

Господарські процеси або процеси операційного циклу – постачання (придбання), виробництво, реалізація (збут) відображають процес кругообороту капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин [8, с. 177].

Вперше ідею відображення кругообороту вартостей засобів обґрунтував французький економіст Франсуа

Кене (1694-1774) у розробленій ним "Економічній таблиці кругообороту капіталу".

Необоротні активи, незважаючи на назву, також мають визначений цикл обороту, який схематично наведено на рис. 1.

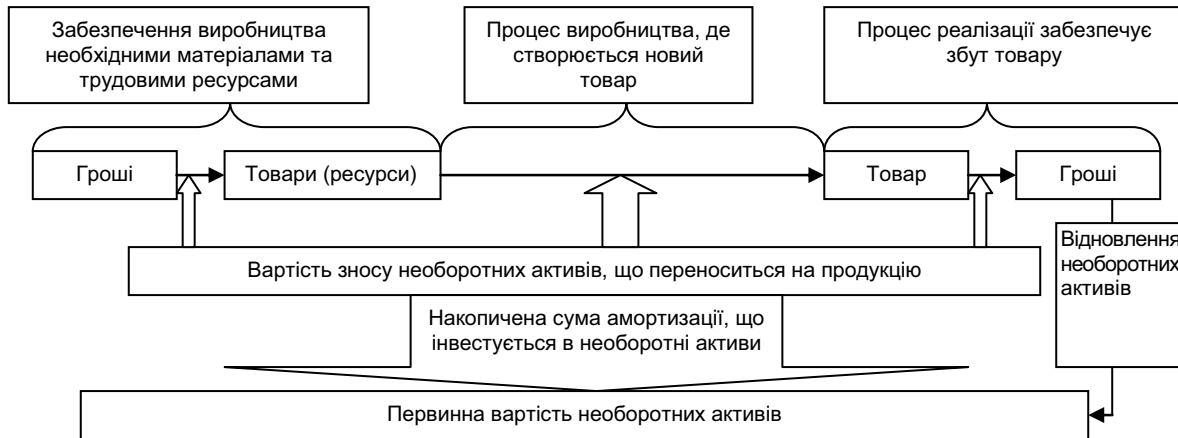


Рис. 1. Характер руху необоротних активів в процесі кругообороту капіталу [сформовано автором]

Як видно з наведеного рисунка, необоротні активи в процесі повного циклу вартісного кругообігу проходять три основні етапи.

На першому етапі сформовані підприємством необоротні активи (основні засоби і нематеріальні активи) в процесі свого використання і зносу переносять частину своєї вартості на готову продукцію; цей процес здійснюється протягом багатьох операційних циклів і триває до повного зносу окремих видів необоротних активів. На другому етапі в процесі реалізації продукції знос необоротних активів накопичується на підприємстві у формі амортизаційних відрахувань. На третьому етапі амортизаційні засоби як частина власних фінансових ресурсів підприємства спрямовуються на відновлення діючих (поточний і капітальний ремонт) або придбання нових видів необоротних активів. Період часу, протягом якого відбувається повний цикл кругообігу вартості конкретних видів необоротних активів, характеризує термін їхньої служби.

Висновки. Вивчення порядку позиціонування необоротних активів в системі кругообороту капіталу підприємства показало, що категорія "необоротні активи" порізно трактується в економічній теорії та бухгалтерському обліку. Так, в економічній теорії під необоротни-

ми активами розуміють вилучені підприємством з господарського обороту власні кошти, які обліковуються на балансі. У бухгалтерському обліку до необоротних активів відносяться активи, призначені для використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік). Тобто вони обслуговують декілька циклів виробництва, не змінюючи при цьому своєї натуральної форми.

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. (зі змінами і доповненнями). 2. П(С)БО 2 "Баланс", затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р. (зі змінами і доповненнями). 3. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України, затверджена Постановою Правління Національного Банку України № 480 від 20.12.2005 р. 4. Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 353 від 05.03.2008 р. 5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: Практичний посібник. – К.: Лібра, 2004. – 880 с. 6. Коблянська О.І. Фінансовий облік: Навч. посіб. – К.: Знання, 2007. – 472 с. 7. Фірсова С.М., Гарасюта О.В. Особливості внутрішнього контролю використання необоротних активів підприємства // Науковий вісник НЛТУ України, 2006, вип. 16.6. – с. 184-187. 8. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2008. – 553 с. 9. www.ukrstat.gov.ua – офіційний сайт Державного комітету статистики України.

Надійшла до редколегії 09.03.10

В. Швець, канд. екон. наук, доц.,
Ю. Радилицький, ас.

ІСТОРИЧНЕ ПІДґРУНТЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто історичний досвід функціонування суб'єктів незалежного фінансового контролю на території Галичини. Досліджено організаційну побудову, підстави та форми здійснення ревізій, їх роль у житті кооперативних спілок. Встановлено зміст та призначення підсумкового документу ревізії.

Article examines historical experience of the subjects of independent financial control functioning in Galicia. Organizational structure, reasons and forms of auditing, their role in the cooperative unions are investigated. Meaning and purpose of the outcome of audit is found.

Наближається завершення другого десятикря років з початку розбудови в Україні національної системи фінансового контролю. Однак із багатьма здобутками в царині фінансового контролю (створення державних інституцій, нормативно-правове забезпечення, застосування досвіду зарубіжних країн), ще досі не вдалось

створити економічної та ефективної системи контролю, усунути розбіжності в понятійному апараті, уникнути дублювання в контрольно-ревізійній роботі. Не зважаючи на широкий спектр науково-дослідницької роботи по даній проблематиці "білою плямою" залишається історичний досвід розбудови фінансового контролю на

українських землях. Цей досвід має два основних джерела: першим, найбільш відомим, є досвід діяльності контрольно-ревізійних органів, який сформовано у адміністративно-командній системі СРСР і широко освітлений у літературі оскільки діяльність цих органів контролю не переривалась і вони органічно трансформувались в ГоловКРУ після відновлення незалежності України. Друге джерело – досвід фінансового контролю який формувался і функціонував в умовах ринкової економіки на західноукраїнських землях, – недостатньо вивчений і досліджений, однак є більш цікавий саме тим, що на відміну від території України, де діловодство суб'єктів господарювання здійснювалось тільки російською мовою, а на західних землях (у складі Австро-Угорщини) дозволялось це робити українською мовою.

Метою статті є висвітлення питання історичного досвіду розвитку фінансового контролю на західноукраїнських землях та його впливу на сучасний розвиток.

Дослідимо діяльність такої важливої інституції в економічній історії нашої Батьківщини, як Ревізійний Союз Українських Кооператив (РСУК). Організований рівно 105 років тому назад у Львові, РСУК спочатку діяв під назвою Крайовий Союз Ревізійний, оскільки його головною метою було проведення ревізій на території краю Галичина, що входила тоді до складу Австро-Угорської імперії. Першопричиною створення даної інституції була потреба в об'єднанні та концентрації сил кооперативів, які були на той час основною формою підприємництва, для взаємодопомоги в організаційно-правовому забезпеченні і добуванні дешевого кредиту. Правовим підґрунтям створення вищезгаданого Союзу став прийнятий у Австро-Угорській імперії закон 1903 р. про обов'язковість проведення ревізій кооперативів один раз у два роки [1]. Згідно прийнятого закону кооперативи були зобов'язані запрошувати з торговельного суду ревізора для проведення перевірки діяльності спілки один раз на два роки. Водночас, відповідно до цього закону існувала альтернатива – звернутись до ревізійного союзу, де контрольно-ревізійна робота здійснювалась на договірних засадах (тогочасний незалежний фінансовий контроль). Таким чином, за ініціативою Крайового Союзу Кредитового у Львові 18 січня 1904 року було зареєстровано Крайовий Союз Ревізійний, який очолив доктор права Кость Левицький. У коло завдань даної структури входили: по-перше, організація нових спілок (кредитових, торговельних, промислових і сільськогосподарських); по-друге, проводити ревізії їх устрою і діловодства; по-третє, сприяння розвитку кооперативів через допомогу їм у правильності ведення обліку, надання їм методичної допомоги, а також вироблення для них дешевого кредиту; по-четверте, збір та оголошення статистичних даних про розвиток союзних спілок, як основи формування економічного підґрунтя української державності. Передбачався наступний порядок вступу кооперативних спілок до союзу. Кожне зареєстроване у торговельному суді товариство повинно відразу було заявити про свій вступ в члени союзу, тому що в іншому випадку суд висилав за рахунок кооперативу свого ревізора для проведення ревізії. Вступаючи в члени ревізійного союзу треба було сплатити вступний внесок – "вписового" – 20 корон австрійської валюти [2]. А річні внески регулювались загальним зборами РСУК в діапазоні від 40 до 600 корон. Наприклад, для кредитових товариств на початку встановлювалась річна плата у розмірі 0,5 корони від кожної тисячі позичок, визнаних у балансі, а решта спілок вносили річних 3% від прибутку. Слід зауважити, що ці кошти були приблизно у десять разів нижчими, ніж оплата ревізора з торговельного суду, який належав до високого рангу державних службовців.

Кооперативи зобов'язані були оплачувати його проїзд, подвійні витрати на харчування та оплату за кожен день роботи. Управління РСУК здійснювалось радою, до складу якої входили в перші роки від заснування поважні особи – Голова доктор Кость Левицький; заступник голови – доктор Стефан Федак; контролер – доктор Теофіль Кормош. Серед членів ради були доктор Іван Драгомирецький, доктор Ярослав Кулачковський, священник о. Остап Нижанковський, доктор Євген Олесницький, доктор Льонгін Озаркевич, доктор Микола Шухевич.

Ревізійний союз мав також постійних ревизорів, а саме: Омеляна Саєвича, Мануїла Павлюка, Івана Петрушевича. Усі з перерахованих персоналій належать до визначних українських діячів, які внесли вагомий вклад у розвиток як кооперативного руху, так і фінансового контролю. Працівники РСУК видавали підручники українською мовою з бухгалтерського обліку, що виступали у якості організаційно-методичного забезпечення кооперативних спілок, а також служили контрольними параметрами при проведенні ревізій. Зокрема, Т.Кормош підготував і видав два підручники для ведення кооперативних спілок (1895, 1912), К.Левицький у співавторстві видав порадник для громадських писарів, М.Павлюк підготував і через РСУК видав порадник у книговодстві для кредитових спілок. Участь у ревізійному союзі визначних українських постатей зумовила активне розширення діяльності цієї структури. Так, якщо у 1906 році членом союзу було 161 товариство, у 1912 році їх число складало вже 557 спілок, а наприкінці тридцятих років РСУК об'єднував понад 3500 кооперативів [3]. Найвищим керівним органом РСУК були загальні збори членів, які відбувались один раз на рік. У їх компетенції були вибори голови союзу і ради, затвердження звітів діяльності ради і виконавчих органів, затвердження бюджету РСУК, а також встановлення суми річного внеску для членів РСУК. Рада РСУК призначала дирекцію, затверджувала постійних ревизорів і службовців, а також санкціонувала найважливіші постанови дирекції. Постійним виконавчим органом Ради РСУК була її президія, до якої належали: голова ради, два заступники, секретар і скарбник. Уся виконавча діяльність розділялась між відділами, яких було чотири, а саме: фінансово-адміністративний; ревізійний; організаційний і юридичний. Найбільш численним був ревізійний відділ, у якому в 1938 році із усіх працівників РСУК (112 осіб) було задіяно 53 особи (50 ревизорів). До 1934 ревизорів призначувала Рада РСУК; однак згодом новий кооперативний закон вимагав додатково спеціального іспиту ревизорів й підтвердження їх Державною Кооперативною Радою. З розвитком кооперації при Ревізійному Відділі РСУК утворені були спеціалізовані групи ревизорів за видами спілок, які окремо ревизували кредитові кооперативи, молочарські, міські споживчі, сільськогосподарські, різні інші. Ревизори, як найдосвідченіші фахівці з бухгалтерського обліку та керовані ідеями створення економічного підґрунтя української державності поширювали свій досвід через друковані органи. Першим таким часописом був "Економіст" (з 1904 р.), а згодом при ньому виходив щомісячний додаток "Самопоміч" (1909-1914 рр.). З 1921 року основними друкованими органами РСУК стають тижневик "Господарсько-кооперативний часопис" (1921-1944 рр.) і місячник "Кооперативна Республіка" (1928-1939 рр.). Окрім періодики видавались підручники бібліотеки РСУК (більше 80-ти книжок).

Взаємовідносини між Ревізійним Союзом і кооперативними спілками були закріплені у статуті кооперативів, які розроблялись і друкувались РСУК [4]. Відповідно до розділу статуту "Законна ревизія", вказувалось, що для забезпечення відповідності приписам з приводу

ревізій кооператив вступає у члени РСУК, який має право проводити ревізії, а спілка зобов'язана:

- не вносити змін до статуту без погодження з РСУК;
- вести своє діловодство на взірцях, виданих РСУК, а при необхідності змін пропонувати їх до затвердження Ревізійному Союзові;
- надсилати РСУК зміст протоколів, річних звітів, рахункових підсумків та балансів до місяця після їх затвердження Загальними зборами;
- призупиняти виконання і скасовувати рішення органів спілки на вимогу РСУК;
- усувати з управління та членства в кооперативі осіб згідно до вимог РСУК;
- здійснювати придбання, продаж, обмін нерухомості, а також нове будівництво за попередньою згодою РСУК [4].

Досить цікавою виглядає тодішня методика оформлення результатів ревізії. Зберігся оригінальний документ – звіт про проведення ревізії "Товариства кредитово господарського" стоваришеня (товариство, спілка) зареєстроване з обмеженою порукою в Борині (Львівська область) [5]. Даний звіт виконано на фірмовому бланку Крайового Союзу Ревізійного, про що свідчить вдрукований типографічним способом у лівому верхньому кутку аркуша напис: "Крайовий Союз Ревізійний" у Львові управнений рескриптом ц.к. (цісарсько королівського) Намісництва у Львові з дня 10 червня 1904 ч.67.150/04 до ревізії союзних стоваришень і товариств по мисли п.2 уст.1 зак. 10 червня 1903. В.з.д. (Вісник законів державних) 133". Нижче під наведеним фірмовим надруком вчинено реєстраційний напис чорнилом V.170./08. Навпроти, дещо нижче вказано місце і день складання звіту: Львів 30 січня 1908. Далі йде назва об'єкту перевірки: Хвальне "Товариства кредитово господарського" стоваришеня, зареєстроване з обмеженою порукою в Борині. Відтак розпочинається текст звіту ревізії: "Звіт ревізії хвального стоваришеня, яка відбулася дня 16 і 17 падолиста 1907 року приймається до відомості з тим, що Стоваришеня розвивається правильно, що придержується постанов статуту і закону, що ведення книг ділових є правильне і ясне, що замкнення рахункові зіставляються вчасно і є згідні з книгами, що уділювання позичок є осторожне, що капітал позичковий є добре забезпечений, що кошти адміністрації знаходяться в рамках прийнятих норм, що належить того придержуватись вказівок і виконувати припоручення одержані при ревізії, а зосібна: справити ухвалу зареєстрованих членів дирекції та розвинути портфель вексельний". Під звітом два підписи, один з яких належав Костю Левицькому, і печатка Крайового Союзу Ревізійного. Як видно з цього звіту ревізії проводилась упродовж двох днів, під час яких з'ясувалось наступне:

- відповідність діяльності спілки щодо закону і статуту;
- правильність ведення книг;

- вчасність закриття рахунків і складання балансу та його достовірність з обліковими книгами;
- чи надання позичок є обачним;
- чи позичковий капітал є забезпеченим активами спілки;
- відповідність адміністративних витрат прийнятим нормам.

За результатами ревізії виявлено відсутність ухвали членів спілки про реєстрацію членів дирекції. Цей недолік треба було усунути, а також спілці було рекомендовано використовувати операції з векселями.

Результати проведених ревізій служили доказами під час судових позовів. Наприклад, зберігся документ Крайового Союзу Ревізійного від 4 березня 1914 р., у якому відображено звернення до Окружного торговельного суду у Стрию, щодо повідомлення про проведення ревізії в Господарсько-торговельній спілці "Любов" з обмеженою порукою, зареєстроване у Яйківцях, ревізором Адольфом Глинянським 16-17 лютого 1914 року [6]. У документі йдеться про те, що вищезгаданий ревізор подав "правильний звіт ревізійний" у Товариство Крайового Союзу Ревізійного у Львові. Це повідомлення, підписане Омеляном Саєвичем і скріплене печаткою Крайового Союзу Ревізійного, очевидно було подане у якості доказу до торговельного суду.

Висновок. У цілому досвід діяльності РСУК, його вичення і популяризація є актуальними сьогодні для методологічного й організаційного забезпечення роботи органів як державного, так і незалежного контролю в Україні. Адже постулатом залишається істина, що успіху досягає той, хто використовує власний історичний досвід. Тобто, незалежний контроль може розвиватися за аналогічною схемою РСУК, як альтернатива державним контролюючим органам і як їх доповнення. Зрозуміло, що формування такого механізму вимагає прийнята законодавчої бази для забезпечення діяльності такої структури, яка б сприяла сьогоднішнім суб'єктам господарювання у проведенні контролю та підтвердженні достовірності звітності на засадах взаємовигоди і добровільності.

1. Закон Австро-Угорській імперії "Про ревізії заробкових і господарських спілок" від 10 червня 1903. (Вісник законів державних, ч.133).
2. Ілюстрований календар Товариства "Просвіта" на рік переступний 1908. Львів: Друкарня Наукового товариства імені Шевченка, 1907. – 96 с.
3. Календарець українського кооператора на рік 1933. /Бібліотека РСУК ч.16., Львів: Накладом РСУК, Друкарня "Бібльос", 1932. – 192 с.
4. Статут кооперативи: "Колодязь" /загальна хліборобська кооператива для закупу та збуту з відповідальністю уділами/ в Пятничанах. Накладом РСУК, 1934. – 30 с.
5. Звіт проведення ревізії "Товариства кредитово господарського" стоваришеня зареєстроване з обмеженою порукою в Борині. V.170./08., Львів 30 січня 1908. – 2 с.
6. Звернення до Окружного торговельного суду у Стрию про проведення ревізії в Господарсько-торговельній спілці "Любов" з обмеженою порукою зареєстроване у Яйківцях. Львів, 4 березня 1914 р. – 2 с.

Надійшла до редколегії 17.12.09

С. Шибіріна, асп.

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАТИСТИЧНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ РИНКУ НЕРУХОМОГО МАЙНА

У статті розглядається необхідність та пропонуються напрямки використання інформації при проведенні статистичного дослідження ринку нерухомого майна. Особливу увагу приділено взаємозв'язку інформаційного забезпечення та учасників ринку, а також етапам проведення аналізу ринку, що характеризують ринок нерухомості.

The article considers the significance and suggests the directions for using information in statistical researches of real estate market. A special attention is paid on interconnections of information support and participants of realty market's, and stages of market analysis which characterizing realty market.

У ринковій економіці ринок нерухомого майна виконує ряд важливих функцій та забезпечує задово-

лення різних економічних та соціальних потреб. Виконуючи ряд загальних і спеціальних функцій, ринок не-