

## NEMATERIALAUS TURTO KLASIFIKAVIMO IR PRIPAŽINIMO PROBLEMS

**Lionius Gaižauskas**

Docentas socialinių mokslų daktaras  
Vilniaus universiteto  
Buhalterinės apskaitos katedra  
Saulėtekio al. 9, LT-2040 Vilnius  
Tel. (370 5) 236 61 53

**Ramunė Budrionytė**

Asistentė  
Vilniaus universiteto  
Buhalterinės apskaitos katedra  
Saulėtekio al. 9, LT-2040 Vilnius  
Tel. (370 5) 236 61 53

*Straipsnyje nagrinėjamos nematerialaus turto klasifikavimo ir pripažinimo apskaitos sistemoje problemos. Šie klausimai pakankamai sudėtingi, aktualūs, pastaruoju metu plačiai aptariami tarptautiniu mastu, tačiau mažai nagrinėti Lietuvos Respublikos ekonominėje literatūroje.*

*Straipsnyje pateikiama ilgalaikio nematerialaus turto samprata, ilgalaikio nematerialaus turto klasifikavimas pagal įvairius požymius tradicinėje apskaitos sistemoje. Kadangi, daugelio specialistų nuomone, apskaitoje būtina išplėsti ilgalaikio nematerialaus turto sudėtį ir pripažinimo apskaitoje ribas, pateikiamas ir naujusias požūris į nematerialaus turto elementus, kol kas neapskaitomus, tačiau turinčius didelę įtaką įmonių rinkos vertei ir veiklos rezultatams.*

### Įvadas

Ilgalaikis nematerialus turtas – vienas iš sudėtingiausių apskaitos objektų dėl didelio neapibrėžtumo jį identifikuoti, įvertinti ir nustatyti šio turto naudingo naudojimo laiką. Ilgalaikio nematerialaus turto elementai (prestizas, prekės ženklas, autorių teisės, intelektualusis kapitalas ir pan.) tampa svarbiais konkurencijos rinkose veiksniais, nulemiančiais įmonių veiklos rezultatus mokslo ir technologijų, informacinės visuomenės amžiuje. Be to, ši kategorija, atsiradusi kartu su rinkos santykių formavimusi Lietuvos Respublikos ūkyje, palyginti nauja Lietuvos ekonomistams, apskaitos specialistams, išsamiu nenagrinėta literatūroje.

**Straipsnio tikslas** – apibendrinti ilgalaikio nematerialaus turto sampratą ir klasifikavimą pasaulinėje literatūroje, tarptautiniuose ap-

skaitos standartuose (TAS), Lietuvos Respublikos apskaitos sistemą reguliuojančiuose normatyviniuose aktuose, įvardyti kylančias problemas, pateikti galimus sprendimo būdus, praktinio taikymo galimybes. Be to, autoriai kėlė tikslą išanalizuoti ir tuos nematerialaus turto elementus, kurie dabar neapskaitomi, tačiau turi svarbią įtaką įmonių veiklos rezultatams, bei pasiūlyti galimas jų pripažinimo kryptis apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje.

**Tyrimo metodika ir rezultatai.** Tyrimams naudota literatūros šaltinių apžvalgos, mokslinių abstrakcijų, analizės ir palyginimo, grupavimo metodai, Skandinavijos draudimo ir finansinių paslaugų kompanijos „Skandia“ praktinė patirtis. Tyrimo rezultatai – pateikiama ilgalaikio nematerialaus turto samprata, klasifikacija, galimos naujų elementų pripažinimo ap-

skaitoje ir finansinėje atskaitomybėje kryptys – gali būti naudingi apskaitos specialistams identifikuoti nematerialų turtą ir organizuoti jo apskaitą įmonėse.

## Nematerialaus turto samprata

Žodis „nematerialus“ (*intangible*) yra kilęs iš lotyniško žodžio *tangere* ir reiškia „liesti, lytėti, apčiuopti“. Nematerialus turtas yra toks, kurio negalima paliesti, pajusti, nes jo substancija nėra daiktinė ar medžiaginė. Nematerialaus turto kategorija apskaitoje pradėta vartoti tik XIX a. pabaigoje, išskiriant apskaitoje realias ir racionali (fiktyvias) vertybes, dar vadintas bekūniais daiktais, nematerialiais aktyvais [12, p. 155].

Tarptautiniame apskaitos standarte (TAS) 38 „Nematerialus turtas“ pateikiamas toks šio turto apibrėžimas: „Nematerialus turtas – tai identifikuojamas nepiniginis turtas, neturintis fizinės išraiškos, laikomas naudoti prekių ar paslaugų gamybai ar teikimui, nuomoti kitiems ar administraciniais tikslams“ [11, p. 994]. Lietuvos Respublikos 13 Verslo apskaitos standarte pateikiamas panašus nematerialaus turto apibrėžimas: „Nematerialusis turtas – galimas nustatyti nepiniginis turtas, neturintis materialios formos, kuriuo įmonė disponuoja ir kurį naudodama tikisi gauti tiesioginės ir netiesioginės ekonominės naudos“ [9]. Svarbiausiu turto priskyrimo požymiu laikomas nematerialumas, tačiau kai kurios nematerialaus turto rūšys gali turėti materialią (fizinę) išraišką, pavyzdžiui, teisiniai dokumentai (licencijos, patentai), kompaktiniai diskai ir juose įrašytos kompiuterinės programos. Sprendžiant, ar tokį turtą priskirti prie materialaus ar nematerialaus, turi būti atsižvelgiama į tai, kuris elementas – materialus ar nematerialus yra svarbesnis. Pavyzdžiui, kompiuterinė programa, kuri yra įrangos dalis ir negali veikti be jos, priskiriama prie materialaus turto. Jei programa nėra sudedamoji įrangos dalis, ji ap-

skaitoma kaip nematerialus turtas. Pateiktuose apibrėžimuose, be nematerialumo, pateikiami kiti du svarbūs nematerialaus turto pripažinimo kriterijai: identifikuojamas ir nepiniginis turtas. Požymis „nepiniginis“ leidžia atskirti nematerialų turtą nuo tokių turto grupių: finansinis turtas, išankstiniai mokėjimai ir pan. Turto identifikavimas leidžia šį turtą įvardyti ir atskirti nuo kitų turto rūšių bei, kaip pabrėžia standartas, nuo prestižo [11, p. 996]. Prestižas siejamas su visa įmonės veikla, todėl jo neįmanoma atskirti nuo kito įmonės turto, jis laikomas neidentifikuojamu turtu ir įmonių nematerialaus turto sudėtyje registruojamas tik verslo sujungimų metu.

Nors nematerialiam turtui pripažinti taikomi bendri pripažinimo turtu kriterijai, tačiau jis turi keletą esminių skirtumų, palyginti su materialiuoju. Svarbiausi yra šie:

- ribotas alternatyvus panaudojimas. Akivaizdu, kad ir materialiuju, ir nematerialiuju išteklių vertė nustatoma atsižvelgiant į jų būsimą ekonominę naudą. Vertinant materialų turtą, atsižvelgiama ir į jo galimą alternatyvų panaudojimą. Vyrauja nuomonė, kad dauguma nematerialiuju aktyvų neturi alternatyvaus panaudojimo galimybes. Tačiau yra keletas išimčių. Šiuo atžvilgiu įsidėmėtini prekių ženklai ir įmonių vardai. Visiems žinoma, kaip Disnejaus kompanijai pinigų uždirbo peliuko Mikio (Mickey Mouse) įvaizdis; negalimas atskiras panaudojimas. Paprastai, nematerialus turtas egzistuoja ir jį galima įvertinti tik kartu su materialiuoju įmonės turtu. Todėl manyta, kad jį reikėtų vertinti likutine nauda, t. y. eliminavus materialaus turto vertę. Raymondas Chambersas šią nuomonę argumentavo tuo, kad nematerialus turtas yra neatskiriamas nuo įmonės ir negali būti įvertintas piniginiu ekvivalentu. Todėl nematerialūs ištekliai nėra turtas ir neturėtų būti įtraukiami į įmonės balansą, o nurašomi į sąnaudas juos įsigijus [14, p. 398].

Kritikuojant šį požiūrį, galima pateikti du kontrargumentus. Pirmiausia, dauguma nematerialaus turto rūšių yra atskiriamos. Pavyzdžiui, autorių teisės, prekių ir prekybiniai ženklai gali būti nupirkti ir parduoti. Antra, galima iškelti ir priešingą teiginį, kad materialus turtas turi vertę tik dėl nematerialaus. Pavyzdžiui, pjesė neturi vertės, jei niekas neturi teisės jos pastatyti. Taigi ir nematerialus, ir materialus turtas bendru požiūriu turi vertę ir turi būti pripažįstami pagal bendras turto pripažinimo taisykles; neapibrėžtas naudingumas. Trečias išskirtinis nematerialaus turto bruožas yra jo būsimos ekonominės naudos neapibrėžtumas. Būsima nauda gali būti ir lygi nuliui, ir gana didelė. Vienos nematerialaus turto rūšys susijusios su produktų sukūrimu ir gamyba (patentai ir autorių teisės), kitos – su šių produktų paklausos sukūrimu ir palaikymu (pvz., prekių ženklai, įmonių vardai). Tačiau pelnas, kurį gali uždirbti nematerialus turtas, nėra akivaizdus nei dydžio, nei laiko požiūriu.

## **Nematerialaus turto klasifikavimas ir pripažinimas apskaitoje**

Tradiciškai apskaitoje prie nematerialaus turto priskiriama ir pripažįstama:

- patentai – tai išimtinės teisės gaminti ir parduoti tam tikrą produktą, naudoti specifinį procesą ar technologiją. Patentai, kaip ir autorių teisės bei prekių ženklai, yra svarbus intelektualiosios nuosavybės elementas, kuris gali būti veiksminga priemonė siekti konkurencinio pranašumo dviem būdais: įgyjant patentinį pranašumą rinkoje arba generuojant pajamų srautus per licencinius susitarimus; autorių teisės – tai literatūros, muzikos, kino ir kitų meno kūrinių, taip pat kompiuterinių programų autoriams ar jų įpėdiniams

suteikiama išimtinė teisė kopijuoti, publikuoti, parduoti sukurtą kūrinių. Autorių teisės – apsaugos forma, suteikiama „originalių autorių darbų“ autoriams, apsauganti išraiškos formą, bet ne darbo esmę; prekių, paslaugų ženklai, įmonių vardai – tai registruoti simboliai, ženklai, žodžiai, šūkiei, kurie suteikia jų savininkui teisę išskirti, identifikuoti konkrečią įmonę, produktą ar paslaugą. Prekių ženklai naudojami užkirsti kelią kitiems naudotis panašiu klaidinančiu ženklu, bet nedraudžia gaminti ir parduoti tokias pat prekes ar paslaugas skirtingu ženklu. Kiekvienas produktas papildomai gali būti apsaugotas ir patentu, saugančiu unikalias produkto savybes; franšizė – tai teisė parduoti tam tikrus produktus ar teikti paslaugas, naudoti prekių ženklus bei vykdyti tam tikrą veiklą dažniausiai tam tikrame regione, naudojantis savininko vardu; licencija – tai valstybės valdžios institucijų duotas leidimas, suteikiantis įmonei išimtinę teisę naudotis visuomenine nuosavybe; kompiuterinės programos;

- plėtros darbai – tyrimų rezultatų ar kitų žinių taikymas planuojant ar kuriant naujas ar iš esmės pagerintas medžiagas, įrengimus, produktus, procesus, sistemas ar paslaugas, prieš pradėdant komercinę gamybą ar naudojimą, pavyzdžiui, modelių pavyzdžių, pasirinktų naujų alternatyvių medžiagų, įrankių, įrangos, produktų, procesų, paslaugų projektavimas, konstravimas, testavimas prieš pradėdant gaminti ar naudoti. Įmonėje sukurtam nematerialiam turtui taikomi papildomi pripažinimo kriterijai. Plėtros darbų etapu atsiradęs nematerialus turtas turi būti pripažintas tik tada, jei galima įrodyti, kad įmonė turi tinkamą išteklių plėtros darbams užbaigti, sugeba ir ketina užbaigti nematerialų turtą taip, kad jį būtų galima nau-

doti ar perduoti, nematerialus turtas kurs ekonominę naudą ateityje, įmonė gali patikimai įvertinti viduje sukurto nematerialaus turto išlaidas.

Nematerialiu turtu dabar apskaitoje nepripažįstamas įmonėje sukurtas prestižas, prekių, paslaugų ženklai, iškabos, straipsnių antraštės, klientų sąrašai ir panašaus turinio straipsniai, nes jie negali būti atskirti nuo viso verslo plėtros išlaidų. Nematerialiam turtui pasaulinėje praktikoje taip pat nepriskiriamos veiklos ar verslo pradžios, personalo perkvalifikavimo, verslo perkėlimo ar reorganizavimo, tyrimo darbų išlaidos, kurias Lietuvos įmonės vis dar kapitalizuoja formavimo savikainos sudėtyje nuo 1993 metų. Tik 2004 m. įsigaliojus Verslo apskaitos standartams, ši klaidinga interpretacija nustos galiojusi.

Pateikta klasifikacija svarbi tradicinės apskaitos požiūriu, t. y. pagal ją nematerialus turtas pripažįstamas apskaitoje ir pateikiamas finansinėje atskaitomybėje. Tačiau daugelio autorių nuomone, tradicinė apskaitos sistema, sukurta Renesanso epochoje, neapatenkina naujos ekonomikos poreikių: „Būdai, kuriais mes matuojame ekonomiką, tampa tokiais beviltiškai pasenusiais ekonomikos ir technologijų kaitoje, kad reikalinga revoliucija, norint išgelbėti apskaitą“ [8, p. 30]. Tradicinė apskaita vis mažiau paaiškina verslo vertę. Oficialios finansinės atskaitos – pelno (nuostolių), pinigų srautų, balansas vis mažiau parodo įmonės ir jos akcijų rinkos vertę. Dar 1980 m. viduryje JAV kompanijų rinkos vertė buvo apytikriai lygi jų balansinei vertei. 2002 m. JAV įmonių rinkos kapitalizacija buvo beveik dvigubai didesnė nei jų vertė pagal finansinių atskaitų duomenis [2, p. 24]. Žymią kompanijų rinkos vertės dalį dabar sudaro elementai, kurie neapskaitomi ir nepateikiami finansinėse atskaitose. Galima išskirti dvi svarbias tradicinės apskaitos tinkamumo sumažėjimo priežastis. Pirma, investicijų į nematerialų turtą, kurio tradicinė apskaita nesugeba iš-

matuoti, dydis. Netgi gamybos įmonės dabar investuoja beveik tiek pat daug į nematerialų turtą (tyrimo ir plėtros darbus, mokymą ir pan.) kaip ir į mašinas bei įrengimus. Šis skirtumas nematerialaus turto naudai dar didesnis žinių imliose šakose, kaip antai: biotechnologija, programinės įrangos gamyba ir t. t. „Microsoft“ balanse pateikiamo turto vertė tesudaro 6 proc. korporacijos rinkos vertės. Kitaip tariant, 94 proc. galingos naujosios ekonomikos kompanijos vertės sudaro nematerialus turtas, neįvertintas apskaitos sistemoje [8, p. 31]. Antra, didėja verslo pokyčiai, kuriuos sukelia dereguliacija, mokslo pažanga ir globali konkurencija. Kompanijos privalo reaguoti į pasikeitimus daug greičiau ir diegti fundamentalias naujoves. Atsižvelgiant į šių pasikeitimų dydį ir greitį reikia didesnių investicijų į žmones, mokymą, tyrimus, programinę įrangą, komunikaciją, klientų aptarnavimo kokybę, ženklus ir pan. Tokios investicijų formos tradicinėje apskaitos sistemoje nelaikomos turtu, todėl ir nepateikiamos balanse, kurio informacija naudojama įmonės apskaitinei vertei ir finansinei būklei nustatyti.

### **Intelektualusis kapitalas, jo klasifikavimas**

Šiuolaikinėje ekonomikoje įmonės vertę vis labiau lemia nematerialus turtas: žmogaus gabumai, žinios, prekių ženklų pripažinimas, klientų aptarnavimo kokybė ir kiti. Kadangi sukurtų sisteminių metodų, kurie leistų įvertinti šį nematerialų turtą apskaitoje, nėra, todėl vis didėja daugelio įmonių apskaitinės ir rinkos verčių skirtumas. Ši įmonių rinkos ir apskaitinės verčių neatitiktis dažniausiai priskiriama prie intelektualiojo kapitalo, nematerialių verslo objektų, kurie laikomi pagrindiniais esamo ir būsimo augimo veiksniais.

Žinių (žaliavos) pavertimas kažkuo vertingu (žinių produktu) yra vadinamas intelektua-

liuoju kapitalu (IK), arba intelektualiuoju turtu 1994 m. Kleinas ir Prusakas pateikė intelektualiojo kapitalo apibrėžimą. Pagal juos [10, p. 24]: „... mes galime apibrėžti intelektualųjį kapitalą kaip intelektualią medžiagą, kuriai buvo suteikta forma ir ji buvo panaudota priemone sukurti vertingesnį turtą“. L. Edvinssonas 1995 m. pirmasis bandė apskaitoje įvertinti apytikrius įmonės intelektualiojo kapitalo šaltinius, lemiančius turto rinkos ir apskaitinės vertės skirtumą [6, p. 64]. Kompanijos žinios, patirtis, sumanumas yra jos intelektualusis kapitalas. Nors dar neįmanoma priskirti piniginę vertę daugumai viduje sukurto intelektualaus turto, šis turtas ir tai, kokią jis turi įtaką konkurenciniam pranašumui, turi būti įvertintas, kad būtų galima daryti tinkamas investicijas jį didinti. Darbinę intelektualiojo kapitalo definiciją pirmoji pritaikė ir informaciją apie tai išorinėse finansinėse ataskaitose atskleidė didžiausia Skandinavijos draudimo ir finansų paslaugų kompanija „Skandia“ [4]: „Intelektualusis kapitalas – žinios, naudojama patirtis, organizacinės technologijos, ryšiai su klientais ir profesiniai įgūdžiai, suteikiantys įmonei konkurencinį pranašumą rinkoje“ [4, p. 44].

Intelektualusis kapitalas yra nefinansinės vertės indikatorius ir, kaip teigia daugelis autorių, kiekvienos įmonės strategijoje būtina jį išskirti, įvertinti ir valdyti. Pradinėje L. Edvinsson klasifikacijoje intelektualųjį kapitalą sudarė žmogiškasis kapitalas ir struktūrinis kapitalas, o struktūrinį kapitalą – klientų ir organizacinis kapitalas. Tačiau pastaruoju metu vis daugiau autorių palaiko H. Saint-Onge pateiktą klasifikaciją, kurioje klientų kapitalas išskiriamas atskira intelektualiojo kapitalo sudedamąja dalimi, lygiaverte žmogiškajam ir struktūriniam kapitalui [4, p. 36]. Tai grindžiama nuostata, kad kompanijos ir klientų santykiai skiriasi nuo darbuotojų ar strateginių partnerių (kreditorių, investuotojų) santykių, o šie santykiai yra itin svarbi kompanijos vertės dalis.

Žmogiškasis kapitalas – įmonės darbuotojų individualių žinių, patirties, įgūdžių, kūrybingumo, novatoriškumo visuma, kuri leidžia darbuotojams tinkamai atlikti užduotis ir siekti numatytų tikslų. Žmogiškasis kapitalas taip pat apima kompanijos propaguojamas vertybes, kultūrą ir filosofiją. Kai kurie autoriai žmogiškąjį kapitalą dar skirsto į kompetenciją, santykius ir vertybes. Kompetencija apibrėžiama kaip tinkamų žmonių pritraukimas ir mokymosi galimybių suteikimas tokiu būdu, kad jie įgytų reikiamų įgūdžių, atitinkančių verslo reikalavimus dabar ir ateityje. Darbuotojų žinių, įgūdžių ir fizinio turto sąveika kuria įmonei vertę. Sėkmingos kompanijos stengiasi sukurti ir palaikyti išorinių santykių (su kitomis kompanijomis) tinklą, kuris taip pat kuria verslo vertę. Vertė gali būti finansinė (gaunami pinigai) arba žinios, gaunamos iš kitų vienetų, o tai taip pat kuria vertę. Įmonėje turi būti vieningas organizacijos vertybių reikšmės ir jų generavimo supratimas. Kūrybingumo kultūrą didina: a) kalbėjimas apie tokios kultūros vertybes; b) šių vertybių įtraukimas į veiklos sistemas taip, kad jos būtų panaudojamos kasdienėje veikloje; c) darbuotojų motyvavimas pritaikyti šias vertybes taip, kad jos taptų kasdienio elgesio dalimi. Žmogiškasis kapitalas kuria struktūrinį kapitalą, tačiau, kitaip nei struktūrinis kapitalas, jis negali būti pasisavintas, tik nuomojamas.

Struktūrinis (organizacinis) kapitalas – tai informacinės sistemos, duomenų bazės, organizacinė struktūra, patentai, prekių ženklai, kompanijos įvaizdis ir kiti organizaciniai gebėjimai, kurie palaiko darbuotojų produktyvumą ir yra žmogiškojo kapitalo įkūnijimas, palaikymo infrastruktūra, t. y. „visa tai, kas lieka, kai darbuotojai išeina namo“ [4, p. 37]. Struktūrinis (organizacinis) kapitalas – kompanijos investicijos į sistemas, įrankius ir veiklos filosofiją, o tai skleidžia žinių srautą įmonės viduje ir už įmonės ribų į tiekimo ir distribucinius kanalus, taip pat

kiti įmonės gebėjimai, įskaitant fizinių sistemų naudojamą perduoti ir saugoti intelektualią medžiagą. Kitaip nei žmogiškasis, struktūrinis kapitalas gali būti pasisavintas, parduodamas. Manoma, kuo geresnis struktūrinis kapitalas, tuo didesnė tikimybė, kad geresnis bus ir žmogiškasis kapitalas. Struktūrinį kapitalą sudaro daug skirtingų komponentų. Skiriamos dvi struktūrinio (organizacinio) kapitalo sudedamosios dalys: inovacinis ir procesų kapitalas. Inovacinis kapitalas apima atnaujintus pajėgumus ir inovacijų rezultatus, apsaugotus komercinėmis teisėmis, intelektualiąją nuosavybę ir kitą nematerialų turą ir gebėjimus, naudojamus kurti ir greitai pristatyti rinkai naujus produktus ir paslaugas. Procesų kapitalas – įmonės strategija, darbo procesų organizavimas ir valdymas, informacinės sistemos, žinių bazės ir kiti nematerialaus turto elementai, didinantys veiklos efektyvumą.

Klientų kapitalas – vertė, kuri atsiranda dėl įmonės ir jos klientų tarpusavio santykių. Klientų kapitalo įvertinimas svarbus nustatyti, kaip sėkmingai įmonė dirba ir kokios jos veiklos perspektyvos. Kitaip sakant, klientų kapitalas parodo santykių su klientais vertę ir šios vertės indėlį į ateities augimo perspektyvas. Klientų kapitalas yra įmonės klientų bazės, santykių, potencialo, prekių, įmonės ženklų atpažinimo kombinacija. Tai svarbi intelektualiojo turto rūšis, kurios vertė gali tris keturis kartus viršyti įmonės apskaitinę vertę [3, p. 10]. Dabartinėje trumpesnių produktų gyvavimo ciklo, didesnių rinkodaros išlaidų ir pastangų rinkoje gerokai brangiau kainuoja parduoti produktą naujam klientui nei jau esamam, ypač tam, kuris lojalus įmonei ar jos prekės ženklui. Stipri ir lojali klientų bazė yra svarbi siekiant ekonominės sėkmės. Todėl logiška teigti, kad klientų kapitalas yra turtas, turintis realią vertę, ir būtina identifikuoti tinkamus šio kapitalo įvertinimo ir monitoringo bū-

dus. Jei ryšys su klientais stiprėja, didėja klientų prierašumas ir lojalumas ir kartu – klientų kapitalas. Įvertinant klientų kapitalą, visoms produktų kategorijų, visų kanalų ir paskirstymo vietų gali būti matuojami tokie elementai: priemonių, technologijų, procesų, skirtų sustiprinti įmonės ir klientų ryšį, efektyvumas bei ROI (investicijų grąža). Skiriama keletas akivaizdžių klientų kapitalo matų: klientų skaičius, pardavimų dydis vienam klientui, klientų pasitenkinimo lygis, rinkos dalis ir pan.

Kadangi intelektualioji nuosavybė mažai siejasi su įmonės veiklos organizavimu, be to, ji iš dalies identifikuojama ir pripažįstama dabartinėje apskaitos sistemoje, todėl tikslinga ją išskirti iš struktūrinio (organizacinio) kapitalo sudėties, kaip siūlo B. Lev [5, p. 9]. Taigi galima išskirti šias pagrindines nematerialaus (intelektualiojo) turto (kapitalo) klases:

- 1) žmogiškasis kapitalas;
- 2) organizacinis kapitalas;
- 3) klientų kapitalas;
- 4) intelektualioji nuosavybė – patentai, teisės,

prekių, paslaugų ženklai, plėtros darbai ir pan.

Dažnai terminas „intelektualioji nuosavybė“ klaidingai vartojamas kaip intelektualiojo kapitalo sinonimas, tačiau, kaip matyti iš šios klasifikacijos, intelektualioji nuosavybė – tik viena iš sudedamųjų intelektualiojo kapitalo dalių ir vienintelė iš dalies pripažįstama ir pateikiama finansinėse ataskaitose.

lentelėje pateikiamas tipinių punktų, kurie gali būti klasifikuoti kaip šių keturių intelektualiojo kapitalo klasių elementai, sąrašas. Šie elementai dažnai yra minimi kaip intelektualusis turtas, nors dabartinė apskaitos paradigma pripažįsta tik intelektualiąją nuosavybę, kaip pripažįstamą ir apskaitomą balanso straipsnį, kiti elementai yra paprasčiausiai ignoruojami turto požiūriu.

## **Intelektualiojo kapitalo pripažinimo problemos**

Kaip matyti iš lentelės, tik nedaugelis iš pateiktų nematerialaus turto elementų dabar pripažinti apskaitoje. Dabartinė apskaita negali neatilikti nuo nematerialaus turto reikšmės augimo. Priežastis – apskaita grindžiama sandoriais, kurie buvo svarbiausi vertės kūrimo veiksniai maždaug prieš 15–20 metų. Naujoje aplinkoje vertė gali būti sukuriama ar sunaikinama dar prieš tai, kai įvyksta sandoris. Rinka į įvykius reaguoja labai greitai, o apskaita atsilieka vieneriais dvejais metais. Finansinėse ataskaitose pateikiama „istorinio“ pobūdžio informacija už praėjusius finansinius metus. Todėl pasigendama to, kas vyksta kapitalo rinkose, ir ką pateikia apskaitos sistema, ryšio. Pajamų dydis, vienas iš svarbiausių finansinių ataskaitų straipsnių, tampa vis mažiau informatyvus. Apskaitos sistemai reikia naujo vertinimo požiūrio, kuris turėtų būti sukurtas įmonės viduje. Dabar beveik visas nematerialus turas, investicijos palaikyti ir didinti tyrimo darbus, prekes ir įmonės ženklus, darbuotojų mokymui, klientams įgyti ir t. t., nurašoma į sąnaudas. Tai nelaikoma turtu ir iš esmės neapskaitoma, manant, kad vadybininkai negali

apskaičiuoti gražos rodiklių ar inventorizuoti šio turto. Apskaitoje, ignoruojant ilgą nematerialaus turto dalyvavimą vertės kūrimo procesuose, sukuriamas netikslus išlaidų paskirstymas turtui, pajamoms ir sąnaudoms bei uždirbamam pelnui. Siekiant pakeisti apskaitos taisykles, įmonėse turi būti sukurta mąstysena, pripažįstanti, kad visas nematerialus turas yra toks pat turas kaip ir žemė, pastatai, įrengimai, mašinos ir t. t.

Pripažįstant nematerialų turtą apskaitoje, iškyla jo įvertinimo problema. Visą nematerialų turtą, o ypač intelektualųjį kapitalą, įvertinti sudėtinga, o kai kurių elementų – praktiškai neįmanoma. Rizika ir vertinimo paklaida gali būti didelė, nes nėra nematerialaus turto rinkų, palyginimo bazių. Be to, niekas iš apskaitos profesionalų neturi daug idėjų, kaip įvertinti skaičiais viduje sukurtą nematerialų turtą, bent jau tol, kol apskaitoje galioja informacijos patikimumo principas. Dabartinėje apskaitos sistemoje dauguma nematerialaus turto objektų balanse pripažįstami tik tuo atveju, kai viena kompanija perka kitą ir apskaito prestižą (pirkimo kainos ir perkamo grynojo turto tikrosios vertės skirtumą) kaip dalį įsigijimo savikainos.

*Lentelė. Intelektualiojo kapitalo klasių elementų išsidėstymas*

<i>Žmogiškasis kapitalas</i>	<i>Klientų kapitalas</i>	<i>Intelektualioji nuosavybė</i>	<i>Organizacinis (struktūrinis) kapitalas</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>° Know-how</li> <li>° Išsilavinimas</li> <li>° Kūrybingumas, novatoriškumas</li> <li>° Profesinė kvalifikacija, su darbu susijusios žinios, kompetencija</li> <li>° Profesinis atestavimas</li> <li>° Vidinių ir išorinių santykių modeliai ir struktūros</li> <li>° Kultūriniai skirtumai</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>° Prekių ženklai</li> <li>° Klientų sąrašai (vardai, pirkimų istorija)</li> <li>° Klientų lojalumas</li> <li>° Klientų pasiskirstymas ir įvairumas</li> <li>° Įmonių vardai</li> <li>° Neįvykdyti užsakymai</li> <li>° Paskirstymo kanalai</li> <li>° Bendros įmonės</li> <li>° Licenciniai susitarimai</li> <li>° Franšizės susitarimai</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>° Patentai</li> <li>° Autorių teisės</li> <li>° Dizaino teisės</li> <li>° Komercinės paslaptys</li> <li>° Prekių ženklai</li> <li>° Paslaugų ženklai</li> <li>° Prekybinė apranga</li> <li>° Pietros darbai</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>° Veiklos filosofija</li> <li>° Įmonės kultūra</li> <li>° Valdymo procesai</li> <li>° Informacinės sistemos</li> <li>° Finansiniai santykiai</li> <li>° Įmonės strategija</li> <li>° Darbo metodai</li> <li>° Pardavimo metodai</li> <li>° Duomenų bazės</li> <li>° Ekspertų tinklai ir komandos</li> <li>° Įmonės propaguojamos vertybės</li> </ul>

Prognozuojant apskaitos perspektyvas, manoma, kad artimiausiu metu reikės rasti priemonių ir metodų, kurie leis pavaizduoti apskaitoje naujus veiklos, taip pat dabar neapskaitomo nematerialaus turto, objektus. Siūloma nemažai intelektualiojo kapitalo vertinimo sistemų, tačiau nė viena negali būti pritaikyta apskaitos sistemoje. Pavyzdžiui, siūloma kapitalizuoti išlaidas prekių ženklams sukurti ir palaikyti, tačiau akivaizdu, jog tai neparodys tikrosios prekių ženklų vertės. Panašių diskusijų vyksta ir dėl tyrimo darbų išlaidų, siūloma jas kapitalizuoti, o ne nurašyti į sąnaudas. Tačiau ne visi tyrimo darbai pasiteisins, t. y. teiks ekonominę naudą ateityje, todėl balanse gali būti pateikiama dirbtinai padidinta turto vertė, o tai gali suklaidinti investuotojus, kreditorius ir kitus finansinių ataskaitų vartotojus. Apskaitoje egzistuoja paradigma, jog turto nepripažįstami elementai, kurių negalima patikimai kiekybiškai įvertinti arba abejojama jų būsima ekonomine nauda. Tokie ir yra dauguma intelektualiojo kapitalo elementų. Todėl nerevizuojant šimtmečiais susiklosčiusios ir pasiteisinusios apskaitos sistemos, būtina ieškoti kitų būdų pripažinti ir atskleisti finansinėse ataskaitose nematerialų turą. Autorių nuomone, išoriniams vartotojams, siekiantiems didesnio informacijos atskleidimo, tikslinga finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte pateikti svarbiausius duomenis apie įmonės intelektualųjį kapitalą, sudedamąsias jo dalis pagal klases. Tai neprieštarauja tradicinės apskaitos kanonams, nes apytiksliai vertinimai liks už finansinių ataskaitų ribų, tačiau informacijos vartotojai galės spręsti apie įmonės nematerialaus turto vertę. Šiuo požiūriu vertinga informacija finansinių ataskaitų vartotojams galėtų būti viso nematerialaus turto vertės dydis, kuris apskaičiuojamas šitaip:

$$\text{Nematerialus turtas} = \text{įmonės rinkos vertė} - \text{apskaitinė vertė} + \text{intelektualioji nuosavybė, pateikta balanse.}$$

Nematerialus turtas, neparodomas balanse, gali būti apskaičiuotas taip:

$$\text{Nematerialus turtas, neparodomas balanse,} = \text{įmonės rinkos kaina} - \text{apskaitinė kaina.}$$

Vidiniams įmonės valdymo poreikiams egzistuoja visos galimybės matuoti nefinansinę informaciją apie nematerialų turą. Kitaip nei finansinėje, valdymo apskaitoje naudojama ir nefinansinio pobūdžio, ir apytikslė, prognozinė informacija. Įmonės viduje vadybininkams reikia žinoti, kurią veiklą remti ir kokias daryti investicijas, siekiant gerinti įmonės veiklą. Todėl jiems svarbu suprasti ir įvertinti viso nematerialaus turto reikšmę įmonei bei vertės kūrimo procesams. Vidiniams valdymo poreikiams tenkinti apskaitos specialistams reikia ieškoti būdų rengti efektyvesnes ataskaitas, kuriose būtų pateikiami ir naudingi nefinansiniai duomenys. Valdymo apskaitos specialistai turėtų klasifikuoti nematerialų turą įmonėse, identifikuoti, kaip formuojamas intelektualusis kapitalas, ir vertinti, kaip tai siejasi su bendrais įmonės strateginiais tikslais ir vertės kūrimo procesais. Svarbiausia, kad ataskaitos turi būti ne tik tinkamos, bet ir aprūpintos informacija, sudarančia viso nematerialaus turto valdymo prielaidas.

## Išvados

1. Ilgalais nematerialus turtas – vienas iš sudėtingiausių apskaitos objektų dėl didelio nepapildytumo jį identifikuoti, įvertinti ir nustatyti šio turto naudingumo naudojimo laiką. Nematerialus turtas – identifikuojamas nepiniginis turtas, neturintis fizinės formos, naudojamas prekių ar paslaugų gamybai ar teikti, nuomoti, administraciniams ar kitiems tikslams.

2. Nematerialiam turtui pripažinti taikomi bendri pripažinimo turtui kriterijai. Turtas – tai ištekliai, kurios įmonė kontroliuoja, iš kurių tikisi gauti ekonominę naudą, kurie gali būti patikimai įvertinti. Tačiau nematerialus turtas

turi keletą esminių skirtumų, palyginti su materialiuoju ir finansiniu. Paminėtini šie: nepiniginis, nematerialus (neturintis fizinės formos), ribotas alternatyvus panaudojimas, negalimas atskiras panaudojimas, neapibrėžtas atsipirkimas.

3. Ilgalaikis nematerialus turtas dabartinėje apskaitos sistemoje pagal atskyrimo galimybes skiriamas į atskiriamą (patentai, autorių teisės, prekių, paslaugų ženklai, firmų vardai, franšizė, licencijos, kompiuterinės programos) ir neatskiriamą nuo įmonės (prestižas). Dabar balanse pateikiamas tik atskiriamas nematerialus turtas, o prestižas pripažįstamas tik verslo sujungimų metu.

4. Daugelis nematerialaus turto objektų apskaitoje nepripažįstami ir neapskaitomi, nors realiai egzistuoja ir daro didelę įtaką vertės kūrimo procesams ir įmonių veiklos rezultatams. Todėl daugelio įmonių rinkos kapitalizacija per pastaruosius 15–20 metų tapo gerokai didesnė nei jų vertė pagal finansinių ataskaitų duomenis. Šiuos skirtumus, kurių negali atskleisti tradicinė apskaitos sistema, lemia nematerialaus turto objektai, literatūroje vadinami intelektualiuoju kapitalu.

5. Intelektualiojo kapitalo elementai šiuolaikinėje ekonomikoje kuria vertę ir konkurencinį pranašumą rinkoje. Galima išskirti šias pagrindines nematerialaus (intelektualiojo) turto (kapitalo) klases:

žmogiškasis kapitalas;  
organizacinis kapitalas;  
klientų kapitalas;

- intelektualioji nuosavybė.

Tik viena iš sudedamųjų intelektualiojo kapitalo klasė – intelektualioji nuosavybė, iš dalies pripažįstama ir parodoma finansinėse ataskaitose (balanse).

6. Apskaitoje egzistuoja paradigma, kad turtu nepripažįstami elementai, kurių negalima patikimai kiekybiškai įvertinti arba abejojama jų būsima ekonomine nauda. Tokie ir yra dauguma intelektualiojo kapitalo elementų. Todėl nevizuojant šimtmečiais susiklosčiusios ir pasiteisinusios apskaitos sistemos, informaciją apie nematerialų turtą galima atskleisti finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte. Tai neprieštarauja tradiciniams apskaitos kanonams, nes apytiksliai vertinimai liks už finansinių ataskaitų ribų, tačiau informacijos vartotojai galės spręsti apie įmonės nematerialaus turto apimtį ir vertę. Vidiniams įmonės valdymo poreikiams egzistuoja visos galimybės matuoti nefinansinę informaciją apie nematerialų turtą. Valdymo apskaitos specialistai turėtų klasifikuoti nematerialų turtą įmonėse, identifikuoti, kaip formuojamas intelektualusis kapitalas, ir vertinti, kaip tai siejasi su bendrais įmonės strateginiais tikslais ir vertės kūrimo procesais. Valdymo apskaitos ataskaitos turi aprūpinti vadybininkus informacija, reikalinga valdyti visą nematerialų turtą.

## LITERATŪRA

1. Brooking Annie. Intellectual Capital: Core Assets for the Third Millennium Enterprise. Thomson Business Press, 1996.

2. Coy P. High turnover, high risk // Business Week. New York, 2002, Spring, p. 24.

3. Duffy J. Measuring customer capital // Strategy & Leadership. Chicago, 2000, vol. 28, p. 10–14.

4. Edvinsson L., Malone M. Intellectual capital. Skandia, 1997.

5. Ellerman J., Montgomery B., Stradley B. Linking intangibles in executive pay // Workspan. Scottsdale. 2002, vol. 45, p. 8–10.

6. Face value: a Viking with a compass // The Economist. London, 1998, vol. 347, p. 64.

7. Gross N. Tallying up those invisible assets // Business Week. New York, 2001, July 2, p. 4.

8. Leadbeater Ch. Time to let the bean-counters go // New Statesman. London, 1998, vol. 11, p. 30–31.

9. Nematerialus turtas. 13 Verslo apskaitos standartas // <http://www.apskaitosinstitutas.lt>

10. Stewart A. Thomas. Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations. New York: Doubleday, 1997.

11. Tarptautiniai apskaitos standartai 2000. Vilnius: Baltijos kopija, 2001.

12. Vlaemminck J. H. Histoire et doctrines de la Comptabilité. Paris: 1956.

13. Wagner S. Making intangible assets more tangible // The Futurist. Washington, 2001, vol. 35, p. 14–15.

14. Хендриксен Э. С., Бреда ван М. Ф. Теория бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 1997.

## PROBLEMS WITH THE CLASSIFICATION AND RECOGNITION OF INTANGIBLE ASSETS

Lionius Gaižauskas, Ramunė Budrionytė

### Summary

This article analyses the problems with the classification of intangibles and their recognition in the accounting statements. Intangibles are one of the most complex issues in accounting due to the difficulties in identifying them, estimating their value and determining their economic life.

The importance of intangibles increased significantly over the past 15–20 years. The growth of high-technology companies exposed the increasing difference between market capitalisation and book value of the company. At the same time traditional accounting did not reveal those differences in the accounting statements. The increase in the market capitalisation was attributed to the intangible assets, most of which are not accounted in traditional accounting system. However, this situation dissatisfies both accounting information users and companies' management. Therefore new methods to incorporate intangibles into the accounting statements and management reports should be found.

The article presents the traditional classification of intangibles and their recognition criteria in the modern accounting system. The concept of "intellectual capital" and its elements are presented. Main types of intellectual capital are introduced: human capital, organisational capital, client capital and intellectual property. Only intellectual property is recognised as an asset and presented in accounting statements.

Since it is very difficult to evaluate intellectual capital, presenting intellectual capital in the accounting statements can result in misleading information. Therefore, authors suggest that for the external users the information about intangibles should be presented in the notes to the accounts. However, it is important to identify and classify the data about intangibles for the managerial purposes. This information should be used to achieve the operational and strategic objectives.

*[teikta 2003 m. spalio mėn.]*