

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ ЗНОСУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ

У сучасних умовах для здійснення безперервного процесу виробництва підприємству необхідно постійно відтворювати всі види своїх ресурсів, у тому числі і нематеріальні. В статті наведено та обґрунтовано наявність зносу нематеріальних ресурсів, а саме їх морального зносу, розроблено теоретико-методичні основи процесу відтворення нематеріальних ресурсів. Встановлено дві форми морального зносу та методики їх оцінки. Обумовлено необхідність постійної діяльності по відтворенню нематеріальних ресурсів з метою протидії постійного їх морального зносу. Представлені методичні розробки можуть дозволити підприємству більш точно оцінювати ступінь зносу своїх нематеріальних ресурсів, приймати рішення щодо швидкості їх відтворення, а в подальшому, і ефективності їх використання.

Ключові слова: нематеріальні ресурси, нематеріальні активи, відтворення, моральний знос, знецінення, ефективне використання, інтелектуальний капітал, людський капітал.

O. Litvinov, K. Anohina

DEPRECIATION EVALUATION METHODS OF INTANGIBLE RESOURCES

In modern conditions for the implementation of a continuous production process the company needs constantly reproduce all kinds of resources, including intangible resources. The article describes and justifies availability of depreciation of intangible resources such as their obsolescence, theoretical and methodological foundations of the reproduction process of intangible resources are developed. Two forms of obsolescence and methods of evaluation were founded. The needs of constant activity to reproduce the intangible resources in order to counter their permanent obsolescence were grounded. Presented methodological developments may allow the companies to more accurately assess the degree of depreciation of their intangible resources to make decisions about their rate of reproduction and efficiency.

Keywords: intangible resources, intangible assets, reproduction, obsolescence, depreciation, effective use, intellectual capital, human capital.

Вступ. З початком промислової революції розпочався процес підвищення значимості нематеріальних складових у складі всіх ресурсів підприємства. Існує чимало досліджень сутності, складових та оцінки вартості нематеріальних ресурсів (далі НМР) на підприємстві, але практично відсутні наукові роботи, які були б присвячені аналізу питань зносу НМР.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Варто зазначити, що незважаючи на певну кількість наукових праць щодо дослідження даної проблематики серед авторів існує невизначеність і двозначність щодо умов зносу НМР. Такі вітчизняні та зарубіжні науковці присвятили свої дослідження вивченню нематеріальних ресурсів і інтелектуального капіталу: Т. М. Банасько [1, с. 76-83], А. Н. Козирев [2, с. 1-30], Р. Рейлі та Р. Швайс [3, с. 15-260], К.-Е. Свейбі [4], Ю. Даум [5, с. 42-350], Б. Лев [6, с. 20-155], Н. Бонтіс [7], Т. Стюарт, Л. Едвінссон, М. Мелоун, П. Салліван та ін. Теоретико-методологічні питання зносу нематеріальних ресурсів присвячено праці таких науковців як: Х. Андерсен, Д. Колдуел, Е. Хендріксен, К. Хітчинг, Ф. Бутинця, І. Бігдан, С. Голова, Г. Кірейцев та ін.

Сьогодні простежується недостатність наукових досліджень з приводу морального зношення нематеріальних ресурсів підприємства. Є необхідність відстежувати цей рівень, з метою недопущення зменшення обсягу НМР.

Метою статті є обґрунтування питань щодо морального зносу нематеріальних ресурсів і втрати ними своєї вартості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нематеріальний ресурс, як і будь-який інший ресурс підприємства, має властивість зменшувати свій обсяг протягом часу. Таке зменшення обсягу НМР можна пояснити зношенням. Знос НМР полягає у тому, що з часом за умови бездіяльності підприємства відбувається зменшення всіх складових людського та комунікаційного капіталу, ділової репутації, іміджу тощо. Особливістю НМР є залежність їх обсягу на підприємстві від ситуації навколо підприємства, насамперед, у конкурентів. На ринках, на яких конкуренти докладають великих зусиль до збільшення власних НМР відбувається висока конкуренція між підприємствами в нематеріальній сфері. Конкуренція репутації, іміджу, зв'яз-

ків тощо. Високий рівень конкуренції зумовлює необхідність у постійному відновленні й створенні нових об'єктів НМР на підприємствах. Як наслідок, з одного боку, збільшується загальний обсяг НМР на підприємствах галузі, що дозволяє всім підприємствам ринку краще конкурувати на зовнішніх ринках та ринках товарів-субститутів. З іншого боку на таких ринках відбувається прискорене знецінення, або зношування НМР, що зобов'язує підприємства постійно приділяти увагу їх відновленню.

Залежність зменшення, зносу НМР від ситуації на ринку підприємства, наявність ринків з прискореним зношуванням НМР дозволяє зробити висновки про можливість застосування щодо НМР такого поняття як моральний знос. Як відомо, під моральним зносом основних фондів підприємства розуміється часткова втрата ними споживчих властивостей у зв'язку зі здешевленням їх відтворення або в зв'язку зі зменшенням їх продуктивності щодо нових. Із НМР можуть відбуватись такі ж самі події. НМР можуть втрачати свою вартість через втрату споживчих властивостей у зв'язку з появою на ринку нових НМР які можуть бути більш дешевими або більш корисними для підприємств. Таким чином, під моральним зношуванням НМР слід вважати часткову втрату НМР своєї вартості через втрату своїх споживчих властивостей у зв'язку з появою на ринку нових НМР які можуть бути більш дешевими або більш корисними для підприємств.

Відповідно до визначення морального зносу НМР він може відбуватись з двох причин. По-перше, за рахунок створення нових більш дешевих видів НМР. Як наслідок, відбувається знецінення всіх вже існуючих на ринку однотипних НМР, оскільки вартість будь-яких об'єктів обумовлюється внаслідок встановлення ринкової рівноваги. Якщо такий самий нематеріальний ресурс, як, наприклад, право на користування землею або дозвіл на будівництво, зараз коштує дешевше ніж два роки тому, це призводить до зменшення вартості всіх однотипних об'єктів НМР, отриманих в минулому. Такий моральний знос можна назвати за аналогією зі стандартними методиками моральним зносом НМР першої форми.

По-друге, моральне зношування НМР може відбуватись за рахунок появи нових більш продуктивних, корисних для підприємств видів НМР. У наслідок появи нових більш корисних видів НМР всі існуючі однотипні види НМР відразу стають частково або повністю застарілими, що й призводить до часткової або повної втрати ними своєї вартості. Наприклад, якщо на ринок в результаті науково-технічних розробок виходить товар з новими характеристиками, які значно перевищують вже існуючі, всі патенти, ноу-хау тощо, які були отримані на старі розробки значно втрачають у своїй вартості. Така форма морального зношування може називатись моральним зношуванням НМР підприємства другої форми.

Таким чином, на підприємствах постійно відбувається зменшення вартості НМР за рахунок їх морального зношування двох форм, в результаті змен-

шення вартості та підвищення продуктивності, корисності нових видів НМР на ринку підприємства. З метою недопущення зниження обсягу НМР і, як наслідок, зменшення рівня результатів діяльності підприємствам необхідно відстежувати рівень морального зношування НМР підприємства. Встановлення рівня морального зношування можливо розрахувати за допомогою розрахунку коефіцієнтів морального зносу НМР підприємства. Причому, вважаємо за необхідне розраховувати рівень морального зносу першої та другої форми окремо, а також загальний рівень морального зношування.

З метою виконання практичних розрахунків коефіцієнтів загального морального зношування, а також морального зношування першої та другої форм були розроблені науково-методичні основи розрахунку даних показників.

Розрахунки рівня морального зносу НМР пропонується здійснювати на основі методологічних основ, які розроблені для розрахунку морального зносу основних виробничих фондів підприємства. Розрахунок рівня морального зносу основних виробничих фондів першої та другої форм є загально відомим. Існує чимало наукових та навчальних видань, в яких розкрито це питання, наприклад видання колективу кафедри економіки підприємства ОНЕУ під керівництвом В. І. Осипова [8, с. 206-208]. За даною методикою рівень морального зносу першої форми (KI_{M1}) визначається за допомогою коефіцієнта наступним чином:

$$KI_{M1} = (C_n - C_v) / C_n \cdot 100\%, \quad (1)$$

де C_n – повна первісна вартість основних виробничих фондів; C_v – повна відновна вартість основних виробничих фондів.

При цьому відновна вартість основних виробничих фондів розраховується за наступною формулою:

$$C_v = C_n \cdot P_c / P_n, \quad (2)$$

де C_n – повна первісна вартість нового (однотипного зі старим) об'єкту основних виробничих фондів; P_c – продуктивність старого об'єкту основних виробничих фондів; P_n – продуктивність нового об'єкту основних виробничих фондів.

На основі загально відомої методики пропонуємо розраховувати коефіцієнт морального зносу НМР підприємства першої форми. Але зміна об'єкта досліджень змушує внести деякі корективи в методику розрахунків.

По-перше, не на всі об'єкти НМР відбувається нарахування амортизаційних відрахувань. Навіть якщо вдається вирішити питання визначення вартості об'єкту НМР, стандарти бухгалтерського обліку не дозволяють здійснювати амортизацію цілого ряду видів НМР, насамперед тих, що включені до активів підприємства. Якщо відсутні амортизаційні відрахування, відтак і некоректно використовувати поняття повна або залишкова вартість відносно таких об'єктів. Відповідно пропонуємо замінити показники повна первісна, повна відновна вартість на показники первісна та відновна вартості об'єктів НМР.

По-друге, щодо НМР є некоректним використання категорії продуктивність, оскільки продук-

тивність, як відомо, – це здатність об’єкту виготовляти певний обсяг продукції в одиницю часу. НМР самі не здатні виробляти продукцію, тому необхідно встановити іншу характеристику міри їх морального зносу. При цьому така характеристика повинна бути універсальною для різних видів НМР, але при цьому дозволяти вносити в неї корективи з метою її уточнення, приближення до економічної сутності окремих видів НМР. Навіть загальноприйнята методика розрахунку морального зносу основних фондів передбачає заміну продуктивності на іншу техніко-економічну характеристику об’єкта основних фондів у випадку, коли продуктивність такого обладнання встановити не вдається.

Таким чином, пропонуємо використовувати в розрахунку коефіцієнтів в якості міри морального зносу показник корисність об’єкту НМР. Корисність об’єкту в загальнонауковому розумінні – це здатність об’єкту задовольняти ту чи іншу потребу. Багато науковців зауважують на тому, що корисність є частково суб’єктивною категорією, оскільки те що для одного індивіда є корисним для іншого – ні. Але, при цьому чимало науковців вважають можливим використання такого поняття як корисність щодо групи індивідів. Наслідком чого є створення в межах економічної теорії, так званої, теорії корисності, а також розрахунок кількісних показників корисності об’єктів. При цьому в теорії корисності науковці спираються на вивчення корисності для “раціонального індивіда”.

Іншим аргументом “за” можливості застосування поняття корисність при визначенні міри морального зносу НМР є використання цього поняття в бухгалтерському обліку. Відтак, в пункті 4 П(с)БО 7 введено поняття зменшення корисності основних засобів. Під зменшенням корисності необоротних активів розуміється втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Залишкова вартість – це первісна вартість за відрахуванням амортизаційних відрахувань, сума очікуваного відшкодування – сума, яку підприємство очікує отримати до відшкодування вартості необоротного активу при його майбутньому використанні, включно з ліквідаційною вартістю.

Отже, в бухгалтерському обліку зменшення корисності це вид зменшення вартості об’єкта, який здійснюється у разі, коли знос об’єкта, як фізичний, так і моральний, значно перевищує нарахований у вигляді амортизаційних відрахувань. При цьому втрати від зменшення корисності об’єктів необоротних активів, які враховані за початковою вартістю, входять до складу витрат звітного періоду зі зменшенням у балансі залишкової вартості та збільшенням суми зносу даних активів (п. 31 П(с)БО 7).

Таким чином, по-перше, в стандарті бухгалтерського обліку введено поняття зменшення корисності активу, а відповідно підтверджено можливість використання поняття корисність активу. По-друге, зменшення корисності необоротних, а до таких належать і нематеріальні, активів напряму пов’язано з процесом морального зносу. По-третє, підприємства можуть здійснювати переоцінку, а

точніше уцінку, своїх необоротних активів в разі, якщо рівень їх зносу, в тому числі морального, перевищує рівень їх відшкодування у вигляді амортизаційних відрахувань. Іншими словами, в разі, коли об’єкти нематеріальних активів будуть значною мірою морально зношеними, існує можливість зменшити рівень їх балансової вартості до рівня їх фактичної на даний час вартості. По-четверте, зменшення суми балансової вартості нематеріальних активів фактично супроводжується одночасним пропорційним донарахуванням амортизаційних відрахувань із включенням до витрат відповідного періоду. По-п’яте, завдяки врахуванню ступеня зносу необоротних активів підприємство має можливість повернути авансовані кошти і скерувати їх на повноцінне відновлення об’єктів необоротних активів (в тому числі НМР). По-шосте, в результаті приведення рівня вартості нематеріальних активів до реального (з урахуванням морального зносу) підприємство зменшує оподатковану базу для розрахунку податку на прибуток і, як наслідок, зменшується податок на прибуток. Тобто, на підприємстві відбувається зниження “грошових витрат” зі збільшенням підсумкового грошового потоку (cash-flow), що створює додаткові можливості для відновлення необоротних активів, в тому числі нематеріальних, у розширеному масштабі.

Після доведення можливості використання поняття корисність щодо нематеріальних активів запропонуємо авторське визначення. Під корисністю об’єкта НМР пропонуємо розуміти здатність об’єкту нематеріальних активів задовольняти ту чи іншу потребу, яка пов’язана з діяльністю підприємства. Корисність об’єкту НМР може змінюватись у часі, при чому під впливом постійного процесу розробки на ринку нових НМР відбувається постійне зменшення вартості вже діючих НМР. Тобто відбувається моральне зношення НМР.

Таким чином, ступень морального зносу НМР першої форми пропонуємо розраховувати за допомогою коефіцієнту (KI_{M1}):

$$KI_{M1} = (ВН_п - ВН_в) / ВН_п \cdot 100\%, \quad (3)$$

де $ВН_п$ – первісна вартість об’єкту НМР; $ВН_в$ – відновна вартість об’єкту НМР.

Відновну вартість об’єкту НМР пропонуємо визначати, залежно від вартості нового об’єкту НМР та зміни корисності старого та нового об’єктів НМР за формулою:

$$ВН_в = ВН_н \cdot K_c / K_n, \quad (4)$$

де $ВН_н$ – первісна вартість нового (однотипного зі старим) об’єкту НМР; K_c – корисність старого об’єкту НМР, K_n – корисність нового об’єкту НМР.

На відміну від методичних основ розрахунку морального зносу основних фондів першої форми, розрахунок морального зносу основних фондів другої форми не є однозначним, і можна говорити про наукову невизначеність в цьому питанні. Відтак, на думку колективу авторів під керівництвом В. І. Осипова, моральний знос другої форми визначається за формулою:

$$KI_{M2} = (\Pi_n - \Pi_c) / \Pi_n \cdot 100\%. \quad (5)$$

У результаті критичного аналізу підходів до визначення рівня морального зносу другої форми

ми дійшли висновку, що формула розрахунку (5) є найпростішою та водночас найбільш коректною, оскільки враховує саме те в чому і полягає моральний знос другої форми – зменшення вартості старих основних фондів у наслідок збільшення продуктивності нових об'єктів основних фондів.

Як вже зазначалось, продуктивність, як характеристика об'єктів основних фондів, не може бути віднесена до НМР, тому пропонуємо замінити поняття продуктивність на корисність. Таким чином, розрахунок рівня морального зносу НМР другої форми ($K_{IH_{M2}}$) пропонуємо розраховувати за формулою:

$$K_{IH_{M2}} = (K_n - K_c) / K_n \cdot 100\%. \quad (6)$$

Саме за рахунок співвідношення корисності старого і нового об'єкту НМР можна отримати показник, який характеризує ступінь зменшення вартості НМР підприємства щодо нових зразків.

Таким чином, були запропоновані методичні основи до розрахунку рівня морального зносу об'єктів НМР першої та другої форми, що дозволить підприємству відстежувати ступінь застарілості, зносу своїх НМР та приймати відповідні управлінські рішення спрямовані на їх відтворення.

Окремої уваги заслуговує питання визначення показника загального рівня морального зносу. Для того, щоб дати відповідь на питання, наскільки зношені НМР замало знати рівень зносу першої та другої форми, необхідно знати й рівень загального зносу, який пропонуємо розраховувати за формулою:

$$K_{I_M} = (1 - C_v/C_n \cdot P_c/P_n) 100\%. \quad (7)$$

Формула (7) дозволяє врахувати вплив двох складових морального зносу основних фондів, а саме, зменшення вартості та збільшення продуктивності нового обладнання. Крім простоти, ця формула математично легко трансформується у формулу, яка використовує результати розрахунку коефіцієнтів морального зносу першої та другої форми:

$$K_{I_M} = (1 - (1 - K_{IH_{M1}}) \cdot (1 - K_{IH_{M2}})) \cdot 100\%. \quad (8)$$

У формулі (8) наведені коефіцієнти моральної придатності першої та другої форм, які показують в якому ступені не зношені об'єкти основних фондів за рахунок появи нових основних фондів. Розрахунок загального морального зносу НМР (K_{IH_M}) здійснюємо за формулами:

$$K_{IH_M} = (1 - V_{H_v}/V_{H_n} \cdot K_c/K_n) \cdot 100\%, \quad (9)$$

$$K_{IH_M} = (1 - (1 - K_{IH_{M1}}) \cdot (1 - K_{IH_{M2}})) 100\%, \quad (10)$$

$$K_{IH_M} = (1 - K_{PH_{M1}} \cdot K_{PH_{M2}}) \cdot 100\%. \quad (11)$$

де $K_{PH_{M1}}$ – коефіцієнт моральної придатності першої форми; $K_{PH_{M2}}$ – коефіцієнт моральної придатності другої форми.

Висновки. Таким чином, загальний коефіцієнт морального зносу характеризує ступінь зношеності об'єктів нематеріальних ресурсів, як під впливом зменшення вартості, так і за рахунок збільшення корисності нових об'єктів НМР, які з'являються на ринку підприємства. Подальше дослідження необхідно спрямувати на ширше вивчення питань щодо нематеріальних ресурсів, ступеню їх зносу, приймання рішень щодо швидкості їх відтворення, а в подальшому – і ефективності їх використання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Банасько Т. М. Оцінка нематеріальних активів для потреб обліку / Т. М. Банасько // Міжнар. зб. наук. праць. – 2012. – Вип. 3 (15). – С. 76-83.
2. Козырев А. Н. Экономика интеллектуального капитала : научный доклад / А. Н. Козырев. – СПб. : НИИ менеджмента СПбГУ, 2006. – 30 с. : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.gsom.spbu.ru/file/upload/niim/publishing/paper/Kozyrev.pdf>.
3. Рейли Р. Оценка нематериальных активов / Р. Рейли, Р. Швайс. – М. : Квинто-консалтинг, 2005. – 761 с.
4. Sveiby K.-E. Methods for Measuring Intangible Assets : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>.
5. Daum J. H. Intangible Assets and Value Creation / Juergen H. Daum. – England: John Wiley & Sons Ltd, 2003. – 421 p.
6. Baruch L. Intangibles: management, measurement, and reporting / Lev Baruch. – Washington, D. C., 2001. – 201 p.
7. Bontis N. There's a price on your head: managing intellectual capital strategically / N. Bontis // Ivey Management Services. – 1996. – P. 40-47 : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.business.mcmaster.ca/mktg/nbontis/bq.htm>.
8. Осипов В. І. Економіка підприємства : підручник / [под ред. проф. В. І. Осипова]. – Одеса : Маяк, 2005. – 724 с.
9. П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
10. Грузинов В. П. Экономика предприятия : учебник / [под ред. В. П. Грузинова]. – М. : Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – 498 с.