

**Т.В. ДАВИДЮК**

## **ТЕОРЕТИКО-ИСТОРИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ ОТОБРАЖЕНИЯ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

Предпосылкой перехода к новой парадигме экономического развития выступает становление в развитых странах Запада постиндустриальной экономики (нач. XXI в.) и сопровождается переходом человечества к глобализации в технологической, производственной, научной сферах, формированием новой системы взглядов на развитие человечества. Изменения в экономике приводят к трансформации бизнес-процессов и информационных систем, формированию единственного мирового финансово-информационного пространства, перемещению индивида как производителя и потребителя в центр социально-экономической системы.

Развитие современной науки сопровождается концентрацией исследований в направлении количественной и качественной интерпретации творческого потенциала человека.

“В современных условиях развития экономики, – отмечает Н.М. Королук, – человеческие ресурсы являются определяющим фактором обеспечения эффективной деятельности предприятия”. И дальше автор продолжает “...с развитием постиндустриальной экономики знания о человеческих ресурсах были обобщены, и человеческому потенциалу был предоставлен статус “человеческого капитала”, что стало толчком к разработке научными работниками теории человеческого капитала” [1, с. 46-73].

В советское время учет трудовых ресурсов сводился лишь к учету расходов рабочего времени и убытка в результате снижения производительности труда.

Дематериализация и информатизация экономики привели к сдвигам в части изменения приоритетов и существования парадигмы ведения хозяйства, на что реагирует и система бухгалтерского учета. При этом определяющим фактором, обеспечивающим эффективное функционирование предприятий в условиях рынка, является управление человеческим капиталом. Информация о человеческом капитале приобретает важное значение в постиндустриальном обществе, что требует его отображения в системе бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет человеческого капитала обеспечит превращение неосязаемых ценностей в капитал. В условиях новой экономики одним из объектов бухгалтерского учета является интеллектуальная собственность, однако человеческий капитал является не менее важным активом предприятия. Представители таких взглядов пытаются отобразить информацию о результатах интеллектуальной, творческой деятельности в бухгалтерском учете, непосредственно, в составе активов предприятия.

Среди специалистов по бухгалтерскому учету постепенно распространяется и укрепляется мысль, что человеческий капитал должен стать объектом бухгалтерского учета наряду с материальными и финансовыми ресурсами. Однако, человеческий капитал, выступающий как сформированный или развитый в результате инвестиций и накопленный человеком запас здоровья, производственных и общечеловеческих знаний, навыков, способностей, мотиваций, которые позволяют ему успешно выполнять свою профессиональную деятельность, на сегодня не является объектом бухгалтерского учета.

Для решения общеэкономических проблем и обеспечения в современных условиях эффективной деятельности предприятий необходимым является формирование в системе бухгалтерского учета информации о количественных и качественных характеристиках человеческого капитала, что предопределяет необходимость разработки вопросов его бухгалтерского отображения с учетом наработок отечественной теории и практики.

Следовательно, человеческий капитал является следствием проявления новой экономики. С целью надлежащего управления информацией о человеческом капитале, она должна быть соответствующим образом отображена в системе бухгалтерского учета. Однако на сегодня отображение человеческого капитала в учете является дискуссионным вопросом и практически не решенным. Данная проблема требует детального изучения с целью внедрения в перспективе в Украине.

Вопросам бухгалтерского учета человеческого капитала в своих трудах уделяли внимание следующие исследователи: Е. Брукинг, Л. Едвинсон, Р. Германссон, Д. Добия, Г. Добия, И.А. Иванюк, Г. Козирев, О.В. Корицкий, А.Н. Короб, М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера, В.Н. Познякевич, Я.В. Соколов, И.Й. Яремко и др.

По мнению проф. Д. Доби, начиная с 2000 г., вместо теории хозяйственной единицы и теории собственности будущее бухгалтерского учета видится в развитии таких направлений как: интеллектуальный учет, социальный учет и учет человеческих ресурсов [2, с. 211].

Начиная с 50-х гг. XX в. развитию теории человеческого капитала посвящены труды В. Боуена, Е. Дженисона, Дж. Минцера, Дж. Псахаропулоса.

Историческим предпосылкам бухгалтерского отображения человеческого капитала уделяли внимания в своих трудах отечественные и зарубежные научные работники: О.В. Головкин [3], Н.М. Королюк [1; 4], С.Ф. Легенчук [5], М.Ю. Медведев [6], Т.К. Соботович [7] и др.

Проблема бухгалтерского учета человеческого капитала начала исследоваться достаточно давно, однако решение не найдено.

В дальнейших исследованиях нуждается определение исторических аспектов бухгалтерской интерпретации, признания, оценки, отображения на бухгалтерских счетах и в отчетности человеческого капитала, с учетом особенностей системной трансформации национальной системы бухгалтерского учета.

Целью исследования является определение исторических предпосылок необходимости учетного отображения человеческого капитала с учетом специфики национальной системы бухгалтерского учета.

В информационном обществе высококвалифицированные кадры выступают предпосылкой высокой эффективности хозяйственной деятельности предприятий. Поскольку информационное общество построено на созданных интеллектуалами, способными на творческую самореализацию высоких новейших технологиях. На рынке труда весомым фактором в современном обществе выступает человеческий капитал.

“История бухгалтерского учета, – указывает проф. М.С. Пушкарь, – свидетельствует, что учет является такой объективной экономической категорией, которая происходит от обобществления хозяйственной деятельности (государственные, большие собственные хозяйства знати). Учет выступает в роли средства защиты прав и интересов владельцев имущества” [8, с. 99].

“Для исследования бухгалтерского отображения человека на современном этапе развития общества необходимо обратиться к историческому аспекту данного вопроса, – отмечает Т.К. Собонович, – поскольку история бухгалтерского учета предоставляет нам много ярких примеров отображения тех объектов, которые в современной экономике начинают развиваться с новыми силами. К таким объектам, в частности, принадлежит категория человеческого капитала” [7, с. 60].

Исследование человеческого капитала как объекта бухгалтерского учета целесообразно осуществлять по периодам развития бухгалтерского отображения человеческих активов (таблица 1).

**Таблица 1 – Основные направления исторического развития учета человеческих активов<sup>1</sup>**

<i>Период</i>	<i>Человек и его способности как объект бухгалтерского учета</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<i>Бухгалтерский учет человека во времена Древнего мира, Античности, Средневековья</i>	
<b>Древний Египет</b>	<p>Тщательным образом был поставлен учет рабочей силы и ее содержания. Осуществлялся документооборот персонала в части ведения документов о наборе работников, приказы о назначении на работу. Велся учет рабочей силы “по головам и рукам”.</p> <p>В поименных списках рабочая сила учитывалась по ряду признаков – отрядам, профессиям, начальникам отрядов. Составлялись также поименные списки по административно-хозяйственным единицам.</p> <p>Учет персонала дополнялся учетом использования рабочей силы. Для учета использования рабочей силы вели специальные поименные списки, в которых применяли классификацию по категориям, составу, рабочим партиям и отмечалось количество отработанных и пропущенных дней.</p> <p>Возник новый тип документа, который по характеру записи был аналогичный наряду. Существовали индивидуальные и групповые наряды с показателями видов и сортов изделий, норм выработки и их выполнения, отработанных человеко-дней, иногда – веса продукции.</p>

<sup>1</sup> При построении таблицы использованы и обобщены материалы из следующих источников [9-15].

1	2
<b>Древний Египет</b>	<p>Также тщательным образом была разработана нормативная база использования и содержания рабочей силы. Нормы содержания рассчитывались в зависимости от категорий работников и их должностей и определялись из расчета однодневной потребности. Нормы оплаты были установлены в зависимости от нескольких факторов: квалификации, должности, срока использования работников, оценки рабочей силы и др.</p>
<b>Древний Вавилон</b>	<p>Разработан детальный учет расходов на содержание рабочей силы в трех направлениях: 1) учет персонала (по возрасту, категориям, составу, рабочим партиям), 2) учет рабочего времени и его использования, 3) расходы на содержание рабочей силы. Найм оформлялся договором с указанием срока использования, характером работ и размера оплаты. Персонал делился на административный, обслуживающий, нанятые рабочие. Большую часть рабочего персонала составляли неквалифицированные работники. В зависимости от производственных функций работники классифицировались на основных и вспомогательных, собственных и привлеченных со стороны. Использование работников фиксировалось по результатам осуществленных ими операций, но характер основных и вспомогательных работ при этом был не всегда понятным. Была отработана четкая схема документирования операций с человеком в учете. Велся документ, который по характеру записи напоминает современный наряд на работу. Расходы на заработную плату распределяли по видам работ, при этом использовалась такая условная единица как человеко-день. Устанавливали среднесуточные и среднемесячные нормы выработки за один человеко-день. Однако контроль за процессом труда обеспечивался не только скрупулезным текущим учетом, но и отчетностью. Отчетность по использованию рабочей силы была тесно связана с нарядами. В вавилонских отчетах было отражено количество рабочих, отработанных человеко-часов и неявок. Фонд рабочего времени рассчитывался как произведение количества рабочих на количество дней года. Отработанное время рассчитывалось как отношение выполненной работы к норме выработки и корректировалось на неявки и сравнивалось с общим фондом времени. Сравнение этих показателей свидетельствовало об их использовании для определения эффективности производственной деятельности</p>
<b>Древняя Греция</b>	<p>Период рабовладельческого способа производства, в котором учет людей, в частности, рабов осуществлялся небрежно, элементарно (велись списки, где отмечались имена и род занятий, профессии рабов)</p>
<b>Древний Рим</b>	<p>В IV в. до н.э. был создан институт рабства и введен налог на отпущение рабов. А для уплаты налога нужно было вести перепись рабов или его арифметический пересчет. Из предложений по оплате труда интерес представляет тезис Катону о расчете годового фонда оплаты труда каждого работника с ежемесячным распределением. Нормы содержания работников Катону дифференцируются также по сезонам, трудоемкости работ, видам персонала</p>
<b>Средневековье</b>	<p>Характеризовался развитием научных концепций бухгалтерского учета, наблюдалось абсолютное отсутствие учета рабочей силы</p>

1	2
<i>Учет человека и его способностей на территориях современной России и Украины</i>	
<b>До реформ Петра I</b>	Наиболее серьезно с точки зрения теории учет развивался в хозяйствах помещиков. Главными объектами учета были люди, а скот, инвентарь учитывался за крепостными крестьянами. Основным методическим приемом служила инвентаризация ценностей и людей. Запасы заносились в специальные книги или на бирки. Текущий учет требовал сложной системы книг. Староста вел Главную книгу – табель (был поименным, открывался на каждое село), в котором учитывалось, сколько времени крестьянин отработывал на барщине. В домашнем журнале записывали в хронологическом порядке смертность, рождаемость, побег крестьян и др.
<b>Польско-литовский период</b>	Существовал принцип личной ответственности: человек – объект учета, поскольку каждый человек так или иначе подотчетен, возник в эпоху татарского ига в результате введения подушного налога
<b>XV – XIX вв.</b>	В Украине во времена существования Запорожской Сечи происходила систематическая перепись работников и войска данного образования с целью выплаты им заработной платы. В России главным принципом концепции учета крепостника было следующее положение: люди (т.е. крепостные) – объект учета
<b>Учет в СССР (эпоха военного коммунизма (1917-1921 гг.))</b>	Экономисты доказывали, что денежный измеритель потерял всякий смысл, и предлагали новые, по их мнению, более совершенные. В зависимости от выбора нового измерителя можно выделить три направления: трудовой, энергетический и предметный. Такие единицы (человеко-часы, трудодень) пропагандировали Оуэн, Прудон и Родбертус, а К. Маркс и Ф. Энгельс критиковали их идеи. В эпоху коммунизма поклонники такого измерителя разделились на две группы: 1) теоретиков (С.Р. Струмилин, Е.С. Варга и др.), доводы которых были построены на теоретических положениях политической экономии марксизма; 2) практиков (З.С. Каценеленбаум, К.Ф. Шмелев), которые считали, что трудовой измеритель (у.е. – условная единица) при падающей валюте – единственное возможное средство для обобщающих расчетов. В группе теоретиков важными являются исследования С.Р. Струмилины, который отмечал, что каждый работающий по месту работы должен получить книжку, в которой отмечается число человеко-часов (человеко-дней). Перед адептами нового учета возникла необходимость перехода конкретного труда к абстрактному. Энергетическое направление основано на использовании условной производственной единицы энергии (эрг). Сторонники предметного направления в качестве единственного измерителя предлагали условное количество воплощения в предметы средств производства
<b>Учет в СССР (послевоенный период (1945-1991 гг.))</b>	Государственный комитет Совета Министров СССР по вопросам труда и заработной платы, Министерство финансов СССР и ЦСУ СССР в 10.02.1958 г. издали новые “Основные положения по учету труда и заработной платы на промышленных предприятиях”. В их основу были положены Директивы XX съезда КПСС по организации труда и заработной платы, а также Постановление Совета Министров СССР от 16.10.1956 г. “Об устранении излишков в учете и отчетности на предприятиях и в хозяйственных организациях”. Новые Основные положения имели большое значение в организации учета труда и заработной платы. В них нашли свое отображение передовой опыт многих предприятий и предложения работников предприятий, которые обсуждали проект этого Положения. Положение содержало пять разделов: I – Общие положения; II – Учет личного состава; III – Учет использования рабочего времени и контроль трудовой дисциплины; IV – Учет выработки продукции и заработной платы; V – Расчеты по заработной плате

1	2
<i>Современное состояние отображения в учете человеческого капитала</i>	
<b>Западная Европа (XVI-XIX вв.)</b>	Концентрация рабочей силы на фабриках привела к необходимости создания систем оплаты труда, сверхурочных, премий, а также формирования показателей для потребностей управления персоналом. Четкие концепции заработной платы и управления персоналом окончательно сформировались в XIX в.
<b>Россия, (I пол. XX в.)</b>	При классификации ценностей, в меновой теории Е.Е. Сиверса, выделялось две группы: 1) вещевые ценности, в которые включаются все материальные ценности (предметы потребления) и деньги; 2) неимущественные ценности – освоение человеком умения что-либо делать а также приобретение знаний
<b>Англо-американская и европейская территории (II пол. XX в., нач. XXI в.)</b>	Формируется концепция человеческого капитала, которая рассматривает человека основным капиталом предприятия. При этом меняются отношения к человеку – ценится его творческий потенциал и интеллектуальные способности, развивается научное направление, специализацией которого становится бухгалтерский учет человеческих ресурсов. Человек рассматривается как новый объект учета, однако бухгалтерское отображение его творческих способностей находится на стадии зарождения и разработки
<b>Бухгалтерский учет XXI века</b>	Кадровый потенциал предприятия является важным фактором развития предприятия. Традиционно бухгалтерский учет ограничивается лишь имуществом. Поскольку люди не являются имуществом и объектом собственности, они не могут выступать объектом учета (при этом систематическими являются расчеты по заработной плате). Если бухгалтерский учет рассматривать с точки зрения его юридической сущности, то это абсолютно правильный подход, однако с экономической точки зрения дополнение состава активов предприятия человеческими ресурсами является допустимым. Об этом также отмечают Я.В. Соколов и В.Я. Соколов "...все расходы на подготовку кадров капитализируются в активе как инвестиции в персонал, а затем в течение нескольких лет их амортизируют" [11, с. 255]

Исторический обзор свидетельствует, что человек с его опытом, знаниями и способностями не выступал объектом бухгалтерского учета. Ранние этапы развития бухгалтерского учета свидетельствуют об учете человека как материального объекта.

На основе систематизации результатов исследования истории учета человеческого капитала установили следующее: 1) для Древнего Египта и Вавилона человек, т.е. раб, который находится в собственности своего хозяина, как и любое другое имущество, являлся объектом учета; 2) в Древней Греции и Риме учет рабочей силы находился в упадочном состоянии и характеризовался техническим аспектом отображения рабочей силы на уровне списков, таблиц и т.п.; 3) в Украине учет способностей, знаний, опыта человека зарождается в польско-литовском периоде; 4) для России периода XVII-XVIII вв. ведется учет рабочей силы в больших имениях, в разрезе имеющегося состава, структуры рабочей силы.

Переход к новой экономике “откорректировал” внимание управленцев, инвесторов к интеллектуальной, немонетарной неосязаемой составляющей капитала, которая создает основную часть добавленной стоимости. Это обусловило возвращение исследователей к разработкам новых подходов к бухгалтерскому учету человеческого капитала, как составляющей интеллектуального капитала.

В современной экономике конкурентоспособность предприятий определяет производство идей, а не товара. Глобально конкурентоспособными становятся те компании, которые формируют новые знания и интегрируют их в свои экономические модели. Знание – это не только философская категория, но и экономическая, становится основным источником богатства наций. Если в предыдущем периоде экономического развития основным товаром были “концентрированные ресурсы”, то в условиях новой экономики – “концентрированное знание”. Мир стал единственным рынком знаний и технологий. Много фирм для того, чтобы успешно торговать ими, непрерывно создают новые знания, отвечая на инновационный вызов времени ускоренным обновлением конкурентоспособной продукции.

“Новое знание, как производное от информации, – отмечают Г.С. Суков, И.Я. Тупик, – определило стратегическую роль информресурса в современном бизнесе. В условиях глобальной конкуренции побеждает тот, кто больше знает. Основным ресурсом общества стал не труд и капитал, а знание и информация” [16, с. 11].

Информация составляет основу современной производственной системы – она одновременно является средством производства, предметом труда и продуктом потребления. Не выдерживают конкуренции те фирмы, которые не стремятся работать с информационным ресурсом, лишая себя возможности вносить коррекцию в бизнес в зависимости от изменяющихся обстоятельств. По этой причине много фирм превратятся в информатизированные предприятия и для поддержки инновационного монополизма эффективно работают с информацией, опережая конкурентов в создании новых знаний во всех границах производства наукоемкой продукции.

Переход экономики Украины на инновационный путь развития сопровождается ростом роли и значения знаний, информации и науки. Знания и интеллектуальные способности становятся важным ресурсом и основой организации и осуществления экономической деятельности в современных условиях, будучи фундаментальной базой для создания новой экономики.

Создание экономики инновационного типа, что обеспечивает в развитых странах мира до 60–95 % прироста ВВП за счет инноваций, основано на эффективном использовании результатов интеллектуальной деятельности, прежде всего объектов интеллектуальной собственности.

Изменения, происходящие в обществе, обусловлены появлением постиндустриальной экономики, акцент в которой из управления материальными активами смещается на невещественные активы, которые являются результатами интеллектуальной, творческой деятельности человека, на новые, более сложные формы капитала, насыщенные потенциалом экономической активности.

Знания в условиях постиндустриальной экономики трансформируются в капитал.

“Современное мировое экономическое развитие отражает изменения экономических парадигм. Разница между прошлой и современной экономической практикой и типом мышления заключается в том, что при индустриальном подходе определяющим элементом экономического потенциала страны, предприятия выступала материально-техническая база производства. На этом была основана вся система анализа воспроизводства, в том числе, и подход к хозяйственной эффективности. В новой экономической системе центром анализа экономического развития является способность экономики к эффективным качественным и структурным сдвигам, что прямо и непосредственно заложено в человеке, человеческом капитале” [4, с. 110].

Крупные инвестиции государства в развитие человека предусматривают управление интеллектуальной собственностью и человеческим капиталом в частности.

В эпоху научно-технической революции и изменений в структуре производственных сил, фактором экономического роста становятся знания, навыки, способности, мотивации, которые позволяют успешно выполнять свою профессиональную деятельность работнику, то есть человеческий капитал предприятия. Эффективность использования основных средств предприятия зависит от того, насколько работник морально и материально заинтересован в достижении высоких конечных результатов. Человеческий капитал является наиболее ценным ресурсом, гораздо более важным, чем природные ресурсы или накопленное богатство. Именно человеческий капитал, а не заводы, оборудование и производственные запасы являются основой конкурентоспособности, экономического роста и эффективности [17], что должно быть учтено и системой бухгалтерского учета.

Сегодня корифеи бухгалтерской науки уделяют особое внимание теории человеческого капитала, которая позволяет проанализировать эффективность инвестиций материальных и финансовых ресурсов в развитие человеческого фактору.

Традиционная система бухгалтерского учета меняется медленнее предприятий, для обслуживания которых она создана. Система бухгалтерского учета была создана при повышенной трудоемкости производства.

Однако сегодня она оказалась не приспособленной к фондоемким, гибким производствам, решениям, которые быстро принимаются, к росту роли человека в социально-экономическом развитии государства.

В системе бухгалтерского учета имеются проблемы, связанные с системой учета и ее использованием, которые заключаются в том, что инвестиции в человека не рассматриваются как “инвестиции капитала”. Парта относится к основному капиталу, а человек, сидящий за ней, – к расходам. Расходы на подготовку персонала рассматриваются как расходы, а не как капиталовложения, которые со временем амортизируются и требуют обновлений.

Существующая система оценки и бухгалтерского учета не дает возможности отобразить растущие расходы на работников. А невозможность измерять и обосновать стоимость инвестиций в основной капитал не стимулирует такие вложения. Все перечисленные проблемы связаны с потребностью предоставить возможность инвесторам постоянно контролировать состояние активов предприятия.

Систему бухгалтерского учета сложно изменить. Общепринятые принципы бухгалтерского учета были разработаны и сформулированы более ста лет тому назад. Они являются тем общим языком, который позволяет понимать друг друга всем финансистам, людям, которые анализируют эффективность капиталовложений и систем стимулирования руководителей, и никакие разговоры о необходимости перспективно думать не вынудят инвеститоров и экономистов отказаться от оглядки на сиюминутные результаты.

Невзирая на это предприятия могут:

1. Создать дополнительные или параллельные системы, посредством которых можно оценить эффективность и качество инвестиций в человека, в большей мере отвечающие требованиям производства.

2. Произвести подходы к оценке человеческого капитала, которые отвечают производственным заданиям.

3. Обеспечить работникам доступ к производственной и финансовой информации, что позволит им улучшить свою деятельность.

Определяющим фактором обеспечения развития мировой экономической системы и эффективной деятельности предприятия являются человеческие ресурсы.

Государство, которое обязано прогнозировать и программировать будущее, определять стратегическое видение формирования, профессионального развития и рационального использования трудовых ресурсов Украины, должна определить цели и приоритеты этого развития, дать новый толчок росту интеллектуального потенциала человеческого капитала.

Стремительный рост экономики мировых государств зависит от использования человеческого капитала, сохранение, обеспечение и эффективное использование которого является национальным приоритетом государства. Формирование необходимых предпосылок для становления инновационной

модели развития экономики государства обеспечит созданная целостная система управления и бухгалтерского отображения человеческого капитала.

Информационный ресурс является стратегическим и подчиняется воле творческого человека, интеллект и способности которого ориентированы на систематическое изучение информации и создания новых знаний, воплощенных в объекты конкурентоспособной продукции. Знание, навыки и творческие способности работников являются наиболее ценным капиталом, который обеспечивает долговременное конкурентное преимущество предприятий в борьбе за лидерство на рынке.

В современных условиях мощь и конкурентоспособность на рынке каждого предприятия зависит от кадрового потенциала и результатов интеллектуальной деятельности его работников.

Поклонники теории человеческого капитала убеждены, что измеряя влияние работников на финансовые показатели предприятия можно оценить, управлять и развивать возможности своих работников, превращая их творческие способности в важные финансовые показатели.

Пренебрежение учетом человеческого капитала, по мнению проф. М.Ю. Медведева “связано с непреодолимыми проблемами методологии бухгалтерского учета” [6, с. 94].

Таким образом, возникновению исследований в отрасли бухгалтерского учета человеческого капитала способствовали:

- необходимость рассмотрения человеческого капитала как неотъемлемой части национального богатства страны;
- осознание определяющей роли знаний и способностей человека в процессе осуществления общественного производства;
- изменение приоритетов из процессов использования имеющейся рабочей силы на процессы создания качественно новой рабочей силы;
- оценке творческого потенциала и интеллектуальных способностей человека.

Украина находится на пути к информационной экономики, однако динамизм и быстротечность изменений убедительно свидетельствуют о необходимости разработки в перспективе методических рекомендаций по бухгалтерскому учету человеческого капитала. Поскольку система бухгалтерского учета человеческого капитала обеспечит условия для его накопления, сохранения и эффективного использования.

Поэтому в особом внимании нуждается решение вопросов признания, оценки, капитализации человеческих активов, их отображения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности.

Необходимым также является критический анализ отечественного и зарубежного опыта работы с человеческими ресурсами, с целью выделения позитивных и негативных сторон этого опыта, адаптации к отечественным условиям с учетом национальных традиций, особенностей и менталитета, разработка новых или адаптация существующих методик бухгалтерского учета человеческого капитала с учетом развития национальной учетной системы.

### **Список литературных источников:**

- 1 Королюк Н.М. Бухгалтерський облік людського капіталу: теоретичний аспект // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2006. – № 2 (36). – С. 46-73.
- 2 Dobija D. Intellectual product. A challenge for Accountants and a New Age Accounting // Knowledge cafe for intellectual product and intellectual capital. – Warsaw: Hera, 2001. – P. 209-237.
- 3 Головка О.В. 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. Частина 1. – 2007. – С. 21-27.
- 4 Королюк Н.М. Історичні аспекти бухгалтерського обліку людського капіталу // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2006. – № 4 (38). – С. 104-112.
- 5 Легенчук С.Ф. Бухгалтерський облік людського капіталу: ретроспективний аналіз // Концепції розвитку бухгалтерської професії: теорія і практика. Матеріали V ювілейної міжнародної наукової конференції. – 2006. – С 51-54.
- 6 Медведев М.Ю. Бухгалтерський учет для посвященных. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.
- 7 Соботович Т.К. Теоретико-історичні передумови обліку 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. Частина 1. – 2007. – С. 59-62.
- 8 Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: Монографія. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – 152 с.
- 9 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.
- 10 Хрестоматия по истории Древнего Востока / Под ред. В.В. Струве и Д.Г. Редера. – М.: АН СССР, 1963. – С. 109
- 11 Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2006. - 288 с.
- 12 Лупикова Е.В. История бухгалтерского учета: учебное пособие / Е.В. Липикова. – М.: КНОРУС, 2006. – 240 с.
- 13 Хрестоматия по истории Древнего Рима / Под ред. С.Л. Утченко. – М.: Изд-во социально-экономической литературы, 1962.
- 14 Тюменев А.И. Государственное хозяйство Древнего Шумера.– М. – Л.: АН СССР, 1956.
- 15 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.
- 16 Суков Г.С., Тупік І.Я. Управління розвитком персоналу на машинобудівному заводі. Теорія і практика: Монографія / За наук. ред. В.М. Данюка. – К.: КНЕУ, 2008. – 232 с.
- 17 Дятлов С.А. Теория человеческого капитала: Учебное пособие. – СПб.: Изд. СПбУЭФ. 1996. – 138 с.