

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-44>

УДК 657.01:334.738

БУХГАЛТЕРСЬКА ОСВІТА І СТУДІЙНИЙ ВИШКІЛ ПРОФІЛЬНИХ ФАХІВЦІВ НА ТЕРИТОРІЇ СХІДНОЇ ГАЛИЧИНИ В АВСТРО-УГОРСЬКИЙ І ПОЛЬСЬКИЙ ПЕРІОДИ

ACCOUNTING EDUCATION AND STUDY TRAINING OF PROFESSIONAL SPECIALISTS IN THE TERRITORY OF EASTERN GALICIA IN AUSTRIAN-HUNGARIAN AND POLISH PERIODS

Лемішовська Олеся Степанівна

кандидат економічних наук, доцент,
Національний університет «Львівська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5695-0924>

Lemishovska Olesia

Lviv Polytechnic National University

Представлено структуру навчальних закладів на території Східної Галичини, у яких в досліджуваному періоді здійснювалася підготовка спеціалістів з бухгалтерського обліку та організовувався студійний вишкіл профільних кадрів. Проаналізовано узагальнені знаннєві параметри і змістові характеристики основних аспектів опанування бухгалтерських знань. Дослідження охоплено організаційні аспекти, програми навчання та зміст посібників і підручників з бухгалтерського обліку. Мета статті полягає у проведенні ретроспективного аналізу різних аспектів організації бухгалтерської освіти на досліджуваній території. Використаний метод ретроспекції дав змогу виявити окремі вдалі рішення при організації бухгалтерського навчання у минулому. Отримані результати пропонуються для адаптації набутого досвіду в сучасних системах фахової підготовки за напрямом «Облік і оподаткування».

Ключові слова: бухгалтерська освіта, історичний досвід, навчальні заклади, бухгалтерські студії, навчальні плани, підручники з бухгалтерського обліку.

The structure of educational institutions on the territory of Eastern Galicia is presented, in which in the researched period training of accounting specialists was carried out and studio training of specialized personnel was organized. Examples of Ukrainian-language manuals of diaspora educational institutions and regional manuals used in the system of cooperative learning are given. The generalized knowledge parameters and semantic characteristics of the main aspects of mastering accounting knowledge are analyzed. The study covers organizational aspects, training programs and the content of manuals and textbooks on accounting, which allowed to establish the parameters of the study of accounting. The research hypothesis is based on the assumption of making successful decisions in the process of training accountants in the past in Eastern Galicia, which could be implemented in the system of modern education. The purpose of the article is to conduct a retrospective analysis of various aspects of the organization of accounting education in the study area. The used method of retrospection made it possible to identify some successful solutions in the organization of accounting training in the past. The method of applied research is based on curricula and the content of manuals and textbooks on accounting, which were used from the second half of the nineteenth to the middle of the twentieth century. In the training of accountants in the study area. Part of the purpose of this intelligence is to identify some successful solutions in the past to adapt the experience gained in modern training programs in the field of «Accounting and Taxation». The obtained results relate to the feasibility of introducing into modern accounting training methods to establish changes in property ownership and study accounts to reflect changes in the value of assets and capital of the enterprise, as well as study aspects of the social economy. It is proposed to study the accounting methodology for reflecting profits based on changes in the cost of capital, which was studied in the study period.

Keywords: accounting education, historical experience, educational institutions, accounting studios, curricula, textbooks on accounting.

Постановка проблеми. Кваліфікаційні параметри працівників бухгалтерської професії і набуття відповідних компетенцій у навчальних процесах змінюються під впливом цивілізаційних змін, що зумовлює потребу адаптації до нових умов освітніх процесів за цим напрямом. На теперішній час міжнародні бухгалтерські організації звертають увагу на надмірне «технічне» опанування профільних дисциплін та тенденції до «системного зниження професійних ідеалів бухгалтерського обліку та зниження довіри громадськості, спричинені впливом регуляторних реакцій» [1].

В міжнародних журналах з бухгалтерської освіти (Journal of Accounting Education) і в публікаціях відомих вчених актуальним спрямуванням визнаються розвідки, які розкривають «минулий досвід організації фахової освіти» [2]. Подібного погляду дотримуються і деякі вітчизняні науковці: «дослідження й узагальнення історичних фактів про викладання бухгалтерського обліку є важливою базою для структуризації розвитку обліково-аналітичних наук в Україні» [3]. Доцільність досліджень за цим спрямуванням обґрунтовується й тим, що «способи організації економічної освіти, що практикувалися в цей період, формувалися під впливом позитивних здобутків європейської педагогіки» [4]. Наведені аргументи обґрунтовують актуальність цієї статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Окремі аспекти бухгалтерської освіти (вивчення бухгалтерської справи в програмах підготовки фахівців інших спеціальностей) у задекларований період наведені в дослідженнях кооперативної освіти та при розкритті навчальних процесів в торгових школах У проведених розвідках обґрунтовується потреба «більш детального розкриття принципів і досвіду організації фахової освіти, які слід адаптувати до сучасних умов, оптимізуючи систему економічної освіти в Україні, яка втратила свою конкурентоспроможність і престижність» [5, с. 13].

Дослідження змісту посібників, методичних порадинок і рекомендацій для просвітньо-економічних процесів на західноукраїнських землях XIX – початку XX ст. показують їх актуальність в сучасних умовах та цінний історико-педагогічний досвід» [6]. У дослідженнях пропонується залучати історіографічні матеріали про процеси вивчення дисциплін бухгалтерської сфери в українських еміграційних (діаспорних) навчально-наукових закладах, зокрема «комплексного вивчення кооперативних навчальних дисциплін на економічно-кооперативному факультеті Української Госпо-

дарської Академії в Ч.С.Р., де найбільше уваги приділяли методиці викладання бухгалтерії, кооперативного кредиту, ревізії» [7, с. 293].

Невирішена раніше частина загальної проблеми. Історіографія показує, що проведені розвідки за досліджуваним тематичним спрямуванням більшою мірою носять описово-узагальнюючий характер.

Формулювання цілей статті. Мета статті полягає у проведенні ретроспективного аналізу різних аспектів організації бухгалтерської освіти на досліджуваній території в торговельних школах та у формі студійної й курсової підготовки бухгалтерських кадрів.

Виклад основного матеріалу дослідження. На будь-якому етапі цивілізаційного розвитку осягнення суті багатомірності освіти як соціального інституту сприяє з'ясуванню її специфічних рис, до яких належать форми закладів освіти, регулятори функціонування суб'єктів освітньої діяльності [8, с. 471]. Підготовка бухгалтерських кадрів та відповідна організація процесів профільного навчання на території західноукраїнських земель у досліджуваній період розглядалася важливою складовою в системі загальних освітніх трансформацій.

Досліджуваний період характеризується найбільш інтенсивним освітнім і господарським розвитком Східної Галичини, яка у формі крайового (провінційного) утворення «Королівство Галичини і Лодомерії (Galicia і Lodomeria) була наділена певними автономними правами, в т.ч. й щодо можливостей формування так званої «провінційної бухгалтерії», що зумовлювало і відповідний зміст бухгалтерського навчання.

Необхідність розширення мережі навчальних закладів для підготовки фахових кваліфікованих бухгалтерських кадрів на цій території зумовлена тогочасним розвитком нафтової промисловості, соляної, деревообробної та деяких інших сфер господарської діяльності, а також зростанням чисельності господарських утворень кооперативного типу. Середня ланка бухгалтерської освіти була зосереджена в «класичних» загальних і торговельних школах та забезпечувалася студійними формами підготовки спеціалістів при господарсько-культурних товариствах. Використовуваний в системі торговельно-кооперативного шкільництва доробок у сфері бухгалтерської освіти в українських діаспорних навчально-наукових відігравав роль моста-сполучника навчальних процесів з європейськими досягненнями у цій предметній сфері знань.

На території Східної Галичини бухгалтерська справа вивчалася у Львівському університеті, який, як артикулюється в дослідженнях, був «одним із європейських центрів бухгалтерського обліку в XIX ст., навчання у якому дисциплін цієї сфери здійснювалося за зразком вищих європейських закладів у формі економічних студій» [3, с. 302]. Крім «класичних» предметів, що вивчалися у цьому навчальному закладі («Австрійське державне рахункознавство», «Загальне рахункознавство», «Наука про державні розрахунки і комерційну бухгалтерію» та ін.), виділимо ті, що були орієнтовані на формування «провінційної бухгалтерії». зокрема предмет «Державне рахівництво для справ країв Австро-Угорської манархії».

Широкий спектр дисциплін з бухгалтерського фаху відводився і в навчальних програмах підготовки за різними технічними спеціальностями Цісарсько-Королівської технічної школи у Львові. Місце предметів бухгалтерського профілю при підготовці спеціалістів інших профілів достатньою мірою розкривають Program C. K. Akademii Technicznej Lwowskiej, відповідно до яких в різні періоди і для різних напрямів підготовки вивчалися такі дисципліни: «Buchalterya»; «Księgowanie»; «Księgowość»; «Buchalterja podwójna»; «Księgowość i bilance» та ін.

Визначальний внесок в розвиток практичної бухгалтерії і бухгалтерської освіти зробив Крайовий Союз ревізійний (РСУК). За ініціативи і прямої участі Союзу з товариствами «Просвіта» та «Рідна школа» було організовано і впроваджено у практику низку освітніх проектів. Для забезпечення бухгалтерського навчання в системі кооперативної освіти було підготовлено чимало посібників і підручників, наприклад «Практичний підручник для товариств задаткових» (Т. Кормош. Пере-

мишль, 1895), «Підручник торговельно-кооперативного книговодства» (І. Стернюк. Львів: Друкарня Ставропігійського Інституту, 1926); «Порадник у книговодстві кредитових кооператив» (М. Павлюк. РСУК, 1930) та ін.

Наведемо деякі з використовуваних в системі кооперативного навчання україномовних посібників діаспорних навчальних закладів: «Рахівництво кооперативних товариств (І. Івасюк. «Подебради»: Українська господарська академія в Ч.-С.Р., 1924); «Книговодство: курс лекцій з бухгалтерії, читаних у Празькій кооперативній школі» (Р. Димінський. Прага: Видання Української селянської спілки в еміграції в Ч.-С.Р., 1924); «Основи рахункознавства» (Я. Моралевич. Терезин: Українська селянська спілка в Ч.-С.Р., 1924); «Торговельне рахівництво (курс лекцій)» (К. Безкровний. Подебради: Український Технічно-Господарський інститут позаочного навчання в Подебрадах (Чехія), 1933) та ін.

Оцінити систему отримуваних в навчальному процесі теоретичних знань і навиків з бухгалтерської справи дають «підручники і посібники, на основі яких можна найповніше з'ясувати стан обліково-аналітичних наук на конкретний часовий лаг» [3, с. 34]. Розглянемо зміст обраних для цього дослідження посібників і підручників, призначених для вивчення бухгалтерських знань в академічних закладах вищого рівня [9], торгових школах [10] та в системі кооперативного навчання [11].

Підручник для академії і вищих торгових шкіл «Наука рахівництва (бухгалтерія)» [9] побудований за логічною структурою викладу матеріалу, зміст якого у скороченому варіанті наведено у табл. 1.

Цей підручник є другим виданням, у якому доповнено і скориговано цілі бухгалтерії і, відповідно, методи її організації й провадження. Концептуальна основа викладу матеріалу

Таблиця 1

**Змістове наповнення тематичного викладу матеріалу підручника
«Наука księzkowości (buchalterya)»**

Мовою оригіналу	Українською мовою
System buchalteryi podwójnej: Najważniejsze zasady buchalteryi podwójnej	Системи подвійної бухгалтерії: найважливіші правила подвійного запису
O rachunkach dla składników majątkowzch (rachunkach zapásowzch). O rachunkach zystego majątku	Рахунки для компонентів активів (резервні рахунки). Про рахунки чистого статку
Wwrażenie działań buchalteryjnych zapomocą algebry	Провадження бухгалтерської діяльності шляхом алгебри
Księgi buchalteryi podwójnej. Podział ksiąg	Книги подвійної бухгалтерії. Поділ книг
Zamknięcie ksiąg spółek jawnych wedle buchalteryi podwójnej. Buchalterya tajna	Закриття книг публічних компаній за подвійним записом. Бухгалтерська таємниця

підручника ґрунтується на наведених автором цілях рахівничої науки – «ідеальною бухгалтерською системою слід вважати ту, яка з однаковою точністю фіксує зміни майнового стану підприємства та отриманий ним прибуток». Тому акцентованими в навчальних процесах були теми з вивчення принципів побудови рахунків для різних компонентів активів та рахунків для бухгалтерського відображення чистого статку.

У навчальному процесі наступними темами підручника розглядалась (на прикладі публічних компаній) проблематика можливостей відображення в бухгалтерських книгах прибутків, які приносять окремі сфери господарювання чи вид комерційної діяльності. При цьому автором підручника відзначено, що це суто навчальний матеріал: «теоретично за допомогою бухгалтерських записів можна показати за якими компонентами підприємством отримано прибуток, але такий розрахунок на практиці дуже обтяжливий і не може бути достатньо точним». У цьому підручнику наведено популярну в краю у цей період математичну складову – «провадження бухгалтерської діяльності шляхом алгебри» та обговорювану у професійних колах «бухгалтерську таємницю».

Підручник [10] призначений для навчального процесу у вищих рільничих шкіл в Забикові і Дублянах. Матеріали навчального посібника зорієнтовані на особливостях обліку в аграрних господарствах. У вступних темах розкрито загальні поняття, завдання та методи обліку з виділенням питань про сутність і успішний сільськогосподарський облік. Наведено тенденції розвитку окремих методів обліку та методики подвійного обліку. Зміст і структуру матеріалу посібника у скороченому варіанті наведено в табл. 2.

У посібнику до традиційних теоретичних лекцій сільськогосподарського обліку автор

додав деякі сформульовані ним практичні методи та схеми ведення обліку, адаптовані до крайових умов. З цієї причини посібник був рецензований і отримав позитивний відгук проф. З. Струсевича з Національного департаменту королівства Галіції і Лодомерії. У посібнику поглиблено поняття капіталу для сільськогосподарських господарств та розширено розгляд питань про бухгалтерське відображення компонентів власності, їх оцінку або маркування вартості.

Підручник [11] підготовлений членом регіональної (провінційної) комісії з державних іспитів з бухгалтерського обліку О. Скіборським. Виклад матеріалу посібника починається з оглядових тем «Принципи соціальної економіки, які пов'язані з вивченням бухгалтерів» (*Zasady ekonomii społecznej, pozostające w związku z nauką rachunkowości*). Розкрито поняття і значимість для бухгалтерських цілей поділу майна в господарствах як його капіталу. Матеріали посібника opracowany według wykładów radcy Dworu Tadeusza Klusik-Orzechowskiego na c.k Uniwersytecie we Lwowie.

Наведено бухгалтерську методику відображення зміни власності, обумовлені доходом (*Zmiany majątkowe, spowodowane przychodami*). Наведено принципи визнання майна (активна і пасивна власність) та його оцінки (*Rozpoznanie majątku: Majątku czynnego; Majątku biernego. Oszacowanie majątku*). Розкрито зміст облікових записів про зміни у стані майна (*O zapisywaniu zmian zaszych w stanie majątku i prowadzeniu w tun celu rachunków*). У посібнику наведено схеми закриття рахунків доходів, розходів, а також приклад обчислення загальних оборотів та виклад підходів і методів до складання балансу власності (*Bilans majątkowy: Sposób sporządzenia bilansu majątkowego*).

Таблиця 2

Змістове наповнення тематичного викладу матеріалу підручника «Nauka rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej»

Мовою оригіналу	Українською мовою
Pojęcie, zadania i metody rachunkowości	Поняття, завдання та методи обліку
Istota i zadanie rachunkowości wiejskiej. Rozwój i metody rachunkowości. Metoda rachunkowości podwójnej	Сутність і успішний сільськогосподарський облік. Розвиток та методи обліку. Методика подвійного обліку
Części składowe majątku. Szacowanie czyli oznaczenie wartości części składowych majątku. Preliminarz przychodu i rozchodu pieniędzy	Компоненти власності. Оцінка або маркування вартості компонентів власності. Оцінка доходів і грошових витрат
Ogólne zasady: tabele i księgi rachunkowe. Księga bilansów rachunkowości podwójnej	Загальні принципи: таблиці та рахункові книги. Книга балансів подвійної бухгалтерії

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами дослідження можна запропонувати впровадження у сучасні процеси бухгалтерського навчання сформульовані в проаналізованих підручниках методики до встановлення змін майнової власності та вивчення облікових записів для відображення змін вартісної величини активів і капіталу підприємства. Ураховуючи очікувані зміни світової фінансово-економічної архітек-

тури, доцільним у програми підготовки кадрів за спеціальністю «Облік і оподаткування» можна вважати введення тематичних курсів «Принципи соціальної економіки, які пов'язані з вивченням бухгалтерів». Перспективним напрямком подальших досліджень слід вважати поглиблений аналіз вивчення бухгалтерської методики відображення прибутків на основі зміни вартості капіталу, яка вивчалася в досліджуваному періоді.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Lail B., MacGregor J., Marcum J. and Stuebs M. Virtuous professionalism in accountants to avoid fraud and to restore financial reporting. *Journal of Business Ethics*. 2017. № 140(4). P. 687–704.
2. Oktay G. Education of History and Education of Accounting History. MUFETAD DERGESİ. January 2012. URL: <http://www.mufitad.org/index.php/en/journal/904-tarih-egitimi-ve-muhasebe-tarihiegitimi.html>.
3. Швець В.Є. Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні : монографія. Львів : Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2010. 448 с.
4. Шайнер Г.І. Розвиток комерційної освіти на західноукраїнських землях (друга половина XIX – перша третина XX століття) : дис. ... канд. педагогічних наук : спец. 13.00.01 – загальна педагогіка та історія педагогіки. Тернопільський національний педагогічний університет імені Володимира Гнатюка. 2012. 373 с.
5. Голубка М.М. Економічні знання у системі господарського розвитку західноукраїнських земель (друга половина XIX – перша половина XX століття) : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.01 – економічна теорія та історія економічної думки. Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки. 2017. 177 с.
6. Гіптерс З.В. Економічна освіта на західноукраїнських землях: історико-педагогічний аспект. *Economics management, law: Socio-economic aspects of development Collection of scientific articles*. Vol. 2. Edizioni, Magi Roma, Italy, 2016. P. 208–211.
7. Шайнер Г.І. Україномовні вищі школи у чеській еміграції для виховання національної економічної еліти. *Вісник Глухівського національного педагогічного університету імені Олександра Довженка*. 2017. Вип. 33. С. 290–297.
8. Гулько О.В. Проектна освіта як один з напрямків освітніх трансформацій: філософсько-історичний аспект. *Гілея: науковий вісник. Збірник наукових праць*. 2012. Вип. 56. С. 471–476.
9. Góra W. Nauka księzkowości (buchalterya). *Księzkowość podwójna i jej zastosowanie w handlu towarowym*. (Vols. 2), 1917. Lwów: Drukarnia przy Zakładzie narodowym imienia Ossolinskich.
10. Au Juliusz. *Nauka rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*. 1899. Lwów : I. Związkowa drukarnia we Lwowie.
11. 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*. 1912. Lwów : Drukarnia szczęsnego Bednarskiego we Lwowie, 500 s.

REFERENCES:

1. Lail B., MacGregor J., Marcum J. and Stuebs M. (2017) Virtuous professionalism in accountants to avoid fraud and to restore financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 140(4), 687–704.
2. Oktay G. (2012) Education of History and Education of Accounting History. MUFETAD DERGESE. Available at: <http://www.mufitad.org/index.php/en/journal/904-tarih-egitimi-ve-muhasebe-tarihiegitimi.html>
3. Shvets V.Ye. (2010) Rozvytok oblikovo-analitychnykh system subiektiv hospodariuvannia v Ukraini [Development of accounting and analytical systems of business entities in Ukraine]. Lviv: Vydavnychiy tsentr LNU imeni Ivana Franka. (in Ukrainian)
4. Shainer H.I. (2012) Rozvytok komertsiinoi osvity na zakhidnoukrainskykh zemliakh (druha polovyna XIX – persha tretyna XX stolittia) [Development of commercial education in the western Ukrainian lands (second half of the XIX – first third of the XX century)]. *Candidate's thesis*. Ternopil. (in Ukrainian)
5. Holubka M.M. (2017) Ekonomichni znannia u systemi hospodarskoho rozvytku zakhidnoukrainskykh zemel (druha polovyna XIX – persha polovyna XX stolittia) [Economic knowledge in the system of economic development of western Ukrainian lands (second half of the XIX – first half of the XX century)]: *Candidate's thesis*. Lutsk. (in Ukrainian)

6. Hipters Z.V. (2016) Ekonomichna osvita na zakhidnoukrainskykh zemliakh: istoryko-pedahohichnyi aspekt [Economic education in the western Ukrainian lands: historical and pedagogical aspect]. *Economics management, law: Socio-economic aspects of development Collection of scientific articles*, 2, 208–211. (in Ukrainian)
7. Shainer H.I. (2017) Ukrainomovni vyshchi shkoly u cheskkii emihratsii dlia vykhovannia natsionalnoi ekonomichnoi elity [Ukrainian-language higher schools in Czech emigration for the education of the national economic elite]. *Visnyk Hlukhivskoho natsionalnoho pedahohichnoho universytetu imeni Oleksandra Dovzhenka*, 33, 290–297. (in Ukrainian)
8. Hulko O.V. (2012) Proektna osvita yak odyn z napriamkiv osvitnikh transformatsii: filosofsko-istorychnyi aspekt [Project education as one of the directions of educational transformations: philosophical and historical aspect]. *Hileia: naukovyi visnyk. Zbirnyk naukovykh prats*, 56, 471–476. (in Ukrainian)
9. Góra W. (1917) Nauka ksiązkowości (buchalterya). Książkowość podwójna i jej zastosowanie w handlu towarowym [Dual bookkeeping and its application in trade in goods]. Lwów: Drukarnia przy Zakładzie narodowym imienia Ossolinskich.
10. Au Juliusz (1899) Nauka rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej [Learning accounting for the needs of a farm applied]. Lwow: I. Związkowa drukarnia we Lwowie.
11. 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 [A textbook for learning general and state accounting prepared according to the lectures of Tadeusz Klusik-Orzechowski, court counselor at the Imperial-Royal University in Lviv]. Lwów: Drukarnia szczęsnego Bednarskieu we Lwowie.