

БЕНЧМАРКІНГ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ НА ПРЕДМЕТ ОБҐРУНТУВАННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ ТА ЗВІТНОСТІ

Кундря-Висоцька Оксана Петрівна,
кандидат економічних наук, доцент,
професор кафедри обліку і оподаткування
Львівського навчально-наукового інституту
ДВНЗ «Університет банківської справи»,
e-mail: kundrya-vysotska@ukr.net; ORCID ID: 0000-0001-9760-9266

Анотація. Обґрунтовано проблему відображення людського капіталу як окремого об'єкта у системі бухгалтерського обліку та звітності. Доведено, що необлікованість такого об'єкта є серйозною прогалиною облікової практики, що потребує напрацювання потрібних методологічних умов для ідентифікації, обліку та відображення у звітності таких категорій, як людський ресурс, людський капітал. Запропоновано детальне дослідження в контексті бенчмаркінгу ефективних практик оцінки, обліку та аналізу людського капіталу з метою запровадження напрацьованого, перевіреного досвіду у світлі моралі, бізнесу і стандартів.

Обґрунтовано основні положення теорії людського капіталу шляхом аналізу напрацьованих теорій як вітчизняних, так і закордонних учених, на основі чого виокремлено ключові умови щодо ідентифікації, обліку та оцінки людського капіталу, людських ресурсів. Окреслено потребу у формуванні нової методології обліку, здатної об'єктивно оцінити і врахувати всі ресурси підприємства, які можуть бути використані з метою отримання прибутку.

За основу дослідження в цьому контексті виокремлено два принципові підходи до обліку та оцінки людських ресурсів: модель активів і модель корисності. У зв'язку з цим проаналізовано сучасні практики компаній, де проблема оцінки людських ресурсів апробована. Запропоновано досвід спортивних, зокрема футбольних компаній, у яких витрати на придбання спортсменів капіталізуються й відображаються у складі необоротних нематеріальних активів.

На підставі проведених досліджень виокремлено перспективи підвищення інформативності даних про людські ресурси / капітал у бухгалтерській (фінансовій) та управлінській звітності.

Ключові слова: людський капітал, людські ресурси, бенчмаркінг, оцінка, облікова система, звітність.

Формул: 0; рис.: 3; табл.: 0; бібл.: 12.

HUMAN CAPITAL BENCHMARKING ON THE SUBJECT OF JUSTIFICATION OF REFLECTION IN THE ACCOUNTING SYSTEM AND REPORTING

Kundrya-Vysotska O.,
Ph. D. in Economics, Associate Professor,
Associated Professor of the Department of Finances, Banking and Insurance
of the Lviv Educational-Scientific Institute of SHEI «Banking University»
e-mail: kundrya-vysotska@ukr.net; ORCID ID: 0000-0001-9760-9266

Abstract. The article substantiates the problem of reflecting human capital as a separate object in the system of accounting and reporting. Human capital is not the property of the enterprise and is in temporary use for the duration of the employment contract. It proves that the non-accounting of such an object is a serious gap in accounting practice, which requires the development of the necessary methodological conditions for the identification, accounting and reporting of such categories as human resources, human capital. It offers a detailed study in the context of benchmarking effective practices of valuation, accounting and analysis of human capital in order to implement the acquired, proven experience in the light of morality, business and standards.

The article substantiates the main provisions of the theory of human capital by analyzing the developed theories of both domestic and foreign scientists, based on which the key conditions for the identification, accounting and evaluation of human capital, human resources. It outlines the need to form a new accounting methodology that can objectively assess and take into account all the resources of the enterprise that can be used to make a profit.

The research is based on two basic approaches to accounting and evaluation of human resources: the asset model and the utility model. In this regard, the article analyzes the current practices of companies, where the problem of human resources assessment is tested and offers the experience of sports, in particular, football companies, in which the cost of acquiring athletes is capitalized and reflected in non-current intangible assets.



Based on the research, the article outlines the prospects for improving the informativeness of data on human resources / capital in accounting (financial) and management reporting.

Keywords: human capital, human resources, benchmarking, evaluation, accounting system, reporting.

JEL Classification M41

Formulas: 0; fig.: 3; tabl.: 0; bibl.: 12.

БЕНЧМАРКИНГ ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА НА ПРЕДМЕТ ОБОСНОВАНИЯ ОТОБРАЖЕНИЯ В УЧЕТНОЙ СИСТЕМЕ И ОТЧЕТНОСТИ

Кундря-Высоцкая Оксана Петровна,

кандидат экономических наук, доцент,

профессор кафедры учета и налогообложения

Львовского образовательно-научного института

ГБУЗ «Университет банковского дела»

e-mail: kundrya-vysotska@ukr.net; ORCID ID: 0000-0001-9760-9266

Аннотация. Обоснована проблема отражения человеческого капитала как отдельного объекта в системе бухгалтерского учета и отчетности. Доказано, что такой объект является серьезным пробелом учетной практики, требует наработки необходимых методологических условий для идентификации, учета и отражения в отчетности таких категорий, как человеческий ресурс, человеческий капитал. Предложено детальное исследование в контексте бенчмаркинга эффективных практик оценки, учета и анализа человеческого капитала с целью внедрения наработанного, проверенного опыта в свете морали, бизнеса и стандартов.

Обоснованы основные положения теории человеческого капитала путем анализа наработанных теорий как отечественных, так и зарубежных ученых, на основе чего выделены ключевые условия для идентификации, учета и оценки человеческого капитала, человеческих ресурсов. Определена потребность в формировании новой методологии учета, способной объективно оценить и учесть все ресурсы предприятия, которые могут быть использованы с целью получения прибыли.

За основу исследования в данном контексте выделены два принципиальных подхода к учету и оценке человеческих ресурсов: модель активов и модель полезности. В связи с этим проанализированы современные практики компаний, где проблема оценки человеческих ресурсов апробирована. Предложен опыт спортивных, в частности футбольных компаний, в которых расходы на приобретение спортсменов капитализируются и отражаются в составе необоротных нематериальных активов.

На основании проведенных исследований очерчены перспективы повышения информативности данных о человеческих ресурсах / капитала в бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности.

Ключевые слова: человеческий капитал, человеческие ресурсы, бенчмаркинг, оценка, учетная система, отчетность.

Формул: 0; рис.: 4; табл.: 0; библи.: 12.

Вступ. Сучасне глобальне економічне середовище, ринкові трансформації мотивують до стрімкого розвитку в усіх сферах економіки і потребують постійної та динамічної модернізації виробничих і технологічних процесів. Відповідно, дедалі більше підвищуються вимоги до персоналу, його рівня знань, професійних здібностей, компетентності, умінь швидко вчитися тощо. Саме тому на сучасному етапі розвитку суспільного виробництва вирішальне значення приділяється ролі знань, що перетворюються на основне джерело отримання соціального та економічного ефекту. Ідеться про людський капітал, яким володіє будь-яке підприємство, наймаючи на роботу фахівців.

Саме кадровий потенціал, використовуючи рівень знань, професіоналізм, комунікабельність, здатність до інновацій, що динамічно розвиваються, визначає і забезпечує можливість створити, зберегти і збіль-

шити конкурентні переваги, реалізувати стратегію розвитку підприємства. Ефективність господарської діяльності підприємства може змінюватися в позитивний або негативний бік залежно від ефективності людського капіталу.

Отож, людський капітал — особливий об'єкт, про який багато говорять, турбуються, реально використовують, проте дуже часто практично не відображають в обліку, а відповідно й у звітності. Будучи потужним потенціалом, часто джерелом економічного зростання, і при цьому неоціненним, необлікованим, — людський капітал як об'єкт обліку потребує глибокого вивчення і переосмислення на предмет виокреслення ключових характеристик, що ідентифікують його для відображення в обліку [1]. У цьому сенсі доречним є детальне дослідження в контексті бенчмаркінгу ефективних практик оцінки, обліку та аналізу людського

капіталу з метою запровадження напрацьованого, перевіреного досвіду у світлі моралі, бізнесу та стандартів. Іншими словами, сьогодні більш ніж актуальним є безупинний систематичний пошук і впровадження найкращих практик оцінки, обліку та відображення у звітності людського капіталу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Істотний внесок у розвиток теорії людського капіталу внесли Г. Беккер, У. Боуен, Б. Вейсброт, Е. Дженісон, Е. Долан, Д. Мінцер та ін. Методологія оцінки людського капіталу отримала розвиток у роботах Т. Шульца, В. Петті, У. Фара, Дж. Кендрика, Л. Туроу, Б. Чісуїка, Я. Фітценца, С. А. Дятлова, М. М. Критського, В. П. Антонюк, Н. Л. Гавкалової, В. М. Гриньової, Т. В. Давидюк, С. Ф. Легенчука та інших учених.

Внесок у розвиток сучасної теорії людського капіталу зробили Т. Шульц, Г. Беккер, Е. Денісон, Р. Солоу, Дж. Кендрік, С. Кузнець, С. Фабрикант, І. Фішер, Р. Лукас, Х. Боуеном, Дж. Кендрика, Л. Туроу, М. Блауга та інші економісти, соціологи та історики. У частині методики облікового відображення людських ресурсів присвячені дослідження Е. Фламхольца, Р. Лікерта, В. Боуерса, Т. Шульца та ін.

Проте низка положень щодо визнання та оцінки людського капіталу є потенційно дискусійними та потребують подальших наукових досліджень на предмет напрацювання відповідних ефективних методик визнання, оцінки, облікового відображення і відповідного позиціонування у звітності.

Мета дослідження полягає в тому, щоб з допомогою бенчмаркінгу узагальнити напрацьовану упродовж тривалого періоду методологію людського капіталу у вітчизняній і зарубіжній обліковій практиці та виокреслити ключові підходи до позиціонування цього об'єкта у звітності.

Результати дослідження. Бенчмаркінг — це дієвий інструмент для визначення становища компанії порівняно з іншими, подібними за розмірами або сферою діяльності підприємствами. Водночас існують проблеми виміру, оцінки та відповідного відображення людського капіталу в обліку, а відповідно й у звітності. Виникають суперечності стосовно того, чи є людина носієм капіталу в економічному сенсі.

Замислюючись над вимірюванням вартості людей, Жак Фіцценс, один із засновників бенчмаркінгу людського капіталу, визнає наявність двох аспектів: економічного і духовного: «Ми можемо погодитися з тим, що духовна цінність людей украй важлива, і зосередитися на економічній стороні питання. По суті, всі вимірювання вартісного вкладення є вимірюванням вартості людей як економічних одиниць і як духовних істот. Тільки люди проводять вартість шляхом застосування своїх природжених якостей (гуманності, мотивованості до діяльності), придбаних умінь і здатності до управління інструментами» [8].

Методологічною основою становлення теорії людського капіталу стало економічне учення меркантилістів, які першими в XV столітті в економічній науці

поставили питання про походження суспільного багатства і ролі в ньому людської праці [2]. Наприкінці XIX — на початку XX століть класичні уявлення про продуктивні здібності людини отримали значний розвиток у працях А. Маршалла, Дж. Р. Уолша, І. Фішера, Е. Денісона, М. Фрідмена і багатьох інших. Науково-технічна революція кінця 50-х — початку 60-х років XX століття стала найважливішою передумовою виникнення теорії людського капіталу, оскільки актуалізувались глибокі перетворення у продуктивних силах суспільства, коли в економіці зростаючу роль і значення набувають особистість людини, рівень її освіти і наукових знань, досвіду і кваліфікації.

Маємо зазначити, що сучасні економічні словники вже прямо і безпосередньо надають визначення людському капіталу: 1) це капітальні ресурси суспільства, вкладені в людей, людину; людські можливості брати участь у виробництві, творити, будувати, створювати цінності; 2) людські знання і вміння, що демонструють умови, ресурс, інструмент творчої діяльності [3]. Окрім цього, сутність дефініції «людський капітал» досліджено і розкрито багатьма вченими-дослідниками. Ще сотні років тому А. Сміт відзначив значення людського капіталу в роботі «Багатство націй»: «Людина, яка отримала освіту в результаті своєї важкої праці та витратила значну кількість часу для певного заняття, що вимагає надзвичайної спритності та майстерності, можна порівняти з дорогою машиною» [4].

Важливе значення для обґрунтування основних положень теорії людського капіталу мають праці Г. Беккера, який дав наукове трактування економічній категорії «людський капітал», обґрунтував визначення людського часу як основного економічного ресурсу, описав структуру розподілення особистих доходів. Основну увагу Г. Беккер приділяв інвестиціям у людський капітал, зазначаючи, що капіталом є не тільки уречевлена, а й жива праця, тобто якості людини, що сприяють її продуктивному відтворенню. А серед інших негрошових благ Г. Беккер, окрім культурних, називає також професійне зростання [5].

Історію оцінювання людського капіталу в обліку досліджував Я. В. Соколов [6], який виділив такі підходи до оцінки працівників на підприємств: 1) визначення очікуваного доходу фірми від роботи даного індивіда за трьома факторами: а) продуктивність праці; б) плінність; в) можливість просунення по службі і ймовірного терміну його роботи у фірмі (характеризують ступінь задоволення); 2) трудові ресурси підприємства становлять єдиний колектив і повинні бути оцінені в цілому. Вартість колективу залежить від груп причин: 1) незалежні (організаційна структура підприємства, економічна політика, методи керівництва, кваліфікація, навички і поведінка колег); 2) складні (лояльність до фірми, цілі діяльності і мотивація поведінки, моральний клімат); 3) кінцеві або залежні (продуктивність праці, ріст обсягу роботи, доходу, збільшення частки ринку). Дві перші групи визначають третю.

Вищевикладене дає можливість виокремити характеристики людського капіталу, які, практично, є перед-

умовами / умовами оцінки і, відповідно — відображення в обліку такого об'єкта, як людський капітал (рис. 1)

НЕРУХОМІСТЬ			
Фізична площа	Правова площа	Економічна площа	Соціальна площа
- Просторова база розміщення інших об'єктів - Площа і межі - Просторові параметри виміру - Зовнішнє середовище (ландшафт, тип ґрунту, місце	- Речові права - Майнові права - Зобов'язання - Майнові інтереси	- Товар - Капітал у нерухомій формі, матеріально речовій формі - Економічне благо - Реальний актив	- Місце існування людей - Основа свободи і незалежності - Престижність володіння
		Фінансово-інвестиційна площа	

Рис. 1. Ідентифікаційні характеристики людського капіталу

Примітка. Сформовано автором.

Зауважимо, що сучасна теорія людського капіталу відображає переорієнтацію економічної науки з проблем використання трудових ресурсів на проблеми створення якісно нової робочої сили в умовах науково-технічного прогресу. Разом з тим концепція людського капіталу є досить «молодою» порівняно з теоретичними основами сучасної економічної науки. До середини XX століття цілісної концепції як такої не існувало, оскільки ще не існувало всіх необхідних передумов, які визначалися об'єктивними процесами розвитку продуктивних сил, коли в умовах глобального науково-технічного прогресу в економіці постійно зростають роль і значення людини, рівня її освіти, наукових знань, кваліфікації і досвіду [7].

Отож, суто «по-людськи», проблема оцінки та обліку людського капіталу є дуже дразливою, проте з економічного погляду методологічне неврахування людського потенціалу у формуванні фінансового результату, в «обліковій системі координат» є серйозним

упущенням, оскільки зрозуміло, що людський капітал у будь-якому його вимірі є більшою цінністю, ніж фінансовий капітал, ресурси і т. д. Основною причиною такого «упущення», на нашу думку, є сутнісна особливість (відмінність) людського капіталу в порівнянні з класичним тлумаченням категорії «капітал» з метою бухгалтерського обліку. Ця відмінність полягає в тому, що людський капітал не є власністю суб'єкта господарювання, а перебуває на умовах тимчасового використання впродовж дії трудового договору, що може бути припинена в будь-який момент. Відтак виникає проблема «списання» такого капіталу з балансу.

Для забезпечення в Україні сучасного рівня розвитку людського капіталу і його врахування в обліку доцільно запозичити високі стандарти соціальної політики країн Європейського Союзу, США та інших розвинених країн світу. У світовій практиці існують два принципові підходи до обліку та оцінки людських ресурсів: модель активів і модель корисності (рис. 2).

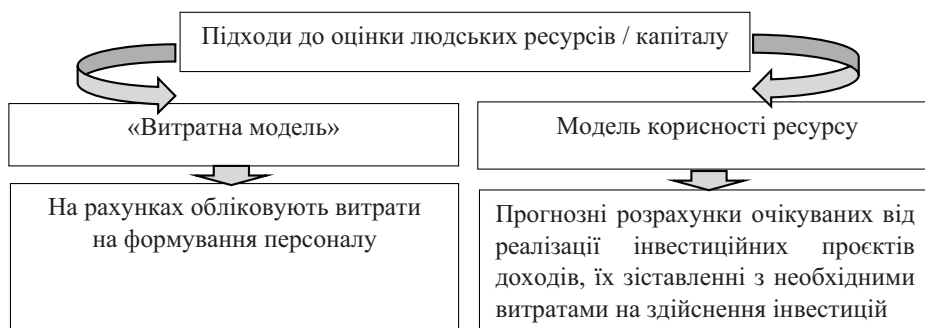


Рис. 2. Методологічні підходи до оцінювання людського ресурсу / капіталу

Примітка. Сформовано за [9].

Отож, вищевикладене дає можливість на висновок. Досліджуючи роль персоналу в діяльності суб'єкта господарювання, можна виокреслити два підходи щодо ідентифікації та відповідного відображення в обліку «людського капіталу»: 1) розглядати його як ресурс (актив), використання якого забезпечує фор-

мування вартості (доходу); 2) як частина власного капіталу — пасив (різниця між вартістю новоствореної доданої вартості та розміром витрат на персонал).

Відносно першої позиції, то тут, так би мовити, не виникає жодних «протиріч» стосовно вартісної ідентифікації людських ресурсів як активу з відповідним

відображенням в обліку та звітності. Проблема в тому, що такий ресурс не позиціонується (не обліковується) у структурі активів більшості ситуацій, попри те, що

методологічна основа уже достатньо напрацьована. Зазначимо, що на сьогодні є два варіанти відображення людських ресурсів в обліку (рис. 3).



Рис. 3. Можливість позиціонування персоналу в системі бухгалтерського обліку

Примітка. Сформовано автором.

Слід відмітити, що в сучасній практиці обліку, прийнятої більшістю як закордонних, так і українських компаній, інвестиції в людські ресурси розглядаються скоріше як витрати, а не активи. У цьому разі фахівці дотримуються принципу обачності, хоча такий підхід не дозволяє досить об'єктивно оцінювати рівень віддачі на вкладені ресурси. Прихильники другого варіанта, зокрема американський учений Е. Фламхольц, вважають, що людські ресурси варто враховувати як актив компанії, виокремлюючи три основні критерії визнання людських ресурсів як активу: потенційна майбутня вигода; наявність прав володіння або контролю з боку суб'єкта господарювання; вимірність у грошовому вираженні [10, с. 449].

Поки що такий підхід до визнання людських ресурсів як активу компанії викликає протиріччя серед економістів, причиною яких є проблема доказовості та об'єктивного підтвердження очікуваних економічних вигід від людських ресурсів як активу. Для визнання активів, як вважають Е. Х. Хендриксен і М. Ф. Ван Мареня, компанії повинні мати права на майбутню вигоду або потенційні послуги. Разом з тим, на їхню думку, «якщо оцінка права на вигоду та потенційні послуги може бути визначена тільки орієнтовно, це не означає, що об'єкт не слід вважати активом» [11, с. 287].

Проте професійні судження тут розходяться, оскільки в обліку принцип достовірної оцінки превалює. Саме цим і пояснюється необлікованість таких важливих ресурсів, натомість витрати, понесені на персонал: його матеріальне стимулювання, підвищення кваліфікації, мотивацію тощо можуть накопичуватись і капіталізуватись. І тут варто відмітити, що, незважаючи на те, що, практично кожне підприємство чи організація, здійснюючи такі витрати, не позиціонує їх як витрати, вкладені в персонал, а проводить їх в обліку як витрати поточного періоду — зазвичай адміністративні, списуючи одразу на фінансовий результат. На нашу думку, такий підхід, м'яко кажучи, не є підприємливим у світлі відстеження ефективності вкладень у розвиток персоналу. Нівелюється значення таких інвестицій та їхньої результативності, а відтак і хороших фахівців, що призводить у результаті і до втрати кадрового потенціалу. Тому, як би це не було, проблема обліку людських ресурсів дедалі більше актуалізується і потребує розв'язання на предмет на-

працювання облікових методик. Так, за відповідним визначенням Американського інституту праці (Work Institute in America, WIA), бухгалтерський облік людських ресурсів являє собою: розвиток теоретичних основ, які пояснюють природу і визначальні фактори вартості людей з позиції підприємств; розроблення обґрунтованих і надійних методів оцінки цінності та вартості людей для підприємства; проектування організаційного забезпечення впровадження запропонованих методів оцінювання [12].

Для прикладу можемо обрати спортивну сферу, де проблема оцінки людських ресурсів апробована. Так, у футбольних клубах витрати на придбання спортсменів капіталізуються й відображаються у складі необоротних нематеріальних активів. В облікових документах це позиціонують як «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 знову придбаних гравців за ціною їхнього придбання. У зв'язку з тим, що людські ресурси в закордонних футбольних клубах враховуються у складі нематеріальних активів, вони підлягають амортизації, тобто систематичному розподілу амортизаційної суми активу протягом строку його корисного терміну (протягом терміну дії контракту). Таким чином, можна сказати, що у спортивній сфері облік людських ресурсів як об'єкта нематеріальних активів є апробованою обліковою практикою, яку можна «запозичувати» і в інших сферах. Усе залежить від ситуації на ринку праці, кадрової політики підприємства в контексті збереження та ефективного використання фахового потенціалу для розвитку бізнесу.

Методичним рішенням щодо облікового відображення є використання позабалансових рахунків. Відтак можна відкрити рахунок «Немонетарні людські ресурси / капітал», на яких за прийнятою аналітикою відображати ключові якісні характеристики з наступним позиціонуванням в інтегрованій звітності.

Слід відмітити, що саме контент інтегрованої звітності вимагає обов'язкового відображення людського капіталу на сьогодні. Інтегрована звітність — це новий ефективний інструмент, який у найближчій перспективі забезпечить взаємодію компаній із фінансовими



ринками і широким колом різних стейкхолдерів. Тому інформація про людський капітал / ресурси — важливий «аргумент» для кращого розуміння компаніями власної бізнес-моделі, а відтак персоналу, що створює і забезпечує результати діяльності та інші важливі цінності суб'єкта господарювання.

Чіткі методичні підходи до формування контенту інтегрованої звітності регламентує Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності, розроблений Міжнародною радою з інтегрованої звітності, ухвалений у грудні 2013 року, за яким головна особливість інтегрованої звітності полягає в тому, що вона фокусується на стратегічному напрямі розвитку підприємства і ресурсах, які компанія споживає і водночас створює. Такими ресурсами є фінансові, виробничі, людські, інтелектуальні, природні і соціальні капітали.

Інформація про людський капітал в інтегрованій звітності може бути виражена конкретними кількісними та якісними характеристиками / описами, перелік яких залежить від інформаційних запитів, які, у свою чергу, закладені в модель обліку (відбір, оцінка, відображення на рахунках).

Зауважимо, що в Україні нефінансова звітність за своїм поширенням суттєво відстає від подібних практик інших країн, проте ті підприємства, які займають активну нішу на ринку, самотивуються щодо оприлюднення інформації про ціннісні характеристики свого персоналу, до прикладу, за нефінансовими показниками: участь у тренінгах і програмах підвищення кваліфікації; інформація про соціальні вигоди; система оцінки та мотивації тощо. За фінансовими показниками — вартість освітніх послуг, тренінгів; витрати на підвищення професійного рівня тощо.

Ті підприємства, на яких прийнято управлінське рішення на предмет відображення в системі обліку капіталізації витрат, понесених на розвиток персоналу, можуть показувати у звітності таку інформацію, як «Немонетарні людські ресурси / капітал», частина гудвілу. Зауважимо, що така термінологічна неоднорідність і є причиною складності облікового відображення та позиціонування у звітності такого важливого об'єкта, як людський капітал. Проте в будь-якому разі представлення інформації про людський капітал

несе суттєві вигоди для підприємства. Передусім, це формування довіри з боку зацікавлених сторін — як внутрішніх, так і зовнішніх стейкхолдерів. Так, для внутрішніх користувачів така інформація є хорошим стимулом і доказом престижної роботи, сприяє формуванню іміджу роботодавця високого статусного рівня. Для зовнішніх — це інформація, яка відіграє роль хорошої рекламної акції, сприяючи поліпшенню репутації компанії на ринку. Іншими словами, оприлюднення показників про людський капітал стає важливим фактором оцінки підприємства з боку зацікавлених сторін і суспільства загалом.

Висновки. Чинна система бухгалтерського обліку потребує адекватних змін, продиктованих процесами інтеграції в економічній системі, невід'ємним елементом якої є людський капітал, специфічність якого як об'єкта бухгалтерського обліку потребує відповідних методів бухгалтерського обліку, які б забезпечували його ефективну ідентифікацію, облік і позиціонування у звітності. До того ж, здебільшого облік розглядається як самоціль, що не зовсім відповідає суті бухгалтерського обліку.

Специфічність людського капіталу як об'єкта облікового процесу потребує такого застосування методів бухгалтерського обліку, які б забезпечували ефективну його ідентифікацію, реєстрацію, що сприяло б ефективному управлінню ним на рівні підприємств.

Саме термінологічна неоднорідність викликає складність, що обумовлює загальнотеоретичний проблемний характер ідентифікації в обліку людського капіталу, оскільки на сьогодні використовується низка понять, що застосовуються для характеристики людини як об'єкта бухгалтерського обліку: людський капітал, людські ресурси, людські активи, інтелектуальний капітал, людський потенціал і персонал.

Бенчмаркінг людського капіталу в різних облікових практиках показує, що, досліджуючи роль людського капіталу в економіці, можна опертися на один із двох підходів: або розглядати цей капітал як засіб виробництва, тобто певний ресурс, використання якого забезпечує певну вартість (марксистський підхід); або як частину власного капіталу підприємства.

Список використаної літератури

1. Кундря-Висоцька О. П. Людський капітал як об'єкт обліку та інструмент генерації конкурентоспроможності підприємства / О. П. Кундря-Висоцька // Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні», 18 травня 2020. — Тернопіль : ТНЕУ, 2020.
2. Хімченко А. М. Генезис теорії людського капіталу / А. М. Хімченко, Т. А. Лех // Ефективна економіка. — 2012. — № 5.
3. Современный экономический словарь. — 6-е изд., перераб. и доп. — Москва : ИНФРА-М, 2008. — 512 с.
4. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. — Москва : Соцэкгиз, 1962. — 684 с.
5. Беккер Г. С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории : пер. с англ. / Г. С. Беккер ; сост. и науч. ред. Р. И. Капелюшников. — Москва : ГУ ВШЭ, 2003. — 672 с.
6. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. — Москва : Финансы и статистика, 1991. — 400 с.

7. Бородіна О. М. Людський капітал на селі: наукові основи, стан, перспективи розвитку : монографія / О. М. Бородіна. — Київ : Ін-т аграрної економіки УААН, 2003. — 274 с.
8. Фіценс Ж. Людський капітал: як визначити та збільшити його вартість [Електронний ресурс] / Ж. Фіценс. — Режим доступу : <http://innovations.com.ua/ua/articles>.
9. Давидюк Т. В. Бухгалтерський облік людського капіталу як передумова капіталізації компанії / Т. В. Давидюк ; відп. ред. д-р екон. наук, проф. Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. — Житомир : ЖДТУ, 2010. — Вип. 2 (17). — 448 с.
10. Flamholtz E. Human Resource Accounting: A Review of Theory and Research [Electronic resource] / E. Flamholtz // Thirty-Second Annual Meeting of the Academy of Management. — Minneapolis, Minnesota, 1972. — Available at : <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-6486.1974.tb00872.x>.
11. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. — Москва : Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
12. Мельников О. Н. Особенности оценки человеческого капитала в условиях наступления креативной экономики [Электронный ресурс] / О. Н. Мельников, Е. Г. Абрамов // Ероховские чтения : тезисы докладов Всероссийской научно-практической конференции (Ноосфера: проблемы, решения), Череповец, 19—20 мая 2005 г. — Череповец : ИД «Череповец», 2005. — Режим доступа : <https://www.google.com/search?q>.

References

1. Kundrya-Vysotska, O. P. (2020). Liudskyi kapital yak ob'ekt obliku ta instrument heneratsii konkurentospromozhnosti pidpriemstva [Human capital as a region and instrument of competitive generation of industrial facilities]. *Materialy VI Mizhnarodnoi naukovy-praktychnoi konferentsii «Stan i perspektyvy rozvytku oblikovo-informatsiinoi systemy v Ukraini», 18 travnia 2020 — Materials of the VI International Scientific and Practical Conference «Status and Prospects for Development of the Regional Information System in Ukraine», 18 May 2020*. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].
2. Khimchenko, A. M., & Lech, T. A. (2012). Henezys teorii liudskoho kapitalu [Genesis of the theory of human capital]. *Efektivna ekonomika — Effective Economy*, 5 [in Ukrainian].
3. *Sovremennyy ekonomicheskij slovar'* [Modern economic dictionary]. (2008). Moscow : INFRA-M [in Russian].
4. Smit, A. (1962). *Issledovanie o prirode i prichinah bogatstva narodov* [A study of the nature and causes of the wealth of peoples]. Moscow: Sotsekgiz [in Russian].
5. Bekker, G. S. (2003). *Chelovecheskoe povedenie: ekonomicheskij podhod. Izbrannye trudy po ekonomicheskoi teorii* [Human behavior: an economic approach. Selected works on economic theory]. R. I. Kapelyushnikov (Ed.). Moscow: GU VSHE [in Russian].
6. Sokolov, Ya. V. (1991). *Ocherki po istorii buhgalterskogo ucheta* [Essays on the history of accounting]. Moscow: Finansy i statistika [in Russian].
7. Borodina, O. M. (2003). *Liudskyi kapital na seli: naukovy osnovy, stan, perspektyvy rozvytku* [People in the countryside: scientific foundations, camp, prospect of development]. Kyiv: In-t agr. ekonomiky UAAN [in Ukrainian].
8. Fitsens, Zh. (n. d.). *Liudskyi kapital: yak vyznachyty ta zbilshyty yoho vartist* [Human capital: as a sign of visibility and strength]. Retrieved from <http://innovations.com.ua/ua/articles> [in Ukrainian].
9. Davydiuk, T. V. (2010). Bukhhalterskyi oblik liudskoho kapitalu yak peredumova kapitalizatsii kompanii [Accounting of human capital as a prerequisite for capitalization of the company]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Bukhhalterskyi oblik, kontrol i analiz — Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis. Accounting, control and analysis*. F. F. Butynets (Ed.). Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
10. Flamholtz, E. (1972). Human Resource Accounting: A Review of Theory and Research. Thirty-Second Annual Meeting of the Academy of Management. Minneapolis, Minnesota. Retrieved from <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-6486.1974.tb00872.x>
11. Hendriksen, E. S. (1997). *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Theory of accounting]. (Y. V. Sokolov, Ed., Trans.). Moscow: Finance and statistic [in Russian].
12. Mel'nikov, O. N., & Abramov, E. G. (2005). Osobennosti ocenki chelovecheskogo kapitala v usloviyah nastupleniya kreativnoy ekonomiki [Features of the assessment of human capital in the conditions of the onset of the creative economy]. *Erokhovskie chteniya: tezisy dokladov Vserossijskoj nauchno-prakticheskoi konferentsii (Noosfera: problemy, resheniya), Cherepovec, 19—20 maya 2005 g. — Erokhov readings: abstracts of the reports of the All-Russian scientific-practical conference (Noosphere: problems, solutions), Cherepovets, May 19—20, 2005*. Cherepovets: ID «Cherepovec». Retrieved from <https://www.google.com/search?q> [in Russian].