

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА
СПОРТУ УКРАЇНИ**
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Т.В. Давидюк

**Розвиток бухгалтерського
обліку людського капіталу:
теорія і методологія**

Монографія

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Житомирського державного
технологічного університету
(протокол № 9 від 04.04.2011 р.)*

ЖИТОМИР
ЖДТУ
2011

ББК 65.052.091.3
УДК 657.421.3
Д 13

Рецензенти:

д.е.н., професор, Заслужений діяч науки і техніки України Г.І. Башнянин
Львівська комерційна академія

д.е.н., професор А.В. Гриньов
*Севастопольський інститут банківської справи Української академії
банківської справи Національного банку України*

д.е.н., професор А.В. Череп
Запорізький національний університет

Д 13 **Давидюк Т.В.** Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія. [Текст] : монографія / Т.В. Давидюк. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 508 с.

ISBN 978-966-683-289-7

Монографію присвячено теоретичним та методологічним аспектам розвитку бухгалтерського обліку людського капіталу. Окрему увагу приділено історико-гносеологічному аналізу наукових витоків теорії людського капіталу, проблемам термінологічного забезпечення розвитку людського капіталу, обґрунтуванню концептуальної трансформації бухгалтерського обліку людського капіталу в умовах постіндустріальної економіки. Розкрито методологічні засади бухгалтерської оцінки людського капіталу. Розроблено методологію відображення людського капіталу в обліково-аналітичній системі у розрізі її об'єктів. Окреслено шляхи інформування про людський капітал підприємств завдяки конвергенції бухгалтерської звітності та звітності в області стійкого розвитку.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрів, наукових співробітників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі.

ББК 65.052.091.3
УДК 657.421.3

ISBN 978-966-683-289-7

© Т.В. Давидюк, 2011

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
РОЗДІЛ 1. ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ В ЕКОНОМІЧНІЙ ТЕОРІЇ: ІСТОРИКО-ГНОСЕОЛОГІЧНИЙ АНАЛІЗ	9
1.1. Концептуальні основи капіталу і його сучасних трансформацій.....	9
1.2. Економіко-гносеологічний аспект людського капіталу	31
1.3. Людський капітал в економічній думці: історичний аналіз.....	43
Висновки до першого розділу	73
РОЗДІЛ 2. ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ В СИСТЕМІ СОЦІАЛЬНО- ЕКОНОМІЧНИХ КАТЕГОРІЙ	76
2.1. Онтологія поняття “людський капітал”	76
2.2. Робоча сила, трудові ресурси, трудовий потенціал, людський фактор, людський капітал: розмежування категорій.....	88
2.3. “Нематеріальні активи”, “інтелектуальна власність”, “інтелектуальний капітал” та “людський капітал” як об’єкти бухгалтерського обліку.....	100
Висновки до другого розділу	129
РОЗДІЛ 3. ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ ЯК ОБ’ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	134
3.1. Бухгалтерське відображення інституційних перетворень в економіці України та пріоритетні напрями ефективності їх інвестиційної складової в людський капітал	134
3.2. Передумови трансформації складу об’єктів бухгалтерського обліку	146
3.3. Історичні передумови та сучасні реалії відображення людського капіталу в бухгалтерському обліку.....	166
Висновки до третього розділу	194
РОЗДІЛ 4. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ОЦІНКИ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ	198
4.1. Оцінка людського капіталу як передумова максимізації ринкової вартості компанії.....	198
4.2. Теоретико-методологічні підходи до оцінки людського капіталу ...	213

4.3. Людський капітал як об'єкт вартісного виміру в бухгалтерському обліку.....	231
4.4. Стандартизація оціночних процедур людського капіталу: критичний аналіз і напрями розвитку.....	266
Висновки до четвертого розділу	291
РОЗДІЛ 5. РОЛЬ І ЗМІСТ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЛЮДСЬКИМ КАПІТАЛОМ	294
5.1. Концептуальні підходи до бухгалтерського відображення людського капіталу: методологічний аналіз.....	294
5.2. Витрати на формування, використання та відтворення людського капіталу працівників підприємства в бухгалтерському обліку.....	332
5.3. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з формуванням, використанням та відтворенням людського капіталу працівників підприємства.....	358
5.4. Конвергенція фінансової звітності та звітності в області стійкого розвитку як перспектива інформування про людський капітал компаній.....	369
Висновки до п'ятого розділу	390
ВИСНОВКИ	392
ДОДАТКИ	396
ВИДАННЯ ЖИТОМИРСЬКОЇ НАУКОВОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ШКОЛИ	498
ПРО АВТОРА	507

Передмова

Сучасний економічний розвиток пов'язаний зі створенням об'єктивної основи для усвідомлення людини рушійною силою господарського прогресу. Домінуюча роль висококваліфікованої творчої праці стає визначальним фактором розвитку нового типу суспільства і властивої йому економіки. На початку ХХІ ст. провідні світові держави переконливо демонструють, що інвестиції в людину, що формують “людський капітал” країни за умови його успішного застосування, відіграють вирішальну роль в забезпеченні конкурентних переваг перед іншими країнами.

Експериментальні розрахунки сукупного показника національного багатства в рамках всієї світової співдружності, а також за групами країн відображають результати накопичення загального обсягу багатства і основних форм капіталу в країнах світу, у тому числі СНГ. Так, зокрема, національне багатство світу на початку ХХІ ст. (в трлн. дол. США) складає 550, з яких 365 утворює людський капітал; країн Європейського Союзу – 275, з яких 215 припадає на людський капітал; країн СНД – 80, з них 40 – людський капітал¹. Загальний обсяг людського капіталу (в трлн. дол. США) Російської Федерації – 28,7, Республіки Білорусь – 1,8, України – 4,5².

На сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки основний акцент поступово переноситься з накопичення відтворених матеріальних активів на формування і розвиток людського капіталу. Зміна пріоритетів характеризує перехід до якісно іншого типу економічного розвитку, що базується на формуванні і відтворенні людського капіталу.

Аналіз структури національного багатства України в 2005 році³ свідчить, що переважну частину багатства утворюють: людський (46,7 %) та природний капітал (34,9 %), основні засоби (12,6 %), фінансовий капітал (4,4 %), резервні активи (1,4 %).

Аналіз вітчизняного досвіду розрахунків національного багатства України, проведений в рамках дослідження процесу капіталізації економіки в Інституті економіки і прогнозування НАН України⁴ надав можливість запропонувати підхід, що враховує людський капітал, який представляє нематеріальну складову багатства. Окрім сукупності професійних знань, умінь і навичок, оцінка включає характеристики стану здоров'я, рівня

¹ Нестеров Л.И. Национальное богатство и человеческий капитал / Л.И. Нестеров, Г.Т. Аширова // Вопросы экономики. – 2003. – № 2. – С. 110.

² Аширова Г.Т. Современные проблемы оценки человеческого капитала / Г.Т. Аширова // Вопросы статистики. – 2003. – № 3. – С. 30.

³ Статистичний щорічник України за 2005 рік

⁴ Див. наукову доповідь Інституту економіки і прогнозування НАН України “Капіталізація економіки України” за редакцією академіка НАН України В.М. Гейца і д.е.н. А.А.Гриценко.

працездатності, фізичних даних, культурне надбання працівника. Це є своєрідною сумою накопиченої частки та інвестицій, направлених на підвищення культурно-освітнього рівня і кваліфікації, що в майбутньому приносить віддачу.

За минулий період в світовій практиці учені досягли певних успіхів в області розробки концепції, понятійного апарату людського капіталу: охарактеризовано його структурні елементи, розглянуто взаємозв'язки між ними, розроблені різні методики обліку і представлення інформації. На підставі реалізації даних методик західними компаніями накопичений певний досвід бухгалтерського обліку і представлення інформації про людський капітал у спеціалізованих звітах.

Розкриття інформації про людський капітал в бухгалтерській звітності не дозволяє користувачам сформувати на її підставі достовірне уявлення про стан вітчизняних компаній.

При впровадженні систем управління людським капіталом безліч підходів до його обліку в компаніях призвело до виникнення проблем в уніфікації підходів у зв'язку з відсутністю можливості порівняння результатів їх застосування.

Очевидно, що для удосконалення методології і підвищення адекватності систем оцінки діяльності повинні бути сформовані методики і інструментарій, що дозволяють на практиці реалізувати всі теоретичні пропозиції, що розробляються, і нововведення, змінити функціональний зміст управління підприємствами. Таке завдання неможливе без критичного переосмислення фундаментальних теоретичних положень, що розкривають роль людського капіталу в підвищенні ефективності управління сучасними компаніями.

При всій важливості наявних наукових результатів та їх впливу на створення передумов для розвитку теорії людського капіталу і її практичної реалізації, адекватної сучасним реаліям економіки, доводиться констатувати відсутність єдиної концепції, що поділяється більшістю учених парадигми людського капіталу і практичних технологій управління людським капіталом, що використовуються в повсякденній діяльності підприємств. Викладене свідчить про важливість розробки методології управління підприємством на основі формування, використання і відтворення людського капіталу.

Успішний розвиток підприємства безпосередньо залежить від його людського ресурсу, тому для ефективної його діяльності важливо грамотно формувати і контролювати ефективність системи управління людським капіталом. Бухгалтерський облік у системі управління людським капіталом покликаний оцінити цю ефективність, оцінити, в якому ступені система

управління персоналом підприємства сприяє реалізації завдань підприємства. При змінах стратегії підприємства найбільшу увагу необхідно приділяти питанням управління людським капіталом, оскільки саме від цього ресурсу залежить вибір напрямів реформування і саме персонал підприємства реалізує обраний шлях реформування.

Управління людським капіталом підприємства – складний і багатоаспектний процес, направлений на підвищення ефективності діяльності підприємств і як наслідок посилення їх конкурентоспроможності і зміцнення позицій на світових ринках. В основі даної стратегії управління лежить фундаментальний процес формування, використання і відтворення людського капіталу. Однією зі складових стратегії управління людськими ресурсами є бухгалтерський облік його складових. При цьому використання облікових даних дозволяє істотним чином активізувати управління людським капіталом для підвищення конкурентоспроможності продукції високотехнологічних підприємств в умовах глобалізації економіки.

Разом з гострою значущістю, на сьогодні, проблема бухгалтерського обліку у системі управління людським капіталом поки не має конкретного загальновизнаного практичного вирішення. Методика бухгалтерського обліку людського капіталу не розроблена в тій мірі, яка могла б дозволити її використання на практиці.

Наукові дослідження по даній проблематиці проводилися за трьома напрямками.

Перше – праці учених-економістів, що заклали основи теорії людського капіталу: Г. Башнянин, Г. Беккер, Й. Бен-Порета, М. Блауг, Г. Боуен, С. Боулс, Е. Бойтхен, Б. Вейсброд, В. Гейєць, В. Голіков, О. Грішнова, А. Гриньов, В. Денесюк, А. Добринін, С. Дятлов, М. Згуровський, І. Каленюк, С. Кіреєв, П. Крайнев, М. Крітський, Р. Лейард, В. Марцинкевич, Дж. Мінцер, Дж. Псахаропулос, І. Соболева, П. Тобмен, Л. Туроу, Ф. Уелч, Л. Хансен, П. Цибулев, О. Циренова, Б. Чізвік, А. Череп, А. Чухно, Т. Шульц.

Друге – теоретичні праці, в яких досліджені різні аспекти оцінки людського капіталу: М. Бендікова, І. Ветрова, Г. Вінес, С. Голов, Є. Джамайя, Л. Дублін, І. Журавльова, О. Кендюхов, В. Ковальов, Ф. Крамар, Ю. Леонт'єв, А. Лотк, Н. Малюга, М. Медведєв, Л. Плотникова, І. Просвіріна, Ю. Фіш, І. Фішер, С. Форсіт, Я. Фітц-енц, О. Хатулев, Е. Хендріксен, А. Чухно, Г. Уманців.

Третє – дослідження проблем формування і використання облікової інформації в системі управління людськими ресурсами: І. Аверчев, О. Агеєва, С. Брю, М. Ван Бред, Р. Германсон, В. Гетьман, Н. Головай, А.Едвинсон, Р. Каспіна, І. Коновалова, В. Ковальов, А. Колосюк, Н. Королюк, Ф. Крендаль,

О. Куліков, М. Кутер, Р. Лайкерт, С. Легенчук, Н. Лесневська, А. Лугова, К. Макконелл, П. Майданевич, М. Медведєв, М. Мелоун, М. Мет'юс, Л. Осмятченко, В. Палій, М. Перера, Я. Соколов, Е. Фламхольц, Є. Хендріксен, А. Хорін, А. Шапошніков, А. Шевелев, К. Шиманська, Н. Шульга.

Не дивлячись на виконані дослідження людського капіталу в сучасних умовах залишаються невирішеними наступні проблеми:

- 1) історико-гносеологічного аналізу людський капітал в економічній теорії;
- 2) розмежування соціально-економічних категорій, зокрема і людського капіталу, в системі управління діяльністю підприємства;
- 3) бухгалтерського відображення інституційних перетворень у вітчизняній економіці та пріоритетним напрямом ефективності їх інвестиційної складової в людський капітал;
- 4) методологічні засади бухгалтерської оцінки людського капіталу як передумова максимізації ринкової вартості компанії;
- 5) обґрунтування ролі і змісту обліково-аналітичної інформації в системі управління людським капіталом.

Сподіваюся, що читання монографії принесе вам таке ж задоволення, яке доставило мені її написання. Вона опублікована завдяки багатьом людям, і я хочу розділити з вами вдячність до них. Насамперед, хотіла б подякувати Францу Францовичу Бутинцю, талант і натхнення якого зробили можливим написання цієї монографії, за те, що він дав мені сили для її опублікування.

Мені дуже приємно подякувати Наталії Михайлівні Малюзі, яка відіграла важливу роль у всьому, починаючи з редагування тексту і закінчуючи публікацією, віднеслася з розумінням до монографії. Щиро вдячна рецензентам Г.І. Башнянину, А.В. Гриньову та А.В. Череп за неоцінені поради щодо покращання наукової праці.

Визнаю, що без допомоги колективу Житомирської наукової бухгалтерської школи, написання цієї монографії стало б нездійсненним завданням і дякую всім, хто надав посильну допомогу. Я поважаю, захоплююся і дякую цим людям за їх доброту і великодушність. З ними цікаво працювати, тому що вони – справжні професіонали. Їх допомога неоцінена, без їх участі цю монографію неможливо було б написати. Кожен з них заслуговує на подяку: О.Л. Біляченко, К.В. Боримська, Д.О. Грицишен, І.В. Замула, С.Ф. Легенчук, О.В. Олійник, Н.А. Остап'юк, І.Р. Поліщук, К.В. Романчук, Л.С. Скакун, І.В. Супрунова, В.В. Травін, М.М. Шигун, К.В. Шманська. Я дякую всім вам за те, що ви щедро поділилися зі мною своєю мудрістю і приділили мені час.

Ця книга не була б можлива без постійної любові і підтримки, теплої атмосфери в будинку, уваги і терпіння моєї сім'ї.

РОЗДІЛ 1. ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ В ЕКОНОМІЧНІЙ ТЕОРІЇ: ІСТОРИКО-ГНОСЕОЛОГІЧНИЙ АНАЛІЗ

1.1. Концептуальні основи капіталу і його сучасних трансформацій

Світовий розвиток суспільства свідчить, що основним багатством будь-якої країни є люди, ступінь розвитку та задоволення потреб яких виступають провідним критерієм економічного і соціального прогресу суспільства.

Керівництво підприємством більше уваги приділяє нематеріальним факторами, потенціалу його працівників, адже безпосередньою і головною продуктивною силою нової технологічної епохи виступають знання, уміння, навички людини.

З розвитком суспільства, науково-технічного прогресу в галузі техніки і технології місце людини у відтворювальному процесі постійно змінюється, з'являються нові, більш складні форми капіталу, які мають значний потенціал економічної активності, що є вектором розвитку країни.

Історичний розвиток категорії “капітал” свідчить про те, що в кожній його формі зберігаються старі та проявляються нові особливі риси, що зумовлено особливістю капіталу в економіці.

До сучасних тенденцій розвитку економічної науки та практики необхідно віднести динамічне піднесення актуальності людського капіталу.

Теорія людського капіталу набула поширення в період піднесення ринкової економіки у зарубіжних країнах, коли темпи науково-технічного прогресу стрімко зростали, підвищувалась роль інтелектуальної складової людського фактору у технологічному переозброєнні виробництва, започаткувався перехід людства до нової стадії розвитку – постіндустріальної.

“Сучасне суспільство епохи зрілої стадії науково-технічної революції і початкової стадії інформаційно-комунікаційної революції, – відмічають А.І. Добринін, С.А. Дятлов, Є.Д. Циренова, – можна охарактеризувати як інформаційне суспільство, в якому структура творчих продуктивних сил людини актуалізується не у формі людського капіталу, а у формі людських інформаційних ресурсів (потреб, здібностей, сил)”⁵.

⁵ Добрынин А. Человеческий капитал в транзитивной экономике: формирование, оценка, эффективность использования / А. Добрынин, С. Дятлов, Е. Цыренова. – СПб.: Наука, 1999. – 309 с. – С. 15.

В постіндустріальному суспільстві найманий працівник та його робоча сила функціонують і відтворюються не в товарній формі, а у формі людського капіталу. Не тільки капіталіст (підприємець), але і сам працівник відноситься до вкладень в свої продуктивні здібності (економічні сили) як до капіталізованих накопичень.

Трансформації капіталу останніх десятиліть призвели до появи людського, інтелектуального, соціального, інформаційного, венчурного, репутації і інших форм прояви капіталу, які розглянуті в наукових дослідженнях, проте до теперішнього часу недостатньо прослідкував їх взаємозв'язок з вартісною природою капіталу. Недостатньо дослідженням залишається змістовне і пізнавальне навантаження поняття “капітал” у соціально-економічному підході до природних і творчих можливостей людини.

Починаючи з XVIII ст. ученими постійно піднімаються проблеми відтворення і розвитку капіталу в різних історичних умовах і формаціях. Активно розробляються методологічні підходи до дослідження капіталу як економічної категорії. Значним до становлення і формування теорії капіталу є внесок Е. Бем-Баверка, Л. Вальраса, Ф. Кене, Дж. Мілля, К. Маркса, Д. Ріккардо, А. Сміта, А. Тюрго, Ж.-Б. Сей. Роботи вказаних авторів заклали основи майбутньої теорії людського капіталу.

На високому науково-теоретичному та методико-практичному рівні виконано роботи таких вітчизняних і зарубіжних вчених, як О. Бородіна⁶, А.І. Добриніна⁷, М. Добії⁸, С.А. Дятлова³, Й.А. Іванюка⁹, В.А. Каменецького¹⁰, А.А. Колосюк⁸, Н.М. Королюк¹¹, С.Ф. Легенчука⁴,

⁶ Бородіна О. Людський капітал як основне джерело економічного зростання / О. Бородіна // Економіка України. – 2003. – № 7. – С. 48-53.

⁷ Добрынин А. Человеческий капитал в транзитивной экономике: формирование, оценка, эффективность использования / А. Добрынин, С. Дятлов, Е. Цыренова. – СПб.: Наука, 1999. – 309 с.

⁸ Добія М. Інтелектуальний та людський капітал, як об'єкт дослідження в аудиті / М. Добія, С.Ф. Легенчук // Международные стандарты аудита и их применение в практической деятельности: Тезисы докладов Межрегиональной науч.-прак. конф. 11-12 мая 2004 г. – Севастополь: Севастопольское территориальное отделение САУ, 2004. – 200 с. – С. 137-141.

⁹ Иванюк И.А. Воспроизводство интеллектуального капитала в современных маркетинг-системах [Електронний ресурс] / И.А. Иванюк // Креативная экономика. – 2006. – № 6. – Режим доступа к журналу: <http://www.creativeconomy.ru/library/prd215.php>.

¹⁰ Каменецкий В.А. Капитал (от простого к сложному) / В.А. Каменецкий, В.П. Патрикеев. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2006. – 583 с.

¹¹ Королюк Н.М. Історичні аспекти бухгалтерського обліку людського капіталу / Н.М. Королюк // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2006. – № 4 (38). – С. 104-112.

П.М. Майданевич¹², Л.І. Михайлової¹³, Р.С. Чорного¹⁴, Є.Д. Циренова³, Ж.О. Шульги¹⁵, В.Я. Єльмеева¹⁶, які зробили спробу визначити місце людського капіталу в складі капіталу підприємства з урахуванням розширення видів діяльності підприємств.

Аналіз досліджень і публікацій свідчить про те, що проблемам людського фактору в економіці присвячено багато наукових праць, і спектр досліджень з даної проблематики розширюється. Таку тенденцію можна охарактеризувати як обернено пропорційну до сукупності раціонально-послідовних кроків у розвитку системи бухгалтерського обліку України, що і обумовлює важливість не лише подальших наукових пошуків, але й визначення шляхів їх відображення в економічній практиці.

Завдання дослідження – узагальнити підходи економістів до характеристики терміну “капітал”, виявити об’єктивні передмови виникнення категорії “людський капітал”, обґрунтувати відмінності людського капіталу від фізичного.

*Еволюція змісту
категорії
“капітал”*

Рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, виходячи з рівня соціально-економічного розвитку, змінює дану категорію “капітал”, наповнюючи її конкретним змістом.

Еволюційний розвиток суспільства супроводжується еволюцією змісту категорії “капітал”.

Початковий етап розвитку людства характеризується тим, що людина не мала жодних знарядь і засобів виробництва капіталу в грошовій або речовій формах, окрім того, що було під рукою. Проте інтелектуальні та фізичні здібності були властиві людині завжди.

¹² Майданевич П.Н. Особенности отражения информации о человеческом капитале в учетной системе предприятия. / П.Н. Майданевич, А.А. Колосюк // Проблемы теории та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1(10). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 376 с. – С. 192-197.

¹³ Михайлова Л.І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах: [монографія] / Л.І. Михайлова – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 388 с.

¹⁴ Чорний Р.С. Еволюція теоретико-методологічних поглядів у вивченні сутності людського капіталу / Р.С. Чорний // Вісник національного університету водного господарства та природокористування / Економіка. – 2008. – № 4 (44). – С. 496-500.

¹⁵ Шульга Ж.О. Людський і соціальний капітал як результат і потреба розвитку сучасної економічної системи / Ж.О. Шульга // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу демократія. Економіка праці, соціальна економіка, політика. – 2008. – С. 159-162.

¹⁶ Перспективы человека в глобализирующемся мире: [под ред. В.В. Парцвания] // Ельмеев В.Я. Человек труда вместо человеческого капитала / В.Я. Ельмеев – СПб.: Санкт-Петербургское философское общество, 2003. – 374 с. – С. 319.

З часом з'явилися прості елементи майнового капіталу (інструменти, зброя тощо), які не відчужувалися, а використовувалися лише у поєднанні із здібностями самої людини, якій вони належали, збільшуючи можливості та результативність застосування цих здібностей. Одночасно людина навчилася використовувати свій інтелект. Майновий капітал того часу не перевершував за своїм значенням ролі звичайних здібностей людини.

Зміни відбулися з розподілом праці та виділенням видів капіталу. На зміну дрібному натуральному господарству прийшло товарне виробництво, яке мало суспільний характер і було значно продуктивнішим. При натуральному господарстві людина була власником не лише інтелектуального, трудового і майнового капіталу, але й власником тих благ, які з'являлися в результаті трудової діяльності. Після розподілу праці та поділу капіталу між різними фізичними особами постало питання про те, кому повинні належати результати праці?

При цьому ідеї про “особливу роль” майнового капіталу і найнятого робітника як “продавця” своєї робочої сили виступили теоретичним обґрунтуванням сучасних уявлень про капітал і учасників трудового процесу. Ідеї про винятковість майнового капіталу укорінилися в епоху революцій, коли зникли привілеї властиві людині.

Процес руху обумовив метаморфози капіталу і його трансформації якісного характеру, внаслідок чого купецький і лихварський капітал сприяли появі його продуктивної форми, а консолідація продуктивного і позикового капіталу зумовила формування фінансового капіталу і перетворення фінансових посередників в крупних інвесторів, що контролюють потоки в різних видах діяльності¹⁷.

Вперше сутність категорії “капітал” намагалися пояснити меркантилісти, які виявили відмінності між грошима у вигляді золота, срібла і капіталу. Тому єдиною відособленою вільною формою капіталу, що приносить і товари, і дохід у меркантилістів виступав торговий капітал, який був покладений в основу наукового розуміння і аналізу категорії “капітал”.

Вперше про багатство відмічав італійський меркантиліст А. Серра. Мистецтво багатства – це те, що виробляє промисловість, його наявність залежить від чисельності працюючих, їх працелюбства, знань і вмінь.

Головним багатством Антуан де Монкрет'єн (1575-1621 рр.) вважав активне населення, запевняв, що “немає багатства, крім людей”, і доказував, що справжнє багатство не обов'язково матеріальне.

17 Чернишова Л.И. Методология исследования современных трансформаций капитала: финансовый аспект: Автореф... докт. экон. наук: 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит, 08.00.01 – Экономическая теория / Л.И. Черникова. – Москва, 2010. – 46 с. – С. 3.

Монкрет'єн А. підійшов до розуміння багатства як натурального продукту, створеного працею: "Найменша із провінцій Франції представляє Вашій Високості своє зерно, свої вина, свої тканини, залізо, масло ... робить її (Францію) ... багатшою, чим будь-які Перу світу. Із цих великих багатств найбільше – невичерпна велика кількість людей. ... щастя людей ... полягає головним чином в багатстві, а багатство в праці"¹⁸. Економіст відмічав про важливе значення поділу праці, про різницю між вартістю і ціною продукту.

Джерелом багатства нації Девід Юм (1711-1776 рр.) вважав розвиток торгівлі, велику кількість зайнятого населення і високий рівень працелюбства нації.

Рікард Кантільон (1697-1734 рр.) пропонував певні, природні для його часу пропорції співвідношення між працею і землею. Так, вартість праці не зводиться тільки до прогодування робітника, потрібно врахувати також час навчання робітника, наявність особливих якостей або навичок. Економіст визнавав, що праця ремісника дорожча за працю сільського робітника, так як "ті ж, хто наймає робітників різноманітних професій і інших ремісників, повинні, відповідно, платити за їх роботу більше, ніж землевласнику або рабу; і ця робота буде, відповідно, коштувати дорожче пропорційно часу, затраченого на навчання, і ризику, за допомогою якого здійснюється підвищення кваліфікації"¹⁹.

Фізіократи, як представники класичної школи, розглядали капітал як "накопичену працю", що зумовлено переходом до аналізу категорії "капітал" з погляду виробництва. Якщо під капіталом меркантилісти розуміли гроші, отримані у сфері обміну, то для фізіократів капітал – це багатство, що є результатом додатку праці до землі та має товарну форму. Таке тлумачення терміну "капітал" свідчить про прогрес в поглядах економістів і відображає ступінь розвитку економічної ситуації та продуктивних сил і виробничих відносин зокрема.

Фізіократи усвідомили вирішальну роль людини як власника "робочої сили", учасника трудової діяльності, що забезпечується правом власності на майновий капітал. Проте власність на людський капітал фізіократи вважали неіснуючою. Однак фізіократи не звернули увагу на властивості капіталу приносити дохід. Саме ця здатність капіталу приносити дохід у процесі трудової діяльності була покладена в основу різних теорій капіталу і його розуміння як елементу відтворювальних процесів.

¹⁸ De Montcbrestien A. Traicte de l'oeconomie politigue. / Montcbrestien A. De Paris, 1889. – P. 24, 99.

¹⁹ Cantillon R. Esse sur la nature du commerce en general. (Копія с издания 1755 г.) / R. Cantillon Institut National d'Etudes Demographiques. Paris, 1952. – P. 11

Представники класичної школи політекономії (XVIII-XIX ст.ст.) звертали увагу на важливу роль майнового і грошового капіталів, а також на роль людини як власника трудової діяльності, розглядаючи людину засобом виробництва, абстрактну трудову субстанцію вартості. Тобто трудові здібності людини були враховані, проте, нерозуміння ролі інтелекту людини призвело до нерозуміння ролі людини в системі продуктивних сил зцілому та “перекручування” всієї системи виробничих відносин. Інтелектуальні здібності в поглядах економістів класичної школи формально не визнавались і не враховувались.

Підхід представника класичної школи – *А. Сміта* до поняття “капітал” дав можливість проаналізувати його більш повно і абстрагуватися від стандартного підходу фізіократів. Послідовники *А. Сміта* (*Ж.Б. Сей*, *Т.Р. Мальтус*, *Н.У. Сеніор*, *Дж.С. Мілль* і ін.) також приділяли увагу категорії “капітал”.

Мілль Дж.С., аналізуючи категорію “капітал”, звернув увагу на процес руху капіталу, який залишався за межами інтересів економістів. Проте не дивлячись на об’єктивні заслуги, які зумовили безперечний ривок в розвитку теорії капіталу, *Дж.С. Мілль* не завершив його визначення, хоча створив передумови для подальшого аналізу цієї категорії.

Послідовник *А. Сміта* у дослідженні сутності категорії “капітал” – *Ж.Б. Сей* – створив теорію факторів виробництва. Подальше зростання обсягів виробництва, поглиблення розподілу праці і укрупнення капіталу підсилили роль управління капіталом. Саме тому серед факторів виробництва *Ж.Б. Сей* виділив підприємницьку здатність як фактор особливого роду, тобто здатність управляти капіталом. Розглядаючи проблему вартості робочої сили і заробітної плати *Ж.-Б. Сей* відмічав, що людина не народжується із здібностями і силами, які б забезпечували виконання роботи. Вони можуть розглядатися як капітал, який сформувався лише щорічним накопиченням і послідовним збільшенням витрат на його виховання²⁰.

Розуміння економічної і фізичної сутності капіталу зумовило уявлення про роль людини як учасника трудової діяльності.

Основи вчення і використання інтелектуальних здібностей людини для підвищення ефективності виробництва в російській економічній думці були закладені в працях *Андрія (Генріха) Карловича Шторха*. В праці “Курс політичної економії, або Виклад основ, обумовлених народний добробут”,

²⁰ Сэй Ж.-Б. Трактат по политической экономии. Экономические софизмы. Экономические теории / Ж.-Б. Сэй, Ф. Бастиа. – М.: Дело, 2000. – С. 22-88. – С. 59.

виданої на французькій мові в 1815 р., перший дійсний член Російської академії наук висунув вчення про нематеріальні послуги, блага і капітал як про органічну частину політичної економії. “Ми розуміємо під внутрішнім благом, – писав економіст, – всі нематеріальні продукти природи і людської праці, за якими визнається корисність”²¹.

Шторх А.К. дорікав економістам за те, що ті обмежували політекономію тільки вивченням багатства (тобто матеріальних речей), не включаючи внутрішні блага, які дослідник поділяв на первинні і вторинні. До первинних він відносив здібності людини і все те, що служить безпосередньо для розвитку і удосконалення останніх: здоров’я, спритність, знання, смак, моральність і релігія. Вторинні внутрішні блага не мають відношення до здібностей людини, але є абсолютно необхідними передумовами для збереження і розвитку останніх.

Наступним етапом розвитку науки про капітал була розробка К. Марксом теорії трудової вартості, в якій узагальнено і критично проаналізовано весь попередній досвід. У “Капіталі”, перший том якого вийшов у 1867 р. в Гамбурзі, К. Маркс дав визначення всім основним економічним категоріям, серед яких і “капітал”. У марксистському трактуванні капітал є центральною категорією політичної економії.

Якщо під капіталом розуміти об’єктивні умови праці, що знаходяться у власності капіталіста, то вони в процесі праці лише приєднують до продукту свою власну вартість, але не створюють нову. Якщо ж йдеться про засоби виробництва, що приймають участь у створенні споживчої вартості продукту, то вони приймають участь не як капітал, а як знаряддя праці. “В процесі праці всі ці речі надають послуги завдяки тому відношенню, яке вони, як споживчі вартості, мають до прикладеної до них праці, а не як обмінні вартості і капітал”²².

Маркс К. також відмічав “капітал – це не річ, а певне суспільне, таке, що належить певній історичній формації суспільства виробниче відношення, яке представлене в речі і додає цій речі специфічний суспільний характер”²³.

Визначаючи роль людини в процесі праці, К. Маркс не здійснював ув’язки ролі людини капіталістичної епохи з роллю, яка їй належала в період натурального господарства або первісного ладу.

²¹ Мильнер Б.З. Управление знаниями в современной экономике (тезисы доклад). – Москва, Институт экономики РАН, 2008 [Електронний ресурс]. / Б.З. Мильнер // Режим доступу: <http://www.old.frip.ru/newfrip/cnt/library/sel?tid=3&cid=88>.

²² Маркс К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – Издание второе. М.: Изд-во политической литературы, Т. 26, ч. III. – 1996. – 618 с. – С. 273.

²³ Маркс К. Капитал / К. Маркс. М.: Госполитиздат, т. 3, 1952. – С. 827.

Пріоритетом у визначенні К. Марксом є не матеріалістичний, а ідеалістичний підхід. На перше місце К. Маркс ставить не об'єктивні, матеріальні ознаки благ, що створюють поняття “капітал”, без яких неможливо створити або отримати життєві блага, а суб'єктивні уявлення про виробничі відносини, які можна пояснити оцінивши об'єктивну природу поняття “капітал”.

У своїх дослідженнях К. Маркс також відводив важливе місце вивченню проблем соціально-економічної ролі людини як найманого працівника у системі капіталістичного виробництва, і відмічав про те, що здатність людини до праці є головною продуктивною силою суспільства”, “справжнім багатством”, а все речове багатство є “швидкоплинним моментом суспільного відтворення”²⁴.

“З погляду безпосереднього процесу виробництва, – писав К. Маркс – заощадження робочого часу можна розглядати як виробництво основного капіталу, причому цим основним капіталом є сама людина”²⁵.

При цьому К. Маркс замінює виробництво капіталу “виробництвом” людини як рушійної продуктивної сили суспільства. Це виробництво здійснюється у вільний час, одержане за рахунок скорочення робочого часу, що досягається в результаті науково-технічного прогресу. Заміна людиною основного, а не оборотного капіталу припускає її функціонування як продуктивної сили в процесі праці, а не як агента обігу, де робоча сила обмінюється на оборотний капітал, що не має прямого відношення до розвитку людини.

“Виробництво розглядається не як виробництво вартості (капіталу в значенні доданої вартості), а як виробництво людини і її життєдіяльності, – відмічає В.Я. Єльмеев, – що використовується замість метафори “людський капітал”. І далі автор продовжує: “Це поняття, проте, не повинне ототожнюватися з капіталом в справжньому його значенні, тобто робітник не може ототожнюватися з капіталістом”²⁶. Однак, на думку М.М. Крітського, сучасні розвинуті країни вже відмовилися від капіталу як основної засади економіки на користь людини і людського капіталу, утворилось інформаційно-інтелектуальне суспільство, де зникає примат матеріального виробництва²⁷.

²⁴ Маркс К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – Издание второе. М.: Изд-во политической литературы, Т. 46, ч. II. – 1996. – 618 с.

²⁵ Там же, с. 221.

²⁶ Перспективы человека в глобализирующемся мире: [под ред. В.В. Парцвания] // Ельмеев В.Я. Человек труда вместо человеческого капитала / В.Я. Ельмеев – СПб.: Санкт-Петербургское философское общество, 2003. – 374 с. – С. 325.

²⁷ Критский М.М. Человеческий капитал / М.М. Критский – Л.: Изд. Ленингр. ун-та. 1991– 120 с. – С. 4.

К. Марксу і сьогодні дорікають у зайвій політизації його вчення, заснованій на критиці відносин експлуатації. Клас капіталістів і клас найнятих робітників в сучасних умовах вчать співіснувати і задовольняти власні взаємні інтереси, не вдаючись до насильства. Проте, це не говорить, що експлуатація як суспільне явище зникло остаточно.

Концепція руху капіталу та аналіз структури, а також визначення його цільових функцій і вирішення протиріч даної категорії, що було розроблено К. Марксом. Погоджуємось з думкою В.А. Супрун, яка відмічає: “багато учених, що займаються теоріями капіталу в сучасних умовах, далекі від тих гострих суспільних міжкласових взаємин ХІХ ст., поза сумнівом і об’єктивно знаходяться під впливом теорії К. Маркса. Адже, повнішу і докладнішу, хоча і не позбавлену деяких недоліків, теорію капіталу не створював до К. Маркса жоден учений”²⁸.

Поява маржиналістичної економічної теорії, відомими представниками якої є Є. Бем-Баверк, Ф. Візер, К. Менгер, була зумовлена необхідністю обґрунтування теорії трудової вартості, основне місце в якій відводиться дослідженню процесів привласнення доданого продукту капіталістом або експлуатації найманого працівника.

Цікавими є погляди російських учених на поняття “капітал”. Запровадження економічних поглядів А. Сміта до Росії пов’язано з ім’ям І.А. Третьякова. Вперше в Росії джерелом багатства капіталом була названа упередметнена праця. На початку ХХ ст. російськими вченими-економістами Б. Ефрусі та Н. Каблуковим категорія “капітал” також піддавалась аналізу і критиці.

Не слід випускати з виду здатність розширення капіталу. При чому це розширення, як відмічав Й. Шумпетер, повинно мати характер розвитку: “... капітал – це поняття, нерозривно пов’язане з процесом розвитку, він не має аналогу в кругообігу. Дане поняття втілює аспект економічних процесів, який ми незмінно пов’язуємо виключно з розвитком”²⁹.

Всеохоплюючою, універсальною та багатоаспектною категорією є капітал, який упродовж багатьох століть привертав увагу представників економічної думки (додаток А).

Отже, для позначення капітальних благ, якими може володіти людина, використовують термін “капітал”. Іноді під капіталом розуміють збережені (накопичені) у минулому витрати праці й природні ресурси, витрачені на створення капітальних благ.

²⁸ Супрун В.А. Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке. / В.А. Супрун – М.: КомКнига, 2006. – 192 с. – С. 20.

²⁹ Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер. – М., 1982.

Переважна більшість авторів^{30, 31, 32} відмічає, що капітал – це створена працею додана вартість.

“Ще менш підходить поняття “капітал”, – відмічає В.Я. Єльмеев, – для характеристики фізичних і розумових продуктивних сил працівника, які називають людським капіталом. Робоча сила, узятя як вартість, лише обмінюється на капітал, але не створює в цьому обміні нову вартість. Проте споживча вартість робочої сили реалізується в живій праці. Додаткова частина цієї праці, тобто додаткова праця, створює додану вартість і, отже, капітал. Підвищення розумових і фізичних продуктивних сил праці зменшує необхідну частину праці і збільшує його додану частину, тобто зростання продуктивності праці, збільшує капітал, але він не стає капіталом працівника. Джерелом капіталу виступає додаткова праця (час цієї праці), а не продуктивність праці, яка в цілому зменшує вартість продукту, оскільки зменшується суспільно необхідний час для її виробництва”²⁶.

Каменецький В.А.³³, Н.М. Корольок³⁴, Л.І. Михайлова³⁵ відмічають, що до нього відносяться також знання, здібності, інтелект людини, які забезпечують отримання прибутку.

Прихильники концепції, в якій продуктивні сили праці розуміють як людський капітал, під капіталом розуміють не тільки знаряддя виробництва, але й силу живої праці. “На постіндустріальній стадії розвитку суспільства з соціально орієнтованою економікою ринкового типу, – пишуть А.І. Добринін, С.А. Дятлов, Е.Д. Циренова, – продуктивні сили людини реалізуються у формі людського капіталу”³⁶. Проте автори також відмічають: “Людський капітал – це форма виразу продуктивних сил людини на постіндустріальній стадії розвитку суспільства”³⁷.

У економічних енциклопедіях і словниках, виданих за радянських часів, поняття “капітал” трактувалося виходячи з марксистської інтерпретації.

³⁰ Перспективы человека в глобализирующемся мире: [под ред. В.В. Парцвания] // Ельмеев В.Я. Человек труда вместо человеческого капитала / В.Я. Ельмеев – СПб.: Санкт-Петербургское философское общество, 2003. – 374 с. – С. 324.

³¹ Советский энциклопедический словарь / [гл. ред. А.М. Прохоров]. – 4-е изд. – М: Сов. Энциклопедия. – 1986. – 1600 с.

³² Фінансовий словник довідник / М.Я. Дем’яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Каблук, В.М. Скупий та ін.; за ред. М.Я. Дем’яненко. – К.: ІАЕ УААН, 2003. – 555 с.

³³ Каменецький В.А. Капитал (от простого к сложному) / В.А. Каменецький, В.П. Патрикеев. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2006. – 583 с.

³⁴ Корольок Н.М. Історичні аспекти бухгалтерського обліку людського капіталу / Н.М. Корольок // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2006. – № 4 (38). – С. 104-112.

³⁵ Михайлова Л.І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах: [монографія] / Л.І. Михайлова. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 388 с.

³⁶ Добрынин А. Человеческий капитал в транзитивной экономике: формирование, оценка, эффективность использования / А. Добрынин, С. Дятлов, Е. Цыренова. – СПб.: Наука, 1999.- 309 с. – С. 5-6.

³⁷ Там же, с. 14-15.

Продуктивні сили є комплексом факторів, який включає: інтелект людини, завдяки якому відбувається постійне удосконалення і нарощення продуктивних сил, а також результати трудової діяльності людини у вигляді знарядь і засобів виробництва та виробничої інфраструктури, накопиченого обсягу інформації, суспільних інститутів (держави, юридичних осіб і ін.), які підвищують ефективність трудових процесів і економічної діяльності в цілому.

Трудові блага, охоплені поняттям “капітал”, характеризують не тільки те, що вже існує і діє, але й те, що може бути використане та задіяне. Тобто, капітал – це потенційні продуктивні сили. Основні засоби та виробничі запаси – це капітал, проте у фактор виробництва вони перетворюються тільки у поєднанні з людським капіталом.

Дослідження сутності терміну “капітал” свідчить про те, що зміст цієї категорії можна пояснити з використанням трьох підходів (рис. 1.1).

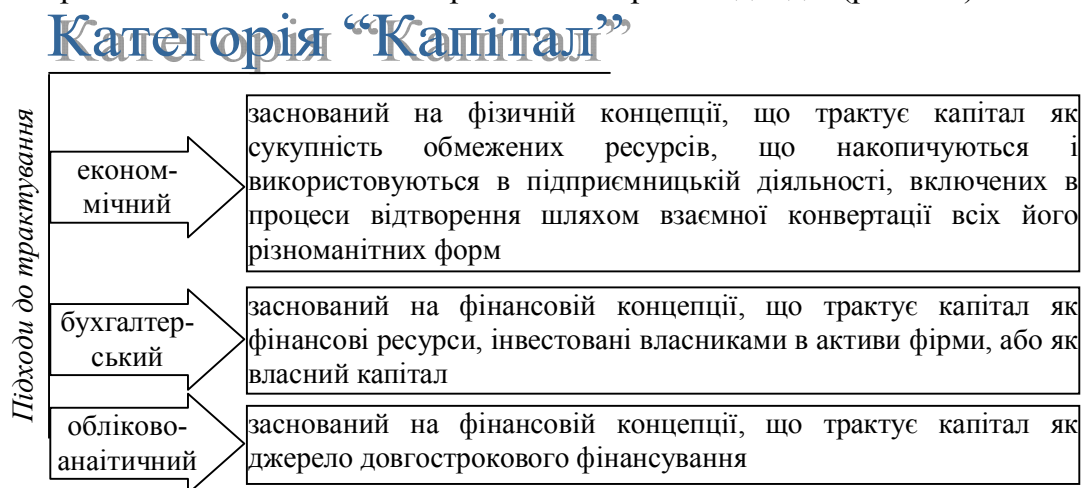


Рис. 1.1. Підходи до трактування капіталу

Тривалий час економічна наука відносила до сукупності економічних ресурсів (факторів суспільного виробництва і відтворення) працю, землю та капітал (А. Сміт); трудові, природні, матеріальні та фінансові ресурси (марксистська політична економія); працю, землю, капітал, підприємницьку діяльність (маржиналістська теорія). Аналіз цих підходів свідчить про мінімальні розбіжності між ними зі змістовної точки зору.

Проте, у XX ст. вищенаведена тріада економічних ресурсів (факторів) виробництва змінюється не тільки термінологічно, але й принципово. Це відображається у розширеному застосуванні в економічній теорії категорії “капітал”.

Капітал як суспільне відношення належав до певної формації мав історичний характер (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Узагальнення поглядів учених-економістів на сутність категорії “капітал”

№ з/п	Представники економічних шкіл	Підхід на сутність капіталу	Місце людського капіталу при поясненні сутності терміну “капітал”
1	2	3	4
1	Меркантилісти	Капітал – гроші (золото, срібло), утворені у сфері обміну	Наявність багатства залежить від чисельності населення, його знань і вмінь
2	Фізіократи	Капітал – багатство, що є результатом “накопиченої праці”	Людина є власником “робочої сили”, учасником трудової діяльності, що забезпечується правом власності на майновий капітал
Класична школа політекономії			
3	Адам Сміт ³⁸	Капітал – частина запасів, від якої чекають отримувати дохід. Капітал – це накопичена праця призначена для подальшого виробництва, або особливий різновид запасу Капітал поділяв на оборотний і основний. Основний капітал – в процесі виробництва прибутку не надходить в обіг і не змінює власника, приймає участь в обігу, як у вартісній формі через амортизацію, так і через споживчу вартість товару, як один з факторів виробництва	Частиною основного капіталу є людський капітал (набуті або корисні здібності всіх жителів або членів суспільства)
4	Давід Рікардо	Капітал є та частина багатства країни, що використовується у виробництві (їжа, одяг, сировина, машини і ін.)	
5	Жан Батист Сей	Розглядав основні складові фактори виробництва: природні ресурси, речові фактори виробництва, праця, підприємницькі здібності. Капітал – це сума коштів виробництва	До капіталу відносив підприємницькі здібності людини, яка приймає участь у створенні вартості в процесі виробництва та створює додану вартість

³⁸ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Адам Смит. – М.: Соцгиз, 1962. – С. 206.

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
6	Джон Стюарт Мілль	Капітал – це заздалегідь накопичений запас та результати минулої праці, призначені для виробництва	Людина не є капіталом. Людина є метою, заради якої існує багатство. Але її набуті здібності, що виступають засобом і реалізуються лише через працю, на всіх підставах можна віднести до категорії капіталу
7	Карл Маркс	Капітал – це економічні відносини між людьми в процесі виробництва, при реалізації яких власник засобів виробництва отримує прибуток. Основа отримання прибутку є привласнення капіталістом частини неоплаченої праці найнятого робітника	Особливістю специфічного товару “робочої сили” є здатність створювати додану вартість більшу, ніж її власна, яка є наслідком функціонування робочої сили, її об’єднання в процесі виробництва із засобами виробництва
Маржиналісти			
8	Ірвінг Фішер	Капітал – це запас, що породжує послугу капіталу, яка перетворюється на дохід. що має речову і вартісну природу. Капітал – є дисконтований потік, що приносить дохід своєму власнику	До капіталу можна віднести будь-яку здатність, особливі властивості і характеристики людини. Пояснює сучасні економічні процеси, зокрема, збільшення ролі людського капіталу у виробничому процесі
9	Євген фон Бем-Баверк	Капітал – це накопичений запас, похідний від землі і праці благо, проміжний продукт, створений працею і природою заради підвищення продуктивності виробництва	–
10	К. Віксель ³⁹	Капітал – це продукти минулої праці, що мають вартість і підвищують продуктивність “поточної праці і землі” Капітал – це збережена праця, а відсоток – різниця між граничною продуктивністю збереженої та поточної праці і землі	–
Американський економічний підхід			
11	Теодор Вільям Шульц	Побудував концепцію людського капіталу виходячи із теорії формування капіталу	Концепція людського капіталу – освітній рівень визначає здатність населення використовувати інформацію та технології для подальшого розвитку і структурної перебудови суспільства

³⁹ Wicksell K. Lectures of Political Economy / K. Wicksell . – Oxford – 1965. – P. 153.

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
12	Геррі Беккер	<i>Капітал</i> – це не лише уречевлена, але й жива праця (якості людини, які сприяють її продуктивному відтворенню)	Теорія людського капіталу – виявляє та підтверджує зв'язок між людським капіталом та доходами його носіїв

Не дивлячись на об'єктивну відмінність у трактуванні сутності капіталу, в наведених поглядах економістів багато спільного. Розмаїття поглядів на зміст категорії “капітал” обумовлена процесом розвитку продуктивних сил та економічної системи суспільства в цілому, а спільні риси – результат того, що в процесі історичного розвитку сутність капіталу зберігається, проте змінюється його форма, склад і структура.

Спільним серед наведених позицій економістів є те, що капітал – це інвестована суспільна праця, що в процесі безперервного руху призводить до виникнення доходу.

Виділення вченими-економістами у змісті поняття “капітал” інтелектуальної складової свідчить, що перші дослідження капіталу, проведені А. Смітом і Ж.Б. Сейєм, стосувались нематеріальної складової. Зазначене підтверджує той факт, що дослідження людського капіталу не лише відображає сучасні тенденції розвитку економічної системи суспільства, але й розкриває процеси, що відображають особливості відтворювального процесу в суспільстві, що не залежать від соціально-економічних умов.

Маржиналісти, зокрема Є. Бем-Баверк і К. Віксель, акцентували увагу на взаємозв'язку ефективності накопичення та подальшої результативності капіталу. В рамках неокласичної парадигми здібності, вміння, знання людини виступають одним з видів ресурсів, а отже розглядатися як “капітал”.

Проведений аналіз підходів економістів дозволяє виділити три підходи до визначення поняття “капітал” (див. рис. 1.2).

Майновий підхід, як відмічають Р.О. Костирко, Н.В. Терична, В.О. Шевчук “статичний, оскільки він обернений тільки в минуле, зафіксоване в його матеріально-речових формах, їх якісних, кількісних параметрах, складі і структурі. Тобто нерозкритими залишаються динаміка капіталу, його зв'язок з майбутнім, взаємодія з грошовими елементами і робочою силою”⁴⁰.

⁴⁰ Костирко Р.О. Комплексна оцінка вартості підприємства: [монографія] / Р.О. Костирко, Н.В. Терична, В.О. Шевчук / За заг. ред. докт. екон. наук, академіка НАН України М.Г. Чумаченка. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 278 с. – С. 14.



Рис. 1.2. Згруповані підходи вчених-економістів до сутності категорії “капітал”

Грошовий (монетарний) підхід, забезпечує розкриття динамічних властивостей капіталу, проте ігнорує характер і причини динаміки, обумовленої матеріально-речовими факторами.

Окрім наведених, можна виділити вартісний підхід, за яким капіталом є все те, що створює або сприяє створенню вартості. Недоліком цього підходу є відсутність визначення складу, матеріально-речової форми та грошової оцінки окремих складових капіталу.

Кожен підхід є вираженням ступеня розвитку суспільства, дослідження економічної природи і певних аспектів сутності капіталу підприємства.

Поняття капітал, незважаючи на його трактування різними напрямками економічної теорії, припускає такий фундаментальний факт, як застосування капіталу людиною в процесі діяльності (трудової або підприємницької). Проте до “людського капіталу” таке трактування не підходить, оскільки за зовнішньою “капіталоподібністю” криється інший зміст: формування і використання людиною своїх здібностей. Людські здібності, на відміну від капіталу, не є інертним потенціалом, що вимагає для свого продуктивного застосування зовнішньої по відношенню до нього активної сили людини. Навпаки, здатності людини до творчої діяльності, як і жива праця взагалі, виступають необхідною умовою продуктивного застосування капіталу. Це потребує проведення якісної межі між даними категоріями.

Капітал в грошовій формі виступає, як вартість, що авансується на придбання елементів виробництва. Проте авансування грошей на формування творчих здібностей людини відрізняється від авансування грошей на створення засобів виробництва з тривалим циклом освоєння авансованих коштів. Людина постійно формує свої творчі здібності і починає їх застосовувати задовго до закінчення процесу їх формування.

Відповідно, цикл авансування коштів триває весь період активного життя людини (безперервна освіта, обмін знаннями і інформацією, удосконалення своїх здібностей).

Розглядаючи людські ресурси як капітал, тобто вартість, що авансується для виробництва додаткового доходу, що суперечить загальній тенденції еволюції мотивів і стимулів діяльності людини.

За всіма цими зовнішніми відмінностями прихована сутнісна протилежність людини як суб'єкта творчої діяльності і капіталу.

Наведені вище аргументи є переконливими та свідчать про те, що людський капітал не є новою категорією, впродовж всієї історії людства він приймав безпосередню участь у виробництві доданої вартості. Проте економісти не виділяли його продуктивної функції і тривалий час не розглядали його як окрему категорію. Широкого поширення термін “людський капітал” набув як наслідок появи нових наукоємких виробництв і галузей, розвитку НТП (див. п. 3.2). Його існування відповідає рівню розвитку виробничих відносин, виділенню та розумінню його сутності в економічному зростанні підприємства, галузі економіки чи країни в цілому. Конкурентні переваги у вигляді нових продуктів і технологій змінюються, при цьому людський капітал в більшій мірі, ніж фізичні активи або фінансовий капітал, стає єдиною стійкою конкурентною перевагою.

Проте результатом попередників вчених-економістів стало створення теорії людського капіталу. Важливою передумовою виникнення цієї теорії в її сучасній формі стало загальне визнання розширення традиційно вузького поняття “капітал”. Початковим з'явилося положення про те, що всі елементи суспільного багатства, які накопичуються, використовуються у виробництві і приносять дохід, розглядаються як капітал.

Сучасне законодавство визнає існування лише майнового капіталу, внесеного до статутного капіталу юридичної особи. Проте капітал є основним фактором створення вартості у вигляді товарів, послуг, інтелектуального продукту. Основна перевага капіталу полягає в єдності його різних форм та ефективному відтворенні. Капіталом, на нашу думку, також є результати інтелектуальної, творчої діяльності людини, а також втілений в людях потенціал (у формі освіти, знань, досвіду), що забезпечує створення доданої вартості та одержання підприємством економічних вигод в майбутньому.

Капітал припускає відчуження особистих якостей, знань людини. Проте в рамках сучасної системи творча діяльність людини відтворюється за допомогою ринку і капіталу. Власним засобом виробництва працівників

розумової праці є знання, фах, кваліфікацію. Як наслідок, людський капітал є перетворена форма, що свідчить про те, що людські якості є капітал, який приносить його власнику прибуток (заробітну плату та частку створеного працівником багатства). Адже власники підприємства отримують з працівника, що зводяться не лише до заробітної плати, але й частини загального суспільного багатства, створеного творчою діяльністю людини. Працівник втрачає контроль над своїм творчим потенціалом та одержує визначену в контракті частку створеного ним багатства.

Зазначене вище свідчить про схожість капіталу і людського капіталу, адже знання, вміння, навички людини, використані у виробництві, виступають провідним фактором виробництва.

Нарощення людського капіталу схоже з процесом акумуляції фізичного і фінансового капіталів і вимагає відволікання коштів від поточного споживання з метою отримання грошових доходів в майбутньому. Людський капітал вимагає постійного оновлення (навчання), він змінює свої внутрішні характеристики в процесі руху.

Людський капітал реально існує і діє, хоча не враховується як, наприклад, майновий капітал. Це положення є правильним з точки зору оцінки внеску майнового капіталу його вкладниками, але неправильно теоретично і для оцінки ролі майнового капіталу в цілому.

Творча здібність людини визначається не лише ціною її робочої сили (ціною праці), тому не може бути зведена до відшкодування витрат на використання здібностей до її праці. Обсяг інвестицій у людський капітал виходить за межі величини витрат на нього і охоплювати інвестиції у формування та відтворення людських ресурсів.

Окрім того, на відміну від працівників репродуктивної, рутинної праці, творчі працівники є часто не тільки унікальним, але і критичним для даної фірми ресурсом, унікальною умовою ефективного функціонування її капіталу, без якого капітал знецінюється. Відносини таких працівників з власниками капіталу фірми можуть будуватися не тільки на підставах купівлі-продажу робочої сили: власник капіталу може вступати з таким творчим працівником у фактичну угоду про розділ частини прибутку.

Отже, людський капітал має складну сутність і багатовекторність прояву, що визначається механізмом його функціонування, а отже відповідні ознаки капіталу, тому є одним з його різновидів. Людський капітал є повноцінною складовою капіталу, про що свідчать наведені спільні риси між ним та фізичним капіталом (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Спільні риси між фізичним і людським капіталом

№ з/п	Джерело	Спільні риси
1	2	3
Спільні риси		
1	Добія М., Легенчук С.Ф. ⁴¹	Людський капітал – це благо тривалого використання, що потребує витрат на ремонт і утримання, може застарівати ще до того, як відбудеться його фізичний знос
2	Бородіна О. ⁴²	1) підвищують можливості суспільства виробляти нові товари і послуги; 2) є результатом виробничого процесу; 3) здатні приносити дохід протягом певного періоду часу
3	Гапоненко А.Л., Орлова Т.М. ⁴³	1) виникають як результат вкладень ресурсів (грошей, матеріальних засобів, знань, кваліфікації) для виробництва товарів і послуг; 2) приносять своєму власнику дохід; 3) піддаються моральному зносу, причому інтелектуальний капітал навіть більшою мірою (знецінюються і програмне забезпечення, і будь-які знання); 4) вимагають витрат на свою підтримку
4	Кавецький В.В. ⁴⁴	1) є факторами суспільного виробництва і входять до складу сукупного капіталу; 2) накопичуються в результаті застосування економічних ресурсів, які могли б використовуватись для виробництва благ і поточного споживання; 3) приносять прибуток, мають внутрішню норму віддачі; 4) результат використання може мати як грошову, так і негрошову оцінку.
5	Капелюшников Р.І. ⁴⁵	Людський капітал є благом тривалого користування; вимагає витрат по ремонту і змісту; може застарівати ще до того, як відбудеться його фізичний знос
6	Супрун В.А. ⁴⁶	1) працівник інтелектуальної праці є засобом виробництва, живою продуктивною силою; 2) людський капітал функціонує в монопольних умовах, оскільки монополія власника на свій капітал витікає із його сутності та складається об'єктивно і не може бути змінена; 3) дохід залежить від здібності людині є результатом реалізації інтелектуального продукту

⁴¹ Добія М. Інтелектуальний та людський капітал, як об'єкт дослідження в аудиті / М. Добія, С.Ф. Легенчук // Международные стандарты аудита и их применение в практической деятельности: Тезисы докладов Межрегиональной науч.-прак. конф. 11-12 мая 2004 г. – Севастополь: Севастопольское территориальное отделение САУ, 2004. – 200 с. – С. 137-141

⁴² Бородіна О. Людський капітал як основне джерело економічного зростання / О. Бородіна // Економіка України. – 2003. – № 7. – С. 48-53

⁴³ Інтелектуальний капітал – стратегічний потенціал організації: Учебное пособие. Под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой – М.: Издательский Дом “Социальные отношения”, 2003. – 184 с.

⁴⁴ Кавецький В.В. Інвестиції в людський капітал та його формування / В.В. Кавецький // Матеріали II Международной научно-практической конференции “Ключевые аспекты научной деятельности – 2007”. Том I. – Экономические науки. – г. Днепропетровск: Наука образование, 2007. – 96 с. – С. 60-66.

⁴⁵ Капелюшников Р.И. Современные буржуазные концепции формирования рабочей силы: критический анализ / Р.И. Капелюшников. М.: Наука, 1981. – 216 с.

⁴⁶ Супрун В.А. Інтелектуальний капітал: Головний фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке / В.А. Супрун. – М.: КомКнига, 2006. – 192 с. – С. 154

Як відзначає А.В. Лисков, порівнювати людський і фізичний капітал методологічно не зовсім правильно, оскільки у складі сукупного капіталу нарівні з фізичного функціонує лише частина людського капіталу, що комплектує робочу силу⁴⁷.

Отже, матеріальний і людський капітал в умовах сучасної ринкової економіки виступають основними факторами суспільного відтворення, інвестиції в них дозволяють забезпечити довгостроковий ефект. Їх формування потребує значних витрат, вони можуть накопичуватись, зокрема, людський у формі знань, навичок, досвіду і підлягати фізичному та моральному зносу.

Проте людський капітал є специфічною складовою капіталу, його більш складною формою. Йому притаманний вищий ступінь розвитку, що визначається стійким рівнем економічного зростання суспільства, ефективністю його структур (табл. 1.3).

Таблиця 1.3. Відмінні риси між фізичним і людським капіталом

№ з/п	Автор	Ознака	Відмінні риси
1	2	3	4
Відмінні риси			
1	Бородіна О. ⁴⁸	Форма вираження	<u>фізичний капітал</u> – матеріально-речове вираження <u>людський капітал</u> – у формі знань, здібностей, трудових та життєвих навичок неможливо побачити чи відчутти
		Амортизація	амортизація людського капіталу (накопиченого науково-освітнього потенціалу) мають істотні відмінності від того, як це відбувається з матеріальними ресурсами
		Економічна цінність капіталу	На початковому етапі функціонування людського капіталу за рахунок поступової фізичної зрілості та нагромадження виробничого досвіду економічна цінність запасу знань, здібностей і трудових навичок не зменшується, як це відбувається з фізичним капіталом, а навпаки, – зростає
2	Добія М., Легенчук С.Ф. ⁴⁹	Ціна капіталу	Людина в сучасному суспільстві не може бути об'єктом купівлі-продажу, тому за відсутності цін на його активи встановлюється лише ціна за "оренду" капіталу
		Дохід від капіталу	<u>Людський капітал</u> підвищує ефективність діяльності в ринковому та неринковому секторі, і дохід від нього приймає грошову і негрошову форми

⁴⁷ Лысков А.В. Человеческий капитал: понятие и взаимосвязь с другими категориями / А.В. Лысок // Менеджмент в России и за рубежом. – 2004. – № 6. – С. 3-11. – С. 4.

⁴⁸ Бородіна О. Людський капітал як основне джерело економічного зростання / О. Бородіна // Економіка України. – 2003 р. – № 7. – С. 48-53

⁴⁹ Добія М. Інтелектуальний та людський капітал, як об'єкт дослідження в аудиті / М. Добія, С.Ф. Легенчук // Международные стандарты аудита и их применение в практической деятельности: Тезисы докладов Межрегиональной науч.-прак. конф. 11-12 мая 2004 г. – Севастополь: СТО САУ, 2004. – 200 с. – С. 137-141

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4
3	За ред. А.Л. Гапоненко, Т.М. Орлової ⁵⁰	Природа капіталу	<u>фізичний капітал</u> має матеріальну природу <u>людський капітал</u> має нематеріальну природу
		Результати дій	<u>фізичний капітал</u> має результат певних дій у минулому <u>людський капітал</u> є результатом минулих інвестицій, але він більшою мірою націлений на майбутнє
		Основа для оцінки	<u>фізичний капітал</u> має переважно фінансову оцінку, яка носить періодичний характер, а <u>людський</u> – комбінацію вартісних і невартісних – оцінок, сформована на базі оцінок його майбутнього використання, що має безперервний характер
		Право власності на капітал	підприємство володіє всім <u>фізичним капіталом</u> , а у випадку з <u>людський капіталом</u> підприємство володіє ним лише частково
	Капелюшніков Р.І. ⁵¹	Ціна капіталу	на ринку встановлюються тільки ціни за “оренду” <u>людського капіталу</u> (у вигляді ставок заробітної плати)
		Дохід від капіталу	підвищувати ефективність діяльності як в ринковому, так і позаринковому секторі і дохід від нього може приймати як грошову, так і негрошову форми
	Стуков С.А. ⁵²	Дохід на інвестовані кошти	<u>фізичний капітал</u> – однакові інвестиції за інших рівних умов приносять рівний дохід <u>людський капітал</u> – однакові інвестиції за інших рівних умов приносять різний дохід, обсяг якого визначений особистими якостями і природними здібностями працівника
		Витрати на заміну	Заміна нового обладнання, придбаного за рахунок інвестицій є дешевшою, ніж старого. Але досвідчений працівник при тому ж рівні підготовки цінується, як правило, значно вище за молодого фахівця

⁵⁰ Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. Под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой – М.: Издательский Дом “Социальные отношения”, 2003. – 184 с.

⁵¹ Капелюшников Р.И. Современные буржуазные концепции формирования рабочей силы: критический анализ / Р.И. Капелюшников. М.: Наука, 1981

⁵² Стуков С.А. Система производственного учета и контроля / С.А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4
	Мільнер Б.З. ⁵³	Відкритість	<u>фізичні активи</u> – використання одним учасником не дає можливості одночасного використання іншим <u>актив знань</u> – використання одним учасником не заважає використанню іншим
		Амортизація	<u>фізичні активи</u> – зносяться, можуть застарівати швидко і повільно <u>актив знань</u> – не «зношуються», але рано застарівають
		Вартість передачі	<u>фізичні активи</u> – легко розрахувати <u>актив знань</u> – важко розрахувати (зростає із збільшенням частки неявного знання)
		Права власності	<u>фізичні активи</u> – зрозумілі і чіткі <u>актив знань</u> – обмежені
		Застосування положень прав власності	<u>фізичні активи</u> – досить легко <u>актив знань</u> – досить важко

Знос і амортизація людського капіталу протікають інакше, ніж в матеріально-речовинних ресурсах. В перші роки функціонування людського капіталу за рахунок фізичного дорослішання, накопичення виробничого досвіду економічна цінність запасу знань і здібностей працівника зовсім не зменшується, як це відбувається з фізичним капіталом, а, навпаки, зростає. Амортизаційний процес засобів виробництва будується звичайно так, щоб до кінця терміну служби повністю списати їх вартість. У випадках з людським капіталом закінчення трудової діяльності працівника зовсім не означає, що накопичений ним запас знань і навичок піддався повному зносу і знеціненню. Справа ще більше ускладнюється, якщо враховувати періодичний і все більш швидший процес застарівання знань протягом життя одного покоління і необхідність їх постійного оновлення в ході безперервної освіти⁵⁴.

Відмінності людського капіталу від фізичного, на думку Л. Туроу проявляються в наступному:

– людський капітал не може бути відокремлений від самої людини, його не можна купити або продати. Таким чином працівник фактично здає свої здібності в оренду. Але при цьому права власності на людський капітал

⁵³ Мильнер Б.З. Управление знаниями в современной экономике (тезисы доклад). – Москва, Институт экономики РАН, 2008 [Электронный ресурс]. / Б.З. Мильнер // Режим доступа: <http://www.old.frip.ru/newfrip/cnt/library/sel?tid=3&cid=88>.

⁵⁴ Добрынин А. И., Дятлов С. А., Цыренова Е. Д. Человеческий капитал в транзитивной экономике: Формирование, оценка, эффективность использования. СПб.: Наука, 1999

передаються іншій особі, оскільки власник здатності надавати трудову послугу, відчужувавши її як товар, не відмовляється від права власності на неї. Він надає свою здібність до праці працедавцю для тимчасового використання;

- характер людського капіталу подвійний. Він негативний, оскільки продавець здатність надавати трудову послугу значною мірою підкоряється інтересам її покупця, і розвиток його здібностей до праці здійснюється лише у міру потреби основного капіталу, самозростання якого визначає характер і рівень розвитку його здібностей надавати трудову послугу. І позитивний, оскільки така субординація перетворюється на стимул для підтримки споживчої вартості його здатності надавати трудову послугу відповідно до вимоги робочого місця;

- інвестиції в людський капітал надають тривалу дію на виробничо-комерційний процес, і їх віддача розподіляється на той час, поки виконавець зайнятий виконанням доцільної діяльності. Тому гостро постає проблема закріплення персоналу, що отримав розвиток за рахунок підприємства;

- подібно упередметненій праці, людський капітал схильний фізичному і моральному зносу, більш того, він здатний морально застарівати до того, як відбудеться його фізичний знос;

- людський капітал, на відміну від інших форм капіталу, якнайменше ліквідний;

- інвестиції в людський капітал забезпечують зростання прибутковості праці його власнику, тобто за інших рівних умов праці доходи людей зростають із збільшенням витрат на загальну і професійну освіту, оскільки знання і навички можна набути і без додаткових інвестицій, тобто без витрат на формальне навчання;

- людський капітал після закінчення часу знецінюється, оскільки науково-технічний прогрес забезпечує підвищення ефективності інвестицій в людський капітал випереджаючими темпами, так що кожне подальше покоління за ті ж гроші має нагоду сформувати більш цінні властивості людського капіталу при менших витратах;

- на відміну від фінансового, людський капітал не може зберігатися у формі скарбів. Якщо фінансовий капітал може бути вкладений в антиінфляційні товари, протягом тривалого часу зберігаючи свою ринкову цінність, то людський капітал піддається моральному старінню зважаючи на фізіологічні властивості організму людини. Він не може бути накопичений про запас, оскільки проводиться для негайного застосування, а в іншому випадку він поступово втрачає своє призначення;

- накопичення людського капіталу зменшує обсяг вільного часу суб'єкта трудового потенціалу, тобто призводить до скорочення одного з найважливіших благ для людини;

– процес підвищення ефективності праці є наслідком скорочення витрат живої і упередженої праці, що забезпечує зростання реального продукту і доходу працездатного індивіда;

– людський капітал невідчутний матеріально за своєю природою, він не може бути переданий, оскільки невідокремлений від суб'єкта праці, слабо схильний моральному зносу;

– ступінь накопичення людського капіталу залежно від інвестицій в нього не піддається вимірюванню в тих одиницях, в яких вимірюють основний капітал.

Вивчення людського капіталу вимагає критичного аналізу накопиченого теоретичного знання і його синтезу з наявною економічною практикою. Схожість людського капіталу з іншими його видами підкреслює необхідність його відображення в бухгалтерському обліку, а відмінності – специфічність цієї категорії, зумовлює необхідність розробки особливого підходу до його облікового відображення та оцінки.

1.2. Економіко-гносеологічний аспект людського капіталу

Наше століття – це епоха науково-технічної революції, небаченого злету наукової думки, віри в розум людини. Раціональне наукове знання стало найважливішою складовою нововведень, кардинальних соціально-історичних перетворень, основною формою підвищення продуктивності праці та зміни всіх форм буття людини. Цей факт зумовлює необхідність дослідження людського капіталу, внутрішніх механізмів формування і функціонування знань, вмінь, кваліфікації та інших його складових.

Бородіна О. відмічає: “людство усвідомило та відчуло дію закону обмеження матеріальних ресурсів, який спонукає людину використовувати наявні ресурси з максимальною віддачею для задоволення постійно зростаючих потреб. У цьому полягає основна причина підвищення значення людського капіталу в економічному зростанні, оскільки максимізація віддачі від використання обмежених ресурсів вимагає величезних здібностей, творчих підходів, знань і зусиль, носієм яких є людина”⁵⁵.

Вартість господарюючих структур сьогодні формує людський капітал, тобто професійні, інтелектуальні та фізичні здібності, теоретичні та практичні знання, досвід, уміння, навички, ідеї, кваліфікація працівників.

⁵⁵ Бородіна О. Людський капітал як основне джерело економічного зростання / О. Бородіна // Економіка України. – 2003. – № 7. – С. 48-53. – С. 53.

Такі людські ресурси забезпечують генерацію нових ідей, знань, пошук інформації та їх швидке практичне застосування для ефективного функціонування підприємства та одержання ним прибутків.

Людський капітал є одним зі стратегічних факторів, що визначають успіх трансформаційних процесів в економіці та перспективи розвитку в Україні. “Утвердження в розвинених країнах “інформаційної економіки”, яка базується на знаннях та інноваціях, використанні інформаційних технологій, – відмічає Р.С. Чорний, – підштовхує до того, що пошук невикористаних ресурсів, оптимальних шляхів для ефективного довгострокового людського розвитку потрібно вести у площині осмислення теорії людського капіталу та реального запровадження її провідних положень у практику ринкових перетворень, зокрема ідей розширення та використання людського капіталу”⁵⁶.

Дослідженню логіко-гносеологічної природи, світоглядної функції і методологічної ролі людського капіталу в науковому пізнанні присвячена значна кількість монографічних робіт, десятки статей в журналах і збірниках наукових праць. Системно-синергетичний підхід до моделювання людського капіталу дослідив Д.В. Маляр⁵⁷. Еволюція теоретико-методологічних поглядів у вивченні сутності людського капіталу розкрита в працях Р.С. Чорного⁵².

Розвиток категоріального апарату наукового пізнання в ХХІ ст. відображає особливості сучасного етапу наукового та соціального прогресу. Тому дослідження системи категорій сучасної науки, зокрема людського капіталу, аналіз підходів до його трактування є актуальними в сучасному світі.

Завдання дослідження полягає у визначенні ролі людського капіталу як фактора соціально-економічного розвитку, що є багатоаспектною категорією та проаналізувати її з економіко-філософської позиції.

*Економічний
аспект людського
капіталу*

На даному етапі економічного розвитку суспільства відбувається висунення індивіда як виробника та споживача благ в центр економічної системи, оскільки можливості людей є визначальними в досягненні поставленої мети і завдань. Дослідження людини як носія знань, творчих здібностей і сил, за допомогою яких вона перетворить себе та навколишній світ, є однією з найважливіших проблем економіки⁵⁸.

⁵⁶ Чорний Р.С. Еволюція теоретико-методологічних поглядів у вивченні сутності людського капіталу // Вісник національного університету водного господарства та природокористування / Р.С. Чорний // Економіка. – 2008. – № 4 (44). – С. 496-500. – С. 497.

⁵⁷ Маляр Д.В. Моделирование человеческого капитала: системно-синергетический подход / Д.В. Маляр // Технічний прогрес та ефективність виробництва: Вісник Національного університету “Харківський політехнічний інститут”. Збірка наукових праць. Випуск 24. – Харків: НТУ “ХПІ”, 2001. – 216 с. – С. 56-59.

⁵⁸ Колосюк А.А. Некоторые теоретические аспекты формирования человеческого капитала / А.А. Колосюк // Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа. Международный сборник научных трудов. Выход 2(8). – 2007. – С. 91-97.

Процес пізнання світу пов'язано з генезисом свідомості, як результату складних трансформацій людини у біологічному (як частина природи), трудовому (як трудовий ресурс) і соціальному (як частина суспільства) вимірах. Розвиток людини здійснюється у напрямі від минулого до сучасного і від сучасного до майбутнього.

На різних історичних етапах розвитку суспільного виробництва структура продуктивних сил містить певні особливі елементи, поряд з якими завжди є такі, що незалежно від періоду розвитку суспільства входять до складу продуктивних сил. Це людина (в єдності її фізичних і духовних сил); засоби виробництва (в сукупності предметів і засобів праці); знання, досвід, що використовуються в процесі виробництва; суспільне комбінування виробничого процесу (різні типи розподілу праці, кооперації, інтеграції); продуктивні сили зовнішньої природи, які людина використовує для створення необхідних їй засобів існування (родючість землі).

Сучасний світовий економічний розвиток відзначається зміною економічних парадигм. Принципова різниця між економічною практикою і типом мислення полягає в тому, що при технократичному підході визначальним елементом економічного потенціалу країни виступала матеріально-технічна база виробництва. На цьому була побудована система аналізу відтворювальних процесів, у тому числі й підхід до господарської ефективності. Критерієм економічних результатів виступали обсяги віддачі речових елементів виробництва.

У новій економічній парадигмі в центр аналізу соціально-економічного розвитку ставиться здатність економіки до ефективних якісних і структурних зрушень, що прямо і безпосередньо закладено в людському капіталі. Практика свідчить, що в будь-яких політичних та економічних системах можливості людини є визначальними в досягненні поставлених завдань. Дослідження людини як носія знань, творчих здібностей і сил, за допомогою яких вона перетворює себе та навколишній світ є центральною проблемою світової наукової думки. Адже раніше, незалежно від типу суспільно-економічної формації, економіка функціонувала на одній і тій же групі факторів, а сьогодні знання стали не тільки самостійним фактором виробництва, але й головним у системі факторів.

“Зміни формацій, – відмічає проф. М.С. Пушкар, – є наслідком трансформаційних процесів у природі, суспільстві й економічній системі та відбуваються внаслідок впливу таких факторів як: прогрес у розвитку продуктивних сил; зміна виробничих відносин по мірі розвитку

продуктивних сил; кількість, якість і структура факторів виробництва; інтелектуальний розвиток трудових ресурсів; взаємовідносини у системі “природа-людина”⁵⁹.

На сучасному етапі провідну роль в економіці починають відігравати “інтелектуали”. Американський учений Х. Донован визначає цю категорію таким чином: “Інтелектуали – це люди, які за покликанням і професією мають в основному справу з ідеями, а не з виробами, володіють достатньо глибоким або оригінальним розумом і випробовують постійну потребу поділитися з тими, хто їх оточують своїми думками на папері або вголос”⁶⁰. Сьогодні саме інтелектуали є “локомотивом” зростання економік розвинених країн, вони визначають їх ефективність, від них залежить зростання продуктивності праці.

Україна, до одержання незалежності, мала високий інтелектуальний потенціал, обличчям якої були сформовані наукові школи вітчизняної науки. “За одностайним визнанням не тільки вітчизняних, а й зарубіжних експертів, – відзначав Л.Д. Кучма, – ми маємо надзвичайно високий за європейськими стандартами, рівень кваліфікації робочої сили і водночас чи не найнижчу в Європі її вартість”⁶¹.

Входження економіки України до світогосподарських зв’язків пов’язано з підвищенням інтелектуального потенціалу суспільства. У сучасних умовах інвестиції в людину, що сприяють підвищенню її освіти і кваліфікації, сприяють досягненню багатьох завдань на основі забезпечення економічного зростання країни та доходів населення, підвищення зайнятості та забезпечення соціальної стабільності.

“Ефективне функціонування економіки, – відмічає С.А. Дятлов, – залежить від гармонійності трудових відносин, моральної і матеріальної зацікавлені працівників в досягненні високих кінцевих результатів. Загальний рівень освіти працівника, його професійна кваліфікаційна підготовка стає вирішальним фактором економічного зростання. Недостатня кількість висококваліфікованих кадрів безпосередньо впливає на виробництво національного доходу і рівні накопичення”⁶².

⁵⁹ Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: [монографія] / М.С. Пушкар – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с. – С. 80.

⁶⁰ Донован Х. Как работают с интеллектуалами / Х. Донован // Америка. – 1991. – Август. – С. 27.

⁶¹ Кучма Л.Д. Экономика Украины: актуальные вопросы ее современного развития. Доклад на Всеукраинском совещании экономистов 14 сентября 1995 года / Л.Д. Кучма // Экономика Украины. – 1995. – № 11. – С. 4-16.

⁶² Дятлов С.А. Теория человеческого капитала Учебное пособие. / С.А. Дятлов. – СПб.; СПбУЭф, 1996. – 138 с. – С. 13.

Сьогодні потрібно формувати людину адекватну постіндустріальному суспільству, в якому вона поступово перестає виконувати роль “обслуговуючого” фактора виробництва, що забезпечує економічне зростання. У постіндустріальному суспільстві особливу роль утворюють такі економічні характеристики як здоров’я, освіта, загальна культура людини, що перетворюються в людський капітал.

Управління людським капіталом є філософією бізнесу, що проявляється в ефективному використанні виробничих можливостей працівника, розкритті його творчого потенціалу, результатом чого є активізація виробництва та утримання власних позицій на ринку.

Від працівника вимагається високий рівень освіти, особистих якостей, зростання частки витрат розумової праці, насичення безпосередньої праці розумовою діяльністю, функціями творчого характеру. Працівник набуває унікальної цінності, оскільки ефективність виробництва залежить від його кваліфікації, характерними рисами якої є якості, для яких характерні рідкість і унікальність.

“Людська культура, – писав З. Фрейд, – охоплює, по-перше, всі накопичені людьми знання і уміння, що дозволяють їм опановувати силами природи та узяти у неї блага для задоволення людських потреб, а по-друге, всі інститути, необхідні для упорядкування людських взаємовідносин і, особливо, поділ благ, що здобуваються”⁶³.

Зміни в інтелектуальній системі суспільства обумовлюють прямі зміни у всіх сферах діяльності людини. В деяких галузях економіки розвинених країн людина відіграє активну і вирішальну роль у суспільному виробництві, виступає важливим елементом, рушійною ланкою розвитку будь-якої соціально-економічної моделі.

Розвиток і удосконалення знарядь виробництва, технічний прогрес є результатом виробничої, практичної діяльності людей. Але в процесі прогресу техніки змінюються і самі люди.

Людина поєднує фізичну і розумову діяльність, співвідношення між якими є різним. З розвитком суспільного виробництва на основі нової техніки і технології у загальних витратах праці підвищується значення її розумової частини. Інформаційна техніка породжує нові види діяльності, нові процеси й нову продукцію. Зростають вимоги до людини, формується нова система цінностей, посилюється інтерес до спілкування. Виникає багато професій, що все менше передбачають виконання фізичних дій і все більше – розумових.

⁶³ Фрейд З. Будущее одной иллюзии / З. Фрейд // Сумерки богов / [сост. и общ. ред. А.А. Яковлева]. – М, 1989. – 156 с. – С. 97.

До науково-технічної революції середини ХХ ст. працівник відносився до своїх продуктивних сил як до товару, а підприємець сприймав їх як необхідний елемент виробничого капіталу, проте зміни обумовили перехід від робочої сили як товару до людського капіталу. Відповідно індивідуальні інвестиції в свої продуктивні здібності здійснювалися у формі товару, а для підприємця – у формі капіталу. В результаті виробничого використання робочої сили віддача від цих інвестицій для працівника виступала у формі товару (заробітна плата), а для підприємця у формі капіталу (прибуток), у вигляді капіталізованої величини вкладень, витрачених на формування, використання та відтворення людського капіталу.

Наслідки науково-технічної революції наведені на рис. 1.3.

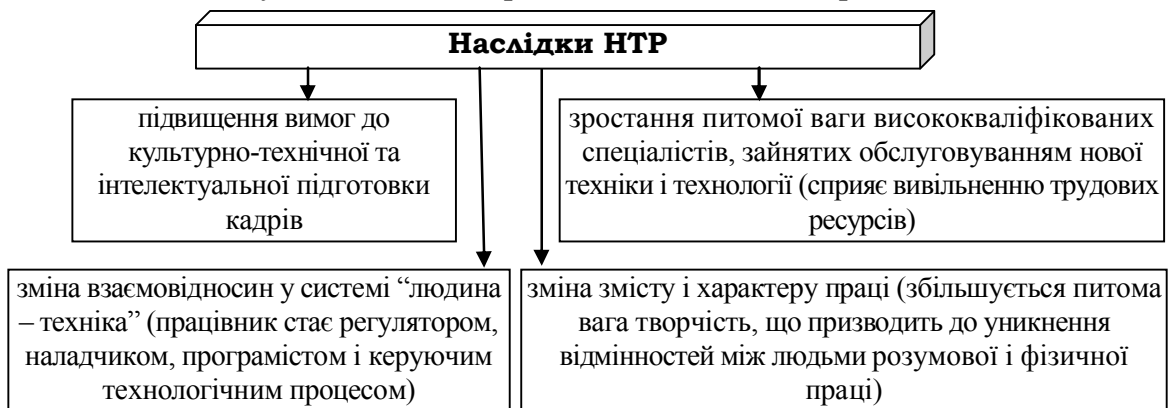


Рис. 1.3. Наслідки науково-технічної революції

Наведене свідчить, що процеси автоматизації та інформатизації праці не лише змінили виробничі функції, але і відношення до працівника, зумовили перехід його здібностей до праці з товарної форми у форму капіталу.

Ще на початку ХХ ст. людині вистачало на весь період її трудової діяльності знань, здобутих під час загального та професійного навчання. НТР змінила ситуацію докорінно. Все ширшим стає коло професій і спеціальностей, знання у яких швидко старіють, а набута кваліфікація знецінюється. Щоб підтримати необхідний рівень знань, людина повинна періодично підвищувати свою кваліфікацію. Система освіти стає безперервною, гнучкою і у разі потреби дає можливість підвищувати або змінювати кваліфікацію працівників з відривом і без відриву від виробництва: виховує в людині потяг до постійного здобуття нових знань, уміння оволодівати інформацією, сприймати соціально-економічні, науково-технічні нововведення.

“У епоху НТР на більш високому рівні розвитку промислового виробництва і ринкових відносин, – відмічає С.А. Дятлов, – продуктивні сили людини функціонують і відтворюються вже не в товарній формі, а у

формі людського капіталу. Не тільки капіталіст-підприємець, але і сам працівник відносяться до інвестицій в свої продуктивні здібності (економічні сили) як до капіталізованих накопичень. Використання людського капіталу призводить до зростання продуктивності праці і доходів, сприяє підвищенню соціальної віддачі від вкладень в нього не тільки на мікро-, але і на макрорівні»⁶⁴.

Отже, зміни у виробничих функціях працівника, здібність до праці перестали бути органічним продовженням природних здібностей людини. Її формування у вигляді умінь і навиків, необхідних для виробничої діяльності, стало відокремленим процесом і набуло характеру інвестиційної діяльності, оскільки остання безпосередньо впливає на ефективність виробництва⁶⁵.

З точки зору головної рушійної сили розвитку суспільства, людина виступає, насамперед, в якості її капіталу. Існує взаємозв'язок між факторами виробництва, причинно-наслідкова залежність між розвитком людини, підвищенням її освітнього та професійного рівня, творчого відношення до праці й удосконалення уречевлених факторів і технологій виробництва.

На відміну від природних явищ і процесів, що відбуваються без волі людини, господарський процес неможливий без участі людини. Активна діяльність людини є обов'язковим атрибутом господарського процесу, а зусилля людей в цьому процесі спрямовуються на ефективне використання обмежених ресурсів й отримання найкращих фінансових результатів⁶⁶.

Людина за своєю природою є носієм як певних природних індивідуальних здібностей і талантів, якими вона володіє від народження і якими її наділила природа, так і нагромаджених суспільних якостей та здібностей, які вона стимулює в процесі суспільної життєдіяльності і витрачає для цього певні фізичні, матеріальні та фінансові ресурси. Природні здібності людини й набуті суспільні якості за своєю економічною роллю подібні до природних ресурсів і фізичного капіталу. Це проявляється в тому, що у своєму первісному стані людина, подібно до природних ресурсів, не приносить жодного економічного ефекту. Проте, після здійснення певних витрат і підготовки, формуються людські ресурси, що потенційно можуть приносити доход, подібно до фізичного капіталу.

⁶⁴ Дятлов С.А. Теория человеческого капитала Учебное пособие. / С.А. Дятлов. – СПб.; СПбУЭФ, 1996. – 138 с. – С. 9.

⁶⁵ Супрун В.А. Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке. / В.А. Супрун – М.: КомКнига, 2006. – 192 с. – С. 40.

⁶⁶ Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, 2007. – 261 с. – С. 212.

Домінуючим фактором сучасної економіки є процеси накопичення та використання знань, що стають найважливішим ресурсом і, в поєднанні з працею, капіталом і природними ресурсами, забезпечують зростання та конкурентоспроможність економічної системи.

*Класифікація
підходів до
оцінки*

Шляхом активного перетворення об'єктивно існуючих предметів і явищ зовнішнього світу людина знаходить своє місце в оточуючому її природному і соціальному світі. Предметна діяльність людини, з характерним для неї взаємопереходом суб'єктивного та об'єктивного, знаходить своє адекватне відображення в таких процесах як опредметнення та розпредметнення, аналіз яких не тільки розкриває структуру практики, але й виявляє її людинотворчі можливості (рис. 1.4).

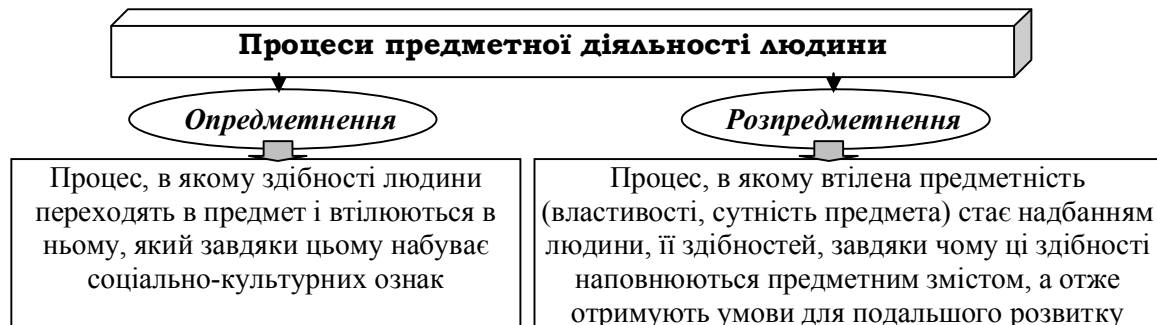


Рис. 1.4. Процеси предметної діяльності людини

Вирішальна роль належить опредметненню як процесу, що гарантовано забезпечує перетворення матеріальної складової буття людини.

Матеріальні блага, що створюються працею людини, служать для неї засобами існування і одночасно основою для подальшого розвитку процесу виробництва. Тобто, засоби виробництва – це лише матеріальна передумова для можливості здійснення виробництва основним, найважливішим і вирішальним елементом виробництва виступає сама людина, яка, використовуючи в процесі виробництва свої знання, виробничі навички та досвід, приводить у дію знаряддя праці. Праця людини шляхом приведення в дію знарядь праці перетворює можливість у дійсність, продукує матеріальні блага, необхідні для життя суспільства.

Таким чином, людина не тільки елемент продуктивних сил, суб'єкт суспільних відносин, але й основне джерело і критерій соціально-економічного прогресу.

Філософія вбачає в людині духовну, розумну, діяльну істоту. Створюючи науку і техніку, людина не тільки осягає закони дійсності, але й перетворює їх. Багатоманітність, різнорідність, суперечливість людини одночасно стимулює і ускладнює усвідомлення її цілісної визначеності.

Схематично, з певною часткою абстракції, людський капітал можна представити у вигляді біосоціальної системи або автономної і залежної моделі, підпорядкованої законам природи і суспільства. Природною властивістю даної системи є прагнення до переходу від менш стійкого стану до більш стійкого і, зрештою, до досягнення максимально стійкого за даних умов стану. Отже, розвиток людського капіталу представляється двозначним (рис. 1.5).

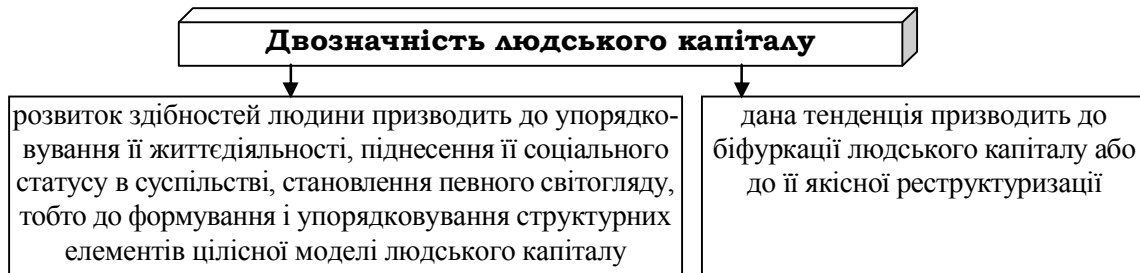


Рис. 1.5. Двозначність розвитку людського капіталу

Це породжує хаос як невід’ємний атрибут сформованої транзитивності системи. Біфуркаційний характер перетворень у системі людського капіталу зумовлений посиленням інформатизації й інтелектуалізації праці та виробництва. Це припускає всебічний розвиток здібностей людини, що здійснюється поряд з кількісно-якісним піднесенням потреб. При цьому індивід розширює свої можливості щодо способів задоволення потреб і реалізації здібностей, що конституюється творчою компонентою людського капіталу⁶⁷.

Розвиток творчих здібностей людини за своєю природою є процес перетворення “порядку” в “хаос”. При цьому творча діяльність людини спочатку завжди має певні обмеження (спрямованість творчості), що пов’язано з лімітацією творчості, або “хаосу” межами “порядку”. Однак, справжня творча діяльність не може бути обмежена рамками і творчість як “хаос”, народжена з порядку, має безмежні можливості, що підтверджується виникненням геніальних ідей, безпрецедентних відкриттів, що випереджають століття. Таким чином, методологічний підхід до дослідження людського капіталу зводиться до вивчення двох антиподних тенденцій: перша пов’язана з переходом від первинного хаосу до створення системного порядку (відображає початкове формування людського капіталу); друга тенденція – навпаки, характеризує зміну сталого порядку і перехід на основі творчого хаосу до нового рівня порядку (відображає процес розвитку людського

⁶⁷ Маляр Д.В. Моделирование человеческого капитала: системно-синергетический подход / Д.В. Маляр // Технічний прогрес та ефективність виробництва: Вісник Національного університету “Харківський політехнічний інститут”. Збірка наукових праць. Випуск 24. – Харків: НТУ “ХПІ”, 2001. – 216 с. – С. 56-59. – С. 57-58.

капіталу). Перехід від одного стану до іншого може передувати зародженню і подальшій еволюції порядку. “Творчий хаос” може викристалізуватися на фундаменті порядку і на цій основі постає як “впорядкований хаос”. Разом з тим, будь-який порядок завжди знаходиться в стані динаміки і трансформації, що можуть мати як прогресуючий, так і регресуючий характер. Тому розвиток креативної особи характеризується певним співвідношенням ентропії і негентропії в системі “людського капіталу”, що є наслідком взаємодії “порядку” і “творчого хаосу” в людині⁵⁷.

Багато в чому розвиток людини детермінується зовнішньою дією суспільства у вигляді різних життєвих благ і послуг (починаючи з продуктів харчування і закінчуючи охороною здоров’я, освітою тощо). Людина як частина соціуму, робить внесок до процесу суспільного втілення, направлено на кожного члена суспільства.

Приріст людського капіталу обумовлений наступними параметрами (рис. 1.6).

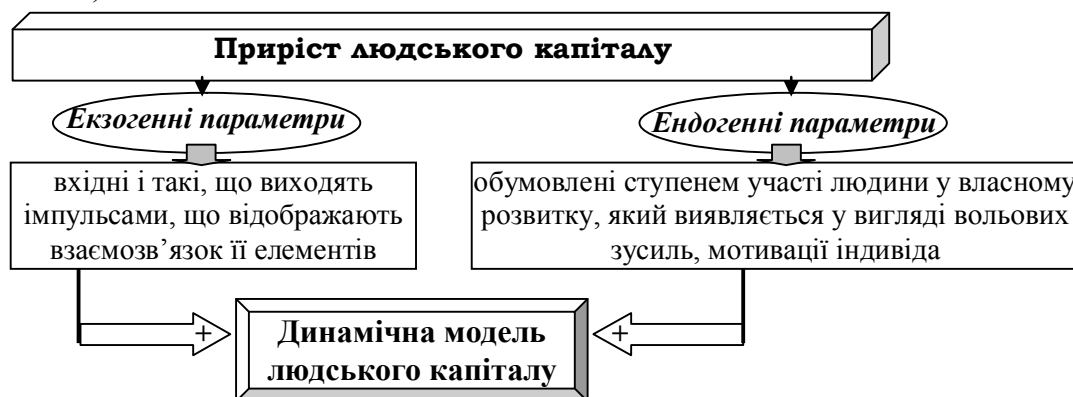


Рис. 1.6. Параметри, що обумовлюють приріст людського капіталу

Оскільки будь-яке господарство суб'єктне, тобто господарством володіє жива особа, до нього застосовуються попередні міркування про живий організм: воно володіє масою - майном: має внутрішню просторову структуру (склад майна і зв'язків) і орієнтована (спеціалізацією) в зовнішньому економічному просторі: часовий аспект представлений в ньому власним технологічним виробничим циклом, включаючи час оновлення капіталу; аспект температури визначений внутрішнім нормальним або вимушеним (від зовнішніх або внутрішніх чинників) ритмом виробництва і/або споживання⁶⁸.

Праця – звичайно розглядається в тріаді “праця – земля – капітал”, де “земля” має бути представлена природними ресурсами, включаючи обмежені географічні території. Праця розділяється на живу і машинну. Праця жива є елементом людської здатності перетворювати природні

⁶⁸ Лачинов Ю.Н. Понять экономику. Путь к надежному освоению экономики как науки: Метод, практические рекомендации и новейшие открытия / Ю.Н. Лачинов. – М.: КомКнига, 2005. – 96 с. – С. 53.

ресурси за допомогою капітальних засобів в об'єкти штучних, у вартості. Праця машин є елемент здатності знарядь праці перетворювати матеріал від первинної сировини до напівфабрикатів – в готовий продукт. Праця жива і машинна діють в єдності, вони об'єднані певною технологією обробки матеріалу. Саме у цій єдності відбувається процес виробництва, утворення нового, штучного продукту. Праця жива є визначальною, провідною ланкою в цій єдності і в процесі виробництва. Праця жива і машинна у виробництві витрачаються, що призводить до зносу як людського організму, так і конструкції машини, механізму обладнання і вимагає відновлення – амортизації як людського, матеріалізувати, так і живого елементів капіталу для продовження його життєдіяльності⁶⁹.

Трудова енергія живої праці цілеспрямовано створює штучні блага, цінності у взаємодії з машинно-технічною енергією. Вона характеризується контактом з природою, речовиною, матеріалів і взаємодіє з фізичними і хімічними видами енергій. Цільовою спрямованістю трудовій енергії є створення нових благ з умовою компенсації витрат цієї енергії і розвитком самого працівника. Взаємодія двох видів економічної енергії організовується в рамках капітального економічного осередку – підприємства. Цільовою спрямованістю сукупної енергії є створення товарних благ для ринку з умовою компенсації цієї витраченої енергії – як живої, так і машинної з подальшим розвитком функціонального капіталу⁷⁰.

У вивченні системи “людського капіталу” існує два напрями (рис. 1.7).

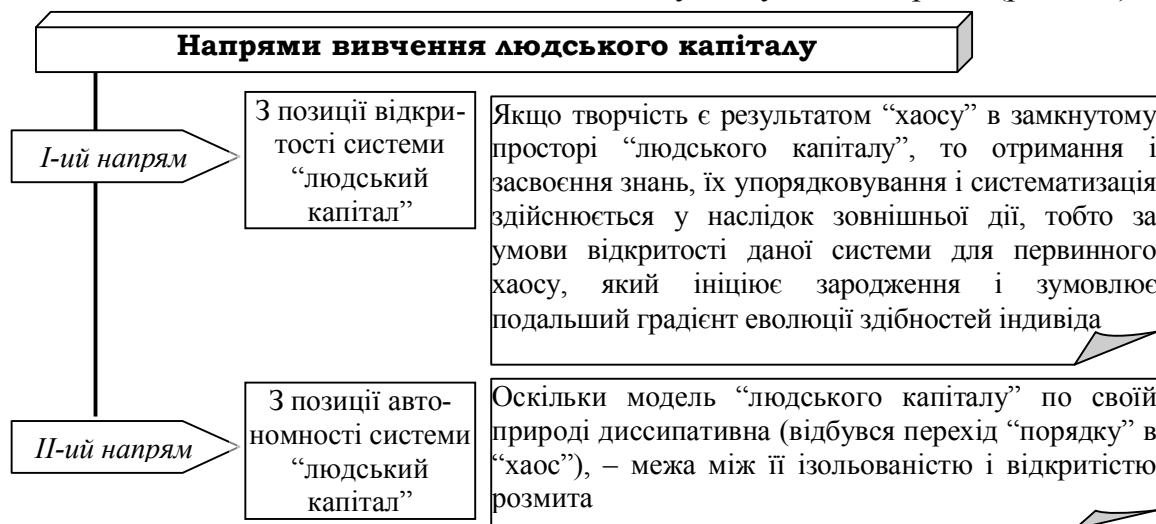


Рис. 1.7. Напрями вивчення людського капіталу

⁶⁹ Лачинов Ю.Н. Определенность сущностей в экономике: Толковый учебник-словарь / Ю.Н. Лачинов. – М.: Издательство ЛКИ, 2008. – 112 с. – С. 56.

⁷⁰ Там же, с. 56.

Таким чином, синтез порядку і хаосу здійснений диссипативною системою полягає в тому, що впорядкована структура не може існувати без неврегульованої, а порядок без хаосу. Порядок і хаос, замість того, щоб виключати один одного, як це спостерігається у разі рівноважних систем, тепер виявляються взаємопов'язаними, доповнюють один одного, так, що ні порядок не може існувати без хаосу, ні хаос без порядку.

Економічний дуалізм людського капіталу обумовлює специфіку методологічного підходу – його несуперечливу подвійність.

Метод матеріалістичної діалектики є гносеологічним фундаментом, конкретизацією якого виступають системний і синергетичний субметоди, як особливе на фоні загального (рис. 1.8).

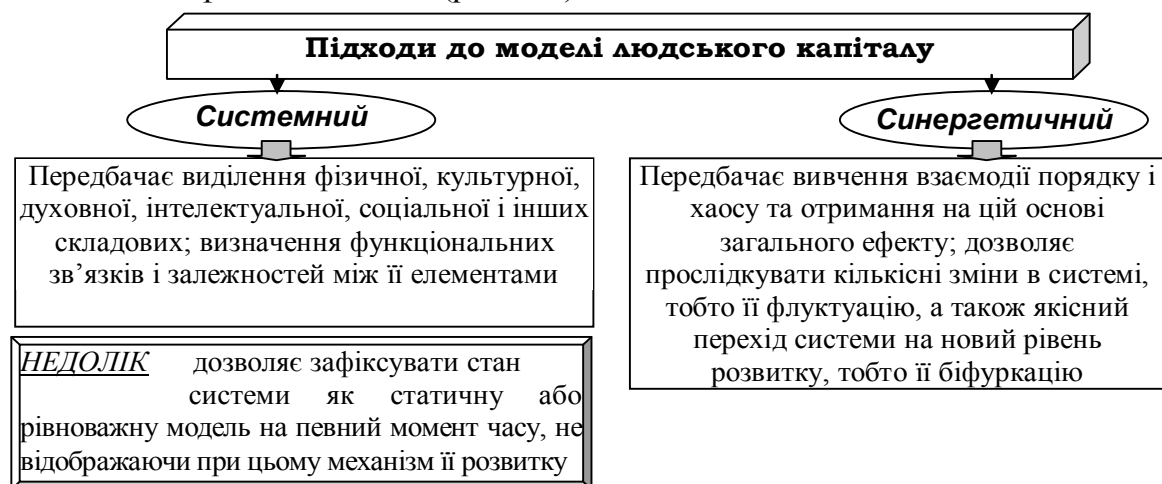


Рис. 1.8. Підходи до моделі людського капіталу

Кожен із запропонованих субметодів направлений на дослідження людського капіталу. Дані підходи комплементарно орієнтовані щодо один одного і їх паралельне використання на базі матеріалістичної діалектики дозволяє поглянути на людський капітал з різних точок зору.

Головною цінністю сучасного суспільства є людський капітал, високий рівень розвитку якого виступає передумовою економічного зростання країни. Людський капітал визначає ефективність використання матеріального, фінансового та природного капіталу і безпосередньо впливає на темпи та якість економічного зростання.

Орієнтація рушійних сил економіки на людський фактор обумовлена не лише кардинальними змінами в структурі продуктивних сил, але й якісною трансформацією виробничих відносин, тобто відносин власності. В умовах, коли головним конкурентоспроможним ресурсом національної економіки стає висока кваліфікація і сукупні знання її працівників, виникає реальна можливість поширення власності працівника на матеріальні умови виробництва, заміни відокремлення капіталу від працівника їх злиттям.

1.3. Людський капітал в економічній думці: історичний аналіз

Наукове дослідження збагачує історичний підхід, сприяє розширенню методології вивчення проблеми, спираючись на досвід попередніх поколінь. Економічні категорії пов'язані з соціально-економічними умовами, в яких функціонують і живуть дослідники цих категорій, а тому вони практично завжди виявляються “заручниками” свого часу. Така закономірність у залежності економічних процесів і поглядів учених на них дозволяє, здійснюючи історичний аналіз, встановлювати сутність досліджуваних економічних явищ і категорій.

В історії економічної думки останніх десятиліть однією з найвизначніших подій стало створення теорії людського капіталу. Значний вплив цієї теорії на весь подальший розвиток економічної науки іноді порівнюють з революцією в економічній думці.

Ця специфіка пов'язана передусім із розвитком інтелектуального підприємництва, диференціацією кваліфікованої робочої сили і прибутковістю інвестицій у підвищення її продуктивності виводять людський капітал в число категорій, які викликають великий інтерес учених всього світу і визначають подальший розвиток економічної думки.

Сьогодні очевидним є той факт, що не лише праця або капітал є джерелом прибутку підприємства, але й вся система (комерційні ідеї, знання, інформація), в якій виробляється його продукція. Праця, ідеї, знання і інформація можуть мати відношення не тільки до процесу виробництва продукту, але й до процесів організації підприємства, обміну, конкуренції і залучення інвестицій.

В даний час все більше учених-економістів вважають, що концепція людського капіталу є одним з перспективних напрямів розвитку економічної науки в XXI столітті. Це обумовлюється тим, що інтерес до творчих здібностей людини, шляхам їх активізації збігається із загальною закономірністю розвитку сучасної науки.

Науковий напрям у світовій економічній думці, що розвиває систему поглядів, виражених у концепції людського капіталу, і нині перебуває на стадії розвитку, пошуку, який характеризується значним рівнем наукових результатів. Тому важливо оцінити набуті економічною теорією наукові знання щодо економічного змісту категорії “людський капітал”.

У витоках теорії людського капіталу стояли класики економічної думки: Д. Рікардо, К. Маркс, Дж.С. Мілль. Одне з її перших формулювань зустрічається в працях В. Петті, А. Сміта, А. Маршалла та інших учених.

Концепція людського капіталу бере свій початок з ідей, сформульованих ще класиками політичної економії, і пов'язана з працями представників різних наукових шкіл. Значним є внесок відомих економістів, лауреатів Нобелівської премії Т.В. Шульца (1959 р.) та Г.С. Беккера (1964 р.).

Дефіцит висококваліфікованих кадрів, що утворився в 50-ті рр. ХХ ст. в умовах науково-технічної революції, призвів до зростання кількості досліджень, направлених на виявлення використання здібностей, знань, навичок працівників. Структурні зміни в складі трудових ресурсів, інтерес до факторів економічного зростання і економічної динаміки стали причинами виникнення і розвитку теорії людського капіталу.

Визнання людини як особливого виду капіталу, питанням формування кваліфікованих трудових ресурсів, вплив освіти на диференціацію доходів, розробці методів підрахунку віддачі від інвестицій в освіту і кваліфікацію на початку 50-х і початку 60-х років ХХ ст. пов'язано з іменами У. Баумоля (2001 р.), М. Блауга, Й. Бен-Порета, М. Боуєна, Б. Вейсброда, Дж. Кендріка, Е. Лезера, Р. Лейарда, Дж. Мінцера, Ф. Махлупа, Дж. Псахаропулоса, Ш. Розена, Л. Туроу, Ф. Уелча, Л. Хансена, Б. Чизвіка, Фітц-енц та ін. Концепція людського капіталу знайшла своє відображення в дослідженнях світової економічної думки (В. Хоффман (1963 р.), Г. Бартельс (1999 р.), М. Боон (2000 р.)), а також російських (С. Валентей, Л. Нестеров (1999 р.), А. Олійник (2000 р.), Р. Нуреев (2000 р.), Р. Капеюшніков (2001 р.)) та українських вчених (С. Пирожков (1992 р.), Е. Лібанова (1995 р.), М. Долішній (1999 р.), В. Куценко (2000 р.), Ф. Зінов'єв (2000 р.), О. Грішнова⁷¹ (2001 р.), І. Джаїн (2001 р.), О. Бородіна⁷², Л.І. Михайлова (2008 р.), Н.М. Корольок⁷³, А.А. Колосюк⁶⁴, П.М. Майданевич⁷⁴, Л.І. Михайлової⁷⁵, Р.С. Чорного⁷⁶, Ж.О. Шульги⁷⁷) та інших.

⁷¹ Грішнова О.А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки / О.А. Грішнова. – К., “Знання”, 2001. – 254 с.

⁷² Бородіна О. Людський капітал як основне джерело економічного зростання / О. Бородіна // Економіка України. – 2003. – № 7. – С. 48-53.

⁷³ Корольок Н.М. Історичні аспекти бухгалтерського обліку людського капіталу / Н.М. Корольок // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2006. – № 4 (38). – С. 104-111.

⁷⁴ Майданевич П.Н. Особенности отражения информации о человеческом капитале в учетной системе предприятия. / П.Н. Майданевич, А.А. Колосюк // Проблемы теории та методологии бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1(10). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 376 с. – С. 192-197.

⁷⁵ Михайлова Л.І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах: [монографія] / Л.І. Михайлова – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 388 с.

⁷⁶ Чорний Р.С. Еволюція теоретико-методологічних поглядів у вивченні сутності людського капіталу / Р.С. Чорний // Вісник національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. – 2008. – № 4 (44). – С. 496-500.

⁷⁷ Шульга Ж.О. Людський і соціальний капітал як результат і потреба розвитку сучасної економічної системи / Ж.О. Шульга // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу демократія. Економіка праці, соціальна економіка, політика. – 2008. – С. 159-162.

При вивченні економічної цінності освіти і кваліфікації у вітчизняній економічній літературі можуть бути виділено два періоди. До початку 1990-х рр. проблематика досліджень радянських економістів ґрунтувалася на марксистській методології, в рамках якої не приділялося належної уваги категорії «людський капітал», а система освіти трактувалась як невиробнича сфера. Зусилля таких економістів, як Г.С. Гойло, Е.А. Громова, Р.І. Капелюшнікова, І.М. Осадчої були направлені на критику методології дослідження освіти в рамках теорії людського капіталу, що засуджувалася за надмірну абстракцію у зв'язку з використанням економіко-математичних моделей і економетричних способів їх тестування.

Науковий напрям досліджень у економічній думці щодо концепції людського капіталу перебуває на стадії, характерним для якої є отримані наукові результати, що отримали широке визнання світової науково-економічної думки.

В даний час у економічній літературі людський капітал визнається самостійним фактором соціально-економічного розвитку, активно розробляється і сама концепція людського капіталу, зокрема, зусиллями Л.Б. Бреслава, Ю. Васильчика, Е. Вільховенко, А.І. Добриніна, С.А. Дятлова, Б.А. Корнійчука, С. Курганського, В. Коннова, Б.С. Лісовіка, Л. Поліщук, Е.Д. Циренової і інших.

Не дивлячись на інтенсивні наукові дослідження проблеми формування людського капіталу і механізму його реалізації на рівні підприємства, ряд важливих аспектів даної комплексної проблематики, зокрема питання оцінки та бухгалтерського відображення людського капіталу, вимагають подальшого наукового обґрунтування із залученням концепцій, розроблених в економічній теорії.

Завдання – дослідити еволюцію концептуальних поглядів представниками різних теоретичних шкіл вітчизняної і зарубіжної економічної науки на сутність людського капіталу у взаємозв'язку із становленням і розвитком економічної думки.

Теорія людського капіталу виникла в розвитку економічної науки і пов'язана з розвитком концепції капіталу. Під час зародження капіталістичних відносин у працях класиків політичної економії щодо визначення сутності поняття “капітал” зустрічаються намагання віднести до його складу саму людину або її здібності.

Ще в античному світі людей за їх здібностями класифікували за різними видами праці. Так, зокрема, Арістотель стверджував, що творчі властивості людини – це результат певних умов її життя, виховання і навчання.

В епоху феодалізму доходи поміщиків залежали від кількості і якості, стану здоров'я, кваліфікаційної підготовки, організації і стимулювання праці кріпаків.

Сутність здібностей людини намагались пояснити меркантилісти (Т. Ман, А. Монкретьєн, Г. Скарuffі), які при дослідженні причин багатства використовували поняття капіталу, прирівнюючи його до майна, грошей, що на той час виступали “основним майном”, що створює нові гроші.

Науковий аналіз людини як носія продуктивних здібностей, ефективності їх формування і використання, початкові передумови оцінки здібностей людини як особливого капіталу представлені в працях класиків економічної науки В. Петті, Г.Б. Маблі, А. Сміта, Д. Рікардо, К. Маркса.

В XVII ст. засновник англійської класичної політекономії Вільям Петті (1623-1687 pp.) у праці “Політична арифметика” (1676 p.) вперше висловив ідею про те, що люди з їх виробничими здібностями є національним багатством країни, та спробував оцінити вартість продуктивних властивостей людини. Петті В відмічав: “Вбачається розумним щоб те, що ми називаємо багатством, майном або запасом країни і що є результатом попередньої або минулої праці, не вважалось б чимось відмінним від живих діючих сил, а оцінювалось б однаково”⁷⁸.

Габріель Банно де Маблі (1709-1785 pp.) стверджував, що природа “дала всім людям однакові органи, однакові потреби, однаковий розум. Ця рівність могла бути хіба в уяві, бо насправді все виглядає зовсім інакше. Насправді люди наділені не однаковими талантами, здібностями”⁷⁹.

Принципові ідеї залежності доходів працівника, підприємства, суспільства від знань, навичок і природних здібностей людей були закладені фундатором сучасної економічної теорії Адамом Смітом (1723-1790 pp.). Вчений поділяв капітал на основний (машини, знаряддя праці, промислові й торговельні будівлі, склади, капіталізована цінність, набуті корисні здібності усіх мешканців або членів суспільства) та оборотний.

“Для набуття цих талантів необхідні досить значні витрати на утримання того, хто намагається набути їх, протягом усього часу його виховання, навчання і подальшої освіти. Всі ці витрати складають постійний капітал. Якщо ці дарування складають частину його особистого багатства, то вони в той же час складають і частину багатства цілого суспільства, до якого він належить”⁸⁰.

⁷⁸ Петті У. Экономические и статистические работы [пер. с англ. в 2 томах] / У. Петті. – М., 1940. – 324 с. – С. 82.

⁷⁹ Утопический социализм: Хрестоматія [общ. ред. А.И.Володина]. – М., 1982. – 512 с. – С. 141.

⁸⁰ Смит А. Исследования о богатстве народов [пер. П.А. Бибилова] / Адам Смит. – Типография. М.Г. Волчанинова, 1895. – 250 с. – С. 239.

“Віднесення А. Смітом людського капіталу до основного, – відмічає С.М. Деньга, – правомірно впливає з того, що капітал у нього – це виготовлені матеріальні ресурси, а здібності робітників до праці також “виготовлені” за допомогою використання матеріальних ресурсів”⁸¹.

У праці “Дослідження про природу і причини багатства народів” (1776 р.), у розділі “Про заробітну плату та прибуток при різних застосуваннях праці й капіталу”, А. Сміт уперше розглянув людину з позиції капіталізації її праці: “Людина, яка завдяки витратам великої праці й тривалого часу вивчила будь-яку з тих професій, що потребує надзвичайної спритності й майстерності, може бути порівняна з такою ж дорогою машиною. Слід очікувати, що праця, якій вона навчається, відшкодовує їй понад звичайну заробітну плату за просту працю всі витрати на навчання, але з прибутком на капітал, не менше, ніж сума витрат”⁸².

Формування робочої сили як елементу основного капіталу, тобто “підвищення спритності і уміння працівника” вимагає додаткових витрат праці, часу і ін. витрат, тобто “дійсних витрат, також зміст їх власника протягом часу його виховання, навчання або учнівства”⁸³. Тобто, А. Сміт витрати на освіту, навчання людини розглядав як капіталовкладення в її майбутнє, аналогічні внескам у майновий капітал.

Також А. Сміт зазначав, що покращення навичок працівників є основним джерелом економічного прогресу. “Зростання продуктивності корисної праці залежить, передусім, від підвищення вправності та вміння працівника, а потім від покращення машин та інструментів, за допомогою яких він працює”⁸⁴.

Отже, А. Сміт уперше цілком обґрунтовано визначав людину на виробництві як носія капіталу, тобто розглядав людину носієм вартості.

Ідеї А. Сміта про знання як про основний капітал випереджало його час і виступили передумовою абсолютно нової концепції, покладеної в основу подальших досліджень.

Клод Анрі де Ревуар Сен-Сімон (1760-1825 рр.) визнавав дві основні рушійні сили розвитку суспільства: прогрес людського знання і розвиток економіки⁸⁵.

⁸¹ Деньга С.М. Екаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу / С.М. Деньга – Ч.2. – Категорії та методологія оцінювання. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 301 с. – С. 16.

⁸² Столярова И.А. Антология экономической классики / И.А. Столярова. В 2-х томах. Т.2. – М.: “ЭКОНОВ”, 1993. – 486 с. – С. 66.

⁸³ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. - М.: Наука, 1980. – 322 с. – С. 208.

⁸⁴ Там же, с. 490.

⁸⁵ Туган-Барановский М.И. К лучшему будущему / М.И. Туган-Барановский. – М., 1996. – 524 с. – С. 119.

Під капіталом представник англійської класичної політекономії Давид Рікардо (1772 – 1823 рр.) розумів ту частину багатства країни, що використовується у виробництві, та складається з їжі, одягу, інструментів, машин та іншого, необхідного, щоб праця могла виконати свою дію. Д. Рікардо в праці “Основи політичної економії і оподаткування” (1817 р.) навів формулу вартості капіталу, що залежить від кількості та якості праці: “Кількість капіталу може зростати одночасно з підвищенням його вартості. Кількість капіталу може збільшуватися, але вартість його залишається без змін чи навіть фактично зменшується”. Теорія ренти Д. Рікардо (вартість сільськогосподарської продукції визначається витратами праці на гірших ділянках землі) сприяла появі теорії граничної корисності⁸⁶. Тобто зростання кількості основного капіталу дедалі більше залежить від якості праці, властивості якої можуть бути розцінені як людський капітал, тому що саме він забезпечує зростанням основного капіталу.

Рікардо Д. зазначав, що праця, затрачена на виробництво товарів, є субстанцією її вартості, а кількість цієї праці визначає величину вартості: “... Праця є основою будь-якої вартості і ... відносно її кількість визначає майже виключно вартість товарів”⁸⁷.

За словами Джона Стюарта Мілля (1773-1836 рр.), “Людина... не є капіталом. Людина є метою, заради якої існує багатство. Але її набуті здібності, що виступають засобом і реалізуються лише через працю, на всіх підставах можна віднести до категорії капіталу”⁸⁸.

Для з’ясування джерел багатства Дж. С. Мілля розглянув, насамперед, процес виробництва і його закони. На його думку, виробництво має два елементи: працю (фізичну та розумову) і придатні для неї предмети природи.

Розглядаючи різні види праці людини та їх елементи Дж. С. Мілля особливо високо оцінив значення теоретичної праці вченого, результати якої потрібно трактувати з національних позицій. “З національної або загальної точки зору, праця вченого або мислителя, – стверджував Дж. С. Мілля, – який займається абстрактними дослідженнями, становить частину виробництва в такому ж конкретному сенсі, як праця людини, що створює

⁸⁶ Столярова И.А. Антология экономической классики / И.А. Столярова. В 2-х томах. Т.2. – М.: “ЭКОНОМ”, 1993. – 486 с. – С. 449.

⁸⁷ Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков. В 5 т. / [сопред. редкол. Г.Г. Фетисов, А.Г. Худокормов]. Т. 1 От зари цивилизации до капитализма / Отв. ред. Г.Г. Фетисов. – М.: Мысль, 2004. – 718 с. – С. 423.

⁸⁸ Mill J. Principles of Political Economy / J. Mill. – L., 1920. – P. 47.

практичні винаходи, тому що багато практичних винаходів були прямим наслідком теоретичних відкриттів, і кожне розширення знань про силу природи було корисним для праці”⁸⁹.

Економіст визнавав участь праці у створенні цінності, проте праця, – на думку Дж.С. Мілля, – виступала лише одним з елементів творчого процесу.

Дж. С. Мілля намагався встановити місце знань і здібностей у підвищенні продуктивності праці, а також набутті моральних якостей.

Продуктивна праця, за словами Дж. С. Мілля, утворює “багатство” і “становить суть ідеї багатства, здатного до накопичення”. Економіст зазначає, що багатство складається із знарядь, машин і кваліфікації робочої сили, тобто з того, що сьогодні називають матеріальним і людським капіталом. Хоча вирішальне значення має “постійність”, а не “матеріальність”, Дж. С. Мілля визначає продуктивну працю як таку, що створює “матеріальні блага”. Проте праця, затрачена на отримання кваліфікації, також повинна вважатися продуктивною.

В економічній концепції Жана Шарль Леонара Сімонд де Сісмонді (1773-1842 рр.) провідне місце займає теорія трудової вартості. Вирішуючи проблему величини вартості, С. де Сісмонді зводив її до необхідного робочого часу, затраченого при середніх умовах.

“Праця є єдиним джерелом багатства”⁹⁰, – стверджував Ж.Ш. Л. Сімонд де Сісмонді. Гроші, дослідник трактував як продукт розвитку товарних відносин, що мають внутрішню вартість, визначену працею. Дослідник зробив крок у трактуванні прибутку, також вимагав чіткого розмежування понять “капіталу” і “доходу”. Учений вважав прибуток результатом продуктивності капіталу.

Визнавав здібності людини капіталом Джон Рамсей Мак-Куллох (1789-1864 рр.). Економіст проводив аналогію між загальноприйнятим і людським капіталом, відмічаючи, що інвестиції в людину повинні мати темп обороту, що узгоджується з темпом обороту інших інвестицій, плюс нормальний темп обороту, визначений ринковою процентною ставкою протягом можливого життя індивідуума.

Фрідріх Ліст (1789-1846 рр.) до капіталу, крім матеріального багатства, відносив природні та набуті здібності людей.

⁸⁹ Милль Дж. С. Основания политической экономии с некоторыми из их применений к общественной философии [второе полное издание в двух томах] / Джон Стюарт Милль: [перевод Н. Г. Чернышевского]. – СПб., 1874. – 453 с. – С. 11.

⁹⁰ Сисмонди С. де. Новые начала политической экономии, или О богатстве в его отношении к народонаселению [пер. с франц. в 2 т.] / С. де Сисмонди. – М., 1937. – 396 с. – С. 149.

Істотне уточнення в трудову теорію вартості вніс Вільям Томпсон (1785-1833 рр.), який всі види складної праці звів до суспільно необхідної простої праці. Також відмічав, що в основу вартості покладено не просто робочий час, але й суспільно необхідний робочий час.

Генріх фон Тюнен (1783-1850 рр.) відмічав про небажання окремих економістів оцінювати здібності та знання людини в грошовій формі та припускав, що соціальні інститути повинні витрати, які збільшують продуктивність праці, розглядати в аналітичній схемі. Капіталізована цінність цих витрат повинна включатися як частина до агрегованого запасу капіталу.

Ці погляди майже дослівно були викладені в праці німецького мислителя-соціаліста і промисловця Ф. Енгельса. При обговоренні того, як процес праці додає цінність об'єкту праці, Ф. Енгельс встановив, що завдання процесу праці може бути або фізичним, або ментальним. Ці дослідження забезпечили створення уявлень про те, що знання додають цінність продукції. У співпраці з К. Марксом Ф. Енгельс визначив напрями розвитку цієї теорії.

У XIX ст. британський економіст Вільям Нассау Сеніор (1790-1864 рр.) у праці "Основні засади політичної економії" (1836 р.) описав роль знань "добровільні зусилля тілесних або розумових здібностей з метою виробництва". Сеніор В.Н. трактував людину як капітал з витратами на утримання, що інвестуються в людину, з очікуванням отримання вигод в майбутньому. Дослідник стверджував, що існує незначна різниця між ідеями про цінність раба і вільної людини. Принципова різниця полягає у тому, що вільна людина продає себе на певний період часу і лише в певному відношенні, тоді як раб продається на все його життя.

Також В.Н. Сеніор відмічав, що продуктивність праці частково залежить від матеріальних, інтелектуальних і моральних здібностей працівника, від його старань, майстерності, сили тіла і розуму.

Сеніор В.Н. також вважав, що поділ знань допомагає людям фокусуватися на особливих завданнях і підвищувати свої спеціальні навички. Для роботи підприємств епохи промислової революції було потрібно два види знань: спеціальні знання робітників та загальні знання власників підприємств і керівників, які забезпечували розвиток процесу в потрібному напрямі.

Карл Родбертус (1805-1875 рр.), що був прихильником трудової теорії вартості, як і Ж.Ш.Л. Сімон де Сімонді визначав працю єдиним джерелом багатства: "всі економічні блага варті праці і тільки праці"⁹¹.

⁹¹ Rodbertus K. Zur Erkenntniss unserer staatswissenschaftlichen Zustände / K. Rodbertus. – B., 1842. – S. 7.

Вільгельм Георг Фрідріх Рошер (1817-1894 рр.) у праці “Основи народного господарства” відмічав про три фактори виробництва, а вартість товару розглядав з позицій корисності. Дослідник відмічав про “неречові капітали”, зараховуючи до них професійні навички. Отже, капіталом виступали і робітники, які мають кваліфікацію.

Таким чином, класична школа політичної економії вперше на науковій основі досліджувала не лише майнові фактори виробництва, але місце і роль у відтворювальному процесі людини з виділенням наступних принципів:

- здібність людини до продуктивної праці визначається її професією і працьовитістю та відіграє провідну роль в економіці країни, виступають частиною багатства всього суспільства;

- продуктивність праці залежить від професійної підготовки, здоров’я і етичного виховання людини, що, в свою чергу, вимагають здійснення витрат, що і утворюють вартість творчих сил людини;

- заробітна плата залежить від здатності працівників і визначається кількістю і вартістю праці;

- здібності людини проводяться в процесі споживання життєвих благ і засобів.

Вперше в історії розвитку політичної економії капітал як суспільні відносини, самозростаючу цінність, засіб експлуатації найманої праці розглянув К. Маркс (1818-1883 рр.).

У “Капіталі” (перший том – 1867 р., другий том – 1885 р., третій том – 1894 р.) К. Маркс пише про “корисну працю” витрачену протягом року. “Всі товари існують лише як наслідок того, що суспільна праця була використана в багатоаспектній розгалуженій системі різних видів корисної праці. Лише тому в їх загальній вартості, вартість засобів виробництва, витрачених на їх виробництво, збереглась, з’явившись в новій натуральній вартості”⁹².

К. Марксу належить першість в трактуванні перетворення здібностей людини в особливу форму капіталу. Проте відмічав, що в умовах капіталізму “... робоча сила в руках робочого є товаром, а не капіталом..., як капітал вона функціонує після продажу, в руках капіталіста під час процесу виробництва”⁹³.

На відміну від А. Сміта, який порівнював здібності працівника з ефектом високопродуктивної машини, К. Маркс при характеристиці робочої сили підійшов безпосередньо до поняття людського капіталу. Вчений писав:

⁹² Маркс К. Капитал: Т. 2-й. / К. Маркс. – Перевод И.И. Степанова-Скворцова. – Л.: 2-я типография “Печатный двор”, 1952. – 376 с. – С. 131.

⁹³ Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Т.1. Книга 1. Процесс производства капитала / Карл Маркс. – М.: ОАО «ЦСЭ», 2001. – С. 428.

“Під робочою силою, або здатністю до праці, ми розуміємо сукупність фізичних і духовних здібностей, які має організм, жива особа людини, і які вона використовує щоразу, коли виробляє якісь споживчі вартості”⁹⁴.

Сучасне поняття людського капіталу істотно об’єднує марксове поняття головної властивості робочої сили – створювати додану вартість. Цю властивість покладено в основу розгляду людського капіталу як джерела збільшення доходів підприємства (мікрорівень) і ВВП (макрорівень), а отже – як умови підвищення заробітної плати працівників.

Маркс К. підкреслював, що працівник є основною продуктивною силою суспільства. Така постановка питання мала ідеологічне навантаження та була направлена проти теорій походження доходів (прибутки з капіталу, заробітна плата – з праці, рента – із землі), на обґрунтування тези про працю як єдине джерело доданої вартості, а отже і прибутки, про експлуатацію робітників як привласнення результатів їх праці, про ліквідацію експлуатації людини людиною як історичну місію пролетаріату.

Проте К. Маркс стверджував, що найбільш рухомим і революційним компонентом продуктивних сил є знаряддя праці. Саме завдяки цьому праця із застосуванням нової техніки починає створювати вартість. Вся концепція щодо утворення доданої вартості К. Маркса заснована на фактичному визнанні того факту, що вона виникає внаслідок удосконалення матеріально-речових факторів виробництва, а теорія диференційної ренти виглядає як відхилення від трудової теорії вартості й визнання доходуутворюючої ролі землі⁹⁵.

К. Маркс, розвиваючи теорію трудової вартості економічних благ, що базувалась на концепціях А. Сміта і Д. Рікардо, був більш схильним відносити “набуті і корисні здібності” працівника не до виробничого капіталу, а до характеристик робочої сили і праці, розрізняючи “просту” і “складну” працю.

Автори трудової теорії вартості – А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс, – послідовно розвивали її концептуальні положення, вводили не тільки основне поняття “людини економіки”, а й трансформували його у поняття “людини працюючої”, що суттєво наближає його до сучасної категорії “людський капітал”.

Отже економісти відмічали, що навички і здібності людей можуть бути накопиченим запасом. Зокрема, К. Маркс вказував, що з погляду безпосереднього процесу виробництва розвиток людських здібностей можна розглядати як виробництво основного капіталу, причому цим основним капіталом є сама людина.

⁹⁴ Маркс К. Сочинения. Т. 23. / К. Маркс, Ф. Энгельс – К., Госполитиздательство УРСР, 1963. – 165 с. – С. 67.

⁹⁵ Медведев В.А. Перед вызовами постиндустриализма: Взгляд на прошлое, настоящее и будущее экономики России / Вадим Андреевич Медведев. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 440 с. – С. 202-203.

Трудова теорія вартості К. Маркса вплинула на розвиток економічної теорії та мала вагоме значення для розуміння ролі людини як учасника трудового процесу.

Визнаючи працю як єдину субстанцію абсолютної вартості, Михайло Іванович Туган-Барановський (1865-1919 рр.) фактично стверджував, що товар є винятковим творінням праці. Вчений визнає, що з суто технічного погляду людина, на відміну від інших, представляє механічну силу. З погляду економіста, який вивчає економічні явища як проблему людського інтересу, М.І. Туган-Барановський вважає, що праця людини не може бути поставлена в один ряд з нелюдськими факторами, тому що витрати праці людини рівнозначні витратам особистості. З цієї причини вчений визнає продуктивною лише працю людини.

Туган-Барановський М.І. приходять до висновку, що лише праця людини виробляє багатства. Ця концепція трудової вартості, як вважав дослідник, докорінно відрізняється від інших концепцій цінності тим, що вона символізує не суб'єкт діяльності людини, а саму людину.

Подальший розвиток моделі економічної поведінки людини був здійснений в рамках неокласичного напрямку економічної теорії, де була зроблена спроба наблизити її до властивостей людини, досліджувати діяльність реально діючого, а не видуманого суб'єкта.

Появі та розвитку альтернативних концепцій людського капіталу сприяли праці відомого американського економіста першої половини ХХ ст. Ірвінга Фішера, зокрема його теорії “всеосяжного капіталу”. Ця теорія виникла у період тотального панування в духовному житті американського суспільства ідей прагматизму: істиною в світі є лише те, що відповідає практичним завданням життя, діяльність людей повинна бути спрямована на досягнення практичного результату і життєвого успіху.

Фішер І., відкинувши теорію трьох факторів виробництва, стверджував, що капіталом є все, що здатне протягом певного часу приносити дохід. На його думку, людина, як і інші корисні матеріальні об'єкти, входить до складу капіталу. “Вона (людина) така ж матеріальна, як матеріальні кінь чи бик. Людина може належати іншій особі (у разі рабства) або ж самій собі. І в тому, і в іншому випадках вона корисна своєму власнику”⁹⁶.

На думку науковця, капіталом є будь-який запас благ, що може накопичуватися, продуктивно використовуватися не одноразово, а протягом досить тривалого часу і давати прибуток. Зокрема, до

⁹⁶ Fisher I. The Nature of Capital and Income / I. Fisher. – L., 1927. – P.5.

структурних елементів цього поняття І. Фішер відносить не лише знання та вміння людей, а й здібності до праці, психологічні особливості, суспільні, культурні якості людини⁹⁷.

Ідея визначення людського капіталу на основі ознаки отримання доходів належить І. Фішеру, який запропонував вважати капіталом все, що відповідає такому критерію: генерація потоку доходів у продовж певного часу, при цьому будь-який дохід є різновидом капіталу.

Таким чином, теорія капіталу І. Фішера стала основою виникнення і розвитку концепцій розвитку людини, а економічна думка в процесі еволюції підійшла до введення в науковий обіг і обґрунтування поняття “людський капітал”.

Людину, зайняту у виробництві Г.Д. Маклеод розглядав як фіксований капітал. На противагу цій думці Леон Вальрас (1834-1910 р.) включав всі здібності людини до складу капіталу, вартість яких визначається як і інших капітальних товарів.

Спростувати теорію трудової вартості К. Маркса намагались представники австрійської школи (Є. фон Бем-Баверк, К. Менгер, Ф. фон Візер), які в своїх дослідженнях виходили не з витрат праці, а з теорії корисності. Єдиною основою відносин обміну вони вважали споживчу вартість та визнавали її величиною граничної корисності.

Підставою для подальших досліджень у розробці теорії людського капіталу в працях представників економічної думки: Л. Вальраса, Ф. Ліста, Дж.С. Мілля, Ж.Б. Сейя, В.Н. Сеніора, Г. фон Тюнена, І. Фішера, сприяли структурні зміни в сукупній робочій силі, інтерес до факторів економічного зростання, розвиток науково-технічного прогресу.

В альтернативних теоріях, як і в традиційних, немає одностайності у питаннях визначення сутності поняття “людський капітал”. В людському капіталі С. Фішер, Р. Дорнбуш, К. Шмалензі вбачають природні здібності та талант людини, а потім уже її освіту і набуту кваліфікацію⁹⁸. Професор Массачусетського технологічного інституту Л. Туроу включає до людського капіталу “виробничі здібності, обдарування і знання” людини, а також таку специфічну характеристику, як “повага до політичної і соціальної стабільності”⁹⁹. Професор Принстонського університету Ф. Махлуп відносить до людського капіталу будь-які “удосконалення, що збільшують фізичні або розумові здібності людини”¹⁰⁰.

⁹⁷ Fisher I. The Nature of Capital and Income / I. Fisher. – L., 1927. – P.5.

⁹⁸ Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, К. Шмалензи. / Г.Г. Сапов (общ. ред. и предисл.), Е.Е. Балашова (пер.). – М. : Дело Лтд, 1995. – 864 с. – С. 303.

⁹⁹ Thurow L. Investment in Learning. / L. Thurow. – San Francisco. – 1978. – P. 15.

¹⁰⁰ Machlup F. The Economics of Informations and Humen Capital. / F. Machlup. – Princeton. – 1984. – P. 419.

Аналогії з капіталізацією матеріальних активів дозволяли подолати недовіру до незвичного поняття «людський капітал». І. Бен-Порет писав, що людський капітал можна розглядати як особливу “фонд, функції якої – виробництво трудових послуг в загальноприйнятих одиницях вимірювання і який в цій своїй якості аналогічний злістю машині як представниці речовинного капіталу”¹⁰¹.

Проте, людські здібності як капітальне благо відрізняється від фізичних властивостей машин. “Аналогії між людським капіталом і фізичним цікаві, – відмічає Л. Туроу. – проте, людський капітал не можна аналізувати як і фізичний капітал”¹⁰². Ф. Махлуп пропонує розрізняти первинні і удосконалені здібності. “... Неудосконалена праця, – пише економіст, – потрібно відрізняти від удосконаленої, що стає більш продуктивною завдяки вкладенням, які збільшують фізичну і розумову здатність людини. Подібні удосконалення утворюють людський капітал”¹⁰³. Надалі західні учені обговорювали склад і структуру людських здібностей, що вигідно капіталізувати, визначали послідовність і віддачу інвестицій в людський капітал.

Спробу синтезувати ідеї щодо місця людини в економіці зробив Альфред Маршалл (1842-1924 рр.).

Засновник неокласичного напрямку Кембріджської школи теоретичних основ економіки А. Маршалл відзначив: “З розвитком цивілізації відносна важливість розумової і фізичної праці змінювалась. З кожним роком розумова праця стає все більш важливою, а фізична – все менш важливою”⁹⁴. Іншими словами, механізація підсилює залежність від розумової праці. Пізніше А. Маршалл висловив наступну пропозицію: “Вже відмічено, що важливість майстерності і інтелекту, необхідних для управління і використання сліпих сил природи, зростає... Дійсно, загальна повна освіта разом з тренінгами стають з кожним роком все більш необхідними для працюючої частини населення. Навряд чи знайдеться така робота, для якої не буде потрібно деяке розумове зусилля”⁹⁴.

Англійський економіст А. Маршалл трактував сутність терміну “капітал” на макро- (як сукупність засобів виробництва, що забезпечена ресурсами праці та землі) та мікрорівні (як частина багатства власника, що може бути використана ним для отримання доходу).

¹⁰¹ Добрынин А.Н., Дятлов С.А. Человеческий капитал в транзитивной экономике: формирование, оценка, эффективность использования. - СПб.: «Наука», 1999. - 309 с.

¹⁰² Tnurow L. Inwestment in Human Capital. - Belmont, 1970. – С.121.

¹⁰³ Machlup F. The Economics of information and Human Capital / F. Machlup // Princeton, 1984. – С. 419.

У праці “Економіка промисловості” (1889 р.) А. Маршалл відзначив довготривалу природу інвестицій у людський капітал і роль людини в цьому процесі.

“Виробництво багатства, – відзначив А. Маршалл, – це лише засіб підтримки життя людини, задоволення її потреб і розвитку її сил – фізичних, розумових, але сама людина – головний засіб виробництва цього багатства, і саме вона є кінцевою метою цього багатства...”¹⁰⁴. Дослідник визнавав, що мотиви, які спонукають людину накопичувати людський капітал у вигляді інвестицій в освіту, подібні тих, що визначають накопичення матеріального капіталу. Отже, інвестиції в накопичення людських здібностей можна визнати особливою формою капіталу, значення якої зростає з ускладненням технології виробництва, інформатизації і інтелектуалізації праці.

Засновник руху наукових методів управління, американець Фредерік Уїнслоу Тейлор на початку ХХ ст. (1895 р.) відстоював позицію, що система наукового управління функціонує за умови, що працівники мають високу кваліфікацію і добре освічені. Тейлор Ф.У. вважав, що для вирішення конкретного завдання потрібні загальноосвітні та спеціальні знання, які впливають на виконанням покладених на працівника функцій. Компанії, які приймають наукові методи управління, – відмічав Ф.У. Тейлор, – зможуть взаємодіяти з більш кваліфікованими і досвідченими працівниками, оскільки останні вважатимуть, що такі компанії здатні краще винагороджувати за використання їх навичок і знань. Друкер П. в 1999 р. відмітив: “Тейлор був першим, хто застосував знання до роботи”. Він показав, що це були знання, які робили продуктивнішими людей, а не тільки фізичну працю саму по собі, критикував тим самим погляди К. Маркса щодо визнання праці джерелом цінності. Робота повинна плануватися, організовуватися і виконуватися; тут це знання, які формують процес управління, що використовує працю для створення цінностей.

Ідеї Ф.У. Тейлора знайшли відображення в праці Т. Харрінгтона (1913 р.), який займався науковими методами управління. Важливу роль організаційних знань визнавав Ліндалл Урвік (1933 р.) і розподілив їх за категоріями: спеціальні (лінійні функції) і основні (повні, штатні). Управління штатом, згідно концепції Л. Урвіка, є функцією управління знаннями.

Англійський економіст Шилд Нікольсон в 1896 р. спробував визначити співвідношення “вартості” населення і речового багатства Англії. Дублін Л. в 1922 р. підрахував, що “капітальна вартість” населення США вп’ятеро перевищувала “матеріальне багатство” цієї країни.

¹⁰⁴ Маршалл А. Принципы экономической науки [пер. с англ.] / А. Маршалл. – М.: Издательская группа “Прогресс”, 1993. – 594 с. – С. 207.

Джон Бейтс Кларк (1847-1938 рр.) виділив фактори виробництва, кожен з яких характеризується специфічною продуктивністю і приносить її власнику дохід, зокрема:

- 1) капітал у грошовій формі – приносить банкіру відсоток;
- 2) капітальні блага (засоби виробництва і земля) – породжують ренту;
- 3) діяльність підприємця – забезпечує отримання підприємницького прибутку;
- 4) праця робітника – гарантує робітнику заробітну плату¹⁰⁵.

На важливість абстрактних знань вказував у своїй праці “Теорія економічного розвитку” (1912 р.) Йозеф Алоїс Шумпетер (1883-1950 рр.), але вважав їх властивими винахідникам або новаторам. Підприємництво, яке вчений асоціював з лідерством, залежить від психологічних якостей і набору знань в абстрактному сенсі. Іншими словами, спосіб використання знань є таким же важливим, як і самі знання.

Перша економетрична модель, що дозволяє визначити за емпіричними даними, подібність інвестицій в освіту (тобто в “інтелектуальний капітал”) звичайним капітальними інвестиціями, була розроблена Дж. Уелшем¹⁰⁶.

Талкотт Парсонс (1959 р.) прийшов до подібних висновків у питаннях соціології знань. Дослідник запропонував розглядати представлення знань як соціальний актив. Той факт, що знання є і соціальний, і економічний актив залишається критично важливим для розуміння того, яким чином функціонують підприємства.

Економіст з Британії Чарльз Баббадж прояснював взаємозв'язки між знаннями і технологіями. У праці “Економіка машинного обладнання і виробництв” Ч. Баббадж розглядав питання про розподіл праці в абсолютно традиційних термінах, запропонованих А. Смітом, а згодом довів, що ті ж принципи застосовуються до розумової праці. Вчений відмічав, що машини і технології – це інструменти, що значно збільшують фізичну або розумову силу людей, проте вимагають участі людини на різних стадіях – при розробці, виконанні операцій або в обох випадках.

Вивчення теоретичних підходів до проблеми визначення сутності людського капіталу різними економічними школами показало наявність можливостей аналізувати людський капітал з різних позицій (рис. 1.9).

¹⁰⁵ Історія економічної думки: Навч. посіб. / [Л.Я. Корнійчук, Н.О. Титаренко та ін.] – К.: Фенікс, 1996. – 416 с. – С. 148-149.

¹⁰⁶ Wolch J.R. Capital Concept Applied to Man/ J.R. Wolch // The Quarterly Journal of Economics. – 1935. – № 2. – Р. 255.

Напрями економічної думки щодо тлумачення терміну "людський капітал"

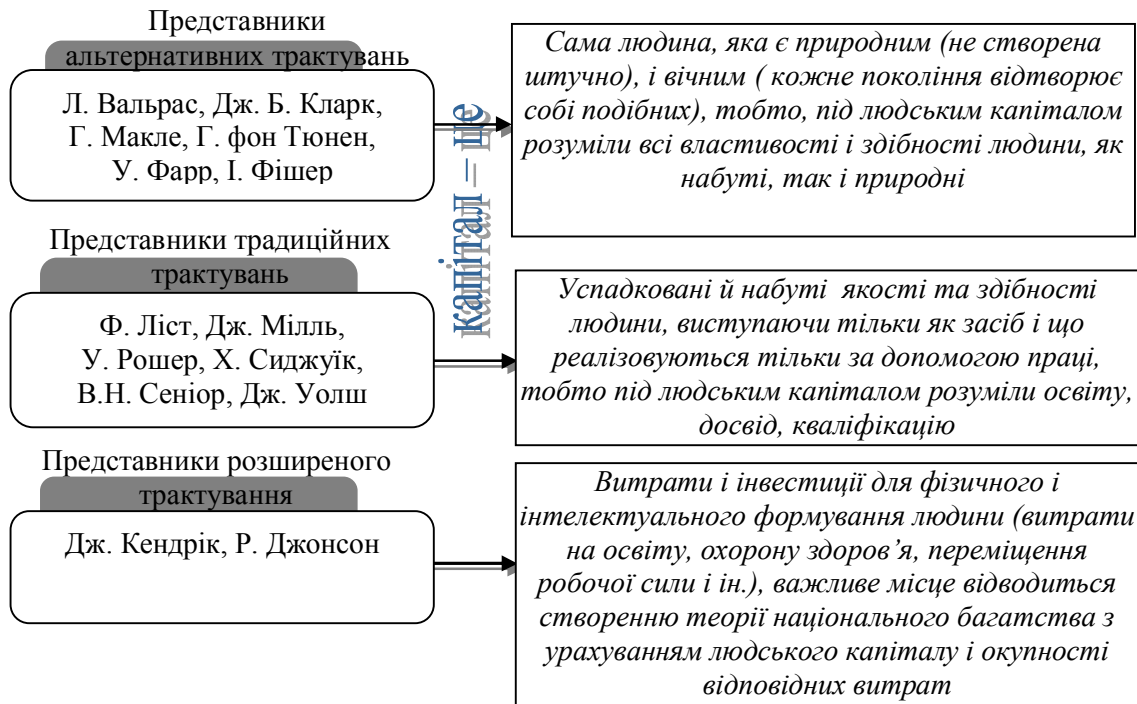


Рис. 1.9. Погляди економістів на сутність людського капіталу

Об'єднавши традиційні і альтернативні трактування та використавши економічний підхід, заснований на принципі раціональної оптимізуючої поведінки індивідів, Г.С. Беккер визначив людський капітал як сукупність природних здібностей і набутих знань, навичок і мотивацій, доцільне використання яких сприяє збільшенню доходу (на рівні індивіда, підприємства або суспільства). Проте самі по собі знання, навички і здібності людським капіталом не є, вони стають ним тоді, коли починають приносити дохід. З цією позицією схожі погляди Т. Шульца, Е. Долана, Дж. Ліндсея і ін.

Друкер П. ще в 50-ті рр. XX ст. обґрунтував суспільне значення та провідну роль працівників знань, головними специфічними властивостями яких є:

1. Працівник знань відрізняється від решти учасників трудового процесу тим, що володіє своїми власними "засобами виробництва" (інтелектом, пам'яттю, знаннями, ініціативою, особистим досвідом), які йому належать. Такі знання називають прихованими, неявними, або тацитними. Власники підприємств змушені шукати шляхи відчуження цих прихованих знань і перетворення їх на явні, зафіксовані і перенесені на носії і документи. Виникає небезпека, що працівник, звільняючись забирає свої невідчужені знання.

2. Працівник знань, незалежно від кваліфікації, є гвинтиком виробничого процесу і може ефективно працювати тільки у складі колективу. Отже, виникає необхідність у створенні технологічного

забезпечення даної категорії працівників засобами зв'язку, комунікації, доступу до джерел інформації, подібного до забезпечення верстатами й інструментами індустріальних працівників.

Для західної економічної науки XIX ст. – початку XX ст. характерним є два основні підходи вчених до взаємозв'язку знань і здібностей до праці людини з капіталом (табл. 1.4).

Таблиця 1.4. Систематизація поглядів економістів на складові капіталу

№ з/п	Економіст	Погляд на складові людського капіталу	Узагальнення
1	2	3	4
Не відносять знання, здібності, навички людини до капіталу			
1	В. Петті	– відмічав, що виробничі здібності людини є національним багатством; – намагався здійснити оцінку вартості продуктивних властивостей людини	<i>Відкидають ідею включення здібностей до праці, знань, навичок людини до капіталу. Проте схильні розглядати їх як джерело національного багатства, основну рушійну силу розвитку суспільства, елемент виробництва</i>
2	Г.Б. де Маблі	відмічав про притаманні людям таланти, здібності	
3	К.А. де Р. Сен-Сімон	визнавав працю єдиним джерелом багатства, а знання людей – основною рушійною силою розвитку суспільства	
4	Дж. С. Мілль	– відносив фізичну і розумову силу до елементів виробництва, творчого процесу; – намагався встановити місце знань і здібностей у підвищенні продуктивності праці та набутті моральних якостей людини	
5	Ж.Ш.Л. Сімонд де Сімонді	визнавав працю єдиним джерелом багатства	
6	В. Томпсон	вважав, що суспільно необхідний робочий час утворює основу вартості	
7	Ф. Енгельс	відмічав, що знання додають цінності об'єкту праці (продукції)	
8	К. Родбертус	визнавав працю єдиним джерелом багатства	
9	К. Маркс	відмічав, що набуті і корисні (фізичні і духовні) здібності до праці використовуються для створення споживчої доданої вартості. Розвиток цих здібностей розглядав як виробництво основного капіталу	

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
10	М.І. Туган-Барановський	визнавав лише працю людини продуктивною (виробляє багатства)	
11	Ф.У. Тейлор	відмічав, що знання роблять людей продуктивнішими	
12	Дж. Б. Кларк	до факторів виробництва відносив працю, яка гарантує працівник заробітну плату	
Відносять знання, здібності, навички людини до капіталу			
1	А. Сміт	– поділяв капітал на оборотний і основний (який в т.ч. включає капіталізовану цінність набутих корисних здібностей людини або суспільства). Тобто розглядав з позиції капіталізації її праці; – розглядав людину носієм вартості	<i>Відносять корисні природні і набуті здібності до праці, знання, професійні навички, кваліфікація людини (працівника) до капіталу, вважаючи їх носієм вартості, інвестиції в які призведуть до отримання вигод у майбутньому</i>
2	Д. Рікардо	вважав, що кількість і якість праці є складовими вартості капіталу	
3	Дж. Р. Мак-Куллох	проводив аналогію між загально-прийнятим і людським капіталом	
4	Ф. Ліст	відносив природні і набуті здібності людей до капіталу	
5	Г. фон Тюнен	відмічав, що капіталізована цінність витрат на розвиток здібностей і отримання знань людини повинні бути включені до складу агрегованого капіталу	
6	В.Н. Сеніор	– трактував людину як капітал з витратами на утримання, що інвестуються з очікуванням отримання вигод у майбутньому; – відмічав про залежність між продуктивністю праці і матеріальними, інтелектуальними і моральними якостями людини	
7	В. Рошер	відмічав, що капіталом (“неречовий”) є професійні навички, кваліфікація працівника	
8	І. Фішер	відносив знання, вміння, здібності до праці людини до складу капіталу	
9	Г.Д. Маклеод	зайняту в виробництві людину розглядав як фіксований капітал	
10	Л. Вальрас	включав всі здібності людини до складу капіталу	
11	А. Маршалл	відмічав, що капітал включає і знання людини	

Аналіз літературних джерел показує, що основи наукового аналізу продуктивних здібностей людини в їх впливі на соціально-економічне благополуччя були встановлені працями класиків політичної економії (В. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо). Розвиток теорії людського капіталу тісно пов'язаний з розробкою трудової теорії вартості, основи якої були закладені В.Петті, який вперше вказав на те, що багатство країни є результатом минулої праці, висунувши тим самим працю людини на перший план. Адам Сміт виділяючи як один з основних факторів економічного розвитку підвищення продуктивності праці, пов'язував її з кваліфікацією і винахідливістю працівників. Сміт А. заклав наріжні принципи, на яких базується сучасна теорія людського капіталу:

- 1) творчі сили людини відіграють найважливішу роль в економіці,
- 2) на продуктивність праці впливає якість трудових сил,
- 3) придбані в результаті навчання здатності є капіталом, втіленим в особі працівника.

В особливому значенні застосовується поняття капітал по відношенню до робочої сили в творах К. Маркса. Маркс підкреслював, що з погляду безпосереднього процесу виробництва розвиток здібностей людини “можна розглядати як виробництво основного капіталу, причому цим основним капіталом є сама людина”.

Проте підставою системи Маркса виступила ідея про те, що робоча сила є надбання працюючих, яка стає капіталом лише в руках його покупця, тобто капіталіста. “Ми повинні проводити наступну відмінність: робоча сила в руках робітника є товаром, а не капіталом. Як капітал вона функціонує тільки після продажу, в руках капіталіста, під час самого процесу виробництва”. Безперечною заслугою К. Маркса є те, що він визначив особливості специфічного товару “робочої сили”, який створює вартість більшу, ніж її власна. К.Маркс визначав капітал як суспільне відношення, пов'язане з експлуатацією класу найманих працівників, тому, слідуючи його логіці, визнання продуктивних здібностей людини як людського капіталу означало б, що люди, що мають свій в розпорядженні кваліфікацію, є капіталістами.

Із збільшенням ролі науково-технічного прогресу в економічному зростанні змінилося відношення західних економістів-класиків до проблем відтворення робочої сили. Увага вчених була сфокусована на проблемах створення якісно нової робочої сили, тоді як раніше основними були проблеми використання даної робочої сили. Структурні зміни в економіці сучасного капіталізму послужили об'єктивною основою, на якій виникла сучасна концепція людського капіталу.

В кінці XIX і в першій третині XX ст. трактування здібностей людини як особливого фактора виробництва починає привертати до себе увагу представників неокласичного напрямку, включаючи І. Фішера, Дж.Б. Кларка, А. Маршалл і Дж. Уолша. А.Маршалл визначає людину як головну причину і мету багатства, концентруючи при цьому увагу на якісних характеристиках населення (освіта, стан здоров'я, тривалість життя і ін.).

Одним з перших, хто знов звернувся до даної теорії в XX ст., був співробітник Гарвардського університету Дж. Уолш, який здійснив розрахунки впливу професійної освіти на рівень національного доходу в США. При цьому вперше використовувалися такі поняття, як “альтернативні витрати виробництва” і “перевага благ в часі”, що широко застосовуються в інструментарії сучасної теорії людського капіталу.

Виділення концепції людського капіталу в самостійний напрям економічної науки відбулося в кінці 1950-х – поч. 1960-х рр. в результаті спостережень за тенденціями довгострокового розвитку економіки США. В цей період розвиток економіки характеризувався підвищенням темпів науково-технічного прогресу і посиленням ролі людського фактора у виробництві.

Досліджуючи проблеми накопичення та розвитку людського капіталу, Г. Боуен вказував, що він складається з набутих знань, навичок, мотивації й енергії, якими наділена людина і які можуть використовуватися впродовж певного часу з метою виробництва товарів та послуг¹⁰⁷.

Оформлення концепції людського капіталу в самостійний напрям економічної думки відбулося завдяки працям економістів “школи Чикаго” – Г. Беккера, Т. Шульца, Л. Туроу, Дж. Мінцера. “Школа Чикаго” перенесла методологічні принципи неокласичної школи на новий об’єкт аналізу – людину і її поведінку. Ці принципи в їх систематизованому вигляді такі: 1) економічна система представляється як збалансована, має механізм автоматичного саморегулювання; 2) якнайкращий метод регулювання – це стихійний механізм досконалого ринку, тобто ринку на якому як господарюючі суб’єкти виступають раціональні особи, що максимізували прибуток; 3) атомістичний підхід до економіки, який полягає в розгляді народного господарства як механічної суми індивідуумів, ніж визначається мікроекономічний по своїй суті характер неокласики; 4) постулювало первинності сфери виробництва по відношенню до інших сфер (обмін, розподіл, споживання).

¹⁰⁷ Bowen H.R. Investment in Human Capital and Economic Growth: Perspectives on Economic Growth / H.R. Bowen. – N.Y., 1968. – P. 26.

Центральна методологічна установка “школи Чикаго” людського капіталу – пояснювати економічні процеси на основі принципу максимізуючої поведінки індивідумів – перенесена на різні сфери позаринкової діяльності людини. Концепція “школи Чикаго” припускає, що інвестиції в освіту, охорону здоров’я, міграцію і інші види діяльності проводяться на раціональній основі – заради отримання великих доходів в майбутньому.

У 1960 році в “*Journal of Political Economy*” була опублікована стаття Т. Шульца “Освіта як джерело формування капіталу”¹⁰⁸, а в 1961 році – “Інвестиції в людський капітал”¹⁰⁹. Дослідник вказував “Всі здібності людини є або природними, або набутими. Кожна людина народжується з індивідуальним комплексом генів, що визначає її природні здібності. Набуті людиною цінні якості, що можуть бути посилені відповідними інвестиціями, ми називаємо людським капіталом”¹¹⁰.

Формування та розвиток людського капіталу Т.В. Шульц вбачав у розвитку здібностей і знань, що надаються шкільною освітою, навчанням на робочому місці, у зміцненні здоров’я та зростаючому запасі економічної інформації.

Задовго до цього, російський економіст С.Г. Струмлінін на прикладі економіки СРСР показав, що витрати на освіту носять інвестиційний характер і що вкладення державних коштів в освітню підготовку є вигідним їх застосуванням.

За новаторські дослідження, присвячені проблемам економічного зростання країн, що розвивалися, та відкриття того, що інвестиції в освіту (в один із основних елементів людського капіталу) виступають вирішальним фактором суспільного прогресу, Т.В. Шульцу та А. Льюїсу у 1979 р. було присуджено Нобелівську премію з економіки¹¹¹.

Теорія людського капіталу набула бурхливого розвитку та загальне наукове визнання в другій половині ХХ ст. завдяки працям американських вчених Гаррі С. Бекера, Якоба Мінцера та ін., присвяченим проблемі формування та використання людського капіталу. Так, в 1962 р. Г. Беккер опублікував статтю “Інвестиції в людський капітал”¹¹², а два роки опісля, була видана його фундаментальна праця “Людський капітал: теоретичний і

¹⁰⁸ Schultz T. Capital Formation by Education / T. Schultz // *Journal of Political Economy*. – 1960. – № 68

¹⁰⁹ Schultz T. Investment in Human Capital / T. Schultz // *The American Economic Review*. – 1961. – № 1.

¹¹⁰ Schultz T. Human Capital: Policy Issues and Research Opportunities. In: *Human Resources / T. Schultz / Fiftieth Anniversary Colloquium VI*. – N.Y., 1975. – P. 69

¹¹¹ Нобелевские лауреаты. Т. Шульц [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://n-t.ru/nl/ek/schultz.htm>.

¹¹² Becker G.S. Investment in Human Capital: A Theoretical Analysis / G.S. Becker // *Journal of Political Economy*. – Supplement. Oct. 1962.

емпіричний аналіз”¹¹³ (перше видання – 1964 р., друге – 1975 р.), у якій дослідник визначає зв’язок між людським капіталом і доходами його носіїв. Тобто, приймаючи рішення про інвестиції в освіту, здоров’я чи професійну підготовку, людина свідомо збільшує свій капітал, орієнтуючись на окупність і прибутковість цих заходів у майбутньому¹¹⁴.

Сутність концепції людського капіталу, запропонованої Г.С. Беккером, полягає у розумінні людського капіталу як результату внутрішньої трансформації індивідів під впливом розвитку їх здібностей, навичок, знань, що забезпечує більш гнучкого реагування на зміни, що відбуваються у виробництві, технологічних процесах. Отже, за будь-яких умов забезпечує реалізацію економічного інтересу індивіда, а також створює потребу у зростанні інвестицій у людський капітал, зокрема у систему середньої, професійної та вищої освіти, перекваліфікації.

У 1992 р. було присуджено Нобелівську премію з економіки професору Чиказького університету (США) Г.С. Бекеру за значний внесок у розробку та популяризацію ідей теорії людського капіталу та її формалізацію в теорію інвестування освіти шляхом всебічного емпіричного аналізу інвестицій у знання.

Дослідник значно розширив розуміння інвестицій в людський капітал. Більшість вирішень домогосподарств – про вступ до браку, про дітей, про освіту, про зміну роботи, про витрати на медицину, набувають форми інвестицій. Не тільки витрати на освіту, але і витрати на виховання дітей, охорону здоров’я, пошук інформації, підвищення кваліфікації і інші витрати розглядаються як інвестиції, якщо вони призводять до зростання продуктивних здібностей людини, а отже і її доходів.

Основні принципи теорії людського капіталу¹¹⁵:

- людський капітал слід розглядати як потенційні здібності, які протягом певного періоду часу створюють продукти і доходи; інвестиції, відповідно, розуміються як витрати, направлені на підтримку або збільшення цієї здатності;
- формування людського капіталу вимагає від самої людини і всього суспільства значних витрат;
- людський капітал у вигляді навичок і здібностей (в своєму наочному бутті) є певним запасом, тобто може бути накопичуваним;

¹¹³ Becker G.S. Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis / G.S. Becker. – N.Y.:Columbia University Press for NBER, 1964.

¹¹⁴ Там ж, с. 265.

¹¹⁵ Добрынин А. И., Дятлов С. А., Цыренова Е. Д. Человеческий капитал в транзитивной экономике: Формирование, оценка, эффективность использования. СПб.: Наука, 1999; Лысков А. В. Человеческий капитал: Понятие и взаимосвязь с другими категориями // Менеджмент в России и за рубежом. 2004. № 6. С. 3–11; Мангутова К. Р. Роль человеческого капитала в процессе трансформации социально-трудовых отношений. <http://sovmu.spbu.ru/main/conf/man-nat-soc/2001/3-8.htm>

– збільшення накопиченого людського капіталу, породжене інвестиціями, є головним фактором динамізму економічного розвитку, причому накопичення творчих здібностей індивіда пов'язано із зростанням доходів як прямим, так і зворотним зв'язком;

– людський капітал не можна відокремити від свого носія – людини, безпосередньо злитись з живою людською особою, в той же час людська особа не може бути зведений лише до своєї професії або до освітнього рівня, або до стану здоров'я, отже, тут потрібно використовувати комплексний підхід;

– продуктивні здібності людини є джерелом доходів, виражених не тільки грошовою формою, але і як психологічний виграш, моральне задоволення, економія часу, підвищення соціального престижу;

– подібно фізичному, капітал, втілений в людях, є благами тривалого користування, він також схильний фізичному і моральному зносу. Причому цей капітал здатний морально застарівати до того, як відбудеться його фізичний знос, може змінювати свою цінність залежно від наявності або відсутності інших пов'язаних виробничих факторів;

– фізичний і людський капітал повинні відповідати один одному; складним і дорогим устаткуванням повинні управляти висококваліфіковані робітники, тобто висококваліфікована робоча сила, яка може бути скомплектована тільки з високоякісного і дорогого людського капіталу;

– людський капітал на відміну від інших форм якнайменше ліквідний, так як він не може бути предметом купівлі-продажу, використовуватися як застава, важко піддається диверсифікації, інвестиції в нього є більш ризиковими – практично незастрахованими;

– інвестиційний період у людського капіталу значно довше, ніж у фізичного; у останнього він складає від 1 до 5 років, а у такої форми вкладень в людину, як освіта, інвестиційний період може досягати 12-20 років;

– незалежно від джерел формування, які можуть бути державними, сімейними, приватними і ін., використання людського капіталу і отримання прямих доходів контролюється самою людиною;

– функціонування людського капіталу, ступінь віддачі від його застосування обумовлені вільним волевиявленням суб'єкта, його індивідуальними інтересами і перевагами, його матеріальною і моральною зацікавленістю, відповідальністю, світоглядом і загальним рівнем культури, у тому числі і економічної.

Практичне значення теорії людського капіталу полягає в розробці стратегії, що забезпечує залучення, розвиток здібностей та утримання працівників підприємства (рис. 1.10).

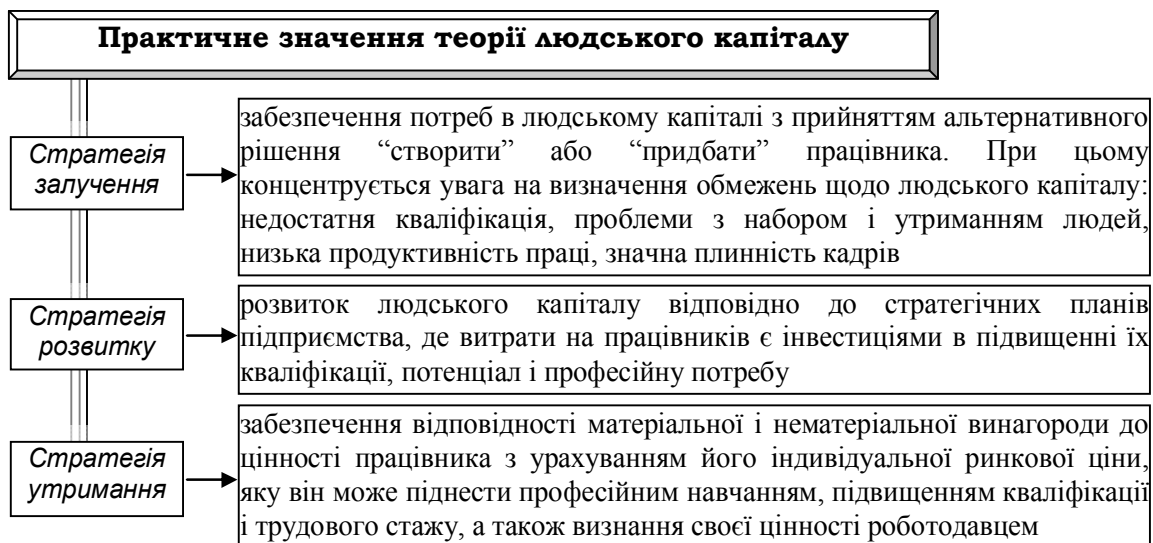


Рис. 1.10. Стратегія людських ресурсів в розвитку теорії людського капіталу

На відміну від економістів-класиків Г.С. Беккер і його учні не обмежилися загальними міркуваннями про значення інвестицій в людський фактор, а намагаються, застосовуючи методи кількісного аналізу, виявити вплив на господарське життя таких соціальних процесів і інститутів, які раніше не досліджували за допомогою економічних інструментів і категорій.

Значна увага до теорії людського капіталу приділялася західноєвропейськими вченими, особливо у післявоєнний період. Так, у передмові до видання “Інвестиції в людей: економіка якості населення” Е. Бойтхен пояснює основні передумови “німецького економічного дива (післявоєнного відродження західнонімецької економіки) – за умови зруйнування матеріального капіталу, але збереження суб’єктивних знань людей, накопичених знань у бібліотеках та розуміння їх цінності вдалося за відносно обмежений відрізок часу відтворити втрачений капітал¹¹⁶.

Бойтхен Е. зазначає, що володіння “людським” капіталом є набагато важливішим, ніж володіння матеріальним, оскільки перший виступає передумовою кваліфікованого застосування матеріального капіталу.

Починаючи з 50-60 рр. XX ст. набуває бурхливого розвитку теорія людського капіталу, завдяки працям Й. Бен-Порета, Е. Бойтхен, Й. Бон-Порет, М. Блауга, С. Боулс, Г. Боуена, Б. Вейсброд, Е. Денісон, Е. Дженісона, Р. Лейард, Дж. Мінцера, Дж Псахаропулоса, П. Тобмен, Б. Чізвіка, Ф. Уелч, Л. Хансена та ін. (табл. 1.5).

¹¹⁶ Shultz Theodore W.: In Menschen investiren: Der Oekonomik der Bevolkerungsgualitaet / von Theodore W. Shultz. Uebers von Arulf Kreis. – Tuebingen: Mohr, 1986 – P. 7.

Таблиця 1.5. Поняття людського капіталу в інтерпретації різних авторів¹¹⁷

Автор	Рік	Підхід до поняття людського капіталу	Складові
1	2	3	4
Шульц Т.В.	1961	Людський капітал – це знання і вміння, набуті людьми в ході навчання і різного роду підготовки. Цей капітал є продуктом інвестицій, що характеризуються визначеним рівнем окупності	Інвестиції в людей і доходи від інвестицій
Мінцер Дж.	1962	Розгляд теорії людського капіталу відповідно до освіти суспільства, що підвищує якість засобів праці	Якість засобів праці
Деннісон Е.	1962	Людський капітал є фактором, який впливає на господарське зростання. В багатьох країнах господарське зростання вище, ніж зазначене під час аналізу змін, що виникають у створенні: капіталу, землі і праці. Ця різниця пояснює роль, яку відіграє людський капітал в господарському зростанні	Розвиток (збільшення) людських ресурсів
Беккер Г.С.	1964	Теорія людського капіталу розглядається на рівні підприємства та суспільства. Підприємство приймає рішення про інвестиції у свій людський капітал доти, доки очікувані доходи від інвестицій перевищує понесені витрати. Доходи від інвестицій можуть розглядатися на рівні підприємства і всього суспільства	Приватний і соціальний рівень оплати навчання
Боуен М.	1969	Теорія людського капіталу розглядається в категорії інвестицій. Витрати на навчання і охорону здоров'я порівнюють з інвестиціями в майновий капітал	Інвестиції в людський капітал
Блауг М.	1976	Теорія людського капіталу, що пояснює мотиви підприємств щодо понесення витрат на навчання і підготовку. Цими мотивами не є задоволення поточних потреб, а очікуване перекриття понесених витрат у грошовій або не грошовій формі. Існує зв'язок між витратами на навчання і отриманими в господарському циклі прибутками	Доходи від інвестицій в людський капітал

¹¹⁷ Опрацьовано за матеріалами: Stabryła A. Rozwój kapitału ludzkiego w formule systemu zarządzania wiedzą / Adam Stabryła // Wyzwania dla zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem. – [Opracowanie i redakcja naukowa: Ryszard Borowiecki i Andziej Jaki]. – Kraków. – 2009, c. 176.

Продовження табл. 1.5

1	2	3	4
Псахаро-пулос Дж., Вудхолл М.	1985	Людський капітал є ефектом інвестицій в навчання і професійну підготовку (формальну і неформальну), що впливають на продуктивність працівників через збільшення знань, вмінь, навчання і мотивації для економічного розвитку	Продуктивність праці
Ромер П.М.	1990	Людський капітал у вигляді ресурсу, який є власністю підприємства або суспільства. Країни з більшою кількістю людського капіталу відзначаються швидким господарським зростанням	Господарське зростання
Беккер Г.С., Мерфі К.М., Тамура Р.	1990	Людський капітал розглядається на рівні родини, вказує на взаємозалежність, що виникає між кількістю дітей в сім'ї і інвестиціями в людський капітал. Чим менша кількість дітей в родині, тим вищі можуть бути інвестиції в людський капітал, а тому більше господарське зростання	Інвестиції в людський капітал і господарське зростання
Бонтіс Н.	1996	Понесені витрати державою і підприємством на навчання та підготовку повинні розглядатися як інвестиції, що принесуть у майбутньому дохід у грошовій та не грошовій формах	Грошові і не грошові доходи від інвестицій в людський капітал
Фітц-енц Дж.	2000	Людський капітал розуміється як сукупність рис, що має підприємство, таких як: інтелігентність, рівень мотивації, позиції, солідність, обдарованість, креативність і ін.	Людський капітал і продуктивність праці

Еволюція наукових поглядів на сутність людського капіталу дозволяє виявити посилення зусиль і концентрації досліджень представниками різних течій економічної теорії на проблемах людини, людського капіталу як основного багатства суспільства. Комплексний порівняльний аналіз концепції людського капіталу представниками різних напрямів економічної думки дозволив згрупувати погляди представників наукових шкіл на сутність людського капіталу. Частково економісти відкидали ідею включення здібностей до праці, знань, навичок людини до капіталу, проте, розглядали їх як джерело національного багатства, основну рушійну силу розвитку суспільства, елемент виробництва. Однак, переважна більшість науковців відносить корисні природні

та набуті здібності до праці, знання, професійні навички, кваліфікацію людини (працівника) до капіталу, вважаючи їх носієм вартості, інвестиції в які призведуть до отримання вигод у майбутньому.

Альтернативні концепції людського капіталу намагаються врахувати весь спектр якостей людини, що можуть приносити доходи і не враховувалися при традиційному підході. Щоправда, у традиційному підході повністю не заперечується вплив природних здібностей на розмір доходу. Наприклад, Е. Деннісон пояснює 60 % різниці в заробітках людей безпосереднім впливом освіти, а 40 % – нерівністю їх здібностей¹¹⁸.

В 70-і роки теорія людського капіталу піддалася атакам з боку так званої теорії фільтру (серед її авторів відомі економісти і соціологи – А.Берг, М.Спенс, Дж.Стигліц (Stiglitz, Jhon), П.Уїлс (Wiles, Peter), К.Ерроу). Згідно цієї теорії, освіта є механізмом, що сортує людей по рівню їх здібностей. Інформація про це дістається фірмам дарма, допомагаючи відбирати найперспективніших кандидатів на робочі місця. Більш висока продуктивність пов'язана не з отриманою працівниками освітою, а з їх особистими здібностями. Теорія фільтру не ставить під сумнів вигідність володіння дипломом для окремої людини. Але для суспільства в цілому зміст такого дорогого сигнального пристрою як система освіти явно неефективно, оскільки відомі набагато більш прості і дешеві методи перевірки ділових якостей.

За альтернативного підходу природні здібності та якості людини у справі одержання грошових доходів оцінюються дуже високо. Деякі вчені вважають міру їх впливу навіть більшою за вплив освіти. Наприклад, П.Тобмен у результаті досліджень дійшов висновку, що на частку генетичного потенціалу людини припадає 45 % різниці в заробітках, на частку соціального походження – 12 %, а на частку освіти – лише 6 %¹¹⁹.

Вчені по-різному трактують людський капітал, акцентуючи увагу на його окремих складових елементах: функціональній стороні, здатності приносити дохід, сутнісній характеристиці як формі особистого фактора виробництва та ін. Практично у всіх визначеннях людського капіталу після 60-х рр. XX ст. надається розширене його трактування: йдеться не тільки про реалізовані знання, навички і здібності, але й про потенційні (у тому числі й можливостях їх придбання); не тільки про зовнішнє стимулювання, але і про внутрішню мотивацію працівника.

¹¹⁸ Denison E. The Sources of Economic Growth in the United States and the Alternatives before us / E. Denison. – N.Y., 1962. – P. 69-70.

¹¹⁹ Taubman P. The Relative Influence of Inheritable and Environmental Factors and the Importance of Intelligence in Earnings Functions / P. Taubman. In: Personal Income Distribution. – Amsterdam, 1978. – P. 393.

Використання поняття “капітал” для визначення ролі людини в економічній системі суспільства указує на необхідність інвестування в людину і її здібності та можливість отримання тривалого ефекту від цих вкладень.

Людський капітал є проявом процесу капіталізації вартості робочої сили, особливих якостей, притаманних конкретній людині. Проте поступово ця категорія наповнюється додатковими якісними характеристиками: психофізіологічними, соціально-психологічними й діловими. Отже, працівник, носій робочої сили, розглядається як власник усієї сукупності природних і набутих якостей та властивостей, тобто інтегрованих здібностей, які можуть виявлятися і продуктивно використовуватись у процесі праці.

В СРСР інтерес до цієї проблематики виник наприкінці 70-х, початку 80-х рр. і пов'язаний з іменами С.Г. Струмиліна, В.С. Гойла, А.Б. Дайновського, Р.І. Капелюшнікова.

Інтерес в країнах колишнього Радянського Союзу до теорії людського капіталу зріс в зв'язку з переходом до ринкових відносин. У Росії з 1991 р. опубліковано праці М.М. Крітського “Людський капітал”; В.І. Марцинкевича “США: людський капітал і ефективність економіки”; В.І. Марцинкевича і І.В. Соболевої “Економіка людини”; С.О. Дятлова “Основи теорії людського капіталу”; А.І. Добриніна, С.О. Дятлова, О.Д. Циренової “Людський капітал у транзитивній економіці”. Різними авторами публікуються статті.

Концепція людського капіталу в Україні набула поширення завдяки праці викладача Вашингтонського університету Дж. Кендріка. Американський економіст відмічав, що капітал – це “здатність протягом певного періоду створювати певний продукт і дохід, включаючи неринкові форми доходу”¹²⁰. Виходячи з такого визначення науковець поділяє капітал на дві основні складові – речовий (капітал, одержаний завдяки внескам у формування та виховання людини) і неречовий (витрати на освіту та професійну підготовку людини, її здоров'я, а також на мобільність трудових ресурсів) капітал, а кожна з цих частин в свою чергу поділяється на капітал утілений і не втілений у людях. Людським капіталом у цій структурі буде втілений у людях речовий і неречовий капітал. Проте дослідження, проведені американським вченим Дж. Кендріком, були направлені на вирішення проблем формування речового та неречового сукупного капіталу США.

В Україні актуалізували проблематику щодо людського капіталу В.М. Гейєць, В.І. Голюков, О.А. Грішнова, В.А. Денесюк, М.З. Згуровський, І. Каленюк, С.І. Кіреєв, П.П. Крайнев, П.П. Цибулев, А.А. Чухно.

¹²⁰ Кендрик Дж. Совокупный капитал США и его формирование / Дж. Кендрик. – Общая редакция и предисловие члена-корреспондента АН СССР А.И. Анчишкина. – М.: “Прогресс”. 1978. – 275 с. – С. 56.

Таким чином, аналіз розвитку концепції людського капіталу представниками різних напрямів економічної думки дозволяє зробити висновок про те, що вивчення ролі людини, її здібностей визначалося рівнем соціально-економічного розвитку суспільства, до якого належав дослідник, а також методологічними принципами.

Процес постіндустріальної перебудови економіки пов'язаний з докорінними змінами в характері праці й типі працівника, його ролі в створенні та накопиченні багатства, прогресі суспільства. Зміни людського фактора, що відбуваються в сучасному суспільстві, активно обговорюються в соціально-економічній літературі.

Природні блага, якими людина була наділена від народження і які були об'єднані під загальною назвою “людський капітал” сприймалися людиною як об'єкти її власності. Причому, першими об'єктами власності виступали блага, що були об'єктами довготривалого користування, тобто об'єкти, що створювали капітал і зберігалися тривалий час та впродовж всього життя людини, на відміну від об'єктів споживання, використовувала їх відразу ж у міру їх розподілу. Протягом перших тисячоліть існування людини цінувалися якості, які утворюють поняття “людський капітал” (фізична сила, швидкість ніг, гострий погляд, здоровий глузд і ін.). Право на свої здібності або плоди своєї праці сприймалося як безперечне, непорушне. Проте згодом у свідомості людей почали формуватися основи поняття “природне право”, яким було, наприклад, право власності на свої здібності, на знайдену ягоду або корінець, на спійману самим рибу, на відміну від права, яке з'являлося, наприклад, на шматок м'яса, яке людина отримувала в процесі розподілу здобичі мисливців.

За часів феодалізму до поняття “людський капітал” почали включати ще й певні соціальні привілеї права (матеріальні блага, виражені в праві володіти землею і всім, що на ній і в ній знаходиться).

Перехід від феодального ладу до капіталістичного привілею став результатом явищ економічного характеру (розподіл праці і капіталу, формування світового ринку, розвиток товарного виробництва) і послужив могутнім поштовхом до економічного і політичного розвитку суспільства. Після ліквідації станових привілеїв виникла природна рівність людей, що приблизно однаковою мірою володіли головним благом і головною цінністю – людським капіталом, який органічно не міг створити нерівності, оскільки не міг бути ні виміряний, ні відібраний, ні привласнений. Проте в цей період виник молодий клас буржуазії, що володів і майновим, і людським капіталом. Але виділяло його представників з решти всіх членів суспільства не право власності на людський капітал, яким вони, можливо, були

обдаровані навіть більшою мірою, ніж решта громадян, а володіння майновим капіталом, якого більшість громадян не мали. Причому це виявилось в найголовнішій сфері людської діяльності – у сфері виробництва матеріальних благ, необхідною і достатньою умовою для здійснення якого (виробництва) була наявність трьох форм капіталу: природного, людського і майнового. Природний капітал існував завжди і був доступний всім. Людським капіталом володіли всі люди, але для організації виробництва цього було недостатньо. У таких умовах головним фактором став виступати майновий капітал, а головним учасником – його власник.

Коли людина веде натуральне господарство, у неї не виникала потреба точно визначати, яку частку в загальному обсязі вироблених нею благ складає вплив сприятливих природних умов, яку – її праця, яку – її досвід і знання, а яку – нові машини або продуктивна худоба, придбані нею.

При розподілі праці і капіталу такі розрахунки стали повсякденною необхідністю. Проте, ця проблема отримала абсолютно інше рішення, яке було засноване на уявленнях про капітал як тільки про блага, що створюються самою людиною, або їх грошовий еквівалент. Трудовий капітал перетворився на “робочу силу”, про інтелектуальний капітал забули взагалі. У результаті цього сукупний економічний результат трудової діяльності людства виявився суттєво менший за той, який міг бути досягнутий при ефективнішому використанні людиною всього капіталу, який реально має в своєму розпорядженні суспільство. Факт існування упущених можливостей був зумовлений вже тим, що велика частина сукупного людського капіталу виявилася просто непотрібною суспільству.

Оскільки процес створення життєвих благ може відбуватися без участі майнового капіталу, немає жодних підстав відводити йому “особливу” роль, яка йому відведена в економічній теорії. Тобто майновий капітали є вторинними по відношенню до людського. Адже для створення майнового капіталу потрібна обов’язкова участь знань, вмінь, навичок, інтелекту людини, яку неможливо замінити іншим капіталом.

Зміни в праці працівника пояснюються вимогами до людини з точки зору нових засобів праці, високих технологій, комп’ютеризації суспільного виробництва. Сучасне високотехнологічне виробництво потребує працівників нового типу, і не тільки з погляду освіти, але й щодо психологічної стійкості, відповідальності та зацікавленості, норм і навиків міжособового спілкування.

У історії економічної думки проблемам вивчення місця і ролі людини, її здібностей і потреб, економічних позицій і продуктивних можливостей завжди приділялася велика увага. Практично у всіх школах

економічної думки значне місце займала проблематика оцінки ролі суб'єкта господарської діяльності в економіці. Людина економічна, як початкова економічна фігура завжди привертала до себе увагу учених. Потреби і поведінка споживачів визначають зміст і оцінку корисності благ. Продуктивні здібності виявляються в праці і підприємницькій діяльності як вирішальних факторів виробництва. Особисті економічні інтереси визначають вибір об'єктів і форми власності. Особиста трудова активність працівника виступає важливим фактором зростання продуктивності суспільної праці. Ділова активність підприємців і менеджерів виявляється рушійною силою ефективної роботи підприємств. Компетентність і відповідальність державних службовців багато в чому визначають якість і ефективність соціально-економічної політики держави. Талант учених, винахідників, інженерів виступає джерелом науково-технічного прогресу, відтворення інновацій в суспільстві. Отже, в дослідженні кожної економічної категорії не можна абстрагуватися від ролі і значення людини як суб'єкта економічних відносин.

Висновки до першого розділу

Історико-гносеологічний аналіз людського капіталу в економічній теорії дає підстави для таких важливих узагальнень:

1. Тривалий час економічна наука відносила до сукупності економічних ресурсів (факторів суспільного виробництва і відтворення) працю, землю та капітал (А. Сміт); трудові, природні, матеріальні та фінансові ресурси (марксистська політична економія); працю, землю, капітал, підприємницьку діяльність (маржиналістська теорія). Аналіз цих підходів свідчить про мінімальні розбіжності між ними зі змістовної точки зору. Проте, у XX ст. вищенаведені економічні ресурси (фактори) виробництва змінюються не тільки термінологічно, але й принципово. Це відображається у розширеному застосуванні в економічній теорії категорії "капітал". Розмаїття поглядів на зміст категорії "капітал" обумовлена процесом розвитку продуктивних сил та економічної системи суспільства в цілому, а спільні риси – результат того, що в процесі історичного розвитку сутність капіталу зберігається, проте змінюється його форма, склад і структура. Кожен підхід є вираженням ступеня розвитку суспільства, дослідження економічної природи і певних аспектів сутності капіталу підприємства. Спільним серед наведених позицій економістів є те, що капітал – це інвестована суспільна праця, що в процесі безперервного руху призводить до виникнення доходу.

Загальне визнання розширення традиційно вузького поняття “капітал” стало важливою передумовою обґрунтування положення про те, що всі елементи суспільного багатства, які накопичуються, використовуються у виробництві і приносять дохід, розглядаються як капітал. Тобто виступили передумовою виникнення теорії людського капіталу в її сучасній формі. Людський капітал не є новою категорією, впродовж всієї історії людства він приймав безпосередню участь у виробництві доданої вартості. Проте попередники вчені-економісти не виділяли його продуктивної функції і тривалий час не розглядали його як окрему категорію.

Поняття капітал, незважаючи на його трактування різними напрямками економічної теорії, припускає такий фундаментальний факт, як застосування капіталу людиною в процесі діяльності (трудової або підприємницької). Проте до “людського капіталу” таке трактування не підходить, оскільки за зовнішньою “капіталоподібністю” криється інший зміст: формування і використання людиною своїх здібностей. Людські здібності, на відміну від капіталу, не є інертним потенціалом, що вимагає для свого продуктивного застосування зовнішньої по відношенню до нього активної сили людини. Навпаки, здатності людини до творчої діяльності, як і жива праця взагалі, виступають необхідною умовою продуктивного застосування капіталу.

В умовах становлення суспільства знань і технологій людина перетворюється на основний виробничий ресурс, здатний не лише продукувати знання, але й використовувати їх на рівні з іншими ресурсами – майновим і фінансовим капіталом. Найбільш цінним капіталом, яким розпоряджається підприємство, є не лише знання, але і досвід своїх співробітників, адже сучасне підприємство є виробником не лише товарів, але й знань. Людський капітал у більшій мірі, ніж фізичні активи або фінансовий капітал, стає єдиною стійкою конкурентною перевагою підприємств, які намагаються знайти способи і шляхи використання знань і досвіду своїх співробітників як усередині підприємства, так і за його межами, включаючи взаємовідносини з постачальниками, покупцями, акціонерами.

На основі аналізу загальних та особливих властивостей людського і майнового капіталу виділено особливості людського капіталу, що полягають у відмінності його від речового капіталу за: участю й присутністю власника, рівнем контрольованості носіями капіталу, ступенем ліквідності, можливістю передати право власності, інвестиційним періодом.

2. Головною цінністю сучасного суспільства є людський капітал, високий рівень розвитку якого виступає передумовою економічного

зростання країни. Людський капітал визначає ефективність використання матеріального, фінансового та природного капіталу і безпосередньо впливає на темпи та якість економічного зростання.

На основі вивчення передумов формування і розвитку сучасної інноваційної економіки, що викликають зміну ролі знань, вмінь, навичок людини проаналізовано економічний аспект людського капіталу, а також його філософський аспект, що обумовлений кількісно-якісним розвитком здібностей людини

Перехід до постіндустріального суспільства, інформаційної, наукоємної, високотехнологічної та інноваційної економіки супроводжується змінами змісту і характеру трудової діяльності, зростання творчого характеру праці, знань як безпосередньої продуктивної сили, інформації як виробничого ресурсу.

Орієнтація рушійних сил економіки на людський фактор обумовлена не лише кардинальними змінами в структурі продуктивних сил, але й якісною трансформацією виробничих відносин, тобто відносин власності. В умовах, коли головним конкурентоспроможним ресурсом національної економіки стає висока кваліфікація і сукупні знання її працівників, виникає реальна можливість поширення власності працівника на матеріальні умови виробництва, заміни відокремлення капіталу від працівника їх злиттям.

3. Проведений критичний аналіз еволюції поглядів представників економічних шкіл показав, що має місце процес безперервного пізнання сутності, змісту і особливостей функціонування людського капіталу. В економічній науці існує ряд теоретичних концепцій, що обумовлюють різноманітність методологічних підходів до розкриття економічної природи людського капіталу і процесу його відтворення.

Органічний взаємозв'язок цих підходів свідчить про взаємозв'язок і взаємозалежності складових людського капіталу, виявити систему відносин у фазах відтворювального процесу, а також розкрити економічну природу людського капіталу як: фактора виробництва, що є одним з визначаючих в системі суспільного відтворення; інвестиційного ресурсу, що визначає його як об'єкт для інвестицій, здатний генерувати потік доходів в майбутньому.

Досліджено та систематизовано погляди представників теоретичних шкіл вітчизняної і зарубіжної економічної науки на сутність людського капіталу, встановлено його взаємозв'язок із становленням і розвитком економічної думки, визначено закономірності розвитку цієї категорії у понятійному апараті системи бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 2. ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ В СИСТЕМІ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ КАТЕГОРІЙ

2.1. Онтологія поняття “людський капітал”

Формування в Україні ринкового середовища і загострення міжнародної конкуренції на тлі всеохоплюючої глобалізації об’єктивно вимагають кардинальних змін у поглядах на джерела і фактори економічного зростання вітчизняної економіки. Вирішальною в розвитку економіки країни є роль людини як носія багатства, що зумовлює максимальне і всебічне використання людських ресурсів.

Економіка підприємств сьогодення базується на знаннях та інноваціях, використанні інформаційно-комп’ютерних технологій підштовхує до усвідомлення того, що пошук невикористаних резервів, оптимальних шляхів для ефективного довгострокового розвитку України слід вести у площині визнання та реального використання людського капіталу в діяльності суб’єктів господарювання. Адже активізація творчого потенціалу людини, розвиток висококваліфікованої робочої сили є найефективнішим способом досягнення економічного зростання та визначальним фактором конкурентоспроможності підприємств.

Актуальність проведених досліджень щодо сутності, структури, формування та розвитку людського капіталу пояснюється першочерговим значенням людського фактора в успішній роботі підприємств різних галузей економіки.

Водночас потреба в економічній реалізації та ефективному використанні нових можливостей людських ресурсів, зростання залежності суб’єктів господарювання і суспільних результатів їх господарської діяльності від здібностей працівників викликають необхідність подальшого теоретичного осмислення категорії “людський капітал”.

Менеджери, фінансові служби підприємств активно використовують термін “людський капітал”, складають звіти щодо його використання. При цьому кожен з них вкладає в цей термін своє значення, оскільки людський капітал – категорія нематеріальна, а отже її межі розмиті, що можуть визначити поглиблені теоретичні дослідження.

Дискусії щодо формування людського капіталу та його впливу на людський розвиток ще не отримали фундаментального й комплексного відображення в економічній літературі, що й обумовлює необхідність визначити соціально-економічну природу цього поняття, з’ясувати тенденції його формування, розвитку, можливості оцінки та бухгалтерського відображення, призначення у соціальноорієнтованій ринковій економіці.

Термін “людський капітал” доволі широко увійшов до понятійного апарату економічних наук на початку 60-х років XX ст. Дослідження та залучення цієї категорії до наукового обігу мало міждисциплінарний характер і проводилося в межах соціології, економічної теорії й теорії управління. Однак бурхливий розвиток він отримав тільки у другій половині XX ст. Так, зокрема, питанням щодо сутності, ролі та значення людського капіталу в сучасних умовах господарювання, його структури і тенденцій формування та розвитку одержали певну розробку і розкривались у працях зарубіжних та вітчизняних науковців, зокрема М. Добія¹, С.Ф. Легенчука¹, А.І. Добриніна, Е.Д. Циренова², С.А. Дятлова³, В.А. Каменецького⁴, П.М. Майданевича, А.А. Колосюка⁵, Л.І. Михайлової⁶, В. Радаєва⁷, О.В. Шкурупія⁸, Д. Богині, Б. Данилишина, М. Долішніа, С. Злупко, Є. Качан, В. Куценко, Ж. Поплавської, В. Поплавського, У. Садової, А. Чухно та інших. Дослідники одностайні щодо зростаючої ролі людського капіталу.

Питання структури й тенденцій формування та розвитку людського капіталу у вітчизняній літературі останніми роками висвітлювалися у працях таких науковців, як І. Бажан⁹, О. Грішнова¹⁰, А. Колот¹¹, Г. Лич¹², Е.М. Лібанова¹³, В. Марцин¹⁴, Л. Шарок¹⁵, Л. Шаульська¹⁶ та ін.

1 Добія М. Інтелектуальний та людський капітал, як об'єкт дослідження в аудиті / М. Добія, С.Ф. Легенчук // Тезиси докладов міжрегіональної научно-практичної конференції “Международные стандарты аудита и их применение в практической деятельности”. – 2004. – № 137. – С. 133-143.

2 Там же, с. 134.

3 Дятлов С.А. Инвестиции в человеческий капитал: критерий эффективности / С.А. Дятлов // Известия СПбУЭФ. – 1996. – № 4. – С. 32-51.

4 Каменецкий В.А. Капитал (от простого к сложному) / В.А. Каменецкий, В.П. Патрикеев. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2006. – 583 с.

5 Майданевич П.Н. Особенности отражения информации о человеческом капитале в учетной системе предприятия. / П.Н. Майданевич, А.А. Колосюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1(10). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 376 с. – С. 192-197.

6 Михайлова Л.І. Людський капітал у системі соціально-економічних категорій / Л.І. Михайлова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2003. – Випуск 8. – С. 223-227.

7 Радаев В. Понятие капитала. Формы капиталов и их конвертация / В. Радаев // Общественные науки и современность. – 2003. – № 2. – С. 13-25.

8 Шкурупій О.В. Людський капітал: теоретико-методологічний аналіз категорії / О.В. Шкурупій // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 197: В 5 т. Том III. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – 256 с. – С. 748-757.

9 Бажан І. Складові відтворення людського капіталу / І. Бажан // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 1. – С. 153-156.

10 Грішнова О.А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки / О.А. Грішнова. – К., “Знання”, 2001. – 254 с.

11 Колот А.М. Соціально-трудові відносини: теорія і практика регулювання [монографія] / А.М. Колот. – К.: КНЕУ, 2005. – 230 с.

12 Лич Г. Соціально-економічні умови формування людського капіталу / Г. Лич // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 3. – С. 160-168.

13 Людський розвиток в Україні. 2003 рік: Щоріч. наук.-аналіт. доп. / За ред. Е.М. Лібанової. – К.: Ін-т демографії та соціальних досліджень НАН України; Держкомстат України, 2004. – 290 с.

Незважаючи на велику кількість публікацій з цієї проблеми дослідження економічної природи людського капіталу залишаються актуальними завданнями.

Завдання дослідження полягає в узагальненні та систематизації існуючих теоретико-методологічних підходів до визначення економічного змісту дефініції “людський капітал” в умовах формування ринкової соціально орієнтованої економіки України.

Вивчення нової для бухгалтерського обліку категорії показує, що, як і будь-яке “нове”, воно несе в собі велике розмаїття понять. Це не дає можливості говорити про систему, здатну пояснити явища, що відбуваються, у сфері використання людського капіталу як рушійної сили сучасного підприємництва.

З поширенням концепції людського капіталу її автори намагалися пояснити і відстояти ідею існування та використання поряд з матеріальними інтелектуальних активів у створенні сукупного суспільного продукту, обґрунтувати правомірність такого підходу, показати його теоретичні й практичні аспекти, а також дати лаконічне визначення нової категорії.

Серед науковців немає єдиного підходу до визначення терміну “людський капітал”, хоча більшість вчених взагалі не наводить точного формулювання цього поняття.

Характеризуючи людський капітал, М.С. Осійчук відмічає: “термін, який використовують для аналізу цього поняття, – це метафора економічного походження, та подібно до будь-якої наукової метафори може як полегшувати, так і ускладнювати його розуміння”¹⁷.

У вітчизняній літературі часто зустрічаються спрощені трактування поняття “людський капітал”. Розглянемо більш детально погляди авторів на трактування терміну “людський капітал” (додаток Б, табл. Б.1).

Одним із перших вітчизняних вчених, який дослідив людський капітал як фактор виробництва, проаналізував структуру та якість трудового потенціалу, а також виділив загальнодержавний, регіональний (галузевий) та індивідуальний рівні його розвитку, є відомий український вчений М.І. Долішній¹⁸.

14 Марцин В.С. Трансформація людського капіталу / В.С. Марцин // Регіональна економіка. – 2007. – № 1. – С. 290-296.

15 Шарок Л. Пути эффективного исследования человеческого капитала / Л. Шарок // Управление персоналом. – 2007. – № 21. – С. 53-56.

16 Шаульська Л. Соціально-трудові відносини як чинник розвитку трудового капіталу / Л. Шаульська // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 6. – С. 136-143.

17 Осійчук М.С. Людський капітал: критерії оцінки й індикатори економіки знань / М.С. Осійчук // Фінанси України. – 2008. – № 7. – С. 28-33. – С. 29.

18 Качество трудового потенциала (социально-экономический аспект) / [отв. ред. М.И. Долишней]. – К.: Наукова думка, 1986. – 229 с.

Дослідження проблем формування та розвитку людського капіталу на різних рівнях (сім'ї, мікро- (підприємстві), мезо- (регіону) і макроекономічному (країні вцілому)) та визначення основних факторів його зростання продовжила О.А. Грішнова¹⁹. “Така градація, – відмічає О.А. Грішнова, – дає змогу глибше вивчити можливості формування і нагромадження кожного з них, обґрунтувати економічну об’єктивність поведінки щодо інвестицій”²⁰.

Людський капітал, зазначає О.А. Грішнова, є “найціннішим ресурсом, набагато важливішими за природні ресурси або накопичене багатства. Саме людський капітал, а не заводи, обладнання і виробничі запаси, є наріжним каменем конкурентоспроможності, економічного зростання й ефективності”²⁰.

Систематизація характерних ознак (табл. 2.1), які визначають сутність категорії “людський капітал” свідчить, що на сьогодні можна визначити та відокремити основні ознаки, які характеризують теоретико-методологічні підходи та найбільш часто використовуються при визначенні сутності категорії “людський капітал” авторами в економічній літературі (додаток Б, табл. Б.2).

Таблиця 2.1. Аналіз визначення авторами дефініції “людський капітал”

№ з/п	Критерій групування	Кількість відповідей авторів, чол.
1	2	3
1	Знання людини	27
2	Здібності (розумові, інтелектуальні, творчі, фізичні) людини	22
3	Навички людини	20
4	Мотивація людини	12
5	Здатність приносити дохід (економічні вигоди)	12
6	Освітній рівень людини	11
7	Кваліфікація людини	9
8	Запас здоров'я (тривалість життя)	9
9	Сприяє зростанню продуктивності праці	9
10	Впливає на збільшення доходів людини	9
11	Досвід людини	8
12	Використовується для виробництва продукції (товарів, послуг)	5
13	Талант людини	4
14	Впливає на збільшення прибутку підприємства	4
15	Впливає на збільшення національного доходу країни	4
16	Властивості людини	3

19 Грішнова О.А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки / О.А. Грішнова. – К., “Знання”, 2001, – 254 с. – С. 47.

20 Грішнова О.А. Освіта і професійна підготовка як елементи економічного зростання / О.А. Грішнова // Науковий вісник Волинського державного університету ім. Лесі Українки. – 2001. – № 3. – С. 20-27.

Продовження табл. 2.1

1	2	3
17	Енергія людини	2
18	Розумова (інтелектуальна) праця працівника	2
19	Культура праці людини	2
20	Взаємозамінюваність працівників	1
21	Мобільність	1
22	Творчість людини	1
23	Трудові зусилля людини	1
24	Особисті риси	1
25	Моральні цінності	1

Оскільки сутність поняття “людський капітал” автори не обмежують рамками належності до факторів виробництва, кількість ознак є великою. Переважна більшість авторів, як свідчать дані табл. 1.3, переконана, що людський капітал – це, в першу чергу, знання і здібності (розумові, інтелектуальні, творчі, фізичні) людини, набуті навички, мотивація, кваліфікація, досвід, здатність приносити дохід та освітній рівень людини. Також автори звертають увагу на те, що людський капітал – це ще й запас здоров’я (тривалість життя) людини, він використовується в тій або іншій сфері суспільної діяльності, що сприяє зростанню продуктивності праці та виробництва. На основі продуктивного використання персоніфікованих якісних характеристик виробничих можливостей індивіда у процесі господарської діяльності утворюється його дохід, про що також відмічають автори.

Незначна кількість авторів, характеризуючи поняття “людський капітал”, вважають, що він включає енергію та культуру праці, мобільність, творчість, особисті риси, моральні цінності, трудові зусилля людини, взаємозамінюваність працівників. Завдяки поєднанню наведених вище ознак теоретичний зміст людського капіталу у відношенні процесу виробництва змістовно поглиблений.

“В сучасних дослідженнях, – відмічає О.В. Шкурупій, – висвітлені й інші підходи до визначення категорії “людський капітал”. Обґрунтованою й науково доведеною, – вказує вчений, – є ідентифікація категорії за критерієм отримання доходу. Визначений таким чином зміст категорії ґносеологічно походить з неокласичних поглядів щодо сутності капіталу взагалі, згідно з якими поточні інвестиції розцінюються як потенційна можливість отримання від них доходу в майбутньому. За аналогією людський капітал розглядається як джерело зростаючого заробітку та неекономічних задоволень людини”²¹.

21 Шкурупій О.В. Людський капітал: теоретико-методологічний аналіз категорії / О.В. Шкурупій // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 197: В 5 т. Том III. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – 256 с. – С. 748-757. – С. 751.

У ряді наукових досліджень людський капітал визначають як сукупність витрат, спрямованих на розвиток відтворення потенціалу людини, підвищення якості й покращення функціонування робочої сили²². Такий підхід зумовлений логікою категорійного аналізу, що виявляє тісний взаємозв'язок понять “капітальні витрати”, “капітал – власність” та “капітал – функція”, а також підводить до трактування поняття “доходи на капітал”.

“Як функція людський капітал, – відмічає О.В. Шкурупій, – визначається можливістю використання у сфері суспільного виробництва властивостей індивіда. У такому випадку інтерпретація людського капіталу здійснюється з позиції поглядів на його роль у процесі виробництва за моделлю “витрати – випуск”, що є характерною для капіталу, вираженому у речовій формі”²³.

Російський вчений Р.І. Капелюшников, дослідивши західні теорії економічного зростання, характеризує людський капітал як запас знань, здібностей і мотивації, що є в кожного. Однак, при визначенні поняття “людський капітал” теоретики економічної думки виділяють його наступні особливості, узагальнені Р.І. Капелюшниковим²⁴:

- людський капітал є головною цінністю сучасного суспільства, а також основоположним фактором економічного зростання;
- формування людського капіталу потребує значних витрат як від самого індивідууму, так і від суспільства в цілому;
- людський капітал може бути накопичений, а саме індивід може набувати певних навичок, здібностей, може покращувати своє здоров'я;
- інвестиції в людський капітал дають своєму власнику, як правило, в майбутньому більш високий дохід. Для суспільства вкладення дають більш тривалий та інтегральний економічний і соціальний ефект;
- інвестиції в людський капітал носять довготривалий характер;
- людський капітал виражається високим ступенем ліквідності. Крім того, людський капітал не продається і не купується – продаватись можуть тільки послуги, що створюються людським капіталом. Людський капітал є невід'ємним від його носія – людини;
- прямі доходи, що отримуються людиною, контролюються нею незалежно від джерела інвестицій;

22 Александрова Е.И. Экономическая энциклопедия / Е.И. Александрова, А.В. Аникин, А.И. Архипов, Р.С. Асатрян, В.С. Афанасьев / Институт экономики РАН / Л.И. Абалкин (ред.). – М.: Экономика, 1999. – 1055с. – С. 275.

23 Шкурупій О.В. Людський капітал: теоретико-методологічний аналіз категорії / О.В. Шкурупій // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 197: В 5 т. Том III. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – 256 с. – С. 748-757. – С. 750.

24 Капелюшников Р.И. Теория человеческого капитала / Р.И. Капелюшников // Экономика и жизнь. – 2004. – № 22. – С. 31-37.

– від рішення людини, її волевиявлення залежить функціонування людського капіталу. Ступінь віддачі від застосування людського капіталу залежить від індивідуальних інтересів людини, від її матеріальної та моральної зацікавленості, світобачення, від загального рівня її культури.

Російський вчений вперше трактував цей вид капіталу з урахуванням мотивації та енергії індивіда. На це також вказували й такі автори, як Д.П. Богиня, В.С. Васильченко, А.Л. Гапоненко, О.А. Грішнова, А.М. Гриненко, А.І. Добринін, С.А. Дятлов, Л.П. Керб, А.А. Колосюк, С.Г. Міхнева, Р. Нуреєв, Л. Туроу, Е.Д. Циренова.

У літературі також автори відмічають, що до складу людського капіталу разом із запасом продуктивних здібностей необхідно включити запас потреб, що є соціальною складовою індивідуального людського капіталу.

“Під людським капіталом з точки зору бухгалтерського обліку, – відмічає О.В. Харламова, – вбачається правомірним розуміти сукупність знань і навичок людини, які забезпечують отримання економічних вигід від інших активів підприємства”²⁵.

Польський дослідник А. Стабрила визначає людський капітал як зведену категорію, що передбачає творчі здібності і практичні вміння, психофізичну форму, мотивацію, наявний фонд робочого часу. Дослідник визначає його як: економічну вартість знань, здібностей та інших рис, які характеризують працівників, рівень якості праці, етичну (моральну) і біхевіоральну вартість²⁶.

Не дивлячись на достатньо глибокі дослідження людського капіталу, термінологічна єдність в поглядах учених відсутня. В основному можна виділити два напрями у визначенні терміну “людський капітал”:

1. Людський капітал є продуктивною здатністю людини. Так, зокрема Л. Туроу відмічає: “Людським капіталом людей є їх здатність створювати предмети і послуги”²⁷, С. Фішер та Р. Дорнбуш вказують, що людський капітал “є міра втіленої в людині здатності приносити дохід. Людський капітал включає природні здібності й талант, а також освіту і набуту кваліфікацію”²⁸.

25 Харламова О.В. Людський капітал як об’єкт обліку і елемент звітності / О.В. Харламова // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 516-519. – С. 517.

26 Stabryła A. Rozwój kapitału ludzkiego w formule systemu zarządzania wiedzą / A.Stabryła // Wyzwania dla zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem. – [Opracowanie i redakcja naukowa: Ryszard Borowiecki i Andziej Jaki]. – Kraków. – 2009, с. 176

27 Thurow L. Investment in Human Capital. / L. Thurow. – Belmont. – 1970. – Р. 15.

28 Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, К. Шмалензи. / Г.Г. Сапов (общ.ред.и предисл.), Е.Е. Балашова (пер.). – М. : Дело Лтд, 1995. – 864 с. – С. 303.

2. Людський капітал – ідентичний терміну “робоча сила”. Так, зокрема С.А. Дятлов вказує: “Людський капітал” – це адекватна постіндустріальному стану суспільства епохи НТР форма відображення (організації, функціонування і розвитку) продуктивних сил (якостей, властивостей, здібностей, функцій, ролей людини), що включаються до системи соціально-орієнтованої економіки ринкового типу як провідного елементу суспільного відтворення і вирішального фактора економічного зростання. У більш лаконічному вигляді: людський капітал – це форма відображення продуктивних сил людини на постіндустріальній стадії розвитку суспільства з соціально орієнтованою економікою ринкового типу”²⁹.

Із наведених в табл. Б.1(додаток Б) визначень, є трактування сутності людського капіталу, що відзначаються своєю оригінальністю. Так, зокрема, в підручнику за ред. А.І. Добриніна та Л.С. Тарасевича³⁰ відмічено, що “Людський капітал – це складна категорія суспільного відтворення, що має системну структурно-функціональну організацію”; Н.П. Марущак, вважає, що людський капітал – це “якості робочої сили індивідуума, працівника підприємства, фірми, корпорації, країни, що знаходять прояв у процесі розширеного відтворення”³¹; С.Ю. Рошін та Т.О. Разумова, характеризуючи людський капітал, вказують на “якісну характеристику робочої сили, здатність людини до трудової діяльності”³². Щетинін В. вказує на те, що “людський капітал – це особливий різновид трудових ресурсів”³³; Корицький А.В. відмічає: “людський капітал – це форма відображення виробничих сил людини на постіндустріальній стадії розвитку суспільства з соціально-орієнтованою економікою ринкового типу”³⁴; Р.С. Чорний вказує: “людський капітал – це економічна категорія, що характеризує не тільки реалізовані сукупні можливості, наявний запас ознак і здібностей, якими природа наділила людину, але і всі сформовані, накопичені й розвинуті якості індивіда за рахунок інвестицій у людину”³⁵.

29 Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, К. Шмалензи. / Г.Г. Сапов (общ.ред.и предисл.), Е.Е. Балашова (пер.). – М. : Дело Лтд, 1995. – 864 с. – С. 303., с. 10.

30 Экономическая теория. Задачи. Логические схемы. Методические материалы: Учеб. для вузов / Санкт-Петербургский гос. ун-т экономики и финансов / А.И. Добрынин (ред.), Л.С. Тарасевич (ред.). – С.Пб. : Питер, 1999. – 435 с.– С. 366.

31 Марущак Н.П. Людський капітал як фактор розвитку економіки України [Електронний ресурс]. / Режим доступу: http://www.rusnauka.com/ SND/Economics/ 14_maruschak%20n.p..doc.htm.

32 Рошин С.Ю. Экономика труда: экономическая теория труда: [учебное пособие] / С.Ю. Рошин, Т.О. Разумова. – М.: ИНФА-М. – 2000. – 400 с. – С. 276.

33 Щетинин В. Человеческий и вещественный капитал: общность и различие / В. Щетинин // Международная экономика и международные отношения. – 2003. – № 8. – С. 23-24.

34 Корицкий А.В. Введение в теорию человеческого капитала: [учебное пособие] / А.В. Корицкий – Новосибирск: Сиб УПК, 2000. – 112 с.

35 Чорний Р.С. Еволюція теоретико-методологічних поглядів у вивченні сутності людського капіталу / Р.С. Чорний // Вісник національного університету водного господарства та природокористування / Економіка. – 2008. – № 4 (44). – С. 496-500 – С. 500.

Сьогодні більшу популярність набувають визначення людського капіталу, що включають сукупні світоглядні установки, особисті якості, ціннісні орієнтири, що впливають на результати продуктивної діяльності. Так, А.Л. Бовенберг³⁶ підкреслює важливість “некогнітивних елементів” людського капіталу, що зростає, таких як навички спілкування, самоконтроль і упевненість в собі, емоційна стійкість, уміння розподілити час, креативність, відповідальність, здатність прийняти виклик, готовність до змін та ін.; М.Дж. Хандель³⁷ відзначає, що сучасні працедавці цінують такі характеристики людського капіталу, як позитивний настрій, готовність до співпраці і комунікаційні навички, вище, ніж число років освіти, оцінки в атестаті і навіть результати формалізованих тестів, спеціально розроблених для претендентів робочих місць.

Фукуяма Ф. вважає, що людський капітал, окрім кваліфікації та знань, охоплює певною мірою і здатність людей спілкуватися між собою, що має важливе господарське значення, а також охоплює всі аспекти суспільного життя. У свою чергу, здатність до спілкування і колективних дій залежить від того, “якою мірою ті чи інші співтовариства дотримуються схожих норм і цінностей та можуть підпорядковувати індивідуальні інтереси окремих осіб інтересам великих груп”³⁸.

Німецький вчений Х. Бартелс, досліджуючи структуру та основи створення людського капіталу у сільському господарстві, розглядає цей вид капіталу як сукупність економічно значимих здібностей, знань і форм поведінки особистості чи груп особистостей, що застосовуються на практиці³⁹.

Одним із офіційних визначень поняття людського капіталу можна вважати його трактування в зарубіжному міжнародному довідковому виданні: “Поняття людського капіталу, що застосовується в країнах ринкової економіки, означає сукупність досвіду, знань, здібностей та навичок індивідуума, групи людей чи всього населення. Спільно з матеріальним капіталом, людський капітал є найважливішим ресурсом

36 Bovenberg A.L. The Life-course perspective and social policies: An overview of the issues / A.L. Bovenberg // CESifo Economic Studies. – 2008. – Vol. 54. – P. 600.

37 Handel M.J. Skills mismatch in the labor market / M.J. Handel // Annual Review of Sociology. – 2003. – № 29. – P. 154.

38 Фукуяма Ф. Доверие. Социальные добродетели и созидание благосостояния. – В кн.: Новая постиндустриальная волна на Западе: Антология / Фрэнсис Фукуяма / Под ред. В.Л. Иноземцева. – М.: Academia, 1999. – 189 с. – С. 129.

39 Bartels H. Die Struktur und die Bestimmungsgründe der Humankapitalbildung in der Landwirtschaft / von Hasso Bartels. – Kiel. Wiss.-Verl. Vauk, 1999. – 330 p.

економіки. В сукупності вони визначають матеріальний добробут населення і темпи зростання суспільного продукту. Точні відомості про величину людського капіталу, яким володіє населення країни, могли б полегшити прийняття рішень про оптимальні інвестиції коштів в розвиток освіти та охорони здоров'я. Проте, статистичні виміри людського капіталу стикаються із великою складністю. Поки що доступними є тільки оцінки деяких компонентів людського капіталу, які не виражають його якісних характеристик. У країнах централізованої планової економіки для характеристики трудових ресурсів суспільства застосовується поняття трудового потенціалу, тобто працездатність населення, що характеризується професійним складом робочої сили, рівнем професійної та загальної освіти тощо”⁴⁰.

Теоретичні позиції російських учених відрізняє більш чітке розмежування сутності, змісту, форм або видів, умов формування, відтворення і накопичення людського капіталу. Крітський М.М., один з тих, хто першим здійснили позитивне дослідження категорії “людський капітал”, визначив її “як загально-конкретну форму людської життєдіяльності, що асимілює попередні форми (споживчу і продуктивну), що здійснюється як підсумок історичного руху людського суспільства до його сучасного стану”⁴¹.

“Капітал людський – це капітал у формі інтелектуальних здібностей, набутих завдяки формальному навчанню, освіті або на основі практичного досвіду”, – відмічено в праці Т.Ф. Рябової⁴². Тобто відмічено, що людський капітал визначається тільки інтелектуальними здібностями людини, набутими в результаті накопиченого соціального досвіду.

Погоджуємося з О.В. Шкурупієм, який відмічає, що “категорія “людський капітал” не може застосовуватися в теоретичному аналізі без урахування ознак належності до індивіда й невід’ємності від нього певних продуктивних властивостей, які дозволяють розглядати людину як носія капіталу”⁴³.

Аналізуючи історію походження і розвитку теорії людського капіталу, можна з упевненістю сказати, що поява категорії “людський капітал” не була випадковістю. У ХХ ст. теоретики заговорили про людський капітал. Це було

40 Михайлова Л.І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах: [монографія] / Л.І. Михайлова – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 388 с. – С. 31-32.

41 Крітський М.М. Человеческий капитал / М.М. Крітський – Л.: Изд. Ленингр. Ун-та. 1991– 120 с. – С. 17

42 Рябова Т.Ф. Экономическая безопасность: продовольственная безопасность. Термины и определения / Т.Ф. Рябова. – М.: Пищевая промышленность, 2001. – 336 с. – С. 188.

43 Шкурупій О.В. Людський капітал: теоретико-методологічний аналіз категорії / О.В. Шкурупій // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 197: В 5 т. Том III. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – 256 с. – С. 748-757. – С. 750.

пов'язано із змінами в практиці функціонування фізичного капіталу. У працях перших наукових економічних шкіл обґрунтовано роль продуктивних сил людини в економіці країни, здатності людини до праці прирівняна до капіталу, а саму працю обґрунтовано як основний фактор виробництва, проаналізовано ефективність інвестицій в здібності, освіту, професійну підготовку людини.

Можна досить довго цитувати сучасних дослідників людського капіталу, але наведені визначення свідчать, що діапазон підходів до цього поняття досить великий. Проте, через “велич” російської мови в публікаціях вітчизняних і зарубіжних дослідників зустрічається значна кількість термінів, близьких або подібних, що об'єднують різні характеристики процесу використання людського капіталу. Зокрема, це стосується таких термінів, як: людський капітал, людський потенціал, людський актив, людські ресурси, інтелектуальні ресурси, інтелектуальний потенціал, інтелектуальний актив тощо.

Проведене дослідження свідчить, що на сьогодні не існує структурованого підходу до поняття “людський капітал”, що відноситься до опису можливостей його використання і, якщо не обґрунтувати обмеження термінології, то не вдасться встановити його взаємозв'язок з іншими економічними категоріями, а отже й організувати системні дослідження щодо цього поняття.

Загальноприйнятим у визначенні терміну “людський капітал” є його трактування як сукупність навичок, умінь, знань, мотивацій та інших якостей, що дозволяють працівнику успішно здійснювати певну професійну діяльність. Але, з урахуванням принципу функціональності, тобто з урахуванням не лише внутрішньої структури, але і функціонального призначення, кінцевого цільового використання, дане визначення не є вичерпним.

Аналіз підходів учених до визначення поняття “людський капітал” свідчить про наявність суперечності у його розумінні, всі дослідники одностайні у визнанні домінуючого значення освітнього фактора, тобто знань, умінь, навичок і здібностей до їх сприйняття і періодичного оновлення – всього того, що закладає в людині формальну освіту.

Людський капітал формується в основному безпосередніми зусиллями свого власника і характеризується такими властивостями (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Сутність людського капіталу

У проведеному дослідженні ми виходимо з того, що людський капітал є складним структурно-системним об'єктом соціально-економічного дослідження, у методологічних підходах до розуміння сутності якого немає однотайності.

Природні властивості та здібності людини не приносить економічного ефекту, але їх поєднання з набутими загальноосвітніми і професійними знаннями, навичками, вміннями формують людський капітал людини, який може використовуватись для створення інтелектуальних продуктів або у виробничій діяльності. Саме освіта, професійна підготовка та перепідготовка, що сприяють отриманню кваліфікації та набуттю практичного досвіду, сприяють і підвищенню продуктивності праці та отримання економічних й соціальних вигод у майбутньому у вигляді доходу людини, а також підприємства, на якому вона працює та збільшувати таким чином національний дохід країни.

Людський капітал як економічна категорія відображає економічні відносини між індивідами, їх колективами і державою щодо формування й реалізації певного запасу здоров'я, знань, навичок, умінь, мотивацій і здібностей, що використовуються у сфері суспільного відтворення і призводить до зростання доходу.

Соціально-економічний прогрес суспільства, досягнення в галузі розвитку людини й задоволення її потреб викликає об'єктивну необхідність створення нової, інформаційної концепції людського капіталу. Дослідження в цьому напрямку визначаються тим, що найважливішою закономірністю, що визначає сучасний постіндустріальний розвиток світового співтовариства є зростаюча роль людини в суспільстві й економіці.

2.2. Робоча сила, трудові ресурси, трудовий потенціал, людський фактор, людський капітал: розмежування категорій

Трансформація соціуму під впливом науково-технічної революції призводить до появи працівника, на перший план якого виходять такі характеристики, як креативність, здібність до інновацій, високий ступінь адаптації до виробничих технологій, що змінюються, уміння швидко приймати рішення тощо.

Теорія людського капіталу стала основою для переосмислення ставлення до сучасних підходів в управлінні персоналом та розмежування ряду понять, адже людина розглядається не лише як ключовий ресурс, який забезпечує конкурентну перевагу компанії, але й як актив, що має вартісний вимір.

Застосування загальноприйнятих у плановій економіці категорій “робоча сила”, “трудові ресурси”, “трудовий потенціал”, “кадри”, “персонал” в сучасних умовах не можуть повністю охарактеризувати та оцінити одну із найважливіших складових потенціалу підприємства, що забезпечується наявними людськими ресурсами. Категорія “людський капітал” є більш повною та правомірною для її ширшого застосування при характеристиці та оцінці рівня розвитку особистості, домогосподарства, підприємства, визначеної території, сектору економіки чи держави в цілому⁴⁴.

Вчені застосовують діаметрально протилежні трактування одних і тих же економічних понять та термінів, вводять власні термінологічні симбіози за відсутності належної уваги до обґрунтування їх змісту та доцільності використання.

З огляду на це, дослідження, направлені на конкретизацію та змістовне уточнення таких економічних категорій, як “людський капітал”, “трудовий потенціал”, “трудові ресурси”, “робоча сила”, зумовлюють підвищену актуальність теми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій дозволяє стверджувати, що попри наявність праць В. Близнюка, О.А. Грішнєвої, С.М. Дмитрука, І.Т. Корогодіна, І.Л. Латишевої, Е. Лібанової, О.В. Рєвнівцевої, Л.І. Тертичної, Л. Шаульської та інших вітчизняних і зарубіжних вчених, вимагає подальшого дослідження та уточнення визначення взаємозв'язку між економічними категоріями “людський капітал”, “трудовий потенціал”, “трудові ресурси”, “робоча сила”.

44 Михайлова Л.І. Людський капітал у системі соціально-економічних категорій / Л.І. Михайлова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2003. – Випуск 8. – С. 223-227.

Завдання дослідження – систематизувати погляди зарубіжних і вітчизняних дослідників на сутність термінів “трудові ресурси”, “трудовий потенціал”, “робоча сила”, “людський капітал”, визначити фундаментальний зв’язок для розмежування цих споріднених на перший погляд категорій.

Аналіз категорії
“трудові ресурси”

Теоретичне підґрунтя для вирішення проблем розвитку людини були закладені досить давно і мають тенденцію адаптуватися до потреб та вимог кожного етапу розвитку економіки. У світовій економічній науці можна виділити два домінуючих напрями уявлень про розвиток людини – інструментальний і соціальний.

В праці С.Г. Струміліна⁴⁵ вперше було введено поняття “трудові ресурси”. Згідно чинного законодавства, трудові ресурси – це частина населення країни, яка володіє необхідним фізичним розвитком, знаннями та практичним досвідом для роботи в народному господарстві.

Аналіз дефініцій “трудові ресурси”, наведено в додатку В (табл. В.1).

Під трудовими ресурсами переважна більшість авторів розуміє людину як пасивний об’єкт зовнішнього управління для використання максимальної кількості людей, заучених з використанням різних методів до роботи.

Іноземні економісти⁴⁶ прирівнюють трудові ресурси до людського капіталу.

На нашу думку, трудові ресурси, будучи формою вираження переважної частини людських ресурсів, є частиною населення країни, яка, маючи відповідні психофізіологічні, фізичні та інтелектуальні здібності, здатна до трудової діяльності. Для того, щоб працювати людині потрібен певний фізичний і розумовий розвиток, який залежить від віку людини. Тому критеріями, за якими визначаються трудові ресурси, є, в першу чергу, вік і працездатність людини.

Отже поняття “трудові ресурси” та “людський капітал” не є тотожними. Трудові ресурси потенційно можуть стати капіталом у тому випадку, коли знання, уміння, навички, здібності, втілені в людині, будуть приносити реальний дохід та створювати багатство, тобто, якщо людина має можливість реалізувати себе у суспільному виробництві. Для перетворення трудових ресурсів у людський капітал необхідні певні умови, щоб забезпечити реалізацію людського потенціалу в результатах діяльності, що мають товарну форму.

Отримання вищої освіти та початок трудової діяльності – це закінчення загальної, попередньої стадії перетворення трудових ресурсів у людський капітал і початок більш спеціалізованого та довготривалого процесу

45 Струмилин С.Г. Проблемы экономики труда / С.Г. Струмилин. – М.: Наука, 2002. – 471 с.

46 Lev B. On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements / B. Lev, A Schwarz. – The Accounting Review. – Menasha. – January 1971. – P. 103-112.

формування людського капіталу на основі набуття професійної кваліфікації та життєвого досвіду. Людський капітал є нематеріальним благом тривалого користування, яке нагромаджується і реалізується внаслідок творчої діяльності людей у часі.

Аналіз категорії “робоча сила” У літературних джерелах зустрічається поняття “робоча сила”, що застосовується для характеристики забезпечення підприємств кадрами та ефективності їх використання (додаток В, табл. В.2).

Порівняння термінів свідчить про те, що ряд авторів дає визначення робочої сили, близьке до визначення людському капіталу.

На думку Л.І. Михайлової “категорію робоча сила не слід трактувати як сукупність працівників і вимірювати за допомогою показників зайнятості у виробництві осіб, їх статі, сімейного стану, віку. Ці характеристики відносяться не до самої робочої сили, як сукупності фізичних та духовних здібностей людини, а до її носіїв”⁴⁷.

Поняття “робоча сила” вперше використовував Д. Рікардо⁴⁸ для позначення людини в процесі трудової діяльності, її здібностей до праці. Продовжуючи започатковане Д. Рікардо розуміння категорії “робоча сила”, зарубіжні економісти застосовували для характеристики економічно активного населення, тобто тих, хто “може і бажає працювати”⁴⁹.

Тривалий час у вітчизняній економічній науці використовувалася категорія “робоча сила”, що характеризувала участь людини в трудовому процесі й була визначена ще у “Капіталі” К. Маркса. Економіст відмічав, що сама праця – це споживання робочої сили, яка є джерелом і потенціалом праці. “Під робочою силою, або здатністю до праці, ми, – пише К. Маркс, – розуміємо сукупність фізичних і духовних здібностей, які має організм, жива людина, і які вона використовує при виробництві споживчих вартостей”⁵⁰.

З’ясовуючи вартість товару К. Маркс, показав, що робоча сила складається: по-перше, із відтворення, збереження та розвитку здібності до праці уже наявних працівників; по-друге, із виробництва нових робочих сил, що забезпечують відтворення природного вибуття та приріст чисельності працездатного населення, по-третє, із виробництва кваліфікованої робочої сили, тобто, набуття та підвищення працівниками кваліфікації шляхом накопичення практичного досвіду та навчання.

47 Михайлова Л.І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах [монографія] / Л.І. Михайлова – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 388 с. – С. 10.

48 Рікардо Д. Сочинения / Д. Рікардо. Т.1. – М., 1995. – 365 с.

49 Эренберг Р.Дж. Современная экономика труда. Теория и государственная политика / Эренберг Рональд Дж., Смит Роберт С. – М.: Изд-во МГУ. – 1996. – 800 с. – С. 34.

50 Маркс К. Капітал Т.1 // К. Маркс, Ф. Енгельс. – Твори. – К.: Держполітвидав УРСР. – 1963. – Т. 23. – 847 с. – С. 165.

Відповідно до теорії трудової вартості К. Маркса, робоча сила як товар має вартість (визначається робочим часом, суспільно необхідним для її відтворення) та споживчу вартість (виражається у здатності товару задовольняти потребу покупця, оскільки роботодавець використовує робочу силу в процесі виробництва, створюючи нові товари, нову вартість). Процес споживання робочої сили – є сама праця.

Викладені К. Марксом підходи є важливими при визначенні ціни праці як здатності людини створювати споживчу вартість, суспільні блага, нові знання тощо.

Застосування категорії “робоча сила” було виправдане не тільки історичними та ідеологічними умовами, але й рівнем розвитку продуктивних сил суспільства. Становлення та розвиток індустріальної економіки не вимагали всебічного врахування потреб людини, а отже – і створення умов для її розвитку.

Робоча сила є сукупністю закладених в людині природою на генетичному рівні базових фізичних здібностей, що дозволяють людині забезпечити своє існування. Різниця між термінами “робоча сила” і “людський капітал” полягає в тому, що обумовлює приналежність власників людського капіталу до числа партнерів власників майнового, фінансового і інших форм капіталу, тоді як власники робочої сили вимушені відчужувати її для того, щоб увійти до процесу виробництва, а також отримати коштів для відтворення даної сили (табл. 2.2).

Таблиця 2.2. Різниця між термінами “робоча сила” і “людський капітал”

Ознака	Робоча сила	Людський капітал
Форма капіталу	Товар, що відчужується від працівника шляхом купівлі-продажу	Відчужується лише на робочий період, шляхом зміни користувача і розпорядника
Управління	Здійснює роботодавець	Здійснює роботодавець і працівник
Властивості	Характеризується формалізованими і виявленими властивостями, є товарною формою, що може приносити дохід лише у випадку його продажу	Здатний структуруватися під діяльність, приносить дохід без його продажу
Відтворення	На незмінній основі, оскільки праця є засобом для життя	На новій основі, залежно від ситуації, накопиченого досвіду
Оцінка	За заробітною платою	За обсягом витрат на формування, використання та відтворення
Формування	З ініціативи роботодавця	З ініціативи працівника і роботодавця
Сфера прояву	Лише виробництво	Може адаптуватися до умов, що змінюються при зміні діяльності внаслідок наявності властивості конвертації

Отже, відбулося перетворення робочої сили в людський капітал, що обумовлено розвитком системи загальнолюдських цінностей, появою у людини прав і свобод, соціальних гарантій, нормованого робочого дня, переважання набутих інтелектуальних якостей та інших факторів.

*Аналіз категорії
“людський
фактор”*

Наступним етапом у розвитку уявлень про місце та роль людини в суспільстві, удосконалення відносин між ними стало використання в економіці в 40-х рр. XX ст. терміну “людський фактор”, який міцно увійшов до управлінської діяльності.

Виникнення поняття “людський фактор” пов’язано з ім’ям Фредеріка Тейлора. В психології вперше про це став писати американський психолог Є.Дж. Мак-Кормік в статті, опублікованій у 1964 р.

В 1980-і роки сформувався потенціал людських ресурсів, відповідно до якого людину визначали як розвиваючий фактор нової інформаційної економіки. Для їх розвитку передбачається формування спеціальних соціальних систем, орієнтованих на особисте зростання і психофізичний супровід професіонала в умовах постійного оновлення виробництва. Більш яскраво це позначилося на понятті “людський капітал”, що спочатку не отримав широкого поширення.

В економічному словнику 1989 року за ред. Ю.А. Беліка відмічено: “Людський фактор в умовах соціалізму – багатобічна (виробнича, соціальна, політична, ідеологічна та ін.) діяльність працівників, які на чолі з Комуністичною партією виступають революційно-перетворюючою силою суспільства, носіями нових економічних, соціальних і політичних відносин, які виражають повновладдя народу”⁵¹.

В економічному словнику 1999 року за ред. Б.А. Райзберга та Л.Ш. Лозовського під людським фактором розуміють “роль, яку відіграють люди в економіці, облік психології поведінки людей як виробників, споживачів, керівників”⁵². Людина не розглядається як “кількісний ресурс”, “пасивний потенціал” або “фактор виробництва”, акцент робиться на активну роль людини як першопричини, рушійної сили, що прийшла на зміну індустріальному типу економічного зростання і визначила пріоритет інтелекту та наукових знань людини.

51 Краткий экономический словарь. [под ред. Ю.А. Белика и др.] – 2-е изд., доп. – М.: Политиздат, 1989. – 399 с. – С. 373.

52 Райзберг Б.А. Учебный экономический словарь. / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский – М.: Рольф: Айрис-пресс, 1999. – 416 с. – С. 385

Ринкові умови ставлять нові вимоги до людини як носія більш високого рівня кваліфікації та індивідуальних здібностей, тобто, виникає необхідність визнання працівника активним партнером у відносинах з роботодавцем і економічним агентом, який цінує свої здібності, має інтереси та мотиви до праці. До середини 70-х р. XX ст. індустріальний тип виробництва вичерпав всі резерви, зросла актуальність творчої праці людини-новатора, носія інтелектуальних ідей, затвердився інформаційний тип виробництва з мережевою організацією праці, виник інноваційний прибуток. Модернізація бізнес-процесів з переходом в інформаційну епоху вплинула на появу нематеріального продукту. При цьому незначною була частка ручної праці – головну роль відігравала розумова праця і знання.

Ринок став “вимірювальним пристроєм” оцінки праці людини, як у сфері створення матеріальних об’єктів, так і у сфері розумової праці у вигляді управлінських рішень.

Конкуренція на світовому ринку відбувається на рівні ідей, інформації і знань, а успіх стає можливим тільки за рахунок напряду інтелектуального потенціалу компанії на підвищення рівня її конкурентоспроможності в умовах реструктуризації і комп’ютеризації.

Закономірний розвиток науки супроводжується об’єднанням зусиль і концентрацією досліджень на проблемі людини. Визнання основним стратегічним ресурсом людського капіталу передбачає перехід до визнання людини (індивіда) виробником і споживачем соціально-економічної системи. Вирішення проблем соціального прогресу суспільства і людини, зокрема, забезпечує соціально-економічний розвиток, що базується на відтворенні людських ресурсів.

Категорія “трудовий потенціал” має нетривалий період існування в радянській економічній науці. До наукового обігу ця категорія увійшла на початок 60-х років XX ст., що зумовлено необхідністю трансформації традиційних поглядів на роль і місце людини у процесі виробництва при постійному розвитку науково-технічного прогресу; характером демографічного процесу, якому притаманне поступове зниження частки населення у працездатному віці; вичерпанням місткості категорії “трудові ресурси”. Введення поняття “трудовий потенціал” призвело до перегляду поглядів дослідників на значення у виробничому процесі людини, визнання ролі інтелектуального й освітнього потенціалу, накопиченого в суспільстві.

Як доводить Л.В. Шаульська⁵³, передумови активізації досліджень категорії “трудовий потенціал” були пов’язані з розвитком науки, погіршенням демографічних і соціальних умов життєдіяльності. Наукові передумови характеризувались обмеженим використанням традиційних категорій для обґрунтування потенційних можливостей суспільства активізувати і підвищити ефективність трудової діяльності, а також забезпечення бази для розвитку нового наукового напрямку. Демографічні передумови були зумовлені проявами демографічної кризи радянського суспільства, уповільненням темпів відтворення населення, інтенсивними міграційними процесами; економічні – вимогами забезпечення збалансованості між випереджальними темпами збільшення кількості робочих місць та їх продуктивністю; соціальні – пов’язані з крахом ілюзій невичерпності людського фактора, розумінням важливості соціального розвитку країни.

На сьогодні у вітчизняній науці відсутній однозначний підхід до розуміння економічної категорії “трудовий потенціал”. Дослідження терміну “трудовий потенціал” є першою спробою цілісного підходу до людини (працівника) зі всіма її здібностями і навичками.

Визначення, запропоновані науковцями мають суперечливий характер (додаток В, табл. В.3), проте спільним для наведених визначень є те, що під ним розуміють громадян працездатного віку, які володіють кількісними і якісними (освітній, професійний і кваліфікаційний рівень, творчий потенціал, професійна, вікова, статева структура) та фізичними і духовними здібностями.

Окрім наведених в табл. В.3 (додаток В) визначень варто вказати на погляд Д.П. Мельничука, який відмічає: “Під трудовим потенціалом людини необхідно розуміти характеристику ефективності сполучення та збалансованості окремих структурних елементів її працездатності, а також характеристику відповідності змісту цих елементів вимогам зовнішнього середовища”⁵⁴.

Близнюк В. доводить, що людський потенціал охоплює не тільки професійно-кваліфікаційні характеристики людини, але в цілому рівень освіченості, креативності, мобільності, ступінь споживчих пріоритетів, можливість адаптуватися до соціально-економічних змін у суспільстві та інші кількісно-якісні характеристики їх носіїв. Крім того, дослідник розрізняє людський потенціал суспільства та особистості й зазначає, що людський потенціал суспільства не є простою сумою потенціалів окремих

⁵³ Шаульська Л.В. Стратегія розвитку трудового потенціалу України [монографія] / Л.В. Шаульська / НАН України; Інститут економіки промисловості. – Донецьк, 2005. – 502 с. – С. 93-94.

⁵⁴ Мельничук Д.П. Трудовий потенціал в системі оцінки людського капіталу України / Д.П. Мельничук // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2007. – № 4 (42). – С. 224-231. – С. 231.

індивідів, оскільки його варто розглядати як сукупну здатність суспільства до освоєння та осмислення світу, нагромадження знань, створення на цій основі інтелектуальних продуктів і системи прийняття, переробки, використання, відтворення й передачі інформації. Людський потенціал конкретних людей і нації в цілому визначає місце, яке посідає держава у світових економічних відносинах, її конкурентоспроможність⁵⁵.

“Трудовий потенціал, – відмічає О.А. Грішнова, – є висхідною категорією для вивчення людського капіталу, виявом цілісного, інтегрального підходу до людини”⁵⁶.

На думку М.І.Долишнього⁵⁷, трудовий потенціал складається з таких компонентів – демографічного, медико-біологічного, освітнього, професійно-кваліфікаційного і морального.

Для характеристики здібності керівника В.А. Кісельов⁵⁸ застосовує адаптоване ним визначення потенціалу як сукупності специфічних знань і здібностей, що використовуються у щоденній роботі при управлінні підприємством. Одночасно, аналізуючи можливості його збільшення, автор оперує терміном “величина людського капіталу”, ототожнюючи його із категорією потенціалу.

Різні тлумачення поняття “трудовий потенціал”, наведені в економічній літературі, зумовлені визнанням важливості у забезпеченні результативності функціонування підприємств розвитку людського фактору. Переважна більшість авторів виділяють необхідність врахування при оцінці процесу виробництва не лише кількісної сторони забезпечення його трудовими ресурсами, але й їх якісні параметри соціального та економічного характеру, передусім, освіти, професійно-кваліфікаційної підготовки, стану здоров'я та фізичного розвитку, психологічних особливостей людини тощо. Однак, трудовий потенціал людини визначається не стільки переліком окремих якостей, скільки раціональністю їх поєднання.

“Запровадження в наукову думку поняття “трудовий потенціал”, – відмічає Р.С. Чорний, – означало перегляд оцінки ролі людини у виробничому процесі, визнання значення накопиченого в суспільстві інтелектуального й освітнього потенціалу”⁵⁹.

⁵⁵ Близнюк В. Оцінка людського потенціалу економічного зростання України: теорія та практика / В. Близнюк // Україна: аспекти праці. – 2006. – № 5. – С. 30-34.

⁵⁶ Грішнова О.А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки / О.А. Грішнова. – К., “Знання”, 2001. – 254 с. – С. 11.

⁵⁷ Качество трудового потенциала (Социально-экономический аспект) / Отв. ред. М.И.Долишний. - К.: Наук. думка, 1986. - 229 с.

⁵⁸ Кісельов В.А. Підготовка керівних кадрів в АПК / В.А. Кісельов // Економіка АПК. – 2001. – № 4. – С. 39-42.

⁵⁹ Чорний Р.С. Людський капітал у системі соціально-економічних категорій / Р.С. Чорний // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 526 с. – С. 425.

З виникненням концепції трудового потенціалу зросла кількість досліджень, спрямованих на пошук шляхів підвищення трудової активності, розроблялися системи стимулювання ефективнішого використання трудового потенціалу, зріс інтерес до мотиваційних теорій управління працею. Людина розглядалась як активний учасник виробничого процесу.

На відміну від поняття “трудові ресурси” категорія “трудовий потенціал” є значно ширшою та відображає не лише загальну чисельність працездатного населення, але і їх якісні та кількісні характеристики, що відповідають потребам суспільства на даному етапі його розвитку в конкретних соціально-економічних та науково-технічних умовах.

Шкурупій О.В. вводить поняття “людський потенціал”, під яким розуміє “сукупність функціональних якісних властивостей, притаманних людині як носію робочої сили, що визначають можливість її самореалізації у певній сфері діяльності”⁶⁰. На думку дослідника, продуктивним, діючим елементом виробничих відносин, тобто капіталом, людський потенціал стає за умови його включення в суспільне виробництво.

Чим складніше праця, тим вищі вимоги до кваліфікації, знань, досвіду і відповідальності працівника. Як відзначав П. Друкер: “Бізнес – це організація, визначальним фактором існування або руйнування якої є кваліфікація її співробітників... Але знання – це специфічний ресурс людини. Знання не можна знайти в книгах. Там можна знайти тільки інформацію; але знання – це здатність застосовувати інформацію в конкретній сфері діяльності”⁶¹.

Особливостями категорії “людський капітал” учені називають те, що основною формою інтелектуальної діяльності є індивідуальна.

Цей факт визначається тим, що в основу людського капіталу покладено рух індивідуальності. Унікальність і невідтворюваність цієї індивідуальності призводить до монополії на людський капітал. Саме тому в сучасній економічній літературі поширеною є думка, що поступово працівник з найнятого перетворюється у власника, який з розвитком продуктивних сил не просто продає свою здібність до праці на ринку праці, але й володіє одним з важливих факторів виробництва – людським капіталом. Такі економічні процеси наочно підтверджені фактами використання унікальних здібностей людини і отримання з їх використання монопольних прибутків.

60 Шкурупій О.В. Людський капітал: теоретико-методологічний аналіз категорії / О.В. Шкурупій // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 197: В 5 т. Том III. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – 256 с. – С. 748-757 – С. 754.

61 Друкер П. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения / П. Друкер. – М.: 1998. – 222 с. – С.143.

Людський капітал є реалізованою частиною трудового потенціалу, оскільки виражає ті якості людини, які, за певних обставин, приносять дохід його власнику.

Роль наукової категорії “трудоий потенціал” має полягати у характеристиці того, наскільки певне поєднання складових працездатності людини є цінним у ракурсі того чи іншого виду суспільно-корисної праці за конкретних умов трудової діяльності.

Професор В.П.Щетінін⁶² вважає, що людський потенціал може втілитися в людський капітал лише в процесі найманої праці.

Отже, найважливішим завданням функціонування збалансованої системи розвитку людського капіталу є формування трудового потенціалу.

На думку Л. Безтелесної паралельно існували категорія “трудоий потенціал”, яка використовувалась вітчизняними вченими, і категорія “людський капітал”, яка була запроваджена західними економістами, проте, мала ідентичний зміст. “Тоді, коли нашими вченими розроблялася категорія “трудоий потенціал”, спрямована на визначення можливостей та оцінки характеристик населення щодо трудової діяльності, – відмічає Л. Безтелесна, – західні економісти розглядали людину як головний ресурс економіки і вивчали напрями забезпечення зростання її продуктивності, а тому ввели до наукового обігу поняття “людський капітал”. Паралельне існування різних економічних категорій було не випадковістю, а виправданою обставиною, яка відображала використання різних механізмів забезпечення однієї й тієї ж мети – економічного зростання”⁶³.

Порівняльний аналіз понять “потенціал людини ” і “трудоий потенціал” свідчить про те, що вони відрізняються і по суті, і за формою використання, адже трудоий потенціал передбачає сукупність наявних (прихованих і явних) природних здібностей людини, тобто сукупність різних якостей (здоров’я, талант, творчий потенціал), що визначають особистість.

Трудоий потенціал тільки частково є тим, що дано людям від народження, значною ж мірою він формується і розвивається у процесі соціалізації особистості. Наявний, сформований трудоий потенціал залежно від умов може розкриватися, реалізовуватися по-різному. Існування безробіття, неповної зайнятості в розвинутих країнах свідчать про недовикористання їх людського потенціалу. Реалізація людського капіталу в економіці є формою використання трудового потенціалу.

62 Щетинин В.П. Человеческий и вещественный капитал – общность и отличие [Электронный ресурс] / В.П. Щетинин // Режим доступа: <http://www.situation.ru>.

63 Безтелесна Л. Людський розвиток: підходи до трактування суті та умов його забезпечення / Л. Безтелесна // Економіка України. – 2009. – № 7. – С. 4-12. – С. 5.

Здібності людини працювати визначаються, передусім, величиною її трудового потенціалу як сукупності набутих властивостей (знань, навичок, вмінь), які в результаті матеріальних і нематеріальних інвестицій, наявності мотивацій, досвіду та кваліфікації, а також при використанні для виробництва товарів і послуг, перетворюються в людський капітал. Тобто людський капітал – це реалізований (здійснений) потенціал людини, здатний самозростати і приносити його власнику дохід

Отже, людський капітал, як зумовлена виробничим процесом форма продуктивних властивостей людини, має наступні стадії формування (рис. 2.2).

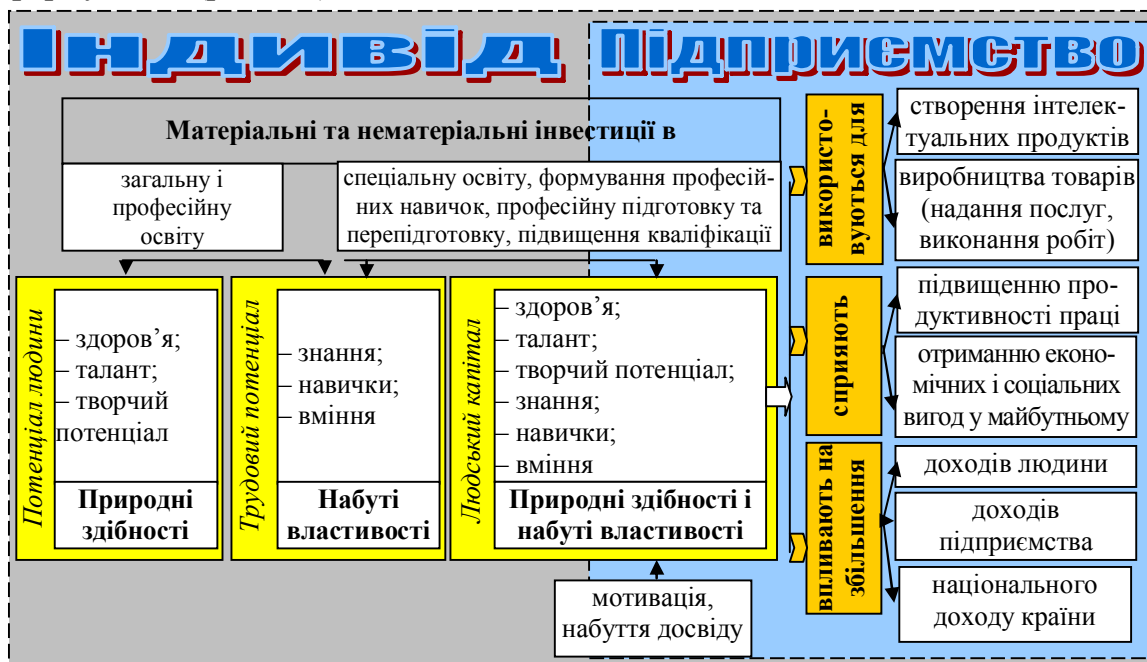


Рис. 2.2. Взаємозв'язок потенціалу людини, трудового потенціалу і людського капіталу

Потенційні можливості людини (тобто трудовий потенціал) формуються, набувають певної завершеної форми, адекватної існуючому рівню соціально-економічних відносин, та приймають вигляд людського капіталу, готового до використання.

Невикористані на певний час складові працездатності людини не приносять їй доходу, вони можуть розглядатися з позицій структурних одиниць людського капіталу, а його загальна структура може бути охарактеризована шляхом визначення співвідношення активних і латентних одиниць, зафіксованого протягом певного часу. Важливість останнього обґрунтовується тим, що складові людського капіталу змінюють домінуючу форму існування, що обумовлено періодичністю їх використання у сфері суспільно-корисної праці в певний проміжок часу.

Високий рівень трудового потенціалу є передумовою максимальної активізації складових людського капіталу. Тобто при узгодженому і збалансованому розвитку складових людського капіталу з'являються можливості для його практичного застосування з метою залучення інвестицій та отримання максимального доходу.

Можливість оцінки трудового потенціалу у часовому горизонті майже відсутня, оскільки неможливо простежити динаміку якостей людини, коли протягом певного часу вони забезпечують отримання доходу та зростання продуктивності праці.

Якщо зовнішнє середовище перешкоджатиме реалізації сформованих у результаті інвестицій знань, досвіду та мотивацій індивідів, то вони не зможуть бути охарактеризовані як складові людського капіталу, оскільки рівень віддачі від них буде мінімальним. Нереалізованим залишиться і трудовий потенціал, наявність якого визнається апріорі, адже людський капітал сформовано, хоча і не використано.

Трудовий потенціал є показником ефективності та збалансованості складових елементів певної сукупності. Як правило, він характеризує перспективи перетворення сукупності у систему взаємопов'язаних елементів як єдине ціле, що функціонує на принципах емерджентності та синергізму.

Інвестиції в загальну, професійну і спеціальну освіту, формування професійних навичок, професійну підготовку та перепідготовку, підвищення кваліфікації створюють людський капітал. Підвищення розумових і фізичних здібностей працівника внаслідок здійснених людиною і підприємством, на якому вона працює, інвестицій є інструментом прагматичної діяльності людини, що передбачає швидке повернення вкладених коштів та їх відтворення в інтересах замовника, споживача підготовлених кадрів. Примноження людського капіталу сприяє зростанню продуктивності праці та ефективності виробництва, одночасно відбувається збільшення доходів працівника, підприємства та національного доходу країни.

Трудовий потенціал переходить із пасивної форми в активну, тобто в людський капітал, який характеризується реалізацією своїх сукупних продуктивних здібностей (таланту, знань, навичок, мотивації до праці та ін.), що їй притаманні та нагромаджені самостійно або розвинуті внаслідок інвестування. На нашу думку, соціально-економічним підґрунтям цього процесу є приведення в дію вже оновленого завдяки інвестиціям і більш якісного людського капіталу.

Категорія “людський капітал” виникла в ринковій економіці не лише як новий підхід до встановлення значення людини в суспільно-

виробничому процесі, але й зростаюче значення інтелектуальної діяльності людини. Ця категорія є більш повною та правомірною для її ширшого застосування при характеристиці та оцінці рівня розвитку людини, підприємства чи держави в цілому.

В економічній теорії в різні періоди з різною інтенсивністю для пояснення природи процесу відтворення людського капіталу використовувалися поняття “робоча сила”, “трудові ресурси”, “людський фактор”, “трудовий потенціал”, що виражали зміни ролі та місця людини в економічній системі суспільства. Проте загальна спрямованість розвитку уявлень про людину свідчить про необхідність виникнення категорії “людський капітал”.

Аналізуючи концептуальні положення у розвитку світової економічної думки, можна зробити висновок, що перераховані вище категорії у своїй сукупності відображають еволюцію розвитку уявлень про місце та роль людини у виробництві та суспільному житті.

2.3. “Нематеріальні активи”, “інтелектуальна власність”, “інтелектуальний капітал” та “людський капітал” як об’єкти бухгалтерського обліку

Практичне використання підприємствами інтелектуальний капітал зумовлює проведення наукових досліджень щодо розкриття їх економічної сутності, розвитку їх облікового відображення. На особливу увагу заслуговує наукове обґрунтування складу нематеріального капіталу, адже відсутність їх класифікації може призвести до викривлення величини майна. Ця обставина не дозволяє зовнішнім і внутрішнім користувачам отримати необхідну та достовірну інформацію з питань інвестицій, менеджменту та інших аспектів функціонування суб’єктів господарювання.

Знання, професійний досвід персоналу та менеджменту, бренди, лояльність клієнтів є, як правило, специфічними невідчутним капіталом, на створення якого компанії витрачають величезні кошти.

Ми погоджуємось з думкою проф. М.С. Пушкаря, який відмічає: “Ідеї та здібності швидко навчатися – це та нова валюта, яку не можна відчутти, як гроші, оскільки вони нематеріальні, але здатні переводити інші ресурси підприємства з латентного в активний стан. Ідеї пов’язані з генеруванням нематеріальних активів, які стануть рушійною силою нової економіки, що ґрунтується на знаннях”⁶⁴.

64 Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: [монографія]. / М.С. Пушкар – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с. – С. 66.

Важливість інтелектуального капіталу в сучасних умовах сумнівів не викликає. Західні компанії вже давно навчилися ефективно використовувати свої інтелектуальні активи, мають складнощі щодо порядку їх відображення в бухгалтерському обліку.

Пасивна позиція вітчизняних підприємств пояснюється відсутністю досвіду управління цими специфічними видами капіталу у складі системи управління підприємствами. Проте, саме інтелектуальний капітал обумовлює виникнення унікальних конкурентних переваг підприємства і визначають його ринкову ціну.

Пошук динамічної оптимізації структури цих активів є важливою ланкою в організації управління діяльністю підприємством. Таким чином, системне дослідження процесу формування, акумулювання і ефективного використання інтелектуального капіталу підприємства набуває все більшої актуальності для реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

За останні роки проблемі обліку інтелектуальних активів та їх складових теоретики і практики почали приділяти більше уваги, що знайшло відображення у вітчизняних та зарубіжних публікаціях.

Серед зарубіжних дослідників можна виділити праці: Д. Андріссена⁷¹, В.В. Баранова⁴⁷, В.А. Березовського⁶⁵, М. Вітцеля⁶⁶, Л. Едвінссона⁴⁹, І.В. Іванова⁴⁷, О.В. Кірсанова⁶⁷, Б. Лева⁶⁸, Г.І. Лисака⁴⁷, М. Мелоуна⁶⁹, І. Рооса⁷⁰, Р. Тіссена⁷¹, М. Уорнера⁴⁶ та ін., серед вітчизняних: М.С. Пушкар⁷².

Трактування таких термінів, як “інтелектуальний капітал”, “інтелектуальний актив”, “інтелектуальна власність”, “невідчутні активи” є неоднозначним. Існуючі відмінності у підходах до трактування наведених понять залежать від сфери їх використання, оскільки юристи використовують поняття “інтелектуальна власність”, менеджери та маркетингологи – “інтелектуальний капітал”, а бухгалтери та економісти – “нематеріальні активи”.

65 Березовский В.А. Совершенствование учета и анализа нематериальных активов в условиях формирования экономики инновационного типа / В.А. Березовский, В.Б. Гурко. – Мн.: Мисанта, 2006. – 131 с.

66 Уорнер М. Виртуальные организации. Новые формы ведения бизнеса в XXI веке [пер. с англ.] / М. Уорнер, М. Витцель. – М.: Добрая книга, 2005. – 296 с.

67 Высокотехнологичные предприятия в эпоху глобализации. / И.В. Иванов, В.В. Баранов, Г.И. Лысак, О.В. Кирсанов. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 416 с.

68 Барух Л. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Л. Барух. – М.: КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2003. – 240 с.

69 Edvinsson L. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Roots / L. Edvinsson, M. Malone. – N. Y.: Harper Business, 1997. – P. 10-12.

70 Роос И. Интеллектуальный капитал. Вы можете управлять тем, что можете измерить / И. Роос // Маркетинг. – 1998. – № 4. – С. 75-79.

71 Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов [пер. с англ.] / Д. Андриссен, Р. Тиссен. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 304 с.

72 Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: [монографія]. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с.

Зважаючи на сферу застосування та різноплановість зазначених категорій, завдання дослідження полягає у їх розмежування в бухгалтерському обліку, визначенні місця людського капіталу в сукупності невідчутних активів.

*Аналіз термінів
“капітал”,
“активи”, “ресурси”*

У багатьох літературних джерелах такі поняття як “нематеріальний капітал”, “нематеріальні активи” і “нематеріальні ресурси” ототожнюються, хоча між ними існують відмінності.

Проаналізуємо сутність таких понять як “активи”, “капітал”, “ресурси”, які наведені в довідковій літературі. Узагальнення наведених у довідковій літературі дефініцій “активи”, “капітал”, “ресурси” (додаток Д) свідчать, що в переважній більшості джерел ознакою:

1) активів – є право власності на них підприємства, що контролюються ним і приносять в майбутньому економічні вигоди;

2) капіталу – є загальна вартість активів (ресурсів), що використовуються при виробництві продукції (товарів, робіт, послуг) і приносять (створюють) додану вартість;

3) ресурсів – є запаси в матеріально-речовій формі, що використовуються підприємством, є джерелом його доходів.

Якщо порівняти визначення термінів “активи” і “капітал”, то можна відмітити, що в довідковій літературі часто ці поняття ототожнюють або трактують як складові балансу, що свідчить про бухгалтерський підхід до їх трактування. У праці О.М. Галагана⁷³ зроблено посилання на дослідження Ф. Бести, який відмічав, що капітал наведений в активі балансу, а пасив є планом розподілу цього капіталу за цільовим призначенням. У підручнику за редакцією проф. Я.В. Соколова відмічено, що “бухгалтери асоціюють актив балансу з капіталом”⁷⁴. У зарубіжній літературі також зазначено “те, що економісти і юристи називали капіталом, бухгалтери називали активами”⁷⁵.

При трактуванні понять “активи” і “капітал” зробимо посилання на виділені в дисертаційній роботі С.Ф. Легенчука⁷⁶ дві концепції відображення інтелектуального капіталу в балансі підприємств:

73 Галаган А.М. Основы общего счетоведения / А.М. Галаган. – М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 436 с. – С. 215.

74 Бухгалтерский учет: Учебник / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; [Под ред. Я.В. Соколова]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768 с. – С. 36.

75 Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера [Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с., с. 274

76 Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: Дис. ...кандидата екон. наук: 08.06.04 / С.Ф. Легенчук. – Житомир, 2006. – 264 с. – С. 105-106.

1) вартісна – відображаються всі складові (людський, організаційний та споживчий капітал);

2) майнова – відображаються лише активи, що є майном (майновими правами) підприємства (об'єкти права інтелектуальної власності).

Застосовуючи наведені концепції до понять “активи” і “капітал” ми виходимо саме із майнової концепції, тобто під терміном “активи” ми розуміємо сукупність майна, що є власністю підприємства та має грошову оцінку; термін “капітал” ми розуміємо як основний фактор створення вартості у вигляді товарів, послуг, інтелектуального продукту, а також результати інтелектуальної, творчої діяльності людини та втілений в людях потенціал (у формі освіти, знань, досвіду), що забезпечує одержання підприємству економічних вигод у майбутньому.

Шумпетер Й. підкреслював: “Величина капіталу – це основа його звітності щодо діяльності в умовах ринкового господарства, основа, яка дозволяє представити загальну картину діяльності підприємства і використання підприємцем виробничих сил”⁷⁷.

Отже, категорію “капітал” можна пояснювати з двох позицій:

1. При поясненні сутності капіталу до уваги приймаються об'єкти, закріплені в правовій базі країни та можуть бути оцінені. Така позиція з юридичного погляду є підтвердженням і систематизацією практичної діяльності підприємств постіндустріальної економіки.

2. При поясненні сутності капіталу до уваги приймаються його економічний зміст та функції. Така позиція з економічної точки зору є потребою майбутнього вираження конкурентоспроможності підприємств.

Найбільш доцільним і виправданим є поєднання обох позицій, що забезпечить реалізацію економічної сутності капіталу з метою практичного розширення правової бази з появою нових об'єктів інтелектуального капіталу. Проте, пріоритетним є пояснення сутності капіталу з економічної точки зору, що зумовлено розширенням змісту цієї категорії та включенням не лише сукупності об'єктів, на які може поширюватись юридично закріплена власність на результати інтелектуальної праці та засобу інтелектуальної творчості, але й особисті якості людини, власність на яких юридично не може бути закріплена зважаючи на їх нематеріальну властивість і невідчужуваність від юридичних та фізичних осіб.

З урахуванням цього відмітимо, що по відношенню до нематеріального капіталу, термін “активи” використовується лише в переносному, розширеному значенні слова, оскільки в даному випадку часто йдеться про

77 Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер. – М.: Прогресс, 1982. – 456 с. – С. 199.

ресурси, якими насправді неможливо володіти в правовому відношенні та вартість яких не піддається грошовій оцінці, але які призводять до економічних вигод у майбутньому.

На наш погляд, нематеріальним капіталом є сукупність активів підприємства, що можуть бути використані для створення вартості. При цьому на частину нематеріального капіталу, яку можна оцінити в грошових одиницях, підприємство має право власності, тобто є ідентифікованими активами. Частина цих активів має характер інтелектуальної власності, тобто захищена відповідно до норм правової бази.

Проаналізуємо складові капіталу, виділені в літературних джерелах. Переважна більшість дослідників (додаток Е) виділяють три складові капіталу: матеріальний, фінансовий та нематеріальний. Вважаємо, що застосування такого поділу в бухгалтерському обліку є правильним, проте, фінансовий та нематеріальний, на нашу думку, утворюють “невідчутний капітал”.

Про важливість виділення невідчутних активів свідчить вислів Л. Едвінссона, про те, що нова сфера створення вартості в новій економіці – це “так звана невідчутна сфера”⁷⁸.

Мільнер Б.З. відмічає: “Процеси, що протікають в економіці, свідчать, що капітал в традиційному сенсі слова, тобто в матеріально-речовій і фінансовій формі, поступово перестає бути основою оцінки вартості комерційного підприємства...”⁷⁹.

В ролі фінансових інструментів все частіше виступають невідчутний капітал, за допомогою якого вирішуються фінансово-економічні завдання: підвищення ринкової вартості, стабілізація бізнесу, залучення інвестицій, пошук підприємницьких можливостей. Саме невідчутний капітал сприяє перетворенню відчутного капіталу на корисний ресурс, що дає конкурентні переваги підприємствам.

Термін “невідчутний капітал” дослідники почали використовувати починаючи з 1962 р., після опублікування праці Б. Лев “Intangibles: Management, Measurement and Reporting”, до появи термінів “інтелектуальний капітал” та “інтелектуальна власність”.

Для пояснення складного взаємозв’язку між видами доходу різних учасників процесу створення вартості Ф. Найт⁸⁰ вперше ввів термін “невідчутний капітал”, розуміючи під ним “ділові зв’язки, сталу репутацію і

78 Edvinsson, L. Some perspectives on intangibles and intellectual capital 2000 / L. Edvinsson//. Journal of Intellectual Capital. – 2000. – Vol. 1. Number 1. – P. 12-16.

79 Мильнер Б.З. Управление знаниями / Б.З. Мильнер, М. ИНФРА-М, 2003. – 198 с. – С. 9.

80 Кивачук В.С. Современное состояние теоретической базы управления кругооборотом капитала предприятия / В.С. Кивачук, И.В. Приймачук // Теоретические основы управления субъектами хозяйствования в условиях глобализации экономики. Коллектив авторов. Под общ. ред. Кивачука В.С. Монография. – Брест. Издательство БрГТУ, 2009. – 416 с. – С. 162.

ін.”. Відмічене свідчить про те, що ця категорія може бути включена до складу активів, а їх власник претендуватиме на дохід від їх використання; частина цього капіталу може бути визнана майном, що має попит і може бути продана окремо від інших елементів без шкоди для останніх.

В бухгалтерському словнику за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця відмічено: “Активи невідчутні – засоби підприємства, що не мають відчутного матеріального змісту (термін запроваджений МСБО)”⁸¹.

Вважаємо, що невідчутний капітал – це потенційні активи і ресурси зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, здатних створювати нову вартість, що не мають відчутної (матеріальної) субстанції (знання, вмінн, здібність персоналу, елементи зовнішньої і внутрішньофірмової організації) як прояв сутності підприємства.

Фінансовий капітал за своєю природою також є невідчутним капіталом, однак від нематеріального капіталу він відрізняється монетарністю.

Аналіз категорії “нематеріальні активи”

При переході до ринкових відносин основні фонди були перейменовані в основні засоби (від політекономічного поняття “засоби виробництва”), і до них було додано нове бухгалтерське поняття – “нематеріальні активи”, для якого характерна відсутність відчутної форми, довгостроковість у використанні та здатність приносити дохід.

В Україні вперше термін “нематеріальні активи” був введений у 1988 р. і закріплений офіційно в бухгалтерському обліку та звітності з прийняттям постанови Кабінету Міністрів “Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні” (№ 250 від 03.04.1993 р.).

Особливу складність представляє тлумачення дефініції “нематеріальні активи”, оскільки серед учених не склалося єдиної думки.

Узагальнення наведених визначень поняття “нематеріальні активи” (додаток Ж, табл. Ж.1) свідчить про те, що переважна більшість авторів під нематеріальними активами розуміють активи довгострокового користування^{82 83 84 85 86 87 88 89 90}, що не мають матеріально-речової форми^{82 83 84 89},

81 Бухгалтерський словник. / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с. – С. 10.

82 Березовский В.А. Совершенствование учета и анализа нематериальных активов в условиях формирования экономики инновационного типа / В.А. Березовский, В.Б. Гурко. – Мн.: Мисанта, 2006. – 131 с.

83 Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

84 Боровая Л. Учет нематериальных активов / Л. Боровая // Консультант бухгалтера. – 2001. – № 6. – С. 3-8.

85 Бухгалтерский (финансовый) учет: учет активов и расчетных операций: учеб. пособие [В.А. Пипко, В.И. Бережной, Л.Н. Булавина и др.]. – М.: Финансы и статистики, 2002. – 416 с.

86 Бухгалтерський словник. / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.

87 Бухгалтерский учет в торговле: Учебник / [Л.Ф. Жилинская, Е.В. Ильюшенко, В.В. Кожарский и др.]; под общ. ред. В.В. Кожарского. Мн. Экоперспектива, 1999. – 680 с.

⁹¹, ⁹² і приносять в майбутньому економічну вигоду у вигляді доходу ⁸², ⁸³, ⁸⁴, ⁸⁵, ⁸⁸, ⁹³, ⁹⁴. Ряд авторів вказують на те, що нематеріальні активи можуть мати як грошову, так і умовну оцінку та володіють здатністю до відчуження.

Ще в 1900 р. С.Ю. Вітте відмічав: “На відміну від благ матеріальних, що використовуються у виробництві або сприяють йому, тобто на відміну від речовинних капіталів, блага духовні, виконують те ж призначення, називають капіталами нематеріальними. Сюди, перш за все, повинні бути віднесені знання, за рахунок яких відбувається прогрес у виробництві. Потім сюди ж відносяться особисті таланти, набуте право на довіру (гудвіл або ділова репутація), привілеї на винаходи і ін”⁹⁵.

Проф. В.Ф. Палій⁹⁶ та проф. Е.С. Хендріксен⁹⁷ визначають надуманість поняття “нематеріальні активи”, що пояснюється відсутністю чіткої межі, що відокремлює їх від витрат майбутніх періодів.

Для застосування поняття “нематеріальні активи” необхідно обґрунтувати доцільність введення цієї категорії в облікову методологію. Використання в обліку поняття “нематеріальні активи” зумовлює виділення окремих його складових, що знайшли та не знайшли облікове відображення у складі активів підприємства.

““Облікове” розуміння нематеріальних активів є дуже вузьким. – відмічає В.М. Жук, – У вартісній теорії інтелектуального капіталу обґрунтовується ширше тлумачення даного поняття. У його основу покладено твердження, що саме інтелектуальний капітал є причиною розбіжності між ринковою і балансовою вартістю підприємства, підвищуючи ринкову вартість над балансовою оцінкою. Різниця між цими величинами дає іншу, не відображену в обліку, частину вартості нематеріальних активів підприємства”⁹⁸.

88 Вальдайцев С.В. Нематериальные активы в науке: оценка и использование / С.В. Вальдайцев, ПН. Завлин, Л.Э. Миндели // Бюллетень ВАК России. – 1997. – № 2. – С. 2-3.

89 Голошапов Н.А. Словарь-справочник аудитора. / [под ред. В.И. Осипова] – М.: “Экзамен”, 1999. – 384 с.

90 Сапего И. Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета / И. Сапего // Бухгалтерский учет и анализ. – 2002. – № 2. – С. 17-23.

91 Загородній А.Г. Фінансовий словник. / [уклад. А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко]. – [2-е видання, виправлене та доповнене]. – Львів: Видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с.

92 Палій В.Ф. Финансовый учет: [учебное пособие] / В.Ф. Палій, В.В. Палій – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 672 с.

93 Бухгалтерский (финансовый) учет: учет активов и расчетных операций: учеб. пособие [В.А. Пипко, В.И. Бережной, Л.Н. Булавина и др.]. – М.: Финансы и статистики, 2002. – 416 с.

94 Внешнеэкономический токовый словарь [под ред. И.П. Фаминского]. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.

95 Витте С.Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных Его императорскому высочеству великому князю Михаилу Александровичу в 1900-1902 годах / С.Ю. Витте: – М.: «Начала», 1997. – С. 114.

96 Палій В.Ф. Современный бухгалтерский учет / В.Ф. Палій. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2003. – 792 с. – С. 123.

97 Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда: [пер. с англ.] / [Под ред. проф. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с. – С. 396.

98 Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / Жук В.М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с., с. 446-447.

У праці⁹⁹ Н.О. Лесневська відзначає, що відсутність у нематеріальних активів матеріально-речової форми часто призводить до помилкового визначення їх сутності. Проте в активі балансу вже існують статті, що є нематеріальними, наприклад, дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів, тому при їх визначенні необхідно врахувати і додаткові їх характеристики.

На думку В.А. Березовського та В.Б. Гурко акцент, який роблять автори при визначенні сутності нематеріальних активів на витратному принципі їх ідентифікації “звужує аспект аналізу, оскільки не можна ставити питання про наявність або відсутність активу в залежність від фактично понесених витрат”¹⁰⁰.

На умовну вартість і складність грошового виразу вартості об’єктів нематеріальних активів вказують Л.І. Кравченко¹⁰¹, Н.І. Ладутько¹⁰², І.П. Фаминський¹⁰³, Л.З. Шнейдман¹⁰⁴. Проте, згідно принципу єдиного грошового вимірника, зазначеного в ст. 4 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій оцінці¹⁰⁵.

Серед економістів також ведуться дискусії з приводу критеріїв визнання об’єктів нематеріальними активами. Так, С.А. Миколаєва відзначає, що проблематичним для практиків є застосування такого критерію, як “здатність приносити дохід” (в українській нормативно-правовій базі – здатність приносити майбутні економічні вигоди), оскільки з боку контролюючих органів можуть надійти вимоги в частині надання доказів про здатність нематеріального активу приносити дохід¹⁰⁶. На наш погляд, у

99 Лесневская Н.А. Методика учета нематериальных активов в международной практике / Н.А. Лесневская // Консультант бухгалтера. – 2001. – № 6. – С. 13-18. – С. 13.

100 Березовский В.А. Совершенствование учета и анализа нематериальных активов в условиях формирования экономики инновационного типа / В.А. Березовский, В.Б. Гурко. – Мн.: Мисанта, 2006. – 131 с. – С. 12-13.

101 Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: [учеб.-практ. Пособие] / Под ред. Л.И. Кравченко. – Мн.: ФУАинформ, 2001. – 528 с.

102 Бухгалтерский учет [под общ. ред. Н.И. Ладутько]. [3-е изд., перераб. и доп.]. – Мн.: ФУАинформ, 2003. – 742 с.

103 Внешнеэкономический токовый словарь [под ред. И.П. Фаминского]. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.

104 Шнейдман Л.З. Учет новых видов имущества и операций. / Л.З. Шнейдман. – М.: Бухгалтерский учет, 1993. – 111 с. – (Б-ка журн. "Бухгалт. учет").

105 Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Частина перша / Укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, доц. Л.Л. Горецька. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 104 с. – С. 5.

106 Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования [под ред. С.А. Николаевой], 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Аналітика-Пресс, 2001. – 830 с. – С. 151.

формулюваннях даного критерію як здатності приносити майбутні економічні вигоди (дохід) в діючих нормативно-правових актах, що регулюють бухгалтерський облік, передбачається теоретична можливість отримання економічних вигод, а не сам факт їх отримання, оскільки у момент постановки нематеріального активу на облік жодного використання об'єкту ще немає і ніякої вигоди він ще не приніс.

В даний час все ще є точка зору, згідно якої нематеріальні активи не є активами в повному розумінні цього слова – активами, що мають чітко певну цінність і можуть бути продані. Переважну більшість нематеріальних активів складно оцінити, деякі з них не відповідають критерію відчужуваності (наприклад, ділова репутація фірми не може бути продана окремо від фірми). Проте більшість з них все ж відчужуються, продаються і купуються (патенти, торгові марки та ін.), і їх здатність приносити дохід ніким не оспорується. В той же час, вважається, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з нематеріальними активами, неможливо визначити з достатнім ступенем достовірності, і тому в середовищі бухгалтерів зустрічаються супротивники включення нематеріальних активів в баланс підприємства, в бухгалтерську звітність як активи.

Такі науковці, як Л.З. Шнейдман¹⁰⁴, І. Сапего¹⁰⁷, А. Бугаїв¹⁰⁸, О. Любич¹⁰⁸, Р. Доменикан¹⁰⁸, Д. Свірко¹⁰⁸ для точного розпізнання нематеріальних активів пропонують застосовувати такий критерій, як відчужуваність (можливість відокремлення). З цього приводу в МСФЗ 38 “Нематеріальні активи” наведено чіткі роз'яснення про те, що відчужуваність не є необхідною умовою для ідентифікованості, оскільки компанія може ідентифікувати актив іншим способом. Наприклад, актив є таким, що ідентифікується, якщо компанія може ідентифікувати майбутні економічні вигоди, що надходять від використання цього активу¹⁰⁹. Крім того, якщо взяти до уваги критерій відокремленості, то до складу нематеріальних активів не увійде значна частина невідчужуваних майнових прав.

Проблемність використання в бухгалтерському обліку нематеріальних активів С.Ф. Легенчук пояснює “відсутністю підходів до відображення

107 Сапего И. Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета / И. Сапего // Бухгалтерский учет и анализ. – 2002. – № 2. – С. 17-23.

108 Особенности бухгалтерского учета и налогообложения нематериальных активов / А. Бугаїв, О. Любич, Г. Доменикан и др. // Налоговый вестник. – 2001. – № 3. – С. 33-47.

109 Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери АССА, 1999. – 964 с.

об'єктів нематеріального характеру, що є результатами інтелектуальної, творчої діяльності людини, відсутністю чіткого розуміння капіталу в політекономії і в бухгалтерському обліку, недосконалістю розробки теорії капіталу, зокрема, його інтелектуальної складової”¹¹⁰.

Нематеріальні активи в широкому розумінні можна визначити як специфічні активи для яких характерні: 1) довгостроковість використання; 2) відсутність матеріальної форми; 3) здатність приносити дохід або здатність зменшувати витрати, що призведе до збільшення прибутку¹¹¹.

На думку А.М. Козирєва та В.Л. Макарова, “зазначеними вище трьома позиціями вичерпується те загальне, що можна сказати про нематеріальні активи взагалі, не роблячи спеціальних обумовлень відносно сфери використання чи країни, про яку йде мова”¹¹².

Відповідно до міжнародних стандартів, для того, щоб актив був визнаний в балансі, повинна існувати імовірність отримання майбутніх економічних вигод, а актив – мати вартість або оцінку, яка може бути достовірно визначена¹¹³. У бухгалтерському словнику за ред. А.Н. Азріяна при визначенні терміну “нематеріальні активи” зроблено акцент на володінні цими об'єктами конкретною вартістю¹¹⁴.

Єдиного підходу до визначення нематеріальних активів немає і в нормативно-правовій базі України. Так, згідно П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований¹¹⁵.

Згідно МСФЗ 38 нематеріальний актив є негрошовим активом, що ідентифікується, не має матеріально-речової форми¹¹⁶.

Отже, для безпомилкового віднесення об'єктів обліку до нематеріальних активів та їх відображення в бухгалтерському обліку в міжнародній і вітчизняній практиці розроблена сукупність критеріїв (рис. 2.3).

110 Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: Дис. ...кандидата екон. наук: 08.06.04 / С.Ф. Легенчук. – Житомир, 2006. – 264 с. – С. 47.

111 Там же, с. 49

112 Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров. – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с. – С. 11.

113 Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери АССА, 1999. – 964 с. – С. 55.

114 Большой бухгалтерский словарь [под ред. А.Н. Азриляна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. – С. 14.

115 Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Частина перша / Укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, доц. Л.Л. Горещька. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 104 с. – С. 24.

116 Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери АССА, 1999. – 964 с. – С. 954.

Відносяться до нематеріальних активів		Відносяться до інших активів або витрат	
	Відсутність матеріально-речової (фізичної) форми		
Так	Використання в діяльності підприємства	Ні	
Так	Здатні приносити майбутні економічні вигоди	Ні	
Так	Строк корисного використання перевищує 12 місяців	Ні	
Так	Можливість ідентифікації	Ні	
Так	Вартість яких може бути достовірно визначена	Ні	
Так	Наявність документів, що підтверджують право володіння	Ні	

Рис. 2.3. *Ознаки, за якими об'єкти відносяться до нематеріальних активів*

Тривалий час до нематеріальних активів відносили будь-які активи, для яких не знайшлося місця серед інших “нормальних” активів. Тому склад нематеріальних активів неоднорідний. Нематеріальні активи включають як виняткові (об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права), так і невиняткові (права користування природними ресурсами, майном тощо) майнові права.

Так, до нематеріальних активів відноситься безліч активів, що ідентифікуються, тобто пов'язаних з конкретним нематеріальним об'єктом (винаходом, товарним знаком та ін.), з поліпшенням орендованої нерухомості, договором тощо. Підставою для обліку такого активу на балансі звичайно є наявність витрат на його придбання або створення. Тобто на балансі відображаються не активи, а пов'язані з їх придбанням господарські операції.

З урахуванням цього, на наш погляд, більш точним є термін “нематеріальний капітал” – сукупність ресурсів підприємства, що мають нематеріальну природу та використовуються для створення вартості, у тому числі ті, які юридично не належать підприємству.

Сьогодні існує безліч класифікацій нематеріальних активів. У економічній літературі при дослідженні проблем обліку нематеріальних активів автори наводять наступні класифікаційні моделі нематеріальних активів (додаток Ж, табл. Ж.2).

Проаналізовані літературні джерела свідчать про неоднозначність поглядів авторів на склад об'єктів нематеріального капіталу. Він набагато ширший за той перелік, що визначений бухгалтерськими інструкціями. Зокрема, до складу нематеріальних активів, на нашу думку, також відносяться об'єкти інформаційно-інтелектуального

характеру, що не ідентифікуються правом власності або витратами на їх придбання і створення. Вони розширюють можливості фірми не за рахунок використання прав володіння, користування, розпорядження, а за рахунок унікального характеру, що є важливим фактором конкурентоспроможності фірми.

Враховуючи наведені погляди дослідників вважаємо, що до складу нематеріального капіталу включаються ідентифіковані активи (об'єкти права інтелектуальної власності; об'єкти права користування ресурсами природного середовища; об'єкти права користування економічними, організаційними та іншими вигодами) та неідентифіковані (потенційні) активи (невідокремлені від юридичних та фізичних осіб активи).

Об'єкти інтелектуальної власності | Об'єкти інтелектуальної власності є найбільш різномірною групою нематеріальних активів підприємства. Вони не мають фізичної (речової) форми і є результатами інтелектуальної діяльності людини, які використовуються в економічному обороті.

Термін “інтелектуальна власність” сформувався в процесі обговорення і вирішення проблем юридичної регламентації в рамках права власності відносин з приводу створення, використання і охорони результатів інтелектуальної діяльності. В цьому значенні інтелектуальна власність відображає сукупність всіх прав на результати творчої діяльності і деякі, прирівняні до них об'єкти.

Багатьма авторами заперечується використання даного терміну і можливість ефективної регламентації відносин з приводу невідчутних об'єктів в рамках традиційних прав володіння, користування і розпорядження. Проте, поняття “інтелектуальна власність”, “промислова власність” і “право інтелектуальної (промислової) власності” міцно увійшло до юридичної лексики України і зарубіжних держав, а також в тексти міжнародних договорів і конвенцій (у зв'язку із заснуванням у 1967 році в Женеві Всесвітньої організації інтелектуальної власності¹¹⁷).

117 Всесвітня організація інтелектуальної власності є міжнародною організацією у сфері охорони інтелектуальної власності. Фактично вона була утворена в 1893 році на дипломатичній конференції, коли два бюро, що виконували адміністративні функції Паризької (з охорони промислової власності) і Бернської (про охорону літературних і художніх творів) конвенцій, об'єдналися в одну установу під назвою “Об'єднані міжнародні бюро з охорони інтелектуальної власності”. А в 1967 р. у Стокгольмі була підписана Конвенція, яка затвердила заснування Всесвітньої організації інтелектуальної власності. Ця організація відповідає за проведення необхідних дій у відповідності із укладеними угодами і договорами з метою заохочення творчості й сприяння захисту інтелектуальної власності у всьому світі шляхом операції між державами.

В угоді про створення Всесвітньої організації інтелектуальної власності інтелектуальна власність визначається як права, що відносяться до літературних, художніх і наукових творів, виконавської діяльності артистів, звукозапису, радіо- і телепередач, винаходів у всіх галузях діяльності людини, наукових відкриттів, промислових зразків, товарних знаків, знаків обслуговування, фірмових найменувань і комерційних позначень, захисту проти недобросовісної конкуренції, а також всі інші права, що відносяться до інтелектуальної діяльності у виробничій, науковій, літературній і художній областях.

Поняття “інтелектуальна власність” наводиться в Конвенції про охорону промислової власності, яка була підписана 20.03.1883 р. у Парижі та діє сьогодні зі змінами і доповненнями.

Відповідно до Цивільного Кодексу Російської Федерації, інтелектуальна власність – виняткове право громадянина або юридичної особи на результати інтелектуальної діяльності і прирівняні до них засоби індивідуалізації юридичної особи, індивідуалізації продукції, виконаних робіт або наданих послуг (назва фірми, товарний знак, знак обслуговування тощо).

У нормативних актах України відсутнє чітке визначення даного терміну. Лише в ст. 1, Положення про патентно-ліцензійну, винахідницьку і раціоналізаторську роботу у Збройних Силах України № 78 відмічено, що “Інтелектуальна власність – виключні права на результати інтелектуальної діяльності”¹¹⁸.

В ст. 418 Цивільного кодексу України наведено поняття “право інтелектуальної власності” – це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об’єкт права інтелектуальної власності, визначений цим Кодексом та іншим законом”¹¹⁹.

Регулювання правовідносин у сфері створення та використання інтелектуальної власності у всіх країнах здійснюється цивільним законодавством (додаток Ж, табл. Ж.3).

З наведеної таблиці Ж.3 (додаток Ж) можна визначити, що перелік складових об’єктів інтелектуальної власності згідно П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” не відповідає переліку, який визначено

118 Великий словник бухгалтера [уклад. В. Кузнецов, О. Михайленко]. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2005. – 532 с. – С. 220.

119 Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (Витяг) // Збірник систематизованого законодавства. – Випуск 3. – Березень 2006 року. – С. 67.

Господарським та Цивільним кодексами України. В МСФЗ 38 “Нематеріальні активи” також не визначено їх вичерпного переліку, а лише наведені приклади нематеріальних ресурсів, якими може володіти підприємство.

Юридичні поняття деяких конкретних об’єктів інтелектуальної власності можна знайти у відповідних законах України: “Про авторське право і суміжні права”, “Про охорону прав на знаки для товарів і послуг”, “Про охорону прав на промислові зразки” тощо.

В економічній літературі серед опрацьованих 20 літературних джерел, лише в шести з них наводиться визначення терміну “інтелектуальна власність” (табл. 2.3).

Таблиця 2.3. Дефініції поняття “інтелектуальна власність” в економічній літературі

<i>№ з/п</i>	<i>Джерело</i>	<i>Сутність</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Большой бухгалтерский словарь [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.	Права, що відносяться до літературних, художніх і наукових творів; винаходи у всіх галузях діяльності людини; наукові відкриття; деякі види промислової власності (товарні знаки, знаки обслуговування, найменування фірм), а також права на захист від недобросовісної конкуренції в міжнародних угодах (с. 433)
2	Бухгалтерский словарь. – 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 208 с.	Сукупність об’єктів авторського і винахідницького права; охоплює права, що відносяться до літературних, художніх і наукових творів, виконавчої діяльності артистів, звукозаписи, радіо- і телевізійних передач, винаходів, відкриттів, промислових зразків, товарних знаків, назв фірм (с. 76)
3	Внешнеэкономический толковый словарь [под ред. И.П. Фаминского]. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.	Об’єкти, що є витвором розуму людини, її інтелекту. На відміну від інших видів власності, наприклад нерухомості, які є матеріальними, до інтелектуальної власності відноситься інформація, яка може бути представлена на матеріальному носії, авторські права, літературні, художні і наукові твори (с. 140)
4	Голощапов Н.А. Словарь-справочник аудитора. [под ред. В.И. Осипов] – М.: “Экзамен”, 1999. – 384 с.	Виключне право громадянина або юридичної особи на результати інтелектуальної діяльності і прирівняні до них засоби індивідуалізації юридичної особи, індивідуалізації продукції, виконаних робіт або послуг (назва фірми, товарний знак, знак обслуговування тощо) (с. 123)

1	2	3
5	Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1996 – 496 с.	Власність на результати інтелектуальної діяльності, інтелектуальний продукт, що входить до сукупності об'єктів авторського і мистецького права. Інтелектуальна власність відноситься до літературних, художніх, наукових творів, виконавчої діяльності акторів, звукозаписи, радіо і телебачення, винаходів, відкриттів, товарних знаків, назв фірм, нових промислових зразків винаходів (с. 133)
6	Юридический энциклопедический словарь. [гл. ред. А.Я. Сухарев]; Ред. кол.: М.М. Богуславский, М.И. Козырь, Г.М. Миньковский и др. – М: Сов. энциклопедия, 1984 – 415 с.	Включає права, що відносяться до літературних, художніх і наукових творів, виконавчої діяльності артистів, звукозаписи, радіо- і телевізійних передач, наукових відкриттів, винаходів і інших прав, пов'язаних з різними видами промислової власності, а також із захистом від недобросовісної конкуренції (с. 126)

Стійке використання цього терміну у сфері правового регулювання економіки, необхідність захисту і комерціалізація інтелектуальних продуктів діяльності ринкових суб'єктів – стали причинами поширення терміну “інтелектуальна власність” на всю сукупність нематеріальних активів підприємства. Наприклад, А.Н. Козирев вважає, що “права інтелектуальної власності, що належать організації, утворюють її нематеріальні активи”¹²⁰.

На нашу думку, такий підхід недостатньо точний, оскільки інтелектуальна власність є складовою частиною нематеріальних активів підприємства, до яких включаються й інші об'єкти.

Інтелектуальна власність по суті своїй є юридичним гарантом захисту прав, що відносяться до інтелектуальної діяльності, і включає ноу-хау, патенти, торгові секрети, авторські права, торгові марки товарів і послуг. Винаходи захищаються ліцензіями, нові продукти – патентами, оригінальне ім'я – торговою маркою товару або послуги, торгові секрети – договорами про нерозголошення.

Аналіз категорії “інтелектуальний капітал”

У науковому колі сформувався радикальніший підхід до вирішення проблеми оцінки і управління нематеріальним капіталом. Цей підхід пов'язаний з виникненням наприкінці 90-х років минулого століття поняття “інтелектуальний капітал”, у зв'язку із загальною незадоволеністю представників бізнесу практикою оцінки і обліку нематеріального капіталу, що існувала на той період.

¹²⁰ Козырев А.Н. Оценка интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев. М.: Экспертное бюро, 1997. – 280 с.

“Інтелектуальний капітал можна порівняти з нещодавно відкритим, але ще не нанесеним на карту океаном, – пише Т. Стюарт, – майже ніхто з керівників не уявляє його розміри і правила навігації”¹²¹.

Р. Рослендер і Р. Фінчем¹²² вважають інтелектуальний капітал “новим і загадковим” явищем; Є. Брукінг пише, що “інтелектуальний капітал існував давно: він з’явився, коли перший бродячий торговець встановив хороші відносини з покупцями. Тоді це називалось “добре ім’я””¹²³. Відмічене свідчить про наявність розбіжностей в поглядах дослідників на сутність інтелектуального капіталу та про глибину і багатогранність його змісту.

Як відзначають Л. Едвінссон і М. Мелоун, “виникнення інтелектуального капіталу цілком закономірне, якщо брати до уваги дію непереборних історичних і технологічних процесів, не кажучи про інвестиційні потоки, що поглинули сучасний світ і сприяють розвитку економіки, в яких знання відіграють ключову роль. Інтелектуальний капітал незабаром стане головним критерієм оцінки наших компаній і установ, тому що тільки він може відобразити динаміку організаційної стійкості та процесу створення цінностей”¹²⁴.

Поняття “інтелектуальний капітал” використовується керівництвом компаній при управлінні персоналом, створенні сприятливого образу фірми з метою залучення інвестицій або здійснення купівлі/продажу наукомісткого бізнесу, заснованого на знаннях.

Менеджери, що управляють вартістю компаній переконані, що сучасний бухгалтерський облік не в змозі враховувати цей капітал (компетентність співробітників, відношення клієнтів, комп’ютерні і адміністративні системи, бази даних і ін.). Деякі дослідники¹²⁵ стверджують, що для обліку інтелектуального капіталу потрібна нова фінансова і управлінська концепція.

У роботах за патентною статистикою, опублікованих на початку 90-х років XX ст. інтелектуальний капітал розглядався як показник, що підвищує ринкову вартість компанії і залежний від кількості патентів, якими вона володіє, обсягу витрат на НДДКР та інших аналогічних факторів.

121 Марчук Є. Стратегічна орієнтація суспільства – рух на випередження / Є. Марчук // Стратегічна панорама. – 1999. – № 4. – С. 15-21. – С. 35.

122 Roslender R. Thinking critically about intellectual capital accounting / R. Roslender, R. Fincham // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 2001. – Vol. 14, No 4. – P. 383-399.

123 Брукінг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг / Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с. – С. 103.

124 Edvinsson L. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Roots / L. Edvinsson, M. Malone. N. Y.: Harper Business, 1997. – 240 p.

125 Dzinkowski R. The measurement and management of intellectual capital. / R. Dzinkowski // Management Accounting (UK). – 2003. – Vol. 78, Number 2. – P. 32-36.

Поняття “інтелектуальний капітал” ввів у науковий обіг Дж. Гелбрейт в 1969 р., проте, детально обґрунтував і популяризував дане поняття Т. Стюарт. У статті Т. Стюарт визначив інтелектуальний капітал як суму всього того, що знають працівники компанії і що дає конкурентну перевагу компанії на ринку. “Розум стає майном, – відмічає Т. Стюарт, – коли під впливом вільно діючої сили мозку створюється щось корисне, що має певну форму: перелік відомостей, база даних, опис процесу і ін.”¹²⁶. Тобто інтелектуальний капітал розглядається як результат знань.

Надалі визначення інтелектуального капіталу уточнювалося. Так, Л. Едвінсон з компанії “Scandia” трактував інтелектуальний капітал як знання, що можна конвертувати у вартість; як систему капітальних стійких інтелектуальних переваг компанії на ринку, що формується з трьох складових: людського, організаційного (структурного) і клієнтського капіталів, а за Л. Прусакон з компанії “IBM”, інтелектуальний капітал – це інтелектуальний матеріал, що формалізується, обробляється і використовується для збільшення вартості активів компанії¹²⁷.

Вивченню окремих складових інтелектуального капіталу присвятили свої праці й російські вчені – Б. Леонтьєв^{128, 129, 130, 131, 132} і А. Козырев^{133, 134, 135}. Проте, широкого застосування термін “інтелектуальний капітал” не отримав, оскільки для його використання необхідна наявність розвиненого ринку, і значна частина інтелектуального капіталу – людського й клієнтського – не знаходить відображення в бухгалтерському обліку підприємства через неможливість визначення їх грошової оцінки.

126 Stewart T.A. Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations / T.A. Stewart. New York: Currency Doubleday, 1997. – P. 67.

127 Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. [под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой]. – М.: Издательский Дом “Социальные отношения”, 2003. – 184 с. – С. 5-6.

128 Леонтьев Б. Интеллектуальная собственность в уставном капитале / Б. Леонтьев // Журнал для акционеров. – 1997. – № 1. – С. 46-48.

129 Леонтьев Б. Коммерция нематериальных активов / Б. Леонтьев // Журнал для акционеров. – 1998. – № 7. – С. 33-36.

130 Леонтьев Б. Новая экономическая парадигма / Б. Леонтьев // Журнал для акционеров. – 2001. – № 3. – С. 39-45.

131 Леонтьев Б. Структурный анализ подскажет стратегию / Б. Леонтьев // Экономика и жизнь. – 2001. – № 5. – С. 28.

132 Леонтьев Б. Товарный знак еще не бренд / Б. Леонтьев // Эксперт. – 2001. – № 12. – С. 14-15.

133 Козырев А.Н. Инвентаризация и стоимостная оценка интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2001. – № 1. – С. 34-39.

134 Козырев А.Н. Оптимизация структуры нематериальных активов / А.Н. Козырев // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2001. – № 4. – С. 7-11.

135 Козырев А.Н. Оценка интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев. – М.: Экспертное бюро – М., 1997. – 280 с.

Вивчення такого нового для бухгалтерського обліку поняття, як “інтелектуальний капітал”, породжує різні погляди, не дає можливості говорити про стійку систему, здатну пояснювати явища, що відбуваються в галузі використання знань, інформації, управління ними, як рушійної сили розвитку підприємств у сучасних умовах.

Сутність інтелектуального капіталу, характерного для сучасного постіндустріального суспільства, в економічній літературі трактуються досить суперечливо.

Наведені дані дозволяють визначити, що серед науковців немає єдиного підходу до визначення поняття “інтелектуальний капітал”, про це вказують й інші дослідники, такі як М.А. Бендиков¹³⁶, А.П. Буєвич¹³⁷, О.Б. Бутнік-Сіверський¹³⁸, І.А. Іванюк¹³⁹, А.М. Козирєв¹⁴⁰, О.М. Мельников¹⁴¹, Л. М’ясникова¹⁴², Є.Н. Селезньов¹⁴³.

Проведений аналіз трактування дефініції “інтелектуальний капітал” (додаток Ж, табл. Ж.4) дозволив зробити висновок про те, що в переважній більшості трактувань інтелектуальним називають капіталом, що посилює (створює) конкурентні переваги підприємства. Економічна категорія “інтелектуальний капітал”, відмічають В.С. Єфремов, І.А. Іванюк, А.Л. Гапоненко, Т.М. Орлова, Є. Марчук, А. Полторак, П. Лернер, ґрунтується на знаннях, навичках, уміннях людини, її місці в економічній системі підприємства.

Японський учений І. Нонака при поясненні інтелектуального капіталу робить акценти на створенні нового знання, інноваційного процесу з використанням так званих тацитних (неявних) знань¹⁴⁴.

136 Бендиков М.А. Интеллектуальный капитал развивающейся фирмы: проблемы идентификации и измерения [Електронний ресурс]. / М.А. Бендиков, Е.В. Джамай // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 4. // Режим доступа до журналу: <http://www.cfin.ru/press/management/2001-4/01.shtml>.

137 Буевич А.П. К вопросу о категориальном аппарате системы отношений интеллектуальной собственности / А.П. Буевич // Вестник Финансовой академии Российской Федерации. – 2003. – № 4 (28). – С. 79-91.

138 Бутнік-Сіверський О.Б. Інтелектуальний капітал: теоретичний аспект / О.Б. Бутнік-Сіверський // Інтелектуальний капітал. – 2002. – № 1. – С. 16-27.

139 Иванюк И.А. Воспроизводство интеллектуального капитала в современных маркетинг-системах [Електронний ресурс] / И.А. Иванюк // Креативная экономика. – 2006. – № 6. – Режим доступа к журналу: <http://www.creativeconomy.ru/library/prd215.php>.

140 Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с.

141 Мельников О.Н. Интеллектуальный базис. Анализ современной трактовки и использования понятия “интеллектуальный капитал организации” / О.Н. Мельников // Российское Предпринимательство. – 2002. – № 4. – С. 107-112.

142 Зуев А. Интеллектуальный капитал / А. Зуев, Л. Мясникова // Риск – Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция (Москва). – 2002. – № 12. – С. 4-13.

143 Селезнев Е.Н. Интеллектуальный потенциал – показатель состояния интеллектуального капитала и эффективности его использования / Е.Н. Селезнев // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 5. – С. 122-129.

144 Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. [под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой] – М.: Издательский Дом “Социальные отношения”, 2003. – 184 с. – С. 6.

Під поняттям “інтелектуальний капітал” М.А. Бендіков, Є.В. Джамай розуміють “сукупність тих знань усіх працівників компанії, що забезпечує її конкурентноздатність”¹⁴⁵. Проф. Л. Мясникова, А. Зуєв¹⁴², проф. І. Абейскера¹⁴⁶ зазначають, що чітко встановлене поняття “інтелектуального капіталу” відсутнє, зазвичай його ототожнюють з людським капіталом.

Хоча поняття “інтелектуальний капітал” і не використовується жодною міжнародною конвенцією, законодавчим актом чи іншими нормативно-правовими документами, як вважають В.Л. Макаров та А.М. Козирєв¹⁴⁷, воно інтуїтивно є більш зрозумілим ніж ті поняття, що вводяться юристами, бухгалтерами, маркетологами й дозволяє подивитись на предмет вивчення з різних, іноді неочікуваних аспектів, і бачити його як цілісний образ, а не формальну правову конструкцію, ускладнену (подібно до інтелектуальної власності або нематеріальних активів) значною кількістю історично сформованих недоцільностей.

На сьогодні поширені два основні підходи до визначення змісту поняття “інтелектуальний капітал”:

1) нематеріальний актив без матеріального вираження. Брукінг Є., Д. Дафі, Д. Клейн Б. Леонтьєв, Х. Макданальд, Л. Прусак та ін. визначають інтелектуальний капітал як формалізований і зафіксований інтелектуальний матеріал, який використовується для виробництва більш цінної речі;

2) Л. Едвінсон, М. Мелоун, К. Мелалмюн, К. Тейлор визначають інтелектуальний капітал не лише як нематеріальні активи (ресурси), але й як організаційну структуру, суб’єкти інтелектуальної власності, архітектуру (комп’ютери, засоби зв’язку, інформаційні мережі), що використовує інтелектуальний працівник у своїй роботі.

Зарубіжні фахівці^{148, 149} при побудові класифікаційної моделі нематеріальних активів у значній мірі відходять від бухгалтерської звітності й роблять акцент на сукупному інтелектуальному капіталі та його практичному використанні.

145 Бендиков М.А. Интеллектуальный капитал развивающейся фирмы: проблемы идентификации и измерения [Електронний ресурс]. / М.А. Бендиков, Е.В. Джамай // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 4. // Режим доступа до журналу: <http://www.cfin.ru/press/management/2001-4/01.shtml>.

146 Abeysekera I. Status of intellectual capital reporting in Sri Lanka – a research note / I. Abeysekera, J. Guthrie. – Sydney: Macquarie Graduate School of Management, 2001. – 20 p.

147 Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с. – С. 197.

148 Леонтьев Б. Новая экономическая парадигма / Б. Леонтьев // Журнал для акционеров. – 2001. – № 3. – С. 39-45.

149 Роос И. Интеллектуальный капитал. Вы можете управлять тем, что можете измерить / И. Роос // Маркетинг. – 1998. – № 4. – С. 75-79.

Вперше на практиці концепцію інтелектуального капіталу випробувала компанія “Scandia”, яка з 1996 р. в річному звіті відображає власний інтелектуальний капітал, що містить наступні складові (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Структура інтелектуального капіталу компанії “Scandia”¹⁵⁰

Наведена термінологія та структура увійшли в наукову літературу, присвячену проблемам формування і використання інтелектуального капіталу.

Узагальнимо погляди авторів на класифікацію інтелектуального капіталу. Переважна більшість авторів з проаналізованих літературних джерел (додаток Ж, табл. Ж.5) виділяє такі складові інтелектуального капіталу, як: людський ¹⁵¹, ¹⁵², ¹⁵³, ¹⁵⁴, ¹⁵⁵, ¹⁵⁶, ¹⁵⁷, ¹⁵⁸, ¹⁵⁹, ¹⁶⁰, ¹⁶¹, ¹⁶², ¹⁶³,

¹⁵⁰ Human Capital in transformation: Intellectual Capital prototype report, Skandia 1998.

¹⁵¹ Антипина О. Дialeктика стоимости в постиндустриальном обществе / О. Антипина, В. Иноземцев // Мировая экономика и международные отношения. – 1998. – № 7. – С. 19-39.

¹⁵² Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг / Пер. с англ. По ред. Н.Л. Ковалик. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с.

¹⁵³ Бутнік-Сіверський О.Б. Інтелектуальний капітал: теоретичний аспект / О.Б. Бутнік-Сіверський // Інтелектуальний капітал. – 2002. – № 1. – С. 16-27.

¹⁵⁴ Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. [под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой] – М.: Издательский Дом “Социальные отношения”, 2003. – 184 с.

¹⁵⁵ Карпова Н.Н. Стратегия управления интеллектуальной собственностью предприятий [Электронный ресурс] / Н.Н. Карпова. – Режим доступа к журналу <http://www.belgospatent.org/russian/about/dokladkarpov.doc>.

¹⁵⁶ Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с.

¹⁵⁷ Соловйова О.Є. Людський капітал – ключовий елемент ринкової вартості компанії [Електронний ресурс] / О.Є. Соловйова // Режим доступу: www.confcontact.com/2007mart/7_Soloveva.htm.

¹⁵⁸ Супрун В.А. Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке / В.А. Супрун. – М.: КомКнига, 2006. – 192 с.

структурний (організаційний)^{151, 153, 154, 155, 154, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 165}, споживчий (ринковий, брендовий, клієнтський)^{152, 153, 154, 155, 156, 160, 161, 162, 163, 164}. Поодинокими є наступні види інтелектуального капіталу: інтелектуальна власність^{152, 156, 165}, інфраструктурні активи¹⁵², маркетингові активи¹⁶⁵, соціальний капітал¹⁵⁷ та ін.

Людський капітал – це сформований або розвинутий у результаті інвестицій та накопичений людиною запас здоров'я, знань, навичок, здібностей, мотивацій, які дозволяють йому успішно виконувати свою професійну діяльність і які доцільно використовувати для отримання корисного результату, сприяє зростанню продуктивності праці й ефективності виробництва та завдяки цьому впливає на зростання доходів його власника, прибутки підприємства і національного доходу країни. На обсяг людського капіталу впливають освіта, професійна кваліфікація, знання і досвід співробітників.

Організаційний капітал підприємства відображає інтеграцію ланцюжка створення цінності та роль підприємства в ній; наявність гнучкої й ефективної ділової мережі; якість інформаційної системи; процедури перетворення неявних знань в явні; якість мережної взаємодії; повнота і якість баз даних; торгові марки і патенти; кодифікуюче знання про техпроцеси (наскільки повно документація відображає створення споживчої вартості на підприємстві); інтелектуальна власність; унікальні технічні бібліотеки і бази даних, ліцензії тощо.

Клієнтський капітал підприємства відображає наступні характеристики: очікуваний дисконтований дохід від споживачів; число постійних клієнтів підприємства, їх частина в обсязі збуту, середній стаж співпраці; якість і перспективи зростання клієнтів; обсяг укладених договорів; ступінь закріплення клієнтів за підприємством.

Виділення наведених складових ґрунтується на основі досліджень К.Е. Свейбі, Х. Сент-Онга, Н. Бонтіса та є найбільш доцільним, що

159 Edvinsson L. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower / L. Edvinsson, Malone M.S. – New York, Harper Business, 1997. – 240 p.

160 Intellectual capital managing and reporting. – Nordic Industrial Fund, 2001. – 81 p.

161 Daum J.H. Intangible Assets / J.H. Daum. Bonn, Galileo Press GmbH, 2002. – S. 34-46.

162 Shaikh M. Junaid. Measuring and Reporting of Intellectual Capital Performance Analysis / Shaikh M. Junaid // The Journal of American Academy of Business, Cambridge. – 2004. – March. – P. 439-448.

163 Zambon S. Accounting, Intangibles and Intellectual Capital: an overview of the issues and some considerations / S. Zambon // Accounting, Audit, and Financial Analysis in the New Economy. First report. – 2002. – P. 1-39.

164 Гилева Е.В. О соотношении понятий «интеллектуальный капитал» и «интеллектуальная собственность» / Е.В. Гилева // Материалы VI Всероссийской научно-практической конференции (29.04.04 г.). Т. 2. Перм. гос. техн. ун-т. – Пермь, 2004. – С. 127-129.

165 Селезнев Е.Н. Интеллектуальный потенциал – показатель состояния интеллектуального капитала и эффективности его использования / Е.Н. Селезнев // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 5. – С. 122-129

підтверджується застосуванням такого поділу в Європейських стандартах оцінки, опублікованих в листопаді 2000 р. Європейською групою професійних асоціацій оцінювачів під номером 8 (MP 8) (детальніше див в п. 4.4).

Російські економісти О. Антипіна, В. Іноземцев вважають, що запропонований поділ інтелектуального капіталу має принципове значення для визначення джерела цінності цього найбільш важливого для підприємства ресурсу, оскільки його складові приймають участь у виробництві та визначають його цінність. Права власності, що надають ліцензії, патенти, бази даних повною мірою стають засобами організації, відображеними в балансі як її необоротні активи¹⁶⁶. Проте, визначення цінності людського капіталу не так традиційно, оскільки він невідокремлений від своїх носіїв і не належить підприємству. Саме ці факти призвели до того, що людський капітал не може бути віднесений не тільки до власних засобів підприємства, але і взагалі не може бути розглянутий як одна із статей його активів.

З вищенаведених поглядів дослідників можна констатувати, що “інтелектуальний капітал” нерозривно пов’язаний з “людським капіталом”, з приводу чого вважаємо доцільним виділити наступні підходи:

1. Інтелектуальний капітал ототожнюють з людським капіталом (О.І. Волков¹⁷², М.П. Денисенко¹⁷², А.П. Гречан¹⁶⁷, І.А. Іванюк¹⁶⁸, В.А. Козлова¹⁶⁹, Є. Марчук¹⁷⁰, О.Н. Мельников¹⁷¹), що зумовлено їх використанням для характеристики змін в сучасній економіці та загальних тенденцій розвитку. Акад. О.І. Волков, проф. М.П. Денисенко пишуть, що нині, у практиці формується концепція не просто людського капіталу, а капіталу інтелектуального¹⁷².

166 Антипина О. Диалектика стоимости в постиндустриальном обществе / О. Антипина, В. Иноземцев // Мировая экономика и международные отношения. – 1998. – № 7. – С. 19-39.

167 Економіка й організація інноваційної діяльності: Підручник / [О.І. Волков, М.П. Денисенко, А.П. Гречан та ін.]; під ред. проф. О.І. Волкова, проф. М.П. Денисенка. – К.: ВД “Професіонал”, 2004. – 960 с.

168 Іванюк І.А. Воспроизводство интеллектуального капитала в современных маркетинг-системах [Електронний ресурс] / І.А. Іванюк // Креативная экономика. – 2006. – № 6. – Режим доступа к журналу: <http://www.creativeconomy.ru/library/prd215.php>.

169 Козлова В.А. Интеллектуальный капитал: экономическое содержание и особенности воспроизводства: автореф. дис. на соиск. уч. ст. канд. экон. наук: спец. 08.00.01 / В.А. Козлова. – М., Финансовая академия при правительстве РФ, 2001. – 22 с.

170 Марчук Є. Стратегічна орієнтація суспільства – рух на випередження / Є. Марчук // Стратегічна панорама. – 1999. – № 4. – С. 15-21.

171 Мельников О.Н. Интеллектуальный базар. Анализ современной трактовки и использования понятия “интеллектуальный капитал организации” / О.Н. Мельников // Российское предпринимательство. – 2002. – № 4. – С. 107-112.

172 Економіка й організація інноваційної діяльності: [підручник] / О.І. Волков, М.П. Денисенко, А.П. Гречан та ін. Під ред. проф. О.І. Волкова, проф. М.П. Денисенка. – К.: ВД “Професіонал”, 2004. – 960 с. – С. 533.

Іванюк І.А.¹⁷³ та О.Н. Мельников¹⁷⁴ відмічають, що людський та інтелектуальний капітал ґрунтуються на місці та функціях людини в економічній системі, її здатності до праці, тому мають багато спільного, але водночас вони використовуються для дослідження різних сторін участі людини в економічних відносинах.

У дисертаційній роботі В.А. Козлової¹⁷⁵ зроблено спробу обґрунтувати належність поняття “людський капітал” етапу індустріальної економіки, а поняття “інтелектуальний капітал” більш пізньому періоду другої хвилі науково-технічної революції, що висунула вимогу створення нової теорії – теорії інтелектуального капіталу. Остання змогла б визначити ефективність виробництва, заснованого на унікальних здібностях людини, врахувати її потреби і мотивації (переважно нематеріальні) та визначити механізми й закони функціонування нового фактора виробництва – інтелектуального капіталу в умовах постіндустріального суспільства.

“Інтелектуальний або людський капітал визначається як сукупність індивідуальних здібностей людини і є категорією мікроекономіки, що характеризує якість робочої сили. Інтелектуальний капітал існує виключно в персоніфікованих формах і є надбанням індивідуума. Проте, це надбання стає капіталом тільки тоді, коли включається до складу капіталу підприємства”¹⁷⁶. В цьому підході поняття “інтелектуального” і “людського” капіталів ототожнено.

“Інтелектуальний капітал – це знання, що мають потенційну цінність, тобто ідеї, і люди – фахівці, які їх створюють. Інтелектуальний капітал не має реальної цінності, поки він відповідним чином не врахований і не захищений в правовому відношенні”, – пише експерт з інноваційного підприємництва В. Тітков¹⁷⁷.

173 Іванюк І.А. Воспроизводство интеллектуального капитала в современных маркетинг-системах [Електронний ресурс] / І.А. Іванюк // Креативная экономика. – 2006. – № 6. – Режим доступа к журналу: <http://www.creativeconomy.ru/library/prd215.php>.

174 Мельников О.Н. Интеллектуальный базар. Анализ современной трактовки и использования понятия “интеллектуальный капитал организации” / О.Н. Мельников // Российское Предпринимательство. – 2002. – № 4. – С. 107-112.

175 Козлова В.А. Интеллектуальный капитал: экономическое содержание и особенности воспроизводства: автореф. дис. на соиск. уч. ст. канд. экон. наук: спец. 08.00.01 / В.А. Козлова. – М., Финансовая академия при правительстве РФ, 2001. – 22 с. – С. 11.

176 Климов С.М. Формирование, использование и стратегическое управление интеллектуальными ресурсами общества в условиях рыночной трансформации российской экономики: автореф. на соиск. уч. ст. докт. экон. наук. спец. 08.00.05 / С.М. Климов. – С.-Пб.: С.-Петербургский государственный университет экономики и финансов, 2001. – 42 с.

177 Титков В. Человеческий капитал малого бизнеса. / В. Титков / “Бизнес для всех”. – 06.06.2001. – С. 7-8

2. Інтелектуальний капітал включає людський капітал (Е. Брукінг¹⁷⁸, Й. Роос¹⁷⁹, Т. Стюарт¹⁸⁰, К.Е. Свейбі¹⁸¹, А.Н. Козирев¹⁸², В.Л. Макаров¹⁸²). Виникнення цього підходу пов'язано з тим, що дослідники визначають людський капітал, як сукупність знань, навичок, мотивації й енергії, якими наділені люди, проте поняття “інтелектуальний капітал” включає не лише невідчужуваний від його власника капітал, а й інші активи, що належать і не належать підприємству.

“Людський капітал – це частина інтелектуального капіталу, яка має безпосереднє відношення до людини (знання, практичні навички, творчі і розумові здібності людей, їх моральні цінності, культура праці)”¹⁸³.

“Уявлення про інтелектуальний капітал, – відмічають Н.Є.Сіміонова, Р.Ю. Сіміонов, – включають не тільки людські ресурси, що визначають колективні знання і здібності фахівців підприємства, але і ті нематеріальні цінності, які створюються цими фахівцями, також такі як імідж підприємства і прихильність споживачів її продукції”¹⁸⁴.

“Інтелектуальний капітал компанії складають знання її співробітників, накопичені ними при розробці продуктів, наданні послуг, а також її організаційна структура і інтелектуальна власність”, – пише К. Тейлор¹⁸⁵.

3. Інтелектуальний капітал є частиною людського капіталу. Так, зокрема, В.Т. Смірнова і І.В. Скоблякова¹⁸⁶ одним з видів людського капіталу називають інтелектуальний капітал: “Поняття інтелектуального капіталу і пов'язане з ним поняття інтелектуальної власності не можуть бути відокремлені від нової економіки. Це найістотніші компоненти, які в найбільшій мірі ідентифікують нову економіку. На певному етапі

178 Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг / Пер. с англ. Под ред. Н.Л. Ковалик. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с. – С. 34.

179 Роос И. Интеллектуальный капитал. Вы можете управлять тем, что можете измерить / И. Роос // Маркетинг. – 1998. – № 4. – С. 75-79.

180 Стюарт Т. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций / Томас Стюарт // Новая постиндустриальная волна на Западе / Под редакцией В.Л. Иноземцева. – М.: Academia, 1999. – 396 с.

181 Sveiby K.E. The New Organisational Wealth – Managing and measuring Knowledge-Based Assets / K.E. Sveiby. – San-Fransisco, 1997. – 342 p.

182 Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров. – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с.

183 Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. [под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой] – М.: Издательский Дом “Социальные отношения”, 2003. – 184 с. – с. 11.

184 Симионова Н.Е. Оценка стоимости предприятия (бизнеса) / Н.Е. Симионова, Р.Ю. Симионов – М.: ИКЦ “МарТ” Ростов на Дону. Издательский центр “МарТ”, 2004. – 220 с. – С. 122.

185 Тейлор К. Интеллектуальный капитал / К. Тейлор // Computerworld. – 2001. – № 13. – С. 11.

186 Классификация и виды человеческого капитала в инновационной экономике [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://creativeconomy.ru/library/prd165.php>.

технологічного розвитку вони виявляються з такою інтенсивністю, яка дозволяє говорити про відмінність нової економіки від економіки промислової індустрії, що спирається на природно-сировинні ресурси і працю так званого промислово-виробничого персоналу”.

Визначення людського капіталу сьогодні потрібно починати з виявлення його “меж” щодо інтелектуального капіталу. Порівняльний аналіз обох видів капіталу сприятиме уникненню плутанини при визначенні економічного ефекту від їх використання.

Проте, оскільки концепції людського й інтелектуального капіталів взаємопов’язані, то їх часто ототожнюють. Інтелектуальний капітал – це більш ширше поняття, що включає сукупні знання, якими володіє підприємство в особі своїх співробітників, а також у вигляді методологій, патентів, архітектури і взаємозв’язків. Підмножиною інтелектуального капіталу є людський капітал. Людський капітал – це все, що стосується людей, їх інтелекту, знань і досвіду. Проте, людський капітал виходить за рамки знань і умінь, включаючи й інші якості, такі як лояльність, мотивація і вміння працювати в команді.

Враховуючи розглянуті погляди дослідників на сутність термінів “нематеріальні активи”, “інтелектуальна власність”, “інтелектуальний капітал” та “людський капітал”, їх трактування згідно з міжнародними і національними стандартами, взаємозв’язок цих категорій можна відобразити наступним чином (рис. 2.5).

Виникнення в економіці поняття “інтелектуальний капітал” пов’язане з тим, що не існувало прийнятного терміну для визначення тієї частини невідчутних активів підприємства, що пояснює причини зростання вартості компанії.

На сьогодні відсутнє чітке визначення відмінності між інтелектуальним капіталом і невідчутними активами. Інтелектуальний капітал зарубіжними дослідниками¹⁸⁷ розглядається як частина, а не синонім невідчутних активів (“невідчутного майна”). Є речі нематеріальної природи, що не є логічною частиною інтелектуального капіталу компанії. Зокрема, Р. Петті і Дж. Гутрі вважають, що такою річчю є репутація фірми, що може бути “супутнім продуктом (результатом) розумного використання інтелектуального капіталу фірми, але не є частиною її інтелектуального капіталу”¹⁸⁸.

187 Guthrie J. The management, measuring and reporting of intellectual capital / J. Guthrie // *Journal of Intellectual Capital*. – 2001. – Vol. 2, Number 1. – P. 27-41.

188 Petty R. Intellectual Capital Literature Review. Measurement, reporting and management / R.. Petty, J. Guthrie // *Journal of Intellectual Capital*. – 2000. – Vol. 1, Number 2. – P. 155-176.

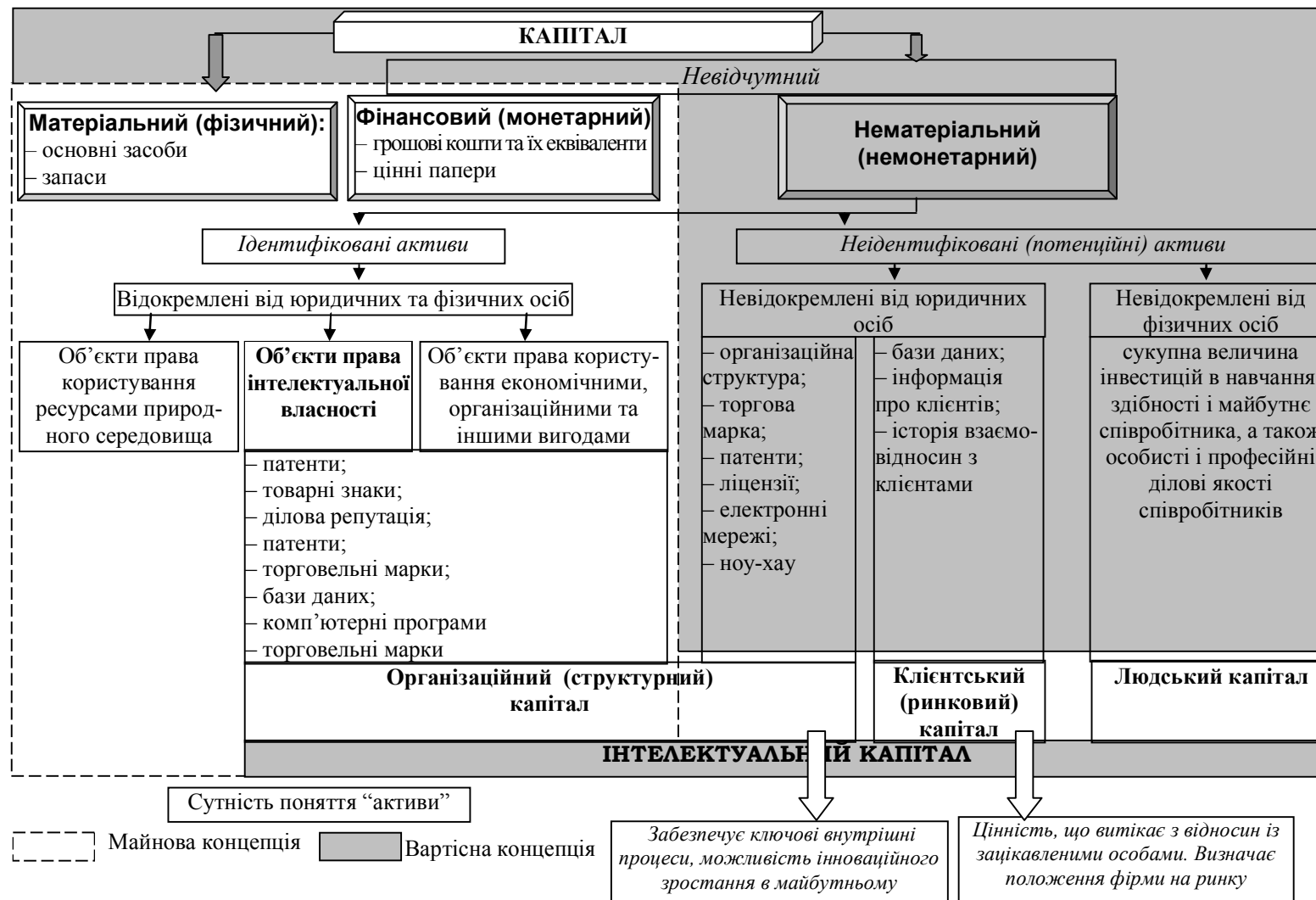


Рис. 2.5. Сфера використання і співвідношення термінів "нематеріальні активи", "інтелектуальна власність", "інтелектуальний капітал" і "людський капітал"

Відмінність між інтелектуальним капіталом і невідчутними активами зарубіжні дослідники¹⁸⁹ пояснюють також наступним чином. Так, якщо виходити з того, що існують активи, що вимірюються і не вимірюються, можна виділити інтелектуальні активи, основною ознакою яких є їх знаходження “за межами прямого вимірювання”, і невідчутні активи. Останні, навпаки, є активами, що володіють юридичними правами, а також здатністю приносити економічну вигоду для компанії, що може бути виміряна шляхом збільшення продажу, зниження витрат, збільшення вартості матеріальних активів. При цьому працівники можуть розглядатися як інтелектуальний актив, оскільки точну кількісну оцінку майбутнього прибутку, створеного ними, отримати неможливо. При цьому активи, що не вимірюються, тобто невідчутні активи розглядаються як самостійний актив (інтелектуальний), а не як підгрупа невідчутних активів (рис. 2.6).

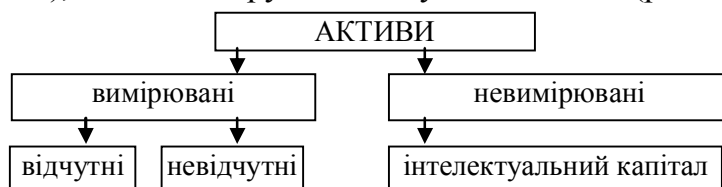


Рис. 2.6. Класифікація сукупності активів за ознакою вимірювання¹⁹⁰

Особливістю інтелектуального активу, окрім неможливості мати пряму грошову оцінку, є його існування тільки в рамках діючого підприємства. Іншими словами, ці активи припиняють своє життя разом з фірмою, яка їх створила. Невідчутні ж активи можуть продовжити існування в іншій фірмі. Цей підхід практично повторює те, що записано в стандартах бухгалтерського обліку (зокрема, МСФЗ): активи, що вимірюються визнаються в обліку, що не вимірюються – не визнаються в обліку нематеріальними активами. З приводу такого погляду на співвідношення невідчутних і інтелектуальних активів можна сказати, що якщо розуміти зміст останніх так, як прийнято у менеджерів, в загальноприйнятому значенні, то інтелектуальний капітал включає частину елементів, що визнаються в бухгалтерському обліку (патенти, ліцензії, торгові марки і ін.). Тому інтелектуальний капітал не варто обмежувати лише активами, що не вимірюються.

Дослідження ролі інтелектуального капіталу в світовій економіці, при виникненні “економіки знань”, управлінні знаннями у високотехнологічних і наукоємних компаніях, як правило, приводить до висновку про принциповий збіг понять інтелектуального капіталу і невідчутних активів.

189 Wileman, A. A capital idea. 1999, Management Today, 97. – Цит. по: Caddy, Ian. Intellectual capital: recognizing both assets and liabilities. // Journal of Intellectual Capital. – 2000. – Vol. 1. Number 2. – P. 129-146.

190 Caddy I. Intellectual capital: recognizing both assets and liabilities. / I. Caddy // Journal of Intellectual Capital. – 2000. – Vol. 1. Number 2. – P. 129-146.

Принциповий збіг термінів “невідчутні активи” і “інтелектуальний капітал” має місце у випадку, коли причиною різних назв є різні сфери їх застосування. Часто вважається, що термін “невідчутні активи” є бухгалтерським терміном і орієнтований на баланс, поняття інтелектуальних активів відображає ті ж явища, але використовується в іншій області – людських ресурсів. П. Санчез¹⁹¹ наводить історичні назви, що передували появі поняття “інтелектуальний капітал”: невидимі активи, знання, компетенція, стратегічні активи, невідчутні ресурси і ін.

Пошук змісту понять “інтелектуальний капітал” і “невідчутні активи”, а також точок їх перетину є більш продуктивним, ніж їх просте ототожнення. Очевидно, в даному підході враховується те, що в бухгалтерських стандартах використовують поняття “гудвіл” для тих невідчутних активів, які неможливо виміряти прямими методами. Але в обліку визнається тільки гудвіл придбаних компаній, а створений в даній компанії гудвіл визнається існуючим, але не відображається в обліку. Тому бухгалтерський підхід об’єктивно є більш вузьким, ніж такий, що необмежений для адекватного розуміння інтелектуального капіталу.

Слід підкреслити, що один і той же об’єкт може бути інтелектуальним активом і носієм прав власності (торговий знак). В той же час інтелектуальний актив може не бути об’єктом власності в традиційному розумінні, а права власності – інформаційно-інтелектуальним продуктом фірми. Наприклад, місцезнаходження фірми, права володіння, користування або розпорядження будь-яким, матеріальним або нематеріальним активом, об’єктами, контракти з менеджерами не є інтелектуальними елементами, але, безумовно, є невідчутними активами. У свою чергу, знання загального характеру або філософія фірми є інтелектуальними активами, що розширюють можливості фірми, але не можуть бути захищені формально правом власності. Проте у будь-якому випадку процес створення і використання унікальних інтелектуальних активів передуює виникненню прав власності на ці активи. Інакше кажучи, перш, ніж одержати вигоду від використання прав на інтелектуальні об’єкти, фірма повинна створити і ефективно використати самі ці об’єкти.

Інтелектуальний капітал включає великий перелік елементів, що становлять невідчутну інтелектуальну базу підприємства. До них відносяться управлінські навички керівників компанії, імідж фірми, знання, досвід, вміння її співробітників, дослідження, технічні і технологічні розробки, організаційна структура підприємства, ноу-хау, престиж торгової марки,

191 Sanchez P. Management of intangibles - An attempt to build a theory. / P. Sanchez, C. Chaminade, M. Olea// Journal of Intellectual Capital. – 2000. – Vol. 1. Number 4. – P. 312-327.

споживча відданість, канали обміну інформацією між підприємствами, взаємовідносини з партнерами, сформована система каналів розподілу і вплив на них підприємства і ін.

Проведене дослідження дозволило сформулювати чіткі розмежування між поняттями невідчутних активів та інтелектуального капіталу (табл. 2.4).

Таблиця 2.4. Тракткування термінів “невідчутні активи”, “інтелектуальний капітал”

№ з/п	Термін	у вузькому значенні	у широкому значенні
1	<i>Невідчутні активи</i>	сукупність активів компанії, що задовольняють критерії визнання активів в обліку (інтелектуальна власність, ділова репутація придбаних компаній, витрати на навчання, дослідження і розробки) згідно з міжнародними і національними стандартами звітності	сукупність всіх невідчутних активів, включаючи ті, що не задовольняють вимогам стандартів бухгалтерського обліку: людський, організаційний, клієнтський капітал
2	<i>Інтелектуальний капітал</i>		сукупність всіх невідчутних активів компанії, у тому числі тих, що не є результатом розумової діяльності

Отже, під невідчутними доцільно розуміти сукупність наступних активів:

- інтелектуальний капітал і активи, що не є результатами інтелектуальної діяльності;
- активи, що вимірюються і не вимірюються прямими методами;
- нематеріальні активи, що визнаються стандартами бухгалтерського обліку та відображаються у фінансовій звітності;
- невідчутні активи, що не відповідають критеріям визнання і не відображаються у фінансовій звітності.

Інтелектуальний капітал – це організаційний, клієнтський і людський капітал, частина якого вимірюється і визнається об’єктом бухгалтерського обліку (об’єкти права інтелектуальної власності, об’єкти права користування економічними, організаційними та іншими вигодами), але основна частина інтелектуального капіталу не визнається в бухгалтерському обліку (клієнтський та людський капітал).

Встановлено фундаментальний взаємозв’язок та проведено розмежування поняття “людський капітал” та інших споріднених категорій, таких як “невідчутні активи”, “нематеріальні активи”, “інтелектуальна власність” та “інтелектуальний капітал”. Впорядкування і систематизація відмічених термінів сприятиме ефективному використанню невідчутних активів, їх перетворенню в основний продукт фірми та зумовить необхідність їх відображення в системі бухгалтерського обліку.

Висновки до другого розділу

Визначаючи місце людського капіталу в системі соціально-економічних категорій встановлено наступне:

1. Людський капітал, важливими складовими якого є знання, навички, практичний досвід, інтелектуальна активність, є функціональною складовою інноваційного виробництва та формою реалізації природних і набутих здібностей людини, що використовуються для створення нового, невідомого знання, що забезпечує отримання переваг перед конкурентами. Однак, важливою складовою, що відрізняє здібності до творчої праці від здібностей до виконавчої праці, людський капітал від робочої сили, визначає умови і природу процесу “капіталізації” здібностей до праці є саме інтелектуальна активність людини.

На основі критичного аналізу наукової думки систематизовано наукові погляди та методологічні підходи до визначення категорії “людський капітал” та конкретизована економічна сутність цієї категорії. Людський капітал – це сформований або розвинений у результаті інвестицій в освіту, професійну підготовку та накопичений людиною певний запас здоров’я, виробничих і загальнолюдських знань, навичок, здібностей, вмінь, які дозволяють їй успішно виконувати свою професійну діяльність і які доцільно використовувати для одержання корисного результату, сприяє зростанню продуктивності праці й ефективності виробництва й завдяки цьому впливає на зростання доходів його власника, прибутку підприємства і національного доходу країни.

Посилення функціональної ролі людського капіталу призводить до необхідності його теоретико-методологічного аналізу категорійної сутності. Для виявлення особливостей накопичення людського капіталу і визначення його значення в системі ринкових відносин та діяльності підприємств, зокрема, потребує удосконалення методологічних підходів до оцінки людського капіталу та відображення в обліку його основних системоутворюючих складових.

2.3 метою впорядкування понятійно-категорійного апарату, що характеризує роль людини на підприємстві, визначено передумови застосування та гомологічність економічних категорій “трудові ресурси”, “трудовий потенціал”, “робоча сила”, “людський фактор”. В межах критеріального поля, здійснено оцінку потреби у використанні терміну “людський капітал” як вихідної бази для наукового обґрунтування доцільності застосування та надання його змістовної характеристики, а саме визначено його як важливий фактор інвестицій у економічну, соціальну та інтелектуальну складові людини.

Людський капітал є соціально-економічною категорією, похідною від таких категорій, як “робоча сила”, “трудові ресурси”, “трудовий потенціал”, “людський фактор”, “людські ресурси”.

На нинішньому етапі розвитку суспільства відбувається сутнісне поєднання цих економічних категорій, оскільки їх якісні характеристики визначають здатність людини до оволодіння необхідними для здійснення трудової діяльності знаннями, навичками тощо. Проте, “людський капітал” є більш ємною категорією, оскільки передбачає необхідність грошових та матеріальних витрат для формування в людину сукупності якостей індивіда, таких, як освіта, виробничий досвід, знання, навички, кваліфікація, що впливають на зростання доходів його власника.

Обов’язковою умовою використання людського капіталу є практична реалізація працівником своєї здатності до праці в суспільно корисній діяльності, завдяки ефективній зайнятості, що забезпечує отримання доданої вартості й знаходить відображення у підвищенні соціального статусу працівника, зростанні його доходу, а також прибутку роботодавця та національного доходу країни.

В розвинутих країнах світу швидкими темпами здійснюється перехід до використання складної праці працівників, здібних до отримання знань і до швидкої перекваліфікації, до самостійного оволодіння знаннями і використання їх в процесі трудової діяльності. Крім того, інтелектуально підготовлений працівник, що формується на базі глобальних інформаційних мереж і інтелектуальних технологій, може пропонувати свої здібності до праці, а фірми вимушені в конкуренції між собою привертати таких працівників підвищеною оплатою. Знання, вміння, навички людини – це не капітал в справжньому значенні слова, а капіталоподібна форма використання висококваліфікованої людської праці, що прийняла своєрідну форму людського капіталу.

Значна частина підприємств зіткнулася із технологічних причин з необхідністю істотних інвестицій в розвиток здібностей людини, як наслідок, бухгалтерського обліку витрат та інвестицій в людський капітал, вимірювання їх ефективності.

3. В сучасних умовах рівень конкурентоспроможності і ступінь довгострокової адаптації все більшою мірою обумовлений поєднанням невідчутних факторів, що забезпечує унікальні переваги і неповторний образ підприємства на ринку. Вважаємо, що *невідчутні активи* – це довгострокові активи, не пов’язані з відчутними предметами. Існують невідчутні активи, що мають місце в діяльності компаній і які неможливо віднести до іншого виду майна (наприклад, матеріального, фінансового або грошового).

Використання у вітчизняній теорії і практиці терміну “*нематеріальні активи*” не достатньо точно і повно відображають їх змістовну сутність в економічному аспекті, акцентують увагу на правовому підході до їх ідентифікації і використання. У вузькому, бухгалтерському розумінні нематеріальні активи – це немонетарні активи, що відображаються у фінансовій звітності. У широкому розумінні, нематеріальний капітал – капітал, що у бухгалтерській звітності відображається частково (лише в частині немонетарних, ідентифікованих рахунків), проте, приносить економічну вигоду підприємству (у вигляді збільшення доходів або зменшення витрат) та підвищує його ринкову вартість.

Ми відстоюємо позицію, що нематеріальний капітал – це капітал, що не має матеріально-речової форми або матеріально-речова форма якого не має суттєвого значення для його використання у господарській діяльності підприємству, що забезпечують їх власнику (власникам) економічну вигоду у вигляді збільшення доходів, або зменшення витрат.

Нематеріальний капітал можна поділити на ідентифіковані та неідентифіковані (потенційні) активи.

Ідентифіковані нематеріальні активи є винятковими майновими правами на результати інтелектуальної або творчої діяльності людини – об’єкти права інтелектуальної власності (патент на винахід, товарний знак, програми для ЕОМ тощо), а також активи, що втілюють природну монополію на використання певного майна, природних благ, економічних, організаційних та інших вигод.

Ідентифіковані активи можуть існувати окремо від підприємства, тобто можливий продаж кожного об’єкту окремо, тому вони відображаються у фінансовій звітності підприємства як окремі облікові одиниці, що мають певну вартість.

Нематеріальні активи, що неідентифікуються, не можуть існувати окремо від юридичної (організаційно-управлінська структура, культура виробництва) та фізичної особи (знання, вміння, досвід співробітників) і не можуть бути продані окремо від неї. Ці нематеріальні активи забезпечують конкурентні переваги для бізнесу, проте їх важко оцінити, а відповідно і розкрити інформацію про них у фінансовій звітності. Проте, на нашу думку, пріоритетним повинно бути превалювання управлінського аспекту над юридичним і бухгалтерським. Відповідно до цього підходу, повинна проводитись оцінка і аналіз всіх нематеріальних активів, здатних збільшити ринкову вартість підприємства.

При виділенні ознаки відокремленості від фізичної та юридичної особи всі нематеріальні активи можна поділити на:

1) активи, невідокремлені від юридичної особи (утворюють потенційні, неідентифіковані активи);

2) активи, невідокремлені від фізичної особи (утворюють потенційні, неідентифіковані активи);

3) активи, відокремлені від фізичної та юридичної особи (утворюють ідентифіковані активи).

Для позначення всієї сукупності невідчутних (нематеріальних) цінностей, що об'єктивно підвищують ринкову вартість компанії, створені і використовуються нею у внутрішньому і зовнішньому середовищі функціонування, представляється доцільним використовувати термін “інтелектуальний капітал”.

Під загальною назвою “інтелектуальний капітал” об'єднуються явища різні по суті та які часто не мають прямого відношення до інтелекту людини – система цінностей працівників, імідж підприємства, бренди, лояльність клієнтів. На наш погляд, об'єднуючим початком тут може служити ідея кругообігу інтелектуального капіталу: знання і здібності працівників втілюються в організаційні процеси і зв'язки з діловими партнерами, що, у свою чергу, створюють базу для стійких відносин з клієнтами; співпраця з клієнтами і партнерами веде до накопичення досвіду, розвитку знань і здібностей працівників підприємства.

Основним завданням в управлінні інтелектуальним капіталом є швидке перетворення людського капіталу в організаційний (структурний), що належить підприємству. Едвінссон Л. при цьому використовує поняття “мультиплікатор інтелектуального капіталу” – відношення структурного капіталу (внутрішнього і зовнішнього) до людського капіталу. Етапи розвитку інтелектуального капіталу підприємства, на думку Л. Едвінссона, такі: візуалізація; розвиток людського капіталу; трансформація людського капіталу в структурний; залучення зовнішнього структурного капіталу¹⁹².

Введення категорії “інтелектуальний капітал” передбачає не здійснення певних нововведень, а проведення групування ресурсів невідчутного, нематеріального походження, що є результатом творчої, інтелектуальної діяльності людини, з метою мобілізації їх в якості фактора економічного розвитку та його ідентифікації.

192 Daum J.H. Intangible Assets / J.H. Daum. – Galileo Press GmbH, Bonn, 2002. – P. 163-165.

Інтелектуальний капітал можна розглядати як частину людського, оскільки навіть не пов'язані безпосередньо з людиною елементи інтелектуального капіталу є результатом інтелектуальної діяльності людини і без неї існувати не можуть.

Людський капітал можна також вважати частиною інтелектуального капіталу, оскільки переважна більшість дослідників в це поняття вкладають більше, ніж інтелект, особливі специфічні навички, психологічні та моральні якості людини, а включає якісні структурні елементи нематеріального характеру, що забезпечують ефективне використання як людського капіталу, так й інших факторів і ресурсів виробництва.

Людський ресурс є інтелектуальною виробничою силою, що у процесі свого існування і розвитку створює та реалізує інновації. Тому центральним компонентом інтелектуального капіталу, на нашу думку, є саме людський капітал, оскільки завдяки інтелекту людини розпочинаються всі процеси взаємодії людського, клієнтського та організаційного капіталу. Людський капітал є конгломератом знань, навичок, вмінь, досвіду, творчих здібностей працівників як економічних ресурсів при створенні суспільного продукту, їх вміння працювати та приймати рішення у конкретних ситуаціях, створювати імідж фірми.

Враховуючи погляди дослідників на поняття “інтелектуальний капітал” та наведені підходи до співвідношення з “людським капіталом”, вважаємо, що для потреб бухгалтерського обліку інтелектуальний капітал – це система відносин, що виникають у процесі господарської діяльності підприємства, та є результатом взаємодії людей, інформаційних ресурсів, елементів фізичного капіталу, що забезпечують йому конкурентні переваги на ринку. Інтелектуальний капітал підприємства є унікальною комбінацією людського, структурного та ринкового капіталу та виступають основою його динамічного потенціалу і впливають на формування його конкурентних переваг. Відмічені складові інтелектуального капіталу слід розглядати не як однопорядкові частини інтелектуального капіталу, а як етапи його кругообігу.

Як складна синтетична категорія “людський капітал” має спільні риси з іншими спорідненими категоріями, такими як нематеріальні активи, інтелектуальна власність. У системі сукупного капіталу людський капітал відноситься до невідчутної форми капіталу, має спільні структурні елементи з нематеріальним капіталом, який не має матеріально-речової форми або матеріально-речова форма якого не має суттєвого значення для їх використання у господарській діяльності, що забезпечують їх власнику отримання доходу.

РОЗДІЛ 3. ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1. Бухгалтерське відображення інституційних перетворень в економіці України та пріоритетні напрями ефективності їх інвестиційної складової в людський капітал

В постіндустріальній економіці відбувається зміна основного виробничого ресурсу, яким стають знання та інформація, внаслідок чого з'являються нові об'єкти, управлінню яких на підприємствах слід приділяти особливу увагу. Таким елементом інноваційного процесу, цінним ресурсом постіндустріального суспільства та головним фактором ефективності й конкурентоспроможності національної економіки є людський капітал.

Основна риса, що відрізняє нову економіку від економіки природно-сировинного орієнтування, на думку Г. Хамела¹ є наявність на даному етапі технологічного розвитку на підприємстві інтелектуального капіталу. При цьому до інтелектуального капіталу дослідник відносить сукупність знань всіх працівників, які забезпечують компанії конкурентоспроможність.

Новітні тенденції соціально-економічного розвитку показують, що назріла необхідність визначення нових пріоритетів і критеріїв в трактуванні основних економічних понять. Така необхідність прямо впливає на еволюцію теорії капіталу, теорії циклів, теорії розвитку соціальної сфери економіки і нематеріального виробництва та теорії бухгалтерського обліку. Зазначені теорії покладено в основу пояснення функціонування постіндустріального суспільства. Описана ситуація пояснює активізацію спроб формування нової парадигми системи бухгалтерського обліку.

Ефективне управління людським капіталом стає головним для компаній, проте без інформації про нього відсутня можливість такого управління. Виникає потреба у розробці моделі бухгалтерського обліку нового якісного рівня, оскільки модель традиційної обліково-аналітичної системи не пристосована до економіки, побудованої на знаннях.

Не зважаючи на зростаюче розуміння важливості невідчутних активів, їх продовжують майже повністю ігнорувати в бухгалтерському обліку. Ось що з цього приводу відмічають корифеї бухгалтерського

¹ Хамел Г. Конкуренция за будущее / Г. Хамел. – М.: ЗАО Олимп-Бизнес, 2005.

обліку. “З часу появи книжкової форми обліку лише деякі методологічні нововведення кардинально змінили уявлення про бухгалтерський облік, серед яких подвійний запис, калькулювання собівартостей і оцінка за нормативною вартістю”².

“Без усвідомлення тенденції розвитку науки, – відмічає М.Ю. Медведєв, – будь-яка теорія втрачає сенс і стає заручником минулого, замість того, щоб служити провісником майбутнього”³.

За останніх 500 років, що минули з моменту публікації роботи Л. Пачолі “Трактат про рахунки і записи” (1494 р.), теорія обліку принципово не змінилася, принаймні, сучасна теорія повністю повторює принципи обліку та процедури, щодо методичних прийомів обробки даних⁴. “Традиційна бухгалтерія, яка розвивалася на основі методологічного підходу, – відмічає проф. М.С. Пушкар, – виявила свою неспроможність пристосуватися до нових умов господарювання починаючи з економічної реформи 1965 р., а також у період так званої “перебудови” (1985-1991 рр.), незважаючи на ряд постанов уряду з удосконалення системи обліку”⁵.

Проф. Я.В. Соколов вказує на те, що “традиційна бухгалтерія характеризувалася рядом негативних рис – змішуванням проблем теорії і практики, схоластичністю, спеціалізацією, натуралістичністю, техніцизмом, історичністю”⁶.

В умовах постіндустріальної економіки, що ґрунтується на використанні людського капіталу, питання сутності, оцінки в бухгалтерському обліку та відображення у фінансовій звітності людського капіталу є особливо актуальними. Проте накопичений науковий потенціал виявився недостатнім для вирішення проблем методології бухгалтерського обліку людського капіталу, оскільки назріла необхідність в розробці комплексної концепції бухгалтерського обліку людського капіталу, що враховує запити користувачів бухгалтерської інформації щодо умов функціонування підприємств в постіндустріальній економіці.

2 Медведєв М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы /М.Ю. Медведєв. – М.: Издательство “Дело и сервис”, 2001. – 752 с. – С. 667-668.

3 Медведєв М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы /М.Ю. Медведєв. – М.: Издательство “Дело и сервис”, 2001. – 752 с. – С. 668.

4 Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с. – С. 69.

5 Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, 2007. – 261 с. – С. 22.

6 Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – С. 371.

Нехтування обліком людського капіталу, на думку проф. М.Ю. Медведєва “пов’язано з неподоланими проблемами методології бухгалтерського обліку”⁷.

Питанням бухгалтерського обліку людського капіталу присвячували дослідження вітчизняні та зарубіжні вчені: А.Н. Короб⁸, Б. Лев, А. Шварц⁹, С.Ф. Легенчук¹⁰, Н.А. Лєснєвська¹¹, М.Ю. Медведєв¹², Мет’юс М.Р., Перера М.Х.Б.¹³, Я.В. Соколов¹⁴, Н.М. Королюк¹⁵.

Проте комплексні дослідження, пов’язані з розглядом людського капіталу як об’єкту бухгалтерського обліку, системно не проводилися.

Завдання дослідження – узагальнити сучасні концепції бухгалтерського обліку відповідно до парадигми економіки знань, що визначає теоретико-методичну базу формування організаційного управління людським капіталом в галузях економіки, що мають високий потенціал інноваційного розвитку.

Виявлені в ході наукового пізнання ускладнення учені прагнуть вирішувати в рамках прийнятої парадигми. Зміна парадигми здійснюється за допомогою наукових революцій, що пов’язано з переключенням наукового співтовариства на нову систему світогляду і цінностей.

Формування, використання та відтворення людського капіталу утворюють основу “економіки знань”. В цьому полягає зміна парадигми економічного розвитку, що істотно зменшує матеріально-ресурсні і просторові межі темпів зростання.

“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

7 Медведєв М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных / М.Ю. Медведєв. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с. – С. 94.

8 Короб А.Н. Человеческий капитал – новый объект бухгалтерского учета / А.Н. Короб // Экономика глазами молодых ученых: материалы I-го международного экономического форума молодых ученых (Вилейка, 12-14 сентября 2008 г.) – Минск: ООО “ТМ Агро-графикс”, 2008. – 224 с.

9 Lev B. On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements / B. Lev, A. Schwarz. – The Accounting Review. – Menasha. – January 1971. – P. 103-112.

10 Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: Дис. ...кандидата екон. наук: 08.06.04 / С.Ф. Легенчук – Житомир, 2006. – 264 с.

11 Лєснєвская Н.А. Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала / Н.А. Лєснєвская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2009. – № 07. – С. 32-40

12 Медведєв М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных / М.Ю. Медведєв. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.

13 Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 440.

14 Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

15 Королюк Н.М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація: Автореф. ...кандидата екон. наук: 08.00.09 / Н.М. Королюк – Київ, 2010. – 21 с.

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”¹⁶.

У 2008 р. влада Російської Федерації розробила концепцію довгострокового соціально-економічного розвитку Російської Федерації до 2020 р., мета якої “...полягає в переході російської економіки від експортно-сировинного до інноваційного соціально орієнтованого типу розвитку... Формування інноваційної економіки означає перетворення інтелекту, творчого потенціалу людини у провідний фактор економічного зростання та інноваційної конкурентноздатності”¹⁷.

В концепції сказано: “...Розвиток людського потенціалу включає системні перетворення двох типів:

- 1) спрямовані на розвиток конкурентноздатності людського капіталу, робочої сили та соціальних факторів економіки;
- 2) покращення якості соціального середовища та умов життя людей¹⁸

Зміни в економіці здійснюють прямий вплив на систему управління. Як пише проф. Б. Райан, бухгалтери, фінансисти до сих пір використовують старі теорії менеджменту, що лежать в основі їх професій. Багато бухгалтерів в розумінні менеджменту знаходяться на рівні XIX, а не кінця XX ст.¹⁹. Управління в сучасних умовах спрямоване на забезпечення створення вартості, управління знаннями. Для надання апарату управління інформації, що забезпечить його ефективність, система бухгалтерського обліку повинна постачати таку інформацію, що відповідатиме розвитку системи управління в сучасних умовах²⁰.

В умовах загальної інформаційної і економічної глобалізації відбуваються зміни в обліковому процесі, що охоплюють як технологічну, так і методологічну його складові. Ці зміни відбуваються на перший погляд непомітно, шляхом трансформації окремих облікових практик, коригування звітних форм, появи нових об'єктів обліку і частих змін нормативної бази.

16 Королюк Н.М. Історичні аспекти бухгалтерського обліку людського капіталу / Н.М. Королюк // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2006. – № 4 (38). – С. 104-112.

17 Гадиева М.Б. Роль человеческого капитала в инновационном развитии экономики России: вызов времени / М.Б. Гадиев. – 2009. – № 6 – С. 8.

18 Там же, с. 10.

19 Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с., с. 12.

20 Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Тест]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 83.

Глобальні процеси, економічні умови господарювання, способи технології виробництва (індустріальна, постіндустріальна, інформаційна чи будь-яка інша економіка), нові вимоги до обліку з боку економічних та соціальних систем сучасного управління призводять до еволюції зміни парадигми розвитку бухгалтерського обліку. Адже завдання бухгалтерського обліку змінюються в бік забезпечення соціальних параметрів суспільно-економічного розвитку.

“Зміна державного і суспільного устрою в Україні вимагає нової парадигми національної системи обліку, однак за 15 років існування нової економічної системи теорія обліку залишилася без змін, – відмічає проф. М.С. Пушкар²¹.

Перехід України до нових економічних відносин, залучення зарубіжних інвесторів і зростання ролі міжнародної інтеграції викликає необхідність перегляду багатьох концепцій розвитку облікового процесу. Венчурний капіталіст і бізнес-аналітик У. Давідоу пише: “назріла необхідність вийти на новий рівень бухгалтерського обліку, при якому розвиток компанії вимірюватиметься її положенням на ринку, лояльністю покупців, якістю і т.д. Не оцінюючи цих динамічних аспектів роботи компанії, ми встановлюємо її вартість неправильно”²².

Індустріальна фаза суспільно-економічного розвитку, що поклала початок сучасному бухгалтерському обліку, поступово змінювалася постіндустріальною інформаційною фазою, заснованою на нових підходах до використання знань. Інформаційна економіка змінює характер виробництва і економічні відносини, що впливає на концепції, покладені в основу теорії бухгалтерського обліку.

Однією з головних характеристик бухгалтерського обліку був і залишається консерватизм, який визначає сутність облікового процесу, який спочатку передбачає незмінність основних принципів, оцінок і підходів. Проте подолання консерватизму засобами теорії практично неможливе. І одна з основних концептуальних проблем, а саме проблема трансформації і спрямованості змін облікового процесу, залишається за межами теорії обліку. Тому в сучасній вітчизняній теорії бухгалтерського обліку слабо виражений описовий (дискриптивний) елемент і практично повністю відсутня прогностична функція. Це значно знижує цінність традиційної теорії бухгалтерського обліку в умовах динамічного ринкового середовища, що неспроможна передбачати тенденції розвитку і адекватно описати зміни, що відбуваються.

21 Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, 2007. – 261 с. – С. 48.

22 Андрессен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андрессен, Р. Тиссен / Пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 304 с. – С. 229.

Зміст бухгалтерського обліку залишається відкритим і таким, що піддається змінам і доповненням з виникненням нових вимог практики, це демонструє неможливість однозначної інтерпретації концепції бухгалтерського обліку у межах певної структури.

У вітчизняній науці відсутні комплексні порівняльні дослідження облікових систем, що передбачають не лише виявлення відмінностей, але і аналіз причин їх виникнення, що означає розширення поля дослідження, вихід за рамки теорії обліку з розумінням інституційних механізмів формування і розвитку кожної облікової системи.

Таким чином, для того, щоб адекватно розглянути трансформацію облікового процесу потрібно розширити рамки існуючої теорії бухгалтерського обліку та знайти відповідний поставленому завданню методологічний інструментарій, яким є сучасна інституційна теорія.

Інституційний підхід використовується в економічній теорії і соціології, розроблений методологічний і аналітичний інструментарій, який розширяється в результаті розвитку і появи нових міждисциплінарних зв'язків. Відповідно до інституційного підходу під інститутами обліку розуміють правила, норми, які формують як нормативну, так і реальну модель обліку, що забезпечує дію на поведінку облікових працівників і через них на систему управління підприємства в цілому.

Інституційна парадигма в даний час не тільки ніким не оспорується, але й успішно застосовується при аналізі багатьох суспільних явищ і інститутів: економіки, політики і т.д. Навіть просте розуміння того, що облік є інституційним феноменом, припускає інституційний аналіз різних аспектів обліку.

Інституційна оцінка є новою для теорії і практики управління господарськими процесами, у тому числі пов'язаними з інститутом бухгалтерського обліку. Інституційна модель бухгалтерського обліку представлена на рис. 3.1.

Інституційна теорія привернула увагу до дослідження в області бухгалтерського обліку виключно як доктрина, здатна пояснити сучасний стан і перспективи розвитку обліку з позицій взаємодії базових економічних інститутів. Перевага цієї теорії полягає в тому, що вона дозволяє вести стандартний бухгалтерський облік в соціально-культурному контексті й аналізувати глибинні, змістовні механізми його розвитку на перспективу.

Інституційна теорія бухгалтерського обліку розглядається як необхідний елемент при формуванні сучасної облікової концепції і як один з пріоритетних напрямів дослідження сучасних підходів до розвитку бухгалтерського обліку. Такий підхід дозволяє проаналізувати внутрішньо

властиву еволюції бухгалтерського обліку змістовну структуру та відмовитися від традиційного формального його трактування з погляду зміни підходів, що сприяють ефективному розвитку та приросту наукових знань в сфері бухгалтерського обліку.

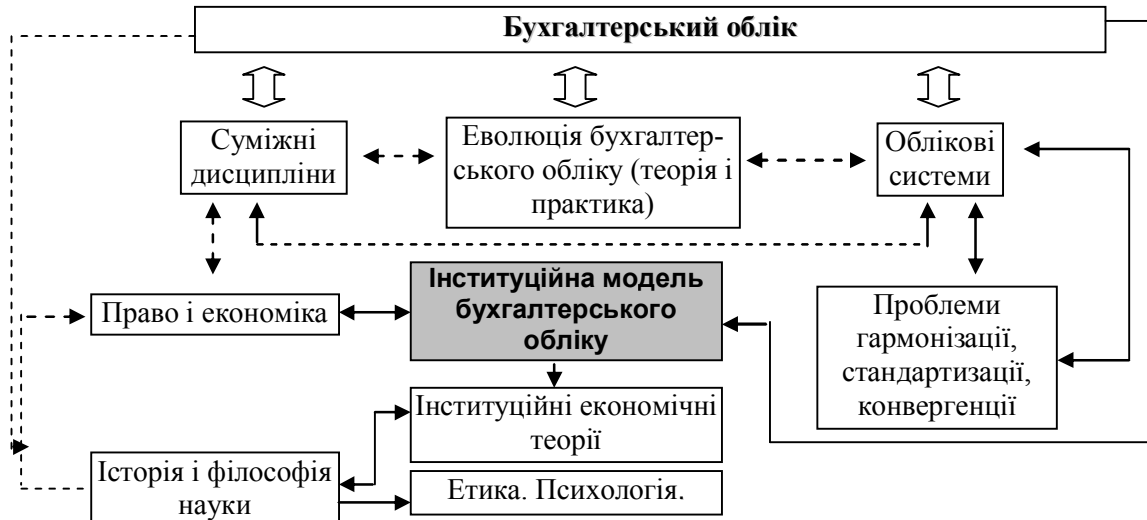


Рис. 3.1. Інституційна модель бухгалтерського обліку

Аналіз стану і розвитку бухгалтерського обліку свідчить про те, що він є елементом складної інституційної системи. Встановлено єдність обліку з іншими складовими інституційного процесу, через єдність різноманіття інституційних факторів, що впливають на бухгалтерський облік (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку і основних його елементів в інституційному середовищі

Результатом інституційної теорії є модель бухгалтерського обліку в умовах інституційного середовища, заснована на інтересах і правилах взаємодії між користувачами інформації.

Інституційна теорія і методологія бухгалтерського обліку доповнює науковий арсенал концепцій бухгалтерського обліку, завданням яких є зрозуміти загальну концепцію його розвитку.

Розвиток теорії бухгалтерського обліку і розширення його предмету та об'єктів по суті один і той же процес. Не тільки теорія реалізується в предметі і об'єктах, але і вони розгортаються в облікову теорію, впливають на її формування практичне застосування.

З часом виникають зміни у матеріальному підпросторі, а також нові потреби в інформації, з'являються нові об'єкти обліку, в інформаційній моделі адекватніше відображається технологічний процес, що вимагає удосконалення взаємодії цих підпросторів через підвищення рівня знань і компетенцій підприємства²³.

В даний час склалася сприятлива ситуація з погляду проведення досліджень щодо людського капіталу. З одного боку, сформувався стійкий інструментарій щодо правових або економічних питань, пов'язаних з проблемами обліку. З другого боку, зміни, що відбуваються безпосередньо в обліковій практиці, вимагають певного розгляду і пояснення, що не може бути досягнуто в рамках традиційної теорії обліку.

В Україні формування системи обліку матеріальних активів здебільшого завершене. На черзі нематеріальні активи, передумовою створення дієвої системи бухгалтерського обліку яких є наявність ефективного інформаційного підґрунтя, яке б дало можливість врахувати в обліку підприємства всі активи, зобов'язання та результати діяльності пов'язані з їх використанням²⁴.

Динамічний розвиток економіки, заснованої на знаннях, пов'язані з нею зміни призвели до критичного переосмислення значення людських ресурсів та пожвавлення в теорії бухгалтерського обліку дискусії про можливість визнання їх об'єктом бухгалтерського обліку.

“Для забезпечення відповідності облікової інформації вимогам постіндустріальної економіки, – відмічає С.Ф. Легенчук, – необхідним є включення до складу об'єктів бухгалтерського обліку об'єктів постіндустріальної економіки, що забезпечують господарську діяльність, зокрема інтелектуального капіталу (людського, організаційного, клієнтського),

23 Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с. – С. 57.

24 Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с. – С. 447.

оскільки ядром постіндустріального технологічного способу виробництва є розвиток мікроелектроніки, біотехнології та інформатики, в основі яких закладені результати інтелектуальної, творчої діяльності людини»²⁵.

Таблиця 3.1. Погляди авторів на причини та можливі шляхи удосконалення бухгалтерського обліку відповідно до вимог постіндустріальної економіки

№ з/п	Автори	Пропозиції авторів
1	2	3
1	Вакасугі А. (2001 р.) ²⁶	Подальшими напрямками розвитку бухгалтерського обліку в Японії на початку ХХІ ст., що безпосередньо стосуються впливу постіндустріальної економіки, є: оцінка на основі ринкової вартості, бухгалтерський облік людських активів та зв'язків інвесторів на різноманітних ринках
2	Філіпс П., Кірбі Д. (представники Асоціації дипломованих сертифікованих бухгалтерів Англії) (2002 р.) ²⁷	Необхідною є побудова моделі бухгалтерського обліку капіталу знань, що повинна базуватись на розумінні інтелектуального капіталу (людського, споживчого та структурного) як основного генератора цінності підприємства
3	Рід С., Шойерман Х.-Д. (2003 р.) ²⁸	Компанії повинні ефективно управляти процесами створення вартості. Така перебудова можлива тільки на основі глибокого розуміння головних факторів створення вартості – нематеріальних активів
4	Сінгал А. (2004 р.) ²⁹	Щоб привести бухгалтерський облік до вимог нової економіки необхідно до складу його об'єктів включити ті види нематеріальних активів (людський, структурний та клієнтський капітал), які такими на сьогодні ще не визнаються, але мають критичне значення в діяльності підприємства. Необхідно розробити для них відповідну систему оцінки та відображення в бухгалтерському обліку та звітності
5	Рослендер Р. (2004 р.) ³⁰	Необхідно розробити нові теоретичні положення для бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу, що будуть відігравати визначальну роль в розвитку концепцій фінансової звітності

25 Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 84.

26 Wakasugi A. Outlook for business accounting at the start of the 21st century / A. Wakasugi // Zeikeitsushin. – 2001. – № 1. – Р. 1-11. – С. 2.

27 Phillips P. The Impact of Electronic Business on Accountants: A Shareholder Value Perspective. ACCA Research Report No. 76. / P. Phillips, D. Kirby. – London: Certified Accountants Educational Trust, 2002. – 70 p., с. 9-11.

28 Рид С. Финансовый директор как интегратор бизнеса / С. Рид, Х.-Д. Шойерман и группа mySAP ERP Financials. – Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 397 с. – С. 309-310.

29 Singhal A. Accounting For The New Economy / A. Singhal // Chartered Accountant. – 2004. – April. – P. 1038-1041. – С. 1031.

30 Roslender R. Accounting for intellectual capital: rethinking its theoretical underpinnings / R. Roslender // Measuring Business Excellence. – 2004. – № 8. – P. 38-45. – С. 38-39.

Продовження табл. 3.1

1	2	3
6	Дарроу М., Йє Дж. (2006 р.) ³¹	Необхідно удосконалювати існуючу систему бухгалтерського обліку шляхом капіталізації витрат на створення об'єктів інтелектуального капіталу та відображення в обліку активів, які такими не визнаються (людський та клієнтський капітал)
7	Фріц П. (директор групи компаній "Global Access Partners", голова консультативного комітету уряду Австралії з питань інтелектуального капіталу) (2006 р.) ³²	Обґрунтовує необхідність обліку та оцінки нематеріальних активів, які ще не відображені в бухгалтерському обліку, але щодо яких необхідна інформація для управління підприємством. Подальшою перспективою є створення Національних товариств інтелектуальної економіки, де система бухгалтерського обліку буде однією із складових, що забезпечуватиме ідентифікацію та оцінку інтелектуального капіталу
8	Марокку Е., Пачі Р., Понтіс М. (2009 р.) ³³	Необхідно проводити капіталізацію та відображення всіх внутрішніх і зовнішніх нематеріальних активів в бухгалтерському обліку, що на сьогодні відображаються в складі витрат

На сьогодні існують дві діаметрально протилежні думки щодо необхідності відображення в обліку людського капіталу:

1. Консервативна, що полягає в недоцільності відображення цього об'єкту в обліковій системі.

Відставання розробок системи бухгалтерського обліку щодо людського капіталу обумовлено рядом причин:

– людський капітал – це специфічний об'єкт обліку, неоднорідний за своїм складом, характером використання, ступенем впливу на результати господарської діяльності підприємства;

– недооцінка ролі людського капіталу керівниками підприємств, які орієнтуються на покращення матеріально-речовинної бази;

– відсутність в спеціальній літературі системи економічних показників, здатної комплексно охарактеризувати формування, використання та відтворення людського капіталу.

2. Ліберальна, що полягає в потребі відображення людського капіталу в бухгалтерському обліку.

31 Darrough M. Valuation of Loss Firms in a Knowledge-Based Economy / M. Darrough, J. Ye // Baruch College Paper. – 2006. – P. 1-43. – С. 1-2.

32 Фріц П. Управление знаниями и интеллектуальный капитал / П. Фриц // Школа професійного бухгалтера – 2006. – № 12. – С. 10.

33 Marrocu E. M. Intangible capital and firms productivity / E. Marrocu, R. Paci, M. Pontis // Working Paper. University of Cagliari, CRENoS. – 2009-16. – P. 1-30. – С. 14.

На сьогодні значного розвитку в Україні набули дослідження присвячені включення до складу об'єктів бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу, зокрема людського (І.А. Бігдан, І. Жураковська, Н.М. Малюга, Л. Нападовська, М.С. Пушкар).

В даний час інтелектуальна власність вже розглядається як об'єкт бухгалтерського обліку, але не менш важливим є і такий актив як людський капітал. Щоб людський капітал правильно і ефективно використовувати необхідно розробити методику його обліку³⁴.

Методологічні та організаційні засади оцінки ідентифікованих активів (інтелекту персоналу, клієнтського капіталу) повинні формуватись на основі ствердженої наукової думки, що дана категорія є об'єктом обліку³⁵.

Одним з об'єктів, що вимагає структуризації інформації про нього, є персонал підприємства та витрати на його утримання (табл. 3.2)³⁶.

Таблиця 3.2. Структура інформації про персонал та його утримання

№ з/п	Критерій структури	Параметри економічних показників
1	2	3
1.	Простір	Чисельність персоналу по підприємству в цілому та підрозділах за категоріями, професіями, демографічними показниками, освітою, рівнем кваліфікації та ін.
2.	Час	Зміни у чисельності персоналу та їх причини. Зміни у продуктивності праці, оплаті, освіті, кваліфікації
3.	Рівень менеджменту	Отримання інформації про чисельність, продуктивність, оплату, соціальні виплати для окремих груп персоналу
4.	Фактори виробництва	Ефективність праці та її оплати, шляхи росту продуктивності, втрати робочого часу та ін.
5.	Процеси кругообороту засобів виробництва	Персонал та його оплата в розрізі постачання, виробництва, збуту інвестування в цілому за процесами, а всередині них за окремими складовими
6.	Адекватність запитам	Надання інформації заінтересованим відділам управління на їх запит
7.	Формалізація підходів до формування	Стандартна інформація – у фінансовому обліку, оригінальна на запит користувачів у підсистемах управлінського обліку і контролінгу

34 Экономика глазами молодых: материалы I-го международного экономического форума молодых ученых (Вилейка, 12-14 сентября 2008 г.) – Минск: ООО “ТМ Агро-графикс”, 2008. – 224 с. с. 99

35 Осмятченко Л.М. Интеллект персонала: проблемы теории и практики обліку // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 466-469. – С. 468

36 Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: Монографія. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с. – С. 134

Продовження табл. 3.2

1	2	3
8.	Фізична форма подання	В різних таблицях, графіках, оглядах, бюлетенях, у формі статистичної та економіко-математичних залежностей
9.	Потоки (канали) передачі	Обмін інформацією із зовнішнім середовищем, всередині підприємства за вертикальним і горизонтальним напрямками щодо кадрової політики, оплати, руху персоналу, шляхів вирішення проблем та ін.
10.	Рівень складності управлінських задач	Підготовка документаційної, фактографічної та концептографічної інформації про персонал, його використання, тенденції, шляхи підвищення продуктивності, стимулювання, ефективність тощо.
11.	Психологічний вплив на людей	Інформація щодо мотивації до праці, стимулювання, підвищення групової та індивідуальної продуктивності, соціальних питань, техніки безпеки, промсанітарії, організації праці та ін.

Щоб визнати людський капітал об'єктом бухгалтерського обліку, необхідно відокремити його від інших, обґрунтувати вартість, за якою його можна прийняти до обліку, розглянути економічну природу людського капіталу як особливого об'єкту бухгалтерського обліку.

Так, в бухгалтерському обліку відображається заробітна плата, виплачена працівникам, але не відображаються знання, вміння, талант і ін., проте перераховані категорії не менш важливі в господарській діяльності, за заробітну плату.

Система бухгалтерського обліку повинна забезпечувати вимірювання витрат на працівників не тільки з позиції заробітної плати, але й інвестицій у їх формування і відтворення. Якщо адміністрація відправила на семінар працівника, підприємству довелося заплатити. Знання, отримані працівником на цьому семінарі, використовуються в господарській діяльності підприємства, то виникає необхідність відображення цих витрат в обліку. Інший приклад: аудиторські фірми, фінансовий і майновий стан яких абсолютно ідентичний, за винятком кваліфікованого персоналу. Рано чи пізно кваліфікація вплине на економічний прогрес і процвітання цих фірм.

Щодо таких новацій, як нові об'єкти дослідження, не потребує доведення тези про те, що у випадку появи у користувачів бухгалтерської інформації вимог стосовно необхідності надання інформації про нові об'єкти, наприклад, про інтелектуальний капітал, він повинен бути включений до складу об'єктів обліку. Це обумовлено функціональною і обслуговуючою роллю системи бухгалтерського обліку відносно системи управління³⁷.

37 Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Тест]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 64.

Облік людського капіталу повинен виступати вбудованою частиною системи управління компанією в цілому, оскільки ефективність системи управління людськими ресурсами визначається кінцевим результатом діяльності компанії. Завдання обліку людського капіталу полягатиме в наданні інформації, необхідної для ухвалення рішень в області інвестування в персонал підприємства.

Істотні проблеми виникають з урахуванням інвестицій в людський капітал і вимірюванням одержуваних результатів. Витрати на навчання персоналу і підвищення його кваліфікації за правилами фінансового обліку слід відносити до витрат, а не до інвестицій, хоча з погляду управлінського обліку їх краще відносити саме до інвестицій. Щоб оцінити результати таких інвестицій, багато фірм розробляють досить складні системи обліку, що складаються в основному з якісних показників. Перехід від якісних показників до кількісних, виражених в грошах, достатньо проблематичний. В кращому разі можна чекати наявності залежності, що виконується для великих фірм з тисячами співробітників.

З метою удосконалення обліково-аналітичної системи та усунення традиціоналізму в наукових дослідженнях необхідним є перегляд проблематики та визначення нових підходів та способів вирішення проблеми відображення в обліку нових об'єктів. Дослідження повинні бути направлені на вивчення методологічного контексту проблем бухгалтерського обліку, переосмислення категорійного апарату відповідно до корпоративної концепції пізнання об'єктивної реальності.

3.2. Передумови трансформації складу об'єктів бухгалтерського обліку

Активізація досліджень, що здійснювалися в кінці 60-х рр. XX ст. пов'язана з необхідністю встановлення зв'язків макроекономічної динаміки і НТП та їх впливу на економіку. Адже формальні результати, одержані на основі кейнсіанських і неокласичних концепцій і моделей не дозволяли розкрити внутрішні закономірності економічного розвитку і структуру рушійних сил економічного зростання. Набула поширення тенденція використання результатів, одержаних в науково-технічній сфері, в групі високотехнологічних галузей. Це стало умовою введення в науковий обіг понять “наукоємне виробництво”, “ноосфера³⁸”, “креатосфера³⁹”,

38 Ноосфера – сфера взаємодії суспільства і природи, в межах якої діяльність людини виступає визначальним фактором розвитку.

зростання значення творчої діяльності. “Творча діяльність є по своїй природі невідчужуваною, загальною, тобто такою, що створює загальне багатство, яке артію є суспільно необхідним, має суспільну цінність незалежно від ринкового визнання”⁴⁰.

В 1980-90-і рр. з’явилися дослідження, присвячені питанням цієї наочної області. Стали інтенсивно використовуватися такі терміни як “нова економіка”, “інформаційні технології”, “інформаційний менеджмент”, “управління знанням” і ін. З початку 80-х рр. ХХ ст. заговорили про “інноваційний тип розвитку”, “інноваційну економіку”, а з 90-х рр. – про “економіку знань”.

Все це свідчить про становлення якісно нового типу економіки – економіки, що базується на знаннях та використанні інтелекту. Ядром цієї економіки виступає особливий сектор високотехнологічних, наукоємних виробництв і інноваційних ринків, що має власну специфіку розвитку.

Суспільство розвивається в напрямі від індустріального до постіндустріального (інформаційного), зростає значення особистих характеристик індивіда (аналітичні здібності, інформаційне сприйняття, комунікабельність, здібність до навчання); роль можливостей набуття людиною нових професійних знань, умінь, навичок, інтелектуальної і професійної мобільності, творчої активності.

За таких умов, що характеризуються кардинальними змінами у сучасному світі, відбувається формування постіндустріального суспільства, якому властиві зміни суспільного розвитку.

Система господарювання, що формується, ставить перед наукою і практикою завдання щодо осмислення процесів, що відбуваються, і виявлення їх закономірностей – пізнання концептуально-методологічних принципів і ролі людського капіталу в системі ринкових відносин, їх трансформації і специфіки в умовах створення і розвитку інноваційно-інформаційної економіки.

Гринів Л. висловив думку про те, що “природний капітал, який разом з людським капіталом затримує на планеті впорядковану енергію і речовину, є за своєю сутністю абсолютним капіталом і здійснює функцію, яку можна вважати ноосферною функцією”⁴¹.

39 Креатосфера – галузь творчого прояву людини.

40 Бузгалин А. Человек, рынок и капитал в экономике XXI века / А. Бузгалин, А. Колганов // Вопросы экономики. – 2006. – № 3. – С. 125-141. – С. 128.

41 Гринів Л.С. Екологічно збалансована економіка: проблеми теорії: [монографія] / Л.С. Гринів. – Л., 2001. – 240 с. – С. 50.

Характерною особливістю ХХІ ст. є поява нових тенденцій трудової діяльності, що органічно пов'язані із застосуванням нових технологій (інформаційних, генних, комп'ютерних, телекомунікаційних, нанотехнологій і ін.), процесами економічної і культурної глобалізації.

Людина відіграє важливу роль у діяльності підприємства, “оскільки саме вона є безпосереднім носієм інформаційно-інтелектуальної технології, її знання, її вміння стають центральною ланкою виробничої системи, головним виробничим ресурсом”⁴².

Розвиток людського капіталу в сучасних умовах дозволить істотно підвищити конкурентоспроможність підприємств. Переваги мають підприємства, що приділяють увагу освіті, підвищенню кваліфікації і здоров'ю свого персоналу. Світовий досвід показує, що освіта, наука і засновані на них інноваційні технології завжди були ключем до економічних успіхів підприємств, зростання їх ефективності і конкурентоспроможності. Тому актуальність проблеми полягає в необхідності визначення найефективніших шляхів впливу людського капіталу на підвищення конкурентоспроможності підприємств на основі дослідження тенденцій розвитку сучасної економіки. З виходом на ринок підприємств, пов'язаних з інтенсивним використанням знань в наукоємних галузях виробництва виникають питання щодо оцінки та необхідності відображення людського капіталу працівників в системі бухгалтерського обліку підприємства.

Аналіз літератури, присвяченої феномену людського капіталу свідчить, що увага дослідників зосереджена на економічних, соціальних, управлінських і психологічних моментах зміни характеру даного феномена.

Проблеми функціонування і ролі економіки знань та освітньої сфери в системі суспільного відтворення знайшли відображення в класичних працях Л.Вальраса, Дж. Гелбрейта, К. Ерроу, Дж.М. Кейнса, К. Маркса, А. Маршалла, Л. фон Мізеса, Дж.Ст. Мілля, В. Парето, В. Петті, А. Пігу, А. Сміта, І.Г. фон Тюнена, І. Фішера, М. Фрідмана і ін.

Розвитку інтелектуальних компаній в епоху економіки, заснованої на знаннях, присвячені праці М. Армстронга, Т. Базана, Е. Брукінг, С. Гошала, Л. Едвінсона, Д. Конкліна, М. Рубінштейна, П. Сенге, А. Фірстенберга, Р. Ханта та ін.

Економічна література свідчить про те, що часто феномен людського капіталу є предметом дослідження економістів, соціологів, фахівців з управління, що прагнуть виявити його значення у функціонуванні суспільного виробництва.

42 Чухно А.А. Постіндустріальна економіка: теорія, практика та її значення для України / А.А. Чухно. – К.: “Логос”, 2003. – 631 с. – С. 8.

Обґрунтуванню значення людського капіталу в системі “економіки, заснованої на знаннях”, присвячені праці Е. Балацького, В. Виноградова, С. Глазєва, С. Губанова, В. Дейнега, І. Іванюк, А. Ілларіонова, С. Клінової, А. Колганова, В. Кулікова, В. Лоскутова, В. Мау, І. Нагібіної, Ю. Осіпова, А. Радигіна, А. Сидоровича, В. Соколова і ін.

Серед досліджень щодо аспектів тенденцій змін праці та формування людського капіталу, можна відзначити праці: З. Баумана⁴³, Г.П. Бессокирної⁴⁴, Ю.А. Васильчика⁴⁵, В.П. Буянова⁴⁶, В.А. Каменецького⁴⁷, М. Кастельса⁴⁸, К.А. Кірсанова⁴⁹, Т.Г. Мясоєдової⁵⁰, В.П. Патрикєєва⁴⁷, С.І. Соколенка⁵¹ і ін.

Особлива увага в працях А. Бузгаліна⁵², В.П. Буянова⁵⁴, М.Г. Делягіна⁵³, В.Л. Іноземцева⁵⁴, К.А. Кірсанова⁴⁹, А. Колганова⁵⁵, Л.М. Михайлова⁴⁶ приділяється творчому характеру праці в рамках теорії постіндустріального суспільства, розвитку людського і трудового потенціалу, зростанню ролі креатосфери в трудовій діяльності людини як системоутворюючого фактора суспільного виробництва.

В 60-90 рр. ХХ ст. за кордоном з'явилася велика кількість праць (Б. Аллена, Д. Белла, Дж. Даннінга, Т. Клейна, Д. Ламбертона, Н. Левіса, Т. Левіта, Ф. Махлупа, Р. Петрелла, Дж. Стиглера, Т. Шульца і ін.), що розкривають аспекти формування і розвитку людського капіталу в інформаційній економіці в розвинутих країнах.

43 Bauman Z. Die Modern als Geschichte der Zeit / Z. Bauman // Jahrbuch, Arbeit und Technik. Was die Gesellschaft bewegt. Bonn. 1999/2000

44 Бессокирная Г.П. Стратегия выживания молодых специалистов / Г.П. Бессокирная // Социологические исследования. – 2005. – № 4. – С. 104-115

45 Васильчук Ю.А. Эпоха НТР: “Экономическое чудо” как воплощение мировой культуры / Ю.А. Васильчук // Полис. – 1996. – № 6. – С. 5-29

46 Кирсанов К.А. Синергетика и проблемы теории управления / К.А. Кирсанов, В.П. Буянов, Л.М. Михайлов; Под ред. А.А. Колесникова. М., 2004. – 416 с.

47 Каменецкий В.А., Труд / В.А. Каменецкий, В.П. Патрикеев – М.: Экономика, 2004.-290 с.

48 Кастельс М. Информационная эпоха: экономика, общество и культура / М. Кастельс; Под ред. О.И.Шкаратана. – М.: ГУ ВШЭ, 2000. – 608 с.

49 Кирсанов К.А. Синергетика и проблемы теории управления / К.А. Кирсанов, В.П. Буянов, Л.М. Михайлов; Под ред. А.А. Колесникова. М., 2004. – 416 с.

50 Мясоедова Т.Г. Человеческий капитал и конкурентоспособность предприятия / Т.Г. Мясоедова // Менеджмент в России и за рубежом. 2005. – № 3. – С. 29-36

51 Соколенко С.И. Производственные системы глобализации: сети, альянсы, партнерства, кластеры: Украинский контекст / С.И. Соколенко – К.: Логос, 2002. – 645 с.

52 Бузгалин А. Глобальный капитал. / А. Бузгалин, А. Колганов – М.: Едиториал УРСС 2004.– 262 с.; Бузгалин А. Человек, рынок и капитал в экономике XXI века / А. Бузгалин, А. Колганов // Вопросы экономики. – 2006. – № 3. – С. 125-141

53 Делягин М.Г. Мировой кризис: Общая теория глобализации: Курс лекций. / М.Г. Делягин – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 768 с.

54 Иноземцев В.Л. Расколотая цивилизация: Наличествующие предпосылки и возможные последствия постэкономической революции / В.Л. Иноземцев // М: Academia, Наука. – 1999. – 724 с.

55 Бузгалин А. Глобальный капитал. / А. Бузгалин, А. Колганов – М.: Едиториал УРСС 2004.– 262 с.

Питанням впливу людського капіталу на формування інноваційної економіки, якій характерний наукоємний характер виробництва; конкурентні переваги на основі інновацій; високий рівень освіти і професійних компетенцій працівників і ін. присвячені праці М. Бендікова, С. Валентея, Е. Вильховченко, А. Гапоненко, Л. Куракова, Н. Чеботарьова.

Вплив новітніх інформаційних технологій на розвиток людського капіталу був відмічений економістами Зб. Бжезинським, Дж. Гелбрейтом, П. Друкером, І. Массудой, О. Тоффлером в теоріях становлення постіндустріального, інформаційного або технотронного суспільства.

Аналіз існуючої літератури свідчить про те, що ряд аспектів є неопрацьованими і не вивченими, зокрема питання щодо оцінки впливу людського капіталу на показники діяльності підприємств наукоємних напрямів виробництва та необхідність їх відображення в системі бухгалтерського обліку.

Завдання дослідження – обґрунтувати необхідність трансформації системи бухгалтерського обліку, відповідно до зміни суспільно-економічного розвитку (від індустріального до постіндустріального), зумовленого розвитком людського капіталу.

До 80-х років ХХ ст. намітилися перші ознаки переходу до нової економіки. Зростання в секторах, що не мають безпосереднього відношення до процесу виробництва, було явно істотнішим. Відбувся перехід від індустріальної економіки до постіндустріальної.

Індустріальна економіка, основи якої були закладені в кінці ХІХ ст. Г. Фордом і Т. Едісоном розглядала людей як додаток до верстатів. Проте починаючи з кінця 70-х р. ХХ ст. роль людських ресурсів зростає, оскільки вони зумовлюють вектор розвитку всієї глобальної світової економіки. “Людину потрібно розглядати не просто як інструмент для виконання певної роботи, – відмічає Е. Брукінг, – а як самодостатню систему, що змінюється, здатну з часом освоювати різноманітні види робіт”⁵⁶.

Постіндустріальна стадія – пов’язана з інформаційною революцією, у якій головою сферою виробництва є сфера послуг (сервісна економіка), провідну роль займає наука та освіта, головним об’єктом власності виступає інтелектуальний капітал⁵⁷.

56 Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг / Пер.с англ. Под ред. Л.Н. Ковалик. – СПб: Питер, 2001. – 288 с. – С. 33-34

57 Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Тест]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 19.

Численні емпіричні дослідження зафіксували істотне перевищення темпів зростання наукоємних, високотехнологічних галузей над середньорічним зростанням світової економіки [S.Kuznets, 1966; R.Nelson, S.Winter, 1982; А.Анчишкин, 1986; D.Teece, 1986; З.Freeman, 1987; P.Romer, 1989; І.Фролов, 2001; В.Макаров, А.Варшавський, 2001, В.Маєвський, 2003]. Результати досліджень [Science., 2004⁵⁸] підтвердили, що за період 1981-2001 рр. спостерігалось стійке зростання високотехнологічних галузей (за винятком криз 1991 р. і 2000-2001 рр.), а його темпи в середньому удвічі перевищували відповідний показник світової обробної промисловості.

Обсяг світового ринку наукоємної продукції в 2008 р. складав 2,3 трлн. долл. США. Обсяги світової торгівлі ліцензіями на об'єкти інтелектуальної власності щорічно збільшуються на 12% і до 2008 р. перевищували 500 млрд. долл. США. Сполучені Штати Америки щорічно одержують від експорту наукоємної продукції близько 700, Німеччина – 530, Японія – 400 млрд. доларів США. Витрати на НДДКР у відсотках до ВВП складають: в США – 2,55 %, Німеччині – 2,26 %, Японії – 2,78 %, Франції – 2,05 %, Італії – 1,13 %, Великобританії – 2,05 %, Росії – 1,16 %⁵⁹.

Нове тисячоліття і існування економіки, заснованої на знаннях доводить, що джерелом прибутку є люди. Будь-яке майно підприємств є пасивними ресурсами, що вимагають втручання людини для виробництва вартості.

Відбувається бурхливий розвиток ринку знань, зростає роль наукоємних технологій та системи пріоритетів розвитку науки і техніки, що диктує збільшення витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу як найважливішого ресурсу постіндустріального суспільства.

Світова практика свідчить, що саме “економіка знань” стає могутнім імпульсом прискорення технологічного розвитку, підвищення наукоємності і конкурентоспроможності продукції, сприяє диверсифікації діяльності.

Термін “економіка, що базується на знаннях” або “економіка знань” був запропонований в 1962 році американським економістом Фріцом Махлупом, який позначив ним сектор економіки, орієнтований на виробництво знань. Сьогодні цей термін використовується більш широко для визначення типу

58 Початкова інформація джерела базується на даних дослідницької фірми “WEFA/ICF Global Industry Service”, яка публікує зведені показники по обсягах продажів високотехнологічного сектора оброблювальної промисловості 68-і індустріально-розвинутих країн.

59 Мильнер Б.З. Управление знаниями в современной экономике (тезисы доклад). – Москва, Институт экономики РАН, 2008 [Електронний ресурс]. / Б.З. Мильнер // Режим доступу: <http://www.old.frip.ru/newfrip/cnt/library/sel?tid=3&cid=88>.

економіки, де знання відіграють вирішальну роль, а створення і використання знань стає джерелом зростання, що визначає конкурентоспроможність компаній, регіонів і країн^{60, 61, 62, 63, 64}.

В сучасній економічній літературі використовується визначення економіки знань, запропоноване фахівцями Всесвітнього банку: “економіка, що створює, поширює і використовує знання для прискорення власного зростання і підвищення конкурентоспроможності”⁶⁵.

“В економіці знань, – відмічає проф. Пушкар М.С., – зростає роль розумової праці та знижується значення важкої фізичної праці. Знання дозволяють підвищити рівень розумового розвитку людей і комбінувати знання різними способами для отримання нових видів продукції з кращими техніко-економічними характеристиками, ніж ті, що їх випускали раніше”⁶⁶.

Передумовами формування “економіки знань” є:

1. Перетворення знання в найважливіший фактор виробництва разом з працею, природними і матеріальними ресурсами.

2. Збільшення частки сфери послуг і випереджаюче зростання знаніємних послуг для бізнесу.

3. Зростання значення людського капіталу і інвестицій в його формування, використання та відтворення.

4. Розвиток і використання нових інформаційно-комунікаційних технологій.

5. Перетворення інновацій в основне джерело економічного зростання і конкурентоспроможності підприємств, регіонів і національних економік⁶⁷.

В книзі “Нові правила для нової економіки” К. Келлі відмічає про такі ознаки нової економіки:

- глобальний характер змін, що відбуваються;

⁶⁰ Клейнер Г.Б. Становление общества знаний в России: социально-экономические аспекты / Г.Б. Клейнер // Общественные науки и современность. – 2005. – № 3.

⁶¹ Макаров В. Контуры экономики знаний / Макаров В. // Экономист. – 2003. – № 3.

⁶² Ходжсон Дж. Социально-экономические последствия прогресса знаний и нарастания сложности. Дж. Ходжсон // Вопросы экономики. – 2001. – № 1.

⁶³ Kanter R.M. Succeeding in the Digital Culture of Tomorrow / R.M. Kanter. – Harvard Business School Press. Boston (Mass), 2001.

⁶⁴ Throw L.C. Building Wealth. The new Rules for Individual Companies and Nations in a Knowledge-Based Economy / L.C. Throw. 1999.

⁶⁵ Инновационный менеджмент в России: вопросы стратегического управления и научно-технической безопасности/ Руководители авт.колл. В.Л.Макаров, А.Е.Варшавский. – М.: Наука. – 2004. – 880 с.– С. 4.

⁶⁶ Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку / М.С. Пушкар: Монографія. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с. – С. 37.

⁶⁷ Мильнер Б.З. Управление знаниями в современной экономике (тезисы доклад). – Москва, Институт экономики РАН, 2008 [Электронный ресурс]. / Б.З. Мильнер // Режим доступа: <http://www.old.frip.ru/newfrip/cnt/library/sel?tid=3&cid=88>.

- оперування невідчутними благами: ідеями, інформацією і взаємовідносинами;

- тісний взаємозв'язок і взаємодію окремих сегментів нової економіки⁶⁸.

В соціально-економічних пріоритетах будь-якої індустріальної держави особливе місце займає розвиток наукоємних галузей виробництва з високим рівнем доданої вартості. Адже в інформаційній економіці успішними є компанії, що трансформуються з індустріальних в компанії, що здійснюють інтелектуальне підприємництво, результатом якого є додана вартість. Так, Р. Цвильов⁶⁹ відмічає, що джерелом доданої вартості є нові ідеї і інформація, що реалізується в процесі праці, а отже, інтелектуальна діяльність є єдиним джерелом доданого продукту.

Перехід розвинених країн світу від індустріальної економіки, ефективність якої заснована на використанні капіталу, до економіки, ефективність якої визначається розвитком і використанням знань, тобто постіндустріальної зумовив появу галузей, заснованих на досягненнях фундаментальних наук, інформації і знань (біохімія, біотехнологія, генетика та ін.).

Лідером світової економіки на сучасному етапі визнано напрями бізнесу та виробництва, де використовуються досягнення нанонауки та нанотехнологій.

Термін “нанотехнологія” введений в 1974 р. професором Токійського університету Норіо Танігучі, який визначив його як “технологія виробництва, що дозволяє досягати надзвичайно високу точність і ультраневеликі розміри ... близько 1 нм ...”.

Сьогодні під терміном “наноіндустрія” розуміють інтегрований комплекс виробничих, наукових, освітніх і фінансових установ різних форм власності. Продукція наноіндустрії – це інтелектуальна і матеріальна наукоємна продукція з раніше не досяжними техніко-економічними показниками, що створена з використанням нових матеріалів, технологічних процесів і методів контролю.

Якщо 2004 року в цю галузь у світі було інвестовано 8,6 млрд. дол., то до 2015-го ця сума, за оцінкою американської компанії “Lux Research”, сягне 1 трлн. дол. Зараз у світі існує понад 16 тис. нанокомпаній, а до 2015 року, за прогнозом Національної наукової організації США, підприємства, що

⁶⁸ Kelly K. New Rules for the New Economy. Ten Radical Strategies for a Connected World.-P.2.

⁶⁹ Цвильов Р. Социальный конфликт в постиндустриальной экономике // МЭиМО. – 1998. – № 10. – С. 153.

працюватимуть у цьому високотехнологічному напрямі, створять від 800 тис. до 2 млн. нових робочих місць⁷⁰.

Серед корпорацій “першою нанотехнологічною” є компанія “ІВМ”. В 1981 р. двоє фізиків (Г. Бінніг та Г. Рорер) у лабораторії корпорації винайшли мікроскоп, що дозволив сканувати і бачити атоми. Винахідники отримали Нобелівську премію. В 1990 р. також у лабораторії “ІВМ” вчені Д. Айглер та Е. Швейцер презентували нанофотографію, на якій можна було побачити логотип “ІВМ”, викладений атомами ксенону на поверхні нікелевого монокристала⁷¹.

Паралельно з фахівцями “ІВМ” працювали Е. Деркслер та Р. Смолл, які в 1985 р. презентувала так званий бакібол – конструкцію з 60 атомів вуглецю, складених у формі футбольного м'яча⁷².

В Україні схвалена концепція Державної цільової науково-технічної програми “Нанотехнології та наноматеріали” на 2010-2014 рр., основними завданнями якої є:

- формування інфраструктури для проведення ефективних фундаментальних досліджень у галузі нанотехнологій;
- координація робіт із створення і застосування нанотехнологій та наноматеріалів;
- розробка нових підходів до підготовки кваліфікованих спеціалістів з питань вирішення наукових, технологічних і виробничих проблем розвитку нанотехнологій і виготовлення нових наноматеріалів шляхом лібералізації податкової політики, оптимізації фінансової політики і системи захисту прав інтелектуальної власності.

Сучасні українські компанії, що працюють у галузі нанотехнологій, працюють переважно на експорт. “Надмісткі електронні схеми, нові види матеріалів та палива, ліки, косметика – за всіма цими напрямками нині ведеться робота в Україні. Ці ж напрями, на мою думку, залишатимуться перспективними на найближчі 10-15 років”, – прогнозує А. Єгізарян⁷³. Українські нанокомпанії – це підприємства при університетах та науково-дослідних інститутах, засновниками яких є переважно науковці, які опановують новітні технології на комерційних засадах. Наприклад, Донецький фізико-технічний інститут ім. Галкіна просуває на ринок нанопорошки – використання цих матеріалів при виробництві кераміки, за інформацією розробників, збільшує термін експлуатації виробів удесятеро.

70 Крапивенко Д. Матриця без перевантаження / Д. Крапивенко // Контакти. – 2006. – № 44. – С. 12-14.

71 Крапивенко Д. Матриця без перевантаження / Д. Крапивенко // Контакти. – 2006. – № 44. – С. 12-14.

72 Там же.

73 Там же, с. 12-14.

Ноу-хау вчених сьогодні вже використовується на деяких шахтах Донбасу. Вітчизняний НТЦ “Нанотехнологія” розробляє покриття і матеріали з унікальними фізичними та хімічними властивостями, які забезпечують високі показники зносостійкості. В 2007 р. в Україні компанією “Наносвіт” була розроблена технологія виробництва електропровідних наноматеріалів в промислових обсягах; НВП “Віта” розроблена технологія адресної доставки інсуліну з допомогою нанокapsул; учені НТК “Інститут монокристалів” отримали монокристали ортофосфатів і поліфосфатів. Українська компанія “МУК” спільно з китайською компанією “Tianjin Jinke Electronics Co.” розробила пристрій для читання електронних книг.

У світі нанотехнологій існує свій напрям “business to business” – виробництво приладів для роботи з мікрочастками. У цій галузі українські компанії також досягли певних успіхів. Так, київське мале науково-виробниче підприємство “Лілея” експортує до США роботів, яких використовують корпорації, що спеціалізуються на клонуванні, роботі зі ствольними клітинами (технології омолодження шкіри тощо).

В 2009-2010 навчальному році в Східноукраїнському національному університеті ім. В. Даля здійснили набір студентів на спеціальність “мікро- і наноелектроніка”. В університеті також проводиться спільна науково-дослідна робота з ученими з різних країн.

Забезпечення максимізації прибутку можливе за рахунок оптимізації використання традиційних факторів виробництва, проте в довгостроковій перспективі головним фактором досягнення ключової мети підприємства є людський капітал. Адже інтелектуальний базис наносистем є система знань і умінь, носієм яких є людина. Наноіндустрія орієнтована на створення інтелектуальної і матеріальної продукції з високим рівнем доданої вартості, сформованої завдяки людському капіталу.

Для ХХ ст., який називають етапом “пізнього капіталізму”, характерні відносини тотального підкорення людини корпоративному капіталу, створення нової якості праці – творчої діяльності людини. Аналіз творчості сучасної людини, що використовує новітні високі технології, свідчить про зміну людського капіталу, однією з тенденцій якого є зростання значення творчості в трудовій діяльності людини, що проявляється в генерації нових ідей, технологій, видів продукції.

Останнім часом спостерігається тенденція до зростання кількості інформаційних компаній, характерним для яких є те, що вони практично не володіють ніякими майновими активами, проте їх досягнення є значними завдяки унікальним здібностям, знанням, навичкам, компетенції їх працівників.

Компанії, що надають фінансові і інформаційні послуги фактично переходять на виробництво нематеріальної продукції. В індустрії авіаперевезень всі прибутки дає інформація. Коли акції “Galileo”, всесвітньої системи інформації і бронювання авіаквитків, були випущені в продаж, її оцінили в 2,45 млрд дол. США. Міжнародне інформаційне агентство “Reuters” теж зросте завдяки тому, що потреба в новій інформації відчувається в багатьох областях. Сьогодні агентство сполучає цифрові дані з текстовим змістом і вкладає венчурний капітал в нові компанії, що спеціалізуються на розробці пошукових систем, вибірці і обробці даних⁷⁴.

З’являються нові професії, представники яких мають великі заробітки, але фінансовий успіх яких не завжди цілком, а іноді і зовсім не залежить від їх освітнього рівня чи здоров’я (моделі рекламного бізнесу, кінозірки, професійні спортсмени та ін.).

Для XXI ст. характерним є переміщення центру тяжіння з індустрії в область сервісу, з матеріального виробництва в фінансові сфери, що надають комерційні послуги. Переважна більшість галузей економіки засновані на знаннях, зокрема, кіно, телебачення, консалтинг, аудит, медичні і освітні послуги, фінансове посередництво і пов’язані з ними допоміжні послуги; комп’ютерні послуги і пов’язане з цим обслуговування; послуги в області дослідження і розробок; послуги в областях права, бухгалтерського обліку та ін. В цих сферах головним джерелом стратегічної переваги є кваліфікація, освіта, знання, творчий і новаторський потенціал працівників, тобто людський капітал.

Наприклад, для приватної клініки або аудиторської фірми основною складовою людського капіталу є досвідчені працівники, які надають послуги клієнтам, використовуючи власні професійні знання. Інші підприємства використовують знання або професійні навички своїх працівників в спортивних, інтелектуальних змаганнях та при створенні продуктів інтелектуальної діяльності (розробка промислових зразків, програмного забезпечення тощо).

В консалтинговій компанії інтелектуальна складова має найбільше значення в загальному капіталі компанії. За оцінками експертів, світовий ринок консалтингу з кожним роком збільшується на 15-20% і вже в 2007 р. оцінювався в 300 млрд. дол. США. Проте компаній, що серйозно займаються управлінським консалтингом, в світі відносно небагато –

74 Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов [пер. с англ.] / Д. Андриссен, Р. Тиссен. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 304 с. – С. 18.

близько 2 тис., при цьому сорок з них – великі, з річним оборотом 100 млн. дол. США і більше та чисельністю персоналу до 30 тис. чол. Їм належать більше 60 % ринку послуг⁷⁵.

В Україні багато компаній надають послуги з певних напрямів консалтингу: інвестиційного, управлінського, інформаційно-технологічного, кадрового, маркетингового, юридичного і ін, за різними оцінками, їх нараховується 1500-2000⁷⁶.

Як свідчить досвід вітчизняних і зарубіжних компаній співвідношення між матеріальними і нематеріальними активами є різним і визначає інноваційні можливості. Такі компанії мають ресурси для активізації інноваційного процесу, володіють людським капіталом та стають економіко-організаційною основою процесу створення і впровадження нововведень в сучасному суспільстві. Цінність таких компаній пов'язана з людським капіталом, який визначає ефективність і конкурентоспроможність суб'єктів на різних рівнях.

У підтвердження цього наведемо кілька прикладів функціонування таких компаній в Україні. Так, у Києві в 2010 році юристом А. Матяшевічем створене “Бюро чергових послуг” (працюючих 11 чол.), що пропонує за 39 грн. в годину послугу з підміни клієнта в черзі. “Початкове інвестиції як такі практично були відсутні (якщо не брати в розрахунок покупку стартового пакету одного з мобільних операторів, копійчану плату за хостинг і ін.). Бізнес спочатку орієнтувався на змінні витрати, аутсорсинг і оригінальну маркетингову ідею, – відмічає А. Матяшевіч. – Тому точка беззбитковості нами давно пройдена”. В принципі дана ідея неоригінальна – на Заході “черговий” сервіс дуже розвинений. “У США люди наймають кур'єрів в чергу на публічні слухання в Конгрес, в еміграційні служби. В іспаномовних країнах навіть є термін, що позначає людину, яка займає чергу для когось іншого, – “трамитадор”. Цей бізнес є в деякій мірі результатом бенчмаркінга⁷⁷.

Попит на такі послуги в Україні досить стабільний (в середньому в місяць надходить понад 30 замовлень). Проте А. Матяшевіч нарощує аудиторію створеного ним Інтернет-ресурсу, приваблює клієнтів за допомогою безкоштовних консультацій щодо того, коли краще займати чергу до тієї або іншої установи, які документи потрібно підготувати тощо⁷⁸.

75 Демченко Д. Штатский советник / Д. Демченко // Бизнес – 2010. – № 28. – с. 47-48. – С. 47.

76 Там же.

77 Куцаченко К. На языке оригинала / К. Куцаченко // Бизнес – 2010 – №33 (916). – С. 44.

78 Там же.

Напрями використання знань дозволяють створювати нові товари і послуги, в яких матеріалізуються знання та навички підприємств. Товари, вироблені на основі знань, підвищують цінність. У загальному вигляді створення вартості та багатства пов'язані з тим, що фізичні предмети беруть і комбінують інакше, ніж раніше. В основі нових комбінацій фізичних речей лежать ідеї, яких набагато більше в суспільстві, ніж фізичних, хімічних чи біологічних ресурсів⁷⁹.

Однією з маркетингових ідей, втілених у життя в 2009 році в Києві, є ідея компанії “MakeMyTrip” (працюючих 10 чел.), що пропонує допомогу в розробці і організації індивідуальних бюджетних мандрівок. Співробітники компанії розробляють маршрут по країні (країнам), підшуковують пропозиції по перельотах “лоукост” – авіакомпаніями і бронюють квитки. Можуть також організувати трансфер, оренду автомобіля (велосипеда), запланувати екскурсії і забронювати квитки в музеї, театри, кінотеатри і ін, аж до допомоги в підборі оптимального телефонного оператора для мандрівок⁸⁰.

Ідеї та властивість швидко навчатися рухають науку, техніку і технологію в напрямі до швидкого їх втілення у виробництво нової продукції. Будь-яке підприємство можна розглядати як сукупність ідей і навичок, а ідеї, як кров, що забезпечує життя. Для забезпечення конкурентних переваг підприємствам потрібно мати більше ідей високої якості⁸¹.

Італійська компанія “Le Verdure Del Mio Orto” дозволяє доглядати ферму і вирощувати овочі на відстані. Користувачу за допомогою Інтернету пропонують обрати розмір ділянки, овочі, фрукти і інші рослини – більше 40 найменувань (інформація про кожну рослину і його врожайність, звичайно, додається). Користування городом коштує 850 євро на рік. Після того, як дизайн і наповнення саду вибрані і сплачені, спеціально навчені люди в реальності здійснюють фантазії віртуального фермера на реальній же фермі, розташованій між Міланом і Туріном, на півночі Італії. За окрему платню можна отримувати фотографії з “полів”, щоб відстежувати прогрес, ставити парники і огорожі або навіть увіткнути опудало з власним зображенням. У міру дозрівання овочі і фрукти доставляються господареві додому протягом 24 годин⁸².

79 Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія/ М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с. – С. 37.

80 Куцаченко К. На язык оригинала / К. Куцаченко // Бизнес – 2010 – №33 (916). – С. 44.

81 Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с. – С. 37.

82 Куцаченко К. На язык оригинала / К. Куцаченко // Бизнес – 2010 – №33 (916). – С. 44.

З переходом до постіндустріального суспільства, заснованого на інформаційних технологіях, спостерігається різке зростання вимог до якості людського капіталу. Він перетворюється на фактор, що визначає успіхи або невдачі в діяльності окремих фірм, проявляє себе як генератор науково-технічного прогресу, що змінює структуру національної економіки, в якій власне виробництво витісняється на задній план під тиском комплексу галузей науки і послуг, що визначають неймовірне зростання продуктивності праці в матеріальному виробництві. В інформаційній економіці основним об'єктом є людський капітал.

Найістотнішою є роль людського капіталу у галузях, що мають інноваційний характер розвитку і виступають локомотивами розвитку національної економіки в найближчі десятиліття (табл. 3.3).

Таблиця 3.3. Особливості формування людського капіталу в галузях економіки

<i>Галузь</i>	<i>Характер конкурентного середовища</i>	<i>Інтелектуальний потенціал</i>
Промисловість	Матеріальний	Середній
Енергетика	Інноваційний	Високий
Сільське господарство	Продуктовий	Низький
Зв'язок	Інноваційний	Високий
Торгівля	Територіальний	Низький
Освіта	Технологічний	Високий

“В інтелектуальних компаніях, в яких частка працівників розумової праці досягає до 40 % і більше відсотків, – відмічає Т.А. Стюарт, – зайнято 28 % всіх працюючих в США, проте останні п'ять років на них припадає 43 % щойно створених робочих місць. Але справа не тільки в тому, що більше людей займаються розумовою працею: зростає інтелектуальний зміст праці в сільському господарстві, промисловості, установах або у вільних професіях”⁸³.

Перші інтелектуальні підприємства з'явилися в нафтовому бізнесі (“Royal Dutch Shell”), виробництві цементу (мексиканська фірма “Cementos Mexicanos”), сфері фінансових послуг (шведська “Scandia”), роздрібній торгівлі (англійська фірма “Burmah Petroleum Fuel Ltd”).

83 Stewart T.A. Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations. N.Y.-L., Doubleday / Currency, 1997. Copyright - T.A.Stewart 1997.

У США технологічні компанії із значною часткою знань у вартості продукції зростають швидше за решту компаній: “America Online” за рік зросла на 215%, “Mcafee Associates” – на 110%, тоді як медичні компанії, наприклад “Oxford Health Plans” і “Healthsource,” на 130 і 93% відповідно⁸⁴.

Нові високі технології – інформаційні, комп’ютерні, віртуальні, генні, телекомунікаційні технології, нанотехнології – принципово змінюють людський капітал в сучасному суспільному виробництві. Глобалізація і індивідуалізація, породжена новими високими інформаційними і телекомунікаційними технологіями, є основними тенденціями зміни ролі людського капіталу на підприємстві.

Людський капітал є основним інструментом управління матеріальними і нематеріальними активами і розглядається як сукупність трьох видів активів (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Етапи еволюційного розвитку організації господарських процесів

Наведений на рис. 3.3 підхід показує розвиток етапів організації господарських процесів, особливістю якого є те, що зміна вказаних стадій визначається не тимчасовими проміжками, а зведенням єдиних принципів організації будь-якого господарського процесу на мікроекономічному рівні, що базуються на використанні домінуючих пар активів в рамках кожного підприємства. Вони відображають який тип активів компанії (матеріальних або нематеріальних) використовується на даній стадії і відповідну цьому типу частину людських активів, яка найбільшою мірою задіяна для управління активами переважаючого типу.

84 Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов [пер. с англ.] / Д. Андриссен, Р. Тиссен. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 304 с. – С. 17.

Під впливом прогресу в області техніки і технології роль людини у відтворювальному процесі постійно змінюється. Творіння великих італійських скрипалів свідчать про те, що якість продукції визначалася носіями професійних навичок і секретів. Вперше модель, що пояснює посилення ефективності традиційних факторів виробництва за рахунок якісних аспектів, була розроблена Р.Солоу, який ввів в економічну модель фактор науково-технічного прогресу, що виражається в прирості ефективності праці. Відмічений дослідником тип технічного прогресу забезпечує зростаючу ефективність праці.

Науково-технічний прогрес розглядають П. Ромер і Р. Лукас як внутрішній, ендегенний фактор економічного зростання, спираючись на концепцію людського капіталу. Відкидаючи уявлення про капітал і робочу силу, як гомогенні фактори, учені висувують гіпотезу про існування додаткових факторів, що впливають на якість капіталу й робочої сили, і таким чином впливають на економічне зростання – це інвестиції в людський капітал.

Розвиток науково-технічного прогресу, виникнення і впровадження у виробництво нової техніки і технологій призводить до змін у співвідношенні між психофізіологічною та інтелектуальною складовою людського капіталу у відтворювальному процесі.

Під впливом інноваційних процесів, що протікають в сучасній економіці, відбувається трансформація в системі функціонування і відтворення людського капіталу, що обумовлено зростанням значення його інноваційної складової.

Аналіз ендегенних моделей економічного зростання дозволив розкрити механізм стійкого економічного розвитку промислово-розвинутих країн, що полягає в сумісній дії технологічної рівноваги між основними факторами виробництва (фізичним і людським капіталом) та позитивному впливі зовнішніх ефектів, пов'язаних з накопиченням людського капіталу і функціонуванням економіки знань (табл. 3.4).

Системний підхід на сучасному рівні пізнання свідчить про зміни праці, є переходом від системності праці до систем інтелектуальної праці, носієм і суб'єктом якої виступає людина. Структура праці в інформаційному суспільстві включає:

- доцільну діяльність працівників, які володіють здібностями оперувати інформаційним потоком, що виконують певні функції, і тих, хто здатний генерувати нові ідеї і втілювати їх;
- людську свідомість, що виступає якісно новим предметом праці;
- наукові знання, що породжують креативність праці;

- засоби праці, що сприяють накопиченню, обробці, реалізації і генерації інноваційних ідей;
- нові високі технології;
- глобальну інтерактивну інформаційну мережу, що одночасно виступає засобом і предметом праці.

Таблиця 3.4. Тенденції трудової діяльності

<i>Рівні праці</i>	<i>Тенденції праці</i>		
	<i>Індивідуалізація</i>	<i>Інтелектуалізація</i>	<i>Творча праця</i>
Глобальний	Глобальна етика і глобальні моральні цінності	Інтелектуалізація засобів на рівні країни	Інноваційна діяльність на рівні країни
Локальний	Трудова корпоративна культура	Інтелектуалізація засобів на рівні підприємства	Інноваційна діяльність на рівні підприємства
Індивідуальний	Індивідуальні, в тому числі етнокультурні особливості людини	Знання як безпосередня виробнича сила	Креативність

Якщо в умовах індустріального ладу інвестори вкладали кошти, спостерігаючи постійне зростання власних активів тієї або іншої компанії, то сьогодні їх ринкова вартість обумовлена насамперед високою оцінкою людського капіталу її працівників, що є умовою її подальшого розвитку. Зростає кількість випадків, коли зовні процвітаючі корпорації різко знижували свої виробничі показники і навіть поглиналися конкурентами у зв'язку з тим, що не могли забезпечити своїм співробітникам належні умови праці, і з їх звільненням втрачали той людський капітал, що виступав основою їх інвестиційної привабливості.

Сучасні “інтелектуальні працівники” пропонують працедавцю не свої здібності до праці, а результат, не робочу силу, а споживчу вартість, втілену в тому або іншому інформаційному продукті або інноваційній технології.

Практика спонукає переоцінювати і коригувати підходи до формування людського потенціалу, своєчасно реагувати на нові проблеми, що виникають в ході економічних перетворень. Вирішення практичних питань неможливе без розробки науково-обґрунтованої концепції розвитку людського капіталу. В рамках цієї концепції важливо досліджувати базу, глибинну основу його формування, використання і відтворення, якою є інвестиції. Вивчення, узагальнення, обґрунтування і уточнення методологічних підходів до проблем інвестування в людський капітал є не просто актуальним, а повинно висуватися в розряд першочергових в структурі соціально-економічних досліджень в цілому.

Для сучасної фірми, що динамічно розвивається виділення процесу управління людським капіталом як функціональної підсистеми системи бухгалтерського обліку (поряд з маркетингом, фінансовим, виробничим управлінням, управлінням персоналом і ін.) стає насущною необхідністю. Це підтверджується і досвідом провідних компаній, що все частіше вводять посади фахівців, що спеціалізуються в управлінні інтелектуальними активами.

Управління знаннями в компанії сприяє появі нових посад: директор з управління знаннями; віце-президент з управління інтелектуальними ресурсами; менеджер з інтелектуальних активів; директор з навчання; брокер знань (координатор пропозиції і попиту на знання); експедитори рішень; альянс-менеджери; технолог управління знаннями; аналітик управління знаннями та ін. Особлива увага приділена створенню новаторських колективів (команд) для пошуку і розробки нових знань, додання їм споживчого вигляду. Затребуваними стали такі послуги, як професійна оцінка компетенції і ефективності, перевірка відповідності співробітника посаді з погляду його управлінських компетенцій і ін.

В економіці, заснованій на знаннях, конкурентноздатною компанію робить не фінансовий капітал, який кожний може отримати за відповідну ціну, а ефективність використання людського капіталу. Тому функція управління людськими ресурсами в сучасних компаніях перетворюється на інструмент довгострокової стратегії, головним завданням якої є створення умов, при яких знання, вміння, навички працівників могли б розвиватися і реалізовуватися на робочому місці та забезпечення цією інформацією керівництва компанії з використанням системи бухгалтерського обліку.

На думку проф. М.С. Пушкаря завданням науковців і практиків повинно бути не опір змінам та консерватизм мислення, а пошуки нової парадигми обліку, що відповідає вимогам високоінтелектуальної економіки постіндустріального суспільства⁸⁵.

Виникає необхідність в новому підході до управління людськими ресурсами в компанії через реформування обліково-аналітичної системи, завданням якого є бухгалтерське відображення витрат у формування інтелектуального потенціалу працівників, направлене на підтримку і стимулювання творчої поведінки персоналу для отримання максимальної віддачі від використання знань, компетенцій і вмінь персоналу.

85 Пушкар М.С. Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів підприємства / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України", 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка. – С. 13.

Починаючи з кінця 90-х рр. XX ст. зростає число публікацій, присвячених проблемам необхідності удосконалення бухгалтерського обліку під впливом постіндустріальної економіки (табл. 3.5).

Таблиця 3.5. Дослідження, направлені на обґрунтування “постіндустріалізації” бухгалтерського обліку⁸⁶

№ з/п	Дослідники	Зміст пропозицій
1	2	3
1	Амін Ф. ⁸⁷	Зазначає, що існуючий облік та модель звітності в умовах інформаційного суспільства мають адаптуватись до менш жорсткого підходу, що дозволяє користувачам диференціювати корисну від іншої інформації. Поява електронного бізнесу та електронної торгівлі потребує, щоб бухгалтерська професія намітила релевантну електронну стратегію розвитку
2	Булига Р.П. ⁸⁸	Зазначає про невідповідність обліку вимогам постіндустріальної економіки, пропонує привести бухгалтерський облік у відповідність до вимог постіндустріальної економіки через застосування в обліку концепції інтелектуального капіталу та розробку нових підходів до його оцінки
3	Голов С.Ф. ⁸⁹	Зазначає, що традиційні погляди на бухгалтерський облік і фінансову звітність потребують перегляду з урахуванням ускладнення управління, зростання ролі інтелектуального капіталу, як ключового фактору успіху в сучасних умовах господарювання
4	Грейсона Дж.К., О’Делли К. ⁹⁰	Відмічають про існування часового лагу в розвитку традиційних систем бухгалтерського обліку та підприємств, для обслуговування яких вони створені. В сучасних умовах вони виявляються погано пристосованими до фондомістких та гнучких виробництв, до зростаючих управлінських вимог та підвищення ролі людського капіталу і сфери послуг

86 Систематизовано на основі даних “Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Тест]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 27-40”.

87 Ameen Ph.D. Six sigma accounting, in the new Millenennium / Philip D. Ameen // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe/saxe_1999/ameen_1999.htm

88 Булига Р.П. Использование концепции интеллектуального капитала в методологии оценки бизнеса / Р.П. Булига // Аудит и финансовый анализ. – 2003. – N 3. – С. 145-155.

89 Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. / С.Ф. Голов. – К.: центр учбової літератури, 2007. – 522 с., с. 4.

90 Грейсон Дж. К. Американский менеджмент на пороге XXI века: Пер. с англ. / Авт. предисл. Б.З. Мильнер. / Грейсон Дж. К. мл., О’Делл К. – М.: Экономика, 1991. – 319 с., с. 187-188.

Продовження табл. 3.5

1	2	3
5	Жук В.М. ⁹¹	Зазначає про необхідність включення інтелектуального капіталу в баланс, для розвіювання сумнівів щодо ролі облікової системи як головної інформаційної системи підприємства
6	Кузубов С.А. ⁹²	Обґрунтовує необхідність розробки сучасної теорії і методології обліку інтелектуальних активів та відображає загальну тенденцію удосконалення облікової системи до вимог постіндустріальної економіки шляхом впровадження нових об'єктів до складу бухгалтерського обліку
7	Малюга Н.М. ⁹³	Зазначає про необхідності модифікації бухгалтерського обліку відповідно до потреб інформаційної, постіндустріальної економіки, пропонує нову парадигму бухгалтерського обліку – подвійну інформаційну динаміку, орієнтовану на такі об'єкти обліку, як інтелектуальний капітал та природно-ресурсний потенціал
8	Нападовська Л.В. ⁹⁴	Зазначає, що в постіндустріальній економіці, де в продукції надзвичайно високою є частка людського інтелекту , облік стане креативним
9	Чухно А.А. ⁹⁵	Зазначає про необхідність побудови бухгалтерського обліку, що буде ґрунтуватись на інтелектуальному капіталі , тобто всього того, без чого є неможливими сучасна економіка, сучасні динамічні та високотехнологічні корпорації, і тісні та довготривалі зв'язки корпорації, і постійність клієнтури, професіоналізм та компетенція провідних співробітників , постійна спрямованість до удосконалення та розвитку компанії – усе це має посилювати і підвищувати імідж компанії, її авторитет на ринку
10	Яремко І.Й. ⁹⁶	Зазначає, що бухгалтерський облік найбільше відстає від економічних проявів через те, що не вводить у свою методологію категорію “продуктивність капіталу” (у розумінні автора – інтелектуального капіталу)

91 Жук В.М. Нові завдання вітчизняного обліку в умовах зміни його парадигми / В.М. Жук // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 526 с., с. 180.

92 Кузубов С.А. Развитие теоретико-методологических основ бухгалтерского учета и аудита интеллектуальных активов: Автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / С.А. Кузубов. – Екатеринбург, 2009. – 49 с., с. 1.

93 Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. – С. 342.

94 Нападовська Л. Облік у системі управління підприємствами / Л. Нападовська // Економіка України. – 1999. – №4. – С. 52.

95 Чухно А. Інтелектуальний капітал: сутність форми і закономірності розвитку / А. Чухно // Економіка України. – 1999. – № 11. – С. 50-51.

96 Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія. / І. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с. – С. 8-9.

Дані табл. 3.5 свідчать про існування взаємозв'язку між наростанням постіндустріальної економіки та необхідністю удосконалення теорії і методології бухгалтерського обліку шляхом включення до складу об'єктів бухгалтерського обліку або виокремлення зі складу існуючих об'єктів нових об'єктів постіндустріальної економіки, зокрема, розробка деталізованої методики бухгалтерського обліку людського капіталу.

Викладений матеріал свідчить про перехід суспільства від індустріального до постіндустріального, а отже до необхідності трансформації об'єктів бухгалтерського обліку.

3.3. Історичні передумови та сучасні реалії відображення людського капіталу в бухгалтерському обліку

В сучасних умовах пріоритетним напрямом економічних перетворень в Україні є формування інноваційного характеру економіки. Це передбачає зміну традиційних підходів до організації управління інноваційно-орієнтованих підприємств, зміни стилів й методів їх менеджменту. До ключових факторів успішності даного процесу вчені відносять ефективність використання та відображення в бухгалтерському обліку інтелектуально-інформаційного потенціалу.

Формування і систематизація інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень менеджментом, власниками, інвесторами відбувається в системі бухгалтерського обліку. Для підвищення достовірності облікових даних потрібне удосконалення процесу накопичення і систематизації облікової інформації для цілей конкретних користувачів. Проте значна частина активів підприємства в умовах ринку не відображаються в бухгалтерському обліку. Вони утворюють нематеріальні активи та є своєрідним фінансовим буфером, що дозволяє підприємству “згладжувати” коливання внутрішніх факторів і зовнішнього середовища на діяльність підприємства.

“В сучасних умовах розвитку економіки, – відмічає Н.М. Королук, – людські ресурси є визначальним фактором забезпечення ефективної діяльності підприємства”. І далі автор продовжує “...з розвитком постіндустріальної економіки знання про людські ресурси були узагальнені, і людському потенціалу було надано статус “людського капіталу”, що стало поштовхом до розробки науковцями теорії людського капіталу”⁹⁷.

97 Королук Н.М. Бухгалтерський облік людського капіталу: теоретичний аспект / Н.М. Королук // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2006. – № 2 (36). – С. 46-73.

Серед спеціалістів з бухгалтерського обліку поступово поширюється і укріплюється думка, що людський капітал повинен стати об'єктом бухгалтерського обліку поряд з матеріальними і фінансовими ресурсами. Однак, людський капітал, що виступає як сформований або розвинений у результаті інвестицій і накопичений людиною запас здоров'я, виробничих і загальнолюдських знань, навичок, здібностей, мотивацій, які дозволяють їй успішно виконувати свою професійну діяльність, на сьогодні не є об'єктом бухгалтерського обліку.

Для вирішення загальноекономічних проблем та забезпечення в сучасних умовах ефективної діяльності підприємств необхідним є формування в системі бухгалтерського обліку інформації про кількісні та якісні характеристики наявного людського капіталу, що зумовлює необхідність розробки питань його бухгалтерського відображення з урахуванням напрацювань вітчизняної теорії і практики.

Розвиток сучасної науки супроводжується концентрацією досліджень в напрямі кількісної та якісної інтерпретації творчого потенціалу людини. Все частіше в зарубіжній економічній науці з'являються публікації (Є. Брукінг, Л. Едвінсон, Р. Германссон, Д. Добія, М. Добія, І.А. Іванюк, М. Козирєв, О.В. Корицький, А.Н. Короб, М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера, В.Н. Познякевич, Я.В. Соколов, І.Й. Яремко та ін.), присвячені обґрунтуванню необхідності бухгалтерського обліку людського капіталу.

На думку проф. Д. Добії⁹⁸, починаючи з 2000 р., замість теорії господарської одиниці та теорії власності майбутнє бухгалтерського обліку вбачається в розвитку таких напрямів як: інтелектуальний облік, соціальний облік і облік людських ресурсів.

Історичним передумовам бухгалтерського відображення людського капіталу приділяли уваги вітчизняні та зарубіжні науковці: О.В. Головка⁹⁹, Н.М. Королюк^{100, 101}, С.Ф. Легенчук¹⁰², М.Ю. Медведєв¹⁰³, Т.К. Соботович¹⁰⁴.

98 Dobija D. Intellectual product. A challenge for Accountants and a New Age of Accounting / D. Dobija // Knowledge cafe for intellectual product and intellectual capital. – Warsaw: Hera, 2001. – P. 209-237. – P. 211.

99 Головка О.В. Бухгалтерська інтерпретація людського капіталу / О.В. Головка // Збірник тез та текстів виступів на П'ятій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку І.В. Малишеву, П.П. Німчинову. Частина 1. – 2007. – С. 21-27.

100 Королюк Н.М. Бухгалтерський облік людського капіталу: теоретичний аспект / Н.М. Королюк // Вісник ЖДТУ. Серія : економічні науки. – 2006. – № 2 (36). – С. 46-73.

101 Королюк Н.М. Історичні аспекти бухгалтерського обліку людського капіталу / Н.М. Королюк // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2006. – № 4 (38). – С. 104-112.

102 Легенчук С.Ф. Бухгалтерський облік людського капіталу: ретроспективний аналіз / С.Ф. Легенчук // Концепції розвитку бухгалтерської професії: теорія і практика. Матеріали V ювілейної міжнародної наукової конференції. – 2006. – С 51-54.

103 Медведєв М.Ю. Бухгалтерський учет для посвященных / М.Ю. Медведєв. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.

Внесок авторів у розвиток теорії людського капіталу є надзвичайно важливим, проте подальших досліджень потребують питання щодо бухгалтерської оцінки, відображення людського капіталу в обліку, з метою врахування цих особливостей при системній трансформації вітчизняної обліково-аналітичної системи.

“Для дослідження бухгалтерського відображення людини на сучасному етапі розвитку суспільства необхідно звернутися до історичного аспекту даного питання, – відмічає Т.К. Соботович, – оскільки історія бухгалтерського обліку надає нам багато яскравих прикладів відображення тих об’єктів, які в сучасній економіці починають розвиватися з новими силами. До таких об’єктів, зокрема, належить категорія людського капіталу”¹⁰⁵.

В інформаційному суспільстві висококваліфіковані кадри виступають передумовою високої ефективності господарської діяльності підприємств. На ринку праці вагомим фактором в сучасному суспільстві виступає людський капітал. Проте людина та її здібності, вміння, навички не завжди виступали важливим фактором функціонування економік різних країн (табл. 3.6).

Бухгалтерський облік консервативний, проте його історія свідчить, що бухгалтерська наука змінюється при епохальних відкриттях. Так було при винаході писемності: облік, що існував до того в уявній формі, зусиллями поколінь професіоналів перетворився на “книжковий”. Для подібного перетворення було потрібно століття, але цей проміжок часу немає, з погляду розвитку наукової дисципліни, вражаючим¹⁰⁶.

Історичний огляд свідчить, що людина з її досвідом, знаннями та здібностями не виступала об’єктом бухгалтерського обліку. Ранні етапи розвитку бухгалтерського обліку свідчать про облік людини як матеріального об’єкту: 1) для Стародавнього світу людина (раб, який перебуває у власності свого господаря, як і будь-яке інше майно) є об’єктом обліку; 2) в Стародавній Греції та Римі облік робочої сили занепадає і характеризується технічним аспектом відображення робочої сили на рівні списків, таблиць тощо; 3) в Україні облік здібностей, знань, досвіду людини зароджується в період польсько-литовської доби; 4) для Росії періоду XVII-XVIII ст.ст. ведеться облік робочої сили у великих поміщицьких маєтках, в розрізі наявного складу, структури робочої сили.

104 Соботович Т.К. Теоретико-історичні передумови обліку людського капіталу / Т.К. Соботович // Збірник тез та текстів виступів на П’ятій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку І.В. Малишеву, П.П. Німчинову. Частина 1. – 2007. – С. 59-62.

105 Там же.

106 Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М.Ю. Медведев. – М.: Издательство “Дело и сервис”, 2001. – 752 с. – С. 667.

Таблиця 3.6. Напрями історичного розвитку бухгалтерського обліку людських активів¹⁰⁷

Країна	Людина та її знання, вміння, навички як об'єкт бухгалтерського обліку
1	2
<i>Бухгалтерський облік людини за часів Стародавнього світу, Античності, Середньовіччя</i>	
Стародавній Єгипет	Ретельно був поставлений облік робочої сили і її змісту. Здійснювався документообіг персоналу в частині ведення документів про набір працівників, накази про призначення на роботу. Вівся облік робочої сили “по головах і руках”. В поіменних списках робоча сила враховувалася за рядом ознак – загонах, професіях, начальниках загонів. Склалися також поіменні списки по адміністративно-господарських одиницях. Облік персоналу доповнювався обліком використання робочої сили. З цією метою вели спеціальні поіменні списки, в яких застосовували класифікацію за категоріями, складом, робочими партіям, кількістю відпрацьованих і пропущених днів. Виник новий тип документа, який за характером запису був аналогічний наряду. Існували індивідуальні і групові наряди з показниками видів і сортів виробів, норм виробітку і їх виконання, відпрацьованих людино-днів, іноді – ваги продукції. Також була розроблена нормативна база використання і змісту робочої сили. Норми змісту розраховувалися залежно від категорій працівників і їх посад та визначалися з розрахунку одноденної потреби. Норми оплати були встановлені залежно від декількох факторів: кваліфікації, посади, терміну використання працівників, оцінки робочої сили і ін.
Стародавній Вавілон	Розроблено детальний облік витрат на утримання робочої сили в трьох напрямках: 1) облік персоналу (за віком, категоріями, складом, робочими партіям), 2) облік робочого часу і його використання, 3) витрати на утримання робочої сили. Персонал поділяли на адміністративний, обслуговуючий та найняті робітники. Велику частину робочого персоналу складали некваліфіковані працівники. Залежно від виробничих функцій працівники класифікувалися на основних і допоміжних, власних і залучені зі сторони. Використання працівників

107 Узагальнено за даними наступного джерела [Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с., с. 448; Перепелкин Ю.Я. К вопросу о возникновении энциклопедии на древнем Востоке / Труды института книги, документа и письма. Ч. 2. Статьи по истории энциклопедий. – Л.: Изд-во АН СССР, 1932. – С. 8; Хрестоматия по истории Древнего мира. Древний Восток. Ч. 1 / Сост. И.С. Кацнельсон, Д.Г. Редер. Под ред. акад. В.В. Струве. – М.: Учпедгиз РСФСР, 1950. – С. 52; Хрестоматия по истории Древнего Востока / Под ред. В.В. Струве и Д.Г. Редера. – М.: АН СССР, 1963. – С. 109; Лупкиова Е.В. История бухгалтерского учета: учебное пособие / Е.В. Липикова. – М.: КНОРУС, 2006. – 240 с.]

1	2
	фіксувалося за наслідками здійснених ними операцій, але характер основних і допоміжних робіт при цьому був не завжди зрозумілим. Була відпрацьована чітка схема документування операцій з людиною в обліку. Вівся документ, який за характером запису нагадує сучасний наряд на роботу. Витрати на заробітну плату розподіляли за видами робіт, при цьому використовувалася така умовна одиниця як людино-день. Встановлювали середньодобові і середньомісячні норми виробітку за один людино-день. Проте контроль за процесом праці забезпечувався не тільки скрупульозним поточним обліком, але і звітністю. Звітність з використання робочої сили була тісно пов'язана з нарядами. У вавілонських звітах була відображена кількість робочих, відпрацьованих людино-годин і невиходів. Фонд робочого часу розраховувалася як добуток кількості робітників на кількість днів року. Відпрацьований час розраховувався як відношення виконаної роботи до норми виробітку і коригувався на невиходи і порівнювався із загальним фондом часу. Порівняння цих показників свідчило про їх використання для визначення ефективності виробничої діяльності
Стародавня Греція	Період рабовласницького способу виробництва, в якому облік людей, зокрема, рабів здійснювався недбало, елементарно (велися списки, де зазначалися імена та рід занять, професії рабів)
Стародавній Рим	В IV ст. до н.е. був створений інститут рабства та запроваджено податок на відпущення рабів. А для сплати податку потрібно було вести перепис рабів, або його арифметичний перерахунок. З пропозицій по оплаті праці інтерес представляє теза Катону про розрахунок річного фонду оплати праці кожного працівника з щомісячним розподілом. Норми змісту працівників Катону диференціюються також за сезонами, трудомісткістю робіт, видами персоналу
Середньовіччя	Характеризувалося розвитком наукових концепцій бухгалтерського обліку, спостерігалась абсолютна відсутність обліку робочої сили
<i>Облік здібностей людини на територіях сучасної Росії та України</i>	
До реформ Петра I	Найбільш серйозно з погляду теорії облік розвивався в господарствах поміщиків. Головними об'єктами обліку були люди, а худоба, інвентар враховувався за кріпосними селянами. Основним методичним прийомом служила інвентаризація цінностей і людей. Запаси заносилися в спеціальні книги або на бірки. Поточний облік вимагав складної системи книг. Староста вів Головну книгу – табель (був поіменним, відкривався на кожне село), в якому враховувалося, скільки часу селянин відпрацьовував на панщині. В домашньому журналі записували в хронологічному порядку смертність, народжуваність і ін.

1	2
Польсько-литовська доба	Існував принцип: кожна людина – об’єкт обліку, вона є підзвітною владі, який сформувався після занепаду Київської Русі та її завоюванням татаро-монгольським ігом і виник із запровадженням нового виду податку – подушного
XV – XIX ст.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 кріпосного обліку було наступне положення: люди (кріпаки) – об’єкт обліку
СРСР (епоха військового комунізму (1917-1921 рр.))	Економісти доводили, що грошовий вимірник втратив значення, і пропонували нові, на їх думку, досконаліші. Залежно від вибору нового вимірника можна виділити три напрями: трудовий, енергетичний і предметний. Такі одиниці (людино-години, трудовень) пропагували Оуен, Прудон і Родбертус, а К. Маркс і Ф. Енгельс критикували їх ідеї. В епоху комунізму прихильників такого вимірника поділили на дві групи: 1) теоретиків (С.Р. Струмелін, Е.С. Варга і ін.), аргументи яких були побудовані на теоретичних положень політичної економії марксизму; 2) практиків (З.С. Каценеленбаум, К.Ф. Шмельов), які вважали, що трудовий вимірник (у.о. – умовна одиниця) при падаючій валюті – єдиний можливий засіб для здійснення узагальнюючих розрахунків. В групі теоретиків важливими є дослідження С.Р. Струмеліна, який відзначав, що кожний працюючий за місцем роботи повинен отримати книжку, в якій відображається число людино-годин (людино-днів). Перед adeptами нового обліку виникла необхідність переходу конкретної праці до абстрактної. Енергетичний напрям заснований на використанні умовної виробничої одиниці енергії (епг). Прихильники наочного напрямку як єдиний вимірник пропонували умовну кількість втілення в предмети засобів виробництва
Облік в повоєнний період (1945-1991 рр.)	Державний комітет Ради Міністрів СРСР із питань праці і заробітної плати, Міністерство фінансів СРСР і ЦСУ СРСР в 10.02.1958 р. видали нові “Основні положення з обліку праці і заробітної плати на промислових підприємствах”. В їх основу були покладені Директиви XX з’їзду КПРС з організації праці і заробітної плати, а також Ухвала Ради Міністрів СРСР від 16.10.1956 р. “Про усунення надлишків в обліку і звітності на підприємствах і в господарських організаціях”. Нові Основні положення мали велике значення в організації обліку праці і заробітної плати. В них знайшли своє відображення передовий досвід багатьох підприємств і пропозиції їх працівників, які обговорювали проект цього Положення. Положення містило п’ять розділів: I – Загальні положення; II – Облік особового складу; III – Облік використання робочого часу і контроль трудової дисципліни; IV – Облік виготовленої продукції і заробітної плати; V – Розрахунки по заробітній плати

1	2
<i>Сучасний стан відображення в обліку категорії “людський капітал”</i>	
Західна Європа XVI-XIX ст.ст.	Концентрація робочої сили на фабриках призвела до необхідності створення систем оплати праці, понаднормових, премій, а також формування показників для потреб управління персоналом. Чіткі концепції заробітної плати і управління персоналом остаточно сформувались лише в XIX ст.
I половина XX ст.	В “післяреволюційному” періоді В.І. Ленін висунув ідею, що людина – об’єкт обліку, а засобом поголовного обліку і контролю повинна бути трудова книжка. З обґрунтуванням мінової теорії Є.Є. Сіверс виступив в Санкт-Петербурзі 6 лютого 1892 р. в доповіді “Рахунковедення та рахівництво. Досвід наукового дослідження”. Вирішальне значення при створенні теорії Є.Є. Сіверса має класифікація цінностей. До першої вчений відносить дійсність, або абсолютні, цінності, тобто цінності, якими господарство внаслідок минулих подій володіє. Дійсні цінності об’єднані в дві групи: 1) речові цінності, до яких включають всі матеріальні цінності (предмети споживання), і гроші; 2) неречові цінності – освоєння людиною умінь що-небудь робити, а також набуття знань. До другої групи цінностей відносяться цінності умовні або відносні. Подібного роду цінності слід вважати такі, володіння якими дає право користування або право передачі цінностей від іншого власника, або виконання робіт (надання послуг). Обіцянки платежу можуть бути позитивними (чужі зобов’язання, які наділяють господарство правом вимоги в інших господарствах) або негативні (власні зобов’язання господарства)
Англо-американська та європейська територія (II половина XX ст., початок XXI ст.)	Формується концепція людського капіталу, що розглядає людину як основний капітал підприємства, що зумовлене зміною ставлення до людини – починає цінуватися її творчий потенціал та інтелектуальні здібності. Розвивається науковий напрям, спеціалізацією якого стає бухгалтерський облік людських ресурсів, проте бухгалтерське відображення знань, вмінь, навичок, здібностей працівника перебуває на стадії зародження та розробки

В предмет бухгалтерського обліку Вільбоа Ж. пропонував ввести людський капітал, що вимірюється грошима, незважаючи на умовність його оцінки. Дарик Ж. стверджував, що діяльність підприємства – це не тільки робота машин, але і учасників (людей) господарського процесу, а Ж. Рів вважав, що обчислювати можна і потрібно як “мертвий”, так і “живий” капітал. Економісти використовували досвід сільськогосподарських ферм, де умовна оцінка набула широкого поширення. Всі вони підтримували необхідність введення спеціальних рахунків людського капіталу. Наприклад,

витрати на підготовку кадрів, на їх думку, потрібно списувати в дебет цих рахунків. Натомість Дж. Фламмінк¹⁰⁸ вважав, що ці питання повинні бути поза бухгалтерським обліком, а Ш. Пангло називав трьох ентузіастів нетерплячими ідеалістами¹⁰⁹.

Стрімке зростання економіки світових держав залежить від використання людського капіталу, збереження, забезпечення та ефективного використання якого визнані національним пріоритетом світових держав. Формування необхідних передумов для становлення інноваційної моделі розвитку економіки держави забезпечить створена цілісна система управління людським капіталом.

На межі XX-XXI ст.ст. світова наукова думка сформувала нову парадигму розвитку, на перший план якої висунуто розвиток потенціалу людини.

Питання людського розвитку та його окремі аспекти займають важливе місце в сучасній українській науці і є предметом дослідження багатьох наукових установ, зокрема, Ради по вивченню продуктивних сил України НАН України, Інституту регіональних досліджень НАН України, Інституту економіки промисловості НАН України, Інституту економіки та прогнозування НАН України, Національного інституту стратегічних досліджень при Президентові України. Протягом 2003-2006 рр. відділ досліджень людського розвитку Інституту демографії та соціальних досліджень НАН України виконував наукову тему “Людський розвиток регіонів України: аналіз та прогноз”, як складову програми “Демографія та проблеми людського розвитку.

Підвищення ролі інтелектуальної праці та людського капіталу в економіці сприяє появі великої кількості публікацій з даної тематики в періодичній літературі та в збірниках тез та текстів наукових конференцій. Всі дослідження в цьому напрямі направлені на встановлення важливості даної категорії як для підприємств, так і для економіки країни. Проте більшість статей носять рекомендаційний, теоретичний характер, досить мало літератури, що обґрунтовує необхідність відображення людського капіталу в бухгалтерському обліку.

Як справедливо відмічає проф. М.С. Пушкар “Подальший розвиток теорії може бути удосконаленим лише тоді, коли сама теорія, як цілісна система наукових уявлень, буде піддана аналізу з позицій наукознавства і метатеорії обліку”¹¹⁰.

108 Vlaemminck J.H. Histoire et doctrines de la Comptabilitq / J.H. Vlaemminck . – Paris, 1956. – P. 210.

109 Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 334.

110 Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, 2007. – 261 с. – С. 9.

Вважаємо, що публікації у відомих періодичних фахових виданнях є одним із основних джерел, на підставі яких можна з певною мірою об'єктивності говорити про розвиток науки, найбільш актуальні проблеми та шляхи їх вирішення, знайти оригінальні підходи та авторські методики, при цьому у безпосередньому зв'язку з особливостями зовнішнього середовища у межах відповідних суспільних формацій.

Стрімке нарощування і видозміна інформаційних ресурсів суспільства обумовило потребу в одержанні нового знання якісно іншими засобами, яким і став бібліометричний аналіз. Бібліометричний аналіз є одним з напрямів наукового пошуку в сучасній економічній та обліковій науках. Застосування даного методу дозволить виявити тенденції розвитку та наукового обґрунтування та вирішення окремих питань розвитку науки про бухгалтерський облік.

На підставі ретроспективного аналізу змісту статей, їх групування за відповідними критеріями можна не лише вивчити історію, але й спрогнозувати напрями подальших досліджень щодо сутності, місця і ролі людського капіталу в економічній системі та в системі бухгалтерського обліку зокрема. Переосмислення надбання вітчизняної наукової школи з урахуванням традицій та національного менталітету забезпечить створення та оцінку нових ідей щодо напрямів дослідження необхідності оцінки та відображення людського капіталу в бухгалтерському обліку.

Метою є бібліографічне та бібліометричне дослідження, критичний аналіз і систематизація публікацій у відомих фахових виданнях, аналіз актуальності проблематики на сучасних наукових та науково-практичних конференціях за напрямами проблем, виявлення тенденцій розвитку теорії людського капіталу.

Проаналізуємо напрями досліджень щодо проблем людського капіталу, розкриті в економічних літературних джерелах шляхом:

- 1) суцільного дослідження публікацій, присвячених проблематиці формування, використання та відтворення людського капіталу в найбільш відомих фахових виданнях, здійснення критичного аналізу змісту таких статей, їх групування за відповідними критеріями;

- 2) порівняльної оцінки зазначеної проблематики за результатами сучасних наукових і науково-практичних конференцій в Україні.

Проведемо суцільне дослідження публікацій за напрямом “людський капітал”, критичний аналіз змісту таких статей, їх групування за роками, змістом статей, в розрізі авторів і країн. Для уникнення граматично-орфографічних помилок при перекладі прізвища та ініціали дослідників наведені у таблицях мовою оригіналу.

Перші науково-практичні публікації у вітчизняних наукових вісниках та збірниках наукових праць щодо проблем формування, використання та відтворення людського капіталу, як свідчать дані табл. 3.1 (додаток 3), з'являються

починаючи з 1998 року.

Праці, опубліковані в 1998-2002 рр. були присвячені факторам розвитку людського капіталу. Наступним роком, в якому видаються статті по людському капіталу, є 2003 рік (чотири статті). У цих працях розглядаються такі питання як регіональні проблеми використання й розвитку людського капіталу, інвестиції в людський капітал як економічна основа сталого розвитку села та дослідженню поняття “людський капітал” у системі соціально-економічних категорій. Значна кількість публікацій, присвячених проблематиці формування, використання та відтворення людського капіталу, видана починаючи з 2004 року (табл. 3.7).

*Таблиця 3.7. Узагальнений перелік публікацій за роками за напрямом
“людський капітал”*

<i>Рік</i>	<i>Кількість публікацій</i>	<i>Автори</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1998	1	Головінова В.Г., Головінов М.Л.
2000	2	Климко С.Г., Сизоненко В.О.
2001	10	Журавльова І.В., Климко С.Г., Кудлай А.В., Маляр Д.В., Михайлова Л.І., Сизоненко В.О.
2002	14	Голікова Н.В., Журавльова І.В., Климко С.Г., Кудлай А.В., Мельничук Д.П., Михайлова Л.І., Пасенко Н.С., Перепелиця Н., Садовий М.М., Соколова О.С.
2003	9	Бородіна О.М., Гнібіденко О.І., Калина А.В., Климко С.Г., Михайлова Л.І., Перепелиця Н., Соколова О.С.
2004	18	Антонюк В.П., Богуславський О.В., Довгань Л.Є., Карімова М.І., Климко С.Г., Лашенко І.Н., Маляр Д.В., Маляр Н.Г., Перепелиця Н., Сімченко Н.О., Семикіна М., Скаженик Ю.Б., Соколова О.С., Танасієнко Н.П., Швець В., Шинкарук Л.В., Шкурूपій О.В.,
2005	21	Ажажа М.А., Андрющенк І.Є., Антонюк В.П., Климко С.Г., Комарова О.А., Лич Г.В., Левчук О.В., Лучик С.Д., Майданевич П.М., Мельничук Д.П., Мельничук Т.А., Перепелиця Н.В., Резніченко Д.С., Резніченко О.О., Решетов В.О., Скрипнік Н.Д., Соколова О.С., Тютюнникова С.В., Чекаловец В.І., Шапкін В.А.

1	2	3
2006	25	Ажажа М.А., Антонюк В.П., Билевич А.В., Королюк Н.А., Кошулько О.П., Лич Г.В., Левчук О.В., Шапкін В.А.
2007	21	Мельничук Д.П., Шапкін В.А., Шиманська К.В., Колосюк А.А., Мельничук Д.П., Лич Г.В., Ажажа М.А., Антонюк В.П., Боднарчук О.В., Яценко В. М., Кошулько О. П.
2008	9	Колосюк А.А., Левчук О.В., Майданевич П.М., Мельничук Д.П., Шило К.М., Чорний Р.С., Шульга Ж.О., Ушенко Н.В.
2009	42	Абибуллаев М.С., Алексеев Ю.В., Балдин К.В., Передеряев И.И., Бирюков В.В., Бодалев А.А., Брацлавська О.С., Давидова І.О., Дугінець Г.В., Потьомкіна О.В., Иванов Ю.Б., Комарова А.В., Климко С.Г., Королюк Н.М., Кошулько О.П., Кравцова Т.Г., Кривошей В.В., Филипская Д.Е., Крушельницька О.В., Городиський Я.П., Леонова С.В., Кара Н.І., Костюк О.С., Янковська Л.А., Пісний В.М., Мазіна О.І., Майдырова А.Б. Бирюков В.В., Максимов В.В., Мочерна О.С., Мусаевакызы С.Б., Петрунін В.Ю., Прушковская Э.В., Переверзева А.В., Стрижов Е.О., Пястолов С.М., Стрижак О.О., Тужилкіна О.В., Бандур С.І., Цимбал О.І., Осіпчук Т.М., Тараєвська Л.С., Хайруллина А.Д., Ромаданова О.А., Хромов М.І., Шило К.М., Шуляк О.Ю.
2010	40	Алексеев Ю.В., Голубев В.С., Бікулова Д.У., Мещерякова Т.П., Лисицина Т.В., Божков Ю.Н., Височан О.С., Кобель Х.І., Гальків Л.І., Миськів Г.В., Петухова Т.О., Єфімов Г.В., Захарова О.В., Калошина Ю.А., Каменских Е.А., Мазурок П.П., Гузенко Е.П., Захарова О.В., Хромов М.І., Климко С.Г., Ковальов В.М., Атаєва О.А., Кримова М.О., Хромов М.І., Ковальчук К.Ф., Фриман И.М., Фриман Е.М., Тарасенко Ю.В., Гончар И.В., Бирюков В.В., Асанбаєва Н. В., Маковецька Д. Ю., Кондиріна А.Г., Мазіна О.І., Харламова О.В., Мазурок П.П., Гузенко О.П., Матукова Г.І., Янишівський В.М., Марцінковська О., Легкий О., Позднякова С., Следь О., Мельничук Д.П., Морозова О.С., Насжайко Д.С., Яковенко Р.В., Козенко Р.О., Ренкас Ю.Л., Сидорко Н.Л., Трофимов В.Д., Ушенко Н.В., Янишівський В.М.

Отже, за період з 1998 до 2010 року опубліковано 212 статей в наукових вісниках і збірниках наукових праць. Починаючи з 2001 року, дослідження присвячені проблемам формування та використання людського капіталу в економіці країни та підприємств набули оберту. Адже важливим і необмеженим напрямом використання постіндустріальних процесів є розвиток людини, накопичення людського капіталу як вирішального фактора розвитку економіки і суспільства в цілому. Нове суспільство вносить зміни місця людини в ньому, забезпечує зростання освітнього, професійного та культурного рівнів. Людина стає не тільки метою економіки і вимірником суспільного розвитку, але й головним і визначаючим фактором розвитку економіки і суспільства.

Зростаюче значення людського капіталу (про що свідчить зростаюче число статей у 2009-2010 рр.) сьогодні пов'язане з посиленням ролі освіти в економічному розвитку та з серйозними змінами у взаємодії суб'єктивного і об'єктивного факторів виробництва. Перетворення людського фактора на провідну і визначаючу продуктивну силу по відношенню до речовинного фактора відбувається з середини ХХ ст. ще і тому, що зменшився часовий лаг, тобто різниця в кількості років, необхідних для зміни технологій і підготовки кадрів для них.

*Аналіз вісників і
збірників
наукових праць з
проблем Аналіз*

Систематизація публікацій за змістом за напрямом “людський капітал” в наукових вісниках, збірниках наукових праць, матеріалах наукових конференцій наведено в табл. 3.2 (додаток 3).

Результат систематизації статей за змістовим наповненням, опублікованих протягом 1998-2008 рр. свідчить, що тематика публікацій різноманітна (табл. 3.8).

Таблиця 3.8. Узагальнений перелік публікацій за змістом за напрямом “людський капітал”

<i>Критерій систематизації</i>	<i>Кількість публікацій</i>	<i>ПІБ авторів</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Формування, розвиток та відтворення людського капіталу	58	Ажажа М.А., Алексеев Ю.В., Антонюк В.П., Биллевич А.В., Бирюков В.В., Боднарук О.В., Гнібіденко О.І., Головінов М.Л., Гончар І.В., Давидова І.О., Кара Н.І., Климко С.Г., Колосюк А.А., Кондиріна А.Г., Костюк О.С., Кошулько О.П., Кравцова Т.Г., Лащенко І.Н., Левчук О.В., Легкий О., Лич Г.В., Лучик С.Д., Маляр Д.В., Марцінковська О., Мельничук Д.П., Михайлова Л.І., Перепелица Н., Пісний В.М., Позднякова С., Резніченко Д.С., Резніченко О.О., Решетов В.О., Скаженик Ю.Б., Скрипник Н.Д., Следь О., Стрижак О.О., Стрижов Е.О., Тарасенко Ю.В., Ушенко Н.В., Шапкін В.А., Швець В., Шило К.М., Шиманська К.В., Шинкарук Л.В., Шульга Ж.О., Янковська Л.А.,

Продовження табл. 3.8

1	2	3
Інвестиції в людський капітал	28	Абибуллаев М.С., Ажажа М.А., Антонюк В.П., Балдин К.В., Бородіна О.М., Гузенко Е.П., Захарова О.В., Єфімов Г.В., Комарова О.А., Кошулько О.П., Мазурок П.П., Михайлова Л.І., Передеряев И.И., Перепелица Н., Петрунін В.Ю., Семикіна М., Сидорко Н.Л., Соколова О.С., Танасієнко Н.П., Хромов М.І., Шило К.М., Янишівський В.М., Яценко В.М.
Оцінка людського капіталу	21	Бікулова Д.У., Божков Ю.Н., Городиський Я.П., Захарова О.В., Калошина Ю.А., Ковальчук К.Ф., Кошулько О.П., Кудлай А.В., Левчук О.В., Мазіна О.І., Мельничук Д.П., Мещерякова Т.П., Осіпчук Т.М., Петухова Т.О., Ромаданова О.А., Соколова О.С., Фриман Е.М., Фриман И.М., Хайруллина А.Д., Хромов М.І., Шило К.М., Шуляк О.Ю., Яценко В.М.
Управління людськими ресурсами, людським капіталом	19	Ажажа М.А., Антонюк В.П., Богуславський О.В., Довгань Л.Є., Журавлєва И.В., Калина А.В., Кошулько О.П., Кривошей В.В., Кудлай А.В., Левчук О.В., Лисицина Т.В., Мельничук Д.П., Мельничук Т.А., Михайлова Л.І., Перепелица Н., Сімченко Н.О., Шапкін В.А., Филипская Д.Е.
Людський капітал – ключовий фактор економічного зростання соціально орієнтованої економіки	19	Алексеев Ю.В., Антонюк В.П., Асанбаєва Н.В., Бандур С.І., Бирюков В.В., Голікова Н.В., Голубев В.С., Гузенко О.П., Климко С.Г., Королюк Н.М., Крушельницька О.В., Мазурок П.П., Майдырова А.Б., Маковецька Д.Ю., Михайлова Л.І., Мусаевакызы С.Б., Переверзева А.В., Перепелица Н., Прушковская Э.В., Садовий М.М., Сизоненко В.О., Соколова О.С., Цимбал О.І., Шульга Ж.О.
Еволюція поглядів на людський капітал	13	Ажажа М.А., Антонюк В.П., Дугінець Г.В., Михайлова Л.І., Перепелица Н., Пястолов С.М., Соколова О.С., Хромов М.І., Чорний Р.С., Шкурूपій О.В.
Бухгалтерський облік людського капіталу	5	Королюк Н.М., Майданевич П.Н., Харламова О.В.
Теорії людського капіталу	5	Климко С.Г., Мельничук Д.П., Ренкас Ю.Л., Сизоненко В.О.
Моделювання людського капіталу	3	Каменских Е.А., Кудлай А.В., Маляр Д.В.

Продовження табл. 3.8

1	2	3
Філософський аспект людського капіталу	3	Маляр Д.В., Маляр Н.Г., Карімова М.І., Перепелица Н.В., Тютюнникова С.В., Ажажа М.А.
Аналіз людського капіталу	2	Журавльова І.В., Кошулько О.П., Кудлай А.В., Пасенко Н.С., Яценко В. М.
Якість людського капіталу	2	Соколова О.С.
Взаємозв'язок людського капіталу та заробітної плати	2	Мазіна О.І.
Податкове стимулювання розвитку людського капіталу	1	Иванов Ю.Б., Комарова А.В.
Комп'ютеризація бухгалтерського обліку людського капіталу	1	Корольок Н.М.
Людський капітал, національна безпека, законодавче забезпечення	1	Трофимов В.Д.

Найбільш актуальними протягом періоду, який досліджується, виявилися питання щодо формування, розвитку та відтворення людського капіталу (58 публікацій); інвестицій в людський капітал (28 публікацій); оцінки людського капіталу (21 публікація) управління людськими ресурсами, людським капіталом та людський капітал – ключовий фактор економічного зростання соціально орієнтованої економіки (по 19 публікацій); еволюції поглядів на людський капітал (13 публікацій); та його відображення в системі бухгалтерського обліку (5 статті); по 1-3 статей присвячені аналізу, моделюванню, якості людського капіталу, його філософської інтерпретації, податковому стимулюванню розвитку людського капіталу, комп'ютеризації бухгалтерського обліку людського капіталу (рис. 3.4).

Як свідчать дані рис. 3.4, вітчизняні вчені у своїх працях досліджували окремі аспекти людського капіталу, зокрема, формування, розвиток, відтворення, управління людським капіталом, інвестиції в нього. Проте, незначна кількість публікацій присвячена відображенню в бухгалтерському обліку людського капіталу.

Концепція людського капіталу у вітчизняній літературі починає розвиватися з початком реформування економіки України. Перші ґрунтовні дослідження, присвячені формуванню, розвитку, оцінці та управлінню людським капіталом, формуванню, моделюванню, розвитку та відтворенню, були проведені і викладені в працях А.А. Колосюк,

Д.В. Маляр, Д.П. Мельничука, О.О. Резніченко, В.А. Шапкіна. Дослідженню оцінки та відображенню інформації про людський капітал в бухгалтерському обліку присвячені праці Н.В. Головой, С.Г. Климко, А.Л. Короб, Н.А. Королюк, С.Ф. Легенчука, П.М. Майданевич, Т.А. Мельничук, Д.С. Насипайко, Р.С. Чорного. В працях М.А. Ажана, І.Е. Андрющенко, І.В. Анпилогова, А.В. Биллевича, Л.Г. Богущ, М. Добії, Л.Є. Довгань, Н.О. Сімченко, О.В. Богуславського розглянуто філософський аспект людського капіталу, інвестиції в людський капітал та їх взаємозв'язок із заробітною платою.

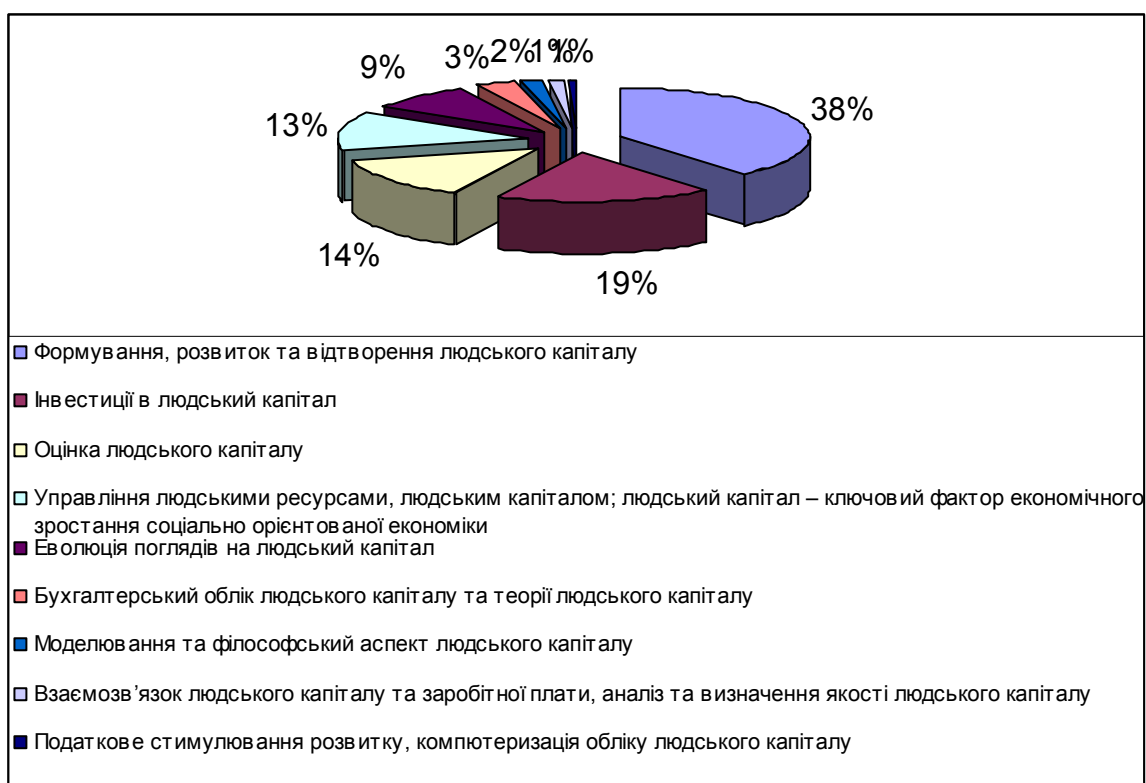


Рис. 3.4. Структура актуальних напрямів досліджень за напрямом “людський капітал”

Найбільша кількість публікацій (додаток 3, табл. 3.3) належить В.П. Антонюк (14 статей протягом 1998-2010 рр.), основна увага якого зосереджена на уточненні змістової характеристики категорії “людський капітал”, економічним аспектам формування, використання та відтворення людського капіталу в Україні, аналізу обсягів та динаміки інвестицій у людський капітал України; С.Г. Климко (13 статей протягом 1998-2010 рр.), який розкриває питання щодо формування та використання людського капіталу, його експорту з України; аналізує класичні концепції мотивації людського капіталу; об’єктивну необхідність і реальні можливості пріоритетного розвитку людського капіталу в перехідній економіці України. По одинадцять статей протягом 1998-2010 рр. присвятили такі автори, як

М.О. Ажажа (теоретико-методологічні засади концепції людського капіталу; людський капітал як фактор економічного розвитку регіону; досвід використання інвестицій в людський капітал і державне регулювання й управління ними), О.П. Кошулько (проблеми та перспективи відтворення людського капіталу; інновації в управлінні людським й інтелектуальним капіталами; інвестування у людський капітал в умовах трансформаційної економіки; аналіз стану людського капіталу підприємств АПК в період трансформації економіки України; методологічне обґрунтування вимірювання людського капіталу на підприємствах); Михайлова Л.І. (людський капітал у системі соціально-економічних категорій; перспективи його розвитку та стратегічне управління ним). Значним у розвиток наукових досліджень з проблем людського капіталу також є внески таких дослідників: Н.В. Головой, А.Л. Короб, Н.А. Королюк, О.В. Левчук, С.Ф. Легенчук, П.М. Майданевич, Т.А. Мельничук, Д.П. Мельничук, Д.С. Насипаймо, Н. Перепелиця, О.С. Соколова та ін.

На сторінках наукових вісників і збірників наукових праць за досліджуваний період (додаток 3, табл. 3.4) були розкриті питання, щодо відображення людського капіталу в бухгалтерському обліку, авторами яких є О.В. Головко, Н.В. Головой, А.А. Колосюк, А.Л. Короб, Н.А. Королюк, С.Ф. Легенчук, П.М. Майданевич, Т.К. Соботович.

На сторінках наукових вісників і збірників наукових праць за 1998-2010 рр. з'являються публікації щодо формування, використання та відтворення людського капіталу в інших країнах, зокрема в Республіці Білорусь (табл. 3.9).

Таблиця 3.9. Узагальнений перелік публікацій за напрямом "людський капітал" в розрізі авторів

<i>ПІБ авторів</i>	<i>К-ть публ.</i>	<i>Питання щодо людського капіталу</i>
Биллевич А.В.	1	Сучасний стан людського капіталу Брестської області
Корнеєвець І.В.	1	Людський капітал в Республіці Білорусь: проблеми і перспективи розвитку
Короб А.Л.	2	Перспективи розвитку обліку людського капіталу в Республіці Білорусь. Облік і створення інтелектуального продукту в контексті людського капіталу
Кристиневич С.А.	1	Роль людського капіталу в інноваційному розвитку економіки
Познякевич В.Н.	1	Перспективи розвитку обліку людського капіталу в Республіці Білорусь
Русаков А.В.	1	Методологічні проблеми оцінки людського капіталу
Слижевский Ю.П.	1	Ефективність інвестицій в людський капітал у сфері підготовки кадрів
Яхницкая Н.А	1	Підприємницькі здібності в концепції людського капіталу

Як видно з табл. 3.9, протягом 1998-2010 рр. найбільша кількість статей, присвячених сучасному стану, проблемам і перспективам розвитку, методологічним проблемам оцінки та бухгалтерського обліку людського капіталу, ефективності інвестицій в людський капітал в Республіці Білорусь.

*Аналіз публікацій на
науково-практичних
конференціях з проблем
людського капіталу*

За даними інформаційної бази Житомирської наукової бухгалтерської школи протягом 2000-2010 рр. в Україні відбулась значна кількість науково-практичних конференцій, присвячених проблематиці бухгалтерського обліку, контролю та аналізу.

Особливе місце в теорії людського капіталу займають праці з дослідження проблем функціонування і оцінки інтелектуального капіталу та інтелектуальної власності. Дослідження в даному напрямі проводилися і були апробовані на сторінках видань, присвячених результатам роботи наукових і науково-практичних конференцій, що проводились в м. Дніпропетровську (Міжнародна науково-практична конференція “Україна наукова 2003”), м. Севастополі (Міжрегіональна науково-практична конференція “Міжнародні стандарти аудиту і їх застосування в практичній діяльності”), м. Черкаси (Міжнародна науково-практична конференція “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”), м. Києві (Міжнародна науково-практична конференція “Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції”), м. Полтава (Міжнародна науково-практична конференція, присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту), м. Житомирі (Міжнародна наукова конференція “Концепції розвитку бухгалтерської професії: теорія і практика”; Всеукраїнська наукова конференція, присвячена видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку І.В. Малишеву, П.П. Німчинову; Міжнародна науково-практична конференція “Конкурентоспроможність в умовах глобалізації: реальії, проблеми та перспективи”) та ін.

У різні періоди кількість конференцій і публікацій, в яких піднімається питання щодо людського капіталу є неоднаковою (табл. 3.10).

Зокрема, протягом 2000-2003 рр. теоретики та практики не виявляли великого інтересу до людського капіталу (лише 6 статей і тез виступів таких авторів, як: Бучацький А.І., Головой Н., Добія М., Легенчук С.Ф., Петренко В.П., Васильченко Г.В., Слижевский Ю.П., Шапкін В.А.).

Таблиця 3.10. Узагальнений перелік публікацій за напрямом “людський капітал” в розрізі років (за даними табл. 3.5, додаток 3)

Рік	Кількість публікацій	Автор
2000	2	Климко С.Г., Слижевский Ю.П.
2001	1	Михайлова Л.І.
2002	2	Журавльова І.В., Кудлай А.В., Михайлова Л.І., Пасенко Н.С.
2003	2	Бучацький А.І., Михайлова Л.І.
2004	8	Добія М., Легенчук С.Ф., Перепелиця Н., Соколова О.С., Шапкін В.А.
2005	5	Васильченко Г.В., Головой Н., Левчук О.В., Перепелиця Н., Петренко В.П.
2006	10	Ажажа М.А., Антонюк В.П., Антіпов О.М., Головой Н., Короб А.Н., Кошулько О.П., Легенчук С.Ф., Салінеску Т.В.
2007	16	Антонюк В.П., Богуш Л.Г., Боднарук О.В., Головка О.В., Кавецький В.В., Кристиневич С.А., Короб А.Л., Колосюк А.А., Корнеев І.В., Кошулько О.П., Насипайко Д.С., Познякевич В.Н., Резніченко О.О., Русаков А.В., Соботович Т.К., Чорний Р.С., Яхницкая Н.А.
2008	5	Анпилогова І.В., Гордієнко В.В., Гордієнко Г.М., Насипайко Д., Нежуріна І., Резніченко О., Риковська О.
2009	9	Городиський Я.П., Давидова І.О., Королюк Н.М., Кошулько О.П., Крушельницька О.В., Мазіна О.І., Шуляк О.Ю.
2010	9	Бікулова Д.У., Височан О.С., Єфімов Г.В., Кобель Х.І., Лисицина Т.В., Мазіна О.І., Мещерякова Т.П., Морозова О.С., Ренкас Ю.Л., Харламова О.В.

Починаючи з 2004 року проявляється зацікавленість науковців до цього об'єкту дослідження: 2004 р. – 8 виступів (Добія М., Легенчук С.Ф., Перепелиця Н., Соколова О.С., Шапкін В.А.), 2005 р. – 5 виступів (Васильченко Г.В., Головой Н., Левчук О.В., Перепелиця Н., Петренко В.П.), 2006 р. – 10 виступів (Ажажа М.А., Антонюк В.П., Антіпов О.М., Головой Н., Короб А.Н., Кошулько О.П., Легенчук С.Ф., Салінеску Т.В.); 2007 р. – 16 виступів (Антонюк В.П., Богуш Л.Г., Боднарук О.В., Головка О.В., Кавецький В.В., Кристиневич С.А., Короб А.Л., Колосюк А.А., Корнеев І.В., Кошулько О.П., Насипайко Д.С., Познякевич В.Н., Резніченко О.О., Русаков А.В., Соботович Т.К., Чорний Р.С., Яхницкая Н.А.); 2008 рік – 5 виступів (Анпилогова І.В., Гордієнко В.В., Гордієнко Г.М., Насипайко Д., Нежуріна І., Резніченко О., Риковська О.), 2009 рік – 9 виступів (Городиський Я.П., Давидова І.О., Королюк Н.М., Кошулько О.П., Крушельницька О.В., Мазіна О.І., Шуляк О.Ю.), 2010 рік – 9 виступів (Бікулова Д.У., Височан О.С., Єфімов Г.В., Кобель Х.І., Лисицина Т.В., Мазіна О.І., Мещерякова Т.П., Морозова О.С., Ренкас Ю.Л., Харламова О.В.).

Харламова О.В.). Однією із основних причин такого стану є реформування національної системи бухгалтерського обліку та, відповідно, концентрація досліджень науковців на проблемах, викликаних цим процесом.

Результати систематизації публікацій на конференціях наведені в табл. 3.11.

Таблиця 3.11. Узагальнений перелік публікацій за змістом за напрямом “людський капітал” (за даними табл. 3.6, додаток 3)

<i>Критерій систематизації</i>	<i>Кількість публікацій</i>	<i>ПІБ авторів</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Економічна роль людського капіталу	10	Богущ Л.Г., Гордієнко В.В., Гордієнко Г.М., Нежуріна І., Журавльова І.В., Насипайко Д., Кристиневич С.А., Кудлай А.В., Мазіна О.І., Пасенко Н.С., Перепелиця Н., Резніченко О., Ренкас Ю.Л., Шапкін В.А., Яхницькая Н.А.
Розвиток та управління людським капіталом	9	Анпілогова І.В., Климко С.Г., Корнесвець І.В., Кошулько О.П., Лисицина Т.В., Михайлова Л.І.
Оцінка людського капіталу	8	Бікулова Д.У., Городиський Я.П., Мазіна О.І., Мецєрякова Т.П., Насипайко Д.С., Резніченко О.О., Русаков А.В., Соколова О.С.,
Аналіз категорії “людський капітал”	7	Ажажа М.А., Антонюк В.П., Бучацький А.І., Головка О.В., Колосюк А.А., Чорний Р.С., Перепелиця Н.
Інвестиції в людський капітал	7	Ажажа М.А., Васильченко Г.В., Кавецький В.В., Михайлова Л.І., Перепелиця Н., Петренко В.П., Слижевський Ю.П.
Бухгалтерський облік людського капіталу	7	Головой Н., Єфімов Г.В., Легенчук С.Ф., Короб А.Л., Познякевич В.Н., Харламова О.В.
Відтворення людського капіталу	6	Антіпов О.М., Антонюк В.П., Боднарук О.В., Давидова І.О., Кошулько О.П., Насипайко Д., Резніченко О., Салінеску Т.В., Соботович Т.К., Шуляк О.Ю.
Людський капітал як фактор економічного розвитку	6	Антонюк В.П., Височан О.С, Кобель Х.І., Королюк Н.М., Крушельницька О.В., Михайлова Л.І., Соколова О.С.
Формування і використання людського капіталу	3	Левчук О.В., Риковська О.
Взаємозв’язок заробітної плати і людського капіталу	2	Мазіна О.І.

Продовження табл. 3.11

1	2	3
Інтелектуальний та людський капітал, як об'єкт дослідження в аудиті	1	Добія М., Легенчук С.Ф.
Комп'ютеризація бухгалтерського обліку людського капіталу	1	Королюк Н.М.
Людський капітал як складова нематеріальних активів підприємства	1	Морозова О.С.
Якість людського капіталу	1	Соколова О.С.

З 2000 р. особлива увага дослідників приділяється економічній ролі людського капіталу (10 виступів); розвитку та управлінню людським капіталом (9 виступів); оцінці людського капіталу (8 виступів); аналізу категорії “людський капітал”, та його інвестиційної сутності та бухгалтерського обліку людського капіталу (по 7 виступів); відтворенню та людський капітал як фактор економічного розвитку (по 6 виступів) та ін.

*Аналіз публікацій в
періодичних
виданнях з проблем
людського*

Проведемо суцільне дослідження публікацій у періодичних виданнях за 2000-2008 рр. на підставі даних інформаційної бази Житомирської наукової бухгалтерської школи (Додаток 3, табл. 3.7).

Протягом періоду, який досліджується, – 10 років, на сторінках журналів опубліковано 35 статей, безпосередньо присвячені людському капіталу. По три публікації були викладені на сторінках журналів “Фінанси України”, “Економіка України”, “Аудит и финансовый анализ”, “Економіка і управління”, “Україна: аспекти праці”. По одній публікації протягом 2000-2008 рр. присвячені проблемам формування, використання та відтворення людського капіталу, викладені на сторінках таких видань “Актуальні проблеми економіки”, “АПК: економіка, управление”, “Аудитор України”, “Вопросы статистики”, “Економіка, фінанси, право”, “Економіст”, “Менеджмент и кадры”, “Мировая экономика и международные отношения”, “Рынок капитала”, “Финансовый директор” та ін.

Кількість публікацій, присвячених питанням людського капіталу, варіюється за роками: 2000 р. та 2005 р. – по 2 статті; 2001 р. – 4 статті;

2002 р. – 1 стаття; 2003 р. – 5 статей; 2004 р. – 6 статей; 2006 р. – 3 статті; 2007 р. – 8 статей; 2008 р. – 3 статті; 2009 р. – 4 стаття; 2010 р. – 1 стаття.

Результати систематизації статей за змістовним наповненням, опублікованих протягом періоду, який досліджується, свідчить, що тематика публікацій в журналі різноманітна (табл. 3.12).

Таблиця 3.12. Узагальнений перелік публікацій за змістом за напрямом “людський капітал”

<i>Критерій систематизації</i>	<i>Кількість публікацій</i>	<i>Періодичне видання</i>
Людський капітал: – формування, розвиток та відтворення в Україні	12	“Економіка України”, “Фінанси України”, “Аудит и финансовый анализ”, “Економіка, фінанси, право”, “Економіка і управління”, “Україна: аспекти праці”, “Економіка промисловості”, “Демографія та соціальна політика”
– як основне джерело економічного зростання та розвитку компанії	8	“Економіка України”, “АПК: економіка, управління”, “Менеджмент и кадры”, “Економіка АПК”, “Проблеми науки”, “Социальная экономика”, “Транспорт”, Праця і зарплата”, “Статистика України”
– інвестування у розвиток	6	“Фінанси України”, “Актуальні проблеми економіки”, “Рынок капитала”, “Финансовый директор”, “Інноваційна економіка”, “Регіональні перспективи”
– відображення в бухгалтерському обліку	1	“Бухгалтерский учет и анализ”
– в історії економічної думки	4	“Економіка України”, “Аудит и финансовый анализ”, “Вопросы экономики”
– критерії оцінки й індикатори економіки знань	3	“Фінанси України”, “Вопросы статистики”, “Економіст”, “Аудиторские ведомости”
– як об’єкт дослідження в аудиті	1	“Аудитор України”
– і глобалізація	1	“Мировая экономика и международные отношения”
Всього	35	x

Найбільш актуальними протягом періоду, що досліджується, виявилися питання щодо формування, розвитку та відтворення людського капіталу в Україні, його місця в історії економічної думки, інвестування в розвиток людського капіталу та визначення людського капіталу як основного джерела економічного зростання та розвитку компанії. В окремих статтях висвітлені питання щодо критеріїв оцінки та відображення в бухгалтерському обліку людського капіталу, його місця в глобалізаційних процесах.

Підприємства третього тисячоліття дійсно володіють суттєвими відмінностями від своїх попередників. Найбільшу цінність для них представляють працівники, а точніше – їх знання. Тому все більше науковців звертають увагу на питання людського капіталу.

Аналіз дисертаційних досліджень з проблем людського капіталу

З метою вивчення тенденцій розвитку досліджень щодо людського капіталу проведено огляд цієї проблематики в дисертаціях, захищених протягом 1994-2010 рр. в Україні.

Російській Федерації.

Для отримання результатів використано інформаційну базу Житомирської наукової бухгалтерської школи, ключовими словами при цьому обрано “людський капітал”, “людські ресурси”, “трудовий потенціал”. Результат відбору за період 1994-2010 рр. свідчить про 25 дисертаційних робіт, виконаних і захищених в Україні та 104 – в Росії (додаток 3, табл. 3.8).

За період 1994-2010 рр. спостерігається зростання досліджень, направлених на вивчення людського капіталу та його місця в економічній системі соціально орієнтованої економіки країн світу (табл. 3.13).

Таблиця 3.13. Кількість дисертацій з проблематики людського капіталу, захищених в Україні та Російській Федерації за 1994-2010 рр.

Рік	К-ть, всього	Разом дисертацій економічного спрямування		На здобуття наукового ступеня					
		докторських	кандидатських	д.е.н	к.е.н	к.н.держ.упр.	к.соц.н.	д.соц.н.	д.мед.н.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Україна									
1997	1	–	1	–	1	–	–	–	–
1998	1	–	1	–	1	–	–	–	–
2002	1	1	–	1	–	–	–	–	–
2003	1	–	1	–	1	–	–	–	–
2004	6	1	5	1	5	–	–	–	–
2005	4	–	4	–	4	–	–	–	–
2007	1	–	1	–	1	–	–	–	–
2008	7	1	6	1	4	2	–	–	–
2009	2	–	2	–	2	–	–	–	–
2010	1	–	1	–	1	–	–	–	–
Разом	25	3	22	3	20	2	0	0	0
Російська Федерація									
1994	1	–	1	–	1	–	–	–	–
1995	1	1	–	1	–	–	–	–	–
1996	1	–	1	–	1	–	–	–	–

Продовження табл. 3.13

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1997	1	–	1	–	1	–	–	–	–
1998	2	–	2	–	2	–	–	–	–
1999	1	–	1	–	1	–	–	–	–
2000	6	1	5	1	5	–	–	–	–
2001	2	–	2	–	2	–	–	–	–
2002	4	2	2	2	2	–	–	–	–
2003	8	1	7	1	4	–	3	–	–
2004	14	2	12	2	12	–	–	–	–
2005	7	2	5	2	4	–	1	–	–
2006	16	2	15	1	14	–	–	1	–
2007	21	2	19	2	19	–	–	–	–
2008	15	1	14	1	13	1	–	–	–
2009	4	–	3	–	3	–	–	–	1
Разом	104	14	90	13	83	1	4	1	1

За даними табл. 3.8 (додаток 3) можна зробити висновок, що переважна більшість дисертаційних досліджень щодо людського капіталу були присвячені таким аспектам як: формування, відтворення індивідуального і суспільного, управління людським капіталом, підвищення ефективності людського капіталу на основі інвестицій в інтелектуальну складову, людський капітал як фактор соціально-економічного розвитку економіки, державне регулювання розвитку людського капіталу, активізація використання людського капіталу на підприємстві.

Роботи захищено за напрямками економіка сільського господарства і АПК, демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика, державного управління, демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика, економіка та управління підприємствами, економічна теорія та історія економічної думки, механізми державного управління, світове господарство і міжнародні економічні відносини та ін. (табл. 3.14).

Таблиця 3.14. Кількість дисертацій економічних дисертацій за науковими спеціальностями України та Російської Федерації за 1994-2010 рр.

Спеціальність	К-ть, всього	На здобуття наукового ступеня					
		д.е.н	к.е.н	к.н.держ. упр.	к.соц.н.	д.соц.н.	д.мед.н.
1	2	3	4	5	6	7	8
Україна							
08.00.01 – економічна теорія та історія економічної думки	1	–	1	–	–	–	–
08.00.02 – світове господарство і міжнародні економічні відносини	1	–	1	–	–	–	–

Продовження табл. 3.14

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
08.00.03 – економіка та управління національним господарством	2	–	2	–	–	–	–
08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)	1	–	1	–	–	–	–
08.00.07 – демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика	3	1	2	–	–	–	–
08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)	1	–	1	–	–	–	–
08.01.01 – економічна теорія	5	–	5	–	–	–	–
08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами	1	–	1	–	–	–	–
08.07.02 – економіка сільського господарства та АПК	2	1	1	–	–	–	–
08.08.03 – економіка навколишнього середовища	1		1	–	–	–	–
08.09.01 – демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика	4	1	3	–	–	–	–
08.10.04 – розміщення продуктивних сил і регіональна економіка	1	–	1	–	–	–	–
25.00.02 – механізми державного управління	2	–		2	–	–	–
Разом	25	3	20	2	–	–	–
Російська Федерація							
05.13.10 – управління в соціальних і економічних системах	1	–	1	–	–	–	–
08.00.01 – економічна теорія	67	8	59	–	–	–	–
08.00.05 – економіка та управління народним господарством	28	5	23	–	–	–	–
08.00.13 – математичні і інструментальні методи економіки	1	–	1	–	–	–	–
14.00.33 – суспільне здоров'я і охорона здоров'я	1	–	–	–	–	–	1
22.00.03 – економічна соціологія і демографія	2	–	–	–	1	1	–
22.00.04 – соціальна структура, соціальні інститути і процеси	2	–	–	–	2	–	–
22.00.08 – соціологія управління	2	–	–	–	2	–	–
Разом	104	13	84	0	5	1	1

Найбільша кількість дисертацій щодо людського капіталу в Україні захищена за спеціальністю 08.01.01 – економічна теорія – 5 робіт (Головінов О.М., Голікова Н.В., Климко С.Г., Маляр Д.В., Перепелиця Н.В.), що склало 20 % від загальної кількості захищених дисертацій, спеціальністю 08.09.01 – демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика – 4 роботи (Грішнова О.А., Зелінська Г.О., Кудлай А.В.,

Тертична Л.І.) та 08.00.07 – демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика – 3 роботи (Антонюк В.П., Білик О.М., Риковська О.В.) за період 1997-2010 рр. За іншими науковими спеціальностями ситуація приблизно однакова: за спеціальністю 08.00.03 – економіка та управління національним господарством, 08.07.02 – економіка сільського господарства та АПК та 25.00.02 – механізми державного управління по 2 роботи (Лич Г.В., Левчук О.В., Андрианова В.В., Бородіна О.М., Ажажа М.А., Дунаєв І.В. відповідно); 08.00.01 – економічна теорія та історія економічної думки, 08.00.02 – світове господарство і міжнародні економічні відносини, 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності), 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами, 08.08.03 – економіка навколишнього середовища, 08.10.04 – розміщення продуктивних сил і регіональна економіка – по 1 роботі (Прошак Г.В., Куревіна І.О., Кошулько О.П., Харчук Т.В., Соколова О.С., Дуткевич Я.М.).

Перша дисертація економічного спрямування (напрямок – бухгалтерський облік, аналіз та аудит) на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук була захищена у 2010 р. у Києві Н.М. Королюк на тему “Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація”. Ключова проблема зазначеної роботи – бухгалтерський облік і контроль людського капіталу. Наукова новизна одержаних результатів визначається тим, що вперше запропоновано розглядати людину в якості об’єкта інвестування в бухгалтерському обліку для здійснення ефективного управління ним, а також розроблено форму внутрішньої звітності “Звіт про людський капітал”.

У Російській Федерації 64,4 % від загальної кількості дисертацій, захищених на проблематику людського капіталу або 67 дисертацій (8 з яких на здобуття наукового ступеня доктора наук) за спеціальністю 08.00.01 – економічна теорія (5 з яких на здобуття наукового ступеня доктора наук), а також спеціальністю 08.00.05 – економіка та управління народним господарством – 28 робіт (або 26,9 %).

Як видно з рис. 3.5, найбільша кількість захищених в Україні дисертаційних робіт з проблем людського капіталу припадає на 2004 рік (6 робіт) та 2008 рік (7 робіт).

Динаміка свідчить про збереження актуальності тематики та формування нових підходів до людського капіталу. Вперше, як елементи наукової новизни, питання, що пов’язані з людським капіталом були винесені на захист в 1999 році у двох роботах, проте, лише як складові економіки перехідного типу.

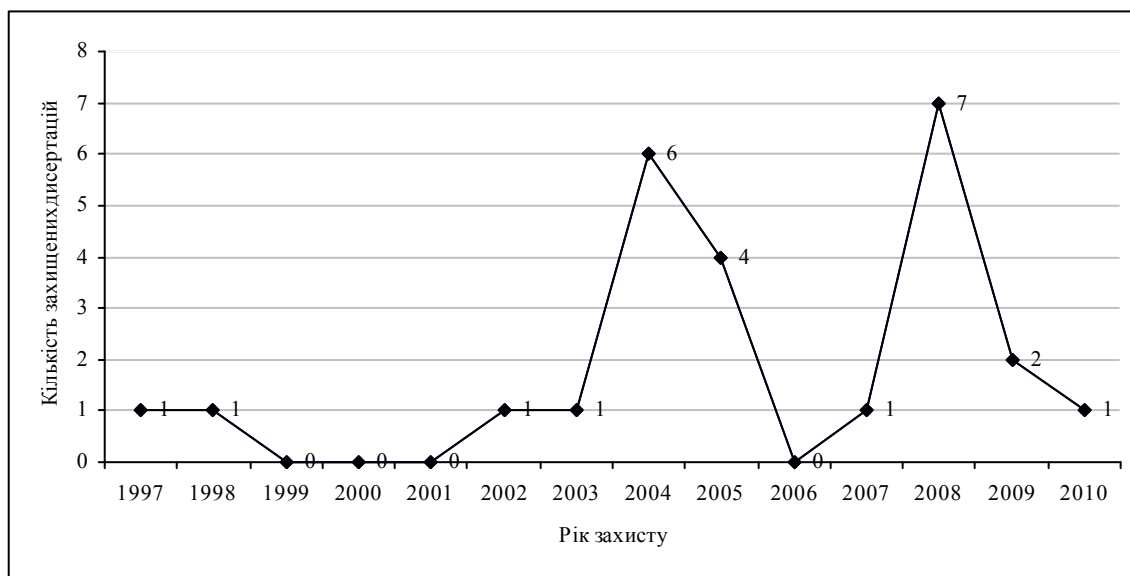


Рис. 3.5. Динаміка захисту дисертаційних робіт з питань людського капіталу (України)

З 2004 до 2010 р. спостерігається певне пожвавлення наукових досліджень. За цей період в середньому було захищено понад 5 дисертацій за рік; загальна кількість дисертацій – 18.

У 2008 році був сплеск наукових досліджень щодо людського капіталу – захищено 7 дисертацій (Ажажа М.А., Антонюк В.П., Дунаєв І.В., Кошулько О.П., Куревіна І.О., Левчук О.В., Прошак Г.В.), що складає 28 % від загальної кількості захищених в Україні дисертацій за період 1997-2010 рр.

Всі дослідження можна умовно розподілити на дві групи залежно від об'єкту дослідження: 1) дослідження, присвячені сутності, формуванню та використанню людського капіталу України (розкрито питання сутності, оцінки, інвестицій в людський капітал, його формування і використання в Україні); 2) дослідження, присвячені сутності, формуванню та використанню людського капіталу суб'єкта господарювання (розкрито методичні засади) (рис. 3.6).

Дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук в Україні захищено по одній в 2002, 2004 та 2008 рр., а в Російській Федерації – 1995, 2000, 2003, 2008 р. по одній, а також по дві в 2002, 2004-2007 рр.

Як видно з рис. 3.7, найбільша кількість захищених в Російській Федерації дисертаційних робіт з проблем людського капіталу припадає на 2006 рік (16 робіт) та 2007 рік (21 роботи).

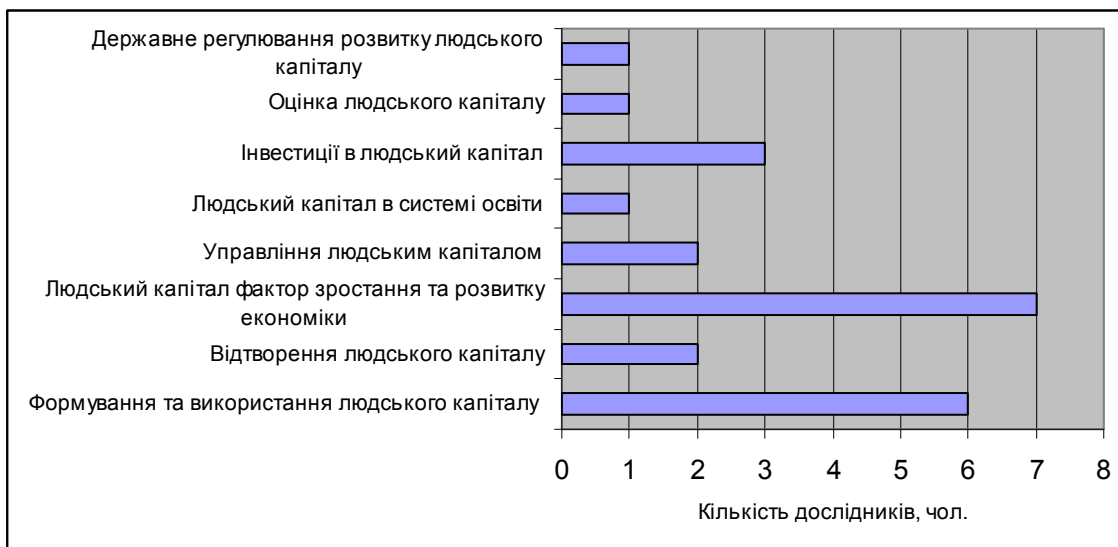


Рис. 3.6. Напрями проведення дисертаційних досліджень з проблем людського капіталу (Україна)

Теоретичні позиції російських учених відрізняє чіткіше розмежування суті, змісту, форм або видів, умов формування, відтворення і накопичення людського капіталу.

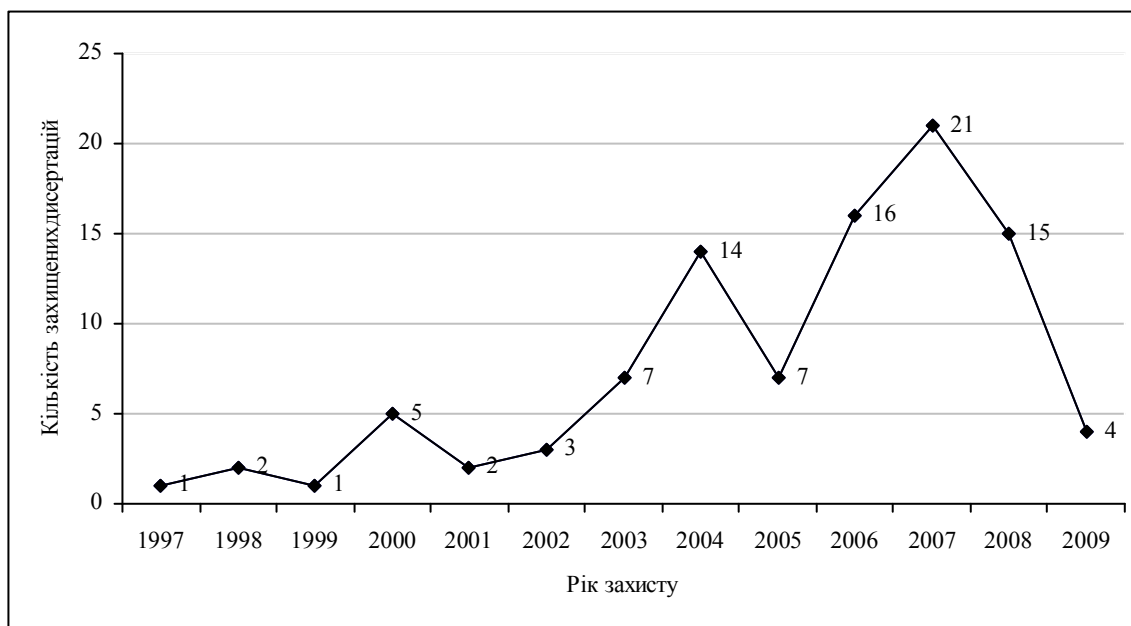


Рис. 3.7. Динаміка захисту дисертаційних робіт з питань людського капіталу (Російська Федерація)

З 2004 до 2008 р. спостерігається певне пожвавлення наукових досліджень. За цей період в середньому було захищено понад 15 дисертацій за рік; загальна кількість дисертацій – 73.

У 2007 році був сплеск наукових досліджень щодо людського капіталу – захищено 21 дисертації (Акимочкіна Т.А., Артем'єв А.В., Бондаренко В.О., Васильєва О.М., Грацинська Г.В., Дуров Р.О., Жук О.О., Каражакова Д.О.,

Касаєва Т.В., Квадрициус Н.В., Кожушко О.А., Королев О.П., Кузьмін О.М., Кузьміна Н.Г., Овсянніков С.С., Сіротиніна О.В., Тростин О.С., Філіппова Н.О., Чудінов Г.В., Шнир'ов М.Є., Янцов М.М.), що складає 20 % від загальної кількості захищених в Російській Федерації дисертацій за період 1997-2009 рр.

Не дивлячись на виконані дослідження людського капіталу, питання його формування, використання, відтворення в сучасних умовах України залишаються недостатньо вивченими. Останніми роками актуальності набувають питання щодо побудови рівня розвитку й використання людського капіталу персоналу підприємства, оцінки впливу його складових на результати господарської діяльності підприємства. Саме тому потребують удосконалення питання щодо управління людським капіталом через оцінку та бухгалтерський облік його складових з урахуванням особливостей діяльності вітчизняних підприємств.

Вітчизняна економічна наука всього за десятиліття освоїла результати досліджень людського капіталу на Заході і змогла просунутися у вирішенні теоретичних і прикладних проблем її розвитку. Запропоновані нові концепції і класифікації видів людського капіталу, підходи і методики його кількісної оцінки, форми і шляхи включення людського капіталу в реальний економічний оборот.

Узагальнені дослідницькі розробки, поза сумнівом, мають важливе теоретичне і практичне значення. Проте, в більшості з них недостатньо чітко проведено системний аналіз економіки, заснованої на знаннях, а суспільство розглядається, в основному, як соціальна категорія у відриві від нової парадигми економічної науки. Це обумовлено тим, що в науковій літературі дослідження концепції економіки, заснованої на знаннях, знаходиться на стадії розробки, формуються її основні риси. Недостатньо досліджена виробнича роль людського капіталу в умовах становлення економіки, заснованої на знаннях.

Проте, з новими дослідженнями людського капіталу на сьогодні пов'язано виникнення питань, продиктованих потребою практиків. "Наукове передбачення – відмічає проф. М.С. Пушкар – можна визначити як гіпотезу про невідомі факти, речі, явища, процеси, закони у минулому і сучасному та про можливі явища майбутнього, які формулюються на основі цих теорій, законів, фактів"¹¹¹.

Не дивлячись на інтенсивні наукові дослідження проблем формування людського капіталу і механізму його реалізації на рівні індивіда і суспільства, ряд важливих аспектів даної комплексної проблематики, зокрема щодо доцільності відображення інформації про людський капітал в системі бухгалтерського обліку та звітності, вимагають подальшого наукового обґрунтування із залученням концепцій, розроблених в економічній теорії.

111 Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, 2007. – 261 с. – С. 9.

Висновки до третього розділу

Досліджуючи сучасну систему бухгалтерського обліку та її зміни під впливом постіндустріальної економіки зроблено наступні висновки.

1. Бухгалтерська інформація залишається одним з найважливіших джерел інформації, що використовуються при оцінці бізнесу і ухваленні рішень про інвестування капіталу в компанію. Дослідження свідчить про існування глобальних закономірностей в світовій практиці бухгалтерського обліку і фінансової звітності у бік задоволення запитів і потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів, для яких інформація бухгалтерської звітності повинна бути в максимальному ступені достатня і корисна.

Багатьма економістами передбачається, що вивчення інтелектуального капіталу представляє інтерес для високотехнологічних компаній, проте варто відмітити, що основною характеристикою постіндустріальної економіки стає перетворення підприємства в “інфраструктурні компанії”, тобто компанії, засновані на знаннях. Виникає проблема визначення компаній, що надають професійні послуги, наприклад, у сфері ІТ, аудиторських, консалтингових, юридичних послуг. Вони не є користувачами високих технологій, проте без сумніву є генераторами інтелектуального капіталу. Поява компаній, основна діяльність яких генерування нового знання, є ще одним доказом трансформації економіки. Обґрунтовано, що для створення цінності з погляду інтелектуального капіталу неважливо, до якого типу відноситься компанії, важливо ідентифікувати етапи створення вартості і інтелектуальні ресурси на кожному з них, процеси їх трансформації.

Існують суперечності в інституційному середовищі між системою бухгалтерського обліку і потребами користувачів бухгалтерської звітності, оскільки на концептуальному рівні проблема основного користувача інформації бухгалтерського обліку представлена недостатньо послідовно. Подолання подібних суперечностей сприятиме якісному удосконаленню системи бухгалтерського обліку, підвищенню ефективності його функціонування і дозволить визначити основні напрями його подальшого реформування.

Зі зростанням ролі інтелектуальних активів менеджери і власники компанії знаходяться на хиткому ґрунті зростаючої невизначеності. Існуюча система бухгалтерського обліку не відображає сучасних рушійних сил створення багатства і, отже, знаходиться в повній невідповідності з вимогами нової економіки, основу якої складають знання і їх матеріалізація в невідчутних активах.

У вітчизняній економічній літературі і на практиці простежується тенденція доповнення об'єктів бухгалтерського обліку. Людський капітал трансформується в активи підприємств, що розширює можливості підприємства за рахунок формування, використання і відтворення унікальних активів інтелектуально-інформаційного характеру, таких як знання, вміння, навички співробітників.

З метою удосконалення обліково-аналітичної системи та усунення традиціоналізму в наукових дослідженнях необхідним є перегляд проблематики та визначення нових підходів та способів вирішення проблеми відображення в обліку нових об'єктів. Дослідження повинні бути направлені на вивчення методологічного контексту проблем бухгалтерського обліку, переосмислення категорійного апарату (зокрема предмету і методу) у відповідності до концепції ринково-орієнтованої звітності.

2. Трансформація економіки індустріального типу направлена від масового виробництва промислової продукції до економіки з переважанням сфери послуг, коли велика частка працівників зайнята не в індустрії, а створенням різноманітних послуг, що індивідуалізувалися, у сфері науки, освіти тощо. Основними напрямками змін в організаційно-виробничому середовищі постіндустріального суспільстві є актуалізація ролі людського капіталу як основного фактора формування економіки, заснованої на знаннях, і виявлена роль людських ресурсів як ключового ресурсу адаптації і розвитку корпорації в умовах постіндустріальної економіки.

Перехід до ринкової економіки сприяв підвищенню інтересу до капіталу і його вартісної природи, форм прояву і метаморфоз, потенціалу генерування грошових потоків, доходів і фінансових результатів, а також впливу на інституційні процеси в економіці. Основним завданням в розвитку сучасної економічної системи і підвищенні її ефективності є визнання людського капіталу повноцінним фактором виробництва не лише в області матеріального, але й наукоємного виробництва.

Людський капітал є функціональною складовою інноваційного виробництва і головним джерелом соціально-економічного розвитку економіки, що обумовлює необхідні темпи економічного зростання. При формуванні інформаційної економіки особливості людського капіталу проявляються в наступному:

- в процесі використання він одночасно і споживається, і розвивається;
- розвивається випереджаючими темпами в порівнянні з іншими формами капіталу;

– володіє здібністю до внутрішньої систематизації всіх якісних характеристик і кількісних властивостей особи;

– володіє мультиплікативною цінністю, яка полягає в тому, що в результаті виробничого процесу творча цінність людського капіталу «на виході» перевищує його цінність «на вході»;

– здатний створювати блага без участі природного і речового капіталу.

Виявлено основні фактори підвищення якості людського капіталу в інформаційній економіці: існуючий рівень поширення знань; інноваційний характер розвитку суспільства, поява попиту на нові знання для формування знань, досвіду, компетенцій.

Перехід економіки в постіндустріальну фазу зумовив появу нових об'єктів, одержання інформації про які є необхідним для менеджерів, щоб управляти підприємствами в XXI ст. З іншого боку зовнішні користувачі бухгалтерської звітності також потребують розкриття в ній додаткової інформації про об'єкти постіндустріальної економіки, оскільки саме такі об'єкти виступають основними генераторами вартості сучасних підприємств. Для забезпечення адекватності існуючої бухгалтерської моделі рівню розвитку економіки необхідним є не лише впровадження нових об'єктів до складу її методології, а також і модифікація самої методології відповідно до існуючих вимог.

Динамічний розвиток підприємств наукоємних напрямів і пов'язані з ними зміни вимагають критичного переосмислення значення людського капіталу, які в теорії бухгалтерського обліку викликало дискусію про можливість визнання його об'єктом бухгалтерського обліку, що і виступатиме напрямом подальших досліджень.

3. Систематизація статей, опублікованих у наукових вісниках і збірниках наукових праць, проведена за такими критеріями: роки (період публікацій), змістовне наповнення (проблематика), автори, країни. За результатами групування найбільша кількість публікацій відноситься на 2005 р. і 2007 р. (по 21 статті) та 2006 р. (25 статей).

Результати розподілу статей за змістовним наповненням свідчать, що тематика публікацій надзвичайно різноманітна. Найбільш актуальними (45 статей) виявилися питання щодо формування, розвитку та відтворення людського капіталу; управління людськими ресурсами, інвестицій в людський капітал (по 18 і 17 статей відповідно). Протягом досліджуваного періоду мали місце публікації, присвячені еволюції поглядів на людський капітал та його бухгалтерського відображення. Окреме місце посідають публікації з питань оцінки та моделювання людського капіталу.

Враховуючи, що публікація у наукових вісниках і збірниках наукових праць засвідчує про визнання автора його досліджень у наукових колах, можемо відмітити, що значна кількість публікацій, присвячена проблематиці формування, використання та відтворення людського капіталу належить Д.В. Маляру, Д.П. Мельничуку, О.О. Резніченко, В.А. Шапкіну; бухгалтерського обліку людського капіталу – Н.В. Головой, А.А. Колосюк, А.Л. Короб, Н.А. Королюк, С.Ф. Легенчуку, П.М. Майданевич.

Матеріали, опубліковані за результатами проведених науково-практичних конференцій є одним із основних джерел, на підставі яких можна з певною мірою об'єктивності судити про розвиток науки, найбільш актуальні проблеми та шляхи їх вирішення, знайти оригінальні підходи та авторські методики, при цьому у безпосередньому зв'язку з особливостями зовнішнього середовища у межах відповідних суспільних формацій. Переважна більшість проблем теорії і практики формування, використання, відтворення, оцінки та бухгалтерського обліку людського капіталу перекликаються в дослідженнях вчених різних періодів, додаються нові акценти, з'являються нові аналітичні об'єкти, удосконалюються методи пізнання.

Систематизація статей, опублікованих у періодичних виданнях за змістовним наповненням свідчить, що найбільш актуальними виявилися питання щодо формування, розвитку та відтворення людського капіталу в Україні, його місця в історії економічної думки, інвестування в розвиток людського капіталу та визначення людського капіталу як основного джерела економічного зростання та розвитку компанії. Незначна кількість публікацій присвячена питанням щодо критеріїв оцінки людського капіталу, його місця в глобалізаційних процесах. Однак, незначна кількість статей присвячена практичним аспектам відображення людського капіталу в системі бухгалтерського обліку.

Динаміка захисту дисертаційних робіт з людського капіталу свідчить про збереження актуальності тематики та формування нових підходів до людського капіталу. Всі дослідження умовно можна згрупувати на три групи в залежності від тих проблем, що вирішуються: 1) роботи, присвячені дослідженню сутності людського капіталу як складової постіндустріальної економіки; 2) дослідження щодо інвестицій в формування людського капіталу, його використання і управління ним; 3) роботи, присвячені питанням управління людським капіталом, як трудовим ресурсом підприємства.

РОЗДІЛ 4. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ОЦІНКИ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

4.1. Оцінка людського капіталу як передумова максимізації ринкової вартості компанії

В умовах динамічності процесів ринкових трансформацій підприємства повинні реально оцінювати потенціал фінансової стійкості при стратегічному управлінні. Сучасні тенденції розвитку світової економіки, посилення ролі інтелектуальних і інформаційних ресурсів для виробництва конкурентоспроможної продукції призвели до виникнення однієї з найбільш масштабних фінансових проблем. Зміна одного з параметрів економічної системи підприємства призводить до ослаблення або укріплення його господарської діяльності, а отже до зміни вартості підприємства.

Сутність активів компанії визначається не фізичною природою, а їх роллю в економічній діяльності і способах отримання корисності від використання. Так, Р. Брейлі і С. Майєрс¹ вважають, що всі активи фірми поділяються на реальні (матеріальні та нематеріальні) і фінансові (відображають вартість реальних активів, що стоять за ними). Матеріальність або нематеріальність активу не має істотного значення, оскільки процес їх створення і використання збільшує реальну ринкову вартість компанії.

Нематеріальні активи в умовах нової економіки виступають основним фактором зростання вартості підприємства на ринку капіталу. Бухгалтерський облік не забезпечує користувачів точною інформацією про такі активи, а відповідно, не враховується реальний стан підприємства, про що свідчить різниця між бухгалтерською оцінкою та ринковою вартістю підприємства.

Наша бухгалтерська система, що розвивалася впродовж більше чотирьохсот років, багато в чому є відображенням ери торгівлі. Як показують цифри, такий стан був актуальним до 1980 р. Світ, в якому ми живемо зараз, рухається вперед, тоді як бухгалтерські інструменти – ні. Відсутність відповідних стандартів оцінки на сьогодні залишає до 75 % вартості підприємства неврахованою².

За оцінкою П. Страссмана заснованою на фінансових звітах семи тисяч американських корпорацій, їх інтелектуальний капітал склав 8 трлн. дол., перевищивши більш ніж в 2 рази їх фінансовий капітал, врахований в бухгалтерських документах³.

1 Брейли Р. Принципы корпоративных финансов / Р. Брейли, С. Майерс. – М., 1998. – С. 3, 11.

2 Фриц П. Управление знаниями и интеллектуальный капитал / П. Фриц // Школа професійного бухгалтера – 2006. – № 12. – С. 10-11. – С. 10.

3 Strassman P.A. Assessment of Productivity, Technology and Knowledge / P.A. Strassman. – Capital. New Canaan, – 2000

Відомі дослідники проблем обліку в зарубіжних країнах О. Ама та Дж. Блейк на основі емпіричних досліджень виявили тенденцію до зростання кількості нематеріальних активів у балансах підприємств Іспанії та Англії під впливом розвитку постіндустріальної економіки. На основі цього автори обґрунтували необхідність проведення досліджень в сфері методів оцінки нематеріальних активів в обліку⁴.

Ринкову вартість підприємства сьогодні визначають його невідчутні активи. Саме тому оцінка і відображення в бухгалтерському обліку та звітності формування, раціонального використання та відтворення всієї сукупності нематеріальних активів набувають вирішального значення.

Завдання дослідження – обґрунтувати роль людського капіталу як основного фактору зростання ринкової вартості підприємства та довести необхідність забезпечення користувачів точною інформацією про людський капітал для наближення бухгалтерської оцінки вартості підприємства до ринкової вартості.

Вагомим в дослідження людського капіталу як складової ринкової вартості підприємства є внесок зарубіжних та вітчизняних науковців: Д. Андріссен, Е. Брукінг, А.Л. Гапоненко, С.І. Грішаєв, В.В. Кавецький, В.А. Каменецький, Е.К. Марчук, Т.М. Орлова, Й.Й. Просвірина, М.С. Пушкар, О.Є. Соловйова, В.А. Супрун, Р. Тіссен, Г.В. Уманців, Ж. Фіценс, Д.А. Чернейко, Г.П. Чуйко, Н.В. Шинкарук.

Переважає більшість дослідників^{5,6,7,8} відмічають, що відсутність можливості відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних складових бізнесу, що втілюють потенційні економічні вигоди, призводить до постійно зростаючої різниці між балансовою і ринковою вартістю компанії, а отже до втрати релевантності облікової інформації.

Теоретично ринкова вартість бізнесу, заснованого на знаннях, не повинна відрізнятися від ринкової вартості будь-якого іншого бізнесу, що забезпечує ті ж фінансові результати. Відповідно до принципу, відомого як “теорема-ММ”, вартість фірми залежить лише від величини отриманого від її діяльності грошового потоку і не залежить від структури активів. Проте практика дає підстави засумніватися в справедливості даного твердження.

4 Amat O. The impact of post industrial society on the accounting compromise – experience in the UK and Spain / O. Amat, J. Blake // Economics Working Paper 123. – 1995. – P. 1-20. – С. 18.

5 Просвірина Й.Й. Оценка внутренне созданного гудвилла компаний / Й.Й. Просвірина // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 9. – С. 23-30.

6 Плотникова Л.А. Нематериальные активы: обзор международного опыта и перспективы развития / Л.А. Плотникова, А.Э. Кастин // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 4. – С. 30-38.

7 Уманців Г.В. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку / Г.В. Уманців // Бухгалтерський облік. – 2006. – № 9. – С. 20-23. – С. 22.

8 Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Тест]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 27.

Масштабні якісні трансформації і кількісне зростання капіталу зумовили значне поширення ідеології вартісного управління, виникнення і зростаюче значення концепції капіталізації, оскільки параметри капіталізації стають одним з ключових індикаторів розвитку компаній; масштабне зростання інформації про рух капіталу і її перетворення на об'єкт купівлі-продажу.

Переважаюча частина ринкової вартості сучасної компанії створюється завдяки ефективному використанню активів в нематеріальній формі, переважна більшість з яких не відображається у фінансовій звітності підприємства. Так, за оцінками зарубіжних експертів, середня величина матеріальних активів в даний час складає менше 25 % ринкової вартості підприємства. Отже, 75 % ринкової вартості компанії обумовлені нефінансовими факторами вартості.

Протягом XX ст. ринкова вартість компаній формувалась за рахунок фізичних активів, відображених в бухгалтерській звітності. На початку 80-х років XX ст. індекс Доу-Джонса став показувати зростаючий відрив ринкової капіталізації від вартості фізичних активів. Почали використовувати коефіцієнт Тобіна – співвідношення ринкової ціни компанії до ціни заміщення її реальних активів. Розрив між цими показниками дослідники пояснювали наявністю нематеріальних активів, інтелектуального капіталу, організаційних можливостей тощо.

До кінця 1990-х років в компанії із списку “Fortune 500” на частину нематеріальних активів припадає понад 80 % їх ринкової вартості, в порівнянні з 40 % на початку 1980-х років. Отже, традиційний облік і фінансова звітність відображає лише 20 % ринкової вартості компанії. У високотехнологічних компаніях – “SAP” або “Microsoft”, або компанії з сильними брендами – “Coca-Cola” – ця частка менша 10 %. Дослідження в хімічній промисловості показало, що за останні 25 років інвестиції 83 хімічних компаній в дослідженні і розробці забезпечили прибуток після оподаткування в середньому на рівні 17 %, в той час як типове для галузі значення складало лише 7 %⁹.

Частина ресурсів підприємств в розвинутих країнах має нематеріальний характер: якщо в 1982 році матеріальні активи американських компаній складали 62 % їх ринкової вартості¹⁰, то через 10 років ця частка знизилась до 38 %, а нові дослідження оцінюють її вже тільки в 10-15 %¹¹. У кінці 1999 року вартість майна, відображеного на балансі, склала лише 6,2 % від ринкової ціни у

9 Рид С. Финансовый директор как интегратор бизнеса / С. Рид, Х.-Д. Шойерман и группа mySAP ERP Financials. – Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 397 с. – С. 305-306.

10 Стюарт Т. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций / Т. Стюарт // Новая постиндустриальная волна на Западе / Под редакцией В.Л. Иноземцева. М.: Academia, 1999. С. 377.

11 Kaplan R.S. Die strategiefokussierte Organisation: Führen mit der Balanced Scorecard / R.S. Kaplan, D.P. Norton. - Stuttgart: Schäffer-Poeschel. – 2001. – S. 3.

“Microsoft”, 4,6 % у “SAP”, 6,6 % у “Coca-Cola”¹². В 1982 році частка нематеріальних ресурсів у створенні доданої вартості на 500 найбільших підприємствах Америки складала 38%, а в 1998 році – вже 85 %¹³.

Ще одним переконливим прикладом перевищення ринкової вартості над балансовою є поглинання фірмою “IBM” фірми “Lotus” за 3,5 млрд. доларів при балансовій вартості 226 млн. доларів і прибутковості, що знижується¹⁴.

Аналіз операцій щодо купівлі-продажу компаній показує, що ринкова вартість більшості з них відрізняється від балансової, оскільки більшість компаній не в змозі достовірно оцінити свої інтелектуальні активи. Адже однією з ознак “інтелектуальної орієнтації” підприємства є його ринкова капіталізація, що перевищує бухгалтерську вартість основних фондів, матеріальних і фінансових активів. Перевищення реальної вартості над бухгалтерською формується за рахунок недооціненого інтелектуального потенціалу підприємства.

Сучасні концепції інтелектуального капіталу, представлені в основному авторами з Північної Європи, Австралії і США вимагають радикальних змін в принципах оцінки і обліку нематеріальних активів та наводять приклади неспівпадіння між розрахунковими показниками ринкової вартості і реальною ціною операцій у сфері бізнесу, заснованого на знаннях.

Західні дослідники констатують, що за останні 20 років розрив між вартістю підприємств, зафіксованою в їх балансових звітах, і оцінкою цієї вартості з боку інвесторів істотно збільшився. У американських корпораціях за період з 1973 р. до 1993 р. усереднене співвідношення між їх бухгалтерською і ринковою вартістю зросло з 0,82 до 1,692. Згідно даних за 1992 р., в балансовій звітності середньостатистичної американської компанії не знаходило відображення понад 40 % її ринкової вартості. Для знанієємних компаній даний показник в середньому складав 100 %¹⁵.

Андріссен Д. та Тіссен Р. відмічають: “Ці викривлення є передумовою американських поглинань. Аналіз сум, сплачених в ході поглинань за тринадцятирічний період з 1981 до 1993 р. в США приблизно по 391 операції середнім обсягом (по медіані) 1,9 млрд дол., показує, що відношення ціни

12 Daum J.H. Intangible Assets / J.H. Daum. – Galileo Press GmbH, Bonn. – 2002. – S.17-19.

13 Du Voitel R.D. Mit Wissen wachsen – Strategisches Management von intellektuellem Kapital, in.: Perspektiven der Strategischen Unternehmensfuehrung / R.D. Du Voitel, P. Roventa. – Gabler Verlag, Wiesbaden. – 2003. – S. 309.

14 Edvinsson L. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value Finding Its Hidden Brainpower / L. Edvinsson, M.S. Malone. – New York. Harper Business. – 1997.

15 Edvinsson L. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value Finding Its Hidden Brainpower / L. Edvinsson, M.S. Malone. – New York. Harper Business. – 1997.

покупки компанії до її балансової вартості склало 4,4. Це свідчить про те, що реальна вартість придбаних корпорацій була в середньому в 4,5 рази вище за вартість, вказану в балансах. При поглинанні знаніємних компаній коефіцієнт “ринкова/ балансова вартість” перевищував 10,0”¹⁶.

Про зростання частини інтелектуального капіталу свідчать дані інших фірм (табл. 4.1).

Таблиця 4.1. Показники зарубіжних корпорацій

<i>Рік</i>	<i>Фірми</i>	<i>Активи за офіційною звітністю</i>	<i>З них нематеріальні активи</i>	<i>Вартість фірми на фінансовому ринку</i>	<i>Інтелектуальний капітал</i>
2002	“The Walt Disney Co”	43,7	11,3	117,0	84,6 (117 – 41,3 – (43,7 – 11,3))
2004	“Sprint Corporation”	39,0	9,6	60,3	31,2 (60,3 – 9,6 – (39 – 9,6))
2004	“Microsoft”	9,6*	8,0*	286,7	В окремі роки 300-400

* – розраховано на основі даних Л. Едвінссона “Корпоративная долгота”. С.ХІІ. – Балансова вартість “Microsoft” становила 1,6 млрд. дол.¹⁷

Дослідження, виконані Л. Едвінссоном та М. Мелоуном¹⁸, вплинули на розвиток системи бухгалтерського обліку та визначили існування розбіжностей між ринковою концепцією та реальністю бухгалтерської звітності, що переростають в серйозні суперечки; наявність значної невідповідності інформації, відображеної в бухгалтерських звітах і реальністю щоденної діяльності компаній. Це дозволило їм зробити висновок про те, що традиційна модель бухгалтерського обліку фактично є перепорою на шляху поширення об’єктивних даних про підприємство, і, більше того, заважає економіці зберігати свою конкурентоспроможність в умовах швидких змін ринкової кон’юнктури. Дослідниками було представлено концепцію інтелектуального капіталу на рівні підприємства, що стало відправною точкою для його подальшого відображення в бухгалтерському обліку.

Проте в бухгалтерському обліку більшості держав виникнення активів в немайновій формі не відображається, за винятком обмеженого переліку нематеріальних активів. Інвестиції відображаються у вигляді витрат на виробництво та реалізацію продукції. При цьому відбувається зміщення активів із балансової (відображеної) частини в немайнову складову.

¹⁶ Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андриссен, Р. Тиссен / Пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 304 с. – С. 20.

¹⁷ Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с. – С. 63.

¹⁸ Эдвинссон Л. Интеллектуальный капитал. Определение истинной стоимости компании / Л. Эдвинссон, М. Мэлоун/ Новая постиндустриальная волна на Западе: Антология / Под ред. В.Л. Иноземцева. – М.: Academia, 1999. – 434 с. – С. 429-448.

За останні 10 років сумарна капіталізація вітчизняних компаній зросла більше ніж у 30 разів. Таке безпрецедентне зростання капіталізації компаній стало можливим тільки за рахунок інтелектуальних, невідчутних активів (табл. 4.2).

Таблиця 4.2. Обсяг незареєстрованих нематеріальних активів на підприємствах України (експертна оцінка)¹⁹

№ з/п	Підприємство	Загальна вартість нематеріальних активів, млрд. дол.
1	НАК “Нафтогаз України” у тому числі: – АТ “Укртрансгаз” – ДК “Укргазвмдобуток” – АТ “УКРНАФТА” – Інші підприємства НАК “Нафтогаз України”	26-33 10-12 6-8 2-3 8-10
2	Одеський нафтотермінал і нафтопровід “Одеса-Броди”	1,52,5
3	Нафтопереробка	8-10
4	Космічний комплекс	20-25
5	Авіація	3,5-5
6	Виробництво зброї та військової техніки	15-18
7	Укртелеком	4-5
8	Електроніка, мікро-, нано-електроніка	18-20
9	Телерадіо, телефонні комунікації	30-35
10	Біотехнологія	7-10
11	Гідроенергетика, теплоенергетика, атомна енергетика	25-30
12	Залізничний і автомобільний транспорт	25-30
13	Річковий і морський транспорт	10-15
14	Вугільна промисловість і нафтохімія	10-12
15	Сільське господарство (сорти рослин, агротехнології тощо)	8-10
16	Переробна харчова промисловість	5-7
17	Легка промисловість	3-4
Усього		210-250

Сьогодні спостерігається зростання не тільки вартості, але і частки інтелектуальних активів як у складі необоротних активів, так і у вартості всього майна вітчизняних підприємств, що сприятливо впливає на розвиток секторів економіки України. Проте, не дивлячись на постійне зростання питомої ваги інтелектуальних активів, значна частка їх складових не відображається в бухгалтерському обліку, що гальмує розвиток національної облікової системи.

У країнах з розвиненою ринковою економікою, де інтелектуальні активи отримали широке застосування, їх частка у складі майна окремих фірм є значною, іноземні корпорації практикують введення у штат фахівців, що спеціалізуються на управлінні інтелектуальними активами.

¹⁹ Немчин О. Введення інтелектуальної власності в господарський оборот – український інноваційний прорив / О. Немчин // Інтелектуальна власність. – 2010. – № 4. – С. 20-21. – С. 21.

Козирев Н.А. та В.Л. Макаров²⁰ відмічають, що різниця між балансовою вартістю фірми та її ринковою капіталізацією не означає, що бухгалтерський облік потребує радикальних змін. Однак виникають фундаментальні протиріччя між принципами бухгалтерського обліку та властивостями економіки знань (чи алгебраїчними властивостями самих знань).

Про відсталість бухгалтерського обліку від темпів розвитку економіки протягом останніх десятиліть говорить Ю. Даум²¹. Дослідник переконаний в тому, що найбільша частина економічних процесів компанії, що відображають процес створення цінності не охоплена обліково-аналітичною системою, а отже потребує її переорієнтації на нову ділову модель, зорієнтовану на нематеріальні активи підприємства.

Розрив між балансовою і ринковою вартістю свідчить про те, що компанії володіють значним обсягом невідчутних активів, переважна більшість з яких не відображається в бухгалтерському обліку.

Для позначення “зони невизначеності”, що охоплює простір між матеріальними активами і ринковою вартістю компанії, почали використовувати спеціальний термін “гудвіл” (рис. 4.1).

Усі ці частини капіталу визначають цінність компанії і значною мірою формують її ринкову вартість. Внаслідок недооцінки інтелектуальних активів, оскільки в даному випадку оцінюються самі активи, а не вартість капіталу, що утворюється внаслідок їх взаємодії, в обліку відображається занижена вартість підприємства²².

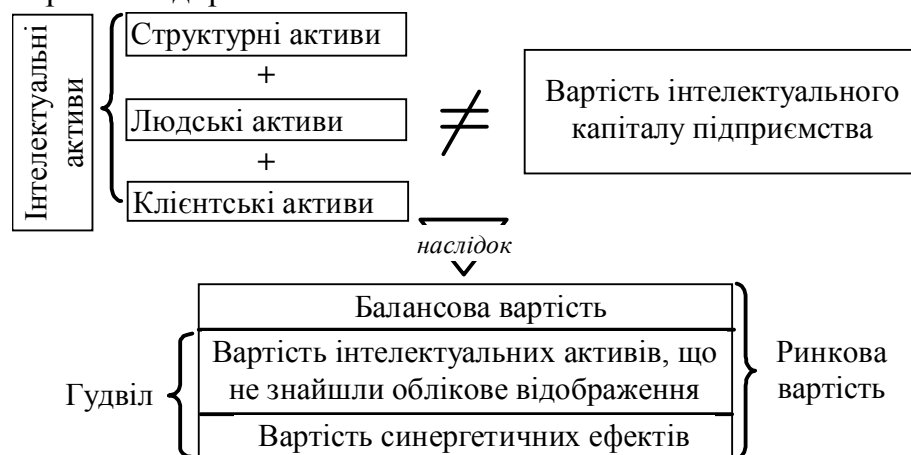


Рис. 4.1. Відмінність у вартості інтелектуальних активів та капіталу (джерел їх утворення)²³

²⁰ Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с. – С. 200.

²¹ Daum Jü.H. Why a new management system? / Daum H. Jürgen. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.juergendaum.com.

²² Там же, с. 135.

²³ Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: Дис. ...кандидата екон. наук: 08.06.04 / С.Ф. Легенчук – Житомир, 2006. – 264 с. – С. 134.

Синергетичні ефекти – це “вибухові ефекти неадекватного перетворення вхідного сигналу у вихідний”²⁴. Як відмічено в МСФЗ 22 “Об’єднання компаній”, ефект синергії може виникати при об’єднанні активів у вигляді майбутніх економічних вигод²⁵. Проте, перш ніж з’являться економічні вигоди, синергетичні ефекти перетворюються в невідчутні активи: внутрішньофірмову структуру, лояльність клієнтів, інноваційну активність персоналу тощо.

Прояв синергетичних ефектів зумовлений специфічністю активів, їх невідчутною природою, оскільки сума витрат підприємства на їх створення, доведення до стану, придатного до використання зазвичай не відображає дійсної вартості даного активу, про що свідчать різниця в результатах оцінки вартості нематеріальних активів в обліку і професійними оцінювачами (див. п. 4.4).

Особливості прояву синергетичних ефектів щодо взаємодії людського капіталу з іншими складовими інтелектуальних активів в бухгалтерському обліку, свідчать, що облікова вартість підприємства (вартість чистих активів підприємства), за діючої методології обліку не може дорівнювати ринковій, оскільки вартість активів підприємства в балансі, є адитивною величиною, а для невідчутних активів необхідно використовувати алгебраїчні властивості знань, тому облік не може забезпечувати користувачів максимально точною інформацією. Це пов’язано з тим, що не враховано синергізм невідчутних активів, який оцінений ринком капіталу та проявляється у ринковій вартості підприємства, не говорячи про інтелектуальні активи (людські, клієнтські), що через традиційну методологію (підприємство повинно мати право власності на актив) не включені до балансу підприємств.

Система бухгалтерського обліку повинна забезпечити реальне управління підприємством на основі отримання достовірної інформації про об’єкт управління, а зовнішні користувачі повинні мати реальну інформацію про цей об’єкт, щоб приймати рішення відносно здійснення фінансових вкладень. Неврахування синергетичних ефектів збільшує рівень суб’єктивності інформації, що надається системою бухгалтерського обліку, внаслідок чого знижується дієвість прийнятих управлінських рішень.

До недавнього часу вартість нематеріальних активів складала лише кілька відсотків від вартості всіх активів. Зазвичай вона проявлялась зі зростання кількості угод з придбання та злиття фірм, коли ціна угоди виявлялась на 1-5 відсотків вище вартості чистих активів. Цю різницю відображали в балансі покупця як “гудвіл”, що свідчить про набуті економічні

24 Кузнецов Б.Л. Синергетический менеджмент в машиностроении / Б.Л.Кузнецова. – Набережные Челны: Издательство Камского государственного политехнического института, 2003. – 400 с. – С. 63.

25 Международные стандарты финансовой отчетности. - М.: Аскери, 1999.

вигоди, не відображені в обліку придбаного підприємства та втілені у нематеріальних факторах формування ринкової вартості останнього.

Вперше термін “гудвіл” почав використовуватись в юридичній практиці в 1571 році, а згодом і в бухгалтерській, оскільки його було визнано майновим правом і виникла потреба в його оцінці та відображенні в бухгалтерському обліку. В 1891 р. англійський бухгалтер Ф. Мор запропонував підходи до оцінки гудвілу на основі генерованих ним додаткових доходів²⁶.

Значним в розвиток уявлень про гудвіл є внесок Й. Шумпетера²⁷, який відмічав, що підприємець не несе прямої матеріальної відповідальності за невдачу свого підприємства; він може ризикувати лише своєю “діловою репутацією”. Ввівши поняття ділової репутації як капіталу підприємства напрацьованого в процесі управління підприємства Й. Шумпетер передбачав, що цей капітал приносить відповідний дохід, оскільки його втрата оцінюється ним як ризик.

У вітчизняній практиці термін “гудвіл” використовують під час купівлі-продажу підприємств. Цей термін згадується у 38 законодавчих і нормативних актах України.

Сьогодні існує кілька варіантів перекладу англійського терміну “goodwill” як: “добра воля”, “ділова репутація”, “гудвіл”, “бренд компанії”, “ціна фірми”²⁸, “ділові активи”²⁹.

При поясненні гудвілу як “*доброї волі*” підкреслюється, що мова йде про добровільну згоду покупця заплатити за щось відоме обом сторонам, що поки не відображене у звітності.

Покупець платить не тільки за різні активи, в тому числі нематеріальні, а й за спеціально навчених людей, здатних ефективно працювати і збільшувати прибуток купленого підприємства³⁰.

У цивільному законодавстві України термін “ділова репутація” використовується в основному для позначення невідчужуваного нематеріального блага – ділової репутації громадянина (ст. 299). Поняття ділової репутації юридичної особи (ст. 94) в цивільному законодавстві також існує, але значення його не ідентичне тому, що зазвичай стоїть за терміном

26 Ковалев В.В. Гудвилл как бухгалтерская категория / В.В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 8. – С. 52-59. – С. 54.

27 Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер. – М., 1982. – С. 282-283.

28 Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с. – С. 231

29 Коласс Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы / Б. Коласс: Пер. с франц. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. – 576 с. – С. 514.

30 Єфіменко В.І. Особливості обліку інтелектуального капіталу як об'єкту нематеріальних активів / В.І. Єфіменко, Ю.В. Писаренко // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 386-388. – С. 388.

“гудвіл”. Під діловою репутацією розуміють позитивну оцінку громадянина або юридичної особи іншими учасниками майнового обороту ³¹.

Ділова репутація фізичної особи (п. 2 ст. 299 Цивільного кодексу України) передбачає можливість фізичної особи звернутися до суду з позовом про захист своєї ділової репутації. При цьому назване положення поширює правила даної статті про захист ділової репутації громадянина на випадки захисту ділової репутації юридичної особи, під якою слід визнати придбану ним суспільну оцінку про якості, переваги і недоліки, що відносяться до його роботи і професійної діяльності³².

До ділової репутації юридичних осіб традиційно відносяться особисті нематеріальні та невідчужувані блага. Йдеться про інститут комерційної концесії, при якій ділова репутація за договором може бути передана однією стороною в користування іншій стороні за винагороду на певний термін або безстроково³³, а також про договір простого товариства, коли ділова репутація може бути вкладом учасника за вказаним договором³⁴.

Так, в п. 1 ст. 1133 Цивільного кодексу України визначено склад внесків, що вносяться учасниками договору простого товариства. Згідно цієї норми, внеском учасника визнається все те, що він вносить в спільну діяльність, у тому числі гроші, інше майно, професійне і інші знання, навички і вміння, а також ділова репутація та ділові зв'язки. В п. 2 ст. 1133 Цивільного кодексу України передбачається, що грошова оцінка внеску (отже, і ділової репутації) проводиться за погодженням між учасниками³⁵.

Отже, у терміні “ділова репутація” з'являються деякі ознаки умовного майнового змісту. Йдеться про умовний, а не про майновий зміст, оскільки ділова репутація не передається від одного учасника до іншого. Вона не входить до складу загального майна, а її оцінка у складі внеску проводиться лише для розподілу між учасниками прибутку, загальних витрат і збитків, відповідальності за спільними зобов'язаннями.

У переважній більшості публікацій використовують термін “гудвіл” у значенні результату порівняння вартостей, що виникає під час придбання підприємства.

³¹ Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. // Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.25.24&nobreak=1>.

³² Там же.

³³ Цивільний кодекс України. п. 1, ст. 1161 [Електронний ресурс]. // Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.25.24&nobreak=1>.

³⁴ Там же, п. 1 ст. 1133.

³⁵ Цивільний кодекс України. [Електронний ресурс]. // Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.25.24&nobreak=1>.

Таблиця 4.3. Підходи до бухгалтерського обліку гудвілу в країнах світу³⁶

Метод	Сутність методу	Недоліки методу
1	2	3
1. Списання	Метод набув найбільшого поширення, оскільки він є найбільш простим: гудвіл відразу списується за рахунок акціонерного капіталу, оскільки він не має жодних характеристик, що визначають можливість отримання в майбутньому економічних вигід	Призводить до недооцінки реальної вартості об'єкта придбання
2. Капіталізація:	Виходячи з того, що гудвіл є настільки важливим, як і інші активи підприємства він повинен бути відображений у балансі. Прихильники такого методу вважають, що в балансі не відображено ряд активів, що не можуть бути ідентифіковані, а отже, відображені як нематеріальні активи	Призводить до невизначеності вартості, що повинна бути капіталізована. У сучасній практиці дотримуються підходу, згідно з яким використовується залишкова вартість
а) без нарахування амортизації	Прихильники цього методу стверджують, що вартість гудвілу не може зменшуватися, оскільки здібності працівників, їх висока кваліфікація, репутація підприємства не зменшують своєї вартості, а навпаки, збільшують її. Тобто в цьому випадку гудвіл розглядається як інвестиція, тому відображається в балансі без наступної амортизації	Дозволяє отримати найбільш "привабливу" звітність. Підприємство відображає актив, замість того, щоб зменшувати акціонерний капітал. При цьому дохід підприємства не зменшується
б) з нарахуванням амортизації	Нарахування амортизації на гудвіл дозволяє підприємствам скласти баланс, який максимально відповідає дійсності (у частині нематеріальних активів з урахуванням періоду від дати придбання підприємства). Основні аргументи на користь такого методу: менше зловживань, ніж під час не нарахування амортизації, урахування часового впливу на об'єкт бухгалтерського обліку	Передбачає визначення періоду експлуатації, а оскільки його визначити неможливого, використовується термін – 20 років. Отже, вплив на прибуток за рахунок амортизації є мінімальним

Отже, компанії мають нематеріальні активи, що не відображаються у звітності та оприлюднюються при продажу бізнесу, якщо ціна продажу перевищує справедливую вартість активів. Проте часто компанії продаються без гудвілу, однак це не свідчить про відсутність у фірми нематеріальних активів.

Ціна підприємства, визначена під час злиття, поглинань, викупів або при продажу пакету акцій компанії покаже, чи коштує компанія більше, ніж її бухгалтерські звіти. Існують пропозиції визначати вартість нематеріальних

36 Sundararajan Accounting for Goodwill. [Електронний ресурс]. // Режим доступу: <http://beginnersinvest.about.com/cs/investinglesons/1/blles3negwrk.htm>.

активів компанії як різницю між її звітними фінансовими активами і реальною ринковою вартістю, яка дорівнює ціні акції, помноженій на кількість акцій. Проте, біржові ціни змінюються через те, що не мають відношення до того, якими знаннями володіє персонал компанії, що продається. Та і пропозиції покупця не обов'язково відображають його оцінку знань, вмінь, навичок працівників компанії. Отже, в бухгалтерському обліку повинна бути здійснена оцінка і відображення в обліково-аналітичній системі підприємства економічних цінностей, створених персоналом.

Лише у випадку придбання компанії як цілісного майнового комплексу виникає можливість достовірної оцінки і відображення в бухгалтерському обліку гудвілу.

Гудвіл пов'язаний не лише із зовнішніми факторами, що виникають під час продажу підприємства та формують його репутацію, але й з внутрішніми факторами, тобто внутрішніми ресурсами підприємства, що створюють імідж підприємства.

Як відмічає Г.В. Уманців "...він (гудвіл – Т.В.) створюється всередині підприємства впродовж багатьох років на основі знань, зв'язків, сучасних інформаційних, виробничих і збутових технологій та інших чинників його майбутніх конкурентних переваг"³⁷.

Ресурси, що утворюють внутрішній гудвіл, не визнаються активами, що обумовлено наступним:

1) ділова репутація не є ідентифікованим і контрольованим активом її вартість неможливо достовірно визначити;

2) знання і кваліфікації персоналу не можуть бути відокремлені від носіїв (людей), та недостатній контроль за очікуваними економічними вигодами, тобто знання, не оформлені юридично, не можуть бути визнані активом;

3) внутрішньо створені назви марок, клієнтів, бази даних не визнаються активами, тому що витрати на їх створення не відрізняються від витрат на розвиток підприємства та оцінити їх неможливо.

"Персонал компанії є складовою гудвілу, оскільки він визначає успішність будь-якого підприємства і впливає на вартість компанії у разі його купівлі-продажу" – відмічає Г.В. Уманців³⁸.

³⁷ Уманців Г.В. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку / Г.В. Уманців // Бухгалтерський облік. – 2006. – № 9. – С. 20-23. – С. 20.

³⁸ Там же.

Тобто можемо розрізнити “гудвіл, що виникає під час продажу” та внутрішньо-сформований гудвіл. При цьому, виходячи з особливостей економічного буття, можемо вказати на те, що перший у ході економічної діяльності переходить у другий. Тобто, в будь-якому випадку вартість внутрішніх ресурсів підприємства виражається при продажу підприємства в грошовому вимірнику через гудвіл. Тобто гудвіл і є сукупністю інтелектуальних ресурсів підприємства, вартість яких визначається лише за умови продажу підприємства.

Питання полягає в тому, чи розуміють нематеріальний капітал тільки як конкретизацію величини гудвілу, оскільки він має певну внутрішню структуру і дозволяє побачити, що є головною перевагою компанії: її персонал, клієнти чи внутрішня організація – або є концептуальні відмінності між цими термінами. Щодо цього існують дві точки зору. Прихильники першої [39, 40, 41] вважають, що перевищення ринкової вартості підприємства бухгалтерською формується за рахунок нематеріальних активів, тому останній дозволяє побачити, з чого складається репутація компанії, і управляти нею. Проте “котловий” метод розрахунку вартості гудвілу в цьому випадку вже не підходить, оскільки потрібно відображати кожний елемент інтелектуального капіталу, причому не тільки придбаний при злитті бізнесів, але і внутрішньо створений. Тому зміна назви вимагає принципово нових підходів до бухгалтерського обліку.

Неможливість відображення в бухгалтерському обліку нематеріального капіталу існуючими методами є причиною існування протилежної думки⁴² щодо співвідношення гудвілу й інтелектуального капіталу: інтелектуальний капітал – це “новий” гудвіл, новий вид активів компанії, що відноситься до нематеріальних активів, але відмінний від раніше створених активів. Основні відмінності в тому, що цей актив швидко змінюється і створює конкурентні переваги. Крім того, оскільки гудвіл визначається як різниця між ринковою вартістю компанії і балансовою величиною її чистих активів, то величина гудвілу залежить від оцінки матеріальних активів і зобов’язань. Так, загальний розмір інтелектуального капіталу, якщо його прирівняти до гудвілу, виявиться набагато меншим, якщо компанія має великі зобов’язання перед кредиторами.

39 Наукоемкий сектор экономики России: состояние и особенности развития / Багриновский К.А., Бендиков М.А., Фролов И.Э., Хрусталева Е.Ю. – М.: ЦЭМИ РАН, 2001. – 120 с. – С. 84.

40 Joia Luis A. Measuring intangible corporate assets. Linking business strategy with intellectual capital. / Joia Luis A. // Journal of Intellectual Capital. – Vol. 1. Number 1. – 2000. – Pp. 68-84.

41 Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров. – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с. – С. 198.

42 Roslender R. Thinking critically about intellectual capital accounting. / R. Roslender, R. Fincham // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 2001. – Vol. 14, No 4. – Pp. 383-399.

Слід погодитися, що ні вартість матеріальних активів, ні вартість зобов'язань не повинна впливати на розмір інтелектуального капіталу. Останній повинен визначатися незалежно, а залишковий спосіб цій вимозі не задовольняє.

На підприємствах управління сукупним людським капіталом забезпечує збільшення надходження економічних вигод від його використання шляхом одержання синергетичного ефекту від взаємодії людського капіталу з іншими складовими інтелектуальних активів.

При оцінці бізнесу, заснованого на знаннях, обов'язково повинен враховуватися людський капітал. Адже саме уміння, знання і навички співробітників підприємства визначають успішність, створюють конкурентну перевагу, забезпечують ринкову ефективність і впливають на вартість підприємства.

“Зарахування відомого і поважаемого фахівця на посаду виконавчого або фінансового директора, як і звільнення вищої посадової особи, що не справилася з обов'язками, може призвести до різкої зміни курсу акцій компанії”, – відмічають С. Діпіаза та Р. Екклз⁴³.

Забезпечення контролю над знаннями, які за умов їх кодифікації, ідентифікації можна перетворити на інтелектуальний капітал підприємства, забезпечують зростання ринкової вартості підприємства. Як пише К. Бурманн⁴⁴, чим краще підприємство кодифікує знання своїх працівників і трансферує його по своїх підрозділах, тим більшими є пов'язані з цим переваги в ефективності та оперативності, а відповідно й вищою є ринкова вартість підприємства.

Багато компаній не прагнуть відобразити людський капітал в звітності, хоча прагнуть продемонструвати його потенційним інвесторам.

У підприємства виникає можливість і необхідність інвестування коштів в формування та відтворення людського капіталу підприємства. Підприємство може залучати висококваліфікованих працівників з усталеними соціальними зв'язками (наприклад, що мають власну клієнтську базу), а також інвестувати кошти у навчання персоналу. Всі перераховані напрями інвестування формують ділову репутацію підприємства.

Диспропорції між балансовою і ринковою вартістю компаній, бізнес яких заснований на знаннях, призвів до проблем у сфері професійної оцінки. Відповіддю на них стала нова парадигма оцінки бізнесу і нематеріальних активів, характерною особливістю якої є широке трактування поняття нематеріальні активи (див. п. 4.4).

43 Дипиаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Дипиаза, Р. Екклз. – М.: Альпина Габлишер, 2003. – 212 с. – С. 113-114.

44 Бурманн К. Нематериальные организационные способности как компонент стоимости предприятия [Електронний ресурс]. / К. Бурманн // Управление предприятием. – 2003. – № 3 // Режим доступу: http://intellectualcapital.report.ru/_5FolderID_2428.html.

4.2. Теоретико-методологічні підходи до оцінки людського капіталу

Останні роки стали переломними не лише для економіки нашої країни, але й для всього світового господарства. Кардинальні зміни в технологічній, організаційній та інформаційній структурі всіх сфер національного і світового господарства призвели до визначення нових світових контурів, що не вкладаються у звичні теоретичні постулати. Жодна з існуючих економічних теорій та концепцій адекватно не відображає сучасну ситуацію. Однією з найбільш проблематичних за гостротою негативних наслідків зіткнення ідеологічних догм з потребами практики є проблема вартості.

На думку проф. В. Іноземцева⁴⁵, проблема вартості втрачає власний економічний характер та стає всезростаючою соціологічною проблемою, настав “період домінування символічної вартості”.

Інформатизація економіки є передумовою трансформації вартісних відносин. Глобальні структурні зміни, що спостерігаються в сучасному господарстві, ознаменували перехід від “матеріальної” до “інтелектуальної” економіки, “економіки, що базується на знаннях”. Інформатизація економіки активно обговорюється в літературі, зокрема, в працях В. Іноземцева, Ф. Махлупа, С.Г. Міхневої, Т. Сакаїї, Т. Стюарта та інших вчених. Дослідники погоджуються з тим, що знання та інформація набувають ролі найважливішого фактора розвитку суспільного виробництва, що дозволяє подолати обмеженість матеріальних, в тому числі природних ресурсів, підвищити ефективність праці. Корінні зрушення значення знань і інформації в сучасній економіці призводять до висновку про “деструкцію вартості”. Так, Т. Сакаїя вважає, що перетворення товару в носія вартості, створеної знанням, є інформаційно-вартісною революцією, найважливішою з моменту промислової революції.

Радикальним є висновок В. Іноземцева, який відмічає: “експансія інформації і знань в якості основного виробничого ресурсу” є “пряме направлення подолання вартісних відносин”, тому що творча діяльність, що приходить на заміну праці, “не створює і не може створювати вартість в будь-якому розумінні останньої”⁴⁶.

Однією з головних проблем економічної теорії з моменту її виникнення як самостійної наукової дисципліни була оцінка продуктивних здібностей

⁴⁵ Іноземцев В. Парадоксы постиндустриальной экономики (инвестиции, производительность и хозяйственный рост в 90-е годы) / В. Иноземцев // Мировая экономика и международные отношения. – 2000. – № 3. – С. 3-11. – С. 4.

⁴⁶ Іноземцев В. Цели и структура корпорации как основы ее конкурентоспособности [Електронний ресурс]. / В. Иноземцев // Режим доступу: <http://www.cfin.ru/press/management/2001-4/04.shtml>.

людини. Учені, економісти пропонують використовувати різноманітні методи та інструменти та зумовлюють виникнення таких понять, як цінність людини, вартість праці, вартість і ціна товару “робоча сила”, вартість послуг праці, вартість людського капіталу, ціна послуг людського капіталу та ін.

Недооцінка значення людського капіталу призводить до зниження ефективності виробництва у порівнянні з тією, яку можна було б отримати, якби вміння, здібності, навички працівників отримали належну оцінку.

Сучасні дослідження проблематики оцінки персоналу базуються на результатах розвитку економічних, соціологічних і психологічних наук та галузей наукових знань.

В останнє десятиріччя питання оцінки персоналу розкриваються в рамках такого напрямку як управління персоналом. Розроблені основні положення, щодо статусу оцінки персоналу в управлінні персоналом, її функцій, процедур, технологій і механізмів. Значним в цих досягненнях є внески Т.Ю. Базарова, Е.А. Борисової, В.Р. Весніна, Л.С. Вигодського, Н.А. Волгіна, П.Я. Гальперіна, Б.М. Генкіна, Н.А. Горєлова, Н.Н. Гриценка, А.М. Добриніна, С.А. Дятлова, А.Л. Жуківа, П.В. Журавльова, В.В. Зайцева, Р.П. Колосової, Л.А. Костіна, Ю.Н. Попова, А.І. Роффе і ін. Значним є внесок зарубіжних учених (М. Армстронг, П. Друкер, Дж. Карлсон, Р. Марр, Монді Уейн Р., Роберт М. Ноу, Н. Штайнман і ін.), які вивчають сучасні проблеми розвитку оцінки персоналу в зарубіжних країнах; узагальнюють підходи до термінологічного апарату; аналізують проблеми людського капіталу в рамках управління персоналом; розкривають концептуальні питання оцінки персоналу.

В працях учених і фахівців в області економіки і соціології праці, менеджменту і управління персоналом (Н.А. Витку, Е.М. Дементьєв, В.В. Добринін, Е.К. Дрезен, А.К. Гастев, Л. Гілбретт, П. Друкер, Ф. Знаненський, Д. Макгрегор, А. Маслоу, Е. Мейо, А. Смолл, Ф. Тейлор, В. Фесенков, Ф. Херцберг, Г. Емерсон і ін.) розглядаються питання щодо оцінки результатів праці і характеристик працівника, взаємозв’язків результатів з винагородою, навчанням.

Розробкою методів вимірювання, управління й інвестування людського капіталу займаються вітчизняні дослідники В. Антонюк⁴⁷, В. Близнюк⁴⁸, О. Головінов⁴⁹, О. Грішнова⁵⁰, С. Климко⁵¹, А. Кудлай⁵², Л. Михайлова⁵³ та ін.

47 Антонюк В. Головні напрями зміцнення соціально-економічних основ формування людського капіталу в Україні / В. Антонюк // Україна: аспекти праці. – 2006. – № 2. – С. 39-47.

48 Близнюк В.В. Людський капітал як фактор економічного розвитку / В.В. Близнюк // Економіка і прогнозування. – 2005. – № 2. – С. 64-78.

49 Головінов О.М. Людський капітал у системі виробничих відносин: монографія / О.М. Головінов. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2004

Питання, пов'язані з оцінкою персоналу, такі як роль працівника у виробничому процесі, критерії оцінки результатів праці і якостей працівника, відмінність в професіях як передумова оцінки профпридатності, оцінка видів праці і відповідних вимог до їх виконавців, знайшли відображення в працях Арістотеля, Т. Вітстейна, К. Маркса, Дж. Мілля, В. Петті, А. де Р. Сен-Сімона, А. Сміта, В. Фарра та ін.

Ще в XVII ст. родоначальник англійської класичної політекономії В. Петті вперше зробив спробу оцінити грошову вартість продуктивних властивостей людини: “цінність основної маси людей, як і землі, дорівнює двадцятикратному річному доходу, який вони приносять”. Цінність всього населення Англії того часу (добуток його річного доходу на середню тривалість трудового життя) економіст оцінив приблизно в 520 млн. ф. стерлінгів, а вартість кожного жителя – в середньому 80 ф. стерлінгів. Він відзначав, що багатство суспільства залежить від характеру занять людей і їх здібності до праці. Так, дорослого В. Петті оцінював удвічі дорожче, ніж дитину, а “моряк насправді дорівнює трьом селянам”⁵⁴.

Фарр В. удосконалив методику В. Петті для оцінювання людського капіталу. Його метод полягав у визначенні теперішньої вартості майбутнього чистого заробітку індивідуума (майбутні заробітки мінус особисті витрати на життя), причому В. Фарр використовував поправки, що враховують можливість смерті, відповідно до коефіцієнтів смертності.

Фарр В. застосував більш витончену методику визначення довічного заробітку:

- 1) підраховував так званий чистий ефект людського капіталу – трудовий дохід за вирахуванням суми, що потрібна для покриття насущних потреб (прожиткового мінімуму);
- 2) враховував відмінності в очікуваній тривалості життя залежно від віку;
- 3) застосовував процедуру дисконтування майбутнього заробітку⁵⁵.

50 Грішнова О.А. Інвестиції у людський капітал як чинник економічного і соціального прогресу / О.А. Грішнова // Збірник наукових праць Черкаського інженерно-технологічного інституту. Серія: Економічні науки. – Черкаси: ЧІТІ, 2000. – С. 15-20.

51 Климко С.Г. та ін. Людський капітал: світовий досвід і Україна / С.Г. Климко, В.М. Пригода, В.О. Сизоненко. – К.: Основа, 2006.

52 Журавльова І.В. Управління людським капіталом підприємства. Наукове видання / І.В. Журавльова, А.В. Кудлай. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2004.

53 Михайлова Л. Людський капітал у системі соціально-економічних категорій / Л. Михайлова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 8. – Черкаси: ЧДТУ, 2003. – С. 283-287.

54 Петті В. Экономические статистические работы / В. Петти. – М., 1940.

55 Kiker B. F. The historical roots of the concept of human capital / B. F. Kiker // Journal of Political Economy. – 1966. – № 5. – Vol. 74.

Вітстейн Т. розглядав людей як основні фонди (капітальні товари) і використовував підходи до оцінки людського капіталу, розроблені В. Фарром (капіталізований зарібок) і Е. Енгелем (ціна виробництва). Інтерес Т. Вітстейна до концепції людського капіталу сформувався під впливом потреб сфери страхування життя і необхідності розробки довідкових таблиць, що використовуються для розрахунків величин позовів на компенсацію за втрату життя. Він припустив, що величина зарібку за час життя індивідуума визначається як сума витрат на його утримання та витрат на освіту.

Маркс К. вважав, що робітник продає не працю, а товар який йому належить – “робочу силу”, що має споживчу вартість.

Проблемою оцінки людського капіталу вчені і практики займаються вже декілька десятиліть, але й досі єдиних принципів для розрахунку комплексного показника, що забезпечує достовірну оцінку людського капіталу, не вироблено. Основну увагу вченими приділено прикладним аспектам, зокрема, процедурному, методичному і організаційному забезпеченню оцінки людського капіталу.

Наявні наукові і практичні напрацювання вимагають узагальнення і систематизації на єдиній теоретико-методологічній основі.

Відсутність серед економістів єдності поглядів щодо способів оцінювання вартості людського капіталу і невдалі спроби таких розрахунків свідчать про актуальність проблем розвитку теоретико-методологічних основ оцінки вартості людського капіталу.

Завдання дослідження полягає у систематизації сучасних методологічних підходів до вимірювання та оцінки людського капіталу, аналізі їх переваг, недоліків та сфери реалізації з позицій бізнесу, запропонованих сучасною економічною наукою.

У зв'язку з активізацією ринків капіталу, появою нових об'єктів обліку, розширенням практики поглинання і купівлі-продажу фірм як єдиних майнових комплексів значно активізувалися трансформаційні відносини вартості. В період існування постіндустріального суспільства на передній план виходить необхідність оцінки людського капіталу. Основними передумовами виникнення цього процесу є зміщення акценту від споживання раціональних матеріальних потреб на нетрадиційне споживання, спрямоване на формування і відтворення людського капіталу, тобто творчих, організаторських здібностей, знань, вмінь, навичок людини.

“Процес створення людського капіталу не можна пояснити за допомогою узагальнення досвіду, але ідея щодо оцінки та використання людського капіталу для розвитку економіки та підприємств, яка ґрунтується на знаннях і навичках персоналу, – відмічає М.С. Пушкар, – має значний економічний ефект”⁵⁶.

Для обґрунтування концепції вартісного вимірювання людського капіталу в сучасному обліку необхідне дослідження еволюції його оцінки.

Людський капітал за часів існування племені був засобом здобуття життєвих благ. Такого поняття як “вартість” (капіталу, робочої сили, послуг, участі в трудовій діяльності) не існувало. “Капітал” був невідчужуваний і ніхто, окрім власника, не міг його використовувати.

В період рабовласництва власник (виступаючи товаром) продавався разом з його капіталом. За допомогою свого капіталу люди отримували певну кількість благ, якими вони могли розпоряджатися, зокрема, розподіляти їх між собою, перетворюючи із загальної власності всіх членів племені в приватну індивідуальну власність кожного з них. Тобто ціна капіталу визначалась досягнутим результатом. Цей принцип став менш очевидним, коли замість результату у вигляді натуральних благ з’явився умовний результат у вигляді “універсального блага” – грошей. Грошовий обіг, характерний товарному виробництву, створив ілюзію, що джерело життєдіяльності людини перемістилося з полів, ферм і майстерень в банки та фондові біржі.

Людство за часів свого існування здобувало і створювало життєві блага та продовжує це робити сьогодні за допомогою процесів, що мають суспільний характер. Спочатку це відбувалося через те, що можливості однієї людини були обмежені. І як і сьогодні, людина збільшувала їх шляхом створення “юридичних осіб”, якщо використовувати сучасну термінологію. Проте, замість об’єднання майнового капіталу, з чого зазвичай починається утворення сучасної юридичної особи, наші предки відразу ж об’єднували свій людський капітал.

Потім був відносно тривалий період панування дрібних індивідуальних господарств, в яких система сімейних відносин була замінена спеціальним механізмом узгодження дій декількох фізичних осіб.

⁵⁶ Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланк, 2007. – 152 с. – С. 69.

Сучасний суспільний характер виробництва зумовлений процесом розподілу праці і капіталу, що вимагає створення абсолютно нового механізму взаємовідносин між учасниками процесу виробництва, заснованого на об'єктивній ролі його учасників.

Передумови формування і розвитку людського капіталу з позиції суспільства та індивідуума можуть відрізнятися (табл. 4.4).

Таблиця 4.4. Передумови і мета розвитку людського капіталу⁵⁷

<i>Людський капітал з позиції:</i>	<i>Передумови розвитку</i>	<i>Заходи та можливості</i>	<i>Мотиви</i>	<i>Кінцева мета</i>
індивідуума	Розширення здібностей, можливостей реалізації людського капіталу	Підвищення освіти, кваліфікації; зміцнення здоров'я	Збільшення доходів	Підвищення можливостей для задоволення зростаючих потреб індивіда, суспільства
суспільства	Підвищення продуктивності та якості праці		Збільшення обсягів виробництва, підвищення якості продукції	

**Класифікація
підходів до оцінки
людського**

(доходів) людини та ін.

Оцінку людського капіталу можна розглядати як оцінку якості життя, обсягу інвестицій, здатності до інноваційної діяльності або як обсягу заробітків

Як справедливо відзначають ван Льювен і Фолдварі, “безліч індикаторів, що використовуються сьогодні для вимірювання людського капіталу, така велика і різноманітна (як в теоретичному, так і в методичному значенні), що одержані на їх основі оцінки слабо корелюють між собою. Така різноманітність ускладнює зіставлення показників між країнами, які, проте, необхідні для оцінки відмінностей в насиченні національних економік людським капіталом”⁵⁸.

Розуміння важливості пошуку раціональних вимірників людського капіталу викликало появу, як в економічній літературі, так і на практиці достатньо великої кількості підходів до його оцінки. Пропонуємо підходи до оцінки людського капіталу згрупувати наступним чином (рис. 4.2).

⁵⁷ Михайлова Л.І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах: монографія / Л.І. Михайлова. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 388 с. – С. 74.

⁵⁸ Leeuwen B. How much human capital does Eastern Europe have? Measurement methods and results. 2008. / Leeuwen van B., P. Foldvari // Post-Communist Economies. – 2008. – Vol. 20. Issue 2. – P. 191.

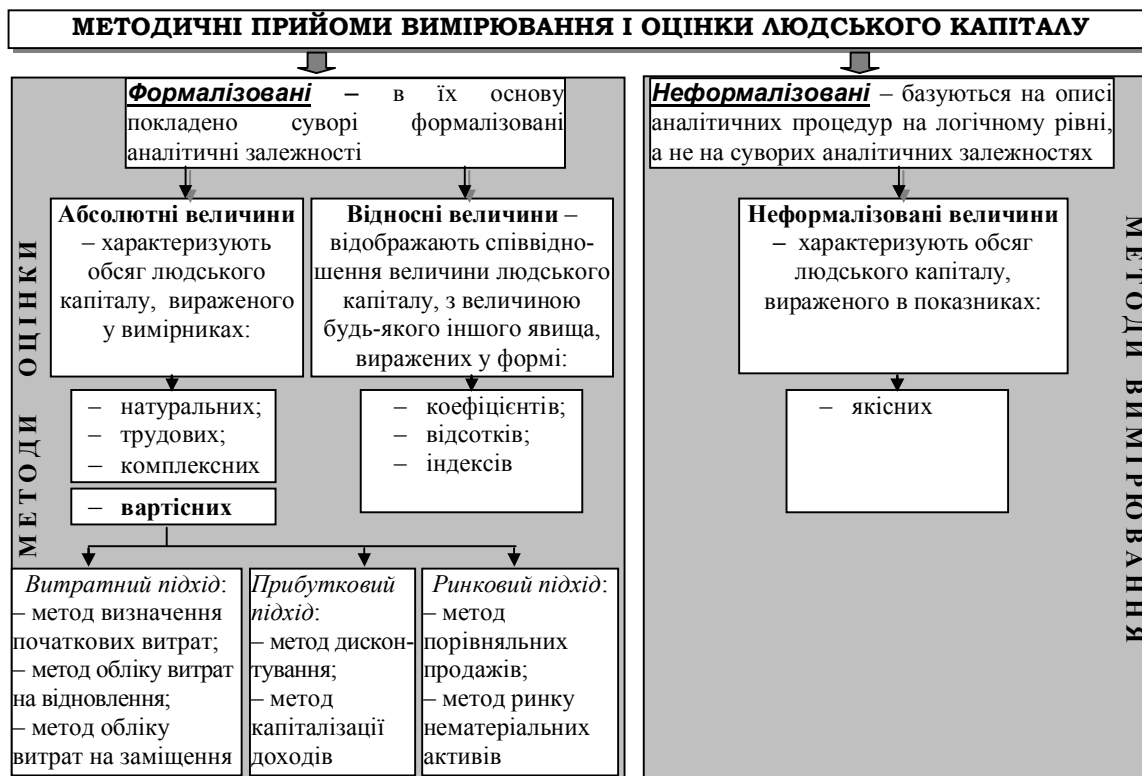


Рис. 4.2. *Методичні прийоми вимірювання і оцінки людського капіталу*

Спектр методик підрахунку людського капіталу широкий: від рейтингової оцінки ефективності використання людського капіталу, до різних методик оцінки вартості всіх елементів людського капіталу. Основною проблемою цих підходів є адекватна матеріальна оцінка всіх елементів, пов'язаних з витратами на освіту, здоров'я, мобільність тощо.

По відношенню до людського капіталу всі методи можна згрупувати у:

1) методи вимірювання – пов'язані з показниками, що можуть надати керівникам більш повну інформацію про людський капітал співробітників компанії;

2) методи оцінки – забезпечують оцінку людського капіталу працівників компанії в абсолютних і відносних величинах.

Кожна з наведених груп показників має переваги і недоліки при оцінці процесів формування, використання і відтворення людського капіталу.

Брукінська спеціальна комісія з нематеріальних активів в рамках обговорення питання про труднощі таких вимірювань відзначила наступне: “Оскільки не можна побачити, доторкнутись або зважити інтелектуальні активи, їх не можна безпосередньо виміряти, але можна замість цього удатися до непрямих вимірювань, щоб сказати про їх вплив

на інші змінні, що можуть бути безпосередньо виміряні”⁵⁹. Наведена теза є актуальною для неформалізованих і формалізованих (відносних) прийомів оцінки людського капіталу.

Оцінювання людського капіталу, що базується на формалізованих (відносних) та неформалізованих методичних прийомах вимірювання та оцінки людського капіталу є зручними для порівняльних досліджень та використовують як на мезо-, так і на макроекономічному рівнях для визначення величини національного багатства, втрат суспільства від хвороб, стихійних лих, у сфері страхування життя, ефективності інвестицій в освіту, охорону здоров’я тощо.

Проте наведені методи оцінювання людського капіталу не можуть бути використані для визначення необхідного і достатнього рівня розвитку людського капіталу підприємства. Крім того, для підвищення інформативних можливостей системи вимірювання вони можуть включати показники як монетарного, так і немонетарного характеру.

Перевагами розрахунків, здійснених з використанням таких абсолютних величин, як натуральні, є простота і легкість вимірювання процесів, пов’язаних з формуванням, використанням і відтворенням людського капіталу.

Використання вартісних показників забезпечує відображення витрат та інвестицій на формування і відтворення людського капіталу, а також оцінку можливостей отримання в результаті використання людського капіталу додаткових прибутків.

Вимірювання інвестицій націлено на відтворювальну, створену в результаті цілеспрямованих зусиль частину людського потенціалу. Вимірювання за обсягом отриманого доходу – частина від того, що створено штучно і частина від того, що генетично закладено в людині, дано природою. При прямій оцінці навичок, властивостей і компетенцій об’єктом вимірювання стає людський потенціал в цілому. Найвужчий підхід вимірює ту частину людського потенціалу, що створюється цілеспрямовано з розрахунку на грошову віддачу.

Не тільки між оцінками людського капіталу, отриманими за допомогою різних підходів, але і в рамках кожного з них залежно від конкретних методик є великі розбіжності. Вони пов’язані з недосконалістю технологій вимірювання, інформаційних баз, методів розрахунку. В ідеалі ж оцінка

⁵⁹ Хитчнер Р.Дж. Оценка стоимости нематериальных активов / Дж. Р.Хитчнер. / Под. научн. ред. В.М. Рутгайзера. – М.: Маросейка, 2008. – 144 с. – С. 11.

людського капіталу, отримана шляхом вимірювання сукупних інвестицій; прямої оцінки навичок властивостей і компетенцій, якими володіє населення та капіталізації віддачі повинні були б співпасти⁶⁰.

*Неформалізовані
показники в оцінці
людського*

В економіці, заснованій на знаннях, підприємствам для забезпечення своїх конкурентних переваг необхідним є виконання наступних завдань:

- забезпечення умов для створення і реалізації плану розвитку підприємства, враховуючи його стратегічний напрям та досягнення першості у підприємницькій діяльності;

- здійснення оцінки успіху підприємницької діяльності на основі фінансових і не фінансових стратегічних, тактичних і оперативних показників діяльності підприємства;

- ефективне використання потенціалу набутих знань працівників.

При оцінці рівня людського капіталу підприємства враховують цінність працівників, інтенсивність використання їх знань, умінь, кваліфікації, ступінь закріплення відповідних складових людського капіталу за підприємством.

“Кожний фахівець підприємства повинен розглядатися як інтелектуальний носій творчих дій, здатний досягати заданого економічного результату при виконанні певних робіт в необхідний час на своєму робочому місці. Шлях до видатних досягнень в роботі лежить через визначення і удосконалення унікальних особистих умінь і навичок”, – підтверджує Л. Едвінссон⁶¹.

Найбільш поширеною з тих, що використовуються в даний час є методика вимірювання людського капіталу, побудована на неформалізованих показниках (якісних). Якісні показники застосовуються з метою вивчення сукупності характеристик співробітників компанії, залучених в процес господарської діяльності, що створюють прибуток підприємства (рис. 4.3).

60 Stroombergen A. Review of the Statistical Measurement of Human Capital / A. Stroombergen, D. Rose, G. Nana. – Statistics New Zealand, Wellington, 2002. – P. 4.

61 Эдвинссон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях / Л. Эдвинссон. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 248 с. – С. 185.

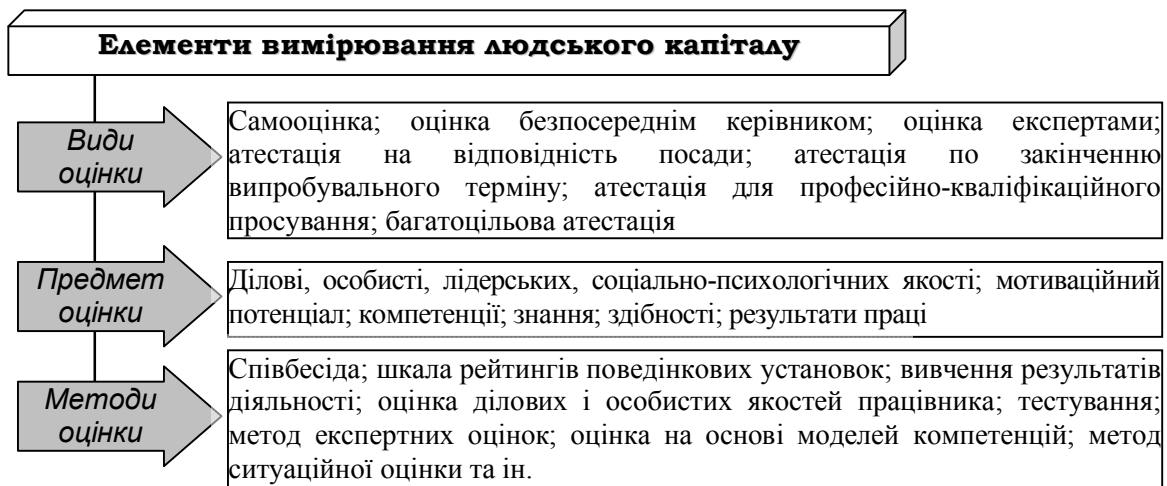


Рис. 4.3. Види, предмет та методи вимірювання людського капіталу

Облік результатів праці охоплює весь персонал, оскільки він є основою системи оплати праці. Результати праці службовців визначаються рівнем виконання норм.

Також застосовується оцінка рівня внеску працівника в діяльність компанії: результати праці співвідносяться не з індивідуальними плановими показниками, а з більш загальними формальними вимогами. Зазначений опис рівня внеску здійснюється не за окремими виконавцями, а за посадовими групами працівників.

Отже, оцінка результатів праці – проводиться шляхом порівняльного аналізу планованих і фактичних результатів праці за допомогою розроблених на етапі атестації робочих місць параметрів і критеріїв (вимог до результатів виконання посадових функцій). Дозволяє побудувати ефективну систему його оплати.

Оцінка ділових і особистих якостей працівників характеризує його діяльність за критеріями, що відповідають уявленням про те, як слід виконувати свої обов'язки і які якості повинні бути при цьому проявлені, щоб досягти максимальної результативності праці (таку оцінку називають "оцінка за факторами результативності"). До таких якостей відносять, перш за все, професійні і виробничі навички, а також психологічні здібності працівників.

При оцінці фахівці ділових і особистих якостей працівників важливим є значення зворотного зв'язку, тобто необхідність доведення отриманих результатів до самих працівників, щоб вони могли зіставити свої успіхи з офіційною оцінкою.

Залежно від стратегічних завдань підприємства розробляється система управління персоналом, визначаються навички і уміння, якими повинні володіти працівники та ін. Детальне опрацювання і модернізація цієї

системи управління людським капіталом призводить до того, що працівники краще виконують свої функції, що призводить до зростання прибутку та інших фінансових показників, а отже і ринкової вартості компанії.

Державним департаментом інтелектуальної власності України в 2005 р. видано свідоцтво про реєстрацію авторського права на процес комплексної оцінки освітньо-кваліфікаційного рівня (сертифікації) персоналу ЗАТ “Новокраматорський машинобудівний завод”⁶².

Зарубіжними вченими⁶³ систематизовано найвідоміші підходи до вимірювання і оцінки інтелектуального капіталу, зокрема, людського (табл. 4.5)

Таблиця 4.5. Методи вимірювання інтелектуального капіталу

<i>Метод/ підхід</i>	<i>Ідея/ зміст</i>
Навігатор “Скандія”	Виділяється 30 ключових індикаторів. На додаток до традиційних фінансових показників вони включають клієнтський напрям, напрям процесів, людський напрям і напрями розвитку/оновлення. Індикатори людського напрямку включають: плинність кадрів, визначення частки менеджерів, частки жінок-менеджерів і витрат на освіту на одного працівника
Невидимий баланс (Konrad Group)	Інтелектуальний капітал поділяється на індивідуальний і структурний капітал. Індикатори індивідуального капіталу: професійні навички і майстерність ключових співробітників, а також їх освіта, досвід і ін.
Модель Б.Лева “Value Chain Blueprint”	Побудована на інноваційній активності підприємства та включає дев’ять груп показників: внутрішня здатність до оновлення (дослідження, розвиток персоналу, організаційні процеси); накопичені, набуті здібності (закуплені технології, інвестиційна діяльність); ділова мережа (альянси, спільні підприємства, інтеграція клієнтів і постачальників); інтелектуальна власність; технологічна реалізація інновацій (клінічні тести, дозволи, прототипи); діяльність в Інтернеті (трафік на сайті, замовлення онлайн, альянси в Інтернет); клієнти (маркетингові альянси, вартість бренда, цінність клієнтів, відтік клієнтів); ефективність (збут, прибуток, частка ринку, частка нових продуктів, продаж ліцензій); перспективи зростання (передбачає зростання результатів, заплановані ініціативи тощо)

Метод оцінки, запропонований Б. Левом, дослідник описує таким чином: “Я розробив спосіб оцінки активів знань, інтелектуальному прибутку, а також прибутки від знань. Розрахунок починається з показника, який я називаю “нормалізованим прибутком”, що відображає минулі і майбутні

⁶² Скударь Г.М. Развитие персонала – необходимое условие повышения конкурентоспособности современного промышленного предприятия (на примере ЗАО “НКМЗ”) / Г.М. Скупар // Непрерывное профессиональное развитие персонала – основа профобразования будущего Персонала-технологии XXI. – 2007. – 56 с. – С. 20.

⁶³ Rodov I. FiMIAM: financial method of intangible assets measurement / I. Rodov, Ph. Leliaert // Journal of Intellectual Capital. – 2002. – № 3. – P. 323-336.

доходи... Мій метод враховує минуле. Але я також враховую розроблені колективними зусиллями прогнози аналітиків. Спираючись на ці прогнози, я створюю середню, яку і називаю нормалізованим прибутком. З цього нормалізованого прибутку я потім віднімаю середній дохід від матеріальних і фінансових активів, враховуючи, що ці активи взаємозамінні... і те, що залишається, я визначаю як прибуток від знань”⁶⁴.

Лев Б. застосував запропонований ним метод в декількох компаніях. За розрахунками дослідника “Microsoft” володіє активами знань на суму 211 млрд дол.; активи знань “Intel” коштують 170 млрд дол., а “Merck & P” – 110 млрд дол⁶⁵.

“Запровадження методології оцінки нематеріальних активів, адекватної сучасним економічним умовам господарювання, – відмічає В.М. Жук, – забезпечить належну інформаційну базу про вартість підприємства та окремих його активів для прийняття управлінських та інвестиційних рішень”⁶⁶.

Якісні характеристики конкретного співробітника є невід’ємною частиною спроби вартісної оцінки його людського капіталу, оскільки саме наявність таких якісних характеристик як здатність мислити, використовувати навички і досвід в поєднанні з інтуїцією є невід’ємною частиною людського капіталу працівників компанії.

Неформалізовані прийоми є важливою ланкою в системі методів оцінки людського капіталу, оскільки з усіх існуючих вони, найбільш об’єктивні в оцінці якісних складових людського капіталу, проте обмеження тільки даними прийомами не дозволяє отримати вартісну оцінку людського капіталу, оцінити його місце у формуванні вартості бізнесу, а також розрахувати фінансові характеристики людського капіталу. Неформалізовані прийоми в оцінці людського капіталу суб’єктивні і можуть розглядатися тільки для певної компанії, і відповідно виключають можливість зіставлення, що зводить цей методичний прийом виключно до спроби обґрунтованого управління людським капіталом, але не оцінки.

*Формалізовані
показники в оцінці
людського*

При вивченні ступеня виконання планових завдань, структурних показників, рівня витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу, показників його рентабельності використовуються відсотки.

⁶⁴ Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андриссен, Р. Тиссен / Пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 304 с. – С. 54.

⁶⁵ Там же.

⁶⁶ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / Жук В.М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с. – С. 447.

Практичні дослідження Паттерсона, Уеста та ін.⁶⁷ показали зв'язок між вкладенням в людський капітал та ефективністю роботи, продуктивністю праці і прибутком підприємства вцілому. Вкладаючи в людей підприємство збільшує продуктивність праці, що призводить до збільшення прибутку. Так, підвищення задоволеності роботою призводить до збільшення прибутку на 5 %, покращення організаційної культури – на 10 % та самої системи управління людським капіталом – на 19 %.

На ЗАТ “Новокраматорський машинобудівний завод” розраховуються метричні показники для оцінки вартості інтелектуальних активів, зокрема людського капіталу. При розрахунку людського капіталу визначають:

1) відсоток працівників, що мають сертифікат відповідності корпоративним вимогам (визначення ступеня відповідності освітньо-кваліфікованого рівня персоналу корпоративним вимогам);

2) відсоток працівників з вищою освітою (визначення інтелектуального потенціалу);

3) відсоток доходу від замовників (ступінь впливу замовників на здійснення іновачій);

4) відсоток працівників, що приймають участь у винахідництві і раціоналізації (визначення творчого потенціалу).

Фіценс Ж. відмічає про розрахунок левериджу людського знання, тобто відношення вартості людського капіталу компанії до її власних засобів, винагороджуючи зростанням ринкової вартості понад балансової за сервіс і технології ті компанії⁶⁸.

Фітц-енц Я., проводячи дослідження, запропонував розраховувати коефіцієнт окупності інвестицій в людський капітал наступним чином: $[\text{Прибуток} - (\text{Витрати} - [\text{Зарплата} + \text{Пільги}])]: \text{Зарплати} + \text{Пільги}$. Це був перший показник, що з'явився в Доповіді про ефективність людських ресурсів в 1985 році.

Стокгольмською школою економіки проведено дослідження московських і петербурзьких філій транснаціональних компаній⁶⁹. Елементи системи управління людським капіталом були об'єднані в 3 фактори:

1) розвиток співробітників передбачає розрахунок таких змінних як: навчання, просування на підприємстві, планування кар'єри, гарантія зайнятості;

67 Шахбазов А. Инвестиционная привлекательность компаний и человеческий фактор [Електронний ресурс] / А. Шахбазов. / Режим доступу: http://www.e-xecutive.ru/without/rubricator/newfolder6019/newfolder6028/article_4644.

68 Фиценс Ж. Людський капітал: як визначити та збільшити його вартість [Електронний ресурс] / Ж. Фиценс // Режим доступу: <http://www.innovations.com.ua/ukr/innovations/136/0/164/>.

69 Fey C.F. The Effect of Human Resource Management Practices on MNC Subsidiary Performance in Russia / C.F. Fey, I. Bjorkman // Stockholm School of Economics in St.Petersburg Working Paper. – 2000. – № 99-105. – Pp. 1-29.

2) системи зворотного зв'язку – включає систему комунікації на підприємстві, роботу зі скаргами і конфліктами персоналу, вивчення думок людей;

3) винагорода/організація роботи – об'єднує наступні змінні: оцінку персоналу, оплату праці, роботу в команді, колегіальне ухвалення рішень, взаємодію між відділами.

У результаті було отримано 6 змінних (3 фактори для двох груп співробітників), ще однією була узгодженість стратегії управління людським капіталом із загальною стратегією підприємства. Додатковими змінними виступили: стаж роботи філій в Росії, кількість співробітників, країна материнської компанії (США або Західна Європа). Далі перевірялася наявність зв'язку між цими факторами і ефективністю роботи фірми.

Аналогічні дослідження зв'язку управління людським капіталом і ефективності роботи підприємства проводилися й іншими ученими. Наприклад, був отриманий статистично значимий позитивний зв'язок між вкладеннями в навчання персоналу і ефективністю діяльності підприємства (дослідження М. Хьюсліда і Делані, Коха і Макграфа).

Лауреат Нобелівської премії в області економіки Дж. Тобін запропонував розрахувати коефіцієнт ефективності при визначенні вартості інтелектуального капіталу як співвідношення ринкової вартості компанії та відновлювальної вартості її активів. Ринкова ціна може бути визначена на основі даних про капіталізацію компанії, що ґрунтуються на оцінках фондового ринку. Високе значення цього показника передбачає, що крім активів, відображених у балансі, компанія володіє іншими невідчутними ресурсами, що дають можливість отримувати високі прибутки⁷⁰.

Селезньов Є.Н. пропонує визначати вартість інтелектуального капіталу (ІК) як добуток суми вартості інтелектуальної власності підприємства (B_{iv}) та вартості його маркетингових активів (B_{ma}) на коефіцієнт якості кадрового потенціалу (K_k): $IK = K_k \times (B_{iv} + B_{ma})$ ⁷¹.

Компанії (консалтингові, юридичні тощо), основним активом яких є персонал, не завжди вміють здійснювати спеціальні розрахунки його рентабельності. Інколи використовується спрощена формула: річний прибуток ділять на кількість працівників і отримують середній показник рентабельності. На думку провідних економістів, відмічає М.С. Осійчук, цей спосіб є застарілим⁷².

70 Україна у вимірі економіки знань / За ред. акад. НАН України В.М. Гейця. – К., 2006. – 592 с.

71 Селезнев Е.Н. Интеллектуальный потенциал – показатель состояния интеллектуального капитала и эффективности его использования / Е.Н. Селезнев // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 5. – С. 122-129. – С. 127.

72 Осійчук М.С. Людський капітал: критерії оцінки й індикатори економіки знань / М.С. Осійчук // Фінанси України. – 2008. – № 7. – С. 28-33. – С. 28-29.

Найсучасніший підхід, що сформувався пізніше за інші – оцінка людського капіталу за допомогою індексів, що дозволяє комбінувати переваги та долати обмеження і недоліки оцінок в натуральних показниках. Індeksi в оцінці людського капіталу використовуються для порівняння між країнами і міжкатегорійних зіставлень, наприклад для ранжирування запасів людського капіталу різних територій, країн, соціальних груп.

З 1990 р. ООН публікує щорічні доповіді, що відображають динаміку Індeksu розвитку людського потенціалу у світі. З 1995 щорічно публікують “Доповідь про розвиток людського потенціалу в Російській Федерації”. Починаючи з 1995 р. і в Україні готуються звіти про людський розвиток. Звіти за 1995-1999 рр., опубліковані Програмою розвитку ООН, стали основою для обґрунтування поняття людського розвитку як засобу і завдання національного розвитку. На основі цих звітів Національна академія наук України розглянула і прийняла розроблений ООН Індекс людського розвитку, що на сьогодні став вагомим показником розвитку людського потенціалу, моніторинг якого здійснюється Державним комітетом статистики на регулярній основі.

Індекс людського розвитку охоплює три головні компоненти – тривалість життя, рівень знань і грамотності та рівень доходів (купівельної спроможності). При цьому рівень знань (Е) розраховується на основі показника грамотності дорослого населення і середньої тривалості навчання:

$$E = a_1 * \text{грамотність} + a_2 * \text{роки навчання},$$

де $a_1 = 2/3$; $a_2 = 1/3$.

Величина індексу коливається від 0 до 100. Країни, що мають цей показник, менший 50, належать до групи країн із низьким рівнем розвитку людського капіталу. Величина індексу від 50 до 80 характеризує середній рівень “людського розвитку”. Про високий рівень розвитку цього фактора свідчить індекс, що перевищує 80 пунктів⁷³.

За даними індексу людського капіталу Україна в 2005 році займала 25-е місце серед 119 країн та входить до категорії “висока інноваційна здатність” і “високий рівень розвитку людського капіталу”.

Крім індексу людського капіталу розраховуються й інші (табл. К.1, додаток К).

Різноманіття не тільки теоретичних підходів, але і конкретних дослідницьких завдань під які розробляються ці методики, призводить до того, що сьогодні поширені натуральні показники для оцінки людського

⁷³ Рогач О. міжнародні інвестиції: теорія та практика бізнесу транснаціональних корпорацій: Підручник / О. Рогач. – К.: Либідь, 2005. – 720 с. – С. 460.

капіталу, так звані *proxies* – представницькі (замішуючі) оцінки. Вони дозволяють проводити змістовні зіставлення показників між країнами і оцінювати тенденції зміни національних запасів і якості людського капіталу.

Так, зокрема, А.М. Макаров, відмічає, що існують способи оцінки обсягу людського капіталу через чисельність інтелектуальних працівників і обсяг інформації, знань і навичок, яким вони володіють, через кількість лідерів, генераторів ідей, “революціонерів”. Цінність знань і умінь персоналу характеризують здатність фахівців вирішувати складні, нестандартні, несподівані проблеми; самостійність і навчання працівників; здатність менеджерів керувати перетвореннями; творча активність; схильність до партнерської взаємодії та ін. Розвиток людського капіталу можна також оцінити через питому вагу видів діяльності, що “надихають” на пошук нових рішень, примушуючи співробітників компанії вчитись новому. Нарешті, ступінь закріплення людського капіталу оцінюється через прихильність персоналу до бачення і цінностей компанії, задоволеність співробітників роботою і відносинами в колективі, лояльність персоналу до компанії і закріплення провідних співробітників, репутацію компанії на ринку праці та ін.⁷⁴

Способом підрахунку в натуральних показниках є вимірювання людського капіталу освіти в людино-роках навчання. Даний спосіб активно використовується ООН для зіставлення країн і людей за рівнем освіти. Чим більше людина вчилася, чим вищий у неї рівень освіти, тим більшим обсягом людського капіталу вона володіє. Наприклад, рівень людського капіталу утворення співробітника, що має вищу освіту, дорівнює 15. Наявність ступеня кандидата наук відповідає рівню освіти 18.

За визначенням Й. Бен-Порета⁷⁵, виробництво людського капіталу є створення продуктивних здібностей людини за допомогою специфічної функції, кожний елемент якої приймає участь у виробництві і переносить свою вартість на його продукти (тобто на вироблений людський капітал)

Формально це “виробництво” виражається таким чином:

$$Q_t = B_0 (StKt) E_1 D_t E_2$$

де Q – обсяг виробленого людського капіталу; t – певний проміжок часу; B_0 – коефіцієнт здатності збільшувати людський капітал; S – частина наявного запасу людського капіталу, включена у виробництво цього капіталу; K – загальний запас людського капіталу; E_1 і E_2 – коефіцієнти менше 1; $E_1 + E_2 < 1$; D – вкладення, що купуються.

74 Макаров А.М. Измерение интеллектуального капитала организации. [Електронний ресурс] / А.М. Макаров // Режим доступу: http://makarov.udm.ru/ic/pub/ic_izm.rtf.

75 Ben-Porath Y. Production of Human Capital over Time / Y. Ben-Porath // Education, Income and Capital. New York-London, 1970. P. 130.

Проф. П. Страссман⁷⁶ запропонував методику кількісного визначення ефективності використання капіталу знань. Об'єктивно визначити співвідношення внесків капіталу знання і фінансового капіталу у прибутку можна, лише визнавши фінансовий капітал у вигляді товару, що доступний за ціною та відображає відсоткову ставку, що виплачує підприємство за його залучення. Результативність використання капіталу знань за конкретний період може бути визначена шляхом віднімання з прибутку суми, сплаченої за відсотками за використання фінансовим капіталом. Відповідно, щоб визначити вартість капіталу знань, необхідно поділити значення доданої вартості знань (економічного прибутку) на витрати, пов'язані з формуванням цього прибутку.

Проте такі методи оцінки людського капіталу є необхідними, але більшою мірою призначені для внутрішнього менеджменту. Оскільки в підході, що використовує натуральні показники враховуються рівень освіти (роки навчання), здоров'я (тривалість життя), виробничі навички (рівень кваліфікації). Перевагами цього підходу є простота і легкість вимірювання; точність оцінки динамічних і структурних тенденцій формування людського капіталу, а недоліками – неможливість обліку різноякісних результатів, отриманих за один і той же період часу.

Вченими з Мічиганського університету розроблена модель індивідуальної вартості працівника⁷⁷, за якою індивідуальна цінність працівника визначається обсягом послуг, який очікується надасть чи реалізує співробітник, працюючи на цьому підприємстві. Це зумовлює очікувану умовну вартість працівника (УВ). В той же час індивідуальна цінність залежить від очікуваної імовірності того, що працівник залишиться працювати на даному підприємстві та саме тут реалізує свій потенціал.

Таким чином, умовна вартість включає весь потенційний дохід, який працівник може принести підприємству, якщо він до кінця життя буде працювати на ньому. Цінність працівника з врахуванням імовірності того, що він залишиться працювати на підприємстві протягом певного часу визначає очікувану вартість, що реалізується (РВ). Остання містить два елементи: очікувану умовну вартість і вартість продовження членства в підприємстві, яке виражає очікування керівництва з приводу того, яка частина цих доходів буде реалізована на підприємстві до передбачуваного часу звільнення працівника.

76 Strassmann P. Calculating knowledge capital / P. Strassmann // Knowledge Management Magazine. – October, 1999.

77 Управление персоналом. Под ред. Т.Ю. Базарова [Електронний ресурс] // Режим доступу: www.cfin.ru

Вищенаведене можна виразити наступним рівнянням:

$$PB = UB \cdot S \cdot P(O)$$

$$P(T) = 1 - P(O)$$

$$ABT = UB - PB = PB \cdot S \cdot P(T)$$

де: UB і PB – очікувана умовна вартість працівника і очікувана вартість, що реалізується; $P(O)$ – ймовірність того, що працівник залишиться працювати на підприємстві через певний проміжок часу; $P(T)$ – ймовірність уходу працівника з підприємства чи показник плинності; ABT – альтернативні витрати плинності.

Наведене рівняння визначає вартість людських ресурсів як імовірну величину. Для підприємства це може означати, що не завжди працівник з найбільшим потенціалом буде корисний компанії. І менеджер по персоналу, який прагне оптимізувати вартість своїх людських ресурсів, повинен віддати перевагу кандидату з найбільшою здатністю реалізувати свою вартість.

В економічній літературі, залежно від цілей економічного дослідження, пропонуються різні методики оцінювання людського капіталу, зокрема, неформалізовані (з використанням якісних показників) та формалізовані (з використанням відносних та абсолютних величин (окрім вартісних показників)). Перевагами цих методів оцінки є простота і легкість вимірювання; точність оцінки динамічних і структурних тенденцій формування людського капіталу, а недоліками – важкість порівняльного аналізу; неможливість обліку різноякісних результатів, отриманих за один і той же період часу. Проте їх якість і обґрунтованість не задовольняють вимогам науки і практики. Наявні методики не дозволяють отримати вартісну оцінку людського капіталу, оцінити його місце у формуванні вартості бізнесу, а також розрахувати фінансові характеристики людського капіталу.

Існуючі підходи до оцінки людського капіталу свідчать, що набір показників часто формується довільно, зв'язок багатьох з них із створенням вартості не очевидний. Ідея універсального набору показників для характеристики людського капіталу сумнівна, оскільки нематеріальні ресурси мають цінність тільки в комплексі, що відповідає певній стратегії. Спроби представити загальну оцінку людського капіталу як суму оцінок його елементів не можна розглядати. Людський капітал не можна розкласти на складові так, щоб сума їх оцінок дорівнювала загальній оцінці всього людського капіталу підприємства. Складати оцінки елементів людського капіталу не можна ще і тому що це різнопорядкові величини і результат складання має той же сенс, що і результат складання виражених в натуральних одиницях сировини і готової продукції.

Конкретні методики підрахунку людського капіталу відрізняються також залежно від того, в яких одиницях проводиться вимірювання. Оскільки капітал – ринкова категорія, найприроднішими представляються грошові, вартісні оцінки. Спочатку теоретики людського капіталу (Е. Денісон (1962 р.), Т.В. Шульц (1970 р.), Дж. Кендрік (1978 р.)) віддавали перевагу саме їм. Проте, різноманіття не тільки теоретичних підходів, але і конкретних дослідницьких завдань, під які розробляються ці методики, призводить до того, що сьогодні поширені й неформалізовані підходи до оцінки людського капіталу з використанням натуральних вимірників. Вони не претендують на охоплення цього феномена у всій його повноті, але достатньо адекватно, на думку дослідників, відображають його ключові характеристики, дозволяють проводити змістовні зіставлення між країнами і оцінювати тенденції зміни національних запасів і якості людського капіталу.

Отже, відмінності в методиках, що не дозволяють використовувати представлені дані для коректного порівняння. А тому недосконалість існуючих методик оцінок лише підкреслює важливість розробки системного підходу, який максимально повно відображав би економічні реалії і був зорієнтований на уніфікацію методології і принципів організації оцінки людського капіталу.

4.3. Людський капітал як об'єкт вартісного виміру в бухгалтерському обліку

Виступаючи найважливішою частиною бухгалтерського обліку, оцінка його об'єктів є складною і багатогранною проблемою, оскільки наявність в інформаційній системі обліку ряду концепцій вартісного вимірювання дозволяє вільно трактувати багато ключових понять обліку.

З виникненням в кінці XX ст. нової економіки, заснованої на знаннях актуальною є проблема визначення вартості людського капіталу, з якою традиційна система бухгалтерського обліку не може впоратися, що зумовлює її коригування у відповідності з виникненням нових об'єктів бухгалтерського обліку.

Через складність бухгалтерської оцінки людського капіталу підприємства зіткнулася з потребою створення відповідних підходів і методик до його відображення в бухгалтерському обліку.

В останні 15 років розробляється методологія оцінки людського капіталу, який має велику цінність, як генератор знань, навичок, нових технологій, як джерело інновацій, що приносять дохід підприємству⁷⁸.

Виникла нагальна потреба оцінки людського і інтелектуального капіталу та його співставимості в системах обліку різних країн, оскільки проблема ефективності використання інтелектуального капіталу є також актуальною для кожної країни⁷⁹.

Майже зовсім недослідженою проблемою обліку є питання бухгалтерського обліку людського капіталу. Деякі вітчизняні дослідники розглядають теоретичні аспекти даної проблеми, однак відображення людського капіталу в обліку багатьма вченими-обліковцями вважається чимось фантастичним. Оскільки встановлення вартості кожному працівнику підприємства передбачає переосмислення не лише обліково-економічних знань, а й психологічних. Ключовою тезою цього напряму досліджень є розгляд людини як об'єкта інвестування, а не понесення затрат. Не останнє місце також займає проблема оцінки людського капіталу, не зважаючи на те, що в літературі існує значна кількість різноманітних підходів⁸⁰.

Оцінка є невід'ємною та однією з найважливіших частин в методології бухгалтерського обліку людського капіталу. Вона відрізняється від узвичаєної методики матеріально-речових об'єктів, тому основне завдання полягає в розробці методики оцінки людського капіталу з метою відображення вартості, що виникає в результаті його формування, використання та відтворення. Обґрунтування змісту і методики вартісної оцінки людського капіталу працівників підприємства є складною практичною проблемою, вирішення якої сприятиме ухваленню якісних управлінських рішень.

Таким чином, дослідження вартісного відображення людського капіталу в обліку є своєчасним та визначальним для теорії і практики сучасного бухгалтерського обліку.

Наукові праці та дослідження сучасних учених щодо концептуальних і методологічних основ вартісного вимірювання капіталу в бухгалтерському обліку, свідчать про багатогранність і глибину даних проблем.

78 Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с. – С. 135.

79 Нападовська Л.В. Необхідність удосконалення теорії бухгалтерського обліку / Л.В. Нападовська // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 99-102. – С. 101.

80 Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Тест]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 508.

Доцільність вартісної оцінки людського капіталу підтверджується зарубіжною практикою і розробками учених: І. Фішера, С. Форсіта, Ф. Крама, Ю. Фіша, Л. Дубліна, А. Лотка, які намагались розрахувати вартість окремої людини і всього населення країни. Ці спроби узагальнено і розглянуто Б.Ф. Кікером в праці “Історичні передумови і концепції людського капіталу”⁸¹. В книзі Я. Фітц-енца⁸² проаналізовано методику визначення рентабельності, капіталізацію конкретного працівника, розроблено механізми її зростання.

Відомими є праці, присвячені оцінці вартості інтелектуального та людського капіталу таких авторів як М.А. Бендікова, Є.В. Джамай⁸³, Ю.Б. Леонт’єва⁸⁴.

Накопиченого наукового потенціалу виявилось недостатньо для вирішення проблем методології і організації вартісного вимірювання людського капіталу в сучасному обліку, що пов’язано з наступними причинами:

- 1) існуванням об’єктивних складнощів опису процесів функціонування людей в економічній системі і їх роль в рамках концепції такого теоретично складного понятійного апарату, який пропонує концепція людського капіталу;
- 2) виникненням суттєвих проблем моніторингу змін, що відбуваються в складі людського капіталу, зумовлених не тільки недоліками вимірників, які використовуються, але й існуванням інформаційних обмежень щодо обліку формування, використання та відтворення людського капіталу;
- 3) немає єдиного підходу до класифікації вартісних оцінок людського капіталу;

Зазначене свідчить, що назріла необхідність в розробці комплексної концепції вартісного вимірювання людського капіталу, що враховує запити користувачів бухгалтерської інформації щодо формування, використання і відтворення людського капіталу працівників підприємств в ринковій економіці.

Завдання дослідження полягає в розробці методики вартісної оцінки людського капіталу підприємства з метою його відображення в системі бухгалтерського обліку для аналізу основних напрямів витрачання на його розвиток, збереження й ефективне використання як передумов економічного піднесення підприємств.

81 Kiker B.F. The Historical Roots of the Concept of Human Capital / B.F. Kiker // Journal of Political Economy, 1966. – October

82 Фитц-енц Я. Рентабельность инвестиций в персонал: измерения экономической ценности персонала / Я. Фитц-енц/ пер. с англ.: Меньшикова М.С., Леонова Ю.П.; под общ. ред. В.И. Ярных. – М.: Вершина, 2006. – 320 с.

83 Бендикова М.А. Интеллектуальный капитал развивающейся фирмы: проблемы идентификации и измерения / М.А. Бендикова, Е.В. Джамай // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 4. – С. 3-24.

84 Леонтьев Ю.Б. Оценка нематериальных активов. Методология затратного подхода / Российское общество оценщиков / Ю.Б. Леонтьев // Вопросы оценки. – 1999. – № 2. – С. 26-28.

Окремі компанії намагаються розробити методики оцінки і бухгалтерського обліку людського капіталу, які б надавали інформацію для ухвалення рішень з внутрішньофірмових питань, забезпечували оперативний контроль і зворотний зв'язок та складання звітів для зовнішніх користувачів. Компанії віддають перевагу створенню спеціальних програм аналізу використання людського капіталу для ухвалення рішень, не змінюючи при цьому систему бухгалтерського обліку.

Однією з перших власний методів оцінки персоналу та інвестицій у нього, розробила скандинавська страхова компанія “Skandia”. Її колишній директор з інтелектуального капіталу Л. Едвінссон отримав за цю розробку в 1998 році одну з найпрестижніших міжнародних премій серед інтелектуалів “Brain of the Year”, якою нагороджують за розробки, що принесли найбільшу користь у духовній, культурній чи соціальній сферах⁸⁵.

Едвінссон Л. почав працювати над питаннями людського капіталу в “Skandia” в 1991 році. Керівники компанії зрозуміли, що є власниками величезних, хоча і невидимих на перший погляд активів, цінність яких просто не враховується на біржах цінних паперів, і вони спробували знайти спосіб оцінки цих активів і визначити їх цінність на ринку. Едвінссон Л. розробив матрицю, що отримала назву “Skandia Navigator” – інструмент, що дозволив виявити і збільшити інтелектуальний і людський капітал в підрозділі “Assurance Financial Services” (AFS) компанії “Skandia”. “Navigator” показує, як людський капітал, в поєднанні із споживчим капіталом, внутрішніми процесами і здібностями компанії до інновацій, створює фінансову цінність компанії. Модель планування бізнесу, що використовується в “Navigator”, пропонує загальні перспективи на основі минулого (орієнтація на фінансові показники), теперішнього (орієнтація на споживача, процеси і людський фактор) і майбутнього часу (орієнтація на оновлення і розвиток) компанії. Програмне забезпечення, відоме як “Dolphin”, що базується на концепції “Navigator”, надає користувачам інформацію про роботу компанії з урахуванням орієнтації на конкретний фактор і дозволяє моделювати сценарії розвитку, наприклад збільшення вартості акцій компанії або зростання обсягів продажів.

За допомогою “Navigator” компанія “Skandia” представила свої завдання у вигляді більш конкретних факторів та виміряла їх на рівні окремих співробітників, напрямів діяльності і на корпоративному рівні.

⁸⁵ Осійчук М.С. Людський капітал: критерії оцінки й індикатори економіки знань / М.С. Осійчук // Фінанси України. – 2008. – № 7. – С. 28-33. – С. 28-29.

На рівні окремих співробітників “American Skandia” (американська філія компанії) використовує “Navigator” для аналізу продуктивності і зростання кваліфікації кожного із співробітників. Співробітники оцінюються за важливими для успіху компанії факторами, пов’язаними із стратегічними напрямками і цінностями компанії. Наприклад, якщо компанія вважає, що необхідно збільшити інвестиції в навчання співробітників, то за допомогою “Navigator” можна визначити кількість годин навчання, яке отримав кожний конкретний співробітник, і обсяг коштів, витрачених на цього співробітника. Крім того, співробітник може звернутися до програми “Dolphin”, щоб з’ясувати, які курси він може прослуховувати в найближчі часи. Крім того, “Navigator” може надати дані про зростання продуктивності, рекордних досягненнях і вказати нову мету для оновлення і розвитку.

На загальнокорпоративному рівні “Skandia” відстежує вартість людського капіталу за рахунок використання індексу довіри, який відображає мотивування, лояльність і компетентність співробітника. Компанія також аналізує плинність кадрів, вартість навчання з розрахунку на працівника, середній стаж роботи і середній рівень освіти, щоб отримати більш точну картину про стан людського капіталу.

Хоча більшість компаній як основний параметр успіху називає фінансовий капітал, “Skandia” визначає людський капітал рушійною силою інновацій. Цей підхід до оцінки розвитку дозволив їй досягти реальних результатів: з 1991 р., як “Skandia” почала використовувати “Navigator”, її валовий прибуток зріс з 300 млн. дол. до 16 млрд. дол. (в 1998 році). Едвінссон Л. пояснює це зростання новаторським підходом “Skandia” до створення та продовження досліджень людського капіталу.

Безперечним лідером оцінки людського капіталу є “Skandia”, проте інші підприємства також створюють програми, що зосереджуються на одному або двох конкретних аспектах оцінки людського капіталу. Одним з таких підприємств, що вивчає людський капітал, стала американська компанія “Georgia Merit System”. Старший консультант з кадрових питань Ч. Брукс використовує процес дослідження компетентності, що отримав назву “Strategic Assessment Research”, для того, щоб виявити цінність сукупного людського капіталу співробітників всього штату. Цей процес включає вимірювання продуктивності кожного співробітника, щоб виявити кращих, потім проводиться серія інтерв’ю з кожним і визначається, як працюють найкращі фахівці.

Вимірювання людського капіталу можливе і практикується в багатьох країнах з початку 90-х років XX ст. Іноземні компанії роблять спроби оцінити людський капітал на практиці з метою відображення в обліково-аналітичній системі компанії (табл. 4.6).

Таблиця 4.6. Характеристика підходів іноземних компаній до оцінки людського капіталу^{86;87}

№ з/п	Компанія	Оцінка
1	2	3
1	"SSA Global" і "Balanced Scorecard Collaborative Palladium"	Розвивають і надають послуги з управління людським капіталом, включаючи розробку персональних показників ефективності діяльності, побудову систем оцінки HR-служб, управління талантами, а SAP пропонує ринку інтегроване IT-рішення "mySAP ERP Human Capital Management" і щорічно проводить форуми, присвячені питанням управління людським капіталом
2	"Апджон"	Оцінюють загальні витрати на кожного зайнятого працівника протягом роботи в 160 його початкових річних зарплат. Якщо початкова ставка є 25 тис. дол. на рік, то працівник протягом всієї кар'єри коштуватиме компанії 4 млн. дол. (з врахуванням підвищення заробітної плати, додаткових пільг, деяких прямих виплат)
3	"Ксерокс"	Систематизують інформацію і оцінюють власні витрати, вимагають від лінійних керівників складати звіт про стан кадрів одночасно з пропозиціями по розвитку своїх підрозділів. Ці звіти відображають зміну чисельності, вартості працівників і плинності кадрів, відповідають принципам індустріальної політики, оцінки дій на інші сторони діяльності компанії

Компанії розуміють, що зв'язок може виявлятися, а може і не виявлятися в конкретних показниках або цифрах, що виражають цінність людського капіталу. Але, намагаючись кількісно визначити її, вони можуть

86 Грейсон Дж.К. / Грейсон Джексон К. младший, О'Делл Карла Американский менеджмент на пороге XXI века, 2005. – 320 с. – С. 183.

87 Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. Под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой – М.: Издательский Дом "Социальные отношения", 2003. – 184 с. – С. 134-135.

зрозуміти, в чому полягає внесок в роботу компанії кожного із співробітників. Часто в процесі оцінки людського капіталу керівники одержують важливу для роботи інформацію про діяльність підприємства.

“Вимірювання звичайно неточні, але сам по собі процес вимірювання надзвичайно важливий”, – упевнений Т. Давенпорт, керівник компанії “Towers Perrin”⁸⁸.

Враховуючи багатоаспектний характер категорії “людський капітал”, слід підкреслити, що сьогодні існує ряд теоретичних і практичних обґрунтувань його вартісної оцінки. Проте складність такої оцінки обумовлена тим, що окремі показники мають різну динаміку, оскільки на його формування впливає багато факторів.

Одним з перших, хто застосував вартісні оцінки для вимірювання цінності працездатної людини, був В. Петті, який писав, що “велич і слава государя будуються на чисельності, майстерності і працьовитості його народу”⁸⁹. Приріст населення В. Петті вважав приростом багатства країни⁹⁰. Петті В. першим серед економістів виділив категорію “живі діючі сили”, що узагальнює і об’єднує різноманітні властивості та здібності людини, що беруть участь у виробничому процесі. “Живі діючі сили”, вважав В. Петті є результатом доцільної діяльності суспільства, у формуванні таких сил приймають участь як матеріальні, так і духовні блага.

Економіст запропонував вважати ці сили складовою частиною того загальнонаціонального багатства, що є “результатом колишньої або минулої праці”. Петті В. писав навіть про вартість і цінність, щоправда, не творчих сил, а самої людини вцілому. Докладний аналіз “вартості ... людей, ремісників, моряків, солдат” В. Петті виконав в своїй знаменитій “Політичній арифметиці”. Вчений запропонував “метод підрахунку цінності кожної людини”⁹¹, де “вартість людини” В. Петті визначав не трудовими витратами і навіть не витратами по формуванню творчих якостей на основі трудової вартості. “Цінність основної маси людей, як і землі, – вважав В. Петті, – дорівнює двадцятикратному річному доходу, який вони приносять”⁹² і в середньому складає 80 ф.ст. на кожного суб’єкта економічних відносин.

Економіст визначив методологічну основу оцінки здібностей людини до праці, що превалювала в суспільстві на зорі ринкових відносин.

⁸⁸ Human Capital: What It Is and Why People Invest It. Jossey-Bass, 1999.

⁸⁹ Петті У. Экономические и статистические работы [пер. с англ. в 2 томах] / У. Петті. – М., 1940. – 324 с. – С. 79.

⁹⁰ Там же, с. 81.

⁹¹ Там же, с. 154, 156.

⁹² Там же, с. 171.

Здібність людини до продуктивної праці розглядається як величина постійна, визначена її професією і працьовитістю. Приріст продуктивних здібностей людини В. Петті ставив в залежність від характеру занять людей, розрізняючи в них ті, що підвищують кваліфікацію людей та мають важливе значення.

Значним є внесок представників теорії людського капіталу, що використовують два методи вартісних оцінок людського капіталу:

1) вартість “виготовлення”, що полягає у оцінці реальних витрат (чистої суми витрати на формування людського капіталу);

2) процедура капіталізації заробітку, що полягає в оцінці теперішньої (приведеної до теперішнього часу) цінності майбутнього потоку доходів індивідууму (чистого чи валового).

Посилення функціональної ролі людського капіталу призводить до необхідності переосмислення методологічних підходів його оцінки як елементу національного багатства. Виходячи із розширеної концепції багатства, вартісна оцінка накопичених компонентів багатства покликана відображати масштаби процесів формування ресурсної бази розширеного відтворення. Причому на відміну від відтворювального та природного капіталу, людський компонент багатства виступає основною рушійною силою відтворювального процесу. Саме застосування кваліфікованої людської праці забезпечує ефективне використання всіх видів ресурсів. Як наслідок, вартість накопичення людського капіталу розкриває якісні особливості його формування, які включають різні рівні освіти, кваліфікацію, що пов’язано як з особистими властивостями людей, так і з результатами діючої системи освіти в країні.

Вартість людського капіталу економісти визначають як на макро-, так і на мікрорівнях (рис. 4.4).

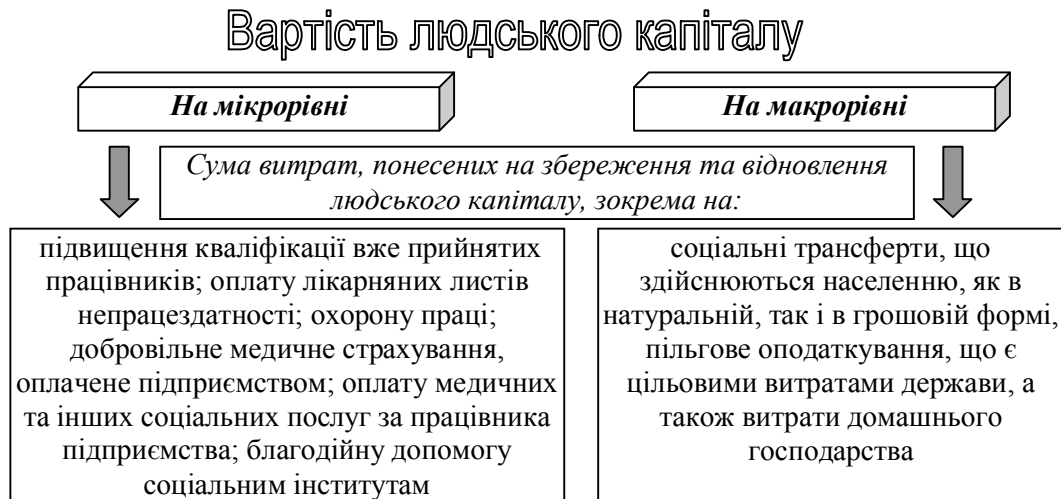


Рис. 4.4. Рівні визначення вартості людського капіталу

Для оцінки людського капіталу на макрорівні загалом застосовуються наступні підходи:

1. Величина людського капіталу дорівнює зростанню національного багатства, обумовленого індивідуальним внеском кожної особи. В окремих випадках цей внесок можна оцінити у вартісному відношенні за формулою рентабельності праці (відношення частки національного доходу, що залишається суспільству від діяльності групи працівників, до частки, спрямованої на особисте споживання). Проте такий спосіб оцінки людського капіталу, на думку В.В. Кавецького, відображає частину дійсної вартості⁹³.

2. Сукупний людський капітал визначається виходячи з виробничої функції Кобба-Дугласа, де із загального обсягу виробництва товарів і послуг на території виділяється загальний обсяг заробітної плати, тобто вартість людського капіталу за період часу t .

Виробнича функція Кобба-Дугласа:

$$E(y) = K^{\alpha} \cdot L^{1-\alpha}$$

де $E(y)$ – очікувана продукція (виробництво); K – оборотний капітал; L – робоча сила; α – продуктивність капіталу; $1-\alpha$ – продуктивність робочої сили.

Лінійна виробнича функція підприємства має наступний вигляд:

$$\log E(y) = \alpha \log K + (1 - \alpha) \log LS$$

⁹³ Кавецький В.В. Інвестиції в людський капітал та його формування / В.В. Кавецький // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції “Ключевые аспекты научной деятельности – 2007”. Том 1. – Экономические науки. – г. Днепропетровск: Наука образование, 2007. – 96 с. – С. 60-66. – С. 60.

де LS – уміння робочої сили.

3. Для оцінки середнього людського капіталу території визначається вартість людського капіталу залежно від віку, статі і освіти людини, використовуючи наступну формулу:

$$H(t) = \sum_{g,I,j} n_{g,I,j}(t) (3),$$

де $n_{g,I,j}(t)$ – кількість людей певної статі (g), освіти (I) в певній віковій групі (j) в період часу t.

Даний підхід часто використовується при порівнянні змін вартості людського капіталу, а також його впливу на зростання економіки територій. Окрім цього, це один з варіантів оцінки поворотності коштів, інвестованих в освіту, що дає відносно коректний результат і дозволяє порівняти різницю в нормах віддачі між різними категоріями населення.

Для оцінки людського капіталу регіону часто використовується підхід В.В. Андріанової, яка включає до витрат на людину витрати на харчування, одяг, взуття, утримання житла, транспортні витрати, задоволення культурних потреб, охорону здоров'я, освіту, виховання; число років до вступу до активної трудової діяльності. Перевагами цього методу є: облік диференціації потреб людини за віковими періодами; облік витрат окремого індивіда і держави в цілому; облік дисконтування вартості людського капіталу. До його недоліків слід віднести: неможливість оцінки різнорівневих і міжсистемних ефектів від використання людського капіталу.

Так, на сьогоднішній день пануючою є концепція, що сформувалась в процесі розробки ООН системи національних рахунків (СНР) – де національне багатство розглядається в широкому трактуванні, як сума нефінансових активів. За цією концепцією національне багатство країни утворює сукупність ресурсів країни (економічних активів), що визначають необхідні умови виробництва товарів, надання послуг і забезпечення життя людей.

Новаторською на сьогоднішній день визнається методика, розроблена фахівцями Світового банку і запропонована в рамках роботи за визначенням індикаторів стійкого розвитку⁹⁴. Метод був розроблений з метою аналізу структури національного багатства, ролі окремих його елементів в економічно розвинутих країнах. В рамках концепції, запропонованої

⁹⁴ Expanding the measure of wealth, Ch.3. The World Bank, 1997; A.Kunte and others "Estimating National Wealth: Methodology and Results". The World Bank, 1998.

фахівцями Світового банку, до національного багатства включаються: природний, людський та соціальний капітал.

Слід зазначити, що автори експериментальної методики з метою проведення порівнянь між країнами були вимушені зробити в своїх розрахунках ряд значних припущень і серйозних спрощень. Так, зокрема, людський капітал оцінювався за залишковим принципом: із загального обсягу чистого національного продукту (ЧНП) віднімався ЧНП, проведений за рахунок природних ресурсів, після чого розраховувалася поточна вартість залишку не “ресурсного” ЧНП за середню кількість років продуктивного життя населення. З отриманого у результаті продукту, який може виробити населення, віднімалася сума активів і землі. Розрахована величина відображала оцінку людських ресурсів⁹⁵.

Фахівці Світового банку не проводили оцінок національного багатства країн СНГ, що пов’язано з недостатнім обсягом даних і їх низькою надійністю. Експериментальні розрахунки сукупного показника національного багатства в рамках всієї світової співдружності, а також за групами країн були здійснені колективом російських учених^{96, 97, 98}. Після значних спрощень і припущень, зокрема, щодо “однакових умов ринкової економіки і однакових цін”, Л.І. Нестеровим і Г.Т. Ашировою були отримані оцінки, що відображають результати накопичення загального обсягу багатства і основних форм капіталу в країнах світу, у тому числі СНГ (табл. 4.7-4.8).

Таблица 4.7. Національне багатство світу на початку ХХІ ст.⁹⁹

Країни	Національне багатство		в тому числі за видами капіталів, трлн. дол. США		
	всього, трлн. дол. США	на душу населення, тис. дол. США	людський	природний	відтворюваний
Світовий підсумок	550	90	365	90	95
Країни “сімки” і ЄС	275	360	215	10	50
Країни ОПЕК	95	196	45	35	15
Країни СНД	80	275	40	30	10

⁹⁵ Сколько стоит Россия / И.А.Николаев и др.; Под ред. И.А.Николаева. – М., 2004. – С. 21.

⁹⁶ Нестеров Л.И. Новые веяния в статистике национального богатства России / Л.И. Нестеров // Вопросы статистики. – 2000. – № 10.

⁹⁷ Нестеров Л.И. Национальное богатство и человеческий капитал / Л.И. Нестеров, Г.Т. Аширова // Вопросы экономики. – 2003. – № 2.

⁹⁸ Аширова Г.Т. Современные проблемы оценки человеческого капитала / Г.Т. Аширова // Вопросы статистики. – 2003. – № 3.

⁹⁹ Нестеров Л.И. Национальное богатство и человеческий капитал / Л.И. Нестеров, Г.Т. Аширова // Вопросы экономики. – 2003. – № 2. – С. 110.

в т.ч. Росія	60	400	30	24	6
Інші країни	100	30	65	15	20

Таблиця 4.8. Експериментальні оцінки людського капіталу України, Росії і Білорусі¹⁰⁰

<i>Країни</i>	<i>Загальний обсяг, трлн. дол. США</i>	<i>На душу населення, тис. дол. США</i>
Білорусь	1,8	181,6
Україна	4,5	91,8
Росія	28,7	197,1

Аналіз структури національного багатства України (табл. 4.9) свідчить, що більшу половину багатства утворюють природні ресурси – 54,3 %, на другому місці нематеріальні елементи – 26,8 %, матеріальні елементи – 18,9 %. З погляду потенціалу капіталізації, дана структура показує широкі можливості щодо підвищення рівня капіталізації країни, оскільки в структурі незначну питому вагу утворюють нематеріальні активи, тобто капітал (зокрема, людський), що ще не отримав відповідної ринкової оцінки, але з розвитком ринкової інфраструктури може вплинути на економічний розвиток України.

Таблиця 4.9. Структура національного багатства України в 1996 році¹⁰¹

<i>Основні елементи національного багатства</i>	<i>Частка в структурі, %</i>
1	2
Природні ресурси	54,3
Матеріальні елементи національного багатства	18,9
Всього за галузями матеріального виробництва	9,0
Всього на невиробничі сфері	0,7
Військова сфера і цивільна оборона	6,5
Особисте майно громадян	2,6
Власність за кордоном	0,004
Валютні кошти підприємств	0,031
Нематеріальні елементи національного багатства	26,8
Демографічний потенціал	17,6
Сукупна робоча сила	4,7
Інформаційний потенціал	0,018
Освітній потенціал	1,5
Інтелектуальна власність	3,0
Сальдо платіжного балансу	-0,039
Національне багатство України, всього	100,0

¹⁰⁰ Аширова Г.Т. Современные проблемы оценки человеческого капитала / Г.Т. Аширова // Вопросы статистики. – 2003. – № 3. – С. 30.

¹⁰¹ Розраховано на 01.01.1996 року за даними дослідження Ради по вивченню продуктивних сил України.

Аналіз вітчизняного досвіду розрахунків національного багатства України, проведений в рамках дослідження процесу капіталізації економіки в Інституті економіки і прогнозування НАН України¹⁰² надав можливість запропонувати підхід, що враховує ті елементи національного багатства, що не були включені у вищенаведених дослідженнях, проте є важливими з погляду збільшення потенціалу капіталізації економіки і пошуку нових джерел прискорення економічного зростання. Зокрема, до складу національного багатства України включено людський капітал, що представляє нематеріальну складову багатства. Окрім сукупності професійних знань, умінь і навичок, оцінка включає характеристики стану здоров'я, рівня працездатності, фізичних даних працівника, а також відображає культурне надбання, володіння яким додає успіхів в комунікації з іншими людьми і допомагає налагоджувати успішні з ними відносини. Це є своєрідною сумою накопиченої частки (результат освіти, виховання, трудових навичок) і інвестицій, направлених на підвищення культурно-освітнього рівня і кваліфікації, що в майбутньому приносить віддачу¹⁰³.

В табл. 4.10 наведено вартісну оцінку основних елементів національного багатства України і його структура, з якої видно, що в 2005 році національне багатство України оцінено за різними варіантами в 9,5-9,9 трлн грн.

Таблиця 4.10. Структура національного багатства України в 2005 році

<i>Складові елементи</i>	<i>Оцінка, млрд. грн.</i>	<i>Структура, %</i>
Варіант 1		
Реальний капітал	1368785	14,5
Людський капітал*	4628084,0	48,9
Природний капітал**	3459000,0	36,6
Національне багатство	9455869,2	100,0
Варіант 2		
Речовий капітал підприємств	718220,3	7,6
Людський капітал	4628084,0	48,9
Природний капітал	3459000,0	36,6
Фінансовий капітал	431004,4	4,6
Резервні активи	136941,4	1,4

¹⁰² Див. наукову доповідь Інституту економіки і прогнозування НАН України “Капіталізація економіки України” за редакцією академіка НАН України В.М. Гейца і д.е.н. А.А. Гриценка.

¹⁰³ Методологію розрахунку людського капіталу, розроблену В. Близнюк, викладено в науковій доповіді Інституту економіки і прогнозування НАН України [Капіталізація економіки України / За ред. акад. НАН України В.М. Гейця, д-ра екон. наук А.А. Гриценка. – К.: Ін-т екон. та прогноз., 2007. – 220 с.].

Майно домогосподарств	88769	0,9
Національне багатство	9455869,2	100,0
Варіант 3		
Основні засоби в економіці***	1248504	12,6
Людський капітал	4628084,0	46,7
Природний капітал	3459000,0	34,9
Фінансовий капітал	431004,4	4,4
Резервні активи	136941,4	1,4
Національне багатство	9903533,8	100,0
* Розрахунки В. Близнюк ** Оцінки Б. Пасхарева *** Попередні оцінки. Джерело: Статистичний щорічник України за 2005 рік		

Представлені варіанти вартісної оцінки національного багатства відображають різні методологічні підходи до визначення національного багатства і повноту розгляду різних його складових. Так, в першому варіанті, до складу національного багатства входять реальний, людський і природний капітал. Перевагами такого підходу є облік через реальний (основний і оборотний) капітал як фінансових, так і нефінансових активів; недоліком є те, що вони відрекомендовані тільки в частині підприємств окремих видів діяльності, тобто в цьому варіанті розрахунків не розглянуті економічні активи домогосподарств і не враховані фінансові активи держави. Цей недолік частково виправлений в другому варіанті розрахунків, де замість реального капіталу був представлений речовий капітал підприємств (виділений оборотний капітал, включений у фінансовий капітал країни), а також включений в розгляд сукупний фінансовий капітал, що представляє кількісну оцінку фінансових активів всіх суб'єктів господарювання населення і держави. Проте відсутня оцінка майна домогосподарств.

В третьому варіанті вартісна оцінка національного багатства України представлена сукупною оцінкою основних засобів в економіці, до яких включено як основні засоби підприємств всіх форм власності, так і основні засоби, що знаходяться в особистій власності населення (житлові будинки, господарські будівлі, багаторічні насадження, робоча і продуктивна худоба). Недоліком використання цього показника є неможливість виділення з нього основних коштів населення (оскільки офіційна статистика в структурі такої частки не виділяє) і лише частково враховані невиробничі фонди суспільства (основні фонди соціальної сфери, до яких належать житлові фонди і фонди культурно-побутового призначення, що є власністю державних, колективних і суспільних підприємств). Крім того, в даному

варіанті розрахунків відсутні оцінки особистого майна домогосподарств (товарів тривалого користування). Не дивлячись на ці недоліки, останній варіант розрахунків є якнайповнішим.

Формування такої структури елементів національного багатства, в якій ключова роль належить нематеріальним складовим, є відображенням нових глобальних тенденцій в процесі економічного розвитку, а саме – змін типу відтворення, форм накопичення, критеріїв ефективності розвитку економіки, що в цілому характеризує “нову якість економічного зростання”. Це означає, що більшість країн до стратегічних завдань не відносить зростання матеріально-речовинних елементів багатства, а орієнтуються на збільшення величини і якості людського капіталу, що виступає головним фактором стійкого розвитку суспільства і економіки. Для України, де в структурі національного багатства частка людського капіталу протягом 2000-2005 рр. не зростає, а зменшується (з 55,7 до 46,7 %), і питома вага матеріального капіталу підприємств є значно нижчою, ніж в розвинутих країнах, актуальними є два напрями, що забезпечать ефективність економіки – зростання вкладень держави, бізнесу, домашніх господарств, направлених на нарощення людського потенціалу і забезпечення достатнього обсягу проведених активів (через оновлення основного капіталу, підвищення ефективності існуючих і включення нових активів в ринковий оборот), що в цілому створить основу для переходу до моделі розвитку, орієнтованої на якісне економічне зростання.

В Україні відсутні методики оцінки людського капіталу на мікрорівні. Ряд зарубіжних авторів пропонують оцінки, що використовуються до людського капіталу, засновані на прогнозах, імовірність реалізації яких недостатньо висока, щоб оцінена вартість була достовірною (табл. К.2, додаток К).

Отже, людський капітал може бути визначений як вартість, що включає наступні елементи:

а) історичну вартість – утворює придбаний раніше фізичний, інтелектуальний і професійний потенціал працівника, що підвищується в процесі навчання;

б) початкову вартість – чиста приведена вартість витрат, необхідних для організації найму і навчання працівників, зменшена на величину вигод, одержаних унаслідок переваги компанії в координації в порівнянні з набором індивідуальних контрактів;

в) ціна заміни – вартість ресурсів, що виводяться з економічної діяльності в результаті формування (зростання) людського капіталу;

г) альтернативна вартість – цінності, що могла б бути отримана за допомогою трудових ресурсів в якнайкращому з можливих варіантів їх застосування, що залишилися;

д) чиста приведена вартість майбутніх доходів, які підприємство одержуватиме додатково за рахунок людського капіталу.

Туроу Л. відзначає: “Людський капітал людей є їх здатністю проводити предмети і послуги. Вартість людського капіталу є просто ціною продуктивних здібностей, помноженою на кількість цих здібностей”¹⁰⁴.

Дослідник вважає, що не існує способів вимірювання ні кількості, ні ціни продуктивних здібностей людини. Праця не може продаватися, а можуть продаватися трудові послуги на обмежений термін, ніби здаватися на якийсь час в оренду тим, хто їх використовує. Тобто ринок праці – це ринок “орендної плати”, а не продажної ціни. Отже, на думку Л. Туроу, людський капітал повинен бути виміряний непрямым шляхом, за допомогою ринкових вартостей, за які його можна орендувати. Якщо орендна плата відображає нинішній і майбутній потоки предметів і послуг, що походять від праці, то як ренту, так і потоки виготовлених працею предметів і наданих послуг потрібно капіталізувати для того, щоб сформувати теперішню вартість продуктивної здатності людини. Перевагами підходу Л. Туроу є облік сукупності основних факторів економічного розвитку, а недоліками – неможливість оцінки різнорівневих і міжсистемних ефектів від використання людського капіталу.

В швидко змінних економічних умовах компанії шукають нові технології управління людськими ресурсами, в той же час прагнучи оптимізувати витрати на персонал. Одним з нових для ринку праці технологій став так званий “лізинг персоналу” або аутстафінг.

Більше 1 % від загальної кількості зайнятих людей в США і країнах Західної Європи перебувають в штаті кадрових агентств-лізингодавців. Щорічно кількість міжнародних компаній, що спеціалізуються на кадровому лізингу, збільшується в 1,5 рази, а їх сумарний оборот сьогодні перевищує 60 млрд. дол. на рік.

104 Thurow L. Investment in Learning / L. Thurow. – San Francisco, 1978. – P. 19.

Першопроходцем аутстафінга в Україні є генеральна дирекція з обслуговування іноземних представництв, що з початку 1990 року була монополістом в даному виді сервісу. Дещо пізніше, на початку 2000 р. цю послугу стали надавати приватні рекрутингові агентства. Їх першими клієнтами були західні фірми, що мають досвід подібної співпраці в своїх країнах.

За підрахунками експертів, український ринок тимчасового персоналу нараховує не більше 10 тис. працівників. В порівнянні з 20 млн. чол. працездатного населення країни це вкрай незначні цифри. В Британії кількість так званих тимчасових працівників утворює 5 % від кількості працездатного населення. В Голландії, Люксембурзі, Франції і Бельгії – більше 2 %. Хоча, після того як криза змусила переглянути бюджети і штатний розпис, ринок тимчасового персоналу в Україні став зростати. За останніми дослідженнями порталу з працевлаштування *gaboga.ua* (м. Київ, з 2000 р.) до початку 2009 р. аутсорсинговими послугами (у тому числі аутстафінгом, темпінгом і лізингом персоналу) скористалися близько 20 % всіх підприємств, які працюють в Україні. Менеджер із зв'язків з громадськістю порталу *gaboga.ua* М. Муравайко стверджує, що за минулий рік ринок темпінгу зріс на 18-23 %. Наприклад, О. Веровка, комерційний директор компанії “Acumen Outsourcing” (м. Київ; аутсорсинг персоналу; працює з 2002 р.; кількість працюючих – 35 чол.), заявляє, що тільки в їх компанії більше 2,3 тис. “темпів”. “Бум на “темпів” пояснюється просто – у зв'язку з кризою компанії стали ретельніше рахувати гроші”¹⁰⁵.

Директор консалтингової компанії з підбору персоналу “Capital Human Resources” (м. Київ; консалтинг; працює з 2007 р.; працюючих – 40 чол.) Г. Морозова підтверджує, що ринок тимчасових кадрів порівняно з минулим роком збільшився на 20 % і продовжує зростати на 1-1,5 % щомісяця¹⁰⁶.

Так, начальник відділу підбору і навчання персоналу страхова компанія “Allianz Україна” (м. Київ; працює з 2005 р.; працюючих – 300 чол.) Пашкіна Т. розповідає, що їх компанія залучає спеціалістів за договорами підряду, якщо необхідно розширити функціональні можливості конкретного підрозділу, а штатний розпис не дозволяє цього зробити. “Як правило, залучаємо “темпів” в рамках певних проектів і на

105 Остафиева О. Темплиеры / О. Остафиева // Бизнес. – 2009. – № 23. – с. 45-46. – С. 44.

106 Там же.

строк від місяця до року. Тимчасовий персонал шукаємо самі, без допомоги агентств. Хоча про таку послугу, як темпінг, знаємо і підтримуємо відносини з оператором ринку на випадок термінових ситуацій”, – говорить Т. Пашкіна¹⁰⁷.

Пальму першості у сфері темпінгу тримають фірми, що займаються інформаційними технологіями, веденням бухгалтерського обліку та здійсненням юридичного захисту.

Відмінні риси послуг за наданням тимчасового персоналу наведені в табл. 4.11.

Таблиця 4.11. Різниця між поняттями “аутстаффінг”, “лізинг”, “темпінг”¹⁰⁸

Ознака	Аутстаффінг	Лізинг	Темпінг
1	2	3	4
Сутність	Виведення персоналу за штат компанії і оформлення в штаті спеціалізованого агентства. При цьому рекрутингове агентство не підбирає співробітників, а оформлює в штат вже існуючий персонал компанії-клієнта, співробітники продовжують працювати на колишньому місці і виконувати свої функції	Правовідносини, які виникають, коли рекрутингове агентство укладає трудовий договір з працівником від свого імені, а потім направляє його на роботу в компанію на відносно тривалий термін – від трьох місяців до декількох років	Передача персоналу в оренду при короткострокових проектах або роботах, що мають термін від одного дня до 2-3 місяців. Як правило мова йде про найм адміністративного та обслуговуючого персоналу на час проведення виставок, конференцій, маркетингових досліджень, промоушн-акцій, на час хвороби або відпустки штатних співробітників
Строки	Не обмежений	Від 3 місяців до декількох років	Від 4 годин до 3 місяців
Вартість	15-20 % від зарплати	20 % від зарплати	25 % від винагороди

¹⁰⁷ Там же.

¹⁰⁸ Остафиева О. Темплиеры / О. Остафиева // Бизнес. – 2009. – № 23. – с. 45-46. – С. 44.

	співробітника	співробітника	співробітника
Судова практика	Продовжує працювати на попередньому місці і виконує свої попередні обов'язки роботодавця по відношенню до нього виконує вже компанія-провайдер	Знаходиться в штаті компанії-провайдера, має неперервний стаж роботи, незалежно від інтенсивності роботи в компанії замовника	Отримує мінімальну ставку від компанії-провайдера і гонорар від замовника. Працює "за викликом"

Відносини кадрового агентства і компанії регулюються:

- 1) договором про надання послуг з пошуку і підбору персоналу;
- 2) трудовим договором між працівником і кадровим агентством;
- 3) договором між фактичним наймачем і кадровим агентством.

Переваги лізингу персоналу:

1. Звільнення служби персоналу компанії від непродуктивної адміністративно-паперової роботи, пов'язаної з оформленням своїх співробітників, зменшення обсягів кадрового діловодства, а також виключення витрат на розрахунок заробітної плати.
2. Зменшення витрат на компенсаційні пакети (для тимчасових співробітників вони або не передбачені взагалі, або мінімальні).
3. Значне зменшення юридичної відповідальності перед співробітниками і скорочення ризиків, пов'язаних з виплатою компенсацій у разі їх звільнення.
4. Можливість необмежену кількість раз змінювати працівників, якщо вони не підходять із тих або інших причин.
5. Можливість перевести вподобаного співробітника до себе в штат після річного "випробування" безкоштовно, тобто виключення витрат на підбір персоналу як такий.

Недоліки лізингу персоналу:

1. Уявна дорожнеча в порівнянні з штатним персоналом. Компанії доводиться платити за послуги кадровому агентству в середньому від 15 до 20 % від суми фонду оплати праці, проте компанія одержує кваліфікований персонал в потрібній кількості і за короткий строк. Їй не доводиться витрачати час та гроші на навчання і пошук, тому здорожчення "тимчасового персоналу" можна розглядати як величину відносну;
2. Моральні проблеми при переході співробітників в штат кадрового агентства (це пов'язано з виведенням персоналу за штат).

3. Можливе зниження лояльності співробітників по відношенню до компанії.

*Витратний підхід
до оцінки люд-
ського капіталу*

В 2002 р. перед Загальними зборами Російської академії наук було зроблено дві наукові доповіді на актуальні теми: нобелівського лауреата академіка Ж.І. Алферова на тему “Наноструктури і нанотехнології”, і академіка В.Л. Макарова “Економіка знань: уроки для Росії”, в яких основною тезою була наступна: “Методологічно існують два підходи до вимірювання кількості знань: за обсягом витрат на “виробництво” знань, і ринковою вартістю проданих знань”.

Як показує аналіз вітчизняної і зарубіжної економічної літератури оцінка інтелектуальних активів, до якого можна віднести й людський капітал, ґрунтується на трьох класичних підходах в різних методологічних модифікаціях, кожен з яких має свої методи:

1) витратний підхід включає метод визначення початкових витрат; метод обліку витрат на відновлення; метод обліку витрат на заміщення;

2) прибутковий підхід включає метод дисконтування; метод капіталізації доходів; метод звільнення від роялті;

3) ринковий підхід включає метод порівняльних продажів; метод ринку нематеріальних активів.

“Вартість, створена працею, не може перевищувати відповідні суспільно-необхідні витрати на її виробництво, оскільки однакова кількість суспільно-необхідної праці завжди створює однакову величину вартості” – відмічає В.Я. Єльмеев¹⁰⁹.

Вимірювання капіталу, що приписуємо людині, принципово не відрізняється від вимірювань технічних характеристик основних засобів. Вона включає просто певні риси розуму, що з’являються в результаті витрат на навчання та досвід, які збільшуються в результаті роботи. Такої думки дотримується польський дослідник М. Добія¹¹⁰.

Як пише проф. Н.М. Малюга¹¹¹ згідно діючих положень оцінка майна, до якого й відносяться нематеріальні активи, проводиться шляхом підсумовування фактичних витрат на його придбання чи створення, тобто за

¹⁰⁹ Ельмеев В.Я. Человек труда вместо человеческого капитала (Перспективы человека в глобализирующемся мире / Под ред. В.В. Парцвания) / В.Я. Ельмеев. – Санкт-Петербургское философское общество, 2003. – С. 341.

¹¹⁰ Dobija M. Kapitał jako podstawowa kategoria rachunkowoschi i ekonomii / M. Dobija // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2004. – № 2 (28). – С. 64–83.

¹¹¹ Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: монографія / Н.М. Малюга – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с. – С. 323.

початковою оцінкою. Створені нематеріальні активи відображаються за витратним підходом, тобто оцінка зводиться до підсумовування (“арифметична вартість”) прямих витрат на оплату праці, прямих матеріальних витрат, інших витрат, безпосередньо пов’язаних зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням¹¹². “Використання подібного підходу, – відмічає С.Ф. Легенчук, – не забезпечує відображення в обліку реальної вартості активів підприємства, що є особливо важливим, оскільки в сучасних умовах основна частка у генеруванні вартості належить саме інтелектуальному капіталу”¹¹³.

Витратний підхід до визначення вартості людського капіталу передбачає наступні методи:

1. Метод визначення початкових витрат передбачає калькулювання витрат на формування і відтворення людського капіталу і подальше дисконтування цих витрат. Він є основою для визначення первісної (бухгалтерською) вартості людського капіталу. Прибічником цього підходу є Т.П. Гафіятова, Ю.А. Маленков, С.А. Стуков.

Так, зокрема, С.А. Стуков¹¹⁴ відмічає про оцінку людських ресурсів виходячи із всіх витрат на загальну та спеціальну освіту працюючих, включаючи витрати на післядипломне навчання і перепідготовку (інститути, факультети і курси підвищення кваліфікації). Спосіб заснований на сумуванні всіх витрат на отримання загальної і спеціальної освіти, а також на підвищення кваліфікації, є більш трудомістким, але й більш точним, оскільки дані про витрати на освіту в економічній літературі присутні.

Маленков Ю.А.¹¹⁵ вказує на існування в сучасних умовах такого методу розрахунку вартості людського капіталу, як метод розрахунку прямих витрат на персонал, що передбачає розрахунок загальних економічних витрат, понесених підприємством на свій персонал, включаючи оцінку витрат на оплату праці, пов’язані з цим податки, охорону і покращення умов праці, витрати на навчання і підвищення кваліфікації. Перевага цього методу – простота. Недоліки – неповна оцінка реальної вартості людського капіталу. Частина його може просто не використовуватися на підприємстві.

¹¹² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242

¹¹³ Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: Дис. ...кандидата екон. наук: 08.06.04 / С.Ф. Легенчук – Житомир, 2006. – 264 с. – С. 133.

¹¹⁴ Стуков С.А. Система производственного учета и контроля / С.А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с. – С. 106-107.

¹¹⁵ Маленков Ю.А. Управление развитием человеческого капитала компании / Ю.А. Маленков // “Образование и Бизнес” . – 2000. – № 24 (48). – С. 16-20.

Гафіятова Т.П.¹¹⁶ одним із методів визначення вартості людського капіталу на підприємстві називає метод прямих розрахунків, при якому враховуються всі витрати на персонал. Завдяки цьому методу визначається номінальна вартість людського капіталу.

2. Метод обліку витрат на відновлення (відтворення). Вартість відновлення дорівнює вартості, необхідній для створення точної копії даного нематеріального активу.

Сутність даного методу полягає в оцінці суб'єктивної цінності співробітника для конкретної компанії. Оцінка може бути отримана в результаті моделювання ситуації раптового звільнення працівника і розрахунку величини витрат на формування знань і навичок нового працівника, а також недоотриманого прибутку за час цього формування.

Цей підхід в своїх дослідженнях підтримують Г.В. Борисов, Т.П. Гафіятова, С.А. Стуков, Н.В. Яковець.

Яковець Н.В. вважає, що “оцінка витрат на відтворення трудових ресурсів має особливу специфіку. Оскільки робоча сила, яка не є при соціалізмі товаром, не продається і не купується а, отже, не має вартості, термін “вартість відтворення” не може застосовуватись до трудових ресурсів”¹¹⁷. Проте Ю.В. Яковець ототожнює оцінку трудових ресурсів з витратами на їх відтворення, що виражаються у заробітній платі разом з виплатами із суспільних фондів споживання. Середньомісячна або середньорічна заробітна плата разом з виплатами із суспільних фондів споживання характеризує швидше рівень споживання, а не трудовий потенціал і не його оцінку.

Стуков С.А.¹¹⁸ одним із способів оцінки людських ресурсів виділяє вартість людського капіталу виходячи із заробітної плати (окладів) працюючих, тобто вартості їх відтворення. Такий метод, на думку вченого, є обґрунтованим, оскільки заробітна плата відображає не тільки якісну сторону праці, характеризує внесок працівника в процес відтворення та оплату згідно з кількістю і якістю праці. Проте кількість праці прямо пов'язана з рівнем кваліфікації, загальною і спеціальною освітою працівника.

Одним зі способів вимірювання людського капіталу Г.В. Борисов¹¹⁹ виділяє оцінку людського капіталу за обсягом витрат на відновлення робочої

116 Гафиятова Т.П. Человеческий капитал в эколого-экономическом измерении. Автореф. дис. ...учен. степ. к.э.н./ Т.П. Гафиятова. – Казань, 2004. – 22 с.

117 Яковец Н.В. Интенсификация производства и оценка ресурсов / Н.В. Яковец // Экономика и организация промышленного производства. – 1979. – № 9. – С. 4-18. – С. 5

118 Стуков С.А. Система производственного учета и контроля / С.А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с. – С. 106-107.

119 Борисов Г.В. Человеческий капитал фирмы / Г.В. Борисов // Вестник СПбГУ. – Сер. 5. 1999. – № 1. – С. 173-188.

сили. При використанні цього підходу враховуються витрати, які несе підприємство при наймі, підготовці, заміні робочої сили. Оцінюються витрати, пов'язані з пошуком кандидатів, проведенням співбесід, зниженням продуктивності протягом випробувального терміну, навчанням працівників. Проте для оцінки людського капіталу по витратах на його відновлення необхідно мати вичерпні внутрішньофірмові дані.

“З метою порівняльної оцінки людського капіталу окремих суб'єктів інституціональної економіки: визначених підприємств однієї сфери, окремих галузей економіки чи окремих індивідів, – відмічає Л.І. Михайлова, – можна застосовувати їх заробітну плату в якості вимірника вартості людського капіталу, яка повинна забезпечувати відтворення його здатності продавати робочу силу”¹²⁰.

Гафіятова Т.П.¹²¹ одним із методів розрахунку вартості людського капіталу на підприємстві називає метод конкурентної оцінки. При цьому вартість людського капіталу розраховується виходячи з витрат і потенційного збитку, який буде нанесений фірмі у разі звільнення працівника. Завдяки цьому методу визначається реальна вартість людського капіталу. Окрім зазначеного методу Т.П. Гафіятова виділяє метод перспективної оцінки (береться до уваги динаміка вартості людського капіталу в перспективі на 3, 5, 10 і 25 років) та метод перспективної вартості людського капіталу є додатком до методу конкурентної вартості оцінки динаміки вартості людського капіталу в перспективі на 3, 5, 10 і 25 років. Ця оцінка необхідна для підприємств, що займаються розробкою крупних і довгострокових проектів, наприклад, провідних досліджень у сфері створення інновацій або підприємство, що створюють крупні високотехнологічні об'єкти, оскільки вартість співробітників при цьому змінюється нерівномірно, різко зростають в період досягнення ними найважливіших результатів після закінчення тривалого періоду часу і наближення ними до отримання очікуваних кінцевих результатів, коли можливе звільнення частини персоналу, пов'язане з великими економічними втратами.

3. Метод обліку витрат на заміщення. Витрати на заміщення працівника включають вартість відбору, найму і підготовки заміщеної робочої сили, що формується з наступної групи витрат:

120 Михайлова Л.І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах: монографія / Л.І. Михайлова. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 388 с. – С. 76.

121 Гафіятова Т.П. Человеческий капитал в эколого-экономическом измерении. Автореф. дис. ...учен. степ. к.э.н./ Т.П. Гафиятова. – Казань, 2004. – 22 с.

1. Прямі витрати на відбір, найм та підготовку (рекламні оголошення, витрати на проїзд і проживання для кандидатів на робочі місця, витрати, пов'язані з переїздом, бонуси при підписанні контрактів, гонорари, що виплачуються заміщаючим службовцем за заняття по професійній перепідготовці і ін.).

2. Заробітна плата і грошова оцінка пільг службовців компанії, зайнятих відбором і підготовкою заміщеної робочої сили.

3. Накладні витрати (наприклад, вартість користування приміщенням, витрати на комунальні послуги і утримання адміністративного персоналу), пов'язані із службовцями, які зайняті відбором, наймом і підготовкою заміщаючих службовців.

4. Гонорари “мисливців за головами”.

5. Заробітна плата і грошова оцінка пільг службовців, відповідні тому періоду часу, протягом якого вони проходять підготовку і до того моменту, коли вони почнуть працювати продуктивно.

В методі заміщеної вартості розрахункові витрати на відбір, наймання і підготовку виражаються у вигляді відсотка від загальної величини винагород, що виплачуються службовцем. В деяких випадках, якщо компанії, виділяють категорії (а категорії відображають різні рівні відповідальності усередині компанії), може бути доречним розділяти розрахункову вартість відбору, найму і підготовки по таких категоріях службовців. Інша можлива класифікація, що дозволяє розділяти різні групи розрахунків, що служать для цілей, за допомогою цього методу, є виробничим стажем в роках, протягом яких службовець працював в даній компанії¹²².

Розрахункова вартість відбору, найму і підготовки потім перемножується на історичну величину сумарних винагород, що виплачувалися службовцем різних рівнів, що і визначає вартість підібраної робочої сили.

М. Добія¹²³ представляє теорію, яка вказує на те, що показник продуктивності праці Q є універсальним для оцінки рівня економічного зростання різних держав. Даний показник визначається шляхом ділення суми реального ВВП на витрати праці. З теорії показника Q випливає необхідність

¹²² Рейли Р. Оценка нематериальных активов / Р. Рейли, Р. Швайс; Пер с англ. Бюро переводов Ройд. – М.: ИД “КВИНТО-КОНСАЛТИНГ”, 2005. – 792 с. – С. 604.

¹²³ Dobija M. Analiza zbieżności gospodarki polskiej i ukraińskiej według zmian produktywności pracy / M. Dobija // Konwergencja modeli ekonomicznych. Polska i Ukraina, Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2009, ss. 107-129.

відповідності заробітної плати вартості праці, що уможливорює збереження людського капіталу.

Людський капітал приписаний певній особі є її атрибутом і має свій період розвитку та формування від народження до закінчення професійної діяльності. Для кожної особи, яка закінчила навчання і має намір розпочати трудову діяльність, розмір її капіталу визначають лише накладні витрати, такі як витрати на утримання та професійне навчання. Ідентифікація таких витрат та визначення функції зростання капіталу в результаті здобутого досвіду, розкрита у моделі людського капіталу, що представлена у працях Б. Курека¹²⁴, М. Добії¹²⁵, В. Козьола¹²⁶.

У відмічених працях модель людського капіталу представлена формулою:

$$H(T) = (K + E) [1 + Q(T)] \quad (1)$$

де: $H(T)$ – вартість капіталу, що приписується даній особі з досвідом T років праці; K – скапіталізовані витрати на утримання; E – скапіталізовані витрати на здобуття освіти; $Q(T)$ – показник зростання досвіду за T років праці.

Наведена вище модель є похідною загальної моделі капіталу, що представлена в праці М. Добії¹²⁷. Згідно з цією теорією людський капітал підлягає натуральному, спонтанному і випадковому розсіюванню, середній розмір якого досягає рівня 8 % на рік.

Наведену вище модель можна подати наступним чином:

$$H(T) = K + E + D(T) \quad (2)$$

де: $D(T)$ – капітал з досвіду професійної діяльності протягом T років.

Дана модель є більш зручною для аналізу і формування заробітної плати. Важливим, також, є рівень капіталізації, який, як показують процитовані дослідження, має розмір 8 % на рік.

За допомогою представленої моделі М. Добії можна розрахувати розмір людського капіталу будь-якого працівника, а отримана в результаті цього сума буде підставою для розрахунку належної йому заробітної плати. Згідно з природою людського капіталу¹²⁸ мінімальна заробітна плата повинна

124 Kurek B. "The risk premium estimation on the basis of adjusted ROA", in I. Górowski (Ed.), General Accounting Theory. Evolution and Design for Efficiency / B. Kurek. – Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warsaw 2008, 2004, ss. 375-392.

125 Dobija M., Analiza zbieżności gospodarki polskiej i ukraińskiej według zmian produktywności pracy / M. Dobija // Konwergencja modeli ekonomicznych. Polska i Ukraina, Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2009, ss. 107-129.

126 Kozioł W. Wykorzystanie analitycznej funkcji produkcji w procesie motywacji płacowej / W. Kozioł. – "Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie", nr 752, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.

127 Dobija M. "Abstract Nature of Capital and Money", [w], Linda M. Cornwall (ed.), New Developments in Banking and Finance, Chapter 4, pp. 89-114, New York: Nova Science Publishers, Inc., 2007.

128 Там же.

компенсувати натуральне розсіювання капіталу, а її розмір визначає формула $0,08H(T)$. У процесі праці використання людського капіталу проявляється у вигляді витрат праці, що компонується з активами, утворюють продукти. Основна заробітна плата представлена формулою $p \cdot H(T)$ зрівноважує дані витрати, у результаті чого капітал працівника не знецінюється. Проведені польськими вченими дослідження 129,130,131 підтвердили, що премія за ризик (p) знаходиться на рівні 8 %. Тобто, річні витрати праці людини (W) можна обрахувати за допомогою формули:

$$W = H(T) \cdot 0,08 \quad (3)$$

У свою чергу, місячну заробітну плату працівника можна розрахувати шляхом ділення річних витрат праці (W) на 12, віднімаючи при цьому від отриманої квоти суму відрахувань на соціальні заходи. Отримана кінцева сума згідно з теорією людського капіталу буде відповідати належній даному працівникові заробітній платі.

У особи, яка закінчила в Україні навчання на рівні загальноосвітньої школи і не розпочала навчання у вищому навчальному закладі капітал буде складатись лише зі скапіталізованих витрат на утримання, тобто:

$$H(T) = K, \quad T = 0$$

Дане рівняння є підставою для розрахунку рівня мінімальної заробітної плати.

Скапіталізовані витрати на утримання розраховуються як майбутня вартість потоку накладних витрат, спрямованого на витрати на утримання. У даному випадку можна використати безперервну капіталізацію, що призводить до застосування розрахункової формули¹³²:

$$K = k \cdot 12 \frac{e^{pt} - 1}{p} \quad (4)$$

де: K – скапіталізовані витрати на утримання, k – місячні витрати на утримання, p – економічна стала = 8%, t – кількість років.

129 Cieślak I. "Teoretyczne podstawy rachunkowości kapitału ludzkiego" / I. Cieślak, M. Dobija . – (Theoretical ground of the human capital measurement), Zeszyty Naukowe nr 735, Akademia Ekonomiczna w Krakowie 2007. – p. 5-24.

130 Kurek B. "The risk premium estimation on the basis of adjusted ROA", in I. Górowski (Ed.) / B. Kurek. – General Accounting Theory. Evolution and Design for Efficiency, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warsaw 2008, p. 375-392.

131 Koziół W. Human capital measurement for shaping the pay relationships, PHD dissertation. / W. Koziół. – Library of Cracow University of Economics, Kraków 2010, (Pomiar kapitału ludzkiego jako podstawa kształtowania relacji płac), p. 191-195.

132 Koziół W. Wykorzystanie analitycznej funkcji produkcji w procesie motywacji płacowej / W. Koziół. – "Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie", nr 752, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.

Маленков Ю.А.¹³³ вказує на існування в сучасних умовах методу конкурентної оцінки вартості людського капіталу, що заснований на сумі оцінки витрат і потенційного збитку, що наноситься підприємству при можливому звільненні працівника:

- повних витрат на персонал, понесених провідним конкурентом (з урахуванням зіставних потужностей виробництва);
- індивідуальних премій кожному працівнику підприємства (отриманих на основі кваліфікованих експертних оцінок), які могло б заплатити конкуруюче підприємство за його перехід до них;
- додаткових витрат підприємства, необхідних на пошук еквівалентної заміни працівника у разі його переходу на інше підприємство, витрати на самостійний пошук, рекрутингові агенції, оголошення у пресі;
- економічного збитку, який понесе підприємство на період пошуку заміни, зниження обсягів продукції або послуг, витрати на навчання нового працівника, погіршення якості продукції при заміні працівника новим;
- втрати унікальних інтелектуальних продуктів, навичок, потенціалу, який працівник понесе з собою в компанію конкурента;
- можливості втрати частини ринку, зростання продажів конкурента і посилення його впливу на ринку;
- зміни системних ефектів синергії і емерджентності (посилення взаємного впливу і появи якісно нових властивостей) членів групи, в якій знаходився працівник.

Основні компоненти витрат щодо формування і розвитку людського капіталу повинні бути передбачені в трудових угодах, правилах внутрішнього трудового розпорядку, колективному договорі.

Витратний підхід до оцінки людського капіталу заснований на передумові, що внесок працівників за рахунок знань в прибуток підприємства перевищує витрати на формування людського капіталу. При цьому витратні методи оцінки можуть відображати вартість людського капіталу як з погляду інтересів працівника (його власника), так і з погляду інтересів роботодавця (користувача людського капіталу). Виходячи з інтересів працівника витратні методи дозволяють визначити вартість людського капіталу з позиції можливості компенсації минулих витрат на формування і відтворення людського капіталу.

Застосування витратного підходу до оцінки людського капіталу дозволяє оцінити як поточну (на дату оцінки) вартість минулих витрат

133 Маленков Ю.А. Управление развитием человеческого капитала компании / Ю.А. Маленков // "Образование и Бизнес". – 2000. – № 24 (48). – С. 16-20.

працівника (в окремих випадках з урахуванням норми підприємницького прибутку), так і вартість дійсних (на дату оцінки) витрат на формування людського капіталу.

Використання витратного підходу в оцінці людського капіталу сприяє реалізації стратегічного напрямку діяльності підприємства, який визначається через комплексну оцінку вартості, що є аналітичним базисом для розробки фінансових прогнозів стійкого розвитку підприємства.

*Прибутковий
підхід до оцінки
людського*

Усвідомлення того, що у разі людського капіталу зв'язок між обсягом здійснених інвестицій і якістю результату зовсім не очевидний, примушує дослідників підійти до проблеми з другого боку – виміряти масштаби накопиченого людського капіталу, відштовхуючись від віддачі, яку він приносить. Вважається, що витратний підхід може бути використаний тільки як доповнення до прибуткового (якщо не йдеться про оцінку для бухгалтерського обліку). Визначена за цим методом вартість інвестування у людський капітал може суттєво відрізнитись від його ринкової ціни, оскільки в практиці не існує прямого зв'язку між витратами і корисністю від цього об'єкту. Цей недолік зумовив поширення прибуткового підходу до оцінки людського капіталу.

У зарубіжній і вітчизняній практиці останніми роками при оцінці людського капіталу почали застосовуватися методи, об'єднані так званим прибутковим підходом. В цьому підході оцінка вартості людського капіталу заснована на припущенні, що компанія в майбутні періоди одержуватиме певну винагороду, або прибуток від використання людського капіталу. Для розрахунку цієї невизначеної віддачі необхідно зробити деякі критичні припущення про майбутню прибутковість компанії.

“Одним з основних критеріїв, який повинен бути покладений в основу оцінки і вимірювання людського капіталу підприємства, як складової частини інтелектуальних активів, – відмічають П.Н. Майданевич та А.А. Колосюк, – є можливість дослідження майбутнього потенціалу підприємства. При розробці методики оцінки людського капіталу підприємству слід виходити з майбутнього прибутку від діяльності персоналу компанії, оскільки саме він представляє інтерес для керівника”¹³⁴.

¹³⁴ Майданевич П.Н. Особенности отражения информации о человеческом капитале в учетной системе предприятия / П.Н. Майданевич, А.А. Колосюк // Міжнародний збірник наукових праць. – 2008. – № 10. – С. 192-197.

На думку Я. Фітц-енца, в оцінці людського капіталу повинен знайти відображення такий фактор, як вплив діяльності персоналу на досягнення завдань компанії.

Одним із способів оцінки людського капіталу Г.В. Борисов¹³⁵ називає оцінку цінності людського капіталу для підприємства, що полягає в розрахунку величини майбутнього прибутку, на який може розраховувати компанія, що використовує даний людський капітал.

На думку А.Н. Козирєва¹³⁶, перевага прибуткового підходу в тому, що він універсальний, теоретично обґрунтований і дозволяє визначити саме ту вартість активу (ринкову, інвестиційну і т.д.), яка повинна бути визначена відповідно до типу здійснюваної трансакції і завдань оцінки.

Прибутковий підхід до визначення вартості людського капіталу передбачає наступні методи:

1. Метод дисконтування – найбільш поширений в оцінці людського капіталу і полягає в дисконтуванні чистого доходу, який може отримати співробітник підприємства. З допомогою дисконтування майбутні грошові потоки доводяться до теперішньої вартості і таким чином є зіставними з сучасними інвестиційними вкладеннями.

Прихильники теорії людського капіталу величину будь-якого капіталу визначають не ціною його виробництва, а економічним ефектом від його використання. На думку І. Фішера, використання капіталу означає отримання відсотка як універсальної форми будь-якого доходу (заробітної плати, прибутку, ренти). Сума майбутніх доходів, що дисконтується, утворює розмір використаного капіталу. В загальному вигляді дисконтування здійснюється за формулою:

$$D_c = \frac{D_t}{(1+i)^t},$$

де D_c – сьогоднішня величина доходу; D_t – майбутня величина доходу; i – поточна процентна ставка; t – число років.

Тобто, D_c – це певна сума грошей, яка, будучи вкладеною на t років під норму відсотка i , виросте до значення D_t . D_c є сьогоднішнім аналогом суми D_t , яка виплатить через t років з урахуванням норми відсотка. Тобто в основу розрахунку ціни людського капіталу покладено саме метод дисконтування. Доходи на капітал, вкладений в людину, визначаються як різниця між заробітною платою оцінюваних індивідумів і тією її частиною, яка припадає на працю.

135 Борисов Г.В. Человеческий капитал фирмы // Вестник СПбГУ. – 1999. – Сер. 5. – № 1. – С. 173-188.

136 Козырев А.Н. Оптимизация структуры нематериальных активов / А.Н. Козырев // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2001. – № 4. – С. 7-11.

Людський капітал розглядає М. Фрідмен як одну з форм активів, альтернативних грошам. Під людським капіталом дослідник розуміє фонд, який забезпечує праці перманентний (постійний, безперервний) дохід (D^n):

$$D^n = r \times V^n,$$

де r – середня прибутковість від п'яти різних видів майна: грошей, облігацій, акцій, предметів споживання тривалого користування і людського капіталу; V – цінність майна суб'єкта.

Майно може бути представлене у вигляді капіталізованої вартості майбутнього потоку доходів, визначеного за допомогою дисконтування. Загальна величина майна індивідуума розраховується таким чином:

$$V^n = \frac{D_1}{(1+r)} + \frac{D_2}{(1+r)^2} + \dots + \frac{D_n}{(1+r)^n},$$

де D_i – очікуваний індивідуумом річний дохід всіх видів майна; n – термін життя людини в роках.

Людський капітал, на думку Л. Фрідмена, – є частиною майна людини, який дає віддачу, у вигляді зарплати, одержаної працівником протягом всього працездатного періоду життя до виходу на пенсію, що дисконтується. Дохід від застосування свого людського капіталу визначається за формулою середньозваженого річного заробітку, який людина отримає за все трудове життя. Це перманентний дохід співробітника, який приносить йому людський капітал як елемент майна, що належить йому. Отже, на думку дослідника величина людського капіталу розраховується за наступною формулою:

$$\frac{W_1}{(1+r)} + \frac{W_2}{(1+r)^2} + \dots + \frac{W_n}{(1+r)^n},$$

де W_i – очікуваний індивідуумом річний заробіток від використання людського капіталу; n – термін життя індивідуума в роках; r – середня прибутковість.

Недолік оцінки людського капіталу через дисконтування майбутніх доходів полягає в тому, що теорію людського капіталу зведено лише до впливу рівня освіти, при цьому інші важливі фактори ігноруються.

2. Для оцінки вартості бізнесу більше пристосованою є вартість людського капіталу, визначена методом капіталізації прибутку, який приносить окремий співробітник. При цьому, частина прибутку, створена даним співробітником, може бути визначена різними методами (з використанням математичного моделювання або емпіричного розрахунку).

Вимірюючи вплив працівників на фінансові показники підприємство може обирати, управляти, оцінювати і розвивати можливості своїх працівників з метою перетворення їх знань, вмінь, навичок у вагомі фінансові результати підприємства.

Недоліки прибуткового підходу полягають у складності: 1) отримання необхідної початкової інформації для розрахунків; 2) розрахунку точного обсягу доходів, що генеруються кожним службовцем компанії окремо; 3) складність

встановлення зв'язку між знаннями і досвідом працівників та фінансовими результатами компанії. Тому весь розрахунок будується виходячи з майбутнього обсягу чистого прибутку, величину якого важко передбачити.

Ринковий підхід до оцінки людського капіталу

Ринковий підхід при оцінці людського капіталу використовується рідко, оскільки операції, що пов'язані з продажем активів, пов'язаних з людським капіталом, неможливі, окрім як на деяких дуже обмежених ринках (наприклад, футбольних гравців, музичних виконавців).

Цей підхід може полягати в пошуку на ринку і навчання фахівця, що володіє схожими аналогічними характеристиками: рівнем підготовки, професійним досвідом, здоров'ям і ін. Тоді вартість співробітника підприємства визначатиметься ціною, за яку можна найняти подібного працівника на ринку. Людський капітал підприємства у такому разі дорівнюватиме сумі “вартостей” всіх його співробітників. Унікальні характеристики оцінюваного фахівця і величина недоотриманого прибутку можуть бути визначені статистичними методами на основі динаміки фінансових показників роботи підприємства, а також методом експертних оцінок.

Перевагою ринкового підходу в оцінці людського капіталу є те, що він заснований на використанні ринкової інформації. Недоліком цього підходу є те, що ринок праці не завжди відображає реальну цінність людей.

Інші підходи до оцінки людського капіталу

Теорія людського капіталу має давні теоретичні та методологічні корені та є однією із сучасних і досить актуальних напрямів розвитку неокласичної теорії¹³⁷. Неокласики, при визначенні вартості людського капіталу використовують виробничу функцію:

$$Q = f(L, K),$$

де L – кількість праці в людино-годинах праці, K – вартість (ціна) капіталу, а Q – розмір випуску продукції.

Показник визначається через вироблений продукт, проте капітал не можна виразити незалежно від ціни його послуг – норми прибутку. Останнє є граничним продуктом одиниці капіталу, розрахованої щодо граничного доходу, який вона приносить.

Проф. Я.В. Соколов¹³⁸ відмічає про підходи до оцінки трудових ресурсів:

1) вимірюють цінність кожного працівника шляхом визначення очікуваного доходу компанії від його роботи, при цьому враховують три фактори: продуктивність праці, переміщуваність, можливість просування

¹³⁷ Корицкий А.В. Введение в теорию человеческого капитала: Учебное пособие / А.В. Корицкий – Новосибирск: Сиб УПК, 2000. – 112 с.

¹³⁸ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 421-422.

по службі і ймовірність строку його роботи у компанії (характеризує ступінь задоволення);

2) виходять з того, що трудові ресурси підприємства представляють єдиний колектив і повинні бути оцінені вцілому. Вартість же колективу залежить від трьох груп причин: 1) незалежні (організаційна структура підприємства, економічна політика, методи керівництва, кваліфікація, навички і поведінка співробітників); 2) складні (лояльність до фірми, цілі діяльності і мотивація поведінки, моральний клімат); 3) остаточні або залежні (продуктивність праці, зростання обсягу роботи, доходу, збільшення частки ринку). Дві перші групи зумовлюють третю.

Між фізичним і людським капіталом є певна схожість (див. п. 1.1), що дозволяє провести оцінку людського капіталу по аналогії з фізичним:

1. Обидва капітали приймають участь в процесі діяльності господарської діяльності компанії, формують кінцеві фінансові результати.

2. Як фізичний капітал підлягає зносу, так і людський капітал з часом знецінюється, оскільки частина знань забувається або застаріває.

Визначене дозволяє провести спробу оцінки людського капіталу по аналогії з оцінкою фізичного капіталу, для чого необхідно:

1. Визначити “первісну вартість” конкретного співробітника, використовуючи методи тестування і атестації співробітників. При цьому виникає складність об’єктивної оцінки первісної вартості, визначення терміну роботи співробітника в компанії (тобто вибір раціонального способу нарахування коефіцієнта застарівання), а також складність ведення обліку, громіздкість оцінки, яка більшою мірою зручна для великих компаній.

2. Визначити коефіцієнт “застарівання” знань, оскільки людський капітал з часом втрачає частину накопичених знань, тоді як основний капітал піддається фізичному і моральному зносу.

При визначенні коефіцієнта застарівання знань необхідно використовувати статистичні дані, що відображають залежність між засвоєнням нових знань і процесом забування. Дана величина повинна бути скоригована на поправочний коефіцієнт, що є емпірично отриманим значенням застарівання знань щодо певної сфери діяльності.

Для оцінки людського капіталу ряд авторів проводять аналогію з позиковим капіталом. Капітал використовується працедавцем на умовах регулярних виплат, при цьому він залишається у власності працівника і за жодних обставин не може бути відчужений. Відносини між роботодавцем і працівником, як правило, оформлюються трудовим договором, по суті

аналогічним договору позики, коли одна із сторін одержує в користування капітал з умовою регулярних виплат за користування ним.

В багатьох західних компаніях при прийомі на роботу ключових співробітників, обмовляється період, протягом якого працівник зобов'язаний працювати в даній компанії, і у разі звільнення працівника, раніше терміну обумовленого в трудовому договорі (контракті), із причин, не обумовлених в даному контракті, працівник зобов'язав сплатити певну суму неустойки, також наперед обумовлену в даному контракті. Такі контракти з провідними співробітниками компанії розглядають як інтелектуальний актив і розкривають інформацію про них у відповідних звітах.

Вартість використання позикового капіталу має ринкову оцінку, як і вартість людського капіталу має ринкову оцінку у вигляді середньої заробітної плати, що є об'єктивним показником. Отже, при відомій величині плати за користування капіталом можна зворотним методом розрахувати вартість отриманого в користування капіталу. Ця величина може бути відображена в пасиві бухгалтерського балансу, поряд з позиковими коштами, тоді і актив балансу доповниться об'єктом, що ідентифікує співробітника, як сукупність його властивостей, що використовуються працедавцем. Даний актив повинен бути включений в групу необоротних активів, оскільки не витрачається в процесі господарської діяльності.

Можна застосовувати всі звичайні підходи до оцінки. Проте практична користь від кожного з них істотно відрізняється.

Оцінка характеризує відносну визначеність людського капіталу, закінченість, кількісний вираз, можливість використання як засіб стимулювання і мотивації ефективності діяльності працівників підприємства. Оцінка людського капіталу у вартісному вираженні вносить велику обґрунтованість в аналітичну роботу, характеризує чітку логіку, формує ефективні технології управління персоналом компанії.

Актуальність проблем оцінки людського капіталу в сучасному обліку пов'язана із застосуванням її альтернативних способів. Внаслідок цього виникає об'єктивна потреба в пошуку нетрадиційних підходів до оцінки людського капіталу та обґрунтовуванні адекватних підходів до його вартісного вимірювання, що дозволяють розширити межі інформативності бухгалтерського обліку для його користувачів.

В Україні збереглися традиційні бухгалтерські методи оцінки, що базуються на залишковій бухгалтерській вартості чи собівартості. Саме тому

вітчизняні науковці надають перевагу витратному підходу, що заснований на підсумовуванні сукупних витрат на освіту, професійну підготовку фахівців і інших витрат, що відносяться до витрат на людський капітал. Враховують первісну вартість, вартість придбання, вартість заміщення або альтернативні витрати на людський капітал. Цей підхід на сьогоднішній день є найбільш вивченим, повною мірою відповідає національній нормативно-правовій базі і національним та міжнародним стандартам бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Розрахована за цим підходом вартість людського капіталу ототожнюється з величиною витрат на його формування, використання та відтворення.

Вартість людського капіталу є складовою частиною вартості самого бізнесу, тому серед методів оцінки вартості людського капіталу поширення також набувають такі підходи:

1. Прибутковий – припускає оцінку одержуваних працівниками доходів, що відображають віддачу на кошти, вкладені у відповідний освітній і кваліфікаційний рівні.

2. Ринковий – полягає в пошуку на ринку і навчання фахівця, що володіє схожими аналогічними характеристиками: рівнем підготовки, професійним досвідом, здоров'ям тощо. При цьому вартість співробітника підприємства визначається ціною, за яку можна найняти подібного працівника на ринку.

Основне призначення цих підходів – визначення внесків співробітників в діяльність компанії, перетворюючи в капітал витрати на формування, використання і відтворення людського капіталу. Вихідним при цьому є постулат про те, що знання, вміння, навички людей на підприємствах відтворюють додану вартість, яку і необхідно вимірювати з метою визначення ефективності використання людського капіталу.

Традиційно класифікація підходів до оцінки проводиться відповідно до ознак, що характеризують взаємозв'язок людини і головних характеристик процесу її праці: витрати, результати (дохід, ефект) та сукупність результатів і витрат. Проте ці групи методів можуть бути виявлені і на основі тимчасової ознаки класифікації, тобто облікового періоду, який береться до уваги при оцінці людського капіталу:

1. Якщо враховується тільки минулий час, то раціональним є використання методів, згрупованих витратним підходом. “В традиційній фінансовій звітності, – відмічає Д. Андріссен та Р. Тіссен, – основна увага приділяється минулому, тому, що можна статично і матеріально виміряти”. І

далі продовжують: “Вона практично не відображає активи, які сьогодні, в епоху економіки знань, мають ключове значення, для того, щоб компанія досягла успіху. Нинішні фінансові показники не дають реального уявлення про найважливіші фактори успіху, а баланс надає мало інформації про перспективи розвитку компанії”¹³⁹.

2. Якщо враховується тільки майбутній час, раціональним є використання методів, згрупованих прибутковим підходом.

3. Якщо враховується тільки теперішній час, то раціональним є використання методів, згрупованих ринковим підходом. “Інвестори, – відмічає Д. Андриссен та Р. Тиссен, – концентрують увагу на майбутньому зростанні, безперервному русі, нематеріальних активах. Вони використовують ринкову оцінку, побудовану на інтуїції і методиці визначення вартості, не контрольованої компанією, методиці, до створення яких керівники не мають жодного відношення”¹⁴⁰.

Тим самим забезпечується можливість зіставлення трьох всеохоплюючих (в часі), внутрішньо взаємопов’язаних економічних підходів до оцінки людського капіталу, при цьому кожний з підходів відображає (порізнному сформульовані) загальні принципи оцінки.

Аналіз змін в підходах до оцінки залежно від завдань щодо бухгалтерської звітності відповідно до інформаційних запитів її користувачів з урахуванням умов функціонування господарюючих суб’єктів в ринковій економіці свідчить про наступне:

1. Для цілей фінансового обліку (виходячи з принцип обліку за собівартістю) та визначення номінальної вартості людського капіталу є використання методів, згрупованих витратним підходом.

2. Для цілей управлінського обліку та визначення реальної вартості людського капіталу можуть використовуватись методи оцінки, згруповані прибутковим і ринковим підходами.

Має значення не стільки те, як бухгалтери складатимуть звіт про витрати на людський капітал перед акціонерами, скільки уявлення керівників про реальні інвестиції компанії в знання, вміння, здоров’я співробітників. Цей людський капітал може бути істотним, і помилкове уявлення про подібні інвестиції як про витрати може приводити керівників до дій, що руйнують цінні інвестиції підприємств. Ці підходи складні, але вартістю людського

¹³⁹ Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андриссен, Р. Тиссен; Пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 304 с. – с. 22-23.

¹⁴⁰ Там же, с. 23.

капіталу, визначена з їх використанням, є більш ефективними при оцінці реальної вартості людського капіталу компанії. Така методика оцінки дозволить сформулювати справедливу вартість підприємства, констатуючи при цьому не просто результати минулих подій, а орієнтованість на оцінку економічного потенціалу підприємства.

Вибір найбільш економічно обґрунтованого методу оцінки вартості людського капіталу для конкретного підприємства повинен базуватися на урахуванні специфіки його діяльності та забезпечувати отримання об'єктивного результату діяльності підприємства (рис. 4.5).

Розробки потребує концепція оцінки вартості людського капіталу працівників підприємства і механізм її реалізації, яку визначатимуть методи, організаційні і аналітичні розрахунки показників оцінки людського капіталу для розробки прогнозів інвестування коштів у складові людського капіталу.

Для системного використання оціночних показників вартості людського капіталу важливим завданням є достовірність інформаційної бази, оскільки в будь-якій методиці оцінки людського капіталу наявна складність формування інформаційної бази.

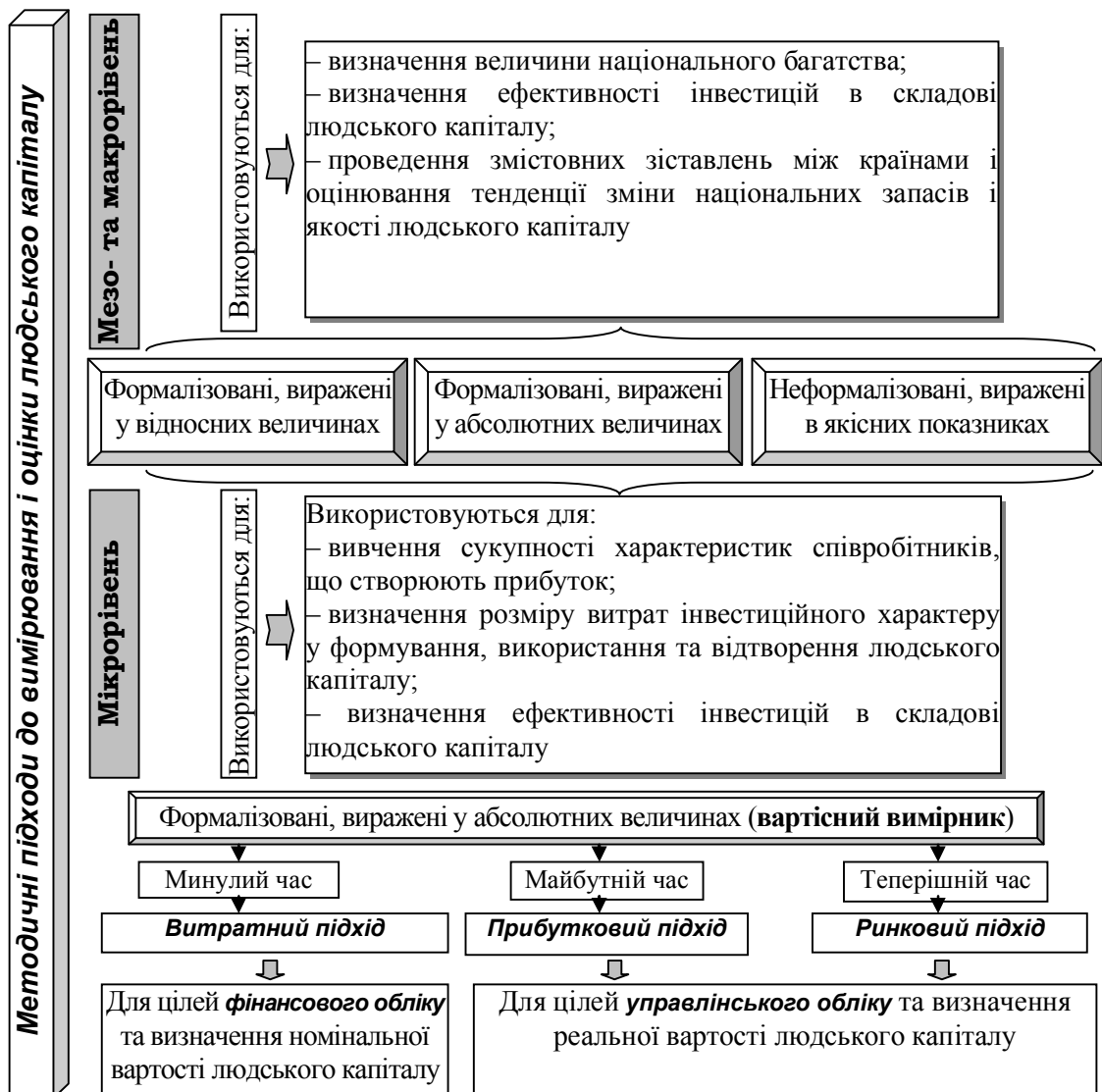


Рис. 4.5. Методичні прийоми до вимірювання та оцінки людського капіталу

Вибір в оцінці людського одного з підходів визначений завданнями оцінки та класифікацією факторів, що впливають на оцінку людського капіталу сучасної компанії:

1) фактор вибору стратегії компанії: аналіз внутрішніх можливостей (фінансово-економічний стан підприємства, технології діяльності, що використовуються, зміст праці, і ін.); аналіз стратегії розвитку компанії (відповідність структури персоналу організаційним потребам, стратегія управління персоналом).

2) фактор розвитку персоналу: планування і реалізацію кар'єри, професійного навчання; формування кадрового резерву і кадрове зростання;

3) фактор оцінки технологічної ефективності компанії, тобто відповідність компетенцій персоналу умовам диверсифікації діяльності компанії, підвищення рівня відповідності знань, навичок, умінь умовам виробництва;

4) фактор оцінки ефективності управління компанією: оптимізацію організаційної структури (кількісна, якісна структура персоналу і її відповідність організаційним потребам); оцінку управління (якісний рівень функцій управління, корпоративна культура і ін.);

Упровадження системи оцінки людського капіталу повинна здійснюватися на основі загальної і детальної схем оцінки людського капіталу підприємства, що спеціально розробляються. Якщо загальна схема визначає основні етапи і заходи щодо оцінки людського капіталу, то детальна схема – повинна бути багатокроковою, адаптованою до умов конкретного підприємства, відповідати його поточній економічній стратегії і включати повний перелік заходів і процедур щодо оцінки.

Необхідний рівень результативності застосування методології оцінки людського капіталу забезпечує правильність вибору методичних підходів. Слід підкреслити, що у вітчизняній практиці вироблено методичні підходи до оцінки людського капіталу, що спираються на міжнародні стандарти, законодавчу нормативну базу України, а також розробки відомих зарубіжних і вітчизняних учених, згідно яких людський капітал оцінюється за допомогою загальновідомих підходів: витратного, прибуткового, ринкового. Звичайно, можна спробувати провести поєднання вказаних методів оцінки і застосовувати їх в рамках конкретної компанії, проте на наш погляд, вказані недоліки таким чином можна мінімізувати, але не можна уникнути.

Відомі сьогодні науці підходи до оцінки людського капіталу настільки різнопланові внаслідок використання широкого спектру індикаторів та підходів, що їх результати найчастіше значно різняться між собою. Але сам факт існування багатьох методик оцінки людського капіталу говорить про її можливість і гіпотетичну надійність отриманих результатів. Тобто можна припустити, що для відображення в обліку і звітності людський капітал все ж таки піддається оцінці.

4.4. Стандартизація оціночних процедур людського капіталу: критичний аналіз і напрями розвитку

Величезні диспропорції між балансовою і ринковою вартістю компаній (див. п. 4.1), бізнес яких заснований на знаннях, призвів до проблем в області професійної оцінки. Відповіддю на них стала нова парадигма оцінки бізнесу і нематеріальних активів, характерною особливістю якої стало ширше трактування поняття “нематеріальні активи” (див. п. 2.3), про що свідчить оцінка нематеріальних активів в міжнародних та європейських стандартах.

При визначенні вартості бізнесу інтелектуальні активи, і зокрема людські ресурси, необхідно враховувати, оскільки їх вплив на вартість компанії може бути вирішальним. В Україні ці нові тенденції вже достатньо помітні, проте гармонізації вітчизняних та міжнародних стандартів оцінки заважають специфічність, що проявляється у вітчизняному обліку нематеріальних активів.

Важливою проблемою сучасної теорії бухгалтерського обліку є проблема інтеграції і гармонізації облікових систем. Облікова практика, при всій її схожості, все ж кардинально розрізняється в різних країнах. Підходи в обліку, прийняті у Великобританії або США, не співпадають з підходами, характерними для Німеччини або Франції і, зокрема, України, яка має свої облікові традиції.

У міжнародній практиці, починаючи з 2000 р., активно ведеться робота щодо модернізації стандартів фінансової звітності і приведення їх у відповідність з реаліями сучасної високотехнологічної економіки (рис. 4.6).

Інтеграція України до світового співтовариства потребує приведення вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку щодо нематеріальних активів до міжнародних.

В економічно розвинених країнах нематеріальні активи вже декілька десятиліть відіграють вирішальну роль, проте в Україні впровадження нематеріальних активів у господарську діяльність компаній лише розпочинається. Використання в практичній роботі вітчизняних підприємств західного досвіду сприятиме вирішенню окремих проблем інформаційного забезпечення управління інтелектуальними активами, зокрема людського капіталу і перегляду традиційних уявлень про їх обліково-аналітичне забезпечення.

Завдання дослідження полягає в узагальненні підходів до оцінки людського капіталу як складової вартості компанії у вітчизняних і міжнародних стандартах оцінки, бухгалтерського обліку та фінансової звітності і виявленню факторів, що зумовлюють необхідність відображення в бухгалтерському обліку складових людського капіталу компанії.

До витоків методологічних основ оцінки відносять дослідження англійського економіста А. Маршалла як синтезу різних існуючих теорій вартості. Дослідник вперше запропонував концепцію оцінки вартості майна. Надалі його послідовники трансформували елементи економічної теорії, концепцію і підходи до оцінки вартості в так звану “робочу теорію оцінки вартості”, яку можна розглядати як основи методології оцінки, що знайшла відображення в сучасних міжнародних і європейських стандартах.



Рис. 4.6. Напрями розвитку проблем економіки, заснованої на знаннях ¹⁴¹

Характеристик а Міжрядних стан-дартів	В більшості країн оціночна діяльність регулюється професійними організаціями оцінювачів, які розробляють і приймають стандарти оцінки, обов'язкові для застосування членами організацій.

Існують об'єднання саморегульованих організацій оцінювачів, створені на національному, європейському і світовому рівнях з метою гармонізації стандартів оціночної діяльності. Найавторитетніша з них є Міжнародний комітет із стандартів оцінки (МКСО), що об'єднує професійні організації

¹⁴¹ Фриц П. Управление знаниями и интеллектуальный капитал / П. Фриц // Школа професійного бухгалтера – 2006. – № 12. – С. 10-11.

оцінювачів більш ніж 50 країн світу. Цей комітет розробляє і регулярно публікує доповнення і зміни до Міжнародних стандартів оцінки (МСО), на основі яких саморегульовані організації в різних країнах розробляють власні стандарти.

МСО складаються з власне стандартів методичних вказівок по їх застосуванню для фінансової звітності і кредитування, а також методичних рекомендацій щодо оцінки в різних наочних областях. Вперше МСО були опубліковані в 1985 р., але аж до 2001 р. у складі цих стандартів не було офіційного документа щодо оцінки нематеріальних активів, що свідчить про складність їх стандартизації.

Більшість таких організацій обережно відноситься до стандартизації оцінки нематеріальних активів і, як правило, пов'язують їх з оцінкою бізнесу. Така обережність має глибокі історичні причини зумовлені тим, що спочатку ці організації об'єднували в основному оцінювачів нерухомості.

В європейських країнах прийнято виділяти окремою наочною областю оцінку нематеріальних активів. В США, Росії та інших країнах оцінка бізнесу і нематеріальних активів регулюються одним стандартом, що зумовлено єдністю підходів до них і методології.

Базою для розвитку в Україні методології оцінки вартості нематеріальних активів є підходи і методи, прийняті в світовій практиці.

Оцінка нематеріальних активів за міжнародними стандартами, прийнятими в 2001 році, складаються з власне стандартів і вказівок по їх застосуванню. Зокрема, оцінці нематеріальних активів присвячено Міжнародне керівництво № 4 (МР 4) “Оцінка нематеріальних активів”. Завдання цього стандарту оцінки полягає в тому, щоб зробити в світовій спільноті оцінку нематеріальних активів більш послідовною і якісною для користувачів фінансової звітності. Так, зокрема в п. 3.12.2 відмічено, що “Невідчутні елементи вартості у функціонуючому бізнесі, обумовлені такими факторами, як наявність підготовлених кадрів, справно працюючого обладнання, необхідних ліцензій, систем і процедур”¹⁴².

У складі гудвілу (п. 3.13), згідно МР 4, виділено персональний гудвіл (пов'язаний з такими факторами, як особливості оподаткування, амортизаційна політика, витрати на залучення позик і інвестований в бізнес капітал), та гудвіл, що передається (пов'язаний з такими факторами, як

¹⁴² Международные стандарты оценки. Седьмое издание. (МСО 2005) Аутентичный перевод на русский язык. / Пер. с англ. И.Л. Артеменков, Г.И. Микерин, Н.В. Павлов. М.: РОО, 2005. – 414 с.

специфічна назва, репутація бізнесу, лояльність його клієнтів, місцезнаходження, продукти і інші аналогічні фактори, що приносять економічні вигоди)¹⁴³.

Під терміном нематеріальні активи (в стандарті відмічено невідчутні) (п. 3.15)¹⁴⁴ розуміють активи, що проявляють себе своїми економічними властивостями, але не володіють фізичною субстанцією, дають права і привілеї їх власнику і приносять йому доходи. До складу таких активів відносяться наступні категорії невідчутних (нематеріальних) активів:

1. Права (відповідно до умов контракту, укладеного в письмовій або в іншій формі, що створює економічну вигоду для сторін) (контракти на поставки, збут продукції, постачання і ліцензійні угоди).

2. Взаємовідносини між сторонами (короткострокові) (набрані кадри, взаємовідносини з клієнтами, постачальниками, з дистриб'юторами і структурні взаємовідносини сторін).

3. Згруповані невідчутні активи (гудвіл) (вартість лояльності клієнтів, “надприбуток” і залишкова вартість).

4. Інтелектуальна власність (фірмові марки або фірмові найменування (бренди), авторські права, патенти, товарні знаки, виробничі секрети або ноу-хау і ін.).

Недоліками МР-4 (МСО-2000) є недостатньо глибоке розуміння специфіки нематеріальних активів, відсутня їх обґрунтована класифікація, формулювання і методи оцінки запозичені з матеріальних активів. Так, всі елементи ринкового капіталу об'єднані в понятті гудвіл, невиразно пояснено, що таке інтелектуальна власність, поняття “інтелектуальний капітал” значно ширше за “нематеріальні активи”, так як включає всі фактори, що визначають акціонерну вартість компанії і не враховуються в складі відчутних активів. Окрім традиційних нематеріальних активів даних відносять “людський капітал”, включаючи лояльність персоналу по відношенню до керівництва і акціонерів компанії, і “структурний капітал”, включаючи інформаційні і організаційні зв'язки всередині компанії. Недооблік цих факторів може призвести до помилок у визначенні вартості компанії.

В 2003 та в 2010 рр. були опубліковані оновлені рекомендації МСО МР 4 “Оцінка нематеріальних активів”, в якому викладені принципові підходи до брендів, інтелектуальної власності, що знаходяться у володінні компаній, ступені лояльності з боку клієнтів і ін. В ньому з'явилась

143 Международные стандарты оценки. Седьмое издание. (МСО 2005) Аутентичный перевод на русский язык. / Пер. с англ. И.Л. Артеменков, Г.И. Микерин, Н.В. Павлов. М.: РОО, 2005. – 414 с.

144 Там же.

комплексність оцінки і її відповідність фінансовій звітності, їх тісний взаємозв'язок з МСФЗ, що забезпечує гармонізацію оціночної діяльності з бухгалтерським обліком і формує основу для зближення двох систем – оцінки і звітності нематеріальних активів.

*Характеристика
Європейських стан-
дартів оцінки (ЕСО)*

Європейська група оцінювачів основних фондів була створена як некомерційна асоціація національних організацій оцінювачів західноєвропейських країн в 1977 р. В даний час вона називається Європейська група асоціацій оцінювачів, головною метою діяльності якої є створення європейських стандартів оцінки, що представляють погляди професійних організацій у всіх країнах Європейського союзу. Членами цієї організації є професійні організації оцінювачів Європейського союзу з активною і зростаючою участю партнерів з країн Центральної і Східної Європи.

Область застосування європейський стандартів оцінки (ЕСО) поширюється на оцінку об'єктів нерухомості і інших видів основних засобів, нематеріальних активів, бізнесу, як для складання фінансової звітності, так і для інших завдань.

ЕСО є обов'язковими для членів організації, але рекомендуються для застосування, оскільки відображають кращий досвід, розроблений для включення у відповідні нормативні акти Європейського союзу і формують підґрунтя для ухвалення відповідних національних стандартів країн ЄС.

Найбільш очевидні суперечності між ЕСО і МСО полягають щодо переліку активів, що підлягають оцінці та складу активів, що відображаються в балансі.

У 2003 р. Європейська група асоціацій оцінювачів опублікувала нову версію ЕСО, в яких включено методичні вказівки № 8 (МР 8) “Оцінка невідчутних (нематеріальних) активів (і інтелектуальної власності)”.

В п. 06 цього стандарту відмічено, що нематеріальні активи – це активи, що проявляють себе завдяки своїм економічним властивостям; не володіють фізичною субстанцією, але забезпечують права і привілеї їх власнику і звичайно генерують дохід або інші вигоди для їх власника. Проте в п. 07 та п. 10 МР 8 наведено визначення для фінансових звітів: “Нематеріальний негрошовий актив, що не володіє фізичною субстанцією, який утримують для використання у виробництві або поставки товарів і послуг, для здачі в оренду іншим або для адміністративних завдань”¹⁴⁵.

¹⁴⁵ Европейские стандарты оценки 2003. – Издательство: Российское общество оценщиков, 2007, 502 с.

З бухгалтерської точки зору, відмічено в п. 11 МР 8, нематеріальні активи відображаються в балансі за витратами на їх придбання і амортизуються протягом терміну корисного використання. Проте більшість нематеріальних активів відображаються в балансі окремо.

В цьому ж стандарті наведено категорії нематеріальних активів:

1. Гудвіл бізнесу (нерозподілені нематеріальні активи).
2. Персональний гудвіл.
3. Нематеріальні активи, що ідентифікуються.

Серед інших нематеріальних активів бізнесу виділено наступні (рис. 4.7).

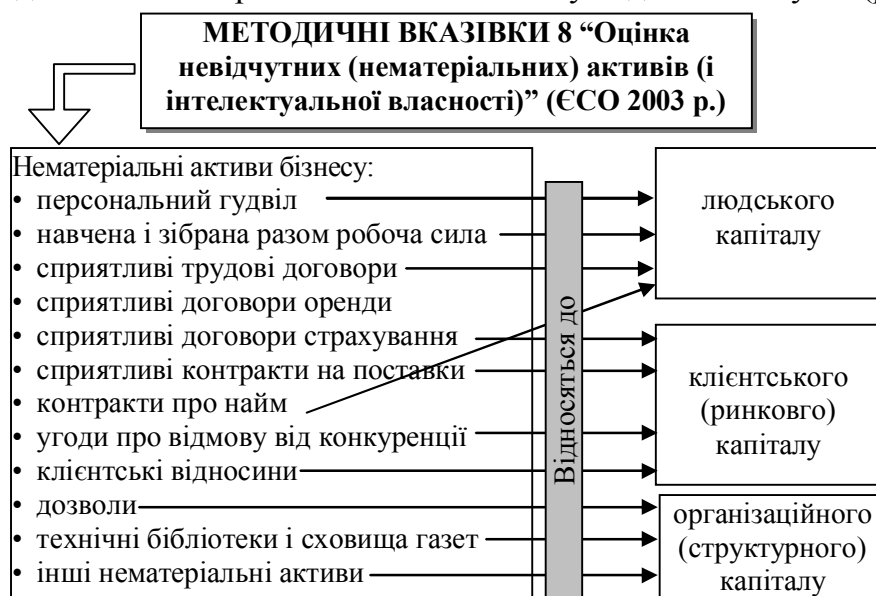


Рис. 4.7. Складові нематеріальних активів
(відповідно до пп. 12 і 15 положень МР 8)

Перераховані в рис. 4.7 складові нематеріальних активів дають підстави стверджувати, що дані рекомендації розроблені на основі та з урахуванням теорії людського капіталу. Так, згідно даного стандарту, оцінювач повинен враховувати всі нематеріальні активи, що як відображаються, так і не відображаються у балансі. При цьому до “активів”, що не відображаються у балансі, відносяться, наприклад, “персональний гудвіл” та “зібрана разом і навчена робоча сила”. Ці “активи” не можуть належати компанії, тому вони не можуть називатися активами. Проте, при визначенні вартості бізнесу і нематеріальних активів ці “активи” необхідно враховувати, оскільки їх вплив на вартість компанії вцілому може бути вирішальним.

Проте МР 8 не містить жодних рекомендацій щодо вимірювання або розрахунків, відмінних від стандартних процедур оцінки. Однак, рекомендації допускають, що при необхідності і належному обґрунтуванні можуть використовуватись методи розрахунків, відмінні від прийнятих в стандарті.

Проте в п. 47 МР 8146 відмічено, що в стандартах фінансової звітності (бухгалтерського обліку) гудвіл визначається як різниця між ціною придбання підприємства і обліковою сумою його чистих активів, що ідентифікуються. Проте створений усередині гудвіл не визнається активом, оскільки він не є ресурсом, контрольованим підприємством, який можна достовірно виміряти витратами на придбання, що ідентифікується.

В МР 8 (ЄСО) до активів, що підлягають оцінці, входять “персональний гудвіл” та “навчена і зібрана разом робоча сила”. Стандарт припускає, що гудвіл – це один актив, а “навчена і зібрана разом робоча сила” інший, що враховується в активі. Пов’язано це з тим, що фінансовий облік не призначений для використання при ухваленні рішень. Для цього існує управлінський облік, зокрема мова йде про звіти про інтелектуальний капітал. Оцінка, відображена в цих звітах, потрібна більше для управління, ніж для фінансової звітності, проте і для неї оцінка теж потрібна.

Європейські стандарти оцінки дозволяють обліковувати людський капітал при оцінці бізнесу і нематеріальних активів компанії, не включаючи його в баланс. Тобто визнано розрив між нематеріальними активами в бухгалтерському розумінні і в розумінні професійних оцінювачів.

Вцілому МР 8 (ЄСО) аналогічні МР 4 (МСО): в обох викладено підходи і методи, що використовуються при оцінці нематеріальних активів, наводиться їх класифікація, відмічаються особливі професійні вимоги, необхідні для їх оцінки тощо.

Відмінності ЄСО від МСО полягають в докладнішій класифікації нематеріальних активів в частині інтелектуальної власності і нематеріальних активів, що не ідентифікуються. У МР 8 знайшов відображення новий підхід до оцінки бізнесу, заснований на останніх працях і публікаціях в області економіки знань. Так, наприклад, оцінці підлягають навчена і зібрана разом робоча сила, сприятливі трудові договори з провідними фахівцями, контракти про найм цінних працівників тощо. Ці нематеріальні активи, що не ідентифікуються, безумовно, можуть істотно вплинути на зростання ринкової вартості бізнесу, проте їх визнання в бухгалтерському обліку залишається проблематичним як в Україні, так і за кордоном.

До сьогодні встановилася визначена підпорядкованість стандартів професійної діяльності. Оскільки власниками грошей – найбільш ліквідного капіталу – є інвестори, саме вони задають тон на “ринку” стандартів. До їх вимог пристосовуються стандарти фінансової звітності, а до стандартів фінансової звітності, вимушені пристосовуватися стандарти оцінки. Тобто складається ситуація, при якій ЄСО не можуть конкурувати з МСО.

Російське товариство оцінювачів (РТО) представляє інтереси Російської Федерації в Міжнародному комітеті із стандартів оцінки. У 2001 році цією організацією за завданням Міністерства майна Росії був підготовлений проект Методичних рекомендацій щодо оцінки на основі ЄСО. До складу цього документа включено методичні вказівки №1 “Оцінка вартості бізнесу (підприємства)” (МР 1) і методичні вказівки “Оцінки вартості нематеріальних активів і інтелектуальної власності” (МР 2).

В МР 2 розкрито такі питання, як принципи оцінки вартості, класифікація нематеріальних активів і інтелектуальної власності, збір даних, документація і джерела інформації, використання прибуткового, витратного і ринкового підходів до оцінки вартості нематеріальних активів і інтелектуальної власності та ін.

Зазначені методичні вказівки відповідають рекомендаціям МР 8 (ЄСО) і МР 4 (МСО), проте мають і ряд відмінностей від МСО у класифікації нематеріальних активів (табл. 4.12).

Таблиця 4.12. Класифікація нематеріальних активів в стандартах оцінки 147

<i>Нематеріальні активи</i>	<i>МСО</i>	<i>ЄСО і Російські стандарти оцінки</i>
Інтелектуальна власність	Патенти Комерційна таємниця або ноу-хау Торгові або фірмові найменування, товарні знаки Авторські права	Права (включаючи патенти) на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, ноу-хау Товарні знаки, торгові найменування або фірмові знаки Авторські права на літературні, музичні або художні твори Комп'ютерне програмне забезпечення і комп'ютерні бази даних Франшизи, ліцензії або контракти Інформаційні ресурси
Право	Договори постачання Дистриб'юторські договори Договори закупівлі	Сприятливі трудові договори Сприятливі договори оренди, страхування, контракти на постачання Контракти про найм Умови про відмову від конкуренції
Взаємовідносини	Робочий колектив Організаційні структури Взаємовідносини з клієнтами, постачальниками, дистриб'юторами	Навчена і зібрана разом робоча сила Клієнтські відносини
НМА, що не ідентифікуються	Згруповані НМА (гудвіл) Підприємство, що діє	Гудвіл бізнесу Персональний гудвіл

147 Садовская Т.Г. Анализ бизнеса: В 4. Ч. 2. Финансово-хозяйственная деятельность наукоемкого предприятия / Т.Г. Садовская, В.А. Даданов, П.А. Дрововоз. – М.: Узд-во МГТУ им. Баума Н.Э., 2005. – 328 с. – С. 235.

В Україні прийнято Порядок експертної оцінки нематеріальних активів (Затверджено наказом Фонду державного майна України та Державного комітету з питань науки і технологій від 27 липня 1995 року № 969/97). Згідно п. 7 цього порядку до складу нематеріальних активів відносять:

1. Об'єкти права інтелектуальної власності (право власності на винахід, корисну модель, промисловий зразок, знаки для товарів і послуг, сорти рослин, фірмове найменування, програми для ЕОМ, базу даних, науково-технічну інформацію).

2. Об'єкти права користування ресурсами природного середовища (право користування земельною ділянкою, надрами, геологічною та іншою інформацією про природне середовище, іншими ресурсами природного середовища).

3. Об'єкти права користування економічними, організаційними та іншими вигодами (економічні вигоди від користування монопольним положенням ринку, права на використання економічних та інших привілеїв).

П. 11 цього порядку визначено, що гудвіл (ділова репутація) – комплекс заходів, спрямованих на збільшення прибутку підприємств без відповідного збільшення активних операцій, включаючи використання кращих управлінських здібностей, домінуючу позицію на ринку продукції (робіт, послуг), нові технології.

Розуміння методологічних основ оцінки вартості майна як якнайкращої загальноприйнятої практики – і визнання її критерієм істинності. До теперішнього часу досягнуті міждисциплінарні домовленості між основними міжнародними організаціями за стандартами окремих видів професійної діяльності, які слід віднести до сфери економічних вимірювань. Проблеми регіональних (зокрема, європейських) стандартів і національних стандартів окремих країн дозволяються шляхом приведення їх у відповідність з міжнародними стандартами, з урахуванням тих особливостей, що можуть бути доказово обґрунтовані при зіставленні з міжнародними стандартами. В іншому випадку виникають суперечності з міжнародними інститутами, які в останні два десятиріччя стали регуляторами економічних процесів в світі.

Характеристика стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності

В сучасних умовах можливість бухгалтерського обліку людського капіталу законодавчо не дозволена. Проаналізуємо положення бухгалтерського обліку країн колишнього пострадянського простору.

Трансформація господарського механізму та входження України в світовий економічний простір зумовили появу нових економічних об'єктів, до складу яких входять нематеріальні активи, і в свою чергу, необхідність їх відображення в обліку як нової економічної категорії. Згідно п. 9 П(С)БО 8

“Нематеріальні активи” “Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків)”¹⁴⁸.

Враховуючи встановлені стандартами чіткі критерії й умови визнання нематеріальних активів в обліку, необхідно для більшої прозорості розкривати інформацію про наявність нематеріальних чинників у примітках до фінансової звітності. Тобто розширити п. 37.4 П(С)БО 8 щодо вимоги розкриття інформації про загальну суму витрат на дослідження і розробки інформацією, про витрати на підвищення професійного рівня персоналу, рекламу, на створення брендів та інші витрати з формування ділової репутації підприємства¹⁴⁹.

В Україні також діють Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 р. № 1327). В п. 1.2 цих рекомендацій відмічено, що нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, що не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)).

У п. 2.1 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів відмічено, що придбаний або отриманий об’єкт нематеріальних активів зараховується на баланс, якщо одночасно виконуються такі умови:

- підприємство здійснює його контроль;
- існує імовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов’язаних з його використанням;
- його вартість може бути достовірно визначена.

Не визнаються нематеріальним активом (п. 2.3), а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, витрати на:

- дослідження;
- підготовку і перепідготовку кадрів;

¹⁴⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку України // Збірка систематизованого законодавства ТОВ “Баланс-клуб – 2007 – 316 с.

¹⁴⁹ Уманців Г.В. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку / Г.В. Уманців // Бухгалтерський облік. – 2006. – № 9. – С. 20-23. – С. 22-23.

- рекламу та просування продукції на ринку;
- створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- підвищення ділової репутації підприємства, передплату (придбання) видань, створення торгових марок (товарних знаків).

Аналіз розвитку стандартів оцінки нематеріальних активів дозволяє зробити висновок про те, що вони істотно вплинули на стандартизацію оціночної діяльності в частині питань оцінки інтелектуального потенціалу і ділових якостей працівників.

Згідно п. 4 Положення по бухгалтерському обліку (ПБО) 14/2007 “Облік нематеріальних активів” Російської Федерації “Нематеріальними активами не є: витрати, пов’язані з утворенням юридичної особи (організаційні витрати); інтелектуальні і ділові якості персоналу організації, їх кваліфікація і здібність до праці”, оскільки вони не можуть бути відокремлені від своїх носіїв і не можуть бути використані без них.

Позитивна ділова репутація згідно ПБО 14/2007 є окремим інвентарним об’єктом обліку нематеріальних активів, тому можна припустити, що при визначенні ділової репутації також не повинні бути враховані інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства і їх кваліфікація і здібність до праці.

Разом з тим в ПБО 14/2007 йдеться про те, що негативну ділову репутацію компанії слід розглядати як знижку з ціни, що надається покупцю у зв’язку з відсутністю факторів наявності стабільних покупців, репутації якості, навичок маркетингу і збуту, ділових зв’язків, досвіду управління, рівня кваліфікації персоналу і ін.

В цьому полягає суперечність в змісті ПБО 14/2007. З одного боку, за наявності позитивної ділової репутації людські ресурси не враховуються, проте з іншого, за наявності негативної ділової репутації не заперечується відсутність обліку людських ресурсів. Якщо негативна ділова репутація пояснюється відсутністю у тому числі кваліфікації персоналу, логічно припустити, що на формування позитивної ділової репутації цей фактор робить свій безпосередній вплив.

Згідно § 1 “Загальні положення”, п. 10 НСБО 7 “Нематеріальні активи” (Республіка Узбекистан): “До складу нематеріальних активів не включаються інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, їх кваліфікація і здібність до праці, оскільки вони не можуть бути відокремлені від своїх носіїв і не можуть бути використані без них”.

Згідно п. 18 Положення про порядок нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів (Республіка Білорусь): “До нематеріальних активів не відносяться і не є об’єктами нарахування амортизації:

1) інтелектуальні і ділові якості персоналу організації, його кваліфікація і здібність до праці, оскільки вони не можуть бути відокремлені від своїх носіїв і не можуть бути використані без них; 2) не закінчені і/або не оформлені у встановленому законодавством порядку науково-дослідні, дослідно-конструкторські і технологічні роботи; 3) фінансові інструменти термінового ринку, що надають право на здійснення конкретної операції на певних умовах; 4) організаційні витрати (здійснені в процесі приватизація і акціонування організації, при державній реєстрації або перереєстрації організації, і інші витрати є організаційними відповідно до законодавства); 5) вартість ділової репутації організації (гудвіл)”.

Згідно П(С)БО 28 “Облік нематеріальних активів” (Республіка Казахстан) не відмічено про складові людського капіталу і, відповідно, порядок їх визнання чи невизнання нематеріальним активом.

Наведені нормативні акти наочно ілюструють той факт, що сучасне законодавство, розроблене в епоху матеріального виробництва, не може бути використане для роботи з нематеріальними активами в сучасному розумінні з їх абсолютно відмінними від матеріальних об’єктів властивостями і характеристиками.

Відповідно, в постіндустріальній економіці деякі положення бухгалтерських стандартів, що є юридичною формою, або зобов’язально-правовим шаром господарських операцій, не відображають господарські операції, які характерні для підприємств постіндустріальної економіки. Прикладами таких операцій є: інвестиції в людський капітал, що обумовлює необхідність його впровадження до складу об’єктів бухгалтерського обліку¹⁵⁰.

Проаналізуємо визначення терміну “нематеріальний актив”, що наведено в стандартах бухгалтерського обліку країн пострадянського простору (табл. 4.13).

Таблиця 4.13. Визначення поняття “нематеріальні активи” в положеннях бухгалтерського обліку пострадянських країн

№ з/п	ПБО	Визначення нематеріальних активів
1	2	3
1	П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” (Україна)	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам (п. 4)

¹⁵⁰ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Тест]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 309.

1	2	3
2	Положення з бухгалтерського обліку нематеріальних активів 48 (<i>Республіка Білорусь</i>)	Нематеріальними активами для завдань бухгалтерського обліку визнаються активи: 1) що ідентифікуються (ознаки, що мають, відрізняють даний об'єкт від інших, зокрема аналогічних) і не мають матеріально-речової (фізичної) форми; 2) використовуються в діяльності підприємства; 3) здатні приносити підприємству майбутні економічні вигоди; 4) термін корисного використання яких перевищує 12 місяців; 5) вартість яких може бути виміряна з достатньою надійністю, тобто є документальне підтвердження вартості, а також витрат, пов'язаних з їх придбанням (створенням); 6) за наявності документів, що підтверджують право власника (п. 2)
3	ПБО 14/2007 "Облік нематеріальних активів" (<i>Російська Федерація</i>)	Для прийняття до бухгалтерського обліку об'єкту як нематеріальний актив необхідне виконання наступних умов: а) об'єкт здатний приносити підприємству економічні вигоди в майбутньому, зокрема, об'єкт призначений для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт або наданні послуг, для управлінських потреб підприємства або для використання в діяльності, направлений на досягнення завдань створення некомерційної установи (зокрема в підприємницькій діяльності, що здійснюється відповідно до законодавства); б) підприємство має право на отримання економічних вигод, що даний об'єкт здатний приносити в майбутньому (зокрема підприємство має належно оформлені документи, що підтверджують існування самого активу і права даної компанії на результат інтелектуальної діяльності або засіб індивідуалізації, – патенти, свідоцтва, інші охоронні документи, договір про відчуження виняткового права на результат інтелектуальної діяльності або на засіб індивідуалізації, документи, що підтверджують перехід виняткового права без договору і ін.), а також є обмеження доступу інших осіб до таких економічних вигод (контроль над об'єктом); в) можливість виділення або відділення (ідентифікації) об'єкту від інших активів; г) об'єкт призначений для використання протягом тривалого часу, тобто терміну корисного використання, тривалістю понад 12 місяців або звичайного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців; д) підприємством не передбачається продаж об'єкту протягом 12 місяців або звичайного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців; е) фактична (первинна) вартість об'єкту може бути достовірно визначена; ж) відсутність у об'єкту матеріально-речової форми (п. 3)

1	2	3
4	НСБО 7 “Нематеріальні активи” (Республіка Узбекистан)	Нематеріальні активи – об’єкти майна, що ідентифікуються, не мають матеріально-речового змісту, які підприємство утримує з метою їх використання в процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг або реалізації товарів, або для здійснення адміністративних і інших функцій протягом тривалого терміну (п. 4а)
5	ПСБО 28 “Нематеріальні активи” (Республіка Казахстан)	Нематеріальні активи – це негрошові активи, що не мають фізичної суті, призначені для використання протягом тривалого періоду часу (більше одного року) у виробництві або реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг), в адміністративних цілях і здачі в оренду іншим підприємствам, які: 1) можна визначити; 2) контролюються підприємством; 3) від використання яких підприємство очікує отримати економічні вигоди в майбутньому (п. 3)

Найголовніша концептуальна помилка у всіх положеннях бухгалтерського обліку – підхід до нематеріальних активів як до речей, застосування по відношенню до них поняття “власність”. Право власності, а також похідні від нього право господарського законодавства і право оперативного управління – це речові права. Нематеріальні активи – це, перш за все, виняткові права, що не можуть бути об’єктами речових прав і не відносяться до них. Тому нематеріальні активи не можуть знаходитися у підприємств на правах власності, господарського законодавства і оперативного управління», як про це сказано в П(С)БО.

У визначеннях нематеріальних активів відмічено, що це частина майна підприємства, проте до таких активів відноситься, наприклад, ділова репутація, що не може бути майном. В цивільному законодавстві термін “майно” означає речі і речові права, а також зобов’язальні права щодо речей. Тому визначення поняття “нематеріальні активи”, наведені в положеннях бухгалтерського обліку помилкові не тільки за формальними ознаками, але й за сутністими. За цими визначеннями криється помилка концептуального характеру.

Як свідчать дані табл. 4.13 до нематеріальних активів інтелектуальні та ділові якості людини не відносяться, що зумовлено їх невіддільність від її носія, внаслідок чого вони не можуть бути використані без нього, передані іншим підприємствам.

На думку М.Л. Пятова таке правило особливо важливе в російських умовах, де основне завдання бухгалтера – мінімізувати податкові платежі. Відсутність такого правила відкривала б практично необмежені можливості для приховання прибутку. Так, наприклад, всі фізичні особи – засновники

підприємства вносять в якості внесків до статутного капіталу свої знання, вміння, дипломи і т.д. Вони оцінюють ці внески в суми, про які домовляються. Припустимо, засновники визначають максимально високу оцінку. Ці суми капіталізуються в активі створеного підприємства і потім шляхом їх декапіталізації суттєво зменшують величину прибутку, виводячи його з під оподаткування. Використання такої оцінки псевдовнесків можливе і у випадку, коли завдання передбачає вуалювання звітності шляхом демонстрації в ній високого рівня фінансової стійкості. Відображення сум внесків по нематеріальних активах призведе до “роздуття” суми статутного капіталу, і, як наслідок, до збільшення загального обсягу власних джерел коштів фірми. При цьому підприємство може визначати максимально великий строк декапіталізації сум оцінки нематеріальних активів (строк їх амортизації), мінімізувавши, таким чином, вплив декапіталізації на величину прибутку, що відображається в бухгалтерській звітності¹⁵¹.

Складові людського капіталу виключаються з числа нематеріальних активів, оскільки не задовольняють критеріям, а саме не можна здійснювати над ними контроль і не забезпечують можливості прогнозування майбутніх вигод від їх використання. Компанія може мати кращих і найбільш високооплачуваних працівників в світі, але їх знання, вміння, досвід втрачають значення і цінність, будучи відокремленими від бізнесу даної компанії.

“Коли з цими критеріями підходити до оцінки таких статей, як людський капітал, –відмічає М.С. Пушкар, – то стає зрозумілим, що поняття “активи” в сучасній економіці не відповідає загальноприйнятому його тлумаченню, зокрема, він ігнорує цінність такого фактору виробництва, як персонал, який має знання, навички, інтелект. Тобто людський капітал, що приводить в рух виробництво і створює додаткову вартість, не знаходить відображення в обліку, хоча він є носієм високих прибутків. Так, якщо з фірми йдуть компетентні й авторитетні спеціалісти, то вони можуть забрати з собою роками напрацьовану клієнтуру”¹⁵².

Людські ресурси (тобто інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, їх кваліфікації і здібності до праці) у складі нематеріальних активів не враховуються, як це пропонується деякими авторами, оскільки вони не задовольняють критеріям визнання активу підприємства. Зокрема, не виконується така умова визнання нематеріальних активів, як наявність у

151 Бухгалтерский учет: Учебник / Бочкарева И.И., Быков В.А. и др.; Под ред. Соколова Я.В. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768 с. – С. 41.

152 Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с. – С. 70.

компанії контролю над об'єктом. У компанії, як правило, немає достатнього контролю за очікуваними економічними вигодами, які можуть бути отримані за наявності кваліфікованого і підготовленого персоналу. Крім того, складно здійснити грошову оцінку людських ресурсів. Людські ресурси можуть бути значними для бізнесу, проте у формалізованому значенні вони, виражаючись бухгалтерською мовою, “залишаються поза балансом”.

Придбаваючи бізнес, покупець платить не тільки за активи, відображені в бухгалтерському обліку підприємства, але і за спеціально навчених людей, здатних ефективно працювати і збільшувати прибуток. Майбутні економічні вигоди можуть бути отримані з ефекту синергії між придбаними активами і людськими ресурсами, за які покупець готовий заплатити при придбанні підприємства, що ідентифікуються.

Серед організацій, що перейшли до формування рекомендацій, вказівок, правил і програмно-інструментальних засобів в області людського капіталу відносяться Рада зі стандартів фінансового обліку США (FASB), Кабінет міністрів Данії, Комісія по цінних паперах і біржах США і інші структури. Вони мають намір капітально реконструювати застарілу систему фінансової звітності. В основу роботи над новою системою обліку встановлена теза про те, що облік розглядає витрати як внутрішню інформацію в компанії, тоді як вартість (цінність) слід відносити до зовнішньої інформації. Оскільки об'єктами бухгалтерського обліку є операції, то в даний час витрати домінують над вартістю.

У жовтні 2001 р. голова Комісії з цінних паперів і бірж (США) Х. Пітт заявив про наміри капітально реконструювати застарілу систему фінансової звітності. Цією проблемою почали займатись в Раді зі стандартів фінансового обліку в США, Кабінеті міністрів Данії, а також Комітетом із міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФЗ).

Відповідно до загальноприйнятих правил бухгалтерського обліку (GAAP) в балансі не відображаються показники щодо персоналу і пов'язаний з ним людський капітал, що не дозволяє точніше відображати “дійсну” вартість активів підприємства. Це обумовлено відсутністю надійних методик їх оцінки. Проте, правила GAAP, що діють, позбавляють деякі нематеріальні економічні об'єкти можливості їх визнання активами. Це відноситься як до створених усередині фірми, так і до нематеріальних об'єктів, що купуються (наприклад, результатам розробки технологій).

GAAP в США вимагають, що для віднесення об'єкту до складу активів, компанія повинна показати, що вона ефективно ними управляє (здійснює над ним контроль). Ця умова майже не дозволяє розглядати людські ресурси

компанії її активом. “Проте, багато вартісних ланцюжків компаній цілком залежать від команди найбільш цінних співробітників” – відмічає Б. Лев¹⁵³.

Замість цього Рада зі стандартів фінансового обліку в США вважає за краще включати укомплектований персонал до складу компонентів гудвілу.

Критики існуючої системи GAAP стверджують, що вони:

1. Сприяють “трі в доходи”, в якій приймають участь як керівники компаній, так і ринки, оскільки протягом тривалого часу прибуток був найбільш важливим критерієм ефективності.

2. Не враховують або не розкривають деякі види інформації щодо нематеріальних активів.

3. Не дають адекватного уявлення про створення вартості, оскільки є змішаною моделлю, в якій в різних країнах і галузях економіки фігурують ціна придбання, амортизовані витрати, залишкова вартість і реальна вартість певних фінансових інструментів і інших активів¹⁵⁴.

Проблема ідентифікації, визнання і обліку людського капіталу постає не тільки перед українськими підприємствами. Складність і суперечність в думках про цей об’єкт існує і в міжнародній практиці.

Для діяльності МКСО особливе значення має постійний зв’язок з Міжнародним Комітетом із стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародною Федерацією бухгалтерів, Міжнародним Комітетом з аудиторської діяльності, Міжнародною організацією комісій з цінних паперів. У зв’язку з цим до завдань МКСО входить консультативна діяльність за оцінкою активів в контексті бухгалтерського обліку, координування Стандартів і робочих програм суміжних професійних дисциплін в суспільних інтересах, тісна взаємодія з вищезазначеними і іншими міжнародними організаціями при визначенні, розробці і обнародуванні нових стандартів. Взаємодія здійснюється прямими контактами, а також за допомогою участі в інших міжнародних організаціях, таких, наприклад, як ООН.

У дослідженні “Бухгалтерський облік для цілей поглинань”, що було проведене в 2009 році Радою з фінансової звітності (FRC) прийшла до висновку, що існує необхідність суворішого дотримання вимоги до розкриття інформації по МСФЗ, при цьому окрема критика Ради була направлена на підхід до відображення в звітності нематеріальних активів, що зумовлено слабкою обізнаністю щодо бухгалтерських вимог і складністю оцінки

¹⁵³ Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Б. Лев. – М.: КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2003. – 240 с. – С. 206.

¹⁵⁴ Диппаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Диппаза, Р. Скллз. – М.: Альпина Габлишер, 2003. – 212 с. – С. 57.

нематеріальних активів. Одним з найважливіших аспектів оціночної діяльності є проведення оцінки для бухгалтерського обліку. Досягнення злагоджених позицій між МСО і МСФО в кінці 1999 р. супроводжувалися загальною заявою: “В даний час в світі відбувається тісна взаємодія дисциплін професійної оцінки і бухгалтерського обліку. Оцінювачі особливо гостро відчують потребу професійної кооперації, оскільки процес оцінки і звіт про оцінку повинен відповідати як професійним стандартам оцінки, так і стандартам фінансової звітності. Узгодженість стандартів фінансової звітності і стандартів оцінки полегшить професійну діяльність оцінювачів, забезпечить користувачам оцінних послуг краще розуміння звітів про оцінку”¹⁵⁵.

З наближенням національних ПБО до МСФЗ розширюються можливості для управління вартістю компаній за рахунок оптимізації структури нематеріальних активів. У інструкціях по міжнародних бухгалтерських стандартах принципи обліку нематеріальних активів не отримали відображення, але Комітетом із міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB) сформулював їх в окремому міжнародному стандарті фінансової звітності (МСФЗ).

МСФЗ 38 “Нематеріальні активи” встановлює порядок обліку і відображення нематеріальних активів в звітності, і був розроблений Комітетом із міжнародних стандартів фінансової звітності одним з останніх – в липні 1998 року. При цьому МСФЗ 38 безпосередньо стосується нематеріальних активів, що ідентифікуються, і тільки тих, які не розглядаються спеціально в інших стандартах.

У МСФЗ 38¹⁵⁶ відмічено, що компанія може визнавати нематеріальні активи (за фактичною собівартістю), якщо:

а) очікується, що майбутні економічні вигоди, що відносяться до даного активу, надійдуть в компанію;

б) вартість активу можна надійно оцінити.

Обидві вимоги застосовуються як до придбаних, так і до створених усередині компанії нематеріальних активів (§ 19)¹⁵⁷. При цьому за цим МСФЗ не визнаються активами внутрішньо створений гудвіл, оригінальні назви товарів, назви публікацій, слогани, списки клієнтів і інші аналогічні статті.

В МСФЗ 38 перелік вимог до нематеріальних активів починається з переліку невідчутних факторів (ресурсів), що впливають на результати

¹⁵⁵ Методологические основы оценки стоимости имущества. / Микерин Г.И., Гребенников В.Г., Нейман Е.И. М.: ИНТЕРРЕКЛАМА, 2003. – 688 с. – С. 44-45.

¹⁵⁶ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. / – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

¹⁵⁷ Там же.

діяльності компанії, одним з яких є наукові чи технічні знання. Перераховані ресурси практично повністю охоплюють склад невідчутних активів компаній. З наведених факторів виділяють ті ресурси, що задовольняють визначенню і критеріям визнання нематеріальних активів, решта активів відносяться до особливих неідентифікованих і не відокремлюваних від компанії невідчутний актив – ділової репутації. При цьому нематеріальним активом стає лише набута ділова репутація, внутрішньо ж створена ділова репутація не може визнаватися активом в зв'язку з тим, що вона не є ідентифіковуваним ресурсом, що контролюється компанією, який може бути належно оцінений за собівартістю¹⁵⁸.

В МСФЗ 38 (§ 14) вказано: “Ринкові, технічні та інші знання можуть призводити до появи майбутніх економічних вигод. Підприємство контролює ці вигоди, якщо наприклад, знання захищені юридичними правами (авторське право, обмеження в торговій угоді або юридичне зобов’язання працівників дотримуватись конфіденційності)”¹⁵⁹.

В МСФЗ 38 (§ 15) зазначено: “Підприємство може мати в своєму розпорядженні команду кваліфікованого персоналу і ідентифікувати додаткові навички персоналу, що призводять до майбутніх економічних вигод в результаті їх навчання. Можна також очікувати, що персонал продовжуватиме надавати компанії свої послуги і використовувати ці навички. Проте, як правило, на підприємстві відсутній достатній контроль над очікуваними майбутніми економічними вигодами, що отримуються від групи кваліфікованого персоналу і від його навчання, для того, щоб ці статті відповідали визначенню нематеріального активу”¹⁶⁰. З цих же причин особливі управлінські або технічні здібності персоналу навряд чи відповідатимуть визначенню нематеріального активу, якщо тільки вони не захищені юридичним правом на їх використання і отримання очікуваних від них майбутніх економічних вигод.

В ряді випадків в момент здійснення витрат з метою отримання майбутніх економічних вигод підприємство не отримує (не купує або не створює) нематеріального або іншого активу. Такі витрати включаються до складу витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені.

158 Просвирина И.И. Информация о неосязаемых активах и аналитические возможности баланса / И.И. Просвирина // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – №12(84). – С. 31-35. – С. 31

159 Там же.

160 Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. / – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

Прикладом відмічених витрат є витрати на введення нової продукції або послуг (витрати на рекламу, просування продукції на ринку та ін.) (п. 29 МСБО 38)¹⁶¹.

У зарубіжних країнах в практичній діяльності широко використовуються такі заходи, як участь персоналу в прибутку, сприятливі умови роботи, перспективи росту та інші виплати. Вони є одним із способів залучення в компанію найбільш кваліфікованих співробітників. Методологічні і організаційні аспекти бухгалтерського обліку і фінансової звітності по цих операціях встановлені в МСБО 1 “Подання фінансових звітів”, МСБО 19 “Виплати працівникам”, МСБО 24 “Розкриття інформації про пов’язані сторони”, МСБО 26 “Облік і звітність по програмах пенсійного забезпечення (пенсійним планам).

Багато компаній мають програми участі в прибутку, по яким визначені категорії або всі працівники отримують бонуси (або премії) додаткового до регулярної заробітної плати. Сума бонусу зазвичай визначає певний відсоток прибутку підприємства. Такі виплати не є розподілом капіталу, а тому відображаються в складі операційних витрат підприємства. При цьому очікувані витрати, пов’язані з участю в прибутку і преміюванням, визнаються лише у випадку, якщо підприємство має зобов’язання здійснити такі виплати і суму цього зобов’язання можна достовірно оцінити¹⁶².

Якщо виплати, пов’язані з участю в прибутку і преміюванням, не підлягають виплаті в повному обсязі протягом 12 місяців по закінченні періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, ці виплати вважають довгостроковими виплатами працівникам¹⁶³.

Поряд з грошовими виплатами компанії надають певним категоріям працівників не грошові пільги у формі надання житла, автомобілів, безкоштовних або субсидійованих товарів (послуг), медичного обслуговування та ін.¹⁶⁴

МСБО 24 “Розкриття інформації про пов’язані сторони”¹⁶⁵ вимагає розкриття певної інформації про пов’язані сторони, зокрема, компенсації ключовому управлінському персоналу, які включають всі виплати у формі компенсації, що була виплачена, підлягає виплаті або забезпечена підприємством (від імені підприємства або його материнської компанії) в

¹⁶¹ Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2007. – 976 с. – С. 255.

¹⁶² Там же, с. 355.

¹⁶³ Там же, с. 356.

¹⁶⁴ Там же, с. 356.

¹⁶⁵ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. / – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

обмін на послуги, надані підприємству. Підприємству необхідно розкривати загальну суму компенсацій ключовому управлінському персоналу і в розрізі наступних категорій виплат: поточні виплати, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати, виплати при звільненні, компенсаційні виплати інструментами власного капіталу.

Склад виплат по кожній з наведених категорій визначає МСБО 19 “Виплати працівникам”¹⁶⁶, який не встановлює вимоги щодо розкриття інформації про короткострокові виплати працівникам. Проте окрема інформація про такі виплати наводиться в складі витрат на персонал згідно МСБО 1 “Подання фінансових звітів” і в частині виплат пов’язаним сторонам згідно МСБО 24 “Розкриття інформації про пов’язані сторони”¹⁶⁷.

Так, в п. 93 МСБО 1 відмічено: “Суб’єктам господарювання, які класифікують витрати за функцією, слід розкривати додаткову інформацію про характер витрат, в тому числі витрати на амортизацію та витрати на виплати працівникам”.

Залежно від тривалості накопичення засобів, що забезпечують соціальні виплати, згідно МСБО 19 “Виплати працівникам”, розрізняють короткострокові і довгострокові винагороди:

а) короткострокові виплати працівникам (п. 7 МСБО 19), такі як заробітна плата працівникам та службовцям, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові пільги (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників¹⁶⁸;

б) виплати по закінченні трудової діяльності (п. 7 МСБО 19) такі як пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності¹⁶⁹. Тобто таі виплати – це формалізовані або неформалізовані угоди, відповідно до яких підприємство виплачує винагороди одному або декільком працівникам після закінчення ними трудовій діяльності¹⁷⁰.

166 Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2007. – 976 с. – С. 746.

167 Там же, с. 356-357.

168 Международные стандарты финансовой отчетности 2005. – М.: Аскери-АССА, 2005. – 1064 с. – С. 144.

169 Там же, с. 145.

170 Там же, с. 145.

в) інші довгострокові виплати працівникам, включаючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони не підлягають сплаті повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду;

г) виплати при звільненні (п. 4).

Правова основа цих виплат встановлюється в колективному договорі, трудовій угоді і уточнюється в соціальних програмах.

Козирєв А.М. відмічає: “МСФЗ ... майже близькі до досконалості. При цьому бухгалтерська інформація залишається одним з найважливіших джерел інформації, що використовуються при оцінці бізнесу і прийнятті рішень про інвестування капіталу в ту чи іншу компанію. Але вона повинна бути доповнена іншими формами обліку”¹⁷¹. Відмічене свідчить про необхідність розробки способів визначення вартості компанії в зв’язку зі специфічністю інтелектуальної складової капіталу.

Стандарти звітності з обліку нематеріальних активів, що діють в різних країнах, мають істотні відмінності. В порівнянні з вітчизняними стандартами бухгалтерського обліку МСФЗ дозволяють компаніям відносити на рахунок капіталу в балансі (зазвичай за собівартістю) більше видів нематеріальних активів. Проте жоден з існуючих стандартів не дозволяє компаніям показувати в балансі окремо такі статті, як “інтелектуальний капітал”, “людський капітал”, “лояльність клієнтів” і ін., а також поширювати на ці статті бухгалтерське визначення активу, оскільки компанії не мають над ними контролю.

Проаналізуємо рекомендації національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо порядку відображення в обліку та звітності складових людського капіталу (табл. 4.14).

Таблиця 4.14. Місце складових людського капіталу у національних та міжнародних стандартах обліку та звітності

№ з/п	Стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Складові людського капіталу	Відображення в обліку (звітності)
1	2	3	4
Національні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності			
1	П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” (Україна)	Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів	Відображаються у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені

¹⁷¹ Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров. – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с. – С. 201.

Продовження табл. 4.14

1	2	3	4
2	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів (Україна)	Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів	Відображаються у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені
3	ПБО 14 “Облік нематеріальних активів” (Російська Федерація)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, їх кваліфікація і здібність до праці	Не є нематеріальними активами
4	НСБО 7 “Нематеріальні активи” (Республіка Узбекистан)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, їх кваліфікація і здібність до праці	Не включаються до складу нематеріальних активів
5	Положення про порядок нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів (Республіка Білорусь)	Інтелектуальні і ділові якості персоналу підприємства, його кваліфікація і здібність до праці	Не відносяться до нематеріальних активів
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності			
1	МСФЗ 38 “Нематеріальні активи”	Управлінські або технічні здібності персоналу	Визнаються нематеріальними активами, якщо вони захищені юридичним правом на їх використання і передбачається отримання очікуваних від них майбутніх економічних вигод
2	МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”	Кваліфікація менеджерів	Відображається у складі гудвілу
3	МСБО 24 “Розкриття інформації про пов’язані сторони”	Компенсації ключовому управлінському персоналу	Наводиться в складі витрат
4	МСБО 19 “Виплати працівникам”	Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	Наводиться в складі витрат

Таким чином, облік людських ресурсів в значній мірі неврегульований і проігнорований законодавчими органами подібно FASB або IASB. Ті вимоги, що вказані в МСБО 19, 26 і МСФЗ 38 розділяють загальний традиційний погляд щодо витрат на людські ресурси як на вартість замість того, щоб розглядати їх як інвестиції. Розглядаючи вартість людських ресурсів як інвестиції, компанії, можливо збільшували б інвестиції в їх розвиток. Це може сприяти плануванню і утриманню працівників в компаніях, що, у свою чергу, впливатиме на їх прибутковість. Якщо інформація про людські ресурси буде обнародована більш

всесторонньо в корпоративних річних звітах, вона, можливо, дозволила б людським ресурсам бути оціненими інвесторами. Проте, оскільки інформація про корпоративні людські ресурси в значній мірі неврегульована, підприємства вирішують, яку інформацію вони оприлюднять добровільно в корпоративних річних звітах або у інших звітах.

Визнати людські ресурси нематеріальними активами перетворити їх на капітал, відповідно до МСФЗ 38 дуже важко. Вимога, відповідно до якої людські ресурси необхідно ідентифікувати і відрізнити окремо від інших активів практично неможлива, оскільки людські ресурси часто об'єднуються в ділових процесах і методах, де робота розуму визначається для результату. Подальша проблема з'являється, коли компанія повинна показати контроль над людськими ресурсами, оскільки результат їх роботи розглядається як менш доступний, поки він перебуває в їх головах. Лев Б.¹⁷² указує на причину, відповідно до якої капіталізація буде ускладнена через невпевненість в отриманні в майбутньому доходів від їх використання. Останній критерій капіталізації людських ресурсів – надійність вимірювання витрат (Дж.-Дж. Філіпс¹⁷³; Б. Беккер¹⁷⁴; Я. Фітц-енц¹⁷⁵; В.Ф. Каскіо¹⁷⁶) – можливий, оскільки спроби виміряти економічну вигоду роботи працівника і витрат, понесених на них, наприклад можна визначити шляхом розрахунку окупності інвестицій від людських ресурсів.

Стандарти фінансової звітності не визнають вміння, навички і здібності працівників повноцінними активами, що підлягають відображенню в балансі підприємства, але і не заперечують, що значення і кваліфікація з економічної точки зору є активами, які приносять дохід підприємству і утворюють вартість¹⁷⁷.

Зрозуміло, що для отримання економічних вигод підприємство повинне мати контроль над активом. У випадку з людьми це неможливо, оскільки людський капітал не отримаєш, як ліцензію, і не купиш, як програмне

172 Lev B. *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting* / B. Lev, The Brookings Institution, Washington D.C., USA, 2001.

173 Phillips J.J. *The Human Resources Scorecard: Measuring the Return On Investment* / J.J. Phillips, R.D. Stone, P. Pulliam Phillips, Butterworth-Heinemann, Woburn, USA, 2001.

174 Becker B.E. *The HR Scorecard: Linking People, Strategy, and Performance* / B.E. Becker, M.A. Huselid, D. Ulrich, Harvard Business School Press, Boston, USA, 2001.

175 Fitz-enz J. *The ROI of Human Capital: Measuring the Economic Value of Employee Performance* / J. Fitz-enz, Amacom, New York, USA, 2000.

176 Cascio W.F. *Costing Human Resources: The Financial Impact of Behaviour in Organizations* / W.F. Cascio, 4th Ed., South-Western College Publishing, Ohio, USA, 1999.

177 Кивачук В.С. Современное состояние теоретической базы управления кругооборотом капитала предприятия / В.С. Кивачук, И.В. Приймачук // Теоретические основы управления субъектами хозяйствования в условиях глобализации экономики. Коллектив авторов. Под общ. ред. Кивачука В.С. Монография. – Брест. Издательство БрГТУ, 2009. – 416 с. – С. 154.

забезпечення. Також відносно людини не виконується і друга умова – немає детально розроблених, загальновизнаних способів економічної оцінки людей. Не дивно, що в бухгалтерському значенні персонал не є нематеріальним активом. За міжнародними стандартами фінансової звітності до нематеріальних активів можна віднести тільки витрати на стимулювання, підготовку персоналу, якщо є юридичні гарантії, що закріплюють працівників за підприємством. У вітчизняному бухгалтерському обліку навіть це не може бути віднесено до нематеріальних активів.

Знання, внутрішня організація, бренди і ін., як зазначено в МСФЗ, задовольняють не всім критеріям, тому не визнаються нематеріальними активами, що відображається у фінансовій звітності. Так, ринкові та технічні знання принесуть в майбутньому економічні вигоди, які будуть контролюватися компанією лише у випадку їх юридичного оформлення у вигляді авторського права, обмежень в контрактах та ін. Знання, неоформлені юридично, не можуть бути визнані активом. Кваліфікація персоналу також може призвести до отримання майбутніх економічних вигод. Проте працівники компанії зазвичай не відповідають визначенню нематеріального активу, оскільки їх знання невідокремлювані від їх носіїв і не можуть бути застосовані без них, якщо лише їх використання не захищено відповідними юридичними правами компанії.

Обґрунтовано, що особливого значення серед методичних прийомів оцінки людського капіталу набуває вартість людського капіталу, що сприяє забезпеченню підприємству фінансової стійкості, дозволяє аналізувати результати і ефективність інвестицій в складові людського капіталу, забезпечує зворотний зв'язок і надає необхідну інформацію для ухвалення рішень і покращення діяльності підприємства.

Висновки до четвертого розділу

Досліджуючи проблеми теорії і методології оцінки людського капіталу та можливість її використання при відображенні людського капіталу в обліково-аналітичній системі підприємства зроблено висновки, що полягають в наступному:

1. В останні роки інтелектуальні активи компаній розвинених країнах світу стали перевищувати по своїй сукупності вартість інших активів компаній. Деякі фірми досягають успіху практично не володіючи жодними активами, відображеними на балансі, в тому числі інтелектуальними.

Бухгалтери всіх країн, працюючи з інтелектуальними активами, відчують серйозні складнощі обумовлені непристосуванням бухгалтерського обліку до таких об'єктів. Інтелектуальні активи повинні знайти місце в системі бухгалтерського обліку, забезпечити управління такою інформацією, яка б відображала економічну дійсність. Розвиток сучасної економіки потребує більш складного механізму бухгалтерського відображення факторів, що впливають на вартість підприємства, з метою забезпечення керівників інформацією для управління, оптимізації створення вартості в існуючих конкурентних умовах.

Бухгалтерський облік повинен забезпечувати реальне управління підприємством на основі отримання достовірної інформації про об'єкти, які виступають передумовою формування вартості підприємства, зокрема, людський капітал. Неврахування внутрішні факторів, які впливають на вартість підприємства, збільшує рівень суб'єктивності інформації, що надається системою бухгалтерського обліку, внаслідок чого значно знижується дієвість управлінських рішень, що приймаються.

2. ідсутні чіткі механізми використання теоретичних розробок щодо оцінки людського капіталу в реальній практиці функціонування підприємства. Наявна велика кількість публікацій, в яких детально описуються технологія і процедура різних видів оцінки, але в них відсутня теорія оцінки людського капіталу та ігнорується опис методології.

Уточнено підходи до оцінки людського капіталу як елементу управління персоналом підприємства. Доведено, що для системи управління персоналом підприємства оцінка стає компонентом процесів діагностики і формування людського капіталу.

Систематизовано і узагальнено теоретичні та методичні положення щодо оцінки людського капіталу; їх вплив на розвиток теорії і практики оцінки людського капіталу; проведено порівняльний аналіз методів і методик оцінки людського капіталу, що використовуються на практиці, виявлені їх недоліки, переваги і визначені можливості їх використання на підприємствах.

3. а підставі систематизації досліджень вітчизняних і зарубіжних учених проведено класифікацію методичних прийомів до вимірювання та оцінки людського капіталу. Представлені методи мають не тільки наукове значення, демонструючи способи побудови та напрями збагачення теоретичних знань, але й прикладне значення для системи бухгалтерського обліку.

Останнім часом відбувається інтернаціоналізація і гармонізація процедур, пов'язаних з економічним оборотом майна. В даний час Міжнародний комітет із стандартів оцінки добився широкого поширення і визнання Міжнародних стандартів оцінки завдяки тісній співпраці з Міжнародним комітетом із стандартів фінансової звітності, а відповідно до цих стандартів повинен реформуватись і вітчизняний бухгалтерський облік.

4. орієнтування вимог бухгалтерського обліку нематеріальних активів згідно міжнародних стандартів фінансової звітності, правил бухгалтерського обліку країн пострадянського простору і американських стандартів бухгалтерського обліку (GAAP) дозволило зробити висновок про те, що між системами обліку є тенденції до зближення. Відмінності в практиці пов'язані швидше з особливостями розвитку облікової і правової практики в країнах ЄС і США. У зв'язку з високим рівнем розвитку галузей нової економіки, в цих країнах давно зіткнулися з тим, що поняття нематеріальні активи набагато вужче, ніж поняття інтелектуальний капітал, що повністю не дозволяє відобразити сучасна фінансова і управлінська практика обліку, оскільки вона:

- ігнорує існування видів інтелектуального капіталу, що не відповідають критеріям і визначенню нематеріальні активи;
- переважно концентрується на управлінні витратами, оцінці внутрішніх факторів і в недостатньому ступені орієнтована на оцінку зовнішніх факторів;
- не приділяє увагу методикам розкриття інформації про інвестиції в нематеріальні активи і їх наслідках, не дивлячись на значний обсяг таких інвестицій.

Аналіз розглянутих стандартів оцінки дозволяє зробити висновок про те, що стандарти бухгалтерського обліку та звітності та стандарти оцінки, не дивлячись на ширший перелік об'єктів, що включаються підприємством до складу нематеріальних активів, не дозволяють однозначно визначити місце людського капіталу в обліковому процесі. Проте їх розвиток направлений на оцінку інтелектуальних і ділових якостей персоналу підприємства. Роботи в цьому напрямі ведуться з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, що не дозволяють поставити персонал підприємства на баланс разом з традиційними активами, але надають достатні можливості для обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу.

РОЗДІЛ 5. РОЛЬ І ЗМІСТ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЛЮДСЬКИМ КАПІТАЛОМ

5.1. Концептуальні підходи до бухгалтерського відображення людського капіталу: методологічний аналіз

Полеміка про те, що людський капітал повинен бути оцінений і відображений в системі бухгалтерського обліку ведеться вже давно.

Питання, пов'язані з дослідженням проблем формування і використання облікової інформації в системі управління людськими ресурсами, завжди викликали науковий інтерес у фахівців. Дослідженням цих проблем займалися зарубіжні економісти: С. Брю, Р. Германсон, Ф. Крендаль, Р. Лайкерт, К. Макконелл, М. Мелоун, М. Мет'юс, М. Перера, Л.Едвінссон, Е. Фламхольц. Значним є їх внесок в розвиток концепції обліку людських ресурсів, що передбачає не тільки визначати витрати на формування і використання людських ресурсів, але й оцінювати вигоди від інвестицій в них.

Питанням бухгалтерського обліку людських ресурсів також присвячені праці російських вчених: І.В. Аверчева, О.А. Агеєвої, М.Ф. Ван Бреда, В.Г. Гетьмана, Р.Г. Каспіної, І.Р. Коновалової, В.В. Ковальова, О.А. Кулікова, М.І. Кутера, Н.А. Лесневської, А.В. Лугової, М.Ю. Медведєва, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, Є.С.Хендріксена, А.Н. Хоріна, А.А. Шапошнікова, А.Е. Шевельова.

Питання, пов'язані з вивченням проблем бухгалтерського обліку складових людського капіталу і їх відображенням в звітності розкрито у працях вітчизняних дослідників (Н.В. Головай, І.В. Жиглей, А.А. Колосюк, Н.М. Королюк, С.Ф. Легенчук, П.Н. Майданевич, Л.М. Осмятченко, В.В. Травін, К.В. Шиманська, Н.В. Шульга).

Проте, практично відсутні праці, що містять систематизований, концептуальний підхід до методології бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з формуванням, використанням та відтворенням людських ресурсів в нових умовах розвитку вітчизняної ринкової економіки.

Завдання дослідження полягає у вивченні концепцій обліку людських ресурсів, в основу яких покладена ідентифікація людського капіталу як об'єкту бухгалтерського обліку, систематизації методичних підходів зарубіжних і вітчизняних авторів до формування і використання облікової інформації в системі управління людським капіталом на сучасному етапі розвитку економіки.

З 50-х років ХХ ст. дослідники доводили необхідність актуалізації питань щодо обліку людських активів (знань, кваліфікації, досвіду і особистих креативних якостей співробітників), оскільки для багатьох підприємств стало очевидним, що віддача від внеску в розвиток матеріальної складової їх продукції знизилася до мінімального рівня.

В 60-х роках ХХ ст. американськими ученими Р. Лайкертом, Р. Германсоном, Е. Фламхольцем було сформовано концепцію обліку людських ресурсів або модель HRA, виникнення якої пов'язане з появою інтересу до персоналу як до важливого ресурсу підприємства, 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.

Теоретичною основою наряду HRA було твердження, що люди витрачають на себе кошти не тільки для задоволення поточних потреб, але й заради майбутніх грошових та негрошових доходів. Таке витрачання коштів розглядається з позицій інвестування, незалежно від того, чи здійснюються вони індивідами самотійно, чи інститутами, що виражають їх інтереси.

Суть концепції обліку людських ресурсів зводилась до трьох складових: ідентифікації людських ресурсів як об'єкту обліку, їх оцінки і подання відповідної інформації зацікавленим користувачам. В основу цих концепцій покладено вимірювання вартості людських ресурсів не тільки як сукупності витрат на їх придбання, але й визначення цінності ресурсів для підприємства з позиції здатності приносити майбутню вигоду.

Прихильники HRA (Е. Фламхольц, Е.Д. Мейн, Дж. Гроджер) переконані в необхідності бухгалтерського відображення людських ресурсів в складі активів підприємства. Так, зокрема, у своїх працях Е. Фламхольц розкрив три основні завдання моделі HRA:

- надати інформацію, необхідну для ухвалення рішень щодо управління персоналом як для менеджерів з персоналу, так і для вищого керівництва;
- забезпечити менеджерів методами вартісного вимірювання людських ресурсів, необхідних для ухвалення конкретних рішень;
- мотивувати керівників думати про людей не як про витрати, які слід мінімізувати, а як про активи, які слід оптимізувати¹.

¹ Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера : Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 440.

Практичне застосування моделі HRA знайшло в компаніях “R.G. Barry Corporation”, “Electrotech Corporation”, “Touche Ross and Company”, аудиторській фірмі “Lester Witte and Company”.

Для обліку інвестицій в людські активи компанія “Touche Ross and Company” визначала капіталовкладення в кожного працівника, зокрема, змінні і альтернативні витрати та формувалось чотири звіти про людські ресурси: 1) “Звіт – аналіз вартості часу”; 2) “Зведений звіт про інвестиції в людські ресурси”; 3) “Звіт про рух людських ресурсів”; 4) “Звіт про вклади”.

Дані, одержані з цих звітів, змушували керівництво компанії переглядати підхід до штатного складу і розміщення ресурсів, що зумовлено тим, що розмір інвестицій в прибуток з розрахунку на людину для різних рівнів кваліфікації відрізнявся від очікуваного².

Концепцію, відому під назвою HRCA (human resources costing and accounting) розвинули Дж. Гроджер, Ю. Йохансон, Дж. Еклог, М. Мартенссон, що вказують на наступні завдання, покладені в основу ведення рахунку “витрат людських ресурсів”:

- 1) коригування управління людськими ресурсами з точки зору підприємства через зростання обсягу витрат людських ресурсів та узгодження ефекту цієї діяльності у фінансовій звітності (зокрема, у формах № 1 та № 2);
- 2) удосконалення методики оцінки компанії для потреб інвесторів;
- 3) прагнення у використанні фінансових аргументів спеціалістами з управління людськими ресурсами та міжфірмових зв'язків при понесенні додаткових витрат на них.

Ранні дослідження інвестицій в людські ресурси (Р. Германсон³, Дж. С. Хейкіман, С.Х. Джоунс⁴, Р.Л. Бруммет⁵, Б. Лев і А. Шварц⁶) сконцентровані на проблемах їх бухгалтерського відображення.

Про необхідність формування в бухгалтерському обліку інформації, що характеризує формування і використання людського капіталу, висловлюються учені, що досліджують проблеми економічної теорії, економіки і управління, менеджменту (Ф. Крендалл, Р. Лайкерт, Е. Фламхольц).

2 Корольок Н.М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація: Дис. ...кандидата екон. наук: 08.00.09 / Н.М. Корольок – Київ, 2010. – 185 с. – С. 71.

3 Hermanson R. Accounting for Human Assets. / R. Hermanson / Michigan State University, USA, East Lansing, 1964.

4 Heikiman J.S. Put People on Your Balance Sheet / J.S. Heikiman, C.H. Jones // Harvard Business Review. – Vol. 45, No. 1. – 1967. – Pp. 107-113.

5 Brummet R.L. Human Resource Measurement: A Challenge for Accountants / R.L. Brummet, E.G. Flamholz, W.C. Pyle // The Accounting Review. – Vol. 43, No. 2. – 1968. – Pp. 217-224.

6 Lev B. On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements / B. Lev, A. Schwartz // The Accounting Review. – Vol. 46, No. 1. – 1971. – Pp. 103-112.

Так, зокрема Е. Фламхольц⁷ вважає, що звітність про людські ресурси повинна формуватись для того, щоб збільшити якість фінансових рішень через інформування внутрішніх і зовнішніх користувачів щодо людських ресурсів.

Фламхольц Е.⁸ виділяє п'ять стадій дослідження бухгалтерського обліку людських ресурсів:

На першій стадії (1960-1966 рр.) моделі, присвячені вимірюванню людських ресурсів і їх відображенню в звітності, були викладені виходячи з трудової економіки і психології (Б.Д. Стаффі і С.Д. Маурер)⁹. Германсон Р.¹⁰, дослідження якого припадають на цей період, відмічав, що традиційні фінансові звіти адекватно не розкривають фінансову позицію компанії завдяки тому, що людські активи не відображаються, оскільки відсутній метод їх оцінки. Переважна більшість ранніх досліджень, присвячених людським ресурсам сконцентровані на визначенні вартості людських ресурсів для управління ними менеджерами і інвесторами.

Друга стадія (1966-1971 рр.) Фламхольц Е.¹¹ намагався сконструювати і перевірити запропоновані моделі відображення людських ресурсів в звітності на практиці. Перша спроба експериментального дослідження проводилася в американській компанії легкої промисловості “R.G. Barry Corporation in Columbus”, що запровадила програму HRA для обліку інвестиційних витрат на людські ресурси з використанням наступних рахунків: інвестиційні витрати з найму; витрати на придбання; офіційні витрати на навчання і ознайомлення; неофіційні витрати на навчання і ознайомлення; інвестиційні витрати на здобуття досвіду; витрати на розвиток¹².

Накопичені витрати для кожного менеджера були амортизовані над очікуваним терміном роботи і майно списувалось як незаамортизовані витрати (В.Ф. Каскіо¹³).

7 Flamholtz E. Human Resource Accounting. / E. Flamholtz/ – Jossey-Bass Publishers, San Francisco, USA, 1985.

8 Flamholtz E.G. Human Resource Accounting: Advances in Concepts/ E.G. Flamholtz. – Methods and Applications, Kluwer Academics Publishers, Boston, USA, 1999.

9 Steffy B.D. Conceptualizing and Measuring The Economic Effectiveness of Human Resource Activities / B.D. Steffy, S.D. Maurer // The Academy of Management Review. – Vol. 13, No. 2. – 1988. – Pp. 271-286.

10 Hermanson R. Accounting for Human Assets / R. Hermanson. – Michigan State University, USA, East Lansing, 1964.

11 Flamholtz E.G. Human Resource Accounting: Advances in Concepts / E.G. Flamholtz. – Methods and Applications, Kluwer Academics Publishers, Boston, USA, 1999.

12 Королук Н.М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація: Дис. ...кандидата екон. наук: 08.00.09 / Н.М. Королук – Київ, 2010. – 185 с. – С. 71.

13 Cascio W.F. Costing Human Resources: The Financial Impact of Behaviour in Organizations / W.F. Cascio. – 4th Ed., South-Western College Publishing, Ohio, USA, 1999.

Бруммет Р.Л., Е. Фламхольц і Р.Л. Пайл¹⁴, використовуючи концепцію історичних витрат, відмічали, що цей підхід є об'єктивним, тому впровадження цієї пропозиції в бухгалтерський облік інших активів дозволить здійснювати порівняння між інвестиціями в людські ресурси. Дж. С. Хайкіман і С.Х. Джоунс¹⁵ підкреслювали, що працівники компаній сприяють розвитку їх бізнесу і тому мають відношення до створення його вартості. Дослідники запропонували працівників визнавати активами, оскільки їх можна оцінити як обумовлені активи.

Не дивлячись на переваги концепції історичних витрат, що прослідковується в багатьох підходах, Г.М. Бекер¹⁶ описав і його недоліки. Економічна вигода від людських активів не відповідає їх первісній вартості, оскільки припущення щодо "стійкого" долара не діє. Амортизація, покладена в основу обліку людських ресурсів, свідчить про суб'єктивність, тому що продуктивність людських активів, можливо, не обов'язково знецінювалася б протягом терміну роботи. Підхід до людських ресурсів з позиції їх первісної вартості тільки вимірює витрати для компаній, але не надає можливість оцінити значення працівника в їх діяльності. Не дивлячись на ці недоліки, дослідники (В.Ф. Каскіо¹⁷, Дж. Монті-Белкауї і А. Ріалі-Белкауї¹⁸) часто розглядають модель первісної вартості як найбільш вдалу.

Фламхольц Е.¹⁹ стверджував, що третя стадія (1971-1976 рр.) в розвитку людських ресурсів була зумовлена зростанням інтересу до їх відображення в бухгалтерському обліку і звітності. Американська асоціація бухгалтерів створила комітет з бухгалтерського обліку людських ресурсів, який видав звіти про розвиток їх бухгалтерського обліку (CHRA²⁰, CHRA²¹). Так, американський комітет Асоціації бухгалтерського обліку визначив облік

14 Brummet R.L. Human Resource Measurement: A Challenge for Accountants / R.L. Brummet, E.G. Flamholz, W.C. Pyle // The Accounting Review. – Vol. 43, No. 2. – 1968. – Pp. 217-224.

15 Heikiman J.S. Put People on Your Balance Sheet / J.S. Heikiman, C.H. Jones // Harvard Business Review. – Vol. 45, No. 1. – 1967. – Pp. 107-113.

16 Baker G.M.N. The Feasibility and Utility of Human Resource Accounting / G.M.N. Baker. – California Management Review. – Vol. 16, No. 4. – 1974. – Pp. 17-23.

17 Cascio W.F. Costing Human Resources: The Financial Impact of Behaviour in Organizations / W.F. Cascio. – 4th Ed., South-Western College Publishing, Ohio, USA, 1999.

18 Monti-Belkaoui J. Human Resource Valuation: A Guide to Strategies and Techniques / J. Monti-Belkaoui, A. Riahi-Belkaoui. – Quorum Books, Westport, USA, 1995.

19 Flamholtz E.G. Human Resource Accounting: Advances in Concepts / E.G. Flamholtz. – Methods and Applications, Kluwer Academics Publishers, Boston, USA, 1999.

20 CHRA Report of the Committee on Human Resource Accounting // The Accounting Review. – Vol. 48, Committee Reports: Supplement. – 1973. – Pp. 165-185.

21 CHRA Report of the Committee on Human Resource Accounting // The Accounting Review. – Vol. 49, Committee Reports Supplement. – 1974. – Pp. 115-124.

людських ресурсів як “процес ідентифікації і вимірювання даних про людські ресурси і надання цієї інформації зацікавленим особам”²².

Починаючи 1970 р. інтенсивні зусилля практикуючих фахівців і дослідників були направлені на те, щоб розвивати нові економічні моделі оцінки і обліку людських ресурсів компаній. Фламхольц Е.^{23, 24} розвивав модель, що вимірює вартість заміщення працівника, який в компанії займає певну позицію, на іншого працівника. Підхід з точки зору відновлюваної вартості передбачає оцінку вартості заміни існуючих працівників, включаючи всі витрати на вербування, відбір, найм, навчання, розміщення і розвиток нових працівників, щоб досягти рівня компетентності заміненого працівника (Дж. Монті-Белкауї і А. Ріалі-Белкауї²⁵). Питання про повноцінність вимірювання витрат заміни розкривали в своїх працях дослідники, зокрема, Г. Тернер²⁶, Г.М. Беккер²⁷), оскільки вони вважають, що заміна підходу до оцінки людських ресурсів за первісною вартістю відновлюваною лише збільшує суб’єктивність. До того ж В.Ф. Каскіо²⁸, вважає, що компаніям потрібна відновлювана вартість нечасто, яка розширює регулярне вимірювання всіх працівників.

Для Б. Лева і А. Шварца²⁹ проблема щодо відображення людських ресурсів свідчила про те, що традиційний бухгалтерський облік не розглядав їх взагалі. Вони розвивали інший метод вимірювання людських ресурсів, запозичений з економічної теорії, де оцінка працівників заснована на отриманні від них поточного використання майбутніх доходів. Дослідники розраховували економічну вигоду працівників як поточну вартість майбутнього вкладення працівника при його житті, скориговане імовірністю його смерті. Щоб визначити обсяг майбутніх інвестицій в працівника або витрат на працівника велися статистичні дані про отриманий прибуток із

22 CHRA Report of the Committee on Human Resource Accounting // The Accounting Review. – Vol. 48, Committee Reports: Supplement – 1973. – Pp. 165-185. – P. 169.

23 Flamholtz E.A. Model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process With Service Rewards / E.A. Flamholtz // The Accounting Review. – Vol. 46, No. 2. – 1971. – Pp. 253-267.

24 Flamholtz E.G. Human Resource Accounting: Measuring Potential Replacement Costs / E.G. Flamholtz // Human Resource Management. – Vol. 12, No. 1. – 1973. – Pp. 8-16.

25 Monti-Belkaoui J. Human Resource Valuation: A Guide to Strategies and Techniques / J. Monti-Belkaoui, A. Riahi-Belkaoui. – Quorum Books, Westport, USA, 1995.

26 Turner G. Human Resource Accounting: Whim or Wisdom? / G. Turner // Journal of Human Resource Costing and Accounting. – Vol. 1, No. 1. – 1996. – Pp. 63-73.

27 Baker G.M.N. The Feasibility and Utility of Human Resource Accounting / G.M.N. Baker // California Management Review. – Vol. 16, No. 4. – 1974. – Pp. 17-23.

28 Cascio W.F. Costing Human Resources: The Financial Impact of Behaviour in Organizations / W.F. Cascio. – 4th Ed., South-Western College Publishing, Ohio, USA, 1999.

29 Lev B. On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements / B. Lev, A. Schwartz // The Accounting Review. – Vol. 46, No. 1. – 1971. – Pp. 103-112.

застосуванням показників смертності. На відміну від попереднього метод руху грошових коштів, запропонованого Б. Левом і А. Шварцем, існують різні моделі, що використовують підхід поточної вартості, що подібно до скоригованого, знижує значення майбутньої заробітної плати або понижений майбутній метод значення (Дж. Монті-Белкауї і А. Ріалі-Белкауї³⁰). Скоригований метод майбутньої заробітної плати передбачає, що понижена майбутня заробітна плата скоригована продуктивним фактором, окупність інвестицій однією компанією до всіх компаній в економіці протягом певного періоду, щоб компанія розраховувала ефективність людських ресурсів. Зазначений метод передбачає визначення поточної вартості виручок компаній в коефіцієнті окупності за допомогою чого людські ресурси сприяють отриманню цієї економічної вигоди.

Нетривалість четвертої стадії (1976-1980 рр.) на думку Е. Фламхольца³¹ обумовлена поширенням ідеї про те, що облік людських ресурсів відображав працівників у балансі підприємства та розглядав їх в ролі фінансових об'єктів. Проте, зниження інтересу до обліку людських ресурсів до кінця 1970-х, було також результатом безперервних проблем оцінки і виникненням ризику маніпуляції даними.

П'ята стадія, яку описав Е. Фламхольц³² почалась в 1980 р., була пов'язана з відродженням інтересу до обліку людських ресурсів.

Г. Тернер³³ стверджує, що “прогрес щодо обліку людських ресурсів був меншим за темп равліка в останні два десятиліття”, проте протягом 1990 р. інтерес до бухгалтерського обліку людських ресурсів зріс. Йохансон Ю.³⁴ вважає, що це пов'язано з тим, що він використовується головними прибічниками інтелектуального капіталу, проте К.Е. Свейбі³⁵ виступає проти обліку людських ресурсів, аргументуючи це тим, що облік його прибічники використовують для того, щоб його популяризувати. Прибічники обліку людських ресурсів підкреслюють, що це не фінансові індикатори людських ресурсів, що були використані, але вони достатні для того, щоб вплинути на рішення управлінців. Використовуючи грошові вимірники, зокрема витрати,

30 Monti-Belkaoui J. Fairness in Accounting, Quorum Books / J. Monti-Belkaoui, A. Riahi-Belkaoui. – Westport, USA, 1996.

31 Flamholtz E.G. Human Resource Accounting / E.G. Flamholtz. – Jossey-Bass Publishers, San Francisco, USA, 1985.

32 Flamholtz E.G. Human Resource Accounting: Advances in Concepts / E.G. Flamholtz. – Methods and Applications, Kluwer Academics Publishers, Boston, USA, 1999.

33 Turner G. Human Resource Accounting: Whim or Wisdom? / G. Turner // Journal of Human Resource Costing and Accounting. – 1996. – Vol. 1, No. 1. – Pp. 63-73.

34 Johanson U. Editorial / U. Johanson // Journal of Human Resource and Costing Accounting. – Vol. 1, No. 1. – 1996. – P. 5.

35 Sveiby K.E. The New Organizational Wealth: Managing & Measuring Knowledge-Based Assets / K.E. Sveiby. – Berrett-Koehler, San Francisco, USA, 1997.

прибуток і вартість з'являється можливість виконання трьох головних функцій бухгалтерського обліку людських ресурсів: 1) забезпечити отримання інформації про вартість і значення людей як організаційних ресурсів; 2) виступати підставою для полегшення ухвалення рішень; 3) мотивувати менеджерів та інвесторів до визнання перспективи обліку людських ресурсів. Йохансон Ю.³⁶ вважає, що фінансисти і бухгалтери – це люди, які виступають на підтримку балансового відображення людських ресурсів і їх визнання об'єктами бухгалтерського обліку.

Не дивлячись на зростання інтересу до обліку людських ресурсів, поточний бухгалтерський облік і методи фінансової звітності критикували топ-менеджери крупних компаній, фінансові аналітики за те, що вони не змінюються зі змінами в діловому світі. Згідно С. Воман³⁷ фінансові звіти не в змозі виміряти і показати найістотніші фактори бізнесу, якими є людський, організаційний і клієнтський капітал. Фінансові звіти не в змозі повідомити управління, суспільство, інвесторів про роль людських ресурсів в майбутньому зростанні доходів компанії.

Не дивлячись на відсутність і складність в оцінці і обліку людських ресурсів, дослідники^{38, 39, 40, 41} переконані в тому, що значні втрати відбуваються через те, що традиційні фінансові звіти не розкривають такої інформації (Б. Беккер, Дж.-Дж. Філіпс, Б. Лев, Я. Фіц-енц). В дослідженні А. Бхайде⁴² розкрито дані, що свідчать про виявлені масові втрати компаній, у зв'язку з відсутністю методів оцінки і обліку знань, вмінь, навичок працівників.

У 1991 р. Й. Гьоєр⁴³ представив баланс, у якому суми заробітної плати минулого року наведено як зобов'язання, що свідчить про те, що фірма має фінансові зобов'язання перед працівниками. Сума зобов'язань дорівнює сумі заборгованості працівникам. В результаті цього доповнення аналіз балансу показує нові позиції балансового звіту, надає можливість підрахувати різні показники, що його характеризують та порівняти їх з різними формами. Крім

36 Johanson U. Why the Concept of Human Resource Costing and Accounting Does Not Work: A Lesson from Seven Swedish Cases / U. Johanson. – Personnel Review. – 1999. – Vol. 28, No. 1/2. – Pp. 91-107.

37 Wallman S. The Future of Accounting and Financial Reporting - Part II: The Colorized Approach / S. Wallman // Accounting Horizons. – 1996. – Vol. 10, No. 2. – Pp. 138-149.

38 Becker B.E. The HR Scorecard: Linking People, Strategy, and Performance / B.E. Becker, M.A. Huselid, D. Ulrich. – Harvard Business School Press, Boston, USA, 2001.

39 Phillips J.J. The Human Resources Scorecard: Measuring the Return On Investment / J.J. Phillips, R.D. Stone, P. Pulliam Phillips. – Butterworth-Heinemann, Woburn, USA, 2001.

40 Lev B. Intangibles: Management, Measurement, and Reporting / B. Lev. – The Brookings Institution, Washington D.C., USA, 2001.

41 Fitz-enz J. The ROI of Human Capital: Measuring the Economic Value of Employee Performance / J. Fitz-enz. – Amacom, New York, USA, 2000.

42 Bhidé A. The Origin and Evolution of New Businesses / A. Bhidé. – Oxford University Press, Oxford, UK, 2000.

43 Dobija M. Sprawozdanie bilansowe w rachunkowości społeczno-ekonomicznej / M. Dobija // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 514. – s. 51-59. (Том 5, с. 363-367).

того, згідно концепції Й. Гьоєра і Ю. Йохансона, в активах відображаються витрати на найм і підготовку працівників:

<i>Актив</i>	<i>Пасив</i>
Заборгованість з оплати праці	Зобов'язання з оплати праці
Витрати на найм	Фонд прийняття (найму)
Витрати на підготовку	Фонд підготовки

Дослідники зазначають, що доповнення балансу інформацією про зайнятих на фірмі працівників має економічне обґрунтування, тому що вона пов'язана з теорією мікроекономіки та виробничої функції. Добія М. вважає, що дослідження в сфері теорії грошей також направлені на обґрунтування відображення в балансових звітах людського капіталу⁴⁴.

Серед фахівців в області бухгалтерського обліку пропозиції про визнання людських ресурсів у складі активів господарюючого суб'єкта викликають супротив, що пов'язано з відсутністю ринкових стимулів до виникнення потреби в результатах таких досліджень і з консерватизмом, властивим бухгалтерській науці.

Моделі бухгалтер-ського обліку людських

Проблема бухгалтерського обліку складових людського капіталу постала на сьогодні, оскільки вже сформувалися певні варіанти її вирішення. У світовій практиці існують два підходи до бухгалтерського обліку людських ресурсів:

1. **Модель активів (витратна модель)** – передбачає облік витрат в людський капітал (за аналогією з основним капіталом) та його амортизацію. Має два різновиди:

а) *хронологічна модель витрат*. На спеціальних рахунках за розробленим переліком відображають витрати на людські ресурси, що, в залежності від змісту, розглядаються як довгострокові інвестиції, які збільшують функціонуючий людський капітал, чи списуються як втрати. Найважливішими статтями витрат є відбір персоналу, виведення на посаду, навчання впродовж роботи, виплати за рахунок внутріфірмового соціального страхування та інші вкладення в персонал, що враховуються за хронологією.

До оцінки розміру витрат як правило залучають лінійних керівників, що виступають в ролі експертів. Облік людського капіталу за таким підходом відбувається на рахунках так, як облік фінансового (основного) капіталу. Витрати на навчання розглядаються (по аналогії з витратами на ремонт обладнання) як відновлення початкової вартості капіталу або як приєднання вартості людського капіталу (по аналогії з витратами на модернізацію

44 Dobija M. Sprawozdanie bilansowe w rachunkowości społeczno-ekonomicznej / M. Dobija // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 514. – s. 51-59. (Том 5, с. 363-367).

обладнання). Встановлюється прийнятний термін амортизації. Звільнення працівника до закінчення терміну амортизації витрачених на нього коштів, хвороба, передчасна смерть працівника прирівнюються до втрат капіталу компанії. На деяких передових підприємствах для людських ресурсів застосовуються такі характеристики основного капіталу як ціна придбання, відновлювана та балансова вартість.

В балансі відображається загальна сума інвестицій в людські ресурси на початок та кінець звітного періоду. В фінансових звітах таких компаній введено нову статтю витрат “Чисті інвестиції в людські ресурси”, джерело цих коштів вказане в пасиві балансу. В статтю нерозподілений прибуток введено новий розділ “відрахування коштів на інвестування в людські ресурси” (до цього кошти, використані на навчання персоналу, включалися до статті “Загальновиробничі або адміністративні витрати”).

б) *модель обліку витрат на заміщення працівника* враховує:

1. Втрати від зниження обсягів виробництва через утворення вакантної посади.

2. Втрати від зниження продуктивності праці працівника та його колег в період перед звільненням.

3. Низьку продуктивність праці нового працівника в період адаптації на виробництві та ін.

Облік ведеться за елементами витрат.

2. **Модель корисності** – передбачає оцінку економічних наслідків програм розвитку персоналу та їх вплив на підвищення продуктивності праці і якості продукції та визначається за формулою:

$$E = T * N * V * K * N * B,$$

де Т – тривалість впливу програми на продуктивність праці та інші фактори результативності працівників (років); N – кількість навчених працівників; V – вартісна оцінка різниці результативності праці кращих працівника та середніх; К – коефіцієнт, що характеризує ефект навчання працівників (збільшення результативності, вираженої у відсотках); В – витрати на навчання одного працівника.

В основу даної моделі покладено припущення, що людські активи мають вартість, якщо вони здатні приносити дохід в майбутньому, надаючи свою робочу силу. Тобто вартість людського капіталу є сьогоднішньою вартістю очікуваних від них майбутніх послуг чи доходів. Необхідно враховувати, що за даною моделлю вартість людських ресурсів є імовірнісною величиною, яка для підприємства може означати, що не завжди працівник з найкращим потенціалом буде найбільш корисним для цього підприємства⁴⁵.

45 Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: Дис. ...кандидата екон. наук: 08.06.04 / С.Ф. Легенчук – Житомир, 2006. – 264 с. – С. 201.

При використанні цього методу визначають 1) строк окупності інвестицій, тобто період, протягом якого початкові інвестиції будуть повернені інвесторові у вигляді доходів від реалізації проекту; 2) норму доходності інвестицій, тобто співвідношення середньорічної суми прибутку від реалізації проекту до обсягу інвестицій.

*Бухгалтерський облік
людського капіталу в
дослідженнях науковців*

Зміни в світовій економіці призвели до критичного переосмислення сутності людських ресурсів як облікової категорії. Виступаючи в 2002 р. в Гонконзі на XVI Всесвітньому конгресі бухгалтерів, Губерт Сен-онге, генеральний директор “Converge Digital Solutions Corporation” (Канада), запропонував людські ресурси враховувати як новий, особливий вид нематеріальних активів. На його думку, в недалекому майбутньому “частка нематеріальних активів в компанії складатиме не менше 70 %, тоді як відчутних активів – лише до 30 %”⁴⁶.

В бухгалтерському обліку відсутні рахунки, на яких були б відображені інвестиції в людські ресурси, не здійснюється оцінка їх обсягу, що призводить до економічних втрат і значно занижує ринкову вартість компаній. У зв’язку з цим доцільно розглянути пропозиції дослідників країн пострадянського простору (України, Російської Федерації, Республіки Білорусь) щодо бухгалтерського відображення людських ресурсів.

Українські дослідники П.Н. Майданевич та А.А. Колосюк⁴⁷ пропонують модель оцінки та обліку людського капіталу (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Модель оцінки та обліку людського капіталу

46 Добрынин А.И. Человеческий капитал в транзитивной экономике / А.И. Добрынин, С.А. Дятлов, Е.Д. Цыренова. М.: Наука, 2002. – 309 с.

47 Майданевич П.Н. Особенности отражения информации о человеческом капитале в учетной системе предприятия / П.Н. Майданевич, А.А. Колосюк // Міжнародний збірник наукових праць. – 2008. – № 10. – С. 192-197.

Постановка обліку людського капіталу підприємства, – відмічають П.Н. Майданевич та А.А. Колосюк⁴⁸, повинна включати ряд нижченаведених етапів:

- розробку і внесення в “Наказ про облікову політику підприємства” положень по веденню обліку інтелектуального потенціалу підприємства і людського капіталу як його складової;
- розробку робочого плану рахунків і порядок відображення типових господарських операцій;
- розробку документообігу з обліку інтелектуального потенціалу підприємства і людського капіталу як його складової;
- розробку алгоритму визначення вартості людського капіталу підприємства;
- розробку форм звітності з обліку людського капіталу підприємства.

Подібні пропозиції відмічено в праці вітчизняної дослідниці Л.М. Осмятченко⁴⁹, яка визначає наступні напрями вирішення проблемних питань щодо теорії і практики обліку інтелекту персоналу:

- внесення пропозицій на державному рівні щодо нормативно-правової основи даної категорії, як елемент інтелектуального капіталу;
- розробка рекомендацій для підприємств України щодо внутрішнього положення з обліку і контролю в структурі інтелектуального капіталу;
- розробка методики оцінки вартості інтелектуального капіталу підприємства з урахуванням особливостей бізнесу;
- формування методологічних і організаційних засад обліку здійснювати на основі визначеної класифікації інтелектуального капіталу, як об’єкту обліку.

Більш конкретні пропозиції, які мають раціональне зерно, можна відмітити в статті Н. Головай⁵⁰. Автор відмічає про те, що зі зростанням витрат на персонал праця поступово набуває якості капіталу, тому “необхідно чітко розділити поточні витрати на персонал (заробітна плата) та витрати на персонал, які, як планується, в майбутньому мають сприяти отриманню підприємством певних економічних вигод (навчання працівників,

48 Майданевич П.Н. Особенности отражения информации о человеческом капитале в учетной системе предприятия / П.Н. Майданевич, А.А. Колосюк // Міжнародний збірник наукових праць. – 2008. – № 10. – С. 192-197.

49 Осмятченко Л.М. Інтелект персоналу: проблеми теорії і практики обліку / Л.М. Осмятченко // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 466-469. – С. 468-469.

50 Головай Н. Людський капітал в обліково-аналітичній системі підприємства / Н. Головай // Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції: Тези доповідей (20-22 квітня 2005 р.) Частина 1 / Відп. ред. А.Д. Бутко. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2005. – 277 с. – С. 96-99.

залучення провідних спеціалістів та фахівців з метою покращення якості кадрів)”. Тобто інвестиції у розвиток та підвищення професійних якостей персоналу Н. Головай розглядає не як витрати, а як актив.

Автор, аналізуючи положення П(С)БО 8, говорить про те, що інвестиції у розвиток та удосконалення якості персоналу не визнаються активом та списуються на витрати звітного періоду, в якому вони виникли. Все це, на думку дослідника, свідчить про необхідність проведення досліджень щодо обліку інвестицій у підвищення якості персоналу на вітчизняних підприємствах. “... такі вимоги вітчизняного обліку, – відмічає Н. Головай, – лише спонукатимуть керівництво стримувати розширення фінансування в покращання професійних якостей працівників, що не сприятиме формуванню довгострокової стратегічної політики підприємства за сучасних умов глобалізації та інформатизації”⁵¹. Пропозиція автора стосується удосконалення положень П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” та Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Другий розділ дисертації Н.В. Шульги⁵² присвячений дослідженню проблем обліку окремих видів зобов’язань за виплатами працівникам, що пов’язано зі змінами в трудовому і податковому законодавстві та з переходом вітчизняної бухгалтерської системи на МСФЗ. Одна з пропозицій дослідника стосується внесення наступних змін до вітчизняного плану рахунків (табл. Л.1, додаток Л).

Також пропозиції Н.В. Шульги стосуються наступних положень:

1. Уточнити положення П(С)БО, що забезпечить адекватність формування інформації про них у фінансовій звітності: у П(С)БО 2 “Баланс” доцільно змінити назву статті “Поточні зобов’язання за розрахунками з оплати праці” на “Поточні зобов’язання за виплатами працівникам” та виокремити статтю “Довгострокові зобов’язання за виплатами працівникам” і визначити її зміст.

2. Ввести новий розділ Приміток до фінансової звітності “Виплати працівникам” для забезпечення більшої інформованості зовнішніх користувачів: розшифрування структури і розміру витрат на поточні виплати працівникам, визнаних у Звіті про фінансові результати; узгодження активів і зобов’язань щодо довгострокових виплат працівникам, визнаних у Балансі; витрати щодо довгострокових виплат працівникам, визнані у Звіті про фінансові результати.

51 Головай Н. Людський капітал в обліково-аналітичній системі підприємства / Н. Головай // Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції: Тези доповідей (20-22 квітня 2005 р.) Частина 1 / Відп. ред. А.Д. Бутко. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2005. – 277 с. – С. 96-99, с. 98.

52 Шульга Н.В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: Автореф. ...кандидата екон. наук: 08.00.09 / Н.В. Шульга – Київ, 2008. – 24 с.

3. Аналітичний облік здійснювати у системі таких рахунків: 6611 “Заробітна плата”; 6612 “Натуральна заробітна плата”; 6613 “Виплати за цивільно-правовими договорами”; 6614 “Зарплатні додаткові блага”.

4. Розробити практичні рекомендації щодо використання й документування гнучкого режиму робочого часу: Картка обліку робочого часу за гнучким режимом (для обліку відпрацьованого часу), Акт виконаних робіт за строковим трудовим договором (для обліку виробітку, контролю виконання договірних зобов’язань і обґрунтованості віднесення сум оплати на витрати підприємства).

5. Змінити назву рахунку 81 на “Витрати на виплати працівникам” із введенням до цього рахунку субрахунків: 811 “Виплати, пов’язані з оплатою праці” (рахунки аналітичного обліку – 8111 “Оплата праці, пов’язана з кількістю праці”; 8112 “Оплата праці, пов’язана з якістю праці”; 8113 “Компенсаційні виплати за особливі умови праці”; 8114 “Оплата за невідпрацьований час”; 8115 “Індexсаційні й компенсаційні виплати”; 8116 “Виплати заохочувального характеру”; 8117 “Соціальні пільги”; 8118 “Непродуктивні виплати”); 812 “Виплати, пов’язані з тимчасовою непрацездатністю”; 813 “Виплати по закінченні трудової діяльності”; 814 “Виплати при звільненні”; 815 “Виплати інструментами власного капіталу”; 816 “Інші виплати працівникам”.

Оскільки людський капітал є однією з форм капіталу, тому, – на думку С.Ф. Легенчука, – інформація про нього повинна бути доведена до користувачів. Адже не враховувати існування такого виду активів підприємства як людський капітал для отримання прибутку, означає на практиці свідомо залишати без уваги важливу підсистему організації, що формує вартість бізнесу в цілому⁵³.

Застосовуючи майнову концепцію і положення теорії інтелектуального капіталу С.Ф. Легенчук⁵⁴ в дисертаційному дослідженні для забезпечення користувачів інформацією про інтелектуальні активи запропонував внести в План рахунків бухгалтерського обліку позабалансовий рахунок 010 “Немайнові інтелектуальні активи” з виділенням субрахунків: 0101 “Людські активи”, 0102 “Організаційні активи”, 0103 “Клієнтські активи”. Пропозиції, на думку автора, сприятимуть виокремленню інтелектуальних активів від подібних активів невідчутної природи (інших невідчутних активів).

53 Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 506-507.

54 Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: Дис. ...кандидата екон. наук: 08.06.04 / С.Ф. Легенчук. – Житомир, 2006. – 264 с.

У дослідженнях, проведених в 2010 р., С.Ф. Легенчук⁵⁵ пропонує виокремити рахунок для бухгалтерського відображення людських активів, тобто капіталізувати такі витрати на спеціально створеному рахунку. Проте автор наголошує, що такі пропозиції потребують ґрунтовних досліджень щодо необхідності модернізації облікового інструментарію для надання інформації користувачам облікових даних.

В монографії І.В. Жиглей розкрито питання, присвячені методичному забезпеченню бухгалтерського обліку нарахування винагород та здійснення виплат працівникам. “Більшість підприємств, – відмічає І.В. Жиглей, – не можуть достовірно оцінити масштаби і характер навчання працівників. Така інформація відображається в системі бухгалтерського обліку, але є нагромадженою узагальненою у складі витрат на іншу операційну діяльність. Водночас вважаємо за доцільне відображати відповідні витрати не у складі витрат звітного періоду, а у складі інвестицій”⁵⁶.

Пропозиції автора стосуються відображення розрахунків з персоналом в аналітичному обліку з систематизацією цих показників у звітності до фондів соціального страхування, податковій, статистичній, фінансовій звітності. Дослідником також розроблено форму внутрішнього звіту про здійснення винагород працівникам з деталі цією такої інформації: розрахунку за основною та додатковою заробітною платою, за іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами, за оплатою невідпрацьованого часу, витрат на заходи з охорони праці, за іншими поточними винагородами та виплатами.

В 2010 році захищено першу дисертаційну роботу, присвячену питанням бухгалтерського обліку і контролю людського капіталу⁵⁷. Пропозиції Н.М. Королюк стосуються введення позабалансового рахунку 010 “Людський капітал”, на якому буде відображатись інформація про творчі і наукові здібності працівників підприємства, що йому не належать, але забезпечують одержання доходу. До цього позабалансового рахунку автором запропоновано відповідні субрахунки: 011 “Людський капітал адміністративного персоналу”, 012 “Людський капітал виробничого персоналу”, 013 “Людський капітал інших працівників”. В бухгалтерському обліку відображення людського капіталу на рахунках Н.М. Королюк пропонує здійснювати наступним чином: Д 010 К - – відображено прийняття працівника на певну посаду; Д - К 010 – відображено звільнення працівника.

55 Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 63.

56 Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб’єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст]: монографія // І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с. – С. 231-256. – С. 254.

57 Королюк Н.М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація: Автореф. ...кандидата екон. наук: 08.00.09 / Н.М. Королюк. – Київ, 2010. – 21 с.

В дисертаційному дослідження Н.М. Королюк також обґрунтовано необхідність формування “Звіту про людський капітал” працівників в різних аналітичних розрізах шляхом використання даних системи бухгалтерського обліку підприємства та впровадженими автоматизованими системами управління людськими ресурсами.

Відомий російський дослідник Я.В. Соколов, висловлюючи свою думку про концепцію вартісної оцінки людських ресурсів, заперечує необхідність їх відображення в активі балансу. Аргументуючи це наступним: “Скажімо, компанія витратила гроші на підготовку кадрів. Відповідно, витрати звітного періоду у неї будуть вищі, ніж зазвичай. Їх можна показати в активі балансу або як витрати майбутніх періодів, або як капітальні вкладення в людський капітал. Далі ми припускаємо, що знань персоналу вистачить років на п’ять і співробітники працюватимуть ці п’ять років. Завдяки їх знанням компанія отримуватиме дохід, і отже, витрати потрібно списувати впродовж п’яти років. Це можливе рішення, але я думаю, що краще витрати на підготовку кадрів все ж включити до поточних витрат”⁵⁸.

Неможливість відображення в обліку людських ресурсів Я.В. Соколов пов’язує з відсутністю гарантії у компанії щодо отримання прибутку від знань працівника, об’єктивної оцінки людського капіталу та прав власності у підприємства на нього.

Підхід, пов’язаний з обліком людського капіталу – це одне з досягнень так званого “творчого” обліку, який, по суті, виправдовує методи розкрадання капіталу, – переконаний Я.В. Соколов. Адже: “.. створення подібних липових капіталів дозволяє зменшити обсяг податків. Чим вище ми оцінимо свій капітал, тим більше коштів піде на списання, що призведе до утворення фіктивного збитку”⁵⁹.

Проф. Соколов Я.В. вважає, що якщо підприємство бажає показати людський капітал своїх працівників, то може його відображати в обліку поза балансом.

Проте в 2009 р. Я.В. Соколов⁶⁰ відмічає про те, що сила кожного підприємства залежить від його кадрового потенціалу, проте оскільки люди не можуть бути ні майном, ні об’єктом власності, то їх не вважають об’єктом обліку. Цей досить правильний підхід, на думку Я.В. Соколова, – пов’язаний з традиційно юридичною трактовкою бухгалтерського обліку. Економічна його

58 Соколов Я.В. Бухгалтерскому учету необходим мораторий [Электронный ресурс] / Я.В. Соколов // Консультант. – 2004. – № 23. – Режим доступа к журналу: <http://www.audit-it.ru/articles/account/a1/41696.html>.

59 Там же.

60 Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – 3-е изд., перер. и доп. – М.: Магістр, 2009. – 287 с. – С 269.

версія передбачає включення до активу підприємства людських ресурсів. Дослідник пропонує всі витрати на підготовку кадрів капіталізувати в активі як інвестиції в персонал, а протягом декількох років їх амортизувати.

Останнім часом науковці розвивають ідею щодо капіталізації інвестицій в розвиток людського капіталу підприємства, яка, на думку провідних науковців, сприятиме формуванню думки керівництва про людський капітал не як затратну категорію, а як стратегічний актив. Так, зокрема, дослідження російського вченого О.А. Кулікова⁶¹ направлені на обґрунтування необхідності капіталізації витрат на придбання і розвиток людських ресурсів та відображення витрати на їх утримання і вибуття у складі поточних витрат підприємства.

Пропозиції О.А. Кулікова⁶² стосуються класифікації витрат в людські ресурси та варіантів відображення цих витрат (інвестицій) на бухгалтерських рахунках. Залежно від етапів функціонування витрат підприємства в людські ресурси дослідник класифікує на витрати у придбання, утримання, розвиток та вибуття (табл. Л.2, додаток Л).

Виходячи з потреб користувачів інформації О.А. Куліков⁶³ запропонував наступні варіанти обліку інвестиції в людські ресурси (табл. 5.1).

Таблиця 5.1. Бухгалтерський облік інвестиції в людські ресурси (за О.А. Куліковим)

<i>Варіант обліку</i>	<i>Сутність запропонованого варіанту</i>	<i>Сфера застосування</i>	<i>Відображення в звітності</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Варіант 1 Інвестиції в людські ресурси капіталізуються на синтетичному рахунку “Інвестиції в людські ресурси”, а у фінансовій звітності відображаються у складі необоротних активів	Інвестиції в людські ресурси підлягають списанню на витрати від звичайних видів діяльності рівномірно через амортизаційні відрахування протягом певного періоду (період встановлюється виходячи з очікуваного терміну, протягом якого компанія може одержувати економічні вигоди (дохід) від використання людських ресурсів, наприклад, терміну дії контракту). У разі продовження терміну дії контракту недоамортизована сума розподіляється на новий термін дії контракту	1) професійний спорт і модельний бізнес, оскільки вони є об’єктами купівлі-продажу; 2) аудиторські компанії	В балансі (стаття “Інвестиції в людські ресурси”)

61 Куликов А.А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации: Автореф. ... кандидата экон. наук: 08.00.12 / А.А. Куликов. – Казань, 2008. – 24 с.

62 Там же.

63 Там же.

Продовження табл. 5.1

1	2	3	4
Варіант 2 Інвестиції в людські ресурси не капіталізувати, а відображати як витрати поточного періоду	Витрати, пов'язані з людськими ресурсами, доцільно відображати в аналітичному обліку окремо від інших поточних витрат і розкривати в примітках до фінансової звітності	Компанії, в яких обсяг витрат в людські ресурси у складі витрат на виробництво незначний	В Звіті про прибутки і збитки (витрати від звичайних видів діяльності) та в Примітках до фінансової звітності (складова частина поточних витрат)
Варіант 3 Витрати на придбання і розвиток капіталізувати , а витрати на утримання і вибуття відображати як поточні витрати підприємства	Дозволить виділити зі складу поточних витрат ті витрати, що в сучасних умовах діяльності компанії набувають особливу значимість. Капіталізація витрат на придбання і розвиток людських ресурсів дасть можливість узагальнити дані, на підставі яких можна проводити оцінку ефективності роботи кадрових служб і навчальних центрів компанії	—	Як у варіантах № 1 і 2
Варіант 4 Людські ресурси відображати як складову частину ділової репутації підприємства	Ділова репутація напряму пов'язана з рівнем професіоналізму персоналу підприємства. Тільки висококваліфіковані люди можуть налагодити і утримати виробництво конкурентоздатних товарів, створювати і підтримувати імідж компанії на ринку	Всі підприємства	В балансі (стаття “Ділова репутація”) та в Примітках до фінансової звітності (складова частина ділової репутації)

В дослідженні О.А. Куліков розробив методику оцінки внутрішньо створеної ділової репутації підприємства, а також здійснив її розподіл по складових компонентах, що визначає ступінь впливу людських ресурсів на показник ділової репутації підприємства.

Автор дисертаційного дослідження дотримується позиції, згідно якої інформацію про внутрішньо створену ділову репутацію необхідно відображати в балансі (в складі корпоративного капіталу). В розвиток цієї теорії в роботі запропонована структура балансу, в якому у складі фізичного капіталу отримала відображення внутрішньо створена ділова репутація по основних компонентах (фінансовому, ринковому, корпоративному, соціальному), а у складі фінансового капіталу представлений інтелектуальний капітал по компонентах, що представляють людський, структурний, клієнтський капітал.

Окрім цього О.А. Куліков⁶⁴ пропонує інформацію про людські ресурси розкривати у нефінансовій звітності підприємства (використовуючи систему збалансованих показників (СЗП)) для відображення показників, пов'язаних з людськими ресурсами, необхідних користувачам (табл. 5.2).

Таблиця 5.2. Запропоновані показники складової “Людські ресурси” в СЗП компанії

Показник	Методика формування інформації
Придбання	
Витрати по найму працівників	Загальна сума витрат, пов'язаних з наймом працівників (витрати на оголошення, тестування, співбесіду і ін.)
Кількість прийнятих працівників	Відомості про прийнятих працівників
Утримання і ефективність	
Ступінь задоволення працівників	Опитування, оцінені в бальній системі
Середня заробітна плата співробітників	Відношення загального фонду оплати праці до середньоспискового числа працівників
Показник ефективності працівників	Відношення обсягу випуску продукції на одного працюючого
Збереження	
Показники збереження кадрової бази	Коефіцієнт плинності кадрів Коефіцієнт заміщення
Розвиток	
Освітній рівень співробітників	Відношення кількості співробітників, що мають вищу освіту, до загальної кількості працівників
Показник перенавчання персоналу	Відношення кількості співробітників, що пройшли перенавчання, до загальної кількості працівників
Показник витрат на навчання на одного співробітника, що пройшов навчання	Відношення суми витрат на навчання до кількості працівників, що пройшли навчання
Показник витрат на навчання на одного співробітника	Відношення суми витрат на навчання до загальної кількості працівників

64 Куликов А.А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации: Автореф. ... кандидата экон. наук: 08.00.12 / А.А. Куликов. – Казань, 2008. – 24 с.

Аналізу фінансових результатів діяльності спортивного клубу присвячено дисертаційне дослідження М.Ю. Феофанова⁶⁵. Дослідник виділяє групи факторів, що впливають на діяльність спортивного клубу (рис. 5.2).

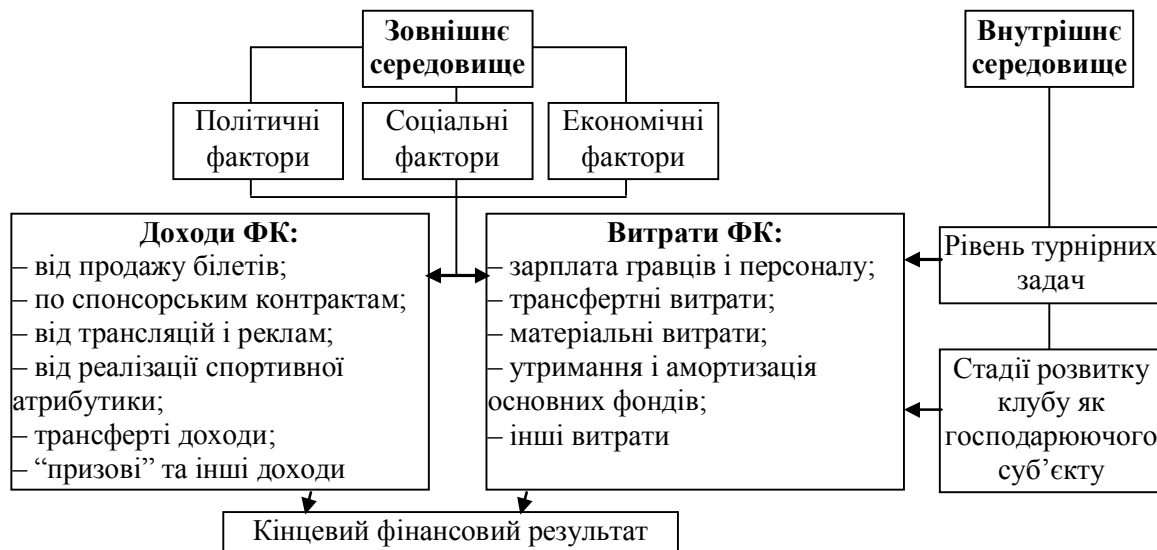


Рис. 5.2. Фактори, що впливають на фінансові результати футбольного клубу

Автором запропоновано три блоки аналізу фінансових результатів футбольного клубу, що дозволяють виявити і оцінити причини зміни в окремих статтях його доходів і витрат та визначити, як вони впливають на кінцеві фінансові результати футбольного клубу (рис. 5.3).



Рис 5.3. Методичний підхід М.Ю. Феофанова до аналізу фінансових результатів футбольного клубу

⁶⁵ Феофанов Н.Ю. Анализ финансовых результатов деятельности профессионального спортивного клуба. Автореф. ...кандидата экон. наук: 08.00.12 / Н.Ю. Феофанов. – Новосибирск, 2007. – 24 с.

Феофанов М.Ю. відмічає про залежність величини продажів іменної атрибутики від трьох основних факторів, два з яких носять соціально-психологічний характер і не підлягають кількісній оцінці: 1) популярність гравця серед уболівальників; 2) привабливість зовнішності гравця; 3) продемонстровані гравцем спортивні результати в поточному сезоні. Все відмічене свідчить про людський капітал гравців, на якість якого впливає ступінь авторитету гравця, від якого залежить рівень продажів спортивної атрибутики.

В даний час виникає інтерес до відображення в обліку людських ресурсів в професійному спорті. Так, наприклад, в зарубіжних футбольних клубах витрати на придбання спортсменів капіталізуються і відображаються у складі необоротних нематеріальних активів. В облікові регістри вносяться записи як “Player, Registrations and Contracts” (реєстрація гравців і контракти). Однією з важливих проблем обліку гравців у футбольному клубі є визначення вартості цих гравців.

У зв’язку з тим, що існує активний ринок професійних футбольних гравців, футбольні клуби можуть капіталізувати щойно придбаних гравців за ціною їх придбання. У зв’язку з тим, що людські ресурси в зарубіжних футбольних клубах враховуються у складі нематеріальних активів, вони підлягають амортизації, тобто систематичному розподілу суми активу, що амортизується, протягом терміну його корисної служби (протягом терміну дії контракту).

Трудові ресурси в системі обліку М.Ю. Медведєв⁶⁶ пропонує реєструвати одним з двох варіантів індивідуалізації:

1. За певною групою (видом, родом, типом і ін.), для чого потрібно встановити критерій, відповідно до якого трудові ресурси можуть бути за даними групами класифіковані. Наприклад, професія, яку можна підтвердити документально (трудовими договорами або контрактами). Існують навіть розроблені державними органами переліки професій.

При відображенні трудових ресурсів в бухгалтерському балансі окремим рядком їх аналітичний облік передбачатиме їх виділення за професійною приналежністю. В аналітичному обліку відображатиметься наступна інформація (у вартісних і натуральних вимірниках):

- директор – 1 чол. – сукупна вартість 50 000 грн.;
- секретар – 1 чол. – сукупна вартість 20 000 грн.;
- робітник – 10 чол. – сукупна вартість 100 000 грн.;
- комірник – 2 чол. – сукупна вартість 24 000 грн.

⁶⁶ Медведєв М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных / М.Ю. Медведєв. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с. – С. 115.

Проте за кваліфікацією персоналу не можна здійснювати оцінку трудових ресурсів, яка при будь-якому варіанті обумовлена заробітною платою. Адже кваліфікація не залежить від оплати праці, оскільки часто найм на роботу пов'язаний не з кваліфікацією. Критерієм не можуть служити ніякі кваліфікаційні атестати, вчені ступені, досвід роботи і ін.⁶⁷

Отже, необхідно обмежитися назвою професії, або встановити деяку формальну професійну градацію, наприклад у вигляді професійних розрядів, що періодично присвоюються працівникам – така система існувала в царські та радянські часи, певно, частково збереглася ще і в теперішніх демократичних умовах;

2. Індивідуально, тобто реєструвати кожного працівника окремо. Інформація про кожного конкретного працівника послужить настільки об'єктивним критерієм, наскільки користувач сам зможе “переварити” обсяг отриманої інформації⁶⁸.

Оскільки працівники використовуються як знаряддя праці, вони повинні відображатись нарівні з іншими знаряддями праці. Такої думки дотримується російський дослідник М.Ю. Медведєв⁶⁹, який відмічає, що “Як і будь-яка інша річ в наявності, трудові ресурси вимагають обліку по активу”⁷⁰.

Дослідник відмічає, що працівники є об'єктами бухгалтерського обліку, оскільки відповідають всім умовам обліку: нерівнодоступні для суб'єктів обліку, приймають участь в господарській діяльності, витрати на їх облік не перевищують їх цінності.

Продовжуючи свою думку, про те, що працівники повинні відображатись як і знаряддя праці, М.Ю. Медведєв⁷¹ пропонує здійснювати наступні бухгалтерські проводки:

1) відображено купівлю працівника – д-т рах. “Працівники”, к-т рах. “Розрахунки з оплати праці”;

2) відображено використання у виробництві працівника – д-т рах. “Незавершене виробництво”, к-т рах. “Амортизація працівника”.

“За наявності документального підтвердження і дотримання критерію істотності для конкретного підприємства, – переконана О.В. Хатулева, –

67 Медведєв М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных / М.Ю. Медведєв. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с. – С. 115.

68 Там же, с. 116.

69 Медведєв М.Ю. Баланс для начинающих / М.Ю. Медведєв. 2-е изд. – СПб.: Питер, 2006. – 192 с.

70 Там же, с. 140.

71 Там же.

витрати, пов'язані з формуванням інтелектуальних активів, можуть бути капіталізовані і враховані, наприклад, як відкладені витрати”⁷².

Заперечують можливість капіталізації витрат на підготовку кадрів А.С. Бакаєв, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевський⁷³, пояснюючи це тим, що об'єкт нематеріальних активів повинен відчужуватись, тобто відокремлюватись з сукупного майна, від інших активів і розпоряджатись ним.

У праці В.Т. Смірнова, В.Ф. Бондарьова, В.І. Романчина⁷⁴ конкретизовано види людського капіталу, способи його оцінки і обліку нематеріальних активів в капіталі підприємств, що діють, і новостворюваних фірм. Класифікацію видів людського капіталу дослідники пропонують здійснювати за групами базисних здібностей, що залучаються до продуктивного використання. Капіталізація фізичних сил і потенціалу працездатності формує капітал здоров'я, професійних здібностей і знань – трудовий капітал, інтелектуальних здібностей – інтелектуальний капітал, організаційно-підприємницьких здібностей – підприємницький капітал, етичних позицій і поведінки – культурно-етичний капітал.

Російський дослідник В. Белкін⁷⁵ переконаний, що інвестиції в людський капітал повинні відображатись у складі нематеріальних активів. Економіст аргументує свою позицію тим, що всім формальним ознакам нематеріальних активів, відображеним у новому Цивільному кодексі Російської Федерації, відповідає таке специфічне нематеріальне благо, як людський капітал. Зокрема, він є об'єктом власності, термін його використання перевищує один рік, на його формування потрібні значні інвестиції, в процесі свого використання він зношується (у тому числі і економічно), він не лише приймає участь у виробництві товарів і послуг, але і приносить дохід.

Частку людського капіталу, переконаний В. Белкін, необхідно враховувати в засновницькому договорі нового підприємства, а оцінку рівня інвестицій і його зносу відображати на рахунку “Нематеріальні активи”. Це призведе до необхідності розширення нематеріальних рахунків і включення до складу фондів (активів) підприємства оцінок людського капіталу. На макрорівні це означатиме необхідність розширення системи національних рахунків і коригування величини основних макроекономічних показників (ВВП).

72 Хатулева О.В. Проблемы признания в бухгалтерском учете интеллектуальных активов организации / О.В. Хатулева // Бухгалтерский учет и анализ. – 2005. – № 8 (104). – 34-38 с. – С. 37.

73 Бухгалтерский учет: Учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; под ред. П.С. Безруких. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 719 с. – С. 114.

74 Смирнов В.Т. Основы экономической теории / В.Т. Смирнов, В.Ф. Бондарев, В.И. Романчин – Орел: ОрелГТУ, 2003. – С. 73-107.

75 Белкин В. Почему в России неэффективны инвестиции в человеческий капитал / В. Белкин // Журнал экономической теории. – 2005. – № 2. – С. 137.

При оцінці людського капіталу підприємства повинні враховувати наступні категорії працівників: працівники простої праці; висококваліфіковані робочі, зокрема що мають інтелектуальну власність (раціональні пропозиції); фахівці з обробки інформації, а також що володіють унікальною інформацією; творчі фахівці, що проводять і володіють інтелектуальною власністю; підприємці і менеджери, включаючи тих, що володіють правами власності на організаційно-підприємницький внесок і правами власності на використання рідкісних ресурсів (комерційні секрети, ноу-хау, ліцензії і ін.).

Головною особливістю людського капіталу як нематеріального блага є довгостроковий термін інвестування, використання і віддачі. Якщо оцінити всю величину людського капіталу за працездатний період життя людини, то річна величина його заробітної плати, включаючи виплати на соціальне страхування, може розглядатися як річний розмір амортизації, що нараховується за щорічний економічний знос людського капіталу, оціненого за всі роки майбутнього працездатного періоду. Щорічна величина економічного зносу у розмірі річної амортизації повинні включатися до нематеріальних активів підприємства і відображатися на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Такої думки дотримується В. Белкін.

Віддача від інвестицій в людський капітал можлива якщо це вигідно бізнесу, самим працівникам, що підвищують свій трудовий потенціал, та якщо держава підтримує підприємства у прагненні інвестувати в розвиток трудового потенціалу своїх працівників⁷⁶.

Російські економісти А.І. Добринін, С.А. Дятлів, Е.Д. Циренова⁷⁷ запропонували відображати в бухгалтерському обліку людські ресурси у складі нематеріальних активів у розмірі повної вартості за весь період використання, а річну суму амортизації визначати виходячи з річної величини заробітної плати працівників, включаючи виплати на соціальне страхування.

Враховувати людські ресурси дослідники пропонують в засновницьких договорах нових компаній, а умови і терміни інвестування в людські ресурси, величину заробітної плати (що може розглядатися як норматив амортизації людського капіталу) погоджувати при укладанні колективних договорів і індивідуальних контрактів.

76 Белкин В. Почему в России неэффективны инвестиции в человеческий капитал / В. Белкин// Журнал экономической теории. – 2005. – № 2. – С. 137.

77 Добрынин А.И. Человеческий капитал в транзитивной экономике / А.И. Добрынин, С.А. Дятлов, Е.Д. Цыренова. М.: Наука, 2002. – 309 с. – С. 284.

Про неможливість відображення витрати на створення людського капіталу в складі нематеріальних активів відмічає А.Н. Короб⁷⁸. Це зумовлено по-перше, складністю у визначенні фінансової ефективності даного виду капіталовкладень; по-друге, неможливістю відокремити його від самої людини, а отже протирічить принципу визнання його в бухгалтерському обліку. Частково дану проблему може вирішити використання такого елементу цивільно-правових відносин, як контракт. Для розуміння сутності даного інструменту доцільно звернутися до системи відносин, що діє в “великому” спорті, – “гравець-клуб”, що передбачає оцінку гравця клубом у вигляді вартості укладеного з ним контракту. При цьому з’являється юридичний документ, що підтверджує вартість людського капіталу.

Тому білоруський дослідник А.Н. Короб⁷⁹ узагальнив підходи до бухгалтерського обліку вартості людського капіталу (табл. 5.3).

Таблиця 5.3. Узагальнені А.Н. Коробом підходи до обліку вартості людського капіталу

<i>Підходи</i>	<i>Зміст підходів</i>	<i>Кореспонденція рахунків</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Підхід № 1 Складова інтелектуального капіталу	Передбачає створення фонду під зміну величини людського капіталу за рахунок операційних доходів	1. Збільшення ринкової оцінки величини людського капіталу – д-т рах. 91 “Операційні доходи і витрати”, к-т рах. 85 “Людський капітал” – на суму створеного фонду під зміну величини людського капіталу. 2. Зменшення ринкової оцінки вартості людського капіталу – д-т рах. 85 “Людський капітал”, к-т рах. 91 “Операційні доходи і витрати” – на суму зменшення фонду під зміну величини людського капіталу. При складанні бухгалтерського балансу сальдо по рахунку 04 “Нематеріальні активи” (субрахунок “Права на людський капітал”) показується з урахуванням збільшення (зменшення) фонду під зміну величини людського капіталу. При цьому на суму створеного фонду під зміну величини людського капіталу в облікових регістрах не змінюється фактична вартість нематеріальних активів, під які створено фонд

78 Короб А.Н. Человеческий капитал – новый объект бухгалтерского учета / А.Н. Короб // Экономика глазами молодых: материалы I-го международного экономического форума молодых ученых (Вилейка, 12-14 сентября 2008 г.) – Минск: ООО “ТМ Агро-графикс”, 2008. – 224 с. – С. 99-101. – С. 100.

79 Там же.

Продовження табл. 5.3

1	2	3
Підхід № 2 Сукупність витрат на його створення	Людський капітал відображається в пасиві балансу у складі зобов'язань, балансова вартість якого визначається виходячи із розміру заробітної плати.	За рахунок нерозподіленого прибутку створювати фонд “Фінансові зобов'язання по вкладах в людський капітал”, з якого фінансуватиметься розвиток людського капіталу компанії: д-т рах. 84 “Нерозподілений прибуток”, к-т рах. 65 “Фінансових зобов'язань по внесках в людський капітал”)
Підхід № 3 Елемент доданої вартості	Відображається як нематеріальний актив, амортизується і відображається в активі балансу	—

Другий підхід доцільно застосовувати для обліку людського капіталу у сфері послуг (аудиторські фірми, університети). Недоліками цього підходу, на думку А.Н. Короба, є те, що рівень заробітної плати не відображає реальну оцінку величини людського капіталу, оскільки по-перше, не можна чітко визначити період, за який визначатиметься винагорода працівникам (день, тиждень, місяць), по-друге, в деяких галузях заробітна плата варіюється залежно від сезону.

Третій же підхід автор пропонує як найбільш доцільний спосіб обліку людського капіталу в економіці інноваційного типу. Проте згодом А.Н. Короб протирічить собі і говорить про те, що найбільш доцільним в економіці інноваційного типу є визнання людського капіталу об'єктом інтелектуальної власності⁸⁰.

Більш ґрунтовними є дослідження Н.А. Лесневської⁸¹, яка вкладення у відтворення людського капіталу відносить до ресурсів тривалого використання і пропонує використовувати синтетичний рахунок 06 “Вкладення на відтворення людського капіталу” (відповідає розділу 1 балансу “Необоротні активи”). Формування таких витрат відбувається шляхом капіталізації поточних активів, а їх списання або відшкодування призводить до процедури рекапіталізації.

80 Короб А.Н. Человеческий капитал – новый объект бухгалтерского учета / А.Н. Короб // Экономика глазами молодых: материалы I-го международного экономического форума молодых ученых (Вилейка, 12-14 сентября 2008 г.) – Минск: ООО “ТМ Агро-графикс”, 2008. – 224 с. – С. 99-101. – С. 100.

81 Лесневская Н.А. Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала / Н.А. Лесневская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2009. – № 07. – С. 32-40.

По кредиту рахунку відбувається списання витрат в результаті рівномірного включення їх до складу поточних витрат або в результаті гарантованих виплат персоналу соціальної допомоги протягом трудової діяльності або по її закінченню. Терміни списання або відшкодування вкладень у відтворення людського капіталу витікають із змісту господарських і трудових договорів. Для кожного виду вкладень фактичні терміни відшкодування капіталізованих витрат визначаються в обліковій політиці підприємств сфери послуг.

До рахунку 06 Н.А. Лесневська пропонує відкривати наступні субрахунки (табл. Л.3, додаток Л).

Подальша деталізація інформації про вкладення у відтворення людського капіталу для управління, – відмічає Н.А. Лесневська, – може проводитися по структурних підрозділах підприємства, групах персоналу, його кваліфікаційних характеристиках, профілю підготовки і ін.⁸²

Витрати, понесені підприємством на навчання персоналу призводять до тимчасового вилучення майнової частини капіталу у вигляді грошових коштів і переходу його в немайнову частину у вигляді людського капіталу. У випадку ефективного використання професійних навичок, отриманих працівником під час навчання, підприємство отримує приріст величини прибутку від збільшення величини продажів, забезпечений використанням людського капіталу. Тобто мова йде про тимчасовий перехід однієї частини капіталу в іншу. Такої думки дотримується Ю.Н. Слапик⁸³.

Богатирьова В.В. та Авілкіна М.А.⁸⁴ переконані, що витрати на підбір, мотивацію, розвиток і утримання персоналу є капітальними витратами на людські ресурси. Включити до складу витрат на створення інновацій пропонують дослідники витрати на формування, розвиток, утримання і збереження людського капіталу, оскільки вони приймають участь у формуванні фактичної собівартості інноваційного продукту. Тому для забезпечення об'єктивної оцінки вартості інновації потрібно визначити достовірну вартість людського капіталу і враховувати її як одну з необхідних

82 Лесневская Н.А. Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала / Н.А. Лесневская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2009. – № 07. – С. 32-40.

83 Слапик Ю.Н. Основы теории управления кругооборотом капитала предприятия, действующего в условиях недостатка инвестиционных ресурсов / Ю.Н. Слапик // Теоретические основы управления субъектами хозяйствования в условиях глобализации экономики. Коллектив авторов. Под общ. ред. Кивачука В.С. Монография. – Брест. Издательство БрГТУ, 2009. – 416 с. – С. 118-119.

84 Богатырева В.В. Управление инновационной деятельностью как форма предпринимательской активностью субъекта хозяйствования в условиях глобализации / В.В. Богатырева, М.А. Авилкина // Теоретические основы управления субъектами хозяйствования в условиях глобализации экономики. Коллектив авторов. Под общ. ред. Кивачука В.С. Монография. – Брест. Издательство БрГТУ, 2009. – 416 с. – С. 194, 196-197.

статей витрат при формуванні фактичної вартості інноваційного продукту. Саме рентабельність інновацій, на думку дослідників, є одним з критеріїв оцінки дохідності людського капіталу підприємства, так як рентабельність інвестицій в працівників, дохідність людського капіталу цілком залежать від якості фактично отриманих інновацій і додаткових економічних вигод від їх поширення в практичній діяльності.

Польський дослідник М. Добія⁸⁵ вносить пропозиції щодо врахування в балансовій звітності соціальних активів, або одиниці вартості найнятих працівників в компанії. Ця пропозиція, на думку М. Добії, вирішує проблему визначення вартості вибору властивої міри і балансової оцінки по відношенню до працівників підприємств. В Польщі, як зазначає А. Камела-Совінська, такий баланс складається для двох суб'єктів, тому що соціальний фонд і пов'язані з ним активи не є ні частиною компанії, ні її власністю. Теоретичною передумовою пропозиції М. Добії є розширення об'єктів бухгалтерського обліку, шляхом включення до їх складу соціальних активів, з відображенням їх в складі пасивів. Це сприятиме інформуванню про всі активи, для збереження капіталу власників і людського капіталу. Отже, М. Добія пропонує впровадити додаткові статті балансу (табл. 5.4).

Таблиця 5.4. Приклад баланс, щодо людського капіталу

Витрати на найм та підготовку	Фінансування частини залученого (оборотного) капіталу
Соціальні активи	Людський капітал
Приріст вартості соціальних активів	Фонд з переоцінки витрат на утримання і навчання
Активи соціального фонду	Соціальний фонд

Соціальні активи утворюють категорію, що відображає вартість людського капіталу співробітників компанії. Це є початкова вартість, що виникла в день укладання трудового договору з працівником та підлягає зміні з плином часу. Приріст вартості соціальних активів відбувається поступово з часом та зумовлений: приростом досвіду працівника та зміною обсягу витрат на його утримання і навчання. Ці дві позиції мають еквівалент на стороні пасивів. Це є вартість людського капіталу, як сума початкової вартості і вартості приросту на підставі досвіду, та фонду з переоцінки витрат на утримання і навчання, що виникає з плином часу. Остання величина в пасиві балансу є подібною до фонду з переоцінки, зумовленого інфляцією. Активи соціального фонду визначаються як ті, що належать фірмі, а отже становлять істотне доповнення балансу.

85 Dobija M. Sprawozdanie bilansowe w rachunkowości społeczno-ekonomicznej / M. Dobija // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 514. – s. 51-59. (Том 5, с. 363-367).

Впровадження до балансу нової величини пов'язане з веденням нових балансових рахунків:

- “соціальні активи” – відображає початкову вартість працівника, визначену в день укладання трудового договору;

- “приріст вартості суспільних активів” – відображає збільшення вартості зі статті приросту досвіду і можлива переоцінка, що виникатиме зі змінами витрат на утримання і навчання;

- “людський капітал” – відображає в пасиві балансу вартість людського капіталу, яку використовує компанія;

- “фонд з переоцінки витрат на утримання і навчання” – відповідає стороні пасивів балансу та еквівалентний переоцінці початкової вартості витрат на утримання і навчання.

Бухгалтерський облік прийняття працівника на роботу та його звільнення, а також приріст вартості зумовлений збільшенням досвіду відображатиметься наступними проводками: 1) зайнятість працівника та стаж роботи – Дт рах. “Соціальні активи”, Кт рах. “Людський капітал”; 2) реальна вартість соціальних активів – Дт рах. “Соціальні активи” та рах. “Приріст соціальних активів”, Кт рах. “Фонд з переоцінки витрат на утримання і навчання”; 3) розірвання трудового договору – Дт рах. “Людський капітал” та рах. “Фонд з переоцінки витрат на утримання і навчання”, Кт рах. “Соціальні активи” та рах. “Приріст вартості соціальних активів”⁸⁶.

Нові записи в облікових регістрах дозволяють отримати актуальну балансову оцінку соціальних активів, – переконаний М. Добія, – та створять повний балансовий образ компанії, вказуючи на більшу кількість зв'язків між величинами зазначеними у звіті.

На основі та в розвиток досліджень зарубіжних і вітчизняних вчених проаналізовано дослідження щодо удосконалення системи бухгалтерського обліку поточних витрат і інвестицій в людський капітал (табл. Л.4, додаток Л).

Таким чином, в даний час склалося декілька підходів, серед яких людські ресурси пропонують визнавати витратами поточного періоду, зобов'язанням, окремим видом нематеріальних активів, розглядати як складову частину ділової репутації підприємства.

“Причинами необхідності вимірювання людського капіталу і виділення такого роду невідчутних активів в окрему групу, – відзначають В.С. Ківачук, І.В. Приймачук, – є: неточність оцінки ринкової вартості підприємства;

86 Dobija M. Sprawozdanie bilansowe w rachunkowości społeczno-ekonomicznej / M. Dobija // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 514. – s. 51-59. (Том 5, с. 363-367).

прагнення усунути внутрішні джерела неефективності роботи; необхідність вимірювань для формування загальної і точної оцінки фінансового стану підприємства”⁸⁷.

Переважає більшість українських дослідників людський капітал пропонують відображати на позабалансових рахунках, оскільки за всіма ознаками його не можна відносити до майна підприємства. У вітчизняній практиці в балансі відображається лише майно, що охоплює права власності компанії. Як пише О.М. Петрук⁸⁸, це є об’єктивною дією романо-німецької системи, до якої відноситься і Україна. Тому для відображення в обліку всієї управлінської інформації і більшої конкретизації інформації юридичного і господарського характеру в нашій країні використовуються позабалансові рахунки. Для країн, на які поширюється англо-американський вплив, можливості бухгалтерського обліку ширші, що і передбачене МСФО.

Основною відмінністю від узвичаєного підходу до об’єктів відображених на позабалансових рахунках (майна та джерел його утворення, що не належать підприємству, однак знаходяться в його розпорядженні чи на його збереженні) буде те, що обліковуючи інтелектуальні активи, які не належать підприємству за правом власності (немайнові інтелектуальні активи), відображають не як “чужі” активи, а ті, які за правом власності не належать “нікому” (відбувається розподіл пучка прав власності), однак підприємство здійснює контроль над ними⁸⁹.

Сьогодні ідея визнання людського капіталу активом підприємства виглядає утопічною, що зумовлено невідповідністю людського капіталу критеріям визнання активів, а саме: відсутність контролю, достовірного і об’єктивного підтвердження очікуваних економічних вигод, неможливість достовірної оцінки.

З позиції імовірного отримання майбутніх економічних вигод людські ресурси можна вважати активом компанії, оскільки вони є основним фактором її успіху і джерелом прибутку. В процесі набору, підготовки і перепідготовки працівників компанії, необхідне об’єктивне вимірювання потенційних економічних вигод від використання людських ресурсів.

87 Кивачук В.С. Современное состояние теоретической базы управления кругооборотом капитала предприятия / В.С. Кивачук, И.В. Приймачук // Теоретические основы управления субъектами хозяйствования в условиях глобализации экономики. Коллектив авторов. Под общ. ред. Кивачука В.С. Монография. – Брест. Издательство БрГТУ, 2009. – 416 с. – С. 169.

88 Петрук О.М. Договірні зобов’язання і права в бухгалтерському обліку. Дис. канд економ, наук: 08.06.04 / О.М. Петрук – Житомир, ЖІТІ. – 2000. – 212 с. – С. 235.

89 Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: Дис. ...кандидата екон. наук: 08.06.04 / С.Ф. Легенчук. – Житомир, 2006. – 264 с. – С. 182.

Компанія (зокрема, що працюють в сфері аудиту і консалтингу, модельного бізнесу, адвокатуру, професійного спорту, де людина відіграє провідну роль в діяльності компаній), інвестуючи кошти в людські ресурси, чекає отримати від них віддачу. Спортивні клуби купують і продають права на певних спортсменів, і обсяг витрат на придбання одного гравця визначається в мільйонах доларів.

Супротивники концепції бухгалтерського обліку людських ресурсів вважають, що отримання майбутніх економічних вигод від вкладень в людські ресурси не гарантовано. Дослідницьким Центром CFO компанії “Mercer Human Resource Consulting” проведено опитування, в ході якого 39 % респондентів відзначили, що людський капітал є ключовим показником вартості акцій компанії (середня компанія вкладає до 36 % доходів в людський капітал), але тільки 16 % відзначають наявність у них чіткої картини віддачі від вкладень⁹⁰.

Для визнання активів, як вважають Е.Х. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда, компанії повинні мати права на майбутню вигоду або потенційні послуги. Разом з тим, на їх думку, “якщо оцінка права на вигоду і потенційні послуги може бути визначена тільки орієнтовно, це не означає, що об’єкт не слід вважати активом”⁹¹.

Патон В.А.⁹² відноситься до людських ресурсів як до активів компанії, проте не вбачає можливого виміру їх вартості, що виключає можливість надання інформації про них у фінансових звіті. При цьому щодо людського капіталу повинно бути виконано дві умови:

- 1) у фірмі повинні бути дані щодо очікувань, пов’язаних із досягненням економічних вигод;
- 2) фірма повинна мати право на ці вигоди.

Бруммет Р.Л., Е. Фмхольц, Р.Л. Пайл⁹³ вважають, що людські засоби є джерелом економічних вигоди для фірми, а тому витрати на такі засоби можуть бути класифіковані як активи, тому що понесені з метою отримання майбутніх вигод.

Однією з основних сутнісних характеристик активів, як об’єкту управління і обліку, є контроль над ними з боку підприємства, тобто право власності на їх використання або володіння ними.

90 Человеческие ресурсы как учетная категория [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://misbfin.ru/article/chelovecheskie-resursy-kak-uchetnaya-kategoriya>.

91 Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда: Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с. – С. 287.

92 Paton W. A. Accounting Theory (originally published 1922), Scholars Book Co, Lawrence, USA, 1973. – Pp. 486-487.

93 Brummet R.L. Human Resource Measurement: A Challenge for Accountants / R.L. Brummet, E.G. Flamholz, W.C. Pyle // The Accounting Review. – Vol. 43, No. 2. – 1968. – P. 218.

Економічні ресурси, що використовуються підприємством, але не контролювані ним, не є активами. До них відносяться трудові ресурси. Такої думки дотримується І.А. Бланк⁹⁴.

Російський економіст О.А. Агеева відзначає, що людські ресурси, що оцінюються за обсягом витрат на навчання або шляхом вимірювання створеної ними доданої вартості, не можуть включатися до складу активів компаній, оскільки “люди вільні, немає контролю над цими ресурсами”⁹⁵.

Більшість активів знаходяться під економічним контролем підприємства, коли управління активами здійснюється не на основі юридичного права власності, а з позиції отримання економічних вигод. На думку Дж. Каннінга, “основним критерієм при визначенні, чи є даний об’єкт активом чи ні, носить швидше економічний характер, аніж юридичний”⁹⁶.

Серед найвагоміших аргументів проти визнання людського капіталу як активу, як правило, висувається неможливість контролювати вигід від його використання. Саме це визначає його проміжну класифікацію між необоротними і оборотними активами. З одного боку, працівник може попрацювати уже працездатне життя на підприємстві, а з іншого – звільнитися у будь-який момент⁹⁷.

Фламхольц Е. вважає, що контроль над людськими ресурсами аналогічний контролю над активами, які має в своєму розпорядженні лізингоотримувач по операціях з фінансової оренди.

Саме такий підхід отримав відображення в міжнародних стандартах фінансової звітності. Зокрема, МСФО 17 “Оренда” передбачає відображення орендованого об’єкту, отриманого на умовах фінансового лізингу, на балансі орендаря. Підставою для цього служить та обставина, що орендар отримує економічні вигоди від використання оренди активу протягом більшої частини терміну його економічної служби. Крім того, фінансовий лізинг в бухгалтерському балансі орендаря повинен бути відображений і як зобов’язання по виплаті майбутніх орендних платежів. Якщо фінансовий лізинг не відображений в балансовому звіті орендаря, то економічні ресурси і рівень зобов’язань компанії-орендаря виявляються заниженими.

94 Бланк И.А. Управление активами / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2002. – 720 с. – С. 14.

95 Агеева О.А. Требования к формированию отчетности по МСФО / О.А. Агеева // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 14. – С. 51-57. – С. 53.

96 Canning J.B. The Economics of Accountancy / J.B. Canning. – N.Y.: Ronald Press, 1929. – P. 19.

97 Харламова О.В. Людський капітал як об’єкт обліку і елемент звітності / О.В. Харламова // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 516-519. – С. 518.

Ідзірі Ю.⁹⁸ стверджує, що контроль передбачає не тільки юридичне право власності або економічний контроль, але і адміністративну відповідальність. Дійсно, працівник компанії відповідальний перед адміністрацією, і на цій підставі можна говорити про контроль над використанням людських ресурсів.

Особливо це відноситься до осіб, що професійно займаються спортом. В спортивних клубах з гравцями укладають трудові контракти специфічного характеру, за умовами яких, наприклад, гравець не може покинути спортивний клуб або грати за іншу команду без дозволу клубу. Тобто людина знаходиться під контролем спортивного клубу.

Існує юридична техніка, що дозволяє “прив’язати” до фірми найцінніших фахівців за допомогою винагород та зобов’язань і відобразити контракти з ними у складі нематеріальних активів. Проте така техніка не може використовуватись до всіх співробітників. Більш простий спосіб прив’язати персонал до фірми – це включення працівників в число акціонерів або співвласників фірми. Ця форма також не універсальна, до того ж виникає проблема з правами власності працівників, що звільнилися.

Економічне поняття контрольованого ресурсу ширше за поняття юридичного контролю. Економічно можна контролювати ресурси, що належать та не належать компанії на правах власності. У зв’язку з цим деякі економісти пропонують поняття субстанційної власності, тобто тієї власності, якою адміністрація володіє, користується і розпоряджається. Тут може йти мова про людський капітал.

Аналізуючи взаємозв’язок обліку і права представник французької бухгалтерської школи – Ш. Пангло⁹⁹ відмічав, що інтерпретація першого як продовження другого помилкова. Облік є надбудовою і завершує право, який є базисом. Право дає смислову інтерпретацію для бухгалтерського обліку, але більш помітним є його взаємозв’язок з політичною економією. І як остання має своїм предметом капітал, так і всі поняття бухгалтерського обліку повинні бути виведені з поняття капіталу. Ця категорія дозволяє пояснити природу рахунків. Він вважав за невиправдану аргументацію, засновану на зобов’язальному праві. Наприклад, такі блага, як патенти, витрати і доходи майбутніх періодів, витрати на організацію фірми (засновницькі витрати) такі, що за ними ніхто не стоїть, і стояти не може. Отже, складнощі щодо бухгалтерського обліку людського капіталу зумовлені

98 Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – Учебник: Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1999. – 663 с. – С. 267.

99 Соколов Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с. – С. 156.

відсутністю концепції взаємодії і співвідношення юридичної форми і економічного змісту операцій, пов'язаних з формуванням, використанням та відтворенням людського капіталу.

Основою визнання нематеріальних активів є їх юридична визначеність (форма), що превалює над економічним змістом. Наукова обґрунтованість юридичного підходу до визначення нематеріальних активів як об'єктів обліку багатьма ученими ставиться під сумнів. Коновалова І.Р.¹⁰⁰ стверджує, що мотивація виникнення господарської операції має економічну природу, а отже первинний економічний зміст. Проте підприємство функціонує в рамках правового поля і відображає правовідносини або із зовнішніми, або з внутрішніми контрагентами. Бухгалтерський облік дозволяє описати економічну ситуацію, але тільки враховуючи її правовий зміст.

Не можна не визнати, що в сучасному обліку домінуюче положення займають ідеї, в яких велике значення надається оцінці чинників доходів і витрат, але при цьому виявляються неістотними цивільно-правові причини їх виникнення. Проте захоплення тільки економічним змістом, як і наполягання на пріоритеті цивільно-правових відносин може призвести до негативних наслідків. Тому І.Р. Коновалова формулює завдання бухгалтерського обліку як найбільш точне відображення економічних фактів господарської діяльності за рахунок якнайповнішого відображення цивільно-правового змісту цих фактів.

Соколов Я.В., П.С. Безруких, І.А. Бланк, А.Н. Козирев аргументують неможливість визнання окремих елементів інтелектуального капіталу як нематеріальні активи у зв'язку з відсутністю у підприємства права власності на них. Проте в міжнародній обліковій практиці при визначенні існування активу право власності не є першорядним. Згідно МСБО активами є ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, від яких чекають надходження майбутніх економічних вигод до підприємства¹⁰¹. Робінзон Т.Р., прихильник концепції обліку людських ресурсів, вважає, що хоча людина не може бути об'єктом власності, відносини компанії із співробітниками зазвичай носять стабільний характер.

Одним з критеріїв визнання активів компанії є їх об'єктивна оцінка в грошовому виразі.

100 Коновалова І.Р. Развитие учета прибыли в условиях трансформации отношений собственности / И.Р. Коновалова. – М.: Экономистъ, 2003. – 382 с. – С. 18.

101 Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. / – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с. – С. 5.

Крендалл Ф. директор американського Центру ефективності робочої сили, називає одну з головних причин невизнання концепції людського капіталу, відомої вже більше 30 років, неможливість реально визначити вартість людських ресурсів і відобразити її у фінансовій звітності, оскільки всі види бухгалтерської звітності повинні мати вартісний вираз.

Російські учені дотримуються аналогічної позиції. При визначенні економічних ресурсів М.І. Кутер звертає увагу на необхідність їх об'єктивної оцінки в грошовому виразі і приналежності компанії. “Хоча працівники підприємства, – вважає М.І. Кутер, – ймовірно, його найцінніший ресурс, проте, вони не відносяться до ресурсів, що підлягають бухгалтерському обліку (не мають вартості і не вважаються власністю підприємства)”¹⁰².

Найбільші проблеми в трактуванні людських запасів як активів спричиняє право власності і контролю. Германсон Р.¹⁰³ відмічає, що право власності є дуже вузьким окресленням в інтерпретації прав для здобутку вигоди, пропонуючи окреслити “операційні права” на здобуток економічних вигод. Такий підхід вже існує в традиційному бухгалтерському обліку, наприклад, щодо лізингу, де орендар має право на використання майна у визначеному часі і показувати це майно у балансі як власні активи, незважаючи на те, що формально не має на них прав власності.

В свою чергу Е. Фламхольц¹⁰⁴ відмічає: “...Це не люди самі по собі є людським активом у фірмі, а витрати, які в них капіталізуються”.

Ряд дослідників вважали, що визнання людських ресурсів активами може призвести до ситуації, що фірма вважатимуть себе власником робочої сили. Абдель-Халік Р.¹⁰⁵ з'ясовує, що це непорозуміння пов'язане з труднощами у розмежуванні двох видів прав власності:

- 1) права працівника на ряд впливів щодо заробітної плати;
- 2) права працедавця до очікування збільшених впливів як результат інвестиції в людські ресурси.

Враховуючи вимоги ідентифікації, у складі нематеріальних активів підприємства визнається лише окрема частина інтелектуального капіталу (частина, що ідентифікується, представлена об'єктами інтелектуальної власності і, частково, структурним капіталом (бази даних, дослідження і розробки і ін.)), інші його структурні елементи не враховуються в бухгалтерському обліку, хоча здатні генерувати прибуток в майбутніх періодах.

102 Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории / М.И. Кутер: Учеб. пособие. М.: Экспертное бюро-М, 1997. – 496 с. – С. 41.

103 Hermanson R. Accounting for Human Assets, Michigan State University, USA, East Lansing, 1964.

104 Flamholtz E. Human Resource Accounting, Jossey-Bass Publishers, San Francisco, USA, 1985. – P. 51.

105 Abdel-khalik R. Empirical Research in Accounting: A Methodological Viewpoint, American Accounting Association, Sarasota, USA, 2001.

В МСФО 38 “Нематеріальні активи” наголошується, що підприємство може мати в своєму розпорядженні кваліфіковану команду і бути здатною ідентифікувати додаткові навички персоналу, що призведуть до майбутніх економічних вигод. Разом з тим, персонал компанії не може бути визначений нематеріальним активом, оскільки не задовольняє відповідним критеріям визнання. Зокрема, як визначити економічні вигоди, отримані за рахунок кваліфікації персоналу?

При відображенні людських ресурсів як нематеріальний актив виникає проблема амортизації, тобто систематичного розподілу їх вартості протягом терміну його корисної служби.

В даний час дослідники пропозиції про бухгалтерський облік людського капіталу як одного з видів необоротних активів підприємства. При цьому витрати на формування і розвиток людського капіталу дослідники пропонують амортизувати і включати у вартість створеного продукту, а витрати на розвиток людського капіталу відображати в розрізі етапів життєвого циклу людського капіталу: профорієнтація, пошук, наймання, адаптація персоналу, накопичення потенціалу зростання, досягнення професіоналізму, навчання і підвищення кваліфікації, капіталізація знань в результаті підвищення кваліфікації, зниження, і “моральне старіння” професіоналізму та ін.

При цьому автори пропонують використовувати рахунки для відображення витрат за наступними напрямками: “Набір і відбір персоналу”, “Введення на посаду”, “Первинне навчання”, “Навчання в період роботи” і інші та відображення інвестицій у навчання персоналу на рахунку “Чисті інвестиції в людський капітал”.

Для бухгалтерського обліку людських ресурсів визначаються наступні показники:

- ціна придбання – сума витрат на набір, відбір, введення в посаду і первинне навчання персоналу;
- відновлювана вартість – витрати на навчання в період роботи;
- термін амортизації – час, протягом якого працівник “відпрацьовує” кошти, витрачені на нього і переносить свою вартість на вироблену продукцію.

При цьому для кожного працівника пропонується встановлювати передбачуваний термін зайнятості з урахуванням віку, статі, стажу роботи на конкретному підприємстві, ступеня мотивації і ін.

Балансова вартість людського капіталу розраховується таким чином:

$$БВ = С / Ч \times В_v$$

де С – середній термін зайнятості; Ч – число відпрацьованих років на підприємстві; $В_v$ – відновлювана вартість.

Запропонований варіант обліку ігнорує принцип раціональності, адже витрати на отримання інформації про людські ресурси можуть перевищувати вигоди від цієї інформації. В деяких компаніях витрати на наймання, підготовку, навчання, підвищення кваліфікації персоналу можуть бути незначні в порівнянні з іншими виробничими витратами. Тому немає необхідності вести окремий облік інвестицій в людські ресурси і показувати їх окремою статтею у фінансовій звітності.

Розрахунок балансової вартості людського ресурсу за запропонованою формулою може показати, що при однакових витратах на навчання балансова вартість людини, що пропрацювала в компанії меншу кількість років, буде більше за вартість працівника, що відпрацював в компанії більшу кількість років.

Процес використання людського капіталу, а також його юридичне оформлення, ряд авторів наводять по аналогу із застосуванням позикових коштів, коли кредитор надає можливість користування своїм фінансовим капіталом, тобто грошовими коштами позичальнику – власнику людського капіталу. При цьому за використання свого капіталу кредитор (власник грошових коштів) виплачує власнику людського капіталу певну винагороду, методи визначення суми якого є достатньою мірою відпрацьованими.

Знаючи суму винагороди і термін, за який ця сума виплачується, дослідники пропонують кількісно визначити початкову вартість капіталу. Ця величина буде номінальною ринковою вартістю людського капіталу, оскільки вартість договору на виконання певних робіт повинна, у тому числі, відображати і ринкову вартість.

Включення даної вартості до складу позикових коштів в пасиві бухгалтерського балансу, – переконані науковці, – не суперечитиме основним принципам бухгалтерського обліку. При цьому в активі балансу ця вартість знайде вираз саме в об'єкті, що володіє певними характеристиками, яким і є оцінюваний співробітник. Така схема дозволить більш повно відобразити склад активів підприємства за номінальною вартістю і джерел їх формування.

Проте для оптимізації прибутку деякі підприємства інвестиції в людські ресурси відображають у складі поточних витрат.

Працедавець може тільки нарощувати собі права на вигоду, отриману внаслідок розвитку людських ресурсів у компанії, а їх справедлива вартість може визначитися як теперішня вартість очікуваного зростання в прибутках фірми (або зменшення витрат) через інвестиції в людський капітал. Капітал приписаний індивідуальній особі може натомість визначитися як вартість теперішніх очікуваних через працівника заробітної плати (або капіталізованої вартості витрат). Ці дві різні концепції людського капіталу вимагають урахування двох різних потоків впливів, а отже означення двох різних величин.

Джош і Скайген¹⁰⁶ вважають, що якщо відображати людські ресурси як актив компанії, необхідно капіталізувати пов'язані з ними витрати і згодом їх амортизувати, що зовсім не просто.

Людський капітал у вартісному вираженні – це вартість створення і підтримки на певному рівні спеціальних якостей найманих працівників за рахунок витрат підприємства. Адже сам людський капітал виникає в процесі виробничих відносин, коли найманий працівник “продає” свою робочу силу працедавцю, власнику засобів виробництва.

Працедавець зацікавлений в підвищенні якості цього змінного капіталу, в підвищенні його здатності створювати додану вартість. І саме працедавець, власник засобів виробництва є інвестором – тим, хто частину прибутку, отриманого в результаті функціонування капіталу, направляє на приріст знань, здібностей і мотивацій, тобто на накопичення людського капіталу.

Американські економісти Л. Едвінссон і М. Мелоун¹⁰⁷ відзначали, що “осовою так званої економіки знань є величезні інвестиції в людський капітал і інформаційні технології, але, як на дивно, вони не знаходять позитивного відображення в рамках традиційного бухгалтерського обліку”.

Накопичення людського капіталу має місце тільки тоді, коли додавання “нової вартості” відбувається не за рахунок будь-яких коштів підприємства, а за рахунок тієї частини прибутку, який отриманий завдяки функціонуванню продуктивного (людського) капіталу, і яка залишилася у розпорядженні власника засобів виробництва.

Ми цілком погоджуємось з О.В. Харламовою¹⁰⁸, яка переконана, що людський капітал піддається зносу, оскільки працездатність може знижуватися, знання застарівати. Але процес зносу не може бути пропорційним у часі та бути однаковим для різних індивідуумів, що потребує додаткових процедур оцінювання рівня кваліфікації, оновлення знань та ін. Разом з тим, людський капітал може вимагати певної дооцінки внаслідок удосконалення професійних знань, підвищення кваліфікації, зростання розмірів оплати праці та ін.

На сучасному етапі розвитку методології бухгалтерського обліку проблема щодо обліку людського капіталу знайшла достатнє теоретичне обґрунтування, проте виникла необхідність в розробці методики відображення в бухгалтерському обліку витрат на формування знань, умінь і професійних навичок працівників підприємства і відтворення людського капіталу.

106 Куттер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории / М.И. Куттер: Учеб. пособие. М.: Экспертное бюро-М, 1997. – 496 с. – С. 41.

107 Edvinsson L. Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower / L. Edvinsson, M.S. Malone. – N.Y. – 1997. – P. 34.

108 Харламова О.В. Людський капітал як об'єкт обліку і елемент звітності / О.В. Харламова // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 516-519. – С. 518.

5.2. Витрати на формування, використання та відтворення людського капіталу працівників підприємства в бухгалтерському обліку

Складні і наукоємні виробничі процеси сприяють підвищенню вимог до працівників, а отже до збільшення витрат на розвиток людського капіталу як з боку держави, так і з боку господарюючих суб'єктів. Керівники підприємств розуміють, що інвестиції в людський капітал є ефективними, оскільки вони приносять відчутний довготривалий економічний ефект, сприяють розкриттю потенціалу своїх співробітників, підвищенню конкурентоспроможності підприємства і його інноваційному розвитку.

У Великобританії розроблено стандарт якості “Investors in People” (інвестиції в людей), що успішно використовується в понад тридцяти країнах світу, який доповнює і розвиває загальноприйняті міжнародні системи якості (ISO 9000 і ін.), системно пов'язує такі базові функції управління персоналом, як мотивація, навчання, оцінка і оплата праці.

Оскільки частка інвестиційних витрат на персонал в загальному обсязі витрат має стійку тенденцію до зростання у всіх галузях економіки, особливо у високотехнологічних (див. п. 4.3), вирішальне значення набуває управління витратами на персонал на підставі отриманих в бухгалтерському обліку даних.

Окремі складові людського капіталу (витрати, пов'язані з набором, підготовкою і перепідготовкою кадрів) знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку та розглядаються як поточні витрати підприємства, що обумовлено законодавчою базою, яка впливає на систему їх управління. Проте кошти, витрачені господарюючими суб'єктами на персонал дослідники намагаються розглядати як інвестиції (див. п. 5.1). Відмічене свідчить, що особливої актуальності набуває встановлення приналежності витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу працівників підприємства до інвестицій та їх зв'язок із системою бухгалтерського обліку.

Розглядаючи питання інвестування в людський капітал, особливу увагу економісти (А. Аулін, В.І. Басів, Г. Беккер, Й. Бен-Порета, М. Блауга, У. Боуен, С. Боулса, М. Вудхолла, В.С. Гойло, Дж. Грейсон, А.І. Добринін, С.А. Дятлов, І.В. Ільїнський, Б. Кікера, В.А. Кононов, Р. Лейнарда, С. Ломбардіні, Ф. Махлупа, Дж. Мінцера, В. Нордхаус, Г. Псахаропулос, Л. Самуельсон, Л. Туроу, Я. Фітц-енца, М. Фішер, Б. Чизуїка, Т. Шульц та ін.) надають інвестиціям в капітал освіти.

Основна увага в працях російських вчених (Л.Г. Албегова, Г.В. Грацинська, А.І. Добринін, С.А. Дятлов, А.П. Єгоршин, Р.Г. Єльцов, І.В. Ільїнський, Р.І. Капелюшніков, М.В. Конотопов, О.П. Корольов,

С.А. Куганський, Т.Г. Леонова, А.Ф. Лисков, В.І. Марцинкевич, Т.Г. Мясоєдова) приділена методологічним аспектам теорії людського капіталу, розробці його структури, підкреслюється значенні інвестицій в нього.

У економічній літературі проблеми щодо інвестицій у людський капітал піддавалися серйозній критиці. Серед відомих слід назвати дослідження Д.П. Богині, О.М. Бородіної, Н.І. Верхоглядової, В.В. Кавецького, А.А. Колосюк, Н.П. Марущак та ін.

Завдання дослідження полягає у виявленні взаємозв'язку понять “витрати” та “інвестиції”; узагальненні, систематизації і критичному переосмисленні поглядів провідних вітчизняних і зарубіжних економістів на види інвестицій (витрат) у людський капітал; встановленні приналежності витрат на людський капітал працівників підприємства до інвестиційної форми та їх вплив на систему бухгалтерського обліку.

<u><i>Витрати та інвестиції у людський капітал</i></u>	До середини ХХ ст. в працях економістів простежується вузький підхід до визначення витрат на персонал, який полягає в спробі звести їх до витрат на оплату праці. Не дивлячись на те, що до початку ХХ ст. витрати на персонал вже безумовно не вичерпувалися оплатою праці, економісти прагнули абстрагуватися від інших видів витрат на працівників. Навіть у випадку, якщо до витрат на персонал, крім витрат на оплату праці, відносились й інші види витрат, вони носили другорядний характер.

Бурхливий розвиток світової економіки в післявоєнний період зумовив перегляд поглядів на фактори виробництва. В кінці 50 – початку 60-х рр. ХХ ст. активного розвитку набула теорія людського капіталу, що змінює і погляди економістів на поняття і склад витрат на персонал.

Матур В. в статті “Стратегія регіонального економічного розвитку, заснована на людському капіталі”¹⁰⁹ стверджує, що успішна довгострокова стратегія економічного розвитку повинна ґрунтуватися на накопиченні людського капіталу. Саме людський капітал стимулює зростання і розвиток – як прямо (сприяє зростанню обсягу знань, випуску продукції, розвитку компанії, яка інтенсивно застосовує на практиці інновації), так і побічно (при більш ефективному використанні капіталу працівників залишаються надлишки на інвестування в людський капітал, що призводить до зростання і розвитку, а отже перешкоджає виникненню криз на підприємстві).

В економічній літературі представлено декілька підходів до поняття витрати на персонал, робочу силу, підготовку і перепідготовку кадрів (табл. 5.5).

109 Mathur V.K. Human Capital-Based Strategy for Regional Economic Development / V.K. Mathur // Economic Development Quarterly. – 1999. – Vol. 13. No. 3. – Pp. 203-216.

Таблиця 5.5. Підходи дослідників до термінів “витрати на персонал”, “витрати на робочу силу”, “витрати на підготовку і перепідготовку кадрів”

№ з/п	Джерело	Визначення поняття
1	2	3
1	Кібанов А.Я. ¹¹⁰	<i>Витрати на персонал</i> – інтегральний показник, який включає витрати, пов’язані із залученням, винагородою, стимулюванням, використанням, розвитком, соціальним забезпеченням, організацією праці і покращенням умов праці, звільненням персоналу
2	Павлючук Ю.Н., Козлов А.А. ¹¹¹	<i>Витрати на персонал</i> є тією частиною створеної в процесі суспільного відтворення вартості, що утворює фонд життєвих засобів, потрібних для відтворення робочої сили в конкретних соціально-економічних та історичних умовах. Причому витрати на персонал розглядаються як зведене поняття, що включає витрати бюджетів різних рівнів, витрати працедавців, а також кошти громадян на формування і розвиток здібностей до праці
3	Шишханов М.О. ¹¹²	<i>Витрати на робітників</i> – частина витрат компанії, пов’язана із залученням і використанням робочої сили. Іноді під цими витратами розуміють лише витрати на оплату праці, проте частіше туди включають ще і витрати на медичне страхування, навчання і найм працівників
4	За ред. А.Н. Азріліяна ¹¹³	<i>Витрати підприємства (працедавця) на робочу силу</i> – сума винагород за виконану роботу і додаткових витрат, понесених підприємствами і організаціями (працедавцями), на користь працівника. Вони включають витрати на оплату за відпрацьований і невідпрацьований час, заохочувальні виплати і подарунки, витрати як обов’язкові, встановлені законодавством, так і добровільні, пов’язані з наданням працівникам житла, оплату харчування, транспорту, оздоровчі і культурно-освітні заходи, вартість фірмового і спеціального одягу і взуття, витрати на відрядження, страхові внески в соціальні фонди, а також податки, пов’язані з використанням найманої робочої сили. <i>Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів</i> – витрати підприємства на навчання персоналу

110 Кибанов А.Я. Служба управления персоналом: учебное пособие / А.Я. Кибанов. – М.: Изд-во “Проспект”, 2009. – 416 с. – С. 74.

111 Павлючук Ю.Н. Эффективное управление инновационными проектами / Ю.Н. Павлючук, А.А. Козлов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4 – С. 20-22. – С. 20.

112 Шишханов М.О. Управленческий консалтинг: словарь-справочник / М.О. Шишханов. – Москва: Анкил, 2006. – 896 с. – С. 243.

113 Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. – С. 129, 379

1	2	3
6	Борисов А.Б. ¹¹⁴	<i>Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів</i> – витрати, пов'язані з оплатою підприємствами у відповідності з договором надання навчальними закладами в процесі підготовки спеціалістів послуг з перепідготовки і підвищення кваліфікації кадрів, передбачених затвердженими навчальними планами і програмами
7	Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. ¹¹⁵	<i>Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів</i> – витрати, пов'язані з оплатою підприємствами у відповідності з договором надання навчальними закладами в процесі підготовки спеціалістів послуг з перепідготовки і підвищення кваліфікації кадрів, передбачених затвердженими навчальними планами і програмами; за перепідготовку і підвищення кваліфікації кадрів

Таким чином, переважна більшість авторів до складу витрат на персонал включають витрати на: оплату праці, навчання, перепідготовку та підвищення кваліфікації персоналу, його соціальне забезпечення.

У міжнародній практиці існує загальне визначення поняття вартості робочої сили. Згідно з резолюцією, прийнятою в червні 1985 року 15-ою Міжнародною конференцією зі статистики праці, вартість робочої сили – це розмір фактичних видатків роботодавця на утримання робочої сили. Таким чином, стандартна класифікація вартості робочої сили¹¹⁶: пряма заробітна плата і оклади; оплата за невідпрацьований час; преміальні і грошові винагороди; їжа, паливо і інші виплати в натуральній формі; вартість житла для працівників; витрати працедавців на соціальне забезпечення; вартість професійного навчання; вартість культурно-побутового обслуговування; вартість праці, що не підлягає класифікації; податки, що розглядаються як вартість праці.

Витрати на робочу силу, відображені в пп. 1-4 є прямими, а витрати, наведені в пп. 5-10 – непрямыми (детально див. додаток М).

В діючій Інструкції по визначенню вартості робочої сили Державного комітету статистики України (наказ № 131 від 29.05.1997 р.)¹¹⁷ визначається вартість робочої сили за наступними групами (детально див. додаток М): пряма оплата; оплата за невідпрацьований час; премії та нерегулярні

114 Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М: Книжный мир, 2001. – 895 с. – С. 603.

115 Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг., Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1996 – 496 с. – С. 274.

116 Филина Ф.Н. Оценка затрат на персонал организации [Электронный ресурс] / Ф.Н. Филина // Российский бухгалтер. – 2007. // Режим доступа к журналу: http://www.rosbuh.ru/send_article.asp?rba_id=94.

117 Про затвердження Інструкції по визначенню вартості робочої сили. Державний комітет статистики України (Держкомстат). Наказ № 131 від 29.05.1997 Режим доступу: <http://www.dksu.gov.ua/1302.09.html>.

виплати; заробітна плата в натуральній формі, пільги, послуги, допомоги в натуральній і грошовій формах; витрати підприємств на оплату житла працівників; витрати підприємств на соціальне забезпечення працівників; витрати на професійне навчання; витрати на утримання громадських служб; витрати на робочу силу, які не віднесені до інших груп; податки, що відносяться до витрат на робочу силу.

Згідно діючої інструкції Державного комітету статистики Російської Федерації від 19.07.1995 р.¹¹⁸, витрати працедавця на персонал включають (детально див. додаток М): витрати на оплату праці; виплати соціального характеру; витрати, що не відносяться до фонду заробітної плати і виплат соціального характеру.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності в Україні визначає П(С)БО 26 “Виплати працівникам”¹¹⁹, згідно якого виплати працівникам включають:

1. Поточні виплати працівникам: заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом 12 місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу.

2. Виплати по закінченні трудової діяльності: виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), що підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

3. Виплати при звільненні: виплати працівнику, що підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку.

4. Інші довгострокові виплати працівнику: виплати працівнику, що не підлягають сплаті в повному обсязі протягом 12 місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу. Зокрема, мова йде про виплати інструментами власного капіталу (виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством та сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих

118 Филина Ф.Н. Оценка затрат на персонал организации [Электронный ресурс] / Ф.Н. Филина // Российский бухгалтер. – 2007 // Режим доступа до журн.: http://www.rosbuh.ru/send_article.asp?rba_id=94.

119 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 „Виплати працівникам”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 601 від 28.10.2003 [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=50306.

підприємством) та інші довгострокові виплати (внески на довгострокове добровільне медичне та пенсійне страхування працівників і членів їх сімей, довгострокові позики, видані працівникам підприємств, доходи за акціями та інші доходи від участі працівників у власності підприємства (дивіденди, відсотки, виплати за паями), а також доходи від здавання в оренду землі), внески на недержавне пенсійне страхування з довічною пенсією).

Переконливою є пропозиція І.В. Жиглей щодо внесенні змін до П(С)БО 26 “Виплати працівникам”, зумовлених відсутністю згадки в цьому положенні можливості “... здійснення витрат на охорону праці, навчання, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників; компенсаційних виплат; надання матеріальних допомог та безвідсоткових позик, що гарантуються законодавством та становлять сукупність загальнодержавних соціальних гарантій; недостатньо конкретизуються можливі види виплат працівникам”¹²⁰.

Згідно з МСБО 19 “Виплати працівникам”¹²¹ “виплати працівникам” – це всі форми компенсацій, які роботодавець надає працівникам в обмін на їх послуги підприємству, тобто стандарт розглядає трудову діяльність працівників як послуги, за які вони отримують відповідну компенсацію.

Згідно п. 7 МСФЗ 19 короткострокові винагороди працівникам (крім вихідної допомоги і компенсаційних виплат пайовими інструментами) підлягають виплаті протягом 12 місяців після закінчення періоду, в якому працівники надавали відповідні послуги. Довгострокові винагороди працівникам відповідно за цим же пунктом – це винагороди, заборгованість по виплаті яких не може бути погашена повністю протягом 12 місяців після закінчення періоду, в якому працівники надавали відповідні послуги¹²².

При розгляді поняття “витрат на персонал” дослідники намагаються встановити зв’язок з іншими економічними, у тому числі і фінансовими категоріями, найважливішою з яких є інвестиції.

Розвиваючи концепцію людського капіталу Т. Шульц і Г. Беккер основну увагу звертали на інвестиції в людський капітал і оцінку їх ефективності, адже саме інвестиції перетворюють ресурс на капітал, роблять просте благо капітальним. Інвестиції в підвищення людських здібностей призводять до зростання продуктивності праці та доходів, в т.ч. заробітної плати працівника.

120 Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб’єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст]: монографія // І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с. – С. 231-256. – С. 225.

121 Международные стандарты финансовой отчетности 2005. – М.: Аскери-АССА, 2005. – 1064 с. – С. 144.

122 Там же, с. 144-145.

Під інвестиціями зазвичай розуміють сукупність фізичних, нематеріальних і фінансових активів, що вкладаються на строк більше одного року в об'єкти підприємницької і іншої діяльності для отримання економічного, соціального та іншого ефекту.

Дослідники під інвестиціями в людський капітал розуміють витрати коштів, направлених на підвищення результативності людського капіталу, проте інші відзначають, що будь-які дії або заходи, направлені на покращення характеристик людського капіталу (додаток Н).

Отже, в переважній більшості досліджених літературних джерел автори наводять поняття “інвестиції інтелектуальні”, які з точки зору людського капіталу включають лише витрати на підготовку і перепідготовку кадрів, створення інтелектуального продукту. Автори О. Бородіна¹²³ та А.А. Колосюк¹²⁴ наводять поняття “виробництво людського капіталу”, під яким розуміють не лише інвестування коштів у фахову підготовку та перепідготовку кадрів, але й в освіту, здоров'я тощо, тобто значно розширюють наведене вище поняття. Дослідники В.В. Кравецький¹²⁵, С.Л. Брю та К.Р. Макконнелл¹²⁶ використовують термін “інвестиції в людський капітал”, який не обмежують конкретними напрямками витрат, а лише відмічають кінцеве завдання таких витрат інвестиційного характеру – сприяють зростанню національного доходу, доходу підприємства, підвищують продуктивність праці.

Іншим є підхід авторів, які відмічають про те, що через відсутність самостійної інвестиційної цінності поза зв'язком з іншими активами підприємства витрати на формування людського капіталу співробітників компанії не можуть бути визнані активами. Так, І.А. Бланк¹²⁷ відмічає, що витрати на підготовку кадрів, як одна із складових витрат на формування людського капіталу розглядаються як інвестиції тільки при проведенні оцінки реальної вартості підприємства як цілісного майнового комплексу. Такі витрати відображаються у складі балансу, проте розглядаючи їх ізольовано від впливу на формування додаткового прибутку підприємства, втрачається їх інвестиційна цінність.

123 Бородіна О. Людський капітал як основне джерело економічного зростання / О. Бородіна // Економіка України. – 2003 р. – № 7. – С. 48-53. – С. 50, 51.

124 Колосюк А.А. Некоторые теоретические аспекты формирования человеческого капитала / А.А. Колосюк // Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа. Международный сборник научных трудов. Выпуск 2(8). – 2007. – С. 91-97. – С. 93.

125 Кравецький В.В. Інвестиції в людський капітал та його формування / В.В. Кравецький // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції “Ключевые аспекты научной деятельности – 2007”. Том 1. – Экономические науки. – Днепропетровск: Наука и образование, 2007. – 96 с. – С. 60-66. – С. 63.

126 Макконнелл К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю. – М.: Республика, 1992. – 400 с. – С. 129.

127 Бланк И.А. Управление активами [Текст] / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2002. – 720 с. – С. 207.

За інформацією Держкомстату України інвестор може направляти інвестиції у фінансові або нефінансові активи, залежно від поставленої мети в управлінні. Інвестиції в нефінансові активи передбачають, зокрема, вкладення коштів в нематеріальні активи. До інвестицій в нематеріальні цінності відносять вкладення коштів в наукові дослідження, підготовку кадрів, рекламу, придбання ліцензій на використання нових технологій тощо.

Як відзначають теоретики людського капіталу, витрати, що збільшують продуктивні якості і характеристики індивіда, можна розглядати як інвестиції, оскільки поточні витрати здійснюються з розрахунком, що ці витрати будуть багато разів компенсовані збільшеним потоком доходів в майбутньому.

Досвід компаній у відображенні витрат на людський капітал

Дедалі більше у створенні активів людського капіталу зростає роль окремих підприємств. Часто вони стають найефективнішими виробниками цього капіталу, оскільки здійснюють підготовку персоналу відповідно до поточних і перспективних потреб виробництва, а також мають достовірну інформацію про перспективні напрями капіталовкладень у навчання та професійну підготовку.

Туроу Л.¹²⁸ вважає, що людський капітал створюється фірмами, оскільки вони часто виступають найефективнішими виробниками цього капіталу. Фірми вважають прибутковим збільшення людського капіталу зайнятого у них персоналу, оскільки це призводить до зростання обсягів виробництва.

Всесвітньо відоме підприємство “Дюпон” оголосило інвестиції в своїх працівників одним з чотирьох ключових стратегічних напрямів розвитку. Найбільша компанія на ринку телекомунікацій “Водафон” велику увагу приділяє своїм працівникам, їх розвитку і здоров’ю, забезпечує безпечні умови праці. Французька компанія “Юнільвер” вважає, що турбота про здоров’я і інвестиції в розвиток працівників – найефективніші способи підтримки стійкого розвитку. Компанія “Лукойл” вкладає значні кошти в навчання і розвиток співробітників, забезпечення безпечних умов їх праці, підтримку здорового способу життя¹²⁹.

Творець концепції бенчмаркінгу людського капіталу Я. Фітц-енц¹³⁰ наводить приклад, як небажання навчати персонал призвело до втрати прибутку в одному універсамі. В ньому встановили нову програму для касових апаратів. Коли співробітники попросили навчити їх працювати з програмою, їм просто дали інструкцію користувача. У результаті їм довелося

128 Thurow L. Investment in Human Capital / L. Thurow. Belmont, 1970.

129 Мясоедова Т.Г. Человеческий капитал и конкурентоспособность предприятия / Т.Г. Мясоедов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 3. – С.29-37. – С. 32.

130 Фитц-енц Я. Человеческий капитал: как измерить и увеличить его стоимость. [Электронный ресурс] / Я. Фитц-енц // Режим доступа: http://www.iteam.ru/publications/human/section_44/article_3000.

освоювати програму методом проб і помилок протягом декількох тижнів. Через невміння працювати з програмою продавці часто називали покупцю не реальну ціну товару, а ту, яка помилково висвічувалася на екрані. Якщо названа ціна була нижчою за реальну, то покупець з радістю розплачувався і йшов. Врешті-решт, збитки магазину склали суму набагато більшу за ту, в яку обійшлося б навчання співробітників роботі з програмою.

Російська компанія “Сургутнефтегаз” крім тренінгів і курсів підвищення кваліфікації здійснює фінансову підтримку вищих навчальних закладів, що здійснюють підготовку профільних фахівців. Крім того, підприємство має власні навчальні заклади (наприклад, Сургутській нафтовий технікум). Компанія щорічно направляє 100-200 кращих фахівців за кордон для підвищення кваліфікації і освоєння нових технологій.

На підприємствах Японії крім практики “довічного найму” існує практика професійної спадковості, коли підприємство здійснює витрати не тільки на співробітників, але і на їх дітей, бере участь в їх навчанні і розвитку, щоб з часом вони також прийшли працювати на дане підприємство.

Американська фармацевтична компанія “Abbott Laboratories” інвестує кошти в людські ресурси в наступних напрямках:

1) побудовано дитячу лікарню, в якій діти співробітників не лише отримують лікування, але й проходять регулярні медичні обстеження;

2) працюючим матеріям допомагає оплачувати нянь, а у випадку хвороби няні оперативно надають заміну;

3) відкрито дитячий центр, в якому вони можуть гратись і навіть проводити наукові експерименти під керівництвом спеціалістів. При цьому компанія не лише допомагає своїм співробітникам, але й готує собі нових працівників із дитинства, оскільки в лабораторії створена система підтримки дітей, зацікавлених в майбутній кар’єрі дослідників. Для школярів діє програма літніх таборів. Підліткам під час канікул компанія надає тимчасові робочі місця, де не потрібна кваліфікація, проте їм надається можливість ближче познайомитись зі діяльністю компанії, а студентам пропонують різні варіанти проходження практики;

4) розроблено програми тренінгів, підвищення кваліфікації, лідерства і особистого зростання, що допомагають амбіційним співробітникам в розбудові кар’єри всередині фірми;

5) окремі учені і команди дослідників за підсумками року отримують премії за винаходи, патенти та ін. (щороку компанія публікує внутрішньо корпоративний бюлетень, де інформує про всіх дослідників і дослідницькі групи, що досягли важливих результатів на науковій ниві).

Дослідження практики господарської діяльності підприємств Житомирської області¹³¹ свідчить про те, що вони надають на людські ресурси витрачають кошти в наступних напрямках: одноразові виплати до ювілейних дат або свят; оплата підвищення кваліфікації; оплата телефонних розмов за виробничими потребами; видача санаторно-курортних путівок; знижки при купівлі продукції підприємства; пільги за значний стаж роботи на підприємстві; видача безвідсоткових позика працівникам; оплата навчання працівників або дітей працівників; компенсація вартості проїзду до місця роботи; оплата вартості орендованого працівниками житла; безкоштовне або частково оплачуване харчування; участь працівників у розподілі прибутку.

Провідна фінансово-промислова група України “Систем Кепітал Менеджмент” (ПФГ СКМ) в 2008 році в звіті про соціальну відповідальність відмітила про виплату співробітникам по заробітній платі і бонусах, включаючи пенсію в сумі 1,513 млрд. дол. Додаткові соціальні виплати співробітникам промислових холдингів і непромислових компаній СКМ в 2008 році склали 267 млн.грн., з них 261,8 млн. грн. – виплати промислових холдингів СКМ і близько 5 млн.грн. – виплати непромислових компаній. Структура соціального пакету в 2008 р.: матеріальна допомога – 39 %, охорона здоров'я – 16 %, покращення побутових умов працівників – 15 %, підтримка пенсіонерів, ветеранів – 12 %, медичне страхування – 8 %, заохочення – 6 %, корпоративні заходи – 2 %, інші виплати – 2 %.

В 2008 році інвестиції в навчання і розвиток персоналу промислових холдингів ПФГ СКМ склали понад 25,4 млн. грн., що майже на 2 млн. грн. більше, ніж в 2007 році. Інвестиції в навчання і розвиток персоналу непромислових компаній Групи склали 6,2 млн. грн.

Одна з провідних девелоперських компаній в Україні “XXI століття” за результатами діяльності в 2008 році працівникам надавались винагороди, компенсаційний пакет і пільги: конкурентноздатна ринкова зарплата, програма медичного страхування (виділено 540 тис.грн.), пільгові обіди, оплата мобільного зв'язку, надання службового автомобіля. На розвиток персоналу в 2008 році було виділено 175 тис. грн., на мотивацію – 5 млн. грн.

В межах соціальних звітів вітчизняні компанії розкривали інформацію, пов'язану зі складовими людського капіталу (додаток П).

Усі компанії, що здійснюють соціальне звітування, значну увагу приділяють сфері розвитку людського капіталу. Більшість проаналізованих компаній подає опис або хоча б згадку про участь своїх працівників у

131 Шиманська К.В. Бухгалтерський облік і контроль операцій з виконання колективного договору: організація і методика: Дис. ... кандидата екон. наук: 08.00.09 / К.В. Шиманська – Житомир, 2010. – 188 с. – С. 114-115.

різноманітних тренінгах та програмах підвищення кваліфікації; у багатьох розроблена і прийнята об'єктивна система оцінки ефективності роботи та мотивації персоналу; розкрито інформації про різноманітні соціальні вигоди для своїх працівників.

Проте у відмічених звітах є ряд недоліків, зумовлених вибірковістю і несистемністю, описовим характером наведеної інформації без зазначення вартісних показників, які б свідчили про обсяг витрат у складові людського капіталу та їх результативність. Проте ми переконані в тому, що переважну частину інформації щодо витрат на формування, використання та відтворення людських ресурсів можуть бути логічно відображені в стандартних категоріях фінансової звітності та отримані саме в системі бухгалтерського обліку. Деякі крупні компанії в порядку експерименту об'єднують фінансовий і соціальний звіти в єдиний річний звіт (про це детальніше див. п. 5.4).

Класифікація витрат на людський капітал

Курганський С.А.¹³² відзначає ряд специфічних рис інвестицій в людський капітал, малотипових для інших форм накопичення капіталу:

- прибутковість інвестицій в людський капітал прямо залежить від майбутнього терміну його служби; цим пояснюється, чому його формування вигідніше здійснювати в початковий період життя людини;
- не всі вигоди від інвестицій в людський капітал приймають грошову форму, вони можуть мати значні соціальні, психологічні і інші зовнішні ефекти, що важко оцінити кількісно;
- з накопиченням людського капіталу його прибутковість може зростати, а не зменшуватися (як це характерно для фізичного капіталу); освіта збільшує ефективність людини не тільки як працівника, але і як навчається, тобто прискорює і полегшує процес подальшого накопичення знань і навичок;
- передача людського капіталу може здійснюватися неформальними шляхами, в процесі спільної діяльності його носіїв (від більш досвідчених і кваліфікованих до менш кваліфікованих).

Відповідно до рівнів інвестування в людський капітал А. Добрині, С. Дятлов та Є. Циренова¹³³ наводять рівні дії інвестицій на економічне зростання: макроекономічний, корпоративний і індивідуальний (рис. 5.4).

132 Курганский С.А. Человеческий капитал: сущность, структура, оценка / С.А. Курганский. Иркутск, 2003.

133 Добрынин А. Человеческий капитал в транзитивной экономике: формирование, оценка, эффективность использования / А. Добрынин, С. Дятлов, Е. Циренова. – СПб.: Наука, 1999. – 309 с.

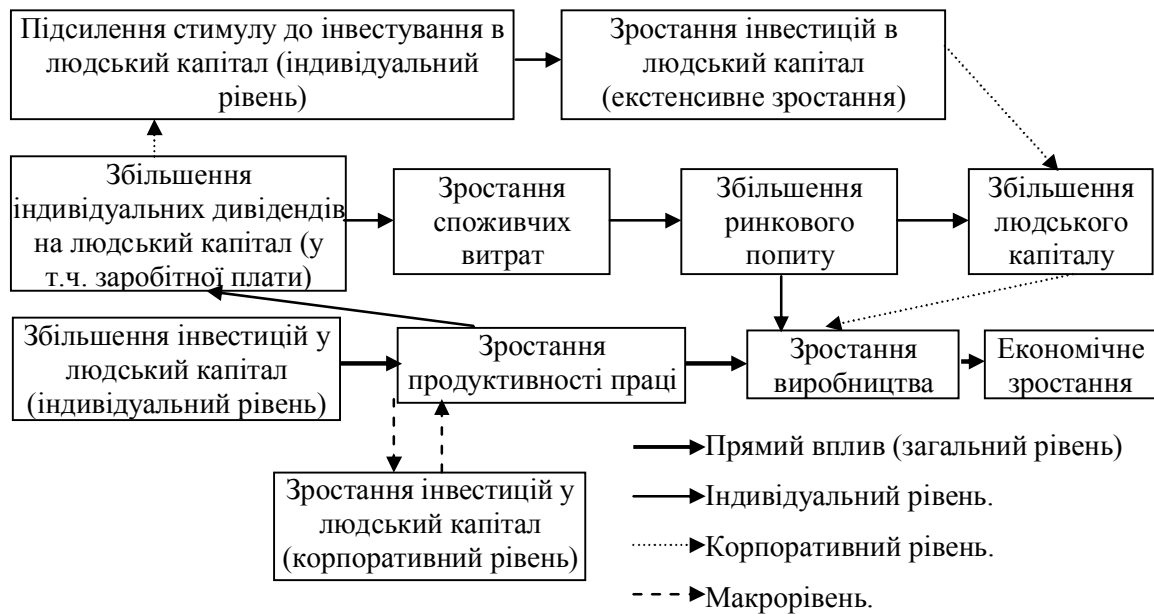


Рис. 5.4. Вплив інвестицій в людський капітал на економічне зростання відповідно до рівнів інвестування

Розглянемо види інвестицій та витрат в людський капітал, які виділяють сучасні дослідники (табл. 5.6).

Таблиця 5.6. Види інвестицій та витрат в людський капітал

№ з/п	Автор	Види інвестицій	Сутність
1	Бородіна О. ¹³⁴	Інвестиції в духовне та фізичне здоров'я	Складаються з витрат на профілактику захворювань, медичне обслуговування, відповідне харчування, покращення житлових умов тощо, створюють умови для підвищення якості та ефективності використання людського капіталу. Ці витрати опосередковано примножують знання і досвід людей, сприяють зростанню продуктивності капіталу, втіленого в людях
		Інвестиції в загальну та фахову освіту (включаючи постійне професійне навчання на виробництві)	Поліпшують якість, підвищують рівень і запас знань людини, тим самим збільшують обсяг і якість людського капіталу. Особливо варто виділити вкладення в підвищення кваліфікації на виробництві. Сьогодні це є одним з найважливіших компонентів вкладень у людський капітал в усіх країнах світу
		Інвестиції в практичний професійний і життєвий досвід	
		Інвестиції в мотивацію та гнучкість мислення	

134 Бородіна О. Людський капітал як основне джерело економічного зростання / О. Бородіна // Економіка України. – 2003. – № 7. – С. 48-53. – С. 50.

Продовження табл. 5.6

1	2	3	4
2	Кавецький В.В. ¹³⁵	Витрати на освіту	Вартість загальної і спеціальної, формальної і неформальної освіти, витрати на навчання за місцем роботи
		Витрати на охорону здоров'я, фізичне і психічне здоров'я людини	Витрати на профілактику захворювань, медичне обслуговування, дієтичне харчування, покращення житлових умов
		Витрати на мобільність	Витрати на міграцію людини з місця з низькою продуктивністю праці в місця з відносно високою продуктивністю
3	Богиця Д.П. ¹³⁶	Витрати, пов'язані з одержанням освіти	Прямі матеріальні витрати (витрати, що здійснюються майбутнім власником людського капіталу або іншим інвестором (державою, підприємством, сім'єю); плата за навчання; витрати на підручники, послуги бібліотеки, копіювання, канцтовари тощо
		Витрати, пов'язані зі зміною місця проживання	Вартість житла, транспортні витрати, збільшення витрат на харчування в зв'язку з відокремленістю від сім'ї тощо
		Втрачені заробітки	
4	Макконел К.Р., Брю С.Л. ¹³⁷	Витрати на освіту	Включають загальну і спеціальну, формальну і неформальну освіту, підготовку на робочому місці
		Витрати на охорону здоров'я	Витрати на профілактику захворювань, медичне обслуговування, дієтичне харчування, поліпшення житлових умов
		Витрати на мобільність	Витрати на міграцію людини з місця з низькою продуктивністю праці в місця з відносно високою продуктивністю
5	Ільїнський І.В. ¹³⁸	Витрати на капітал освіти	Людський капітал утворюється як сума витрат на капітал освіти, здоров'я та культури
		Витрати на капітал здоров'я	
		Витрати на капітал культури	

135 Кавецький В.В. Інвестиції в людський капітал та його формування / В.В. Кавецький // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції "Ключевые аспекты научной деятельности – 2007". Том 1. – Экономические науки. – Днепропетровск: Наука образование, 2007. – 96 с. – С. 60-66. – С. 63-64.

136 Богиця Д.П. Основи економіки праці / Д.П. Богиця, О.А. Грішнова : Навч. посібник. – К.: Знання-Прес, 2000. – 313 с.

137 Макконел К.Р. Економікс: принципи, проблеми і політика / К.Р. Макконел, С.Л. Брю . – Т. 2. – М.: Республіка, 1992. – 400 с.

138 Ильинский И.В. Инвестиции в будущее: образование в инновационном воспроизводстве И.В. Ильинский. – СПб.: Изд. СПбУЕФ, 1996.

Отже, витрати на складові людського капіталу, наведені в табл. 5.6 можна класифікувати за такими групами (табл. 5.7).

Таблиця 5.7. Систематизація класифікаційних груп витрат на складові людського капіталу

<i>Витрати</i>	<i>Структура витрат</i>
Витрати на освіту:	Формують у людини систему загальноосвітніх знань, прийомів творчої діяльності, забезпечують задоволення багатоманітних інтелектуальних потреб, її всебічний розвиток
– формальна (середня, спеціальна, вища)	Отримання середньої, спеціальної і вищої освіти, а також отримання іншої освіти, професійна підготовка на виробництві, різні курси, навчання в магістраті, аспірантурі, докторантурі і ін.
– неформальна (самонавчання)	Самоосвіта людини, до якої відноситься читання розвиваючої літератури, удосконалення в різних видах мистецтва, професійне заняття спортом і ін.
– загальна (дошкільна, початкова середня)	Здатність читати, писати і говорити
– спеціальна (фахова): професійне навчання, підвищення кваліфікації, навчання на робочому місці, додаткова освіта, перепідготовка	Формують у працівника систему професійних умінь, спеціальних знань, досвід творчої діяльності, сприяють періодичному оновленню, поглибленню, розширенню професійно значимих знань, умінь, навичок, що забезпечують підвищення ефективності праці відповідно до вимог ринкових відносин, в умовах технологій і організації виробництва, що змінюються
Витрати на здоров'я (психічне, фізичне, моральне):	Сприяють зниженню рівня захворювань, зміцненню імунітету, фізичної та психічної сили, продовженню тривалості життя, підвищують працездатність і віддачу для людини (соціальні пакети, медична страховка та ін.)
медичне обслуговування, профілактика захворювань, харчування, покращення житлових умов, санаторно-курортне лікування, страхування від нещасних випадків і хвороб на виробництві	
Витрати на мобільність:	Забезпечують переміщення людського капіталу в ті професійні, галузеві і регіональні ніші, де його цінність вища. Призводять не лише до підвищення заробітку, але і до кращого використання умінь людини (витрати на відрядження, мобільні телефони, компенсація бензину)
на оптимізацію міграції, пошук економічної інформації тощо	
Витрати на культурний розвиток:	Сприяють формуванню та розвитку гуманітарних складових людського капіталу, які набувають продуктивних властивостей
вміння налагоджувати та підтримувати ділові контакти, політична і соціальна лояльність, відповідальність, корпоративність, моральність, ціннісні орієнтири	
Інші види витрат	
на професійний і житловий досвід, в мотивацію, на культуру, витрати, пов'язані зі зміною місця проживання (позики працівникам на купівлю житла й автомобілів, вартість житла, транспортні витрати) (довгострокове стимулювання: опції (плани з придбання акцій, преміювання, виплати бонусів, прив'язаних до переоцінки вартості акцій та ін.)	

Для проведення цілеспрямованої аналітичної роботи щодо вивчення витрат на персонал, їх розгляду з різних позицій, виявлення їх ролі, представляє інтерес їх класифікація за різними ознаками (табл. 5.8).

Таблиця 5.8. Класифікація витрат підприємства на персонал

Класифікаційні ознаки	Види витрат на персонал підприємства
1	2
1. Фази процесу відтворення робочої сили	На виробництво робочої сили (пов'язані з придбанням, навчанням, розвитком персоналу) На розподіл робочої сили (переведенням власних працівників в інші структурні територіально віддалені підрозділи, залученням працівників зі сторони (витрати на проїзд, добові і ін.) На споживання робочої сили (фонд оплати праці, виплати і пільги із заохочувальних фондів, витрати, пов'язані з підтримкою дієздатності (на медичне обслуговування, техніку безпеки, соціально-побутове обслуговування і т.п.), а також на соціальний захист і соціальне страхування)
2. Ступінь активності (здатність приносити в майбутньому дохід)	Первинні (витрати на пошук, придбання і попереднє навчання працівників) Відновні (витрати заміщення): – прямі (витрати на найм нового фахівця, його навчання (орієнтацію) і витрати, пов'язані зі звільненням працюючого); – непрямі (пов'язані з простоем робочого місця під час пошуку заміни, зниженням продуктивності праці працівника з моменту ухвалення рішення про звільнення і його колег)
3. Рівень підходу	З позицій держави, підприємства, працівника
4. Джерела фінансування	Фонди суспільних організацій Держава: держбюджет, позабюджетні джерела Підприємство: собівартість продукції, прибуток Працівник
5. Цільове призначення	На прийняття працівників На оплату праці і матеріальну винагороду На розвиток персоналу На підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації працівників На послуги соціально-побутового призначення На соціальний захист і соціальне страхування На поліпшення умов праці, медичне обслуговування Основні (витрати на відбір і найм, адаптацію, стимулювання, розвиток і звільнення персоналу та ін.) Допоміжні (витрати на утримання служби управління персоналом (розробка і удосконалення організаційних структур управління, статистичний облік персоналу), витрати на правове забезпечення управління персоналом та ін.)
6. Характер витрат	Прямі Непрямі

Продовження табл. 5.8

1	2
7. Час відшкодування	Довгострокові Поточні
8. Обов'язковість витрат	Обов'язкові Необов'язкові (соціальні)
9. Відношення до доцільності скорочення витрат	Резервоутворюючі Нерезервоутворюючі
10. Місце виникнення витрат	Для кожної облікової ділянки (підрозділи підприємства)
11. Носій витрат	Персоніфіковані (витрати на оплату праці, виплати соціального характеру, навчання і підвищення кваліфікації персоналу та ін.) Знеособлені (витрати на соціальний захист і соціальне страхування, витрати на організацію корпоративних заходів, витрати на утримання соціально-побутових об'єктів та ін.)

Отже, при дослідженні витрат на персонал найбільш часто використовують такі класифікаційні ознаки, як фаза процесу відтворення, джерела і суб'єкти фінансування, характер витрат, час відшкодування, обов'язковість витрат і доцільність їх скорочення. Крім того, в деяких випадках, виділяють ознаку "цільове призначення", до якої відносять окремі статті і групи статей витрат на персонал, пов'язані із здійсненням окремих управлінських функцій або операцій.

Проте перераховані ознаки недостатньо повно відображають специфіку обліку витратами на персонал як функціональної підсистеми системи управління персоналом компанії. Представляється більш правильним розглядати витрати на персонал за стадіями життєвого циклу, тобто фазами процесів формування, використання та відтворення, що характеризують кількісне та якісне нарощення людського капіталу працівників підприємства.

Дана класифікація витрат відображає специфіку персоналу як особливого ресурсу компанії, безпосередньо пов'язаного із залученням, використанням і розвитком персоналу. Сукупність конкретних методів і інструментів реалізації цієї класифікації характеризує організаційну стратегію управління компанії. Обсяг витрат на персонал змінюється під впливом рішень, що приймаються роботодавцем відповідно до кадрової політики компанії та їх узгодження із соціально-економічним завданням підприємства і працівника.

З метою удосконалення облікового відображення витрат на формування, використання та творення людського капіталу наведено деталізацію за кожним їх видом (табл. Р.1, додаток Р).

У фазі **формування людського капіталу** відбувається нарощення обсягів людського капіталу, удосконалення структури і його активний розвиток, що дозволяє досягти оптимального результату в діяльності підприємства. Витрати на формування людського капіталу пропонуємо групувати за наступними складовими:

1) витрати на профорієнтацію;

Витрати на формування людського капіталу починаються з пошуку об'єктів інвестування, тобто потенційних працівників. Більшість компаній виділяє значну за обсягом суму коштів на проведення інтерв'ю, співбесід для відбору кращих фахівців, сприянню професійному розвитку своїх потенційних працівників шляхом проведення заходів для студентів і школярів, а також співпраці з суспільними організаціями.

2) витрати на пошук, відбір і найм персоналу;

При відборі персоналу облік витрат дозволить покращити процес планування потреби в персоналі, складання бюджету витрат на формування людських ресурсів і, надавши систему оцінки економічної цінності кандидатів, допоможе керівнику оцінити переваги і недоліки набору фахівців і їх просування в компанії.

3) витрати на персонал в період адаптації (включають витрати на оплату праці найнятого працівника в період випробувального терміну);

4) витрати на персонал в період навчання, підвищення кваліфікації відповідно до стратегії підприємства.

Головною з напрямів діяльності підприємств щодо формування людського капіталу є освіта в різних її видах, оскільки вимагає значних витрат часу і коштів. При зростанні рівня освіти ефективність праці працівника підвищується або за допомогою збільшення продуктивності праці, або працівник одержує знання, які роблять його здатним здійснювати таку трудову діяльність, результати якої представляють велику цінність.

Компанії для підвищення компетентності своїх кращих працівників оплачують їх додаткову освіту в провідних ВНЗ України та світу. При цьому компанії, безумовно, мають значні витрати – це і вартість проживання і навчання співробітника, упущений прибуток від його роботи, і необхідність пошуку його заміни. Проте такі витрати є корисними, оскільки компанія одержує власних висококласних фахівців, збільшує продуктивність праці і стимулює персонал, підвищує авторитет серед клієнтів і потенційних працівників.

В американських компаніях однією з нових тенденцій в підготовці кадрів є система безперервного навчання працівників для адаптації до нових технологій і нових форм організації праці. Наприклад, після відкриття підприємства з виробництва вантажних автомобілів у Форт-Уейне фірма "Дженерал Моторс" провела перепідготовку 3 тис. працівників: кожен з них прослухав 633-годинний курс, присвячений освоєнню нової техніки і групового (бригадного) методу роботи. З середини 90-х років на професійно-технічну підготовку кадрів корпорація "Форд" витрачає 25 % своїх капіталовкладень, "Крайслер" – 35 %¹³⁹.

Значним є внесок Г. Беккера в обґрунтування необхідності розмежування підготовки, в результаті якої накопичується людський капітал, на загальну і спеціальну. Під загальною підготовкою Г. Беккер¹⁴⁰ розуміє отримання навичок, що здатні приносити користь в багатьох фірмах, а не тільки там, де вони були отримані. У разі спеціальної підготовки працівник отримує такі навички і майстерність, що мають цінність лише в межах певної компанії/галузі.

Витрати на отримання загальних знань здійснюються індивідом або державою. Підприємства рідко оплачують загальну підготовку. При загальному навчанні працівник набуває знання, кваліфікацію і навички, які він може успішно застосовувати, працюючи більш продуктивно не тільки в своїй, але і в інших компаніях. Необхідність такого навчання обумовлена розвитком професії, науково-технічним прогресом, інноваціями і вимогами інвестиційного проектування на підприємстві. Витрати на загальнопрофесійне навчання працівників підвищують конкурентні переваги підприємства і сприяють збільшенню прибутку в довгостроковому періоді. Проте навчання працівника за рахунок підприємства пов'язано для працедавця з великим ризиком: навіть якщо з працівником буде укладено договір про те, що після навчання він відпрацює на підприємстві певний термін, порушення цього договору, як показує вітчизняна практика, часто залишається безкарним.

Витрати на отримання спеціальних знань направлені на підвищення знань, вмінь і навичок роботи, необхідних для роботи з конкретним типом продукту (спеціалізована комп'ютерна програма, електронний пристрій,

139 Мазин А. Внутрифирменный человеческий капитал: факторы его наращивания [Электронный ресурс] / А. Мазин, Т. Раева // Человек и труд. – 2006. – № 11 // Режим доступа к журналу: <http://www.chelt.ru/2006/11-06/mazin11-06.html>.

140 Беккер Г. Человеческое поведение и экономический подход / Г. Беккер. // Экономический анализ и человеческое поведение // THESIS. – 1993. – Т. 1. – Выпуск № 1. – С. 92

певний тип обладнання і ін.) на підприємстві. Такі витрати пов'язані з ризиком для роботодавців значно менше, і він може покрити, якщо не всі, то принаймні переважну частину витрат.

Середньомісячні витрати роботодавців на професійне навчання працівників не досягають у середньому і 4 грн. У результаті обсяги підвищення кваліфікації працівників скоротилися до 1 млн. осіб на рік, а її середня періодичність – до одного разу на 11 років¹⁴¹.

В Дніпропетровську в листопаді 2009 р. було проведено соціологічне опитування керівників 109 малих підприємств “Стан підприємницького середовища в регіоні”¹⁴² з використанням методу індивідуального напівстандартизованого інтерв’ю. На запитання “Які методи підбору персоналу використовуються” (у % до опитаних) керівники відповіли: співбесіда – 82,8, тестування – 11,8, за підсумками вивчення резюме – 31,2, за результатами випробування – 32,2, інші методи – 2,2. На запитання “Чи проводилося навчання персоналу за останні три роки” (у % до опитаних) була наступна відповідь керівників: На курсах підвищення кваліфікації – 10,8; на семінарах – 5,4; на тренінгових заняттях – 3,2; стажування – 3,2; самопідготовка – 5,4; інші форми – 2,2; не проводилось – 47,3; не відповіли – 22,5¹⁴³.

Соціально-економічні відносини передбачають взаємодію працівника та роботодавця і пов'язані зі споживання знань, умінь, навичок, досвіду, інтелектуальних, культурно-етичних, підприємницьких, трудових, творчих здібностей працівника з подальшим привласненням результатів послуги праці роботодавцем, причому в процесі взаємодії відбувається подальше формування, удосконалення і розвиток людського капіталу. **Витрати на використання людського капіталу** пропонуємо групувати за наступними складовими:

1) витрати на персонал в період накопичення потенціалу зростання (основна і додаткова заробітна плата, частково заохочувальні та компенсаційні виплати).

У 2009 р. Британський тижневик “The Economist” опублікував рейтинг 110 найпрестижніших бізнес шкіл світу. Одним з критеріїв оцінки стала середня зарплата випускників одразу після здобуття ступеня MBA (табл. 5.9).

141 Новак І. Людський капітал – багатство України / І. Новак // Праця і зарплата. – 2010. – № 39 (715). – С. 4-5. – С. 4.

142 Редина І.І. Исследование малого бизнеса региона методом интервью руководителей малых предприятия / И.И. Редина, И.Д. Падерин, В.Г. Городяненко // Вісник економічної науки України. – 2010. – № 1. – С. 185-188. – С. 185.

143 Там же, с. 187.

Таблиця 5.9. Найпрестижніші бізнес-школи світу¹⁴⁴

№	Бізнес-школа	Середня зарплата до вступу, тис. дол.	Середня зарплата випускників, тис. дол.	Співвідношення, %
1	Vlerick Leuven Gent Management School	90	137	+ 53
2	International Institute for Management Development	71	128	+ 80
3	IESE Business School	50	125	+ 150
4	Harvard Business School	71	125	+ 76
5	Stanford Graduate School of Business	74	122,5	+ 66

Зазначені дані свідчать про зв'язок між освітою та зростанням рівня заробітної плати, яку отримують випускники престижних бізнес-шкіл.

2) *витрати на персонал в період досягнення професіоналізму (основна і додаткова заробітна плата, оплата за невідпрацьований час, заохочувальні та компенсаційні виплати, витрати соціального характеру).*

Для створення матеріальних стимулів і мотивів до найбільш ефективної роботи компанії можуть проводити за рахунок власних коштів і на довгостроковій основі додаткові інвестиції у відтворення людського капіталу.

Компанія “Кока-Кола Беверіджиз Україна” почала впроваджувати філософію кайзер (японська стратегія покращення бізнес-процесів із широким залученням усього персоналу) і сьогодні завдяки інноваціям працівників завод економить понад 3 млн. грн. на рік¹⁴⁵. Компанія “Nemiroff Холдинг” в системі управління використовує гарвардську моль “Balanced Score Card” – систему збалансованих показників, що передбачає окреслення посадових обов’язків, відповідальності і повноважень співробітників компанії. В компанії також впроваджено систему грейдів – чітку градацію компетенцій працівників та їх окладу відповідно до методики “Hey group”. Ця система на кожному рівні чітко диктує обов’язки і повноваження співробітника, дозволяє вибудувати правильну мотивацію – дати розуміння можливостей для кар’єрного і професійного зростання. Також в компанії “Nemiroff Холдинг” впроваджено системи мотивацій KPI (Key Performance Indicators), які дозволяють максимально точно оцінити ефективність роботи кожного працівника¹⁴⁶.

144 5 найбільш вигідних MBA // Контракти. – 2009. – № 45.– С. 48.

145 Бережанський А. Ставка на пролетаріат / А. Бережанський // Контракти. – 2009. – № 45.– С. 40-41. – С. 40.

146 Бережанський А. Горілка змін / А. Бережанський // Контракти. – 2009. – № 47. – С. 36-37. – С. 37.

Впровадженню на фірмі індивідуалізованої системи оплати неодмінно повинні передувати атестація робочих місць, що включає перегляд організаційної структури підприємства, визначення всіх необхідних виробничо-господарських функцій і забезпечення відповідності між ними і структурою робочих місць на підприємстві. Виходячи з функцій, закріплених за кожним робочим місцем, визначаються обов'язки працівників і критерії ефективності їх виконання. На основі цих даних визначаються індивідуальні рівні заробітної плати, заохочувальні надбавки і премії за досягнення відповідних показників ефективності праці.

Індивідуалізація оплати застосовується і у відомій продовольчій фірмі “Жерве-Данон”. На підприємствах фірми практикується система участі працівників в прибутках. Частка участі дозволяє індивідуалізувати непрямі виплати працівникам. Премія від участі в прибутках не включається в заробітну плату, а відноситься до непрямих виплат, що не підлягають оподаткуванню. Премія виплачується щокварталу. Її розмір визначається двома критеріями: якістю і продуктивністю. Ефективність праці кожного працівника оцінюється на підставі даних відділів технічного контролю реклаमाцій і кількісних показників продуктивності праці. На розмір виплачуваної премії, крім того, впливають і деякі інші параметри, наприклад, число невиходів на роботу. Премія диференціюється за професійними категоріями і підрозділами фірми.

На ЗАТ “Новокраматорський машинобудівний завод”¹⁴⁷ велику увагу приділяють мотивації персоналу, що реалізується в таких формах:

- преміювання за професіоналізм за підсумками сертифікації. Розподіл преміальних в підрозділах між виконавцями здійснюється на основі оцінки творчого внеску працівника і формування розміру премії залежно від коефіцієнта його трудової участі, що визначено з урахуванням виконання встановлених показників для оцінки. Наприклад, за такі показники, як отримання сертифікатів, знаків за високу якість продукції, нагород на виставках і ярмарках, подача заявки на винахід і упровадження рацпропозиції передбачені преміальні надбавки до заробітної плати за рахунок підвищення “плаваючого коефіцієнта”;

- премії за загальні результати роботи за певний період (виплата бонусів). Ця модель мотивації враховує не тільки розмір заробітку, але залежить і від рівня кваліфікації працівника, що мотивує його на підвищення своїх знань і творчу віддачу в праці;

147 Суков Г.С. Управління розвитком персоналу на машинобудівному заводі. Теорія і практика: монографія / За наук. ред. В.М. Данюка / Г.С. Суков, І.Я. Тупік. – К.: КНЕУ, 2008. – 232 с. – С. 65.

- доплати за рівень кваліфікацій;
- доплати за знання іноземних мов, застосування на підприємстві досвіду, описаного в джерелах зарубіжної інформації;
- доплати за поєднання професій.

Під системою участі працівників в прибутку компанії розуміють розділення між ними і компанією додаткового прибутку, який був отриманий в результаті підвищення продуктивності або якості. При цьому розглядається продуктивність всього підприємства або виробничої ділянки, тобто групова або колективна ефективність, і преміювання всіх працівників.

У **фазі відтворення** відбувається підтримка людського капіталу в незмінному обсязі, або приріст, збагачення і удосконалення його величини як в кількісному (екстенсивне відтворення – передбачає отримання і збільшення обсягу знань), так і в якісному відношенні (інтенсивне відтворення – передбачає удосконалення наявних знань, умінь, навичок, здібностей). Саме тому витрати на відтворення людського капіталу пропонуємо групувати за наступними складовими: 1) витрати на підтримку дієздатності працівників; 2) культурно-побутове обслуговування; 3) витрати на персонал в період капіталізації знань унаслідок підвищення кваліфікації (див. табл. Р.1-Р.2. додаток Р).

Утримання персоналу в компанії безпосередньо пов'язана з проблемою збереження і збільшення її людського капіталу. Звільнення цінних працівників знижує людські активи компанії. Адже зі звільненням працівника зникають інвестиції у вигляді витрат на їх пошук, залучення, навчання. Система моніторингу рівня людського капіталу, створена за допомогою інструментів обліку людського капіталу, могла б допомогти зробити ефективним управління людськими ресурсами компанії. Але проблема збереження людського капіталу пов'язана не тільки з втратами в результаті плинності, але і із збереженням і підвищенням професійної кваліфікації співробітників.

Витрати на відтворення людського капіталу впливають на рівень доходів працівників, виступають не лише елементом соціальним захистом працівників, але й дозволяють компаніям залучати кваліфікованих працівників, сприяють розвитку духу лояльності до компанії.

Спектр пільг, що надаються працівникам, досить широкий: медичне та додаткове пенсійне страхування на підприємстві, надання безкоштовних стоянок для автомобілів, участь в розподілі прибутків; придбання працівниками акцій; надання в користування працівників об'єктів

відпочинку і розваг; надання допомоги в переїзді на нове місце роботи. В залежності від характеру і термінів їх надання їх можна розділити на три групи:

1. Різні форми фінансової участі в прибутках, в придбанні акцій, у формі відкладених виплат (надаються в грошовій формі в кінці року або після закінчення тривалішого періоду (звичайно п'ять років)).

2. Виплати і пільги, що безпосередньо надаються працівникам як на індивідуальній, так і на колективній основі (оплата представницьких витрат, надання службової квартири, автомобіля, особистого телефону, туристичної путівки, плата за навчання дітей і ін.).

3. Матеріальні стимули, що носять довгостроковий характер (фінансування накопичень на персональних рахунках, надбавки до пенсії, страхування життя, компенсації за постійну або тимчасову втрату працездатності, страхування автомобіля, страхування від різних нещасних випадків, оплата перебування пенсіонерів в будинках пристарілих, страхування членів сім'ї та ін.).

У зарубіжних країнах такі виплати широко використовуються в практичній діяльності і є одним із способів залучення в компанію найбільш кваліфікованих працівників. Методологічні і організаційні аспекти бухгалтерського обліку і фінансової звітності по цих операціях встановлені в таких міжнародних стандартах як МСБО 19 "Виплати працівникам" і МСБО 26 "Облік і звітність за програмами пенсійного забезпечення".

Одним з популярних варіантів матеріальної мотивації – компенсаційні пакети. Дослідження, проведені "HeadHunter" в березні 2009 р. свідчать, що 72 % (з 2570 опитаних) наявність соціального пакету була вкрай важлива. Причому найбільш важливим є медичне страхування і страхування життя. "Крім того, в результаті опитувань ми з'ясували, що 89 % співробітників вважають, що роботодавець повинен піклуватися про їх здоров'я", – додає М. Маковій (генеральний директор кадрового порталу "HeadHunter")¹⁴⁸.

Об'єктивна необхідність призвела до гнучких пільг, суть яких полягає в тому, що ширший набір пільг і виплат дозволяє працівникам обирати в кожен конкретний момент ті з них, які їх більше влаштовують, пристосовувавши тим самим пільги під поточні потреби працівників.

148 Курячая Е. Средний свет / Е. Курячая // Бизнес. – 2010. - №10. – С. 41-42. – С. 41.

В компанії “Київстар” для утримання співробітників застосовується система накопичувального страхування. Наприклад, від внесеної на його рахунок накопичувальної суми співробітник може отримати 30 % лише після трьох років роботи, 50 % – через п’ять років, і, нарешті, всю суму через 10 років роботи в компанії¹⁴⁹.

Бухгалтерський облік витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу можливий і полягає у детальній фіксації витрачених коштів і ресурсів, їх збільшенні чи зменшенні в різні періоди (рис. 5.5).

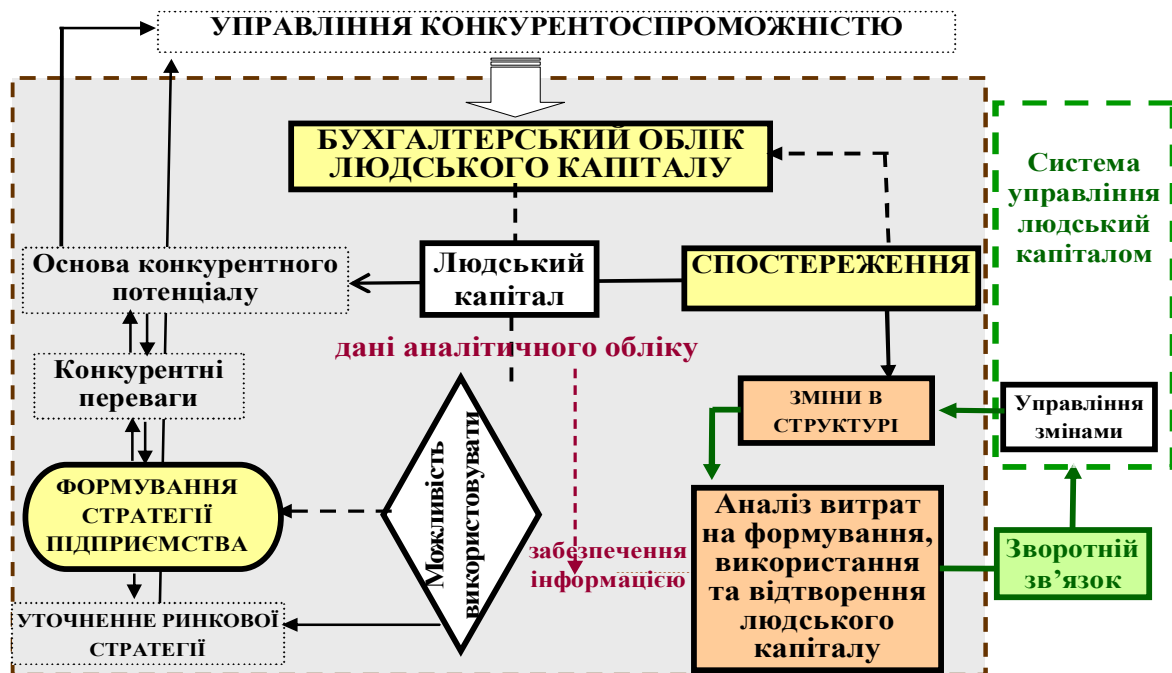


Рис. 5.5. Бухгалтерський облік як механізм забезпечення управління людським капіталом працівників компанії

З метою вивчення впливу витрат на складові людського капіталу необхідно створити базу знань, в якій відслідковувати, які знання, уміння, навички, кваліфікація отримав співробітник завдяки витратам підприємства. Таку базу знань можна створити на підприємстві на основі аналізу стратегії управління персоналом підприємства, який передбачає збір даних про витрати на формування, використання та відтворення людського капіталу співробітників компанії в системі бухгалтерського обліку (рис. 5.6).

149 Курячая Е. Средний свет / Е. Курячая // Бизнес. – 2010. - №10. – С. 41-42. – С. 41, с. 42.

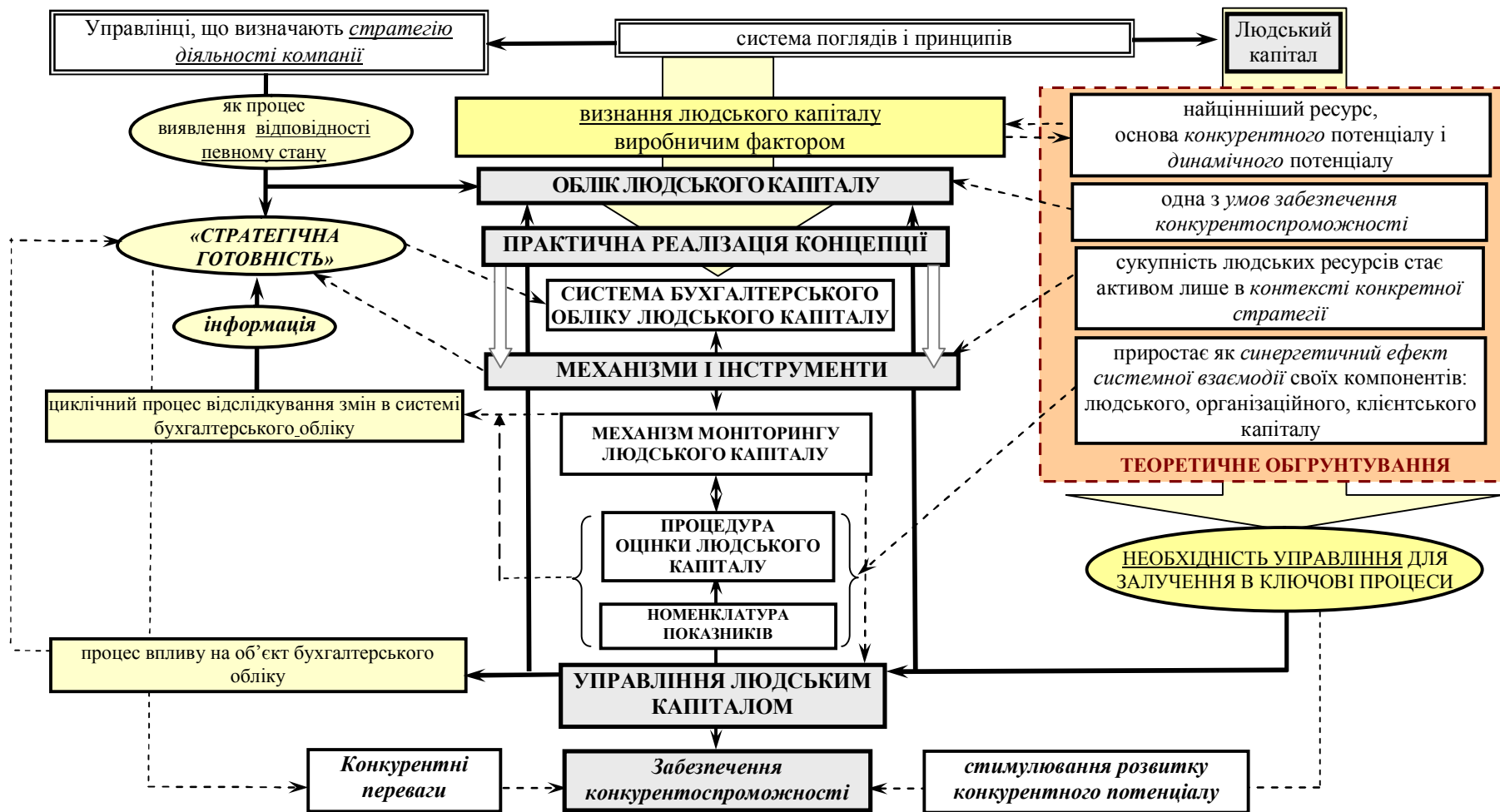


Рис. 5.6. Бухгалтерський облік людського капіталу як передумова стратегічного розвитку компанії

Бухгалтерський облік людського капіталу дозволяє спрогнозувати витрати для кожного альтернативного варіанту реалізації функцій управління персоналом і ухвалити економічно обґрунтоване управлінське рішення про доцільність здійснення, напрями, величину і джерела відшкодування витрат на персонал.

Інструментом управління витратами на персонал як в розрізі стадій життєвого циклу, так і груп витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу працівників підприємств є бухгалтерський облік. Він має наступні переваги:

- дозволяє систематизувати витрати на людський капітал з метою управління ними;
- виступає методичною основою планування та аналізу складу і структури витрат на людський капітал компанії;
- є інструментом управління персоніфікованими витратами на людський капітал з використанням бухгалтерських рахунків, в яких відображатимуться не тільки витрати на формування, використання та відтворення людського капіталу працівників підприємства;
- забезпечує узгодження завдань і дій структурних підрозділів компанії, що здійснюють управління персоналом.

Забезпечити бухгалтерський облік витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу працівників підприємства покликана система бухгалтерського обліку, в якій формується інформація щодо всіх видів витрат на працівників. Проте діючи на сьогодні форма надання інформації про витрати на працівників не дає можливості найбільш зацікавленим користувачам отримати доступ до звітності підприємства. Витрати на підбір кадрів, найм, навчання, премії та інші складові людського капіталу, понесені суб'єктами підприємництва є суттєвими статтями витрат, а отже потребує розробки методики бухгалтерського обліку, яка б забезпечила аналітиків інформацією про обсяг витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу підприємства.

Склад витрат на людські ресурси залежить від особливостей діяльності конкретного підприємства, проте їх фіксації у системі бухгалтерського обліку можлива у випадку їх аналітичного відображення, що в роботі з кадрами сприятиме заохоченню ініціативності серед працівників, інтегрувати їх бажання із довгостроковими перспективами підприємства.

5.3. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з формуванням, використанням та відтворенням людського капіталу працівників підприємства

Витрати, понесені на формування, використання та відтворення людського капіталу, виступають потужним інструментом управління персоналом підприємства в ринкових умовах господарювання та зростаючих потреб працівників.

Оцінку ефективності всіх аспектів роботи з персоналом компанії про індивідуальну цінність, виражену в грошових одиницях, оптимізацію витрат на людські ресурси, зокрема узгодженню розміру заробітної плати з особистим внеском кожного працівника, створенню загальної системи координат, діагностики проблем, пов'язаних з плинністю кадрів може забезпечити бухгалтерський облік операцій з формуванням, використанням та відтворенням людського капіталу.

Перелік витрат на людський капітал повинен відповідати стратегії, корпоративній культурі підприємства, напрямкам розвитку певних видів його діяльності, економічною доцільністю, тобто отриманням ефекту, який би перевищував витрати на людський капітал.

Кадрова політика, що широко використовується у практиці діяльності підприємств, спрямована на задоволення потреб працівників, дозволяє їм повністю розкрити і реалізувати свій інтелектуальний, творчий потенціал, сприяє якісному виконанню посадових обов'язків, а отже забезпечити економічне зростання підприємства.

Все відмічене обумовлює необхідність розробки методики бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з формуванням, використанням та відтворенням людських ресурсів підприємства, оскільки, як свідчать дані п. 5.1, дослідники, в зв'язку з відсутністю теоретичного обґрунтування методичного підходу до таких операцій, пропонують різні варіанти бухгалтерського обліку таких операцій, більшість з яких є досить спірними.

Виходячи з потреб користувачів бухгалтерської інформації дослідники пропонують декілька варіантів обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу (табл. 5.10).

Пропозиції щодо відображення людського капіталу за варіантом № 2 обумовлені тим, що особливістю людського капіталу як нематеріального блага є довготривалий термін інвестування, використання і віддачі. Якщо оцінити величину людського капіталу за працездатний період життя людини,

то річна величина її заробітної плати, включаючи виплати на соціальне страхування, може розглядатися як річний розмір амортизації, що нараховується за щорічний економічний знос людського капіталу, оціненого за всі роки майбутнього працездатного періоду.

Таблиця 5.10. Варіанти бухгалтерського обліку витрат на людський капітал

Варіанти		Дія	Відображення	
			на бухгалтерських рахунках	в звітності
№ 1	Витрати на людський капітал	відображати на	Позабалансових рахунках	Примітки до річної фінансової звітності
№ 2		капіталізувати	Інвестиції в людські ресурси	Баланс (стаття “Інвестиції в людські ресурси”)
№ 2		списати (через амортизаційні відрахування)	Поточні витрати	Звіт про фінансові результати (у складі витрат по звичайних видах діяльності)
№ 3		відображати як	Частину ділової репутації підприємства	Баланс (стаття “Ділова репутація”) Примітки до річної фінансової звітності (як складова частина ділової репутації підприємства)
№ 4		списати	Поточні витрати	Звіт про фінансові результати (у складі витрат по звичайних видах діяльності) Примітки до річної фінансової звітності (складова частина поточних витрат підприємства)

Для узагальнення інформації щодо витрат на людський капітал (варіант № 2) може використовуватися окремий синтетичний рахунок “Інвестиції в людські ресурси”, який за економічною сутністю відповідатиме класу 1 “Необоротні активи” типового плану рахунків. Відповідно до економічного змісту елементів, що враховуються, по дебету субрахунку “Інвестиції в людські ресурси” відображаються здійснені підприємством витрати, пов’язані з формуванням і відтворенням персоналу, що здійснюються на довгостроковій основі. Формування таких витрат відбуватиметься унаслідок капіталізації поточних активів, а їх списання або відшкодування призводить до процедури рекапіталізації. Для кожного виду інвестицій фактичні терміни відшкодування капіталізованих витрат визначаються в обліковій політиці підприємства.

Якщо ж витрати на людський капітал відображати за варіантом № 3, то потрібно виходити з того, що ділова репутація підприємства не буде відноситись до нематеріальних активів. Під зміну величини людського капіталу працівників підприємства буде створювати фонд за рахунок операційних доходів. Збільшення ринкової оцінки величини людського капіталу відображатиметься: д-т рах. 71 “Інший операційний дохід”, к-т рах. 42 “Додатковий капітал” (Людський капітал) – на суму створеного фонду під зміну величини людського капіталу. Зменшення ринкової оцінки вартості людського капіталу відображатиметься навпаки: д-т рах. 42 “Додатковий капітал” (Людський капітал), к-т рах. 71 “Інший операційний дохід” – на суму зменшення фонду під зміну величини людського капіталу.

При складанні балансу сальдо по рахунку 12 “Нематеріальні активи” (субрахунок “Права на людський капітал”) показувати з урахуванням збільшення (зменшення) фонду під зміну величини людського капіталу. При цьому на суму створеного фонду під зміну величини людського капіталу в облікових регістрах не змінюється фактична вартість нематеріальних активів, під які створено фонд.

На нашу думку, найбільш прийнятним є четвертий варіант відображення витрат на людський капітал, виходячи із запропоновано складу і структури витрат на складові людського капіталу (див. п. 5.2). Контроль рівня витрат на персонал повинен сприяти пошуку шляхів їх зниження, визначенню достовірності витрачання коштів на формування, використання та відтворення людського капіталу. Тому постає проблема в розробці методології відображення операцій з людським капіталом як систему методів і прийомів, що взаємопов’язані між собою, та дозволяють забезпечити бухгалтерський облік операцій з формування, використання та відтворення людського капіталу. Запропонована методологія має складові, що відповідають загальноприйнятій структурі методу бухгалтерського обліку.

Документальне оформлення положень кадрової політики підприємства (в частині напрямів реалізації цієї політики, порядку визначення і формування джерел фінансування та використання коштів, спрямованих на витрати на формування, використання та відтворення людських ресурсів) можливе в колективному договорі, договорі (трудовій угоді), внутрішніх положеннях розроблених у вигляді додатків до колективного договору.

Бухгалтерський облік витрат на персонал регулюється не так жорстко, так, зокрема, ст. 245 Кодексу законів про працю дозволено (ст. 245) вносити пропозиції щодо “поліпшення роботи підприємства, а також з питань соціально-культурного і побутового обслуговування”, ст. 9 цього ж кодексу –

встановлювати додаткові трудові й соціально-побутові пільги для співробітників підприємства, ст. 69 Господарського кодексу – “підприємство вільне самостійно встановлювати для своїх працівників додаткові пільги”. Так, зокрема, підприємство самостійно може встановити порядок здійснення окремих винагород, форму їх надання у відповідних внутрішніх документах (колективний та трудовий договір, положення про соціальний пакет, положення про оплату праці, положення про облікову політику, положення про преміювання (щодо надання інших заохочувальних і компенсаційних виплат, додаткових винагород, наданих з ініціативи роботодавця), положення про службу по персоналу і соціальним питанням та ін.). У додатках до колективного договору наведені діючі на сьогоднішню дату тарифні ставки, перелік, розмір і порядок нарахування доплат, надбавок, премій, винагород та інших компенсаційних та стимулюючих виплат.

Правові взаємовідносини підприємств і її співробітників регулюються колективним договором і уточнюються в договорі (трудовій угоді), де визначаються умови співпраці, види і розмір виплат та ін. Для персоналу з різним рівнем кваліфікації можуть бути розроблені соціальні програми, що включають виплати, диференційовані за складом, обсягом і тривалістю витрат.

У додатковій трудовій угоді визначається цільове призначення здійснених виплат, порядок відшкодування співробітником проведених витрат або встановлюється максимальний термін, протягом якого трудові відносини не можуть бути розірвані за ініціативою працівника.

Перелік операцій щодо формування, використання та відтворення людських ресурсів повинен бути закріплений в колективному договорі, що сприятиме їх організаційному забезпеченню на всіх стадіях його виконання.

Налагодженню документообороту на підприємстві сприятиме встановлення пакету документів, що підтверджуватимуть здійснення операцій, пов'язаних з формуванням, використанням та відтворенням людського капіталу працівників підприємства, порядку їх подання і використання для облікового відображення таких операцій, що розкриті в колективному договорі.

Юридичною підставою для здійснення господарських операцій щодо:

- *профорієнтаційної роботи* – наказ керівника підприємства із обґрунтуванням виробничої потреби у проведенні професійної орієнтації в навчальних закладах майбутніх фахівців із зазначенням напряму підготовки, спеціальності, бажаного рівня акредитації навчального закладу, а також особи, відповідальної за підписання договору;

– *діяльності щодо пошуку, відбору і найму персоналу* – договір із ЗМІ, кадровими агентствами, службою зайнятості про надання послуг підприємству щодо пошуку, відбору і найму персоналу;

– *діяльності щодо навчання, підвищення кваліфікації чи перепідготовки спеціаліста* – заява працівника з проханням оплатити його навчання у ВНЗ, договір з навчальним закладом, у якому зазначено строк навчання, вартість навчання за цей строк, порядок його оплати;

– *діяльності щодо підтримку дієздатності працівників* – заява працівника щодо оздоровлення або лікувально-профілактичне харчування, наказ керівника підприємства на підставі поданої заяви із про необхідність укладення договору з санаторієм (профілакторієм, будинком відпочинку) із зазначенням дати її початку, особи, відповідальної за укладання, договір із санаторієм (профілакторієм, будинком відпочинку), спортивним комплексом та ін.; договір з підприємством громадського харчування на забезпечення обідами працівників;

– *діяльності щодо культурно-побутове обслуговування працівників* – договір із спортивним комплексом, диско-клубом і ін., у якому наведено інформацію щодо термінів сплати коштів, сум платежів;

– *діяльності щодо витрат на персону в період капіталізації знань внаслідок підвищення кваліфікації* – заява працівника, у якій зазначено необхідну суму позики, її призначення та бажаний строк видачі, а також термін повернення, договір позики, у якому зазначається розмір позики та валюта, у якій її необхідно видати, вказується про її безвідсотковість, строки надання та строки повернення позики (якщо йдеться про видачу працівнику позики; заява працівника, що просить орендувати для нього житло, наказ керівника підприємства на підставі поданої заяви із про необхідність укладення договору оренди із зазначенням дати її початку, особи, відповідальної за укладання, договір оренди житла, який містить інформацію для облікового відображення сплати орендних платежів, зокрема, щодо термінів сплати, сум платежів (якщо йдеться про оренду житла для працівника підприємства); заяви від працівників, які бажають отримати страховий поліс добровільного медичного страхування, наказ керівника підприємства на підставі поданих заяв із зазначенням переліку працівників згідно з поданими заявами, періоду страхування та страхової компанії, з якою необхідно укласти індивідуальні договори та особи, відповідальної за укладання, договори зі страховою компанією щодо

добровільного медичного страхування, що надають інформацію для облікового відображення сплати страхових платежів, зокрема, щодо термінів сплати, сум платежів (якщо йдеться про добровільне медичне страхування працівників).

Договірні відносини встановлюють часовий період, протягом якого співробітник повинен відшкодувати підприємству понесені витрати, а також фінансові наслідки для співробітника за відмову від дотримання встановлених термінів виконання своїх зобов'язань перед підприємством.

Найпопулярнішим способом утримання на підприємстві співробітника, що пройшов перенавчання, є укладення договору, відповідно до якого працівник повинен повернути суму, витрачену на його навчання, у разі добровільного звільнення протягом певного терміну.

Враховуючи змістовне наповнення розпорядчих документів та відповідних договорів операції щодо формування, використання та відтворення людського капіталу повинні знайти відображення в обліково-аналітичній системі підприємства.

Інформаційним джерелом відмічених операцій виступатимуть первинні документи (зокрема про витрачання коштів на персонал підприємства можуть виступати кошториси витрат на профорієнтацію, відбір і найм, навчання персоналу; для розрахунку вартості робочої сили є первинна документація по обліку особового складу працівників підприємств, використанню робочого часу, обліку виробітку та заробітної плати, розрахунків з робітниками і службовцями по заробітній платі), реєстри обліку та бухгалтерська звітність, тобто винятково облікові джерела.

Сьогодні існують недоліки в інформування щодо витрат на персонал (табл. 5.11).

Частина з цих показників є відкритою для користувачів, зокрема, щодо використання людських ресурсів (додаток С).

Проте частина, зокрема щодо формування та відтворення людського капіталу – становить комерційну таємницю підприємства. Вважаємо, що всі зазначені показники повинні бути відображені у системі бухгалтерського обліку (на аналітичних рахунках), що сприятиме їх контролю, аналізу та планування на наступні періоди.

Таблиця 5.11. Недоліки П(С)БО щодо інформування про витрати на персонал¹⁵⁰

Діючий стандарт	Зміст статей щодо виплат працівникам	Недоліки в діючих положеннях
П(С)БО 2 “Баланс” ¹⁵¹	витрати на працівників розглядаються як активи, зобов’язання чи власний капітал без достатньої конкретизації, не передбачається відображення у балансі забезпечень на: здійснення витрат для навчання, перепідготовки і підвищення кваліфікації працівників, матеріальне заохочення працівників, виплату компенсацій працівникам у зв’язку з переведенням, прийняттям або направленням на роботу в іншу місцевість	розмежуванні дебіторської заборгованості за отриманими безвідсотковими позиками на довгострокову та короткострокову за терміном користування та у зазначенні можливості створення згаданих видів забезпечень
П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” ¹⁵²	відбувається подвійне нарахування соціальної політики суб’єктів господарювання між видами діяльності, що призводить до розпорошення інформації та неможливості проаналізувати здійснення витрат на соціальні ініціативи	визнання в складі витратних статей виплат працівникам, їх розподіл за напрямками діяльності підприємства, а також розробка форм звітності щодо соціально відповідальної діяльності підприємства
П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” ¹⁵³	відсутня конкретизація можливих виплат працівникам за напрямками діяльності підприємства, що призводить до їх опосередкованого визнання в окремих статтях звіту	проведення розподілу виявлених видів виплат працівникам за напрямками діяльності підприємства
П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал” ¹⁵⁴	відсутній конкретизований перелік об’єктів бухгалтерського обліку щодо виплат працівникам у складі власного капіталу	узгодити П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал” з іншими нормативними документами та визначити можливості здійснення виплат працівникам за рахунок власного капіталу

¹⁵⁰ узагальнено за матеріалами Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб’єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст]: монографія // І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с. – С. 231-256.

¹⁵¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”: станом на 14 жовтня 2008 р. / Міністерство фінансів України. – К.: CD – вид-во “Інфодиск”, конфігурація “Професіонал”; 2009. – № 6. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Системні вимоги: Pentium-233; 32 Mb RAM; ОС Windows 95OSR2/98NT SP6/2000XP. – Назва з контейнера.

¹⁵² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”: станом на 21 черня 1999 р. / Міністерство фінансів України. – К.: CD – вид-во “Інфодиск”, конфігурація “Професіонал”; 2009. – № 6. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Системні вимоги: Pentium-233; 32 Mb RAM; ОС Windows 95OSR2/98NT SP6/2000XP. – Назва з контейнера.

¹⁵³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”: станом на 22 листопада 2004 р. / Міністерство фінансів України. – К.: CD – вид-во “Інфодиск”, конфігурація “Професіонал”; 2009. – № 6. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Системні вимоги: Pentium-233; 32 Mb RAM; ОС Windows 95OSR2/98NT SP6/2000XP. – Назва з контейнера.

¹⁵⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”: станом на 23 травня 2003 р. / Міністерство фінансів України. – К.: CD – вид-во “Інфодиск”, конфігурація “Професіонал”; 2009. – № 6. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Системні вимоги: Pentium-233; 32 Mb RAM; ОС Windows 95OSR2/98NT SP6/2000XP. – Назва з контейнера.

Витрати підприємства на конкретного співробітника можуть накопичуватися на індивідуальній (персоніфікованій) картці, в якій відображати всі витрати, понесені на формування, використання та відтворення людського капіталу певного працівника. Дані на такій картці звісно можна накопичувати завдяки співпраці планово-економічного відділу, бухгалтерії, відділу розвитку людських ресурсів та ін. За допомогою таких карток може визначатися ринкова вартість людського капіталу кожного працюючого й підприємств у цілому за необхідний проміжок часу, окрім того, створений прогноз необхідного обсягу людського капіталу для підприємств на коротко-, середньо-, довгострокову перспективи.

На багатьох підприємствах обсяг витрат формуванню, використанню та відтворенню людських ресурсів є значним, тож виникає необхідність планування і контролю таких показників. Аналіз і контроль витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу можна здійснювати з використанням обліково-аналітичної системи, від раціональної організації якої залежить функціонування всього підприємства. Так, зокрема, перевірки підлягають положення колективного договору, первинні документи, реєстри обліку та звітність, у яких містяться показники щодо розміру виплаченої заробітної плати, премій, надбавок, компенсацій, матеріальних допомог, витрат на навчання працівників, путівки на оздоровлення та відпочинок, оплачених інших додаткових благ, вартості виданих проїзних квитків, путівок, профілактичного харчування, спецодягу та спецвзуття та ін.

На основі достовірного документального підтвердження таких операцій можливе відображення в бухгалтерському обліку понесених витрат на людський капітал з використанням витратного підходу в оцінці людського капіталу (про що було відмічено в п. 4.3).

Ведення синтетичного обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу повинно базуватись на галузевих особливостях, специфіці діяльності підприємства, його соціальної відповідальності та фінансових можливостей.

Конкретний обсяг витрат на людський капітал є складним і багатоманітним, що зумовлено різноманітністю цих витрат, він визначається підприємством, якому передуює аналіз фінансових можливостей, проведений за даними, сформованими в системі бухгалтерського обліку. Особливого значення при цьому набуває аналітичний облік який надає можливість згрупувати інформацію в розрізі працівників різної кваліфікації та складових їх людського капіталу.

Базовим елементом організації бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з формування, використання та відтворення людського капіталу є визначення об'єктів аналітичного обліку. В основу вибору об'єктів аналітичного обліку витрат на складові людського капіталу запропоновано покласти розроблену класифікацію з деталізацією кожного виду витрат (табл. Р.1, додаток Р).

В робочому плані рахунків необхідно передбачити аналітичні рахунки за однорідними об'єктами для обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу за кожним працівником підприємства, відповідно до положень колективного договору, виходячи з кількісного та якісного (вікового, статевого, професійного) складу персоналу підприємства. Подальша деталізація інформації про втрати на формування, використання і відтворення людського капіталу для управління може проводитися за структурними підрозділами підприємства, групами персоналу, кваліфікаційними характеристиками, профілем підготовки тощо.

Закріплені у колективному договорі витрати на людські ресурси можуть мати різний характер за частотою надання (разовий, періодичний, постійний) та за охопленням працівників підприємства (індивідуальний, колективний). Тому при організації обліку таких господарських операцій керівництво підприємства повинно визначити: джерело фінансування таких витрат (поточні витрати чи прибуток підприємства); суб'єкт надання послуг (третя сторона чи підприємство самостійно); форма виплат (грошові кошти, талони на харчування, проїзні, знижки на продукцію та ін.).

Переважаюча частина витрат на формування, використанням та відтворенням людських ресурсів відображається в бухгалтерському обліку на рахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" пропонуємо деталізувати його за наступними напрямками:

1) 949.1 "Витрати на формування людського капіталу": 949.1.1 "Витрати на профорієнтацію", 949.1.2 "Витрати на пошук, відбір і найм персоналу", 949.1.3 "Витрати на персонал в період адаптації", 949.1.4 "Витрати на персонал в період навчання, підвищення кваліфікації відповідно до стратегії підприємства";

2) 949.2 "Витрати на використання людського капіталу": 949.2.1 "Витрати на персонал в період накопичення потенціалу зростання", 949.2.2 "Витрати на персонал в період досягнення професіоналізму";

3) 949.3 "Витрати на відтворення людського капіталу": 949.3.1 "Витрати на підтримку дієздатності працівників"; 949.3.2 "Культурно-побутове обслуговування", 949.3.3 "Витрати на персонал в період капіталізації знань унаслідок підвищення кваліфікації".

Використання комп'ютерних програм для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві забезпечує можливість для введення такої розгалуженої системи аналітичного обліку за операціями, пов'язаними з формуванням, використанням та відтворенням людських ресурсів підприємства, що забезпечить відповідну деталізацію, систематизації і узагальнення інформації.

Для групування інформації необхідно передбачити форми відомостей про такі витрати, зокрема, в розрізі кожного працівника та видів витрат.

Вивчення існуючих доступних форм статистичної, податкової та фінансової звітності не дозволяє однозначно виділити вказані групи витрат із загальної структури витрат підприємства (див. додаток С). Отримання вказаної інформації з первинних бухгалтерських документів можливо, але праце- і ресурсоємне. Трудністю також є інформаційна закритість багатьох підприємств.

Інформація про витрати на персонал, відображена в податковій, статистичній та фінансовій звітності містять лише узагальнені дані, проте не відображають показники, які б комплексно характеризували понесені підприємством витрат на розвиток вмінь, знань, навичок своїх працівників. Тому отримання працівниками з такої звітності даних про обсяг витрат на формування, використання та відтворення людських ресурсів в частині конкретного виду витрат чи категорій персоналу є практично неможливим, що впливатиме на їх бажання до подальшої співпраці з даним підприємством.

В наведених формах податкової (ДФ "Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку") статистичної ("Звіт про використання робочого часу", "Звіт з праці") та фінансової звітності (всі форми), відображено показники, що частково характеризують витрати підприємства на людські ресурси, а отже частково задовольняють інформаційні потреби користувачів такої звітності щодо операцій, пов'язаних з формуванням, використанням та відтворенням людських ресурсів. Тому постає необхідність у розробці внутрішньої бухгалтерської звітності, яка б містила повну, детальну і доречну інформацію про витрати підприємства на людські ресурси.

Для керівництва та працівників підприємства пропонуємо формувати внутрішню бухгалтерську звітність, в якій буде відображено порядок визначення системи показників, що свідчили б про динаміку понесених на працівників витрат (формування, використання та відтворення), необхідних для прийняття управлінських рішень щодо здійснення таких витрат.

Вважаємо за доцільне наводити всі показники даного звіту за кожною з категорій персоналу (топ-менеджери, менеджери середньої ланки, виробничий та обслуговуючий персонал) з подальшою деталізацією за підрозділами та службами підприємства.

Внутрішня бухгалтерська звітність “Внутрішньобухгалтерський звіт про обсяг витрат на формування, використання і відтворення людського капіталу підприємства” (додаток Т) (виступатиме додатком до наказу про облікову політику) може використовуватись для задоволення інформаційних потреб інвесторів (роботодавців), найманих працівників та відображатиме показники щодо витрачання коштів підприємства в розрізі складових людського капіталу, а також із зазначенням джерел фінансування таких витрат, суб’єктів надання послуг та форм виплат.

Інформація, відображена в запропонованому звіті дозволить підвищити мотивацію, продуктивність праці, знизити плинність кадрів за рахунок лояльного ставлення до працівників, приймати обґрунтовані рішення щодо перспектив витрачання коштів на працівників та свідчитиме про рієнь соціальної відповідальності бізнесу та позитивну репутацію компанії.

На підставі показників запропоновано внутрішньобухгалтерського звіту можна визначити питому вагу коштів, виділених підприємством на виплату не лише заробітної плати, але й премій та інших заохочувальних і компенсаційних виплат; відсоток працівників, які пройшли підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації в загальній чисельності працівників та відсоток розміру коштів, у витратах на персонал, відсоток працівників, які одержали путівки в будинки відпочинку, санаторії, відсоток коштів, виділених на медичне обслуговування та ін.

Оскільки процес складання внутрішньої звітності не є регламентованим, а отже, на підприємство покладається відповідальність щодо встановлення вимог до уточненого для кожного конкретного підприємства (з урахуванням його організаційної структури) переліку необхідних показників, термінів і порядку звітування перед користувачами такої звітності (власниками, керівництвом та трудового колективу, що характеризуються своїми специфічними інформаційними запитами) у вигляді розробки відповідних розпорядчих документів та методичних рекомендацій щодо формування звітності.

Вважаємо, що для великих підприємств, які оприлюднюють фінансову звітність, доцільно інтегрувати показники такого внутрішнього бухгалтерського звіту у звіти про соціальну діяльність, а для малих та середніх підприємств доцільно складати лише відмічений внутрішній звіт.

Комп’ютерні програми дали б змогу автоматично визначати обсяг витрат у складові людського капіталу для внутрішнього аналізу його стану й перспектив розвитку, а також для зовнішнього використання у вигляді

інноваційної звітності для представлення вартості людського капіталу з метою підвищення конкурентоспроможності, інвестиційної привабливості та прибутковості підприємств.

Таким чином, побудова системи бухгалтерського обліку, з врахуванням операцій щодо формування, використання та відтворення людського капіталу підприємства, дозволить планувати та контролювати обсяг таких витрат на предмет фінансовим можливостям підприємства, положенням колективного договору, їх відповідності вимогам законодавства. Запропонована методика бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з людським капіталом дозволить систематизувати інформацію для розрахунку його розмірів у наступних періодах.

Бухгалтерський облік витрат на людський капітал набуде економічного змісту та практичної значимості, а реалізація запропонованих методологічних положень забезпечить інформаційну (облікову) основу їх ефективного використання.

5.4. Конвергенція фінансової звітності та звітності в області стійкого розвитку як перспектива інформування про людський капітал компаній

Методичні підходи до відображення людського капіталу у звітності зарубіжних компаній: досвід для України

Переважна більшість вітчизняних підприємств не формують адекватної інформації про наявний людський капітал своїх співробітників не лише для внутрішнього використання, але й для зовнішньої звітності.

Проте компанії, які можуть продемонструвати в звітності високий рівень професіоналізму своїх працівників, значно виграють на ринку. Адже потенційні інвестори охоче знайомляться із звітами про людський капітал. Для них не так вже важливо, щоб оцінка людського капіталу мала грошовий вираз, але дуже істотна наочність представлення даних.

Виявлення вартісного зв'язку між управлінням людськими ресурсами і результатами діяльності підприємства є важким завданням. Зарубіжні компанії роблять ставки на різні показники, що свідчить про період невизначеності і великомасштабного експериментування.

Завдання дослідження – обґрунтувати необхідність відображення інформації про людський капітал працівників підприємства у бухгалтерській звітності з врахуванням досвіду зарубіжних компаній для забезпечення користувачів (як зовнішніх, так і внутрішніх) необхідною інформацією.

Останнім часом на Заході ведуться дискусії з приводу бухгалтерського обліку людських ресурсів, з'являється неуніфікована звітність компаній (в складі звітів про інтелектуальний капітал). Проблема оцінки, відображення в обліку та звітності людського капіталу є непростю, але, як свідчить досвід зарубіжних підприємств, вона вирішується кожною компанією індивідуально (табл. 5.12).

Таблиця 5.12. Інформація про людський капітал в звітах про інтелектуальний капітал зарубіжних компаній

<i>№ з/п</i>	<i>Компанія та вид її діяльності</i>	<i>Інформація</i>	<i>Інформація щодо людського капіталу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1	“Infosys” (Індія), консультування і надання послуг у сфері інформаційних технологій	Про вартість людських ресурсів і бренду	Відсутні дані
2	“PLS CONSULT” (Данія), консультаційні послуги	Про освіту, вік і досвід людський ресурсів, інфраструктуру компанії і клієнтів	Кількість консультантів та інших працівників, освіта і стаж консультантів, відношення обігу працівників (плинність кадрів), оцінка управління, здатність співпрацювати, задоволення та добробут працівників, оцінка менеджментом соціальних звітів
3	“Rambøll” (Данія), консультаційні послуги інженерів	Про людські ресурси, клієнтів, технології, процеси	Кількість працівників, розподіл по статі, розвиток управління, додаткове навчання, оцінка управління, здатність співпрацювати, задоволення та добробут працівників, оцінка менеджментом соціальних звітів
4	“Skandia” (Швеція), фінансове обслуговування	Про персонал, клієнтів, процеси, інновації і розробки	Кількість співробітників з повною зайнятістю, кількість менеджерів, витрати на навчання одного співробітника, індекси управління, спонукання, повноважень, задоволення та плинність кадрів
5	“Consultus” (Швеція), консультаційні послуги	Про людські ресурси, клієнтів	Розподіл консультантів за віком, стаж, додана вартість на одного консультанта
6	“Telia” (Швеція), послуги телез’язку	Про людські ресурси, процеси	Плинність кадрів, освіта, стать, витрати на вербування і розвиток, результат інвестування в працівника, баланс та звіт про прибутки і збитки людського капіталу

Продовження табл. 5.12

1	2	3	4
7	“ABB Sverige” (Швеція), індустріальна компанія	Про людські ресурси, клієнтів, процеси	Плинність кадрів, відсутність через хворобу, частка жіночого персоналу, відсоток працівників з перспективою кар’єри, час навчання на працівника, частка компаній з матрицею компетентності, участь в розвитку компанії, витрати на навчання працівника, як % обороту, як % загальних витрат, на одного працівника, задоволення працівників, довідка про людський капітал, додана вартість на інвестиції в людський капітал
8	“Sparekassen Nordjylland” (“SparNord”) (Данія), банківська сфера	Про людські ресурси, клієнтів, процеси	Добробут, послуги клієнта, незалежність, оцінка, особистий розвиток, зобов’язання, єдність, надійність, зв’язок
9	“SCAA” (Швеція), послуги щодо безпеки авіації і повітряного транспорту	Про людські ресурси, процеси	Кількість працівників, розподіл за типами зайнятості, присутність, навчання і хвороби у % від робочих днів, частка менеджерів, частка чоловіків і жінок, плинність кадрів, понаднормові, середня зарплата, витрати на навчання, частка витрат на персонал в загальних витратах, результати обліку та бухгалтерський баланс людських ресурсів
10	“Sparbanken Sverige” (Швеція), банківська сфера	Про людський та ринковий капітал, наколишнє середовище	Інвестиції в освіту, задоволення працівників, компетентність, лідерство, організація
11	“WM Data” (Швеція), інформаційні технології	Про структурний та індиві- дуальний капітал	Розподіл персоналу за віком і стажем, коефіцієнт плинності кадрів, число чоловіків / жінок, рівень освіти, зростання вартості на дохід працівника

Отже, компанії формують звіти про інтелектуальний капітал для задоволення спеціальних потреб конкретної компанії, переважна більшість з яких є знанієсними. Звіти цих компаній формуються на базі різних моделей: “Цілісні звіти” (“Rambøll”), “Якісні звіти” або “Етичні звіти” (“Sparekassen Nordjylland”), “Повний баланс компанії” (“Consultus”), “Навігатор” (“Skandia”), “Звіти про людські ресурси” (“SCAA”, “ABB” і “Telia”).

Як свідчать дані табл. 5.12 звіти про інтелектуальний капітал компанії “Telia” відображають склад і структур людських ресурсів та складаються з двох частин: 1) звіт про прибутки і збитки людських ресурсів, 2) бухгалтерський баланс людських ресурсів (табл. 5.13), що містять детальні примітки для розрахунку кожного показник зазначених звітів.

Таблиця 5.13. Структура звітів про людські ресурси компанії “Telia”

<i>Звіт про прибутки і збитки</i>	<i>Сума</i>	<i>Бухгалтерський баланс</i>	<i>Сума</i>
Доходи		Активи	
Заробітна плата		Поточні активи	
Розвиток / Освіта		Капітал “Вербування”	
Товарооборот персоналу		Капітал “Освіта”	
Відсутність через хворобу		Встановлений капітал	
Соціальні дії		Повні активи	
Загальна сума витрат на персонал			
		Заборгованість	
Інші витрати. Знецінення		Короткостроковий борг	
Результат після знецінення		Довгостроковий борг	
На працівника		Неоподатковані запаси	
		Капітал “Вербування”	
		Капітал “Освіта”	
		Розподілений прибуток	
		Загальна сума заборгованості	

Структура наведених звітів компанії “Telia” відповідає структурі фінансових звітів. Фінансова частина звітів про інтелектуальний капітал заснована на бухгалтерській оцінці і, таким чином, в моделі є деяка технічна послідовність.

Гьоєр Й. і У. Йохансон¹⁵⁵ вказують, що доповнення балансу інформацією про зайнятих на підприємстві працівників має економічне обґрунтування, тому що вона пов’язана з теорією мікроекономіки та виробничої функції. Дослідження в сфері теорії грошей також направлені на обґрунтування відображення в балансових звітів людського капіталу. Автори даної концепції спираються на сукупність основних принципів бухгалтерського обліку.

Швецька компанія “ABB Sverige” відображає результати обліку людських ресурсів наступним чином (табл. 5.14)

¹⁵⁵ Dobija M. Sprawozdanie bilansowe w rachunkowości społeczno-ekonomicznej // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 1998. – № 514. – s. 51-59. (Том 5, с. 363-367).

**Таблиця 5.14. Результати обліку людських ресурсів в компанії
“ABB Sverige”**

<i>Показники</i>	<i>Сума</i>
Доходи	xxxx
– Витрати на найм	xxxx
– Знецінення	xxxx
= Чисте збільшення у вартості	xxxx
– Персонал коштує	xxxx
* Втрати на заміну персоналу	xxx
* Втрати на відсутність	xxx
* Втрати на розвиток персоналу	xxx
* Розвиток компетентності	xxx
* Заробітна плата	xxx
* Соціальні витрати	xxx
* Програми пенсійного забезпечення	xxx
= Результат	xxxx

Компанія “ABB Sverige” вказує на відмінності між зовнішньою частиною звітів про інтелектуальний капітал, пов’язаною з елементом людських ресурсів і внутрішньою частиною, пов’язаною з корпоративною стратегією. Для внутрішньої частини, була розроблена система вимірювання і повідомлення “Evita”, що визначає кілька ключових показників (рис 5.7).

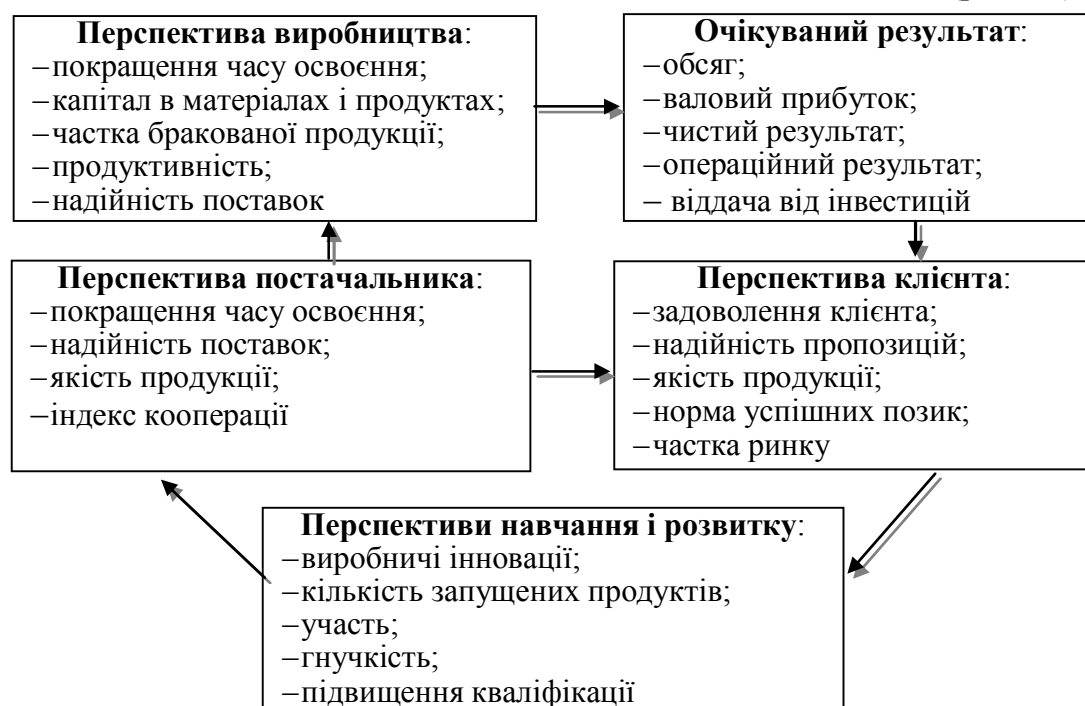


**Рис. 5.7. Система вимірювання і повідомлення “Evita” компанії
“ABB Sverige”**

Звіти про інтелектуальний капітал шведської компанії “SCAA” структуровані навколо відображення в грошових вимірниках витрат на персонал компанії в підрозділах і компанії в цілому (табл. 5.15).

Таблиця 5.15. Результат обліку людських ресурсів компанії “SCAA”

Показники	Сума
Доходи	
Повні витрати на персонал	
Відсутність через хворобу	
Відсутність з інших причин	
Витрати на найм	
Діяльність, що скорочує витрати	
Витрати на навчання персоналу	
Соціальні витрати	
Інші витрати на персонал	
Оплата відпусток	
Заробітна плата	
Інші витрати виробництва	
Знецінення	
Результат після знецінення	

Компанією “SCAA” розроблено також модель бухгалтерського балансу людських ресурсів (табл. 5.16).

Таблиця 5.16. Бухгалтерський баланс людських ресурсів компанії “SCAA”

	Період знецінення
Витрати на заміну працівників, початок періоду	12 років
Профілактичні дії (щорічна перевірка здоров'я)	1 рік
Лікування	5 років
Освіта	3 роки
Нові працівники протягом року	12 років
Знецінення	
Витрати на заміну працівників, кінець періоду	

Спеціаліст в сфері кількісної оцінки інвестицій в персонал Я. Фітц-енц¹⁵⁶ наводить форму звіту про прибутки і збитки, отримані від людського капіталу компанії “Megasorp” (табл. 5.17).

Звіти про інтелектуальний капітал є частиною організаційного розвитку компаній, націленого на пристосування працівників, організаційних процедур і сталої практики знанієємної компанії. Це вимагає від компанії здатності бути гнучкою до постійних змін ринку, технологій і знань.

¹⁵⁶ Фитц-енц Я. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической стоимости персонала: Пер. с англ / Я. Фитц-енц. - М.: Вершина, 2006. – 320 с.

Таблиця 5.17. Звіт про прибутки і збитки, отримані від людського капіталу компанії “Megacorp”, млн. дол.

Прибуток		
Додана вартість людського капіталу		Прибуток менше витрат на діяльність, не пов’язану з персоналом
Прямі витрати		
Придбання		Витрати на найм
Утримання		Витрати на зарплати і пільги
Розвиток		Витрати на навчання
Загальний прибуток		
Непрямі витрати		
Вакантність		Прибуток, втрачений за час незайнятих місць
“Крива” навчання		Прибуток, витрачений через неповну продуктивність під час першого року роботи
Чистий прибуток (до сплати податків)		

Табл. 5.18 ілюструє декілька прикладів вимірювань, що включаються в звіти про інтелектуальний капітал і в розвиток знань компанії.

Таблиця 5.18. Звіти про людські ресурси

Результат обліку людських ресурсів		Баланс людських ресурсів	
Доходи			Витрати на заміну працівників, початок періоду
Повні витрати на персонал			+ Профілактичні дії
Відсутність через хворобу			+ Обробка (лікування), (хвороба та ін.)
Відсутність з інших причин			+ Утворення нових працівників протягом року (витрати зайнятості)
Витрати на найм			
Витрати на зниження цін			– Знецінення
Витрати на навчання персоналу			Витрати на заміну працівників, кінець періоду
Соціальні витрати			
Інші витрати на персонал			
Відпускні виплати			
Заробітна плата			
Інші операційні витрати			
Знецінення			
Результат після знецінення			

Більшість компаній припускає, що освіта і навчання підвищують кваліфікацію, яка – через навчання на робочому місці – робить компанію в майбутньому прибутковою. Проте жодна з компаній не може створити формальну модель, що відображатиме довгостроковий зв’язок між освітою і зростанням.

Цьому припущенню присвячена велика частина звітів про інтелектуальний капітал, що коментують числову інформацію, отриману на основі корпоративної стратегії. Тут розкриті показники і надано описи стратегії або сценарію, що дає компанії відповідні заходи. Розкриття може бути явним, як у випадку з компанією “Skandia”. Адміністрація шведської компанії “SCAA” відзначає, що компетентність – завтрашній фактор конкурентоспроможності. “Sparbanken” указує на важливість підготовки персоналу для роботи в суспільстві, керованому клієнтом. “Telia” визначає розвиток інтелектуального капіталу компанії як засоби, щоб гарантувати підвищення кваліфікації службовців до такого ступеня, що вони можуть слідувати за компанією в суспільство нового типу. “PLS CONSULT” також упевнений в тому, що склад людських ресурсів є ключем до майбутнього. Тут також переважає стратегія залучення критичної частини службовців в майбутнє компанії.

В ряді компаній намагалися встановити зв’язок між звітами про інтелектуальний капітал і фінансовим результатом. Так, компанія “ABB” збільшила товарообіг на одного службовця приблизно від 65000 до 150000 шведських крон. Істотним було зростання доходів компанії “Skandia”.

В одних компаніях звіти про інтелектуальний капітал відображають сферу дії і якості людських ресурсів (наприклад, “Telia”, “SCCA” і “Rambøll”), в інших (наприклад, “Skandia”) – надають більше значення ефективності використання інтелектуального капіталу.

В багатьох компаніях звіти про інтелектуальний капітал пов’язані з розвитком місткості звітності компанії (наприклад, “Telia”, “SCAA” і “Sparbanken”). Вони розробляють звітність у формі результатів обліку людський ресурсів або систематичних і безперервних вимірювань людського і клієнтського капіталу.

Виділяють чотири моделі обліку людських ресурсів:

1. Фінансова вартість індивідуума, що описує очікувану вартість працівника для компанії. Ця вартість залежить від двох факторів:

1) здатності людини виконати її роботу з деякою продуктивністю і гнучкістю, що робить людину здатною співпрацювати з іншими;

2) задоволення людини перебуванням в компанії. Це доречно при оцінці імовірності того, що людини працюватиме в компанії й надалі.

Тобто роль працівника в діяльності компанії може бути оцінена як типовий розвиток її кар’єри на основі історичного знання (від молодшого консультанта до старшого, партнерство тощо).

2. Фінансова вартість груп, що описує зв'язок між матеріальним забезпеченням і мотивацією, з одного боку, і фінансовими результатами, з іншою. Модель не виміряє вартості, але відображає концепцію порівняння добробуту і мотивації працівника:

Поведінка менеджменту	→ Поведінка в колективі	→ Координація контролю мотивацій, прийняття рішень	→	Задоволення
Організаційна структура			→	Продуктивність і фінансові результати

Модель ілюструє, що задоволення пов'язано з фінансовими результатами, тому що вони – одночасно результат конкретного стилю управління, який впливає на матеріальне забезпечення і мотивацію. Так, наприклад, компанія “Sparbanken” в своїх звітах демонструє позитивний зв'язок між задоволенням працівника і фінансовими результатами.

3. Витрати на заміну персоналу, що описує фінансову ситуацію у зв'язку з вербуванням, навчанням і передислокацією (розподілом) працівників. Зарубіжні дослідники¹⁵⁷ описали ці витрати, підкреслюючи, що і прямі і непрямі витрати, пов'язані з усіма трьома елементами (табл. 5.19).

Таблиця 5.19. Витрати, понесені на працівників компанії

Витрати вербування	Прямі витрати	Рекламування
	Інші канали вербування	
	Вибір	
	Призначення	
	Використання часу на вербування	
	Непрямі витрати	Адміністрація вербування
Витрати навчання	Прямі витрати	Подання, щоб працювати
	Витрати курсу	
	На – Робота – Навчання	
	Непрямі витрати	Час адміністрації
Витрати передислокації (розподілу)	Прямі витрати	Витрати на зв'язки із зміщенням
	Непрямі витрати	Закінчення виробництва
	Зменшення ефективності	

Ця модель може використовуватися для порівняння обсягу витрат, понесених на працівників із замінами, що вплинули на діяльність компанії. В звітах про інтелектуальний капітал адміністрації шведської компанії ці витрати заміни включені як вираз вартості персоналу для компанії.

¹⁵⁷ Groyer J.E. Personalekonomisk redovisning och kalkylering / Gröjer, Jan-Erik. – Stockholm : Arbetskyddsnämnden, 1996. – 139 s.

4. Формування звітів про інтелектуальний капітал як повні звіти про сферу людських ресурсів. Модель концентрується на управлінні витратами, капіталізації і знеціненні історичних витрат на людські ресурси (табл. 5.20).

Таблиця 5.20. Структура балансу про інтелектуальний капітал

Доходи	XXXX
– Постачальник коштує	XXXX
= Збільшення Брутто у вартості	XXXX
– Розрахункове знецінення	XXXX
= Чисте збільшення у вартості	XXXX
1* Прямих виплат	xxx
1* Витрати на обороти персоналу	xxx
1* Витрати на відсутність	xxx
1* Соціальні витрати на персонал	xxx
1* Освіта	xxx
= Результат ред. фінансовими пунктами	XXXX

Перевагою цієї системи є візуалізація дій управління людським ресурсом, що вказує на наслідки недоцільних процедур управління людським ресурсом.

Звіти про інтелектуальний капітал не можна розглядати ізольовано, а лише в контексті бачення системи управління і форми конкуренції. Вони дають більш адекватне уявлення про нову реальність, ніж традиційні нематеріальні активи. Звіти про інтелектуальний капітал дозволяють пояснити розрив між балансовою вартістю і ринковою капіталізацією фірм.

*Корпоративна
соціальна звітність
як перспектива
інформування про
людський капітал*

Зміна способів створення продукту, перетворення знань на один з основних факторів створення нової вартості передбачає перебудову змісту публічної звітності компаній з відображенням в ній інформації про стратегію компанії, майбутні грошові потоки, нефінансові сторони діяльності, невідчутні активи компанії, включаючи людський капітал.

Переважає більшість вітчизняних підприємств не формують адекватної інформації про наявний людський капітал своїх співробітників не лише для внутрішнього використання, але й для зовнішньої звітності. Проте незначне число компаній України можуть продемонструвати в звітності високий рівень професіоналізму своїх працівників. Для більшості вітчизняних компаній, що розвивають економічну, екологічну і соціальну звітність, економічна виправданість такої звітності є не гіпотезою, а фактом.

Досвід реєстрації людського капіталу у фінансовій та нефінансовій звітності відображено в працях зарубіжних вчених С.Діпіаза, Р. Екклза¹⁵⁸, А.Н. Козирєва та В.Л. Макарова¹⁵⁹, С. Ріда, Х.-Д. Шойєрмана¹⁶⁰, В.А. Супрун¹⁶¹, Я. Фітц-енца¹⁶².

На багатьох інтернет-сайтах вітчизняних компаній опубліковано звіти про соціальну відповідальність та розкрито положення кадрової політики. Проте постала проблема у систематизації цієї інформації для обґрунтування необхідності інформування користувачів звітності про людські ресурси вітчизняних компаній.

Завдання полягає у обґрунтуванні необхідності конвергенції фінансової звітності та звітності в області стійкого розвитку, зокрема корпоративної соціальної звітності, як передумови інформування про людський капітал підприємств України.

Нефінансова звітність (соціальна звітність, звітність зі сталого розвитку) – це документально оформлена сукупність даних компанії, що відображає середовище її існування, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності в економічній, соціальній та екологічній сфері життя суспільства. За визначенням Глобальної ініціативи зі звітності термін “звітність зі сталого розвитку” означає звітність, що охоплює одночасно економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності підприємства.

Нефінансова звітність є інструментом соціальної відповідальності бізнесу. В свою чергу, соціальна відповідальність бізнесу (СВБ) – це концепція, згідно з якою компанії добровільно інтегрують соціальні та екологічні аспекти у свою комерційну діяльність та взаємодію із зацікавленими сторонами.

Вітчизняні компанії наводять власні визначення СВБ, зокрема, “ДТЕК” передбачає, що СВБ – це філософія довгострокового розвитку, що дозволяє гармонійно поєднувати успішний бізнес з базовими загальнолюдськими цінностями і враховувати пріоритети національного розвитку; компанія “СКМ” – це форма структуризації відносин між бізнесом, суспільством і владою на

¹⁵⁸ Дипіаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С.Дипіаза, Р. Екклз. – М.: Альпина Габлішер, 2003. – 212 с.

¹⁵⁹ Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / Козырев А.Н., Макаров В.Л. – М.: Интерреклама, 2003. – 352 с.

¹⁶⁰ Рид С. Финансовый директор как интегратор бизнеса / Седрик Рид, Ханс-Дитер Шойерман и группа mySAP ERP Financials. – Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 397 с.

¹⁶¹ Супрун В.А. Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке / В.А. Супрун. – М.: КомКнига, 2006. – 192 с.

¹⁶² Фитц-енц Я. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической стоимости персонала: Пер. с англ / Я. Фитц-енц. – М.: Вершина, 2006. – 320 с.

основі взаємної вигоди і з врахуванням міжнародних стандартів; компанія “Оболонь” – це гармонійне співіснування, взаємодія та постійний діалог із суспільством.

Розвиток нефінансової звітності в світі відображає поширення та розвиток концепції соціальної відповідальності бізнесу і пов’язаний зі знаковими подіями у цій сфері.

Вимоги від груп впливу до компаній щодо нефінансового звітування з’явилися на початку 80-х, коли фонди соціальних інвестицій у Великобританії і США почали відслідковувати соціальні аспекти діяльності компаній та загалом етику бізнесу. У 90-х до нефінансового звітування почало залучатись все більше компаній, і вже у 1997 році “CERES” за підтримки Програми ООН з навколишнього середовища (UNEP) створили GRI (Global Reporting Initiative) для розробки керівництва зі звітування щодо економічної, екологічної та соціальної діяльності підприємств, заклавши підвалини одного з найпопулярніших у світі систем нефінансового звітування.

Введення нових правил бухгалтерського обліку, впровадження іноваційних рішень у СББ та жорсткіші вимоги бізнес-партнерів один до одного в результаті зумовили появу в 1990-х роках такого поняття, як «звіт про соціальну відповідальність бізнесу».

Згідно із дослідженням, проведеним компанією “KPMG” (International Survey of Corporate Social Responsibility Reporting), станом на 2008 рік вже понад 80 % найбільших 250 компаній світу публікують нефінансові звіти, а ще 4 % інтегрують інформацію про СББ у свою фінансову звітність. За даними найбільшої всесвітньої бази даних нефінансових звітів (CorporateRegister.com), у 2009 році було оприлюднено понад 3500 звітів. Тенденції збільшення кількості соціальних звітів простежуються у Франції, Норвегії, Швейцарії, Бразилії та Південній Африці.

Значну роль у поширенні нефінансового звітування відіграють уряди країн. Соціальне звітування у країнах Європейського Союзу є обов’язковим для усіх або певних груп компаній (табл. 5.21).

Переваги нефінансової звітності тісно пов’язані з вигодами від ведення бізнесу, формує довіру до компанії з боку різних груп впливу, зокрема, для працівників компанії така звітність є значним стимулом і доказом статусності роботи, роз’яснюючи соціальну вагу їх роботи, сприяє формуванню іміджу відповідального роботодавця серед молодих спеціалістів.

Наявність нефінансової звітності поряд із фінансовою дозволяє зацікавленим особам отримувати інформацію про соціальні та екологічні аспекти діяльності компанії в комплексі з інформацією про економічні

результати. Це дозволяє ефективно оцінювати ризики бізнесу (зокрема довгострокові), що стає важливим фактором оцінки діяльності компаній з боку акціонерів, інвесторів та кредиторів. Наявність нефінансової звітності за певних умов може збільшити капіталізацію компанії, зменшити вартість фінансового ресурсу або продовжити термін залучення фінансових ресурсів.

Таблиця 5.21. Державне регулювання нефінансового звітування європейських країн

<i>Країна</i>	<i>Законодавче регулювання</i>
Бельгія	З 1995 року компанії зобов'язані додавати у свій річний звіт так званий "Соціальний звіт", що містить інформацію про практику найму і розвиток працівників в компанії, плинність кадрів, заходи щодо професійної підготовки працівників. Цей документ є обов'язковим для всіх компаній з кількістю працівників понад 20 осіб. Він подається в Національний банк Бельгії, який контролює достовірність інформації у звіті. Цей документ може мати дві форми: повний соціальний звіт, який готують великі підприємства, і скорочений соціальний звіт, обов'язків для малих і середніх підприємств
Велико-британія	У 2005 році ухвалено Закон про обов'язкову корпоративну соціальну звітність усіх зареєстрованих у Великобританії підприємств, що котируються на біржі. Того ж року Національний інститут стандартизації Великобританії випустив стандарт для підготовки такого звіту. В ньому міститься перелік основних елементів обов'язкових для відображення в звітності. В соціальній сфері обов'язковому розкриттю підлягає інформація про працівників компанії (здоров'я і безпека праці, політика найму, навчання і розвиток, мотивації і бізнес-етика, продуктивність працівників і їх профіль)
Німеччина	Наприкінці 2004 р. у законодавство про звітування компаній були внесені зміни, що передбачали включення до звітності таких не фінансових ключових показників діяльності компаній як: екологічний вплив та стан людського капіталу компанії. Звітування за не фінансовими показниками є обов'язковим для великих компаній та холдингів
Італія	Згідно із законодавчим актом № 32/2007 вступне слово директора у фінансовому звіті повинне містити опис відносин із працівниками та екологічної діяльності компанії

Як і у випадку фінансової звітності, зручність використання інформації вимагає її зведення в окрему публікацію – нефінансовий звіт. Інформація про проекти та програми у сфері соціальної відповідальності бізнесу може бути розміщеною на вебсторінці компанії, але лише окремий звіт дозволяє використовувати таку інформацію у зведеному вигляді, зіставляти її з даними інших компаній та аналізувати внутрішню динаміку.

Нефінансова звітність конкретної компанії може бути підготовлена та подана у різних форматах:

- звіту про прогрес реалізації принципів Глобального договору;
- звіту зі сталого розвитку, підготовленого за вимогами Глобальної ініціативи зі звітності;
- окремого соціального звіту за показниками, визначеними компанією.

Кожна компанія визначає формат звітності відповідно до власних потреб та етапу розвитку моделі СББ. Першочерговим завданням для більшості українських компаній, безумовно, було управління зростанням і розвитком, а також вживання заходів, направлених на подолання наслідків економічної кризи.

Проте користувачі доволі скептично ставляться до процесу підготовки звітності про стійкий розвиток у зв'язку із відсутністю законодавчого регулювання порядку формування та подання такої звітності. Той факт, що стандарти застосовуються добровільно, а компанії вільні в своєму виборі критеріїв звітності, дозволяє компаніям розкривати в звітах тільки сприятливу для себе інформацію і уникати того, що свідчить про негативну динаміку або вважаються занадто делікатними для відображення їх в звітності.

Нефінансова звітність в Україні знаходиться на етапі активного розвитку і має значний не задіяний потенціал, зважаючи на невисокий відсоток кількості компаній, що звітують. Розвиток української мережі Глобального договору ООН надав поштовх нефінансовому звітуванню в Україні і відіграє ключову роль у залученні більшої кількості компаній до цього процесу. В Україні сформувалась група компаній лідерів нефінансового звітування, що визначають напрям його розвитку, виконуючи роль першопроходців.

Найбільш ефективним засобом комунікації і інструментом взаємодії бізнесу із зацікавленими сторонами і з суспільством в цілому є соціальна звітність. Соціальний звіт підприємства є необхідним атрибутом і інструментом цивілізованого ведення бізнесу і забезпечення його довгострокової стійкості. Перші українські компанії представили соціальний звіт з використанням міжнародних стандартів та підтвердженням незалежно аудиторською перевіркою.

Перед компаніями постає завдання забезпечити найбільш адекватну участь зацікавлених сторін в процесах соціальної звітності, повніше відображати в звітах процеси і існуючі проблеми, зробити їх внесок в складання соціальної звітності реальним інструментом підвищення ефективності управління в області КСВ.

Перший звіт із корпоративної соціальної відповідальності в Україні був підготовлений та опублікований у 2005 році компанією “Систем Кепітал Менеджмент” (СКМ). Така ініціативність компанії дозволила їй посісти одне з ключових місць у сфері розвитку СББ, і вже сьогодні компанія єдина серед вітчизняного бізнесу підготувала чотири соціальних звіти, два з яких – за стандартами GRI. Одним із перших звіт відповідно до системи GRI в Україні також оприлюднив “Надра Банк”.

Кількісно за період 2005-2010 рр. в Україні 38 компаній опублікували 55 нефінансових звітів у різних форматах, у тому числі: 47 Звітів про прогрес; 7 звітів за системою GRI; 6 нефінансових звітів іншого формату.

Якщо аналізувати розкриття інформації про нефінансові аспекти діяльності у макроекономічному розрізі, то в Україні лише 10 % компаній зі 100 найбільших за обсягами чистого доходу в 2008 році готують та публікують нефінансові звіти. Для порівняння – із 250 найбільших компаній у розвинених країнах такі звіти готують 80 % компаній, із 2200 найбільших компаній у країнах, що розвиваються, – 45 % компаній. Сукупна частка компаній, що здійснюють соціальне звітування в Україні, складає 11,44 % ВВП (або 108,774 млрд. грн.) за сукупним доходом¹⁶³.

Нефінансова звітність в Україні значно відстає за своїм поширенням від інших країн і має значний потенціал для розвитку.

Зважаючи на недовгу історію нефінансового звітування українські компанії обережно підходять до розкриття інформації про нефінансові аспекти своєї діяльності. Звіти значно відрізняються як за обсягом наданої інформації, так і за глибиною розкриття інформації.

В міжнародному співтоваристві тема корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) набула актуальності з 1970-х років.

Формалізація поняття КСВ почалася після світових системних фінансових криз почала ХХІ ст., коли крупний бізнес почав шукати шляхи диверсифікації стійкого розвитку. Глобалізація визначає нові фактори впливу (зокрема людський капітал) на світову конкурентоспроможність компаній.

На Заході чітко визначені «правила гри» для компаній в області КСВ, розуміння цього терміну, а також механізми взаємодії компаній з державою, некомерційними установами тощо.

Вітчизняні компанії і корпорації почали процес визначення власної формалізації поняття КСВ приблизно з початку ХІХ ст. Компанії прагнуть зрозуміти, як підвищити ефективність від активного впровадження соціальних стандартів, щоб КСВ стала одним з елементів бізнес-стратегії і в той же час приносила зрозумілу користь.

На Заході термін “корпоративна соціальна відповідальність” в багатьох країнах вже замінений терміном “стійкий розвиток”, оскільки, формуючи

¹⁶³ Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу. – ФОП Костюченко О.М. – Київ, 2010. – 82 с. – С. 34.

здорове, стабільне суспільство, бізнес створює для себе сприятливі довгострокові умови і споживачів своїх послуг або товарів.

Соціальна відповідність – це концепція, що заохочує компанії враховувати інтереси суспільства, беручи на себе відповідальність за вплив діяльності компанії на споживачів, працівників, громади та навколишнє середовище в усіх аспектах своєї діяльності. Корпоративна соціальна відповідальність – це відповідальність тих, хто приймає бізнес-рішення за тих, на кого безпосередньо чи опосередковано ці рішення впливають. Соціальний звіт – це документ, що відображає політику, стратегію та практику компанії в сфері КСВ.

Соціальні звіти називаються “Нефінансовими звітами” і готуються, як правило, відповідно до вимог GRI (Global Reporting Initiative). Світова практика показує, що компанії також намагаються ці звіти зробити оригінальними.

В світових базах відсутні публічні звіти по КСВ українських компаній на відміну від російських (наприклад, “Русал”, “Альфа-банк”, “Татнефть”, “Газпром”, “Уралсиб”, “Сібінефть”, “Норнікель” і ін.).

В Україні поки лише 8,3% компаній публікують окремий нефінансовий звіт, ще 13,2% показують соціальні показники в регулярному фінансовому звіті. В той же час, більшість зарубіжних компаній готують нефінансові звіти: якщо в 1992 році таких звітів було близько 100, то в 2010 – понад 3 тисяч.

В зарубіжних компаніях з 1 червня 2010 року компанії, акції яких котируються на біржі, повинні подати інтегрований (сумісний нефінансовий і фінансовий) звіт або пояснення до фінансового звіту про показники, відображені у не фінансових звітах.

Компанію “Readers’ Choice Award” була презентована ініціатива “Кращий звіт по КСВ на думку читачів”, метою якої є підвищення зацікавленості користувачів та достовірності показників нефінансових звітів компаній (за період 2008-2010 рр.). Результати ці ініціативи свідчать про наступне:

- 86 % визнали тему “нефінансові звіти” актуальною для України;
- 55 % учасників читали нефінансові звіти декількох компаній;
- кращими нефінансовими звітами були визнані звіти “ДТЕК”, “СКМ”, “ВОЛЯ”, “Ernst&Young”;
- 73 % підтримали ініціативу “Readers’ Choice Award”;
- 70 % учасників визнали своєчасність підготовки інтегрованого звіту компаніями України.

Корпоративна соціальна відповідальність – необхідна складова відносин з персоналом, оскільки компанії розуміють можливі конкурентні переваги, а саме:

- можливість наймати найкращих з кращих (дослідження Аспенського університету серед своїх MBA-випускників 2007 продемонстрували, що 26% обирають роботу в компанії, яка піклується про суспільство, що на 9% вище, ніж у 2006 році);

- гордість співробітників за компанію, в якій вони працюють – звідси підвищена мотивація співробітників і краща ефективність роботи;

- зменшення плинності персоналу, що скорочує витрати на найм та навчання нового персоналу (зокрема скорочення витрат, пов'язаних з наймом, проведенням співбесід та тренінгів для одного співробітника, зменшення продуктивності);

- заохочення інновацій, зменшення безпосередніх ризиків для самого бізнесу і збільшення прибутковості.

Аспекти соціальної відповідальності у трудових відносинах включають: найм та просування співробітників; тренінги та розвиток навичок; умови праці, охорону здоров'я і безпеку; (не)матеріальні заохочення та стимули; розвиток соціального діалогу (наявність профспілкового комітету, колективного договору тощо); залучення співробітників до формування стратегії розвитку громади, кодексу поведінки, інших програм компанії через ефективні внутрішні комунікації.

Щороку (починаючи з 2008 р.) в Україні публікується журнал “Гвардія соціально відповідальних компаній”¹⁶⁴ з метою обміну існуючими практиками корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) в компаніях і популяризація цього процесу в середовищі українського бізнесу. Дані табл. 5.22 свідчать про поширення практики формування звітів про соціальну відповідальність на вітчизняних підприємствах.

Усі компанії, що здійснюють соціальне звітування, значну увагу приділяють сфері розвитку людського капіталу. Більшість проаналізованих компаній подає опис або хоча б згадку про участь своїх працівників у різноманітних тренінгах та програмах підвищення кваліфікації; у багатьох розроблена і прийнята об'єктивна система оцінки ефективності роботи та мотивації персоналу; розкрито інформації про різноманітні соціальні вигоди для своїх працівників, гідне ставлення до них, створення безпечних умов праці.

¹⁶⁴ Національний рейтинг соціально відповідальних компаній [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.ukraine3000.org.ua/news/8090.html>.

Таблиця 5.22. Вихідні дані про вітчизняні компанії, що формують соціальну звітність

<i>№ з/п</i>	<i>Компанія</i>	<i>Звітність</i>	<i>Вид діяльності</i>	<i>Працює, чол.</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1	ПФГ “Систем Кепітал Менеджмент”	Звіт про соціальну відповідальність за 2008-2009 рр.	сфери бізнесу: гірничо-металургійний, електроенергетичний, фінансовий, телекомунікаційний, медіа-бізнес і нерухомість	150000
2	“Київстар”	Звіт про корпоративну соціальну відповідальність за 2007 р.	мобільний зв'язок	дані відсутні
3	ДП “Сіменс Україна”	Звіт з прогресу за 2007 р.	постачальник продукції, послуг і комплексних рішень для енергетики, транспорту, зв'язку, промисловості, медицини	380
4	“Бритіш Американ Тобакко Україна”	Соціальний звіт за 2006-2007 рр.	міжнародна тютюнова компанія	958
5	“ХХІ століття”	Звіт про корпоративну соціальну відповідальність за 2008 р.	Девелоперська компанія в сфері нерухомості	290
6	ГК “Воля”	Звіт із прогресу за жовтень 2009 р. – жовтень 2010 р.	Сучасні телекомунікаційні послуги	дані відсутні
7	ЗАТ “Оболонь”	Соціальний звіт за 2009 рік	виробництво напоїв	7500
8	“Кока-Кола Беверіджиз Україна”	Звіт соціальної відповідальності за 2007 рік	Виробництво напоїв	дані відсутні
9	ЗАТ “Холдингова компанія “Бліц-Інформ””	Корпоративна соціальна відповідальність	Випуск друкованих видань	4000
10	Приватна енергетична компанія “ДТЕК1”	Корпоративна соціальна відповідальність	Видобуток і збагачення вугілля, генерація і дистрибуція електроенергії	дані відсутні

Продовження табл. 5.22

1	2	3	4	5
11	“Інтерпайп”	Звіт про досягнуті результати і загальний прогрес за 2007 р.	Виробник сталевих труб і залізничних колес	дані відсутні
12	“Астеліте” (оператор life:)	Соціальний звіт за 2009 р.	Оператор мобільного зв’язку	1300
13	Агропромхолдинг “Астарта-Київ”	Звіт про досягнуті результати і загальний прогрес за 2008-2009 рр.	Виробництво сільськогосподарської продукції	6817

У багатьох випадках показники результативності, що використовуються в звітності в області стійкого розвитку, безпосередньо не відповідають всім перерахованим критеріям. Для того, щоб бути корисними в процесі фінансового аналізу, вони вимагають додаткових перетворень або приміщення в певний контекст. Тому існує потреба в нових методиках, що пов’язали б соціальну результативність з фінансовою.

Можливо уникнути зазначених недоліків можна було б шляхом інтеграції звітності, що об’єднуватиме як фінансову, так і нефінансову звітність. Так, в ЮАР компанії, зареєстровані на Фондовій біржі Йоханнесбурга, зобов’язані готувати зведений звіт, що включає фінансову звітність і звіт зі стійкого розвитку; у Данії найбільші приватні і державні підприємства повинні включати інформацію про корпоративну відповідальність в річний фінансовий звіт; у Великобританії публічні компанії зобов’язані готувати звіти з соціальних і екологічних питань. Проте для цього необхідне законодавче регулювання порядку формування інформації про людські ресурси та витрати на їх формуванням, використанні та відтворенні.

Облік витрат на людський капітал необхідний при аналізі фінансових перспектив компанії. Ці витрати визначаються перспективи компанії в навчанні співробітників, розвитку їх знань і умінь, організацію відносин керівництва із співробітниками, а також мобільністю робочої сили. В додатку П наведено систематизовані дані про витрати вітчизняних компаній у людський капітал.

Працівники для цих підприємств є справді важливим ресурсом. Так зокрема, ГК “Фокстрот” відмічає: “Основний актив холдингу – персонал”; приватна енергетична компанія “ДТЕК1”: особливого значення набуває кваліфікація працівників, їх уміння швидко адаптуватися і сприймати нові

знання і навички. Філософія компанії “Інтерпайп” в області управління персоналом – це довгострокові інвестиції в персонал. У компанії “Астеліт” (оператор life:) найбільшу цінність становить людський ресурс.

Стратегічні і поточні проблеми, що виникають у компаній, вимагають безперервного діалогу з інвесторами, споживачами, постачальниками і співробітниками. Звітність є ключовим елементом, необхідним для побудови, підтримки і постійного розвитку взаємодії із зацікавленими сторонами. Звіти можуть послужити інструментом інформування про економічні, екологічні і соціальні можливості компанії. Ця звітність здатна доповнити фінансові звіти інформацією, що відображає перспективи компанії і здатні покращити розуміння користувачем таких важливих факторів, що визначають вартість компанії, як формування людського капіталу, корпоративне управління, управління екологічними ризиками і зобов'язаннями, а також інноваційний потенціал компанії.

Окрім надання матеріалу для внутрішнього фінансового аналізу, інформація про результативність в області стійкого розвитку може знайти місце і в традиційних фінансових звітах.

У більш загальному вигляді соціальні тенденції можуть бути відображені в розділах фінансових звітів, присвячених обговоренню і аналізу майбутніх ризиків і можливостей.

У ряді країн нормативні документи щодо формування фінансової звітності, вимагають від компаній розкривати фактори невизначеності, а також описувати тенденції, що можуть істотно вплинути на фінансову результативність в майбутньому (наприклад, розділ “Обговорення і аналіз менеджменту” керівництва Комісії з цінних паперів США). Вважаємо, що було б доречно відображати, яким чином соціальні проблеми можуть вплинути на здатність компанії розширити свою діяльність або як неадекватне відношення до цих проблем може завдати збитку репутації компанії і вартості бренду.

Не дивлячись на те, що області фінансової звітності і звітності в області стійкого розвитку перекликаються у все більшому ступеню, залишається актуальною ключова проблема інтеграції цих видів звітності – яким чином перевести показники соціальної результативності в одиниці вартості, що використовуються у фінансовій звітності.

Для ухвалення зацікавленими особами адекватних рішень щодо інвестування в людський капітал і оцінки потенційних економічних вигод значення має інформація про його формування, використання та відтворення. Проте існуюча в даний час система показників фінансової звітності не дозволяє одержувати інформацію про людський капітал компанії в обсязі і вигляді, необхідному для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

Роль бухгалтерської звітності як основного засобу комунікації виявляється в тому, що її завдання і вимоги, що пред'являються до неї, є пріоритетними при розробці концептуальних основ теорії бухгалтерського обліку. Будь-яка компанія потребує додаткових джерел фінансування, які можна знайти на ринках капіталу. Залучити потенційних інвесторів і кредиторів можливо лише шляхом їх об'єктивного інформування про господарську діяльність, тобто за допомогою бухгалтерської звітності.

Хоча інформація, що відноситься до стійкого розвитку, традиційно розглядається окремо від фінансової звітності, існують сприятливі передумови для того, щоб перевести її у форму, корисну для аналізу бізнесу. У міру того, як важливість для бізнесу підходів, заснованих на принципах стійкого розвитку, стає все більш явною, звітність в області стійкого розвитку набуває реальної цінності для тих, чия робота полягає в тому, щоб оцінювати поточний стан бізнесу і його тенденції.

В даний час зміст звітів в області стійкого розвитку, як правило, представлений в такій формі і таких одиницях, що не допускають прямого перекладу у фінансові поняття. Проте швидкий прогрес в таких сферах, як облік в області екологічного менеджменту, оцінка нематеріальних активів і система “Value reporting” сприятимуть конвергенції звітності в області стійкості цінною у фінансову звітність.

З урахуванням зростаючого тиску у напрямі посилення підзвітності корпорацій, подальша конвергенція і зміцнення зв'язків між фінансовою звітністю і звітністю в області стійкого розвитку виглядає все більш імовірною. Вітчизняні крупні компанії вже працюють у напрямі повної інтеграції, публікуючи єдиний річний звіт, присвячений всім складовим результативності, – традиційною фінансовою, економічною, екологічною і соціальною. Можна чекати, що поєднання нових методів аналізу і зростаючих запитів зацікавлених сторін, що вимагають все більш повного розкриття інформації, призведе до подальшого розвитку цих тенденцій і виникнення єдиної звітності нового покоління, що відображає результативність компанії.

Нагальною є проблема створення такої системи бухгалтерського обліку, за якої всі зацікавлені сторони одержать можливість регулярно бути поінформованими про окремі аспекти діяльності підприємства. Відкритою залишається проблема форми і змісту звітності підприємства, а також можливість її сприйняття та інтерпретації користувачами інформації. Тому перегляду потребують і підходи до складання звітності в частині забезпечення її повноти та достовірності, а також достатності інформації, що міститься у звітних формах, для прийняття рішень.

Висновки до п'ятого розділу

1. Сьогодні змінюється уявлення про те, що повинне бути в звітності. Деякі дослідники вважають, що потрібно показувати в активі балансу вартість людських ресурсів. При цьому виникає проблема, пов'язана з тим, що якщо компанія витратила гроші на підготовку кадрів, то витрати звітного періоду у неї будуть вищими, ніж звичайно. Їх можна показати в активі балансу або як витрати майбутніх періодів, або як капітальні інвестиції в людський капітал. Проте, якщо припустити, що знань персоналу вистачить років на п'ять і співробітники працюватимуть ці п'ять років. Завдяки їх знанням компанія одержуватиме дохід, і отже, витрати потрібно списувати протягом п'яти років. Проте працівник, в освіту якого інвестували кошти може звільнитись, захворіти або померти. Тобто немає гарантії одержання прибутку протягом якогось періоду. Виникає питання про доцільність виділення таких інвестицій у фінансовій звітності як окремий рядок, якщо компанія хоче підкреслити кваліфікацію свого персоналу. Однак багато компаній зацікавлені у відображенні вартості людських ресурсів в бухгалтерській звітності.

Науковці переконані, що бухгалтерський облік в його традиційному розумінні, не виконує роль, відведену йому в ринкових умовах. Теоретично не існує принципових заборон на структурну перебудову бухгалтерського обліку в нових умовах господарювання, коли суб'єкти підприємництва вимагають адекватного інформаційного забезпечення для тривалого і успішного існування.

2. Проведений аналіз показав, що динамічний розвиток бізнесу збільшує потребу підприємств у високоосвіченому персоналі, здатному генерувати зростання прибутку і зростанню його конкурентоспроможності. Процес перетворення знань і здібностей персоналу в реальні фінансові показники підприємства, що призводять до зростання рівня його конкурентоспроможності, є проблематичним і неоднозначно вирішуваним питанням з науково-практичної точки зору.

Запропоновано організаційно-методичний підхід до формування системи управління витратами на персонал через виділення фаз процесу формування, використання і відтворення людського капіталу працівників підприємства, який вимагає зміни у відображенні цих витрат та їх упорядкуванні в системі бухгалтерського обліку.

3. Обґрунтовано, що основною причиною зниження витрат підприємств на розвиток людського капіталу є існуюча сьогодні система бухгалтерського обліку. Адже людський капітал підприємства є основним фактором

виробництва і витрати на нього повинні враховувати не лише в розрізі витрат на використання, але й в розрізі формування і відтворення людського капіталу, що сприятиме раціональному використанню людських ресурсів.

Доведена необхідність деталізації в бухгалтерському обліку витрат на персонал в розрізі витрат на використання людського капіталу, тобто на оплату праці та соціальне забезпечення, та витрат на формування та відтворення людського капіталу, пов'язані з пошуком і залученням співробітників, розвитком знань, вмінь, навичок співробітників. Ці показники повинні прийматись до уваги при відображенні в облік витрат на людський капітал, що сприятиме раціональному використанню людських ресурсів, збільшенню прибутку, обсягів виробництва, продажів, ринку збуту тощо.⁴ Досліджуючи досвід зарубіжних компаній щодо складання звітів про інтелектуальний капітал встановлено, що вони мають не зовсім класичний вигляд, і для включення відомостей про людський капітал в зведений бухгалтерський баланс компанії потрібна їх трансформація. Звіти про інтелектуальний капітал є доповненням до традиційних бухгалтерських звітів та розглядаються як інструмент для його вимірювання, управління ним і демонстрації привабливості компанії для інвестицій.

Звіти про людські ресурси (в складі звітів про інтелектуальний капітал) відображають витрати компанії, пов'язані з управлінням людськими ресурсами та побудовані на принципах, скопійованих з традиційних способів надання фінансової звітності. Вони відображають інвестиції в персонал і сприяють управлінню людськими ресурсами.

У багатьох випадках показники результативності, що використовуються в звітності в області стійкого розвитку, безпосередньо не відповідають всім перерахованим критеріям. Для того, щоб бути корисними в процесі фінансового аналізу, вони вимагають додаткових перетворень або приміщення в певний контекст. Тому існує потреба в нових методиках, що пов'язали б соціальну результативність з фінансовою.

Звітність в області стійкого розвитку здатна надати надзвичайно важливу інформацію для аналізу бізнесу, що відсутня у фінансових звітах. Ця звітність здатна доповнити фінансові звіти даними, що відображають перспективи компанії і покращити розуміння користувачем факторів, що визначають вартість компанії, як людського капіталу, інноваційний потенціал компанії. Проте, повне виявлення зв'язків між фінансовою звітністю і звітністю в області стійкого розвитку вимагає значного часу і зусиль щодо дослідження зв'язків між показниками результативності, що використовуються в кожній з областей.

Висновки

Економічний розвиток підприємств направлений не тільки на накопичення основного, але й на формування, розвиток та підвищення вимог до якості людського капіталу, необхідною умовою ефективного управління яким є створення налагодженої інформаційної системи, провідна роль в якій відводиться бухгалтерському обліку.

Проведене теоретичне узагальнення та методичне обґрунтування економічних засад відображення в бухгалтерському обліку складових людського капіталу працівників підприємства дозволяє зробити наступні висновки:

1. Розмаїття поглядів на зміст категорії “капітал” обумовлена процесом розвитку продуктивних сил та економічної системи суспільства вцілому, а спільні риси – результат того, що в процесі історичного розвитку сутність капіталу зберігається, проте змінюється його форма, склад і структура. В умовах сучасної ринкової економіки факторами суспільного відтворення є матеріальний і людський капітал, інвестиції в які забезпечують отримання тривалого ефекту. Проте специфічною складовою, більш складною формою капіталу є саме людський капітал, якому притаманний вищий ступінь розвитку, визначений стійким рівнем економічного зростання суспільства.

2. Еволюція концептуальних поглядів представниками різних теоретичних шкіл вітчизняної і зарубіжної економічної науки у взаємозв'язку із становленням і розвитком економічної думки дозволив згрупувати погляди представників наукових шкіл на сутність людського капіталу, що обумовлюють різноманітність методологічних підходів до розкриття економічної природи людського капіталу і процесів його формування, використання і відтворення.

3. Потреба в економічній реалізації та ефективному використанні нових можливостей людських ресурсів, зростання залежності суб'єктів господарювання і суспільних результатів їх господарської діяльності від здібностей працівників викликають необхідність подальшого теоретичного осмислення категорії “людський капітал”. Під людським капіталом пропонуємо розуміти – сформований або розвинений у результаті інвестицій в освіту, професійну підготовку та накопичений людиною певний запас здоров'я, виробничих і загальнолюдських знань, навичок, здібностей, вмінь, які дозволяють їй успішно виконувати свою професію.

есійну діяльність і які доцільно використовувати для одержання корисного результату, сприяє зростанню продуктивності праці й ефективності виробництва й завдяки цьому впливає на зростання доходів його власника, прибутку підприємства і національного доходу країни.

4. З метою уточнення понятійно-категорійного апарату, пов'язаного з визначенням понять, що характеризують роль людини на підприємстві, визначено сутність споріднених категорій, як вихідної бази для наукового

обґрунтування доцільності застосування та змістовної характеристики поняття “людський капітал”. Дослідження, направлені на конкретизацію та змістовне уточнення таких економічних категорій, як “трудова потенція”, “трудова ресурси”, “робоча сила”, визначено фундаментальний зв’язок для розмежування цих споріднених категорій.

5. Зважаючи на сферу застосування та різноплановість категорій “нематеріальні активи”, “невідчутні активи”, “інтелектуальна власність”, “інтелектуальний капітал”, “людський капітал”, розмежовано їх сутність в бухгалтерському обліку. Людський капітал у системі сукупного капіталу відноситься до невідчутної форми капіталу, має спільні структурні елементи з нематеріальним капіталом. Проте для позначення всієї сукупності невідчутних цінностей, що підвищують ринкову вартість компанії, створені і використовуються нею, обґрунтовано доцільність використання терміну “інтелектуальний капітал”. Введення якого передбачає не проведення певних нововведень, а здійснення групування ресурсів невідчутного, нематеріального походження, що є результатом творчої, інтелектуальної діяльності людини, з метою мобілізації їх в якості фактора економічного розвитку підприємства.

6. Економічні умови господарювання, способи технології виробництва, нові вимоги до обліку з боку економічних та соціальних систем сучасного управління призводять до еволюції зміни парадигми розвитку бухгалтерського обліку. Адже завдання бухгалтерського обліку змінюються в бік забезпечення соціальних параметрів суспільно-економічного розвитку. Узагальнено сучасні концепції бухгалтерського обліку відповідно до парадигми економіки знань, що визначає теоретико-методичну базу формування організаційного управління людським капіталом в галузях економіки, ядром яких виступає особливий сектор високотехнологічних, наукоємних виробництв і інноваційних ринків, що має власну специфіку розвитку.

7. Бухгалтерський облік не забезпечує користувачів точною інформацією про людський капітал, а отже, не враховується реальний стан підприємства, про що свідчить різниця між його бухгалтерською оцінкою та ринковою вартістю активів. Останню сьогодні визначають його невідчутні активи. Саме тому оцінка і відображення в бухгалтерському обліку та звітності формування, раціонального використання та відтворення всієї сукупності невідчутних активів набувають вирішального значення. Основним фактором зростання ринкової вартості підприємства визнано людський капітал, доведено необхідність забезпечення користувачів точною інформацією про його складові для наближення бухгалтерської оцінки вартості підприємства до ринкової вартості.

8. Недооцінка значення людського капіталу призводить до зниження ефективності виробництва у порівнянні з тією, яку можна було б отримати, якби вміння, здібності, навички працівників отримали належну оцінку.

Узагальнено і систематизовано на єдиній теоретико-методологічній основі наявні наукові і практичні напрацювання дослідників щодо вимірювання та оцінки людського капіталу, проаналізовано їх переваги і недоліки з позицій бізнесу. Всі методи запропоновано групувати на методи вимірювання (пов'язані з показниками, що можуть надати керівникам повну інформацію про людський капітал співробітників компанії) та методи оцінки (забезпечують оцінку людського капіталу в абсолютних і відносних величинах).

9. Через складність бухгалтерської оцінки людського капіталу підприємства зіткнулася з потребою створення відповідних підходів і методик до його відображення в бухгалтерському обліку. Обґрунтовано змісту і методики вартісної оцінки людського капіталу працівників підприємства, що базуються на трьох класичних підходах до оцінки нематеріальних активів: витратному, прибутковому та ринковому. Вибір найбільш економічно обґрунтованого методу оцінки вартості людського капіталу для конкретного підприємства повинен базуватися на урахуванні специфіки його діяльності та забезпечувати отримання об'єктивного результату діяльності підприємства. Для цілей фінансового обліку (виходячи з принцип обліку за собівартістю) та визначення номінальної вартості людського капіталу доцільним є використання методів, згрупованих витратним підходом. Для цілей управлінського обліку та визначення реальної вартості людського капіталу можуть використовуватись методи оцінки, згруповані прибутковим і ринковим підходами. Для системного використання оціночних показників вартості людського капіталу важливим завданням є достовірність інформаційної бази.

10. Стандарти бухгалтерського обліку, звітності та стандарти оцінки, не дивлячись на ширший перелік об'єктів, що включаються підприємством до складу нематеріальних активів, не дозволяють однозначно визначити місце людського капіталу в обліковому процесі. Проте їх розвиток направлений на оцінку інтелектуальних і ділових якостей персоналу підприємства. Роботи в цьому напрямі ведуться з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, що не дозволяють поставити персонал підприємства на баланс разом з традиційними активами, але надають достатні можливості для обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу.

11. Специфіку персоналу як особливого ресурсу компанії, безпосередньо пов'язаного із його залученням, використанням і розвитком відображає запропонована класифікація витрат на людський капітал за стадіями життєвого циклу, яка відображатиме фази процесів формування, використання та відтворення і характеризуватиме кількісне та якісне нарощення людського капіталу працівників підприємства. З метою удосконалення облікового відображення витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу наведено деталізацію за кожним їх видом.

12. Обсяг витрат на формування, використання і відтворення людського капіталу змінюється під впливом рішень, що приймаються роботодавцем відповідно до кадрової політики компанії та їх узгодження із соціально-економічними завданнями підприємств. Інформація щодо таких витрат в системі бухгалтерського обліку запропоновано відображати на рахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності” з відповідною деталізацією за фазами процесів формування, використання та відтворення людського капіталу.

13. Для керівництва та працівників підприємства запропоновано форму внутрішньобухгалтерської звітності, в якій відображено обсяг понесених на працівників витрат (на формування, використання та відтворення), необхідних для прийняття управлінських рішень щодо здійснення таких витрат.

Така інформація сприятиме прийняттю більш обґрунтованих рішень керівництвом підприємства та інформуванню зовнішніх користувачів про рівень та перспективи соціальної політики підприємства, що дозволить сформувати його позитивну репутацію, збільшити обсяги залучення інвестиційного капіталу та в підсумку забезпечить стабільність розвитку компанії в довготривалій перспективі.

Для працівників підприємства така інформація сприятиме підвищенню мотивації та продуктивності праці, стимулювати його на досягнення високих результатів діяльності, утриманню кваліфікованих спеціалістів компанії.

18. Найбільш ефективним засобом комунікації і інструментом взаємодії бізнесу із зацікавленими сторонами і з суспільством в цілому є корпоративна соціальна звітність. Вона є необхідним атрибутом і інструментом цивілізованого ведення бізнесу і забезпечення його довгострокової стійкості.

Не дивлячись на те, що області фінансової звітності і звітності в області стійкого розвитку перекликаються у все більшому ступені, залишається актуальною ключова проблема інтеграції цих видів звітності – яким чином перевести показники соціальної результативності в одиниці вартості, що використовуються у фінансовій звітності.

З урахуванням зростаючого тиску у напрямі посилення підзвітності корпорацій, подальша конвергенція і зміцнення зв'язків між фінансовою звітністю і звітністю в області стійкого розвитку виглядає все більш імовірною. Вітчизняні крупні компанії вже працюють у напрямі повної інтеграції, публікуючи єдиний річний звіт, присвячений всім складовим результативності, – традиційною фінансовою, економічною, екологічною і соціальною. Поєднання нових методів аналізу і зростаючих запитів зацікавлених сторін, що вимагають все більш повного розкриття інформації, призведе до подальшого розвитку цих тенденцій і виникнення єдиної звітності нового покоління, що відображає результативність компанії.

Додатки

Додаток А. Сутність терміну “капітал” в економічній літературі

Додаток Б. Систематизація поглядів дослідників на сутність терміну “людський капітал”

Таблиця Б.1. Дослідження сутності поняття “людський капітал” в економічній літературі

Таблиця Б.2. Систематизація поглядів дослідників на сутність терміну “людський капітал”

Додаток В. Узагальнення поглядів авторів на сутність дефініцій “трудові ресурси”, “робоча сила”, “трудовий потенціал”

Таблиця В.1. Узагальнення поглядів авторів на сутність дефініції “трудові ресурси”

Таблиця В.2. Узагальнення поглядів авторів на сутність дефініції “робоча сила”

Таблиця В.3. Узагальнення поглядів авторів на сутність дефініції “трудовий потенціал”

Додаток Д. Узагальнення довідкової літератури щодо термінів “активи”, “капітал”, “ресурси”

Додаток Е. Узагальнення поглядів авторів на складові капіталу

Додаток Ж. Узагальнення поглядів авторів щодо сутності дефініцій “нематеріальні активи”, “інтелектуальна власність”, “інтелектуальний капітал”

Таблиця Ж.1. Узагальнення поглядів авторів на сутність дефініції “нематеріальні активи”

Таблиця Ж.2. Структурна класифікація об’єктів нематеріальних активів

Таблиця Ж.3. Об’єкти прав інтелектуальної власності у зарубіжних і вітчизняних нормативних актах

Таблиця Ж.4. Узагальнення поглядів авторів щодо сутності дефініції “інтелектуальний капітал”

Таблиця Ж.5. Узагальнення поглядів авторів на складові інтелектуального капіталу

Додаток З. Систематизація публікацій та дисертаційних досліджень за напрямом “людський капітал”

Таблиця З.1. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в наукових вісниках та збірниках наукових праць (згруповано за роками)

Таблиця З.2. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в наукових вісниках, збірниках наукових праць (за змістом)

Таблиця З.3. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в наукових вісниках та матеріалах наукових конференцій (в розрізі авторів)

Таблиця 3.4. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в наукових вісниках та матеріалах конференцій (за країнами)

Таблиця 3.5. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в матеріалах наукових конференцій (за роками)

Таблиця 3.6. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в матеріалах наукових конференцій (за змістом)

Таблиця 3.7. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в періодичних виданнях

Таблиця 3.8. Тематики дисертацій вчених, систематизована за роком захисту

Додаток К. Підходи до оцінки людського капіталу

Таблиця К.1. Індeksi для оцінки людського капіталу та порядок їх розрахунку

Таблиця К.2. Систематизація підходів авторів до оцінки людського капіталу працівників підприємства

Додаток Л. Систематизація досліджень з проблем бухгалтерського обліку людського капіталу

Таблиця Л.1. Порівняння діючих і запропонованих рахунків обліку виплат працівникам, узгоджені з нормами П(С)БО 26 та потребами облікової практики (за Н.В. Шульгою)

Таблиця Л.2. Витрати на придбання, утримання, розвиток і вибуття людських ресурсів підприємства (за О.А. Куліковим)

Таблиця Л.3. Характеристика субрахунків до рахунку 06 “Вкладення на відтворення людського капіталу”(за Н.А. Лесневською)

Таблиця Л.4. Систематизація методичних підходів дослідників до бухгалтерського обліку людського капіталу

Додаток М. Види витрат, що формують вартість робочої сили, виділені в нормативних документах

Додаток Н. Підходи дослідників до термінів “інвестиції у людину”, “інвестиції у людський капітал”, “інтелектуальні інвестиції”

Додаток П. Систематизовані дані щодо складу витрат та інвестицій у людський капітал вітчизняних компаній

Додаток Р. Об’єкти аналітичного обліку витрат на складові людського капіталу та доходів від них

Таблиця Р.1. Об’єкти аналітичного обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу працівників підприємства

Таблиця Р.2. Об’єкти аналітичного обліку доходів працівників підприємства

Додаток С. Інформація щодо витрат на людський капітал в бухгалтерській, податковій та соціальній звітності

Додаток Т. Внутрішньобухгалтерський звіт про обсяг витрат на формування, використання і відтворення людського капіталу підприємства

Додаток А

Сутність терміну “капітал” в економічній літературі

№ з/п	Джерело	Сутність терміну
1	2	3
1	Англо-русский словарь-справочник / [сост. Э. Дж. Долан, Б. Домненко]. – М.: Лазурь, 1994. – 228 с.	Капітал – один з чотирьох основних факторів виробництва, представлений всіма засобами виробництва, які створені людьми для того, щоб з їх допомогою створювати інші товари і послуги. До них відносяться інструменти, устаткування, будівлі і споруди. Разом з капіталом у ряді факторів виробництва – праця, земля, природні ресурси (с. 13)
2	Базильов Н.І. Курс мікроекономіки в таблицях і схемах: навчань. допомога / Н.І. Базильов, М.Н. Базильова. – Мінськ: Сучасна школа, 2010. – 144 с.	В умовах товарного виробництва у власності людей можуть знаходитися найрізноманітніші засоби: гроші, цінні папери, фабрики і заводи, обладнання, складські приміщення, магазини, житлові будинки, транспортні засоби, банки, земельні ділянки, авторські права, патенти, установи освіти, знання людей – всі вони приносять дохід і підприємницький прибуток, а тому називаються капіталом (с. 85)
3	Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения / А.С. Бакаев. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2002. – 160 с.	Капітал – це інвестиції власників і прибуток, накопичений за весь час діяльності організації (с. 54)
4	Благодатин А.А. Финансовый словарь / [Благодатин А.А., Лозовский Л.Ш., Райзберг Б.А.] – М.: ИНФРА-М, 2006. – VI, 378 с.	Капітал – в широкому розумінні це все, що здатне приносити дохід, або ресурси, створені людьми для виробництва товарів і послуг (с. 133)
5	Большой бухгалтерский словарь [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.	Капітал – 1) вартість, що приносить додану вартість; 2) загальна вартість активів якоїсь особи за вирахуванням її зобов’язань; 3) виражені в грошах частки участі в активах підприємства за вирахуванням зобов’язань учасників; 4) в економічній теорії фактор виробництва, представлений машинами, обладнанням і виробничими будівлями (фізичний капітал) і грошима (фінансовий капітал). Однак ця концепція може застосовуватись і до інших активів (наприклад, до людського капіталу); 5) капітальні інвестиції матеріальних і грошових коштів в економіку, виробництво (с. 157)
6	Бухгалтерський словник. / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.	Капітал – 1) вартість, що створює додану вартість; 2) загальна вартість активів будь-якої особи за вирахуванням її зобов’язань (чиста вартість); 3) сукупні ресурси, що використовуються в підприємстві; 4) початкова сума коштів, призначених для здійснення підприємницької діяльності; 5) фактор виробництва (с. 84)
7	Загородній А.Г. Финансовый словарь. / [уклад. А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смов-женко] – 2-е видання, виправлене та доповнене. – Львів: Видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с.	Капітал: 1) сукупні ресурси, що використовуються у підприємстві: сума накопичених матеріальних благ, результати минулої (попередньої) і засіб для подальшої (майбутньої) виробничої чи комерційної діяльності; 2) початкова сума коштів, призначених для здійснення підприємницької діяльності; 3) чиста вартість (вартість активів за мінусом суми зобов’язань); 4) вартість – носій доданої вартості; 5) гроші, велика сума грошей (с. 208)

1	2	3
8	Каменецкий В.А. Капитал (от простого к сложному) / В.А. Каменецкий, В.П. Патрикеев. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2006. – 583 с.	Капітал (або “складний капітал”) – це сукупність благ, які має в своєму розпорядженні людини (або які вона може використовувати) і які є природною енергією в різних формах, здібності людини (знання, якості), матеріалізована праця і інтелект, тобто трудові блага, створені людиною у вигляді матеріальних ресурсів і інформації (с. 12-13)
9	Королук Н.М. Історичні аспекти бухгалтерського обліку людського капіталу / Н.М. Королук // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2006. – № 4 (38). – С. 104-111	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 (с. 105)
10	Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. – Издание второе. М.: Изд-во политической литературы, Т. 25, ч. II. – 1996. – 870 с.	Капітал – це не річ, а певні суспільні виробничі відносини, притаманні визначеній історичній формації суспільства, та які представлені у речах і надають цим речам специфічний суспільний характер (с. 380-381)
11	Михайлова Л.І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах: [монографія] / Любов Іванівна Михайлова – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 388 с.	Поняття капіталу в сучасному розумінні – це активи (матеріальні та нематеріальні) організації, регіону, галузі чи суспільства загалом, що формують та визначають їх цінність, багатство (с. 16)
12	Ельмеев В.Я. Человек труда вместо человеческого капитала / В.Я. Ельмеев – СПб.: Санкт-Петербургское философское общество, 2003. – 374 с.	Капітал – це суспільне, виробниче відношення, за допомогою якого привласнюється створена працею додана вартість, що використовується капіталом для власного самозростання. Він є протилежністю праці, результатом його експлуатації (с. 319)
13	Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.П. Лозовский, Е.Б. Стародубцева – М.: ИНФРА-М, 1996 – 496 с.	Капітал – в широкому розумінні це все, що здатне приносити дохід, або ресурси, створені людьми для виробництва товарів і послуг. В більш вузькому значенні – це вкладене у справу, працююче джерело доходу у вигляді засобів виробництва (фізичний капітал). (с. 141)
14	Советский энциклопедический словарь / [гл. ред. А.М. Прохоров]. – 4-е изд. – М.: Сов. Энциклопедия. – 1986. – 1600 с.	Капітал (нім. kapital – головний; майно; лат. capitalis – головний) – вартість, яка в процесі використання забезпечує отримання доданої вартості завдяки використанню (експлуатації) найманих працівників (с. 539)
15	Фінансовий словник довідник / М.Я. Дем’яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Каблук, В.М. Скупий та ін.; за ред. М.Я. Дем’яненко. – К.: ІАЕ УААН, 2003. – 555 с.	Капітал – це економічна категорія: як вартість, яка внаслідок підприємницької діяльності збільшує авансовану вартість; як створені людиною ресурси, які використовуються для виробництва товарів і послуг, або товари, які безпосередньо задовольняють потреби людини, включаючи інвестиційні товари, засоби виробництва; як активи компаній за мінусом її боргових зобов’язань (с. 229)

Додаток Б

Систематизація поглядів дослідників на сутність терміну “людський капітал”

Таблиця Б.1. Дослідження сутності поняття “людський капітал” в економічній літературі

№ з/п	Джерело	Визначення терміну
1	2	3
1	Ben-Porath Y. The Production of Human Capital and The Life Cycle of Earnings / Y. Ben-Porath // The Journal of Political Economy. – Vol. 75. – 1967. – part 1. – № 4. – P. 352-365	Людський капітал можна розглядати як такий, що складається, по-перше, з властивостей та здібностей людей, які приймають участь у створення самого людського капіталу, а, по-друге, з тієї частини капіталу, послуги, якого пропонуються на ринку і які є вкладенням у виробництво інших предметів та послуг (с. 353-354)
2	Professional Intellect: Making the Most of the Best / [Quinn J.B., Anderson Ph., Finkelstein S. Managing] // Harvard Business Review. 1996. March-April. – P. 71-80	Людський капітал – це капітал у формі інтелектуальних можливостей та практичних навиків, отриманих в процесі здобуття освіти та практичної діяльності людини (с. 72)
3	Thurow L. Investment in Human Capital / L. Thurow. – Belmont, 1970. – P. 15	Людський капітал – це можливість використання впродовж певного періоду часу набутих знань, навиків, мотивації та енергії, якими наділені люди з метою виробництва товарів і послуг (с. 15)
4	Богиня Д.П. Основи економіки праці: [навч. посібник] / Д.П. Богиня, О.А. Грішнова – К.: Знання-Прес, 2000. – 313 с.	Людський капітал – це сформований або розвинений у результаті інвестицій і накопичений людьми (людиною) певний запас здоров'я, знань, навичок, здібностей, мотивацій, який цілеспрямовано використовується в тій чи іншій сфері суспільного виробництва, сприяє зростанню продуктивності праці й завдяки цьому впливає на зростання доходів (заробітків) його власника
5	Бондар С.І. Соціальні рішення та формування людського капіталу в сільській місцевості / Ринкова трансформація економіки АПК: кол. Монографія у чотирьох частинах. / За ред. П.Т. Саблука, В.Я. Амбросова, Г.Є. Мазнева, Ч. 1. Соціально-економічні проблеми розвитку села. – К.: ІАЕ, 2002	Людський капітал – це здатність людини приносити дохід; він охоплює природні здібності людини, її талант, освіту, набуту кваліфікацію (с. 142)
6	Бородіна О. Людський капітал як основне джерело економічного зростання / О. Бородіна // Економіка України. – 2003. – № 7. – С. 48-53	Людський капітал – це здатність людей до участі в процесі виробництва, сукупність втілених у них потенціальних можливостей приносити дохід (індивідуальний та суспільний). Він включає природні здібності й таланти, а також набуті освіти, професійні знання, кваліфікацію та навички (с. 48-49)
7	Управління трудовим потенціалом: [навч. посіб.] / В.С. Васильченко, А.М. Гриненко, О.А. Грішнова, Л.П. Керб. – К.: КНЕУ, 2005. – 403 с.	Людський капітал – це сформований і розширений в результаті інвестицій і накопичений людиною певний запас здоров'я, знань, здібностей, мотивацій, які цілеспрямовано використовуються в тій або іншій сфері економічної діяльності, сприяє підвищенню ефективності праці і завдяки всьому цьому впливає на збільшення доходів власників, прибутки підприємства і національного доходу вцілому (с. 139)

1	2	3
8	Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. [под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой] – М.: Издательский Дом “Социальные отношения”, 2003. – 184 с.	Категорія “людський капітал” зазвичай кваліфікується як сукупність знань, вмінь, навичок та мотивацій, якими володіє кожна людина (с. 34). Людський капітал – знання, практичні навички, творчі і розумові здібності людей, їх моральні цінності, культура праці. Інвестиції в нього можуть бути спрямовані на підвищення освіти накопичення професійного досвіду, особистих зв’язків, покращання здоров’я, мобільність, оволодіння масивами інформації (с. 176)
9	Грішнова О.А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки / Олена Антонівна Грішнова. – К., “Знання”, 2001. – 254 с.	Людський капітал – це економічна категорія, яка характеризує сукупність сформованих і розвинутих внаслідок інвестицій продуктивних здібностей, особистих рис і мотивацій індивідів, що перебувають у їх власності, використовуються в економічній діяльності, сприяють зростанню продуктивності праці і завдяки цьому впливають на зростання доходів (заробітків) свого власника та національного доходу (с. 16-17)
10	Экономическая теория: [учебник для вузов]. / Под. ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. СПб.: Изд. СПбГУЭФ, “Питерком”. 1999. – 544 с.	Людський капітал – це складна категорія суспільного відтворення, що має системну структурно-функціональну організацію (с. 122)
11	Добрынин А. Человеческий капитал в транзитивной экономике: формирование, оценка, эффективность использования / А. Добрынин, С. Дятлов, Е. Цыренова. – СПб.: Наука, 1999. – 309 с.	Людський капітал – сформований в результаті інвестицій і накопичений людиною певний запас здоров’я, знань, навичок, здібностей, мотивацій людини, які сприяють зростанню його продуктивності праці і впливають на зростання доходів (заробітної плати) (с. 42) Людський капітал – це частина сукупного капіталу, що є накопиченими витратами на загальну освіту, спеціальну підготовку, охорону здоров’я, переміщення робочої сили (с. 139)
12	Долан Э. Дж. Микроэкономика / Э. Дж. Долан, Д.Е. Линдсей. – СПб., 1994. – 448 с.	Людський капітал – це сукупність розумових здібностей, що здобуваються внаслідок формального навчання, освіти або на основі практичного досвіду, узагальнюючи різні їх види (с. 256)
13	Донован Х. Как работать с интеллектуалами / Х. Донован // Америка. – 1991. – Август. – С. 27	Людський інтелектуальний капітал – капітал, втілений в людях у формі їх освіти, кваліфікації, знань, досвіду. Чим вищим є такий капітал, тим зазвичай більшими є трудові можливості працівників, їх трудова віддача, продуктивність і якість праці (с. 27)
14	Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке / П.Ф. Друкер: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2003. – 272 с.	Під людським капіталом слід розуміти “розумову працю” працівників
15	Дятлов С.А. Инвестиции в человеческий капитал: критерий эффективности / С.А. Дятлов // Известия СПбГУЭФ. – 1996. – № 4. – С. 32-51	Під людським капіталом в економіці розуміється запас знань, здоров’я, навичок, досвіду, культури, які використовуються індивідом для отримання доходу (с. 49)
16	Дятлов С.А. Теория человеческого капитала / С.А. Дятлов. Учебное пособие. СПб.; СПбГУЭФ, 1996. – 138 с.	Людський капітал – сформований у результаті інвестицій і накопичений людиною певний запас здоров’я, знань, навичок, здібностей, мотивацій, який цілеспрямовано використовується у тій чи іншій сфері суспільного виробництва, сприяє зростанню продуктивності праці, тим самим впливаючи на зростання доходів (заробітків) даної людини (с. 83)

Продовження табл. Б.1

1	2	3
17	Каменецкий В.А. Капитал (от простого к сложному) / В.А. Каменецкий, В.П. Патрикеев. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2006. – 583 с.	Капітал людський – загальна оцінка втілених в людині здібностей приносити дохід шляхом використання інтелектуальних, трудових та інших здібностей і якостей людини (с. 239)
18	Капелюшников Р.И. Современные буржуазные концепции формирования рабочей силы / Р.И. Капелюшников. – М.: Наука, 1981. – 216 с.	Під людським капіталом розуміється втілений в людині запас здібностей, знань, навиків і мотивацій. Його формування, подібно накопиченню фізичного або фінансового капіталу, вимагає відволікання засобів від поточного споживання для отримання додаткових доходів в майбутньому (с. 121)
19	Кендрик Дж. Совокупный капитал США и его формирование / Дж. Кендрик. – Общая редакция и предисловие члена-кор. АН СССР А.И. Анчишкина. – М.: “Прогресс”. 1978. – 275 с.	Людський капітал – це здатність протягом певного періоду створювати певний продукт і дохід, включаючи неринкові форми доходу (с. 8)
20	Климов С.М. Интеллектуальные ресурсы общества / С.М. Климов. – СПб.: АООТ “Типография “Правда”, 1998. – 198 с.	Людський капітал визначається як сукупність людських здібностей, які дають змогу їх носію отримати дохід. Вказаний капітал формується на основі природних якостей людини через цілеспрямовані інвестиції в її розвиток (с. 20-21)
21	Колосюк А.А. Напрями дослідження розвитку людського капіталу / А.А. Колосюк // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України / Матеріали міжнар. науково-практ. конфер. “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 526 с.	Людський капітал – це сформований і розвинутий у результаті інвестицій і накопичений людиною (людьми) певний запас знань, навичок, здібностей, мотивацій, який цілеспрямовано використовується в тій чи іншій сфері економічної діяльності, сприяє зростанню продуктивності праці та завдяки цьому впливає на зростання доходів свого власника, прибутку підприємства та національного доходу (с. 228)
22	Королюк Н.М. Бухгалтерський облік людського капіталу: теоретичний аспект / Н.М. Королюк // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2006. – № 2 (36). – С. 46-73	Пропонуємо в бухгалтерському обліку використовувати трактування людського капіталу – як втілені в людях активи у формі їх освіти, кваліфікації, професійних знань, досвіду які забезпечують отримання економічних вигод у майбутньому (с. 47)
23	Костина Н.И. Государство и профсоюзы в политической системе российского общества: Автореф. дис. на соиск. уч. ст. кандидата юр. наук: спец. 12.00.01 / Н.И. Костина. – Ставрополь, 2005 – 22 с.	Людський капітал є важливою складовою частиною сучасного продуктивного капіталу з властивим людським запасом знань, умінь, творчості, розвинутих здібностей (с. 11)

Продовження табл. Б.1

1	2	3
24	Куценко В.І. Людський капітал як фактор соціального захисту населення: проблеми зміщення / В.І. Куценко, Г.І. Євтушенко // Зайнятість та ринок праці: Міжвідомчий науковий збірник. – 1999. – № 10 – С. 136-145	Людський капітал – це сукупність знань, здібностей і кваліфікацій, як здатність кваліфікованої робочої сили створювати прибуток у вигляді частини заробітної плати та прибуток підприємства (с. 145)
25	Марущак Н.П. Людський капітал як фактор розвитку економіки України [Електронний ресурс]. / http://www.rusnauka.com/SND/Economics/14_maruschak%20n.p..doc.htm .	Людський капітал, сформований в результаті інвестицій і накопичений людиною, визначений запас здоров'я, знань, навиків, спроможностей, мотивацій, що доцільно використовуються в тій чи іншій сфері суспільного відтворення, сприяє зростанню продуктивності праці й ефективності виробництва і тим самим впливає на зростання матеріального добробуту людини та економічне зростання держави
27	Мельников О.Н. Интеллектуальный базар. Анализ современной трактовки и использования понятия “интеллектуальный капитал организации” / О.Н. Мельников // Российское Предпринимательство. – 2002. – № 4. – С. 107-112	Людський капітал – капітал у формі інтелектуальних здібностей та практичних навичок, отриманих в процесі навчання та практичної діяльності людини (с. 108)
28	Михайлова Л.І. Людський капітал у системі соціально-економічних категорій / Л.І. Михайлова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2003. – Випуск 8. – С. 223-227	Людський капітал – це капітал, що сформований у людині завдяки її освітньому рівню, кваліфікації, знань та може давати віддачу. Людський капітал містить також і природжені здібності, таланти, які є підставою для його накопичення та розвитку (с. 225)
29	Михайлова Л.І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах: [монографія] / Л.І. Михайлова – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 388 с.	Під людським капіталом розуміють капітал, що сформований людиною завдяки її освітньому рівню, кваліфікації, знань, досвіду, містить прироні (фізичні і інтелектуальні) здібності, таланти та які є підставою для його накопичення і розвитку, і який може забезпечувати віддачу (дохід) (с. 338)
30	Михнева С.Г. Интеллектуализация экономики: инновационное производство и человеческий капитал. [Електронний ресурс]. / Журнал Инновации. – 2003. – № 1 // http://stra.teg.ru/lenta/innovation/514	Людський капітал – це сформований в результаті інвестицій і накопичений конкретно людиною певний запас здоров'я, знань, навиків, здібностей, мотивацій, які доцільно використовуються в тій або іншій сфері суспільного відтворення. Все перераховане сприяє зростанню продуктивності праці і ефективності виробництва і впливає на зростання заробітків (доходів) конкретної людини
31	Нуреев Р. Теория развития, новые модели экономического роста / Р. Нуреев // Вопросы экономики. – 2000. – № 10. – С. 150-159	Людський капітал – сукупність усіх продуктивних якостей працівника, набуті знання, навички, а також мотивація та енергія, що застосовуються для виробництва економічних благ; запас, який може накопичуватися та бути джерелом більш високого доходу у майбутньому (с. 150)

Продовження табл. Б.1

1	2	3
32	Олейник А. Институциональная экономика: [учебно-методическое пособие] / А. Олейник // Вопросы экономики. – 1999. – №12. – С. 125	Людський капітал – це сукупність знань, практичних навиків і трудових зусиль людини (с. 125)
33	Поплавська Ж. Людський капітал. Не забаритись би з інвестиціями / Ж. Поплавська, В. Поплавський // Віче. – 2002. – № 2. – С. 59-68	Людський капітал – це результат інвестицій і нагромаджень у вигляді здоров'я, знань, навичок, здібностей, що використовуються для отримання корисного результату через їх реалізацію за допомогою інтелектуальної праці (с. 64)
34	Радаев В. Понятие капитала. формы капиталов и их конвертация / В. Радаев // Экономическая социология. Т3. – 2002. – № 4. – С. 86-94	Людський капітал – це сукупність професійних знань, умінь і навиків, одержаних в процесі освіти і підвищення кваліфікації, які згодом потенційно приносять дохід – у вигляді заробітної плати, відсотка або прибутку (с. 87)
35	Рябова Т.Ф. Экономическая безопасность: продовольственная безопасность. Термины и определения / Т.Ф. Рябова. - М.: Пищевая промышленность, 2001. – 336 с.	Капітал людський – це капітал у формі інтелектуальних здібностей, набутих завдяки формальному навчанню, освіти або на основі практичного досвіду (с. 109)
36	Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева – М.: ИНФРА-М, 2003. – 480 с.	Людський інтелектуальний капітал – професійний капітал, втілений в людях у формі їх освіти, кваліфікації, знань, досвіду. Чим вищим є такий капітал, тим зазвичай більшими є трудові можливості працівників, їх трудова віддача, продуктивність і якість праці (с. 78)
37	Стоуньер Т. Информационное богатство: профиль постиндустри-альной экономики. – в кн. Новая технократическая волна на Западе / Т. Стоуньер . – М.: “Прогрес”, 1986. – 394 с.	Людський капітал – це запас знань, здоров'я, навиків, досвіду, які використовуються індивідом для отримання доходу (с. 139)
38	Супрун В.А. Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке. / В.А. Супрун – М.: КомКнига, 2006. – 192 с.	Людський капітал – сукупність людського інтелектуального капіталу у вигляді знань, навиків, умінь людини, її мобільності (здібності до сприйняття нової інформації, навчання, перепідготовки, адаптації до нових умов) і креативності (здатності неординарно мислити, формувати ідеї) і структурного інтелектуального капіталу у вигляді нематеріального потенціалу, що забезпечують можливість створювати і реалізовувати нову додану вартість в процесі руху інтелектуального капіталу (с. 133)

Таблиця Б.2. Систематизація поглядів дослідників на сутність терміну “людський капітал”

	Ben-Porath Y.1	Thurrow L.2	Бондар С.І.3	Бородіна О.4	Васильченко В.С., Гриненко А.М., Грішнова О.А., Керб Л.П.5	Гапоненко А.Л.6	Грішнова О.А.7	Добрынін А.І., Дятлов С.А., Циренова Е.Д.8	Долан Е. Дж., Ліндсей Д.Е.9	Друкер П.Ф. 10	Дятлов С.А. (1996)11	Дятлов С.А. (1999)12	Каменецкий В.А.13	Кендрік Дж.14	Клімов С.М.15	Колосюк А.А.16	Королук Н.М.17	Костіна Н.І.18	Куденко В.І., Євтушенко Г.І.19	Марущак Н.П.20	Михайлова Л.І. (2003)21
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21

1 Ben-Porath Y. The Production of Human Capital and The Life Cycle of Earnings / Y. Ben-Porath // The Journal of Political Economy. – Vol. 75. – 1967. – part 1. – № 4. – P. 352-365.

2 Thurrow L. Investment in Human Capital / L. Thurrow. – Belmont, 1970. – P. 15

3 Бондар С.І. Соціальні рішення та формування людського капіталу в сільській місцевості / Ринкова трансформація економіки АПК: кол. монографія у чотирьох частинах. / За ред. П.Т. Саблука, В.Я. Амбросова, Г.Є. Мазнева, Ч. І. Соціально-економічні проблеми розвитку села. – К.: ІАЕ, 2002. С. 142-144.

4 Бородіна О. Людський капітал як основне джерело економічного зростання / О. Бородіна // Економіка України. – 2003. – № 7. – С. 48-53.

5 Управління трудовим потенціалом: [навч. посіб.] / В.С. Васильченко, А.М. Гриненко, О.А. Грішнова, Л.П. Керб. – К.: КНЕУ, 2005. – 403 с.

6 Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. [под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой] – М.: Издательский Дом “Социальные отношения”, 2003. – 184 с.

7 Грішнова О.А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки / Олена Антонівна Грішнова. – К., “Знання”, 2001. – 254 с.

8 Добрынин А. Человеческий капитал в транзитивной экономике: формирование, оценка, эффективность использования / А. Добрынин, С. Дятлов, Е. Цыренова. – СПб.: Наука, 1999. – 309 с.

9 Долан Э. Дж. Микроэкономика / Э. Дж. Долан, Д.Е. Линдсей. – СПб., 1994. – 448 с.

10 Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке / П.Ф. Друкер: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2003. – 272 с.

11 Дятлов С.А. Инвестиции в человеческий капитал: критерий эффективности / Сергей Алексеевич Дятлов // Известия СПбУЭФ. – 1996. – № 4. – С. 32-51

12 Дятлов С.А. Теория человеческого капитала / Сергей Алексеевич Дятлов. Учебное пособие. СПб.; СПбУЭФ, 1996. – 138 с.

13 Каменецкий В.А. Капитал (от простого к сложному) / В.А. Каменецкий, В.П. Патрикеев. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2006. – 583 с.

14 Кендрик Дж. Совокупный капитал США и его формирование / Джон Кендрик. – Общая редакция и предисловие члена-корреспондента АН СССР А.И. Анчишкина. – М.: “Прогресс”. 1978. – 275 с.

15 Климов С.М. Интеллектуальные ресурсы общества / Сергей Михайлович Климов. – СПб.: АООТ “Типография “Правда”, 1998. – 198 с.

Продовження табл. Б.2

A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
Властивості людини	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Взаємозамінюваність працівників	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Здібності (розумові, інтелектуальні, творчі, фізичні) людини	+	-	+	+	+	-	+	+	+	-	-	+	+	-	+	+	-	+	+	-	+
Знання людини	-	+	-	+	+	+	-	+	-	-	+	+	-	-	-	+	+	+	+	+	+
Навички людини	-	+	-	+	-	+	-	+	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	+	-
Досвід людини	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
Культура праці людини	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Мобільність	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Мотивація людини	-	+	-	-	+	+	+	+	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	+	-
Енергія людини	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Творчість людини	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
Талант людини	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
Трудові зусилля людини	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Освітній рівень людини	-	-	+	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+
Особисті риси	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Кваліфікація людини	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	+
Моральні цінності	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Використовується для виробництва продукції (товарів, послуг)	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Здатність приносити дохід (економічні вигоди)	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	+	-	+	+	+	-	+	-	+	-	-
Запас здоров'я (тривалість життя)	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-
Сприяє зростанню продуктивності праці	-	-	-	-	+	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	+	-

16 Колосюк А.А. Напрями дослідження розвитку людського капіталу / А.А. Колосюк // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 526 с.

17 Корольок Н.М. Бухгалтерський облік людського капіталу: теоретичний аспект / Н.М. Корольок // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2006. – № 2 (36). – С. 46-73.

18 Костина Н.И. Государство и профсоюзы в политической системе российского общества: Автореф. дис. на соиск. уч. ст. кандидата юр. наук: спец. 12.00.01 “Теория и история права и государства; история учений о праве и государстве” / Нина Ивановна Костина. – Ставрополь, 2005 – 22 с.

19 Куценко В.І. Людський капітал як фактор соціального захисту населення: проблеми зміщення / В.І. Куценко, Г.І. Євтушенко // Зайнятість та ринок праці: Міжвідомчий науковий збірник. – 1999. – № 10 – С. 136-145.

20 Марущак Н.П. Людський капітал як фактор розвитку економіки України [Електронний ресурс]. / Режим доступу: http://www.rusnauka.com/SND/Economics/14_maruschak%20n.p..doc.htm.

21 Михайлова Л.І. Людський капітал у системі соціально-економічних категорій / Любов Іванівна Михайлова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2003. – Випуск 8. – С. 223-227.

Продовження табл. Б.2

	Михайлова Л.І. (2008)22	Міхнева С.Г.23	Нуреев Р.24	Олійник А.25	Богиня Д.П., Грішнова О.А.26	Поплавська Ж., Поплавський В.27	Радаєв В.28	Рябова Т.Ф.29	Шкурупій О.В.30	Quinn J.B., Anderson Ph., Finkelstein S.31	Донован Х.32	Мельников О.Н.33	Стародубцева Е.Б., Лозовский Л.Ш., Райзберг Б.А.34(2003 р.)	Стоуньер Т.35	За ред. А.Л. Гапоненко, Т.М. Орловой36	Капелюшников Р.І.37	Супрун В.А.38	РАЗОМ
А	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39
Впливає на збільшення доходів людини	-	-	-	-	+	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-

- 22 Михайлова Л.І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах: [монографія] / Л.І. Михайлова – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 388 с.
- 23 Михнева С.Г. Интеллектуализация экономики: инновационное производство и человеческий капитал. [Електронний ресурс]. / Журнал Инновации. – 2003. – № 1 // Режим доступу до журналу: <http://stra.teg.ru/lenta/innovation/514>.
- 24 Нуреев Р. Теория развития, новые модели экономического роста / Р. Нуреев // Вопросы экономики. – 2000. – № 10. – С. 150-159.
- 25 Олейник А. Институциональная экономика: [учебно-методическое пособие] / А. Олейник // Вопросы экономики. – 1999. – №12. – С. 125
- 26 Богиня Д.П. Основи економіки праці: [навч. посібник] / Д.П. Богиня, О.А. Грішнова – К.: Знання-Прес, 2000. – 313 с.
- 27 Поплавська Ж. Людський капітал. Не забаритись би з інвестиціями / Ж. Поплавська, В. Поплавський // Віче. – 2002. – № 2. – С. 59-68.
- 28 Радаев В. Понятие капитала, формы капиталов и их конвертация / В. Радаев // Экономическая социология. ТЗ. – 2002. – № 4. – С. 86-94.
- 29 Рябова Т.Ф. Экономическая безопасность: продовольственная безопасность. Термины и определения / Т.Ф. Рябова. - М.: Пищевая промышленность, 2001 – 336 с.
- 30 Шкурупій О.В. Людський капітал: теоретико-методологічний аналіз категорії / О.В. Шкурупій // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 197: В 5 т. Том III. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – 256 с. – С. 748-757.
- 31 Professional Intellect: Making the Most of the Best / [Quinn J.B., Anderson Ph., Finkelstein S. Managing] // Harvard Business Review. 1996. March-April. – P. 71-80.
- 32 Донован Х. Как работать с интеллектуалами / Х. Донован // Америка. – 1991. – Август. – С. 27.
- 33 Мельников О.Н. Интеллектуальный базар. Анализ современной трактовки и использования понятия “интеллектуальный капитал организации” / О.Н. Мельников // Российское Предпринимательство. – 2002. – № 4. – С. 107-112.
- 34 Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева – М.: ИНФРА-М, 2003. – 480 с.
- 35 Стоуньер Т. Информационное богатство: профиль постиндустриальной экономики. – в кн. Новая технократическая волна на Западе / Т. Стоуньер. – М.: “Прогрес”, 1986. – 394 с.
- 36 Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. [под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой] – М.: Издательский Дом “Социальные отношения”, 2003. – 184 с.
- 37 Капелюшников Р.И. Современные буржуазные концепции формирования рабочей силы / Ростислав Исаакович Капелюшников. – М.: Наука, 1981. – 216 с.
- 38 Супрун В.А. Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке. / В.А. Супрун – М.: КомКнига, 2006. – 192 с.

Продовження табл. Б.2

А	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39
Впливає на збільшення прибутку компанії	–	–	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–
Впливає на зростання національного доходу країни	–	–	–	–	+	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–
Розумова (інтелектуальна) праця працівника	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–
Властивості людини	–	–	–	–	–	–	–	–	+	+	–	–	–	–	–	–	–	3
Взаємозамінюваність працівників	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	1
Здібності (розумові, інтелектуальні, творчі, фізичні) людини	+	+	–	–	+	+	–	–	+	–	–	+	–	–	+	+	–	22
Знання людини	+	+	+	+	+	+	+	–	+	–	+	–	+	+	+	+	+	27
Навички людини	–	+	+	+	+	+	+	–	–	+	–	+	–	+	+	+	+	20
Досвід людини	+	–	–	–	–	–	–	+	–	–	+	–	+	+	–	–	–	8
Культура праці людини	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–	2
Мобільність	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	1
Мотивація людини	–	+	+	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	12
Енергія людини	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	2
Творчість людини	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	1
Талант людини	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	4
Трудові зусилля людини	–	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	1
Освітній рівень людини	+	–	–	–	–	–	–	+	–	+	+	–	+	–	–	–	–	11
Особисті риси	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	1
Кваліфікація людини	+	–	–	–	–	–	+	–	–	–	+	–	+	–	–	–	–	9
Моральні цінності	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–	1
Використовується для виробництва продукції (товарів, послуг)	–	–	+	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	5
Здатність приносити дохід (економічні вигоди)	+	–	+	–	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	12
Запас здоров'я (тривалість життя)	–	+	–	–	+	+	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	9
Сприяє зростанню продуктивності праці	–	+	–	–	+	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–	–	–	9
Впливає на збільшення доходів людини	–	+	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	9

**Узагальнення поглядів авторів на сутність дефініцій “трудові ресурси”, “робоча сила”,
“трудовий потенціал”**

Таблиця В.1. Узагальнення поглядів авторів на сутність дефініції “трудові ресурси”

№ з/п	Джерело	Ознаки трудових ресурсів														
		Частина населення	Населення, що володіє фізичним розвитком	Населення, що володіє духовними здібностями	Населення, що володіє знаннями	Населення, що володіє практичним досвідом	Сукупність членів суспільства	Здатні приймати участь у виробництві	Частина працездатного населення	Резерв працездатного населення	Населення, що володіє здоров'ям	Населення, що володіє освітою	Населення, що володіє культурою	Населення, що володіє здібностями	Населення, що володіє кваліфікацією	Населення, здатне до трудової діяльності
1	Горбунов Е.П. ¹	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–
2	Долгушкін Н.К., Новіков В.Г. ²	+	+	–	+	–	–	–	–	–	+	+	+	+	+	–
3	Заславська Т.І. ³	–	–	–	–	–	+	+	–	–	–	–	–	–	–	–
4	Касимовський Є.В. ⁴	–	–	–	–	–	–	+	+	+	–	–	–	–	–	–
5	Економічний словник за ред. Ю.А. Беліка ⁵	+	+	+	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
6	Новицький А.Г. ⁶	–	–	–	–	–	–	+	+	–	–	–	–	–	–	–
7	Словник за ред. О.І. Ожерельєва ⁷	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+
8	Райзберг Б.А. Лозовський Л.Ш. ⁸	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–	–	–	+
10	Словник за ред. А.М. Прохорова ⁹	+	+	–	+	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
	РАЗОМ	4	3	1	3	1	1	3	4	1	1	1	1	1	1	2

1 Горбунов Э.П. Экономический потенциал развитого социалистического общества / Э.П. Горбунов // Вопросы экономики. – 1981. – № 9. – С. 97-106.

2 Долгушкин Н.К. Категории “трудовые ресурсы”, “рабочая сила”, “кадры” – сущность и содержание / Н.К. Долгушкин, В.Г. Новиков // Аграрная наука. – 2001. – № 4. – С. 11-12

3 Заславская Т.И. Методические проблемы социологического исследования мобильности трудовых ресурсов / Т.И. Заславская. – Новосибирск: Наука, 1974. – 318 с.

4 Касимовский Е.В. Трудовые ресурсы, их формирование и использование в СССР / Е.В. Касимовский // Экономические науки. – 1973. – № 7. – С. 12-18

5 Краткий экономический словарь / [под ред. Ю.А. Белика и др.] – 2-е изд., доп. – М.: Политиздат, 1989. – 399 с.

6 Население и трудовые ресурсы: справочник / [сост. А.Г. Новицкий]. – М.: Мисль. – 1990. – 398 с.

7 Политическая экономия: словарь / [под ред. О.И. Ожерельева и др.] – М.: Политиздат, 1990. – 607 с.

8 Райзберг Б.А. Учебный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш. – М.: Рольф: Айрис-пресс, 1999. – 416 с.

9 Советский энциклопедический словарь / [гл. ред. А.М. Прохоров]. – 4-е изд. – М.: Сов. энциклопедия. – 1986. – 1600 с.

Таблиця В.2. Узагальнення поглядів авторів на сутність дефініції “робоча сила”

№ з/п	Джерело	Ознаки робочої сили					
		Здатність людини до праці	Сукупність фізичних, духовних і розумових здібностей людини	Використовуються в процесі виробництва (продуктивної діяльності)	Економічно активне, працездатне населення	Рівень кваліфікації і освіти людини	Інші ознаки
1	Горбунов Е.П. ¹⁰	–	–	–	–	+	Накопичені наукові знання, виробничий досвід, Стан здоров'я людини
2	Долгушкін Н.К., Новіков В.Г. ¹¹	+	+	+	–	–	–
3	Економічний словник за ред. Ю.А. Беліка ¹²	–	+	+	–	+	–
4	Кривенко К.Т. ¹³	–	+	+	–	–	–
5	Михайлова Л.І. ¹⁴	+	+	+	–	–	–
6	Словник за ред. О.И. Ожерельєва ¹⁵	+	+	+	–	–	–
7	Райзберг Б.А. Лозовський Л.Ш. ¹⁶	+	–	–	+	–	–
8	Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. ¹⁷	+	–	–	+	–	Трудові можливості людини, загальна кількість осіб працездатного віку
РАЗОМ		5	5	5	2	2	по 1

¹⁰ Горбунов Э.П. Экономический потенциал развитого социалистического общества / Э.П. Горбунов // Вопросы экономики. – 1981. – № 9. – С. 97-106.

¹¹ Долгушкин Н.К. Категории “трудовые ресурсы”, “рабочая сила”, “кадры” – сущность и содержание / Н.К. Долгушкин, В.Г. Новиков // Аграрная наука. – 2001. – № 4. – С. 11-12

¹² Краткий экономический словарь / [под ред. Ю.А. Белика и др.] – 2-е изд., доп. – М.: Политиздат, 1989. – 399 с.

¹³ Кривенко К.Т. Теорія вартості і мінової вартості: [монографія] / К.Т. Кривенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 226 с.

¹⁴ Михайлова Л.І. Управління персоналом: [навчальний посібник] / Л.І. Михайлова. – Сума: Козацький вал, 2003. – 256 с.

¹⁵ Политическая экономия: словарь / [под ред. О.И. Ожерельева и др.] – М.: Политиздат, 1990. – 607 с.

¹⁶ Райзберг Б.А. Учебный экономический словарь/ Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш. – М.: Рольф: Айрис-пресс, 1999. – 416 с.

¹⁷ Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг., Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1996 – 496 с.

Таблиця В.3. Узагальнення поглядів авторів на сутність дефініції “трудоий потенціал”

№ з/п	Джерело	Ознаки трудового потенціалу								Інші ознаки
		Освіта	Громадяни працездатного віку	Кількісні і якісні характеристики економічно активного населення	Здоров'я	Активність	Кваліфікація	Трудові ресурси за статтю, віком	Здатні та мають намір здійснювати трудову діяльність	
1	Богиня Д.П., Грішнова О.А. ¹⁸	–	–	+	–	–	–	–	–	–
2	Генкін Б.М. ¹⁹	+	–	–	+	+	–	–	–	Моральність, вміння працювати в колективі, творчий потенціал, організованість, професіоналізм, ресурси робочого часу
3	Джаїн І.О. ²⁰	–	–	–	–	–	–	–	–	Сукупність здібностей економічно активного населення
4	Лишиленко В.І., Остролуцький Н.О., Якуба К.І. ²¹	+	–	–	–	+	+	+	–	Запаси праці відповідної кількості і якості, загальна чисельність трудових ресурсів, територіальна і професійна мобільність
5	Михайлова Л.І., Турчіна С.Г. ²²	+	–	+	–	–	+	+	–	–
6	Стаття ²³	+	+	–	+	–	–	–	+	–
7	Пірожков С.І. ²⁴	–	–	–	–	–	–	–	+	–
8	Райзберг Б.А. Лозовський Л.Ш. ²⁵	+	+	–	–	–	–	–	–	–
9	Енциклопедія за ред. С.В. Мочерного ²⁶	+	–	–	–	–	+	–	–	Природні здібності, талант, здатність приносити дохід
	РАЗОМ	6	2	2	2	2	3	2	2	по 1

¹⁸ Богиня Д.П. Основи економіки праці: [навч. посібник] / Д.П. Богиня, О.А. Грішнова – К.: Знання-Прес, 2000. – 313 с.

¹⁹ Генкін Б.М. Экономика и социология труда: [учеб. для вузов] / Б.М. Генкин – М.: Изд. группа “НОРМА-ИНФРА-М”. – 1998. – 384 с.

²⁰ Джаїн І.О. Оценка трудового потенциала: [монографія] / І.О. Джаїн. – Сумы: ИГД “Университетская книга”, 2002. – 250 с.

²¹ Лишиленко В.І. Трудовий потенціал і оцінка його відтворення в аграрній сфері / Соціально-трудоий потенціал аграрної економіки / В.І. Лишиленко, Н.О. Остролуцький, К.І. Якуба. За ред. Богуцького О.А. – К.: ТОВ “Ком-плекс Віта”. – 1996. – 228 с.

²² Михайлова Л.І. Проблеми формування та використання кадрового потенціалу в сільському господарстві / Л.І. Михайлова, С.Г. Турчіна // Механізм господарювання і економіка динаміки в АПК / Вісник ХДАУ. Серія “Економіка АПК і природокористування”. – 2001. – № 9. – С. 127-130

²³ Основні напрями розвитку трудового потенціалу в Україні на період до 2010 року // Урядовий кур’єр. – 1999. – № 155-156. – С. 10-11.

²⁴ Пірожков С.І. Трудовой потенциал в демографическом измерении / С.И. Пирожков. – К.: Наукова думка, 1992. – 180 с.

²⁵ Райзберг Б.А. Учебный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш. – М.: Рольф: Айрис-пресс, 1999. – 416 с.

²⁶ Економічна енциклопедія. У трьох томах. Т.2. [відп. ред. С.В. Мочерний]. – К., “Академія”, 2000. – 598 с.

Додаток Д

Узагальнення довідкової літератури щодо термінів “активи”, “капітал”, “ресурси”

№ з/п	Дефініції	Джерело						Разом
		Бакаєв А.С.1	Слєник за ред. А.Н. Азріяяна2	Словник. за ред. Ф. Ф. Бутинця3	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смояженко Т.С. 4	Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш. , Стародубцева Е.Б. .5	Благодатин А.А., Лозовський Л.Ш., Райзберг Б.А.6	
“АКТИВИ”								
1	Контролюються підприємством	+	–	+	–	–	–	2
2	Приносять економічні вигоди в майбутньому	+	–	+	–	–	–	2
3	Власність підприємства	–	+	–	+	+	+	4
4	Мають грошову оцінку	–	–	–	–	–	+	1
“КАПІТАЛ”								
1	Здатен приносити дохід (створює додану вартість)	–	+	+	+	+	+	5
2	Ресурси, створені для виробництва товарів і послуг	–	–	–	+	+	+	3
3	Загальна вартість активів	–	+	+	–	+	–	3
4	Фактор виробництва	–	+	+	–	–	–	2
5	Накопичений прибуток	+	–	–	–	–	–	1
“РЕСУРСИ”								
1	Джерела, засоби забезпечення виробництва	–	–	+	–	+	+	3
2	Ресурси, використані підприємством	–	+	–	–	+	–	2
3	Джерела доходів підприємства	–	+	–	+	+	–	3
4	Забезпечують отримання прибутку	–	+	–	–	+	–	2
	Економічні ресурси в матеріально-речові формі	–	–	+	–	–	–	1

1 Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения / А.С. Бакаев. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2002. – 160 с.

2 Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А.Н. Азриляна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

3 Бухгалтерський словник. / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.

4 Загородній А.Г. Фінансовий словник / [уклад. А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смолженко] – 2-е видання, виправлене та доповнене. – Львів: Видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с.

5 Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг., Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1996 – 496 с.

6 Финансовый словарь / [состав. Благодатин А.А., Лозовский Л.Ш., Райзберг Б.А.] – М.: ИНФРА-М, 2006. – 378 с.

Додаток Е

Узагальнення поглядів авторів на складові капіталу

№ з/п	Джерело	Види капіталу															
		Основний	Оборотний	Грошовий	Виробничий	Невиробничий	Постійний (вартість засобів праці)	Змінний (вартість робочої сили)	Речовий (реальний)	Неречовий (нереальний)	Інтелектуальний	Фінансовий	Матеріальний	Нематеріальний	Дійсний	Невідчутний	Фізичний
1	Бабенко І.П.7	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	+	-	-	-	-
2	Бабінцева Н.С.8	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	+	+	-
3	Бланк І.А.9	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	+	+	-	-	-
4	Загородній А.Г.10	+	+	-	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5	Поленова С.Н.11	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	+	-	-	-
6	Полторак А., Лернер П.12	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	+
7	Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.13	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8	Рехтман Й.14	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	+
	РАЗОМ	2	2	2	1	1	1	1	1	1	2	6	3	2	1	1	2

7 Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии / И.П. Бабенко . – СПб.: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с.

8 Бабинцева Н.С. Некоторые новые подходы в экономической теории: очерки / Н.С. Бабинцева . – СПб.: Изд-во С.-Петербург. ун-та, 2003. – 200 с.

9 Бланк И.А. Управление формированием капитала / И.А. Бланк. – К.: “Ника-центр”, 2000. – 512 с.

10 Загородній А.Г. Фінансовий словник / [уклад. А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко]. – 2-е видання, виправлене та доповнене. – Львів: Видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с.

11 Поленова С.Н. Основы бухгалтерского учета и отчетности компаний Франции / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – № 31. – С. 30-39.

12 Полторак А. Основы интеллектуальной собственности / А. Полторак, П. Лернер: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2004. – 208 с.

13 Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг., Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.

14 Rechtman Y. Accounting Treatment of Intangible Assets [Електронний ресурс] / Y. Rechtman // Режим доступу: <http://www.rechtman.com/acc692.htm>.

Додаток Ж

Узагальнення поглядів авторів щодо сутності дефініцій “нематеріальні активи”, “інтелектуальна власність”,
“інтелектуальний капітал”

Таблиця Ж.1. Узагальнення поглядів авторів на сутність дефініції “нематеріальні активи”

№ з/п	Джерело	Ознаки нематеріальних активів							
		Довгостро- кове викори- стання	Відсутність матеріально- речової форми	Документ- ально оформлені права на них	Здатні принесити економічну вигоду	Мають вартісну оцінку	Мають умовну вартість	Можуть бути іденти- фіковані	Володіють здібністю до відчуження
1	Березовский В.А., Гурко В.Б.15	+	+	+	+	-	-	-	-
2	Борова Л.16	+	-	-	+	-	-	-	-
3	Вальдайцев С.В. Завлін П.Н., Мінделі Л.Е.17	+	-	-	+	-	-	-	-
4	Голощапов Н.А.18	-	+	-	-	-	-	-	-
5	Жилинська Л.Ф., Ільющенко С.В., Кожарський В.В.19	+	+	-	-	+	-	-	-
6	За ред. Л.І. Кравченко20	-	-	-	-	-	+	-	-
7	За ред. Н.І. Ладутько21	-	-	-	-	-	+	-	+
8	Палий В.Ф.22	+	+	-	+	+	-	-	+
9	Піпко В.А., Бережний В.І., Булавина Л.Н.23	+	-	+	+	-	-	-	-
10	Сапего І.24	-	-	-	-	-	+	-	+
11	Словник за ред. А.Н. Азріліяна25	+	+	-	+	+	-	-	-
12	Словник за ред. І.П. Фамінського26	+	-	-	+	-	-	-	-
13	Словник за ред. Ф.Ф. Бутинця27	+	+	-	-	-	-	+	-
РАЗОМ		9	6	2	8	3	3	1	3

- 15 Березовский В.А. Совершенствование учета и анализа нематериальных активов в условиях формирования экономики инновационного типа / В.А. Березовский, В.Б. Гурко. – Мн.: Мисанта, 2006. – 131 с.
- 16 Боровая Л. Учет нематериальных активов / Л. Боровая // Консультант бухгалтера. – 2001. – № 6. – С. 3-8.
- 17 Вальдайцев С.В. Нематериальные активы в науке: оценка и использование / С.В. Вальдайцев, П.Н. Завлин, Л.Э. Миндели // Бюллетень ВАК России. – 1997 – № 2. – С. 2-3.
- 18 Голощапов Н.А. Словарь-справочник аудитора. [под ред. В.И. Осипов] / Н.А. Голощапов – М.: “Экзамен”, 1999. – 384 с.
- 19 Бухгалтерский учет в торговле: Учебник / [Л.Ф. Жилинская, Е.В. Ильющенко, В.В. Кожарский и др.]; под общ. ред. В.В. Кожарского. Мн. Экоперспектива, 1999 – 680 с.
- 20 Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: [учеб.-практ. пособие] / Под ред. Л.И. Кравченко. – Мн.: ФУАинформ, 2001. – 528 с.
- 21 Бухгалтерский учет / [под общ. ред. Н.И. Ладутько]. – [3-е изд., перераб. и доп.]. Мн.: ФУАинформ, 2003. – 742 с.
- 22 Палий В.Ф. Финансовый учет: Учебное пособие / В.Ф. Палий, В.В. Палий. – 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 672 с.
- 23 Бухгалтерский (финансовый) учет: учет активов и расчетных операций: Учеб. пособие [В.А. Піпко, В.І. Бережний, Л.Н. Булавина и др.]. – М.: Финансы и статистики, 2002. – 416 с.
- 24 Сапего И. Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета / И. Сапего // Бухгалтерский учет и анализ. – 2002. – № 2. – С. 17-23.
- 25 Большой бухгалтерский словарь [под ред. А.Н. Азріліяна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
- 26 Внешнеэкономический толковый словарь / [под ред. И.П. Фаминского]. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.
- 27 Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.

Таблиця Ж.2. Структурна класифікація об'єктів нематеріальних активів

№ з/п	Джерело	Класифікація
1	2	3
1	Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андиссен, Р. Тиссен; Пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 304 с.	Групи нематеріальних активів: 1) цінні ресурси і надбання: клієнтська база, торгова марка та імідж; мережа постачальників; інтелектуальний потенціал; обладнання стандартами; 2) навиків і неформалізовані знання: ноу-хау; сфера компетенції; 3) загальні моральні цінності і норми: орієнтація на споживача, надійність, якість і ін.; 4) технологія і формалізовані знання: патенти; рекомендації; процедури; 5) початкові процеси і процеси управління: рекомендації і контроль; обмін інформацією; управлінська інформація (с. 8)
2	Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: [учеб. пособие] / В.П. Астахов. Серия “Управление и экономика”. Ростов н/Д: МарТ, 2002. – 928 с.	Склад нематеріальних активів: інтелектуальна власність, відкладені витрати; ділова репутація (с. 585)
3	Бакшинская В.Ю. Нематериальные активы: правовое регулирование, учет, налогообложение / В.Ю. Бакшинская, С.А. Ни-колаева, М.Ю. Скапен-кер. – М.: “Аналитика-пресс”, 1998. – 112 с.	До нематеріальних активів відносить: об'єкти прав інтелектуальної власності; об'єкти службової і комерційної таємниці; об'єкти користування природними ресурсами; і також ті, що не є об'єктами і поняттями цивільного права (с. 9-10)
4	Блэк Дж. Экономика: толковый словарь: англо-русский / Дж. Блэк. – М.: ИНФРА-М, Изд-во “Весь мир”, 2000. – 356 с.	Виділяє серед нематеріальних активів “гудвіл” (умовну вартість репутації і ділових зв'язків фірми), патенти, торгові марки і авторські права (с. 112)
5	Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.	До нематеріальних активів відносять: права користування земельними ділянками; права користування природними ресурсами; організаційні витрати; ділова репутація підприємства (с. 14)
6	Бувич А.П. К вопросу о категориальном аппарате системы отношений интел-лектуальной собственности / А.П. Бувич // Вестник Финансовой академии Российской Федерации. – 2003. – № 4 (28). – 79-91	Складові нематеріальних активів підприємства: ринкові, інфраструктурні, людські та інтелектуальні активи (с. 85)
7	Бухгалтерский (финансо-вый) учет: учет активов и расчетных операций: учеб. пособие / [В.А. Пипко, В.И. Бережной, Л.Н. Булавина и др.]. – М.: Финансы и статистики, 2002. – 416 с.	Групах нематеріальних активів: об'єкти інтелектуальної власності; права користування ресурсами і майнові права; відкладені витрати; ділова репутація (гудвіл) (с. 14)
8	Внешнеэкономический толковый словарь / [под ред. И.П. Фаминского]. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.	До нематеріальних активів відносяться: умовна вартість репутації; ділових зв'язків фірми; патенти; авторські права; торгові марки, що належать фірмі (с. 264)
9	Голощапов Н.А. Словарь-справочник аудитора / [под ред. В.И. Осипов] / Н.А. Голощапов – М.: “Экзамен”, 1999. – 384 с.	До них відносяться: права користування земельними ділянками, природні ресурси, патенти, ліцензії, ноу-хау, програмні продукти, монополні права і привілеї, організаційні витрати, торгові марки, товарні знаки тощо (с. 187)

Продовження табл. Ж.2

1	2	3
10	Десмонд Г.Н. Интеллектуальные активы: идентификация, оценка, управление / Г.Н. Десмонд, Р.Е. Келли // Интеллектуальная собственность – 2000. – № 5. – С. 41-52	Ділять нематеріальні активи на три групи за ознакою відокремленості від підприємства або індивідууму: 1) нематеріальні активи, невіддільні від підприємства – навчений персонал, системи і методи управління, клієнтура, подолані стартові труднощі, досягнення в області просування продукції, переваги територіального розташування, репутація підприємства; 2) нематеріальні активи, невідокремлені від особи – репутація працівників, особисті професійні і ділові якості та ін.; 3) нематеріальні активи, відокремлені від підприємства – торгові марки, секретні методи і технології, технічні бібліотеки, авторські права, ліцензії, франшизи, креслення, трудові, постачальницькі, збутові і інші контракти і ін. (с. 44)
11	Дозорцев В.А. Информация как объект исключительного прав / В.А. Дозорцев // Дело и право. – 1996. – № 4. – С. 27-38	Система об'єктів виняткового права: результати творчої праці; результати координаційної діяльності; засоби індивідуалізації: зареєстровані (товарні знаки і ін.) і такі, що фіксуються без реєстрації (комерційні знаки); нематеріальні права та інтереси особи (с. 29)
12	Домінік Р. Управління: [пер. з франц.] / Р. Домінік, С. Даніель – К.: Основи, 1995. – 442 с.	Поділяють нематеріальні активи на: фінансові; реальні (містять дві групи: 1) активи, що виникли завдяки знанням в будь-якій формі; 2) пов'язані з рідкісністю активів, природною або організованою) (с. 75)
13	Загородній А.Г. Фінансовий словник. / [уклад. А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко]. – 2-е видання, виправлене та доповнене. – Львів: Видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с.	Активи нематеріальні: права користування землею, водою, корисними копалинами та іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, обладнанням; авторські права; права на товарні знаки і торгові марки, інші майнові права; брокерські місця; програмне забезпечення; організаційні витрати; репутація підприємства (гудвіл); висока кваліфікація кадрів; фінансова стабільність та інші активи, що не мають матеріально-речової основи (с. 16)
14	Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2003. – 792 с.	До нематеріальних активів відносить: об'єкти промислової власності; об'єкти інтелектуальної власності; товарні знаки; організаційні витрати; ціна фірми (с. 122)
15	Сергеев А.П. Право интеллектуальной собственности в Российской Федерации / А.П. Сергеев. – М.: Тезис, 1996. – 386 с.	Структурна класифікація об'єктів права інтелектуальної власності: літературна і художня власність; промислова власність; засоби індивідуалізації; нетрадиційні об'єкти (с. 121)
16	Соловьева Г.М. Учет нематериальных активов / Г.М. Соловьева. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 176 с.	До нематеріальних активів відносить: інтелектуальну власність; організаційні витрати; ділову репутацію підприємства (с. 98)
17	Уорнер М. Виртуальные организации. Новые формы ведения бизнеса в XXI веке Пер. с англ. / М. Уорнер, М. Витцель. – М.: Добрая книга, 2005. – 296 с.	Форми нематеріального капіталу: гудвіл (репутація і ділові зв'язки компанії); інтелектуальний капітал (те, що позначає право володіння – авторські права, патенти, товарні знаки і ін.); організаційний капітал (формами якого є капітал знань, людський капітал бізнес-системами і процесами, політикою і стратегіями компаній, організаційною культурою і ін.) (с. 150-151)
18	Финансовый словарь / [состав. Благодатин А.А., Лозовский Л.Ш., Райзберг Б.А.] – М.: ИНФРА-М, 2006. – 378 с.	Активи нематеріальні – активи підприємства, що надають права користування земельними ділянками, природними ресурсами, патенти, ноу-хау, програмні продукти, монопольні права і привілеї, ліцензії, в тому числі на певні види діяльності тощо. Найбільш поширені активи такого роду – умовна вартість репутації і ділових зв'язків фірми, торгові марки і авторські права (с. 11-12)

Таблиця Ж.3. Об'єкти прав інтелектуальної власності у зарубіжних і вітчизняних нормативних актах

№ з/п	Об'єкти прав інтелектуальної власності	Нормативні документи					Разом
		Цивільний кодекс України (ст. 420)28	Господарський кодекс України (ст. 155)29	П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" (ст. 5)	МСФЗ 38 "Нематеріальні активи" (п. 2)	Законодавчі документи Всесвітньої організації інтелектуальної власності	
1	авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування і експлуатацію	-	-	-	+	-	1
2	виконання	+	-	+	-	-	2
3	виконавча діяльність артистів, звукозаписи, радіо- та телепередачі	-	-	-	-	+	1
4	винаходи, корисні моделі, промислові зразки	+	+	+	-	+	4
5	географічні позначення	+	+	-	-	+	3
6	комерційні (фірмові) найменування	+	+	+	+	+	5
8	комерційні таємниці	+	+	+	-	-	3
9	комп'ютерні програми	+	+	+	-	-	3
10	компіляція даних (бази даних)	+	-	+	-	+	3
11	компонування (топографії) інтегральних мікросхем	+	-	+	-	+	3
12	літературні та художні твори	+	-	+	-	+	3
13	ліцензії і франшизи	-	-	-	+	-	1
14	наукові відкриття	+	-	-	-	+	2
15	незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи	-	-	+	+	-	2
16	захист від недобросовісної конкуренції	-	-	-	-	+	1
17	права користування майном	-	-	+	-	-	1
18	права користування природними ресурсами	-	-	+	-	-	1
19	право на провадження діяльності, викор. екон. та ін. привілеїв тощо	-	-	+	-	-	1
20	програми для електронно-обчислювальних машин	-	-	+	-	-	1
21	програмне забезпечення	-	-	-	+	-	1
22	раціоналізаторські пропозиції	+	-	-	-	-	1
23	рецепти, формули, проекти і макети	-	-	-	+	-	1
24	сорти рослин, породи тварин	+	+	+	-	+	4
25	торговельні марки (знаки для товарів і послуг)	+	+	+	+	+	5
26	фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення	+	-	+	-	-	2
27	радіосигнали	-	-	-	-	+	1
28	імена доменів	-	-	-	-	+	1

28 Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (Витяг) // Збірник систематизованого законодавства/ Випуск 3 / Березень 2006 року. – С. 67.

29 Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (Витяг) // Збірник систематизованого законодавства/ Випуск 3/ Березень 2006 року. – С. 77.

Таблиця Ж.4. Узагальнення поглядів авторів щодо сутності дефініції “інтелектуальний капітал”

№ з/п	Джерело	Ознаки інтелектуального капіталу							
		Нематеріальний актив	Посиліс (створює) конкурентні переваги підприємства	Здатність до створення вартості	Здатність створювати високоліквідні активи	Знання працівників, якими розпоряджається підприємство	Система характеристик, визначені здібностями людини	Втілені в людині здібності, що приносять дохід	Підвищують ринкову вартість підприємства
1	Брукінг Е.30	+	+	–	–	–	–	–	–
2	Бутнік-Сіверський О.Б., Гавриленко О.П., Довгий С.О.31	–	–	+	–	–	–	–	–
3	Добія М.32	–	–	+	–	–	–	–	–
4	Єфремов В.С.33	–	–	–	–	+	–	–	–
5	За ред. А.Л. Гапоненко, Т.М. Орлової34	–	+	–	–	–	+	–	–
6	Іванюк І.А.35	–	–	–	–	–	+	–	–
7	Каменецький В.А., Патрикеев В.П.36	–	–	–	–	–	–	+	–
8	Карпова Н.Н.37	+	–	–	–	–	–	–	+
9	Козырев А.Н., Макаров В.Л.38	+	–	–	–	–	–	–	+
10	Марчук Є.К.39	–	+	–	–	+	–	–	–
11	Мельников О.Н.40	+	–	–	–	–	–	–	–
12	Полторак А., Лернер П.41	–	+	–	–	+	–	–	–
3	Рехтман Й.42	+	–	–	+	–	–	–	–
14	Супрун В.А.43	–	–	–	–	–	–	+	–
РАЗОМ		5	4	2	1	3	2	2	2

30 Брукінг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукінг / Пер. с англ. Под ред. Н.Л. Ковалик. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с.

31 Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / О.Б. Бутнік-Сіверський, О.П. Гавриленко, С.О. Довгий та ін.; За ред. О.Б. Бутніка-Сіверського, О.Д. Святоцького. – К.: Видавничий Дім “Ін-Юре”, 1999. – 352 с.

32 Dobija M. Kapital jako podstawowa kategoria rachunkowosci i ekonomii / M. Dobija // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2004. – № 2 (28). – С. 64-83.

33 Ефремов В.С. Бизнес-системы постиндустриального общества; О труде, капитале и прибыли коммерческого предприятия / В.С. Ефремов // Менеджмент в России и за рубежом. – 1999. – № 5. – С. 41-49

34 Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. / [под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой] – М.: Издательский Дом “Социальные отношения”, 2003. – 184 с.

35 Иванюк И.А. Воспроизводство интеллектуального капитала – настоящее и будущее экономики России / И.А. Иванюк // Журнал депонированных рукописей. – 2002. – № 6. – С. 28-39.

36 Каменецкий В.А. Капитал (от простого к сложному) / В.А. Каменецкий, В.П. Патрикеев. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2006. – 583 с.

37 Карпова Н.Н. Стратегия управления интеллектуальной собственностью предприятий [Электронный ресурс] / Н.Н. Карпова. – Режим доступа: <http://www.belgospatent.org/russian/about/dokladkarpov.doc>.

38 Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров. – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с.

39 Марчук Е.К. Украина: новая парадигма прогресса / Е.К. Марчук. [пер. с укр.] – К.: “Аваллон”, 2001. – 224 с.

40 Мельников О.Н. Интеллектуальный базар. Анализ современной трактовки и использования понятия “интеллектуальный капитал организации” / О.Н. Мельников // Российское Предпринимательство. – 2002. – № 4. – С. 107-112.

41 Полторак А. Основы интеллектуальной собственности: [пер. с англ.] / А. Полторак, П. Лернер. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2004. – 208 с.

42 Rechtman Y. Accounting Treatment of Intangible Assets [Електронний ресурс] / Y. Rechtman // Режим доступу: <http://www.rechtman.com/acc692.htm>

43 Супрун В.А. Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке / В.А. Супрун. – М.: КомКнига, 2006. – 192 с.

Таблиця Ж.5. Узагальнення поглядів авторів на складові інтелектуального капіталу

№ з/п	Джерело	Види інтелектуального капіталу				
		Людський	Структурний (організаційний)	Споживчий (ринковий, брендовий, клієнтський)	Інтелектуальна власність	Інші
1	2	3	4	5	6	7
1	Антипина О., Іноземцев В.44	+	+			
2	Брукінг Е.45	+		+	+	Інфраструктурні активи
3	Бутнік-Сіверський О.Б.46	+	+	+		
4	Гілева Є.В.47	+	+	+		
5	Даум Дж.48	+	+	+		Навчання та інноваційні умови
6	Едвінсон Л.49	+	+			
7	За ред. А.Л. Гапоненко, Т.М. Орлової50	+	+	+		
8	Замбон С.51	+	+	+		
9	Карпова Н.Н.52	+	+	+		
10	Ківачук В.С., Приймачук І.В.53	+	+	+		

44 Антипина О. Дилектика стоимости в постиндустриальном обществе / О. Антипина, В. Иноземцев // Мировая экономика и международные отношения. – 1998. – № 7. – С. 19-39.

45 Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг / Пер. с англ. Под ред. Н.Л. Ковалик. – СПб.: Питер, 2001. – 288 с.

46 Бутнік-Сіверський О.Б. Інтелектуальний капітал: теоретичний аспект / О.Б. Бутнік-Сіверський // Інтелектуальний капітал. – 2002. – № 1. – С. 16-27

47 Гилева Е.В. О соотношении понятий “интеллектуальный капитал” и “интеллектуальная собственность” / Е.В. Гилева // Материалы VI Всероссийской научно-практической конференции (29.04.04 г.). Т. 2. Перм. гос. техн. ун-т. – Пермь, 2004. – С. 127-129

48 Daum J.H. Intangible Assets / J.H. Daum. – Galileo Press GmbH, Bonn, 2002. – S.34-46.

49 Edvinsson L. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Roots / L. Edvinsson, M. Malone. N. Y.: Harper Business, 1997. – 240 p.

50 Интеллектуальный капитал – стратегический потенциал организации: Учебное пособие. / [под ред. д.э.н., проф. А.Л. Гапоненко, д.э.н. Т.М. Орловой] – М.: Издательский Дом “Социальные отношения”, 2003. – 184 с.

51 Zambon S. Accounting, Intangibles and Intellectual Capital: an overview of the issues and some considerations / S. Zambon // Accounting, Audit, and Financial Analysis in the New Economy. First report. – 2002. – P. 1-39.

52 Карпова Н.Н. Стратегия управления интеллектуальной собственностью предприятий [Электронный ресурс] / Н.Н. Карпова. – Режим доступа: <http://www.belgospatent.org/russian/about/dokladkarpov.doc>

53 Кивачук В.С. Современное состояние теоретической базы управления кругооборотом капитала предприятия / В.С. Кивачук, И.В. Приймачук //

Продовження табл. Ж.5

1	2	3	4	5	6	7
11	Козирєв А.Н., Макаров В.Л.54	+	+	+	+	
12	Мільнер Б.З.55	+		+	+	Інфраструктурний капітал
13	Свейбі К.Е.56					Зовнішня та внутрішня структура, компетенція персоналу
14	Селезньов Є.Н.57	+	+		+	Маркетингові активи
15	Соловйова О.Є.58	+	+			Соціальний капітал
16	Супрун В.А.59	+	+	+		
17	Уманців Г.В.60	+	+	+		
18	Хатулева О.В.61	+	+	+		
19	Шайк М.62	+	+	+		
	РАЗОМ	17	15	13	4	по 1

Теоретические основы управления субъектами хозяйствования в условиях глобализации экономики. Коллектив авторов. Под общ. ред. Кивачука В.С. Монография. – Брест. Издательство БрГТУ, 2009. – 416 с.

54 Козырев А.Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев, В.Л. Макаров. – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с.

55 Мильнер Б.З. Управление знаниями в современной экономике (тезисы доклад). – Москва, Институт экономики РАН, 2008 [Электронный ресурс] / Б.З. Мильнер // Режим доступа: <http://www.old.frip.ru/newfrip/cnt/library/sel?tid=3&cid=88>.

56 Sveiby K.E. The New Organisational Wealth – Managing and measuring Knowledge-Based Assets / K.E. Sveiby. San-Fransisco, 1997.

57 Селезнев Е.Н. Интеллектуальный потенциал – показатель состояния интеллектуального капитала и эффективности его использования / Е.Н. Селезнев // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 5. – С. 122-129.

58 Соловйова О.Є. Людський капітал – ключовий елемент ринкової вартості компанії [Електронний ресурс] / О.Є. Соловйова // Режим доступу: www.confcontact.com/2007mart/7_Soloveva.htm.

59 Супрун В.А. Интеллектуальный капитал: Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке. / В.А. Супрун – М.: КомКнига, 2006. – 192 с.

60 Уманців Г.В. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку / Г.В. Уманців // Бухгалтерський облік. – 2006. – № 9. – С. 20-23.

61 Хатулева О.В. Проблемы признания в бухгалтерском учете интеллектуальных активов организации / О.В. Хатулева // Бухгалтерский учет и анализ. – 2005. – № 8 (104). – С. 34-38.

62 Shaikh M. Junaid. Measuring and Reporting of Intellectual Capital Performance Analysis / Shaikh M. Junaid // The Journal of American Academy of Business, Cambridge. – 2004. – March. – P. 439-448.

Додаток 3

Систематизація публікацій та дисертаційних досліджень за напрямом “людський капітал”

Таблиця 3.1. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в наукових вісниках та збірниках наукових праць (згруповано за роками)

Рік	К-ть публ.	Автор	Джерело
1	2	3	4
1998	1	Головінова В.Г., Головінов М.Л.	Тематичний збірник наукових праць “Торгівля і ринок України”
2000	2	Сизоненко В.О., Климко С.Г.	Збірник наукових праць “Міжнародна економіка”
		Климко С.Г.	Матеріали Всеукраїнської міжвузовської научно-практичної конференції “Україна в 2000 году: трансформація в риночну економіку”
2001	10	Маляр Д.В.	Вестник національного технічного університету “Харьковский политехнический институт”
		Журавлєва И.В., Кудлай А.В.	Вісник Черкаського інженерно-технологічного інституту
		Климко С.Г.	Збірник наукових праць “Міжнародна економіка”
		Сизоненко В.О., Климко С.Г.	Вісник “Економіка” КНУ ім. Т. Шевченка
		Климко С.Г.	Науковий журнал “Економіка і управління”; науковий вісник Інституту менеджменту та економіки
		Михайлова Л.І.	Журнал “Економіка АПК”; вісник Сумського національного аграрного університету; журнал “Регіональні перспективи”; тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції “Економічні проблеми розвитку регіонів та підприємств на початку ХХІ століття”
2002	14	Мельничук Д.П.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
		Голікова Н.В.	Збірник наукових праць Інституту економіки НАН України “Інноваційний фактор сталого економічного зростання”
		Кудлай А.В.	Вестник національного технічного університету “Харьковский политехнический институт”; збірник наукових праць “Комп’ютерне моделювання та інформаційні технології в науці, економіці та освіті”
		Журавльова І.В., Кудлай А.В., Пасенко Н.С.	Матеріали регіональної науково-практичної конференції “Управління в умовах ринкової трансформації економіки України (теорія і практика)”
		Климко С.Г.	Збірник наукових праць “Актуальні проблеми міжнародних відносин”
		Садовий М.М., Климко С.Г.	Вісник “Економіка” КНУ ім. Т. Шевченка

Додаток 3

Систематизація публікацій та дисертаційних досліджень за напрямом “людський капітал”

Таблиця 3.1. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в наукових вісниках та збірниках наукових праць (згруповано за роками)

Рік	К-ть публ.	Автор	Джерело
1	2	3	4
1998	1	Головінова В.Г., Головінов М.Л.	Тематичний збірник наукових праць “Торгівля і ринок України”
2000	2	Сизоненко В.О., Климко С.Г.	Збірник наукових праць “Міжнародна економіка”
		Климко С.Г.	Матеріали Всеукраїнської міжвузовської научно-практичної конференції “Україна в 2000 году: трансформація в риночну економіку”
2001	10	Мальор Д.В.	Вестник національного технічного університету “Харьковский политехнический институт”
		Журавлєва І.В., Кудлай А.В.	Вісник Черкаського інженерно-технологічного інституту
		Климко С.Г.	Збірник наукових праць “Міжнародна економіка”
		Сизоненко В.О., Климко С.Г.	Вісник “Економіка” КНУ ім. Т. Шевченка
		Климко С.Г.	Науковий журнал “Економіка і управління”; науковий вісник Інституту менеджменту та економіки
		Михайлова Л.І.	Журнал “Економіка АПК”; вісник Сумського національного аграрного університету; журнал “Регіональні перспективи”; тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції “Економічні проблеми розвитку регіонів та підприємств на початку ХХІ століття”
2002	14	Мельничук Д.П.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
		Голікова Н.В.	Збірник наукових праць Інституту економіки НАН України “Інноваційний фактор сталого економічного зростання”
		Кудлай А.В.	Вестник національного технічного університету “Харьковский политехнический институт”; збірник наукових праць “Комп’ютерне моделювання та інформаційні технології в науці, економіці та освіті”
		Журавльова І.В., Кудлай А.В., Пасенко Н.С.	Матеріали регіональної науково-практичної конференції “Управління в умовах ринкової трансформації економіки України (теорія і практика)”
		Климко С.Г.	Збірник наукових праць “Актуальні проблеми міжнародних відносин”
		Садовий М.М., Климко С.Г.	Вісник “Економіка” КНУ ім. Т. Шевченка
		Климко С.Г.	Наукові вісті Інституту менеджменту та економіки; науковий журнал “Економіка і управління”
		Михайлова Л.І.	Збірник наукових праць Луганського НАУ; матеріали VI-ой Международной научно-производственной конференции “Проблемы сельскохозяйственного производства на современном этапе и пути их решения”
		Перепелица Н.	Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна
		Соколова О.С.	Збірник наукових праць “Розвиток методів управління та господарювання на транспорті”
2003	9	Калина А.В.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
		Гнібіденко О.І.	Наукові праці “Економічні науки”

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
		Михайлова Л.	Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
		Бородіна О.М.	Збірник наукових праць “Формування ринкової економіки. Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських умовах перехідної економіки”
		Климко С.Г.	Науковий журнал “Економіка і управління”
		Михайлова Л.І.	Вісник Сумського національного аграрного університету
		Перепелица Н.	Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна
		Соколова О.С.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
2004	18	Довгань Л.Є., Сімченко Н.О., Богуславський О.В.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
		Швець В., Маляр Д.В., Семикіна М.	Вісник Тернопільської академії народного господарства
		Климко С.Г.	Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Серія “Міжнародні відносини”
		Танасієнко Н.П., Маляр Н.Г., Карімова М.І., Маляр Д.В., Шкурупій О.В.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Шинкарук Л.В.	Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
		Перепелица Н.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”; матеріали Всеукраїнської научно-практичної конференції “Інвестиційні стратегії устойчивого розвитку”; матеріали Всеукраїнської наукової конференції студентів, аспірантів і молодих учених “Актуальні проблеми соціально-економічного розвитку в умовах ринкових перетворень”
		Соколова О.С.	Збірники наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики” та “Розвиток методів управління та господарювання на транспорті”; матеріали научно-практичної конференції “Перспективні разработки науки и техники”; матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції “Наука і освіта “2004”; тези доповідей Другої науково-практичної конференції “Проблеми та перспективи розвитку транспортних систем: техніка, технологія, економіка і управління”; матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції “Інвестиційні стратегії сталого розвитку”
2005	21	Антонюк В.П., Лашенко І.Н., Скаженик Ю.Б.	Журнал “Економіка промисловості”
		Лучик С.Д., Шапкін В.А., Мельничук Д.П., Мельничук Т.А.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
		Климко С.Г.	Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Серія “Міжнародні відносини”
		Скрипник Н.Д., Майданевич П.Н.	Вісник Хмельницького національного університету
		Решетов В. О., Резніченко О.О., Резніченко Д.С.	Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія “Економічні науки”
		Комарова О.А., Андрющенк І.Е.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
		Тютюнникова С.В., Перепелица Н.В.	Журнал "Социальная экономика"
		Перепелица Н.	Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції "Соціально-економічні трансформації в епоху глобалізації"
		Чекаловец В.И., Соколова О.С.	Журнал "Транспорт"
		Лич Г.В.	Збірник наукових праць "Формування ринкових відносин в Україні"
		Ажажа М.А.	Збірник наукових праць "Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії"
		Антонюк В.П.	Вісник Хмельницького національного університету; збірники наукових праць "Формування ринкової економіки", "Національна безпека України: стан, кризові явища та шляхи їх подолання"; "Социально-экономические аспекты промышленной политики"
		Левчук О.В.	Матеріали II Всеукраїнської міжвузівської студентської науково-практичної конференції
			Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції "Дні науки-2005"
2006	25	Королюк Н.А., Шапкін В.А.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія "Економічні науки"
		Билевич А.В.	Вестник Брестского государственного технического университета. Серия "Экономика"
		Ажажа М.А.	Збірник наукових праць "Економіка: проблеми теорії та практики"
		Лич Г.В.	Збірник наукових праць "Формування ринкових відносин в Україні"
		Ажажа М.А.	Науково-виробничий журнал "Держава та регіони"; збірники наукових праць "Теорія та практика державного управління", "Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії"; "Ефективність сучасного менеджменту та управління персоналом організації"; тези доповідей науково-технічної конференції студентів, магістрантів, аспірантів і викладачів Запорізької державної інженерної академії; праці Міжнародної науково-практичної конференції; збірник тез Міжрегіональної науково-практичної конференції "Інтеграція національної науки до європейського наукового простору"
		Антонюк В.П.	Збірники наукових праць "Социально-экономические аспекты промышленной политики", "Управління розвитком", "Формування ринкової економіки", журнали "Україна: аспекти праці" та "Демографія та соціальна політика", материалы Всеукраинской науч.-практ. конф. студентов, аспирантов, докторантов "Менеджмент предпринимательской деятельности", матеріали засідання "круглого столу" "Розвиток економіки Сходу України: демографічний фактор"
		Кошулько О.П.	Журнал "Економіка. Фінанси. Право", Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції "Теорія і практика сучасної економіки"
		Левчук О.В.	Збірники наукових праць Вінницького державного аграрного університету та "Економіка: проблеми теорії та практики"
2007	21	Мельничук Д.П., Шапкін В.А., Шиманська К.В.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія "Економічні науки"
		Колосюк А. А., Мельничук Д.П.	Міжнародний збірник наукових праць
		Лич Г.В.	Збірник наукових праць "Формування ринкових відносин в Україні"

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
		Ажажа М.А.	Науково-виробничий журнал “Держава та регіони”, збірник наукових праць “Соціологія управління”
		Антонюк В.П.	Сборник научных трудов “Социально-экономические аспекты промышленной политики”
		Антонюк В.П., Боднарук О.В.	Тези доп. науково-теоретичної конференції “Людський капітал України: стан, проблеми, перспективи відтворення”
		Кошулько О.П.	Журнали “Україна: аспекти праці” та “Проблеми науки”, матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”, матеріали Международной научно-практической конференции “Научное обеспечение процессов реформирования экономических отношений в условиях глобализации”, тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції “Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації інноваційно-інвестиційної діяльності - об’єктивна передумова інтеграції країни в Світове співтовариство”, матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції “Теорія і практика сучасної економіки”
		Яценко В. М., Кошулько О. П.	Журнали “Фінанси України” та “Економіка АПК”, наукові праці Національного університету харчових технологій
2008	9	Мельничук Д.П.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія економічні науки
		Шило К.М., Шульга Ж.О.	Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу
		Чорний Р.С.	Вісник Національного університету водного господарства та природокористування
		Ушенко Н.В.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Майданевич П.Н., Колосюк А.А.	Міжнародний збірник наукових праць
		Левчук О.В.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики” Журнал “Інноваційна економіка”
2009	42	Абибуллаев М.С.	Журнал “Экономика Крыма”
		Алексеев Ю.В.	Научно-практический журнал “Человеческий капитал”
		Балдин К.В., Передеряев И.И.	Обзорно-аналитический, научно-практический журнал “Экономика и управление в машиностроении”
		Бирюков В.В.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Бодалев А.А.	Научно-практический журнал “Человеческий капитал”
		Иванов Ю.Б., Комарова А.В.	Научный журнал “Бизнес Информ”
		Кривошей В.В., Филиппская Д.Е.	Научный журнал “Бизнес Информ”
		Майдырова А.Б. Бирюков В.В.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Мусаевакызы С.Б.	Журнал “Вопросы новой экономики”
		Прушковская Э.В., Переверзева А.В., Стрижов Е.О.	Научный журнал “Бизнес Информ”
		Пястолов С.М.	Журнал “Историко-экономические исследования”
		Хайруллина А.Д., Ромаданова О.А.	Вестник Казанского государственного финансово-экономического института

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
		Крушельницька О.В., Городиський Я.П.	Тези науково-практичної міжвузівської конференції, присвяченої Дню університету
		Королук Н.М.	Збірник тез та текстів виступів на всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову
		Кошулько О.П.	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”
		Мазіна О.І.	Тези доповідей учасників Міжнародної науково-практичної конференції “Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація”
		Кравцова Т.Г.	Збірник наукових праць “Фінансова система України”
		Шило К.М.	Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу
		Шуляк О.Ю.	Тези доповідей I Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів “Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю”
		Мазіна О.І.	Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету
		Леонова С.В., Кара Н.І., Костюк О.С., Янковська Л.А., Пісний В.М.	Науковий журнал “Логістика”
		Королук Н.М.	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та студентів “Розвиток національної економіки в умовах євроатлантичної інтеграції та світової фінансової кризи”
		Королук Н.М.	Збірник наукових праць “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації”
		Брацлавська О.С.	Вісник Донецького університету економіки і права
		Стрижак О.О.	Науковий журнал “Економіка розвитку”
		Петрунін В.Ю.	Вісник Донецького університету
		Мочерна О.С.	Науковий журнал “Бізнес-навігатор”
		Максимов В.В.	Збірник наукових праць “Економіка. Менеджмент. Підприємництво”
		Климко С.Г.	Науковий журнал “Економіка і управління”
		Хромов М.І.	Науковий журнал “Економіка та право”
		Мазіна О.І.	Тези доповідей учасників міжнародної студенської наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України О.С. Бородкіна
		Давидова І.О.	Матеріали Всеукраїнської науково-методичної конференції “Модернізація вищої освіти та проблеми управління якістю підготовки фахівців”
		Тужилкіна О.В., Бандур С.І., Цимбал О.І., Осіпчук Т.М., Тараєвська Л.С.	Вісник Прикарпатського університету
		Дугінець Г.В., Потьомкіна О.В.	Науковий журнал “Економічний простір”
2010	40	Алексеев Ю.В., Голубев В.С.	Научно-практический журнал “Человеческий капитал”
		Божков Ю.Н.	Вестник Российского государственного торгово-экономического университета
		Захарова О.В., Калошина Ю.А., Каменских Е.А., Мазурок П.П., Гузенко Е.П.	Журнал “Экономика Крыма”

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
		Ковальчук К.Ф., Фриман І.М., Фриман Е.М., Тарасенко Ю.В., Гончар І.В., Бірюков В.В., Асанбаєва Н. В., Маковецька Д. Ю.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Трофимов В.Д.	Научно-практический журнал “Человеческий капитал”
		Мельничук Д.П.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки
		Морозова О.С	Збірник тез та текстів виступів на всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову
		Мазіна О.І., Харламова О.В.	Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції “Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики”
		Єфімов Г.В.	Тези XXXV науково-практичної іжвузівської конференції присвяченої Дню університету
		Височан О.С, Кобель Х.І.	Збірник IV Міжнародної науково-практичної конференції “Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання”
		Мазіна О.І.	Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції “Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством”
		Насжайко Д.С., Яковенко Р.В., Козенко Р.О.	Наукові праці Кіровоградського національного технологічного університету
		Ренкас Ю.Л.	Матеріали та тези виступів IX-ї міжнар. наукової конференції “Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін”
		Мазіна О.І.	Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін”
		Мазурок П.П., Гузенко О.П., Матукова Г.І., Янишівський В.М.	Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ
		Ковальов В.М., Атаєва О.А., Кримова М.О., Хромов М.І.	Вісник Донецького університету
		Ушенко Н.В.	Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу
		Сидорко Н.Л.	Науковий журнал “Бізнес-навігатор”
		Янишівський В.М.	Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії. Економічні науки.
		Гальків Л.І., Миськів Г.В., Петухова Т.О.	Збірник наукових праць “Торгівля, комерція, підприємство”
		Бікулова Д.У., Мещерякова Т.П., Лисицина Т.В.	Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції “Проблеми і перспективи розвитку підприємництва”
		Марцінковська О., Легкий О., Позднякова С.	Збірник наукових праць “Економічний аналіз”
		Мельничук Д.П.	Вісник Хмельницького національного університету
		Кондиріна А.Г.	Вісник Чернігівського державного університету
		Климко С.Г.	Науковий журнал “Економіка і управління”
		Захарова О.В., Хромов М.І.	Науковий журнал “Економіка та право”

Таблиця 3.2. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в наукових вісниках, збірниках наукових праць (за змістом)

Критерій систематизації	К-ть публ.	ПІБ авторів	Джерело
1	2	3	4
Бухгалтерський облік людського капіталу	5	Корольок Н.М., Майданевич П.Н.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”, вісник Хмельницького національного університету, міжнародний збірник наукових праць, збірник наукових праць “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації”
		Харламова О.В.	Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції “Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики”
Еволюція поглядів на людський капітал	13	Чорний Р.С.	Вісник Національного університету водного господарства та природокористування
		Шкурупій О.В.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Михайлова Л.І.	Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету, вісник Сумського національного аграрного університету, матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Сучасні проблеми економіки сільського господарства та АПК”
		Перепелица Н.	Матеріали Всеукраїнської наукової конференції студентів, аспірантів і молодих учених “Актуальні проблеми соціально-економічного розвитку в умовах ринкових перетворень”
		Соколова О.С.	Збірник наукових праць “Розвиток методів управління та господарювання на транспорті”
		Ажажа М.А.	Збірник наукових праць “Ефективність сучасного менеджменту та управління персоналом організації”, тези доповідей XI науково-технічної конференції студентів, магістрантів, аспірантів і викладачів Запорізької державної інженерної академії
		Антонюк В.П.	Збірник наукових праць “Управління розвитком”
		Хромов М.І.	Науковий журнал “Економіка і управління”
		Пястолов С.М.	Журнал “Историко-экономические исследования”
		Дугінець Г.В.	Журнал “Економічний простір”
Інвестиції в людський капітал	28	Семикіна М.	Вісник Тернопільської академії народного господарства
		Танасієнко Н.П.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Бородіна О.М.	Збірник наукових праць “Формування ринкової економіки. Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських умовах перехідної економіки”
		Комарова О.А.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Михайлова Л.І.	Тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції “Економічні проблеми розвитку регіонів та підприємств на початку XXI століття”
		Перепелица Н.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики” Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції “Інвестиційні стратегії устійливого розвитку”
		Соколова О.С.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Шило К.М.	Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу
		Петрунін В.Ю.	Вісник Донецького університету

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
		Ажажа М.А.	Збірник наукових праць “Теорія та практика державного управління” Науково-виробничий журнал “Держава та регіони”
		Єфімов Г.В.	Тези XXXV науково-практичної іжвузівської конференції присвяченої Дню університету
		Ажажа М.А.	Збірники наукових праць “Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії” та “Соціологія управління”. Серія “Спеціальні та галузеві соціології”, збірник тез науково-практичної конференції “Інтеграція національної науки до європейського наукового простору”
		Антонюк В.П.	Сборник научных трудов “Социально-экономические аспекты промышленной политики”
		Яценко В. М., Кошулько О. П.	Журнал “Фінанси України”
		Балдин К.В., Передеряев И.И.	Обзорно-аналитический, научно-практический журнал “Экономика и управление в машиностроении”
		Кошулько О.П.	Журнал “Проблеми науки”
		Абибуллаев М.С.	Журнал “Экономика Крыма”
		Мазурок П.П., Гузенко Е.П.	Журнал “Экономика Крыма”
		Сидорко Н.Л.	Науковий журнал “Бізнес-навігатор”
		Янишівський В.М.	Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії. Економічні науки
		Захарова О.В.	Науковий журнал “Економіка і управління”
		Захарова О.В., Хромов М.І.	Науковий журнал “Економіка та право”
Моделювання людського капіталу	3	Маяр Д.В.	Вестник Национального технического университета “Харьковский политехнический институт”
		Кудлай А.В.	Збірник наукових праць “Комп’ютерне моделювання та інформаційні технології в науці, економіці та освіті”
		Каменских Е.А.	Журнал “Экономика Крыма”
Оцінка людського капіталу	21	Мельничук Д.П.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
		Кудлай А.В.	Анализ инновационального технического университета “Харьковский политехнический институт”
		Соколова О.С.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
			Тези доповідей Другої науково-практичної конференції “Проблеми та перспективи розвитку транспортних систем: техніка, технологія, економіка і управління”
			Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції “Інвестиційні стратегії сталого розвитку”
		Яценко В. М., Кошулько О. П.	Наукові праці Національного університету харчових технологій
		Левчук О.В.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Хайруллина А.Д., Ромаданова О.А.	Вестник Казанского государственного финансово-экономического института
		Ковальчук К.Ф., Фриман И.М., Фриман Е.М.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Божков Ю.Н.	Вестник Российского государственного торгово-экономического университета
		Захарова О.В., Калошина Ю.А.	Журнал “Экономика Крыма”

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
		Городиський Я.П.	Тези науково-практичної міжвузівської конференції, присвяченої Дню університету
		Шило К.М.	Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу
		Шуляк О.Ю.	Тези доповідей I Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів “Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю”
		Осіпчук Т.М.	Вісник Прикарпатського університету
		Мельничук Д.П.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія економічні науки
		Мазіна О.І.	Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції “Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики”
		Мазіна О.І.	Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції “Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством”
		Хромов М.І.	Вісник Донецького університету
		Петухова Т.О.	Збірник наукових праць “Торгівля, комерція, підприємство”
		Бікулова Д.У., Мещерякова Т.П.	Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції “Проблеми і перспективи розвитку підприємництва”
Теорії людського капіталу	5	Мельничук Д.П.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія економічні науки
		Сизоненко В.О., Климко С.Г.	Вісник Економіка КНУ імені Тараса Шевченка
		Климко С.Г.	Науковий вісник Інституту менеджменту та економіки
		Ренкас Ю.Л.	Матеріали та тези виступів IX-ї міжнар. наукової конференції “Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін”
Управління людськими ресурсами, людським капіталом	19	Калина А.В., Довгань Л.Є., Сімченко Н.О., Богуславський О.В., Шапкін В.А., Мельничук Д.П., Мельничук Т.А.	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
		Перепелица Н.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Мельничук Д.П.	Міжнародний збірник наукових праць
		Журавлєва И.В., Кудлай А.В.	Вісник Черкаського інженерно-технологічного інституту
		Михайлова Л.І.	Вісник Сумського національного аграрного університету
		Ажажа М.А.	Науково-виробничий журнал “Держава та регіони”
		Антонюк В.П.	Матеріали Всеукраїнської науко-практичної конференції студентів, аспірантів, докторантів “Менеджмент підприємницької діяльності”
		Кошулько О.П.	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”, матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Научное обеспечение процессов реформирования экономических отношений в условиях глобализации”, матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Теорія і практика сучасної економіки”
		Левчук О.В.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”, журнал “Інноваційна економіка”

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
Формування, розвиток та відтворення людського капіталу	58	Кривошей В.В., Филиппская Д.Е.	Научный журнал “Бизнес Информ”
		Лисицина Т.В.	Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції “Проблеми і перспективи розвитку підприємництва”
		Лучик С.Д., Шапкін В.А., Шиманська К.В., Мельничук Д.П., Швець В., Маляр Д.В., Климко С.Г., Скрипник Н.Д., Шило К.М., Шульга Ж.О.	Вісники Житомирського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”, Тернопільської академії народного господарства, Київського національного університету Ана. Т. Шевченка. Серія “Міжнародні відносини”, Хмельницького національного університету, Бердянського університету менеджменту і бізнесу, брестского государственного технического университета. Серія “Экономика”
		Гнібіденко О.І.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Шинкарук Л.В.	Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
		Головінов М.Л.	Тематичний збірник наукових праць “Торгівля і ринок України”
		Ажана М.А.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Ушенко Н.В.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Решетов В. О., Резніченко О.О., Резніченко Д.С.	Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія “Економічні науки”
		Колосюк А. А.	Міжнародний збірник наукових праць
		Климко С.Г.	Науковий журнал “Економіка і управління”, науковий вісник Інституту менеджменту та економіки, материалы Всеукраинской межвузовской научно-практической конференции “Украина в 2000 году: трансформация в рыночную экономику”
		Михайлова Л.І.	Вісник Сумського національного аграрного університету
			Збірник наукових праць Луганського Національного аграрного університету
		Перепелица Н.	Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна
		Лич Г.В.	Збірник наукових праць “Формування ринкових відносин в Україні”
		Антонюк В.П.	Журнали “Україна: аспекти праці” та “Демографія та соціальна політика”, збірники наукових праць “Формування ринкової економіки”, “Національна безпека України: стан, кризові явища та шляхи їх подолання” та “Социально-экономические аспекты промышленной политики”. вісник Хмельницького національного університету. Серія “Економічні науки”
		Антонюк В.П., Лашченко И.Н., Скаженик Ю.Б.	Тези доповідей науково-теоретичної конференції “Людський капітал України: стан, проблеми, перспективи відтворення”
		Кошулько О.П.	Журнали “Економіка. Фінанси. Право”, “Україна: аспекти праці”, матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Теорія і практика сучасної економіки”, Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції “Стратегія ресурсозбе-рігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації інноваційно-інвестиційної діяльності - об’єктивна передумова інтеграції країни в Світове співтовариство”

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
		Левчук О.В.	Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету, матеріали Всеукраїнської міжвузівської студентської науково-практичної конференції, матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Дні науки-2005”
		Бирюков В.В.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Гончар И.В.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Тарасенко Ю.В.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Стрижов Е.О.	Научный журнал “Бизнес Информ”
		Алексеев Ю.В.	Научно-практический журнал “Человеческий капитал”
		Кошулько О.П.	Матеріали VI-ї Міжнародної науково-практичної конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”
		Кравцова Т.Г.	Збірник наукових праць “Фінансова система України”
		Кара Н.І., Костюк О.С., Янковська Л.А., Пісний В.М.	Науковий журнал “Логістика”
		Стрижак О.О.	Науковий журнал “Економіка розвитку”
		Климко С.Г.	Науковий журнал “Економіка і управління”
		Давидова І.О.	Матеріали Всеукраїнської науково-методичної конференції “Модернізація вищої освіти та проблеми управління якістю підготовки фахівців”
		Марцінковська О., Легкий О., Позднякова С., Следь О.	Збірник наукових праць “Економічний аналіз”
		Кондиріна А.Г.	Вісник Хмельницького національного університету
Філософський аспект людського капіталу	3	Маляр Н.Г., Карімова М.І.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Тютюнникова С.В., Перепелица Н.В.	Журнал “Социальная экономика”
		Ажажа М.А.	Праці V Міжнародної науково-практичної конференції
Людський капітал – ключовий фактор економічного зростання соціально орієнтованої економіки	19	Голікова Н.В.	Збірник наукових праць “Інноваційний фактор сталого економічного зростання”
		Сизоненко В.О., Климко С.Г.	Збірник наукових праць “Міжнародна економіка”
		Климко С.Г.	Збірник наукових праць “Актуальні проблеми міжнародних відносин”
		Садовий М.М., Климко С.Г.	Вісник “Економіка” КНУ ім. Т. Шевченка
		Михайлова Л.І.	Журнал “Економіка АПК”
			Журнал “Регіональні перспективи”
			Материалы VI Международной научно-производственной конференции “Проблемы сельскохозяйственного производства на современном этапе и пути их решения”
		Перепелица Н.	Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції “Соціально-економічні трансформації в епоху глобалізації”

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
		Соколова О.С.	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Наука і освіта “2004”
		Антонюк В.П.	Збірник наукових праць “Формування ринкової економіки”, матеріали засідання “круглого столу” “Розвиток економіки Сходу України: демографічний фактор”
		Мусаєвакызы С.Б.	Журнал “Вопросы новой экономики”
		Майдирова А.Б., Бирюков В.В., Асанбаєва Н.В., Маковська Д.Ю.	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Прушковская Э.В., Переверзева А.В.	Научный журнал “Бизнес Информ”
		Алексеев Ю.В., Голубев В.С.	Научно-практический журнал “Человеческий капитал”
		Крушельницька О.В.	Тези науково-практичної міжвузівської конференції, присвяченої Дню університету
		Королюк Н.М.	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та студентів “Розвиток національної економіки в умовах євроатлантичної інтеграції та світової фінансової кризи”
		Шульга Ж.О.	Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу
		Бандур С.І., Цимбал О.І.	Вісник Прикарпатського університету
		Мазурок П.П., Гузенко О.П.	Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ
Аналіз людського капіталу	2	Журавльова І.В., Кудлай А.В., Пасенко Н.С.	Матеріали регіональної науково-практичної конференції “Управління в умовах ринкової трансформації економіки України (теорія і практика)”
		Яценко В. М., Кошулько О.П.	Журнал “Економіка АПК”
Якість людського капіталу	2	Соколова О.С.	Збірник наукових праць “Розвиток методів управління та господарювання на транспорті” Материалы научно-практической конференции “Перспективные разработки науки и техники”
Податкове стимулювання розвитку людського капіталу	1	Иванов Ю.Б., Комарова А.В.	Научный журнал “Бизнес Информ”
Взаємозв’язок людського капіталу та зарплати	2	Мазіна О.І.	Тези доповідей учасників наукової конференції “Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація”, міжнародної студентської наукової конференції, присвяченої пам’яті д.е.н., проф. О.С. Бородкіна
Комп’ютеризація бухгалтерського обліку людського капіталу	1	Королюк Н.М.	Збірник тез та текстів виступів на Сьомій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову
Людський капітал, національна безпека, законодавче забезпечення	1	Трофимов В.Д.	Научно-практический журнал “Человеческий капитал”

Таблиця 3.3. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в наукових вісниках та матеріалах наукових конференцій (в розрізі авторів)

ПІБ авторів	К-ть публ.	Питання щодо людського капіталу	Джерело
1	2	3	4
Абибуллаев М.С.	1	К вопросу страхования инвестиций в человеческий капитал предприятия	Журнал “Экономика Крыма”
Ажажа М.А.	11	Людський капітал як фактор сталого економічного розвитку регіону	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Зарубіжний і вітчизняний досвід використання інвестицій в людський капітал	Збірник наукових праць “Теорія та практика державного управління”
		Основні особливості механізмів державного управління інвестиціями в людський капітал	Науково-виробничий журнал “Держава та регіони”
		Понятійно-категоріальний апарат механізму державного регулювання інвестицій у людський капітал	
		Инвестиции в человеческий капитал как фактор повышения экономической эффективности	Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії
		Теоретико-методологічний аналіз інвестицій в людський капітал в умовах ринку	
		Інвестиції в людський капітал на рівні регіону	Збірник наукових праць “Соціологія управління”
		Теоретико-методологічні засади концепції людського капіталу	Збірник наукових праць “Ефективність сучасного менеджменту та управління персоналом організації”
		Історичний екскурс поняття „людський капітал”	XI науково-технічна конференція студентів, магістрантів, аспірантів і викладачів Запорізької державної інженерної академії
		Функціональний та синергетичний підходи інвестування людського капіталу	Праці V Міжнародної науково-практичної конференції
		Особливості та підходи до формування механізму інвестицій в людський капітал	Збірник тез Міжрегіональної науково-практичної конференції “Інтеграція національної науки до європейського наукового простору”
Алексеев Ю.В.	2	Практика развития человеческого потенциала и его капитализации	Научно-практический журнал “Человеческий капитал”
		Человеческий капитал как потенциал развития и качества жизни: мир и Россия	Научно-практический журнал “Человеческий капитал”
Андрющенко І.Е.	1	“Человеческий капитал” в процессе взаимодействия рынка труда и рынка образовательных услуг	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
Антонюк В.П.	14	Підвищення рівня заробітної плати як умова нагромадження людського капіталу в Україні	Тези доповідей науково-теоретичної конференції “Людський капітал України: стан, проблеми, перспективи відтворення”
		Человеческий капитал предприятия и стратегия его развития	Журнал “Економіка промисловості”

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
		Людський капітал як основа формування сучасної політики доходів населення України	Сборник научных трудов “Социально-экономические аспекты промышленной политики”
		Економічні аспекти формування та використання людського капіталу в Україні	
		Обсяги та динаміка інвестицій у людський капітал України	
		Головні напрями зміцнення соціально-економічних основ формування людського капіталу в Україні	Журнал “Україна: аспекти праці”
		Уточнення змістової характеристики соціально-економічної категорії «людський капітал»	Збірник наукових праць “Управління розвитком”
		Соціально-економічні аспекти формування людського капіталу в Україні	Журнал “Демографія та соціальна політика”
		Економічні умови відтворення людського капіталу в Україні	Збірник наукових праць “Формування ринкової економіки”
		Проблеми використання та розвитку людського капіталу на виробництві	Вісник Хмельницького національного університету. Серія “Економічні науки”
		Людський капітал як чинник інноваційної активності	Збірник наукових праць “Формування ринкової економіки”
		Розвиток та ефективне використання людського капіталу як важливий чинник економічної безпеки	Збірник наукових праць “Національна безпека України: стан, кризові явища та шляхи їх подолання”
		Человеческий капитал предприятия как объект управления	Материалы четвертой Всеукраинской научно-практической конференции студентов, аспирантов, докторантов “Менеджмент предпринимательской деятельности”
		Людський капітал як чинник економічного зростання та демографічні проблеми його формування	Матеріали засідання “круглого столу” “Розвиток економіки Сходу України: демографічний фактор”
Анпилогова И.В.	1	Розвиток структурного людського капіталу компанії	Материалы Юбилейной Международной научно-практической конференции “Теория и практика экономики и предпринимательства”
Аширов Г.Т.	1	Современные проблемы оценки человеческого капитала	Журнал “Вопросы статистики”
Балита О.В.	1	Фінансово-економічні підходи до проблеми розвитку людського капіталу в Україні	Журнал “Фінанси України”
Балдин К.В., Передеряев И.И.	1	Оценка эффективности инвестиций в человеческий капитал в контексте инновационного развития предприятия	Обзорно-аналитический, научно-практический журнал “Экономика и управление в машиностроении”
Билевич А.В.	1	Стан людського капіталу Брестської області	Вестник Брестского государственного технического университета. Серия “Экономика”
Бoguш Л.Г.	1	“Людський капітал” як провідний фактор конкурентоспроможності національної економіки в глобалізованому світі	Матеріали Першої Міжнародної науково-практичної конференції “Конкурентоспроможність в умовах глобалізації: реалії, проблеми та перспективи”
Боднарук О.В.	1	Підвищення рівня заробітної плати як умова нагромадження людського капіталу в Україні	Тези доповідей науково-теоретичної конференції “Людський капітал України: стан, проблеми, перспективи відтворення”

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
Божков Ю.Н.	1	Подходы к оценке человеческого капитала промышленного предприятия	Вестник Российского государственного торгово-экономического университета
Бородіна О.	1	Людський капітал як основне джерело економічного зростання	Журнал “Економіка України”
Бирюков В.В.	1	Особенности развития человеческого капитала; Здравоохранение как качественная составляющая человеческого капитала нации	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
Бучацький А.І.	1	Характеристика економічної категорії “людський капітал”	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Україна наукова`2003”
Гнібіденко О.І.	1	Використання й розвиток людського капіталу	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
Гойло Г.	1	Буржуазная теория "человеческого капитала"	Журнал “Вопросы экономики”
Голікова Н.В.	1	Людський капітал – ключовий фактор економічного зростання	Збірник наукових праць Інституту економіки НАН України “Інноваційний фактор сталого економічного зростання”
Головінова В.Г., Головінов М.І.	1	Людський капітал і фактори його розвитку	Тематичний збірник наукових праць “Торгівля і ринок України”
Головой Н.В.	2	Бухгалтерський облік людського капіталу	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції “Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції”
Головко О.В.	1	Бухгалтерська інтерпретація людського капіталу	Збірник тез та текстів виступів на П’ятій Всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку І.В. Малишеву, П.П. Німчинову
Голубев В.С.	1	Человеческий капитал как потенциал развития и качества жизни: мир и Россия	Научно-практический журнал “Человеческий капитал”
Гончар И.В.	1	Тенденции воспроизводства человеческого капитала и интеллектуальных ценностей в экономике АР Крым	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
Гордієнко В.В., Гордієнко Г.М.	1	Людський капітал і ментальність	Материалы Международной научно-практической конференции “Культура и экономика”
Гузенко Е.П.	1	Инвестиции в образование и человеческий капитал: аналитический аспект	Журнал “Економика Крыма”
Добія М.	1	Інтелектуальний та людський капітал, як об’єкт дослідження в аудиті	Тезиси конференції “Международные стандарты аудита и их применение в практической деятельности”
Довгань Л.С., Сімченко Н.О.	1	Управління людськими ресурсами в сфері інформаційних технологій	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
Дишловий І.	1	Фактор здоров’я людей у відтворенні людського капіталу України	Журнал “Економіка України”

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
Журавлєва И.В.	2	Управление развитием человеческого капитала предприятия	Вісник Черкаського інженерно-технологічного інституту
		Факторний аналіз цілісності людського капіталу підприємства	Матеріали регіональної науково-практичної конференції “Управління в умовах ринкової трансформації економіки України (теорія і практика)”
Захарова О.В.	1	Обоснование выбора модели оценки эффективности инвестирования в человеческий капитал	Журнал “Экономика Крыма”
Золотухин В.	1	Человеческий капитал - главная ценность компании	Журнал “АПК: экономика, управление”
Иванов Н.	1	Человеческий капитал и глобализация	Журнал “Мировая экономика и международные отношения”
Иванов Ю.Б.	1	Налоговое стимулирование развития человеческого капитала как составляющая государственной социальной политики	Научный журнал “Бизнес Информ”
Кавецький В.В.	1	Інвестиції в людський капітал та його формування	Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції
Калина А.В.	1	Управління людськими ресурсами	Вісник Житомирського державного технологічного університету
Калюшина Ю.А.	1	Обоснование выбора модели оценки эффективности инвестирования в человеческий капитал	Журнал “Экономика Крыма”
Каменских Е.А.	1	Модель диагностики устойчивого развития человеческого капитала	Журнал “Экономика Крыма”
Карімова М.Д., Мухоморова Н.Г.	1	Філософський аспект людського капіталу	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
Кір’ян Т.	1	Людський капітал в історії економічної думки	Журнал “Економіка України”
Климко С.Г.	13	Формування людського капіталу: світовий та вітчизняний досвід	Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Серія “Міжнародні відносини”
		Людський капітал як джерело стійкого розвитку світового господарства	
		Взаємодія людського капіталу та інноваційного підприємництва як провідних ендогенних факторів економічного зростання в контексті глобалізації	
		Експорт людського капіталу з України: причини, механізм, наслідки	Збірник наукових праць “Актуальні проблеми міжнародних відносин”
		Інноваційне підприємництво як сфера реалізації людського капіталу	Науковий журнал “Економіка і управління”
		Потенціал і використання людського капіталу в умовах трансформаційних змін: методологічний аспект	
		Підприємницьке управління як форма використання людського капіталу	
		Класичні концепції мотивації людського капіталу	Науковий вісник Інституту менеджменту та економіки
		Входження України в глобальні процеси розвитку людського капіталу	

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
		Об'єктивна необхідність і реальні можливості пріоритетного розвитку людського капіталу в перехідній економіці України	Матеріали Всеукраїнської міжвузовської науково-практичної конференції "Україна в 2000 році: трансформація в ринкову економіку"
		Теорія людського капіталу: світові підходи і реалії України	
		Людський капітал та зайнятість: деякі проблеми теорії і практики	Вісник "Економіка" КНУ ім. Т. Шевченка
Ковальчук К.Ф.	1	Оценка уровня человеческого капитала промышленного предприятия как фактора успешности его деятельности	Збірник наукових праць "Економіка: проблеми теорії та практики"
Колосюк А.А.	3	Теоретичні аспекти формування людського капіталу	
		Відображення інформації про людський капітал в бухгалтерському обліку	Міжнародний збірник наукових праць
		Дослідження розвитку людського капіталу	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції "Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України"
Комарова О.А.	1	Інвестиції в людський капітал	Збірник наукових праць "Економіка: проблеми теорії та практики"
Комарова А.В.	1	Налоговое стимулирование развития человеческого капитала как составляющая государственной социальной политики	Научный журнал "Бизнес Информ"
Корнеев И.В.	1	Проблеми і перспективи розвитку людського капіталу Республіки Білорусь	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції "Проблеми розвитку транзитивної економіки: інноваційність, устійчивість, глобалізація"
Короб А.Л.	2	Розвиток людського капіталу Республіки Білорусь	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції "Проблеми розвитку транзитивної економіки: інноваційність, устійчивість, глобалізація"
		Облік і створення інтелектуального продукту в контексті людського капіталу	Міжнародна студентська наукова конференція регіональних університетів "Студентська наукова весна в Бресті – 2006"
Корольок Н.А.	2	Бухгалтерський облік людського капіталу: теоретичний та історичний аспекти	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія "Економічні науки"
Кошулько О.П.	11	Людський капітал: проблеми та перспективи відтворення на Черкащині	Журнал "Економіка. Фінанси. Право"
		Людський капітал у депресивному регіоні: стан та перспективи відродження як підґрунтя відновлення сільськогосподарських підприємств Черкащини	Журнал "Україна: аспекти праці"
		Інновації в управлінні людським й інтелектуальним капіталами	Журнал "Проблеми науки"
		Стан та перспективи розвитку людського капіталу в Черкаському регіоні	
		Інноваційні підходи до управління людським капіталом підприємств	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції "Теорія і практика сучасної економіки"

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
		Проблеми управління людським капіталом на промислових та сільськогосподарських підприємствах Черкаського регіону	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”
		Удосконалення управління людським капіталом на усіх рівнях як фактор економічного зростання країни	Материалы Международной научно-практической конференции “Научное обеспечение процессов реформирования экономических отношений в условиях глобализации”
		Сільський людський капітал: стан та перспективи відтворення	Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції “Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації інноваційно-інвестиційної діяльності – об’єктивна передумова інтеграції країни в Світове співтовариство”
		Інвестування у людський капітал в умовах трансформаційної економіки: регіональний аспект	Журнал “Фінанси України”
		Аналіз стану людського капіталу підприємств АПК в період трансформації економіки України	Журнал “Економіка АПК”
		Методологічне обґрунтування вимірювання людського капіталу на підприємствах	Наукові праці Національного університету харчових технологій
Кражан Е.	1	Человеческие ресурсы – возврат инвестиций	Журнал “Финансовый директор”
Кривошей В.В.	1	Человеческий капитал как основополагающий фактор антикризисного управления предприятием	Научный журнал “Бизнес Информ”
Кристиневиц С.А.	1	Роль людського капіталу в економіці	Материалы Международной научно-практической конференции “Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация”
Кудлай А.В.	4	Управління розвитком людського капіталу підприємства	Вісник Черкаського інженерно-технологічного інституту
		Факторний аналіз цілісності людського капіталу підприємства	Управління в умовах ринкової трансформації економіки України (теорія і практика). Матеріали регіональної науково-практичної конференції
		Методичні підходи до побудови збалансованої системи оцінки людського капіталу	Вестник национального технического университета “Харьковский политехнический институт”
		Моделювання оцінки розвитку людського капіталу підприємства	Збірник наукових праць “Комп’ютерне моделювання та інформаційні технології в науці, економіці та освіті”
Левчук О.В.	6	Розвиток людського капіталу України – одна із найважливіших умов зростання економіки України	Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету
		Особливості управління інвестиціями у людський капітал на різних рівнях економіки	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії і практики”
		Роль кількісних та якісних параметрів людського капіталу в зміцненні економічного потенціалу України	
		Необхідність врахування регіональних чинників в процесі управління інвестиціями у людський капітал на окремому підприємстві	Журнал “Інноваційна економіка”

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
		Нарощення і ефективне використання людського капіталу – важлива передумова економічного розвитку України	Матеріали II Всеукраїнської міжвузівської студентської науково-практичної конференції
		Вплив рівня освіти і професійної підготовки на формування людського капіталу України	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Дні науки-2005”
Легенчук С.Ф.	3	Інтелектуальний та людський капітал, як об’єкт дослідження в аудиті	Тезиси докладов Межрегиональной конференции “Международные стандарты аудита и их применение в практической деятельности”
		Історичний аспект бухгалтерського обліку людського капіталу	Материалы юбилейной Международной научной конференции “Концепции развития бухгалтерской профессии: теория и практика”
		Інтелектуальний та людський капітал як об’єкт дослідження в аудиті	Журнал “Аудитор України”
Лашенко И.Н.	1	Человеческий капитал предприятия и стратегия его развития	Журнал “Економіка промисловості”
Лич Г.В.	3	Соціально-економічні умови формування людського капіталу	Збірник наукових праць “Формування ринкових відносин в Україні”
		Самоосвіта і навчання в кредит – важливі складові формування конкурентоспроможного людського капіталу	
		Освіта як важлива інвестиція у розвиток людського капіталу	
Лучик С.Д.	1	Характеристика попиту і пропозиції людських ресурсів на селі	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
Мазурок П.П.	1	Инвестиции в образование и человеческий капитал: аналитический аспект	Журнал “Економіка Крима”
Майданевич П.Н.	2	Відображення інформації про людський капітал в бухгалтерському обліку	Вісник Хмельницького національного університету
			Міжнародний збірник наукових праць
Майдырова А.Б. Бирюков В.В.	1	Человеческий капитал как фактор развития региона	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
Маляр Д.В.	3	Моделювання людського капіталу	Вестник национального технического университета “Харьковский политехнический институт”
		Формування людського капіталу	Вісник Тернопільської академії народного господарства
		Філософський аспект людського капіталу	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
Михайлова Л.І.	10	Людський капітал у системі соціально-економічних категорій	Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
		Людський капітал сільського господарства України в транзитивній економіці	Журнал “Економіка АПК”
		Перспективи розвитку людського капіталу сільського господарства України	Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія “Фінанси і кредит”
		Інвестування людського капіталу як фактор економічного зростання АПК	
		Проблеми формування людського капіталу аграрного потенціалу	Журнал “Регіональні перспективи”

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
		Людський капітал і продуктивність	Збірник наукових праць Луганського НАУ. Серія “Економічні науки”
		Человеческий капитал как фактор экономического роста сельскохозяйственного производства	Материалы Международной научно-производственной конференции “Проблемы сельскохозяйственного производства на современном этапе и пути их решения”
		Інвестування людського капіталу як фактор економічного зростання АПК	Тези доповідей науково-практичної конференції “Економічні проблеми розвитку регіонів та підприємств на поч. ХХІ ст.”
		Сутність та значення людського капіталу у системі ефективного управління АПК	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Сучасні проблеми економіки сільського господарства та АПК”
Мельничук Д.П.	9	Теорія людського капіталу, його формування, розвиток та оцінка, управління людськими ресурсами	Вісник Житомирського державного технологічного університету Міжнародний збірник наукових праць
Мельничук Т.А.	2	Управління людськими ресурсами	Вісник Житомирського державного технологічного університету
Мусаевакызы С.Б.	1	Человеческий капитал – как один из источников равновесного экономического роста	Журнал “Вопросы новой экономики”
Насипайко Д.С.	2	Оцінка впливу людського капіталу на розвиток підприємництва	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції
		Відтворення людського капіталу	Збірник тез та доповідей п'ятої ювілейної Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації”
Нежуріна І.	1	Роль освіти в підвищенні ефективності сільського людського капіталу	Збірник тез та доповідей Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації”
Нуреев Р.	1	Теории развития: новые модели экономического роста (вклад человеческого капитала)	Журнал “Вопросы экономики”
Осійчук М.С.	1	Людський капітал: критерії оцінки й індикатори економіки знань	Журнал “Фінанси України”
Пасенко Н.С.	1	Факторний аналіз цілісності людського капіталу підприємства	Матеріали регіональної науково-практичної конференції “Управління в умовах ринкової трансформації економіки України (теорія і практика)”
Петренко В.П., Васильченко Г.В.	1	Інвестиції в людський капітал	Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції
Переверзева А.В.	1	Государство и человеческий капитал	Научный журнал “Бизнес Информ”
Перепелица Н.	8	Особенности формирования и использования человеческого капитала в условиях переходной экономики	Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна
		Роль образования в развитии человеческого капитала	
		Человеческий капитал и развитие человеческого потенциала	
		Инвестиции в человеческий капитал как залог устойчивого развития	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Инвестиции в человеческий капитал как залог устойчивого развития	Материалы Всеукраинской научно-практической конференции “Инвестиционные стратегии устойчивого развития”.

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
		Людський капітал: сутність та напрямки розвитку в трансформаційній економіці	Матеріали Всеукраїнської наукової конференції студентів, аспірантів і молодих учених “Актуальні проблеми соціально-економічного розвитку в умовах ринкових перетворень”
		Человеческий капитал в процессе становления социальной экономики	Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції “Соціально-економічні трансформації в епоху глобалізації”
		Актуализация духовной составляющей человеческого капитала в современных условиях	Журнал “Социальная экономика”
Познякевич В.Н.	1	Розвиток людського капіталу Республіки Білорусь	Материалы конференции “Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация”
Прушковская Э.В., Переверзева А.В.	1	Государство и человеческий капитал	Научный журнал “Бизнес Информ”
Пястолов С.М.	1	Протестанская экономическая история в свете теории человеческого капитала	Журнал “Историко-экономические исследования”
Резніченко О.О.	3	Відтворення людського капіталу	Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету
		Оцінка впливу людського капіталу на розвиток підприємництва	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції
		Відтворення людського капіталу	Збірник тез та доповідей Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації”
Решетов В. О., Резніченко Д.С.	1	Відтворення людського капіталу	Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету
Риковська О.	1	Формування людського капіталу	Збірник тез та доповідей Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації”
Ромаданова О.А.	1	К вопросу об оценке стоимости человеческого капитала	Вестник Казанского государственного финансово-экономического института
Русаков А.В.	1	Методологічні проблеми оцінки людського капіталу	Материалы конференции “Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация”
Садовий М.М.	1	Людський капітал та зайнятість: деякі проблеми теорії і практики	Вісник “Економіка” КНУ ім. Т. Шевченка
Салінеску Т.В.	1	Відтворення людського капіталу в Україні	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції
Семикіна М.В.	2	Інвестиції в людський капітал	Вісник Тернопільської академії народного господарства
		Економічна мотивація інвестування в розвиток людського капіталу підприємства	Журнал “Актуальні проблеми економіки”
Сизоненко В.О.	2	Взаємодія людського капіталу та інноваційного підприємництва як провідних ендогенних факторів економічного зростання в контексті глобалізації	Збірник наукових праць “Міжнародна економіка”
		Теорія людського капіталу: світові підходи і реалії України	Вісник “Економіка” КНУ ім. Т. Шевченка

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
Скаженик Ю.Б.	1	Человеческий капитал предприятия и стратегия его развития	Журнал “Економіка промисловості”
Скрипник Н.Д.	1	Відтворення людського капіталу	Вісник Хмельницького національного університету
Слижев- ский Ю.П.	1	Інвестиції в людський капітал	Тезисы докладов Международной практической конференции “Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков”
Соботович Т.К.	1	Теоретико-історичні передумови обліку людського капіталу	Збірник тез та текстів виступів на конференції, присвяченій видатним вченим в галузі обліку І.В. Малишеву, П.П. Німчинову
Соколова О.С.	9	Экономико-социальное содержание понятия “человеческий капитал”	Збірник наукових праць “Розвиток методів управління та господарювання на транспорті”
		Якість людського капіталу як основа конкурентоспроможності працівників морського транспорту	
		Джерела інвестицій у людський капітал	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
		Методичні основи оцінки людського капіталу на підприємствах морського транспорту	
		Качество человеческого капитала и конкурентоспособность работников	Материалы научно-практической конференции “Перспективные разработки науки и техники”
		Людський капітал та освіта як фактори економічного зростання	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Наука і освіта “2004”
		Методические основы оценки человеческого потенциала на предприятиях транспорта	Тези доповідей конференції “Проблеми та перспективи розвитку транспортних систем: техніка, технологія, економіка і управління”
		Методичні основи оцінки людського капіталу на підприємствах морського транспорту	Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції “Інвестиційні стратегії сталого розвитку”
		Человеческий капитал на транспорте: нужно менять взгляды и подходы	Журнал “Транспорт”
Стрижак Е.О.	1	Образование как фактор формирования человеческого капитала	Научный журнал “Бизнес Информ”
Танасієнко Н.П.	1	Інвестиції в людський капітал	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
Тарасенко Ю.В.	1	Финансовое обеспечение образования как фактор развития человеческого капитала в Украине	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
Трофимов В.Д.	1	Человеческий капитал, национальная безопасность, законодательное обеспечение	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
Кривошей В.В., Филипская Д.Е.	1	Человеческий капитал как основополагающий фактор антикризисного управления предприятием	Научный журнал “Бизнес Информ”
Фриман И.М.	1	Оценка уровня человеческого капитала промышленного предприятия как фактора успешности его деятельности	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
Фриман Е.М.	1	Оценка уровня человеческого капитала промышленного предприятия как фактора успешности его деятельности	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
Хайруллина А.Д.	1	К вопросу об оценке стоимости человеческого капитала	Вестник Казанского государственного финансово-экономического института
Чеботарев Н.Ф.	3	Теория человеческого капитала: эволюция и тенденции развития	Журнал “Аудит и финансовый анализ”
		Рост благосостояния населения как необходимое условие формирования и развития человеческого капитала в инновационной экономике	
		Инновационная деятельность как главный источник повышения благосостояния и развития человеческого капитала	
Чекаловец В.И.	1	Человеческий капитал на транспорте: нужно менять взгляды и подходы	Журнал “Транспорт”
Чорний Р.С.	2	Історичний погляд на сутність людського капіталу	Вісник Національного університету водного господарства та природокористування
		Людський капітал у системі соціально-економічних категорій	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”
Шапкін В.А.	4	Управління людськими ресурсами	Вісник Житомирського державного технологічного університету
		Економічна роль людського капіталу	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”
Швець В.	1	Формування людського капіталу	Вісник Тернопільської академії народного господарства
Шило К.М.	1	Інноваційний розвиток людського капіталу	Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу
Ширмер Я.	1	Людський капітал важить більше, ніж гроші, технології чи інші ресурси	Журнал “Економіст”
Шиманська К.В.	1	Розвиток людського капіталу та його зв'язок із заробітною платою	Вісник Житомирського державного технологічного університету
Шинкарук Л.В.	1	Накопичення і структура людського капіталу	Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
Шкурупій О.В.	1	Аналіз категорії “людський капітал”	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
Шульга Ж.О.	1	Характеристика людського та соціального капіталу сучасної економіки	Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу
Ушенко Н.В.	1	Відтворення людського капіталу	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
Яновский А.М.	1	Человеческий интеллектуальный капитал – основа развития бизнеса в XXI веке	Журнал “Менеджмент и кадры”
Яхницкая Н.А.	1	Підприємницькі здібності в концепції людського капіталу	Материалы конференции “Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация”
Яценко В.М.	3	Інвестування у людський капітал в умовах трансформаційної економіки: регіональний аспект	Журнал “Фінанси України”
		Аналіз стану людського капіталу підприємств АПК в період трансформації економіки України	Журнал “Економіка АПК”
		Методологічне обґрунтування вимірювання людського капіталу на підприємствах	Наукові праці Національного університету харчових технологій

Таблиця 3.4. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в наукових вісниках та матеріалах конференцій (за країнами)

Країна	ПІБ авторів	К-ть публ.	Джерело
1	2	3	4
Україна	Довгань Л.Є., Сімченко Н.О., Богуславський О.В., Калина А.В., Корольок Н.А., Лучик С.Д., Мельничук Д.П., Мельничук Т.А., Шапкін В.А., Шиманська К.В.	17	Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
	Климко С.Г.	2	Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Серія “Міжнародні відносини”
	Антонюк В.П., Скрипник Н.Д., Майданевич П.Н.	3	Вісник Хмельницького національного університету. Серія “Економічні науки”
	Швець В., Семикіна М., Маляр Д.В.	2	Вісник Тернопільської академії народного господарства
	Шило К.М., Шульга Ж.О., Ушенко Н.В.	3	Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу
	Маляр Д.В., Кудлай А.В.	2	Вестник Национального технического университета “Харьковский политехнический институт”
	Чорний Р.С.	1	Вісник Національного університету водного господарства та природокористування
	Михайлова Л.І.	3	Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія “Фінанси і кредит”
	Перепелица Н.	3	Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна
	Журавлєва І.В., Кудлай А.В.	1	Вісник Черкаського інженерно-технологічного інституту
	Садовий М.М., Климко С.Г., Сизоненко В.О.	2	Вісник “Економіка” КНУ ім. Т. Шевченка
	Ажажа М.А.	2	Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії
	Андрюченко І.Є., Ушенко Н.В., Танасієнко Н.П., Маляр Н.Г., Карімова М.І., Маляр Д.В., Шкурупій О.В., Комарова О.А., Ажажа М.А., Гнібіденко О.І., Левчук О.В., Перепелица Н., Соколова О.С., Майдырова А.Б., Бирюков В.В., Ковальчук К.Ф., Фриман І.М., Фриман Е.М., Гончар І.В., Тарасенко Ю.В.	19	Збірник наукових праць “Економіка: проблеми теорії та практики”
	Шинкарук Л.В., Михайлова Л.І.	2	Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”
	Климко С.Г.	1	Збірник наукових праць “Актуальні проблеми міжнародних відносин”
	Ажажа М.А.	1	Збірник наукових праць “Ефективність сучасного менеджменту та управління персоналом організації”
	Левчук О.В.	1	Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету
	Голікова Н.В.	1	Збірник наукових праць “Інноваційний фактор сталого економічного зростання”
	Михайлова Л.І.	1	Збірник наукових праць Луганського НАУ
	Кудлай А.В.	1	Збірник наукових праць “Комп’ютерне моделювання та інформаційні технології в науці, економіці та освіті” (Кривий Ріг)
	Антонюк В.П.	1	Збірник наукових праць “Національна безпека України: стан, кризові явища та шляхи їх подолання”
	Балдин К.В., Передеряев І.І.	1	Обзорно-аналитический, научно-практический журнал “Экономика и управление в машиностроении”

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
	Абибуллаев М.С., Мазурок П.П., Гузенко Е.П., Захарова О.В., Калошна Ю.А., Каменских Е.А.	4	Журнал “Економика Крыма”
	Янишівський В.М.	1	Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії. Економічні науки.
	Брацлавська О.С.	1	Вісник Донецького університету економіки і права
	Гузенко О.П., Мазурок П.П., Матукова Г.І., Янишівський В.М.	3	Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ
	Бандур С.І., Осіпчук Т.М., Тараєвська Л.С., Тужилкіна О.В., Цимбал О.І.	4	Вісник Прикарпатського університету
	Кондиріна А.Г.	1	Вісник Чернігівського державного університету
	Шило К.М.	1	Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу
	Кимко С.Г.	3	Науковий журнал “Економіка і управління”
	Захарова О.В., Хромов М.І.	3	Науковий журнал “Економіка та право”
	Марцінковська О., Легкий О., Позднякова С., Следь О.	2	Науковий журнал “Економічний аналіз”
	Дугінець Г.В., Потьомкіна О.В.	2	Науковий журнал “Економічний простір”
	Насжайко Д.С., Козенко Р.О., Яковенко Р.В.	2	Наукові праці Кіровоградського національного технологічного університету. Збірник наукових праць
	Бікулова Д.У., Лисицина Т.В., Мещерякова Т.П.	2	Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції “Проблеми і перспективи розвитку підприємництва”. <i>Харків</i>
	Мазіна О.І.	2	Тези доповідей учасників Міжнародної науково-практичної конференції “Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація”. <i>Київ</i>
	Мазіна О.І., Харламова О.В.	2	Збірник матеріалів конференції “Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики”. <i>Київ</i>
	Соколова О.С.	2	Збірник наукових праць “Розвиток методів управління та господарювання на транспорті”
	Сизоненко В.О., Климко С.Г.	2	Збірник наукових праць “Міжнародна економіка”
	Ажажа М.А.	1	Збірник наукових праць “Соціологія управління”
		1	Збірник наукових праць “Теорія та практика державного управління”
		1	Збірник наукових праць “Управління розвитком”
		2	Збірник наукових праць “Формування ринкової економіки
	Антонюк В.П.	3	Сборник научных трудов “Социально-экономические аспекты промышленной политики”
		4	Научный журнал “Бизнес Информ”
		3	“Формування ринкових відносин в Україні”
	Решетов В. О., Резніченко О.О., Резніченко Д.С.	1	Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія “Економічні науки”
	Яценко В. М., Кошулько О. П.	1	Наукові праці Національного університету харчових технологій
	Климко С.Г.	2	Науковий вісник Інституту менеджменту та економіки. Серія “Економічних наук”

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
	Бородіна О.М.	1	Збірник наукових праць “Формування ринкової економіки. Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських умовах перехідної економіки”
	Майданевич П.Н., Колосюк А.А., Мельничук Д.П.	3	Міжнародний збірник наукових праць
	Головінова В.Г., Головінов М.Л.	1	Тематичний збірник наукових праць “Торгівля і ринок України”
	Головко О.В., Королюк Н.М., Морозова О.С. Соботович Т.К.	4	Збірник тез та текстів виступів на Всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку І.В. Малишеву, П.П. Німчинову <i>Житомир</i>
	Богущ Л.Г.	1	Матеріали І Міжнародної науково-практичної конференції “Конкурентоспроможність в умовах глобалізації: реалії, проблеми та перспективи”. <i>Житомир</i>
	Легенчук С.Ф.	1	Материалы V юбилейной Международной научной конференции “Концепции развития бухгалтерской профессии: теория и практика”. <i>Житомир</i>
	Насипайко Д., Резніченко О., Нежуріна І., Насипайко Д., Резніченко О., Риковська О.	3	Збірник тез та доповідей п’ятої ювілейної Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації”. <i>Тернопіль</i>
	Колосюк А.А., Чорний Р.С.	1	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”. <i>Тернопіль</i>
	Петренко В.П., Васильченко Г.В.	1	Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції. <i>Тернопіль</i>
	Гордієнко В.В., Гордієнко Г.М.	1	Материалы Международной научно-практической конференции “Культура и экономика”. <i>Донецьк</i>
	Салінеску Т.В., Антіпов О.М.	1	Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції. <i>Донецьк</i>
	Антонюк В.П.	1	Матеріали засідання “круглого столу” “Розвиток економіки Сходу України: демографічний фактор”. <i>Донецьк</i>
	Добія М., Легенчук С.Ф.	1	Тезисы докладов Межрегиональной научно-практической конференции “Международные стандарты аудита и их применение в практической деятельности”. <i>Севастополь</i>
	Шапкін В.А., Кошулько О.П.	1	Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”. <i>Черкаси</i>
	Кошулько О.П.	2	Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції “Теорія і практика сучасної економіки”. <i>Черкаси</i>
	Головой Н.	1	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту . <i>Полтава</i>
	Михайлова Л.І.	1	Тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції “Економічні проблеми розвитку регіонів та підприємств на початку ХХІ століття”. <i>Полтава</i>

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
	Перепелица Н.	1	Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції “Соціально-економічні трансформації в епоху глобалізації”. <i>Полтава</i>
	Михайлова Л.І.	1	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Сучасні проблеми економіки сільського господарства та АПК”. <i>Суми</i>
	Головой Н.	1	Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції “Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції”. <i>Київ</i>
	Соколова О.С.	1	Тези доповідей другої науково-практичної конференції “Проблеми та перспективи розвитку транспортних систем: техніка, технологія, економіка і управління”. <i>Київ</i>
	Антонюк В.П., Боднарук О.В.	1	Тези доповідей науково-теоретичної конференції “Людський капітал України: стан, проблеми, перспективи відтворення”. <i>Київ</i>
	Кавецький В.В.	1	Материалы II Международной научно-практической конференции. <i>Дніпропетровськ</i>
	Перепелица Н., Соколова О.С.	2	Материалы Всеукраинской научно-практической конференции “Инвестиционные стратегии устойчивого развития”. <i>Днепропетровск</i>
	Соколова О.С.	1	Материалы научно-практической конференции “Перспективные разработки науки и техники”. <i>Дніпропетровськ</i>
	Соколова О.С.	1	Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції “Наука і освіта “2004”. <i>Дніпропетровськ</i>
	Левчук О.В.	1	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Дні науки-2005”. <i>Дніпропетровськ</i>
	Перепелица Н.	1	Матеріали Всеукраїнської наукової конференції студентів, аспірантів і молодих учених “Актуальні проблеми соціально-економічного розвитку в умовах ринкових перетворень”. <i>Дніпропетровськ</i>
	Анпилогова И.В.	1	Материалы V Юбилейной Международной научно-практической конференции “Теория и практика экономики и предпринимательства”. <i>Алушта</i>
	Насипаико Д.С., Резніченко О.О.	1	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. <i>Жовті води</i>
	Левчук О.В.	1	Матеріали II Всеукраїнської Міжвузівської студентської науково-практичної конференції. <i>Хмельницький</i>
	Ажажа М.А.	1	Праці V Міжнародної науково-практичної конференції. <i>Харків</i>
	Журавльова І.В., Кудлай А.В., Пасенко Н.С.	1	Матеріали регіональної науково-практичної конференції “Управління в умовах ринкової трансформації економіки України (теорія і практика)”. <i>Харків</i>
	Бучацький А.І.	1	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Україна наукова`2003” <i>Дніпропетровськ-Запоріжжя</i>
	Ажажа М.А.	1	Збірник тез Міжрегіональної науково-практичної конференції “Інтеграція національної науки до європейського наукового простору”. <i>Запоріжжя</i>

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
	Ажажа М.А.	1	Тези доповідей XI науково-технічної конференції студентів, магістрантів, аспірантів і викладачів Запорізької державної інженерної академії. <i>Запоріжжя</i>
	Антонюк В.П.	1	Материалы четвертой Всеукраинской научно-практической конференции студентов, аспирантов, докторантов “Менеджмент предпринимательской деятельности”. <i>Сімферополь</i>
	Кошулько О.П.	1	Материалы Международной научно-практической конференции “Научное обеспечение процессов реформирования экономических отношений в условиях глобализации”. <i>Сімферополь</i>
	Климко С.Г.	1	Материалы Всеукраинской межвузовской научно-практической конференции “Украина в 2000 году: трансформация в рыночную экономику”. <i>Сімферополь</i>
	Шуляк О.Ю.	1	Тези доповідей I Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів “Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю”. <i>Луцьк</i>
	Мазіна О.І.	1	Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін”. <i>Полтава</i>
	Мочерна О.С., Сидорко Н.Л.	2	Науковий журнал “Бізнес-навігатор”
	Корольок Н.М.	1	Збірник наукових праць “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації”
	Городиський Я.П., Крушельницька О.В., Єфімов Г.В.	2	Тези науково-практичної міжвузівської конференції, присвяченої Дню університету <i>Житомир</i>
Республіка Білорусь	Биллевич А.В.	1	Вестник Брестского государственного технического университета
	Яхницкая Н.А., Кристиневиц С.А., Короб А.Л., Познякевич В.Н., Корнеевец И.В., Русаков А.В.	4	Материалы Международной научно-практической конференции “Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация”. <i>Мінськ</i>
	Короб А.Л.	1	Материалы Международной студенческой научной конференции региональных университетов “Студенческая научная весна в Бресте – 2006”. <i>Брест</i>
	Слижевский Ю.П.	1	Тезисы докладов Международной практической конференции “Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков”. <i>Мінськ</i>
Російська Федерація	Михайлова Л.І.	1	Материалы VI Международной научно-производственной конференции “Проблемы сельскохозяйственного производства на современном этапе и пути их решения”. <i>Белгород</i>
	Хайруллина А.Д., Ромаданова О.А.	1	Вестник Казанского государственного финансово-экономического института
	Мусаевакызы С.Б.	1	Журнал “Вопросы новой экономики”
	Пястолов С.М.	1	Журнал “Историко-экономические исследования”
	Алексеев Ю.В., Голубев В.С., Трофимов В.Д.	3	Научно-практический журнал “Человеческий капитал”
	Божков Ю.Н.		Вестник Российского государственного торгово-экономического университета

Таблиця 3.5. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в матеріалах наукових конференцій (за роками)

<i>Рік</i>	<i>К-ть публ.</i>	<i>Автор</i>	<i>Джерело</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
2000	2	Слижевский Ю.П.	Международная практическая конференция “Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков”. <i>Мінськ</i>
		Климко С.Г.	Всеукраинская межвузовская научно-практическая конференция “Украина в 2000 году: трансформация в рыночную экономику”. <i>Сімферополь</i>
2001	1	Михайлова Л.І.	Всеукраїнська науково-практична конференція “Економічні проблеми розвитку регіонів та підприємств на початку ХХІ століття”. <i>Полтава</i>
2002	2	Журавльова І.В., Кудлай А.В., Пасенко Н.С.	Регіональна науково-практична конференція “Управління в умовах ринкової трансформації економіки України (теорія і практика)”. <i>Харків</i>
		Михайлова Л.І.	Международная научно-производственная конференция “Проблемы сельскохозяйственного производства на современном этапе и пути их решения”. <i>Бєлгород</i>
2003	2	Бучацький А.І.	Міжнародна науково-практична конференція “Україна наукова`2003”. <i>Дніпропетровськ-Запоріжжя</i>
		Михайлова Л.І.	Міжнародна науково-практична конференція “Сучасні проблеми економіки сільського господарства та АПК”. <i>Суми</i>
2004	8	Добія М., Легенчук С.Ф.	Межрегиональная научно-практическая конференция “Международные стандарты аудита и их применение в практической деятельности”. <i>Севастополь</i>
		Шапкін В.А.	II Міжнародна науково-практична конференція “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”. <i>Черкаси</i>
		Перепелица Н., Соколова О.С.	Всеукраїнська науково-практична конференція “Інвестиційні стратегії сталого розвитку”. <i>Дніпропетровськ</i>
		Перепелица Н.	Всеукраїнська наукова конференція студентів, аспірантів і молодих учених “Актуальні проблеми соціально-економічного розвитку в умовах ринкових перетворень”. <i>Дніпропетровськ</i>
		Соколова О.С.	Научно-практическая конференция “Перспективные разработки науки и техники”. <i>Дніпропетровськ</i>
			VII Міжнародна науково-практична конференція “Наука і освіта 2004”. <i>Дніпропетровськ</i>
			Друга науково-практична конференція “Проблеми та перспективи розвитку транспортних систем: техніка, технологія, економіка і управління”. <i>Київ</i>
2005	5	Петренко В.П., Васильченко Г.В.	Всеукраїнська науково-практична конференція. <i>Тернопіль</i>
		Головой Н.	Міжнародна науково-практична конференція “Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції”. <i>Київ</i>
		Перепелица Н.	Всеукраїнська науково-практична конференція “Соціально-економічні трансформації в епоху глобалізації”. <i>Полтава</i>
		Левчук О.В.	II Всеукраїнська міжвузівська студентська науково-практична конференція. <i>Хмельницький</i>
			Міжнародна науково-практична конференція “Дні науки-2005”. <i>Дніпропетровськ</i>

Продовження табл. 3.5

1	2	3	4
2006	10	Головой Н.	Міжнародна науково-практична конференція, присвячена 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту. <i>Полтава</i>
		Салінеску Т.В., Антіпов О.М.	IV Міжнародна науково-практична конференція. <i>Донецьк</i>
		Легенчук С.Ф.	V юбилейная Международная научная конференция “Концепции развития бухгалтерской профессии: теория и практика”. <i>Житомир</i>
		Короб А.Н.	Международная студенческая научная конференция региональных университетов “Студенческая научная весна в Бресте – 2006”. <i>Брест</i>
		Ажажа М.А.	XI науково-технічна конференція студентів, магістрантів, аспірантів і викладачів Запорізької державної інженерної академії. <i>Запоріжжя</i>
			V Міжнародна науково-практична конференція. <i>Харків</i>
			Міжрегіональна науково-практична конференція “Інтеграція національної науки до європейського наукового простору”. <i>Запоріжжя</i>
		Антонюк В.П.	Четвертая Всеукраинская научно-практическая конференция студентов, аспирантов, докторантов “Менеджмент предпринимательской деятельности”. <i>Симферополь</i>
Засідання “круглого столу” “Розвиток економіки Сходу України: демографічний фактор”. <i>Донецьк</i>			
	Кошулько О.П.	VII Міжнародна науково-практична конференція “Теорія і практика сучасної економіки”. <i>Черкаси</i>	
2007	16	Головко О.В., Собонович Т.К.	П’ята Всеукраїнська наукова конференція, присвячена видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку І.В. Малишеву, П.П. Німчинову. <i>Житомир</i>
		Насипаiko Д.С., Резніченко О.О.	Міжнародна науково-практична конференція. <i>Жовті води</i>
		Кавецький В.В.	II Международная научно-практическая конференция. <i>Дніпропетровськ</i>
		Богущ Л.Г.	Перша Міжнародна науково-практична конференція “Конкурентоспроможність в умовах глобалізації: реалії, проблеми та перспективи”. <i>Житомир</i>
		Колосюк А.А., Чорний Р.С.	Міжнародна науково-практична конференція “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”. <i>Тернопіль</i>
		Корнеев И.В., Русаков А.В., Яхницкая Н.А., Кристиневиц С.А., Короб А.Л., Познякевич В.Н.	Международная научно-практическая конференция “Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация”. <i>Мінськ</i>
		Антонюк В.П., Боднарук О.В.	Науково-теоретична конференція “Людський капітал України: стан, проблеми, перспективи відтворення”. <i>Київ</i>
		Кошулько О.П.	IV-а Міжнародна науково-практична конференція “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”. <i>Черкаси</i>
			Международная научно-практическая конференция “Научное обеспечение процессов реформирования экономических отношений в условиях глобализации”. <i>Сімферопіль</i>
			VIII Міжнародна науково-практична конференція “Теорія і практика сучасної економіки”. <i>Черкаси</i>

Продовження табл. 3.5

1	2	3	4
2008	5	Гордієнко В.В., Гордієнко Г.М.	Международная научно-практическая конференция “Культура и экономика”. <i>Донецьк</i>
		Насипайко Д., Резніченко О., Нежуріна І., Риковська О.	П’ята ювілейна Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації”. <i>Тернопіль</i>
		Анпилогова І.В.	V Юбилейная Международная научно-практическая конференция “Теория и практика экономики и предпринимательства”. <i>Алушта</i>
2009	9	Шуляк О.Ю.	Тези доповідей I Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів “Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю”. <i>Луцьк</i>
		Королук Н.М.	Збірник тез та текстів виступів на Сьомій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. <i>Житомир</i>
		Давидова І.О.	Матеріали VII Всеукраїнської науково-методичної конференції “Модернізація вищої освіти та проблеми управління якістю підготовки фахівців”. <i>Харків</i>
		Кошулько О.П.	Матеріали VI-ї Міжнародної науково-практичної конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”. <i>Черкаси</i>
		Королук Н.М.	Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та студентів “Розвиток національної економіки в умовах євроатлантичної інтеграції та світової фінансової кризи”. <i>Чернівці</i>
		Мазіна О.І.	Тези доповідей учасників VII міжнародної студентської наукової конференції, присвяченої пам’яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна. <i>Київ</i>
		Городиський Я.П., Крушельницька О.В.	тези 34 науково-практичної міжвузівської конференції, присвяченої Дню університету. <i>Житомир</i>
2010	9	Мазіна О.І.	Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін”. <i>Полтава</i>
		Морозова О.С.	Збірник тез та текстів виступів на Сьомій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. <i>Житомир</i>
		Ренкас Ю.Л.	Матеріали та тези виступів IX-ї міжнар. наукової конференції “Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін”. <i>Житомир</i>
		Височан О.С., Кобель Х.І.	Збірник IV Міжнародної науково-практичної конференції “Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання”. <i>Київ</i>
		Бікулова Д.У., Лисицина Т.В., Мещерякова Т.П.	Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції “Проблеми і перспективи розвитку підприємництва”. <i>Харків</i>
		Мазіна О.І., Харламова О.В.	Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції “Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики”. <i>Київ</i>
		Мазіна О.І.	Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції “Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством”. <i>Луцьк</i>
		Єфімов Г.В.	Тези XXXV науково-практичної міжвузівської конференції присвяченої Дню університету. <i>Житомир</i>

Таблиця 3.6. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в матеріалах наукових конференцій (за змістом)

Критерій систематизації	К-ть публ.	ПІБ авторів	Джерело
1	2	3	4
Аналіз категорії “людський капітал”	7	Бучацький А.І.	Міжнародна науково-практична конференція "Україна наукова`2003" <i>Дніпропетровськ-Запоріжжя</i>
		Головко О.В.	П'ята Всеукраїнська наукова конференція, присвячена видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку І.В. Малишеву, П.П. Німчинову <i>Житомир</i>
		Колосюк А.А., Чорний Р.С.	Міжнародна науково-практична конференція “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України” <i>Тернопіль</i>
		Перепелица Н.	Всеукраїнська наукова конференція студентів, аспірантів і молодих учених “Акту-альні проблеми соціально-економічного розвитку в умовах ринкових перетворень” <i>Дніпропетровськ</i>
		Антонюк В.П.	Четвертая Всеукраинская науч.-практ. конф. студентов, аспирантов, докторантов “Менеджмент предпринимательской деятельности” <i>Симферополь</i>
		Ажажа М.А.	XI науково-технічна конференція студентів, магістрантів, аспірантів і викладачів Запорізької державної інженерної академії <i>Запоріжжя</i>
Інтелектуальний та людський капітал, як об’єкт дослідження в аудиті	1	Добія М., Легенчук С.Ф.	Межрегиональная научно-практическая конференция “Международные стандарты аудита и их применение в практической деятельности” <i>Севастополь</i>
Економічна роль людського капіталу	10	Шапкін В.А.	Міжнародна науково-практична конференція “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” <i>Черкаси</i>
		Насипайко Д., Резніченко О., Дежуріна І.	П'ята ювілейна Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації” <i>Тернопіль</i>
		Богуш Л.Г.	Перша Міжнародна науково-практична конференція “Конкурентоспроможність в умовах глобалізації: реалії, проблеми та перспективи” <i>Житомир</i>

Продовження табл. 3.6

1	2	3	4
Економічна роль людського капіталу (продовження)	10	Гордієнко В.В., Гордієнко Г.М.	Международная научно-практическая конференция “Культура и экономика” <i>Донецьк</i>
		Яхницькая Н.А., Кристиневи́ч С.А.	Международная научно-практическая конференция “Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация” <i>Мінськ</i>
		Перепелица Н.	Всеукраїнська науково-практична конференція “Соціально-економічні трансформації в епоху глобалізації” <i>Полтава</i>
		Журавльова І.В., Кудлай А.В., Пасенко Н.С.	Регіональна науково-практична конференція “Управління в умовах ринкової трансформації економіки України (теорія і практика)” <i>Харків</i>
Бухгалтерський облік людського капіталу	5	Головой Н.	Міжнародна науково-практична конференція, присвячена 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту <i>Полтава</i>
			Міжнародна науково-практична конференція “Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції” <i>Київ</i>
		Легенчук С.Ф.	V юбилейная Международная научная конференция “Концепции развития бухгалтерской профессии: теория и практика” <i>Житомир</i>
		Короб А.Л., Познякевич В.Н.	Международная научно-практическая конференция “Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация” <i>Мінськ</i>
		Короб А.Л.	Международная студенческая научная конференция региональных университетов “Студенческая научная весна в Бресте – 2006” <i>Брест</i>
Відтворення людського капіталу	4	Салінеску Т.В., Антіпов О.М.	IV Міжнародна науково-практична конференція <i>Донецьк</i>
		Собо́тович Т.К.	П’ята Всеукраїнська наукова конференція, присвячена видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку І.В. Малишеву, П.П. Німчинову <i>Житомир</i>
		Насипайко Д., Резніченко О.	П’ята Міжнародна науково-практична конференція “Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації” <i>Тернопіль</i>
		Антонюк В.П., Боднарук О.В.	Науково-теоретична конференція “Людський капітал України: стан, проблеми, перспективи відтворення” <i>Київ</i>

Продовження табл. 3.6

1	2	3	4
Інвестиції в людський капітал	7	Кавецький В.В.	Международная научно-практической конференция <i>Дніпропетровськ</i>
		Слижевский Ю.П.	Международная практическая конференция “Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков” <i>Мінськ</i>
		Петренко В.П., Васильченко Г.В.	Всеукраїнська науково-практична конференція <i>Тернопіль</i>
		Михайлова Л.І.	Всеукраїнська науково-практична конференція “Економічні проблеми розвитку регіонів та підприємств на початку ХХІ століття” <i>Полтава</i>
		Ажажа М.А.	Міжрегіональна науково-практична конференція “Інтеграція національної науки до європейського наукового простору” <i>Запоріжжя</i>
			V Міжнародна науково-практична конференція <i>Харків</i>
		Перепелица Н.	Всеукраинская научно-практическая конференция “Инвестиционные стратегии устойчивого развития” <i>Дніпропетровськ</i>
Формування і використання людського капіталу	3	Риковська О.	П’ята ювілейна Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації” <i>Тернопіль</i>
		Левчук О.В.	II Всеукраїнська міжвузівська студентська науково-практична конференція <i>Хмельницький</i>
			Міжнародна науково-практична конференція “Дні науки-2005” <i>Дніпропетровськ</i>
Розвиток та управління людського капіталу	8	Корнеевец И.В.	Международная научно-практическая конференция “Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация” <i>Мінськ</i>
		Анпилогова И.В.	V Юбилейная Международная научно-практическая конференция “Теория и практика экономики и предпринимательства” <i>Алушта</i>
		Кошулько О.П.	Международная научно-практическая конференция “Научное обеспечение процессов реформирования экономических отношений в условиях глобализации” <i>Сімферополь</i>
			IV-а Міжнародна науково-практична конференція “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” <i>Черкаси</i>

Продовження табл. 3.6

1	2	3	4
Розвиток та управління людського капіталу (продовження)	8	Кошулько О.П.	VII Міжнародна науково-практична конференція “Теорія і практика сучасної економіки” <i>Черкаси</i>
		Михайлова Л.І.	Міжнародна науково-практична конференція “Сучасні проблеми економіки сільського господарства та АПК” <i>Суми</i>
		Кошулько О.П.	VIII Міжнародна науково-практична конференція “Теорія і практика сучасної економіки” <i>Черкаси</i>
		Климко С.Г.	Всеукраїнська міжвузівська науково-практична конференція “Україна в 2000 году: трансформація в ринкову економіку” <i>Сімферополь</i>
Оцінка людського капіталу	4	Русаков А.В.	Международная научно-практическая конференция “Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация” <i>Мінськ</i>
		Насипаико Д.С., Резніченко О.О.	Міжнародна науково-практична конференція <i>Жовті води</i>
		Соколова О.С.	Всеукраїнська науково-практична конференція “Інвестиційні стратегії сталого розвитку” <i>Дніпропетровськ</i> Друга науково-практична конференція “Проблеми та перспективи розвитку транспортних систем: техніка, технологія, економіка і управління” <i>Київ</i>
Якість людського капіталу	1	Соколова О.С.	Научно-практическая конференция “Перспективные разработки науки и техники” <i>Дніпропетровськ</i>
Людський капітал як фактор економічного розвитку	3	Соколова О.С.	VII Міжнародна науково-практична конференція “Наука і освіта 2004” <i>Дніпропетровськ</i>
		Михайлова Л.І.	VI Международная научно-производственная конференция “Проблемы сельскохозяйственного производства на современном этапе и пути их решения” <i>Белгород</i>
		Антонюк В.П.	Засідання “круглого столу” “Розвиток економіки Сходу України: демографічний фактор” <i>Донецьк</i>

Таблиця 3.7. Систематизація публікацій за напрямом “людський капітал” в періодичних виданнях

№ з/п	Автор	Журнал / Назва статті	Рік
1	2	3	4
Економіка України			
1	Бородіна О.	Людський капітал як основне джерело економічного зростання	2003
2	Дишловий І.	Фактор здоров'я людей у відтворенні людського капіталу України	2004
3	Кір'ян Т.	Людський капітал в історії економічної думки	2008
4	Радіонова І.	Економічне зростання з участю людського капіталу	2009
Фінанси України			
4	Балита О.В.	Фінансово-економічні підходи до проблеми розвитку людського капіталу в Україні	2004
5	Яценко В.М., Кошулько О.П.	Інвестування у людський капітал в умовах трансформаційної економіки: регіональний аспект	2007
6	Осійчук М.С.	Людський капітал: критерії оцінки й індикатори економіки знань	2008
Аудит и финансовый анализ			
7	Чеботарев Н.Ф.	Теория человеческого капитала: эволюция и тенденции развития	2006
8	Чеботарев Н.Ф.	Рост благосостояния населения как необходимое условие формирования и развития человеческого капитала в инновационной экономике	2007
9	Чеботарев Н.Ф.	Инновационная деятельность как главный источник повышения благосостояния и развития человеческого капитала	2007
Економіка і управління			
10	Климко С.Г.	Інноваційне підприємництво як сфера реалізації людського капіталу	2001
11	Климко С.Г.	Потенціал і використання людського капіталу в умовах трансформаційних змін: методологічний аспект	2002
12	Климко С.Г.	Підприємницьке управління як форма використання людського капіталу	2003
Вопросы экономики			
13	Гойло Г.	Буржуазная теория “человеческого капитала”	1971
14	Нуреев Р.	Теории развития: новые модели экономического роста (вклад человеческого капитала)	2000
Україна: аспекти праці			
15	Антонюк В.П.	Головні напрями зміцнення соціально-економічних основ формування людського капіталу в Україні	2006
16	Кошулько О.П.	Людський капітал у депресивному регіоні: стан та перспективи відродження як підґрунтя відновлення сільських територій та сільськогосподарських підприємств Черкащини	2007
Економіка АПК			
17	Михайлова Л.І.	Людський капітал сільського господарства України в транзитивній економіці	2001
18	Яценко В.М., Кошулько О.П.	Аналіз стану людського капіталу підприємств АПК в період трансформації економіки України	2007
Актуальні проблеми економіки			
19	Семикіна М.В.	Економічна мотивація інвестування в розвиток людського капіталу підприємства	2004
АПК: экономика, управление			
20	Золотухин В.	Человеческий капитал - главная ценность компании	2007
Аудитор України			
21	Легенчук С.Ф.	Інтелектуальний та людський капітал як об'єкт дослідження в аудиті	2004
Вопросы статистики			
22	Аширов Г. Т.	Современные проблемы оценки человеческого капитала	2003

Продовження табл. 3.7

1	2	3	4
Економіка, фінанси, право			
23	Кошулько О.Л.	Людський капітал: проблеми та перспективи відтворення на Черкащині	2007
Економіка промисловості			
24	Антонюк В.П., Лашенко І.Н., Скаженик Ю.Б.	Человеческий капитал предприятия и стратегия его развития	2004
Економіст			
25	Ширмер Я.	Людський капітал важить більше, ніж гроші, технології чи інші ресурси	2000
Демографія та соціальна політика			
26	Антонюк В.П.	Соціально-економічні аспекти формування людського капіталу в Україні	2006
Інноваційна економіка			
27	Левчук О.В.	Необхідність врахування регіональних чинників в процесі управління інвестиціями у людський капітал на окремому підприємстві	2008
Менеджмент и кадры			
28	Яновский А.М.	Человеческий интеллектуальный капитал – основа развития бизнеса в XXI веке	2003
Мировая экономика и международные отношения			
29	Иванов Н.	Человеческий капитал и глобализация	2004
Проблеми науки			
30	Кошулько О.П.	Інновації в управлінні людським й інтелектуальним капіталами	2007
Регіональні перспективи			
31	Михайлова Л.І.	Інвестування людського капіталу як фактор економічного зростання АПК	2001
Социальная экономика			
33	Тютюнникова С.В., Перепелица Н.В.	Актуализация духовной составляющей человеческого капитала в современных условиях	2005
Транспорт			
34	Чалов В.И., Соколов О.С.	Человеческий капитал на транспорте: нужно менять взгляды и подходы	2005
Финансовый директор			
35	Кражан Е.	Человеческие ресурсы – возврат инвестиций	2003
Наука й економіка			
36	Кривошей В.В.	Теоретичне обґрунтування сутності людського і майнового капіталу	2009
Праця і зарплата			
37	Новак І.	Людський капітал – багатство України	2010
Статистика України			
38	Морозова Н.Г.	Професіоналізація як чинник формування людських ресурсів державної служби в Україні	2009
Аудиторские ведомости			
39	Ревуцкий Л.Д.	Человеческий капитал предприятия: количественные оценки	2009
Бухгалтерский учет и анализ			
40	Лесневская Н.А.	Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала	2009

Таблиця 3.8. Тематики дисертацій вчених, систематизована за роком захисту

ПІБ	Рік захисту	Тема	Наук. ступ.	Місто
1	2	3	4	5
В Україні				
Дуткевич Я.М.	1997	Формування та використання людського капіталу (соціально-економічні аспекти) (08.10.04)	к.е.н.	Київ
Андрианова В.В.	1998	Роль воспроизводства человеческого капитала в экономике сельского хозяйства Крыма и пути его совершенствования (08.07.02)	к.е.н.	Дніпропетровськ
Грішнова О.А.	2002	Формування людського капіталу в системі освіти і професійної підготовки (08.09.01)	д.е.н.	Київ
Головинов О.Н.	2003	Человеческий капитал в условиях трансформации экономики Украины: инвестиционные проблемы (08.01.01)	к.е.н.	Донецьк
Бородіна О.М.	2004	Людський капітал в аграрній сфері економіки України: науково-організаційні основи сучасного формування і розвитку (08.07.02)	д.е.н.	Київ
Голікова Н.В.	2004	Людський капітал як фактор зростання та розвитку економіки (08.01.01)	к.е.н.	Київ
Зелінська Г.О.	2004	Регіональні особливості формування і реалізації людського капіталу (08.09.01)	к.е.н.	Львів
Климко С.Г.	2004	Формування людського капіталу та механізм його використання в умовах ринкових перетворень (08.01.01)	к.е.н.	Київ
Кудлай А.В.	2004	Управління людським капіталом підприємства (08.09.01)	к.е.н.	Харків
Тертична Л.І.	2004	Соціально-економічна ефективність людського капіталу України (08.09.01)	к.е.н.	Київ
Маляр Д.В.	2005	Теоретичні основи відтворення людського капіталу (08.01.01)	к.е.н.	Дніпропетровськ
Перепелиця Н.В.	2005	Людський капітал у трансформаційній економіці: зміст та основні напрямки формування (08.01.01)	к.е.н.	Харків
Соколова О.С.	2005	Економічні засади формування людського капіталу на морському транспорті (08.08.03)	к.е.н.	Одеса
Харчук Т.В.	2005	Управління розвитком людського капіталу в організаціях системи вищої освіти (08.06.01)	к.е.н.	Київ
Лич Г.В.	2007	Організаційно-економічний механізм формування і ефективного використання людського капіталу (08.00.03)	к.е.н.	Київ
Ажажа М.А.	2008	Державне регулювання інвестицій в людський капітал як фактор інтелектуального розвитку суспільства (25.00.02)	к.н.держ. упр.	Харків
Антонюк В.П.	2008	Оцінка та забезпечення розвитку людського капіталу України (08.00.07)	д.е.н.	Донецьк
Дунаєв І.В.	2008	Механізми державного регулювання розвитку людського капіталу (25.00.02)	к.н.держ. упр.	Харків
Кошулько Оксана Павлівна	2008	Управління людським капіталом на підприємствах харчової промисловості (08.00.04)	к.е.н.	Київ
Куревіна Ірина Олегівна	2008	Конкурентоспроможність людського капіталу України в умовах міжнародної трудової міграції (08.00.02)	к.е.н.	Київ

Продовження табл. 3.8.

1	2	3	4	5
Левчук О.В.	2008	Управління інвестиціями у людський капітал (08.00.03)	к.е.н.	Київ
Прошак Г.В.	2008	Людський капітал в умовах формування національної економіки України (08.00.01)	к.е.н.	Львів
Білик О.М.	2009	Мобільність в системі людського капіталу: методика оцінювання та напрями активізації (08.00.07)	к.е.н.	Київ
Риковська О.В.	2009	Людський капітал сільської місцевості: проблеми формування та функціонування (08.00.07)	к.е.н.	Київ
Королук Н.М.	2010	Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація (08.00.09)	к.е.н.	Київ
В Російській Федерації				
Дулепова В. Б.	1994	Человеческий капитал в условиях перехода к рыночным отношениям (08.00.01)	к.е.н.	Санкт-Петербург
Дятлов С.А.	1995	Человеческий капитал в системе современной рыночной экономики (08.00.01)	д.е.н.	Санкт-Петербург
Дмитриевская Н.А.	1996	Инвестирование в человеческий капитал на микроэкономическом уровне (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Богданова Э.Н.	1997	Инвестиции в человеческий капитал: сущность, тенденции, стратегия управления (08.00.01)	к.е.н.	Кисловодск
Давыдова О.А.	1998	Инвестиции в человеческий капитал: динамика, оценка, эффективность (08.00.01)	к.е.н.	Санкт-Петербург
Ревзин В.В.	1998	Трансформация собственности и человеческий капитал в современной российской экономике (08.00.01)	к.е.н.	Санкт-Петербург
Корнева О.Ю.	1999	Человеческий капитал на рынке услуг (08.00.01)	к.е.н.	Томск
Васильев П.П.	2000	Человеческий капитал и роль образовательной сферы в его развитии (08.00.01)	к.е.н.	Ростов-на-Дону
Колесников Г.И.	2000	Экономико-математические методы оценки проектов инвестиций в человеческий капитал фирмы (08.00.13)	к.е.н.	Санкт-Петербург
Самородова Е.М.	2000	Инвестиции в человеческий капитал: методологический аспект (08.00.01)	к.е.н.	Орел
Сенков В.А.	2000	Человеческий капитал в развитой рыночной и переходной экономике вопросы теории (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Симкина Л.Г.	2000	Человеческий капитал в инновационной экономике (08.00.01)	д.е.н.	Санкт-Петербург
Сиразева А.М.	2000	Инвестиции в человеческий капитал как фактор экономического роста (08.00.01)	к.е.н.	Самара
Демченко Т.А.	2001	Человеческий капитал в реформируемой России: демографическое измерение (08.00.05)	к.е.н.	Москва
Чуприна Ю.В.	2001	Человеческий капитал как основа доходов среднего класса (08.00.01)	к.е.н.	Санкт-Петербург
Бушуев В.К.	2002	Полная занятость и человеческий капитал в период системной эволюции: вопросы теории (08.00.01)	д.е.н.	Москва
Синицына Г.И.	2002	Человеческий капитал, оценка качества и эффективности использования (08.00.01)	к.е.н.	Иркутск
Судова Т.Л.	2002	Инвестиции в человеческий капитал и их роль в формировании информационного общества (08.00.01)	д.е.н.	Санкт-Петербург
Сумарокова Е.В.	2002	Методология исследования процесса инвестирования в человеческий капитал: на примере сферы образования (08.00.05)	к.е.н.	Москва

Продовження табл. 3.8.

1	2	3	4	5
Агабеков С.И.	2003	Инновационный человеческий капитал и эволюция социетально-инновационной структуры России (22.00.04)	к.соц.н.	Москва
Демченкова О.А.	2003	Человеческий капитал военно-промышленного комплекса в современной России (22.00.03)	к.соц.н.	Пенза
Коршунов В.В.	2003	Собственность в формировании социально ориентированной экономики России (08.00.01)	д.е.н.	Москва
Подшиваленко Д.В.	2003	Структура связей совокупного человеческого капитала в системе общественного воспроизводства (08.00.01)	к.е.н.	Ростов-на-Дону
Смирнова С.Н.	2003	Непрерывное образование как фактор сохранения и развития человеческого капитала (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Творогова С.В.	2003	Трудовая занятость как фактор накопления человеческого и социального капитала студентов в постсоветской России (22.00.04)	к.соц.н.	Москва
Шатилов С.В.	2003	Особенности развития человеческого капитала в условиях институциональных ограничений переходной экономики (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Щербатых М.А.	2003	Инвестиции в человеческий капитал как фактор экономического роста: их оценка и динамика (08.00.01)	к.е.н.	Воронеж
Антоненко В.В.	2004	Трансформация человеческого капитала в конкурентоспособную форму (08.00.01)	к.е.н.	Волгоград
Воителев М.А.	2004	Человеческий капитал и его роль в постиндустриальной и переходной экономике (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Гафиятова Т.П.	2004	Человеческий капитал в эколого-экономическом измерении (08.00.01)	к.е.н.	Казань
Долгополова И.С.	2004	Институциональные аспекты теории человеческого капитала (08.00.01)	к.е.н.	Иркутск
Дудченко Н.П.	2004	Формирование механизма финансирования высшей школы: инвестирование в человеческий капитал (08.00.05)	к.е.н.	Кемерово
Дякина Ю.В.	2004	Человеческий капитал как фактор экономического роста в условиях современной России (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Набиева Л.Г.	2004	Управление инвестициями в человеческий капитал: на примере предприятий химической и нефтехимической промышленности (08.00.05)	к.е.н.	Казань
Оноприенко Ю.И.	2004	Человеческий капитал как фактор регионального развития: на примере Хабаровского края (08.00.05)	к.е.н.	Москва
Пономарева Е.Г.	2004	Человеческий капитал России: социально-экономические аспекты формирования и развития (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Скорев М.М.	2004	Образование как институциональный фактор воспроизводства знания и человеческого капитала в условиях неэкономии (08.00.01)	д.е.н.	Ростов-на-Дону
Солодуха П.В.	2004	Институциональные основы воспроизводства человеческого капитала (08.00.01)	д.е.н.	Москва
Тумакова Н.В.	2004	Роль человеческого капитала в обеспечении национальной безопасности (08.00.01)	к.е.н.	Иркутск

Продовження табл. 3.8.

1	2	3	4	5
Ульмова Е.И.	2004	Влияние личной собственности на развитие человеческого капитала (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Цветкова А.А.	2004	Экологический бизнес в воспроизводстве человеческого капитала (08.00.01)	к.е.н.	Казань
Ерохин С.Г.	2005	Развитие человеческого капитала в условиях становления постиндустриального общества (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Заборовская О.В.	2005	Формирование и развитие человеческого капитала в регионе: институциональный подход (08.00.05)	д.е.н.	Санкт-Петербург
Лисицина М.А.	2005	Человеческий капитал как фактор управления и развития современной корпорации: социологический аспект (22.00.08)	к.соц.н.	Краснодар
Маркарян К.В.	2005	Человеческий капитал в постиндустриальной экономике (08.00.05)	д.е.н.	Москва
Соколова Р.Ф.	2005	Экономическая эффективность инвестиций в человеческий капитал межрегиональной компании (08.00.05)	к.е.н.	Казань
Тарасов А.Н.	2005	Влияние инвестиций на качество индивидуального человеческого капитала (08.00.01)	к.е.н.	Казань
Цапенко И.В.	2005	Инвестиции в человеческий капитал и методы оценки их эффективности (08.00.01)	к.е.н.	Ростов-на-Дону
Анишин Е.В.	2006	Человеческий капитал как совокупность социально-экономических отношений (08.00.01)	к.е.н.	Чебоксары
Артюшина Е.М.	2006	Рынок человеческого капитала и его формирование в России (08.00.01)	к.е.н.	Орел
Базархандаев Д.В.	2006	Трансформация человеческого капитала при переходе экономики, основанной на знаниях (08.00.01)	к.е.н.	Улан-Уде
Богомолова Л.Н.	2006	Человеческий капитал и его образовательная составляющая в системе национального богатства: вопросы теории (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Бондаренко Г.И.	2006	Человеческий капитал: взаимодействие социальных институтов, власти и бизнеса в условиях трансформирующегося российского общества (22.00.03)	д.соц.н.	Уфа
Горгуль Г.С.	2006	Управление социальными инвестициями в человеческий капитал (08.00.05)	к.е.н.	Волгоград
Гуменников К.В.	2006	Процесс формирования человеческого капитала как фактора общественного производства в условиях инновационного развития (08.00.01)	к.е.н.	Ярославль
Дрок Т.Е.	2006	Методические подходы по активизации использования «человеческого капитала» в малом предпринимательстве (на примере Калининградской области) (08.00.05)	к.е.н.	Калининград
Казимирова О.Н.	2006	Влияние акционерной собственности на развитие человеческого капитала современной корпорации (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Керефов К.А.	2006	Повышение конкурентоспособности человеческого капитала трудоизбыточного депрессивного региона: на материалах Кабардино-Балкарской Республики (08.00.05)	к.е.н.	Нальчик
Киселева О.В.	2006	Развитие теории человеческого капитала и особенности его оценки (08.00.01)	к.е.н.	Орел
Миронов А.А.	2006	Эффективность инвестиций в человеческий капитал коммерческой фирмы (08.00.05)	к.е.н.	Москва
Пехтерева Г.Ю.	2006	Человеческий капитал работников сельского хозяйства (08.00.01)	к.е.н.	Орел

Полищук Е.А.	2006	Формирование и реализация человеческого капитала в экономике современной России (08.00.01)	д.е.н.	Санкт-Петербург
Хадиуллина Ю.В.	2006	Развитие человеческого капитала в процессе становления инновационной экономики (08.00.01)	к.е.н.	Чебоксары
Эрфурт К.А.	2006	Управление инвестициями в человеческий капитал (08.00.05)	к.е.н.	Томск
Акимочкина Т.А.	2007	Диагностика состояния человеческого капитала организации (08.00.05)	к.е.н.	Барнаул
Артемьев А.В.	2007	Человеческий капитал как фактор экономического роста (08.00.01)	к.е.н.	Казань
Бондаренко В.А.	2007	Методы и алгоритмы решения задач управления человеческим капиталом в социально-экономической системе корпорации (05.13.10)	к.е.н.	Ростов-на-Дону
Васильева Е.Н.	2007	Особенности формирования человеческого капитала в посткризисной экономике (08.00.05)	к.е.н.	Ростов-на-Дону
Грацинская Г.В.	2007	Методология оценки инвестиционных процессов в регионе с позиций влияния на них человеческого и физического капитала (08.00.05)	д.е.н.	Санкт-Петербург
Дуров Р.А.	2007	Управление развитием человеческого потенциала (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Жук А.А.	2007	Взаимосвязь инвестиций в человеческий капитал с уровнем оплаты труда в системе управления персоналом (08.00.05)	к.е.н.	Москва
Каражакова Д.А.	2007	Человеческий капитал и его роль в формировании инновационной экономики (08.00.01)	к.е.н.	Санкт-Петербург
Касаева Т.В.	2007	Ресурс здоровья в функционировании человеческого капитала (08.00.01)	к.е.н.	Ставрополь
Квадрициус Н.В.	2007	Человеческий капитал как фактор социально-экономического развития (08.00.01)	к.е.н.	Санкт-Петербург
Кожушко Е.А.	2007	Инвестиции в человеческий капитал в ходе реформирования экономики региона (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Королев О.П.	2007	Социально-экономическое развитие региона и его предприятий на основе повышения эффективности человеческого капитала (08.00.05)	д.е.н.	Воронеж
Кузьмин А.М.	2007	Инфраструктура развития человеческого потенциала организации (08.00.05)	к.е.н.	Москва
Кузьмина Н.Г.	2007	Формирование и использование человеческого капитала на региональном уровне: на примере Еврейской автономной области (08.00.05)	к.е.н.	Хабаровск
Овсянников С.С.	2007	Социальные и экономические факторы развития человеческого потенциала (08.00.01)	к.е.н.	Орел
Сиротинина О.В.	2007	Общественный человеческий капитал в формировании постиндустриальной экономики (08.00.01)	к.е.н.	Тамбов
Тростин А.С.	2007	Человеческий капитал и роль мотивации в его функционировании (08.00.01)	к.е.н.	Ярославль
Филиппова Н.А.	2007	Роль человеческого капитала в развитии региональной экономики (08.00.01)	к.е.н.	Чебоксары
Чудинов Г.В.	2007	Повышение эффективности человеческого капитала на основе инвестиций в интеллектуальную компоненту (08.00.05)	к.е.н.	Москва
Шнырев М.Е.	2007	Особенности формирования и реализации человеческого капитала в условиях трансформационной экономики (08.00.05)	к.е.н.	Ижевск
Янцов М.Н.	2007	Человеческий потенциал и его роль в повышении конкурентных преимуществ предприятий машиностроительного комплекса (08.00.05)	к.е.н.	Воронеж

Продовження табл. 3.8.

1	2	3	4	5
Бартенев А.А.	2008	Влияние человеческого капитала на экономический рост (08.00.01)	к.е.н.	Санкт-Петербург
Голованова Е.Н.	2008	Формирование модели эффективного использования инвестиций в человеческий капитал организаций (08.00.01)	к.е.н.	Нижний Новгород
Ли А.Т.	2008	Повышение качества управления человеческим капиталом компании сферы услуг (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Любецкий Р.В.	2008	Совершенствование институциональной системы формирования человеческого капитала в современной России (08.00.01)	к.е.н.	Москва
Макарова Е.О.	2008	Человеческий капитал как определяющий фактор повышения конкурентоспособности предприятия в современных условиях (08.00.01)	к.е.н.	Чебоксары
Мищеряков С.В.	2008	Управление организацией на основе формирования и развития человеческого капитала (08.00.05)	к.е.н.	Москва
Музыченко Н.П.	2008	Управление человеческим капиталом в индустрии гостеприимства: социологический анализ на примере г. Хабаровска (22.00.08)	к.соц.н.	Хабаровск
Савельева С.В.	2008	Роль человеческого капитала в современной рыночной экономике (08.00.01)	к.е.н.	Самара
Святодух Е.А.	2008	Воспроизводство человеческого капитала и повышение его эффективности в российской экономике (08.00.01)	к.е.н.	Воронеж
Скоблякова И.В.	2008	Воспроизводство индивидуального и общественного человеческого капитала в постиндустриальной экономике (08.00.01)	д.е.н.	Орел
Сулова О.М.	2008	Человеческий капитал в условиях инновационной экономики (08.00.01)	к.е.н.	Казань
Холомкин С.А.	2008	Методы обоснования инвестиций в человеческий капитал при разработке стратегических решений (08.00.05)	к.е.н.	Москва
Чирков А.А.	2008	Повышение эффективности инвестиций в человеческий капитал предприятий : на примере предприятий масложировой промышленности Воронежской области (08.00.05)	к.е.н.	Воронеж
Шарок Л.А.	2008	Организационно-экономические основы развития человеческого капитала (08.00.05)	к.е.н.	Москва
Юдина Е.Е.	2008	Формирование и развитие институциональной инфраструктуры рынка человеческого капитала (08.00.05)	к.е.н.	Орел
Габдуллин Н.М.	2009	Человеческий капитал как фактор роста постиндустриальной экономики (08.00.01)	к.е.н.	Казань
Лолаева Б.Х.	2009	Функциональное содержание и структурные уровни воспроизводства человеческого капитала (08.00.01)	к.е.н.	Владикавказ
Пушкарев О.В.	2009	Человеческий капитал и моделирование медико-экономической эффективности в здравоохранении (14.00.33)	д.мед.н.	Новокузнецк
Рязанский В.В.	2009	Развитие институтов повышения качества человеческого капитала в информационной экономике (08.00.01)	к.е.н.	Саратов

Підходи до оцінки людського капіталу

Таблиця К.1. Індекси для оцінки людського капіталу та порядок їх розрахунку

№ з/п	Індекс	Порядок розрахунку
1	2	3
1	Індекс розвитку людського потенціалу – інтегральний показник, що розраховується як усереднене значення трьох узагальнюючих показників ¹	Узагальнюючими для індексу розвитку людського потенціалу є показники індексів: 1) очікуваної (при народженні) тривалості життя (довголіття); 2) досягнутого рівня освіти (сукупний індекс писемності дорослого населення і частки осіб, що навчаються, осіб, що вступили до навчальних закладів); 3) рівня життя (оцінюється за скоригованим реальним ВВП на душу населення) Переваги методу: застосування на державному і регіональному рівнях, можливість оцінки тенденцій розвитку країн і регіонів за комплексною сукупністю соціально-економічних показників. Недоліки методу: використання різнотипних показників; недостатня статистична точність, надійність або відсутність фактичних даних; відсутність ряду вагомих параметрів розвитку, що не мають математичного виміру
2	Індекс людського капіталу для і-ої групи людей (CІ _i), з використанням допоміжних індексів (розроблено Б.В. Корнійчуком ²)	Індекс людського капіталу освіти (ECI) – характеризує “ширину” людського капіталу населення (обсяг наявного людського капіталу); Індекс людського капіталу здоров’я (HCI) – характеризує “довжину” людського капіталу (термін використання людського капіталу). Обсяг людського капіталу визначається множенням індексу людського капіталу деякої соціальної групи на її чисельність: $CI_i = ECI_i \times HCI_i$
3	Індекс людського капіталу на душу населення, що використовується Бюро статистики праці США	Виражає рівень витрат держави, компаній і громадян на освіту, охорону здоров’я та інші галузі соціальної сфери в розрахунку на душу населення
4	Індекс інноваційної активності ЮНКТАД, що використовується для вимірювання рівня інноваційної активності	Цей індекс охоплює два найважливіші параметри: 1) інноваційну активність вимірює індекс технологічної активності; 2) кваліфікацію вимірює індекс людського капіталу, що включає такі компоненти: чисельність осіб, що закінчили середню школу у % до даної вікової групи; чисельність осіб, що здобули середню професійну освіту у % до даної вікової групи; чисельність осіб, що здобули вищу освіту у % до даної вікової групи
5	Індекс людського капіталу – виводиться з методики оцінки зв’язку між людським капіталом і прибутком акціонерів (розроблено компанією “Watson Wyatt”) ³	Оцінюються понад 40 змінних щодо управління людським капіталом підприємства. З цих змінних виводиться індекс людського капіталу, значення якого діляться на низькі (0-25), середні (26-75) і високі (76-100). Далі встановлюється зв’язок між показником індексу людського капіталу і зростанням вартості акцій підприємства

1 Докторович А. Смысл и методика расчета индекса развития человеческого потенциала / А. Докторович // РЭЖ. – 2001. – № 8. – С. 89-91.

2 Корнейчук Б.В. Человеческий капитал во временном измерении / Б.В. Корнейчук. СПб., 2003

3 Шахбазов А. Инвестиционная привлекательность компаний и человеческий фактор. [Електронний ресурс] / А.Шахбазов // Режим доступу: http://www.e-executive.ru/without/rubricator/newfolder6019/newfolder6028/article_4644.

Продовження табл. К.1

1	2	3
6	Індекс, що характеризує рівень упровадження високоефективних робочих систем – відображає залежність між зростанням людського капіталу та ринковою вартістю компанії (розроблено М.А. Х'юслідом і Б.С. Беккером ⁴)	Згідно проведених ученими розрахунків цього індексу в 740 підприємствах, при інших рівних факторах, чим вище значення даного індексу, тим вища ефективність діяльності підприємства. Збільшення системи управління людським капіталом на величину одного стандартного відхилення призводить до зростання ринкової капіталізації компанії на 15-60 тис. дол. з розрахунку на одного співробітника. Для підприємств важливо, щоб система управління людським капіталом вписувалася в загальну стратегію
7	Індекс ІСТ ^М – припускає, що компанії визначають сукупність показників за ключовими операціями, щоб відстежувати зміни і ухвалювати стратегічні рішення (розроблено компанією "Intellectual Capital Services" ⁵)	Індекс пов'язаний з операціями компанії з метою надання даних, необхідних для стратегічного планування, що дозволяє керівником передбачити наслідки прийнятих ними рішень
8	Сукупність показників (розрахованих з використанням індексу ІСТ ^М) по кожному з чотирьох напрямів аналізу інтелектуального капіталу (узагальнено І. Роосом ⁶)	Індекс капіталу взаємовідносин – зростання кількості партнерів та довіри; збереження клієнтури; ефективність і якість роботи каналів збуту. Індекс людського капіталу – реалізація ключових факторів успіху; створення вартості з розрахунку на одного працівника; ефективність і результативність навчання. Індекс інфраструктурного капіталу – ефективність; результативність; використання ключових факторів успіху; ефективність збуту. Індекс інноваційного капіталу – здатність створювати нові підприємства, продукцію; зростання
9	Очікувана зарплата дозволяє оцінити ресурси виходячи з наступної моделі, що складається з п'яти річних коефіцієнтів економічної ефективності (розроблено Р.Х. Германсоном ⁷)	В основу покладена оцінка ефективності використання активів підприємства: $R = \frac{5 \frac{RF_0}{RE_0} + 4 \frac{RF_1}{RE_1} + 3 \frac{RF_2}{RE_2} + 2 \frac{RF_3}{RE_3} + \frac{RF_4}{RE_4}}{15},$ де RF_i – рівень річного прибутку на власні активи; RE_i – рівень річного прибутку для всіх підприємств країни; i – роки від 0 до 4

4 HR as a Source of Shareholder Value: Research and Recommendations / B.E. Becker, M.A. Huselid, P.S. Pickus, M.F. Spratt // Human Resource Management. Spring – 1997. – Vol. 36. №1. – Pp. 39-47.

5 Андрессен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андрессен, Р. Тиссен / Пер. с англ. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2004. – 304 с. – С. 40.

6 Роос И. Интеллектуальный капитал. Вы можете управлять тем, что можете измерить / И. Роос // Маркетинг. – 1998. – № 3.

7 Hermanson R.H. Accounting for Human Assets. / R.H. Hermanson. – Occasional Paper Michigan State University. – 1964. – № 14.

Таблиця К.2. Систематизація підходів авторів до оцінки людського капіталу працівників підприємства

№ з/п	Методи оцінки	Автори	Переваги	Недоліки
1	2	3	4	5
1	<i>Історична ціна</i> – всі фактичні витрати на кадровий склад утворюють початкову суму, яка щорічно зменшується на амортизацію, визначену за середньою тривалістю роботи індивіда на підприємстві	М.В. Глаут'єр, Б. Андердоун ⁸	Простота розрахунку, реальність бази оцінки	1) реальна вартість робочої сили необов'язково пов'язана з початковою сумою витрат; 2) підвищення вартості робочої сили і її амортизація суб'єктивні
2	<i>Ціна відшкодування</i> – передбачається, що заміна кожного працівника призведе до додаткових витрат, нова вартість виражатиме величину трудових ресурсів	Е. Фламхольц ⁹	Простота і об'єктивність, оскільки розраховується поточна ситуація ринку робочої сили	1) в ряді випадків заміна працівника знижує ціну робочої сили; 2) заміна працівника рідко буває еквівалентною; 3) вартість заміни працівника визначити складно і кожен адміністратор визначає її по-різному
3	<i>Можлива собівартість</i> – усередині підприємства адміністрація влаштовує аукціон. Всі співробітники "продаються" начальникам відділів, що виступають "покупцями". Той, на кого не було "попиту", отримує ціну 0, а сумарна вартісна оцінка решти працівників утворює вартість трудових ресурсів	С. Хексман, Д.Г. Джонс ¹⁰	Реалістичність оцінки, оскільки всередині колективу краще знають справжню цінність співробітників	1) включення в загальний підсумок тільки тих, хто котирувався, зменшує загальну вартість і дискримінує людей; 2) менш прибуткові підрозділи підприємства втрачають кваліфікованих службовців і стають економічно невиправданими; 3) оцінка економічно штучна і аморальна
4	<i>Поточна вартість очікуваних витрат</i> конкретної фірми на компенсації службовцем. Вартість людського капіталу визначається як сума заробітних плат, що повинні бути отримані усіма працівниками протягом їх роботи у даній компанії до виходу на пенсію чи звільнення з інших причин. Інший спосіб заснований на прирівнюванні заробітної плати до ренти та її капіталізації.	Б. Лев, А. Шварц ¹¹	Враховується вся робота людини та дисконт	Обмежений: величиною майбутньої заробітної плати; часом очікуваної роботи; ставкою дисконту

⁸ Glautier M.W.E. Problems and Prospects of Accounting for Human Assets / M.W.E. Glautier, B. Underdown // Management Accounting. – arch. – 1973. – P. 99.

⁹ Flamholtz E. Human Resource Accounting / E. Flamholtz. – Los Angeles, 1974.

¹⁰ Hekimian S. Put People on Your Balance Sheet / S. Hekimian, J.G. Jones // Harvard Business Review. – January – February, 1967. – P. 108.

¹¹ Lev B. On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements / B. Lev, A. Schwarts // The Accounting Review. – 1971. – January – P. 105.

Продовження табл. К.2

1	2	3	4	5
	Якщо норма відсотку дорівнює 6, то можна вважати, що при середньорічному заробітку в 6000 дол., працівник володіє людським капіталом в 100 000 дол., тобто сума, покладена у банк, приносила б йому такий же річний дохід. Компенсаційна модель, що використовується при цьому передбачає, що майбутня компенсація людини – сурогат його вартості: $V_T = \sum_{t=T}^T \frac{J(t)}{(1+r)^{t-r}},$ де V_t – величина людських ресурсів; $J(t)$ – річний дохід людини до моменту звільнення; r – ставка дисконту для даної людини; t – час звільнення			
5	<i>Очікувані витрати</i> – базується на підрахунку всіх витрат на отримання загальної і спеціальної освіти та збільшенні людського капіталу працівника через інвестиції в його розширення і зменшенні у зв'язку з його амортизацією	Хендріксен Дж.12	Реалістичність оцінки, оскільки передбачає включення всіх витрат, понесених на працівників	До складу витрат включають лише особисті витрати фірми, пов'язані з набором службовців, ознайомленням працівника з його обов'язками, тренінги та подальшу його освіту
6	Для розрахунку доходу на інвестиції в людський капітал використовується наступна формула: $E_i = X_t + \sum_{j=1}^m r_{ij} \times C_{ij},$ де E_i – дохід (заробіток) певної особи; X_t – ефект від первинного капіталу цієї особи; j – певні інвестиції; i – процентна ставка; r_{ij} – норма доходу цієї особи на її інвестиції; C_{ij} – вартість цих інвестицій	Р. Беккер, Б. Чисуїк ¹³	–	–

12 Hendricks J.A. The Impact of Human Resource Accounting Information on Stock Investment Decisions. An Empirical Study / J.A. Hendricks // The Accounting Review. – April. – 1976. – P. 303

13 Добрынин А.И. Человеческий капитал в транзитивной экономике: формирование, оценка, эффективность использования / А.И. Добрынин, С.А. Дялов, Е.Д. Цыренова. СПб, 1999.

Додаток А

Систематизація досліджень з проблем бухгалтерського обліку людського капіталу

Таблиця А.1. Порівняння діючих і запропонованих рахунків обліку виплат працівникам, узгоджені з нормами П(С)БО 26 та потребами облікової практики (за Н.В. Шульгою)

За Планом рахунків		Пропозиції Н.В. Шульги
У складі забезпечень виплат працівникам (поточних і довгострокових)		
471 “Забезпечення виплат відпусток”	471 “Забезпечення виплат відпусток та іншого невідпрацьованого часу”	виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню (оплата відпусток, компенсації за невикористану відпустку, накопичувані відгули)
472 “Додаткове пенсійне забезпечення”	472 “Забезпечення премій і заохочувальних виплат”	премії та інші заохочувальні виплати, що будуть виплачені у майбутньому (щорічні премії за результатами року, за вислугу років)
–	477 “Забезпечення виплат за програмами звільнення”	виплати при звільненні, передбачені офіційною програмою звільнення працівників (у випадку визначеної чисельності працівників, які приймуть пропозицію про добровільне звільнення)
–	478 “Забезпечення інших довгострокових виплат працівникам”	інші довгострокові виплати працівникам (компенсації за період тривалої відсутності чи непрацездатності, з нагоди ювілеїв та ін.)
У складі довгострокових зобов'язань		
–	56 “Довгострокові виплати працівникам”:	
–	561 “Винагороди за програмами із визначеною виплатою”	виплати по закінченні трудової діяльності за програмами виплат із визначеною виплатою (пенсійні програми, страхування життя, медичне обслуговування тощо)
–	562 “Відстрочені виплати працівникам”	виплати при звільненні, виплати інструментами власного капіталу підприємства та інші виплати, які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, в якому працівник виконував відповідну роботу
У складі поточних зобов'язань		
66 “Розрахунки за виплатами працівникам”	66 “Поточні виплати працівникам”	
661 “Розрахунки по заробітній платі”	661 “Розрахунки з оплати праці”	
662 “Розрахунки з депонентами”	662 “Виплати за державним соціальним страхуванням”	виплати за державним соціальним страхуванням, що проводяться на підприємстві (допомога з тимчасової непрацездатності за кошти відповідних фондів та за рахунок підприємства, допомога по догляду за дитиною тощо)
663 “Інші виплати працівникам”	663 “Інші поточні виплати працівникам”	
–	664 “Депоновані виплати”	

Таблиця А.2. Витрати на придбання, утримання, розвиток і вибуття людських ресурсів підприємства (за О.А. Куліковим)

Група витрат	Склад витрат	Порядок обліку
Витрати на придбання працівників (витрати, пов'язані з наймом працівників)	на розміщення в ЗМІ об'яв про найм на відрядження агентів по підборі кандидатів на оренду приміщень для співбесід на оплату послуг кадрових агентств (щодо пошуку і підбору кадрів шляхом проведення консультацій, тестування, тренінгів для претендентів на робочі місця) на попереднє тестування на початкове навчання на робочому місці	Капіталізуються, використовується синтетичний рахунок "Інвестиції в людські ресурси" (субрахунок "Витрати на придбання працівників")
Витрати на утримання працівників	на оплату праці (суми, нараховані за тарифними ставками, посадовими окладами, відрядними розцінками або в процентах від виручки у відповідності з прийнятими в компанії формами і системами оплати праці) стимулюючі виплати за виробничі результати (премії, надбавки за професійну майстерність, високі досягнення в праці і ін.) компенсаційні виплати (надбавки за працю в тяжких, шкідливих, особливо шкідливих умовах праці, понаднормову роботу, роботу в нічний час, в багатозмінному режимі, суміщення професій, розширення зон обслуговування, роботу у вихідні і святкові дні) на оплату відпускних, грошових компенсацій за невикористану відпустку одноразові винагороди (винагороди за підсумками роботи підприємства за рік, виконання особливо важливих виробничих завдань, вислугу років)	Включаються до складу витрат від звичайних видів діяльності
Витрати на утримання працівників (витрати соціального характеру)	на обов'язкове і добровільне медичне, пенсійне і недержавне пенсійне страхування, страхування життя працівників допомога по тимчасовій непрацездатності компенсації при нещасних випадках на виробництві і професійні захворювання витрати по безкоштовному наданню працівникам комунальних послуг, харчування і продуктів (грошова компенсація за ненадання безкоштовного житла, комунальні та інших подібних послуг) витрати по оздоровленню в санаторіях, профілакторіях, будинках відпочинку на лікувально-профілактичне харчування, на матеріальну допомогу працівникам і їх сімей, на охорону праці, на проведення соціально-культурних, спортивних заходів	Включаються до складу інших витрат
Витрати на розвиток працівників	Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів Витрати на професійну підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації Витрати на навчання іншим професіям Витрати на тестування і проведення тренінгів працюючих співробітників	Капіталізуються, використовується синтетичний рахунок "Інвестиції в людські ресурси" (субрах. "Витрати на розвиток працівників")
Витрати на вибуття працівників	Одноразові допомоги працівникам при звільненні працівників, виході на пенсію Витрати на виплату недержавних пенсій	Включаються до складу інших витрат

Таблиця Л.3. Характеристика субрахунків до рахунку 06 “Вкладення на відтворення людського капіталу”(за Н.А. Лесневською)

<i>Субрахунки</i>	<i>Порядок використання</i>	<i>Документування</i>	<i>Аналітичний облік</i>
06-1 “Витрати на навчання, перепідготовку і підвищення кваліфікації персоналу”	для узагальнення інформації про суму капіталізованих витрат компаній, пов’язаних з підготовкою співробітників в професійних, середніх спеціальних і вищих навчальних закладах. В дебеті відображаються суми, перераховані навчальному закладу; в кредиті – списання сум, накопичені на рахунку після закінчення періоду навчання згідно з угодою рівними частками протягом терміну, впродовж якого співробітник повинен відпрацювати в компанії	договір між ВНЗ, підприємством і його співробітником	за кожним договором, укладеним із співробітниками компанії
06-2 “Винагорода персоналу, виплачені після закінчення трудової діяльності”	у випадку, якщо підприємство гарантує своїм співробітникам, або найбільш кваліфікованому персоналу виплату винагород після закінчення трудової діяльності	колективний договір, трудова угода, соціальні програми, договір між підприємством і страховою компанією	за видами фінансових вкладень, договорів, термінів їх дії
06-3 “Соціальні виплати, що здійснюються протягом трудової діяльності”	використовується для узагальнення інформації про активи компанії, використані для реалізації соціальних програм, розроблені з метою створення сприятливих умов праці. Капіталізовані витрати – це позики, видані співробітникам на період, що перевищує один рік, фінансова допомога на часткове погашення вартості житла, оплати медичних, фізкультурно-оздоровчих і інших послуг, за договорами з підприємствами, укладеними на період, що перевищує один рік	колективний договір, додаткова трудова угода	за видами вкладень і кожним працівником, з яким підписана додаткова трудова угода

Таблиця А.4. Систематизація методичних підходів дослідників до бухгалтерського обліку людського капіталу

№ з/п	Автори	Зміст пропозицій
1	2	3
Україна		
1	Головай Н.14	Пропонує: – розділити поточні витрати на персонал (заробітна плата) і витрати на персонал, що, як планується, в майбутньому повинні сприяти отриманню підприємством певних економічних вигод (навчання працівників, залучення провідних фахівців з метою підвищення якості кадрів); – інвестиції в розвиток і підвищення професійних якостей персоналу розглядати як актив; – удосконалити П(С)БО “Нематеріальні активи” і План рахунків бухгалтерського обліку в частині обліку інвестицій в підвищення якості персоналу на вітчизняних підприємствах
2	Жиглей І.В.15	Пропозиції стосуються відображення витрат на навчання не у складі витрат звітного періоду, а у складі інвестицій
3	Королук Н.М.16	Пропонує: 1. Людський капітал відображати на позабалансовому рахунку 010 “Людський капітал” на відповідних субрахунках: 011 “Людський капітал адміністративного персоналу”, 012 “Людський капітал виробничого персоналу”, 013 “Людський капітал інших працівників” 2. Для оцінки використовувати витратний метод: сума накопичених витрат на зміст і підвищення кваліфікації, помножена на фактор досвіду. 3. У звітності відображати у складі внутрішньої звітності: “Звіт про людський капітал”, який повинен містити три розділи: 1) витрати на зміст персоналу; 2) витрати на утворення персоналу; 3) фактор досвіду
4	Легенчук С.Ф.17, 18	Вносить пропозиції щодо відображення людського капіталу на позабалансовому рахунку 010 “Немайнових інтелектуальних активів” у складі субрахунку 0101 “Людські активи”. В іншій праці пропонує виокремити рахунок для бухгалтерського відображення людських активів, тобто капіталізувати такі витрати на спеціально створеному рахунку
5	Майданевич П.Н., Колосюк А.А.19	Пропонують: – розробити і внести до “Наказу про облікову політику підприємства” положення щодо ведення обліку інтелектуального потенціалу підприємства і людського капіталу як його складової; – розробити робочий план рахунків і порядок відображення типових господарських операцій;

14 Головай Н. Людський капітал в обліково-аналітичній системі підприємства / Н. Головай // Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції: Тези доповідей (20-22 квітня 2005 р.) Частина 1 / Відп. ред. А.Д. Бутко. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2005. – 277 с.

15 Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб’єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст]: монографія // І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с. – С. 231-256.

16 Королук Н.М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація: Автореф. ...кандидата екон. наук: 08.00.09 / Н.М. Королук. – Київ, 2010. – 21 с.

17 Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: Дис. ...кандидата екон. наук: 08.06.04 / С.Ф. Легенчук. – Житомир, 2006. – 264 с.

18 Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.

19 Майданевич П.Н. Особенности отражения информации о человеческом капитале в учетной системе предприятия / П.Н. Майданевич, А.А. Колосюк // Міжнародний збірник наукових праць. – 2008. – № 10. – С. 192-197.

		– розробити документообіг по обліку інтелектуального потенціалу підприємства і людського капіталу як його складовій; – розробити алгоритм визначення вартості людського капіталу і відповідні форми звітності

Продовження табл. А.4

1	2	3
6	Осмятчен-ко Л.М.20	Виділяє такі напрями удосконалення: – внесення пропозицій на державному рівні щодо нормативно-правової основи даної категорії, як елементу інтелектуального капіталу; – розробка загальних рекомендацій для підприємств щодо внутрішнього Положення по обліку і контролю в структурі інтелектуального капіталу; – розробка методики оцінки вартості інтелектуального капіталу підприємства з урахуванням особливостей бізнесу; – формування методологічних і організаційних принципів обліку здійснювати на основі певної класифікації інтелектуального капіталу як об'єкту обліку
7	Шульга Н.В.21	Пропозиції стосуються наступних положень: 1. Уточнити положення П(С)БО 2 “Баланс”, що забезпечить адекватність формування інформації у фінансовій звітності. 2. Для забезпечення більшої інформованості зовнішніх користувачів ввести новий розділ Приміток до фінансової звітності “Виплати працівникам”. 3. Аналітичний облік поточних зобов'язань перед працівниками здійснювати у системі рахунків: 6611 “Заробітна плата”; 6612 “Натуральна заробітна плата”; 6613 “Виплати за цивільно-правовими договорами”; 6614 “Зарплатні додаткові блага”. 4. Змінити назву рахунку 81 на “Витрати на виплати працівникам” із введенням до нього шести субрахунків
Республіка Білорусь		
1	Богатирьова В.В., Авилкіна М.А.22	Пропонують витрати на формування, мотивацію, розвиток і утримання людського капіталу, вважати капітальними і включати до складу витрат на створення інновацій, що приймають участь у формуванні фактичної собівартості інноваційного продукту
2	Короб А.Н.23	Пропонує підходи до обліку людського капіталу: 1) як складова інтелектуального капіталу (передбачає створення фонду під зміну величини людського капіталу за рахунок операційних доходів: Д-т сч. “Операційні доходи і витрати”, К-т сч. “Людський капітал”); 2) як сукупність витрат по його створенню (людський капітал відображається в пасиві балансу у складі зобов'язань, балансова вартість якого визначається виходячи з розміру заробітної плати. За рахунок нерозподіленого прибутку створювати фонд “Фінансові зобов'язання по внесках в людський капітал”, з якого фінансуватиметься розвиток людського капіталу компанії: Д-

20 Осмятченко Л.М. Интеллект персонала: проблемы теории и практики обліку / Л.М. Осмятченко // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010 р. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 466-469.

21 Шульга Н.В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: Автореф. ...кандидата екон. наук: 08.00.09 / Н.В. Шульга – Київ, 2008. – 24 с.

22 Богатырева В.В. Управление инновационной деятельностью как форма предпринимательской активностью субъекта хозяйствования в условиях глобализации / В.В. Богатырева, М.А. Авилкина // Теоретические основы управления субъектами хозяйствования в условиях глобализации экономики: [Монография]. Коллектив авторов. [Под общ. ред. Кивачука В.С.]. – Брест. Издательство БрГТУ, 2009. – 416 с.

23 Короб А.Н. Человеческий капитал – новый объект бухгалтерского учета / А.Н. Короб // Экономика глазами молодых: материалы I-го международного экономического форума молодых ученых (Вилейка, 12-14 сентября 2008 г.) – Минск: ООО “ТМ Агро-графикс”, 2008. – 224 с.

		т сч. “Нерозподілений прибуток”, К-т сч. “Фінансові зобов’язання по внесках в людський капітал”) 3) як елемент доданої вартості (відображається як нематеріальний актив, амортизується і відображається в активі балансу)
<i>Продовження табл. А.4</i>		
1	2	3
3	Слапик Ю.Н.24	Обґрунтовує, що витрати підприємства на навчання персоналу призводять до тимчасового виключення майнової частини капіталу у вигляді грошових коштів і переходу його в немайнову частину у вигляді людського капіталу. У разі ефективного використання професійних навичок, отриманих працівником під час навчання, підприємство отримує приріст величини прибутку від збільшення величини продажів, забезпечений використанням людського капіталу
4	Лесневська Н.А.25	Відносить до ресурсів тривалого використання і пропонує використовувати синтетичний рахунок 06 “Вкладень на відтворення людського капіталу”. Формування таких витрат відбувається шляхом капіталізації поточних активів, а їх списання або відшкодування призводить до процедури рекапіталізації. До цього рахунку пропонує відкривати наступні субрахунки: 1) 06-1 “Витрати на навчання, перепідготовку і підвищення кваліфікації персоналу”, – для узагальнення інформації про суму капіталізованих витрат компаній, пов’язаних з підготовкою співробітників в професійних, середніх спеціальних і вищих навчальних закладах (документування – договір між вищим навчальним закладом, підприємством і його співробітником; аналітичний облік – за кожним договором, укладеним із співробітниками компанії); 2) 06-2 “Винагороди персоналу, виплачені після закінчення трудової діяльності” – використовується у випадку, якщо підприємство гарантує своїм співробітникам, або найбільш кваліфікованому персоналу, виплату винагород після закінчення трудової діяльності (документування – колективний договір, трудова угода, соціальні програми, договір, між підприємством і страховою компанією; аналітичний облік – за видами фінансових вкладень, договорами, термінами їх дії); 3) 06-3 “Соціальні виплати, що здійснюються протягом трудової діяльності”, – використовується для узагальнення інформації про активи компанії, використаних для реалізації соціальних програм, розроблених з метою створення сприятливих умов праці (документування – колективний договір, додаткова трудова угода; аналітичний облік – за видами вкладень і кожним працівником, з яким підписана додаткова трудова угода)
Російська Федерація		
1	Бакаев А.С., Безруких П.С., Врублевський Н.Д.26	Заперечують можливість капіталізації витрат на підготовку кадрів
2	Белкін В.27	Пропонує інвестиції в людський капітал відображати у складі нематеріальних активів, річний розмір амортизації яких визначатиметься як річна величина заробітної плати та виплат на соціальне страхування працівника за працездатний період його життя
3	Добринін А.І., Дятлів С.А., Циренова Е.Д.28	Пропонують відображати в обліку людські ресурси у складі нематеріальних активів у розмірі повної вартості за весь період використання, а річну суму амортизації визначати виходячи з річної величини заробітної плати працівників, включаючи виплати на соціальне страхування

24 Слапик Ю.Н. Основы теории управления кругооборотом капитала предприятия, действующего в условиях недостатка инвестиционных ресурсов / Ю.Н. Слапик // Теоретические основы управления субъектами хозяйствования в условиях глобализации экономики: [Монография]. Коллектив авторов. [Под общ. ред. Кивачука В.С.]. – Брест. Издательство БрГТУ, 2009. – 416 с.

25 Лесневская Н.А. Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала / Н.А. Лесневская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2009. – № 07. – С. 32-40

26 Бухгалтерский учет: Учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; под ред. П.С. Безруких. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 719 с. – С. 114.

27 Белкин В. Почему в России неэффективны инвестиции в человеческий капитал / В. Белкин // Журнал экономической теории. – 2005. – № 2. – С. 137.

1	2	3
4	Куліков О.А.29	1. Класифікує витрати на працівників в розрізі їх придбання, утримання, розвитку, вибуття. 2. Витрати на придбання і розвиток працівників пропонує відображати на рахунку “Інвестиції в людські ресурси”. 3. Пропонує варіанти обліку інвестицій в людські активи: 1) капіталізувати, а ресурси враховувати як актив підприємства; 2) відображати як витрати поточного періоду; 3) витрати на придбання і розвиток капіталізувати, а витрати на утримання і вибуття відображати як поточні витрати підприємства; 4) враховувати як складову частину ділової репутації підприємства. 4. У фінансовій звітності відображати: 1) у Балансі (стаття “Інвестиції в людські ресурси”); 2) у Звіті про прибутки і збитки (у складі витрат по звичайних видах діяльності), в Примітках до фінансової звітності (як складова частина поточних витрат); 3) у балансі (стаття “Ділова репутація”), в Примітках до фінансової звітності (як складова частина ділової репутації)
5	Медведев М.Ю.30	Пропонує облік працівників організовувати подібно до обліку інших знарядь праці: 1) Д-т сч. “Працівники”, К-т сч. “Розрахунки з оплати праці” – придбання працівника; 2) Д-т сч. “Незавершено виробництво”, К-т сч. “Амортизація працівника” – використання працівника у виробництві
6	Смирнов В.Т., Бондарьов В.Ф., Романчин В.І.31	Конкретизували види людського капіталу, способи його оцінки і обліку цього нематеріального активу в складі капіталу підприємства
7	Соколов Я.В.32, 33	Пропонує людський капітал працівників підприємства відображати в обліку поза балансом. В іншій праці всі втрати на підготовку кадрів капіталізувати в активі як інвестиції в персонал, протягом декілька років їх амортизувати
8	Феофанов М.Ю.34	Досліджує людський капітал гравців спортивного клубу та вплив на нього таких факторів, як авторитет гравця та рівень продажів спортивної атрибутики. Людські ресурси пропонує відображати у складі нематеріальних активів, амортизувати їх протягом терміну його корисної служби, тобто терміну дії контракту
9	Хатулеева О.В.35	Пропонує витрати, пов’язані з формуванням інтелектуальних активів, за наявності документального підтвердження і дотримання критерію істотності для конкретного підприємства, капіталізувати і відображати як відкладені витрати

28 Добрынин А.И. Человеческий капитал в транзитивной экономике / А.И. Добрынин, С.А. Дятлов, Е.Д. Цыренова. М.: Наука, 2002. – 309 с. – С. 284.

29 Куликов А.А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации: Автореф. ...кандидата экон. наук: 08.00.12 / А.А. Куликов. – Казань, 2008. – 24 с.

30 Медведев М.Ю. Баланс для начинающих / М.Ю. Медведев. 2-е изд. – СПб.: Питер, 2006. – 192 с.

31 Смирнов В.Т. Основы экономической теории / Смирнов В.Т., Бондарев В.Ф., Романчин В.И. – Орел: ОрелГТУ, 2003. – С. 73-107.

32 Соколов Я.В. Бухгалтерскому учету необходим мораторий [Электронный ресурс] / Я.В. Соколов // Консультант. – 2004. – № 23. – Режим доступа к журналу: <http://www.audit-it.ru/articles/account/a1/41696.html>.

33 Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – 3-е изд., перер. и доп. – М.: Магістр, 2009. – 287 с. – С. 269.

34 Феофанов Н.Ю. Анализ финансовых результатов деятельности профессионального спортивного клуба. Автореф. ...кандидата экон. наук: 08.00.12 / Н.Ю. Феофанов. – Новосибирск, 2007. – 24 с.

35 Хатулева О.В. Проблемы признания в бухгалтерском учете интеллектуальных активов организации / О.В. Хатулева // Бухгалтерский учет и анализ. – 2005. – № 8 (104). – 34-38 с. – С. 37.

Додаток М

Види витрат, що формують вартість робочої сили, виділені в нормативних документах

Нормативний документ	Види витрат на працівників
1	2
Резолюція Міжнародної конференції зі статистики праці (1985 р.) ³⁶	Класифікація вартості робочої сили: 1. Пряма зарплата і оклади: плата за прямий відпрацьований час робітником з почасовою оплатою; прогресивні виплати робітникам з почасовою оплатою; заробітна плата відрядників (включаючи наднормові, преміальні); виплати премій за наднормову роботу, нічну зміну і роботу у вихідний день; доплати за відповідальність, за бруд, небезпеку і незручності, грошові компенсації за їжу і т.п.; виплати за системою гарантованої заробітної плати, доплата по прожитковому мінімуму і інші регулярні доплати, що розглядаються як пряма зарплата і оклади. 2. Оплата невідпрацьованого часу: щорічна відпустка, інша оплачувана відпустка, включаючи відпустку за вислугу років; державні і інші визнані свята; інший оплачуваний час відсутності наприклад, народження або смерть членів сім'ї, одруження, профспілкова діяльність); вихідна допомога, остаточний розрахунок, якщо вони не вважаються витратами на соціальне забезпечення. 3. Преміальні і грошові винагороди: премії в кінці року або сезонні премії; премії по участі в прибутках; додаткові виплати до відпустки понад звичайну оплату відпустки і інші премії і грошові винагороди. 4. Їжа, паливо і інші виплати в натуральній формі. 5. Вартість житла для працівників: вартість житла – власності підприємства; вартість житла, що не є власністю підприємства (дотації, субсидії і т.п.); інші види вартості житла. 6. Витрати працедавців на соціальне забезпечення: встановлені законом виплати на соціальне забезпечення (за програмами, що охоплюють старість, інвалідність і втрату годувальника, хвороби, материнство, виробничі травми, безробіття, допомоги багатосімейним); виплати за приватними програмами соціального забезпечення і соціальним страхуванням по колективному договору-контракту або необов'язкові (за програмами, що охоплюють старість, інвалідність і втрату годувальника, хвороби, материнство, виробничі травми, безробіття, допомоги багатосімейним): а) прямі виплати зайнятим, пов'язані з відсутністю на роботі через травму, з метою компенсації втрат в заробітку; б) інші прямі виплати зайнятим, що розглядаються як соціальні допомоги страховок; вартість догляду за хворими і медичного обслуговування; вихідна допомога і остаточний розрахунок, якщо вони вважаються витратою на соціальне забезпечення. 7. Вартість професійного навчання (включаючи плату за навчання і інші виплати за послуги інструкторів з боку навчальних закладів, за навчальний матеріал, відшкодування робітникам плати за навчання і т.п.). 8. Вартість культурно-побутового обслуговування: вартість їдальні на підприємстві і інші послуги з харчування; вартість освіти, культурних, відновних і пов'язаних з цим засобів обслуговування і послуг без дотацій, податкових знижок, внесків, отриманих від держави і робітників; субсидії на кредитування профспілок і вартість пов'язаних з цим послуг для зайнятих. 9. Вартість праці, що не підлягає класифікації: вартість транспортування на роботу і з роботи, оплаченої працедавцем (включаючи також відшкодування плати за проїзд тощо); вартість робочого одягу; вартість відновлення здоров'я і інші види вартості праці. 10. Податки, що розглядаються як вартість праці: податки на використання найманої праці і на обліковий склад.

Продовження додатку М

³⁶ Филина Ф.Н. Оценка затрат на персонал организации [Электронный ресурс] / Ф.Н. Филина // Российский бухгалтер. – 2007. // Режим доступа к журналу: http://www.rosbuh.ru/send_article.asp?rba_id=94.

1	2
Інструкція з визначення вартості робочої сили Державного комітету статистики України (наказ № 131 від 29.05.1997)37	Виділено наступні групи витрат, що формують вартість робочої сили: <i>1. До прямої оплати включаються:</i> 1.1. Заробітна плата, нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) за відрядними розцінками, тарифними ставками, посадовими окладами незалежно від форм і систем оплати праці, прийнятих на підприємстві. 1.2. Надбавки та доплати до тарифних ставок і посадових окладів у фактичних розмірах, незалежно від того виплачуються ці надбавки у розмірах, передбачених чинним законодавством, чи у розмірах, встановлених колективним договором. 1.3. Винагороди (процентні надбавки) за вислугу років, стаж роботи. 1.4. Премії робітникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі 1.5. Оплата праці працівників за виконання робіт згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду. 1.6. Оплата працівникам, які не перебувають у штаті підприємства, за виконання разових робіт (наприклад, ремонт обладнання, приміщення, проведення експертизи тощо). 1.7. Оплата за працю у вихідні та святкові (неробочі) дні, в понадурочний час. 1.8. Доплати за шкідливі умови праці (на важких роботах, на роботах із шкідливими і небезпечними умовами праці, в багатозмінному режимі, у нічний час тощо). 1.9. Доплати працівникам, постійно зайнятим на підземних роботах, за нормативний час пересування їх у шахті (руднику) від ствола до місця роботи і назад. 1.10. Заробітна плата до кінцевого розрахунку по закінченні року (або іншого періоду), обумовлена системами оплати праці в сільськогосподарських підприємствах. 1.11. Процентні або комісійні винагороди незалежно від того, виплачені вони додатково до тарифної ставки (окладу) чи є основною оплатою в тих галузях, де це передбачено чинним законодавством. 1.12. Виплати різниці в окладах працівникам при тимчасовому заміщенні. 1.14. Суми, нараховані за виконану роботу особам, залученим для роботи на підприємстві за спеціальними договорами з державними підприємствами (організаціями) про надання робочої сили. 1.15. Оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів підприємств, залучених без звільнення від основної роботи для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів, для навчання учнів загальноосвітніх шкіл. 1.16. Оплата праці студентів вищих навчальних закладів і учнів професійно-технічних навчальних закладів, які залучені на тимчасові роботи. 1.17. Оплата за виконання низькооплачуваної роботи у випадках, передбачених чинним законодавством. <i>2. До оплати за невідпрацьований час включаються:</i> 2.1. Оплата в повному обсязі щорічних і додаткових відпусток. 2.2. Оплата додатково наданих за рішенням трудового колективу (понад тривалість передбачених законодавством) відпусток. 2.3. Суми, виплачені підприємствами випускникам професійно-технічних закладів освіти та молодим спеціалістам, які закінчили вищі навчальні заклади за час відпустки, що передуює початку роботи.

37 Про затвердження Інструкції по визначенню вартості робочої сили. Державний комітет статистики України (Держкомстат). Наказ № 131 від 29.05.1997 // Режим доступу: <http://www.dksu.gov.ua/1302.09.html>.

1	2
	2.4. Оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, та пільгового часу підліткам. 2.5. Оплата робочого часу працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються в робочий час відповідно до чинного законодавства. 2.6. Суми доплат для досягнення середнього рівня фактичного заробітку, що передував тимчасовій втраті працездатності, у відповідності з чинним законодавством. 2.7. Заробітна плата, що зберігається за місцем основної роботи за працівниками, залученими на сільськогосподарські та інші роботи, згідно з чинним законодавством. 2.8. Виплати різниці в окладах працівникам, працевлаштованим з інших підприємств зі збереженням протягом певного часу (відповідно до законодавства) розміру посадового окладу за попереднім місцем роботи. 2.9. Надбавки за пересувний, роз'їздний характер робіт для працівників, безпосередньо зайнятих на будівництві, реконструкції і капітальному ремонті, а також при виконанні робіт вахтовим методом у випадках, передбачених законодавством. 2.10. Оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці, при підсумковому обліку робочого часу і в інших випадках, передбачених законодавством. 2.11. Суми, виплачені (при виконанні робіт вахтовим методом) у розмірі тарифної ставки (окладу), за дні в дорозі до місцезнаходження підприємства (пункту збору), до місця роботи і назад, передбачені графіком роботи на вахті, а також за дні затримки працівників у дорозі через метеорологічні умови та з вини транспортних підприємств. 2.12. Оплата простоїв не з вини працівника. 2.13. Суми, виплачені особам, які проходять навчання (підготовку) для роботи на щойно введених у дію підприємствах за рахунок коштів, передбачених у загальних кошторисах будівництва. 2.14. Оплата працівникам-донорам днів обстеження, здачі крові та відпочинку, що надаються після кожного дня здачі крові. 2.15. Оплата за час вимушеного прогулу у випадках, передбачених законодавством. 2.16. Суми, що виплачуються працівникам, які знаходяться у відпустці з ініціативи адміністрації з частковим збереженням заробітної плати. 2.17. Суми, що виплачуються працівникам, які брали участь у страйках. 3. До премій та нерегулярних виплат включаються: 3.1. Премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання. 3.2. Премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, за створення, освоєння та впровадження нової техніки, за введення в дію в строк і достроково виробничих потужностей і об'єктів будівництва, за своєчасну поставку продукції на експорт тощо. 3.3. Одноразові заохочення (наприклад, окремих працівників за виконання особливо важливих виробничих завдань, заохочень до ювілейних та пам'ятних дат). 3.4. Винагороди за підсумками роботи за рік. 3.5. Грошові компенсації за невикористану відпустку (крім оплати додаткової відпустки, що надається працівникам згідно з Законом України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи"). 3.6. Матеріальна допомога (оздоровчі, екологічні та інші виплати). 3.7. Суми прибутку, спрямовані на придбання акцій (для працівників трудового колективу). 4. До заробітної плати в натуральній формі, пільг, послуг, допомоги в натуральній і грошовій формах включаються: 4.1. Вартість продукції, що видається в порядку натуральної оплати працівникам.

1	2
	4.2. Вартість безкоштовно наданих працівникам окремих галузей народного господарства (відповідно до законодавства) комунальних послуг, продуктів харчування. 4.3. Вартість безкоштовно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишаються в особистому постійному користуванні працівників, або сума пільг у зв'язку з продажем їх за зниженими цінами. 4.4. Зменшення вартості харчування працівників як готівкою, так і за безготівковими розрахунками в їдальнях, буфетах, профілакторіях. 4.5. Виплати, що мають індивідуальний характер (оплата продовольчих та непродовольчих товарів, включаючи товари, одержані за бартером, продуктових замовлень, проїзних квитків, передплати на газети та журнали, виплати різниці в цінах на паливо або суми компенсації працівникам вартості виданого палива у випадках, не передбачених чинним законодавством, тощо). 4.6. Вартість подарунків до свят та пам'ятних дат. 4.7. Вартість виданого молока і лікувально-профілактичного харчування. 4.8. Витрати на виплату різниці між закупівельними та роздрібними цінами на сільськогосподарську продукцію, що відпускається підсобними господарствами для громадського харчування. 5. До витрат підприємств на оплату житла працівників включаються: 5.1. Витрати на утримання житла, що є у власності підприємства. 5.2. Витрати підприємства (асигнування) на утримання житла, що не є власністю підприємства (при умові проживання в ньому працівників підприємства). 5.3. Витрати на оплату квартир, найм житла у окремих громадян. 5.4. Витрати на оплату безкоштовно наданого працівникам підприємств житла або суми грошових компенсацій за ненадання безкоштовно житла. 5.5. Витрати на погашення позик, виданих працівникам підприємств для поліпшення житлових умов, включаючи кошти для погашення первинних внесків для вступу в житловий кооператив та на індивідуальне будівництво, придбання садових будинків і обзаведення домашнім господарством. 6. До витрат підприємств на соціальне забезпечення працівників відносяться: 6.1. Відрахування підприємств у такі фонди: - фонд соціального страхування; - Пенсійний фонд; - фонд сприяння зайнятості населення; - інші (наприклад, відрахування у недержавні фонди пенсійного страхування). 6.2. Вихідна допомога при припиненні трудового договору. Суми, що виплачуються на період працевлаштування працівникам, звільненим у зв'язку зі змінами в організації виробництва і праці, ліквідацією підприємства, а також у зв'язку з призовом на дійсну військову службу. 6.3. Вартість путівок на лікування і відпочинок або суми компенсацій, видані замість путівок. 6.4. Оплата додатково наданих за рішенням трудового колективу (понад тривалість, передбачену законодавством) відпусток жінкам, які виховують дітей. 6.5. Одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію. 6.6. Доплати і надбавки до державних пенсій працюючим пенсіонерам. 6.7. Щорічна допомога на оздоровлення дітей.

1	2
	6.8. Суми, на які зменшується батьківська плата за перебування дітей у дитячих санаторіях, яслах, оздоровчих таборах підприємств. 6.9. Витрати на оплату послуг за договорами, що укладені з медичними закладами на надання працівникам підприємств медичної допомоги, включаючи протезування. 6.10. Плата за утримання дітей в дошкільних і навчання в учбових платних закладах та установах за рахунок коштів підприємства. 6.11. Оплата абонементів у групі здоров'я. 6.12. Витрати підприємств у розмірі страхових внесків, пов'язаних з добровільним страхуванням працівників (від нещасних випадків, безробіття тощо), якщо договір страхування передбачає виплату обумовленої суми застрахованій фізичній особі (незалежно від виникнення страхового випадку) по закінченні терміну страхового договору. При цьому вказані суми включаються до вартості робочої сили в той період, в який провадяться перерахунки страховій компанії. <i>7. До витрат на професійне навчання включаються:</i> 7.1. Витрати на оплату навчання працівників, направлених до вищих навчальних закладів, та установ по підвищенню кваліфікації, професійну підготовку та перепідготовку тощо. 7.2. Витрати на організацію навчального процесу: на утримання учбових будівель і приміщень, оренду приміщень для проведення навчання, оплата викладачів, що не перебувають у списковому складі працівників і т.ін. 7.3. Суми заробітної плати за основним місцем роботи, нараховані робітникам, керівникам і спеціалістам підприємств за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації і перепідготовки кадрів. 7.4. Оплата навчальних відпусток, наданих працівникам, які навчаються у вечірніх та заочних вищих і спеціальних закладах, аспірантурах, а також навчаються без відриву від виробництва у вечірніх, заочних загальноосвітніх школах. 7.5. Стипендії студентам, які направлені підприємствами на навчання у вищі навчальні заклади, виплачені за рахунок коштів підприємства. <i>8. До витрат на утримання громадських служб включаються:</i> 8.1. Витрати на утримання профілакторіїв, санаторіїв, медпунктів, будинків відпочинку та інших установ, що перебувають на балансі підприємства або утримуються на умовах пайової участі 8.2. Витрати на утримання дитячих садків, таборів відпочинку, бібліотек, дитячих кімнат, куточків відпочинку, музеїв тощо 8.3. Витрати на придбання медикаментів для лікувально-профілактичних установ, що знаходяться на балансі підприємств або утримуються на умовах пайової участі. 8.4. Витрати на організацію гуртків, студій, клубів, народних університетів, факультетів, виставок-продажів виробів самодіяльної творчості, ярмарків, ігрових кімнат для дітей тощо 8.5. Витрати на проведення культурно-масових, фізкультурних і спортивних заходів (у тому числі на оренду приміщень). 8.6. Вартість екскурсій і мандрівок. 8.7. Витрати на благоустрій садових товариств (будівництво доріг, енерго- і водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів тощо. <i>9. До витрат на робочу силу, які не віднесені до інших груп, включаються:</i> 9.1. Авторський та лекційний гонорар. 9.2. Одноразові допомоги та добові, які виплачуються при переведенні, прийомі і направленні на роботу в іншу місцевість, витрати на оплату добових працівникам, які перебувають у відрядженні. 9.3. Виплати польового забезпечення. 9.4. Вартість виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила та інших миючих засобів, знешкджувальних засобів або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадку невидачі їх адміністрацією.

1	2
	9.5. Витрати на колективне харчування плавскладу річкового, морського та рибпромислового флотів, а також харчування льотного складу цивільної авіації при виконанні завдання польоту, які можуть бути прирівняні до добових витрат, що виплачуються в період відрядження. 9.6. Компенсації за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту працівників, згідно з чинним законодавством. 9.7. Витрати на оплату проїзду до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом, міським та приміським пасажирським транспортом. 9.8. Суми матеріальної допомоги, що надається на поховання. 10. Податки, що відносяться до витрат на робочу силу – це суми, які вносяться до бюджету у зв'язку з перевищенням фонду оплати праці. 11. Витрати, які не відносяться до витрат на робочу силу: 11.1. Суми допомоги по соціальному страхуванню (по тимчасовій непрацездатності, з вагітності та пологів, при народженні дитини, по догляду за дитиною, виплати на дітей малозабезпеченим сім'ям і т.ін.), відшкодування заробітку або інших витрат у випадку заподіяної шкоди здоров'ю працівників, інші виплати за рахунок фонду соціального страхування, пенсійного фонду та інших позабюджетних фондів. 11.2. Доходи, одержані працівниками підприємств у вигляді сум, нарахованих по акціях і внесках членів трудового колективу в майно підприємств (дивіденди, проценти). 11.3. Витрати для здійснення заходів по ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціальному захисту населення. 11.4. Винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції.
Інструкція Державного комітету статистики Російської Федерації від 19.07.1995 р.38	До складу витрат на оплату праці включаються всі відповідні витрати підприємства незалежно від джерел їх фінансування, у тому числі наступні основні види виплат: 1) оплата за відпрацьований час, у тому числі: • заробітна плата за тарифними ставками, окладами, відрядними розцінками; відсоток від вартості наданих послуг, виручки; • вартість натуральної винагороди; грошові і натуральні премії незалежно від джерел виплати; стимулюючі доплати; щомісячна винагорода за стаж і вислугу років; • компенсаційні виплати у зв'язку з режимом роботи і умовами праці; • оплата керівникам і фахівцям, що проходили підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації кадрів і що відволікається від основної роботи; • комісійна винагорода (агентам страховок, брокерам); • гонорари штатним журналістам; • оплата спеціальних перерв в роботі; • оплата різниці в окладах при тимчасовому заступництві, роботи сумісників і іншого необлікового персоналу; 2) оплата за невідпрацьований час, у тому числі: • оплата щорічних, додаткових і навчальних відпусток;

1	2
	• оплата пільгового часу і часу виконання державних обов'язків, донорів; • оплата простоїв з вини працівників і вимушених прогулів; • одноразові премії за підсумками роботи за рік; оплата подарунків; • компенсації за невикористані відпустки; • виплати на зміст житла, паливо, електроенергію; • матеріальна допомога. <i>До виплат соціального характеру відносяться:</i> • надбавки до пенсій працюючих на підприємстві; • одноразові допомоги що йде на пенсію ветеранам праці, виплачувані за рахунок засобів підприємства; • внески за рахунок засобів підприємства на добровільне медичне страхування і оплата медичних послуг; • оплата туристичних і санаторних путівок, занять спортом; • відшкодування витрат за перебування дітей в дитячих садах і яслах; • компенсації жінкам, що знаходяться в частково оплачуваній відпустці по догляду за дітьми; • суми компенсацій за шкоду, заподіяну здоров'ю працівників, професійні каліцтва і захворювання, виплати утриманцям загиблих, а також відшкодування морального збитку відповідно до вироку суду; • вихідні допомоги у зв'язку з припиненням трудового договору; • суми, виплачувані протягом періоду трудовлаштування при звільненні по скороченню штатів; • оплата проїзду до місця роботи і транспортних послуг; • матеріальна допомога, що надається у зв'язку з сімейними обставинами; стипендії особам, направленим на навчання підприємством; • допомога на будівництво житла, для погашення різних позик. <i>Витрати, що не відносяться до фонду заробітної плати і виплат соціального характеру, включають наступні основні статті:</i> • дивіденди по акціях, виплати по облігаціях і паях; • внески страховок до соціальних фондів, недержавні пенсійні фундації і виплати з них; • авторські винагороди; • вартість форменого одягу і спецодягу; • витрати, пов'язані з відрядженнями; • витрати, пов'язані з переїздом з одного місця роботи на інше; • витрати на платне навчання працівників; • витрати за змістом об'єктів соціальної сфери; • витрати на проведення соціально-культурних і спортивних заходів; • витрати по обслуговуванню садових товариств.

Додаток Н

Підходи дослідників до термінів “інвестиції у людину”, “інвестиції у людський капітал”, “інтелектуальні інвестиції”

№ з/п	Джерело	Визначення поняття
1	2	3
1	Борисов А.Б.39	<i>Інтелектуальні інвестиції</i> – вкладення капіталу в наукові розробки, підготовку спеціалістів, передачу ноу-хау та ін.
2	За ред. Мочерного С.В.40	<i>Інвестиції інтелектуальні</i> – вкладення коштів у розвиток наукових досліджень та розробок, на підготовку фахівців, різноманітних курсах, ліцензій, “ноу-хау” та ін.
3	Ермошенко Н.Н., Скворцов Н.Н.41	<i>Інтелектуальні інвестиції</i> – вкладення в придбання патентів, ноу-хау, підготовку і перепідготовку кадрів, в науково-дослідні і дослідно-конструкторські розробки
4	Загородній А.Г.42	<i>Інвестиції інтелектуальні</i> – вкладення коштів у підготовку фахівців, наукові розробки, патенти, ліцензії, ноу-хау, запозичення досвіду
5	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устин-ко О.А., Юрій С.І.43	<i>Інвестиції інтелектуальні</i> – вкладення коштів у розвиток наукових досліджень та розробок, на підготовку фахівців на різноманітних курсах, ліцензій, “ноу-хау” та ін.
6	Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б.44	<i>Інвестиції інтелектуальні</i> – вкладення коштів у створення інтелектуального, духовного продукту
7	Благодатин А.А., Лозовський Л.Ш., Райзберг Б.А.45	<i>Інвестиції інтелектуальні</i> – вкладення коштів у створення інтелектуального, духовного продукту
8	Бородіна О.46	Витрати, що сприяють підвищенню продуктивності праці, можна розглядати як <i>інвестиції</i> в такому розумінні: поточні витрати здійснюються з тим розрахунком, що вони будуть багаторазово компенсовані значно вищим потоком прибутків у майбутньому. <i>Виробництво людського капіталу</i> – це процес створення продуктивних здібностей людини за допомогою інвестицій у специфічні процеси діяльності індивідуума: освіти, фахову підготовку та перепідготовку, підвищення кваліфікації у виробничій діяльності, зміцнення духовного та фізичного здоров'я тощо. Сформовані й застосовані у виробництві продуктивні здібності (сили) людини являють собою активи людського капіталу.

39 Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М: Книжный мир, 2001. – 895 с. – С. 275.

40 Економічна енциклопедія. У трьох томах. Т.1. [відп. ред. С.В. Мочерний]. – К., Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с. – С. 634.

41 Ермошенко Н.Н. Словарь-справочник предпринимателя / Н.Н. Ермошенко, Н.Н. Скворцов – К., УкрИНТЕЛ, 1993. – 168 с. – С. 62.

42 Загородній А.Г. Финансовый словарь. / [уклад. А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко] – 2-е видання, виправлене та доповнене. – Львів: Видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с. – С. 193.

43 Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т.1 / За ред. С.В. Мочерного / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устинко, С.І. Юрій. – Львів: Світ, 2005. – 616 с. – С. 272.

44 Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1996 – 496 с. – С. 123.

45 Финансовый словарь / Благодатин А.А., Лозовский Л.Ш., Райзберг Б.А. – М.: ИНФРА-М, 2006. – VI, 378 с. – С. 123.

46 Бородіна О. Людський капітал як основне джерело економічного зростання / О. Бородіна // Економіка України. – 2003 р. – № 7. – С. 48-53. – С. 50, 51.

1	2	3
9	Колосюк А.А.47	<i>Виробництво людського капіталу</i> – це процес створення продуктивних здібностей людини за допомогою інвестицій в: освіту, спеціальну підготовку і перепідготовку, підвищення кваліфікації у виробничій діяльності, зміцнення духовного і фізичного здоров'я і ін.
10	Азріліяна А.Н.48	<i>Інвестиції в людину</i> – витрати на освіту, підготовку кадрів
11	Кавецький В.В.49	<i>Інвестиціями у людський капітал</i> можна назвати всі види вкладень в людину, пов'язані з суттєвими витратами, що сприяють зростанню національного доходу (або доходу підприємства)
12	Макконнелл К.Р., Брю С.Л.50	<i>Інвестиції в людський капітал</i> – це будь-які дії, які підвищують кваліфікацію і здібності і, тим самим продуктивність праці працівників. Витрати, які сприяють підвищенню продуктивності, можна розглядати як інвестиції, так як поточні витрати здійснюються з розрахунком, що ці витрати будуть багаторазово компенсовані зростаючим потоком доходів в майбутньому
13	Шульц Т.В.51	Здібності людини розвиваються за допомогою певних видів діяльності, що мають атрибути інвестицій. До таких видів інвестиційної діяльності вчений відносить шкільну освіту, навчання на робочому місці, зміцнення здоров'я, запас інформації, що зростає щодо економіки
14	Беккер Г.52, Туроу Л.53	До інвестицій, що розвивають творчі здібності індивідів відносять формальну і неформальну освіту, підготовку на виробництві, медичні послуги і дослідження в області охорони здоров'я, витрати на оптимізацію міграції, пошук інформації про стан економіки.
15	Кендрік Дж.54	Види інвестицій в людський капітал класифікує на: речові, втілені в людях (має матеріальну, речову форму) – витрати на формування людського капіталу, тобто витрати виховання дітей до 14 років, без урахування витрат на їх освіту; речові, не втілені в людях – охоплює фактори виробництва, які включаються в поняття “багатство”: будівлі, споруди, земля і інші природні ресурси, машини, обладнання тривалого користування, товарно-матеріальні запаси; нематеріальні, втілені в людях – накопичені витрати на загальну освіту і спеціальну підготовку, частина накопичених витрат на охорону здоров'я і витрати на переміщення робочої сили; нематеріальні, не втілені в людях – витрати, необхідні для накопичення що використовуються у виробництві знань і практичного досвіду, включаючи знання, втілені в нових або поліпшених споживацьких товарах, засобах виробництва, продуктивних процесах і системах
16	Снітко Л.Т., Висторобська Є.Н., Бугаєва Т.Ю.55	Людський капітал розглядається як джерело доходів. В зв'язку з цим витрати на освіту людини є інвестиціями, які визначають величину майбутнього доходу

47 Колосюк А.А. Некоторые теоретические аспекты формирования человеческого капитала / А.А. Колосюк // Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа. Международный сборник научных трудов. Выпуск 2(8). – 2007. – С. 91-97. – С. 93.

48 Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. – С. 147.

49 Кавецький В.В. Інвестиції в людський капітал та його формування / В.В. Кавецький // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції “Ключевые аспекты научной деятельности – 2007”. Том I. – Экономические науки. – Днепропетровск: Наука и образование, 2007. – 96 с. – С. 60-66. – С. 63.

50 Макконнелл К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю. – М.: Республика, 1992. – 400 с. – С. 129.

51 Schultz T. Investment in Human Capital – the Role of Education and of Research / T. Schultz. – Н.У., 1971. – Р. 62.

52 Becker G.S. Investment in Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis / G.S. Becker // Journal of Political Economy. Supplement. – 1962.

53 Thurow L. Investment in Human Capital. / L. Thurow. – Belmont, 1970. – Р. 104.

54 Кендрік Дж. Совокупный капитал США и его формирование / Дж. Кендрік. – Общая редакция и предисловие члена-корреспондента АН СССР А.И. Анчишкина. М.: «Прогресс». 1978. – С. 8.

55 Снитко Л.Т. Управление капиталом торговой организации: экономический аспект / Л.Т. Снитко, Е.Н. Висторобская, Т. Ю. Бугаева // Учебное пособие.- М.:

Додаток П

Систематизовані дані щодо складу витрат та інвестицій у людський капітал вітчизняних компаній

№ з/п	Компанія	Формування, використання та відтворення людського капіталу			
		інвестиції у формування	витрати на використання	інвестиції у відтворення	інші витрати (інвестиції)
1	2	3	4	5	6
1	ПФГ “Систем Кепітал Менеджмент”	Адаптація прийнятих працівників, навчання та підвищення кваліфікації	Оплата праці (за системою грейдів), преміювання (бонусна система) та інші додаткові винагороди	Соціальні гарантії та пільги в сферах оздоровлення, покращення умов праці і побутових послуг, відпочинку, додаткове пенсійне забезпечення	
2	“Київстар”	Програма розвитку персоналу: програма розвитку талантів, професійні тренінги, профільні семінари і майстер-класи, система дистанційного навчання	Оплати праці має дві складові: постійну (зарплата та інші фіксовані виплати) і змінну (щоквартальні і річні премії)	Система соціальних пільг: програма медичного страхування, страхування від нещасного випадку, пенсійне накопичувальне страхування, цільова матеріальна допомога, службовий мобільний телефон, послуга «Мобільна сім'я» (спеціальний тарифний план для рідних і близьких), індивідуальний компенсаційний пакет	
3	ДП “Сіменс Україна”	Навчання і розвиток персоналу (підвищення кваліфікації, тренінги)	Стандарти для оцінки посад (система грейдів): визначення грошових винагород та їх структури, встановлення та зміна посадових окладів, розміри преміювання	Соціальні пільги: компенсаційні виплати на ювілеї, весілля, народження, поховання рідних, пільгові путівки до санаторіїв, пільгові кредити, медичне страхування, використання службового транспорту	
4	“Бритіш Американ Тобакко Україна”	Навчання і розвиток персоналу (на робочому місці, тренінгах)	Заробітна плата та додаткові грошові виплати (премії за результатами роботи компанії та індивідуальної діяльності працівника)	Соціальний пакет: медичне страхування, матеріальну допомогу на відпустку, премію на відпустку, фінансову підтримку у зв'язку з виходом на пенсію, премію на оздоровлення	
5	ГК “Воля”	Навчання і розвиток (діє Центр розвитку і підвищення персоналу, що проводить тренінги, кваліфікаційні іспити, дистанційні курси)			Пільги при кредитуванні (договори з «SEB-банком» та «Альфа-банком»)

Продовження додатку П

1	2	3	4	5	6
6	“XXI століття”	Система навчання в дох напрямах: 1) внутрішній (адаптаційна програм, направлена на адаптацію нових співробітників в компанію); 2) зовнішній (особистий і професійний розвиток, тренінги, семінари, конференції)	Грошові і виражені в матеріальній і нематеріальній формах винагороди	Компенсаційний пакет і пільги: програма медичного страхування, пільгові обіди, оплата мобільного зв'язку, надання службового автомобіля	Інформаційні збори, корпоративні свята, пікніки, новорічні свята для співробітників та їх дітей, участь в футбольній команді компанії
7	ЗАТ “Оболонь”	Професійна підготовка, підвищення кваліфікації та навчання	Соціальний пакет: матеріальна допомога на оздоровлення, медичне обслуговування путівки на лікування, відпочинок і до дитячих оздоровчих таборів, робота їдальні за пільговими цінами, перевезення працівників заводу		
8	“Кока-Кола Беверіджиз Україна”	Програма стажування молодих спеціалістів, професійна підготовка, підвищення кваліфікації, навчання, обмін корпоративним досвідом, семінари та тренування	Соціальні пільги в рамках чинного законодавства та додаткових матеріальних заохочень (у випадку одруження, народження дітей та ін.), медичного страхування, діє програма стимулювання інноваційних винаходів		Система відзнак та особливий рейтинг визнання, організація дитячих новорічних вечірок, програми літнього відпочинку
9	ЗАТ “Холдингова компанія “Бліц-Інформ””	Адаптація персоналу, навчання (програми, тренінги, семінари), професійна підготовка через Корпоративний цент навчання	Соціальні послуги і пільги: харчува-ння у їдальні, виготовлення візит-них карток, організація новорічних заходів і подарунків для дітей, страхування водіїв медогляд, вак-цинація, флюорографія, користу-вання бібліотечним фондом, допо-мога в придбанні авіа та залізнич-них квитків та в оформленні пенсій		

Продовження додатку II

1	2	3	4	5	6
10	ПЕК “ДТЕК1”	Підбір та залучення персоналу (через робочу групу зі складання “Методики прогнозу забезпеченості підприємства кадрами”), навчання і розвиток персоналу	Нова система оплати праці (за методикою міжнародної компанії “Нay Group”), соціальні пільги і гарантії (відпустки за сімейними обставинами, матеріальна допомога, послуги підприємств, що надають послуги відпочинку і оздоровлення, виплати допомоги при виході на пенсію)	Додаткові виплати (заохочувальні, компенсаційні, соціальні) (позики або іпотечне кредитування для придбання житла, оплата вищої (технічної) освіти, надання побутового палива придбання ліків, матеріальна допомога різного спрямування)	
11	“Інтерпайп”	Підбір та залучення персоналу (програми стажувань, що розраховані для денних відділень III-V курсів всіх ВНЗ України), навчання і розвиток персоналу (наставництво, тренінги, семінари, майстер-класи), підвищення кваліфікації робочих через виробничо-технічне навчання	інтегрована система оплати праці з двох компонентів: 1) постійної винагороди (посадового окладу); 2) змінної винагороди (премії), практикує диференційований підхід при формуванні винагороди і компенсаційного пакету		
12	“Астеліте” (оператор life:)	Підбір та залучення персоналу (діє програма “Стрибок у життя:”) для студентів старших курсів та магістрів ВНЗ), навчання і розвиток персоналу (освітні програми, тренінги)	Заробітна плата, щорічні й щоквартальні бонуси (медичне страхування, страхування членів сім’ї та страхування життя; соціальне забезпечення, позики та інші соціальні гарантії)		вивчають англійську мову дистанційно, відвідують «Розмовний клуб», клуби за інтересами: фотоклуб life:), клуб «Мафія» і театральна студія
13	Агропромхолд инг “Астарта-Київ”	Навчання і розвиток персоналу		Соціальні програми (надання позик, матеріальної допомоги, оздоровлення, додаткових оплачуваних відпусток, привітання і заохочення до ювілейних дат, проведення корпоративних свят і вручення подарунків, представлення до відомчих і урядових нагород і звань)	

Додаток Р

Об'єкти аналітичного обліку витрат на складові людського капіталу та доходів від них

Таблиця Р.1. Об'єкти аналітичного обліку витрат на формування, використання та відтворення людського капіталу працівників підприємства

Синтетичний рахунок	Об'єкти аналітичного обліку		
XX	XXX	XXXX	XXXXX
39 "Витрати майбутніх періодів", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки з оплати праці", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	Формування людського капіталу	Витрати на профорієнтацію	– прогнозування і планування чисельності і якісного складу працівників (моніторинг зовнішнього і внутрішнього ринків праці, розробка комплексних цільових програм розвитку професіоналізму працівників); – витрати на професійну орієнтацію в навчальних закладах майбутніх фахівців і кваліфікованих робітників; – розробка методів профвідбору і цільового набору персоналу по категоріям і професіям
		Витрати на пошук, відбір і найм персоналу	– витрати на пошук персоналу (витрати, пов'язані із систематичною роботою кадрових служб по плануванню персоналу, розміщенню оголошень в ЗМІ про найм, – витрати на відбір та найм персоналу (послуги кадрових агентств, служб зайнятості, співбесіда, тестування, розробка документації, тестових програм для претендентів (створення матричних моделей робочих місць, тобто кваліфікаційних вимог для підбору кандидатів і методи оцінки їх професійної компетенції), початкове навчання на робочому місці, інші витрати)
		Витрати на персонал в період адаптації	– витрати на оплату праці найнятого працівника в період випробувального терміну (2-3 місяці)
		Витрати на персонал в період навчання, підвищення кваліфікації відповідно до стратегії підприємства	– оплата праці за невідпрацьований час (оплата праці та виплати особам, направленим для підвищення кваліфікації, витрати на оплату навчання працівників у ВНЗ та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у ВНЗ, оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу та назад, витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання навчальної літератури, навчального програмного забезпечення; оплата вартості участі працівників підприємства в семінарах та тренінгах), оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчих відпусток, коучінг персоналу, витрати, пов'язані з підвищенням тарифного розряду, тестування і проведення тренінгів працюючих співробітників) – інші виплати працівникам (витрати на платне навчання як, пов'язане, так і не пов'язане з виробничою необхідністю)

Продовження додатку Р

XX	XXX	XXXX	XXXXX
65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки з оплати праці”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”	Використання людського капіталу	Витрати на персонал в період накопичення потенціалу зростання	– основна заробітна плата (оплата праці за тарифними ставками, відрядними розцінками, посадовими окладами, надбавками, у відсотках від виручки у відповідності з прийнятими в компанії формами і системами оплати праці і ін. нарахуваннями (зокрема, оплата праці за виконання трудових обов’язків, переведених тимчасово на іншу роботу у зв’язку з виробничою необхідністю, для переведених за станом здоров’я на легшу нижчеоплачувану роботу, для вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, переведених на легшу роботу); – додаткова заробітна плата: <i>доплати</i>, (зокрема, доплати за виконання трудових обов’язків у неробочий та надурочний час, роботу у святкові, неробочі дні та вихідні дні, в нічний час, за особливі умови праці, роботу у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах праці, роботу з особливими природними географічними і геологічними умовами та умовами підвищеного ризику для здоров’я, за складність і напруженість у роботі, за виконання особливо важливої роботи на певний термін, за освоєння нових норм трудових витрат та нових технологій, розширення зон обслуговування, збільшення обсягу робіт, інтенсивність праці, високі досягнення у праці, знання та використання в роботі іноземної мови, суміщення посад, виконання обов’язків тимчасово відсутнього працівника, класність водіям транспортних засобів); <i>компенсаційні виплати</i> (зокрема, компенсація за зношування інструментів та транспорту, що належать працівникам, компенсація працівникам витрат на придбання спецодягу та засобів індивідуального захисту, при порушенні строків їх видачі, компенсації при службових відрядженнях, у зв’язку з переведенням, прийняттям або направленням на роботу в іншу місцевість); <i>надбавки та інші заохочувальні виплати</i> (зокрема, добові за час перебування у відрядженні, вартість проїзду до місця призначення і назад, витрати по найму житла, відшкодування вартості проїзду працівникам та членам їх сімей, добові за час перебування в дорозі працівників та членів їх сімей, одноразова допомога працівникам, який переїжджає та членів їх сімей, заробітна плата за дні збору в дорогу і влаштування на новому місці проживання, але не більше шести днів, а також за час перебування в дорозі, премії за збір, зберігання, переробку та здавання відходів вторинної сировини, різного роду матеріалів, відсоткові або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки, суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв’язку з порушенням термінів її виплати, вартість безкоштовно наданого працівникам форменного одягу, обмундирування, що може використовуватися поза робочим місцем та залишається в особистому постійному користуванні, сума знижки у разі продажу форменного одягу працівникам за зниженими цінами); – інші заохочувальні та компенсаційні виплати (винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер, винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи), премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, виконання особливо важливих завдань, одноразові заохочення, не пов’язані з конкретними результатами праці (до ювілейних та пам’ятних дат, як у грошовій, так і натуральній формі), вартість безкоштовно наданих працівникам акцій, виплати соціального характеру, оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах);

Продовження додатку Р

XX	XXX	XXXX	XXXXX
			– оплата праці за невідпрацьований час (за час простою, який мав місце не з вини працівника, при виготовленні продукції, що виявилася браком не з вини працівника, працівників молодше вісімнадцяти років, при скороченій тривалості їх щоденної роботи, за виконання державних або громадських обов'язків, за час перебування у відрядженні, оплата щорічних відпусток, компенсація за всі не використані працівником дні щорічної відпустки при його звільненні, грошова компенсація за відмову від частини щорічної відпустки (основної та додаткових) і додаткових відпусток працівникам, які мають дітей, оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору, надання додаткової оплачуваної відпустки за шкідливі умови праці, виплати для донорів, оплата праці працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час, брали участь у страйках, перебували у відпустках з ініціативи адміністрації) – витрати на заходи з охорони праці (додаткові виплати працівникам, потерпілим внаслідок нещасного випадку або професійного захворювання відповідно до колективного чи трудового договору, вартість безоплатно виданого працівникам за встановленими нормами спеціального одягу, взуття, мийних та знешкоджувальних засобів) – інші виплати працівникам (суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні, компенсація моральної шкоди працівникам за рахунок коштів підприємства, що виплачується за рішенням суду, вартість проїзних квитків, які видаються працівникам для виконання виробничих завдань, матеріальна допомога разового характеру) – витрати соціальної діяльності підприємства (відрахування на соціальне страхування, обов'язкове медичне та пенсійне страхування);
		Витрати на персонал в період досягнення професіоналізму	– основна заробітна плата (оплата праці (за тарифними ставками, відрядними розцінками, посадовими окладами, надбавками, у відсотках від виручки відповідно до встановлених форм і систем оплати праці і ін. нарахуваннями (зокрема, оплата праці за виконання трудових обов'язків, переведених тимчасово на іншу роботу у зв'язку з виробничою необхідністю, для переведених за станом здоров'я на легшу нижчеоплачувану роботу, для вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, переведених на легшу роботу); – додаткова заробітна плата (<i>доплати</i>, (зокрема, доплати за виконання трудових обов'язків у неробочий та надурочний час, роботу у святкові, неробочі дні та вихідні дні, в нічний час, за особливі умови праці, роботу у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах праці, роботу з особливими природними географічними і геологічними умовами та умовами підвищеного ризику для здоров'я, за складність і напруженість у роботі, за виконання особливо важливої роботи на певний термін, за високі досягнення у виконанні трудових обов'язків, освоєння нових норм трудових витрат та нових технологій, розширення зон обслуговування, збільшення обсягу робіт, інтенсивність праці, високі досягнення у праці, знання та використання в роботі іноземної мови,

XX	XXX	XXXX	XXXXX
			суміщення посад, виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника, керівництво бригадою, рівень кваліфікації працівників, високу професійну майстерність, класність водіям транспортних засобів, науковий ступінь, науковий стаж); <i>компенсаційні виплати</i> (зокрема, компенсація за зношування інструментів та транспорту, що належать працівникам, компенсація працівникам витрат на придбання спецодягу та засобів індивідуального захисту, при порушенні строків їх видачі, компенсації при службових відрядженнях, у зв'язку з переведенням, прийняттям або направленням на роботу в іншу місцевість); <i>надбавки та інші заохочувальні виплати</i> (зокрема, добові за час перебування у відрядженні, вартість проїзду до місця призначення і назад, витрати по найму житла, відшкодування вартості проїзду працівникам та членам їх сімей, відшкодування витрат по перевезенню майна працівників та членів їх сімей, добові за час перебування в дорозі працівників та членів їх сімей, одноразова допомога працівникам, який переїжджає та членів їх сімей, заробітна плата за дні збору в дорогу і влаштування на новому місці проживання, але не більше шести днів, а також за час перебування в дорозі, премії за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, за збір, зберігання, переробку та здавання відходів вторинної сировини, різного роду матеріалів, премії та винагороди, що мають систематичний характер, відсоткові або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки, суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати, вартість безкоштовно наданого працівникам форменного одягу, обмундирування, що може використовуватися поза робочим місцем та залишається в особистому постійному користуванні, сума знижки у разі продажу форменного одягу працівникам за зниженими цінами); – інші заохочувальні та компенсаційні виплати (винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер, винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи), премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, виконання особливо важливих завдань, одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (до ювілейних та пам'ятних дат, як у грошовій, так і натуральній формі), вартість безкоштовно наданих працівникам акцій, виплати соціального характеру, оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах); – оплата праці за невідпрацьований час (за час простою не з вини працівника, при виготовленні продукції, що виявилася браком не з вини працівника, за виконання державних або громадських обов'язків, за час перебування у відрядженні, оплата щорічних відпусток, компенсація за всі не використані працівником дні щорічної відпустки при його звільненні, грошова компенсація за відмову від частини щорічної відпустки (основної та додаткових) і додаткових відпусток працівникам, які мають дітей, оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору, надання додаткової оплачуваної відпустки за шкідливі умови праці, виплати для донорів, оплата праці працівникам, які вимушено

Продовження додатку Р

XX	XXX	XXXX	XXXXX
			працювали скорочений робочий час, брали участь у страйках, перебували у відпустках з ініціативи адміністрації); – інші виплати працівникам (суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні, компенсація моральної шкоди працівникам за рахунок коштів підприємства, що виплачується за рішенням суду, вартість проїзних квитків, які видаються працівникам для виконання виробничих завдань, матеріальна допомога разового характеру, внески підприємств згідно з договорами добровільного медичного та пенсійного страхування працівників і членів їхніх сімей, внески на недержавне пенсійне страхування з довічною пенсією); – витрати соціальної діяльності підприємства (відрахування на соціальне страхування, обов'язкове і добровільне медичне страхування, пенсійне страхування і недержавне пенсійне страхування, недержавне довгострокове страхування життя працівників);
377 “Розрахунки з різними дебіторами”, 66 “Розрахунки з оплати праці”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”	Відтворення людського капіталу	Витрати на підтримку дієздатності працівників	– оплата праці за невідпрацьований час (оплата праці і виплати особам, направленим на обстеження та лікування в медичні заклади, оплачувані перерви, пов'язані з оздоровлення в санаторіях, профілакторіях, будинках відпочинку) – заохочувальні та компенсаційні виплати (вартість путівок працівникам та членам їх сімей на лікування, відпочинок та екскурсії; вартість безоплатно наданих окремим категоріям працівників житла, вугілля, комунальних послуг, оплата або дотації на харчування працівників, у тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях, оплата медичних послуг, оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства); – витрати на заходи з охорони праці (безоплатне забезпечення лікувально-профілактичним харчуванням, молоком або рівноцінними харчовими продуктами, газованою солоною водою – інші виплати працівникам (витрати на проведення культурно-освітніх і оздоровчих заходів)
		Культурно-побутове обслуговування	– заохочувальні та компенсаційні виплати (соціальні допомоги та виплати за рахунок коштів підприємства, установлені колективним договором виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманого житла, гуртожитків, товарів, продуктових замовлень, передплати на газети та журнали, протезування, суми компенсації вартості виданого працівникам палива у випадках, не передбачених чинним законодавством), вартість житла, переданого у власність працівникам, оплата послуг зв'язку та суми коштів на відшкодування їх оплати) – інші виплати працівникам (вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників, реалізація працівникам продукції, товарів та надання послуг, корпоративні заходи, покращання умов життя, побуту і відпочинку працівників, соціально-побутове обслуговування, проведення соціально-культурних, спортивних заходів)

Продовження додатку Р

XX	XXX	XXXX	XXXXX
		Витрати на персонал в період капіталізації знань унаслідок підвищення кваліфікації	– витрати на удосконалення мотивації і стимулювання праці (компенсації, допомога, матеріальна допомога, премії, надбавки за професійну майстерність, високі досягнення в праці, подарунки тощо); – одноразові винагороди (винагороди за підсумками роботи підприємства за рік, виконання особливо важливих виробничих завдань, вислугу років), а також допомоги при виході на пенсію; – заохочувальні та компенсаційні виплати (внески роботодавця до недержавного пенсійного фонду, вартість проїзних квитків, витрати на відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування, витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом); – інші виплати працівникам (короткострокові та довгострокові позики, видані працівникам підприємства, доходи за акціями та інші доходи від участі працівників у власності підприємства (дивіденди, відсотки, виплати за паями)); – витрати соціальної діяльності підприємства (здійснення заходів мотиваційної політики, реалізація працівникам товарів та послуг, надання послуг працівникам, оплата безкоштовного надання працівникам комунальних послуг, харчування і продуктів (грошова компенсація за ненадання безкоштовного житла, комунальні та інші подібні послуги))

Таблиця Р.2. *Об'єкти аналітичного обліку доходів працівників підприємства*

<i>Синтетичний рахунок</i>	<i>Об'єкти аналітичного обліку</i>		
XX	XXX	XXXX	XXXXX
443 "Прибуток, використаний у звітному періоді"	Доходи на людський капітал	напрями використання прибутку	– розподіл частини прибутку між працівниками – нарахування дивідендів працівникам-учасникам підприємства
40 "Статутний капітал"		власники капіталу	– працівники
671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"		акціонери	– працівники

Додаток С

Інформація щодо витрат на людський капітал в бухгалтерській, податковій та соціальній звітності

№ з/п	Форма звітності	Показники щодо операцій з людським капіталом
1	2	3
1	<u>Податкова звітність</u> 1-ДФ “Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку”	р. 04.3 “Витрати на оплату праці” – виплати дивідендів працівникам, які володіють акціями підприємства р. 04.5 “Сума внесків на довгострокове страхування життя, недержавне пенсійне забезпечення” – сума внесків, сплачених роботодавцем
	<u>Статистична звітність</u> № 1-ПВ “Звіт з праці”	р. 4020 “Фонд основної заробітної плати” р. 4030 “Фонд додаткової заробітної плати” р. 4040 “Надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів” р. 4050 “Премії та винагороди, що носять систематичний характер” р. 4060 “Виплати в порядку компенсації втрати заробітної плати згідно чинного законодавства у зв’язку з порушенням термінів її виплати” р. 4080 “Заохочувальні та компенсаційні виплати” – винагороди та премії, що мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати р. 4090 “Матеріальна допомога” – допомога, що має систематичний характер р. 4100 “Соціальні пільги, що носять індивідуальний характер” – добровільне страхування; оплата або дотації на харчування; оплата за утримання дітей у дошкільних закладах; вартість путівок на лікування, відпочинок; вартість проїзних квитків; відшкодування вартості проїзду транспортом загального користування; оплата квартири та найманого житла; вартість передплати на газети та журнали р. 4110 “Оплата за невідпрацьований час” р. 4111 “Оплата (компенсація) основної та додаткової відпусток” р. 4120 “Натуральна оплата праці, нарахована продукцією, що дозволена до виплати працівникам” р. 4130 “Доходи, дивіденди, проценти згідно акцій, внесків та договорів оренди земельних ділянок та майна, що нараховані до сплати (у грошовій та натуральній формі) штатним працівникам облікового складу” р. 4150 “Вартість проданої продукції та наданих послуг штатним працівникам в рахунок нарахованої заробітної плати
	<u>Статистична звітність</u> № 3-ПВ “Звіт про використання робочого часу”	р. 9020 “Витрати на соціальне забезпечення працівників” – страхові внески за договорами добровільного недержавного пенсійного страхування; компенсація моральної шкоди; витрати на оплату послуг з лікування працівників, проходження ними медичного обстеження; матеріальна допомога разового характеру, у зв’язку із сімейними обставинами, на оплату лікування

Продовження табл. С.1

1	2	3
	<u>Статистична звітність</u> № 3-ПВ “Звіт про використання робочого часу” (продовження)	р. 9030 “Витрати на культурно-побутове обслуговування працівників” – проведення культурно-масових, спортивних та інших громадських заходів для працівників підприємства та їх дітей р. 9040 “Витрати на забезпечення працівників житлом” – будівництво житла, погашення позик на індивідуальне будівництво, або відсотків за користування ними; житло, передане у власність працівника р. 9050 “Витрати на професійне навчання” – оплата навчання, професійної підготовки та перепідготовки кадрів у ВНЗ, установах підвищення кваліфікації; стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам; оплату проїзду до місцезнаходження навчального закладу та назад; витрати, пов’язані з організацією навчального процесу р. 9060 “Інші витрати на робочу силу” – витрати на відрядження працівників для виконання виробничих завдань; компенсаційні виплати та добові, які виплачуються при переїзді на роботу в іншу місцевість; вартість виданого спецодягу, спецвзуття, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування; вартість придбаних проїзних квитків; витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом
	<u>Фінансова звітність</u> Ф. № 1 “Баланс”	р. 050 “Довгострокова дебіторська заборгованість” (Р.1 активу) – заборгованість працівників за довгостроковими позиками р. 210 “Інша поточна дебіторська заборгованість” (Р.2 активу) – Заборгованість працівників за придбаними товарами, роботами (послугами) підприємства, за отриманими короткостроковими позиками р. 300 “Статутний капітал” (Р.1 пасиву) – відображення часток працівників в капіталі підприємства у вигляді акцій, отриманих в результаті реалізації мотиваційної політики р. 570 “Поточні зобов’язання за розрахунками зі страхування” (Р.4 пасиву) – зобов’язання підприємства за здійсненням індивідуального страхування працівників р. 580 “Поточні зобов’язання за розрахунками з оплати праці” (Р.4 пасиву) – заборгованість підприємства перед працівниками щодо виплати заробітної плати та інших винагород з урахуванням депонованих виплат р. 590 “Поточні зобов’язання за розрахунками з учасниками” (Р.4 пасиву) – заборгованість підприємства перед працівниками-учасниками, пов’язана з розподілом, нарахуванням та виплатою дивідендів
	<u>Фінансова звітність</u> Ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”	р. 040 “Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)” (Р. 1) – витрат на виплату заробітної плати працівникам, задіяних у виробничому процесі р. 070 “Адміністративні витрати” (Р.1) – витрати на виплату заробітної плати працівникам загальногосподарського призначення р. 080 “Витрати на збут” (Р.1) – витрати на виплату заробітної плати працівникам, які займаються зберіганням, реалізацією та доставкою споживачам виготовленої продукції р. 090 “Інші операційні витрати” (Р.1) – витрати на здійснення винагород працівникам, пов’язані з реалізацією мотиваційної політики, виконанням вимог колективного договору та з власної ініціативи р. 240 “Витрати на оплату праці” (Р.2) – витрати, викликані нарахуванням та виплатою заробітної плати

Продовження табл. С.1

1	2	3
	<u>Фінансова звітність</u> Ф. № 3 “Звіт про рух грошових коштів”	р. 080 “Зменшення (збільшення) оборотних активів” (Р.1) – відображення змін у складі дебіторської заборгованості в частині надання працівникам короткострокових позик р. 350 “Сплачені дивіденди” (Р.2) – відображення сум дивідендів, сплачених грошовими коштами працівникам, які володіють акціями підприємства
	<u>Фінансова звітність</u> Ф. № 4 “Звіт про власний капітал”	р. 140 “Виплати власникам (дивіденди)” – виплата дивідендів працівникам, які володіють акціями підприємства р. 180 “Внески до капіталу” – відображення збільшення частки в капіталі підприємства окремих працівників; розповсюдження серед працівників акцій підприємства в результаті реалізації мотиваційної політики р. 210 “Викуп акцій (часток)” – викуп підприємством акцій, розповсюджених серед працівників в результаті реалізації мотиваційної політики
	<u>Фінансова звітність</u> Ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”	р. 480 “Утримання об’єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення” (Р.5) – оплата житла окремим працівникам р. 490 “Інші операційні доходи і витрати” – витрати на здійснення винагород працівникам, пов’язані з реалізацією мотиваційної політики, виконанням вимог колективного договору та з власної ініціативи р. 950 “Інша поточна дебіторська заборгованість” (Р.9) – заборгованість працівників за придбаними товарами, роботами (послугами) підприємства, за отриманими короткостроковими позиками

Додаток Т

Внутрішньобухгалтерський звіт про
обсяг витрат на формування, використання і відтворення людського капіталу підприємства
за _____ 20__ р.

Категорії працівників*	Витрати на формування людського капіталу		Витрати на використання людського капіталу		Витрати на відтворення людського капіталу	
	Нараховано	Виплачено	Нараховано	Виплачено	Нараховано	Виплачено
Топ-менеджери						
Менеджери середньої ланки						
Виробничий персонал						
Обслуговуючий персонал						
Разом						

№ з/п	Категорії працівників	Топ-менеджери	Менеджери середньої ланки	Обслуговуючий персонал	...	Разом по підприємству
1	Показник	3	4	5	6	7
1. Витрати на формування людського капіталу						
1.1	Витрати на профорієнтацію у ВНЗ, коледжах, ПТУ, грн.					
1.1.1	прогнозування і планування чисельності і якісного складу працівників					
1.1.2	профорієнтація в навчальних закладах					
1.1.3	розробка методів профвідбору і цільового набору персоналу					
1.2	Витрати на пошук, відбір і найм персоналу:					
1.2.1	на пошук персоналу					
1.2.2	на відбір та найм персоналу					
1.2.3	інші витрати					
1.3	Витрати на персонал в період адаптації					
1.3.1	на оплату праці найнятого працівника в період випробувального терміну					
	а) навчання у ВНЗ					
	б) підвищення кваліфікації					
	в) навчання другій (суміжній) професії					
	– коучінг персоналу					
2. Витрати на використання людського капіталу						
1.4	Витрати на персонал в період навчання, підвищення кваліфікації відповідно до стратегії підприємства					

Подовження додатку Т

1	2	3	4	5	6	7
1.4.1	основна заробітна плата					
1.4.2	додаткова заробітна плата					
1.4.3	інші заохочувальні та компенсаційні виплати					
1.4.4	оплата праці за невідпрацьований час					
1.4.5	на заходи з охорони праці					
1.4.6	інші виплати працівникам					
1.4.7	витрати соціальної діяльності підприємства					
1.4.8	Інші витрати (з деталізацією)					
1.5.	Витрати на персонал в період досягнення професіоналізму					
1.5.1	основна заробітна плата					
1.5.2	додаткова заробітна плата					
1.5.3	інші заохочувальні та компенсаційні виплати					
1.5.4	оплата праці за невідпрацьований час					
1.5.5	на заходи з охорони праці					
1.5.6	інші виплати працівникам					
1.5.7	витрати соціальної діяльності підприємства					
1.5.8	Інші витрати (з деталізацією)					
3. Витрати на відтворення людського капіталу						
3.1	Витрати на підтримку дієздатності працівників					
3.1.1	оплата праці за невідпрацьований час (лікування, оздоровлення, обстеження)					
3.1.2	заохочувальні та компенсаційні виплати (відпочинок, лікування, безкоштовно надане житло, оплата харчування та ін.)					
3.1.3	витрати на заходи з охорони праці (лікувально-профілактичним харчуванням та ін.)					
3.1.4	Інші витрати (з деталізацією)					
3.2	Витрати на культурно-побутове обслуговування					
3.2.1	Заохочувальні та компенсаційні виплати (виплати індивідуального характеру)					
3.2.2	Інші витрати (з деталізацією)					
3.3	Витрати на персонал в період капіталізації знань унаслідок підвищення кваліфікації					
3.3.1	Витрати на удосконалення мотивації і стимулювання праці					
3.3.2	Одноразові винагороди					
3.3.3	Заохочувальні та компенсаційні виплати (недержавне пенсійне страхування, компенсація вартості проїзду)					
3.3.4	Інші виплати працівникам (позики працівникам)					
3.3.5	Витрати соціальної діяльності підприємства					

**ВИДАННЯ ЖИТОМИРСЬКОЇ
НАУКОВОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ШКОЛИ
МОНОГРАФІЇ**

1. Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.
2. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
3. Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 412 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь – Житомир: ПП “РУТА”, 2007. – 328 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: Монографія. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 324 с.
8. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 564 с.
9. Бутинець Ф.Ф. О чести и престиже ревизорской профессии: неопубликованный архив. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
10. Бухгалтерський учёт, анализ и контроль: теория, методология, организация. результаты научных исследований проблем бухгалтерского учёта и контроля житомирской бухгалтерской научной школы: Монография. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 448 с.
11. Бухгалтерський учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы: Монография / Ф.Ф. Бутинец и др.; под общ. ред. Ф.Ф. Бутинца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 492 с.
12. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.
13. Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.
14. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 340 с.
15. Войнаренко М.П., Мошенський С.З., Пономарьова Н.А. Корпоративні цінні папери: обліково-фінансовий аспект. Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 260 с.
16. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с.
17. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст]: Монографія // І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с.
18. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: Монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.
19. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Наукове видання. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.
20. Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія [Текст]: монографія / О.В. Кантаєва. – Житомир: ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. – 424 с.
21. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
22. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
23. Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 388 с.

24. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.
25. Малюга Н.М., Давидюк Т.В. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монография. – Житомир: ЧП “Рута”, 2003. – 512 с.
26. Мошенський С.З. Еволюція векселя. Монографія. – К.: ТОВ “ПоліграфКонсалтинг”, 2005. – 432 с.
27. Мошенський С.З. Фондовий ринок та інституційне інвестування в Україні: вплив на інвестиційну безпеку держави: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 436 с.
28. Наследие ученого. Т.1. Франц Францевич Бутынец – Ученый, Лидер. Человек. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Л.В. Чижевская. – Житомир – Донецк, 2008. – 208 с.
29. Наследие ученого. Т.2. Франц Францевич Бутынец – Мудрость слова. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Л.В. Чижевская. – Житомир – Донецк, 2008. – 144 с.
30. Наследие ученого. Т.3. Сборник предисловий. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Л.В. Чижевская. – Житомир – Донецк, 2008. – 584 с.
31. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 660 с.
32. Орлов І.В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія: монографія / І.В. Орлов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 400 с.
33. Очерки по бухгалтерскому учету и контролю. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета, анализа и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы. Монография. – Житомир: ЧП “Рута”, 2005. – 444 с.
34. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології: монографія / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 560 с.
35. Петрук О.М. Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 332 с.
36. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
37. Пилипенко О.І. Корпоративні права в системі бухгалтерського обліку: Монографія // О.І. Пилипенко. – Житомир: ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. – 612 с.
38. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с.
39. Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2005. – 588 с.
40. Розвиток теорії та методології обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості: Монографія // І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.В. Олійник, М.М. Шигун; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 319 с.
41. Современный учет и контроль: подготовка кадров, проблемы теории и методики. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля. Монография. – Житомир: ЧП “Рута”, 2006. – 396 с.
42. Счетоведение: Монография в 3-х частях / Н.М. Малюга, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская [Предисл. Ф.Ф. Бутинца] / [Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. – Житомир: ЖГТУ, 2009.
- Ч. I. Развитие учений о бухгалтерских сетах. – 2008. – 376 с.;
- Ч. II. Планы счетов бухгалтерского учета. – 2009. – 396 с.;
- Ч. III. Современные преобразования системы счетов бухгалтерского учета. – 2009. – 220 с.
43. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 408 с.
44. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.
45. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік: розвиток методології, професійне навчання: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 304 с.
46. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 532 с.

47. Чижевська Л.В., Вигівська І.М., Дикий А.П., Скакун Л.С. Професійна діяльність бухгалтера: аутсорсинг, ризики, захист інформації: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 404 с.

ПІДРУЧНИКИ

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 3-тє вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 672 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 528 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 440 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2008.
5. Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П., Вигівська Н.Г., Петренко Н.І. Контроль і ревизія: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності “Облік і аудит” / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 560 с.
6. Бутинець Ф.Ф., Вигівська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревизія: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
7. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Євдокимов В.В., Легенчук С.Ф. Інформаційні системи і технології в обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 468 с.
8. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Канурна З.Ф., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 480 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Івахненко С.В., Давидюк Т.В., Шахрайчук Т.В. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
10. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 388 с.
11. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Замула І.В. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі: Підручник для студентів ВНЗ спеціальності “Облік і аудит” / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 272 с.
12. Бухгалтерський облік в торгівлі: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.М. Малюги. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 576 с.
13. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2008.
14. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 6-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 756 с.
15. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 832 с.
16. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.

17. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 704 с.

НАВЧАЛЬНІ ПОСІБНИКИ, ЗБІРНИКИ

1. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”./ Ф.Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 416 с.
2. Бардаш С.В., Давидюк Т.В. Інвентаризація: практикум: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 224 с.
3. Бардаш С.В. та ін. Контроль і ревізія. Практикум: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / С.В. Бардаш, В.А. Дерій, Н.І. Петренко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 384 с.
4. Бойко С.В., Сорочинська А.Ю. Французька мова для економістів. Français pour les économistes: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 228 с.
5. Бондарь В.П., Петренко Н.И., Кузьмин Дм.Л. Вопросы инвентаризации в экономической литературе: Учебное пособие. – Житомир: ЖГТУ, 2009. – 868 с.
6. Боримська К.П., Глушук О.М., Собчак Б., Литвиненко М.М., Сологуб Т.І. Польська мова для бухгалтерів. Частина 2. Język polski dla księgowych. Część 2.: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 288 с.
7. Боримська К.П., Глушук О.М., Собчак Б., Литвиненко М.М., Сологуб Т.І. Польська мова для бухгалтерів. Частина 2. Język polski dla księgowych. Część 2.: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 288 с.
8. Бутинець Т.А., Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050201 “Менеджмент організацій” та 7.050107 “Економіка підприємств”. / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
11. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський облік і контроль: тести: В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, І.І. Пилипенко, Л.В. Чижевська; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 384 с.
12. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський облік і контроль: тести: В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Ф.Ф. Бутинець, І.І. Пилипенко, Л.В. Чижевська. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 384 с.
13. Бутинець Ф.Ф., Горещька Л.Л. Облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
14. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Практикум для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
15. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид. перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.

16. Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап'юк Н.А., Сисюк С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 472 с.
17. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський учет в зарубіжних країнах: В 2-х частинах. Ч. II: Учебное пособие.– Житомир: ЧП “Рута”, 2005. – 640 с.
18. Бутинець Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А., Горецкая Л.Л. Бухгалтерський учет в зарубіжних країнах: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений специальности 7.050106 “Учет и аудит”. – Житомир: ЧП “Рута”, 2002. – 660 с.
19. Бутинець Ф.Ф., Козлова М.О. Послесловие посвящается памяти профессора Я.В. Соколова / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Н.М. Малюга – Житомир: ЖГТУ, 2010. – 100 с.
20. Бухгалтерський учет в зарубіжних країнах: Учебное пособие / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 480 с.
21. Бухгалтерський учет в странах мира: Учебное пособие. Вып. 2. / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
22. Бухгалтерський облік для менеджерів та економістів. Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050201 “Менеджмент організацій” та 7.050107 “Економіка підприємств”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 448 с.
23. Бухгалтерський облік і аудит в аптеках: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 384 с.
24. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП. “Рута”, 2004. – 448 с.
25. Бухгалтерський облік у громадському харчуванні: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Ф.Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 440 с.
26. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 448 с.
27. Бухгалтерський облік. Наскрізні завдання для студентів економічних спеціальностей. Практикум для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та С.В. Бойко. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 132 с.
28. Бухгалтерський податковий облік. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. С.Л. Берези. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384 с.
29. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
30. Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид. доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2005. – 320 с.
31. Бухгалтерський фінансовий облік. Практикум: Навчальне видання для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Л.В. Чижевської. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 512 с.
32. Български език за бизнес: навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Вигівська І.М., Зеленина О.О., Кучер С.В. та ін.]; / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 268 с. (Серія “Ділова болгарська мова”)
33. Български език за бизнес: навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Вигівська І.М., Зеленина О.О., Кучер С.В. та ін.]; / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 268 с. (Серія “Ділова болгарська мова”)
34. Българско творчество. – Житомир: ЖГТУ, 2006. – 180 с.
35. Ваховська В.Л., Войналович О.П., Глушук О.М., Романчук К.В. Польська мова. Język polski: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 236 с.

36. Глушук О.М., Замула І.В., Романчук К.В., Ваховська В.Л., Войналович О.П., Польська мова. *Język polski*: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. – 2-ге видання, доп. і перероб. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 248 с.
37. Глушук О.М., Сірик Н.А. Німецька мова для економістів. *Deutsch für Wirtschaftler*: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 124 с.
38. Давидюк Т.В., Остап’юк Н.А., Романчук К.В. Складання та читання звітності або не все складне, що таким здається: Навчальний посібник для початківців. Частина 2. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 292 с.
39. Давидюк Т.В., Панченко І.А., Свідерська О.О. Болгарська мова. *Български език*: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. Т.Б. Трифонова, А. Марчевої. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 204 с.
40. Давидюк Т.В. Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку [Текст]: Монографія / Т.В. Давидюк, І.В. Замула, С.Ф. Легенчук; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 480 с., [9] л. – 300 прим. – ISBN 978-966-683-225-5
41. Ділова англійська мова. *Business English*: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів першого року навчання. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 232 с.
42. Ділова англійська мова. Курс 2. *Business English. Course 2*: [навч. посіб. для студентів економічних спеціальностей вищ. навч. закл.] / І.С. Волинець, М.О. Козлова, А.В. Рабошук, О.С. Роміна; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 188 с.
43. Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 680 с.
44. Звітність підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та Н.А. Остап’юк. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 428 с.
45. Козлова М.О., Памірська Л.Ю., Рабошук А.В., Юрківська Л.Й. Ділова англійська мова: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. В.В. Зіновчука. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 512 с.
46. Козлова М.О., Волинець І.С., Ожінська Т.В., Фесенко О.О. Англійська мова для економістів: граматики. *English for Economists: Grammar Review*: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге видання, доповнене і перероблене. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.
47. Козлова М.О., Рабошук А.В., Волинець І.С., Фесенко О.М. Англійська мова для економістів: граматики. *English for Economists: Grammar Review*: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 160 с.
48. Малюга Н.М. Теорія бухгалтерського обліку. Збірник вправ: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 4-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.
49. Малюга Н.М., Белоусова І.А., Герасимчук Н.В., Давидюк Т.В. Бухгалтерський управлінський облік. Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІПІ, 2001. – 256 с.
50. Малюга Н.М., Легенчук С.Ф., Головка О.В. Лауреати Нобелівської премії з економіки: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 208 с.

- 51.** Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 476 с.
- 52.** Міжнародні стандарти фінансової звітності: тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальностей 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит” / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 172 с.
- 53.** Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті. Курс лекцій. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М.М. Шигун. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 352 с.
- 54.** Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: практикум. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 148 с.
- 55.** Мошенський С.З., Остапчук Т.П. Бухгалтерський облік у будівництві. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 356 с.
- 56.** Моя професія – бухгалтер, фінансист. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальностей 7.050106 “Облік і аудит” та 7.050104 “Фінанси” / За редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця, І.А. Панченко. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 156 с.
- 57.** Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Малюга Н.М., Лебедзевич Я.В., Горецька Л.Л., Давидюк Т.В.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 480 с.
- 58.** Облік в галузях економічної діяльності: торгівля, автотранспорт, будівництво. Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Малюга Н.М. та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.
- 59.** Олійник О.В. Економічний аналіз: Практикум для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 496 с.
- 60.** Організація бухгалтерського обліку. Вправи, ситуації, тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.
- 61.** Орлов І.В. Звітність підприємств: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 3-є вид., допов. і перероб. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 484 с.
- 62.** Основи бізнесу для бухгалтерів. Частина 1. Podstawy biznesu dla księgowych. Część 1.: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / [Боримська К.П., Глушук О.М., Собчак Б. та ін.]; за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 288 с.
- 63.** Основи бізнесу: Навчальний посібник. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця, К.В. Романчук. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 364 с.
- 64.** Основи на счетоводството. Финансово счетоводство. Ділова болгарська мова: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця та доктора економіки Крума Крумова. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 242 с.
- 65.** Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальностей 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 180 с.
- 66.** Романчук К.В., Дикий А.П., Назаренко Т.П., Томашевська І.Л. Вступ до бухгалтерського обліку або не все складне, що таким здається: Навчальний посібник для початківців. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 244 с.

67. Світовий бізнес: Навчальний посібник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 498 с.
68. Семйон В.С., Яковець Г.Ю., Янкі Т.С. Угорська мова. Частина 1. Magyar nyelv. 1. rész.: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 460 с.
69. Сидорець Т.В., Дударєва К.О., Кіфіак М.В. Румунська мова. Limba română: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. В.І. Цуркану – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 344 с.
70. Словник обліково-економічних термінів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії, проф. Т.Б. Тріфонова. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384 с.
71. Словник обліково-економічних термінів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії, проф. Т.Б. Тріфонова, проф. С.З. Мошенського – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “РУТА”, 2006. – 696 с.
72. Стандарти аудиту, надання впевненості та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.І. Петренко. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 208 с.
73. Статистика: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 292 с.
74. Статистика: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 292 с.
75. Судово-бухгалтерська експертиза. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 460 с.
76. Управленческо счетоводство. Теория на икономически анализ. Контрол. Одит: навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Вигівська І.М., Зеленіна О.О., Кучер С.В. та ін.]; / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 188 с. (Серія “Ділова болгарська мова”)
77. Управленческо счетоводство. Теория на икономически анализ. Контрол. Одит: навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Вигівська І.М., Зеленіна О.О., Кучер С.В. та ін.]; / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 188 с. (Серія “Ділова болгарська мова”)
78. Чижевська Л.В. Методика викладання облікових дисциплін: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 504 с.
79. Чижевська Л.В., Капуціан Р., Снідевич Е.В., Ладан Т.М. Чеська мова для бухгалтерів. Čeština pro účetní: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 140 с.
80. Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривошей М.М. Звітність підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 436 с.
81. Чижевська Л.В. Збірник задач з курсу “Фінансовий облік-2” на тему “Облік доходів підприємства” для самостійного вивчення студентів / Л.В. Чижевська, Т.П. Назаренко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 88 с.
82. English for Financial Accounting. Фінансовий облік англійською мовою: навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Волинець І.С., Козлова М.О., Рабошук А.В. та ін.]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 272 с. – (Серія “Ділова англійська мова”)
83. Zbiór baśni i legend całego świata. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 164 с.

ПРО АВТОРА

Давидюк Тетяна Вікторівна, кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стипендіат Кабінету Міністрів України для молодих учених з 2009 року.

Приймає участь у роботі Житомирської наукової бухгалтерської школи, в підготовці і атестації науково-педагогічних кадрів. Керує підготовкою кандидатськими дисертаціями, магістерськими та дипломними роботами, ступінь підготовленості яких свідчить про високий рівень теоретичних і практичних досліджень, суттєву наукову спрямованість. Під її науковим керівництвом захищена дисертація К.П. Боримської на тему “Рахунки бухгалтерського обліку: теорія і практика” (2010 р.).

За результатами досліджень опубліковано 113 праці, з них 38 наукового і 32 навчально-методичного характеру, у тому числі співавтор 6 монографій (“Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект” (Україна, 2003 р.), “Екологічний, інтелектуальний і людський капітал в теорії бухгалтерського обліку” (Україна, 2009 р.), “Теоретические основы управления субъектами хозяйствования в условиях глобализации экономики” (Республіка Білорусь, 2009 р.), “Методологічні основи розвитку ностіндустріальної економіки” (Україна, 2010 р.), “Теория измерения капитала и прибыли” (Республіка Польща, 2010 р.), “Інноваційно-інвестиційна діяльність як чинник стабілізації держави і регіонів” (Україна, 2010 р.)).

За монографію “Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект” в 2004 році нагороджена Грамотою Президії Національної академії наук України.

Співавтор підручників з грифом МОНУ (“Бухгалтерський управлінський облік”, “Бухгалтерський фінансовий облік”, “Інформаційні системи і технології в обліку” та ін.), а також навчальних посібників “Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій”, “Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті”, “Світовий бізнес”, “Основи бізнесу” та ін.).

Результати наукових досліджень Т.В. Давидюк використовуються в навчальному процесі Житомирського державного технологічного університету при викладанні навчальних дисциплін “Фінансовий облік”, “Управлінський облік”, “Основи наукових досліджень”, “Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку”.

Має сертифікат “1С:Професионал”, сертифікований користувач-методист програмного забезпечення “Парус-Менеджмент и Маркетинг 7.40” з правом викладення у навчальних закладах.

Наукові інтереси: управлінський облік, автоматизація бухгалтерського обліку, бухгалтерський облік людського капіталу, ділова болгарська мова.

Наукове видання

Тетяна Вікторівна Давидюк

**РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ:
ТЕОРІЯ І МЕТОДОЛОГІЯ**

МОНОГРАФІЯ

Науковий редактор *д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець*

Технічний редактор *І.О. Щерба*

Корректор *В.О. Токар*

Художник обкладинки *О.М. Діділовський*

Підписано до друку 06.04.2011 р. Папір офсетний. Формат 60х84 1/16

Гарнітура “Таймс”. Друк офсетний. Ум. др. арк. 29,53.

Обл. вид. арк. 28,64. Наклад 300 прим. Зам. № 15.

Видано редакційно-видавничим відділом ЖДТУ
вул. Черняхівського, 103, м. Житомир, 10005