

О. С. Лемішовська
Національний університет “Львівська політехніка”
ORCID: 0000-0002-5695-0924

**“GRÜNDRISS EINES ÖKONOMETRIE” –
ЕКОНОМЕТРИЧНА БУХГАЛТЕРСЬКА ТЕОРІЯ, РОЗРОБЛЕНА
В ГАЛИЧИНІ НА РУБЕЖІ XIX–XX СТ.**

(продовження публікації у №1 за 2022 р.)

<https://doi.org/>

© Лемішовська О. С., 2022

Матеріали цієї статті є продовженням оприлюднених результатів у публікації в попередньому номері, де наведено узагальнене порівняння засадних принципів побудови бухгалтерської і “традиційної” економетричних концепцій. У цьому дослідженні проведено аналіз сформульованих методологічних засад досліджуваної бухгалтерської (балансової) теорії з оцінкою пропонованих в ній методик відображення в бухгалтерській системі та балансовому узагальненні основних об’єктів і економічних процесів підприємства. На основі традиційних підходів до проведення науково-критичного аналізу у предметній сфері знань оцінено концептуальні засади досліджуваної розробки та сформульовано авторський погляд на її недоліки й деякі сильні позиції. Окремі важливі складові досліджуваної теоретичної розробки зіставно розглянуті в контексті існуючих сучасних проблем у бухгалтерській і звітній системах, можливостей їхньої придатності для сучасної теорії і практики. Сформульовано пропозиції про рішення у досліджуваній розробці, які можуть бути використані для сучасного розвитку бухгалтерської науки.

Ключові слова: бухгалтерська теорія, економографія, майно, нематеріальні цінності (активи), капітал, резерви, доходи, фінансові результати, бухгалтерський баланс.

Постановка проблеми

Критичний аналіз побудови бухгалтерської системи на основі принципів і положень сучасних версій стандартизації показує наявність низки проблемних теоретичних питань, вирішення яких висувають потреби практичного управління. Потреби вдосконалення існуючих положень стосуються як обліку окремих об’єктів і формування показників звітності, так і системних методологічних бухгалтерських процесів. Аналіз формалізованої в той чи інший спосіб бухгалтерської інформації показує її дискусійний характер з погляду практичного використання даних обліку і звітності в управлінні підприємством та системах економічних вимірів, що актуалізує питання вирішення проблематики побудови релевантної бухгалтерської інформації.

Актуальність дослідження

У сучасних тематичних дослідженнях наводяться аргументації про можливість вирішення частини існуючої облікової проблематики шляхом поглибленого дослідження бухгалтерських теорій минулого, зокрема й досліджуваної у цій статті бухгалтерської версії балансової теорії з використанням у ній економетричного інструментарію [1; 2]. Наведеними аргументами підтверджується-

ся актуальність поглибленого теоретико-прикладного аналізу історичної розвідки для розкриття сформульованих в ній принципів і методичних положень для відображення в обліку системи об’єктів і процесів та формування балансового узагальнення.

Формулювання мети та завдань статті

Мета і завдання статті полягають у проведенні критичного аналізу і формуванні суб’єктивної авторської оцінки щодо обґрунтованості концептуально-методологічної основи досліджуваної теоретичної розробки, пропонованих методів відображення в ній обліково-звітних об’єктів та процесів з оцінкою можливостей і доцільності використання цих результатів у сучасних дослідженнях бухгалтерської сфери.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

При визначенні шляхів і напрямів удосконалення сучасної обліково-звітної системи вітчизняними і зарубіжними дослідниками аргументується доцільність проведення поглибленого аналізу бухгалтерських розробок минулого. Наводяться різні аргументи щодо того, що в них можна віднайти сформульовані достатньо ґрунтовні принципи і методи відображення в бухгалтерській системі тих чи тих об’єктів або фінансово-господарських процесів підприємства. Наприклад, стосовно обліку капіталу та наведення інформації про цю економічну категорію у публічній фінансовій звітності науковцями Т. Г. Камінською, Н. Г. Царук, О. В. Ільчак, Н. І. Гарапко, З. Ю. Мельник відзначено: “для обґрунтування вартісного виміру капіталу в сучасному обліку актуальними є дослідження еволюції його оцінки у взаємозв’язку зі становленням і розвитком різних бухгалтерських систем” [3, с. 71].

Важливою складовою сучасних досліджень виступає реально існуюча проблема формулювання обґрунтованої методики обліку нематеріальних активів і відображення у публічній звітності підприємством наявного в нього економічного ресурсу такого типу. Так, наприклад, у своєму спеціалізованому звіті за 2019 р. “Eccountancy Europe” вказує, що теперішні методи обліку у багатьох випадках не враховують внутрішньо створених нематеріальних активів, які стали основним компонентом ринкової вартості компаній” [4, с. 4]. Стосовно удосконалення обліку цього об’єкта науковцями також обґрунтовується доцільність звернення до напрацювань минулого, передусім сформульованих принципів і підходів до відображення всієї сукупності нематеріального потенціалу (внутрішньо генерованого гудвілу). Такої позиції, наприклад, дотримується С. В. Кучер: “сьогодні проблеми відображення в обліку гудвілу продовжують бути актуальними, а тому звернення до історичного розвитку цього обліково-економічного об’єкта, що розкриває величину “нематеріальної вартості компанії”, є актуальним” [5, с. 1165].

У сучасній практиці ведення фінансової і господарської діяльності у підприємств виникає дедалі більше загроз можливої втрати задіяного капіталу, а тому розробки з удосконалення методів і принципів формування в системі обліку різного виду резервів капіталу актуалізуються. Науковці з посиланнями на різні розробки минулого також обґрунтовують доцільність аналізу тих теоретичних розробок, у яких сформульовано системні концептуально-методологічні засади відображення резервних і регулятивних об’єктів в бухгалтерській системі. Так, наприклад, І. С. Гайдук дотримується позиції, що “пошук шляхів подолання існуючих проблем й удосконалення обліку резервів пов’язується з дослідженням етапів їх розвитку та впровадження в бухгалтерському обліку” [6].

Сьогодні теоретиками і практиками відзначаються проблемні аспекти об’єктивної формалізації в бухгалтерській системі результатів діяльності підприємства (прибутків чи збитків). Стосовно формулювання удосконалених методів цього бухгалтерського об’єкта також наводяться аргументації про доцільність аналізу минулих напрацювань. Зокрема, Т. М. Берднікова обґрунтовано доводить, що “для розробки досконалих методик обліку фінансових результатів потрібно систематизувати їх еволюційний розвиток... вивчаючи минуле можна знайти рішення для удосконалення обліку результатів діяльності підприємств сучасної економіки” [7, с. 283]. Аналогічної позиції

дотримуються Л. М. Янчева, І. Б. Чернікова, С. О. Кузнецова, вказуючи, що “вивчення генези облікового прибутку дає можливість усвідомити причини необхідності постійного удосконалення бухгалтерського обліку для визначення напрямів його подальшого розвитку” [8, с. 4].

Для формулювання адекватної для сучасної практики облікової концепції амортизації і зносу об’єктів основного капіталу багато науковців, зокрема О. В. Щирська, вважають, що “для удосконалення обліку операцій з нарахування амортизації основних засобів на сучасному етапі необхідно враховувати досвід і досягнення минулих поколінь і використовувати набуті ними знання та навички” [9, с. 482]. Відзначені проблемні об’єкти якраз і складають акцент уваги в досліджуваній нами бухгалтерській теорії, критичний аналіз яких спрямований як на введення в науковий оборот раніше не дослідженого наукового надбання в бухгалтерській сфері на території Галичини, так і встановленні в цій розробці вдалих ідей, які можуть бути використані сьогодні у предметній сфері знань.

Виклад основного матеріалу

Узагальнена змістово-методологічна і структурна характеристика досліджуваної розробки. При дослідженні будь-якої розробки минулого важливо зазначити її місце (часову позицію) серед відомих бухгалтерських теорій та оцінювати її з такої позиції та з урахуванням тогочасного розвитку бухгалтерської науки. Концептуальні засади відомих у бухгалтерській історіографії розробок добре відомі, а їхня коротка характеристика у цій статті наводяться для узагальненого порівняння їхніх базових положень із досліджуваною нами теорією. Насамперед зазначимо, що досліджувана нами бухгалтерська розробка була сформульована після статичної балансової теорії (Simon G., 1899. *Di Bilanzen der Uftigenfelltaften*), на яку автором робилися посилання більшою мірою в дискусійній формі. Це передусім стосувалося основної мети обліку, оскільки, маючи юридичний нахил, статична теорія дотримувалась позиції, що такою метою є формування інформації про можливість погашення підприємством своїх боргів. Показник результативного ведення господарської діяльності підприємством у цій теорії виражений величиною “чиста вартість активів”, що обчислюється як різниця між вартістю активів та зобов’язань.

Сформульована пізніше органічна балансова теорія (Schmidt F. *Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft*, 1922) зосереджена на об’єктивації обчислення майнового стану підприємства (встановлення репродуктивної вартості підприємства) на основі відновної вартості всіх складових активів, включаючи “нематеріальні блага”. За цією теорією вважається, що сформульований майновий підхід з оцінкою активів за відновною вартістю дає змогу правдиво оцінити рівень результативної діяльності підприємства. У концепції динамічної балансової теорії (Schmalenbach E. *Dynamische Bilanz-Funfte Auflage*, 1931) в основу бухгалтерської системи покладається фінансовий результат, основними критеріями якого була зміна за звітний період величини вкладеного у підприємство капіталу.

В період формування досліджуваних “Нарисів економетрії” на території Галичини, яка на той час входила до Австро-Угорської імперії, в теорії і на практиці домінували засади німецького обліку. Базовим посібником виступали праці Р. Райша і К. Крайбіга “Баланс і податок” (Reisch R., Kreibig J. *Bilanzund Steuer*, Wien – I Band (1907); II Band (1909), на які у цій розробці робляться чисельні посилання. Насамперед це стосувалося змісту результативного рахунка в бухгалтерській системі, який позиціювався “посередником між результативними рахунками і рахунком капіталу” (чистий прибуток передає сальдо на рахунок капіталу). Багато посилань автором зроблено й на популярну в тогочасний період “Енциклопедію з бухобліку” Р. Штерна (Відень і Лейпціг, 1902). У ній “рахунок прибутків і втрат, а також рахунки доходів і витрат розглядалися такими, що стосується змін на майнових рахунках”. Тому рахунок, що визначав фінансовий результат діяльності підприємства, займав різну диспозицію в системі облікових об’єктів і в методології обліку загалом.

Наведемо узагальнену диспозицію методологічної основи досліджуваної теоретичної розробки, яку можна подати такими застосовуваними в ній основними положеннями: “завданням бухгалтерії є розрахунок мінових вартостей на основі їх проявів в національній економіці (народ-

ному господарстві)” (с. 5); “для бухгалтерії значення мають лише ті об’єкти, які володіють міноюю вартістю” (с. 2); “в загальному значенні під майном розуміють сукупність всіх матеріальних і нематеріальних цінностей, які є у правовому розпорядженні бухгалтера і його правових зобов’язань та боргів” (с. 9); “майно, що являє собою капітал має володіти здатністю і призначенням бути продуктивним, тобто створювати нові вартості” (с. 10); “лише продуктивне майно є причиною або акцією створення капіталу, який, у свою чергу, є лише реакцією на продуктивність майна (с. 11). У розробці методологічна основа спиралася на сформульований автором постулат: “майно може виникнути без діючої сили капіталу, на противагу цьому капітал без майна не мислимий” (с. 10). Основний принцип побудови удосконаленого формату балансового узагальнення (Grundsätze der Bewertung in der Bilanz) ґрунтувався на тому, що “найперше і основне завдання балансу повинно вбачатися у представленні в ньому дійсно існуючої вартості майна і капіталу” (с. 135).

Деталізуючи прийняті в цій розробці базові засади, зазначимо, що достатньо уваги приділено обліку та відображенню, і бухгалтерській звітності такого об’єкта як “ідеальне (нематеріальне) основне майно та капітал” (Ideales Anlagevermögen und Kapital). Аргументовано, що “такі нематеріальні об’єкти (цінності) слід відносити до основного майна (їх продуктивною енергією є основний капітал)”, а також “необхідність їх амортизації з метою уникнення обтяження балансових статей” (с. 27–29). Значна увага приділена питанням значимості правильного відображення в обліку і звітності інформації про “резервні активи та резервний капітал” (Reservevermögen und Reservekapital) з виділенням “дійсних (реальних) резервних фондів” (Wirkliche Reservefonds). Наведені в розробці теоретичні аргументації спираються на тогочасну практику створення бухгалтерських резервів із ремаркою, що сформовані в бухгалтерській системі “резервні фонди дуже часто не мають вартості, а тому вони не можуть розглядатися окремим видом капіталу” (с. 42).



У статті попереднього номеру відзначено, що ця розробка спиралася на матеріали австро-угорського банку. Тому у її висхідній позиції достатньо вагомий акцент поставлений на об’єктивності відображення в балансовому узагальненні вартості майна і капіталу, інформація якого була основою під час надання кредитів. Автором вказано, що за існуючої форми балансу та його інформаційного наповнення процес надання кредитних ресурсів не отримує правильної бази, а тому встановлюється на основі додатково добутої від третіх осіб здебільшого дуже сумнівної інформації (с. 191). У дискусійній формі розглянуто тогочасний підхід, за яким “можливість кредиту стала залежною, за артикуляцією автора, “від так званого чистого майна (власного капіталу) позичальника”. Наведено факти з практики, що на основі тогочасних балансів така інформація не дає уявлення про кредитоспроможність, оскільки не відображає реальної вартості матеріальних (речових) активів та нематеріальних благ. Ми (йдеться про банківський сектор у якому працював автор) дуже ризикуємо, коли базисом кредиту виступає балансова інформація про власний капітал (хибні чисті активи), і не враховується ризик помилково відображеної вартості активів і капіталу, включаючи створені резерви для покриття його можливих втрат (с. 193). Автором наводилися аргументації про те, що “кредит повинен розраховуватися на основі балансу, у якому в першу чергу наведена реальна вартість продуктивних активів та об’єктивно виражений на їх основі власний капітал і створені резерви для покриття можливих втрат від задіяних у підприємстві активів” (с. 194).

Розробка ґрунтується не на банківському обліку, а на торговельній і виробничій бухгалтерії, та сформульована на принципах національної економіки (політекономічні засади). Тому визначено, що формулювання “реального” балансу має великий інтерес як для самого кредитора, так і для боржників”. Ці та деякі інші тогочасні проблемні аспекти автором наведено для того, “щоб навести докази необхідності формування задовільної, побудованої на науковій основі, теорії обліку” (с. 199). Для обґрунтування подальшого напрямку побудови цієї теорії автором наведена еволюція

формування структури балансового узагальнення (Die Entstehung der Bilanz), та в узагальненому виді розглянуто майно і оборотний капітал підприємства (Geschäftsvermögen und Geschäftskapital) з акцентом власних аргументацій про сутність і зміст понятійного апарату стосовно продуктивного майна (Gebrauchsvermögen) з виділенням таких елементів як “плаваючі активи та плаваючий капітал” (Verbrauchsvermögen, schwimmendes Vermögen und schwimmendes Kapital).

Наведемо деякі інші методологічні засади досліджуваної розробки, які, на наш погляд, варто зарахувати до положень дискусійного характеру. Це стосується прийнятого для побудови бухгалтерської методики твердження про те, що капітал є економічною функцією майна і “лише верифікація здатності і призначення продуктивності майна дозволяє прийняти позицію, що такого типу господарські засоби володіють реальним капіталом” (с. 10). При цьому зазначимо, що майже у всіх методиках ведення обліку йдеться лише про критерії визнання активів та можливості їх оцінки без урахування їхньої справжньої (реальної) продуктивної сили. На практиці насправді існують непереборні труднощі у виділенні групи фактично задіяних у звітному періоді продуктивних активів та тих, що становлять потенційні економічні ресурси. Зрозуміло, що аргумент автора розробки був висунутий більшою мірою на користь макроекономічних диспозицій проти бухгалтерських підходів до визнання і відображення в цій системі різного виду активів.

Капітал як об’єкт бухгалтерського обліку і звітності. У будь-якій із фінансово-економічних чи управлінських теорій поняття “капітал” позиціонується ключовою категорією. Особливої значимості вона набуває у тих концепціях чи парадигмах, що орієнтуються на критерії капіталізації та зростання вартості капіталу економічної системи. З практичного погляду ефективно і раціональне управління капіталом будь-якої економічного суб’єкта неможливе без наявності формалізованої обліково-звітної інформації. Ураховуючи важливість бухгалтерської інформації про величину, склад та зміни в капіталі, у сфері бухгалтерських досліджень принципи і методику його відображення виокремлюють, як найбільш значиму компоненту предметної сфери. Визнання капіталу і введення його об’єктом у систему бухгалтерського обліку було дискусійним та складним питанням упродовж всього історичного періоду. Разом із тим вважається, що “введення категорії “капітал” у теорію бухгалтерського обліку дозволило поставити її на міцний ґрунт, а тому сучасний його розгляд в обліковій системі повинен проходити, не руйнуючи надбань попередників, а тільки доповнюючи їх” [3, с. 154]. Гіпотезою нашого дослідження виступає припущення про існування вагомих і актуальних для сучасної теорії й практики ідей у досліджуваній теорії, які можуть бути використані для удосконалення сучасного обліку капіталу підприємства.

У досліджуваній розробці бухгалтерський вираз капіталу спирається на оцінені матеріальні та нематеріальні майнові цінності: “майно, що складається з продуктивних активів матеріального і нематеріального типу являє собою капітал; непродуктивні активи перестають бути майном капіталу, капітал щезає (зазнає редукції) і вже не повинен рахуватися на балансі” (с. 10; 13). Для обґрунтування власної теоретичної позиції у роботі на описовій основі наведено приклади того, як на практиці відбуваються зміни у складі майна і капіталу внаслідок економічних операцій (Die wirtschaftlichen Handlungen) та розглянуто з теоретичного погляду взаємозалежні й взаємопов’язані зміни вартості майна і капіталу (Die Wertveränderungen des Vermögens und Kapitals).

У розробці наведено авторський погляд на відношення майна до капіталу (Das Verhältnis des Vermögens zum Kapital), на основі чого обґрунтована необхідність і принципові підходи до введення в обліково-звітній системі всього спектру нематеріальних економічних ресурсів: “різного роду нематеріальні активи (інформація, привілеї, патенти) є цінностями основного майна і презентують дійсну вартість капіталу підприємства”. Традиційно, такі цінності в минулому і сучасній практиці відображаються в бухгалтерській системі та наводяться в балансі лише у разі їх придбання за плату. У розробці з погляду національної політекономії автором аргументується, що “такі цінності можуть і повинні оцінюватися і тоді, коли вони дійсно існують і мають вартість без їх прямої купівлі” (курсив виділений автором цієї статті з метою привернення уваги до дискусійності прийнятих у розробці базових засад та їхнього впливу на подальшу концептуальну конструкцію). При цьому

також зазначимо, що при розгляді проблеми вартісного виміру внутрішньостворених економічних ресурсів нематеріального типу автором визнано, що “в більшості випадків добитись такої оцінки неможливо”. Незважаючи на введення у цю розробку прийнятих “положень прямої дії”, у ній зроблено застереження: “при розрахунках їх балансової вартості слід дотримуватись найвищої обережності”, а також те, що “дотичні до вартості відіграють важливу роль при оцінці майна у балансі ... для нематеріальних об’єктів такі компоненти вартості є визначальними” (с. 6).

Для відображення в бухгалтерській системі всіх компонентів капіталу запропоновано систему рахунків (Die Kapitalkonten), які у цій розробці представлені з виділенням рахунка власного капіталу (Eigene Kapitalkonten), рахунків резервного капіталу (Reservekapitalkonten) та відокремлених рахунків цільових резервів капіталу (Kapitalreservekonten). На недостатньо зрозумілій з бухгалтерського погляду основі пропонується вести відокремлені рахунки залученого капіталу (fremde Kapitalkonten), обґрунтовуючи свою пропозицію потребою застосування відмінних видів оцінки для різних видів залученого капіталу (Die Bewertung fremder Kapitalien). Враховуючи визначальне значення вартісного виразу матеріальних і нематеріальних цінностей для встановлення величини капіталу, велике значення у розробці приділено принципам оцінювання різних активних статей у балансі (Grundsätze der Bewertung in der Bilanz). Формулювання власних концептуально-методичних засад об’єктивізації бухгалтерської оцінки здійснено на основі тогочасної практики і критичного аналізу законодавчих положень стосовно оцінки в практичній бухгалтерії (Kritik der gesetzlichen Vorschriften). З обґрунтуванням власних поглядів запропонована методика оцінки майнових активів (Die Bewertung des Vermögens) з виділенням спеціальних випадків оцінки (Die Bewertung im speziellen): “для деяких балансових статей може бути використана дійсна купівельна вартість, а вартість цінних паперів оцінюється за курсом останнього дня господарського року” (с. 136; 132).

На основі ділових і господарських дій (комерційних операцій) (Die geschäftlichen Handlungen oder Handelsgeschäfte) наведено зміни у стані майна і капіталу, які подані через “співвідношення капіталу до майна”, продемонстроване економетричним або насправді звичайним бухгалтерським рівнянням $B=C$. З огляду на задекларований підхід до відображення на балансах лише тих активів, що володіють продуктивністю, і виражених за поточними цінами, автор зазначає: “наведене співвідношення не є математичним рівнянням ...бухгалтерія не може задовольнятися на простій основі, подібно до математики” (14). У цій формулі за обґрунтуваннями автора наведено дві рівноцінні, залежні одна від одної, але, все ж, зовсім різні величини. Ця відмінність пояснюється тим, що на практиці майно може існувати і мати вартість без огляду на його продуктивність, тобто капітал прирівнюється до нуля, хоча майно зберігає свою вартість (с. 11–12).

Наведено авторський погляд на групування майна і капіталу (Gruppierung des Vermögens und Kapitals) з виділенням майнових цінностей, які формують оборотний капітал підприємства (Geschäftsvermögen und Geschäftskapital). Зазначено, що ця “проформа балансового узагальнення” має за мету контроль реального рознесення на бухгалтерські рахунки економічних операцій. Проте, як зазначається в цій теорії, “пробний баланс” насправді не є балансовим рахунком; це є лише видимість такого рахунку (чисто математичне рівняння), яке в жодному разі не можна ідентифікувати з рівнянням “капітал=майно” (с. 18). У ньому показують лише достатньо видимі наслідки економічних процесів – вплив (дію) зміни майнових вартостей і реакцію на них капіталу (зміни його сумарної вартості).

Пристосування (акомодация) майна і капіталу (Die Akkommodation des Vermögens und Kapitals) та трансформація майнових і капітанових вартостей (Die Transfonnation des Vermögens und Kapitals) у розробці виражені фігурою, яка названа “економетричною квадригою”. Вона складається з чотирьох величин двох взаємозалежних економетричних рівнянь (с. 15). По-суті, це пізніше впроваджені у бухгалтерську теорію чотири типи балансових змін, продемонстрованих у цій розробці формою економетричних відносин. Ці зміни викладені так: “сума всіх продуктивних засобів вкладених у підприємництво, формує підприємницьке чи торговельне майно, і капітал, що репрезентується (представляється) цим майном, є підприємницьким або торговельним капіталом.

Капітал інвестується в активи (інвестування капіталу) і майно, що повинно створювати нові вартості, капіталізується (перетворюється в капітал – капіталізація майна). Обидві категорії у своїй синергії утворюють поняття “майнокапіталу” (с. 22). При цьому вказується на помилковий з погляду автора підхід, викладений у наведеній вище праці Р. Штерна, у якій використовується термінологія “чисте майно” і “оборотний капітал”. Вказується про потребу оперування всією величиною залученого у підприємництво капіталу: “вартісний надлишок цінностей над боргами, пов’язаними з ними, називають “чисте майно” (майно у найвужчому значенні)” (с. 10).

Групування майна і капіталу частково спрямовуються за економічними, частково за юридичними вимогами. Відображення капіталу в бухгалтерській системі здійснюється майже виключно за юридичними приписами. Тому в балансах акціонерних товариств і в товариствах з обмеженою відповідальністю початковий капітал відображений в оголошених сумах як вкладений капітал, хоча такого роду майно ще не сплачене; цей капітал не можна ідентифікувати з основним капіталом (с. 23). Проте, на погляд автора, “в балансі мають відображатися організаційні кошти, які, очевидно, мають розглядатися як майно капіталу” (с. 14), а також ідеальне (нематеріальне) основне майно та капітал (*Ideales Anlagevermögen und Kapital*).

Автором критично оцінюється припис німецького законодавства про товариства з обмеженою відповідальністю (§ 42), за яким у бухгалтерській практиці дозволяється відображати доплату членів товариства в активі балансу і рівноцінний склад капіталу в пасиві. Так само вважається неправильним, коли акціонерні товариства відображають “непродані акції” в активі товариства. Тут автор підтримує позицію і посилається на наведену нами вище працю Г. Сімона (с. 219), де вказується, що непродані акції не являють собою частку майна підприємства і, відповідно, його капіталу (с. 14). Те саме стосується і непроданих облігацій, які також не є майном капіталу і не повинні відображатися в балансі, оскільки вперше набувають вартості лише при обміні. Автор дотримується позиції, що “з тих причин і регульовальні рахунки не повинні відображатися у балансі”. І все ж, на його думку, “це питання є спірним” (с. 14).

У розробці значне місце відведено принципам і методичним підходам до оцінки споживаного і нематеріального основного майна (*Bewertung des Verbrauchsvermögens; Bewertung des idealen Anlagevermögens*), які розглянуті в тісному взаємозв’язку з оцінкою окремих видів капіталу (*Die Bewertung einzelner Kapitalien*). Поглиблено досліджена діюча практика оцінки статутного капіталу (*Die Bewertung des Grundkapitals*), а також резервного (*Die Bewertung der Reservekapitalien*) й залученого капіталів (*Die Bewertung fremder Kapitalien*), і на цій основі сформульовано власні пропозиції для її вдосконалення.

Фінансові результати. За багаторічну історію обліку (рахівництва) визнавалося, що основна мета цієї інформаційної системи полягає у визначенні фінансових результатів. Обчислені за певним підходом і методикою у системі бухгалтерського обліку й оприлюднені у публічній звітності, такі показники виступають ключовим критерієм характеристики ефективності функціонування суб’єкта господарювання. Значимість достовірності бухгалтерського показника прибуткової діяльності підприємства полягає в тому, що його використовують базисом при встановленні інвестиційної привабливості, оцінюванні рівня ефективності менеджменту чи дивідендної спроможності. Цим критерієм оперують у дуже широкому діапазоні, проте “для практичного застосування необхідним є його формалізований вираз бухгалтерським обліком” [10, с. 124].

Упродовж всієї історії розвитку бухгалтерського обліку теоретики і практики по-різному підходили до формулювання методик обчислення та методології відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів. Попри те, кількісний конкретизований вираз категорії фінансових результатів (“прибутки”, “збитки”) упродовж всього історичного розвитку фінансово-економічної і бухгалтерської науки був і дотепер залишається дискусійним. Існуючі проблеми в довірі до обчислених результатів діяльності підприємства сучасною системою бухгалтерського обліку пов’язуються з відсутністю конкретизованих методик для формалізації фінансових результатів. Науковцями звертається увага на доцільність дослідження минулих напрацювань, у яких можна

віднайти вагомі і прийнятні для сучасної практики ідеї та методичні підходи. За час еволюції бухгалтерської думки багато вчених пропонували різні методики обліку фінансових результатів, обґрунтовуючи, наприклад, вищу об’єктивність такого методичного підходу, коли на рахунку “Прибутки і збитки” відображаються тільки поточні результати господарської діяльності, а випадкові доходи і витрати треба відносити безпосередньо на рахунки капіталу.

На час формування досліджуваної нами теоретичної розробки методик обліку фінансових результатів підприємства найчастіше пропонували формувати на підставі обчислення змін величини капіталу за звітний період з урахуванням впливу нематеріальної компоненти капіталу на вартісні параметри підприємства. Тобто, під прибутком розглядалося збільшення первинно затраченого (авансового) капіталу за наслідками фінансової і господарської діяльності. Наприклад, у згадуваній вище *Енциклопедії з бухобліку*. Р. Штерна (с. 505) обґрунтовується, що “чистим прибутком є виявлений через баланс існуючий майновий фонд, що перевищує початковий вклад”. Така ж позиція покладена в основу досліджуваної у цій статті розробки: “чистий прибуток, вказаний у балансі, відображає приріст майна капіталу” (с. 121).

У цій розробці при формулюванні засадних підходів до обчислення результативності (*Die Erfolgsberechnung*) авторське обґрунтування спиталося на наведення і критичний аналіз прикладів розрахунку чистого прибутку або збитку на практиці (*Die Berechnung des Reingewinnes oder Verlustes in der Praxis*). Сформульований правильний, на погляд автора, розрахунок чистого прибутку (*Eine richtige Berechnung des Reingewinnes*), і на цій основі запропоновані підходи до побудови звіту про прибутки та збитки (*Das Gewinn- und Verlustkonto*). Результат діяльності підприємства подавався так: “прибуток – це лише майнова вартість, рівна приросту майна і капіталу. Названа у традиційний спосіб ця фінансово-економічна категорія (прибуток) дозволяє акціонерам вважати весь приріст капіталу правом на отримання дивідендів. Щоб цьому запобігти назва приросту капіталу просто змінюється. По-бухгалтерськи це відбувається в той спосіб, що готівкову вартість на рахунок прибутку просто зменшують (елімінують), дораховуючи її до інших видів капіталу (с. 54). Автор зазначає, що створений в такий спосіб капітал насправді є резервом для власників у майбутньому. В розробці пропонується частину прибутку спрямовувати на амортизацію (викуп) акцій чи для створення, як було прийнято в тодішній практиці, окремого рахунка розіграних акцій як збільшення капіталу. При цьому в розробці дотримується авторська позиція, що “розіграні акції є хибним балансовим виразом” (с. 54).

У тогочасний період згідно з австрійськими акціонерними інструкціями (№ 33) для страхових товариств і ощадних кас замість поступового викупу акцій передбачалося формування фонду акціонерного погашення, який дотувався з річного чистого прибутку. Отримання збитку не знаходило покриття в активах, а тому, як констатує автор, “залишення непокритого збитку насправді є втратою основного і акціонерного капіталу, а тому це небезпечний метод складання балансу”. Наводяться докази з практики, коли такий безвартісний капітал позначають як вирівнюючий рахунок. При цьому додатково наводяться приклади, коли за цієї методики у підприємства вартість майна стає щораз меншою і доходить до того, що підсумок всіх видів капіталу стає від’ємною величиною. Зрештою, як підсумовується в матеріалах цієї розробки, “доходить до того, що існує підприємство (діло, справа), яке на папері являє собою нульову вартість”. Такий варіант балансового узагальнення автор назвав “економічною дурницею, але “яка не може бути в достатній мірі засудженою через її дозволеність із законодавчої точки зору” (с. 59).

В економетричній теорії рахунок прибутків і втрат позиціюється таким, що акумулює інформацію про результати діяльності підприємства розглядається в групі рахунків капіталу. Тобто, у цій балансовій теорії дотримується магістральна диспозиція стосовно того, що представлення результату функціонуючого капіталу хоча і відображається на рахунку прибутків і втрат, проте за методом перенесення прибутку чи втрати на цей рахунок з інших рахунків. У методологічній основі цієї теорії висхідним (базовим) моментом визнається той факт, що кожен майновий результат дає, як наслідок, такий самий результат капіталу. Тобто, якщо майнові результати (прибуток, втрата) пред-

ставлені на відповідних майнових рахунках як збільшення або зменшення майна (акція), тоді ці результати повинні також викликати рівноцінне збільшення або зменшення (реакція) на рахунках капіталу. Свою позицію автор обґрунтовує з погляду економічної матерії цього категорійного поняття, тобто йдеться про те, що інформація про прибуток (нерозподілений прибуток), яка відображається на пасивному рахунку (пасив балансу), носить умовний характер, оскільки в активі балансу не наводиться достатньо достовірних еквівалентів. Таких виразних еквівалентів ще більше позбавлений збиток (дебетове сальдо цього пасивного рахунку), незалежно від того, відображений він в активі, чи є від'ємною величиною в пасиві балансу (непокритий збиток).

На величину обчислених у бухгалтерській системі прибутків впливає методика їх розподілу між звітними періодами, тобто віднесення деякої частини на “витрати майбутніх періодів”. У тогочасний період під впливом німецьких торговельних законів і австрійського закону від 08.03. 1906 р. у бухгалтерській системі “кошти на становлення організації заборонялося відображати в балансі”. Попри те, тогочасна австрійська директива для страхових організацій кошти на заснування позиціювала такими, що “можуть наводитися в балансовому узагальненні з їх подальшим розподілом протягом перших п'яти років”.

Резервні і регулятивні об'єкти. У будь-якому фінансово-економічному середовищі існують певного виду ризики втрати задіяного в оборот капіталу, що викликає потребу формування підприємством власних захисних функцій. У досліджуваній теорії це викладено так: “принципом кожного обережно керованого підприємництва є потреба рахуватися з невідомим майбутнім, наслідком чого є збереження, тобто частина цінностей (чистого прибутку) не розподіляється, а утримується у формі різного виду резервів капіталу” (с. 41). У сучасній практиці створення дієвої резервної системи, здатної протидіяти негативним факторам за рахунок сформованих джерел компенсації, вважається одним із дієвих інструментів в управлінських технологіях. У цих процесах “особливої актуальності набуває проблема формування обліково-аналітичного забезпечення, яке відповідатиме потребам саме управління резервами суб'єкта господарювання” [11, с. 213].

Історіографічний аналіз формування системи резервування в бухгалтерському обліку доводить, що ці об'єкти були предметом дискусій різних національних шкіл та науковців: “вчені диспутовували з приводу віднесення того чи іншого облікового об'єкта до категорії резерву, фонду, капіталу або регулятиву, проте конвенційності щодо згаданих понять не досягнуто і до початку ХХІ ст.” [12, с. 81]. Такий висновок наведений і в досліджуваній теорії: “у балансах неможливо з'ясувати значення всіх статей, особливо коли в ньому зустрічаються резервні фонди, резерви та так звані рахунки взаємних заліків” (с. 1). Стосовно обліку резервних і регулятивних об'єктів у тогочасний період і в досліджуваній у цій статті теорії розглядалися ті основні проблеми, які є основою більшості питань сучасного бухгалтерського обліку – проблема ідентифікації (recognition issue), проблема оцінки (valuation issue) та проблема класифікації (classification issue). Багато уваги приділялося розмежуванню понять резервів і регулятивів (регулювальних статей).

В період розроблення досліджуваної теорії використовувався понятійний апарат такого типу: “резервними фондами називають частину майна, призначеного для тимчасової пасивності в підприємстві у сумі, яка перевищує номінальний основний капітал” (Штерн, с. 511). Подібним за визначенням було й трактування у праці Райша-Крайбіга: “резервні фонди є частиною майна, призначеного для попередньої пасивності в підприємстві, яке у порівнянні із збільшенням чистого майна представляє початкове чисте майно”. У будь-якому разі створені в бухгалтерській системі за тією чи іншою методикою резервні фонди асоціювалися з майновими цінностями для захисту основного капіталу, а наведена в балансовому узагальненні інформація (пасив балансу) розумілася як показана в активі сума реально зарезервованих майнових вартостей.

На основі наведених вище доволі “розмитих” положень автор досліджуваної розробки вказує: “нині маємо справжнє зловживання інформацією про резервні фонди, яке зайшло так далеко, що навіть кваліфікований фахівець без попереднього ознайомлення з бухгалтерськими книгами не може орієнтуватися в резервних фондах”. Ним робиться висновок, що існуюча проблематика пови-

нна стати предметом законодавства, приписами якого потрібно не лише точно відрегулювати номенклатуру цих фондів, а й повністю заборонити фіктивні резерви (с. 46). Для прикладу наведено рішення Імператорського Королівського Верховного суду від 20.12.1906 р., яким, всупереч висновкам експерта, гарантійний фонд, наведений в балансі, розглянуто як сплачений. Робиться висновок, що “оскільки окреме управління резервним майном не здійснюється, то такого типу бухгалтерське відображення створених резервів є лише видимістю перед інспекційними органами”.

У досліджуваній теорії поглиблено розглянута існуюча в тогочасний період проблематика бухгалтерської методики формування резервних статей з обговоренням їх змістової характеристики через призму реальних і уявних резервів (фіктивні вартості). Методологічна основа розробки ґрунтується на співвідношенні резервних активів та резервного капіталу (Reservevermögen und Reservekapital) з аналітичним обговоренням тогочасних економічних і бухгалтерських досліджень про резервні фонди (Allgemeines über Reservefonds). У розробці наведено позицію автора про дійсні (реальні) резервні фонди (Wirkliche Reservefonds) та неправильні (фіктивні), на його погляд, резерви (Falsche Reserven). Окремо в розробці розглянуто антиципаційні резерви (Antizipativ-Reserven) та скриті резерви (Stille Reserven). Для обґрунтування авторської позиції сформульовано узагальнений підхід до оцінки різних видів резервів капіталу (Die Bewertung der Kapitalreserven) з виділенням особливостей оцінки резервного капіталу (Die Bewertung der Reservekapitalien). Наведена диспозиція пропонованого підходу до відображення в балансі пасивних антиципацій (Die Bewertung der Passiv-Antizipationen).

Насамперед наведемо обґрунтування автора стосовно вживаних мовних термінів щодо створених резервів капіталу: “платежі та повернення капіталом неможливі, можливі лише платежі майном, що має енергію рівноцінну до капіталу... зарезервований капітал є лише енергією майна, яке представлене дійсними резервними фондами” (с. 113). Характеризуючи декларативний бухгалтерський принцип резервування, зазначено: “цей розподіл чи утримання чистого прибутку не слід розуміти буквально, тому що в дійсності вираховуються (утримуються) від розподілу складові частини майна (цінності)” (с. 41). Автором стверджується, що суто з практичного погляду ця остача від прибутку залишається навмисно для фіксації фондів і спрямовуються на виконання обмежувальної функції – інформаційна картина про відсутність джерела на виплату дивідендів. Крім цього зазначено, що бухгалтерські записи не зорієнтовані на облік запасів зарезервованих цінностей, а виконують лише інформаційну функцію, і тому не мають сили “резервних фондів” (с. 44). З такої диспозиції автор наводить обґрунтування, що “цей безвартісний капітал не слід плутати з основним капіталом” (с. 42); “дійсні резервні фонди є резервним майном за умови, що це майно продуктивне і лише в такому випадку мова може йти про резервний капітал”.

Назва цих відкладених резервними фондами коштів є неправильною; вона виникла внаслідок розуміння того, що кошти резервного капіталу відмежовані в окремо керовані цінні папери і відокремлені від підприємницьких рахунків. На практиці “цей резервний капітал разом з акціонерним капіталом надалі використовується в підприємництві, створюючи продуктивну енергію майновим ресурсам... резервному капіталу протиставлена частина грошових коштів, які, як правило, інвестовані в інші цінності” (с. 45). Для підтвердження власної позиції автор доводить, що “дійсні резервні фонди є резервним майном за умови, коли це майно продуктивне, і лише в такому разі мова може йти про резервний капітал”. При цьому в розробці дотримується позиція: “коли резервне майно управляється самостійно, то воно повинно вноситися в окремий баланс” (с. 48). Проте з огляду на практичний характер бухгалтерського обліку додано, що зважаючи на калькуляцію, практичніше представляти цю групу капіталів після обчислення прибутку. Заперечується позиція Р. Фішера, наведена як посилання у праці Райша-Крайбіга (с. 337), за якою “при поганій діяльності підприємства недоцільно проводити такі нарахунки”.

На основі наведених практичних прикладів відзначено, що в більшості тогочасних балансів відображаються статті, пред’явлені переменшеною вартістю, порівняно з тією, якою насправді володіють цінності: “це непред’явлене майно капіталу є прихованими резервами”. Вони мають зна-

чення для правильної калькуляції, нової емісії акцій, а також презентації всієї величини акціонерного капіталу. Автор підтримує погляд Г. Штауба (с. 474) про те, що ці приховані резерви не є в жодний спосіб обґрунтовані, оскільки “компаньйони мають право на встановлення реальної вартості всього капіталу і уникнення розподілу серед них прихованих резервів” (с. 50). Появу таких прихованих резервів автор пов’язує з тим, що “законодавство майже всіх країн приписує їх появу в бухгалтерській системі, передусім внаслідок імперативів щодо оцінки активів за ціною придбання, що на погляд автора є хибним” (с. 50). У своїй роботі автор підтримує позицію Райша-Крацбіга (с. 19): “правильніше, хоч дуже обережно, але все-таки слід дооцінювати активи і, одночасно, помістити відкриті резерви”. У досліджуваній теорії наведено обґрунтування про те, що “в такий спосіб правдива інформація для всіх зацікавлених про економічне становище створила б найкращу службу правдивості і ясності балансу” (с. 51). Додатковим аргументом автор вказує, що використання на практиці цього принципу “має намір усунути нарахування ще не реалізованого прибутку”, а також зважати на ліквідність засобів товариства. Останнє спрямоване на підтвердження прийнятого для цієї розробки постулату про критерій продуктивності активів як основи встановлення величини капіталу. Побудований на такій основі методичний прийом автор використовує для розроблення подальших етапів своєї теорії.

В процесі вироблення власних засад обговорюється позиція у праці Райша-Крайбіга (с. 8), де відмежовано активні та пасивні антиципації (економічна дія, що передуює настанню реальних подій). Активні – це грошові відносини, які оспорується вже в ранньому розрахунковому періоді (резерв сумнівних боргів у сучасній термінології). Під пасивними антиципаціями йшлося про ще не оспорені, але економічно вже обтяжуючі звітний період зобов’язання (резерви наступних витрат і платежів для покриття передбачуваних втрат). У розробці стосовно створення антиципаційних резервів, які презентують окремий вид капіталів, автор вказує: “повністю однаково, чи їх представляти як окрему групу капіталів до чи після обчислення чистого прибутку” (с. 48). При цьому робиться висновок, що з огляду на калькуляцію практичніше виконувати ці процедури після визначення прибутку.

На прикладі запропоновано підходи до створення дійсних (реальних) резервів капіталу, які “мають бути повністю відокремлені від підприємницьких рахунків: коли резервне майно управляється самостійно, то воно повинно вноситись в окремий баланс” (с. 45). При цьому також пропонується відображати дохід від нього виду майнових цінностей з відзначенням цього виду доходів як окремої групи капіталу. В окрему групу виділено “антиципаційні резерви” (Antizipativ-Reserven) та “скриті резерви” (Stille Reserven). Перший вид резервів створюють залежно від специфіки та характеру діяльності підприємства, і за своєю суттю вони є страховими фондами для покриття втрат від непередбачених операцій у майбутньому. Другий вид пов’язаний з бухгалтерськими оцінками майнових цінностей.

Для забезпечення конкретизованої інформації про резервні чи регулятивні об’єкти запропоновано ввести в систему обліку активні і пасивні рахунки: “слід розрізняти рахунки резервного майна і резервного капіталу” (с. 47). Зроблено висновок про необхідність “розрізнення рахунків резервного майна (дійсних резервів)” (с. 46). Для підтвердження власної позиції автор робить посилення на працю Р. Штерна (с. 183), у якій пропонується термін “рахунок до капіталу” (йдеться про структурування рахунків капіталу, на яких фіксується бухгалтерська інформація про цільову зміну джерел (компонентів капіталу – прим. автора цієї статті)).

“Амортизація” і “знос”. Питання методики відображення та розрахунку суми амортизації і зносу були проблемними й неоднозначними упродовж всієї історії бухгалтерського обліку. Управління процесами відтворення основних засобів (основного капіталу) суб’єкта господарювання вимагає чіткої формалізації цих економічних категорій в бухгалтерській системі. Проте наведений нижче висновок об’єктивно характеризує бухгалтерські процедури в минулому і актуальний для сучасної теорії та практики: “вирази “знос” (depreciation) і “амортизаційний фонд” (depreciation provision) збивають з пантелику як тих, хто читає бухгалтерську звітність, так і самих бухгалтерів”

[14]. У сучасній міжнародній стандартизації також існує два недостатньо узгоджених між собою стандарти – МСФЗ (IAS) 16 “Основні засоби”, у якому подано поняття амортизації та розкрито принципи її нарахування та МСФЗ (IAS) 36 “Знецінення активів”, де описано принципи бухгалтерсько-го відображення зміни балансової вартості об’єкта необоротних активів.

З набуттям вагомості нематеріальної складової в економічному потенціалі сучасних суб’єктів господарювання проблематика списання втраченої вартості основного капіталу ще більше ускладнилась, актуалізуючи наукові дослідження в напрямі вироблення й обґрунтування адекватної для сучасної економіки бухгалтерської концепції амортизації, зокрема й з використанням напрацювань минулого. У висновках науковців робляться посилання і на досліджувану нами розробку: “П. Цюмпа ще у 1910 по-суті виразно окреслив одну із проблем сучасного німецького бухгалтерського обліку – протиріччя між принципами і методами амортизації. У його праці “Gründrisse einer ökonometrie” наведені переконливі аргументи про те, що непрямий спосіб відображення амортизації спричиняє завищення балансу, вступаючи у протиріччя вимогам зрозумілості (Bilananzklarheit) і правдивості балансу (Bilanzwahrheit)”.

В бухгалтерську концепцію амортизації ще в другій половині XIX ст. була закладена ідея її розгляду як особливого пасиву – амортизаційного капіталу (фонду). Досліджувана нами бухгалтерська теорія була розроблена на тому етапі розвитку бухгалтерського обліку, коли амортизація асоціювалася з перенесенням вартості основного майна на новостворений продукт, а знос (depreciation) трактувався із позицій зниження споживчої вартості об’єкта, що амортизується (“diminution of value by reason of wear and tear”). В цей період формулювалися аргументації про відмінність між поняттям балансової амортизації (die bilanzielle Abschreibung) і амортизації калькуляційної (die kalkulatorische Abschreibung).

Сформульовані в досліджуваній розробці базові положення стосовно бухгалтерських методів амортизації були розроблені в той період, коли на території Східної Галичини економіка набувала динамічного розвитку (нафтодобувна і разом з нею інші види діяльності). У цей період в краю почали функціонувати великі за масштабами господарські утворення акціонерного типу, що додатково посилювало проблематику бухгалтерського відображення процесу амортизування. Методи її нарахування і спосіб відображення в бухгалтерській системі стосувалися собівартості і, відповідно, впливу нарахованих сум на величину прибутків. З практичного погляду проблематика в основному лежала в координатах формування фонду підтримання на належному рівні основного акціонерного капіталу (джерело заміщення виробничих фондів) та дивідендних платежів за рахунок прибутків. У тогочасний період, як і в деяких сучасних дослідженнях, також дотримувалися позиції, що “амортизація – це інструмент фіскальної (податкової) політики, і саме ця політика, а не умови експлуатації основних засобів, впливає на строки їх служби” [13, с. 249].

Саме в німецькій обліковій школі, на основі якої був сформований базис досліджуваної теорії, “ствердилось осмислення значення амортизації як для теорії, так і для практики; стало очевидно, що амортизація, як регульовальна стаття балансу, придатна до використання тільки в періоди стабільності купівельної спроможності грошей, і перестає діяти у цій якості, коли діють позавиробничі зміни вартості”. У досліджуваній розробці списання зменшеної вартості основного майна внаслідок його використання розглядалося як специфічний вид реалізування втрат. При цьому зазначалося, що “фонд відновлення для виробничих основних засобів в узвичаєній практиці складання балансу відображається, виходячи із не зовсім правильного поняття, позаяк він не утворює ніяких резервів на заміщення, тобто не є фондом відновлення і ще менше капіталом... величина нарахованої амортизації попередньо має фіксуватися бухгалтерськими процедурами як списання втраченої вартості капіталу” (с. 25; 189). Відзначена в розробці неузгодженість бухгалтерських процедур має місце і в сучасній концептуально-методологічній основі бухгалтерського обліку, де регламентовано процес включення амортизаційних нарахувань на необоротні активи до складу витрат, але після стандартних розрахунків вся сума таких відрахувань прирівнюється до прибутку. В дослідженні також акцентувалося на тому, що такий підхід до амортизації порушує логіку

розкриття капіталу не тільки як самозростаючої вартості, але й “спантеличує” інформацію про реальну зміну акціонерного капіталу.

В сучасній бухгалтерській концепції амортизації окремо стоїть проблематика амортизування нематеріальних активів (енергія торгової марки, продуктивна сила товарного знаку, ділова репутація як внутрішньо генерований гудвіл тощо). З одного боку, як вагомий економічний ресурс сучасного підприємства ця нематеріальна складова власного капіталу повинна бути оприлюднена в публічній фінансовій звітності, тобто бути поставленою на баланс. На практиці проблемою є не тільки їх вартісна оцінка, але й надскладним питанням і вкрай важливим моментом для нарахування амортизації на активи такого типу є проблема визначення строків корисного використання різних за характером нематеріальних об'єктів.

Узагальнюючи досліджувану розробку, передусім відзначимо характеристику, дану її автором існуючій на той період бухгалтерській теорії, якій “бракує наукового підґрунтя”; це математично-юридична, але не економічна теорія, що побудована на хибних поняттях бруто-майна і чистого майна. У розробці відзначено помилковість узвичаєної побудови на майнових поняттях базової теорії обліку, наведеної Ф. Гюглі (Буухгалтерські студії-Берн, 1900) і Г. Белоглавеком у Бухгалтерському журналі № 1 за 1902 р.: “чисте майно є не що інше як різниця між сумою активів і сумою пасивів”. Автором стверджується, що “терміном чисте майно помилково, у переносному значенні, називають власний капітал підприємництва...не існує чистого майна, його помилково позначена вартість є лише власним капіталом” (с. 68). Вагомі акценти досліджуваної теоретичної розробки сфокусовані на бухгалтерській системі оцінки та принципах її застосування для балансового узагальнення (Die Bedeutung der Bewertung; Grundsätze der Bewertung in der Bilanz). Пропоновані автором принципи оцінки виходять із сформульованого автором постулату про те, що “найперше і основне завдання балансу повинно вбачатися у представленні в ньому дійсно існуючої вартості майна і капіталу”. На погляд автора, для “забезпечення реальної оцінки в бухгалтерському обліку потрібно дотримуватись національно-економічної точки зору” (с. 135).

Сформульовано авторський погляд на помилкові шляхи в бухгалтерському обліку (Irrwege in der Buchhaltung), на основі чого наведена карикатура балансу (Eine Bilanzkarikatur), де особливо виділено недостатньо обґрунтоване, на погляд автора, відображення втрати як фальшивого активу (Verlust als falsches Aktivum), а також відображення в бухгалтерській системі неправильних з точки зору практичної дієвості резервів (Falsche Reserven). У табл. 1 наведено авторський погляд на неправильні статті тогочасного балансу.

Таблиця 1

Неправильний баланс

АКТИВ	ПАСИВ
Готівка	Основний капітал
Цінні папери (% від цінних паперів)	Резервний фонд
Рімесси	Сумнівні резерви через рімесси
Векселі (перевідні)	Сумнівні резерви для дебіторів
Збут (товари відвантажені, надані послуги)	Резерви на зміну курсу валют
Рухомість (оборотні засоби)	Фонд відновлення обладнання
Машини (механізми)	Прийняті до оплати векселі
Зобов'язання у доплатах	Доплати
Поточний (перевідний) рахунок	Антиципації (очікувані доходи)
Антиципація (отримання авансом)	Дисконт рімес
Втрати (збитки)	

Формат використовуваного в той період балансового узагальнення охарактеризований автором як неправильний баланс (Eine falsche Bilanz), і ним запропоновано власну версію “правильного

балансу” (Eine richtige Bilanz) (табл. 2). У ньому подані деякі нові позиції (статті) балансового узагальнення, які, на погляд автора, дозволять більш різносторонньо охарактеризувати структуру капіталу підприємства та фактори впливу на його зміни. Насамперед, автором вказано, що “замість “Активу” і “Пасиву” в балансі повинні вживатися терміни “Майно” і “Капітал”. Це пояснено таким чином: “власний капітал з точки зору мовного режиму не є “боргами”, а тому не повинен визнаватися як частина пасиву, оскільки борг ми позначаємо як чужий капітал”” (с. 185). У цьому визначенні він наводить виклад Штауба у його коментарі до торгового кодексу (Staub, Herman (1906): Kommentar zum Handels – Gesetzbuch. 8. Auflage, .с. 802) – “основний капітал, резервний фонд і фонд відновлення не є боргами компанії, а тому не є поняттям пасиву в акціонерному товаристві; поняття пасиву охоплює вимоги до товариства”.

Таблиця 2

Правильний баланс

МАЙНО	КАПІТАЛ
Готівка: дійсна вартість (втрати по курсу)	Заборгованість по зарплаті
Цінні папери: куплені виграш по курсу (% від цінних паперів) дійсна вартість	Векселі: номінал дисконт дійсна вартість
Ріmessи: в портфелі пущені в обіг дисконт дійсна вартість	Кредитори по ріmessах: продані дисконт дійсна вартість
Девізи: куплені % на цінні папери прибуток по курсу дійсна вартість	Кредитори: номінал дисконт частка втрат дійсна вартість
Збут (товари відвантажені): номінальний сумнівні угоди дисконт дійсна вартість	Капітал по ріmessах: сумнівних угод частка втрат дійсна вартість
Товари куплені з оплатою готівкою: дисконт (прибуток) і дійсна вартість	Резерви капіталу: резервний фонд (витрати і дійсна вартість)
Рухоме майно (оборотні засоби): купівельна вартість ремонт амортизація дійсна вартість	Резерви капіталу: цінних паперів векселів нерухомість дійсна вартість
Машини (механізми): купівельна вартість амортизація дійсна вартість Застава: чужа агенти Нерухомість: купівельна вартість ріст цін справжня вартість	Основний капітал: частка втрат дійсна вартість Капітал доплат: зобов’язання не сплачені дійсна вартість Втрати: резерви сумнівних угод резервні фонди капітал акцій дійсні втрати

Наведемо деякі з положень цієї розробки. У ній показано погляд, що в реальному балансі потрібно балансувати реальну вартість на дату його складання, а “не зреалізований ріст ціни в ка-

ніталах слід розглядати резервом капіталу” (с. 188) (виділення зроблено автором цієї статті). В розробці прийнято позицію, що “дисконт прийнятих до оплати векселів не слід розглядати ціною, а лише складовою форми оцінки, прийнятої для майбутньої оплати векселів... дисконт не є антиципацією, а тому не може рахуватися в балансі і не повинен фігурувати у прийнятих до оплати векселях як скидка (вирахування) (с. 189).

Значна увага приділена відображенню у звітності збиткової діяльності підприємства. Аргументовано, що відображення втрат (збитків) у активі балансу є повністю хибною оцінкою вартості капіталу. Також обґрунтовано, що ситуацію “не рятує” і від’ємне наведення цієї суми в пасиві балансу. Зазначено, що в першу чергу втрати стосуються резервного фонду, власного і основного капіталу, а також зачіпають залишки кредиторів при ліквідації підприємництва. При продовженні діяльності втрати слід покривати з нереалізованих доходів, на основі реальної оцінки яких доцільно встановлювати резерви капіталу (с. 189). Для підтвердження власної позиції відзначається, що “в лжебалансі основний капітал, незважаючи на втрати, відображається в номінальній вартості, оскільки його зменшення в рамках закону ще не проведено. В дійсності він зник через втрати на їх суму. В справжньому балансі, як стверджує автор, основний капітал представляється на основі попередніх проведення і рахується як останнє посилання” (с. 189).

На основі прикладів з практики показано як на підприємствах, де весь власний капітал втрачено (перевищення непокритих збитків над номінальною вартістю початково вкладеного власного капіталу), подальші втрати зменшують чужий капітал (кредитори, прийняті до оплати векселі тощо). Відзначено, що “в лжебалансі” резервний капітал наводиться як реально наявний на підприємстві і, як правило, водночас разом з відображеними у балансі втратами. В дійсності такого типу капітал зник через втрати, що стає видимим у справжньому балансі (с. 189). Резерви сумнівних угод у пропонованому балансі відображаються резервним фондом, який містить у собі ту саму функцію що й резервний капітал.

Висновки

Виходячи із тогочасного стану і тенденцій розвитку бухгалтерської теорії в європейських державах, досліджувану розробку можна охарактеризувати однією з найбільш глибоких бухгалтерських праць з точки зору збалансованості концептуальних і методологічних засад, дослідженням, яке зробило вагомий внесок у розвиток предметної сфери знань. Деякі сформульовані в “Нарисах” теоретико-методологічні засади відображення облікових об’єктів й фінансово-господарських процесів можуть бути використані і при виконанні сучасних досліджень розвитку обліку та побудови фінансової звітності. Серед них принципи бухгалтерського і звітного відображення капіталу з урахуванням вартісно оціненої продуктивної сили нематеріальних економічних ресурсів. Наведений в дослідженій розробці методичний підхід повинен бути адаптований до сучасних умов, проте більшою мірою він може бути використаний для практичної “побудови проформ звітності” на основі існуючої бухгалтерської інформації. Для удосконалення сучасної системи обліку і звітності доцільними можуть бути сформульовані у цій теорії принципи і процеси резервування капіталу, а також умови формалізованого відображення й презентації нематеріальних вартостей підприємства як інформаційно-інтелектуальної складової його капіталу.

Перспективи подальших досліджень. В сучасних інфляційних умовах виникає проблематика достовірного балансового відображення вартості наявних у підприємства економічних ресурсів, а тому поглибленого дослідження і аналізу вимагає пропонована у цій теорії система оцінок для різних об’єктів обліку, зокрема аргументовані підходи до використання інструментарію “дотичні до вартості” в процесах бухгалтерських вимірів.

Список літератури

1. Ciompa P. *Gründrisse einer ökonometrie und die auf der nationalökonomie aufgebaute natürliche theorie der buchhaltung* / P.Ciompa. Verlag des Handelsschulvereines in Lemberg: Druck von Artur Goldman in Lemberg, 1910. 202 p.
2. Ciompa P. *Zarys econometryi i teorya buchalteryi* / P.Ciompa. Lwow: Wydawnictwa Towarzystwa Skoly Handlowej we Lwowie; z Drukarni „Słowa Polskiego” we Lwowie, 1909.

3. Камінська Т. Г. *Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект* : моногр. / Т. Г. Камінська, Н. Г. Царук, О. В. Ільчак, Н. І. Гарапко, З. Ю. Мельник. Ніжин: Видавець ПП Лисенко М. М., 2015. 416 с.
4. *Interconnected standard setting for corporate reporting*. Accountancy Europe's thought-leadership series. Brussels: Accountancy Europe, 2019. 28 p.
5. Кучер С. В. *Історія розвитку гудвілу як облікової категорії та основні підходи до його визначення* / С. В. Кучер, Д. М. Захаров // Економіка і суспільство. 2017. Вип. 9. С.1162–1166.
6. Гайдук І. С. *Теоретичні аспекти формування резервів в системі бухгалтерського обліку* / І. С. Гайдук // Економічний вісник університету. 2016. Випуск № 31/1. С. 130–136.
7. Берднікова Т. М. *Еволюція розвитку обліку і аналізу фінансових результатів* / Т. М. Берднікова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2011. 20, ч. 1. С. 283–290.
8. Янчева Л. М. *Обліково-інформаційна система управління прибутком торговельних підприємств* : моногр. / Л. М. Янчева, І. Б. Чернікова, С. О. Кузнецова. Харків: Харківський державний університет харчування та торгівлі. Харків, 2012. 219 с.
9. Щирська О. В. *Економічна сутність поняття “амортизація” та “знос”: історичний аспект* / О. В. Щирська // Міжнародний збірник наукових праць. 2013. Вип. 2 (20). – С. 478-485.
10. Малюга Н. М. *Прибуток як економічна категорія та об'єкт бухгалтерського обліку* / Н. М. Малюга // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2004. № 2 (28). С. 119–130.
11. Крутова А. *Обліково-аналітичне забезпечення управління резервами як джерелами покриття ризиків* / А. Крутова, Т. Тарасова // Економічний простір. 2016. № 115. С. 212–224.
12. Козлова О. М. *Резерви, забезпечення, регулятиви: сутність та проблеми термінології* / О. М. Козлова // Вісник ЖДТУ. 2004, № 1 (27). С. 81–89.
13. Виговська Н. Г. *Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень житомирської наукової бухгалтерської школи* : моногр. / Н. Г. Виговська. Житомир: ЖДТУ, 2006. 620 с.
14. Mathews M. R. *Accounting Theory and Development* / M. R. Mathews, M. H. Perera. Thomas Nelson Australia ; 3rd edition , 1996. 416 p.

Reference

1. Ciompa P. (1910). *Grundrisse einer ökonometrie und die auf der nationalökonomie aufgebaute natürliche theorie der buchhaltung* ; Verlag des Handelsschulvereines in Lemberg. [Outlines of an econometrics and the natural theory of accounting based on the national economy ; Publisher of the commercial school association in Lviv]. Lemberg, Druck von Artur Goldman in Lemberg, 202 [in German].
2. Ciompa P. (1909). *Zarys econometry i teorya buchalteryi*. Lwow: Wydawnictwa Towarzystwa Skoly Handlowej we Lwowie; z Drukarni “Słowa Polskiego” we Lwowie [in Polish].
3. Kaminska T. H., Tsaruk N. H., Ilchak O. V., Harapko N. I. & Melnyk Z. Yu. (2015). *Aktyvizatsiia kruhooborotu kapitalu: oblikovo-kontrolnyi aspekt*. [Activation of capital circulation: accounting and control aspect]. Nizhyn: Vydavets Lysenko M. M., 416 p. [in Ukrainian].
4. *Interconnected standard setting for corporate reporting*. (2019). Accountancy Europe's thought-leadership series. Brussels: Accountancy Europe, 28.
5. Kucher S. V. & Zakharov D. M. (2017). *Istoriia rozvytku hudvilu yak oblikovoi katehorii ta osnovni pidkhody do yoho vyznachennia*. [The history of the development of goodwill as an accounting category and the main approaches to its definition]. *Ekonomika i suspilstvo*. Vyp. 9, 1162–1166 [in Ukrainian].
6. Haiduk I. S. (2016). *Teoretychni aspekty formuvannia rezerviv v systemi bukhgalterskoho obliku*. [Theoretical aspects of the formation of reserves in the accounting system]. *Ekonomichni visnyk universytetu*. Vyp. 31.1, 130–136 [in Ukrainian].
7. Berdnikova T. M. (2011). *Evoliutsiia rozvytku obliku i analizu finansovykh rezultativ* [Evolution of the development of accounting and analysis of financial results]. *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu*. *Ekonomichni nauky*, 20, ch. 1., 283–290 [in Ukrainian].
8. Yancheva L. M., Chernikova I. B. & Kuznetsova S. O. (2012). *Oblikovo-informatsijna sistema upravlinnia prybutkom tovgovelnykh pidpriemstv* [Accounting and information system of prof managements of trad enterprises]. Kharkiv: Kharkivskiy derzhavnyi universytet kharchuvannia ta torhivli, 219 [in Ukrainian].
9. Shchyr'ska O. V. (2013). *Ekonomiczna sutnist poniattia “amortyzatsiia” ta “znos”: istorychnyi aspekt*. [The economic essence of the concept of “depreciation” and “wear and tear”: historical aspect]. *Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats*. Vyp. 2 (20), 478–485 [in Ukrainian].

10. Maliuha N. M. (2004). Prybutok yak ekonomichna kategoriya ta object buchalterskogo obliku. [Profit as an economic category and an object accounting]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, 2, 119–129 [in Ukrainian].
11. Krutova A. & Tarasova T. (2016). Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia rezervamy yak dzherelamy pokryttia ryzykiv. [Accounting-analytical provision of management of reserves as a source coverage of risk]. *Ekonomichniy prostir*, 115, 212–224 [in Ukrainian].
12. Kozlova O. M. (2004). Rezervy, zabezpechennia, rehuliatyvy: sutnist ta problemy terminolohii. [Provisions, provision, regulation: the essence and problems of terminology]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky*, 1(27), 81–89 [in Ukrainian].
13. Vyhovska N. H. (2006). Bukhhalterskyi oblik: istorychnyi aspekt. Rezultaty dysertatsiinykh doslidzen zhytomyrskoi naukovoï bukhalterskoi shkoly. [Accounting: historical aspect. Results of dissertation studies of Zhytomyr scientific accounting school]. *Zhytomyr: ZhDTU*, 620 [in Ukrainian].
14. Mathews M. R. & Perera M. H. (1996). *Accounting Theory and Development*. Thomas Nelson Australia; 3rd edition, 416.

O. S. Lemishovska

Lviv Polytechnic National University, Ukraine, PhD, Associate Professor

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5695-0924>

**“GRÜNDRISS EINEŔ ÖEKONOMETRIE” – ECONOMETRIC ACCOUNTING THEORY
DEVELOPED IN GALICIA AT THE BORDER OF THE XIX - XX CENTURIES**

(Continuation of publication in No. 1 for 2022)

© *Lemishovska O.*, 2022

The materials of this article are a continuation of the published results in the publication in the previous issue, which provides a generalized comparison of the basic principles of building accounting and "traditional" econometric concepts. In this study, an analysis of the formulated methodological principles of the studied accounting (balance sheet) theory was carried out with an assessment of the methods of representation in the accounting system and the balance sheet generalization of the main objects and economic processes of the enterprise. On the basis of methods and approaches traditional for the accounting field, a scientific and critical analysis of the conceptual foundations of the researched development was carried out. From the standpoint of the contemporary development of accounting theoretical knowledge and with a focus on modern requirements for the construction of accounting and reporting systems, the view of the author of this article on the shortcomings and individual strengths of the researched development is formulated. Separate components of the researched development compared to existing modern problems in accounting and reporting systems. Some provisions of the theoretical development are evaluated from the point of view of their suitability for modern theory and practice.

A comparison of the conceptual foundations of the researched development with modern practice based on international principles (standardization) of accounting data formation on the state of resources, capital and the efficiency (effectiveness) of the functioning of the economic system was carried out. Proposals about successful solutions in the studied development, which can be used for the modern development of accounting science, are formulated. The expediency of introducing into the modern system of accounting research formulated in the development of the basic principles and provisions for the creation of capital reserves (valid reserve funds), which are absolutely necessary in the modern conditions of conducting activities of any business entity, is argued. The possibility and expediency of adapting to modern conditions the principles of accounting for intangible economic resources developed in this theory, in particular the principles of their evaluation and write-off of value, are also substantiated. Modern inflationary processes require approaches to the accounting valuation of assets that are adequate to these conditions, which can be solved by using the valuation principles proposed in the development.

Key words: accounting theory, econometrics, property, intangible values (assets), capital, reserves, income, financial results, balance sheet.