

**Олеся ЛЕМІШОВСЬКА,**  
кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку та аналізу,  
Національний університет «Львівська політехніка»,  
вул. Степана Бандери, 12, м. Львів, Україна, 79013.  
Електронна адреса: olesia.s.lemishovska@lpnu.ua  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5695-0924>

## **БУХГАЛТЕРСЬКА ПРАКТИКА І ЗВІТНІСТЬ В КООПЕРАТИВАХ ДИСТРИКТУ «ГАЛИЧИНА» У ЛЬВОВІ**

Лемішовська О. Бухгалтерська практика і звітність в кооперативах дистрикту «Галичина» у Львові. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 1. С. 81–93. DOI: 10.35774/visnyk2024.01.081

Lemishovska, O. (2024). Bukhhalterska praktyka i zvitnist v kooperatyvakh dystryktu «Halychyna» u Lvovi [Accounting practice and reporting in cooperatives of the Halychyna district in Lviv]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 1, 81-93. DOI: 10.35774/visnyk2024.01.081

### **Анотація.**

**Вступ.** Наведено змістові й концептуальні параметри бухгалтерсько-звітної системи, яка використовувалась для формування інформації про діяльність відновленої західноукраїнської кооперації в період другої світової війни. Організаційні й методичні складові рахівничої практики і бухгалтерської звітності розкрито через імперативні приписи окупаційного уряду для відображення фінансово-економічного стану (статтей балансу) та господарської діяльності (показників звітності) кооперативів у Генеральному губернаторстві з виокремленням регулятивних положень у межах дискрипту «Галичина».

**Мета дослідження.** Мета статті – проведення бухгалтерського дискурсу щодо умов і характеру переорієнтації раніше сформованої на засадах німецької бухгалтерської школи соціально зорієнтованої корпоративної бухгалтерії в системі відновленої української кооперації під час другої світової війни.

**Методи дослідження.** Методологія дослідження спирається на застосуванні нарративних засад проведення історичного дослідження і ґрунтується на принципі реконструктивізму з використанням інтерпретаційного підходу та абстрактно-логічного методу, які в сукупності забезпечили основу наукового пізнання про характер (змістові аспекти) обліку як функції управління об'єднаною українською кооперацією в дискрипті Галичина.

---

© Олеся Лемішовська, 2024.

**Результати.** Загальним результатом дослідження є встановлення фактів про те, що побудова рахівничої практики й системи звітування окупаційною владою вироблялося з позицій їх використання інструментами здійснення владного контролю за діяльністю української кооперації. У статті представлено загальні засади бухгалтерського й звітного відображення господарсько-економічної діяльності суб'єктів української кооперації, зокрема деякі положення оподаткування та формування цін для бухгалтерських цілей. Розкрито зміст «мінімального плану рахунків», на основі якого організовується «спрощений облік» на корпоративних утвореннях під час запровадження програми «єдиного плану рахунків» як основи функціонування так званої конструкції «систематизованого обліку». Викладені в статті результати дослідження підтверджують, що нацистська влада в такий спосіб максимізувала функцію бухгалтерського контролю.

**Перспективи подальших досліджень.** Перспективним напрямом подальших досліджень практики кооперативного рахівництва в часи другої світової війни є доцільність поглибленого з'ясування наслідків фундаментальної відсутності зв'язку між обліком витрат і бухгалтерською оцінкою на основі офіційної системи цін з акцентом на податковій функції такого типу обліково-звітної системи за напрямом фіскалізму.

**Ключові слова:** історіографія, бухгалтерський облік, звітність, друга світова війна, українська кооперація, план рахунків, облік доходів і витрат.

**Формули: 0, рис.: 0, табл.: 0, бібл.: 19.**

**Olesia LEMISHOVSKA,**

PhD (Economics), Associate Professor,  
Associate Professor of the Department Accounting and Analysis,  
Lviv Polytechnic National University,  
Stepana Bandery Str., 12, Lviv, Ukraine, 79013  
e-mail: olesia.s.lemishovska@lpnu.ua  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5695-0924>

## **ACCOUNTING PRACTICES AND REPORTING IN THE COOPERATIVES OF THE «GALICIA» DISTRICT IN LVIV**

### **Abstract.**

**Introduction.** The content and conceptual parameters of the accounting and reporting system, which was used to form information about the activities of the restored Western Ukrainian cooperation during the Second World War, are given. The organizational and methodical components of accounting practice and accounting reporting are disclosed through the imperative prescriptions of the occupation government to reflect the financial and economic status (balance sheet items) and economic activity (reporting indicators) of cooperatives in the General Governorate, with the highlighting of regulatory provisions within the scope of the “Galichyna” script.

**Purpose.** The purpose of the article is to conduct an accounting discourse regarding the conditions and nature of the reorientation of socially oriented corporate accounting

---

previously formed on the basis of the German accounting school in the system of restored Ukrainian cooperation during the Second World War.

**Methods.** The research methodology is based on the application of the narrative principles of historical research and is based on the principle of reconstructivism using the interpretive approach and the abstract-logical method, which in short provided the basis of scientific knowledge about the nature (content aspects) of accounting as a function of managing the united Ukrainian cooperative in Galicia.

**Results.** The general result of the research is the establishment of facts that the construction of the accounting practice and the reporting system by the occupation authorities was carried out from the position of their use as tools for the exercise of official control over the activities of the Ukrainian cooperation. The article presents the general principles of accounting and reporting of the economic and economic activity of the subjects of Ukrainian cooperation, in particular, some provisions of taxation and formation of prices for accounting purposes. The content of the “minimum chart of accounts” was revealed, on the basis of which “simplified accounting” was organized for corporate entities during the implementation of the “unified chart of accounts” program as the basis for the functioning of the so-called “systematic accounting” structure. The research results presented in the article confirm that the Nazi authorities maximized the function of accounting control in this way.

**Perspectives.** A promising direction for further research into the practice of cooperative accounting during the Second World War should be considered the expediency of in-depth clarification of the consequences of the fundamental lack of connection between cost accounting and accounting evaluation based on the official price system with an emphasis on the tax function of this type of accounting and reporting system in the direction of fiscalism.

**Keywords:** historiography, accounting, reporting, World War II, Ukrainian cooperation, chart of accounts, income and expense accounting.

**Formulas: 0, fig.: 0, table: 0, bibl.: 19.**

**JEL classification: M-41, N01, G-30.**

**Постановка проблеми.** Історіографія бухгалтерської і контрольно-ревізійної діяльності в системі української кооперації за часів Австро-Угорщини та міжвоєнного польського державного утворення хоча й дещо в узагальненому вигляді, проте все ж розкрита у вітчизняних та деяких зарубіжних дослідженнях. На цьому фоні «тематика організації обліку та звітності у роки другої світової війни українськими кооперативами мало досліджена, що дає змогу обґрунтувати її актуальність для подальших наукових робіт» [1]. Доцільність проведення досліджень запровадженої німецьким окупантом бухгалтерської практики науковцями аргументується не тільки потребою розкриття фактів реальної історії, а й з огляду на те, що результати такого типу розвідок можуть бути відправною точкою для встановлення ролі бухгалтерського обліку як інструменту влади в тоталітарних системах [2].

Мотивація обрання авторкою тематики пропонованої статті полягає у намірах часткового подолання прогалини в українській історіографії. Зібрані та представлені у дослідженні матеріали мають лише історичний та науковий характер і в них не

Йдеться про пропаганду чи популяризацію нацистської ідеології, покладеної в основу побудови обліку та звітності. Ураховуючи недостатність джерельної бази стаття написана радше *à la these* – тобто зорганізована навколо одної дилеми – наповнити українську історіографію матеріалами про особливості організації практичного рахівництва в системі управління українською кооперацією відновленим німецькою окупаційною владою Ревізійним союзом українських кооператив (РСУК).

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Зміст і функціональну орієнтацію облікової практики та формування звітності в період другої світової війни в кооперативах дистрикту «Галичина» можна віднайти в розвідках польських дослідників. Це пояснюється тим, що приписи щодо ведення рахівництва і звітування були однаковими на окупованій території Польщі і галицьких областях України. У статті польського науковця М. Туржинського зроблено висновок, що «нацистська влада в часи другої світової війни ставилася до бухгалтерії як до інструменту здійснення контролю для захисту інтересів окупанта» [2].

У червні 2021 р. кафедра бухгалтерського обліку Лодзького університету в Польщі організувала науковий семінар «Бухгалтерський облік під час Другої світової війни» [3]. На обговорення було винесено результати різних досліджень, зокрема В. Фаннеля, який зазначив, що «рахівничу практику в часи другої світової війни потрібно розглядати як інструмент, який окупант використовував для приховування фактичного соціального виміру операцій, що було найбільш помітно при експропріації у євреїв величезної кількості майна» [4].

Е. Ліппманн та П. Вілсон [5] трактують бухгалтерську та звітну інформацію в період другої світової війни засобом, який використовувався для підтримки владного управління нацистськими державними установами діяльності підприємницьких структур, передусім кооперативного типу. У цьому дослідженні також представлено історію професії бухгалтера в Німеччині з поясненням змін у веденні практичного рахівництва під час війни. А. Шихта у своєму нарисі розвитку плану рахунків у Польщі розширила своє дослідження використанням такого імперативного джерела як Постанова Генерал-губернаторства від 30 вересня 1941 р. [6], а І. Собанська дослідила тенденції розвитку обліку витрат у Німеччині, включаючи період другої світової війни [7].

**Мета дослідження.** Мета статті – проведення бухгалтерського дискурсу щодо умов і характеру переорієнтації раніше сформованої на засадах німецької бухгалтерської школи соціально зорієнтованої корпоративної бухгалтерії в системі української кооперації під час другої світової війни.

**Виклад основного матеріалу.** З другої половини XIX ст. на території Австро-Угорщини та в міжвоєнний період за часів Польщі на західних землях України успішно розвивалася об'єднана етно-національна українська кооперація. Для координації діяльності окремих кооперативних утворень, які входили до Ревізійного союзу Українських Кооператив, була сформована своєрідна система соціально орієнтованого обліку і звітності. З початком другої світової війни (1939 р.) та приходом на західноукраїнські землі більшовиків всю систему кооперації було передано у державну власність, а сформовану кооперативну бухгалтерсько-звітну систему переведено на принципи і методи соціалістичного обліку.

---

Від початку другої світової війни на окупованій території Польщі і від 1941 р. в галицьких областях України діяло Генеральне губернаторство, у складі якого був організований дистрикт Галичина [8]. Фінансовий відділ цієї організації видавав інструкції (розпорядження) щодо діловодства (практичний облік) та циркуляри про нарахування податків й порядок проведення фінансових ревізій [8, опис 12, справа. 1042; оп. 13, спр. 298]. Основні організаційно-контрольні функції за діяльністю суб'єктів господарювання й установ краю були покладені на Львівське окружне староство губернаторства дистрикту «Галичина» (Der Kreishauptmann in Lemberg-Land des Generalgouvernement Distrikt Galizien) та Львівське міське староство дистрикту «Галичина» [9]. У складі фінансового відділу міського староства була ревізійна служба, яка проводила фінансово-бухгалтерські перевірки [9, оп. 5. спр. 123 – звіти ревізійного відділу; оп. 1, спр. 225 – податкові декларації та відомості про нарахування податку з обігу].

З приходом на західноукраїнські землі німецької окупаційної влади було відновлено більшість кооперативних організацій, які раніше мали провідне значення у соціально-культурному й економічному розвитку краю (Українська кооперація наладнує працю. Львівські вісті. 1941. № 42; Сучасна кооперативна організація в Галицькій області. Господарсько-кооперативний часопис. 1942, 5 травня). Проте, на противагу попереднім періодам, кооперативну діяльність окупаційна влада спрямовувала на забезпечення власних військових потреб [10]. Для контролю і координації діяльності української кооперації її було включено у структуру Центрального сільськогосподарського управління (Landwirtschaftliche Zentralstelle) з одночасними вимогами впровадження відповідних форм звітування про свою діяльність. Це посилювало комісарський нагляд і водночас спричинило ліквідацію кооперативного самоврядування з позбавленням кооперації рис суспільно-соціальних організацій [11, с. 118].

У серпні 1941 р. була відновлена діяльність Ревізійного союзу українських кооператив у Генерал-губернаторстві в межах окружного дистрикту «Галичина» [12]. Саме цій інституції, як і в довоєнний період, регламентним актом було надано статус відповідального органу за впровадження в систему української кооперації відповідної до імперативних приписів рахівничої практики. Архівні документи дають підстави відзначити значимий рівень повноважень і функції цього українського недержавного інституційного утворення в організації та координації кооперативної діяльності у дискрипті «Галичина» та при організації рахівничої практики [12, оп. 1, спр. 247; оп. 2, спр. 17 – інструктивно-розпорядчі документи Ревізійного союзу українських кооперативів; звіти та акти ревізійних комісій про перевірку кооперативів].

Відновила свою діяльність Спілка землеробських кооперативів «Центросоюз» у Львові [13], яка функціонувала на підставі розпорядчих документів відділу сільського господарства і продовольства губернаторства та ревізійного союзу українських кооператив [13, оп. 1, спр. 111]. У перші дні німецької окупації стали відроджуватися молочарська кооперація (Загальні збори «Маслосоюзу». Господарсько-кооперативний часопис. 1942. 20 серпня) та «Народна торгівля» (Організація і праця «Народної Торгівлі». Господарсько-кооперативний часопис. 1942, 5 травня). Під дещо новою назвою [14] діяльність цієї централі української кооперації, як і молочарських кооперативів, спиралася на циркуляри та розпорядження РСУК, згідно з яким

проводились перевірки діяльності і стану обліку та звітування всіх кооперативів [14, оп. 1, спр. 142 – матеріали ревізій споживчих кооперативів]. Наприкінці 1941 р. почала функціонувати українська фінансово-кредитна інституція (Крок вперед у господарській праці. З нагоди віднови кооперативного Банку «Дністер» у Львові. Львівські Вісті 1941. 7–8 грудня).

Кооперативні утворення (спілки та окремі кооперативи) були зобов'язані відповідно до імперативних вимог вести облік своєї діяльності та відобразити її у звітності. Для цього окупаційна влада практикувала доводити методика ведення обліку і складання звітності через інформаційні бюлетні (буклети). Наприклад, для українських продовольчих кооперативів був актуалізований раніше виданий інформаційний буклет під назвою «Бухгалтерія повинна бути відповідальною і облік необхідно вести постійно» (*Rachunkowosc musi byc prowadzona biezaco. Informator dla Spyldzielni Spozycywu. 1940. № 2. S. 5–6*). Кооперативу будь-якого виду діяльності у своєму балансовому узагальненні варто відобразити реальний матеріальний і фінансовий стан. Для цього також практикувалося доводити в подібний спосіб (через інформаційні буклети) методичні підходи як оцінити майно кооперативу для балансу та правила складання балансу і звітів (*Jak oszacowac maiatek spoldzielni do bilansu. Informator dla Spyldzielni Spozycywu. 1940. № 12. S. 2–4; Zasady sporzadzania bilansu i sprawozdan. Informator dla spyldzielni spozycywu. 1940. №2. S. 9–10; Bilans. Informator dla spyldzielni spozycywu. 1941. № 1. S. 13–14*).

Для ознайомлення зі змінами в методах обліку та правилах формування звітності українські кооперативи мали можливість проводити навчання працівників для бухгалтерської роботи на кооперативних курсах – технічні професійні курси та курси при Львівському сільськогосподарському інституті [15]. У контексті наведеного зазначимо, що нацистська влада також дозволяла видавати підручники на регіональній мові для кращого розуміння організації бухгалтерської справи [16]. У вказаному підручнику наведена теорія і практика торговельного обліку, зокрема методика ведення бухгалтерського обліку в роздрібній торгівлі.

Магістральною програмою і базовою основою упорядкування облікової сфери стало запровадження «Єдиного плану рахунків» у Генеральному уряді, що мало на меті забезпечити функціонування так званої конструкції «систематизованого обліку». Побудова єдиного плану рахунків передбачала три рівні деталізації: мінімальний план рахунків, звичайний план рахунків і розширений план рахунків. Такий підхід аргументувався «попереднім станом бухгалтерського обліку та ступенем підготовки людей, зайнятих в бухгалтерській сфері». Водночас мінімальний план рахунків обліку призначався для малих комерційних підприємств (охоплював лише необхідні базові «класи» рахунків) і був «настільки спрощеним, що будь-яке підприємство могло його реалізувати» [17, с. 10–11].

Звичайний план рахунків був адресований середнім і великим підприємствам. Розширений план рахунків базувався на плані рахунків, запровадженому в 1937 р. у Третньому Рейху для німецьких концернів. За своєю ідеологічною суттю і, відповідно, змістовому наповненню він мав форму переглянutoї версії плану рахунків Е. Шмаленбаха 1935 року [18, с. 106]. Різниця полягала в тому, що в новому плані рахунки розділили на рахунки ресурсів і рахунки прибутку, замість попередньої конструкції з

---

виділенням рахунків для цілей фінансового та виробничого (управлінського) обліку, що «було названо дуалізмом» [7, с. 25]. У розвиток запровадженої впорядкованої системи бухгалтерського обліку у 1942 р. в урядовому посібнику наведено стандартний план рахунків для промислових компаній, приналежних до сфери державного управління [19].

Для деталізації інформації про методико-методологічну основу організації тогочасного обліку наведемо в узагальненому вигляді відомості (компоненти) про «Єдиний план рахунків», запроваджений Генеральним урядом у 1942 р. Розширений план охоплював такі класи рахунків: клас 0 – «Рахунки інвестиційної нерухомості та капіталу»; клас 1 – «Фінансові рахунки»; клас 2 – «Демаркаційні (відокремлені) рахунки»; клас 3 – «Рахунки для обліку сировини», основних і допоміжних матеріалів; клас 4 – «Рахунки для обліку витрат». Рахунки 5-го і 6-го класу призначались для відображення безкоштовно отриманих чи переданих грошових коштів і матеріальних засобів. До 7-го класу входили «Рахунки напівфабрикатів і готової продукції», а до 8-го класу були включені рахунки для «Обліку надходжень і продажів». 9-ий клас презентували рахунки, що використовувалися для облікових процедур, пов'язаних із «Закриттям рахунків». 5-тий і 6-тий класи єдиного плану рахунків використовувалися за умови використання розширеного плану рахунків.

Мінімальний план рахунків не включав багато позицій, зокрема клас 2 «Відокремлені рахунки». Нормальний мінімум цього виду плану охоплював такі класи: 0 – «Рахунки інвестиційної власності та капіталу» з виділенням класової підгрупи 00 «Земля та будівлі»; 01 – «Машини та обладнання»; 02 – «Інструменти, обладнання заводів і офісів»; 03 – «Обладнання в стадії розробки»; 04 – «Патенти, ліцензії, концесії, бренди та інші дозволи»; 05 – «Акції та довгострокова дебіторська заборгованість»; 06 – «Спеціальне обладнання для окремих галузей промисловості»; 07 – «Довгострокові зобов'язання»; 08 – «Капітал і резерви (звичайні)»; 09 – «Коригування, резерви (спеціальні) та статті розподільних рахунків».

Для обліку ресурсів і обчислення прибутку у клас 1 «Фінансові рахунки» введено такі рахунки: 10 – «Каса»; 11 – «Операції з поштовими чеками та банками»; 12 – «Векселі, чеки»; 13 – «Оборотні кошти, цінні папери»; 14 – «Дебіторська заборгованість за поставлені товари та послуги», а також такі рахунки як 17 «Акцепти» і 19 «Приватний рахунок».

Відзначимо і деякі особливі рахунки, що були включені в Уніфікований план рахунків. До них, наприклад, належали 21 «Надходження, не пов'язані з прямою діяльністю підприємства (нейтральні)», 22 «Надзвичайні витрати та надходження, а також суми, які використовуються для створення та коригувань вартості і резервів», 26 «Балансові списання або коригування вартості інвестиційних активів», 27 «Понесені збитки від ризику». З огляду на особливу увагу до визначення собівартості в план рахунків введено підклас рахунків 28 «Нараховані витрати» та 29 «Витрати, що підлягають покриттю за рахунок результату». В кооперативах найбільш використовуваним був 3-ій клас, на рахунках якого обліковували сировину, допоміжні матеріали та матеріали, необхідні для операційної діяльності (30 «Сировина», 36 «Придбані вартісні предмети», 37 «Роздрібні товари», 38 «Допоміжні матеріали та матеріали, необхідні для обороту», 39 «Тара»).

На рахунках 4-го класу відображали різні види витрат: 40 – «Матеріали для виготовлення»; 42 – «Заробітна плата»; 43 – «Соціальні виплати», 44 – «Утримання, інструменти, паливо, матеріали для накладних витрат». У цьому класі відображали також опосередковані витрати і нараховані прямі податки: 45 – «Різні податки (крім податку на прибуток, оборот і споживання) та державні збори»; 46 – «Різні загальновиробничі витрати»; 48 – «Встановлені витрати» і 49 – «Спеціальні (особливі) витрати». На рахунках 8-го класу відображали «Облік продажів і доходів» з відкриттям рахунків 85 – «Торгівля власною продукцією», 86 – «Торгівля купленими товарами». До 9-го класу входили рахунки, що підлягали закриттю, зокрема 90 – «Виділові рахунки», 91 – «Рахунки про прибутки та збитки, пов'язані з безпосередньою діяльністю підприємства», 98 – «Рахунки про прибутки та збитки не від основної діяльності» та 99 – «Балансовий рахунок».

Кооперативи хоча й використовували для обліку той чи інший варіант спрощеного плану рахунків, проте чітко формалізованої форми балансу чи звіту про прибутки та збитки для суб'єктів господарювання Генерального губернаторства розроблено не було. Формат (набір і структуризація статей) звітних форм кооперативів (статті балансу та показники звітів про результати діяльності) часто суттєво відрізнявся, а тому порізному можна оцінити збережену до теперішнього часу таку інформацію. Вартісно виражені дані про капітал, доходи, витрати й активи наводили у бухгалтерській звітності для оприлюднення (доведення до органів управління) реального стану справ у кооперативі.

Вартість активів і товарів під час війни закономірно змінювалася, що посилювало і без того наявну дилему бухгалтерської оцінки (поточні ціни і вартість придбання). Кооперативам Губернаторства за формальними правилами було надано можливості відображати в балансі свої товари, оцінені на базовій основі довоєнних цін. На відміну від інших суб'єктів господарської діяльності, що діяли в Губернаторстві, такий підхід для українських кооперативів був вкрай ускладненим, оскільки в них існувала лише інформація довоєнного періоду з радянського ціноутворення. Тому вони оцінювали товари й активи на основі поточних цін з резервом уцінки близько 50%. У пасивах кооперативу зазначали: власний капітал (пайовий фонд, соціальний фонд та інші резервні фонди), амортизаційний фонд та зобов'язання й різні транзитивні суми.

Особливого значення окупаційна влада надавала веденню товарно-прибуткової книги для фіксації виторгу (доходів) від руху товарів. Обов'язковість і коректність її ведення були обумовлені окремою Постановою Генерального уряду з її оприлюдненням у законодавчому журналі (*Rozporządzenie Rządu Generalnego Gubernatorstwa o prowadzeniu książki przychodu towarów z 30 września 1941 r., Dz. Rozp. GG nr 93, s. 576*). Ведення записів до цієї книги передусім мало за мету створення можливостей відстеження фактів уникнення податків з продажів та заниження бази оподаткування прибутку. Проштампельовану книгу повинні були вести усі промислові і торговельні підприємства, а також підприємці та самостійні ремісники, оскільки її використовували як основний документ для проведення оперативного контролю.

На території дистриktу «Галичина» автоматично почали діяти запроваджені у січні 1941 р. норми про обов'язковість подання декларацій з обороту та податку на прибуток. У березні 1942 р. введено промисловий податок та податок на загальну



---

заробітну плату. У перші роки окупації нацистська влада припускала, що головною статтею доходів скарбниці будуть доходи від непрямих податків (податок з продажу) і державних монополій (тютюн, спиртні напої, сіль, сірники тощо). Зниження промислового виробництва та скорочення рівня офіційного споживання призвели до зменшення надходжень від непрямих податків і спонукали окупаційну владу надавати більший пріоритет надходженням від прямих податків (доходи від податку на прибуток, податку з обороту та податку на заробітну плату).

У сфері управління та обліку був важливий і водночас проблемний імперативний припис щодо надання безпосередньо самим суб'єктам господарювання права самостійного і «добровільного» розгляду можливостей зменшення норми прибутку в процесі реалізації своїх товарів, робіт чи послуг. Це насамперед стосувалося значимих для економіки компаній, які мали провести таку експертизу «з власної ініціативи та максимально об'єктивно» і з огляду на «категоричну вимогу фюрера – «нікому не дозволено заробляти на війні»» [19, с. 97]. Німецька урядовці у сфері регулювання цін ніяким чином не пов'язували процеси ціноутворення з витратами, віддаючи перевагу фіксованим цінам. На початковій стадії компанії могли вибрати систему ціноутворення на основі собівартості (дозволялася націнка 3–6%) або ціноутворення за фіксованою ставкою, звільняючись у такому разі від податку на прибуток. Виявлення високої (завищеної) собівартості виробництва було надане «авторитетним державним установам, які досліджували, чи це некомпетентність самої компанії або усвідомлена причина, яку потрібно вважати підставою для її повного вилучення з виробничого процесу [19, с. 98].

Проблемним питанням для тодішніх кооперативів та підприємств загалом був облік дебіторської заборгованості. Практика підтверджувала, що її реальна вартість постійно зменшується як з точки зору втрати вартості грошей, так і з погляду на ймовірність її погашення. Окрім того, значна частина дебіторської заборгованості досягала строку давності (два роки). Тому безнадійну дебіторську заборгованість списували у повному обсязі з балансу, а в разі, якщо був шанс на повернення боргу, то формували резерв на всю суму сумнівних боргів.

Вартість основного (нерухомого) майна у воєнний період зростала, проте для більшості кооперативів бухгалтерська переоцінка такого типу суттєвого значення не мала (елемент оподаткування), оскільки лише в рідкісних випадках був факт продажу основного майна. Проблема тут полягала у визначенні та оприлюдненні сумарної величини «капіталу, необхідної для ведення бізнесу». Це вимагало оцінювання залишкової вартості активів, визначеної «умовним списанням». Під час війни стан нерухомого майна суттєво погіршувався і з погляду на його матеріально-фізичні кондиції, а тому його амортизацію рекомендувалося збільшити до 10–20% за умови якщо це дозволяв дохід кооперативу. Якщо початкова вартість («вартість придбання») була невідома, рекомендувалося «сумлінно її оцінити» [19, с. 84].

Виокремимо проблемні і водночас об'єктивні фактори впливу на визначення реального фінансового результату від діяльності кооперативу, що також було актуально для всіх підприємств. Бухгалтерська проблематика ускладнювалася впровадженняю системою офіційних і вільних ринкових цін, закріпленою положенням про ціноутворення в Генеральному губернаторстві (Rozporządzenie o kształtowaniu

sen w Generalnym Gubernatorstwie z 12 kwietnia 1940 r., Dz. Rozp. GG nr I, s. 131). На практиці це призводило до необхідності ведення подвійного обліку: одного для управлінських цілей, іншого для офіційного звітування. Окупаційна влада знала про загальну практику заниження прибутків у податкових деклараціях й опублікованих фінансових звітах, а тому посилювався контроль за відображенням витрат.

Незважаючи на те, що у вищезгаданому положенні обумовлено, що «в жодному разі облік витрат не можна розглядати надійною основою для формування ціни», контроль собівартості проводився ретельно. Водночас декларувалося, що для формування цін підприємства «повинні дотримуватись імперативних приписів, затверджених наказом відомства з формування цін у Генеральному уряді» [19, с. 75]. На такому фоні німецька пропаганда переконувала, що «своєю законодавчою та адміністративною діяльністю зупинила тенденцію до підвищення цін і «справедлива ціна» появилася «з настанням воєнного часу у вигляді ціни, виправданої з точки зору воєнної економіки» [19, с. 75]. Біржові та ринкові ціни, чинні на 31 серпня 1939 р., могли бути перевищені лише тоді, коли буде «переконливо доведено, що неминуче збільшення витрат не може бути покрито різким скороченням прибутку. Для таких доказів компанія повинна мати «систематизовану бухгалтерію» протягом тривалого періоду часу, аби на основі своїх бухгалтерських книг навести «незаперечні докази законного збільшення витрат» [19, с. 96].

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Матеріали дослідження дають змогу зробити висновок про те, що через максимізацію значимості контрольної функції рахівничої практики нацистська влада використовувала обліково-звітну систему для захисту власних інтересів. Бухгалтерський облік розглядався інструментом (засобом), який дає змогу забезпечити реалізацію «принципу порядку» у координатах всього економічного організму», одним із елементів забезпечення контролю над суспільством, передусім через позбавлення суспільно-соціальних функцій української кооперації.

Реформа бухгалтерського обліку, впроваджена нацистською владою на території Генерального уряду, полягала в охопленні нормативними актами всіх підприємств, у т. ч. суб'єктів української кооперації. Зміст регулятивних приписів зосереджувався на наданні інформації такого типу, яка дозволяла контролювати функціонування будь-якої організаційної структури. Перспективним напрямом подальших досліджень потрібно вважати поглиблене з'ясування наслідків фундаментальної відсутності зв'язку між обліком витрат і бухгалтерською оцінкою на основі офіційної системи цін з акцентом на податковій функції обліково-звітної системи в напрямі фіскалізму.

### **Література.**

1. Мокринська З. В. Бухгалтерський облік та звітність у кооперативах генерального губернаторства в 1939–1944 роках. *Економіка та держава*. 2021. № 4. С. 115–121.
2. Turzyński M. Rachunkowość czasu II wojny światowej w okupowanej Polsce: przypadek Generalnego Gubernatorstwa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. 2014. T. 80 (136). S. 225–243.
3. Rachunkowość w okresie II wojny światowej. Seminarium Naukowe: zorganizowała Katedra Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego

- 
- za pośrednictwem systemu MS TEAMS w dniu 2 czerwca 2021 roku: <https://www.wz.uni.lodz.pl/katedra-rachunkowosci/szczegoly/seminarium-naukowe-pt-rachunkowosc-w-okresie-ii-wojny-swiatowej>.
4. Funnel W. Accounting in the service of the Holocaust. *Critical Perspectives on Accounting*. 1998. № 9 (4). S. 435–464.
  5. Lippmann E., Wilson P. The culpability of accounting in perpetuating the Holocaust. *Accounting History*. 2007. № 12 (3). S. 283–303.
  6. Szychta A. Zarys rozwoju planu kont w Polsce. «Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości», t. 6 (62), SKWP, Warszawa. Źródła prawa Rozporządzenie Rządu Generalnego Gubernatorstwa o prowadzeniu książki przychodu towarów z 30 września 1941 r., Dz. Rozp. 2001. nr 93. S. 576.
  7. Sobańska I. Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź. 1997.
  8. Державний архів Львівської області, м.Львів (ДАЛО – фонди періоду окупації України нацистською Німеччиною – 1941–1944 рр.). Фонд Р-35. Gouverneur des Distrikt Galizien in Lemberg.
  9. ДАЛО. Фонд Р-37. Stadthauptmann Stadtverwaltung in Lemberg.
  10. Sycz M. Spółdzielczość ukraińska w Galicji w okresie II wojny światowej. Pracownia, Wydawnicza. Warszawa. Poland. 1997. 322 s.
  11. Szczepanczyk Cz. Polityka okupanta wobec spoldzielczosci wiejskiej w Generalnej Guberni. Ludowa Spoldzielnia Wydawnicza. Warszawa. 1978. 300 s.
  12. ДАЛО. Фонд Р-75. Revizionsverband dem Genossenschaften im General-Gouvernement. Distriktverband Galizien.
  13. ДАЛО. Фонд Р-266. Ukrainische Landesgenossenschaft «Zentrosojuz» in Lemberg.
  14. ДАЛО. Фонд Р-74. «Narodna Torhiwla», Landesgenossenschaft für Lebensmittel mit Anteilshaftung in Lemberg.
  15. ДАЛО. Фонд Р-102. Staatliche landwirtschaftliche Institute Lemberg. Staatliche landwirtschaftliche Fahrkurse Lemberg.
  16. Iwaszkiewicz Z. Teoria i praktyka księgowości kupieckiej. Zasady systemu podwójnego. Księgowość w handlu detalicznym. Metody: tabelaryczna i włoska, Nakładem Związku Księgowych. Wydawnictwo Polskie, Warszawa. 1941.
  17. Gater R. Anleitung für eine Mindest-Buchführung kleiner Handelsbetriebe im Generalgouvernement: Schriftenreihe der Gruppe Handel in der Hauptgruppe Gewerbliche Wirtschaft und Verkehr in der Zentralkammer für die Gesamtwirtschaft im Generalgouvernement, Verlag für Wirtschaft und Handwerk, Kraków. 1942.
  18. Richard J. The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945. *European Accounting Review*. 1995. Vol. 4 (1). S. 87–124.
  19. Gater R., Wittich R., Gerlach F. Der Einheitskontenplan für Industriebetriebe im Generalgouvernement. Leitfaden für die Einführung eines geordneten Rechnungswesens, Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit. Dienststelle Generalgouvernement, Beuth-Vertrieb, Berlin. 1942.

**References.**

1. Mokrynska Z. V. (2021). Bukhhalterskyi oblik ta zvitnist u kooperatyvakh heneralnoho hubernatorstva v 1939-1944 rokakh. [Accounting and reporting in cooperatives of the general government in 1939-1944]. *Ekonomika ta derzhava - Economy and the state*, 4, 115–121 doi: 10.32702/2306-6806.2021.4.115 [in Ukrainian].
2. Turzyński M. (2014) Rachunkowość czasu II wojny światowej w okupowanej Polsce: przypadek Generalnego Gubernatorstwa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 80 (136), 225-243 [in Polish].
3. Rachunkowość w okresie II wojny światowej (2021). Seminarium Naukowe: zorganizowała Katedra Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego za pośrednictwem systemu MS TEAMS w dniu 2 czerwca 2021 roku: <https://www.wz.uni.lodz.pl/katedra-rachunkowosci/szczegoly/seminarium-naukowe-pt-rachunkowosc-w-okresie-ii-wojny-swiatej> [in Polish].
4. Funnel W. (1998) Accounting in the service of the Holocaust. *Critical Perspectives on Accounting*, 9 (4), 435-464 [in English].
5. Lippmann E., Wilson P. (2007). The culpability of accounting in perpetuating the Holocaust. *Accounting History*, 12 (3), 283-303 [in English].
6. Szychta A. (2021). Zarys rozwoju planu kont w Polsce. «*Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*», t. 6 (62), SKwP, Warszawa. Źródła prawa Rozporządzenie Rządu Generalnego Gubernatorstwa o prowadzeniu książki przychodu towarów z 30 września 1941 r., 93, 576 [in Polish].
7. Sobańska I. (1997) Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź [in Polish].
8. Derzhavnyi arkhiv Lvivskoi oblasti, m.Lviv (DALO – fondy periodu okupatsii Ukrainy natsystskoiu Nimechchynoiu - 1941-1944 rr.) [funds of the period of occupation of Ukraine by Nazi Germany - 1941-1944.]. Fond R-35. Gouverneur des Distrikt Galizien in Lemberg [in German].
9. DALO. Fond R-37. Stadthauptmann Stadtverwaltung in Lemberg [in German].
10. Sycz M. (1997). Spółdzielczość ukraińska w Galicji w okresie II wojny światowej. Warszawa, Pracownia Wydawnicza, 322 [in Polish].
11. Szczepanczyk Cz. (1978). Polityka okupanta wobec spoldzielczosci wiejskiej w Generalnej Guberni. Warszawa, Ludowa Spoldzielnia Wydawnicza, 300 [in Polish].
12. DALO. Fond R-75. Revizionsverband dem Genossenschaften im General-Gouvernement. Distriktverband Galizien [in German].
13. DALO. Fond R-266. Ukrainische Landesgenossenschaft «Zentrosojuz» in Lemberg [in German].
14. DALO. Fond R-74. «Narodna Torhiwla», Landesgenossenschaft für Lebensmittel mit Anteilshaftung in Lemberg [in German].
15. DALO. Fond R P-102. Staatliche landwirtschaftliche Institute Lemberg. Staatliche landwirtschaftliche Fahrkurse Lemberg [in German].
16. Iwaszkiewicz Z. (1941). Teoria i praktyka księgowości kupieckiej. Zasady systemu podwójnego. Księgowość w handlu detalicznym. Metody: tabelaryczna i włoska, Warszawa Wydawnictwo Polskie [in Polish].

- 
17. Gater R. (1942). Anleitung für eine Mindest-Buchführung kleiner Handelsbetriebe im Generalgouvernement: Schriftenreihe der Gruppe Handel in der Hauptgruppe Gewerbliche Wirtschaft und Verkehr in der Zentralkammer für die Gesamtwirtschaft im Generalgouvernement. Kraków Verlag für Wirtschaft und Handwerk [in German].
  18. Richard J. (1995). The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945. *European Accounting Review*, 4 (1), 87-124 [in English].
  19. Gater R., Wittich R., Gerlach F. (1942). Der Einheitskontenplan für Industriebetriebe im Generalgouvernement. Leitfaden für die Einführung eines geordneten Rechnungswesens, Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit. Dienststelle Generalgouvernement, Beuth-Vertrieb, Berlin [in German].

Статтю отримано 05 лютого 2024 р.  
Article received February 5, 2024.