

## SKIRTINGŲ VALSTYBIŲ NEMATERIALIAUS TURTO STRUKTŪROS ANALIZĖ IR VERTINIMAS ĮMONĖJE

**Dalia Rudytė, Rita Bužinskienė**

*Šiaulių universitetas, Architektų g. 1, Šiauliai*

*El. paštas: dalarudyte@gmail.com, ritabuzin@gmail.com*

### **Anotacija**

Straipsnyje analizuojama nematerialaus turto struktūra, jos formavimo logika ir reglamentavimas. Tyrimu siekiama atskleisti nematerialaus turto struktūrą, formuojamą užsienio valstybių įmonėse, ir palyginti su Lietuvos įmonėse apskaitomu turtu finansinėse ataskaitose. Kadangi apskaitos standartai skirtingose valstybėse gana skiriasi, todėl skiriasi ir įmonės nematerialaus turto apskaitymas. Nematerialaus turto vertė priklauso ir nuo įmonės veiklos specifikos, todėl sudėtingiausias etapas – nematerialaus turto pripažinimo kriterijų nustatymas. Tyrimas pagrindžia įmonės nematerialaus turto apskaitymo skirtumus, kurie akivaizdžiai matomi analizuojant struktūrines dalis. Lietuvos įmonėse nematerialaus turto apskaitymui skiriama nepakankamai dėmesio, arba struktūros dalys apskaitoje išryškina tik dalį nematerialaus turto. Pastebima tendencija, kad, siekiant padidinti įmonės vertę, Lietuvos įmonėse nematerialaus turto apskaitoje atsiranda užuominų šio turto formų potencialui plėsti.

**Pagrindiniai žodžiai:** apskaita, nematerialusis turtas, nematerialaus turto struktūra, nematerialieji ištekliai.

### **Įvadas**

**Tyrimo aktualumas.** Lietuvos įmonių nematerialaus turto atskleidimo lygis finansinėse ataskaitose yra žemas ir pakankamai skurdus. Dažniausia balanse nematerialiuoju turtu apskaitomas prestižas, licencijos, patentai ir programinė įranga. Informacijos apie nematerialiųjų turtą ir jo struktūros panaudojimo potencialą stygius sudaro sąlygas manipuliuoti tradicinės finansinės apskaitos rezultatais. Pagal galiojančius *Tarptautinius apskaitos standartus* ir *Verslo apskaitos standartus* nematerialusis turtas apibrėžiamas kaip nepiniginis turtas, neturintis materialios formos, todėl būtent dėl šiam turtui būdingo neapibrėžtumo ir neapčiuopiamumo tik maža dalis investicijų yra pripažįstami, vertinami ir atskleidžiami apskaitoje kaip nematerialusis turtas. Nematerialiųjų išteklių modifikacija į nematerialiųjų turtą, pvz., įmonės įvaizdis, prekių ženklai, autorių teisės, santykiai su pirkėjais, tiekėjais, darbuotojais, moksliniai tyrimai ir taikomoji veikla, technologinės žinios, rinkos kanalai, duomenų bazės ir kt. suformuoja realų pagrindą platesniam

šio turto pasirinkimo spektrui. Mokslininkų (Shah, Khedkar, 2006; Mačerinskienė, Survilaitė, 2011; Sofian, Zaleha, Rasid ir kt., 2011; Stankevičienė, Liučvaitienė, 2012 ir kt.) atlikti tyrimai siekia atsakyti į klausimą, kaip investicijas į nematerialiųjų turtą traktuoti: kaip išlaidas ar jas kapitalizuoti, t. y. apskaityti kaip turtą. Tyrimų rezultatai atskleidžia, kad daugelis įmonių dėl nematerialiųjų išteklių sudėtingumo pripažinti ekonominę naudą, įsigijimo vertę ir kontrolę renkasi lengviausią kelią ir beveik visas investicijas į nematerialiųjų turtą apskaito kaip išlaidas, todėl finansinėse ataskaitose mažinamas pelnas arba didinamas nuostolis. Be to, turtas, kaip išteklius vaidina pagrindinį vaidmenį įmonės veikloje ir dalyvauja daugelyje santykinų finansinių rodiklių struktūroje, kaip turto pelningumas, mokumas, apyvartumas ir kt. Todėl aktualu ištirti užsienio valstybių įmonėse formuojamą nematerialaus turto struktūrą ir palyginti su Lietuvos įmonių formuojamu turtu, atkreipiant dėmesį įmonių, išnaudojančių nepilną turto potencialą.

**Tyrimo problema.** Investicijų į nematerialiųjų turtą fiksavimas kartu su kitomis įmonės išlaidomis tiesiogiai veikia finansinius organizacijų rezultatus – pelną ir mokamus mokesčius. Tarptautiniai apskaitos standartai ir Verslo apskaitos standartai numato, kad nematerialiuoju turtu apskaitomi tik tie nematerialieji ištekliai, kurių išlaidos atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą ir pripažinimo kriterijus. Vis dėlto sunkiausias uždavinys – nustatyti turto pripažinimo kriterijus, nes nematerialaus turto vertė priklauso nuo įmonių veiklos specifikos, suformuotų poreikių ir esančių galimybių. Tačiau dėl nevienodų apskaitos standartų taikymo, užsienio šalių (JAV, Jungtinės Karalystės, Vokietijos, Malaizijos, Indijos ir kt.) įmonių nematerialaus turto struktūra yra išsamesnė ir detalesnė nei Lietuvos įmonių. Padėtis iš esmės keičiama 2005 m.: Lietuvos įmonės, kurių akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, privaloma apskaitą vesti pagal tarptautinius apskaitos standartus. Praktinis nematerialaus turto struktūros vertinimo ir informacijos atskleidimo apimties aspektas mažai tirtas, todėl šiuo tyrimu

siekama atskleisti kitų šalių valstybių įmonių patirtį, formuojant nematerialaus turto struktūrą finansinėse ataskaitose, iškeliant mokslinę problemą: ką reikėtų apskaityti nematerialiuoju turtu, siekiant atskleisti potencialią nematerialaus turto struktūrą Lietuvoje?

**Tyrimo objektas** – nematerialaus turto struktūra.

**Tyrimo tikslas** – ištirti nematerialaus turto struktūrą, formuojamą skirtingų valstybių įmonių finansinėse ataskaitose, ir palyginti su Lietuvos įmonių balanse apskaitomu turtu.

**Tyrimo uždaviniai:**

1. išnagrinėti ir palyginti užsienio ir Lietuvos įmonių formuojamą nematerialaus turto struktūrą ir sudedamąsias dalis finansinėse ataskaitose;
2. įvertinti Lietuvos įmonių nematerialaus turto struktūros atskleidimo lygį finansinėje atskaitomybėje, atskleidžiant potencialą turto struktūros papildymui.

**Tyrimo metodai:** Lietuvos ir užsienio šalių mokslinės literatūros ir reglamentuojančių dokumentų analizė, indukcija, dedukcija, finansinės informacijos sisteminimas, klasifikavimas, grupavimas, lyginamoji analizė. Pasirinkti informacijos šaltiniai: įmonių metinės finansinės ataskaitos.

## **Nematerialiųjų išteklių apskaitymo turtu reglamentavimas ir teorinis tyrimas**

Dabartinėje ekonominėje aplinkoje nematerialieji ištekliai sudaro vis didesnę visų investicijų ir veiklos išlaidų dalį. Susirūpinimą kelia tai, kad nematerialiųjų išteklių nustatymas ir jo apskaitymas balanse nematerialiuoju turtu laikomas sudėtingas ir komplikotas, o nematerialusis turtas pagal dabartinę apskaitos modelį turi atitikti nematerialiojo turto apibrėžimą ir visus turto pripažinimo kriterijus. Pagal 13 Verslo apskaitos

standartą (toliau – 13-VAS) nematerialusis turtas apibūdinamas kaip neturintis materialios formos nepiniginis turtas, kuriuo įmonė disponuoja, kuri naudodama tikisi gauti tiesioginės ir (arba) netiesioginės ekonominės naudos ir kurio vertė yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią nematerialiojo turto vertę (Verslo apskaitos standartas, 2008). Pagal 38 Tarptautinį apskaitos standartą (toliau – 38-TAS) nematerialusis turtas identifikuojamas kaip nepiniginis turtas, neturintis fizinio pavidalo (Tarptautinis apskaitos standartas, 2007). Vadinasi, nematerialiajam turtui priskiriamos šios pagrindinės sąlygos: nepiniginis turtas, neturi materialios formos, tikimasi ekonominės naudos ir yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią nematerialiojo turto vertę. Tai reiškia, kad visi nematerialieji ištekliai gali būti pripažįstami nematerialiuoju turtu tuomet, kai įmonė gali patikimai nustatyti jų savikainą, turi teisę kontroliuoti ir tikėtis, kad gaus būsimos ekonominės naudos, siejamos su gaminių ar paslaugų pardavimo pajamų didinimu, išlaidų mažinimu ar kt. Dažniausia įmonėse patirtos išlaidos, kurios nėra apskaitomos kaip nematerialus turtas įtraukiamos arba į produkcijos savikainą, arba pripažįstamos kaip veiklos sąnaudos, o tai mažina apskaitos informacijos kokybę viešai skelbiamose finansinėse ataskaitose. Kaip teigia Aboody, Lev (2000), jei yra požymių, kad viešai paskelbtose finansinėse ataskaitose trūksta informacijos apie nematerialųjį turtą, vadinasi, pateikta informacija iki galo neatskleista. Tai veda prie neteisingo nematerialaus turto įkainojimo (Lev, 2001; Chambers, Jennings, Thompson, 2002) ir netinkamos vertinimo modelių specifikacijos (Sougiannis, Yaekura, 2001; Kohlbeck, Warfield, 2002). Wyatt, Abernethy (2003) įžvelgia, kad tarptautiniuose apskaitos reglamentuose<sup>1</sup> daugiausia dėmesio sutelkiama į keturias plačias nematerialaus turto klasifikacijas (žr. 1 pav.).

<sup>1</sup> Financial Accounting Standards Board. (1985). SFAS. No. 86 Accounting for the Costs of Computer Software to be Sold, Leased, or Otherwise Marketed. Financial Accounting Standards Board, 2001, Disclosure of Information About Intangible Assets Not Recognized in Financial Statements, August 17. Financial Accounting Standards Board. (2001). SFAS. No. 141 Business Combinations. Financial Accounting Standards Board. (2001). SFAS. No. 142 Goodwill and Other Intangible Assets. Tarptautiniai atskaitomybės standartai (38-TAS). (2007). Vilnius: Lietuvos Respublikos apskaitos institutas.

Nematerialaus turto pirkimas	Įsigijamas turtas, pvz., įgyti patentai, įmonių ženklai (angl. <i>trademarks</i> ), prekių ženklai (angl. <i>brands</i> ), prestižas, įsigytas verslo jungimo metu.
Tyrimai ir plėtra (R & D)	Išlaidos, susijusios su įmonių veiklos tyrimais ir vystymusi, pvz., tyrinėjimo, įvertinimo ir vystymosi išlaidos naudojamos pramonėje (pvz.: kasyboje, gavyboje ir pan.) ir kiti nematerialūs ištekliai, naudojami atskiruose įmonių tyrimuose.
Įmonės viduje sukurtas nematerialus turtas	Nematerialus turtas sukurtas įmonėje ir prestižas, kuris nepripažintas kaip vertė įsigijimo metu. Jis apima įmonės informacinę sistemą, administravimo struktūrą ir procesus, rinkas ir technologines žinias, prekybines paslaptis, pirkėjų ir tiekėjų tinklus.
Intelektinė nuosavybė	Įsigyto ir viduje sukurto nematerialaus turto klasifikacijų pogrupis, apimantis teisinės arba sutartinės teisės, pvz.: patentai, įmonių ženklai, projektavimas, licencijos, autorinės teisės, įmonių teisės ir kt.

### 1 pav. Nematerialaus turto klasifikacija

Šaltinis: sudaryta straipsnio autorių pagal Wyatt, Abernethy (2003).

1 paveiksle pateikti duomenys rodo, kad pagal *Tarptautinius apskaitos standartus* daugelyje Europos šalių, JAV, Rusijoje, Pietų Afrikoje, Honkonge ir Australijoje nematerialieji ištekliai įvertinami turto įsigijimo metu, patiriant tiesiogines arba netiesiogines tyrimų išlaidas, susijusias su plėtra ir vystymusi, galimybėmis kurti turtą įmonės viduje ir intelektinės nuosavybės teisių išsaugojimu. Mackevičiaus, Jarmalaitės (2011) teigimu, tikėtina, kad ilgainiui apskaitos standartai bus keičiami ta linkme, kad vis daugiau nematerialiųjų išteklių bus apskaitomi ir atskleidžiami įmonių finansinėse ataskaitose, tačiau dėl jų prigimties ir nepastovios vertės gali būti sudėtinga sukurti apskaitos sistemą, kuri leistų apskaityti ir įvertinti visus nematerialiuosius išteklius.

1 lentelėje pateikta nematerialiųjų išteklių ir nematerialaus turto struktūros sudedamųjų dalių lyginamoji analizė sugrupuota į žmogiškąjį, struktūrinį ir santykių kapitalą.

Iš 1 lentelės pateiktų duomenų matyti, kad mažai nematerialiųjų išteklių yra pripažįstami, vertinami ir atskleidžiami apskaitoje kaip nematerialus turtas, ypač žmogiškasis kapitalas. Taip yra todėl, kad šiems ištekliams būdingas neapibrėžtumas ir neapčiuopiamumas, be to, sudėtinga išmatuoti. Paryškintos reikšmės rodo, kad šių nematerialiųjų išteklių įsigijimo arba sukūrimo viduje išlaidos pripažįstamos sąnaudomis, kai jos yra patiriamos. Tačiau jei turtas įgyjamas verslo jungimo metu, jis sudaro prestižo, pripažįstamo įsigijimo dieną, dalį. Gaminant (sukuriant) turtą įmonėje, išlaidos skirstomos į tyrimo ir plėtros išlaidas. Jei įmonė negali atskirti tyrimo išlaidų nuo plėtros išlaidų, šios išlaidos nepripažįstamos nematerialiuoju

turtu. Apskaitos reglamentuose nenumatyta alternatyvių nematerialiojo turto įvertinimo būdų, todėl nematerialus turtas pajamuojamas jo įsigijimo savikaina. Vėliau nustatomas turto naudingo tarnavimo laikas ir galima likvidacinė vertė ir turtas amortizuojamas. Sudarant balansą, nematerialusis turtas parodomas likutine verte – turto įsigijimo savikaina, sumažinta sukauptos amortizacijos suma. Be to, esant požymiams, kad nematerialiojo turto vertė yra sumažėjusi, turi būti skaičiuojamas nematerialiojo turto vertės sumažėjimas. Tokie atvejai būna itin retai. Nors nacionaliniai *Verslo apskaitos standartai* buvo kurti pagal *Tarptautinius apskaitos standartus* (toliau – TAS), tačiau galima išvelgti skirtumų dėl nematerialiųjų išteklių apskaitymo balanse. *Verslo apskaitos standartuose* (toliau – VAS) nematerialiuoju turtu apskaitomi šie ištekliai: plėtros darbai, patentai, programinė įranga, licencijos ir kitas nematerialus turtas, tačiau tai teikia ribotą pasirinkimo galimybę įmonėms. Įmonės, kurios apskaitą veda pagal TAS, turi didesnę pasirinkimo galimybę nematerialios vertės išteklius apskaityti finansinėje atskaitomybėje. Vaškeliėnės, Šelepen (2008) teigimu, Lietuvoje nemažai verslininkų vis dar vadovaujasi nuostata, kad neprivalomos informacijos atskleidimas ne tik neatneša naudos, bet ir yra žalingas įmonėms. Tačiau jų atlikti tyrimai atskleidė, kad 2006 m., lyginant su 2003 m., informacijos apie nematerialiuosius išteklius įmonės atskleidė vidutiniškai 26 proc. daugiau ir beveik pusę visos pateikiamos informacijos sudarė informacija apie žmonių kapitalą. Tai rodo, kad dauguma investuotojų domisi ne tik finansiniais įmonių duomenimis, bet ir nematerialiųjų išteklių panaudojimo efektyvumu ir plėtra.

## Nematerialiųjų išteklių ir nematerialaus turto struktūros sudedamųjų dalių lyginamoji analizė

Nematerialieji ištekliai pagal mokslinę literatūrą			Nematerialaus turto elementai <sup>2</sup> pagal 38-TAS ir 13-VAS		
Žmogiškasis kapitalas	Struktūrinis kapitalas	Santykių kapitalas	Žmogiškasis kapitalas	Struktūrinis kapitalas	Santykių kapitalas
Techninės žinios (angl. <i>Know-how</i> )	Intelektinė nuosavybė	Klientai ir jų lojalumas bei pasitenkinimas	Mokslo ir technikos žinios	Naujų procesų arba sistemų dizainas ir pritaikymas	Prekių ženklai (įskaitant prekės ženklų pavadinimus ir leidinių antraštes)
Žinios ir įgūdžiai	Patentai ir autorinės teisės	Organizacijų pavadinimai	Žinios apie rinką	Intelektinė nuosavybė	Licencijos
Profesinė kvalifikacija	Firminiai ženklai, prekių pavadinimai	Paskirstymo kanalai		Kompiuterių programinė įranga	Pirkėjų sąrašai
Su darbu susijusios žinios	Procesai (valdymo ir technologiniai)	Verslo bendradarbiavimas		Patentai	Hipotekos paslaugų sąrašai
Su darbu susijusi kompetencija	Sistemos (informacinės ir kontaktų)	Licenciniai susitarimai		Autorinės teisės	Žvejybos licencijos
Darbuotojų ugdymas ir mokymas	Finansiniai ryšiai	Palankūs kontraktai		Kino filmai	Importo kvotos
Darbuotojų patirtis ir gebėjimai	Organizacijos vertybės	Frančizės susitarimai		Rinkodaros teisės	Frančizės
Produktyvumas	Socialinis kapitalas	Prekių ženklų kūrimas		Gamybos nuosavybės teisės	Santykiai su pirkėjais arba tiekėjais
Darbuotojų tarpusavio ryšiai ir ryšiai su kitomis organizacijomis	Valdymo filosofija	Organizacijos reputacija		Paslaugų ir eksploatacijos teisės	Klientų lojalumas
Darbuotojų pasitenkinimas, lojalumas, novatoriškumas ir kūrybiškumas	Duomenys ir informacija	Įmonės įvaizdžio kūrimas (vardai ir kontraktai)		Receptai, formulės, modeliai, brėžiniai ir pavyzdžiai	Rinkos dalis
Darbuotojų kaita	Kodifikuotos žinios	Verslo partnerystė (bendradarbiavimas, licenciniai susitarimai (frančizės))		Kuriamas nematerialusis turtas	
Darbuotojų saugumas, darbo sąlygų gerinimas	Prekybos paslaptys	Paskirstymo kanalai ir rinkos dalis		Plėtos darbai	Licencijos
Darbuotojų motyvavimas	Organizacijos kultūra	Socialiniai tinklai		Patentai	
Emocinis intelektas	Valdymo procesai	Partnerystės ir aljansai		Programinė įranga	
Verslumo dvasia	Formalūs procesai ir neformalios procedūros	Įvaizdis ir pasitikėjimas		Kitas nematerialusis turtas	

3  
8  
T  
A  
S  
  
1  
3  
V  
A  
S

Šaltinis: sudaryta autorių pagal 38-TAS, 13-VAS, Vaškeliene, Šelepen (2008); Marr (2008).

### Nematerialaus turto struktūros sudedamųjų dalių tyrimas

Siekiant atskleisti įmonių finansinėse ataskaitose formuojamą nematerialaus turto struktūrą, tyrimui pa-

sirinkta dvidešimt įmonių, iš jų – dešimt užsienio ir dešimt Lietuvos (žr. 2 lent.).

## Užsienio ir Lietuvos įmonių veiklos apibūdinimas

Kitų šalių įmonės	Šalis	Veiklos pobūdis	Lietuvos įmonės	Veiklos pobūdis	Veiklos rūšis
British American Tobacco p.l.c.	Anglija	Tabakas	AB „Apranga“	Rūbai	Gamyba ir prekyba
Shree Cement Limited	Indija	Cementas	AB „Grigiškės“	Popierius, mediena	
Carlsberg Brewery Malaysia Berhad	Malaizija	Alus	AB „Lesto“	Elektros tiekimas	
Volkswagen group	Vokietija	Automobiliai	AB „City Service“	Pastatų priežiūra	
BMW	Vokietija	Automobiliai	AB „Rokiškio sūris“	Pieno produktai	
SAP AG	Vokietija	Verslo programinė įranga	AB „Anykščių vynas“	Alkoholiniai gėrimai	Paslauga
Thomson Reuters PLS	JAV	Verslo konsultavimas	AB „Invalda“	Investicijų valdymas	
Astra Zeneca	JAV	Medicina	AB „Lietuvos energija“	Elektros tiekimas	
Microsoft	JAV	Programinės įrangos tiekimas	TEO LT	IT tiekimas	
Telenet	Belgija	TV kabelinė	AB „Snaigė“	Šaldymo prietaisai	

Iš 2 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad tyrimui pasirinktos įmonės, atsižvelgiant į tokias veiklos rūšis: gamyba ir prekyba bei paslaugos. Be to, įmonės pasirinktos neatsitiktinai, o dėl skirtingo veiklos pobūdžio ir formuojamos nematerialaus turto struktūros įvairovės. Vertinamos tokios pramonės šakos, kurios užima didesnę poziciją rinkoje, pvz., informacinės

technologijos, energetika, medicina, transportas, verslo konsultavimas, investicijų valdymas, maistas, gėrimai, mediena, statyba ir kt.

3 lentelėje pateikta užsienio valstybių įmonių nematerialaus turto struktūra formuojama finansinėse ataskaitose pagal 2008–2011 m. duomenis.

## Užsienio įmonių nematerialaus turto struktūra pagal 2008–2011 m. duomenis

NT klasifikacija ir jo elementai	Nematerialaus turto pirkimas		Tyrimai ir plėtra	Intelektinė nuosavybė		Įmonės viduje sukurtas nematerialus turtas	
	Prestižas	Informacinės sistemos	Išlaidos kuriamiems produktams, turto vystymasis, plėtra rinkodara	Įmonių, prekių, ženklai ir vardai	Leidimai ir teisės	Santykiai su pirkėjais	Vidinė sukurta programinė įranga
British American Tobacco p.l.c. (mln. svarų)	11,12	0,63		0,14			
Thomson Reuters PLS (mln. dolerių)	15,93	3,55		2,98		6,80	
Shree Cement Limited (RC tūkst.)		430,30			1632,96		
SAP AG (mln. eur.)	8,71	0,58		0,19		1,26	
Volkswagen group (mln. eur.)	4,15		9,91	2,82			
Carlsberg Brewery Malaysia Berhad (RM tūkst.)	66,67	4,44			338,98		
Astra Zeneca (mln. dolerių)	9,86		0,61		9,65		
BMW (mln. eur.)	0,37						8,39
Microsoft (mln. dolerių)	12,58	0,53	0,02			0,20	
Telenet (tūkst. eur.)	1,24	82,85		34,36	155,41	118,14	

Iš 3 lentelės duomenų matyti, kad užsienio įmonės daugiausia investuoja į nematerialaus turto pirkimą ir intelektualinę nuosavybę išsigijimą. Be to, vis daugiau

įmonių siekia atskleisti viduje sukurtą turta, ypač santykius su pirkėjais ir naujais kuriamais produktais. Tyrimai ir plėtra, susiję su kapitalizuotomis išlaidomis

naujiems produktams, projektams įgyvendinti, turto plėtros vystymuisi, programinės įrangos ir technologijų plėtra. Pažymėtini ir tam tikri skirtumai užsienio valstybių įmonių apskaitoje, pvz., JAV įmonės „Thomson Reuters PLS“ nematerialaus turto struktūroje esantis prekybos vardas (angl. *trade name*), susijęs su žodžiu „West“, turi neribotą naudingo tarnavimo laiką, tai reiškia, kad šis turtas neamortizuojamas, o tik peržiūrima jo sumažėjimo vertė finansiniams metams pasibaigus. Be to, santykiai su pirkėjais taip pat nėra amortizuojami ir priskiriami neribotam naudo-

go tarnavimo laikui. Indijos įmonė „Shree Cement Limited“ kompiuterinės programinės įrangos išlaidas ir kalnakasybos leidimus amortizuoja per metus, o išlaidas projekto įgyvendinimui dėl švaros vystymosi mechanizmų amortizuoja nuo pardavimo pajamų. Kitų skirtumų, apskaitant išlaidas balanse nematerialiuoju turto, analizuojamose įmonėse nepastebėta.

4 lentelėje pateikta Lietuvos įmonių nematerialaus turto struktūra formuojama finansinėse ataskaitose pagal 2008–2011 m. duomenis.

4 lentelė

#### Lietuvos įmonių nematerialaus turto struktūra pagal 2008–2011 m. duomenis

NT klasifikacija ir jo elementai	Nematerialaus turto pirkimas		Tyrimai ir plėtra	Intelektinė nuosavybė		Įmonės viduje sukurtas nematerialus turtas	
	Prestižas	Programinė įranga	Plėtra, Nebaigti projektai	Prekių ženklai	Žemės nuomos teisės, aplinkos taršos leidimai, licencijos	Sutartiniai santykiai su klientais	Kuriamas turtas
<b>Lietuvos įmonės</b>							
„Apranga“ (tūkst. Lt)		403					
„Grigiškės“ (tūkst. Lt)		380			2178		
„City Service“ (tūkst. Lt)	68					74	
„Lesto“ (tūkst. Lt)		5077	392				
„Rokiškio sūris“ (tūkst. Lt)		426				904	
„Invalda“ (tūkst. Lt)	1600	892				10356	
„Anykščių vynas“ (tūkst. Lt)				1094			
„Lietuvos energija“ (tūkst. Lt)		888			35457		
TEO LT, tūkst. Lt	10833	10735					1662
„Snaigė“ (tūkst. Lt)		1597	4910				

Iš 4 lentelės pateiktų duomenų matyti, kad Lietuvos įmonės daugiausia investuoja į nematerialaus turto pirkimą, t. y. į prestižą ir programinę įrangą. Didžiausią nematerialaus turto dalį sudaro programinė įranga, kadangi patikimai nustatoma jo įsigijimo vertė. Be to, ryškėja nauja tendencija, apimanti įmonės viduje sukurta turta, pvz., sutartinius santykius su klientais, kuriuos įvardija įmonės AB „City Service“, AB „Rokiškio sūris“ ir AB „Invalda“. Tačiau tyrimai ir plėtra bei intelektinė nuosavybė sudaro neįtikinamai mažą nematerialaus turto struktūroje. Plėtrą kaip nemate-

rialųjį turta įvardija tik viena Lietuvos įmonė – AB „Snaigė“, o prekių ženklus – AB „Anykščių vynas“. Žemės nuomos teises, licencijas ir leidimus apskaito tik dvi įmonės – AB „Grigiškės“ ir AB „Lietuvos energija“. Be to, pastebėta, kad žmogiškųjų išteklių elementus neapskaito nė viena užsienio ir Lietuvos įmonių, nes tarptautiniai apskaitos reglamentai šias išlaidas pripažįsta kaip sąnaudas.

Siekiant palyginti Lietuvos ir užsienio valstybių įmonių nematerialaus turto struktūros sudedamąsias dalis, sudaryta 5 lentelė.

5 lentelė

#### Nematerialaus turto struktūros sudedamųjų dalių lyginimai analizė

Užsienio valstybių įmonės	Lietuvos įmonės	
Tinklo naudojimo teisė, platinimo teisė	Prekinis ženklas ir licencijos	Licencijos, patentai, prekių ženklai
Programinės įrangos ir duomenų bazės licencijos	Sutartiniai santykiai su klientais	Sutartiniai santykiai su klientais
Turto plėtros vystymasis	Sukurta programinė įranga	Kuriamas turtas, nebaigti projektai
Duomenų valdymo sistema	Programinė įranga, patentai ir licencijos	Programinė įranga
Kapitalizuotos išlaidos kuriamiems produktams	Pramonės ir panašios teisės	Žemės nuomos teisės
Programinės įrangos ir technologijų plėtra ir vystymasis	Techninis pagrindas	Aplinkos taršos leidimai
Rinkodara	Prekybos vardas	Plėtros išlaidos individualiems projektams

5 lentelės duomenys akivaizdžiai rodo, kad užsienio valstybių įmonių nematerialaus turto struktūra formuojama iš įvairesnių turto sudedamųjų dalių. Įvardijami tokie turto struktūros elementai: tinklo naudojimo teisė, prekės rinkodara ir platinimo teisė, programinės įrangos ir duomenų bazės licencijos, programinė įranga ir technologijų plėtra, duomenų valdymo sistema, intelektinė nuosavybė, sukurta programinė įranga, techninis pagrindas, sutarčių pagrindas, rinkodara ir kt. Lietuvos įmonių nematerialaus turto struktūroje dominuoja licencijos, patentai ir programinė įranga. Siekiant tikslesnės informacijos apie nematerialųjį turtą balanse, Lietuvos įmonės turėtų plačiau atskleisti nematerialiųjų išteklių potencialą finansinėse ataskaitose. Be to, išvelgiamas ryškus skirtumas dėl plėtros ir tyrimų išlaidų bei intelektinės nuosavybės pripažinimo. Svarbu pažymėti, kad 2008–2011 m. nematerialiojo turto struktūra tiek užsienio valstybių įmonėse, tiek Lietuvos įmonėse liko nepakitusi.

Apibendrinant galima teigti, kad užsienio valstybių įmonių nematerialaus turto struktūra yra detalesnė ir plačiau atskleidžiama balanso turto dalyje. Tai daugiausia įtakos turi ne vienodas tarptautinių apskaitos standartų taikymas finansinėse ataskaitose. Lietuvos įmonės, kurių akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje tik nuo 2005 m., privalo apskaitą vesti vadovaudamos tarptautiniais apskaitos standartais, todėl realiai šių standartų praktiniam pritaikomumui yra trumpas laiko tarpas. Nors galima rasti ir užsienio valstybių įmonėse neapskaitomų balanse išteklių, pvz., nebaigti projektai ir aplinkos taršos leidimai, tačiau Lietuvos įmonių nematerialaus turto struktūra lieka per menka ir iki galo neatskleista, lyginant su užsienio valstybių įmonėmis. Dėl nematerialaus turto pripažinimo ribojimo yra daug nematerialiųjų išteklių, kurie nėra apskaitomi nematerialiuoju turtu Lietuvos įmonių balanse, todėl eliminuojama reali galimybė didinti įmonės turimą turtą.

## Išvados

*Tarptautiniai apskaitos standartai*, taikytini Europoje, Rusijoje, JAV, Austrijoje, Pietų Afrikoje ir Honkonge, išskiria keturias pagrindines nematerialaus turto klasifikacijas: nematerialaus turto pirkimas, tyrimai ir plėtra, įmonės viduje sukurtas nematerialus turtas ir intelektinė nuosavybė. Dėl sudėtingumo pripažinti ir įvertinti nematerialiųjų išteklių vertę, ekonominę naudą ir kontrolę dauguma investicijų pripažįstamos kaip veiklos sąnaudos. Lengviausia apskaityti nematerialiuoju turtu prestižą, įgyjant verslo jungimo metu, ir nematerialaus turto įsigijimą, nes patikimai, tiksliai ir pagrįstai nustatoma turto vertė. Sudėtinga įvertinti ir pripažinti sukurtą įmonėje nematerialųjį turtą, sukurtą intelektinę nuosavybę, tyrimus ir plėtrą, nes būtina atrasti takoskyrą tarp tyrimo išlaidų ir plėtros išlaidų.

Nematerialaus turto struktūros tyrimui pasirinkta dvidešimt įmonių, iš jų – dešimt iš užsienio valstybių (Didž. Britanija, JAV, Malaizija, Vokietija, Indija, Belgija) ir dešimt Lietuvos įmonių, kurios sugrupuotos pagal vykdomos veiklos rūšis (gamybos, prekybos ir paslaugų). Renkantis įmones, buvo atsižvelgiama į skirtingą įmonių veiklos pobūdį ir formuojamą nematerialaus turto struktūros įvairovę. Tyrimas atskleidė, kad užsienio valstybių įmonės daugiausia investuoja į nematerialaus turto pirkimą ir įgyjamą intelektinę nuosavybę. Pažymėtina, kad daug dėmesio skiriama įmonės viduje sukurtu turto apskaitymui, ypač santykiams su pirkėjais ir naujai kuriamais produktais bei tyrimams ir plėtrai, kurie susiję su naujais produktais, projektų įgyvendinimu, turto plėtros vystymusi ir kt. Lietuvos įmonėse daugiausia investuojama į prestižą ir programinės įrangos įsigijimą, tačiau įmonės viduje sukuriama turtas, intelektinė nuosavybė, tyrimai ir plėtra kol kas išlieka sudėtingu išlaidų pripažinimo ir įvertinimo procesu.

Dėl nepilnai atskleistos apskaitinės informacijos Lietuvos įmonių nematerialaus turto struktūra finansinėse ataskaitose pateikiama epizodiškai. Plėtrą kaip nematerialųjį turtą įvardija tik AB „Snaigė“, o prekių ženklus – AB „Anykščių vynas“, todėl galima teigti, kad išlieka realios prielaidos nematerialaus turto struktūros papildymui. Per analizės laikotarpį išvelgiami pirmieji teigiami pokyčiai Lietuvos įmonių viduje – sukurtu turto apskaityme, kuris apima ir sutartinius santykius su pirkėjais: AB „City Service“, AB „Rokiškio sūris“ ir AB „Invalda“ įmonėse.

Atlikta lyginamoji nematerialaus turto struktūros analizė parodė, kad užsienio valstybių įmonėse atskleidžiama informacija nematerialaus turto struktūroje yra išsamesnė nei Lietuvos įmonėse. Pagrindinis skirtumas susidaro dėl nevienodų tarptautinių apskaitos reglamentų taikymo, nes nuo 2005 m. Lietuvos įmonės, kurių akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, privalo apskaitą vesti pagal tarptautinius apskaitos standartus, o šių standartų praktiniam pritaikomumui kol kas yra per trumpas laiko tarpas.

## Literatūra

1. Aboody, D., Lev, B. (2000). Information Asymmetry, R&D and Insider Gains. *Journal of Finance*, 2, 747–2,766.
2. Astra Zeneca annual reports 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <Error! Hyperlink reference not valid.>.
3. Apranga, AB metinės ataskaitos 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <[http://www.apranga.lt/investuotojams/index.php/puslapio\\_struktura/bendroves\\_ataskaitos/15](http://www.apranga.lt/investuotojams/index.php/puslapio_struktura/bendroves_ataskaitos/15)>
4. Anykščių vynas, AB metinės ataskaitos 2008–011 m. Prieiga per internetą: <Error! Hyperlink reference not valid.>.

5. British American Tobacco annual reports 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <[http://www.bat.com/servlet/SPMerge?mainurl=%2Fgroup%2Fsites%2Fuk\\_\\_3mnfen.nsf%2FvwPagesWebLive%2FDO52AK34%3Fopendocument%26amp%3BSKN%3D1](http://www.bat.com/servlet/SPMerge?mainurl=%2Fgroup%2Fsites%2Fuk__3mnfen.nsf%2FvwPagesWebLive%2FDO52AK34%3Fopendocument%26amp%3BSKN%3D1)>.
6. BMW annual reports 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <[http://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=CCwQFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.analist.be%2Freports%2F165\\_2011.Pdf&ei=MimBUPu7Jc\\_Iswby4IDoDw&usg=AFQjCNH4itdDGA0K1F0h5Udwv-BOYMEqtg](http://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=CCwQFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.analist.be%2Freports%2F165_2011.Pdf&ei=MimBUPu7Jc_Iswby4IDoDw&usg=AFQjCNH4itdDGA0K1F0h5Udwv-BOYMEqtg)>.
7. Chambers, D., Jennings, R., Thompson, R. (2002). Excess Returns to R&D-Intensive Firms. Working Paper, University of Illinois.
8. Carlsberg Brewery Malaysia Berhad annual reports 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <**Error! Hyperlink reference not valid.**>.
9. City Service, AB metinės ataskaitos 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <**Error! Hyperlink reference not valid.**>.
10. Financial Accounting Standards Board. (1985). SFAS. No. 86 Accounting for the Costs of Computer Software to be Sold, Leased, or Otherwise Marketed.
11. Financial Accounting Standards Board. (2001). Disclosure of Information About Intangible Assets Not Recognized in Financial Statements, August 17.
12. Financial Accounting Standards Board. (2001). SFAS. No. 141 Business Combinations.
13. Financial Accounting Standards Board. (2001). SFAS. No. 142 Goodwill and Other Intangible Assets.
14. Grigiškės, AB metinės ataskaitos 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <**Error! Hyperlink reference not valid.**>.
15. Invalda, AB metinės ataskaitos 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <[http://www.invalda.lt/lt/main/investuotojams/ataskaitos\\_taisykles/ataskaitos](http://www.invalda.lt/lt/main/investuotojams/ataskaitos_taisykles/ataskaitos)>.
16. Kohlbeck, M., Warfield, T. (2002). *The Role of Unrecorded Intangible Assets in Residual Income Valuation: The Case of Banks*. Working Paper, University of Wisconsin, Madison.
17. Lev, B. (2001). *Intangibles: Management, Measurement and Reporting*. Brookings Institute Press, Washington DC.
18. Lesto, AB metinės ataskaitos 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <<http://www.lesto.lt/lt/investuotojams/finansines-ataskaitos/961>>.
19. Lietuvos energija, AB metinės ataskaitos 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <<http://www.le.lt/lt/investuotojams/finansines-ataskaitos/>>.
20. Mackevičius, J., Jarmalaitė, J. (2011). Nematerialieji išteklių kaip apskaitos objektas: samprata, pripažinimas ir klasifikavimas. *Verslo ir teisės aktualijos*, 6 (2), 302–318.
21. Mačerinskienė, I., Survilaitė, S. (2011). Intellectual capital as the main factor of company's value added. *Intelektinė ekonomika*, 4(12), 560–574.
22. Marr, B. (2008). *Disclosing the Invisible. Publishing Intellectual Capital Statements*. CMA Management.
23. Microsoft annual reports 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <<http://www.microsoft.com/investor/AnnualReports/default.aspx>>.
24. Rokiškio sūris, AB metinės ataskaitos 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <[http://www.rokiskio.com/rs-lt.php?Investuotojams:Finansin%EBs\\_ataskaitos](http://www.rokiskio.com/rs-lt.php?Investuotojams:Finansin%EBs_ataskaitos)>.
25. Sougiannis, T., Yaekura, T. (2001). The Accuracy and Bias of Equity Values Inferred from Analysts' Earnings Forecasts. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance, forthcoming*.
26. Stankevičienė, A., Liučvaitienė, A. (2012). Intelektinio kapitalo vertinimo aspektai. *Verslas: teorija ir praktika*, 13 (1), 79–93.
27. Sofian, S., Zaleha, S., Rasid, A., Mehri, M., Umar, M. S. (2011). Effect of recognition of intellectual capital on relevance of accounting information. *Interdisciplinary journal of contemporary research in business institute of interdisciplinary business research*, 3 (2), 1654–1664.
28. Shah, T., Khedkar, A. (2006). Measuring intangible assets – Indian experience. *Indian Institute of Planning and Management (IIPM) Ahmedabad*, 1–23.
29. Shree Cement Limited annual reports 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <**Error! Hyperlink reference not valid.**>.
30. SAP AG annual reports 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <<http://www.sap.com/corporate-en/investors/newsandreports/reports/index.epx>>.
31. Snaigė, AB metinės ataskaitos 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <[http://www.snaige.lt/index.php/investuotojams/metines\\_ataskaitos\\_/47](http://www.snaige.lt/index.php/investuotojams/metines_ataskaitos_/47)>.
32. Tarptautiniai atskaitomybės standartai (38-TAS). (2007). Vilnius: Lietuvos Respublikos apskaitos institutas.
33. Thomson Reuters PLS annual reports 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <**Error! Hyperlink reference not valid.**>.
34. Telenet annual reports 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <<http://jaarverslag2009.telenet.be/en/annual-report-2009/consolidated-financial-statements/notes-to-the-consolidated-financial-statements.aspx>>, <[http://jaarverslag2011.telenet.be/public/uploads/files/813\\_Telenet\\_RA2011\\_partfin\\_EN\\_FINAL\\_300312.pdf](http://jaarverslag2011.telenet.be/public/uploads/files/813_Telenet_RA2011_partfin_EN_FINAL_300312.pdf)>.
35. Teo LT metinės ataskaitos 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <<http://www.teo.lt/node/125>>.
36. Wyatt, A., Abernethy, M. A. (2003). *Framework for measurement and reporting on intangible assets*. Intellectual Property Research Institute of Australia.
37. Verslo apskaitos standartai (13-VAS). (2008). Vilnius: Lietuvos Respublikos apskaitos institutas
38. Vaškeliene, L., Šeļepen, J. (2008). Informacijos apie intelektinį kapitalą atskleidimas Lietuvos akcinėse bendrovėse. *Ekonomika ir vadyba*, 13, 88–97.
39. Volkswagen group annual reports 2008–2011 m. Prieiga per internetą: <[http://www.volkswagenag.com/content/vwcorp/content/en/investor\\_relations.html](http://www.volkswagenag.com/content/vwcorp/content/en/investor_relations.html)>.



## The Framework and Accounting of Company Intangible Assets in Different States

### Summary

Research relevance and problem. Lack of information on the framework of intangible assets allows companies to manipulate accounting of their financial results. In accordance with international accounting standards, intangible assets are defined as non-monetary assets, consequently, because of uncertainty and intangibility, only a small part of investment into them is recognized, accounted and disclosed in financial reports. Research shows that companies prefer accounting investment into intangible assets as expenses, what reduces earnings showed in financial reports. Because assets are resources, play the primary role in the company and involve many indicators (solvency, profitability, turnover, etc.) it is relevant to investigate the framework of intangible assets in company financial reports. Accounting of expenditure for intangible assets as general expenditure directly affects financial results of the company, its profit and taxes payable. The task is to set criteria for recognising assets as intangible by their specificity, needs and opportunities. Owing to different international accounting standards the framework of intangible assets used by companies in USA, UK, Germany, Malaysia, India and other countries is more complete and detailed than the one used by Lithuanian companies. Practical assessment of the framework of intangible assets and the scope of such information disclosure have been studied insufficiently. The research problem is as follows: What should be accounted as intangible assets in the framework of intangible assets of Lithuanian companies?

Research object: the framework of intangible assets.

Research aim: to study the framework of intangible assets in financial reports of different foreign companies and to compare with the one of Lithuanian companies?

Research methods: analysis of financial information, induction, deduction, classification of companies,

clustering, comparative analysis of Lithuanian and foreign scientific literature and regulatory documents; the chosen source of information: company financial reports.

Research results and conclusions. In accordance with international accounting standards adopted in Europe, Russia, the USA, Austria, South Africa and Hong Kong, intangible assets are classified into four main groups: purchased intangible assets, research and development, intangible assets generated in the company, intellectual property. It is most difficult to identify and account those intangible assets which are generated in the company, intellectual property, research and development because it is necessary to break down expenditure into that for research and that for development. The framework of intangible assets in the financial reports of 20 companies, 10 foreign (from UK, USA, Malaysia, Germany, India, Belgium) and 10 from Lithuania was analysed. The selected companies were different in their nature and used different frameworks. Research revealed that the biggest part of foreign companies' expenditure went for purchasing intangible assets and intellectual property. It should be noted that most of their expenditure was accounted as expenditure for generating intangible assets in the company, relations with customers, research and development of new product, project implementation, real estate development, etc. Lithuanian companies' accounted expenditure for purchasing goodwill and software, but accounting of expenditure for generating intellectual property in the company, research and development was difficult. Due to unsystematic accounting of expenditure for intangible assets in the financial reports of Lithuanian companies, the obtained information is incomplete.

**Keywords:** accounting, intangible assets, framework of intangible assets, expenditure for intangible assets.

Straipsnis recenzuotas.

Straipsnis gautas 2012 m. spalio mėn; straipsnis priimtas 2012 m. lapkričio mėn.

The article has been reviewed.

Received in September 2012; accepted in November 2012.