

**CAPITAL IN ACCOUNTING WORKS OF SCIENTISTS
OF GALICIA IN THE SECOND HALF OF THE XIX –
MIDDLE OF THE XX CENTURY:
RETROSPECTIVE ANALYSIS AND EVALUATION
FROM THE POSITION OF MODERN LANDMARKS**

**КАПІТАЛ У БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПРАЦЯХ НАУКОВЦІВ
ГАЛИЧИНИ ДРУГОЇ ПОЛОВИНИ XIX –
СЕРЕДИНИ XX СТ.: РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ
ТА ОЦІНКА З ПОЗИЦІЇ СУЧАСНИХ ОРІЄНТИРІВ**

Olesia Lemishovska¹

DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-221-0-6>

Abstract. *The results of research* of theoretical-conceptual and semantic aspects of accounting of capital in the works of Galician scientists in the period from the second half of the XIX to the middle of the XX century analyzed. Beyond the territorial boundaries, the proposed study covers part of the modern Ukrainian and Polish lands, which in the study period constituted a province with a certain autonomous status Galicia and Lodomerija within the Austro-Hungarian state, and later (1918–1939) voivodships that were part of the Polish state. *The subject of the study* are the processes of formulating approaches to capital accounting, which are reflected in the work of Galician scholars. *The aim of the study* is to reveal the genesis of the views of the Galician accounting and economic community to the conceptual and methodological foundations of informational reflection of the capital of enterprises. The theoretical basis of the study is based on literary criticism, which is based on selected scientific papers and textbooks published in Galicia in certain time periods. The main idea of the study is based on the hypothesis of significant regional achievements formulated in the past, which can be used in modern thematic developments to improve accounting and reporting information about the company's capital. Regional features of accounting for capital are studied by the so-called “narrow

¹ PhD in Economics, Associate Professor,
Lviv Polytechnic National University, Ukraine

window method” on the basis of generally accepted accounting systems in the state. The concept of the study is based on three interrelated areas: *methodological*, which aims to compare current issues and approaches to solving similar in the historical past; *methodical* – analysis of the basic accounting principles of the reflection of the components of capital in the studied works; *theoretical*, which involves comparing and evaluating the work of Galician scholars with the then European developments on the formation of information about capital in the accounting system; *practice-oriented*, which aims to identify constructive ideas of the past for their possible use for the needs of improving the modern accounting system. The study is based on the historical-genetic approach, which allows to establish the historical specificity in the content of cognitive priorities in the approaches to the formation of paradigms of capital accounting by Galician scientists. *The scientific novelty* of the proposed exploration is to highlight in the regional development of those conceptual and methodological principles of capital accounting, which allow to formulate proposals for opportunities to develop modern principles of capital accounting, including accounting for productive assets to establish the value of capital, capital reserves and accounting for intangible assets as components of equity.

1. Вступ

У бухгалтерській історіографії наводиться різна варіативність конструювання теоретико-методологічних засад облікового відображення капіталу підприємства, які розкриті на основі результатів узагальнення практики попередніх історичних періодів та праць відомих вчених минулого. Більшість з них достатньо проаналізовані, проте недослідженими залишилися напрацювання науковців Галичини досліджуваного періоду.

Для подолання реально існуючих на теперішній час проблемних питань обліково-звітного відображення капіталу науковцями аргументується доцільність звернення до минулих бухгалтерських розробок, окремі ідеї яких можуть підсилити зміст сучасних напрацювань. Наведене зумовлює логіку пропонованого дослідження та підтверджується обґрунтуваннями багатьох науковців: «введення категорії капіталу в теорію бухгалтерського обліку дозволило поставити її на міцний ґрунт, а тому сучасний його розгляд в обліковій системі повинен про-

ходити не руйнуючи надбань попередників, а тільки доповнюючи їх» [1, с. 154]. Історичний розвиток уявлень та еволюція наукової думки про капітал як об'єкт бухгалтерського обліку узагальнено в публікації автора цього дослідження [2]. Пропозиції звернення до розробок минулого виникають на основі існуючих на теперішній час проблемних питань обліку капіталу та його презентації у публічній звітності.

У сучасних версіях (міжнародна і національні) стандартизації обліку і фінансової звітності відсутні конкретизовані положення і приписи, які б виразно артикулювали критерії визнання і методикку оцінки різних компонентів капіталу та загальні методологічні засади позиціонування цього об'єкта в бухгалтерській системі. При цьому проведені різні за спрямованістю емпіричні огляди показують невисоку здатність публічної фінансової (бухгалтерської) звітності об'єктивно презентувати величину і структуру складових капіталу сучасного суб'єкта ринкової економіки. Причинами цього, як вважає відомий вчений Л. Барух, є «відсутність в балансі достовірної інформації про найважливіші ресурси (фактори), які реально впливають на створення вартості підприємства» [3].

У сучасних дослідженнях акцент полеміки зосереджується на аналізі причин розбіжностей ринкової вартості власного капіталу з його бухгалтерською (балансовою) оцінкою та знаходиться в координатах обговорення впроваджуваних у сучасну бухгалтерську стандартизацію «справедливої» вартості економічних ресурсів і капіталу підприємства. Інша складова проблематики бухгалтерської і звітної систем знаходиться в параметрах відображення нематеріальних компонентів капіталу, синтезована вимірна величина яких подається у публічній фінансовій звітності через артикульовану в тій чи тій формі балансову статтю «внутрішньо генерований гудвіл». Проте, як відзначається відомими вченими, «більшість елементів гудвілу є дуже невизначеними і суб'єктивними та часто виявляються ілюзорними» [4].

У цій розвідці наводяться результати дослідження регіональних бухгалтерських надбань в межах окремо виділеної провінції Galicia і Lodomerія у складі Австро-Угорської держави (до 1916 рр.), а потім «Малопольщі» за часів Другої Речі Посполитої (1919–1939 рр.). Упродовж цього часового періоду на основі німецької бухгалтерії формувалися засади «провінційної бухгалтерії», тобто адаптивної до еко-

номічних умов регіону рахівничої системи. Тому в теорію і практику вводилися і положення суто регіональних економічних розробок з їх впливом на засадні принципи обліку капіталу. Метою дослідження є розкриття концептуально-методологічних засад обліку капіталу у сформульованих працях східно галицьких учених, аналізі та оцінці цих праць на фоні тогочасних європейських розробок та проведення ретроспективного аналізу з виділенням в них вдалих ідей для вирішення сучасних проблем і обліку капіталу.

2. Загальний огляд історіографії тематики дослідження

У цьому розділі наведено панораму базової основи для формування концептуальних засад і специфіки бухгалтерського відображення капіталу підприємства у працях науковців краю з використанням в них тих чи тих аспектів регіональних економічних теорій (доктрин), які формували нові ніші для розвитку бухгалтерської сфери. Об'єктивна сутнісна проблема цієї розвідки, як і інших подібних історичних досліджень економічної сфери, пов'язується зі складнощами виокремлення суто регіональних надбань у певному історичному середовищі, тобто розкрити їх в межах «політично-інтегрованої держави» [5].

У другій половині XIX ст. на європейському просторі і, відповідно в Австро-Угорщині та її провінціях, теоретики і практики значну увагу приділяли питанням формалізації категорії «капітал» та методів його відображення бухгалтерською системою і способів презентації у звітності. Вирішування цієї проблеми для регіону було вкрай актуальним, оскільки починаючи з другої половини XIX ст. на території Східної Галичини стали швидко розвиватися нафтодобувна, соляна та лісозаготівельна галузі економіки, а разом з ними і цілий ряд інших видів економічної діяльності та процеси розгортання кооперативного руху. Цей період характеризується динамічним входженням зарубіжних компаній та філій іноземних банків, переважна більшість з них були засновані на акціонерному капіталі, а кооперативні структури – на пайовому. Цей факт актуалізував проблематику обліку капіталу і, особливо, відображення інформації про цей об'єкт у бухгалтерській звітності.

Значний вплив на регіональну бухгалтерську теорію і практику мали фундаментальні балансові теорії. Серед них виділимо найбільш популярну у тогочасний період статичну балансову теорію Г. Сімона

(Simon G., 1899. *Di Bilanzen der Uftigenfellitaften; Die Bilanzierung der Aktiengesellschaften und der KGaA.* – Berlin, 1910), окремі положення якої запозичувались і цитувалися у крайових працях. Стосовно капіталу у цій теорії дотримується позиція, що фінансові результати це приріст капіталу підприємства протягом звітного періоду. Пріоритетність тут надається показнику «чиста вартість активів», який розглядається також як власний капітал і обчислюється як різниця між вартістю активів і зобов'язань. Використовуваними і цитованими також були положення, закладені у концепції динамічної балансової теорії (*Dynamische Bilanz-Funfte Auflage / E. Schmalenbach – Dr. rer. Pol., Dr. inr. h. c.: ordente. Professor der Betriebswirtschaftslehre.* – G.A. Gloeckner, *Verlagsbuchhandlung in Leipzig*, 1931). В основу цієї доктрини покладається об'єктивна презентація показника прибутковості підприємства у фінансовій звітності, а загалом концепція спрямована на вимір (встановлення) ефективності функціонування підприємства з використанням певних принципів обліку капіталу – до уваги береться лише капітал дійсно вкладений у підприємницький оборот.

У деяких крайових теоретичних розробках і при практичній організації кооперативної бухгалтерії використовувалися положення, сформульовані в органічній балансовій теорії (*Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft (zweite, durchggsehene und erweiterte Auflage) / F. Schmidt.* – *Verlagsbuchhaltung in Leipzig: G.A. Gloeckner*, 1922). Ця теорія загалом зосереджена на об'єктивному обчисленні майнового стану підприємства (встановлення репродуктивної вартості підприємства), а її особливостями є застосування відновної вартості до всіх складових активів, включаючи «нематеріальні блага». За цією теорією вважається, що сформульований за таким принципом майновий підхід дає змогу правдиво оцінити рівень результативної діяльності підприємства через розрахунок результату відносної зміни взятих у розрахунок (на баланс) вартостей активів. Наявні також посилання на працю «*Kapital und Bilanzen der Aktiengesesechaften. Gründung, Erhöhung und Verminderung des Grundkapitals. Obligationen. Bücherabschluss und Rechnungslegung. Liquidations-bilanz. Dolcrederekonto*» (Steiner: Dresden, 1905).

В узагальненому вигляді і для порівняння наведемо погляди, які домінували в територіальних працях з бухгалтерського обліку: «капі-

тал – це встановлення висоти вартості господарства в грошових одиницях через оцінку матеріальних та ідеальних вартостей, якими дисценує підприємство; їх вартість завжди мусить бути рівною капіталу» [6]; «капітал вимірюється вартістю майна – лише продуктивні активи є причиною або акцією капіталу, а капітал є лише впливом або реакцією продуктивності майна. Непродуктивне майно перестає бути майном капіталу і як майнові вартості вони вже не повинні рахуватися на балансі» [7, с. 11–13]. Зміст цього поняття у працях галицьких економістів переважно подавався як «різниця між теперішньою і майбутньою вартістю капіталу». Принцип такого вираження капіталу вводився у рахівничу практику (передусім при складанні бухгалтерської звітності): «прибуток – різниця між вартістю капіталу на кінець і початок звітного періоду».

Базовим для організації практичного рахівництва на підприємствах досліджуваної території були праця Р. Райша і К. Крайбіга «Баланс і податок» (Reisch R., Kreibig J. Bilanz und Steuer, Wien, 1907), «Енциклопедія з бух обліку» (Robert Stern. Buchhaltungs-Lexikon, Wien und Leipzig, 1902) та посібник «Бухгалтерія і баланс» (Schär J. F. Buchhaltung und Bilanz, Berlin, 1914). У першій «рахунок прибутків і втрат розглядався посередником між фондовими результативними рахунками і чистими результативними рахунками з одного боку і рахунком капіталу з іншого боку (с. 110), в другій – «рахунок прибутків і втрат, а також рахунки доходів і витрат стосуються змін на майнових рахунках і рахунках капіталу» (с. 224). Рахунок, що визначав фінансовий результат діяльності підприємства, займав різну диспозицію як в системі облікових об'єктів, так і в методології обліку загалом. Для прикладу наведемо його визначення у сформульованій в регіоні економетричній балансовій теорії: «рахунок прибутків і втрат не є посередником, а безпосередньо рахунком капіталу він також не є результатним, а чистим фондовим рахунком. Чистий прибуток, вказаний в балансі, відображає приріст майна капіталу» [7, с. 121].

У тогочасний період паралельно з економічними розробками вирішувалася проблематика бухгалтерського відображення нематеріальних вартостей як складової капіталу підприємства. Розглядалися проблеми і пропонувалися підходи та методи обліку окремих видів нематеріальних активів і гудвілу. У досліджуваних працях використовувалися

положення відомого у тогочасний період науковця Л.Р. Діксі, який в економічному журналі *The account* опублікував розробку під назвою «Гудвіл і його відображення на рахунках» (Dicksee L.R. *Goodwill and its Treatment in Accounts // The accountant*, vol. 23, №1153, January 9.1897i). Відомими, як видно із прямих посилань в досліджених працях галицьких науковців, був зміст й таких розробок як «New Theory of Goodwill» (Kaner H.A. London: Sir I. Pitman – Sons Ltd, 1937) та «Commercial goodwill: its та History, Value and treatment in Accounts» (Leake P.D. London: Gee, 1921). Науковці краю посилалися й на принципи тогочасної французької бухгалтерії, яка у своїй теорії визнавала такі складові капіталу як, наприклад, права, патенти чи організаційні кошти, що обліковувались у складі активів (*actif fictif*), тобто як гадану вартість, на противагу до *actif reel*.

Загалом у більшості досліджених праць цей об'єкт розглядався через сукупність вартостей – патентного права, прав на ведення діяльності з урахуванням використання фірмових назв та товарних знаків, що більш деталізовано розглянуто в тематичній публікації [8]. Велика уваги приділялася виробленню методів створення різних видів резервів капіталу. На основі теоретичних розробок рахівничій практиці рекомендувалось «з чистого зиску, крім запасового капіталу, утворювати резервні фонди, що мають ті чи ті осібні призначення» [9, с. 67]. У цьому посібнику рекомендовано, що в акційному товаристві дебетове сальдо рахунка «Втрат і зисків» по закінченні року слід переносити на рахунок запасного капіталу, а за його відсутності на рахунок «Втрат минулих років». Ця сума тримається в активі балансу як сума, що завищує капітал. Якщо ж в наступні роки знову одержується втрата, збираючи в себе капітал, то збори акціонерів ухвалюють зменшення капіталу товариства і в такому разі втрата з балансу зникає, а капітал зменшується на ту ж суму (с. 185).

У цій розвідці дотримується позиція, що бухгалтерією використовувався сформульований теоретичний вираз капіталу як на основі європейських напрацювань, так і за рахунок взаємопроникнення і взаємовпливу регіональних галузей знань (кібернетичний зв'язок). оскільки бухгалтерська практика давала змогу оцінити обґрунтованість сформульованих фінансово-економічних теоретичних положень у сфері формалізації капіталу господарської одиниці.

3. Інституційний вплив на зміст і характер побудови бухгалтерської сфери

У більшості досліджень обґрунтовується значимість і оцінюється вплив інституційного середовища на архітектуру бухгалтерської сфери, що дає змогу більш різнобічно розкрити окремі грані її еволюційного поступу. Тому змістову побудову і особливості досліджуваної «провінційної бухгалтерії» проведено з урахуванням використання у цій системі деяких положень, вироблених регіональними держаними та науковими інституціями.

Економічні теорії чи парадигми крайових інституцій безпосереднім чином впливали на магістральну спрямованість бухгалтерської думки а, відтак, і на формування теоретичних засад бухгалтерії. Інституційний і суспільний погляд зумовлював практичну затребуваність певного типу бухгалтерської інформації. Стосовно суспільної значимості достовірного відображення бухгалтерською системою капіталу окремої господарської одиниці, то виходили з такого погляду: «під капіталом розуміємо сукупність цінностей, що уможливають діяльність підприємств» [10, с. 5]. Інформація про капітал суб'єктів господарювання наприкінці XIX ст. на досліджуваній території стала необхідною не тільки для внутрішньогосподарських потреб, а й для зовнішніх користувачів. Тому, до балансу, який відображав рух капіталу, стали висуватися жорсткіші імперативні вимоги і приписи формування звітності про зміни в капіталі, особливо щодо акціонерних товариств.

Бухгалтерська теорія і рахівнича практика спиралися на методи і принципи німецької облікової школи, урахувуючи державне законодавче регулювання цього виду діяльності. На фоні законодавчих приписів про використання бухгалтерією принципів оцінювання майна капіталу за покупною вартістю (ціною придбання), в середовищі теоретичної бухгалтерії дотримувалися погляду про доцільність їх відображення за реальною вартістю, а на різницю з поточними цінами одночасно помістити відкриті резерви. Наводились обґрунтування, що в такий спосіб можна сформулювати правдиву інформацію для всіх зацікавлених про економічне становище суб'єкта господарювання.

В австрійських законах тогочасного періоду переважно оперували інформацією про капітали, які на тривалий час вкладені в підприємництво, в т.ч. й через акції, паї тощо. Так, наприклад, згідно статті 18 вико-

навчих інструкцій про персональні податки від 25 жовтня 1896 р. під вкладеним (залученим) капіталом розумілося як усі види інвестицій (земельні ділянки, будівлі, машини), так і кошти, пов'язані із залученням (притягненням) капіталу (оголошення, реклама). Ця стаття регламентувала, що отримані під закладні свідоцтва (іпотеки) і муніципальні облігації кошти і майнові цінності не слід розглядати частиною основних (інвестованих) капіталів. Поняття «майно капіталу», яке синтезує критерії продуктивності і володіння міноюю вартістю оцінюваного майна приписано і артикульовано в §§169-202 Австрійського закону про податки на особистий прибуток.

У своїх працях з бухгалтерського обліку науковці тогочасного періоду висловлювали чисельні зауваження щодо окремих законодавчих приписів та інструктивних норм. Зокрема стосовно понятійного апарату (§92 і 94), яким оперують в одному випадку щодо вкладених, в другому основних капіталів, а у §28 австрійської акціонерної інструкції під основним капіталом йшлося про акціонерний капітал. При розробках удосконалення обліку капіталу з урахуванням імперативних норм часто робився висновок, що однозначне і чітко сформульоване тлумачення капіталу є вкрай ускладненим.

Подібно як і в сучасних дослідженнях, науковцями того часу досліджувалося законодавче регулювання звітності в європейських країнах, зокрема зміст окремих положень, що стосуються відображення в обліку і наведення у звітності інформації про капітал та його компоненти. У досліджуваних працях аналізувався Закон про акціонерні товариства Німеччини (1870 р.) та тогочасний Німецький збірник торговельних кодексів. Ними регламентувалося, що сума основного капіталу, а також резервний і відновлюваний фонди повинні бути показані в пасиві балансу особливим (відокремленим) підсумковим рядком. Так само виділенням повинен бути представлений прибуток, виявлений зіставленням всіх активів і пасивів (§239a): цінні папери, що мають курсову вартість, оцінюються не вище курсової вартості дня підбиття підсумків; витрати на організацію і управління не можуть вноситися в актив, а повинні бути в повній мірі списані на рахунок збитків і прибутків. При аналізі Швейцарського торгового Кодексу відзначалося, що в цьому документі регламентації стосовно сумнівних статей і списання капіталу на погашення виділені і ясно позна-

чені, а стосовно оцінки з бухгалтерського погляду, наведеної в Угорському торговому Кодексі, то до позитивних моментів відносилися положення про відображення резервних фондів особливими статтями в пасиві балансу, а також те, що прибуток або збиток, який виявляється порівняння активу і пасиву, представляється в балансі окремим підсумковим рядком; сумнівні борги повинні бути показані по їх можливій вартості, безнадійні борги списуються повністю (§199). Деякі з цих законодавчих норм знаходили свій прямий чи адаптований вираз в територіальних розробках з бухгалтерського обліку. Разом з цим вказувалося: «закони майже всіх країн містять регламенти, які прямо приписують, що економічні цінності не повинні бути представлені в балансі вище за їх покупну вартість. Погляди на таку оцінку застаріли, вони не правильні – складові частини як майна, так і капіталу повинні бути представлені на основі їх реальних вартостей» [7, с. 51].

На засадні принципи бухгалтерської системи загалом і передусім на вимірювання в ній вартісної величини капіталу підприємства впливали положення австрійської економічної школи і розробки Польського економічного товариства (*Polske towarzystwo economiczne we Lwowie*) з відгалуженням Львівської і Краківської наукових шкіл в польській економічній і фінансовій думці. Це товариство спрямовувало свою діяльність на аналіз актуальних економічних процесів та явищ в регіоні і зокрема проблеми формалізації капіталу. Австрійська економічна школа визначала капітал (капітальні блага) як ресурси, яким відводиться роль факторів виробництва. У навчальних посібниках і теоретичних бухгалтерських розробках часто спиралися на сформульований представниками цієї школи своєрідний контекст наукової теорії «продуктивності капіталу» (*Bohm-Bawerk, Eugen Ritter von: Kapital and Kapitalizns :Zweite Abteilung: Positive Theorie des Kapitaless (1889) Translated as Capital und Interest. 2: Positive Theory of Capital with appendices rendered as Further Essays on Capital and Interest*).

Для розкриття співпраці економічних інституцій і бухгалтерської сфери відзначимо, що до членів Польського економічного товариства належав Вацлав Поніковський (*Wacław Ponikowski*), який у Львівській політехнічній школі викладав дисципліну «Бухгалтерський облік у сільському господарстві». Іншим представником бухгалтерської сфери у цьому товаристві був Францішек Томанек (*Franciszek Tomanek*) – про-

відний фахівець у сфері бухгалтерського обліку і балансу, консультант практичної організації обліку в регіоні. Він викладав у Політехнічній школі Львова бухгалтерські дисципліни («Buchalterja podwójna», «Księgowość», «Księgowość i bilance»). Саме питання використання засадних принципів «балансознавства» («вартість в економіці і балансах») стосовно економіки окремого суб'єкта господарювання і в контексті суспільної економіки було темою його виступу у школі міжнародної торгівлі на конференції «Господарське життя і суспільна економіка», проведеної Польським економічним товариством у Львові на базі Вищої школи міжнародної торгівлі [11]. Подібна доповідь з більшим бухгалтерським акцентом була розкрита в реферативному викладі на 1-му регіональному з'їзді бухгалтерів Львівського округу «Реконструкція економічного життя та бухгалтерського обліку» [12].

Праці представника львівської наукової школи в польській економічній та фінансовій думці Грабські Станіслав (Grabski Stanisław) також впливали на розвиток бухгалтерської сфери. Він працював у сільськогосподарській академії в Дублянах (околиця Львова), професор суспільної економії, Львівському університеті та кафедрі політичної економії Львівської політехніки (1910–1939). Окремі положення з його наукових праць «Rozwoj teorii wartosci» (1894) і «Zur Erkenntnislehre der Volkswirtschaftlichen Erscheinungen» (1900) також були включені до навчальних програм підготовці працівників для роботи в бухгалтерії й використовувалися для теоретичного поступу бухгалтерських знань. Теж саме можна відзначити і стосовно одного з основоположників краківської школи в польській економічній думці А. Кржижановського (Krzyzanowski Adam Alojzy), який також своїми працями зробив внесок у розширення параметрів навчальних предметів з бухгалтерського обліку. До таких праць можна віднести монографію «Наука про гроші та кредит» (Nauka o pieniądzu i kredycie, 1919) та теоретичну розробку «Наука фінансів» (Nauka skarbowości, 1923), у яких особлива увага приділена розгляду питань бюджету, оподаткуванню – теми, що були «вступними» у багатьох тогочасних посібниках з бухгалтерської науки і навчання.

На тогочасну теорію у сфері економічних наук та впровадження її положень у практику господарської діяльності мали праці уродженця Львова, доктора юридичних наук Леопольда Каро (Leopold Caro).

Він належав до Львівської наукової школи у польській економічній і фінансовій думці і працював на посаді професора політичної економії Львівського університету а в період 1920–1939 роках – професором суспільної економіки Львівської політехніки. У Політехнічній школі він викладав дисципліну «Соціальна економіка з основами публічних фінансів (бюджету держави)» та проводив економічний семінар з використанням облікових процедур (*Seminarjum ekonomiczne*). Він зробив значний внесок у розвиток економічної науки Галичини, а його праця «Засади науки суспільної економії» (*Zasady nauki ekonomii społecznej*, 1926) використовувалась при вивченні дисциплін, дотичних до циклу опанування бухгалтерської справи.

Стосовно впливу Австрійської економічної школи, то на досліджувану бухгалтерську сферу вплив мали праці вченого цієї школи, уродженця Східної Галичини Карла Мангера. Зокрема, окремі положення праці вченого «Основи учення про народне господарство» (1871 р.) включали у навчальні програми підготовки бухгалтерських кадрів. У такому ж контексті також слід віднести праці Людвіга фон Мізеса, уродженця Львова, праці якого були добре відомі в Галичині і положення його теоретичних напрацювань застосовувались в навчальних процесах підготовки управлінських, економічних і бухгалтерських кадрів. Зокрема деякі матеріали з його праці «Господарський розрахунок у соціалістичній економіці» (*Economic Calculation in the Socialist Commonwealth*, 1920) використовувались при вирішуванні питань економічних обчислень і калькуляційних аспектів в бухгалтерській системі. Часто використовуваними в навчальному процесі були матеріали праці вченого «Теорія грошей та кредиту» (*Theorie des Geldes und der Umlaufmittel*, 1912).

Наведені та інші економічні розробки впливали на зміст бухгалтерської теорії і навчальні предмети, традиції вивчення бухгалтерського обліку. Для прикладу наведемо предмети з тогочасного навчального плану Львівського університету: «Наука про державні розрахунки і комерційну бухгалтерію»; «Загальне рахункознавство»; «Австрійське державне рахункознавство»; «Приватне рахункознавство і ведення каси в Австрії»; «Наука про державні рахунки і комерційну бухгалтерію». З точки зору тематики цього дослідження виділимо такі предмети як «Державне рахівництво – історичний розвиток і його сучасний стан в австрійській державі», «Історичний розвиток рахункових

умінь та література від найдавніших часів» та дисципліну «Державне рахівництво для справ країв Австро-Угорської монархії». Акцент тут ставиться па передумови формування регіональної специфіки обліку і особливості вивчення бухгалтерської справи.

5. Змістові аспекти бухгалтерських праць

В тогочасних бухгалтерських регіональних розробках різнобічно розглядалися питання структурної будови балансу з акцентом на відображення в ньому капіталу та його зміни. Автори переважно дотримувались засадних принципів німецької облікової школи і також зробили певний внесок у теорію балансознавства. До них насамперед належить сформульована у Львівській торговій школі економетрична балансова теорія «Нариси економетрії і побудована на основі національної політекономії теорія бухгалтерського обліку: доказ, зроблений на основі нових економетричних рівнянь, що всі сьогоденні баланси викривлені» [7]. З опрацьованих теоретичних праць і навчальних підручників видно, що серед інших важливих аспектів виділялися питання удосконалення методів оцінки майна і капіталу, диспозиції регулятивних, резервних та інших об'єктів, якими розкривають величину і компоненти капіталу підприємства. У більшості праць дотримувалась позиція, що «правильність висоти власного капіталу, показаного в кінцевому балансі, ґрунтується на порівнянні суми, що дає рекапітуляція із сумою власного капіталу на початку року після розрахованого чистого зиску» [6, с. 55]. Узагальнення тогочасних тенденційних спрямувань бухгалтерських розробок щодо обліку капіталу продемонструємо на основі обраних праць [7; 13; 14].

Науково-теоретична розробка [7] базувалася на змісті і принципах організації бухгалтерського обліку Крайового банку у Львові і побудована на тогочасних постулатах вчення про вартість. Її методичний і методологічний інструментарій базується на бухгалтерському принципі подвійного запису для відображення майна і капіталу та алгебраїчному методі подання вартості. За аргументаціями автора цієї розробки такий підхід дає змогу принципово по іншому, аніж за звичайними бухгалтерськими методиками, сформулювати інформацію про майно і капітал мікроекономічної системи. Змістовий виклад тем цієї розробки у скороченому варіанті і які стосуються обліку капіталу наведено у табл. 1.

**Зміст і структура теоретичної розробки
«Grundrisse einer ökonometrie»**

Мовою оригіналу	Українською мовою
ERSTER TEIL. Oekonometrische primäre Gleichungen und oekonometrische Verhältnisse	ПЕРША ЧАСТИНА. Економетричні первинні рівняння та економетричні відношення
V. Vermögen und Kapital: Das Verhältnis des Vermögens zum Kapital	V. Майно і капітал: відношення майна до капіталу
VI. Die wirtschaftlichen Handlungen: a) Die Wertveränderungen des Vermögens und Kapitals	VI. Економічні операції: а) зміна вартості майна і капіталу
VII. Gruppierung des Vermögens und Kapitals: a) Gebrauchsvermögen; б) Ideales Anlagevermögen und Kapital	VII. Групування майна і капіталу: а) продуктивне майно (активи); б) ідеальне (нематеріальне) основне майно та капітал
1) Reservevermögen und Reservekapital: a) Wirkliche Reservefonds; Antizipativ-Reserven Stille Reserven	7) Резервні активи та резервний капітал: а) дійсні (реальні) резервні фонди; б) антиципаційні резерви; в) скриті резерви
A) Die Akkommodation des Vermögens und Kapitals	A) Пристосування майна і капіталу
ZWEITER TEIL. Oekonometrische sekundäre und tertiäre Gleichungen	ЧАСТИНА ДРУГА. Економетричні вторинні та третинні рівняння
DRITTERTEIL. Die Bewertung des Kapitalvermögens in der Bilanz	ЧАСТИНА ТРЕТЯ. Оцінка основних запасів виробництва (капіталу) у балансі
II. Grundsätze der Bewertung in der Bilanz: Die Bewertung im speziellen: k) Antizipationen und Kritik der transitorischen Konten	II. Принципи оцінки в балансі: спеціальні випадки оцінки: к) антиципації і критика перехідних рахунків
a) Falsche Reserven	д) Неправильні резерви
в) Bewertung des idealen Anlagevermögens	г) Оцінка нематеріального основного майна
IV. Die Bewertung einzelner Kapitalien: Die Bewertung des Grundkapitals; Die Bewertung der Reservekapitalien; Die Bewertung fremder Kapitalien; Die Bewertung der Kapitalreserve	IV. Оцінка окремих видів капіталу: статутного, резервного та залученого; резервів капіталу та антиципацій пасиву
V. Falsche und richtige Bilanzen	V. Неправильні та правильні баланси

Джерело: [7]

Навчально теоретична розробка «Podręcznik do nauki rachunkowości ogólnej i państwowej» [13] підготовлена членом регіональної (провінційної) комісії з державних іспитів з бухгалтерського обліку О. Скіборським. Її метою було створення підручника, придатного для опанування навиків практичного рахівництва та на цій основі розробки сценаріїв для вивчення галузевих видів бухгалтерського обліку. Створення в краю нових фінансових установ провінційного типу та розширення повноважних функцій вже існуючим зумовлювало появу нових суто регіональних нормативних положень у фінансово-господарській сфері. Це викликало потребу перегляду і більш детального вивчення окремих розділів рахівничої науки, насамперед виділених в підручнику питань щодо «фіксації та опису окремих компонентів майнової власності і капіталу».

Теоретична розробка «Bilanse. studja ekonomiki prywatnej» [14] видана у Львові на тодішніх теренах «малопольща» в повоєнному часі з обґрунтуванням, що зміст бухгалтерської інформації стає предметом суворих наукових досліджень. Метою розробки було введення в науковий і навчальний оборот краю адекватних для тогочасного періоду засад приватної економіки як відокремленої галузі економічних знань. Одним із найважливіших інструментів у цій сфері розглядався бухгалтерський баланс і відображення у ньому капіталу суб'єкта господарювання. Цей підручник призначався для підсилення навчальних процесів функціонуючих в регіоні навчальних закладів вищого (університетського) типу. Матеріали підручника спираються на тогочасні європейські наукові розробки (дисертації) за приватно – економічним спрямуванням та підходи наукових праць у сфері балансів. Стосовно тем балансового відображення та методів обліку капіталу наведемо у скороченому варіанті структурну будову цієї праці (табл. 3).

У тогочасних розробках вирішувалася проблема відображення в обліку нематеріальних компонентів основного майна, зокрема таких як патенти, організаційні кошти (витрати на заснування підприємництва), формування клієнтури та інші подібні цінності. У своїх підходах науковці регіону бухгалтерські методи формували на основі розробок німецької школи бухгалтерського обліку, проте в окремих працях [6; 7; 11; 12; 13; 14] відзначалося (більшою мірою на декларативному рівні), що бухгалтерія повинна обліковувати як «предмети матеріаль-

**Зміст і перелік тем підручника
«Podręcznik do nauki rachunkowości ogólnej i państwowej»**

Мовою оригіналу	Українською мовою
Część pierwsza: O rachunkowości w ogóle: Rozdział I. Zasady ekonomii społecznej, pozostające w związku z nauka rachunkowości	Частина перша: Розділ I. Загальні засади соціальної економіки, які покладаються в основу науки про рахівництво
Majatek: Znaczenie s podział majątku w gospodarstwach: o kapitale w ogóle	Власність: Значимість поділу майна в господарствах: про капітал в загальному
Rozdział IV. Zmiany majątkowe, spowodowane przychodami	Розділ IV. Зміни майнової власності, обумовлені доходом
Dział I. Rozdział I. Rozpoznanie majątku	Глава I. Розділ I. Визнання майна
A. Oznaczenie ilości majątku	A. Позначення складових власності
1. Majątku czynnego	1. Активна власність
2. Majątku biernego	2. Пасивна власність
B. Oznaczenie właściwości majątku	Б. Маркування майнових активів
Oznaczenie i opisanie pojedynczych części składowych majątku	Позначення та опис окремих компонентів майнової власності
Oszacowanie majątku	Оцінка майнової власності
Dział II. Rozdział I. Zmiany majątkowe	Глава II. Розділ I. Зміни у власності
O zapisywaniu zmian zaszych w stanie majątku i prowadzeniu w tun celu rachunków	Про запис змін у власності та ведення рахунків за призначенням
O pozycjach stysznych czyli idealnych (kompensacya, nowacya, cessya i asygnacya)	Про номенклатуру ідеальних вартостей (компенсація, концесія та асигнація)
Bilans majątkowy	Баланс власності
Sposód sporządzania bilansu majątkowego	Метод складання балансу майнового стану
Wzór dilansu majątkowego	Схема майнового балансу

Джерело: [13]

Зміст і перелік тем підручника «Bilanse. Studja ekonomiki prywatnej», які стосуються обліку капіталу

Мовою оригіналу	Українською мовою
Rozdział II. Analiza i krytyka bilansów:	Розділ II. Аналіз і критика балансів
A) Pojęcia ogólne	A) Загальні поняття
B) Stosunek wzajemny poszczególnych pasywów	Б) Взаємозв'язок окремих пасивів
C) Stosunek wzajemny poszczególnych aktywów	В) Взаємозв'язок окремих активів
D) Stosunek pomiędzy aktywami a pasywami bilansu	Г) Взаємозв'язок між балансовими активами і пасивами
E) Analiza rachunku strat i zysków	Д) Аналіз звіту (рахунків) про прибутки і збитки
F) Praktyczne wzory analitycznego opracowania zamknięć rachunkowych	Е) Практичні приклади аналітичного опрацювання процесу закриття рахунків

ної природи, так і цінності нематеріальної природи». Відсутність конкретно сформульованої методики чи формалізованого бухгалтерського способу відображення вартісної величини нематеріальних активів у досліджуваних працях частково пояснюється тиском юриспруденції. З фінансової і юридичної точок зору в бухгалтерських працях наводилися наступні постулати: «засобом придбання (сплата коштів – перехід права власності) таке економічне майно підтверджує свою здатність до обігу і, як наслідок, набуває права включення його в баланс»; «не являються майном і не відображаються у звітності статті, які не можна однозначно оцінити, такі, як наприклад, імідж і ноу-хау організації, якість персоналу чи відношення з контрагентами». До того ж тогочасне Австрійське законодавство забороняло капіталізувати майже всі види нематеріальних цінностей, а також витрати на заснування організації і відображати їх в балансі.

Під впливом потреб практики та деяких європейських напрацювань в теоретичних розробках галицьких бухгалтерів почала переважати позиція, що хоча такі суми принципово обтяжують основний балансовий рахунок підприємства, але з точки зору відображення потенційної енергії капіталу вони повинні бути введені в «систему

балансування». Тому у бухгалтерських працях починають появлятися перші спроби вирішування проблем обліку нематеріальних цінностей підприємства. Проте вони були фрагментарними і вирішувалися в загальній системі удосконалення бухгалтерії. У структурі досліджених праць виділялись такі теми: «Про номенклатуру ідеальних вартостей», «Активна власність» [13]; «Взаємозв'язок між балансовими активами і пасивами» [14]; «Ідеальне (нематеріальне) основне майно та капітал», «Пристосування майна і капіталу», «Оцінка нематеріального основного майна» [7].

У тогочасний період достатньо об'ємний зміст різних об'єктів нематеріальної вартості синтезувався в понятті «організаційні кошти», тобто витрати на організацію підприємства та подальшого набуття ним ринкової вартості (прототип категорії «гудвіл»). Саме навколо цього питання проводилися чи не найбільші дискусії. Наводилися різні аргументації і підходи щодо відображення їх активом у балансі або обґрунтуваннями необхідності бухгалтерського списання в той чи інший спосіб. Такі балансові статті не розглядали принципово неправильними (нереальними), а лише такими, що «вступають у протиріччя із законодавчими нормами та торговельними звичаями, а тому некоректними». Переважно дотримувалась позиція: «оскільки такі бухгалтерські об'єкти не мають мінової вартості, то дискусійною є пропозиція відображати їх у балансі як майно (нематеріальний актив). На противагу таким підходам наводилися й міркування про те, якщо деякі з видів нематеріальних цінностей забезпечують зростання доходів і капіталу, а тому їх «як приріст майна і одночасно приріст капіталу слід заносити на рахунки по завершенні року» [7, с. 31]. Вимір вартості нематеріальних економічних ресурсів за критерієм продуктивного впливу на результатну діяльність підприємства пропонувалося здійснювати шляхом інвентаризації, організованої безпосередньо на самому підприємстві.

У досліджених працях розглядалося питання про позиціонування рахунків фінансових результатів та капіталу в системі бухгалтерського обліку й наведенні на їх основі інформації у звітності. У розробках домінував погляд, що прибуток утворюється в результаті функціонування капіталу, а тому «порівняння балансів на кінець і початок року показує збільшення суми приросту майна. Ця частина капіталу називається

вається чистим зиском [9, с. 64]; «прибуток складається із збільшення як майна, так і капіталу ...окрему групу утворюють не реалізовані прибутки, які повинні носити назву резервів капіталу для їх виділення від реалізованого прибутку» [7, с. 32, 49]. У цій праці такий підхід розглянуто в темі «Економічні операції: зміна вартості майна і капіталу» (Die wirtschaftlichen Handlungen: Die Wertveränderungen des Vermögens und Kapitals). У праці [13] подібний підхід застосовано при опрацюванні тем «Про запис змін у власності та ведення рахунків за призначенням» (O zapisywaniu zmian zaszych w stanie majątku i prowadzeniu w tun celu rachunków) та «Метод складання балансу майнового стану» (Sposód sporządzania bilansu majątkowego). У підручнику [13] для формулювання взаємозалежності прибутку і капіталу виділено окремі розділи – «Аналіз звіту рахунку про прибутки і збитки» (Analiza rachunku strat i zysków) та «Практичні приклади аналітичного опрацювання процесу закриття рахунків» (Praktyczne wzory analitycznego opracowania zamknięć rachunkowych).

Значна увага приділялась створенню резервів капіталу, про що свідчать окремі теми у праці [13]: «Резервні активи та резервний капітал: а) дійсні (реальні) резервні фонди; б) антиципаційні резерви; в) скриті резерви» (Reservevermögen und Reservekapital: а) Wirkliche Reservefonds; Antizipativ-Reserven Stille Reserven); «Оцінка окремих видів капіталу: статутного, резервного та залученого; резервів капіталу та антиципацій пасиву» (Die Bewertung einzelner Kapitalien: Die Bewertung des Grundkapitals; Die Bewertung der Reservekapitalien; Die Bewertung fremder Kapitalien; Die Bewertung der Kapitalreservenie).

6. Висновки

Результати проведеного історіографічного аналізу розробок минулого дозволяють стверджувати, що деякі сформульовані в них обґрунтування містять у собі раціональні і для сучасної теорії та практики елементи обліку капіталу. У сучасній теорії і практиці обліку та споріднених сферах (фінансовий менеджмент, оцінна й аналітична діяльність) виникає проблема формалізованого відображення й репрезентації інформаційно-інтелектуальної складової капіталу сучасних компаній (продуктивна сила товарного знаку, енергія торгової марки, ділова репутація тощо). Узвичасні принципи відображення такого типу

економічних ресурсів в обліку передбачають їх оцінку за собівартістю, тобто вкладеним капіталом на їх формування. Сучасні підходи до формування принципів побудови креативного обліку пропонують різні варіанти формалізації компонентів вартості компанії (власного капіталу). В загальних намірах це стосується зрівноваження балансової і ринкової вартості капіталу компанії і вирішується шляхом введення у систему фінансового обліку і звітності експертно оціненої вартості окремих видів нематеріальних економічних ресурсів. Для розвитку сучасної стандартизації обліку і звітності до уваги можна було б взяти принципові підходи до пристосування вартості економічних ресурсів і сукупної вартості капіталу, сформульовані у досліджених розробках минулого: «капітал є лише результатом продуктивного майна (доведено засобом економетричної функції майна і капіталу)... майно може виникнути без діючої сили капіталу, на противагу цьому капітал без майна немислимий» [7, с. 10–12].

Виходячи із дедалі більших ознак настання кризових ситуацій в рамках національної і глобальної економіки і очікуваних в оглядовому майбутньому інфляційних процесів, у сучасну бухгалтерську стандартизацію формування інформації про отримані фінансові результати доцільно закласти принципи їх обчислення на основі зміни вартості капіталу за звітній період. У досліджених розробках домінувала принципова позиція, що прибуток утворюється в результаті функціонування капіталу, а тому порівняння балансів на кінець і початок року найбільш об'єктивно показує отримання чистого зиску як збільшення частини капіталу господарської одиниці. Невизначеність сучасного і майбутнього стану суспільно-економічного середовища зумовлює потребу створення різного виду резервів капіталу. У досліджених працях наведено принципи і підходи до створення резервів капіталу, які можуть бути враховані у процесах формалізації бухгалтерського інформаційного забезпечення для побудови резервної системи сучасних компаній.

Список літератури:

1. Камінська Т. Г., Царук Н. Г., Ільчак О. В., Гарапко Н. І., Мельник З. Ю. Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект : монографія. Ніжин : Видавець ПП Лисенко М.М., 2015. 416 с.
2. Лемішовська О.С . Капітал як об'єкт бухгалтерського обліку: історичний розвиток уявлень та еволюція наукової думки. *Інститут бухгалтерського*

обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. *Міжнародний науковий журнал*. 2018. Вип. 1–2. С. 7–18.

3. Baruch Lev. The deterioration usefulness of financial report information and how to reverse it. *Accounting and Business Research*. 2018. Vol. 48. № 5. P. 465–493.

4. Hoogervorst H. Chairman of the international Accounting Standards Board, 2012. Speech titled: the imprecise world of accounting. *International Association of Accounting Education Research Conference*. 2012. June. P. 1–5.

5. Коропецький І. С. Деяко про минуле, недавнє минуле та сучасне української економіки. Київ : Видавництво «Либідь», 1995. 238 с.

6. Горбачевський В. Курс бухгалтерії. Мюнхен, 1946. 115 с.

7. Ciompa, P. Grundrisse einer ökonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebauete natürliche theorie der buchhaltung; ein auf Grund neuer ökonomischer Gleichungen erbrachter Beweis, dass alle heutigen Bilanzen falsch dargestellt werden Verlag des Handelsschulvereines in Lemberg. Lemberg: Druck von Artur Goldman in Lemberg, 1910. 202 s.

8. Lemishovska O. Intangible values in the accounting theoretical and applied sphere of the Eastern Galicia of the second half of XIX – the beginning of XX century: historical discourse. *Economics, entrepreneurship, management*. 2020. Vol. 7. No. 2. P. 78–90.

9. Безкровний К. Торговельне рахівництво. Подєбради: Український Технічно-Господарський інститут позаочного навчання в Подєбрадах (Чехія). 1932–1933. 201 с.

10. Моралевич Я. Основи рахункознавства. Терезин : Під зарадом управи курсів Української селянської спілки в Ч. С. Р., 1924.

11. Tomanek F. Wartość w economice a w bilansach. Streszezenie wykładu inauguracyjnego, wygłoszonego w dniu 16 października 1932 r. w wyższej szkole handlu zagranicznego we Lwowie. Odbitka z książki zbiorowej p.t.: „Życie gospodarcze a ecjnjmika społeczna”. (Vols. 2). Lwow : Biblioteki Polskiego Towarzystwa Economicznego we Lwowie.

12. Tomanek F. Przebudowa życia gospodarczego a rachunkowość. Warszawa, 1935 (referat wygłoszony na 1-ym regionalnym zjeździe księgowych okręgu Lwowskiego w dniu 1 wrzesnia 1935 r.).

13. Sciborski A. Podręcznik do nauki rachunkowości ogólnej i państwowej; opracowany według wykładów radcy Dworu Tadeusza Klusik-Orzechowskiego na c.k Uniwersytecie we Lwowie: część I. Lwów : Drukarnja szczęsnego Bednarskieu we Lwowie, nakładem wydawcy, 1912. 500 s.

14. Góra W. Bilanse. Studja ekonomiki prywatnej. Lwów Warszawa : Książnica t-wa Nauczycieli szkół wyższych, 1920. 215 s.

References:

1. Kaminsjka T. Gh., Caruk N. Gh., Iljchak O. V., Gharapko N. I., Meljnyk Z. Ju. (2015) Aktyvizacija krughooborotu kapitalu: oblikovo-kontrolnyj aspekt [Activation of the capital cycle: accounting and control aspect]. Nizhyn: Vydavecj Lysenko M.M., 416 p. (in Ukrainian)

2. Lemishovska.O. (2018) Kapital jak ob'jekt bukhghaltersjkojko obliku: isto-rychnyj rozvytok ujavenj ta evoljucija naukojki dumky [Capital as a subject of Accounting account: historical development of views and evolution of the scientific opinion]. *The Institute of Accounting, Control and Analysis in the globalization circumstances International scientific journal*, vol. 1–2, pp. 7–18. (in Ukrainian)
3. Baruch Lev (2018) The deterioration usefulness of financial report information and how to reverse it. *Accounting and Business Research*, vol. 48, no. 5, pp. 465–493.
4. Hoogervorst H. (June, 2012) Chairman of the international Accounting Standarts Board, Speech titled: the impresice world of accounting. *International Association of accounting Education Research Conference*, pp. 1–5.
5. Koropecjkyj I. S. (1995) Deshho pro mynule, nedavnye mynule ta suchasne ukrajinsjkoj ekonomiky [Something about the past, recent past and present of the Ukrainian economy]. Kyiv: Vydavnytvo «Lybidj», 238 p. (in Ukrainian)
6. Ghorbachevsjkyj V. (1946) Kurs bukhghaljtjeriji [Accounting course]. Mjnkhen, 115 p. (in Ukrainian)
7. Ciompa P. (1910) Grundrisse einer ökonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche theorie der buchhaltung; ein auf Grund neuer ökonometrischer Gleichungen erbrachter Beweis, dass alle heutigen Bilanzen falsch dargestellt werden Verlag des Handelsschulvereines in Lemberg. Lemberg: Druck von Artur Goldman in Lemberg, 202 p.
8. Lemishovska O. (2020) Intangible values in the accounting theoretical and applied sphere of the Eastern Galicia of the second half of XIX – the beginning of XX century:historical discourse. *Economics, entrepreneurship, management*, vol. 7, no. 2, p. 78–90.
9. Bezkrornyj K. (1932–1933) Torghoveljne rakhivnyctvo [Trade accounting]. Podjebrajdy: Ukrajinsjkyj Tekhnichno-Ghospodarsjkyj instytut pozaochnogho navchannja v Podjebrajadakh (Chekhijja), 201 s. (in Ukrainian)
10. Moralevych Ja. (1924) Osnovy rakhunkoznavstva [Fundamentals of accounting]. Terezyn: Pid zaradom upravy kursiv Ukrajinsjkoj seljansjkoj spilky v Ch. S. R. (in Ukrainian)
11. Tomanek F. (1932) Wartość w economice a w bilansach. Streszenie wykładu inauguracyjnego, wygłoszonego w dniu 16 października 1932 r. w wyższej szkole handlu zagranicznego we Lwowie. Odbitka z księgi zbiorowej p.t.: „Życie gospodarcze a ecjnymjka społeczna”. (Vols. 2). Lwow: Biblijoteki Polskiego Towarzysija Economicznego we Lwowie.
12. Tomanek F. (1935) Przebudowa życia gospodarczego a rachunkowość. Warszawa (referat wygłoszony na 1-ym regionalnym zjeździe księgowych okręgu Lwowskiego w dniu 1 września 1935 r.).
13. Sciborski A. (1912) Podręcznik do nauki rachunkowości ogólnej i państwowej; opracowany według wykładów radcy Dworu Tadeusza Klusik-Orzechowskiego na c.k Uniwersytecie we Lwowie; część I. Lwów: Drukarnja szcześniego Bednarskieu we Lwowie, nakładem wydawcy, 500 s.
14. Góra W. (1920) Bilanse. Studja ekonomiki prywatnej. Lwów Warszawa: Książnica t-wa Nauczycieli szkół wyższych, 215 s.