

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

Розкрито історичні аспекти бухгалтерського обліку людського капіталу

Постановка проблеми. Становлення постіндустріальної економіки на початку ХХІ століття в розвинених країнах Заходу розглядається як передумова переходу до принципово нової парадигми економічного розвитку та супроводжується формуванням нової системи поглядів на подальший розвиток людства. Кінець ХХ – початок ХХІ ст. свідчить про перехід людства до глобалізації у технологічній, виробничій, науковій та інших сферах. Зміни у сфері економіки супроводжуються трансформацією бізнес-процесів та інформаційних систем. Як наслідок, відбувається формування єдиного світового фінансово-інформаційного простору.

Загальна закономірність розвитку сучасної науки дедалі більшою мірою супроводжується об'єднанням зусиль і концентрацією досліджень на проблемі людини. З позиції економічної науки це зумовлює перехід до “людського” виміру життя суспільства, переміщення індивіда як виробника і споживача в центр соціально-економічної системи. Економісти тією чи іншою мірою завжди намагалися пізнати таємницю творчої сили людини, виявити її найхарактерніші якості та властивості, оцінити, виміряти й дати їм кількісну та якісну інтерпретацію.

Для забезпечення ефективної діяльності підприємств в сучасних умовах необхідно забезпечувати надання користувачам інформації про кількісні та якісні характеристики наявного людського капіталу, що зумовлює необхідність розробки питань його бухгалтерського відображення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням бухгалтерського обліку людського капіталу в своїх працях приділяли Е. Брукінг, Л. Едвінсон,

Р. Германссон, Д. Добія, М. Добія, І.А. Іванюк, М. Козирев, О.В. Корицький, Н.М. Малюга, М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера, Я.В. Соколов, І.Й. Яремко та ін. Однак потребує подальших досліджень визначення історичних аспектів розвитку бухгалтерського обліку людського капіталу з врахуванням особливостей системної трансформації національної системи бухгалтерського обліку.

Метою нашого дослідження є визначення особливостей формування теорії капіталу та особливостей історичного розвитку людського капіталу в її контексті.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасний світовий економічний розвиток відзначається зміною економічних парадигм. Різниця між минулою та сучасною економічною практикою і типом мислення полягає в тому, що при індустріальному підході визначальним елементом економічного потенціалу країни, підприємства виступала матеріально-технічна база виробництва. На цій основі ґрунтувалась вся система аналізу відтворювальних процесів, у тому числі, й підхід до господарської ефективності. У новій економічній системі в центр аналізу економічного розвитку ставиться здатність економіки до ефективних якісних і структурних зрушень, що прямо і безпосередньо закладено в людині, людському капіталі.

Отже, суспільство на зламі століть переживає значні зміни, що характеризуються появою постіндустріальної економіки, в якій основний акцент зміщується з управління матеріальними активами на нематеріальні, які є результатами інтелектуальної, творчої діяльності людини і на саму людину.

В основі обліку людського капіталу лежить правильне розуміння теорії капіталу. Капітал завжди викликав найбільший інтерес для економістів-теоретиків всього світу. Розглянемо концепції капіталу в ретроспективному аспекті.

Вперше сутність даного поняття намагались пояснити меркантилісти (Т. Ман А. Монкретєн, Г. Скаруффі), які використовували поняття капіталу при поясненні причин багатства. Вони, по суті, прирівнювали капітал до майна, грошей, що на той час були "основним майном", яке створювало нові гроші.

Школа фізіократів (середина XVIII ст.) та, зокрема, її основний представник Франсуа Кене, стверджували, що капітал – це засоби сільськогосподарського виробництва, які є найбільш наближеними до природи. Фізіократи поділяли капітал на первісний авансований і щорічно вкладений. Під первісним капіталом розуміючи придбані засоби виробництва тривалого використання, що не потребують щорічної заміни, під вкладеним – засоби, що повинні щорічно поновлюватися.

Сміт А., як яскравий представник англійської класичної політекономії, вважав під капіталом запаси, що використовуються для виробництва, переробки чи придбання товарів (обміну на товар) з метою їх вигідного перепродажу – тобто для отримання прибутку. Залишаючись у власності однієї особи, капітал приносить йому дохід. Д. Рікардо визначав капітал як ту частину багатства країни, яка використовується у виробництві, та складається з їжі, одягу, інструментів, машин та іншого, що необхідні, щоб праця могла виконати свою дію.

Маркс К. вперше в історії розвитку політичної економії розглянув капітал як суспільні відносини, самозростаючу цінність, засіб експлуатації найманної праці. Він вказував, що капітал – це вартість, що само збільшується у власності роботодавця, і джерелом якої є неоплачувана праця найманих робітників; це сутність, що проявляється у русі, у взаємодії уречевлених засобів виробництва з живою працею.

Спроби спростувати теорію трудової вартості К. Маркса намагались здійснити представники австрійської школи (Е. Бем-Баверк, К. Менгер, Ф. Візер), які виходили з теорії корисності, а не з затрат праці. Єдиною основою відносин обміну вони вважали споживчу вартість, та визначали її величиною граничної корисності. Представники математичної школи (К. Віксель, І. Фішер, В. Парето, Л. Вальрас) виділяли математику як головний метод пізнання економічних явищ. На думку К. Вікселя капітал – це всі продукти минулої праці (збереженої праці), що мають вартість та підвищують продуктивність праці та землі, та використовуються в теперішній час. На думку І. Фішера запас благ, що існує в даний момент часу, називається капіталом. Л. Вальрас включав до капіталу будь-який вид суспільного багатства, яке зовсім не споживається, чи споживається лише повільно; будь-яку обмежено кількісно корисність, яка переживає акт її використання, тобто яка може бути використана більше одного разу: будинок, предмет меблів. Наведене визначення свідчить про наявність розходжень у поглядах представників однієї школи, так, в той час, як, І. Фішер до капіталу включає майже всі предмети споживання, то Л. Вальрас – лише ті, що мають тривалий строк використання.

В поясненні сутності капіталу, за А. Маршаллом, спостерігаються два підходи до сутності капіталу на макро- та мікрорівні. На макрорівні капіталом є сукупність засобів виробництва, що забезпечена ресурсами праці і землі, а на мікрорівні капітал – це частина багатства власника, що може бути використана ним для отримання доходу.

Криза капіталістичного виробництва кінця 1929-1933-х років, що привернула увагу економістів до необхідності державного регулювання економіки країни, здійснила значний вплив на теорію капіталу. Так, Дж. Кейнс розумів під капіталом багатство, здатне приносити дохід; грошова форма багатства завжди має альтернативні можливості капітального вкладення, що порівнюються за доходністю з банківським

відсотком; перетворення багатства в капітал обумовлено перевищенням доходу від даного вкладення над доходом від банківського відсотку.

Хікс Дж. відзначав, що невирішеним залишається трактування капіталу, яке зводиться до двох розумінь: “реального” капіталу, тобто як конкретних благ та правом розпоряджатись даними благами (А. Маршал, А. Пігу) чи “грошового” капіталу, тобто грошових коштів, які можна ссудити, (право розпоряджатись даною кількістю грошей) (А. Сміт, Е. Бем-Баверк, К Менгер, Ф. Візер). На його думку, визначення правоти однієї зі сторін, що беруть участь у “дискусії”, ніколи не буде абсолютною, а відносною, та буде пов’язана з вирішенням окремих проблем.

Аналіз результатів теоретичних досліджень класиків економічної думки дозволяє визначити, що у економістів була відсутня єдина думка відносно поглядів на капітал.

З розвитком суспільства та науково-технічного прогресу з’являються нові, більш складні форми капіталу, що насичені більш великим потенціалом економічної активності, яка виступає свого роду напрямом у розвитку. В умовах постіндустріальної економіки інтелектуально-інформаційні фактори, знання безпосередньо трансформуються в капітал.

Капітал як економічна категорія є відносинами між суб’єктами власності з приводу раціонального використання сукупності матеріальних та нематеріальних факторів виробництва, робочої сили, інтелектуального потенціалу працівників, фінансового капіталу з метою відтворення себе як економічної системи, створення конкретної користі (товарів, послуг, інтелектуального продукту), необхідного доходу на основі загального економічного інтересу.

На сучасному етапі розвитку людства єдиний фактор, розвиток якого має досить значний потенціал, як з якісно-кількісних параметрів, так і з часового – це інтелектуальний капітал. Економічна категорія “інтелектуальний капітал” ґрунтується на місці й функціях людини в економічній системі, її здатності до праці.

Проведений аналіз трактування поняття “інтелектуальний капітал”¹ дозволив зробити висновок про неуніфікованість визначення даного поняття. З визначених поглядів дослідників можна стверджувати, що інтелектуальний капітал пов’язаний з людським капіталом. Що дозволяє виділити наступні підходи:

– інтелектуальний капітал ототожнюють з людським капіталом;

– інтелектуальний капітал включає в себе людський капітал.

Одну з перших спроб формулювання поняття людського капіталу в історії економічної думки здійснено в “Політичній арифметиці” У. Петті. Пізніше подібна ідея знайшла відображення в працях А. Сміта та А. Маршалла.

Маккуллох Дж.Р. досить чітко визначив людські істоти як капітал. Крім того, він відзначає існування тісної аналогії між загальноприйнятим і людським капіталом, вважаючи, що інвестиції в людські істоти повинні мати темп обороту, що узгоджується з темпом обороту інших інвестицій, плюс нормальний темп обороту, визначений ринковою процентною ставкою протягом можливого життя індивідуума.

Сеніор Н. припускав, що людські істоти можуть успішно трактуватися як капітал. У більшості своїх міркувань на цю тему він брав в цій якості майстерність і придбані здібності, але не саму людину. Проте, він трактував самі людські істоти як капітал з витратами на утримання, що вкладаються в людину з очікуванням отримання вигоди в майбутньому. Він стверджував, що існує незначна різниця між міркуваннями про цінність раба і цінності вільної людини. Принципова різниця полягає у тому, що вільна людина продає самого себе на певний період часу і лише в певному відношенні, тоді як раб продається на все його життя.

¹ Див. Королюк Н.М. Бухгалтерський облік людського капіталу: теоретичний аспект // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2006. – № 2 (36). – С. 46-52.

Маклеод Г.Д. розглядав людину, зайняту у виробництві як фіксований капітал. Ця думка різко суперечить думці Л. Вальраса, який включав всі людські у склад капіталу. А цінність, або ціна цих людських істот, писав Л. Вальрас, визначається подібно до інших капітальних товарів. Крім того, Л. Вальрас був позбавлений внутрішнього небажання, подібно деяким економістам, розглядати людські істоти як капітал. Він доводив, що чистій теорії властиве повне абстрагування від розгляду справедливості і практичної доцільності, та закликав розглядати людські істоти виключно з погляду мінової вартості.

І. Р. фон Тюнен (1783-1850) також відзначав небажання окремих економістів оцінювати людські істоти в грошовій формі. Він припускав, що багато соціальних інститутів могли бути відмінені, якби витрати, які збільшують продуктивність праці, розглядалися в аналітичній схемі людського капіталу. Капіталізована цінність цих витрат, крім того, повинна включатися як частина в агрегований запас капіталу.

Хоча А. Маршалл допускав, що оцінки капіталізованої вартості людини можуть бути корисними, і розглядав їх в явному вигляді по методу капіталізації чистого заробітку (споживання віднімалося із заробітку до капіталізації), він відкинув це поняття як “нереалістичне”, оскільки людські істоти не продаються на ринку.

Людські істоти включалися І. Фішером у визначення капіталу. Капітал, як він стверджував, є корисним призначенням матеріальним об’єктом, і, отже, оскільки людські істоти володіють цією характеристикою, послідовність в міркуваннях вимагає їх включення в поняття капіталу.

Денісон Е. припускав, що говорити про технологічний прогрес, втілений у фізичному капіталі, значить просто посилатися на зміни в якості основних фондів (капітальних товарів). Така аналогія може бути застосована і до людських істот. Майстерність і придбані здібності втілені в людських істотах, імовірно, збільшують їх якість, як продуктивних одиниць. Отже, їх майстерність і здібності є невід’ємними від індивідуумів.

Ще В.І. Ленін та його найближче оточення висунули ідею, що людина – об’єкт обліку, а засобом поголового обліку і контролю повинна бути трудова книжка.

За часів панування радянської влади в економічній літературі з’явилося поняття “робоча сила як товар”. Дане поняття було запозичене з трудової теорії вартості К. Маркса. Відповідно до неї, робоча сила – єдине джерело створення цінності. Робоча сила – це сукупність фізичних та духовних здібностей людини до праці. Вона перетворюється на товар за наявності двох умов: робітник повинен бути особисто вільним та мати право вільно розпоряджатися своєю робочою силою; робітник повинен бути позбавленим засобів виробництва та засобів існування та в силу цього вимушений продавати свою робочу силу.

За даною теорією робоча сила як товар має вартість та споживчу вартість. Вартість товару робоча сила визначається робочим часом, суспільно необхідним для її відтворення. Відтворення робочої сили зводиться до підтримки життя самого робітника для відновлення та збереження здатності до праці робітник повинен задовольняти свої потреби в їжі, одязі, взутті тощо, які він купує. Серед факторів, що визначають вартість робочої сили виділяють і утримання сім’ї робітника. Окрім даних витрат, безперервний процес капіталістичного відтворення вимагає і безперервного притоку нових робітників для заміни робітників, що вибувають з виробничого процесу у зв’язку зі старінням та смертю. Тобто у вартість робочої сили входять витрати на навчання робітників, на придбання ними певної кваліфікації.

Розміри та характер потреб робітника залежать від історичного розвитку даної країни, від умов, за яких формувався робітничий клас, від його культурного рівня.

Робоча сила має й споживчу вартість. Споживча вартість товару виражається в його здатності задовольняти певну можливість покупця. Роботодавець, купивши робочу силу, споживає її в процесі виробництва. Робоча сила в процесі споживання створює

нові товари, створює нову вартість. Процес споживання робочої сили – це сама праця.

Отже, споживча вартість товару робоча сила – здатність робітника створювати нові товари, нову вартість в процесі виробництва, до того ж більшу, ніж вартість самої робочої сили. Як бачимо, ще К. Маркс розглядав певну інтерпретацію людського капіталу та намагався знайти методику обчислення вартості даного виду капіталу.

З розвитком теорії людського капіталу, починаючи з 50-х-рр XX ст., розробці якої були присвячені праці Г. Беккера, У. Боуена, Е. Дженісона, Дж. Мінцера, Дж. Псахаропулоса, Т. Шульца. виникли перші дослідження в даній сфері в бухгалтерському обліку.

Так, у 60-х рр. XX ст. з'явився науковий напрям, спеціалізацією якого був бухгалтерський облік людських ресурсів – Human Resources Accounting (HRA). Його представниками були Е. Фламхольц, Е.Д. Мейн та ін. Фактично прикладно-орієнтовані дослідження науковців були реалізовані у моделі HRA, введеної у 1980 рр. Е.Г. Фламхольцем. Теоретичною основою цього напрямку, що використовував напрацювання теорії людського капіталу, було твердження, що люди витрачають на себе ресурси не тільки для задоволення поточних потреб, але і заради майбутніх грошових та негрошових доходів. А подібне витрачання ресурсів необхідно розглядати в термінології інвестицій, ніж споживання, незалежно від того, чи такі інвестиції здійснюються індивідами самостійно, чи інститутами, що виступають в їх інтересах.

Комітет ААА з бухгалтерського обліку людських ресурсів визначив HRA як “процес ідентифікації та оцінки даних про людські активи з наступним повідомленням отриманої інформації зацікавленим сторонам” [5].

Виникнення HRA пов'язане з появою інтересу до персоналу як до важливого ресурсу організації, у використанні якого приховані значні резерви. Будь-який ресурс характеризується економічною ефективністю його використання. Тому необхідно було

розробити інструменти, що дозволяють менеджерам ефективніше використовувати свій персонал, оцінити цю ефективність і привести її до загальної для інших видів ресурсів грошової оцінки. Існуюча тоді і існуюча зараз система обліку не дозволяє розглядати персонал як об'єкт для інвестицій. Так, придбання комп'ютера розглядатиметься як збільшення активів компанії, а витрати на пошук висококласного фахівця – як одноразові витрати, що знижують прибуток в звітному періоді.

У своїх перших роботах Е. Фламхольц вказав три основні задачі HRA:

- надати інформацію, необхідну для ухвалення рішень в області управління персоналом як для менеджерів по персоналу, так і для вищого керівництва;

- забезпечити менеджерів методами чисельного вимірювання вартості людських ресурсів, необхідних для ухвалення конкретних рішень;

- мотивувати керівників думати про людей не як про витрати, які слід мінімізувати, а швидше, як про активи, які слід оптимізувати [5].

Прихильники концепції HRA вважають відображення людських ресурсів в складі активів невід'ємним елементом. Можна визначити, що HRA – це процес виявлення, вимірювання і надання інформації про людські ресурси представникам апарату управління.

Еволюційний розвиток суспільства супроводжується еволюцією понять. Праця – найістотніша частина життєдіяльності людини, і поняття в цій сфері трансформуються найбільш динамічно.

В період розвитку капіталізму базовим для розвитку виробництва було поняття “робоча сила”, що слугувало для позначення основного “матеріалу” виробництва, що додається до машин і устаткування. Всесвітня автоматизація виробничих процесів і введення в експлуатацію складних в управлінні механізмів зумовили перегляд відношення до “базового матеріалу”, що викликало появу поняття “людські ресурси” і

його “радянський” варіант – “кадри”, що виражав іншу суть і іншу якість праці і трудових відносин. Сьогодні, в епоху тотального використання інформаційно-комп’ютерних технологій виникає і розвивається поняття “людський капітал”.

У сучасному розумінні людський капітал – це сукупність знань, умінь і професійних навиків людини. Як будь-який капітал, людський капітал може бути розвинений і примножений. При цьому, з одного боку, він є основою для розвитку особи його носія, з іншого – об’єктом пильної уваги суспільства, в якому носій трудиться і розвивається. У примноженні людського капіталу зацікавлений, перш за все, його носій, якому цей вид капіталу здатний приносити значні дивіденди у вигляді підвищення рівня життя.

Розвиток людського капіталу з метою отримання дивідендів визначається поняттям “розвинений людський капітал” (Human Capital Development) (HCD). HCD – це процес перманентного самовдосконалення особи, що полягає в освоєнні нових навиків і умінь, постійному отриманні нових знань, а також в оцінці проміжних результатів і постановці нових цілей і задач.

Кожна людина трудиться не сама по собі, а в межах обмеженого співтовариства. Її людський капітал інтегрується в сукупний людський капітал членів співтовариства, яке неминуче виявляє цікавість до розвитку його як своєї складової частини. Тому поняттям HCD все частіше оперують керівники компаній, менеджери по управлінню людськими ресурсами, а сам людський капітал стає об’єктом інвестицій не тільки з боку носія, але і з боку компанії, що зараховує його в свої активи.

У відносинах сторін, що виникають по відношенню до HCD, важливим є досягнення балансу вкладень. Виникаючі “відхилення” неминуче призводять до конфліктів і навіть до розриву відносин. Наприклад, якщо індивід вкладає у власну освіту набагато більше засобів, ніж організація, в якій він працює, – це є ознакою того, що через деякий час

“мажоритарний” вкладник зажадає істотного перегляду умов оплати або залишить підприємство. Якщо ж підприємство більшою мірою піклується про своєчасне підвищення кваліфікації співробітника, то він не має ні морального, ні юридичного права покинути підприємство раніше, ніж інвестиції будуть повернені у вигляді реальних надходжень.

Об’єктом уваги підприємства є не тільки індивідуальні людські капітали її членів, але і сукупний капітал всього колективу. Подібно до того, як групи компаній об’єднуються в альянси з метою збільшення прибутку, усередині кожного підприємства управління сукупним людським капіталом покликане істотно збільшити сумарне надходження економічних вигод від його використання шляхом одержання синергетичного ефекту від взаємодії людських активів.

У зв’язку з цим в управлінні підприємствами формується нове поняття: “управління людським капіталом” (HCM) [1]. У найрозвиненіших країнах вже склався стійкий і динамічний ринок HCM, прикладом чого є активна діяльність і успішний розвиток маркетингових компаній, що займаються дослідженням ринку HCM.

Не зважаючи на існування розроблених концепцій, які забезпечують надання інформації про людські активи, на сучасному етапі облік людського капіталу є проблемним місцем в системі бухгалтерського обліку. Це пов’язано з неможливістю віднесення людських активів до складу облікових активів внаслідок їх невідповідності критеріям їх визнання активами: по-перше – відсутні реальні, доступні простому бухгалтеру або управлінцю методики оцінки людського капіталу конкретного індивіда та сукупного капіталу підприємства, а також дієві методики відображення даного виду капіталу в бухгалтерському обліку; по друге – залишається нерозробленим порядок юридичного визначення права власності на активи.

Враховуючи вищенаведене можна виділити наступні періоди розвитку бухгалтерського відображення людських активів.

Таблиця 1. Основні напрями історичного розвитку обліку людських активів

Період розвитку	Характеристика
<i>Облік людини за часів Стародавнього світу, Античності, Середньовіччя</i>	
Стародавній Єгипет	Вівся облік робочої сили та її змісту. Досить ретельно був поставлений документообіг з обліку персоналу. На той час існували документи про набір працівників, накази про призначення на роботу. Облік робочої сили здійснювався за головами та руками. Для обліку використання робочої сили вели спеціальні списки, в яких вказувалась кількість відпрацьованих та пропущених днів.
Стародавній Вавилон	Був розроблений детальний облік робочої сили та витрат на її утримання. Облік здійснювався в трьох напрямках: облік персоналу, облік робочого часу та його використання, витрати на утримання робочої сили. В даному періоді виник новий документ, який за характером запису нагадує сучасний наряд на роботу. Витрати на заробітну плату розподіляли за видами робіт. У Вавилоні користувалися такою умовною одиницею як людино-день. Існувала звітність про використання робочої сили.
Давня Греція	Не дивлячись на те, що облікове мистецтво за даного періоду набуло широкого розвитку, людина як об'єкт обліку втратила своє актуальне значення. Хоча деякі дослідники й називали період існування стародавніх Греції та Риму рабовласницьким способом виробництва, облік людей, зокрема, рабів здійснювався недбало, елементарно. Велися списки, де зазначалися імена та рід занять, професії рабів. Дане недбальство відбувалося тому, що раби перебували в гарних відносинах зі своїми господарями, були майже членами їх родин. Вони могли бути дрібними землевласниками та навіть банкірами тощо.
Стародавній Рим	Римська облікова система опосередковано увібрала в себе практично все найкраще. Щодо обліку людей, то IV ст. до н.е. був зафіксований інститут рабства та запроваджено податок на відпущення рабів. А для сплати податку потрібно було вести хоча б перепис рабів, або його арифметичний перерахунок.
Середньовіччя	Розвиток наукових концепцій бухгалтерського обліку. Аналіз літературних джерел з історії бухгалтерського обліку та економічної історії засвідчує той факт, що облік людей в даний період був відсутнім.
<i>Окремі згадки про облік людини на територіях сучасної Росії та України</i>	
Литовсько-польська доба	За даного періоду існував принцип: кожна людина – об'єкт обліку, вона є підзвітною владі. Даний принцип сформувався після занепаду Київської Русі та її завоюванням татаро-монгольським ігом. Виникнення цього принципу пов'язане з запровадженням нового виду податку – подушним податком.
XV – XIX ст.	В Україні за часів існування Запорізької Січі відбувався систематичний перепис працівників та війська даного утворення з метою виплати їм заробітної плати. В Росії головним принципом концепції кріпосницького обліку було наступне положення: люди – об'єкт обліку, де під людьми розумілись кріпосні.
<i>Сучасний стан відображення в обліку категорії “людський капітал”</i>	
I половина XX ст.	В “післяреволюційному” періоді В.І. Ленін висунув ідею, що людина – об'єкт обліку, а засобом поголового обліку і контролю повинна бути трудова книжка.
II половина XX ст., початок XXI ст.	Розвивається науковий напрям, спеціалізацією якого стає бухгалтерський облік людських ресурсів. Людина розглядається як сукупність творчого потенціалу та інтелектуальних здібностей. Людина розглядається як новий об'єкт обліку, проте її бухгалтерське відображення перебуває на стадії зародження та розробки.

З наведеного в таблиці можна визначити, що людина не завжди виступала об'єктом обліку. На ранніх етапах науки про бухгалтерський облік її обліковували як матеріальний об'єкт, рід: “поштучно”, потім перейшли до відображення в обліку не самої людини, а відпрацьованого нею фонду робочого часу.

У радянському періоді обліковували трудові ресурси. На сучасного етапу розвитку облікової методології розробляються методики відображення в обліку знань, умінь та професійних навичок, якими володіє працівник підприємства, досить часто для цього застосовуються системи для забезпечення стратегічного розвитку підприємств в яких не використовується грошовий вимірник.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Розвиток, накопичення і використання здібностей людини до праці вже два з половиною століття цікавлять економістів-теоретиків. Так У. Петті, А. Сміт, Дж.С. Мілль і К. Маркс включали розвинені корисні здібності людини в поняття основного капіталу. У XIX столітті не переривалася дискусія про необхідність і доцільність трактування людини і її здібностей як своєрідного основного капіталу. Такі відомі економісти, як Ж.-Б. Сей, Дж. Маккуллох, Н. Сеніор, В. Рошер, Г. Маклеод, Л. Вальрас, І. фон Тюнен, І. Фішер вважали можливою і корисною трактування людини як основного капіталу. Для оцінки величини людського капіталу використовувалися методи “вартості виробництва” і “капіталізації заробітків” (або їх комбінації).

Таким чином економісти теоретики вже протягом тривалого часу включають людські здібності до складу капіталу, однак завершена і сформована теорія людського капіталу з'явилась лише у XX ст. завдяки розробкам Г. Беккера та Т. Шульца. Однак не зважаючи на значні існуючі теоретичні напрацювання, введення людських активів у склад об'єктів бухгалтерського обліку викликає значний супротив. Насамперед це пов'язано з можливістю зловживань при складанні фінансової звітності, оскільки на визначення вартості людського капіталу впливає значна кількість факторів, і визначається його специфічністю та низькою ліквідністю.

Питання формування достовірних методик оцінки людського капіталу для потреб бухгалтерського обліку потребує особливої уваги, оскільки саме оцінка людського капіталу є одним з наріжних каменів бухгалтерського обліку та є перспективним напрямом подальших досліджень.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бурнін С. Від Work Forces до Human Capital: еволюція понять. // www.cdsgate.com
2. Корицкий А.В. “Введения в теорию человеческого капитала”. – Новосибирск, СибУПК, 2000. – 105 с.
3. Маркс К. Капитал. Т. 2-й. Перевод И.И. Степанова-Скворцова. – Л.: 2-я типография “Печатный двор”, 1952. – 376 с.
4. Мельников О.Н. Интеллектуальный базар анализ современной трактовки и использования понятия “интеллектуальный капитал организации” // Российское Предпринимательство. – 2002. – № 4. – С. 107-112.
5. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 440.

КОРОЛЮК Наталія Михайлівна – викладач Чернівецької філії Державної академії статистики, обліку і аудиту

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік заробітної плати;
- облік і контроль людського капіталу