

ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ “МАСЛОСОЮЗОМ” У ПЕРШІЙ ПОЛОВИНІ ХХ СТ.

© Швець В. Є., 2014

Розкрито значимість історичних досліджень становлення і розвитку обліково-аналітичного забезпечення для системного аналізу чинної практики й сучасних наукових розробок у предметній сфері економіки. Висвітлено історичний досвід обліково-аналітичного забезпечення управління “Маслосоюзом”, який був лідером з переробки молокопродуктів на західноукраїнських землях у першій половині ХХ століття.

Обґрунтовано висновок про наукову доцільність використання досліджуваних підходів у формуванні міждисциплінарної інформації для практичного й організаційно-нормативного забезпечення сучасних потреб теоретико-методологічних розробок для формування адекватності базових засад обліково-аналітичних наук.

Ключові слова: підприємство, управління, обліково-аналітичне забезпечення, історичний досвід, облік, аналіз, контроль, методи, процедури

V.E. Shvets

Ivan Franko National University of Lviv

EXPERIENCE OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL MAINTENANCE OF “MASLOSOYUZOM” IN THE FIRST HALF OF THE TWENTIETH CENTURY

© Shvets V.E., 2014

Reveals the importance of historical research establishment and development of accounting and analytical support for the system analysis of the current practices and current research in the subject field of economics. Deals with the historical experience of accounting and analytical maintenance of “Maslocoyuzom” which was a leader in the processing of milk at Western in the first half of the twentieth century, including the structure and content of the accounting and analytical information to support the appropriate management decisions in this field of business activity.

The analysis purely your block these companies, including the list of the structure and content of accounts, summarizing the findings of their compliance management needs. The results of the structural analysis of the structure and content in the context of reports on the business of unions and concluded their validity for the purposes of management in contemporary conditions.

Reasoned opinion on the feasibility of using scientific approaches studied in the formation of interdisciplinary information for practical and organizational and regulatory support needs of modern theoretical and methodological development for adequacy forming the basic principles of accounting and analytical sciences.

Key words: enterprise management, accounting and analytical support, historical experience, accounting, analysis, control, methods and procedures

Постановка проблеми. Історичний досвід обліково-аналітичного забезпечення управління суб'єктами господарювання в Україні належить до найменш досліджених тем. Основними дже-

релами такого досвіду є звітні дані українських підприємницьких структур, які вели облік і складали звітність рідною мовою, що було можливим на території західноукраїнських земель. Одним із найстаріших і найуспішнішим на ринку молокопродуктів у Галичині був Краєвий молочарський союз “Маслосоюз”. Саме завдяки цій структурі вдалось зробити ефективним перероблення молока на українських землях і прославити наші продукти в Європі. Однак недостатня обізнаність населення сьогоденної України з досвідом діяльності “Маслосоюзу”, що виникла за часи перебування у складі СРСР, стала причиною багатьох проблем розвитку сільсько-господарських підприємств. Тому поширення історичного досвіду “Маслосоюзу” є актуальною темою дослідження їх діяльності.

Початком розвитку молочної промисловості в Європі, як відомо, стало винайдення машин з сепараторної переробки молока у 1877–1878 рр. та розвиток мікробіології. Економічною умовою розвитку молочної промисловості стала необхідність в об’єднанні господарств, що важко було реалізувати на західноукраїнських землях, де годівлею молочної худоби займалось близько 90–95 % селянських домогосподарств. Єдино можливим варіантом стала кооперація. Якщо перші молочарські кооперативи створюють у Данії в 1882 р., то на українських землях кооперативний рух тільки зароджувався. У 1888 р. в Галицькому сеймі розглянули питання щодо сприяння розвитку молочарства, а 1891 року організовано інституцію молочарських інструкторів, які з 1895 р. проводили фахові курси.

Організаційна та керівна роль у розвитку молочарського кооперативного руху, як зазначав Ю. Павликовський, належала доктору права Євгену Олесницькому та священикам: Остапу Нижанковському і Леву Горалевичу. Євген Олесницький, тогочасний голова філії товариства “Просвіта” у Стрию, після завершення закордонних курсів з організації хліборобських кооператив, оголосив свій звіт про досвід організації кооперативного молочарства з використанням найновіших науково-технічних досягнень [1]. Остап Нижанківський 1.10.1904 р. у с. Завадові організував першу українську молочарську спілку і тим самим почав реалізовувати ідею спільної переробки молока. Організований збір молока на сметанковій станції відбувався за фінансової участі товариства “Просвіти” (1330 корон). Оцінювали та оплачували молоко залежно від жирності. Цей досвід швидко поширювався, і через півтора року за цією схемою працювало 12 спілок, які об’єднували близько 450 постачальників молока. За такий короткий період було зібрано 365 031 літрів молока і виплачено постачальникам 25 632 корон (6–8 сотиків за літр). З зібраного і переробленого молока було отримано 13 425 кг масла, яке продали за 31 893 корон (близько 2,4 корони за кілограм). Дохід з продажу маслянки склав 1 980 корон, а за півтора року отриманий дохід становив 8 241 корону. Доход нетто становив 2 717 корон. Про це писав Юліан Павликовський, який уперше дослідив розвиток “Маслосоюзу”, очолюючи Ревізійний союз українських кооператив у Львові і знаходячись найближче, у часовому вимірі, до виникнення молочарської кооперації. Наукові праці про “Маслосоюз” авторства Ю. Павликовського та І. Витановича взагалі були під заборону у часи СРСР [1–3]. Лише після відновлення незалежності українські вчені розпочали активні дослідження із висвітлення незаслужено забутих сторінок історії. Діяльність “Маслосоюзу” найчастіше почали досліджувати вчені-історики. Цій проблемі присвячені праці О. Лотоцької, Є. Тиченко, Р. Матейка, С. Гелея, З. Струк, Г. Голуб, В. Чайковського та ін. Серед економістів найбільшим у цьому напрямі є доробок С. Злупко. Однак системний аналіз діяльності “Маслосоюзу” і особливо обліково-аналітичне забезпечення управління ним не знайшли належного визнання серед вчених-економістів з обліку, аналізу та контролю.

Метою статті є висвітлення маловідомого історичного досвіду обліково-аналітичного забезпечення в управлінні “Маслосоюзом”.

Виклад основного матеріалу. Відзначаючи 110-річчя від створення перших молочарських спілок на українських землях, доцільно згадати хронологію становлення і розвитку “Маслосоюзу”. З успішною діяльністю молочарської спілки у Завадові таких спілок ставало все більше, що спричинило виокремлення “Союзу руських молочарських спілок” від товариства “Просвіта” і появу

самостійної спілки – “Крайовий Молочарський Союз” у Стрию. У 1908 р. цей союз розпочав свою діяльність як окремих суб’єкт господарювання і вступив до Крайового союзу ревізійного (Ревізійний союз українських кооператив). Головна мета “Крайового Молочарського Союзу” полягала у посередництві за участі своїх відділів і складів організувати збут доставлених із молочарень молочних виробів. Розвиток “Крайового молочарського союзу” був стрімким. За оцінками Ю. Павликовського, в останньому передвоєнному 1912 р. до “Крайового молочарського союзу” входило 236 членів, з них – 148 кооператив (100 молочарських). Їх власні фонди склали 183 772 корони, а залучені – 258 527 корон. Коефіцієнт відношення власних фондів до залучених становив 1:1,4. На придбання корів і будівництво було отримано кредитів на суму 158 295 корон.

Перша світова війна зруйнувала молочарську організацію на західноукраїнських землях. Відновлення зруйнованої організації розпочалося у 1918 р. Перші спроби відновити кооперацію з центром у м. Стрию були марними, а деякий час навіть центр знаходився у Станіславові (тепер Івано-Франківськ). Але у 1924 р. центр молочарської кооперації знову повернули до Стрия. У цьому ж році з “Крайовим Молочарським Союзом” співпрацювало 40 спілок. За цей рік було вироблено 41 518 кілограмів масла (у 1906 – 43 612 кг), а загальний оборот інституції становив 207 953 злотих. А в 1925 р. “Крайовий молочарський союз” вийшов на рівень, що перевищив довоєнні досягнення (150 спілок і 372 277 кг масла). Наприкінці 1925 р. (25.XII), на спільному з’їзді Сільського господаря і Ревізійного союзу українських кооператив було прийнято рішення про реорганізацію молочарських спілок, а 3 червня 1926 р. на з’їзді “Крайового молочарського союзу” затверджено новий статут, де Союзові дали нову назву “Крайовий молочарський союз”, кооператив з обмеженою відповідальністю “Маслосоюз” у Стрию.

На основі дослідженого джерельного матеріалу – Звіту з діяльності Крайового молочарського союзу з діяльності і закриття рахунків за 1926 р. є можливість побачити структуру та зміст обліково-аналітичного забезпечення управлінських рішень в “Маслосоюзі” [4]. Збережені до нашого часу звіти структурно склалися з чотирьох основних розділів, а саме: “Члени”; “Торговля і завідування союзу”; “Консолідація Крайового молочарського союзу”; “Організація і техніка”.

Перший розділ звіту містить інформацію про кількість членів у “Маслосоюзі” та зміни, що відбулись упродовж року, їх продуктивність і відомості про наявність й динаміку приналежних їм уділів (часток). Так, станом на кінець 1925 р. до “Маслосоюзу” належало 250 членів, упродовж звітного 1926 р. у зв’язку із змінами до статуту, відповідно до яких членами повинні бути тільки спілки, відбулось зменшення учасників союзу до 118 кооператив. Серед цих спілок молочарських налічувалось 106, а до решти належали: “Центробанк”; “Центросоюз”; “Дністер”; “Народна Торговля”; “Народна Гостинниця”; “Достава”; Повітовий союз кооператив у Стрию; “Народний Дім” (Стрий); “Каса задаткова” (Стрий); “Народний Дім” (Збараж); “Товариство кредитове” (Немирів); Товариство “Просвіта” у Львові. Однак у звіті не аналізують зміни чисельності спілок, а використовують більш якісні параметри які показували порівняльну зміну індексу зростання чисельності з індексом зміни обсягів проданого через “Маслосоюз” масла. Якщо приріст нових членів “Маслосоюзу” становив близько 51 %, то збут масла зріс на 227 % порівняно з 1925 р. Ще одним параметром якісного характеру були показники продуктивності спілок. Так, найбільші 8 кооператив доставили в “Маслосоюз” 143 124,54 кг масла (38,44% від усього обсягу), а решта спілок – 61,56% цього обсягу. Що стосується уділів членів “Маслосоюзу”, то станом на кінець 1925 р. вони становили 3 837,32 золотих, а наприкінці 1926 р. – 6 345,29 зол., тобто зростання простежується на 2 407,97 зол., або на 38,55% більше, ніж у попередньому році. Окрім використання показників якісного характеру, у звіті “Маслосоюзу” бачимо використання ілюстративного матеріалу – рисунків із секторними і стовпчиковими діаграмами, що свідчить про високу аналітичність тогочасної звітності.

У розділі звіту “Консолідація Крайового молочарського союзу” розглянуто питання згуртування молочарських спілок під егідою єдиного центру, що підвищувало ефективність союзу кооператив та відкривало нові можливості. Насамперед це дотримання рішень з’їзду 1925 р. і дотримання ухвалених рішень щодо двоступеневості з єдиним центром. Завдяки дотриманню цих вимог вдалось приєднати філію у Станіславові та створити організаційно-торговельні осередки на

Сокальщині, в Коломиї, Перемишлі та Самборі. Розпочато таку саму роботу в Тернополі, але не вдалось її завершити через відсутність приміщення.

Особливої уваги в обліково-аналітичному забезпеченні управління “Маслосоюзу” заслуговує розділ звіту “Торговля і завідування союзу”. У цьому розділі визначено основну мету та цілі діяльності союзу. Зокрема це отримання доходів з продажу масла та устаткування для його виготовлення. На цій основі побудовано обліково-аналітичну частину звіту, яка містила такі блоки: аналіз поставок масла; оцінка фондів; аналіз збуту масла і закриття рахунків. Аналіз поставок масла здійснювали помісячно з використанням аналітичної таблиці у розрізі шести відділів “Маслосоюзу”: Стрий; Львів; Станіславів; Перемишль; Самбір і Коломия. Для унаочнення цієї інформації використано рисунок із стовпчиковою діаграмою. Порівнювався також загальний обсяг поставок звітнього року з 1924 і 1925 рр. Для відображення цієї динаміки використано вже згаданий рисунок із стовпчиковими і секторними діаграмами. З коментарів таблиць та рисунків дізнаємось, що доставців (постачальників) розподіляли на сталих (постійних) та сезонних і аналізували ситуації за територіальними відділами. Наприклад, у Львові в розрахунку на 27 постійних постачальників припадало 20 сезонних, що оцінювалось негативно. Краща ситуація спостерігалась у Стрию, де на 30 постачальників припадало всього двоє сезонних. Ця інформація також унаочнена у звіті рисунком. Наступним кроком проведеного аналізу в звіті “Маслосоюзу” було здійснено більш детальне дослідження 8-ми найбільших постачальників масла. Цими лідерами у 1926 р. були кооперативи, котрі поставили понад 10 000 кг масла (табл.1).

Таблиця 1

Найбільші постачальники масла до “Маслосоюзу” у 1926 р.

№ з/п	Постачальники	Обсяг доставленого масла (зол.)
1.	Районна молочарська спілка у Войникові	31 080,42
2.	Товариство задаткове в Глинянах	28 458,50
3.	Кооператива “Самопоміч” у Викторіві	19 706,20
4.	Кооператива “Добро” в Горожанні Великій	16 235,05
5.	Кооператива “Воскресіння” в Станьковій	11 833,60
6.	Кооператива в Надієві	10 495,25
7.	Кооператива “Згода” в Боднарові	13 930,02
8.	Кооператива “Самопоміч” в Ляшках довгих	11 385,50
	Разом	143 124,54

На основі табличних даних у звіті “Маслосоюзу” також складено рисунок стовпчикової діаграми. На думку авторів звіту, за цими кооперативами майбутнє.

Наступним аналітичним блоком у звіті “Маслосоюзу” було оцінювання фондів. Термін фонди передбачав поділ на капітал власний і чужі капітали.

Власний капітал “Маслосоюзу” на кінець 1926 р. становив:

- уділи.....6 245,29 зол.
- запасний фонд.....6 056,35 -//-
- спеціальні резерви страт..... 1 728,59 -//-
- спеціальні резерви страт на нерухомостях...26 553,48 -//-
- Разом.....40 583,71 зол.

Чужі капітали “Маслосоюзу” на кінець 1926 р. становили:

- вкладки ощадності.....14 547,22 зол.
- кредит банківий.....49 238,75 -//-
- кредит товарний.....40 565,70 -//-
- Разом.....104 351,67 -//-

Отже, загальна сума фондів “Маслосоюзу” становила 144 935,38 золотих. Причому у звіті цей показник інтерпретують як загальну суму оборотних фондів “Маслосоюзу”, а також розраховують коефіцієнт співвідношення власного капіталу до чужого як 1 до 2,97. Слід згадати, що Теофіль

Кормош у своєму підручнику вважав критичним співвідношення цих показників як 1 до 2 [5]. Очевидно, що таке перевищення повинно знайти своє пояснення у звіті, що й бачимо в аналізі банківських кредитів. Так, із кредитів “Маслосоюз” користувався в 1926 р. у таких банках:

1. Центробанк.....15 218,75 зол.
 2. Банк господарства крайового.....4 020,00 - // -
 3. Банк рільничий.....30 000,00 - // -
- Разом.....49 238,75 зол.

Причому останній кредит отримано наприкінці ділового року, з чого надано готівкового кредиту кооперативам у сумі 9 000 золотих. І як стверджується у звіті “Маслосоюзу”, що при таких скромних оборотних фондах вдавалось майже завжди виплачувати кооперативам готівку відразу при доставці масла. Тут не можна не згадати про сезонну особливість молочарських спілок і їх потребу в готівці. Адже головне завдання “Маслосоюзу” полягало у з’єднанні ланцюжка від виробника молока до реалізації масла. Судячи із звіту, їм це успішно вдавалось. Якщо середні поставки масла у літні місяці становили 40 000 кг, то при ціні 5 золотих за кілограм треба було мати 200 000 зол. Автори звіту “Маслосоюзу” наголошують на надзвичайно високій швидкості обороту, що вимагало від працівників пошуку лише готівкових ринків збуту. А в перспективі ситуація ускладнювалась зростанням експортних поставок масла до Німеччини і Англії, оскільки імпортери вимагали не менше як 10-денного кредиту, не враховуючи часу транспортування і терміну пересилання грошей.

Наступний аналітичний блок звіту “Маслосоюзу” стосувався збуту масла. Розкривалась інформація про реалізацію масла у країні та на експорт. Насамперед це роздрібний продаж через власні крамниці в Стрию, Львові (3), Станіславові, Перемишлі, Самборі, Коломиї і в Зелемянці (сезонно). Починаючи від 1925 р. “Маслосоюз” експортує масло за кордон. Якщо у 1925 р. експортовано 2 000 кг масла, то у 1926 р. – 48 472,76 кг. З експорту масла у звітному році реалізовано в Австрію – 31 325,26 кг і до Чехословаччини – 17 147,50 кг. Експортна перспектива ставила перед “Маслосоюзом” три базові вимоги: конкуренція в ціні; добра якість продукту і вчасні поставки. Своєю чергою, ці вимоги делегували кооперативам, які виробляли і постачали масло. Випереджуючи дані звіту за 1926 р., слід підкреслити, що “Маслосоюз” експортував масло в європейські країни і надалі (табл. 2).

Таблиця 2

Постачання і реалізація масла через “Маслосоюз” у 1925–1938 рр.[6].

Роки	Поставки масла (кг)	Збут на внутрішньому ринку (кг)	Експорт (кг)	Сума продажу (золоті)
1925	164 506	164 506	-	860 000
1926	372 277	323 805	48 472	2 470 000
1927	738 458	604 056	134 402	6 800 000
1928	969 198	904 552	64 646	9 010 000
1929	1 615 374	1 216 079	399 295	16 850 000
1930	2 169 178	1 356 305	812 873	16 210 000
1931	2 428 012	1 586 214	841 798	14 690 000
1932	2 140 401	2 043 705	96 696	8 110 000
1933	2 073 132	1 909 800	163 332	7 280 000
1934	2 452 525	2 197 168	252 357	7 730 000
1935	2 809 761	2 326 740	483 021	9 300 000
1936	3 389 503	2 773 015	616 488	11 140 000
1937	2 881 771	2 695 417	186 354	11 200 000
1938	2 947 551	2 835 912	111 639	12 118 000

Постачання масла через “Маслосоюз” постійно зростало, а найбільші виторги припадають на період кризи 1929–1931 рр. Це пов’язано із найбільшим обсягом експорту масла. Однак після 1931 р. частка експорту масла знизилась у зв’язку з початком надмірного державного регулювання експорту.

Закриття рахунків – наступний блок облікового характеру – складався з таких елементів: *Рахунок оборотів*, *Рахунок страт і зисків*, *Білянсу* (Балансу) і *Обороту в складах* [4]. Перший елемент відображав суми оборотів на бухгалтерських рахунках (табл. 3). Як видно з табл. 3, рахунок оборотів нагадує фрагмент сьогоденної оборотної відомості за синтетичними рахунками без початкових і кінцевих залишків. Латинські терміни *дебет* і *кредит* замінювались відповідно українськими поняттями *винен* і *має*. Назви рахунків (збережено мову оригіналу) містились у центрі таблиці, а не у лівій частині, як у сучасній оборотній відомості. Таке розташування рахунків виглядає зручнішим у користуванні даними таблиці. Подана інформація по 24 рахунках цікава більшою мірою змістом й етимологією назв тогочасних бухгалтерських рахунків. У плані сьогоденного сприйняття змісту цих рахунків можна поділити їх на три групи. До першої групи входять назви рахунків, які практично залишились незмінними й сьогодні (запасний фонд, кредити, готівка і т.п.). До другої групи можна віднести рахунки, назвотвірними для яких є слова, що вийшли з обігу чи застаріли (льокації, нерухомості, рухомості і т.п.). Третя група рахунків містить терміни якими користуємось тепер, але вони мають дещо інше значення (кошти, вкладки, уділи і т. п.).

Таблиця 3

Рахунок оборотів “Маслосоюзу” за 1926 рік

Винен	Назва рахунків	Має
	Запасний фонд	1 711,89
	Спеціальна резерва страт	675,07
65,78	Уділи	2 473,75
10 298,25	Вкладки до обороту	11 596,82
18 157,20	Кредити	47 842,70
1 455 418,41	Кооперативи	1 419 914,73
1 223 199,02	Відборці і доставці	1 246 170,80
4 389,30	Відсотки	737,17
895,08	Опусти на приладдю	8 028,66
118 816,60	Приладдя молочарське	124 788,15
2 293 659,94	Набіл, яйця і под.	2 429 777,46
154 636,97	Кошти завідування	3 643,03
4 659,03	Льокації	4 058,81
3 034,98	Недвижимості	-
1 417,33	Кошти завідування нерухомостями	371,10
12 306,90	Рухомості	6 195,60
71 076,73	Крамниця Стрий	72 429,78
443 613,09	Централя до відділів	396 353,69
384 574,78	Відділи до централі	431 833,98
4 062,26	Зиск з 1925 року	-
389 795,48	Торги дрібні	389 795,48
1 521 327,93	Торги гуртові	1 521 327,93
2 388 349,24	Готівка	2 382 830,10
71 190,33	Різні	72 387,73
10 574 944,43	Разом обороти	10 574 944,43

Рахунок страт і зисків відображався у звіті за допомогою двосторонньої таблиці; ліва сторона – Винен, а права – Має (табл. 4). Як видно з даних табл. 4, у лівій стороні вказувались *страти* (витрати) і *зиск* (прибуток), а з правої сторони – доходи, отримані “Маслосоюзом” за 1926 рік. Терміни подано в оригіналі тогочасного книговодства. Варто зауважити, що термін *кошти* використовували для означення конкретного призначення затрат, наприклад для *завідування* (управління). Латинський термін *амортизація*, який використовуємо сьогодні, знаходив у той час український відповідник – *уморення*. Особливої уваги заслуговує термін *зиск*, який не заслужено забуто у фаховій літературі. Адже в часи Української Народної Республіки, окрім цього терміна, використовували поняття *зискоділ*, що означало дивіденди. Таким чином, на відміну від терміну *прибуток*, поняття *зиск* має виключно фінансове застосування і тому більше відповідає використанню в обліку як українське означення.

Рахунок страт і зисків “Маслосоюзу” за 1926 рік

Винен	Мас
Відсотки 3 652,13	Набіл, яйця і под.....139 091,40
Кошти завідування150 055,27	Приладдя (молочарське).....12 595,29
Кошти завідування недвижимостями1 046,23	Опусти (на приладдя).....7 133,58
2% уморення недвижимостей..... 886,98	
15% уморення движимостей.....1 869,72	
Зиск до рахунку білянсу.....1 309,94	
Разом.....158 820,27	Разом.....158 820,27

Термін *білянс* (баланс) як означення форми звітності в “Маслосоюзі” традиційно використовували на західноукраїнських землях ще від середини XIX ст., оскільки бухгалтерський облік формувалася під впливом німецької облікової школи, а отже, і понятійний апарат знаходив свою українську інтерпретацію в перекладі з німецької *bilanz*. Як і в сьогодинському обліку, баланс – двостороння таблиця, тільки на відміну від нинішньої форми, активи тогочасного балансу формували за принципом спадної ліквідності (табл. 5). Як видно за даними табл. 5, спочатку подавалася інформація про готівку, далі – зобов’язання кооперативів за приладдя (устаткування); покупців, відповідно за продукцію і т.д. Пасиви в “Маслосоюзі” формувались з *уділів* (паїв), *запасного* (резервного) і спеціального фондів, вкладок, а також кредитів і кредиторської заборгованості (складали значну частку чужого капіталу).

Таблиця 5

Білянс “Маслосоюзу” за 1926 рік

Активи	Пасиви
Готівка... 7 161,38	Уділи.....6 245,29
Кооперативи за приладдя.....45 772,33	Запасний фонд.....6 056,35
Відборці (за набіл).....17 076,85	Спеціальна резерва страт.....1 728,59
Набіл, яйця і под.....34 931,20	Спеціальна резерва страт на недвижимості.....26 553,48
Приладдя молочарське.....12 040,37	Вкладки16 392,63
Льокації.....2 851,32	Кредити.....49 258,75
Недвижимості.....43 463.	Кооперативи (за набіл).....6 795,10
Движимості.....10 595,04	Доставці (за приладдя).....45 557,29
Різні36,18	Різні.....1 839,97
Переплачені кошти завідування.....770,24	Не заплачені кошти завідування.....1 341,80
	Недоплачена належність за набіл...11 658,92
	Зиск за 1926 р.....1 309,94
Разом.....174 718,11	Разом.....174 718,11

Після розкриття основних звітних форм подано достатньо детальний аналіз показників з продажу та витрат. Реалізацію в звіті проаналізовано за двома видами: машини і приладдя та набіл й інші товари. Використано показники рентабельності продажів по цих товарних групах. Наприклад, зиск бруто на машинах і приладді становив 15,87%, а для набілу відповідно 6,07% від ціни придбання товару. Окремо проаналізовано реалізацію у роздрібній торгівлі “Маслосоюзу” по містах. Цікавим також є аналіз коштів завідування, які аналізували, використовуючи співвідношення між сумою цього виду витрат і сумою придбаного товару. Розрахований так показник за 1926 р. становив 6,13%, а в попередньому році відповідно 7,3%, тобто спостерігалась позитивна тенденція.

Останній розділ звіту “Маслосоюзу” *Організація і техніка* присвячений таким питанням: розподіл кооператив по округах; загальне зіставлення продукції кооператив за 1926 р.; відношення продукції до попередніх років; організаційна дисципліна; покращення якості набілу; організатори та їх права. У цьому розділі насамперед подано основні показники виробництва усіх кооператив у розрізі шести округів. Інформацію викладено по таких показниках: кількість постачальників; кількість доставленого молока;

середній відсоток *товицу* (жирності); загальна кількість жирності; середня оплата за 1% *товицу*; вихід унаслідок переробки сировини (сметани, пісного молока, маслянки, сира, масла); кількість молока на 1 кг сиру; кількість молока на 1 кг масла; продаж масла “Маслосоюзу”. Наведені показники переважно мають якісний характер, що свідчить про високу аналітичність інформації звіту для управління діяльністю “Маслосоюзом”. Дані цих аналітичних таблиць прокоментовано, а на основі вихідних показників розраховувались середні показники по “Маслосоюзу”. Наприклад, на 1 кг масла використовували 24,8 л молока, на 1 кг сиру відповідно 12 л молока, а одна товщина (жирова) одиниця коштувала 4,7 гроша. Розраховані показники порівнювались з аналогічними у минулому періоді. Результати аналізу діяльності кооперативів використовували для стимулювання кращих проведенням конкурсів.

Дані звіту “Маслосоюзу” свідчать також про навчання і фахову підготовку працівників молочарських спілок. Наприклад, у Самбірському окрузі за звітний рік пройшли фахові курси 23 особи, у Станіславському – 14 осіб, у Львівському – 25 осіб. Зі звіту відомо також про постійні організаційно-люстраційні поїздки по кооперативах, яких у 1926 р. налічувалось 313 [4, с. 20]. Щорічний звіт “Маслосоюзу” склали члени Дирекції: так, авторами звіту за 1926 р. були: інженер А. Палій; О. Бачинська і А. Мудрик. Достовірність даних звітів підтверджувала Контрольна комісія у складі: інженер І. Мирон; Г. Коваль і Ф. Глум. Затверджували звіт на загальних річних зборах.

Загальновідомо, що упродовж діяльності до 1939 р. всі кооперативи “Маслосоюзу” мали добре технічне обладнання: холодильники, тепломіри, якісні сепаратори, каналізацію, добру воду, перевірену державним бактеріологічним інститутом. Торговельний оборот українських молочарських спілок майже вдвічі перевищував виторг такої самої кількості польських кооперативів. Селяни з віддалених сіл, яким важко було добиратися з молоком на ярмарки, охоче вступали до структур “Маслосоюзу”, бо саме він гарантував збут продукції їхніх домашніх господарств. У 1939 р. “Маслосоюз” мав 26 гуртівень, з них у Львові – 7. Роздрібна торгівля велась в 57 крамницях, яких у Львові було 27, у Станіславові – 6, у Перемишлі, Коломиї та Стрию по 3, Луцьку, Катовицях і Бельську по 2, в Тернополі, Чорткові та інших містах. Але після приєднання західноукраїнських земель до СРСР “Маслосоюз” було включено до молочарської кооперації, яка була кооперацією лише за назвою, оскільки основні принципи у більшовицькій кооперації не діяли.

Висновки. Дослідження обліково-аналітичного забезпечення і поступу “Маслосоюзу” дає підстави зробити висновок про наукову доцільність використання цієї інформації у практичному й організаційно-нормативному забезпеченні розвитку сільського господарства, яке в перспективі євроінтеграційного вектора України, дасть змогу відновити національні стратегічні напрямки – експорт продовольчих виробів – це по-перше. По-друге, європейська перспектива розвитку обліково-аналітичного забезпечення українського підприємництва вимагає вивчення й використання забутого досвіду, який має багато спільних рис з німецькою обліковою школою, що дасть змогу сформуванню адекватне сучасним потребам теоретико-методологічне забезпечення обліково-аналітичних наук. По-третє, історичний досвід обліково-аналітичного забезпечення діяльності українських підприємств першої половини ХХ ст. необхідно використовувати у навчальному процесі під час виконання курсових і дипломних робіт для фахового виховання молоді.

1. Павликовський Ю. *Нарис розвитку української молочарської кооперації*. / Кооперативна республіка. – ч.1., річник VI, січень 1933 р., Львів: РСУК – 1933. – С. 18-22; 2. Витанович І. *Історія українського кооперативного руху*. Нью-Йорк: Т-во укр. кооперації, 1964. – 624 с.; 3. Лотоцька, О. *Виробнича діяльність “Маслосоюзу” на західноукраїнських землях у міжвоєнній Польщі (20-і – 30-і рр. ХХ ст.)* [Електронний ресурс] / О. Лотоцька // *Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє*. – 2010. – Вип. 14-15. – С. 128-136; 4. *Звіт з діяльності і замкнення рахунків за 1926 рік/ Крайовий молочарський союз “Маслосоюз” в Стрию*. – Львів: Видавнича спілка “Діло”, 1927. – 20 с. 5. Швець В. *Науково-практичний доробок Теофіля Кормоша у формуванні української парадигми обліку, аналізу і контролю (з нагоди 150-ліття з дня народження)*. // *Вісн. ЛНУ ім. І. Франка. Сер. економічна*. – Вип. 49. – Львів, 2013. – С. 346–350; 6. Швець В. *Досвід організації діяльності з переробки молока в “Маслосоюзі” (перша половина ХХ ст.)*. / *Основні пріоритети розвитку АПК України у контексті економічної, продовольчої та енергетичної безпеки країни. Колективна монографія*. – Умань: Видавничо-поліграфічний центр Візаві, 2014. – Ч. 2. – С. 29–34.