

NEMATERIALIŲJŲ INVESTICIJŲ PRIPAŽINIMO NEMATERIALIUOJU TURTU ANALIZĖ

Dalia Rudytė¹, Rita Bužinskienė²

¹ Šiaulių universitetas, Architektų g. 1, LT-78366 Šiauliai
daliarudyte@gmail.com

² Šiaulių universitetas, Architektų g. 1, LT-78366 Šiauliai
ritabuzin@gmail.com

Anotacija

Straipsnyje analizuojama nematerialiųjų investicijų pripažinimo apskaita ir apskaitos standartų reglamentavimas. Problema – apskaitoje griežtai apibrėžti pripažinimo vertinant nematerialiųjų turtą kriterijai. Kadangi kiekviena šalis taiko skirtingus apskaitos standartus, skiriasi ir nematerialiojo turto apskaitymas. Tyrimu atskleidžiama, kad sudėtingiausia nustatyti ir kontroliuoti būsimą ekonominę naudą. Trūksta alternatyvių vertinimo modelių vertei nustatyti, nes investicijos pripažįstamos tik įsigijimo savikaina. Apskaitos standartų palyginimas padėjo išryškinti esminius organizacijų veiklos skirtumus. Įvairiose šalyse taikomi nacionaliniai apskaitos standartai riboja finansinės informacijos palyginimą tarp ūkio subjektų. Tarptautiniuose apskaitos standartuose numatomos palankesnės nematerialiojo turto pripažinimo sąlygos.

Pagrindiniai žodžiai: nematerialiosios investicijos, nematerialusis turtas, apskaitos standartai.

Įvadas

Tyrimo aktualumas. Lietuvoje, kaip ir užsienio šalyse, kyla susidomėjimas nematerialiosiomis investicijomis. Investicijos į žmogiškuosius išteklius, tyrimus ir plėtrą, naujas technologijas tampa svarbia organizacijos veiklos dalimi. Suprantama, jog įmonės veikla priklauso ne tik nuo materialiuojo, bet ir nuo nematerialiuojo. Kaip teigia Liepė ir Sakalas (2008), ne materialus, technologinis turtas, o gebėjimas nuolat atsinaujinti, kurti naujus produktus, procesus ar paslaugas, plėstis naujomis kryptimis yra svarbiausias įmonės vertės kūrimo veiksnys. Visuomenėje susiformavusi nuomonė, jog inovacija asocijuojasi su originalumu, tuo, kas dar nežinoma. O iš tiesų inovaciją sudaro 99 proc. seniai žinomų dalykų ir tik 1 proc. naujovių. Šios investicijos apima mokslo ir technikos pažangos investicijas, žmogiškąjį kapitalą, socialines investicijas, netiesioginę reklamą (Strazdas, Jakubavičius, Gečas, 2003). Anot Бланк (2002), nematerialiosios investicijos – tai investicijos į nematerialiųjų turtą, pvz., patentus, licencijas, tyrimavimo darbus ir kt. Lietuvos statistikos departamentas nematerialiąsias investicijas apibūdina kaip išlaidas

nematerialiajam turtui, kuris bus naudojamas ilgiau nei vienerius metus, įsigyti arba sukurti. 1978 m. paskelbti JAV mokslininko Denison 1929–1976 m. laikotarpio tyrimo rezultatai parodė, kad didžiausią įtaką ekonomikos augimui turėjo darbo pasiūlos kokybė (darbuotojų išsilavinimas, kvalifikacija ir kt.), mokslo ir technikos naujovių taikymas ir naujų investicijų naudojimas. Taigi nematerialiųjų investicijų nauda ir jos įtaka makroekonominiams rodikliams išryškėjo dar XX a. pradžioje. Dabar mokslininkai (Lönnqvist, Tech, 2002; Wyatt, Abernethy, 2003; Shah, Khedkar, 2006; Lin, Tang, 2009; Mackevičius, Jarmalaitė, 2011; Dean, McKenna, Krishnan, 2012; Sharma, 2012) ypač domisi nematerialiųjų investicijų pripažinimo nematerialiuoju turtu galimybėmis, o nacionalinės ir tarptautinės organizacijos – Pasaulio bankas, Europos Komisija, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, Pasaulio ekonomikos forumas, Mokslo ir studijų stebėsenos ir analizės centras, Žinių ekonomikos forumas, Lietuvos inovacijų centras ir kt. – skatina tarptautinį ir inovatyvų verslą, nuolat akcentuodamos jų naudą ir svarbą.

Tyrimo problema. Mokslininkai (Sharma, 2012; Lin, Tang, 2009; Lönnqvist, Tech, 2002), tyrinėdami nematerialiųjų turtą kaip objektą, nustatė, kad tinkamai išmatuoti investicijas į nematerialiųjų turtą nėra lengva užduotis, o dėl sunkumo įvertinti atsiranda didelis atotrūkis finansinėje apskaitoje. Susirūpinimą kelia tai, kad nematerialiųjų investicijų pripažinimas nematerialiuoju turtu finansinėje apskaitoje laikomas sudėtingu dėl nematerialiojo turto apibrėžimo, t. y. galimybės jį identifikuoti, numatyti išteklių kontrolę ir būsimą ekonominę naudą. Būtent dėl konservatyvių apskaitos principų ir sąlygų dauguma investicijų nėra apskaitomos ir neatsispindi finansinėje apskaitoje. Tik maža dalis nematerialiųjų investicijų apskaitoje pripažįstamos, vertinamos ir atskleidžiamos kaip nematerialusis turtas. Todėl nematerialiojo turto pripažinimo apskaitoje vertinimas laikoma neištyrinėta dalimi. Informacijos stygius verčia ieškoti alternatyvių nematerialiųjų investicijų pripažinimo būdų

ne tik Lietuvos, bet ir kitų šalių teisiniame kontekste. Kyla probleminiai klausimai: *kaip nematerialiosios investicijos įvertinamos nematerialiuoju turtu pagal pripažinimo kriterijus; kaip skiriasi Tarptautinių apskaitos standartų ir nacionalinių apskaitos standartų nuostatos investicijų į nematerialiųjų turtą pripažinimo srityje.*

Tyrimo objektas – nematerialiųjų investicijų pripažinimas nematerialiuoju turtu.

Tyrimo tikslas – ištirti nematerialiųjų investicijų pripažinimą nematerialiuoju turtu finansinėje apskaitoje.

Tyrimo uždaviniai:

- 1) įvertinti nematerialiųjų investicijų pripažinimą turtu apskaitoje pagal Tarptautinių ir Verslo apskaitos standartų kriterijus;
- 2) palyginti Tarptautinius apskaitos standartus su Bendraisiais apskaitos principais ir pateikti apskaitos skirtumus nematerialiojo turto pripažinimo ir vertinimo srityse.

Tyrimo metodai – straipsnis parengtas remiantis sisteminės mokslinės literatūros analizės, bendrosios ir loginės analizės, sintezės, analogijos, apibendrinimo, grupavimo, sisteminimo, lyginimo metodais.

Nematerialiųjų investicijų pripažinimo nematerialiuoju turtu vertinimo kriterijai

Apskaitos standartuose nematerialusis turtas apibūdinamas kaip neturintis materialios formos (fizinio pavidalo) nepiniginis turtas, kuriuo įmonė disponuoja tikėdamasi gauti tiesioginės ar netiesioginės ekonominės naudos ir kurio vertė yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią nematerialiojo turto vertę (Tarptautinis apskaitos standartas, 2007; Verslo apskaitos standartas, 2008, Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas, 2008). Vadinasi, investicijos, apskaitomos kaip nematerialusis turtas, turi atitikti keturias pagrindines sąlygas: nepiniginis turtas, jokios materialios formos, ekonominės naudos tikimybė ir ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią nematerialiojo turto vertę. Problema kyla dėl to, kad ne visos investicijos į nematerialiųjų turtą atitinka minėtų standartų reikalavimus, o jų įsigijimo arba sukūrimo viduje išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tada, kai patiriamos. Pagal galiojančius apskaitos standartus (38 TAS¹, 13 VAS², 13 VSAFAS³) investicijos, atitinkančios nematerialiojo turto (NT) apibrėžtį ir nustatytus pripažinimo kriterijus, balanse apskaitomos turto dalyje kaip nematerialiosios. Tačiau investicijų pripažinimą nematerialiuoju turtu

lemia apskaitos standartuose pateikta nematerialiojo turto apibrėžtis, pagal kurią galimybė investicijas pripažinti nematerialiuoju turtu numatoma, jei jos atitinka pripažinimo kriterijus: būsima ekonominė nauda, vertė ir kontrolė (žr. 1 lentelę).

1 lentelėje matyti, kad investicijos nematerialiuoju turtu pripažįstamos tuomet, kai organizacijos gali patikimai nustatyti jų vertę, teisę į kontrolę ir tikėtis, kad gaus nematerialiajam turtui priskiriamos būsimos ekonominės naudos. Lyginant apskaitos standartų pripažinimo kriterijus, reikšmingų skirtumų nepastebėta, išskyrus tai, jog pagal 13-ąjį VAS investicijų į nematerialiųjų turtą vertė neturi būti mažesnė už nustatytą minimalią vertę. Pagrindiniai pripažinimo nematerialiuoju turtu kriterijai išlieka panašūs. Investicijos į nematerialiųjų turtą identifikuojamos, jei turtas atitinka nematerialiojo turto apibrėžtį, t. y. jis atskiriamas nuo prestižo ir atsiranda dėl sutartinių juridinių teisių (38 TAS, 11–12 str.). Galimybė kontroliuoti būsimą nematerialiojo turto ekonominę naudą atsiranda dėl juridinių teisių, kurios pripažįstamos teisiniuose procesuose. Neturint juridinių teisių, kontrolę įrodyti daug sunkiau. Teisių pripažinimas teisiniuose procesuose nėra būtina sąlyga, nes ūkio subjektas būsimą ekonominę naudą gali kontroliuoti ir kitu būdu⁴ (38 TAS, 13 str.). Būsima ekonominė nauda iš nematerialiojo turto gali apimti gaminių ir paslaugų pardavimo pajamas, išlaidų mažinimą arba kitą naudą, gaunamą iš ūkio subjekto naudojamo turto. Pavyzdžiui, naudojant intelektinę nuosavybę gamybos procese galima sumažinti būsimo gamybos išlaidas, o ne padidinti būsimo pajamas (38 TAS, 17 str.).

Nematerialiųjų investicijų, balanse apskaitomų kaip turtas, vertė didina įmonės vertę rinkoje ir taip skatina organizacijos vystymąsi ir plėtrą. Ūkio subjektai nematerialiąsias investicijas naudoja plėtomai ar tobulindami tokius išteklius kaip, pvz., mokslo ir technikos žinios, naujų procesų arba sistemų dizainas, licencijos, intelektinė nuosavybė, žinios apie rinką ir prekių ženklai (įskaitant prekės ženklų pavadinimus, leidinių antraštes) ir t. t. Taip apibūdinamų turto vienetų pavyzdžiai – kompiuterių programinė įranga, patentai, autorių teisės, kino filmai, pirkėjų sąrašai, hipotekos, paslaugų sąrašai, žvejybos licencijos, importo kvotos, franšizės, santykiai su pirkėjais arba tiekėjais, kliento lojalumas, rinkos dalis ir rinkodaros teisės. Tačiau ne visos nurodytos investicijos atitinka nematerialiojo turto apibrėžtį, t. y. ne visos jas galima identifikuoti, įrodyti kontrolę ir būsimą ekonominę naudą (žr. 2 lentelę).

¹ 38-asis tarptautinis apskaitos standartas.

² 13-asis verslo apskaitos standartas.

³ 13-asis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas.

⁴ Autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymas, LR patentų įstatymas, LR prekių ženklų įstatymas.

Nematerialiųjų investicijų pripažinimo nematerialiuoju turtu vertinimo kriterijai

13 verslo apskaitos standartas		13 viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas	38 tarptautinis apskaitos standartas	
Kriterijai	Kriterijų detalizacija	Kriterijai	Kriterijai	Kriterijų detalizacija
I. Turto ekonominė nauda	<p>1) Neturintis materialios formos ir nepiniginis.</p> <p>2) Vertė ne mažesnė už nustatytą minimalią NT vertę.</p> <p>3) Naudojamas ilgiau nei vienerius metus.</p> <p>4) Atsižvelgiama į jo esmę ir ekonominį turinį.</p>	<p>1) Lengvai atskiriamas nuo kitų nematerialiojo turto vienetų.</p> <p>2) Tikėtina, kad viešojo sektoriaus subjektas būsimais laikotarpiais iš turto gaus ekonominės naudos.</p> <p>3) Galima patikimai nustatyti turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainą.</p> <p>4) Viešojo sektoriaus subjektas turi teisę tuo turtu disponuoti ir jį kontroliuoti arba apriboti teisę juo naudotis kitiems.</p> <p>5) Viešojo sektoriaus subjektas kontroliuoja turtą, jei turi teisę gauti iš jo ekonominės naudos būsimaisiais laikotarpiais. Galimybė kontroliuoti turtą gali priklausyti nuo juridinių teisių į tą turtą atsiradimo arba nuo jų pasikeitimo.</p>	I. Identifikavimas	<p>1) Atskiriamas, t. y. gali būti išskirtas arba atskirtas nuo ūkio subjekto ir parduodamas, perleidžiamas, licencijuojamas, nuomojamas arba mainais atiduodamas – ir atskirai, ir kartu su susijusia sutartimi, turtu arba įsipareigojimu.</p> <p>2) Atsiranda dėl sutartinių arba kitokių teisių, neatsižvelgiant į tai, ar tas teises galima perleisti arba atskirti nuo ūkio subjekto arba nuo kitų teisių ir įsipareigojimų.</p>
II. Turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina	<p>1) Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina patikimai⁵ nustatyta ir yra ne mažesnė nei nustatyta minimali vertė.</p> <p>2) Jei NT savikaina mažesnė nei nustatyta minimali vertė, jis pripažįstamas sąnaudomis arba trumpalaikiu turtu.</p> <p>3) Savikainos minimali vertė nustatoma atsižvelgiant į dydį, veiklos pobūdį, turimo NT įvairovę, naudojimo paskirtį ir kt. savybes.</p>		II. Kontrolė	<p>1) Ūkio subjektas kontroliuoja turtą, jei turi teisę gauti to turto teikiamą būsimą ekonominę naudą ir uždrausti kitiems ja naudotis.</p> <p>2) Būsimą ekonominę naudą gali padidinti rinkos ir technikos žinios.</p> <p>3) Ūkio subjektas gali turėti kvalifikuotų darbuotojų komandą ir sugebėti nustatyti galimą pakelti personalo kvalifikaciją, lemiančią būsimą ekonominę naudą, gaunamą juos išmokius.</p> <p>4) Ūkio subjektas gali turėti klientų portfelį arba užimti rinkos dalį ir tikėtis, kad dėl jo pastangų išlaikyti santykius su klientais ir lojalumo klientai ir toliau su juo bendradarbiaus.</p>
III. Turto disponavimas, kontrolė ir kitų teisės naudotis apribojimas	<p>1) NT galima naudoti prekėms gaminti, paslaugoms teikti, nuomoti, parduoti, išmainyti ir t. t.</p> <p>2) Turi teisę kontroliuoti NT teikiamą ekonominę naudą, gali uždrausti naudoti kitiems.</p>		III. Būsima ekonominė nauda	<p>1) Tikėtina, kad ūkio subjektas gaus šiam turtui priskiriamos būsimos ekonominės naudos.</p> <p>2) Turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina gali būti patikimai nustatyta.</p>

Šaltinis: parengta autorių pagal apskaitos standartus.

⁵ „Patikimai“ reiškia, kad turto įsigijimą liudija pirkimo ar pardavimo dokumentai, o pasigaminimo savikaina gali būti patikimai įvertinta remiantis darbo jėgos ir kitų sunaudotų išteklių įsigijimo savikaina.

Išlaidų vertinimas pagal pripažinimo kriterijus

Išlaidos	Turto ekonominė nauda	Turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina	Turto kontrolė	Nematerialusis turtas
Patirtos projektavimo, gamybos ir išbandymo išlaidos	Tinka	Tinka	Tinka	Pripažįstamas
Darbuotojų kvalifikacija, mokymai, klientų lojalumas (pagal 13 VAS)	Tinka	Tinka	Netinka	Nepripažįstamas
Prekių ženklai, autorių ir gretutinės teisės (įsigijami)	Tinka	Tinka	Tinka	Pripažįstamas
Santykiai su klientais, klientų lojalumas ² , rinkos dalis, klientų portfelis (pagal 38 TAS)	Tinka	Tinka	Tinka	Pripažįstamas
Patentu patvirtintas įmonės sukurtas gaminys ar gamybos būdas, technologija	Tinka	Netinka	Tinka	Nepripažįstamas
Patentai (įsigijami)	Tinka	Tinka	Tinka	Pripažįstamas
Licencija	Tinka	Tinka	Tinka	Pripažįstamas
Kompiuterių programos	Tinka	Tinka	Tinka	Pripažįstamas
Kompiuterių programos, sukurtos įmonėje	Tinka	Netinka	Tinka	Nepripažįstamas
Sukurta interneto svetainė (elektroninė prekyba)	Tinka	Tinka	Tinka	Pripažįstamas
Sukurta interneto svetainė (prekių ir paslaugų reklama)	Netinka	Tinka	Tinka	Nepripažįstamas
Franšizės ir kt. įgytos teisės (sumokama vienkartinė įmoka)	Tinka	Tinka	Tinka	Pripažįstamas
Franšizės ir kt. įgytos teisės (mokami tik periodiniai mokesčiai už naudojimąsi teisėmis)	Tinka	Tinka	Netinka	Nepripažįstamas
Programa, kuri nėra sudedamoji kompiuterio dalis	Tinka	Tinka	Tinka	Pripažįstamas
Pirkėjų sąrašų sudarymo išlaidos	Tinka	Tinka	Netinka	Nepripažįstamas
Veiklos pradžios išlaidos, pvz., įmonės steigimo išlaidos, išlaidos teisinėms, konsultavimo paslaugoms, registravimo rinkliavos, išlaidos naujai gamyklai atidaryti, naujam verslui ar veiklai pradėti	Netinka	Tinka	Netinka	Nepripažįstamas
Reklama ir reprezentacija	Netinka	Tinka	Netinka	Nepripažįstamas
Įmonės ar jos dalies perkėlimo ir reorganizavimo išlaidos	Netinka	Tinka	Netinka	Nepripažįstamas
Išlaidos teisėms ir privilegijoms	Tinka	Netinka	Tinka	Nepripažįstamas
Įmonėje sukurtas turtas: prekių ženklai, pavadinimai, leidinių antraštės, klientų sąrašai, mokymo, darbuotojų kvalifikacijos, produkcijos, paslaugų, prekių ženklų reklamos, įrenginių paleidimo, etatų mažinimo, įmonės uždarymo ir kt. išlaidos	Netinka	Netinka	Tinka	Nepripažįstamas
Plėtros išlaidos: pavyzdžių ir modelių projektavimas, konstravimas ir išbandymas iki naudojimo gamybos pradžioje; instrumentų, įrankių pavyzdžių, formų ir atspaudų projektavimas pagal naujas technologijas; įrangos, skirtos bandomiems pavyzdžiams gaminti, projektavimas, konstravimas ir eksploatavimas, pasirinktų naujų alternatyvių medžiagų, įrangos, produktų, procesų, sistemų ar paslaugų projektavimas, konstravimas ir testavimas	Tinka	Tinka	Tinka	Pripažįstamas
Tyrimo išlaidos: veikla, kuria siekiama įgyti naujų žinių, gautų žinių įvertinimas ir jų pritaikymas, alternatyvių medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų ar paslaugų ieškojimas	Netinka	Tinka	Tinka	Nepripažįstamas
Žemėlapių originalai, geodezinių tinklų planai, teritorijų planavimo detalieji ir specialieji dokumentai, nebaigti nematerialiojo turto kūrimo ir vystymo projektai, išankstiniai mokėjimai (13 VSAFAS)	Tinka	Tinka	Tinka	Pripažįstamas

Šaltinis: parengta autorių remiantis 13 VAS, 13 VSAFAS ir 38 TAS.

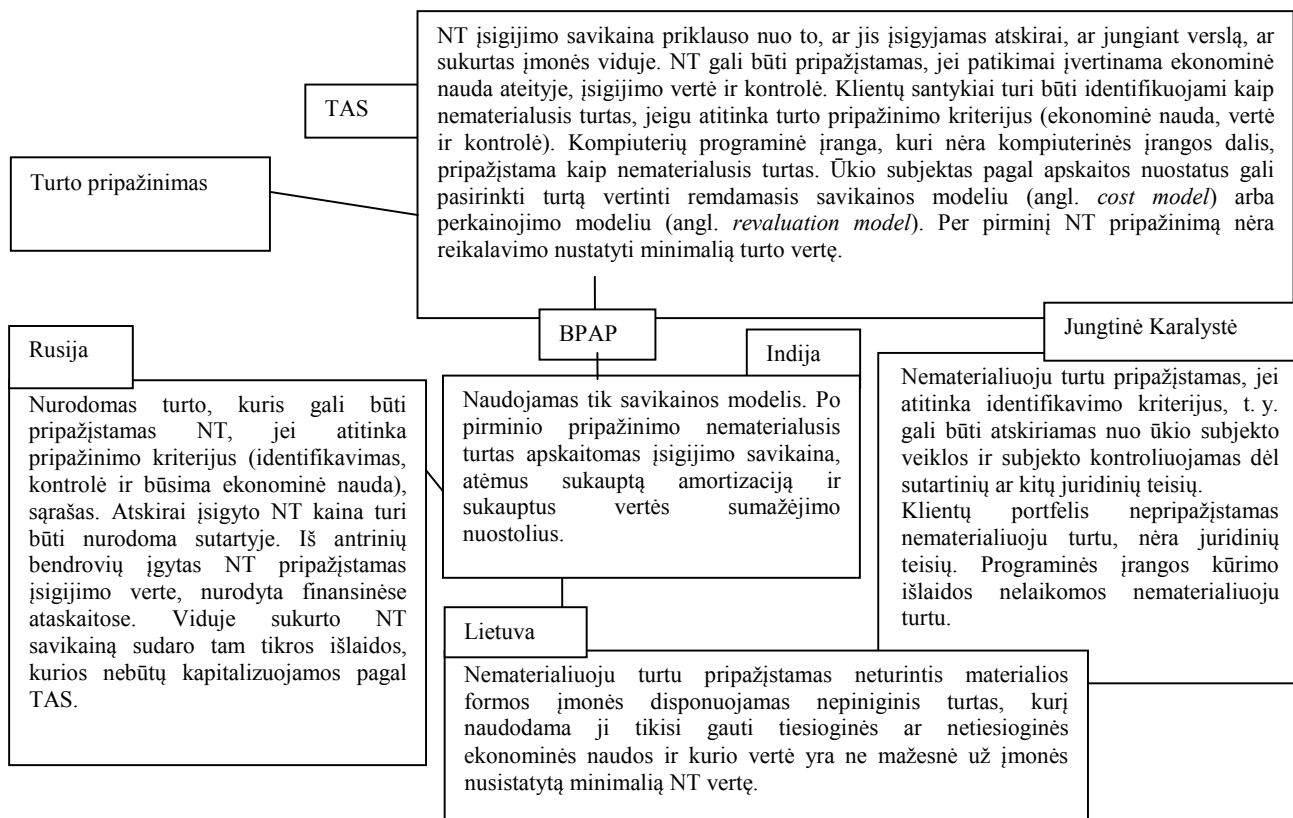
⁶ Pagal 38 TAS santykiai su klientais ir jų lojalumas, klientų portfelis, rinkos dalis nors ir neturi juridinių teisių santykiams su klientais apsaugoti, mainų sandoriai dėl tų pačių arba panašių sutartimi klientų santykiai parodo, kad ūkio subjektas vis dėlto gali kontroliuoti ekonominę naudą, gaunamą iš santykių su klientais. Todėl tokie mainų sandoriai taip pat parodo, kad santykiai su klientais gali būti atskirai identifikuojami ir atitinka nematerialiojo turto apibrėžtį.

2 lentelėje pateikti duomenys akivaizdžiai rodo, jog ne visos investicijos pagal apskaitos standartus atitinka nustatytus pripažinimo kriterijus ir gali būti apskaitomos kaip nematerialusis turtas. Sudėtingiausia įrodyti ekonominę naudą ir jos kontrolę. Būsimą nematerialiojo turto ekonominę naudą gali būti sudėtinga įvertinti dėl šio turto objektų neapibrėžtumo. Vieni objektai siejami su produktų tobulinimu, kiti – su gamyba. Organizacijos, vertindamos ekonominę naudą, turi atsargiai vertinti išorės ir vidaus ekonomines sąlygas ir remtis pirminio pripažinimo metu turimais įrodymais. Teisė kontroliuoti nematerialųjį turtą ir jo teikiamą ekonominę naudą gali būti nustatyta teisės aktais, pavyzdžiui, Autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymu, LR patentų įstatymu, LR prekių ženklų įstatymu, tačiau organizacijos būsimą ekonominę naudą gali kontroliuoti ir neturėdamos šių teisių. Tai susiję su plėtros darbų pripažinimo kriterijų atitikimu – tikimasi, kad ateityje gamindama ir parduodama naujus gaminius organizacija uždirbs pajamų ir taip kontroliuos ekonominę naudą. Tačiau gaminant (sukuriant) turtą įmonėje, išlaidos skirstomos į tyrimo ir plėtros išlaidas ir jei organizacija negali atskirti tyrimo išlaidų nuo plėtros išlaidų, šios išlaidos nepripažįstamos nematerialiuoju turtu. Šiaip ar taip, investicijų vertė identifikuojama greičiau nei minėti kriterijai. Taip yra todėl, kad investicijos pirminio

pripažinimo metu apskaitomos įsigijimo savikaina ir alternatyvių vertės nustatymo modelių nėra, išskyrus perkainojimo modelį pagal 38 TAS. Be to, apskaitos standartuose įvardijama tik dalis investicijų. Organizacijos vykdydamos veiklą susiduria su nematerialiais ištekliais, kuriuos sunku išmatuoti ir įvertinti, o investicijas sunku pripažinti nematerialiuoju turtu dėl turto neapibrėžtumo ir neapčiuopiamumo. Todėl investuojant į nematerialiuosius išteklius šių investicijų pripažinimas sąnaudomis mažina organizacijų rinkos vertę ir jų veiklos rezultatus.

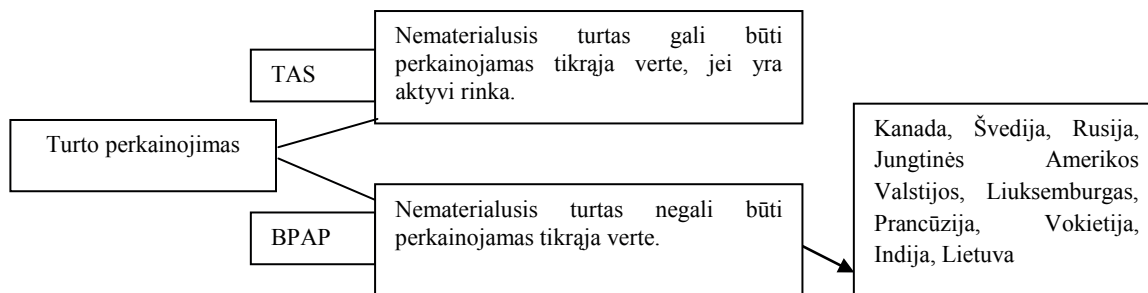
Apskaitos standartų skirtumai pripažįstant nematerialųjį turtą

2005 m. balandžio ir spalio mėn. vykusiuose posėdžiuose Tarptautinė apskaitos standartų valdyba (angl. *International Accounting Standards Board*) ir JAV finansinės apskaitos standartų valdyba (angl. *Financial Accounting Standards Board – FASB*) patvirtino susitarimą sujungti Bendrai priimtus apskaitos principus (angl. *Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*) ir Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS) (angl. *International Financial Reporting Standards – IFRS*). Šių organizacijų ilgalaikės strategijos prioritetą yra sukurti bendrą pasaulinių aukštos kokybės standartų rinkinį. 2006 m. vasario 27 d. organizacijos pasirašė



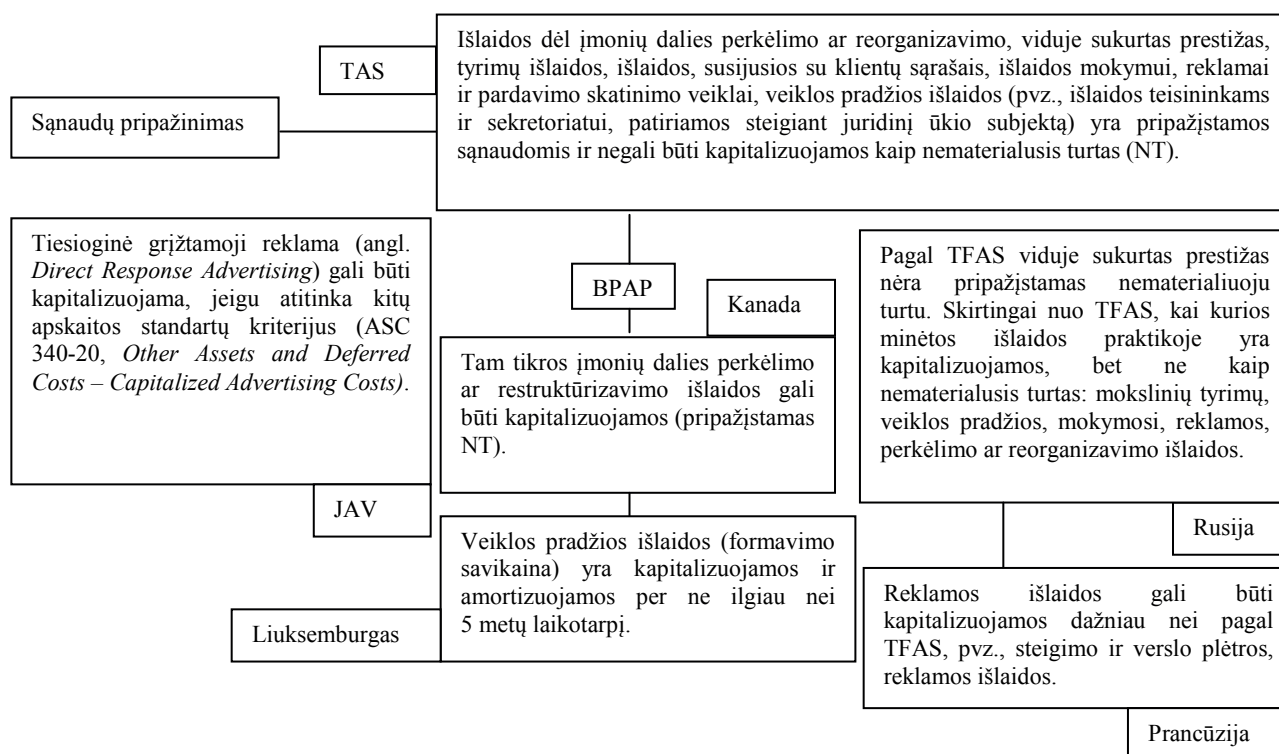
1 pav. Nematerialiojo turto pripažinimas

Šaltinis: parengta autorių.



2 pav. Nematerialiojo turto perkainojimas

Šaltinis: parengta autorių.



3 pav. Nematerialiojo turto sąnaudų pripažinimas

Šaltinis: parengta autorių.

tarpusavio supratimo memorandumą. Memorandume nurodoma, kad turi būti pradama nuo svarbiausių koncepcijų (finansinių ataskaitų paskirtis ir kokybinės savybės, finansinių ataskaitų elementai, jų pripažinimas ir įvertinimas, finansinės informacijos pateikimas ir atskleidimas) suderinimo. Siekiant įvertinti Tarptautinių apskaitos standartų ir Bendrųjų apskaitos principų suderinamumą, tyrimui pasirinkta vienuolika šalių: Jungtinės Amerikos Valstijos (JAV), Jungtinė Karalystė (JK), Rusija, Indija, Kanada, Lietuva, Liuksemburgas, Prancūzija, Švedija, Vokietija ir Danija. Šalys pasirinktos neatsitiktinai, o dėl skirtingos apskaitos metodikos taikymo pripažįstant nematerialųjį turtą (žr. 1 pav.).

Iš 1 lentelės duomenų matyti, jog pripažįstant turtą nėra reikalaujama, kad nematerialusis turtas būtų

atskiriamas (38 TAS). Turtas yra identifikuojamas, jeigu įsigyjamas atskirai arba atsiranda dėl sutartinių arba kitokių juridinių teisių. Nors turtas turi būti kontroliuojamas dėl sutartinių ar kitų juridinių teisių, neatsižvelgiama į tai, ar tas teises galima perleisti arba atskirti nuo ūkio subjekto. Žvelgiant į kitų šalių apskaitos standartų nuostatas matyti, kad Rusijoje pateikiamas turto, kuris gali būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu, jei atitinka visus tris pripažinimo kriterijus, vienetų sąrašas, o viduje sukurtas nematerialiojo turto savikaina kapitalizuojama lengviau nei pagal Tarptautinius apskaitos standartus. Jungtinėje Karalystėje klientų portfelis nepripažįstamas nematerialiuoju turtu, nes nėra juridinių teisių, tačiau TAS teigiama, kad santykiečiai su klientais gali būti identifikuojami, jei atitinka pripažinimo kriterijus. Lietuvoje pagal vietinius apskaitos

standartus reikalaujama nustatyti minimalią turto vertę, tačiau pagal Tarptautinius apskaitos standartus to daryti nereikia. Indijoje nematerialusis turtas vertinamas tik pagal savikainos modelį, o TAS numatoma galimybė nematerialųjį turtą vertinti pagal savikainos modelį arba perkainojimo modelį (žr. 2 pav.).

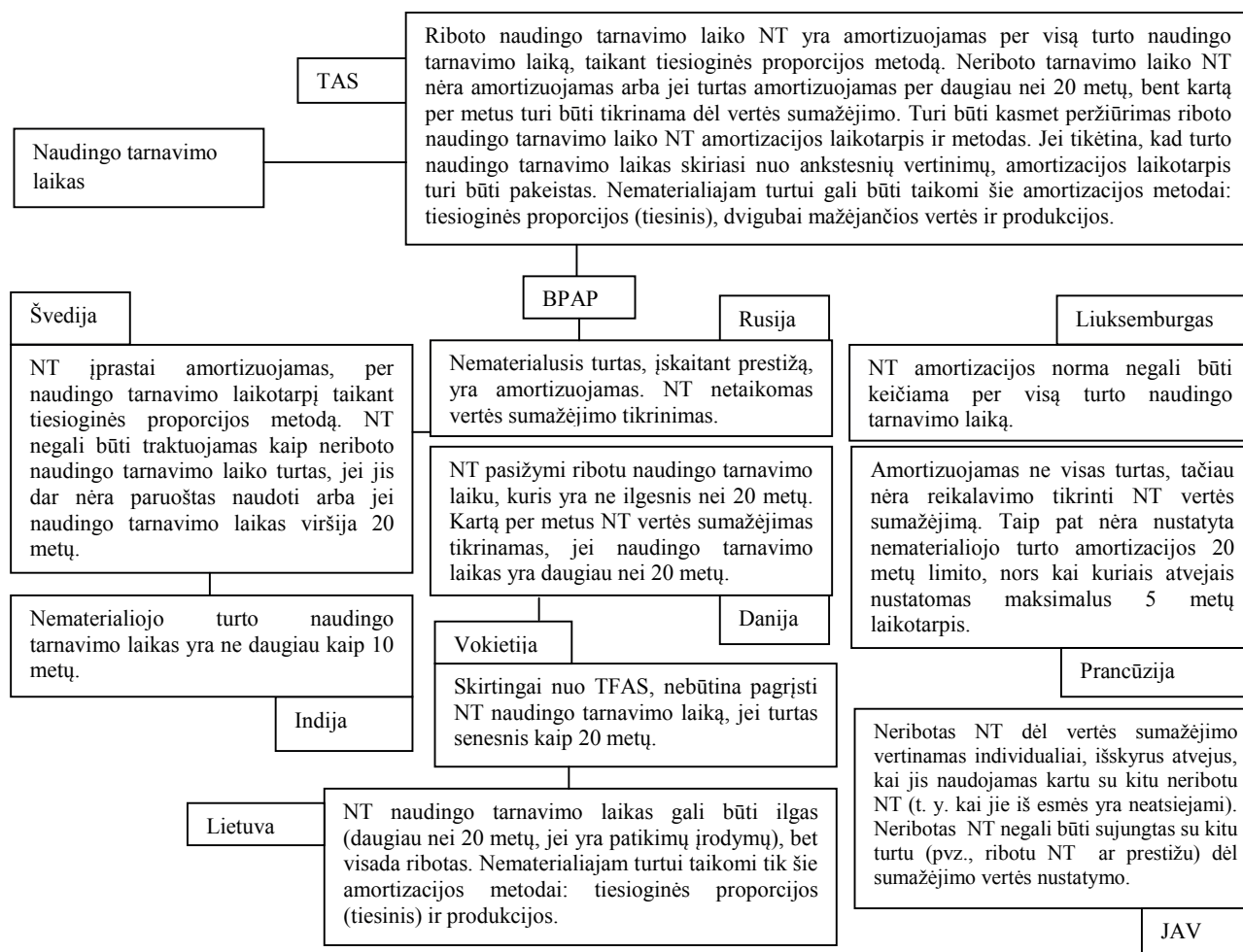
Iš 2 paveikslėlio matyti, kad nematerialiojo turto perkainoti tikrąja verte pagal Bendruosius priimtus apskaitos standartus negalima. To negalima daryti Kanadoje, Švedijoje, Rusijoje, JAV, Liuksemburge, Prancūzijoje, Vokietijoje, Indijoje ir Lietuvoje. Tarptautiniuose apskaitos standartuose numatoma, jog po pirminio pripažinimo nematerialusis turtas gali būti apskaitoje registruojamas perkainota verte. Perkainojant turtą tikroji vertė turi būti nustatoma pagal aktyvią rinką. Aktyvi rinka – rinka, kurioje turtas atitinka nurodytas sąlygas: 1) turtas, kuriuo prekiaujama rinkoje, yra vienarūšis; 2) bet kuriuo metu galima nesunkiai rasti pirkėjų ir pardavėjų; 3) informacija apie kainas prieinama visuomenei (38 TAS, 8 str.).

Nematerialiųjų investicijų pripažinimas sąnaudomis sumažina organizacijos vertę rinkoje (žr. 3 pav.).

3 paveikslėlyje galima pastebėti, kad sąnaudų pripažinimą apima tam tikrų išlaidų grupės. Pagal TAS investicijos, susijusios su įmonių perkėlimu, reorganizavimu, reklama, viduje sukurtu prestižu, veiklos pradžios išlaidomis ir pan., negali būti kapitalizuojamos kaip nematerialusis turtas. Jungtinėse Amerikos Valstijose tiesioginė reklama gali būti kapitalizuojama, tačiau turi būti atsižvelgta ir kitus apskaitos standartų reikalavimus. Kanadoje gali būti kapitalizuojamos ne visos šios išlaidos, kai kurios įmonių dalies perkėlimo ar reorganizavimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis, kaip ir pagal TAS. Rusijoje mokslinių tyrimų, veiklos pradžios išlaidos, mokymosi, reklamos ir pan. išlaidos praktikoje kapitalizuojamos, tačiau ne kaip nematerialusis turtas. Prancūzijoje reklamos, steigimo ir verslo išlaidos pripažįstamos nematerialiuoju turtu dažniau nei pagal Tarptautinius apskaitos standartus.

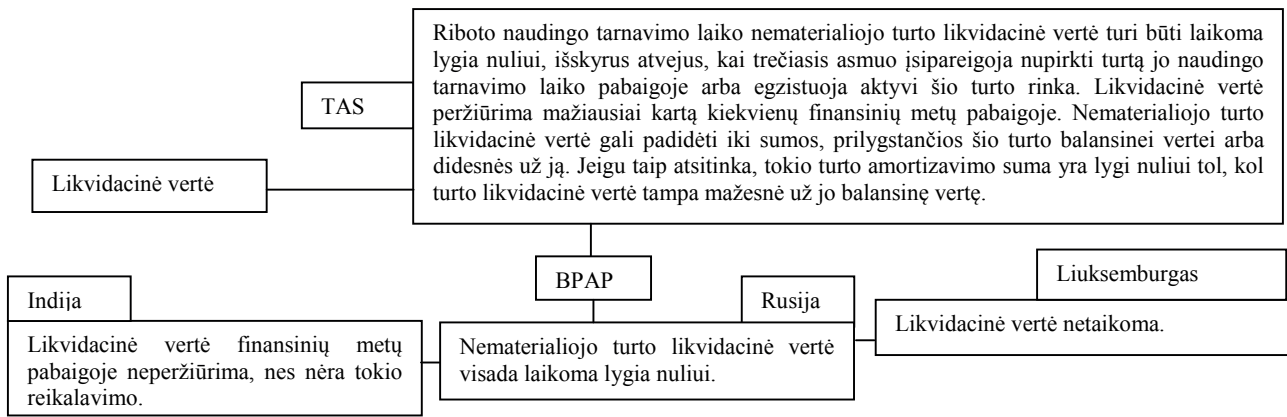
Esminiai skirtumai, pastebimi nagrinėjant nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką (žr. 4 pav.).

Pagal 4 paveikslėlį matyti, kad Tarptautiniuose apskaitos standartuose numatytas reikalavimas įvertinti nematerialiojo turto ribotą ar neribotą naudingo



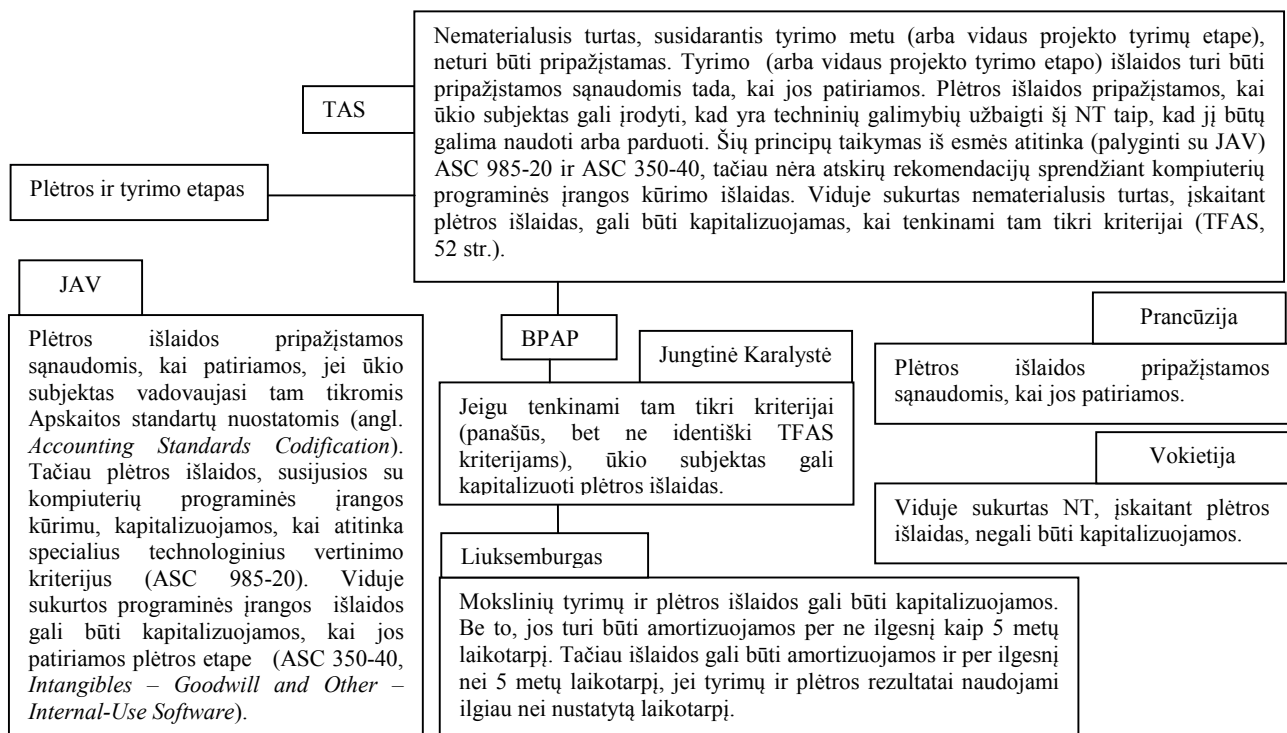
4 pav. Nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas

Šaltinis: parengta autorių.



5 pav. Nematerialiojo turto likvidacinė vertė

Šaltinis: parengta autorių.



6 pav. Nematerialiojo turto plėtos ir tyrimo etapas

Šaltinis: parengta autorių.

tarnavimo laiką. Be to, nematerialiojo turto amortizacijos laikotarpis gali viršyti 20 metų laikotarpį, jei tai pateisinama. O turtas, amortizuojamas per daugiau nei 20 metų, kiekvienais metais turi būti tikrinamas dėl vertės sumažėjimo. Nematerialiajam turtui gali būti taikomi tiesioginės proporcijos (tiesinis), dvigubai mažėjančios vertės ir produkcijos metodai. Švedijoje nematerialusis turtas amortizuojamas taikant tik tiesioginės proporcijos metodą ir negali būti traktuojamas kaip neriboto naudingo tarnavimo laiko, jei yra senesnis kaip 20 metų. Indijoje nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laikas negali būti ilgesnis nei 10 metų, o Prancūzijoje nėra 20 metų amortizacijos

limito, tačiau kai kuriais atvejais nustatomas maksimalus 5 metų laikotarpis. Vokietijoje nebūtina pagrįsti nematerialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, jei jis ilgesnis nei 20 metų. Lietuvoje turto naudingo tarnavimo laikas gali būti ilgesnis nei 20 metų, tačiau visada bus ribotas. Danijoje nematerialusis turtas, naudojamas ne ilgiau nei 20 metų, yra riboto tarnavimo laiko, tačiau jei turtas senesnis kaip 20 metų, jis tikrinamas dėl vertės sumažėjimo. Rusijoje nematerialiojo turto vertės sumažėjimas netaikomas ir, įskaitant prestižą, yra amortizuojamas. Jungtinėse Amerikos Valstijose neribotas nematerialusis turtas vertinamas atskirai ir negali būti sujungtas su kitu ribotu nematerialiuoju

turtu ar prestižu. Liuksemburge nematerialiojo turto amortizacijos norma per turto naudingo tarnavimo laiką negali būti keičiama, nors Tarptautiniuose apskaitos standartuose tokia galimybė numatyta.

Nematerialiojo turto likvidacinė vertė apskaitoje parodo įsipareigojimą turtą perleisti kitiems ūkio subjektams (žr. 5 pav.).

Kaip matyti iš 5 paveikslėlio, Tarptautiniuose apskaitos standartuose numatyta, jog riboto naudingo tarnavimo laiko nematerialiojo turto likvidacinė vertė turi būti laikoma lygia nuliui. Be to, likvidacinė vertė peržiūrima mažiausiai kartą kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Jeigu likvidacinė vertė nėra lygi nuliui, tai reiškia, kad ūkio subjektas tikisi šį turtą perleisti iki jo naudingo tarnavimo laiko pabaigos. Indijoje likvidacinė vertė finansinių metų pabaigoje neperžiūrima, o Rusijoje likvidacinė vertė visada laikoma lygia nuliui. Liuksemburgas likvidacinės vertės visiškai netaiko.

Nematerialiąsias investicijas pripažįstant turtu, būtina išskirti tyrimo ir plėtros etapus (žr. 6 pav.).

Kaip matyti 6 paveikslėlyje, jei tyrimo išlaidos negali būti atskirtos nuo plėtros, jos negali būti pripažįstamos nematerialiuoju turtu. Pagal 38 Tarptautinį apskaitos standartą projekto tyrimo etape ūkio subjektas negali įrodyti, kad esama nematerialiojo turto, kursiančio būsimą ekonominę naudą, todėl atitinkamos išlaidos visada pripažįstamos sąnaudomis, kai susidaro (38 TAS, 55 str.). Tyrimo veiklos pavyzdžiai: a) naujų žinių įgijimas; b) siekis gauti rezultatus arba kitų žinių, jų įvertinimas ir galutinis taikymo būdų parinkimas; c) alternatyvių medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų arba paslaugų paieška ir naujų arba pagerintų medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų arba paslaugų alternatyvų formavimas, kūrimas, vertinimas ir galutinė atranka (38 TAS, 56 str.). Plėtros etape sukurtas nematerialusis turtas turi būti pripažįstamas tada, kai ūkio subjektas gali įrodyti: a) jog yra techninių galimybių užbaigti šį nematerialųjį turtą taip, kad jį būtų galima naudoti arba parduoti; b) jog jis ketina užbaigti šį nematerialųjį turtą arba jį naudoti ar parduoti; c) jog jis turi galimybių naudoti ar parduoti šį NT; d) būdą, kuriuo šis NT kurs tikėtiną būsimą ekonominę naudą (be kitų dalykų, ūkio subjektas gali įrodyti, kad egzistuoja šio nematerialiojo turto rezultatų arba patirties NT rinka, o jei turtas bus naudojamas savo reikmėms – jo naudingumą); e) jog jis turi tinkamų techninių, finansinių ir kitų išteklių, reikalingų plėtrai užbaigti ir nematerialiajam turtui naudoti arba parduoti; f) jog jis gali pagrįstai įvertinti su nematerialiuoju turtu susijusias išlaidas jo plėtros laikotarpiu (38 TAS, 57 str.). Plėtros veiklos pavyzdžiai: a) pavyzdžių ir modelių projektavimas, konstravimas ir testavimas prieš jų gamybos pradžią arba naudojimą; b) instrumentų, įrankių, šablonų ir atspaudų projektavimas pagal naujas technologijas;

c) bandomosios įrangos, ekonomiškai netinkamos komercinei gamybai, projektavimas, konstravimas ir eksploatavimas; d) pasirinktų alternatyvių naujų arba pagerintų medžiagų, įrangos, produktų, procesų, sistemų arba paslaugų projektavimas, konstravimas ir testavimas (38 TAS, 59 str.). Jungtinėse Amerikos Valstijose plėtros išlaidos pripažįstamos sąnaudomis, tačiau išlaidos, susijusios su kūrimu, kapitalizuojamos, kai atitinka specialius technologinius vertinimo kriterijus. Prancūzijoje ir Vokietijoje plėtros išlaidos pripažįstamos sąnaudomis. Tačiau Liuksemburge moksliniai tyrimai ir plėtros išlaidos, o Jungtinėje Karalystėje – plėtros išlaidos gali būti pripažįstamos nematerialiuoju turtu.

Apibendrinant tyrimo rezultatus galima teigti, kad nematerialiųjų investicijų pripažinimo turtu problema susijusi su nematerialiųjų išteklių įsigijimu. Dėl neapčiuopiamumo ir neapibrėžtumo šiuos išteklius sudėtinga išmatuoti ir įvertinti, o tai mažina investicijų panaudojimo efektyvumą. Investavimas į nematerialiuosius išteklius lemia organizacijų sėkmę ir ūkio plėtrą, tačiau dėl griežtų vertinimo kriterijų nematerialiosios investicijos dažniausiai apskaitomos kaip sąnaudos, nes sudėtinga įrodyti ekonominę naudą, kontrolę, o vertė nustatoma tik pagal savikainos ar perkainojimo modelį. Jokių alternatyvių vertės nustatymo modelių nenumatyta. Organizacijos veikloje taikyti skirtingi apskaitos standartai riboja finansinės informacijos palyginimą tarp ūkio subjektų, o dėl to, kad nėra bendros apskaitos sistemos, kyla Tarptautinių apskaitos standartų ir nacionalinių apskaitos standartų nesuderinamumas.

Išvados

Nematerialiųjų investicijų pripažinimą turtu riboja apskaitos standartuose numatyti pripažinimo kriterijai: būsimą ekonominę naudą, įsigijimo vertė ir kontrolė. Tyrimu atskleista, jog tikėtiną ekonominę naudą ir jos kontrolę nustatyti sudėtinga, nes tai siejama su produktų tobulinimu ir gamyba. Kontrolę užtikrina teisiniai norminiai aktai, tačiau kontroliuoti ekonominę naudą ir uždrausti ja naudotis yra sudėtinga. Nematerialiųjų investicijų vertė pripažįstama dažniau, nes Tarptautiniuose apskaitos standartuose nurodyti du vertinimo modeliai: savikainos ir perkainojimo. Alternatyvių modelių nenumatyta, todėl nematerialiųjų investicijų vertės nustatymas yra aktuali problema, nes tai susiję su nematerialiųjų išteklių vertės nustatymu.

Esminių skirtumų, Tarptautinius apskaitos standartus lyginant su Bendraisiais apskaitos principais, susidaro pasirenkant nematerialiojo turto amortizacijos laikotarpį, normą ir modelį. Analizuojamose šalyse turto amortizacija nustatoma skirtingai, nes priklausoma nuo organizacijoje patvirtintos apskaitos politikos.

Nematerialiųjų investicijų pripažinimas turtu pagal Tarptautinius apskaitos standartus ribojamas, nes tai susiję su veiklos pradžios išlaidomis, reklama, viduje sukurtu prestižu ir pan. Bendruosiuose apskaitos principuose numatyta didesnė galimybė šias išlaidas kapitalizuoti kaip turtą, nei leidžiama pagal Tarptautinius apskaitos standartus. Tačiau Tarptautiniais apskaitos standartais sudaromos palankesnės sąlygos apskaityti tyrimo ir plėtros išlaidas kaip turtą, jei šios išlaidos išskiriamos į tyrimo ir plėtros etapus. Be to, nematerialusis turtas gali būti perkainojamas, jei tikroji vertė viršija balansinę vertę, o likvidacinė vertė nustatoma atsižvelgiant į perleidimo pobūdį. Bendrieji apskaitos principai tik iš dalies užtikrina nematerialiųjų investicijų pripažinimą turtu – tai priklauso nuo šalyje taikomos apskaitos metodikos. Apskaitos standartų nesuderinamumas riboja finansinės informacijos palyginimą tarp ūkio subjektų.

Literatūra

1. Dean, C. D., McKenna, K., Krishnan, V. (2012). Accounting for Human Capital: Is the Balance Sheet Missing Something? *International Journal of Business and Social Science*, 3 (12), 61–64.
2. Denison, E. (1978). Effects of Selected Changes in the Institutional and Human Environment upon Output per Unit Input, *Survey of Current Business*, January, 21–44.
3. **International Accounting Standards (AS 38 – Intangible Assets)**, **International Financial Reporting Standards (IFRS3)** comparison with Generally accepted accounting principles (GAAP). Prieiga per internetą: <http://www.iasplus.com/en/site-search?SearchableText=comparison&x=0&y=0>.
4. Liepė, Z., Sakalas, A. (2008). The three-loop learning model appliance in new product development. *Inžinerinė ekonomika [Engineering Economics]*, (3), 73–80.
5. Lonnqvist, A., Tech, L. (2002). Measurement of intangible assets – an analysis of key concepts. *Frontiers of E-business Research*, 275–294.
6. Lin, G. T. R., Tang, J. Y. H. (2009). Appraising Intangible Assets from the Viewpoint of Value Drivers. *Journal of Business Ethics*, 88 (4), 679–689.
7. Mackevičius, J., Jarmalaitė, J. (2011). Nematerialieji ištekliai kaip apskaitos objektas: samprata, pripažinimas ir klasifikavimas. *Verslo ir teisės aktualijos*, 6 (2), 302–318.
8. Mačerinskienė, I., Survilaitė, S. (2011). Intellectual capital as the main factor of company's value added. *Intelektinė ekonomika*, 5, 4 (12), 560–574.
9. Shah, T., Khedkar, A. (2006). *Measuring intangible assets – Indian experience*. Indian Institute of Planning and Management (IIPM) Ahmedabad, 1–23.
10. Sharma, N. (2012). Intangible Assets: A Study of Valuation Methods. *BVIMR Management Edge*, 5 (1), 61–69.
11. Strazdas, R., Jakubavičius, A., Gečas, K. (2003). *Inovacijos (finansavimas rizikos kapitalas)*. Vilnius: Lietuvos inovacijų centras. Prieiga per internetą: <http://www.inovacijos.lt/inopagalba/cms/65lt.pdf>.
12. Sakalas, A., Venskus, R. (2007). Interaction of Learning Organization and Organizational structure. *Inžinerinė ekonomika [Engineering Economics]*, (3).
13. Tarptautinis apskaitos standartas (38 TAS). (2007). Vilnius: Lietuvos Respublikos apskaitos institutas.
14. Wyatt, A., Abernethy, M.A. (2003). *Framework for measurement and reporting on intangible assets*. Intellectual Property Research Institute of Australia.
15. Verslo apskaitos standartas (13 VAS). (2008). Vilnius: Lietuvos Respublikos apskaitos institutas.
16. Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas (13 VSAFAS) (2008). Vilnius: LR Finansų ministerija.
17. Бланк, И. А. (2002). *Инвестиционный менеджмент*. Киев: Ника-Центр. Эльга.

Rudytė, D., Bužinskienė, R.

Analysis of Intangible Investment for Recognition as an Intangible Asset

Summary

Lithuania and other foreign countries, there is a lack of intangible investments. Investment in human resources, research and development of new technologies become relevant activities of the organization. In 1978 year USA scientist Denison test results 1929 - 1976 period has proven to have the greatest impact on economic growth had labour supply quality (employee training, qualifications, etc.), the application of technical and scientific developments and new investment. Current scientists (A. Lönqvist, L. Tech, 2002; A. Wyatt, M.A. Abernethy, 2003; T. Shah, A. Khedkar, 2006; G. T. R. Lin, J. Y. H. Tang, 2009; J. Mackevičius, J. Jarmalaitė, 2011; P. C. Dean, DBA, CMA, FLMI, K. McKenna, V. Krishnan, PhD, 2012; N. Sharma, 2012) in particular intangible investments

for recognition as an intangible asset, and national and international organisations: the World Bank, the European Commission, the Organisation for Economic Cooperation and Development, the World Economic Forum, the Education and Training Monitoring and Analysis centre, the Knowledge Economy Forum, the Lithuania Innovation center, etc. activate international and innovation business, to highlight the usefulness and importance.

Concern that intangible investments recognition as an asset in the financial accounting is complex and complicated on conservative in accounting principles and conditions. Only a small proportion of the intangible investments are recognised, are accounted for and disclosed as intangible assets. Therefore, the recognition

of an intangible asset is considered not investigated. The information gap forming pain questions: *How to categories of intangible investments are valued in accordance with the criteria for recognition as an intangible asset? How different International Accounting Standards and National Accounting Standards provisions investment in intangible assets recognition?*

The purpose of paper is to explore the intangible investments recognition as an intangible asset in the financial accounting.

The results of the exploratory revealed that the recognition of an intangible investments by accounting standards, the recognition criteria: the future economic benefits, the cost of the acquisition, and control. The most complicated evaluation of the expected future economic benefits and its control. Whereas the objects have been associated with the development and production of initial recognition should be based on external and internal economic conditions, reasonable grounds, and this is quite subjective. Although control ensures legal regulations, but to control economic benefits is complex and, in particular, if associated with the development of the recognition criteria. The investigation showed that the acquisition of the asset is faster and easier. However, missing alternative models for acquisition intangible investment value because the accounting standards only two valuation models: cost and revaluation. This means that, because the intangible investment uncertainty is recognised as an asset extremely rare. Intangible assets recognition and assessment of significant differences have been observed, except, that must be taken into consideration, as an asset is acquired separately or business combination, or created within the company. The International accounting standards (IAS) and Generally accepted accounting principles (GAAP) restrict intangible investments recognition of the assets of the criteria defined in the assessment. General accepted accounting standards shall prohibit the intangible asset revaluation of the true value. This includes many countries: Canada, Sweden and Russia, the USA, Luxembourg, France, Germany, India and Lithuania. International accounting standards permit the fair value of an intangible asset revaluation according to the reference to an active market. But investments relating to the transfer of undertakings, reorganization, advertising, internally generated goodwill, start-up costs, etc. are not recognised as an intangible asset. In the United States of America direct advertising can be capitalizable, Canada only some companies part or reorganisation costs are recognised as an expenses, in Russia that investments are recognised as an asset in practice, but not as categories of intangible investments and in France is more than required by International accounting standards. Fundamental differences become apparent in determining the useful life of the asset. International accounting standards permit the

limited and any useful life of the asset and restricted asset depreciation period may exceed 20 year period, the only known need is justified. The asset, the amortisation exceeds 20 years must be checked impairment loss annually or at differences from previous estimates, the amortisation period may be replaced. In addition, intangible assets may be amortised over the choice of a broader set of methods. In Sweden and Lithuania intangible assets amortised over the straight-line and production method and cannot be treated as unlimited, although 20 year exceeds the limit. In France and the 20 years limit, but some asset units shall be subject to a maximum 5 year period. In Denmark, the assets in excess of 20 years must be checked for impairment losses and which shall not be longer than 20 years have limited useful life. In Russia assets amortised over without time limits and no impairment loss. The USA unlimited assets must be valued separately and cannot be connected with the same group limited assets. In Luxembourg intangible asset depreciation rate throughout the amortisation period cannot be changed. International accounting standards indicates that the salvage value of the asset is reduced to zero and reviewed every year. If the salvage value is not zero, the organization shall undertake this asset sold during the period. In India salvage value is not re-evaluated and in Russia, the residual value is always considered to be equal to zero. In Luxembourg this requirement does not completely. International accounting standards shall provide that investment in development and testing must be divided into research and development stages. If these investments inseparable the recognition of an asset is not allowed. That study is difficult to prove an existing asset future economic benefits, and investments are recorded as costs. However, the development phase of an intangible asset may be recognised as quickly as possible, because the operator can demonstrate to the asset value of the economic benefits, and control in accordance with the criteria set out in the standards. The United States of America, France and Germany development costs are recognised as an expense, however, Luxembourg and the United Kingdom those costs should be recognised as an intangible asset, it is not necessary for the development and testing without delay.

Conclusions. To summarize the results of that the recognition of investment property issues arising from the acquisition of intangible resources. Whereas these resources is difficult to measure and evaluate the investment is usually recognised as an expense. The strict accounting recognition criteria to evaluate future economic benefits, they control, and is the only cost or revaluation model. No alternative models of intangible assets assessment not provided for. The International accounting standards and the General accounting principles financial information between economic subject are not comparable.

Keywords: *Intangible investments, intangible assets, accounting standards.*

Straipsnis recenzuotas.

Straipsnis gautas 2013 m. spalio mėn., priimtas 2013 m. gruodžio mėn.

The article has been reviewed.

Received in October, 2013, accepted in December, 2013.