzą inwentaryzatorzy lub pracownicy merytoryczni, a w przypadku przedmiotów stanowiących wyposażenie – działy administracyjne.

Ewidencjowanie obiektów o charakterze pomocniczym powinno odbywać się na podstawie przyjętych dla danej grupy zasad. Zaleca się jednak, aby w przypadku każdego typu zbiorów pomocniczych prowadzone były odpowiednie oddzielne rejestry. Rejestry te powinny ujmować co najmniej następujące pola:

- liczba porządkowa,
- unikalny numer identyfikacyjny,
- data wprowadzenia do ewidencji,
- pochodzenie przedmiotu,
- nazwa przedmiotu,
- wartość[7],
- miejsce przechowania.

Odrębną kwestią, zależną jedynie od charakteru i polityki danego muzeum, jest prowadzenie karty naukowej obiektu zakwalifikowanego do zbiorów pomocniczych. Dobrą praktyką jest prowadzenie choćby skróconych kart ewidencyjnych, zawierających podstawowe dane dotyczące przedmiotu ważne z punktu widzenia jego przydatności do realizacji celów statutowych, przyszłej konserwacji czy innej działalności.

Przedmioty ewidencjonowane jako zbiory pomocnicze powinny mieć nadany indywidualny numer odnoszący się do kategorii zbiorów i ewidencji. Pomimo braku wymogu nanoszenia oznakowania na zbiory pomocnicze, numer ten powinien zostać naniesiony na obiekt, a w przypadku braku takiej możliwości być z nim ściśle powiązany, aby nie było wątpliwości co do faktu jego zarejestrowania. Należy zachować datę nabycia i wszelką potwierdzającą je dokumentację.

---

6 Por. *Definicje*, str. 19 – definicja komisji nabytków.

7 W przypadku prowadzenia ewidencji księgowej ilościowo-wartościowej.

Ewidencja zbiorów pomocniczych może być prowadzona w formie tradycyjnej w księgach i na kartach obiektów lub w elektronicznych systemach bazodanowych w wyodrębnionych księgach. Szczegółowe zasady (dotyczące prowadzenia kart i ich zakresu, ewidencji papierowej lub elektronicznej) zależne są od polityki zarządzania zbiorami w muzeum.

Należy jednak pamiętać, że w przypadku ksiąg pomocniczych nie obowiązuje 60-dniowy termin na wpisanie nabytych obiektów do rejestru. Wpisów należy jednak dokonywać niezwłocznie, ponieważ od następnego miesiąca po wpisaniu do rejestru księgowego należy rozpocząć naliczanie amortyzacji lub ująć, z datą nabycia, koszt nabytku w koszty operacyjne. Ponadto wpisy powinny być dokonywane na podstawie dokumentu OT, tak jak w przypadku środków trwałych (w przypadku specyficznych środków trwałych, jakimi są obiekty o potencjale stania się muzealiami lub zabytki, może to być również protokół zdawczo-odbiorczy przygotowywany przez muzealników).

PYTANIE – ODPOWIEDŹ

PYTANIE 1: W jaki sposób należy magazynować zbiory pomocnicze? W jaki sposób chronimy i poddajemy konserwacji zbiory pomocnicze?

ODPOWIEDŹ: Muzeum ma obowiązek zapewnienia właściwych i bezpiecznych warunków przechowywania wszystkim obiektom, które znajdują się w jego posiadaniu, w tym oczywiście także zbiorom pomocniczym. Nawet jeśli obiekt nie ma w danym momencie wartości muzealnej, nie oznacza to, że nie nabędzie jej z upływem czasu z uwagi na potencjalną wartość historyczną, artystyczną lub naukową. Zbiory pomocnicze powinny zatem podlegać ochronie adekwatnej do ich charakteru i wymogów konserwatorskich. Sposób magazynowania zależy oczywiście od charakteru tych obiektów i leży w gestii pracownika odpowiedzialnego za dany zbiór oraz służb konserwatorskich. Wymaga się także dołożenia należytej staranności w realizowaniu obowiązków związanych z przechowywaniem tych zbiorów.

PYTANIE 2: Czy konieczne jest prowadzenie dokumentacji fotograficznej zbiorów pomocniczych?

ODPOWIEDŹ: Sporządzanie dokumentacji fotograficznej zbiorów pomocniczych na potrzeby ewidencji jest uzależnione od przyjętej przez

muzeum polityki i sposobu ich rejestrowania. Zazwyczaj obiekty o charakterze pomocniczym nie mają kart naukowych (o zaletach zakładania choć uproszczonych kart piszemy na str. 51, ale dokumentacja fotograficzna będzie przydatna już w momencie przyjmowania obiektów do muzeum (np. na etapie prac komisji nabytków – por str. 51). Dokumentacja fotograficzna jest niezwykle istotna dla utrwalenia stanu zachowania i zobrazowania elementów charakterystycznych obiektu. Zbiory pomocnicze, po przyjęciu ich do muzeum i wpisaniu do rejestru, mogą uczestniczyć w obiegu muzealnym – brać udział w wystawach stałych i czasowych. W tym celu wykonanie dokumentacji fotograficznej jest niezbędne.

PYTANIE 3: Czy ujmuje się zbiory pomocnicze w regularnych sprawozdaniach dotyczących zbiorów?

ODPOWIEDŹ: Obiektów należących do zbiorów pomocniczych nie wykazuje się w raportach ilościowo-wartościowych muzealiów. Natomiast są one uwzględniane w niektórych sprawozdaniach, jak np. formularzu sprawozdania merytorycznego wysyłanego do Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego (sekcja „Zarządzanie zbiorami"). Zbiory pomocnicze nie są uwzględniane w sprawozdaniu z działalności muzeum Głównego Urzędu Statystycznego. Mogą być jednak przedmiotem analizy różnorakich raportów statystycznych, np. prowadzonych przez NIMOZ.

Z punktu widzenia sprawozdania finansowego zbiory pomocnicze wykazuje się w informacjach dodatkowych do bilansu zarówno wtedy, gdy są objęte ewidencją bilansową i ujęte w stu procentach w kosztach, jak i wtedy, gdy są objęte ewidencją pozabilansową.

PYTANIE 4: Jak dokonuje się skreśleń z rejestru zbiorów pomocniczych?

ODPOWIEDŹ: Skreślenia z ewidencji pomocniczej są możliwe na zasadach ujętych w regulaminie dotyczącym zbiorów danej jednostki wprowadzonym przez jej kierownika. Skreślenia mogą wynikać z faktu utraty obiektu, co powinno być potwierdzone notatką

służbową i odpowiednim protokołem podpisanym komisyjne. Wykreślenie należy powiązać z wyksięgowaniem obiektu. Obiekty z ewidencji pomocniczej są traktowane jak inne – poza muzealiami – środki trwałe, zatem powinny być likwidowane zgodnie z przepisami dotyczącymi likwidacji środków trwałych (protokół, komisja, sprzedaż, złomowanie itd.).

Skreślenie w ewidencji pomocniczej może być również powiązane z procesem, w którym przedmiot – ze względu na przeprowadzone prace restauracyjno-rekonstrukcyjne bądź pozyskane fakty dotyczące jego pochodzenia i znaczenia oraz upływ czasu – uznany zostaje za muzealium. Ostateczna decyzja o wykreśleniu obiektu z rejestru pomocniczego i przeniesieniu do ewidencji muzealiów powinna należeć do kierownika jednostki.

PYTANIE 5: Czy i jak udostępnia się zbiory pomocnicze i ich wizerunki?

ODPOWIEDŹ: Warunki i sposoby udostępniania zbiorów pomocniczych lub ich cyfrowych odwzorowań do ekspozycji, badań i innych działań określane są przez wewnętrzne regulaminy muzeów stosownie do charakteru i specyfiki tych zbiorów oraz na podstawie przepisów prawa (muzeum, tak jak w przypadku muzealiów, musi posiadać prawa do dysponowania obiektem i jego cyfrowym odwzorowaniem).

PYTANIE 6: Na jakich zasadach kontroluje się zbiory pomocnicze?

ODPOWIEDŹ: Zbiory pomocnicze ujęte w ewidencji księgowej majątku muzealnego podlegają kontroli na zasadach przewidzianych w obowiązujących regulacjach prawnych w zależności od kwalifikacji. W przypadku objęcia zbiorów pomocniczych ewidencją środków trwałych należy pamiętać, że podlegają one spisowi z natury co cztery lata, tak jak wszystkie środki trwałe.

Inwentaryzacja powinna odbywać się w oparciu o zakres i w czasie wskazanym przez księgowość lub księgowość i piony inwentaryzacyjne, o ile takie istnieją w strukturze muzeum.

Zbiory pomocnicze nieujęte w ewidencji księgowej majątku muzealnego podlegają kontroli na zasadach przewidzianych przez jednostkę w odpowiedniej instrukcji bądź regulaminie.

PYTANIE 7: Jakie regulacje dotyczące zbiorów pomocniczych są dla muzeum istotne?

ODPOWIEDŹ: W zakresie zbiorów pomocniczych konieczne są wewnętrzne regulacje muzealne, które dookreślają, czym są zbiory pomocnicze i jakie są kryteria kwalifikowania do nich obiektów. Istotne jest ustalenie, jaki rodzaj ksiąg i rejestrów funkcjonuje w muzeum na potrzeby ewidencjonowania tych zbiorów.

PYTANIE 8: Czy zbiory pomocnicze wymagają strategii gromadzenia?

ODPOWIEDŹ: Zbiory pomocnicze stanowią często spory i istotny zasób danego muzeum. Strategia gromadzenia zbiorów winna zatem odpowiednio tę kategorię zbiorów ujmować i przewidywać zasady, sposoby i celowość nabywania określonych typów obiektów do zbiorów.

Strategia gromadzenia zbiorów, regulamin zbiorów i instrukcje dotyczące klasyfikacji obiektów są istotne dla racjonalnego i prawidłowego nabywania, kategoryzowania obiektów, a następnie ich zabezpieczenia i opracowania.

PODSUMOWANIE

Urszula Pietrzak

Zgodnie z § 4 ust. 2 rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków do zbiorów pomocniczych zalicza się „współczesne kopie zabytków rzemiosła artystycznego, rzeźby, malarstwa, grafiki, które wchodzą w skład wyposażenia wnętrz pałacowych lub służą celom wystawowym”, których nie wpisuje się do inwentarza muzealnego. Mogą to być także przedmioty o charakterze pamiątkarskim, przekazane do muzeum jako dar, zdekompletowane, z dużymi ubytkami, ale posiadające wartość historyczną, naukową lub artystyczną. W przyszłości mogą one zostać wpisane do inwentarza muzealiów (np. po konserwacji, po kolejnej analizie lub z upływem czasu).

Na podstawie § 7 ust. 2 ww. rozporządzenia decyzję o wprowadzeniu innych ewidencji pomocniczych nieuregulowanych w rozporządzeniu podejmuje dyrektor w formie zarządzenia. Zarządzenie to powinno precyzować zasady kwalifikacji przedmiotów do rejestru (np. w zależności od ich wartości), sposób ich numeracji, procedury wpisu i wykreślenia z rejestru, ewentualnie sposób prowadzenia i treści kart ewidencyjnych, zakres odpowiedzialności za przedmioty, procedury kontroli i in. A zatem sposób ewidencjonowania zbiorów pomocniczych oraz ich kontroli jest zależny od decyzji dyrektora muzeum. Powinien być jednak zgodny z przepisami zawartymi w ustawie o rachunkowości, z uwzględnieniem rozwiązań zawartych w KSR11 „Środki trwałe”.

Dobrą praktyką jest prowadzenie skróconych kart ewidencyjnych zawierających podstawowe dane dotyczące przedmiotu, ważne z punktu widzenia jego przydatności do działań statutowych muzeum.

Przedmioty wpisane do rejestru pomocniczego można poddać wycenie (ale nie jest to konieczne) i inwentaryzacji lub tylko kontroli. Aktualna wartość przedmiotów wpisanych do rejestrów pomocniczych powinna być uzgadniana z działem księgowości, jeśli księgowość prowadzi ich ewidencję wartościową bilansowo lub pozabilansowo. Częstotliwość uzgodnień winna zostać określona we wspomnianym wcześniej zarządzeniu dyrektora muzeum.

Z rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków wynika, że do ewidencji materiałów pomocniczych podchodzi się na zasadach ogólnych – zatem nie ma powodu, by nie traktować ich tak jak innych środków trwałych, z wyjątkiem przedmiotów o charakterze muzealnym, posiadających pewną wartość historyczną, artystyczną lub naukową[8]. A zatem jeśli wartość tych obiektów przekracza 10 000 zł netto, to winny być one zaliczone do właściwej KŚT i ewidencjonowane jak środki trwałe z amortyzacją sukcesywną. Przedmioty w przedziale np. od 3500 do 10 000 zł netto

8 Szczegółowo opisanych powyżej.

mogą być amortyzowane w stu procentach i ewidencjonowane na odrębnym koncie księgowym „Zbiory pomocnicze”, np. na koncie 017, i umorzone na koncie 075 – „Umorzenie zbiorów pomocniczych”.

W przypadku objęcia zbiorów pomocniczych ewidencją środków trwałych (konto 010 lub 017) obowiązuje spis z natury co cztery lata, jak dla **środków trwałych. W przypadku objęcia ewidencją pozabilansową ilościowo-wartościową** lub ilościową, np. do 10 000 zł netto – zbiory pomocnicze mogą być objęte kontrolą w tym samym czasie co muzealia.

W każdym muzeum, w zależności od specyfiki, kierownik jednostki powinien określić, co należy kwalifikować do zbiorów pomocniczych i jak je ewidencjonować. Od tego zależy sposób ich księgowania w koszty operacyjne – np. jako koszty zużycia materiałów, wyposażenia czy też zaliczenie do środków trwałych amortyzowanych jednorazowo albo sukcesywnie. Dyrektor powinien określić zakres ewidencji – bilansowej czy też pozabilansowej – oraz formy tej ewidencji.

Przykładowe rozwiązania w tym zakresie zawierają załączniki nr 2 i 3 do niniejszej publikacji, znajdujące się na jej końcu.

OKRESOWA KONTROLA ZBIORÓW

Agnieszka Frączkowska-Pyra
Agnieszka Wąsik

WAŻNE DEFINICJE: arkusz spisu z natury, inwentaryzacja / okresowa kontrola zbiorów, komisja inwentaryzacyjna, skontrum, spis z natury, zespół spisowy

Jedną z form ochrony zbiorów jest systematyczne przeprowadzanie ich kontroli formalnej, która w muzeach nazywana jest zamiennie inwentaryzacją lub okresową kontrolą zbiorów. Muzea są zobligowane do wykonania takiej rewizji stanu posiadania zbiorów przez dwa odrębne przepisy prawne: Ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, obowiązującą jednostki sektora finansów publicznych, które posiadają na stanie środki trwałe, oraz Ustawę z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach i jej przepisy wykonawcze, w tym Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach, które są prawem szczególnym ze względu na to, że odnoszą się właśnie do zbiorów muzealnych. Mimo że oba przepisy prawne mówią o tej samej czynności w nieco inny sposób[1], **należy uznać, że wspomniana w rozporządzeniu o ewidencjonowaniu zbiorów okresowa kontrola zbiorów jest tożsama z inwentaryzacją opisywaną w ustawie o rachunkowości ze względu na osiągnięcie takiego samego celu – weryfikację stanu posiadania i jego kontrolę względem odpowiedniej dokumentacji instytucji.**

W środowisku muzealnym interpretacja ww. przepisów prawa budzi wątpliwości. Bywa niejasne, którą podstawą mają się kierować muzealnicy, a co za tym idzie jaką mają przyjąć metodę i częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji. Odpowiedź na te pytania jest o tyle istotna, że decyzje te mogą przełożyć się na konsekwencje prawne wobec dyrektorów jednostek[2]. Częstotliwość przeprowadzania kontroli, wybór metody oraz ujęcie lub nie wartości zbiorów stanowią istotne elementy inwentaryzacji, dlatego omawiamy je szczegółowo, wskazując możliwości wyboru i rekomendacje.

1 Ustawa o rachunkowości, art. 26: spis z natury co cztery lata i weryfikacja stanu ilościowo-wartościowego środków trwałych drogą porównania ksiąg rachunkowych. Rozporządzenie o ewidencjonowaniu zbiorów, § 3 ust. 6: kontrola przeprowadzana nieokreśloną metodą co pięć lub co dziesięć lat (za zgodą organizatora), której celem jest ustalenie stanu faktycznego zbiorów i porównanie go z dokumentacją ewidencyjną.

2 Obostrzenia wynikają z art. 77 pkt 1) ustawy o rachunkowości (kara grzywny lub pozbawienia wolności do dwóch lat, lub obie te kary łącznie, za m.in. podawanie nierzetelnych danych w księgach rachunkowych, czy też art. 18 pkt 1) Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych („Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest: 1) zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy […] o rachunkowości [...]”).

TERMIN

Okresowa kontrola zbiorów jest wymogiem nałożonym przez ustawodawcę na muzealników w § 3 ust. 6 rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków, który mówi, że „komisyjna kontrola zgodności wpisów dokumentacji ewidencyjnej ze stanem faktycznym zbiorów powinna odbywać się co pięć lat od daty poprzedniej kontroli [...]". Ustęp ten w dalszej części pozwala na wydłużenie czasu między poszczególnymi kontrolami nawet do dziesięciu lat, po uzyskaniu zgody organizatora muzeum. Jak zatem rozumieć ww. zapisy w kontekście wytycznych ustawy o rachunkowości, która w art. 26 ust. 3 mówi, że „termin i częstotliwość inwentaryzacji [...] uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację [...] znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych [...] – przeprowadzono raz w ciągu 4 lat"? Którym przepisem należy kierować się przy wyznaczaniu terminu inwentaryzacji w muzeach?

Odpowiadając na powyższe pytanie, należy podkreślić, że w sytuacji, gdy mamy do czynienia z aktami prawnymi o tej samej mocy, w pierwszej kolejności stosujemy przepisy szczegółowe (branżowe) dla muzeów, tj. ustawę o muzeach i towarzyszące jej rozporządzenia[3]. **W związku z tym muzea, w odniesieniu do zbiorów, mają prawo przeprowadzać kontrolę zbiorów muzealnych (inwentaryzację) standardowo co pięć lub co dziesięć lat, po uzyskaniu zgody organizatora muzeum.**

Aby temat dotrzymania terminu inwentaryzacji uznać za w pełni wyczerpany, należy w tym miejscu również dodać, że muzea – poza przeprowadzeniem fizycznej kontroli zbiorów i ich zgodności z dokumentacją ewidencyjną w wyznaczonych powyżej terminach – są również zobligowane do corocznej inwentaryzacji składników majątku drogą porównania danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami (księgami inwentarzowymi) i weryfikacji wartości tych składników, potocznie nazywanej uzgadnianiem sald na dzień bilansowy (art. 26 ust. 1 pkt. 3) ustawy o rachunkowości)[4].

METODA

Kolejną kwestią dotyczącą okresowej kontroli zbiorów jest wybór metody kontroli. Ustawa o rachunkowości, a także Krajowy Standard Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe", opublikowany w 2017 r. przez Komitet Standardów Rachunkowości, jako podstawową metodę inwentaryzacji wskazują spis z natury, podczas którego zinwentaryzowane obiekty należy wykazać na arkuszach spisowych. Ponadto aby inwentaryzację uznać za rzetelną, jej wyniki należy powiązać z zapisami z ksiąg rachunkowych.

Rozporządzenie o ewidencjonowaniu zabytków nie wskazuje konkretnego sposobu kontroli, a jedynie podaje, że ma ona mieć charakter komisyjny i weryfikować,

---

3 O zasadzie *lex specialis derogat legi generali* więcej w podsumowaniu rozdziału.

4 Temat ten został szczegółowo omówiony w rozdziale 4 – *Uzgadnianie sald* niniejszej publikacji.

czy stan faktyczny zbiorów odpowiada ich ewidencji. Czyli *de facto* sprawdzany jest stan ilościowy zbiorów pod kątem ich zgodności z danymi zawartymi w dokumentacji ewidencyjnej. Jedną ze składowych tych danych jest wartość w dniu nabycia, czyli informacja wymagana przepisami o rachunkowości, która powinna znajdować się również na koncie księgowym.

Brak wskazania metody kontroli w przepisie szczegółowym kieruje nas do przepisu ogólnego, czyli do ustawy o rachunkowości, która zaleca spis z natury jako podstawową metodę inwentaryzacji – metodę najbardziej czasochłonną m.in. ze względu na konieczność zastosowania druków ścisłego zarachowania. **Ustawa o rachunkowości pozwala jednak na wprowadzenie uproszczeń i przyjęcie innej metody przeprowadzenia inwentaryzacji. Dlatego nic nie stoi na przeszkodzie, aby sposobem kontroli wybieranym przez muzea było skontrum, czyli kontrola zbiorów przeprowadzona w oparciu o istniejący inwentarz.**

Metoda ta ma wiele zalet – możemy nie tylko zweryfikować, czy obiekt fizycznie znajduje się w miejscu przechowywania, ale również, dzięki bieżącemu korzystaniu z wymaganej rozporządzeniem dokumentacji ewidencyjnej, możemy komisyjnie sprawdzać, czy jest ona zgodna ze stanem faktycznym (np. czy zdjęcie w karcie ewidencyjnej przedstawia kontrolowany obiekt o danym numerze inwentarzowym). Tak więc podczas skontrum i bieżącego korzystania z dokumentacji ewidencyjnej wypełniony jest warunek stawiany przez rozporządzenie o ewidencjonowaniu zabytków i kontrolowana jest „zgodność wpisów dokumentacji ewidencyjnej ze stanem faktycznym zbiorów” (§ 3 ust. 6 rozporządzenia). Ponadto warto podkreślić, że skontrum jest procedurą inwentaryzacyjną i powinno zachować jej cechy, takie jak określony regulamin, wytyczone ramy czasowe oraz komisyjność spisu.

WYCENA

Niezależnie od wybranej metody kontroli podczas inwentaryzacji mamy obowiązek sprawdzić wartość zbiorów („wartość w dniu nabycia” w dokumentacji ewidencyjnej) i porównać ją z kontem księgowym[5]. Możemy to zrobić na dwa sposoby. Pierwszym jest uzgodnienie przed rozpoczęciem komisyjnej kontroli zbiorów, czy wartość obiektów z ksiąg ewidencyjnych zgadza się z wartością z ksiąg rachunkowych. Po uzgodnieniu wartości między obiema stronami nie ma już konieczności nanoszenia informacji o wartości na arkusze spisowe podczas komisyjnej kontroli. Drugim sposobem jest jednostkowe sprawdzenie wartości każdego obiektu podczas spisu i naniesienie takiej informacji na arkusze spisowe. W drugim przypadku po zakończeniu inwentaryzacji uzgadniamy sumę kwot podanych na arkuszach z księgowością.

W trakcie kontroli nie dokonuje się wyceny ani uaktualniania wartości obiektów. Jeśli w trakcie inwentaryzacji okaże się, że kontrolowane obiekty nie są wycenione,

5 Podstawy prawne w tym zakresie omawiamy w rozdziale 1 – *Wartość początkowa zbiorów*.

należy ująć ten fakt we wnioskach znajdujących się w protokole końcowym kontroli. Następnie, już po zakończeniu inwentaryzacji, należy rozpocząć prace nad komisyjną wyceną obiektów oraz uzupełnieniem dokumentacji ewidencyjnej i księgowej o pozyskane dane. Dobrą praktyką jest opracowanie i wdrożenie w muzeum zarządzeniem dyrektora przyjętych zasad wyceny, a także zachowanie dokumentacji poświadczającej wycenę obiektów, np. protokołów z komisji wyceny.

Na podstawie rozporządzenia o ewidencjonowaniu zbiorów muzea mogą zatem przeprowadzać okresową kontrolę zbiorów, wybierając jej metodę oraz formę odpowiadającą specyfice muzeum, uwzględniające strukturę organizacyjną oraz wielkość i charakter zbiorów muzeum. Istotne jest, aby zasady i sposób przeprowadzania kontroli zostały określone w regulacjach wewnętrznych jednostki. Poniższa tabela przedstawia przykładowe rozwiązania, jakie są przyjmowane przez muzea[6].

PRZYKŁADY OKRESOWYCH KONTROLI ZBIORÓW W MUZEACH

	Metoda	Wartość ujmowana podczas kontroli	Rola osób odpowiedzialnych materialnie[7]
5 lat	Spis z natury	Wartość w dniu nabycia	Osoba materialnie odpowiedzialna nie jest członkiem komisji inwentaryzacyjnej
4 i 5 lat	Spis z natury	Bez wartości	Osoba materialnie odpowiedzialna nie jest członkiem komisji inwentaryzacyjnej, ale jest obecna w czasie kontroli
5 lat	Skontrum pełne prowadzone w sposób ciągły zgodnie z harmonogramem	Wartość w dniu nabycia	Muzeum nie określa osób materialnie odpowiedzialnych. Magazynierzy nie są członkami komisji, ale są obecni podczas kontroli

6 Rozwiązania zaprezentowane podczas Seminarium pt. „Zarządzanie zbiorami a rachunkowość” 28 listopada 2019 r. Powyższe praktyki zostały szczegółowo uregulowane wewnętrznymi dokumentami muzeów.

7 Na potrzeby tej publikacji jedynie sygnalizujemy złożoność zagadnienia związanego z odpowiedzialnością materialną, która wynika z Kodeksu pracy, art. 114–127. Osobą materialnie odpowiedzialną za zbiory lub ich część jest pracownik, który ponosi tę odpowiedzialność albo na podstawie przepisów o odpowiedzialności z tytułu szkody wyrządzonej pracodawcy na skutek niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków pracowniczych z winy pracownika, albo na podstawie przepisów o mieniu powierzonym pracownikowi z obowiązkiem jego zwrotu. Zasady odpowiedzialności za zbiory zależą zatem od konkretnej podstawy prawnej tę odpowiedzialność określającej. Muzea stosują niejednorodne rozwiązania w tym zakresie. Z uwagi na fakt, że muzealia stanowią specyficzne środki trwałe, których wartość z czasem wzrasta, a nie maleje, oraz fakt, że nadzór nad nimi ma wielu pracowników muzeum, muzea często nie wskazują osób materialnie odpowiedzialnych.

4 lata	Skontrum pełne	Wartość w dniu nabycia	Osoba materialnie odpowiedzialna nie jest członkiem komisji inwentaryzacyjnej, ale jest obecna podczas kontroli
5 lat	Skontrum	Bez wartości	Osoba materialnie odpowiedzialna nie jest członkiem komisji inwentaryzacyjnej, ale jest obecna podczas kontroli

Reasumując, w zakresie inwentaryzacji zbiorów muzea obowiązuje zarówno ustawa o muzeach, jak i ustawa o rachunkowości. Jednak biorąc pod uwagę fakt, że ustawa o muzeach (i jej przepisy wykonawcze, w tym również omawiane rozporządzenie o ewidencjonowaniu zabytków) jest przepisem szczególnym, tzw. branżowym, należy podkreślić, że jej wytyczne mają pierwszeństwo przed ustawą o rachunkowości. Jedynie w przypadku kwestii nieuregulowanych rozporządzeniem o ewidencjonowaniu zabytków należy odwołać się do przepisu ogólnego, czyli w tym przypadku ustawy o rachunkowości. Kontrola stanu muzealiów według rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków oraz inwentaryzacja według zasad rachunkowości mają ten sam cel – stwierdzenie faktycznego istnienia określonych składników majątkowych ujętych w ewidencji muzeum (dokumentacji ewidencyjnej i księgach rachunkowych). Mając na uwadze rozbieżności między oboma przepisami, rekomendujemy, aby każde muzeum indywidualnie spisało przyjęte zasady przeprowadzania inwentaryzacji (częstotliwość, tj. co pięć lub dziesięć lat, metodę inwentaryzacji – skontrum lub spis z natury, harmonogram inwentaryzacji w trybie ciągłym etc.). Dokument, który można nazwać np. instrukcją lub regulaminem, pozwoli usystematyzować ogół działań muzeum związanych z okresową kontrolą zbiorów oraz uniknąć ewentualnych niejasności co do przyjętej metodyki. Jest on również ważny z punktu widzenia inwentaryzacji w sensie rachunkowym, ponieważ zgodnie z ustawą o rachunkowości każda inwentaryzacja powinna być odpowiednio udokumentowana. Taki dokument powinien być łatwo dostępny, a jego treść czytelna dla wszystkich pracowników muzeum, co pozwoli na efektywne prowadzenie kontroli zbiorów i wpłynie na świadomość znaczenia podejmowanych działań wśród pracowników. Ponadto spisanie zasad inwentaryzacji okazuje się niezwykle pomocne w czasie kontroli zewnętrznych, kiedy działanie muzeum można poprzeć takim dokumentem wewnętrznym zatwierdzonym przez dyrektora instytucji. Warto również, aby dokument dotyczący okresowej kontroli zbiorów był powiązany z obowiązująca w instytucji polityką rachunkowości.

PYTANIE – ODPOWIEDŹ

PYTANIE 1: Czy w inwentaryzacji mogą brać udział osoby odpowiedzialne za zbiory?

ODPOWIEDŹ: Osoby odpowiedzialne za zbiory nie mogą być członkami komisji, ale powinny brać udział w pracach inwentaryzacyjnych, w szczególności w spisie z natury, w zakresie udzielania osobom przeprowadzającym inwentaryzację wszelkich niezbędnych informacji czy wyjaśniania przyczyn i okoliczności powstania ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych. Ważne jest, żeby osoby odpowiedzialne za zbiory mogły wnosić swoje uwagi podczas inwentaryzacji, ponieważ są to osoby znające specyfikę zbiorów. Ze względu na fakt, że osoby te są jednocześnie kontrolowane, nie mogą być członkami komisji ani wykonywać czynności, za które są odpowiedzialni członkowie zespołu spisowego, tj. potwierdzać stanów ujętych na listach spisowych ani sporządzać dokumentacji potwierdzającej posiadanie obiektu przez muzeum.

PYTANIE 2: Z ilu członków powinna składać się komisja inwentaryzacyjna?

ODPOWIEDŹ: Komisja inwentaryzacyjna powinna składać się z co najmniej trzech osób – przewodniczącego i członków – oraz podlegać nadzorowi. W skład komisji nie powinien być włączony dyrektor, główny księgowy ani osoba odpowiedzialna za zbiory/osoba odpowiedzialna za magazyn, która jednak powinna uczestniczyć w samym spisie (por. pytanie 1). Przy niedoborach kadrowych, co może mieć miejsce szczególnie w małych, kilkuosobowych instytucjach, rekomenduje się włączenie w prace stażystów, praktykantów lub firm zewnętrznych świadczących usługi inwentaryzacyjne. Warto zaznaczyć, że zespół spisowy może składać się także z dwóch osób. W skład zespołów spisowych mogą wchodzić wtedy członkowie komisji inwentaryzacyjnej. Należy jednak zwrócić uwagę, że parzysta liczba członków zespołu spisowego powoduje, że w sytuacjach spornych (dotyczących np. właściwej identyfikacji obiektu) brakuje głosu rozstrzygającego. Dopuszczalna jest sytuacja, w której przy parzystych zespołach głos rozstrzygający w przypadku sporu należy do dyrektora

muzeum, ale tylko wtedy, gdy ten jest podczas inwentaryzacji bezstronny (nie jest osobą kontrolowaną). W przypadku większych możliwości kadrowych muzeum można powołać odpowiednio kilka zespołów spisowych pracujących jednocześnie.

PYTANIE 3: Czy skontrum zawsze jest właściwą metodą kontroli?

ODPOWIEDŹ: Nic nie stoi na przeszkodzie, aby kontrola zbiorów odbywała się w formie skontrum – zwłaszcza jeżeli osoba materialnie odpowiedzialna nie zmieniła się od ostatniego spisu. Przy zmianie osoby odpowiedzialnej za zbiory rekomendujemy wykonanie spisu z natury. W takiej sytuacji metodę skontrum można wdrożyć w przypadku, gdy osoba przejmująca zbiory wyrazi na to zgodę na piśmie. Zarówno przed spisem w formie skontrum, jak i spisem z natury należy uzgodnić wartość muzealiów podlegających kontroli w księgach rachunkowych z tą zapisaną w księgach inwentarzowych. Należy podkreślić, że forma kontroli muzealiów powinna być określona w instrukcji/regulaminie wewnętrznym instytucji.

W przypadku spisu nie wycenia się poszczególnych obiektów ujętych na arkuszach spisowych z uwagi na bardzo dużą pracochłonność i możliwość pomyłek. Jeśli nie ma różnic/niedoborów, to wartość muzealiów objętych spisem równa się wartości księgowej zbioru pod warunkiem uprzedniego uzgodnienia wartości ksiąg inwentarzowych z ewidencją księgową.

PYTANIE 4: Kto odpowiada za przeprowadzenie okresowej kontroli zbiorów?

ODPOWIEDŹ: Za przeprowadzenie okresowej kontroli zbiorów równoznacznej z inwentaryzacją przewidzianą w ustawie o rachunkowości odpowiada jednoosobowo dyrektor instytucji kultury, co wynika z art. 4 ust 5 ustawy o rachunkowości, i nie może on tej odpowiedzialności scedować na inne osoby nawet za ich pisemną zgodą. Nie oznacza to jednak wyłączenia odpowiedzialności innych osób za zaniechanie lub nieprawidłowe wykonanie czynności związanych z przygotowaniem, przeprowadzeniem oraz rozliczeniem kontroli. Odpowiedzialność za rzetelne rozliczenie

kontroli/inwentaryzacji muzealiów ponosi główny inwentaryzator lub inna osoba odpowiedzialna za ewidencję zbiorów.

PYTANIE 5: Co należy do obowiązków dyrektora jednostki w zakresie przeprowadzenia okresowej kontroli zbiorów?

ODPOWIEDŹ: Dyrektor najczęściej osobiście nie uczestniczy w czynnościach inwentaryzacyjnych. Jednak do jego obowiązków należy:

- wydanie przepisów wewnętrznych regulujących okresową kontrolę zbiorów,
- wydanie zarządzenia w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji,
- powołanie komisji inwentaryzacyjnej i ewentualnie zespołów spisowych,
- określenie harmonogramu kontroli, zakresu, terminów rozpoczęcia i zakończenia oraz rozliczenia,
- podejmowanie bieżących decyzji zapewniających prawidłowe przeprowadzenie okresowej kontroli zbiorów,
- zatwierdzenie dokumentacji z przebiegu i rozliczenia okresowej kontroli zbiorów.

PYTANIE 6: Co składa się na dokumentację ewidencyjną?

ODPOWIEDŹ: Zasady ewidencjonowania zabytków w muzeach określa Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach. Z przepisów tego rozporządzenia wynika, że: „Zabytki przechowywane w muzeach są ewidencjonowane, a dokumentacja ewidencyjna powinna być zgodna ze stanem faktycznym” (§ 1 ust. 1). Zgodnie z § 1 ust. 2 tego rozporządzenia, „ewidencjonowanie polega na wpisie dokonanym odpowiednio w następującej obowiązkowej dokumentacji ewidencyjnej:

- karcie ewidencyjnej,
- inwentarzu muzealiów, prowadzonym w formie księgi inwentarzowej,

- księdze depozytów,
- dokumentacji badań archeologicznych i innych badań terenowych

– pozwalającym zidentyfikować każdy ze znajdujących się w muzeum zabytków”. Ewidencję tę można prowadzić w formie elektronicznej (§ 1 ust. 3 ww. rozporządzenia).

Ponadto „dyrektor muzeum może wprowadzić inne rodzaje ewidencji i ustalić zasady ich prowadzenia” (§ 7 ust. 3). Muzea często korzystają z tej możliwości, dopasowując ewidencję do własnych potrzeb, najczęściej zakładając księgi tzw. zbiorów pomocniczych/wyłączonych, czyli obiektów, które mają walory naukowe, wystawiennicze lub z innych przyczyn są wartościowe dla danego muzeum, jednak nie zostały zakwalifikowane do muzealiów (zob. rozdział 2 – *Zbiory pomocnicze*).

PODSUMOWANIE

Urszula Pietrzak

OKRESOWA KONTROLA ZBIORÓW A INWENTARYZACJA

Zasada prawna *lex specialis derogat legi generali* wskazuje, że przy kolizji przepisów pochodzących z aktów prawnych o tej samej mocy pierwszeństwo przed przepisami ogólnymi mają przepisy szczególne wydane dla określonych jednostek, uwzględniające ich specyfikę działania. Tym samym najważniejszym i wiodącym przepisem dla muzeów jest ustawa o muzeach, która normuje zasady gospodarowania zbiorami muzealnymi, oraz wydane do niej rozporządzenia wykonawcze. **Zatem unormowania przewidziane w rozporządzeniu Ministra Kultury, a dotyczące zasad ewidencji zabytków i ich kontroli – wydane na podstawie delegacji zawartej w ustawie o muzeach – mają pierwszeństwo przed unormowaniami zawartymi w ustawie o rachunkowości. Tym bardziej, że cele inwentaryzacji w rozumieniu ustawy o rachunkowości oraz kontroli zgodnej z rozporządzeniem o ewidencjonowaniu zabytków są identyczne**. W jednym i drugim przypadku chodzi o komisyjne potwierdzenie, czy zbiory istnieją, gdzie się znajdują, czy są kompletne, w jakim są stanie oraz czy są odpowiednio ujęte w wymaganej dokumentacji muzeum. Zatem obowiązującym przepisem dotyczącym częstotliwości i sposobu kontroli muzealiów są uregulowania zawarte w Rozporządzeniu Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach.

W świetle powyższego **kontrola zbiorów, wynikająca z ustawy o muzeach, to inwentaryzacja w rozumieniu art. 26 ustawy o rachunkowości, z obowiązkiem zachowania częstotliwości określonej w rozporządzeniu o ewidencjonowaniu zabytków**.

METODA PRZEPROWADZANIA KONTROLI A WYCENA

Forma kontroli/inwentaryzacji zbiorów powinna być określona w instrukcji inwentaryzacyjnej. Kontrola zbiorów może odbywać się w formie skontrum – zwłaszcza jeśli osoba materialnie odpowiedzialna nie zmieniła się od ostatniego skontrum. Dobrą praktyką jest, by przy zmianie na stanowisku osoby materialnie odpowiedzialnej za zbiory kontrola zbiorów odbywała się w drodze spisu z natury, chyba że następca wyrazi pisemnie zgodę na formę skontrum.

Niezależnie od formy kontroli muzealiów (skontrum lub spis) nie jest wymagana wycena poszczególnych pozycji, o ile przed rozpoczęciem spisu zostanie uzgodniona wartość zbiorów podlegających kontroli w księgach rachunkowych z wartością w księgach inwentarzowych. W takim przypadku ewentualne braki ujawnione w czasie spisu wycenia się według wartości wynikającej z ksiąg inwentarzowych. Po

zakończeniu postępowania poinwentaryzacyjnego – na podstawie wniosków komisji rozpatrującej różnice i po zatwierdzeniu ich przez dyrektora – następuje wyksięgowanie niedoborów z ksiąg rachunkowych na konto „Rozliczenie niedoborów”. Do czasu ostatecznego zakończenia postępowania i decyzji o wykreśleniu z ksiąg inwentarzowych stwierdzonych niedoborów, zgodnie z § 10 rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków, różnice figurują na koncie rozliczenia niedoborów muzealiów.

Jeśli jednak stan wynikający z ewidencji muzealiów nie jest uzgodniony z ewidencją księgową na właściwym koncie – istnieje konieczność przeprowadzenia spisu z natury na arkuszach spisowych oraz wyceny na podstawie ewidencji wynikającej z ksiąg inwentarzowych w celu ustalenia różnic między rzeczywistą wartością posiadanych zbiorów a wartością ujętą w ewidencji księgowej.

Uzupełniających księgowań w księgach rachunkowych dokonuje się po ustaleniu przyczyn powstałych różnic, w zależności od tych przyczyn:

- w przypadku gdy na koncie księgowym „Muzealia” nie zostały ujęte wszystkie wartości zbiorów według wycen zawartych w odpowiednich protokołach, wartość konta księgowego „Muzealia” zwiększa się w korespondencji z kontem „Funduszu inwestycji”,
- w przypadku rozbieżności w wycenie muzealiów między wartościami podanymi w księgach inwentarzowych a tymi na kontach księgowych, np. gdy na koncie księgowym powiększono wartość muzealiów o dodatkowe koszty zakupu albo o koszty konserwacji, to – w zależności od polityki rachunkowości w jednostce – należy zmniejszyć wartość księgową muzealiów w korespondencji z pozostałymi kosztami operacyjnymi lub, jeśli wartość rozbieżności z tego tytułu jest istotna, to w korespondencji z kontem „Błąd”, tj. kontem, którego wartość jest odrębnie prezentowana w sprawozdaniu finansowym jako zysk lub strata z lat ubiegłych i opisywana w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego,
- w przypadku nieustalonych przyczyn rozbieżności dokonujemy zwiększenia albo zmniejszenia wartości księgowej muzealiów w korespondencji z pozostałymi kosztami lub przychodami operacyjnymi albo w korespondencji z kontem „Błąd” – jeśli wartości stwierdzonych różnic są istotne.

W przypadku informatycznego wspomagania inwentaryzacji muzealiów arkusze spisowe, na których członkowie komisji inwentaryzacyjnej stwierdzają stan faktyczny, mogą być generowane z bazy muzealnej. Na podstawie arkuszy spisowych sprawdzana jest dokumentacja ewidencyjna.

Rekomendujemy, by w księgach inwentarzowych zaznaczyć fakt przeprowadzenia kontroli zbiorów, np. przez odbicie pieczątki o inwentaryzacji lub wprowadzenie odręcznego zapisu (np. z charakterystycznym symbolem I/rok), które świadczą o sprawdzonych podczas spisu pozycjach. Taką adnotację można wprowadzić również do

kart ewidencyjnych oraz dokonać aktualizacji miejsca przechowywania sprawdzonych zbiorów. Rozbieżności ze stanem faktycznym mogą być w trakcie kontroli wyjaśniane i uzgadniane.

Obowiązek uzgadniania wartości zbiorów wpisanych do ewidencji muzealiów, materiałów pomocniczych, archiwaliów, zbiorów bibliotecznych z wartościami z ksiąg bilansowych lub kont pozabilansowych (ilościowo lub ilościowo-wartościowo) na koniec roku jest inwentaryzacją w drodze weryfikacji przewidzianą w ustawie o rachunkowości.

FORMA INWENTARYZACJI MAJĄTKU OBJĘTEGO EWIDENCJĄ POZABILANSOWĄ

Formy inwentaryzacji majątku jednostki zależą od tego, czy jest on objęty ewidencją bilansową, czy pozabilansową. Artykuł 26 ustawy o rachunkowości dotyczy bowiem różnych form inwentaryzacji majątku objętego ewidencją bilansową, zaczynając od spisu z natury, potwierdzania stanu rachunków bankowych, potwierdzania stanu należności, a kończąc na weryfikacji wszystkich pozycji aktywów i pasywów na dzień bilansowy. Artykuł 26 ustawy o rachunkowości wskazuje także minimalną częstotliwość inwentaryzacji oraz obowiązujące terminy. Zdaniem Departamentu Rachunkowości i Rewizji Finansowej Ministerstwa Finansów[8] ustawa o rachunkowości w art. 26 nie nakłada obowiązku inwentaryzacji majątku objętego ewidencją pozabilansową. Jednakże obowiązek nadzoru dyrektora nad majątkiem jednostki wynika z art. 4 ust. 5 tej ustawy, a także art. 69 ustawy o finansach publicznych dotyczącego odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawowanie właściwej kontroli nad powierzonym majątkiem.

Zatem zbiory pomocnicze, archiwalia, zbiory biblioteczne albo destrukty, objęte zgodnie z obowiązującą w jednostce polityką rachunkowości ewidencją pozabilansową ilościową lub ilościowo-wartościową, mogą być inwentaryzowane lub kontrolowane w sposób uproszczony oraz bez zachowania częstotliwości określonej w ustawie o rachunkowości. Nie ma także obowiązku dokonywania ich spisu z natury na arkuszach spisowych. Przyjęta metoda kontroli majątku objętego ewidencją pozabilansową może polegać przykładowo na weryfikacji, w formie skontrum przeprowadzonego przez wyznaczone zarządzeniem dyrektora osoby, składników majątku znajdujących się w ewidencji (jeśli kontrolowane składniki majątku mają nadane numery inwentarzowe) lub w drodze odciśnięcia pieczątki w ewidencji na dowód sprawdzenia. Osoby dokonujące kontroli winny ustalić różnice między stanem ewidencyjnym a rzeczywistym i wykazać niedobory czy nadwyżki. Po zebraniu pisemnych wyjaśnień od osób, którym powierzono nadzór nad kontrolowanym majątkiem, należy sporządzić protokół kontroli wskazujący przyczyny niedoborów lub nadwyżek, jak również – ewentualnie – osoby odpowiedzialne za stwierdzone braki, lub uznający brak winy. Należy również ustalić, czy stwierdzone

8 Pismo DR1.5101.59.2017 z 5.09.2017 r. skierowane do instytucji kultury jest w posiadaniu autorki

nadwyżki stanowią własność jednostki, czy też pochodzą z wcześniejszych wybrakowań, które nie zakończyły się ostateczną likwidacją w drodze złomowania lub utylizacji. Zatwierdzony przez dyrektora protokół kontroli jest podstawą do wykreślenia z ewidencji niedoborów i wpisania stwierdzonych nadwyżek.

W świetle powyższego niezbędne jest unormowanie zasad kontroli majątku objętego ewidencją pozabilansową w polityce rachunkowości, w instrukcji inwentaryzacyjnej albo w odrębnym zarządzeniu. Na końcu niniejszej publikacji (załącznik nr 2) przedstawiamy przykładowy projekt zarządzenia normującego zasady kontroli majątku objętego ewidencją pozabilansową.

41

UZGADNIANIE SALD

Bogusława Klat
Beata Majchrzak

WAŻNE DEFINICJE: bilans, konta pozabilansowe, uzgodnienie salda

Uzgadnianie sald to czynność polegająca na potwierdzeniu ilości i wartości majątku muzeum, w którego skład wchodzą posiadane zbiory, na koniec roku obrotowego, tj. na 31 grudnia każdego roku[1]. Na czynność tę składają się następujące zadania:

- przedstawienie przez odpowiedzialnego pracownika muzeum/inwentaryzatora zestawień zbiorów w podziale na inwentarze i działy w ujęciu ilościowo-wartościowym wraz z dokumentacją potwierdzającą nabycie (do zbiorów własnych) i pozyskanie (do depozytów) zbiorów[2],
- weryfikacja i porównanie zestawień z ewidencją księgową[3],
- zatwierdzenie przez inwentaryzatora, księgowość oraz dyrektora stanu kont, które ujmowane są w bilansie i rocznym sprawozdaniu finansowym muzeum (przy czym stan depozytów ujmowany jest na kontach pozabilansowych).

Proces uzgadniania sald z punktu widzenia ustawy o rachunkowości jest jednoznacznie określony. Nie został on jednak opisany ani w ustawie o muzeach, ani w towarzyszących jej rozporządzeniach. W związku z brakiem unormowania tego zagadnienia w przepisach szczególnych obowiązują przepisy ogólne, czyli uregulowania zawarte w ustawie o rachunkowości. Nie znajdujemy uzasadnienia, by poddawać w wątpliwość formy i zasadność uzgadniania sald w muzeach[4].

Pozostaje jednak kilka pytań budzących wątpliwości co do rozwiązań praktycznych. Zgodnie z rozporządzeniem o ewidencjonowaniu zabytków pracownicy muzeum mają 60 dni na dokonanie wpisu muzealium do księgi inwentarzowej od dnia jego

---

1 W myśl art. 3 ust. 1 pkt 9) ustawy o rachunkowości rok obrotowy to „rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę. Jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, to można księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny. W przypadku zmiany roku obrotowego pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy”.

2 Zestawienia należy przygotowywać narastająco za rok obrotowy.

3 Rodzaj ewidencji stosowanej przez jednostki gospodarcze, mającej na celu liczbowe ujęcie w księgach rachunkowych stanów składników majątkowych (aktywa) i źródeł ich pochodzenia (pasywa) oraz zmian w tych stanach, wynikających z prowadzenia działalności i realizowania operacji gospodarczych, wyrażonych w miernikach naturalnych i pieniężnych.

4 Podczas seminarium „Zarządzanie zbiorami a rachunkowość” sygnalizowano m.in. obawy przed podawaniem niskich wartości zbiorów po denominacji. Uzyskane w jej wyniku niekiedy „groszowe” sumy były kwestionowane i wzbudzały sprzeciw, zwłaszcza w kontekście aktualnych cen rynkowych porównywalnych obiektów. Kolejną wątpliwość zgłoszono w związku z przypadkami przeszacowania zbiorów. Kto i na jakich zasadach może nakazać urealnienie wartości obiektów muzealnych do aktualnych cen rynkowych? W dalszej części rozdziału wyjaśniamy kontekst prawny obydwu zagadnień i rekomendujemy rozwiązania.

objęcia w posiadanie. Jak zatem ująć w bilansie wartości muzealiów, które nie zostały jeszcze wpisane do inwentarza? Niejasna dla pracowników muzeów jest kwestia aktualizacji wartości obiektu na potrzeby wypożyczenia w kontekście uzgadniania sald. Czym dla muzeum jest aktualizacja wyceny i czy w ogóle powinna ona wpływać na proces uzgadniania sald? Czy właściwe jest posługiwanie się w inwentarzach i dokumentach ewidencyjnych muzeów wartościami w walutach obcych? W dalszej części rozdziału znaleźć można rekomendacje dotyczące procedury uzgadniania sald, konkretne propozycje rozwiązań oraz odpowiedzi na powyższe wątpliwości.

W rozumieniu ustawy o rachunkowości muzealia są specyficznymi środkami trwałymi[5] niepodlegającymi amortyzacji, dla których – oprócz ewidencji na kontach księgi głównej – prowadzona jest ewidencja na kontach ksiąg pomocniczych, którymi są księgi inwentarzowe muzealiów (zob. art. 3 ust. 1 pkt 15), art. 17 ust. 1 pkt 1), art. 17 ust. 2, art. 26 ust. 1 pkt 3), art. 28 ust. 1 pkt 1) ustawy o rachunkowości)[6]. **Muzealia ujmowane są w ewidencji bilansowej muzeum. Natomiast pozostałe grupy zbiorów będące w posiadaniu muzeum, np. zbiory pomocnicze, archiwalia czy zbiory biblioteczne, mogą być ujmowane w ewidencji pozabilansowej, przy czym depozyty zawsze ujmuje się pozabilansowo.** Dyrektor może wprowadzić inne rodzaje ewidencji[7] oraz określić, czy ww. grupy zbiorów ujmowane będą w ewidencji bilansowej, czy pozabilansowej. Warto zaznaczyć, że do zbiorów pomocniczych często kwalifikowane są obiekty, które ze względu na wartość historyczną i artystyczną w przyszłości mogą zostać włączone do muzealiów. Dlatego należy rozważać tę kategorię zbiorów jako potencjalne muzealia, które mogą być ujmowane w ewidencji bilansowej i nie być amortyzowane. Więcej informacji na ten temat można znaleźć w rozdziale 2 niniejszej publikacji – *Zbiory pomocnicze*.

Proces uzgadniania sald stanowi jedną z metod inwentaryzacji w drodze weryfikacji posiadanego majątku muzeum w ściśle określonym terminie. Dlatego jest on pomocny podczas dokonywania komisyjnej kontroli zbiorów. Konta księgowe w zakresie

---

5 Por. rozdział 1 – *Wartość początkowa zbiorów*, str. 33.

6 Ustawa o rachunkowości, art. 3 ust 1 pkt 15): „[…] rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki". Art. 17 ust. 1 pkt 1): „Konta ksiąg pomocniczych prowadzi się w szczególności dla: 1) środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych". Art. 17 ust. 2: o wyborze metody prowadzenia kont ksiąg pomocniczych decyduje kierownik jednostki/dyrektor muzeum. Niezależnie od przyjętej metody muzeum zobowiązane jest do przeprowadzenia procesu uzgadniania sald, na podstawie zapisów art. 26 ust. 1 pkt 3): „Jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację: […] drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników", oraz art. 28 ust. 1 pkt 1): „Aktywa i pasywa wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w sposób następujący: 1) środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne – według cen nabycia lub kosztów wytworzenia […]".

7 Zgodnie z § 7 ust. 3 rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków.

kontrolowanego zbioru powinny zgadzać się z wynikami finansowymi bieżącej kontroli, o ile ta nie wykazała braków lub nadwyżek. Muzea mające osobowość prawną, będące jednostkami sektora finansów publicznych, zobowiązane są do stosowania zapisów wynikających z ustawy o rachunkowości i nie mogą odstępować od procedury uzgadniania sald, której wynik ma wpływ na roczne sprawozdanie finansowe muzeum. Ponadto muzea zobowiązane są do rzetelnego przedstawienia bilansu rocznego i ujęcia w nim wartości zgromadzonych zbiorów, dlatego procedura uzgadniania sald powinna być ujęta w regulaminach wewnętrznych lub instrukcji inwentaryzacyjnej. O tym obowiązku mówi w szczególności art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości[8]. Spisana i wdrożona przez muzeum polityka rachunkowości jest elementem kontroli zarządczej muzeum[9], podobnie jak inne regulacje wewnętrzne dotyczące zasad i procedur postępowania ze zbiorami. Dlatego rekomendujemy sformułowanie przez kierowników jednostek wewnętrznych zapisów w zakresie kompleksowego zarządzania zbiorami muzealnymi (w tym polityki rachunkowości) w ramach kontroli zarządczej, obejmujących szerokie spektrum zagadnień, począwszy od misji i celów muzeum, poprzez procedury nabywania zbiorów, ich ewidencjonowania, udostępniania, kontroli, nadzoru, ochrony, zakres odpowiedzialności, aż po deakcesję.

Poniżej przedstawiamy przykłady procedury uzgadniania sald[10]. Ilustrują one ten proces w trzech muzeach, które różnią się zarówno rodzajem posiadanych zbiorów, jak i ich liczbą. Opis przykładowych rozwiązań odzwierciedla specyfikę danej instytucji, uwzględnia skalę liczbową zbiorów i złożoność struktury zarządzania kolekcją. Decyzje o wdrożeniu podobnych zasad należy podejmować ze szczególną uwagą, kierując się specyfiką danego muzeum.

PRZYKŁAD 1

Na mocy zapisów w polityce rachunkowości oraz instrukcji inwentaryzacyjnej muzeum przeprowadza cztery razy w roku, tj. na koniec każdego kwartału, częściową procedurę uzgadniania sald, przy czym na ostatni dzień roku

8 Art. 4 ust. 1: „Jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy".

9 Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, ogłoszone Komunikatem Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r., Część II C, ust. 10: „Procedury wewnętrzne, instrukcje, wytyczne, dokumenty określające zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników i inne dokumenty wewnętrzne stanowią dokumentację systemu kontroli zarządczej. Dokumentacja powinna być spójna i dostępna dla wszystkich osób, dla których jest niezbędna". Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi niezwykle istotny element zarządzania muzeum. W niniejszym rozdziale jedynie sygnalizujemy konieczność jej wdrożenia i podkreślamy, że jednym z elementów ujętych w Oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej jest wiarygodność sprawozdań. Za: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U. z 2010 r. Nr 238, poz. 1581). Więcej rekomendacji na: https://www.gov.pl/web/finanse/akty-prawne-kontrola-zarzadcza.

10 Przykłady zostały zaprezentowane podczas seminarium „Zarządzanie zbiorami a rachunkowość" przez przedstawicieli muzeów: Zamku Królewskiego w Warszawie – Muzeum, Muzeum Historii Żydów Polskich Polin i Muzeum Archeologiczno-Historycznego w Głogowie.

obrotowego przeprowadza weryfikację kont księgowych metodą porównania stanu wynikającego z zapisów w księgach rachunkowych z ewidencją szczegółową muzealiów potwierdzoną tzw. protokołem z inwentaryzacji kont. Na koniec każdego kwartału dział inwentarzy muzealnych przekazuje do działu finansowo-księgowego tzw. protokół danych z ewidencji szczegółowej muzealiów.

Protokół ten zawiera następujące informacje:

- wartość obiektów zakwalifikowanych do zbiorów w danym kwartale,
- wartość obiektów wpisanych do inwentarzy w danym kwartale,
- wartość obiektów wpisanych do księgi pomocniczej w danym kwartale,
- ilościowo-wartościowe zestawienie wszystkich zbiorów z wykazanym przyrostem w danym kwartale, z podziałem na inwentarze i działy.

Na podstawie protokołu dokonuje się odpowiednich przeksięgowań z konta rozliczenia zakupów muzealiów na właściwą analitykę, np. konta 016 – „Muzealia" środki trwałe – dzieła sztuki i „Muzealia" wartość początkowa, odpowiadającą konkretnej grupie rodzajowej zbiorów, zgodnie z księgami inwentarzowymi konta. Po zaewidencjonowaniu wszystkich zdarzeń porównuje się salda, np. konta 016 – „Muzealia" z ilościowo-wartościowym zestawieniem wszystkich zbiorów.

Na dzień bilansowy sporządza się protokoły z uzgodnionymi wartościami, które podpisuje inwentaryzator, a zatwierdzają księgowy i dyrektor.

PRZYKŁAD 2

Na mocy zapisów w polityce rachunkowości oraz regulaminach wewnętrznych muzeum[11] inwentaryzator na koniec każdego roku kalendarzowego uzgadnia majątkową ewidencję zbiorów muzealnych i archiwalnych w zakresie ich ilości i wartości z kontami zbiorów prowadzonymi przez głównego księgowego muzeum w drodze uzgodnienia sald. W szczególności uwzględniane są wpisy i skreślenia na dany rok. Należy przy tym wykazać zbiory nabyte w danym roku kalendarzowym, ale nie wpisane jeszcze do ewidencji, będące w trakcie opracowania. Zbiory takie powinny być wyodrębnione na koncie zbiorów zakupionych, lecz niezaewidencjonowanych i porównane na koniec roku z listą zbiorów pozostających w opracowaniu. Do dnia 31 grudnia każdego roku inwentaryzator przesyła głównemu księgowemu drogą elektroniczną zestawienie ilościowe i wartościowe zbiorów muzealnych i archiwalnych w poszczególnych księgach ewidencyjnych.

11 Procedura ewidencjonowania zbiorów wraz z instrukcją ewidencjonowania zbiorów muzealnych, depozytów i zbiorów pomocniczych oraz instrukcją ewidencjonowania zbiorów archiwalnych.

Ewentualne rozbieżności należy wyjaśnić i dokonać korygujących księgowań, możliwych wyłącznie na podstawie stosownych i prawidłowych oraz zaakceptowanych przez obie strony papierowych dowodów księgowych (takich jak umowy, faktury, protokoły zdawczo-odbiorcze). Podsumowanie roczne powinno być każdorazowo podpisane przez upoważnionego inwentaryzatora oraz głównego księgowego na dowód zgodności z ewidencją księgową.

PRZYKŁAD 3

Na podstawie polityki rachunkowości oraz wewnętrznych regulaminów w muzeum na koniec roku obrotowego dokonuje się uzgadniania sald w ewidencji księgowej z księgami inwentarzowymi. Uzgadnianie sald dotyczy całości zbiorów – muzealiów, zbiorów wyłączonych (pomocniczych) i depozytów muzealnych – i jest traktowane jako część inwentaryzacji zbiorów w drodze weryfikacji (zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3) ustawy o rachunkowości).

Informacje na temat wartości nabytych muzealiów są przekazywane do księgowości na bieżąco, a nie wyłącznie na koniec roku obrotowego. Przy czym ze względu na luki w ewidencji – brak wycen zbiorów już wpisanych do inwentarza – dostarczanie tych informacji przebiega dwutorowo. Procedura różni się w zależności od tego, czy informacja dotyczy zbiorów muzeum dotychczas niewycenianych, czy też nowych nabytków:

- Bieżąca wycena zbiorów muzealnych dotychczas niewycenionych jest przeprowadzana w ramach reinwentaryzacji i całościowego opracowywania zbiorów (kart ewidencyjnych). Zgodnie z harmonogramem wyceniona partia obiektów zostaje zgłoszona pod obrady komisji nabytków, której zadaniem jest sprawdzenie rzetelności wykonanej pracy (w tym wyceny) i zatwierdzenie lub odrzucenie wyceny. Informacje o zatwierdzonej wycenie zostają przekazane w formie zbiorczego protokołu do działu księgowości.
- Bieżąca wycena nowych nabytków odbywa się w momencie przyjęcia do zbiorów muzealnych nowych obiektów. Inwentaryzator sporządza informację dla księgowości z ww. zdarzenia w formie osobnego dokumentu, zawierającego wszystkie istotne z punktu widzenia księgowego dane (numer protokołu przyjęcia do rozpoznania, numer i rodzaj umowy, numer protokołu komisji nabytków i ostatecznie przyjętą wartość obiektu/ów).

Natomiast na koniec roku obrotowego muzeum sporządza dwa zbiorcze dokumenty księgowe, podpisywane przez główną księgową, głównego inwentaryzatora i zatwierdzane przez dyrektora muzeum:

- Księgowość sporządza „Protokół z weryfikacji odpowiedniego salda nr …. »Dzieła sztuki i eksponaty muzealne« na dzień 31 grudnia danego roku”. Na przykład na koncie 060 (bilansowym) znajdują się gałęzie przyporządkowane odpowiednim zbiorom muzealnym, np. dla zbiorów historycznych utworzone są gałęzie: muzealia oraz zbiory wyłączone. Analogiczny dokument jest tworzony dla zbiorów depozytowych muzealnych i depozytów archeologicznych (konto księgowe 090 – pozabilansowe). Ewidencja analityczna konta bilansowego „Dzieła sztuki i eksponaty muzealne” powinna umożliwiać uzgodnienie z księgami inwentarzowymi każdego działu prowadzącego księgi inwentarzowe.

- Inwentaryzator sporządza dokument o nazwie „Zestawienie wartości zbiorów Muzeum – stan na dzień 31 grudnia danego roku”. Dokument zawiera tabelę, w której dla każdego rodzaju ewidencji są wymienione dokumenty księgowe sporządzone w danym roku kalendarzowym (razem z kwotą, na jaką opiewają) oraz jest podana całkowita wartość każdej gałęzi zbioru. Ponadto w dokumencie, już w formie opisowej, znajdują się informacje o obiektach niewycenionych (np. tych w trakcie reinwentaryzacji) z wyjaśnieniem takiej sytuacji oraz inne istotne uwagi dotyczące prac nad wyceną zbiorów. Dokument stanowi zbiorcze podsumowanie rocznej pracy nad ewidencją księgową zbiorów ze strony inwentaryzatora.

W kwestii denominacji: stosowanym przez omawiane tu muzeum rozwiązaniem jest wpisanie w dokumentacji ewidencyjnej, w rubryce „wartość w dniu nabycia”, zarówno pierwotnej kwoty sprzed denominacji (z literką „d” w nawiasie), jak i kwoty po denominacji. Takie rozwiązanie należy uwzględnić w regulaminie wewnętrznym muzeum[12]. Tam też powinno znajdować się wyjaśnienie, co oznacza symbol „(d)” przy wartościach w dniu nabycia. Przy uzgadnianiu sald główny księgowy i inwentaryzator zawsze biorą pod uwagę wartość po denominacji.

Zgodnie z przyjętymi w muzeum zasadami wartość w dniu nabycia jest wartością niezmienną. Dlatego też we wszelkich dokumentach księgowo-ewidencyjnych muzeum zawsze posługuje się wartością w dniu nabycia, co pozwala na kontrolę, czy księgi rachunkowe i księgi inwentarzowe wskazują taką samą liczbę i wartość obiektów. Nowe wyceny obiektu (np. aktualizacja wartości przy użyczeniach) można zawrzeć w ewidencji obiektu, np. w kartach ewidencyjnych lub elektronicznej bazie danych.

12 W muzeum omawianym w tym przykładzie jest to Instrukcja ewidencjonowania zbiorów.

PYTANIE – ODPOWIEDŹ

PYTANIE 1: Jaką wartość zbiorów/obiektów należy podawać podczas procesu uzgadniania sald?

ODPOWIEDŹ: Należy podawać wartość w dniu nabycia, która wpisywana jest do ksiąg inwentarzowych muzeum. Obowiązującą walutą, w jakiej podaje się wartość zbiorów, jest złoty polski. Podczas uzgadniania sald sumuje się wartości wszystkich obiektów bez względu na czas ich pozyskania; w wypadku obiektów włączonych do zbiorów przed denominacją należy podać ich wartość po denominacji. Wartość obiektów po denominacji zostanie zsumowana z wartościami wszystkich pozostałych nabytków. Należy przyjąć, że wartość w dniu nabycia ma charakter ewidencyjny, a z czasem wyłącznie historyczny i poglądowy.

PYTANIE 2: Czy przeszacowanie zbiorów i uzgadnianie sald to te same czynności?

ODPOWIEDŹ: Zdecydowanie nie. Przeszacowanie (aktualizacja wartości) środków trwałych, w tym zbiorów muzealnych, może być zarządzone wyłącznie przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia (zob. pytanie 6).

PYTANIE 3: Muzeum otrzymało duży dar, którego elementy trafią do rożnych działów, a proces ich wpisywania do ksiąg inwentarzowych będzie prawdopodobnie dłuższy niż 60 dni wymagane przez rozporządzenie o ewidencjonowaniu zabytków. Ponadto w umowie darowizny została podana ogólna/łączna wartość daru. Jak traktować obiekty, które nie zostaną wpisane do ksiąg w ciągu 60 dni?

ODPOWIEDŹ: Przyjęcie dużej grupy obiektów wymaga podejścia etapowego. Po pierwsze na mocy decyzji dyrektora, podejmowanej w porozumieniu z komisją nabytków, dar zostaje włączony do konkretnych inwentarzy i działów muzeum. Jednocześnie opiekunowie poszczególnych działów dokonują jednostkowego

podziału wartości całkowitej daru na poszczególne obiekty. Przyporządkowane do poszczególnych działów obiekty są sukcesywnie opracowywane (powstaje wymagana dokumentacja ewidencyjna) i wpisywane do inwentarza. Podczas procedury uzgadniania sald obiekty czekające na opracowanie ujmuje się w zestawieniu jako obiekty zakwalifikowane, a czekające na opracowanie. Na kontach księgowych wskazane jest założenie konta „rozliczenie nabycia/ zakupu muzealiów", np. konta 308, i ujęcie go na koniec roku w środkach trwałych razem z pozostałymi muzealiami grupy VIII – w poz. A.II 1 e „Inne środki trwałe".

PYTANIE 4: Jaki jest minimalny zakres czynności spełniający wymogi procedury uzgadniania sald?

ODPOWIEDŹ: Przygotowanie zestawienia ilościowo-wartościowego na podstawie prowadzonych ksiąg inwentarzowych i porównanie go ze stanem ksiąg rachunkowych. Wartość inwentarza ogółem na dzień bilansowy winna być zgodna z wartością konta księgowego.

PYTANIE 5: Dlaczego podczas uzgadniania sald posługujemy się bardzo niskimi wartościami po denominacji?

ODPOWIEDŹ: Reforma walutowa wprowadzona w Polsce w 1995 r. dotyczyła ustalenia nowej jednostki monetarnej, której przelicznik został określony w stosunku do starych złotych. Wartości wykazywane w księgach inwentarzowych muzeów powinny być przeliczone zgodnie z tym przelicznikiem. Muzea dokonywały tej czynności jednostkowo dla poszczególnych obiektów lub zbiorczo dla całych ksiąg. Denominacja, jako obowiązująca wszystkich, w takim samym stopniu „zmieniła" wycenę majątku wszystkich muzeów i przyczyniła się do ujęcia w taki sam sposób ich wyników finansowych.
Daje to możliwość porównywania wyników finansowych poszczególnych jednostek przy użyciu tych samych parametrów.

PYTANIE 6: Czy muzeum jest zobowiązane do aktualizacji wyceny muzealiów?

ODPOWIEDŹ: Ustawa o muzeach oraz rozporządzenie o ewidencjonowaniu zabytków nie nakładają obowiązku aktualizacji wyceny muzealiów w celu jej urealnienia w stosunku do ceny rynkowej. Ustawa o rachunkowości zezwala na dokonanie przeszacowania (aktualizacji wartości) środków trwałych tylko na podstawie odrębnych przepisów. Przez „odrębne przepisy” rozumiane są tu ustawy podatkowe. Na ich mocy Minister Finansów ma prawo określić, w drodze rozporządzenia, tryb i terminy aktualizacji wyceny środków trwałych. Ostatnia aktualizacja miała miejsce w 1995 r. Od tego czasu nie wydano takiego rozporządzenia. Wynika z tego, że zgodnie z ustawą o rachunkowości nie można przeprowadzać aktualizacji wyceny środków trwałych, nawet jeśli ich wartość rynkowa jest dużo wyższa niż wartość księgowa i inwentarzowa.

Powyższe wytyczne nie obejmują aktualizacji na potrzeby ruchu zbiorów, tj. ustalenia wartości ubezpieczeniowej, która nie jest ujmowana w księgach rachunkowych i inwentarzowych, oraz urealnienia wartości w dół.

Wyjątek: przeznaczenie do sprzedaży albo zamiany – w takiej sytuacji powinna nastąpić wycena zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości dotyczącymi wyceny składników przeznaczonych do sprzedaży.

PYTANIE 7: Czy aktualizacja wyceny obiektu na potrzeby wypożyczenia ma wpływ na procedurę uzgadniania sald?

ODPOWIEDŹ: Aktualizacja wyceny na potrzeby wypożyczenia nie ma wpływu na procedurę uzgadniania sald. Aktualizacja taka odbywa się na podstawie rozporządzenia o przenoszeniu muzealiów, § 3 ust. 2 pkt 5), i nie stanowi podstawy do zmian w zapisach ewidencyjnych muzeum, w tym w księgach inwentarzowych. Dobrą praktyką jest zapisywanie i archiwizacja wartości określanej na potrzeby wypożyczeń w dodatkowej dokumentacji ewidencyjnej obiektu lub muzealnej bazie danych.

PODSUMOWANIE

Urszula Pietrzak

INWENTARYZACJA A UZGADNIANIE SALD

Obowiązek uzgadniania ewidencji zbiorów muzealnych prowadzonej w księgach inwentarzowych[13], stanowiących ewidencję pomocniczą do ksiąg rachunkowych, z ewidencją na kontach księgowych wynika z art. 16 ust. 1 oraz art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości. **Uzgadnianie sald dotyczy całości zbiorów: muzealiów, zbiorów wyłączonych i depozytów, a także objętych ewidencją bilansową destruktów, archiwaliów czy zbiorów pomocniczych, i jest traktowane jako część inwentaryzacji zbiorów w drodze weryfikacji.**

Z uwagi na konsekwencje grożące za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w przypadku nieprzeprowadzenia inwentaryzacji, przeprowadzenia jej niezgodnie z ustawą o rachunkowości bądź bez zachowania obowiązujących terminów, konieczne jest wdrożenie procedur uzgadniania ksiąg inwentarzowych z ewidencją księgową. **Dlatego jednostka powinna wprowadzić obowiązek uzgadniania sald, mających formę protokołu wartości przychodów i rozchodów zbiorów, z ewidencją księgową oraz stanu końcowego w drodze weryfikacji co najmniej na koniec każdego roku obrotowego.**

Rekomendujemy uregulowanie – w instrukcji inwentaryzacyjnej lub w odrębnym zarządzeniu wydanym w ramach kontroli zarządczej – procedury uzgadniania sald na koniec każdego miesiąca, kwartału lub półrocza[14], a na koniec roku obrotowego przeprowadzanie weryfikacji kont księgowych metodą porównania stanu wynikającego z zapisów w księgach rachunkowych z ewidencją szczegółową muzealiów, depozytów, destruktów, archiwaliów, zbiorów bibliotecznych, zbiorów pomocniczych, potwierdzonej tzw. protokołem z weryfikacji kont. Wybrana częstotliwość może być dostosowana do liczby nabytków muzeum lub powiązana z podobną sprawozdawczością. Na przykład w przypadku muzeów, dla których organizatorem jest Minister Kultury, procedurę można ustalić kwartalnie ze względu na wymóg składania kwartalnych sprawozdań z działalności (w tym wykazania liczby zbiorów).

---

13 Polityka rachunkowości powinna określać, jaką ewidencją (bilansową czy pozabilansową) obejmowane są poszczególne środki trwałe. Zastosowany podział będzie podstawą do rzetelnego uzgadniania sald.

14 Należy dokonać wyboru.

PRAKTYKA

Rekomendujemy przyjęcie dostosowanego do specyfiki muzeum rozwiązania, np. na koniec każdego miesiąca/kwartału/półrocza[15] dział inwentarzy muzealnych (lub osoby wypełniające zadania inwentaryzatora) przekazuje do działu finansowo-księgowego tzw. protokół danych z ewidencji szczegółowej muzealiów. Protokół ten zawiera:

- informacje o liczbie i wartości obiektów zakwalifikowanych do zbiorów w danym miesiącu/kwartale/półroczu,
- informacje o liczbie i wartości obiektów wpisanych do inwentarzy w danym miesiącu/kwartale/półroczu,
- informacje o liczbie i wartości obiektów wpisanych do księgi pomocniczej w danym miesiącu/kwartale/półroczu,
- ilościowo-wartościowe zestawienie wszystkich zbiorów w podziale na inwentarze i działy[16].

Jeśli jednostka prowadzi konto rozliczenia zakupu muzealiów, to na podstawie protokołu dokonuje się odpowiednich przeksięgowań z konta rozliczenia zakupów muzealiów na właściwą analitykę do konta 016 – „Muzealia”[17] o wartości początkowej odpowiadającej konkretnej grupie rodzajowej zbiorów, zgodnie z księgami inwentarzowymi. W przypadku rezygnacji z korzystania z konta rozliczenia zakupu muzealiów zalecane jest wprowadzenie do obiegu dowodów finansowo-księgowych obowiązku opisu na odwrocie faktury lub innego dowodu nabycia wartości wpisanej do ksiąg inwentarzowych muzealiów.

Po zaewidencjonowaniu wszystkich zdarzeń porównuje się saldo syntetycznego konta „Muzealia” z ilościowo-wartościowym zestawieniem wszystkich zbiorów.

Rekomendujemy założenie analityki do konta „Muzealia” według grup zbiorów zgodnie z prowadzonym w tym zakresie podziałem (określonym przez kierownika jednostki w porozumieniu z głównym inwentaryzatorem lub osobą wypełniającą zadania inwentaryzatora) w celu usprawnienia procesu uzgadniania stanu tego konta z księgami inwentarzowymi oraz by umożliwić przeprowadzenie inwentaryzacji zbiorów w różnym czasie albo w formie inwentaryzacji ciągłej.

TERMIN 60 DNI

W dużych lub nowo tworzonych jednostkach muzealnych, pozyskujących dużą liczbę

---

15 Jak wyżej.

16 Jak wyżej.

17 Analitykę należy rozumieć jako uszczegółowienie salda danego konta. Np. dla konta 016 – „Muzealia” możemy prowadzić następujące konta analityczne: 016-01 księga inwentarzowa zbiorów numizmatycznych, 016-02 księga inwentarzowa zbiorów grafiki i rysunku etc. Konto analityczne odpowiadałoby prowadzonej księdze inwentarzowej. Ważne: suma sald kont analitycznych do tego konta to saldo konta 016 – „Muzealia”.

muzealiów w drodze zakupu i darowizn (wymagających często wyceny), w których dokonywanie wpisów w księgach inwentarzowych trwa często dłużej niż 60 dni (termin określony przez rozporządzenie o ewidencjonowaniu zabytków), wskazane jest założenie konta np. 308 – „Rozliczenie zakupu muzealiów”. Na koncie tym księgowość ewidencjonuje na bieżąco zakupy muzealiów, a dopiero po otrzymaniu od głównego inwentaryzatora protokołu o wpisaniu do ksiąg inwentarzowych muzealiów pochodzących z zakupu – dokonuje przeksięgowania z konta rozliczenia zakupu na konto „Muzealia”, zgodnie ze wskazanymi działami. Ponadto dział inwentarzy muzealnych (lub osoby wypełniające zadania inwentaryzatora) dostarcza informacje o wartości muzealiów pozyskanych nieodpłatnie lub w drodze darowizny oraz protokoły wycen muzealiów przyjętych i wpisanych do ksiąg inwentarzowych. Na koniec roku, przed sporządzeniem sprawozdania finansowego, należy uzgodnić wartość muzealiów wpisanych do ksiąg inwentarzowych z kontem „Muzealia”. Jest to uzgodnienie na dzień bilansowy, tzn. w większości instytucji na dzień 31 grudnia.

WYJAŚNIANIE ROZBIEŻNOŚCI

Wartość ksiąg inwentarzowych jest ustalana w trybie narastającym, tj. z uwzględnieniem skutków przeprowadzonej w 1995 r. denominacji, na dzień bilansowy. Doprowadzenie do uzgodnienia powinno zostać poprzedzone analizą ewentualnych błędów. Najczęstsze przyczyny braku zgodności to:

- denominacja ksiąg, która miała miejsce 1 stycznia 1995 r. Niektóre muzea przeprowadziły denominację w księgach inwentarzowych muzealiów poprzez denominację poszczególnych pozycji wpisanych do ksiąg inwentarzowych muzealiów, a inne przez denominację wartości ksiąg inwentarzowych ogółem podsumowanych na 31 grudnia 1994 r. W jednym i drugim przypadku mogły wystąpić różnice między ewidencją wynikającą z ksiąg inwentarzowych muzealiów a ewidencją księgową, którą denominowano ogółem wartościowo,
- różnice wyceny muzealiów (w okresie późniejszym, tj. po denominacji, rozbieżności między stanem wynikającym z ksiąg inwentarzowych a ewidencją księgową). Muzealnicy mogli ujmować w swoich księgach muzealia według ceny zakupu netto (bez podatku od towarów i usług VAT), a księgowość – według ceny nabycia zwiększonej o nieodliczony podatek od towarów i usług VAT albo inne bezpośrednie koszty zakupu (np. podatek od czynności cywilnoprawnych PCC, koszt transportu itp.); wartość muzealiów w księgach rachunkowych mogła zostać zwiększona także o koszty konserwacji[18],
- niedostarczenie przez muzealników do zaksięgowania otrzymanych darowizn albo protokołów wycen darowizn,

18 Por. rozdział 1 – *Wartość początkowa zbiorów*, str. 36–37.

- wprowadzenie do inwentarza zakupionych pod koniec roku muzealiów dopiero w roku następnym, co może wynikać z 60-dniowego terminu wpisu do ewidencji, określonego w rozporządzeniu o ewidencjonowaniu zabytków.

Działania prostujące, zmierzające do uzgodnienia wartości ewidencji muzealiów z księgami rachunkowymi, zależą od przyczyny niezgodności:

- jeśli ustalone błędy wynikają z nieprawidłowego ujęcia wartości muzealiów w księgach inwentarzowych – korektę wartości wprowadza się w księgach inwentarzowych muzealiów,
- jeśli różnice są wynikiem błędów w księgowaniu, to dokonuje się sprostowania ewidencji księgowej muzealiów i odnosi się odpowiednio na pozostałe przychody czy koszty operacyjne,
- jeśli różnice wynikają z nieujęcia w ewidencji księgowej otrzymanych darowizn lub dokonania późniejszej ich wyceny na skutek niedostarczenia dowodów do zaksięgowania – ujmuje się je na koncie „Muzealia” w korespondencji z funduszem instytucji,
- różnice o nieustalonej przyczynie między księgami inwentarzowymi a zapisami księgowymi, jeśli nie przekraczają kwoty istotności ogólnej przyjętej w polityce rachunkowości jednostki, księguje się odpowiednio w księgach rachunkowych na konto pozostałe przychody lub pozostałe koszty operacyjne, a jeśli kwota różnic przekracza kwotę istotności – różnice księguje się na konto „Błąd”. Konto „Błąd” wykazuje się w bilansie jako zysk/stratę z lat ubiegłych z obowiązkiem wyjaśnienia przyczyn błędu w informacji dodatkowej.

RÉSUMÉ

Urszula Pietrzak

Ze względu na niejednolite przepisy regulujące zagadnienia wyceny, ewidencji i kontroli majątku posiadanego przez muzea konieczne jest doprecyzowanie i unormowanie tych zagadnień w przepisach wewnętrznych każdego muzeum. W zależności bowiem od specyfiki, rozmiaru i charakteru posiadanych zbiorów w poszczególnych jednostkach mogą być stosowane różne rozwiązania. Unormowanie procedur i rozstrzyganie istniejących wątpliwości leży w gestii kierownika jednostki – dyrektora muzeum. Warto podkreślić, że nadrzędną kwestią jest sprawowanie kontroli nad zbiorami, co należy rozumieć również jako dbałość o ich zachowanie. Stąd decydując się na stosowanie uproszczeń przy wycenie oraz ewidencji zbiorów, kierownik jednostki powinien przede wszystkim nie dopuścić do utraty tej kontroli. Stosowanie uproszczeń w zakresie ewidencji czy wyceny możliwe jest na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości, pod warunkiem, że wprowadzone uproszczenia nie wpłyną istotnie na obraz sprawozdania finansowego oraz nie zniekształcą wyniku finansowego jednostki, oraz wynikają z § 7 ust. 2 rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków. Spisana i wdrożona przez muzeum polityka rachunkowości jest elementem kontroli zarządczej muzeum. Przykładowe rozwiązania w tym zakresie zawiera załącznik nr 1 do niniejszej publikacji.

Przede wszystkim każde muzeum powinno zdefiniować i doprecyzować politykę zarządzania posiadanymi zbiorami (nie tylko muzealiami). W dokumencie takim powinny zostać zawarte następujące elementy:

- Wskazanie, jakie zbiory posiada muzeum – zdefiniowanie polityki gromadzenia oraz m.in. zasad kwalifikowania do zbiorów obiektów, które nie mają dostatecznie sprecyzowanych definicji ustawowych, np. destruktów czy zbiorów pomocniczych, lub których ewidencjonowanie w muzeum jest problematyczne, np. archiwaliów. Konieczne jest wprowadzenie regulaminu lub instrukcji dotyczących zasad klasyfikacji obiektów w celu właściwego ich przyporządkowania do poszczególnych typów ewidencji.
- Opracowanie zasad ewidencji poszczególnych kategorii zbiorów, w tym zbiorów pomocniczych, z zaznaczeniem, czy oprócz ksiąg inwentarzowych wymagane są kartoteki oraz jakie dane powinny one zawierać (nie dotyczy to muzealiów i depozytów, albowiem dla tych grup minister właściwy ds. kultury określił szczegółowe zasady ewidencji), jak również doprecyzowaniem kwestii związanych z amortyzacją lub kwalifikowaniem jako koszty.
- Unormowania w polityce rachunkowości kont bilansowych lub pozabilansowych prowadzonych dla poszczególnych grup zbiorów pomocniczych w muzeum oraz dotyczące sposobu prezentacji zbiorów muzealnych w sprawozdaniu finansowym.
- Wdrożenie procedury okresowego uzgadniania wartości zbiorów zawartych w księgach inwentarzowych z wartością wpisaną do ewidencji księgowej prowadzonej

wartościowo na kontach bilansowych czy pozabilansowych – w ramach weryfikacji sald – co najmniej na koniec roku i na dzień kontroli zbiorów.

- Ustalenie wykazu kosztów wpływających na wartość początkową muzealiów – będzie to co najmniej cena zakupu netto powiększona o podatek od towarów i usług (VAT) nieodliczony oraz istotne bezpośrednie koszty zakupu. Jeśli koszty transportu, ubezpieczenia, opłaty notarialne, sądowe czy różnice kursowe itp. nie przekraczają przyjętego przez jednostkę progu istotności, mogą być klasyfikowane jako koszty operacyjne jednostki. Rozwiązanie takie znajdzie zastosowanie zwłaszcza przy zakupach obiektów z jednej kolekcji lub w większej liczbie od tego samego sprzedawcy. Ważne jest również ustalenie zasad przeliczania wartości kursowych przy zakupie zbiorów.
- Uregulowania zasad komisyjnej wyceny otrzymanego nieodpłatnie majątku, w tym darowizn.
- Uregulowania zasad, formy oraz częstotliwości kontroli posiadanego przez muzeum majątku oraz jej dokumentowania.

Wprowadzenie jasnych zasad ewidencjonowania, wyceny i kontroli (w tym inwentaryzacji) zbiorów (muzealiów, destruktów, archiwaliów, innych obiektów kwalifikujących się do zbiorów pomocniczych) ma również istotne znaczenie dla pracowników: muzealników i księgowych. Klarowne procedury mogą uprościć czynności związane ze zbiorami: przyjęcie, wycenę, wprowadzanie do ewidencji, inwentaryzację, uzgadnianie sald itd. Pozwolą też niewątpliwie na poprawę współpracy pomiędzy tymi grupami pracowniczymi.

Dobrą praktyką są spotkania muzealników i księgowych przed rozpoczęciem inwentaryzacji czy uzgadniania sald na potrzeby sporządzenia bilansu. Wymiana informacji i wspólne uzgadnianie szczegółów dotyczących procesów obejmujących obowiązki służbowe obu tych grup niewątpliwie pozwalają na lepsze zrozumienie wspólnego celu, jakim jest ochrona i zachowanie dóbr kultury dla przyszłych pokoleń.

Ułatwieniem dla muzeów byłoby jednoznaczne uregulowanie w rozporządzeniu ministra właściwego ds. kultury następujących zagadnień:

- zdefiniowanie wartości początkowej, tj. ceny nabycia muzealium, stanowiącej podstawę wpisu obiektu do ksiąg inwentarzowych muzealiów oraz ujęcia go w księgach rachunkowych,
- zdefiniowanie pojęć destruktu, archiwaliów oraz zbiorów pomocniczych ze wskazaniem ewentualnych rozwiązań ewidencyjnych,
- potwierdzenie, że komisyjna kontrola zbiorów określona w § 3 ust. 6 rozporządzenia o ewidencjonowaniu zabytków spełnia warunki do uznania jej za inwentaryzację w rozumieniu ustawy o rachunkowości.

Jednak z uwagi na różnorodność zbiorów oraz fakt, że obecnie obowiązujące regulacje ujęte są w wielu aktach prawnych, wydaje się, że opracowanie jednolitego aktu prawnego wymagałoby dłuższego czasu i bliskiej współpracy ekspertów zarówno w dziedzinie muzealnictwa, jak i księgowości i finansów publicznych.

Przedstawione w niniejszej publikacji rozwiązania powinny wskazać dyrektorom muzeów kierunek działań mających na celu uporządkowanie kwestii funkcjonowania zbiorów i współpracy z działami księgowymi. Mamy nadzieję, że przykłady praktyczne i zaproponowane wzory zarządzeń okażą się pomocne przy opracowaniu i wdrażaniu konkretnych rozwiązań w Państwa muzeach.

ZAŁĄCZNIK nr 1

ZASADY WYCENY I EWIDENCJI MUZEALIÓW, DESTRUKTÓW I ARCHIWALIÓW W POLITYCE RACHUNKOWOŚCI[1]

Na podstawie art. 10 z uwzględnieniem zapisów zawartych w art. 4 ust. 4 i 4a Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 217) oraz Rozporządzenia Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach (Dz.U. z 2004 r. Nr 202, poz. 2073) ustalam następujące zasady wyceny i ewidencji muzealiów obowiązujące od _____:

1. Muzealia stanowią środki trwałe niepodlegające amortyzacji, obejmowane ewidencją wartościową na koncie 016 według użytkowników (oddziałów, działów). Ewidencja analityczna muzealiów jest prowadzona w księgach muzealiów z obowiązkiem jej uzgodnienia wartościowo do ewidencji księgowej co najmniej na koniec roku oraz na dzień inwentaryzacji.

2. Na wartość początkową muzealiów, podlegającą wpisowi do ksiąg inwentarzowych, składa się w przypadku ich nabycia dla:

- darowizny – wartość wskazana w dokumencie potwierdzającym objęcie w posiadanie (umowie lub innym oświadczeniu woli darczyńcy). W sytuacji gdy dokument potwierdzający przekazanie obiektu nie zawiera ceny podanej dla celów nieodpłatnego nabycia lub zawiera wartość wątpliwą/nierealną, wartość początkową ustala komisja nabytków,
- zakupu – cena zakupu obejmująca kwotę należną sprzedającemu pomniejszoną o podatek od towarów i usług VAT podlegający odliczeniu, wynikająca z umowy, faktury, rachunku lub innego dokumentu potwierdzającego zakup,
- depozytu – wartość wskazana w dokumencie potwierdzającym objęcie w posiadanie (umowie, decyzji administracyjnej),
- decyzji administracyjnej – wartość wskazana w dokumencie potwierdzającym objęcie w posiadanie (np. wyroku sądu, decyzji prokuratora, starosty powiatowego, wojewódzkiego konserwatora zabytków). W sytuacji gdy dokument potwierdzający przekazanie obiektu nie zawiera ceny podanej dla celów nieodpłatnego nabycia, wartość początkową (obiektu lub zespołu archiwalnego w dniu nabycia) ustala komisja nabytków.

---

1 Przedstawione unormowanie ma charakter przykładowy. Zawarte w nim zapisy należy traktować jako rekomendacje, jednostka może modyfikować je w zależności od swoich potrzeb.

3. Po wpisaniu muzealiów do inwentarza poniesione koszty ich rekonstrukcji, rewitalizacji czy renowacji nie zwiększają wartości początkowej. Ujmowane są jako koszty operacyjne jednostki.

4. Nakłady ponoszone na unowocześnienie wpisanych do inwentarza zabytkowych nieruchomości i dostosowanie ich do aktualnych potrzeb oraz poprawę funkcjonowania, jak np. założenie lub wymiana wind, wentylacji, klimatyzacji, monitoringu, nagłośnienia, oświetlenia itp., nie zwiększają wartości początkowej nieruchomości zabytkowych, lecz są wprowadzane na stan środków trwałych zaliczonych do właściwej KŚT i podlegają amortyzacji jak pozostałe środki trwałe.

5. Zabytkowe nieruchomości wpisane do inwentarza muzealnego nie podlegają amortyzacji i są wykazywane w sprawozdaniu finansowym w poz. Budynki i budowle albo w poz. Inne środki trwałe, jak pozostałe muzealia.

6. Destrukty, które mimo zniszczeń posiadają wartość historyczną, artystyczną lub naukową potwierdzoną przez komisję nabytków są traktowane i ewidencjonowane analogicznie do muzealiów i nie są amortyzowane. Ewentualnej wyceny destruktów dokonuje komisja nabytków wg procedur i zasad przewidzianych przy wycenie muzealiów. Destrukty są ujmowane w odrębnej księdze inwentarzowej uzgadnianej wartościowo do konta 015 – „Destrukty”.

7. Destrukty, które w dniu nabycia mają jedynie potencjał, by dopiero w wyniku upływu czasu, po rekonstrukcji, rewitalizacji, renowacji czy konserwacji uzyskać wartość historyczną, artystyczną lub naukową, są traktowane przy nabyciu jak materiały, a więc klasyfikowane jako koszty zużycia materiałów i obejmowane ewidencją pozabilansową ilościowo-wartościową albo ilościową w odrębnych księgach inwentarzowych destruktów.

8. Archiwalia, mające dużą wartość historyczną, poznawczą czy naukową dla muzeum, mogą być traktowane podobnie jak zbiory biblioteczne. Ich zakup może być amortyzowany jednorazowo, podobnie jak w przypadku zbiorów bibliotecznych, i obejmowany odrębną księgą inwentarzową w bibliotece z obowiązkiem uzgodnienia do wydzielonego analitycznie konta 014 – „Zbiory biblioteczne – Archiwalia” lub do odrębnego konta księgowego, np. 015 – „Archiwalia” – jeśli księgi inwentarzowe archiwaliów będą prowadzone ilościowo-wartościowo w dziale głównego inwentaryzatora. Archiwalia można także objąć tylko ewidencją pozabilansową ilościową lub ilościowo-wartościową z obowiązkiem uzgodnienia do konta pozabilansowego, np. 095 – „Archiwalia”.

ZAŁĄCZNIK nr 2

ZASADY KONTROLI MAJĄTKU OBJĘTEGO EWIDENCJĄ POZABILANSOWĄ W MUZEUM[1]

Zarządzenie nr _____/20_____ z dnia _____

dyrektora _____

w sprawie kontroli zbiorów pomocniczych, zbiorów bibliotecznych, archiwaliów i wyposażenia objętych ewidencją pozabilansową ilościową lub ilościowo-wartościową w muzeum _____.

Na podstawie art. 4 ust. 4 i 4a Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz.U. z 2021 r., poz. 217 z późn. zm.) ustalam zasady kontroli majątku objętego ewidencją pozabilansową ilościową, jak również ilościowo-wartościową w muzeum _____.

§ 1

Cel i istota kontroli majątku objętego ewidencją pozabilansową

1. Kontrolę majątku muzeum objętego zgodnie z polityką rachunkowości ewidencją pozabilansową, co dotyczy w szczególności:

a/ zbiorów pomocniczych o wartości nieprzekraczającej netto 1500/3500 zł[2],

b/ zbiorów bibliotecznych i archiwaliów,

c/ destruktów,

d/ pozostałego wyposażenia,

przeprowadza się na podstawie zarządzenia dyrektora instytucji.

2. Celem kontroli jest ustalenie rzeczywistego stanu majątku określonego w pkt 1 na oznaczony moment (dzień) i na tej podstawie:

a/ doprowadzenie danych wynikających z ewidencji pozabilansowej do zgodności ze stanem rzeczywistym,

b/ rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych (współodpowiedzialnych) za powierzone im mienie,

c/ dokonanie oceny gospodarczej przydatności składników majątku jednostki,

d/ przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarce majątkiem jednostki.

---

1 Przedstawione unormowanie ma charakter przykładowy. Zawarte w nim zapisy należy traktować jako rekomendacje, jednostka może modyfikować je w zależności od swoich potrzeb.

2 Kwotę graniczną jednostka ustala w polityce rachunkowości we własnym zakresie, uwzględniając zapisy o środkach trwałych.

§ 2

Zakres i techniki kontroli majątku objętego ewidencją pozabilansową

1. Rzeczywisty stan składników majątku objętych ewidencją pozabilansową ustala się drogą porównania stanu wynikającego z ewidencji pozabilansowej ze stanem rzeczywistym w celu stwierdzenia różnic ilościowych.

2. W przypadku obiektów posiadających nadane numery inwentarzowe (np. zbiorów bibliotecznych) kontrola może być przeprowadzona w formie skontrum, które polega na przygotowaniu arkuszy skontrowych i odkreśleniu poszczególnych obiektów wchodzących w skład kontrolowanego majątku ze wskazaniem w formie legendy – czy znajdują się one np. na sali wystawowej, są wypożyczone na podstawie rewersów bądź kart itp.

3. W przypadku braku numerów inwentarzowych potwierdzeniem dokonania kontroli jest odciśnięcie pieczątki, np. o treści I/rok (dwucyfrowy), w ewidencji pozabilansowej przez osoby dokonujące kontroli.

4. Po przeprowadzonej kontroli porównującej stan faktyczny z prowadzoną ewidencją kontrolujący sporządzają protokół określający zakres przeprowadzonej kontroli oraz zawierający wykaz różnic – niedoborów i nadwyżek – a także ustalenia ich przyczyn na podstawie pisemnych wyjaśnień osób odpowiedzialnych za powierzony majątek.

5. Protokół kontroli podlega zatwierdzeniu przez dyrektora wraz z decyzją co do winy lub braku winy osób odpowiedzialnych za stan majątku oraz braki.

6. Zatwierdzony przez dyrektora protokół kontroli jest podstawą do wykreślenia z ewidencji stwierdzonych niedoborów lub wpisania do ewidencji nadwyżek.

§ 3

Terminarz i częstotliwość kontroli składników majątku objętych ewidencją pozabilansową

1. Terminy i częstotliwość kontroli majątku objętego ewidencją pozabilansową ustala dyrektor w wieloletnim planie inwentaryzacji.

2. Składniki majątku, o których mowa w pkt 1, winny być poddane kontroli nie rzadziej niż co 4/5/6/10[3] lat.

3. Składniki majątku zagrożone kradzieżą lub zaginięciem oraz szczególnie przydatne dla jednostki powinny być kontrolowane nie rzadziej niż co 4/5[4] lat w drodze spisu z natury.

§ 4

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podpisania z mocą od _____.

---

3 Można podać różną częstotliwość kontroli dla poszczególnych składników majątku muzeum.

4 Należy podać konkretny przedział czasowy. Wskazane jest także zapisanie w dokumencie, o jaki rodzaj majątku chodzi.

ZAŁĄCZNIK nr 3

ZASADY EWIDENCJI ZBIORÓW POMOCNICZYCH MUZEUM[1]

Na podstawie § 7 ust 3 Rozporządzenia Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach (Dz.U. z 2004 r. Nr 202, poz. 2073) ustalam następujące zasady ewidencji zbiorów pomocniczych obowiązujące w muzeum _____.

1. Zgodnie z § 4 ust. 2 Rozporządzenia Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie ewidencjonowania zabytków do zbiorów pomocniczych zalicza się w muzeum w szczególności współczesne kopie zabytków rzemiosła artystycznego, rzeźby, malarstwa, grafiki, które wchodzą w skład wyposażenia wnętrz pałacowych lub służą celom wystawowym i które nie podlegają wpisowi do inwentarza muzealnego.

2. Jeśli wartość składników majątku zakwalifikowanych zgodnie z pkt 1 do zbiorów pomocniczych przekracza kwotę 10 tys. zł (netto plus VAT niepodlegający odliczeniu) – to winny zostać zaliczone do właściwej KŚT (Klasyfikacji Środków Trwałych) i być ewidencjonowane jak środki trwałe z amortyzacją sukcesywną ustaloną w tabeli amortyzacyjnej.

3. Przedmioty w przedziale np. od 3500 do 10 tys. zł (netto plus VAT niepodlegający odliczeniu) są także kwalifikowane do środków trwałych i amortyzowane w 100% oraz ewidencjonowane na odrębnym koncie księgowym: 017 – „Zbiory pomocnicze”[2], a ich umorzenie na koncie 075 – „Umorzenie zbiorów pomocniczych”, oraz objęte ewidencją w księgach inwentarzowych zbiorów pomocniczych w poszczególnych działach muzeum, których dotyczą.

4. Zbiory pomocnicze objęte ewidencją środków trwałych są inwentaryzowane w drodze spisu z natury co 4 lata, jak pozostałe środki trwałe.

5. Zbiory pomocnicze o wartości historycznej – np. dary i pamiątki – są traktowane jak muzealia[3] i w związku z tym prowadzi się dla nich odrębne księgi ewidencyjne oraz dokumentację ewidencyjną. Nie są one amortyzowane, lecz obejmowane ewidencją bilansową na wydzielonym odrębnym koncie księgowym lub koncie analitycznym muzealiów.

---

1 Przedstawione unormowanie ma charakter przykładowy. Zawarte w nim zapisy należy traktować jako rekomendacje, jednostka może modyfikować je w zależności od swoich potrzeb.

2 Lub na koncie 010.

3 Sposób traktowania tych zbiorów zależy od decyzji kierownika jednostki.

6. Na wniosek muzealników zatwierdzony przez dyrektora niektóre grupy zbiorów pomocniczych mogą być objęte ewidencją pozabilansową ilościowo-wartościową lub tylko ilościową. Dotyczy to zwłaszcza zbiorów pomocniczych wykorzystywanych do celów dydaktycznych, informacyjnych czy innej działalności. Zbiory te są inwentaryzowane w tym samym czasie co muzealia w drodze spisu z natury lub skontrum.

7. Dla zbiorów pomocniczych objętych ewidencją ilościowo-wartościową w działach muzealnych oraz księgową na koncie 017 – „Zbiory pomocnicze" prowadzi się skrócone karty ewidencyjne zawierające podstawowe dane dotyczące przedmiotu, ważne z punktu widzenia jego przydatności w wykorzystaniu do przyszłej konserwacji czy innej działalności.

8. Przedmioty wpisane do rejestru pomocniczego prowadzonego pozabilansowego można poddać wycenie, choć nie ma bezwzględnie takiej potrzeby – decyzję w tym zakresie podejmuje kierownik działu, w którym ewidencja jest prowadzona. Wartość przedmiotów wpisanych do rejestrów pomocniczych powinna być uzgadniana z księgami rachunkowymi do właściwych kont pozabilansowych co najmniej na koniec roku i na dzień kontroli.

9. Zbiory pomocnicze objęte ewidencją pozabilansową są kontrolowane w formach i z częstotliwością przewidzianą w zarządzeniu wydanym dla pozostałych składników majątku objętego ewidencją pozabilansową. Formą kontroli zbiorów pomocniczych, jeśli są nadane numery inwentarzowe, może być skontrum lub weryfikacja z natury z prowadzoną ewidencją.

10. Niezależnie od formy kontroli, w ewidencji pomocniczej zbiorów pomocniczych na dowód kontroli winna być odciśnięta pieczątka o treści: I/dwucyfrowy rok kontroli.

11. Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podpisania z mocą od _____.

BIOGRAMY

Marta Dudek

Muzeum Historii Żydów Polskich Polin, radca prawny,
kierownik Sekcji Obsługi Prawnej i Zamówień Publicznych

Radca prawny, wpisana na listę przez Okręgową Izbę Radców Prawnych w Warszawie. Od 2012 r. związana z muzealnictwem. Swoją pracę na rzecz instytucji kultury rozpoczęła w Muzeum Łazienki Królewskie w Warszawie, obecnie jest związana z Muzeum Historii Żydów Polskich POLIN, w którym kieruje zespołem prawników oraz specjalistów ds. zamówień publicznych. Ukończyła Szkołę Praw Własności Intelektualnej im. H. Grocjusza w Krakowie oraz studia podyplomowe z prawa zamówień publicznych na Uczelni Łazarskiego. Jest wykładowcą w Szkole Prawa Procesowego mec. Agaty Rewerskiej AD Exemplum. Podczas pracy w muzeum największym wyzwaniem jest dla niej różnorodność zagadnień prawnych, z jakimi spotyka się każdego dnia oraz łączenie wiedzy i doświadczenia z wielu obszarów, pozwalające wypracować najlepsze rozwiązania. Członek wspierający Polskiego Stowarzyszenia Inwentaryzatorów Muzealnych.

Agnieszka Frączkowska-Pyra

Muzeum Archeologiczno-Historyczne w Głogowie,
Główny Inwentaryzator

Z wykształcenia archeolog. Swoją przygodę z muzealnictwem i ewidencją zbiorów archeologicznych rozpoczęła w 2014 r. pracą w Ośrodku Studyjno-Magazynowym Zabytków Archeologicznych oddziale Muzeum Archeologiczno-Historycznego w Głogowie. Od 2015 r. członkini zespołu nowo powstałej w muzeum Pracowni Głównego Inwentaryzatora Zbiorów, odpowiedzialna m.in. za opracowanie i wdrożenie standardów nabywania nowych obiektów do kolekcji dla wszystkich obowiązujących w muzeum kategorii zbiorów. Od 2016 r. p.o. Głównego Inwentaryzatora Zbiorów i kierownik pracowni, w 2019 r. przekształconej w Dział Głównego Inwentaryzatora Zbiorów. Obecnie już jako Główny Inwentaryzator Zbiorów i kierownik działu sprawuje opiekę nad całością prac związanych z ewidencją zbiorów w Muzeum Archeologiczno-Historycznym w Głogowie. Członkini Polskiego Stowarzyszenia Inwentaryzatorów Muzealnych.

Bogusława Klat

Zamek Królewski w Warszawie – Muzeum,
zastępczyni Głównego Inwentaryzatora

Absolwentka Uniwersytetu Warszawskiego, historyczka sztuki i muzealniczka. Absolwentka podyplomowych studiów muzealniczych. Od 1996 r. związana z Zamkiem Królewskim w Warszawie. Początkowo, jeszcze jako studentka, prowadziła lekcje muzealne dotyczące historii wnętrz zamkowych. Następnie zatrudniona w Dziale

Głównego Inwentaryzatora, w którym realizowała zadania związane z organizacją wystaw czasowych. Od 2011 r. pełni funkcję zastępczyni Głównego Inwentaryzatora. Nadzoruje przyjmowanie i ewidencjonowanie zbiorów, współtworzy regulaminy i prowadzi dokumentację, organizuje inwentaryzację zbiorów z pełnym wykorzystaniem muzealnej bazy danych. Przeprowadziła pilotażową inwentaryzację zbiorów z wykorzystaniem kodów kreskowych. Zajmuje się sprawami związanymi z użyczaniem zbiorów w depozyt. Jest współzałożycielką Polskiego Stowarzyszenia Inwentaryzatorów Muzealnych i od momentu jego powstania w 2015 r. do chwili obecnej jest aktywną członkinią zarządu Stowarzyszenia. W latach 2018–2020 pełniła funkcję sekretarz zarządu PSIM. Członek Stowarzyszenia Muzealników Polskich.

Beata Majchrzak

Zamek Królewski w Warszawie – Muzeum,
zastępca Głównego Księgowego

Absolwentka Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, kierunek rachunkowość, posiada certyfikat Ministerstwa Finansów uprawniający do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Od 2006 r. pracuje w Zamku Królewskim w Warszawie w dziale finansowym, realizuje zadania związane z prowadzeniem ksiąg rachunkowych zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz pełni nadzór nad pracą działów księgowo-finansowych. Od 2017 r. pełni funkcję zastępcy Głównego Księgowego, odpowiedzialna m.in. za przygotowanie i sporządzanie sprawozdań finansowych, współpracę z pracownikami komórek merytorycznych, w tym z działem Głównego Inwentaryzatora w zakresie dotyczącym zakupu, ewidencji i uzgodnień sald zbiorów muzealnych.

Aldona Modrzewska

Muzeum Historii Żydów Polskich POLIN,
kierowniczka Działu Zbiorów

Absolwentka studiów podyplomowych Master of Administration MBA-SGH, historii sztuki na Uniwersytecie im. Kardynała Stefana Wyszyńskiego i kulturoznawstwa na Uniwersytecie Łódzkim. Od 2016 r. kierowniczka Działu Zbiorów Muzeum Historii Żydów Polskich POLIN. Doświadczenie na stanowisku inwentaryzatora zdobywa od początku swojej kariery zawodowej, tj. od 2009 r., gdy zaczęła pracę w Zamku Królewskim w Warszawie, gdzie odpowiadała za obsługę wystaw czasowych, transporty zbiorów oraz ich użyczenia do innych instytucji. Zdobyła tam również doświadczenie w digitalizacji zbiorów, organizując pracownię digitalizacyjną oraz wdrażając proces digitalizacji w muzeum. Obecnie organizuje, nadzoruje i wspiera pracę opiekunów i opiekunek zbiorów, inwentaryzatorek i opiekunek magazynów muzealnych, konserwatorek, specjalistów ds. digitalizacji i udostępniania zbiorów oraz fotografów.

Jest współzałożycielką Polskiego Stowarzyszenia Inwentaryzatorów Muzealnych i od momentu jego powstania w 2015 r. do chwili obecnej – aktywnym członkiem zarządu Stowarzyszenia. Członkini zarządu PSIM od 2015 r., prezeska zarządu w latach 2018–2020.

Ewa Ostapowicz

Ekonomistka,
pracownik Uniwersytetu Warszawskiego

Absolwentka studiów podyplomowych na kierunku zarządzanie i rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych. Autorka wielu publikacji dotyczących zarzadzania i rachunkowości w instytucjach kultury, w tym m.in. *Kontrola zarządcza w instytucjach kultury*, *Zamknięcie roku w instytucjach kultury*, *Rozwiązania największych problemów dotyczących planu finansowego instytucji kultury* oraz współautorka pozycji *Wzory najważniejszych dokumentów niezbędnych w instytucjach kultury*.

Urszula Pietrzak

Biegły rewident nr 7135,
prezes Biura Audytorskiego „Fk-Bad” sp. z o.o. w Krakowie

Absolwentka Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, od 1998 r. prezes Biura Audytorskiego „Fk-Bad” sp. z o.o. w Krakowie specjalizującego się w badaniu sprawozdań finansowych, udzielaniu doradztwa oraz świadczeniu innych usług dla jednostek sektora finansów publicznych, w tym w szczególności instytucji kultury. Praktyk i trener z kilkunastoletnim doświadczeniem w zakresie prowadzenia wykładów dla służb finansowo-księgowych instytucji kultury. Autorka publikacji *Plan kont z komentarzem dla instytucji kultury* (cztery wydania, ostatnie w 2020 r.) oraz *Budżet zadaniowy i wydatki strukturalne w instytucjach kultury*, wydanych przez ODDK w Gdańsku, autorka szeregu publikacji w miesięczniku „Prawo i finanse w kulturze”.

Magdalena Podgórzak

Muzeum Narodowe w Gdańsku,
inwentaryzator

Absolwentka historii sztuki oraz studiów podyplomowych Ochrona dziedzictwa kulturowego regionu Morza Bałtyckiego na Uniwersytecie Gdańskim, wieloletni pracownik Działu Głównego Inwentaryzatora Zbiorów Muzeum Narodowego w Gdańsku, odpowiedzialna za kwestie związane z ewidencją zbiorów, sekretarz muzealnej komisji zakupów, od 2020 r. kustosz Pracowni Ceramiki w Oddziale Sztuki Dawnej MNG. Uczestniczyła w szkoleniach organizowanych przez NIMOZ, m.in. z zakresu

praw autorskich, brała czynny udział w projektach digitalizacyjnych oraz projektach MKiDN, obejmujących badania strat wojennych, realizowanych przez Muzeum Narodowe w Gdańsku (w tym w 2017 r. jako koordynator projektu „Digitalizacja szklanych negatywów"). Współautorka publikacji *Hans Memling. Sąd Ostateczny z Muzeum Narodowego w Gdańsku*, stanowiącej kompendium aktualnej wiedzy na temat dzieła.

Joanna Sląga

Muzeum Uniwersytetu Jagiellońskiego,
wieloletni Główny Inwentaryzator, zastępca dyrektora

Magister prawa, muzealnik, kustosz i Główny Inwentaryzator Muzeum Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, od 2020 r. zastępca dyrektora. Zajmuje się zagadnieniem ochrony zbiorów muzealnych, ich statusem oraz specyfiką kolekcji uniwersyteckich jako części dziedzictwa akademickiego. Jako członek Komisji Rektorskiej ds. Dziedzictwa Uniwersytetu Jagiellońskiego i Uniwersytetu Jagiellońskiego Collegium Medicum aktywnie uczestniczy w pracach nad stworzeniem efektywnych i adekwatnych metod ewidencji i inwentaryzacji różnorodnych kolekcji gromadzonych przez instytucje, jakimi są uczelnie. W tej materii współpracuje także z jednostkami muzealnymi na innych uniwersytetach. Od 2017 r. jako sekretarz, a następnie wiceprezes Stowarzyszenia Muzeów Uczelnianych pozostaje także aktywnie zaangażowana w projekty i przedsięwzięcia na rzecz integracji polskiego środowiska muzeów uczelnianych, zabezpieczania i efektywnych sposobów wykorzystania uniwersyteckich kolekcji, jak również promocji idei materialnego i niematerialnego dziedzictwa akademickiego. Na tej płaszczyźnie współpracuje także w strukturach sieci europejskich konsorcjów, w tym jako członek UMAC, Coimbra Heritage Working Group, Universeum oraz w ramach sojuszu UNA Europa. Członkini Polskiego Stowarzyszenia Inwentaryzatorów Muzealnych, w 2020 r. sekretarz zarządu.

Agnieszka Wąsik

Muzeum Archeologiczno-Historyczne w Głogowie,
Główny Księgowy

Absolwentka Akademii Rolniczej we Wrocławiu. Studia podyplomowe w zakresie rachunkowości i finansów przedsiębiorstw ukończyła na Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu. Ukończyła także kurs księgowości w Stowarzyszeniu Księgowych o. Legnica oraz kurs archiwizacji dokumentów w Miedziowym Centrum Kształcenia Kadr w Lubinie. Posiada certyfikat zarządzania projektami zgodnie z metodyką PRINCE2. Z księgowością związana od ponad 20 lat. Przez ponad trzy lata pracowała jako główny księgowy w Zespole Szkół nr 3 w Głogowie, a od 16 lat pracuje jako główny księgowy w Muzeum Archeologiczno-Historycznym w Głogowie. Przez cztery

lata kierowała Zespołem Ekonomiczno-Administracyjnym Szkół w Gminie Jerzmanowa. Posiada certyfikat księgowy Ministra Finansów nr 3323/2003. Prowadzi biuro rachunkowe obsługujące kompleksowo zarówno w zakresie finansowym, jak i kadrowym podmioty gospodarcze osób fizycznych, spółki prawa handlowego oraz stowarzyszenia i fundacje. Ma doświadczenie w rozliczaniu projektów w ramach programów unijnych, Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego i Narodowego Instytutu Dziedzictwa, Ministerstwa Edukacji Narodowej, Rządowego Programu na rzecz Aktywności Społecznej Osób Starszych na lata 2014–2020, Narodowego Instytutu Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego oraz Regionalnych Programów Operacyjnych.

Małgorzata Zatorska

Muzeum Literatury,
Główny Księgowy

Absolwentka Uniwersytetu Warszawskiego (finanse, rachunkowość i ubezpieczenia), Wyższej Szkoły Finansów i Zarządzania w Warszawie (audyt i kontrola finansowa, psychologia) oraz Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego (studia podyplomowe: podatki i kadry). Od 2008 r. pracuje w działach księgowych dużych muzeów warszawskich. Od 2016 r. pracowała na stanowisku Głównego Księgowego m.in. w Muzeum Łazienki Królewskie w Warszawie, Muzeum Historii Żydów Polskich Polin, Narodowym Muzeum Techniki, Muzeum Literatury im. Adama Mickiewicza w Warszawie. Odpowiadała za bezpośredni nadzór nad rozliczeniem zadań inwestycyjnych i miękkich, jak również samodzielne rozliczenie kilkudziesięciu projektów finansowanych ze środków MF EOG, POIiŚ, NFoŚGW oraz z różnych źródeł prywatnych i publicznych. Członek zespołów ds. realizacji projektów finansowanych ze środków UE oraz MF EOG. Wielokrotnie współpracowała przy realizacji projektów kulturalnych prowadzonych przez organizacje pozarządowe. Posiada doświadczenie w pozyskiwaniu środków (w tym unijnych) na realizację projektów kulturalnych, ich produkcję oraz rozliczanie. Przez 15 lat prowadziła własną działalność gospodarczą. Członkini wspierająca Polskiego Stowarzyszenia Inwentaryzatorów Muzealnych.

PUBLIKACJA WYDANA PRZEZ
POLSKIE STOWARZYSZENIE INWENTARYZATORÓW MUZEALNYCH
W RAMACH DZIAŁALNOŚCI STATUTOWEJ

Polskie Stowarzyszenie
PSIM
Inwentaryzatorów Muzealnych

Redakcja merytoryczna:

Bogusława Klat, Aldona Modrzewska

Redakcja księgowa:

Urszula Pietrzak, Ewa Ostapowicz

Redakcja prawna:

Mec. Marta Dudek

Redakcja językowa i korekta tekstu:

Marta Elas

Koordynacja prac wydawniczych:

Bogusława Klat, Aldona Modrzewska

Projekt graficzny, skład i łamanie:

Zofia Tomaszewska

Warszawa 2021

ISBN: 978-83-963100-0-2

Działalność statutową wsparli:

Marsh

MobileMS

W publikacji wykorzystano obraz
Zbigniewa Strzyżyńskiego *Współodczuwanie III*

Polskie Stowarzyszenie
PSIM
Inwentaryzatorów Muzealnych