

УДК 657.1:930.001.92:316.177:377(091)

О. С. Лемішовська

Національний університет “Львівська політехніка”

**ІНСТИТУЦІЙНИЙ ВПЛИВ НА РОЗВИТОК
БУХГАЛТЕРСЬКОЇ СФЕРИ В ГАЛИЧИНІ
У ДРУГІЙ ПОЛОВИНІ ХІХ – ПЕРШІЙ ПОЛОВИНІ ХХ СТ.**

h

© Лемішовська О. С., 2021

У статті наведено результати історико-бухгалтерської розвідки про вплив господарських і культурно-просвітницьких інституцій Галичини у другій половині ХІХ – першій половині ХХ століття на тогочасний розвиток бухгалтерської сфери в краю (провінційна бухгалтерія). Досліджено та проаналізовано зміст навчальних програм, посібників та інструкторсько-методичного матеріалу, які використовувалися в системі кооперативного шкільництва та практикуючими бухгалтерами.

Ключові слова: бухгалтерська сфера, історична спадщина, територія Галичини, інституційне середовище, господарські спілки, культурно-просвітницькі товариства, Ревізійний Союз Українських Кооперативів, професійне шкільництво.

Постановка проблеми

При виконанні історико-економічних досліджень наводяться аргументації про те, що такого типу розвідки є більш ґрунтовними тоді, коли в дослідницьких процесах ураховується вплив діяльності тогочасних інституцій (середовища) на зміст і функціональну орієнтацію певного виду прикладної економічної дисципліни. Вважається, що інституційна парадигма дає змогу уникнути традиційно узвичаєного описового характеру дослідницьких результатів та еклєктивних “оповідей” у матеріалах проведеної історичної розвідки [1]. Доцільність застосування інституційної парадигми в процесах дослідження еволюції бухгалтерського обліку обґрунтовується тим, що “навіть просте розуміння цієї системи як інституційного феномену припускає інституційний аналіз різних аспектів обліку” [2, с. 51]. У цьому контексті відзначимо, що в сучасній бухгалтерській сфері “пожвавлюються дискусії про потреби дослідження впливу інституційної теорії на архітектоніку обліку” [3, с. 323].

Інституційний підхід у цій статті застосовано для дослідження еволюції бухгалтерської сфери (периферійної бухгалтерії) на території Галичини (теоретичні засади, практика рахівництва, організація бухгалтерського навчання) в австро-угорський і польський періоди. В історичних джерелах стверджується, що діяльність інституційних утворень на цій території в широкому значенні варто розглядати як “феномен економічної самоорганізації західних українців в умовах чужих держав, який був наслідком національно-інституційної само ідентифікації, сформованої в часи Австрійської імперії Габсбургів в умовах конституційної, парламентської монархії і збереженої у міжвоєнний період під авторитарним польським режимом до 1939 р.” [4]. Складовою у діяльності цих інституцій була й бухгалтерська сфера, а тому дослідження розвитку цієї прикладної дисципліни необхідно проводити з урахуванням того, що “формування нових облікових парадигм обумовлюється також впливом інституційного середовища з урахуванням соціально-психологічних, етичних правил та філософських міркувань певної суспільної формації” [5, с. 134].

У предметній сфері знань дотримується позиція, що вивчення історії бухгалтерського обліку в рамках окремих бухгалтерських шкіл чи національних (регіональних) систем “дозволяє провести самоідентифікацію облікової професії, виявити її унікальні риси та історично сформовані традиції, визначити ціннісні аспекти функціонування облікової системи, що мають бути покладені в основу розробки бухгалтерської субкультури” [6, с. 5]. Наведена цитата лежить у площині акцентуації нових підходів для розкриття проблематики загальноукраїнської історії обліку, проте чи не найбільшою мірою вона стосується території Галичини. У задекларований у цій статті період бухгалтерська сфера отримала свій регіональний розвиток значною мірою завдяки інституційному впливу, передусім в середовищі кооперативної діяльності.

Актуальність дослідження

Становлення та функціонування різних інституцій в Галичині, зокрема українських господарських об'єднань і культурно-просвітницьких товариств у другій половині XIX – першій половині XX століття достатньо розкрито в історіографії. У різних за тематичним спрямуванням дослідженнях також наводяться і фактологічні відомості про внесок інституційних утворень у розвиток фахового шкільництва в краю, проте суто бухгалтерська концептуалізація виражена здебільшого лише оглядово. В історіографічних матеріалах в узагальненому вигляді вказується, що господарські утворення (спілки, союзи) та культурно-просвітницькі організації на території Галичини в тогочасний період суттєво впливали на практику рахівництва, а також організацію фахової бухгалтерської освіти в системі кооперативного і торговельного шкільництва. Зокрема вказується, що у другій половині XIX – першій половині XX століття вони “здійснювали пошук поняттєвого апарату та змісту навчання як у руслі європейської традиції, так і на засадах особливостей розвитку національної самобутності”, а тому вивчення “досвіду торгівельно-економічного шкільництва на західноукраїнських землях заслуговує на увагу і вивчення” [7]. Актуальність пропонованого дослідження обґрунтовується не тільки тим, що наведені результати мають пізнавальне значення як історична спадщина, але й тим, що наведені в ньому окремі вдалі рішення для розвитку бухгалтерської сфери в минулому можуть бути використані для сучасної теорії і практики.

Формулювання мети та завдань статті

Метою статті є розкриття діяльності громадських об'єднань – суспільних інституцій Галичини у другій половині XIX – першій половині XX століття зі сфокусованістю на оцінку їхнього впливу стосовно удосконалення рахівничої практики та організацію фахового бухгалтерського навчання, які забезпечувалися на фоні вирішення ними господарських і економічних проблем. Для досягнення визначеної мети передбачено вирішити такі завдання: навести організаційно-правові засади та специфіку діяльності інституційних утворень в Галичині у визначені часові рамки; провести аналіз та оцінити їх внесок у розвиток практики рахівництва; розкрити форми і зміст фахової підготовки бухгалтерських кадрів (академічна освіта, студійна підготовка) у системі кооперативного шкільництва. Методологія дослідження базується на поєднанні загальнонаукових і спеціально-наукових методів, які забезпечили формування цілісного методологічного апарату для цієї історичної розвідки. Основні засади інституціоналізму становлять методологічну основу цього дослідження, а використаний у загальній методології діалектичний метод із поєднанням історичного та логічного підходів дав змогу розкрити природу і зміст діяльності господарських та культурно-просвітницьких інституцій Галичини в бухгалтерській сфері.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

У тематичних публікаціях аргументується, що наукове пізнання історії будь-якої з прикладних економічних дисциплін найбільш об'єктивно можна розкрити в конкретному суспільно-істо-

ричному й соціокультурному контексті. Це стосується й “досліджень бухгалтерського обліку в Україні, що дає можливість оцінити розвиток цієї системи від загального рівня розвитку економіки та характеру соціально-економічної системи” [8, с. 26]. У працях науковців обґрунтовується доцільність “застосування інституційної теорії в облікових дослідженнях та формування бухгалтерського інституціоналізму як окремого напрямку, який дозволяє розробити більш всеохоплюючу концептуальну основу для оцінки дослідницьких доказів” [9, с. 27]. Наведемо також позицію сучасного авторитетного у світовому науковому просторі історичного журналу “Accounting History Review”, який декларує сторінки свого видання міжнародним форумом для вивчення історії бухгалтерської думки, практики та інститутів: “редакційна рада журналу вказує, що метою досліджень повинна виступати не “внутрішня” історія бухгалтерського обліку, щоб продемонструвати його сучасну корисність, а історія, яка зовнішньо вивчає контексти його взаємодії” [<https://www.tandfonline.com/toc/rabf21/current>].

В історичних розвідках обґрунтовується необхідність проведення комплексного “дослідження як економічної, так і бухгалтерської думки на території Галичини за вказаний період, що формулює завдання сучасної вітчизняної науки” [10, с. 1]. Водночас вказано, що “дослідження змісту посібників, методичних порадників і рекомендацій для просвітньо-економічних процесів на західноукраїнських землях ХІХ – початку ХХ ст. свідчить про їх актуальність в сучасних умовах та цінний історико-педагогічний досвід” [7]. Загалом обґрунтованою є позиція науковців, які вважають, що “дослідження й узагальнення історичних фактів про викладання бухгалтерського обліку та споріднених дисциплін є важливою базою для структуризації розвитку обліково-аналітичних наук в Україні” [11]. Наведене обґрунтовує актуальність пропонованої статті та підходи до проведення дослідження.

Виклад основного матеріалу

Розкриття еволюційного поступу теоретичних засад і впроваджуваних у практику нових методів бухгалтерського обліку в задекларований статтею період досліджено через різноманітні інституційні фактори. Сформоване середовище визначало затребуваність практичної бухгалтерії, її конкретні змістові параметри, а також висувало вимоги до рівня фахової підготовки бухгалтерських кадрів (книговодів, ревізорів та членів наглядових рад). У тогочасний, як і в будь-який інший історичний період, бухгалтерська діяльність адаптувалася до постійно змінюваних соціальних, політичних та господарсько-економічних умов. Виходячи із такої диспозиції для об’єктивного розкриття різних аспектів організації та змісту бухгалтерської діяльності у статті, крім суто предметного аналізу, наведено контекст пов’язаних із цією сферою суспільно-соціальних і економічних відносин.

Створення і розвиток інституцій у будь-якому державному утворенні залежить від цілей або причин їх появи: “інститути змінюються у відповідь на дію еволюційних факторів” [12, с. 222]. Матеріали цього дослідження ґрунтуються на організаційному та правовому статусах інституційного середовища в краю (коронний край Galicija і Lodomeria (Галичина і Володимирія)) за часів Австро-Угорщини та Східні Креса (воєводства) за часів польського державного утворення (1919–1939). Виникнення недержавних (етнонаціональних) інституцій на території імперії Габсбургів у середині ХІХ ст. з наділенням їх певними владними повноваженнями зумовлено тогочасними і вкрай складними економічними, суспільно-політичними умовами. Вони у своїй взаємодії вимагали реальних конституційних перетворень у напрямі пошуку компромісів із народами імперії. Вирішення цього питання було покладено в площину вироблення нової форми державно-регіонального управління (через модель унітарної держави, поділеної на провінції з досить обмеженою автономією), а також так званого плюралізму національностей [13, с. 46].

Організаційно-правовою основою виникнення і функціонування етнонаціональних суспільних інституцій в Австро-Угорський період були конституційні положення 1849 і 1867 рр., які декларували, що всі народи є рівноправними і кожен з них має право на захист і розвиток націо-

нальної мови. Це стосувалося і ведення бухгалтерії різними етнічними громадами краю: “до торгових книг можна записувати на якій завгодно мові, окрім есперанто, яка не вважається живою мовою” [14, с. 4]. Організація територіального (крайового) управління та регулювання господарських й економічних процесів здійснювалася на основі австрійського законодавства, “наважливішими складовими якого після 1848 р. вважаються: 1) “Вісник законів державних”; 2) “Вісник законів крайових” [15, с. 8]. “Закон про товариства” від 26.11.1852 р. законодавчо закріплював можливості створення господарських утворень комерційного типу в різних сферах діяльності. Наведені законодавчі норми й Цивільний кодекс закріпили статус громадських інституцій і зумовили утворення чисельних підприємств приватного (кооперативного) типу на території монархії. Розгортання кооперативного руху було не лише економічно-господарською діяльністю, а й визначальним підґрунтям розвитку національно-культурного життя етнічних громад краю (насамперед української, польської, єврейської – найбільших за чисельністю та соціологічною й політичною значимістю). Створення та функціонування громадських організацій за національною ознакою та віросповіданням ставили своїм завданням і розвиток освіти, у т. ч. фахового шкільництва.

Бухгалтерська сфера функціонує і набуває свого розвитку під впливом господарського середовища та його потреб, а тому, коли у другій половині XIX ст. відбулося помітне поживлення господарсько-економічної діяльності (нафтодобувна, соледобувна, лісопилна промисловості й інші сфери господарювання), виникла потреба відповідного рівня бухгалтерської діяльності (практика рахівництва, фахова підготовка спеціалістів). Зростання обсягів господарсько-економічної діяльності в краю та появи чисельних господарських утворень корпоративного типу вимагало кваліфікованого бухгалтерського відображення їх діяльності. Законодавчі приписи (австрійський закон 1873 р. “Про заробкові і господарські товариства”) вимагали впровадження на всіх суб’єктах господарювання організованої системи рахівництва і ревізій. Наведені та інші фактори стали поштовхом для делегування державою контролю приватним інституційним органам за впровадженням у них формалізованої системи рахівництва і проведенням ревізій їх діяльності. На практиці це знайшло вираз у створенні ревізійних союзів за етнічним (національним) критерієм, які виступали як форма об’єднань із організації кооперації та координації бухгалтерсько-ревізійної сфери. Тому їх діяльність спрямовувалася на надання інструкторсько-методичної допомоги в організації практичної рахівничої (бухгалтерської) діяльності на підпорядкованих кооперативах, забезпеченні фахової підготовки профільних спеціалістів у системі кооперативної освіти.

На території Східної Галичини в період обох державних утворень діяли Ревізійний Союз Українських Кооператив (РСУК) – правонаступник (з 1906 р.) Крайового Союзу ревізійного, Ревізійний союз руських кооперативів (“Руський Ревізійний союз”), Краєвий союз кредитовий (КСК), а також львівське відділення Союзу Єврейських кооперативів у Польщі (Zwizzek żydowskich spółdzielni w Polsce. Przedstawicielstwo we Lwowie) та Ревізійний союз польських кооператив. У статутних документах ревізійних союзів юридично закріплювалися їх повноваження як керівних органів управління національною кооперацією, особливості їх контрольно-наглядових функцій за діяльністю окремих кооператив та зовнішнє представництво у відносинах з діючою владою й іншими політичними, суспільними і громадськими організаціями. Про важливість функцій бухгалтерського обліку і зовнішніх та внутрішніх ревізій свідчать окремо виділені розділи навчального і практичного посібника “Кооперативна ревізія” [16]: п. 53 “Вплив ревізійних союзів на кооперативи”; п. 54 “Права ревізійного союзу”; п. 55 “Ідейно – керуюча діяльність Союзу”; п. 56 “Представництво інтересів кооперації”. Так само підкреслювалася і значимість бухгалтерської роботи: “бухгалтерія чи рахівництво на практиці виконує трояку службу: а) дає повний перегляд чинності підприємства, б) служить доказом правди перед урядом та третіми особами, в) дає можливість встановити дійсний маєтковий стан підприємства на кінці періоду” [14]. Наведені посилання узято з україномовних посібників, проте така ж позиція стосовно бухгалтерського обліку й ревізійної діяльності була в усіх інших етнонаціональних ревізійних союзів.

Стан бухгалтерської сфери визначає якісна підготовка та подальше підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів. Освітнє середовище за часів Австро-Угорщини було сформовано через

так звані виділові, горожанські та доповнюючі школи, дво- та трирічні школи, а також торговельні школи (академії), де була можливість здобувати бухгалтерську кваліфікацію [17]. Державне регулювання підготовки фахівців за економічною та бухгалтерською освітою в австро-угорський період здійснювалося на основі Законів “Про торговельну освіту” (1873 р.) та “Про доповнююче навчання” (1885 р), норми яких переважно стосувалися організаційно-правових аспектів [18]. Вивчення бухгалтерської справи в тогочасний період проходило і в державних навчальних закладах (здебільшого в системі профільної підготовки), проте розгортання процесів підготовки, безпосередньо книговодів (рахівників), значною мірою забезпечувалося зусиллями недержавних регіональних інституційних утворень [19]. Водночас відзначимо, що структури навчальних програм загалом, набір і зміст у них дисциплін, різні за формою освітні заклади (курси) кооперації вибудовували значною мірою за інституційним розумінням кваліфікаційних компетенцій майбутніх фахівців.

Організовані в системі державно-приватного освітнього середовища торгові та промислові школи орієнтувалися на широку спеціалізацію з побудовою навчальних програм за профілем (напрямом) підготовки спеціалістів, але переважно з них вводився навчальний предмет “Курс бухгалтерії”. Такі заклади мали різний рівень надання освітніх послуг: нижчий, гімназійний, курсове навчання. Для підготовки різнопрофільних фахівців торговельної сфери функціонували купецькі гімназії, а також змінювана за часом мережа приватних професійних закладів: Приватна торговельна школа Купецької конгрегації, Приватна купецька гімназія З. Ольшевського, Торговельна школа єврейського товариства, Єврейський торговельний ліцей, Приватна трикласна торговельна школа, Приватно-торговельний ліцей Товариства торговельної школи, Приватна трирічна торговельна школа Товариства “Просвіта” та ін. Вкажемо, що станом на 1911 р. у Східній Галичині діяло близько 20 торговельних навчальних закладів: 2 академії, 3 державні, 5 приватних і 10 доповнюючих торговельних шкіл. На всіх спеціальностях кооперативної освіти передбачалося вивчення предметів із бухгалтерського обліку, купецьких рахунків, проведення ревізій тощо. Для практикуючих бухгалтерів, а також із метою наближення навчального процесу до умов реальної практики господарсько-просвітницькими організаціями видавалися методичні та інструкторські матеріали (циркуляри) щодо організації та правил ведення рахівництва (табл. 1)

Табл. 1

**Інструкторські та методичні видання
для організації бухгалтерської діяльності в системі кооперації**

Загальний інструктивно-методичний матеріал для кооперативного середовища	
Instrukcja rachunkowo-kasowa dla funduszów włości rentowych. – we Lwowie dnia 15. Stycznia; Zoll Fryderyk. Projekt ustawy o waloryzacji należności pieniężnych, opartych na tytułach prywatno-prawnych / Fryderyk Zoll. Warszawa: Gebethner i Wolff, 1923; Instrukcja kasowo-rachunkowa (dla Gminy) / Opracowali Henryk Zbijewski i Stanisław Paczesniowski radcowie rach. T. Wydziału Samorządowego. Lwow, 1928; Рахунковий плян і характеристика рахунків Центросоюзу, Народної Торгівлі, Окружних та Повітових осередків. Львів: Ревізійний союз українських кооператив у Генеральній Губернії, 1941.	
Посібники з методичною орієнтацією на організацію рахівничої системи в кооперативному середовища краю	Порадники й посібники для впровадження рахівництва в українській кооперації
1. Krakowski N. Wykład teoretyczny i praktyczny rachunków bieżących oraz korespondencja w związku z niemi będąca. – Warszawa: Wydawnictwo S. Lewontal, 1888. 2. Chankowski H. Wykład popularny buchalterii pojedynczej i podwójnej (podręcznik praktyczny), wydanie VI. Warszawa: nakład kursów buchalteryjnych H. Chankowskiego, 1900. 3. Ciompa P. Książka do zapisywania czynszów: książka kasowa do codziennych dochodów i wydatków: Lwow–Kraków: wydane przez J. Fischera w Krakowie, 1905. 4. Ciompa P. Książka (arkusze) do zapisywania czynszów dzierżawnych. Lwow–Kraków: wydana przez Towarzystwo Rolnicze w Krakowie, 1905.	1. Нагорный В. Порадникъ для крамницъ. Львовъ: Накладомъ автора. Зъ друкарнь товариства “Имени Шевченка”, 1881. 2. Левицький К. Про сільські каси позичкові і щадниці. Львів: Просвіта, 1894. 3. Новаківський М. Спілки для ощадності і позичок (системи Райффайзена). Львів: Просвіта, 1900. 4. Коберський К. Організація і праця української райфайзенки. Поучення як закладати і вести місцеві щадничо-позичкові каси. Львів: РСУК, 1930.

На бухгалтерську сферу впливали розробки Польського економічного товариства (Polskie towarzystwo economiczne we Lwowie), а також “Товариства українських кооперативів”, які формулювали нові ніші для розвитку засадних принципів побудови рахівничих систем та формату бухгалтерських звітів. Зокрема можна вести мову про соціальний аспект бухгалтерсько-ревізійної діяльності: “бухгалтерія піклується про недоторканість приватного капіталу, що знаходиться на різних індивідуальних підприємствах, опікується всією соціальною власністю, дозволяючи використовувати лише чистий дохід і не допускаючи знищення капіталу... бухгалтерська система дотримується раціональної економіки та соціального споживання” [14]. Соціальний аспект бухгалтерії знаходив вираз і в проведенні тогочасних ревізій: “важлива особливість кооперативної ревізії – це захист інтересів кооперативного руху загалом, і це надає їй особливого змісту та ставить перед нею своєрідні завдання”. Тому в посібнику для навчання і практичної організації внутрішніх і зовнішніх ревізій виділено такі напрямки: 41) ревізія розподілу зиску; 42) ревізія культурно-просвітницької діяльності; 44) взаємовідносини з іншими кооперативами; 45) відношення до кооперативу його учасників [16].

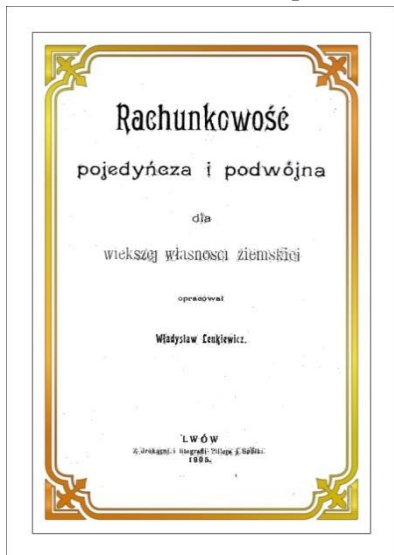
Найбільш виразно вплив громадських інституцій (ревізійних союзів) на бухгалтерську сферу розкривають підготовлені в цьому середовищі підручники й посібники з бухгалтерського обліку, які “виступали в якості організаційно-методичного забезпечення, а також служили контрольними параметрами при проведенні ревізій” [20]. Наведемо деякі з найбільш популярних бухгалтерських посібників, які, незважаючи на їх виклад польською мовою, використовували практикуючі бухгалтери та в системі кооперативного шкільництва українські та інші кооперативні об’єднання.

Широко використовуваним у практичній діяльності та навчальному процесі був посібник “Rachunkowość rolnicza dla gospodarstw włościańskich” [21]. Посібник був перекладним та адаптованим для регіону перевиданням підручника Ернеста Лаури (Ernest Laur) – професора сільсько-господарських наук Технічного університету Цюріха, одного з найавторитетніших у тогочасний період представника у сфері аграрних відносин, експерта з високою репутацією в галузі сільсько-господарського обліку. На європейському просторі підручник Е. Лаури вперше був опублікований у 1898 р., а в 1924 р. його було презентовано дев’ятим виданням. Він виявився помічним у практиці, а тому швейцарський селянський секретаріат здійснив чисельну кількість практичних впроваджень за цією бухгалтерською методикою. Цей метод наводився у кількох німецьких посібниках і підручниках.



Переклад підручника з його адаптацією до умов діяльності крайових сільськогосподарських підприємств краю (według 9-go zdania niemieckiego przełożył i do potrzeb włościan polskich) здійснений проф. Ф. Буяком (dostosował prof. dr. Franciszek Bujak). Потреба в цьому виданні обґрунтовувалася тим, що багато фермерських господарств регіону та польської держави загалом “не ведуть належного рахівництва про свої доходи і витрати, хоча багато з них оцінюють корисність належного бухгалтерського обліку і готові його впроваджувати”. Так була аргументована необхідність перекладу цього підручника з аграрної бухгалтерії для її практичного впровадження. Вкажемо на деякі відмітні у посібнику виклади матеріалу. Крім загальної вступної теми “Потреба і значення аграрного рахівництва” (Potrzeba i znaczenie rachunkowości rolniczej) у ньому в оцінно-аналітичному стилі наведено “Різні форми рільничої бухгалтерії” (Różne formy rachunkowości rolniczej). Достатньо опрацьованим із позиції тогочасних бухгалтерських проблем є другий розділ “Обчислення та оцінка сільськогосподарської діяльності і сільськогосподарської продукції” (Obliczenie i oszacowanie warsztatu rolniczego i rolniczych wytworów), у якому необхідно виділити тему “Маркування вартості для оподаткування” (Oznaczenie wartości czyli taksacja). У третьому розділі посібника належно проілюстровано “Добір і ведення книг” (założenie i

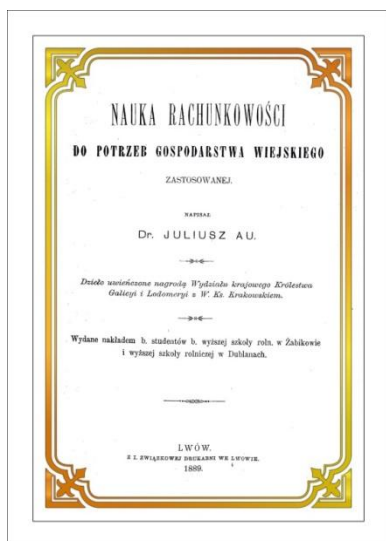
prowadzenie ksiązek) із пропонуванням адекватної форми “Книга домогосподарства” (Książka gospodarstwa domowego) та методів узагальнення, зроблених у ній записів – “Головна книга: цілі закриття бухгалтерських рахунків” (Księga główna: czyli zamknięcie rachunkowe). Для формування практичних вправ було взято приклад опрацювання даних, відображених на рахунках господарства “Nowosad” ЗА 1923/24 роки та порядок закриття рахунків (Zamknięcie rachunkowe).



Посібник «Rachunkowość pojedyncza i podwójna (dla większej własności ziemskiej)», виданий у Львові в 1905р. (Drukarnja i litografia Pillera i Spolki), який підготував Władysław Lenkiewicz [22].

У посібнику обґрунтовано значимість бухгалтерської інформації в підвищенні ефективності управління великими фермерськими господарствами. Посібник призначено для впровадження у практику адекватної бухгалтерської методики в домогосподарствах, які мають соціально значиму позицію в суспільному середовищі (великі земельні володіння). Потреба в такому посібнику й практичне застосування наведеної в ньому раціональної рахівничої системи обґрунтовано тогочасною необхідністю підвищення ефективності управління сільськогосподарським виробництвом. У ньому наведено аргументації про раціональність управління домогосподарством на основі чисельних розрахунків за бухгалтерськими даними – “цього достатньо для переконання у

необхідності добротного обліку ... чим точнішим є впроваджений у практику облік, тим більше можливостей пояснити хід виробництва та вигоди від кожного підрозділу”. Важливими складовими посібника, які сприяли тогочасному розвитку практичної бухгалтерії, була друга його частина – “Оцінка економічних вартостей” (Oszacowanie dóbr economicznych). Матеріали цього розділу подано в розрізі теми “Оцінка на основі чистого доходу” (Oszacowanie na podstawie czystych dochodów) та викладу матеріалу щодо методу “Оцінки на основі цін” (Oszacowanie na podstawie cen). Окремо варто виділити висвітлені в ньому новітні на той час підходи й методи до “Оцінки на основі виробничих витрат або закупівельних цін” (Oszacowanie na podstawie kosztów produkcyi lub cen zakupna). До матеріалів посібника, які розвинули бухгалтерську практику, потрібно також віднести викладену в ньому тему “Оцінка продуктів, які не мають торгових цін” (Oszacowanie płodów nie mających cen targowych). Із суто бухгалтерської методики добре і в зрозумілій формі наведений матеріал про “Добір системи рахунків” (Zestawienie rachunków) та “Форми рахівництва” (Formy rachunkowe). Формування та систематизація інформації на рахунках показана в їх аналітичному розрізі: “Рахунок посівів, урожаю та обмолоту” (Rachunek obsiewów, zbiorów i omłotów); “Рахунок на окремих посівних площах” (W piwie nad stawem); “Рахунок сільськогосподарської продукції” (Rachunek produktów rolnych). У посібнику з практичної точки зору розглянуто подвійну систему рахівництва з наведенням прикладів закриття рахунків (zamknięcia rachunków) та визначенням на них чистого доходу (Chysty dochod).



Навчальний посібник Juliusza. AU “Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej” [23] призначався як для вищих рільничих шкіл, так і для практичного застосування сільськогосподарськими підприємствами. Він виданий за кошти студентів та випускників рільничих шкіл (wydane nakładem b. studentów b. wyższej szkoły rolniczej w Żabikowie i wyższej szkoły rolniczej w Dublanach) та надрукований у I. Związkowa drukarnja we Lwowie у 1899 р. Рукопис посібника мав добрий відгук проф. З. Струсевича з Національного департаменту королівства Галіції і

Лодомерії. До теоретичного матеріалу, сформованого на основних принципах і засадах сільськогосподарського обліку, додано адаптовані до крайових умов практичні методи та схеми ведення рахівництва.

У посібнику зміст бухгалтерського обліку подано з позиції його функцій в управлінні економічними параметрами великих фермерських господарств. Можна дотримуватися погляду, що лекційний виклад у посібнику – це вдало і критично сформований матеріал, у якому, зокрема, розширено поняття змісту капіталу для екстенсивних фермерських господарств, тобто тих, де переважає землекористування (землі використовуються під культури, які не мають ринкових еквівалентів, оскільки споживаються в самому господарстві). Із методичної точки зору важливим для тогочасної практики був розділ посібника “Розвиток та методи рахівництва” (Rozwój i metody rachunkowości). У ньому наведено “метод подвійної бухгалтерії” (Metoda rachunkowości podwójnej) з деталізованим розкриттям характеристики окремих методів (charakterystyka tej metody) та обговоренням загальних вимог до подвійної бухгалтерії (zarzuty przeciw rachunkowości podwójne). У 3-му розділі посібника розкрито “Деталізовану форму рахівництва” (Szczegółowe przeprowadzenie rachunkowości), що було особливо важливим для тогочасного розвитку системи рахівництва (провінційної бухгалтерії). Матеріали 4-го розділу наводили проблематику вартісної оцінки: “Компоненти власності” (Części składowe majątku) та “Оцінка або маркування вартості компонентів власності” (Szacowanie czyli oznaczenie wartości części składowych majątku). Відзначимо також наведений у цьому розділі авторський “критичний погляд на неправильні методи оцінки” (Pogląd krytyczny na błędne sposoby szacowania). Із методичної точки зору важливим для тогочасної практики був розділ посібника “Розвиток та методи рахівництва” (Rozwój i metody rachunkowości), у якому наведено “метод подвійної бухгалтерії” (Metoda rachunkowości podwójnej) із деталізованим розкриттям характеристики методів (charakterystyka tej metody) та обговоренням загальних вимог до подвійної бухгалтерії (zarzuty przeciw rachunkowości podwójne).

У 5-му розділі посібника викладено теоретичний “Опис очікуваного обороту (калькуляція, бюджет, кошторис) (Wykaz przewidywanych obrotów gospodarskich (speranda, budżet, preliminarz)), який в більш деталізованому виді розкритий окремими темами “Оцінка грошових доходів і витрат” (Preliminarz przychodu i rozchodu pieniędzy) та “Оцінка доходів і витрат на товарному ринку” (Preliminarz przychodu i rozchodu płodów roli targowych) й наведенням методів “Оцінки інших доходів і витрат” (Preliminarz przychodu i rozchodu paszy). Крім наведених форм журналів і книг та рахунків для подвійної бухгалтерії у 6-му розділі описано методичні підходи до “Встановлення фактичних майнових оборотів як мети поточного обліку” (Wykaz dokonanych obrotów majątkowych, czyli rachunkowość bieżąca). Для детального розкриття цієї бухгалтерської методики подано характеристику основних рахунків: “Формальні рахунки: балансовий рахунок, рахунки доходів, капіталу, прибутків і збитків” (Rachunki formalne: rach. bilansu otwarcia i zainkiewcia, rach. kapitału, rach. zysków i strat). У наступному 7-му розділі наведено пропонувану автором методику “відкриття, закриття, узагальнення і перевірки рахунків” (Otwarcie, zamknięcie, odbiór i sprawdzenie Otwarcie, zamknięcie, odbiór i sprawdzenie rachunków). У посібнику (9-й розділ) запропоновано “Добір рахунків або рубрик і бухгалтерських книг” (Ustanowienie kont lub rubryk i ksiąg rachunkowych) з їх поділом для окремого господарства, спілки або суспільного господарства.

Популярним був і посібник “Uproszczona księgowość dla rzemieślnika i przemysłowca: zasady prowadzenia ksiąg uproszczonych i zeznania podatkowe”, підготовлений С. Маршалекем (Stanisław Marszałek) і виданим у Львові в 1936 р.[24]. Посібник призначений для організації спрощеної рахівничої системи на підприємствах малого бізнесу. Виклад матеріалу в посібнику здійснено на основі книжкового варіанту побудови рахівничої системи із орієнтацією на сплату податків та платежів. У ньому оглядово наведено правове регулювання бухгалтерії та податкові приписи, які варто використовувати під час виконання бухгалтерських записів.



Предметом наведеної в посібнику системи рахівництва виступають найбільш типові для тогочасного періоду комерційні операції та їх фіксація у пропонованій системі бухгалтерських книг. У журналах за подвійною системою наведено відображення простих і складних трансакцій, які спричиняють зміни у структурі й загальній величині власності. Наведено бухгалтерські проведення для основних операцій і приклади обчислення податку з обороту й на прибуток та методика обчислення рентабельності підприємства. Для користування в повсякденній практиці в посібнику наведено “Приписи про проведення бухгалтерії” (Przepisy o prowadzeniu księgowości) та норми правового регулювання системи бухгалтерських записів: “Податкові розпорядження і бухгалтерія” (Ordynacja podatkowa a księgowość) та регламенти з “Рішення Вищого адміністративного суду з питань бухгалтерського обліку” (Orzeczenia Najwyższego Trybunału Administracyjnego w sprawie księgowości). Як норма-

тивний документ у посібнику розміщено “Положення про спрощені комерційні книги” (Zaświadczenie uproszczonych ksiąg handlowych) та “Докази в книговодстві” (Dowody do księgowania).

У посібнику наведено підходи до “Добору та ведення спрощених книг” (Założenie i prowadzenie ksiąg uproszczonych), а також методика “Щомісячного контролю за правильністю бухгалтерських проведеннь” (Miesięczna kontrola prawidłowego księgowania). У ньому на спрощеному рівні розглянуто питання амортизації, податку з обороту й податку на прибуток (Amortyzacja, Podatek obrotowy, Podatek dochodowy) та обчислення “Рентабельності підприємства” (Rentowność przedsiębiorstwa). Подано “Теми для вправ” (Temat do ćwiczeń), наведено “Бухгалтерські проведення для основних операцій” (Księgowanie ważniejszych transakcyj) й словник комерційних та інших виразів (Słownik wyrazów handlowych i innych).

На фоні огляду загальногалицької території виокремимо суто український простір (Східна Галичина), тобто підхід, за яким бухгалтерську практику “на певному етапі слід поєднувати з глибоким екскурсом розвитку економічних практик, приймаючи до уваги і локально-етнічні варіації” [25, с.56]. Параметр “локально-етнічних варіацій” додатково підтверджує потребу розкриття історіографії обліку на західноукраїнських землях з урахуванням впливу саме національних інституцій. В історіографії достатньо розкрита інституалізація українського господарського руху (1848–1939рр.), яка у синтезованому викладі подається як взаємопов’язана й скоординована діяльність різних господарських об’єднань і товариств. У різноманітних за тематичною спрямованістю дослідженнях наведено, проаналізовано та оцінено різні (конкретно досліджувані) види їхньої діяльності, а тому в нашому дослідженні акцентуємо лише на ті інституційні складові, які прямо впливали на стан практичного рахівництва (бухгалтерський облік) і фахову бухгалтерську освіту.

До українських інституційних структур також варто зараховувати й українські навчальні заклади в еміграції, які надавали допомогу галицькій кооперації в підготовці кадрів, в т. ч. бухгалтерських. Огляд змістової підготовки бухгалтерських кадрів у цих навчальних закладах та їх співпраця із західноукраїнськими товариствами в деталізованому вигляді розкрито в тематичній публікації автора цієї статті [26]. Підручники й посібники в еміграційних українських навчальних закладах використовувалися для фахового навчання (академічного та студійного вишколів) бухгалтерів у системі кооперативного шкільництва Галичини. Цей факт добре ілюструє наведене в багатьох історіографічних джерелах новорічне привітання ректора Українського Технічно-Господарського інституту в Подєбрадах (Чехія) під час відзначення 25-ї річниці його діяльності: “плани і програми навчання повинні бути відповідними потребам і особливостям українських земель та українського люду”, позаяк для таких цілей готуються випускники інституту, який “має своїм завданням бути огнищем наукового і культурного поступу для українського народу”. До

структурної складової українських інституцій у тогочасному періоді об'єктивно відносять і греко-католицьку церкву, багато священників якої брали активну й безпосередню участь у кооперативному русі, а митрополит Андрей Шептицький був обраний почесним членом РСУК.

РСУК був головною інституцією, до складу якого входили кооперативні центральні (галузеві об'єднання) сільсько-господарських, торгівельних, споживчих і кредитових кооперативів (спілок). Велика територіальна охопленість і багатофункціональна спрямованість РСУК вимагала організації його діяльності в різних напрямках, які тісно переплітались. До них належала організаційна – створення кооперативів різної спеціалізації та координаційна функція, що передбачала співпрацю з державними, громадськими та просвітницькими структурами Галичини. Безперечно, їх основною статутною функцією була ревізійна діяльність, що передбачала систематичні, законодавчо регламентовані перевірки діяльності кооперативів із організаційним забезпеченням в особі інспекторатів. У системі сформованого національними інституціями шкільництва домінували форми студійних фахових вишкочів (дошколів) фахівців за багатьма спеціальностями для кооперації, у тому числі бухгалтерів, ревізорів, членів наглядових рад. Також достатньої динаміки набуло розгортання цими інституціями торгівельних шкіл академічного типу. Підготовка бухгалтерських кадрів пов'язується з організацією навчального процесу у приватних комерційних закладах українських культурно-просвітних та господарських товариств: “провідною ідеєю громадсько-педагогічного сподвижництва товариств “Просвіта”, “Рідна школа”, “Ревізійний союз українських кооперативів”, “Народна торгівля”, “Сільський господар”, “Маслосоюз”, “Спілка українських купців і промисловців” стало заснування мережі національних торгівельних і кооперативних шкіл для економічного відродження краю” [10, с. 12].

Публічність звітів є однією із складових, які підтверджують суспільний характер бухгалтерської діяльності. Наведемо деякі факти з оприлюднення бухгалтерських звітів у тогочасному періоді. Так, наприклад, видавничою спілкою “Діло”, журналом “Економіст” та “Господарсько-кооперативним часописом” достатньо регулярно публікувалися “Звідомлення з діяльності Ревізійного Союзу Українських Кооперативів”, “Звіт з діяльності і замкнення рахунків Краєвого Молочарського Союзу “Маслосоюз”, “Звідомлення з діяльності Краєвого Господарського Товариства “Сільський Господар”. Важливими для суспільно-економічного середовища краю були “Звіт з діяльності Земельного Банку Гіпотечного” (акційної спілки у Львові) та “Звіт Народної Торговлі” (наприклад, опублікований у № 6 часопису “Господарь и промишленник” за 1885 р. і виданий в друкарні Ставропільського Інституту).



Найбільш регулярними були оприлюднені окремою брошурою “Білянси Кооператив, приналежних до Ревізійного союзу Українських Кооператив у Львові” як безплатний додаток до “Господарсько-Кооперативного Часопису” (друкарня “Графія у Львові”) [27]. Безперечно основною статутною була ревізійна діяльність, що передбачала систематичні, законодавчо регламентовані перевірки діяльності кооперативів із організаційним забезпеченням в особі інспекторатів. На сторінках свого періодичного видання “Сільський господар” товариство пропагувало впровадження і розвиток бухгалтерського обліку в сільському господарстві (напр.: “О користі ведення рахунків у господарів” (1928, № 5); “Під увагу тим, що ведуть сільськогосподарське рахівництво” (1928, № 15); “Чи вже зголосилися до ведення рахівництва в “Сільському господарі” (1928, № 3; 1928 № 3) та ін.

Достатньо вагомий внесок у розвиток бухгалтерської справи РСУК зробив у співпраці з товариствами “Просвіта” та “Рідна школа”, особливо після відкриття першої торгівельної школи “Просвіти” у Львові (1911), у якій при вивченні системи дисциплін викладалися предмети з

опанування купецьких рахунків та книговедення (рахівництва). Інституційний внесок “Просвіти” та “Рідної школи” у тісній співпраці з господарськими утвореннями сприяв організації в краю розгалуженої мережі українських економічних закладів кооперативного типу. У табл. 2 наведено вивчення дисциплін із бухгалтерської сфери у школах цих товариств.

Табл. 2

Бухгалтерські знання при підготовці керівних кадрів і управлінського персоналу в системі торгівельно-кооперативного шкільництва

Двокласна торгівельна школа товариства “Просвіта” у Львові (1912 р.): навчальний план		Купецька гімназія з 4-річним навчанням товариства “Рідна школа” (1938/1939 н. р.)	
кількість навчальних годин тижневого навантаження (год)	з них бухгалтерського спрямування	кількість навчальних годин тижневого навантаження:	з них бухгалтерського спрямування (год)
1 класа: Перший піврік – 32 Другий піврік – 32	Купецькі рахунки – 5 Бухгалтерія – 2	<u>I класа</u> : загальне тижневе навантаження – 32, у т.ч. фахові предмети – 14 год. <u>II класа</u> : загальне тижневе навантаження – 32, у т.ч. фахові предмети – 18 год. <u>III класа</u> (загальне тижневе навантаження – 32, у т.ч. фахові предмети – 17 год. <u>VI класа</u> (кооперативна спеціалізація)	1)Торгівельна арифметика – 4 1)Торгівельна арифметика – 3 3) Книговодство – 3 1) Торгівельна арифметика – 3 2) Книговодство – 3 1) Кооперативне рахівництво – 2 2) Ревізія і люстрація кооперативів – 2 3) Наука про податкові приписи – 2
2 класа: Перший піврік – 31 Другий піврік – 31	Купецькі рахунки Бухгалтерія – 4 Купецькі рахунки – 4 Бухгалтерія – 4	<u>IV класа</u> (загальне тижневе навантаження – 32, у т.ч. фахові предмети – 17 год.)	
Однорічна ев. школа крамарів		5 днів навчання і 6-й день тижня практика (тижневе навантаження – 28 год)	
кількість навчальних годин тижневого навантаження:	з них бухгалтерськоо спрямування		
а) загальна підготовка – 30 б) фахові дисципліни – 22	1. Торговельна арифметика і калькуляція – 4 2. Книговодство – 3		

За ініціативою РСУК у Львові в 1936 р. було відкрито трирічний коєдукаційний кооперативний ліцей, у якому забезпечували фахову освіту майбутні працівники управління суб’єктами господарювання. Навчальна програма цього освітнього закладу також залучала дисципліни бухгалтерського спрямування (книговедення (рахівництва), рахунки), які визначалися базовими для всієї системи економічної та управлінської освіти. На з’їзді кооперативних інструкторів (РСУК, 1929) схвалено програму удосконалення підготовки книговодів, скарбників і членів спостережних рад та організацію “Заочного освітнього письмового курсу” для персоналу молодшого рівня спеціалізації, у т. ч. помічників бухгалтерів. У табл. 3 наведено інформацію про структуру навчальних предметів у системі кооперативного шкільництва з виділенням предметів бухгалтерського й ревізійного змісту.

Відзначимо наведені в програмах рекомендації щодо порядку вивчення бухгалтерських предметів: “в навчанню трьох родів книговодства треба перестерігати черги: не зачинати молочарського, поки не закінчено споживчо-господарського; тим більше не зачинати кредитового, поки не покінчено складання білянсу”. Акцентувалася важливість підсумкової атестації: “на закінченні курсів належить обов’язково улаштувати іспит (перевірку знання), у висліді якого належить класифікувати слухачів: а) як здібних до книговедення; б) як здібних бути помічником книговодця;... на 3-місячній курсі можна видавати посвідку з курсу, яка б могла послужити курсантові документом при підшукуванні праці”. У практику впроваджувалося опитування слухачів – “добре є також в кінці кожного довшого курсу улаштувати між курсантами безімнену

анкету, висліди якої необхідно надсилати до РСУК, що дасть цінний матеріал для студіювання недомагань в організації курсів”.

Для якісного проведення навчальних занять у системі кооперативного шкільництва виникало питання щодо навчально-методичного забезпечення програм курсового навчання (розділ “Підручники і лектура”). Відзначалася значимість наявності фахової спеціальної літератури: “дуже важно, щоби всі слухачі на всіх родах курсів мали на руках потрібні підручники (книговодство Стернюка, згл. Храпливого, Райфайзенку Коберського ін.). Треба теж заохотити до читання загальної кооперативної літератури... друки до навчання книговедення достарчає РСУК”.

Наведемо внесок ревізорів і працівників РСУК у підготовці бухгалтерських підручників і посібників [серія “Підручники для кооперативних курсів”]: Герасимович С. “Підручник до ведення книг в кооперативних, господарсько-торгівельних і споживчих спілках” (виданий у Львові накладом М. Заячківського у 1920 р.); Стернюк І. “Підручник торговельно-кооперативного книговодства з 34 взорами” (Львів: Друкарня Ставропігійського Інституту; наклад автора, 1926 р.); Тварецький Л. “Підручник для кас Стефчика” (Львів: Друкарня патронату рільничих кооператив, 1928 р.); Павлюк М. “Порадник у книговодстві кредитових кооперативів” (Львів: РСУК, 1930 р.); Нестерович В. “Упрощене книговодство і податки” (Львів: Союз Українських Купців і Промисловців, 1935 р.); Мартос Б. “Кооперативна ревізія” (Львів: Ревізійний Союз Українських кооперативів, 1928 р.); Стефчик Ф. “Підручник для спілок ощадності і позичкової системи Ф. Райфайзена» (Львів, 1900 р.). У практиці українських кооператив популярним був підручник Теофіля Кормоша “Практичний підручник для товариств задаткових, оснований на підставі закону з дня 9/IV. 1873”, виданий у Перемишлі в 1895 р. [28].

Коротко охарактеризуємо деякі з наведених посібників і підручників. Насамперед відзначимо наведений вище підручник доктора права і фінансиста Т. Кормоша, який був першим підручником українською мовою. Активна участь в українських інституціях, зокрема в освітніх процесах на відділеннях товариства “Просвіта”, виклади на студіях економічних організацій й практичний досвід роботи в спілці взаємного кредиту “Віра” дали змогу авторові підготувати підручник організаційного та нормативно-методичного характеру.

Підручник містив як законодавчу базу тогочасного підприємництва, так і поради автора щодо правильності вибору форми спілки, ведення діловодства і книговедення. Незважаючи на те, що в підручнику лише незначна частина відводилася питанню бухгалтерії, вони досить тривалий час користувалися популярністю на українських кооперативах. За зразок підприємництва було взято німецький тип кас Шульце-Деліч із обмеженою відповідальністю та пристосовано до обставин і потреб української кооперації в Галичині. У цьому підручнику розкрито порядок організації кредитних кооперативів, методика ведення обліку та формування звітності. Структура звітності була сформована на основі форми, прийнятої через польський “Звйонзек товариств заробкових і господарчих”, а у пропонуваній формі балансу для кредитного товариства домінував економічний підхід, що вплинуло на порядок відображення об'єктів обліку: спочатку пасивів, а потім активів.

У посібнику І. Стернюка, у першому і другому розділах, розкрито зміст основних термінів, що використовувались у сфері торгівлі й кооперації, та деякі бухгалтерські терміни. Третій і четвертий розділи містили опис рахівничих книг, реєстрів та формулярів. У п'ятому розділі на прикладі наскрізної облікової задачі наведено бухгалтерське відображення типових господарських операцій у торговельній спілці. “Підручник до ведення книг в кооперативних, господарсько-торгівельних і споживчих спілках” Сильвестра Герасимовича структурно складався з трьох розділів. У першому розділі було розкрито теоретичні засади книговедення та його роль в управлінні кооперативом. Другий розділ наводив методика книговедення у середніх та великих торговельно-господарських і споживчих спілках, охоплював широкий спектр операцій від прийняття членів у спілку до річного закриття книг (визначення залишків) і складання балансу та визначення зиску (прибутку). Третій розділ було присвячено книговеденню в малих споживчих та господарських спілках. “Порадник у книговодстві кредитових кооперативів” інспектора РСУК

Мануїла Павлюка також викладено наскрізною обліковою задачею з наведенням первинних документів і облікових реєстрів. Наведено логічну послідовність їх заповнення – від записів про створення кредитної спілки до узагальнення даних (виведення залишків та складання балансу).

Таблиця 3

Навчальні програми “рідномовних торгівельних шкіл” у системі торговельно-кооперативного шкільництва, що здійснювалися силами РСУК за напрямами дошколу і вишколу книговодів (рахівників)

2-тижневий курс дошколу книговодів – загальне число годин 92		6-ти тижневий курс вишколу книговодів – загальне число годин 180		3-х місячний курс дошколу книговодів – загальне число годин 432(курс К. Коберського)	
<i>Предмети в навчальному плані</i>	К-сть год	<i>Предмети в навчальному плані</i>	К-сть год	<i>Предмети в навчальному плані</i>	К-сть год
1) Кооперація.	6	1) Кооперація в зв'язку з народнім господарством.	36	1) Історія українського народу й відродження.	24
2) Українське відродження.	4	2) Українське відродження.	6	2) Українська мова і правопис.	24
3) Організація і ведення кооперативів.	12	3) Українська мова і правопис.	6	3) Наука про народне господарство.	36
4) Кооперативне право.	12	4) Кооперативне законодавство	12	4) Основа сільського господарства й організація селянських господарств.	24
5) Кооперативні рахунки і калькуляція.	12	5) Організація і ведення господарсько-споживчої кооперативи (у т.ч. теми – контролю над крамарем, контролю Надзірної Ради).	12	5) Форми суспільної праці й культурні завдання кооперації.	24
6) Книговедення і білянсування: господарсько-споживче молочарське райфайзенка (замітка: книговедення за змістом як на 3-місячному курсі; рахунки і книговедення разом мають 52 години, що є по 4 год денно).	20 10 10	6) Організація і ведення молочного відділу при споживчому кооперативі.	9	6) Кооперація (історія, теорія і сучасний стан).	24
		7) Кредит і райфайзенки (правильник).	6	7) Кооперативне правознавство (із векселем)	30
		8)Товарознавство, консервація товару й урядження крамниці.	12	8) Організація і ведення кооператив: а)господарсько-споживча кооператива; б) молочарський відділ; в)райфайзенка.	24 12 12
		8) Кооперативні рахунки і калькуляція.	18	9) Кооперативні рахунки і калькуляція.	36
		9) Книговедення: господарсько-споживчого відділу	72 6 6	10) Книговедення: а) господарсько-споживчої кооперативи; б) молочарської; в) райфайзенки (рахунки і книговедення разом мають 144 годин, себто по 2 год денно через цілий курс).	78 12 18
		молочного відділу райфайзенки (примітка: загальна кількість годин з книговедення і кооперативних рахунків 102).			
7) Ведення канцелярії.	4	11)Кооперативне листування.	12	11) Кооперативне листування і канцелярія.	24
8) Культурні завдання кооперації. Примітка: наука про калькуляцію і книговедення-як в програмі 3-місячного курсу.	2	12) Культурні й освітні завдання кооперативу.	6	12) Товарознавство й урядження крамниці.	24
Усього годин	92	Усього годин	180	13) Статистика (у приміненні до потреб кооперації).	6
				Усього годин	432

Підручник (посібник) Володимира Нестеровича “Упрощене книговодство і податки” було написано на основі набутого автором досвіду при викладанні навчальних дисциплін із “книго-

ведення” на торговельних курсах абітурієнтів при торговельній школі “Рідна школа”. Підручник структурно складався з шести розділів, у першому “Упрощене книговодство у світі податкового права” розкрито сутність бухгалтерської справи у кредитних спілках та нормативно-правові основи для його організації. Наступні п’ять розділів присвячено методиці обліку за спрощеною формою різноманітними суб’єктами діяльності, а також особами, для яких книговедення не є обов’язковим, але може бути корисним для визначення своїх доходів і витрат.

Багато підручників і посібників для викладання українською мовою предметів із бухгалтерської та ревізійної справи в системі кооперативної освіти були підготовлені в еміграційних українських навчальних закладах, із якими була налагоджена тісна співпраця. Наприклад, посібник Івана Івасюка “Рахівництво кооперативних товариств”, навчально-методичне видання «Рахівництво кредитових товариств: форми рахівничих книг Ощадно – Позикового Товариства, збірник задач для вправ по рахівництву кредитів кооперативів” і практичний посібник “Банкова справа: бланки по операціях, рахівництву та діловодству” (Подебради: Видавниче товариство при Українській Господарській Академії в Ч.-С.Р., 1924–1925 рр.). До використовуваних у системі галицької кооперації належать посібники Романа Димінського “Книговодство: курс лекцій з бухгалтерії, читаних у Празькій кооперативній школі в 1923–24 рр.» (Прага: Видання Української селянської спілки в еміграції в Ч.-С.Р., 1924 р.) та Я. Моралевича “Основи рахункознавства (з лекцій читаних в Терезині на кооперативних курсах укр. селоспілки)” (Терезин: Під зарадом управи курсів Української селянської спілки в Ч.-С.-Р., 1924). Достатньо авторитетним у навчальних процесах і серед практиків був посібник К. Безкровного “Торговельне рахівництво: (курс лекцій)” (Український Технічно-Господарський інститут позаочного навчання в Подебрадах (Чехія), 1932–1933 рр.).

Висновки

Розкриття досвіду впливу інституційного середовища на формування бухгалтерської субкультури на західноукраїнських землях (провінційної бухгалтерії з кооперативною ідеологією) дає можливість “реанімації” історичної пам’яті щодо залежності цієї прикладної економічної дисципліни від соціального, господарсько-економічного й культурного середовища краю. Отримані результати дають змогу методом “вузького вікна” презентувати минулі територіальні й суто українські національні надбання в еволюційних процесах розвитку теоретичних засад бухгалтерського обліку, рахівничої практики й форм підготовки профільних спеціалістів. Окремі фактологічні аспекти можуть бути використані для сучасної теорії та практики, зокрема для розробки нормативно-правових актів, які регулюють і визначають правочинність діяльності громадських організацій у сфері проведення курсів із підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів, організації незалежних (превентивних) ревізій на підприємствах малого бізнесу.

Перспективи подальших досліджень

Ретроспектива дослідження бухгалтерської сфери в середовищі соціально-економічного розвитку західноукраїнських земель кінця XIX – початку XX століть потребує подальшого більш поглибленого міждисциплінарного аналізу. У наступних розвідках необхідно на широкій джерельній базі дослідити соціальну й етичну складові, які мали місце в тогочасній бухгалтерській і ревізійній діяльності та стають дедалі актуальнішими в сучасному обліку, аудиті й ревізійній сфері.

Список використаних джерел

1. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки. Київ: Основи, 2000. 198 с.
2. Панков В. В. Институциональный подход и теория учета. Бухгалтерский учет. 2008. № 1. С. 51–55.
3. Семенишина Н. В. Бухгалтерський облік і інституційна економічна теорія: до питання міждисциплінарних зв’язків. Вісник Львівської комерційної академії: зб. наук. пр. Серія економічна. 2011. Вип. 35. С. 323–325.

4. Вербовий М. В. Фінансово-кредитні інституції національного господарського руху в Західній Україні впродовж 1848–1939 рр.: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.01.04 / Інститут світової економіки та міжнародних відносин НАН України. Київ, 2005. 20 с.
5. Шигун М. М. Парадигмальний розвиток системи бухгалтерського обліку. Часопис економічних реформ. 2013. № 3(11). С. 134–139.
6. Легенчук С. Ф. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі: монографія. Beau Bassin: GlobeEdim, 2020. 212с.
7. Гіптерс З. Педагогічні видання, підручники та посібники для економічної освіти дітей і дорослих (західноукраїнські землі XIX – початку XX ст.). Педагогіка і психологія професійної освіти. 2012. № 2. С. 173–184.
8. Белова І. М. Бухгалтерський облік в Україні у XIX–XX століттях. Спільник. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2017. Вип. 14. Ч. 1. С. 22–26.
9. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. Київ: Інтерсервіс, 2016. 276 с.
10. Шайнер Г. І. Розвиток комерційної освіти на Західноукраїнських землях (друга половина XIX – перша третина XX століття): дис. ... канд. пед. наук: 13.00.01 / Тернопільський нац. пед. ун-т ім. Володимира Гнатюка, 2012. 183 с.
11. Швець В. Є. Виникнення і розвиток економічних студій у Львівському університеті в XIX ст. Формування ринкової економіки в Україні. Збірник наукових праць ЛНУ ім. І. Франка. 2012. Вип. 32. С. 303–310.
12. Бернстайн П. Фундаментальные идеи финансового мира: эволюция / пер. с англ. В. Ионов. Москва: Альпина Бизнес Букс, 2009. 248 с.
13. Церковник С. І. Становлення та функціонування українських наукових, громадських та культурно-освітніх інституцій Східної Галичини в другій половині XIX – першій половині XX століття: історико-правовий вимір: дис. ...канд. юрид. наук (доктора філософії): 12.00.01 / Львівський держ. ун-т внутр. справ, 2017. 211 с.
14. Горбачевський В. Курс бухгалтерії. Мюнхен: Український Вільний Університет, 1946. 115 с.
15. Огоновський О. Система австрійського права приватного. Науки загальні і праворічеві. Львів: Накл. О. Огоновського, 1887. 341 с.
16. Мартос Б. Кооперативна ревізія. Львів: Ревізійний Союз Українських кооперативів, 1928. 65 с.
17. Korostenski Z. Potrzeba szkół handlowych w kraju a w szczególności także Akademii handlowej we Lwowie / Z. Korostenski. Lwów: Członkami drukarni ludowej, 1893. 36 s.
18. Jakubowski K. S. Zbiór ustaw i rozporządzeń administracyjnych / pod red. Jerzego Piwockiego. Lwów: K.S. Jakubowski, 1899. T. 1. 1050 s.
19. Ріккарді Г. Б. Політика урядів Австро-Угорщини щодо вищих навчальних закладів Східної Галичини: національний аспект (1867–1914 рр.): автореф. дис. ... канд. іст. наук: 07.00.02 / Інститут українознавства ім. І. Крип'якевича НАН України, 2016. 19 с.
20. Швець В. Є. Розвиток бухгалтерського обліку на західноукраїнських землях у першій половині XX століття. Вісник Житомирського державного технологічного інституту. Економічні науки. 2000. № 12. С. 46–53.
21. Laur Ernest. Rachunkowość rolnicza dla gospodarstw włościańskich; według 9-go wzdania niemieckiego przełożył i do potrzeb włościan polskich dostosował prof. dr. Franciszek Bujak / Ernest Laur. Lwów: Drukarnja K. S. Jakubowskiego we Lwowie, 1926. 158 s.
22. Lenkiewicz W. Rachunkowość pojedyncza i podwójna (dla większej własności ziemskiej) / Władysław Lenkiewicz. Lwów: Drukarnja i litografia Pillera i Spolki, 1905. 272 s.
23. Au J. Nauka (zasady) rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej / Juliusz Au. Lwów: I Związkowa drukarnja we Lwowie, 1899. 177 s.
24. Marszałek S. Uproszczona księgowość dla rzemieślnika i przemysłowca: zasady prowadzenia ksiąg uproszczonych i zeznania podatkowe. Lwów–Warszawa: Książnica. Atlas s.a. zjednosz zakłady kartogr. i wydawn. T.N.S.W., 1936.
25. Козлова М. О. Взгляд из Украины на проблемы истории бухгалтерского учета как учебной дисциплины. Международный бухгалтерский учет. 2013. № 25. С. 47–56.
26. Лемішовська О. Бухгалтерський доробок української діаспори у першій половині XX ст. та його використання в системі фахового шкільництва Східної Галичини: історико-генетичний аналіз. Галицький

економічний вісник. 2020. Т. 67. № 6. С. 90–103.

27. Білянси Кооператив приналежних до Ревізійного союзу Українських Кооператив у Львові, об'єднаних в окружних осередках Станиславівського воєвідства; безплатний додаток до “Господарсько-Кооперативного Часопису”, органу Ревізійного союзу Українських кооперативів. Львів: друкарня “Графія”: накладом Ревізійного союзу Українських кооперативів у Львові, 1936.

28. Кормош Т. Практичний підручник для товариств задаткових, оснований на підставі закону з дня 9/IV. 1873. Перемишль, 1895. 292 с.

Reference

1. Nort D. (2000). *Instytutsi, instytutsiina zmina ta funktsionuvannia ekonomiky* [Institutions, institutional change and the functioning of the economy]. Kyiv: Basics (in Ukrainian).
2. Pankov V. V. (2008). *Institutsionalnyi podhod i teoriya ucheta* [Institutional approach and accounting theory]. *Buhgalterskiy uchet*, No. 1, P. 51–55 (in Russian).
3. Semenushyna, N.V. (2011). *Bukhhalterskiy oblik i instytutsiina ekonomichna teoriia: do pytannia mizhdystsiplinarykh zviazkiv* [Accounting and Institutional Economic Theory: Interdisciplinary Relations]. *Visnyk Lvivskoi komertsiinoi akademii: zb. nauk. prats. Serii ekonomichna*, No. 35, P. 323–325 (in Ukrainian).
4. Verbovyi, M V. (2005) *Finansovo-kredytni instytutsii natsionalnoho hospodarskoho rukhu v Zakhidnii Ukraini vprodovzh 1848–1939 rr.* [The financial creditional institutions of the national economical movement in Western Ukraine during 1848–1939 years]: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.01.04 / Instytut svitovoi ekonomiky ta mizhnarodnykh vidnosyn NAN Ukrainy, 20 p. (in Ukrainian).
5. Shyhun M. M. (2013). *Paradyhmalnyi rozvytok systemy bukhhalterskoho obliku* [Paradigmatic development of the accounting system]. *Chasopys ekonomichnykh reform*, No. 3(11), P. 134–139 (in Ukrainian).
6. Lehenchuk S. F. (2020). *Istorychni aspekty rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini ta sviti: monohrafiia* [Historical aspects of the development of accounting in Ukraine and the world: monograph]. Beau Bassin: Globe Edim, 212mp. (in Ukrainian).
7. Hipters Z. (2012). *Pedahohichni vydannia, pidruchnyky ta posibnyky dlia ekonomichnoi osvity ditei i doroslykh (zakhidnoukrainski zemli XIX – pochatku XX st.)* [Pedagogical Issues, Textbooks and Manuals for Economic Education of Children and Adults (West Ukraine in the XIXth – in the Beginning of the XXth Centuries)]. *Pedahohika i psykhohiia profesiinoi osvity*, No. 2, P. 173–184 (in Ukrainian).
8. Belova I. M., Spilnyk I. V. (2017). *Bukhhalterskiy oblik v Ukraini u XIX–XX stolittiakh* [Accounting in Ukraine in XIX–XX centuries]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu*, Vyp. 14, Ch. 1, P. 22–26 (in Ukrainian).
9. Koriahin M. V., Kutsyk P. O. (2016). *Problemy ta perspektyvy rozvytku bukhhalterskoi zvitnosti: monohrafiia* [Problems and prospects for the development of accounting: a monograph]. Kyiv: Interservis, 276 p. (in Ukrainian).
10. Shainer H. I. (2012). *Rozvytok komertsiinoi osvity na Zakhidnoukrainskykh zemliakh (druga polovyna XIX – persha tretyna XX stolittia)* [Development of commercial education on West Ukrainian lands (the end of the XIXth and the first third of the XXth century)]: dys. ... kand. ped. nauk: 13.00.01 / Ternopilskyi natsionalnyi pedahohichniy universytet imeni Volodymyra Hnatiuka, 183 p. (in Ukrainian).
11. Shvets V. Ye. (2012). *Vynyknennia i rozvytok ekonomichnykh studii u Lvivskomu universyteti v XIX st.* [The emergence and development of economic studies at Lviv University in the XIX century]. *Formuvannia rynkovoi ekonomiky v Ukraini: zb. nauk. pr. LNU im. I. Franka*, Vol. 32, P. 303–310 (in Ukrainian).
12. Bernstain P. (2009). *Fundamentalnye idei finansovogo mira: evolyutsiya / per. s angl. V. Ionov.* [Fundamental ideas of the financial world: evolution / trans. with English In Ionov]. Moscow: Alpina Biznes Buks, 248 p. (in Russian).
13. Tserkovnyk S. I. (2017). *Stanovlennia ta funktsionuvannia ukrainskykh naukovykh, hromadskykh ta kulturno-osvitnikh instytutsi Skhidnoi Halychyny v druhiy polovyni XIX – pershii polovyni XX stolittia: istoryko-pravovyi vymir* [Formation and functioning of Ukrainian scientific, public and cultural-educational institutions of Eastern Galicia in the second half of the XIX-first half of the XX century: historical and legal dimension] dys. ...kand. yuryd. nykh nauk (doktora filosofii): 12.00.01 / Lvivskyi derzhavnyi universytet vntrishnikh sprav, 211 p. (in Ukrainian).
14. Horbachevskyi V. (1946). *Kurs bukhhalterii* [Accounting course]. Miunkhen, Ukrainskyi Vilnyi Universytet, 115 p. (in Ukrainian).

15. Ohonovskyi O. (1887). Systema avstriiskoho prava pryvatnoho [The system of Austrian private law]. *Nauky zahalni i pravorichevi*. Lviv: Nakl. O. Ohonovskoho, 341 p. (in Ukrainian).
16. Martos B. (1928). Kooperatyvna reviziia [Cooperative audit]. Lviv, Reviziinyi Soiuz Ukrainykykh kooperatyv, 65 p. (in Ukrainian).
17. Korostenski Z. (1893). Potrzeba szkol handlowych w kraju a w szczegolnosci takze Akademii handlowej we Lwowie [There is a need for commercial schools in the country and, in particular, for the commercial academy in Lviv]. Lwow: Czlonkami drukarni ludowej, 36 p. (in Poland).
18. Jakubowski K. S. (1899). Zbirnyk zakoniv ta administratyvnykh postanov. Za redaktsiieiu Yezhy Pivotskoho [Collection of laws and administrative resolutions. Edited by Jerzy Pivocki]. Lviv: K.S. Jakubowski, Vol. 1, 1050 p. (in Ukrainian).
19. Rikkardi H. B. (2016). Polityka uriadiv Avstro-Uhorshchyny shchodo vyshchykh navchalnykh zakladiv Skhidnoi Halychyny: natsionalnyi aspekt (1867–1914 rr.) [The policy of the Austro-Hungarian governments regarding higher educational institutions of Eastern Galicia: the national aspect (1867–1914)] avtoref. dys. ... kand. ist. nauk. Lviv, 19 p. (in Ukrainian).
20. Shvets V. Ye. (2000). Rozvytok bukhalterskoho obliku na zakhidno-ukrainskykh zemliakh u pershii polovyni XX stolittia [Development of accounting in the western Ukrainian lands in the first half of the twentieth century]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho instytutu. Ekonomichni nauky*, No. 12, P. 46–53 (in Ukrainian).
21. Ernes L. (1926). Silskohospodarskyi oblik dlia selianskykh gospodarstv; za 9-oiu nimetskoiu rekomendatsiieiu vin pereklav i adaptuvav do potreb polskykh selian prof. doktor. Frantsishek Buiak [Agricultural accounting for peasant farms; according to the 9th German recommendation, he translated and adapted to the needs of Polish peasants by prof. dr. Franciszek Bujak]. Lviv, Drukarnja K. S. Jakubowski in Lviv, 158 p. (in Poland).
22. Lenkiewicz W. (1905). Yedynyi ta podviinyi oblik (dlia bilshoi vlasnosti na zemliu) [Single and double accounting (for greater land ownership)]. Lviv: Printing and lithography of Piller and Spolka, 272 p. (in Poland).
23. Au J. (1899). Nauka rachunkowosci dla potrzeb cospodarstwa wiejskiego zastosowanej. Lwow: I Zwiazkowa drukarnja we Lwowe, 177 p. (in Poland).
24. Marszalek S. (1936). Sproshchenyi oblik pratsivnyka ta promyslovtsia: pravyla vedennia sproshchenykh knykh ta podatkovykh deklaratsii [Simplified accounting for the craftsman and industrialist: rules for keeping simplified books and tax returns]. Warszawa: Ksiaznica. Atlas s.a zjednosz kartogrady and publishing T.N.S.W. (in Poland).
25. Kozlova M. O. (2013). Vzgljad iz Ukrainyi na problemy istorii buhgalterskogo ucheta kak uchebnoy distsipliny [A view from Ukraine on the problems of the history of accounting as a discipline]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, No. 25, P. 47–56 (in Russia).
26. Lemishovska O. (2020). Bukhgalterskyi dorobok ukrainskoi diaspory u pershii polovyni XX st. ta yoho vykorystannia v systemi fakhovoho shkilnytstva Skhidnoi Halychyny: istoryko-henetychnyi analiz [Accounting development by Ukrainian diaspora in the first half of XX century and its application in the system of professional training in Eastern Galicia: historical and genetic analysis]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk*, Vol. 67, No. 6, P. 90–103 (in Ukrainian).
27. Biliansy Kooperatyv prynalezhnykh do Reviziinoho soiuzu Ukrainykykh Kooperatyv u Lvovi, obiednanykh v okruzhnykh oseredkakh Stanyslavskoho voievodstva. (1936). Bezplatnyi dodatok do “Hospodarsko-Kooperatyvnoho Chasopysu”, orhanu Reviziinoho soiuzu Ukrainykykh kooperatyviv u Lvovi. Lviv: drukarnia “Hrafiia” (in Ukrainian).
28. Kormosh T. (1895). Praktichnyy pidruchnyk dlya tovarystv zadatkovykh, osnovanih na pidstavi zakonu z dnya 9/IV,1873 (in Ukrainian).

**INSTITUTIONAL INFLUENCE ON THE DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING SPHERE
IN GALICIA IN THE SECOND HALF OF THE XIX - FIRST HALF OF THE XX CENTURY**

© Lemishovska O. S, 2021

The article presents the results of historical and accounting research on the influence of economic and cultural - educational institutions of Galicia in the second half of the XIX – first half of the XX century on the then development of the accounting sphere in the region (provincial accounting). The study reveals the prerequisites and organizational and legal framework for the functioning of non-governmental (ethno-national) institutions in the Austro-Hungarian and Polish periods, which in one way or another influenced the content and functional focus of accounting, provided appropriate training. The general panorama of the institutional environment of the region and specific factual material on the solution of economic associations and educational societies to improve accounting practices (content and methodological aspects) and organizational forms of accounting training with the contribution of Ukrainian institutions. The article reveals specific facts of the contribution of various audit unions of Galicia in the development of practical accounting and the organization of the study of accounting and auditing disciplines in trade schools and in the form of studio training of accountants, auditors and members of supervisory boards. The content of educational programs, manuals and instructional and methodical material used in the system of cooperative schooling and practicing accountants is researched and analyzed. Some materials of manuals are emphasized, which significantly increased the level of practical accounting in that period and remain relevant today. The research methodology is based on a dialectical understanding of the historical processes of the dependence of the development of the accounting sphere on socio-cultural conditions and the institutional environment. Among the research methods the main one was the historical - system method, which in combination with genetic approaches provided empirical generalizations and made it possible to single out specific features of regional accounting (provincial accounting) in that period. There are some aspects that can be used for modern theory and practice.

Keywords: accounting field, historical heritage, Galicia territory, institutional environment, economic societies, cultural and educational partnerships, Revision Union of Ukrainian Cooperative Societies, vocational schooling.