

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Apskaitos, finansų ir bankininkystės studijų programa
Kodas 62104S105

VITA BANYTĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

ĮMONĖS PELNO MOKESČIO APSKAIČIAVIMO MODELIS

Kaunas 2006

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

VITA BANYTĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

ĮMONĖS PELNO MOKESČIO APSKAIČIAVIMO MODELIS

Leidžiama ginti _____

Darbo vadovas _____
(parašas)

(darbo vadovo mokslo laipsnis, mokslo pedagoginis
vardas, vardas ir pavardė)

Magistrantė _____
(parašas)

Darbo įteikimo data _____

Registracijos Nr. _____

Kaunas 2006

TURINYS

IVADAS.....	7
1. PELNO MOKESČIO SAMPRATA, ESMĖ.....	11
1.1. Pelno mokesčio instrumentarijus, tarifai.....	11
1.2. Pelno mokesčio apskaičiavimo veiksniai.....	14
1.2.1. Įmonės pajamos finansiniu ir mokestiniu požiūriu.....	15
1.2.2. Įmonės finansinės sąnaudos.....	19
1.2.3. Leidžiami atskaitymai mokestinėje apskaitoje.....	21
1.2.4. Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai mokestinėje apskaitoje.....	21
1.2.5. Neleidžiami atskaitymai mokestinėje apskaitoje.....	29
2. PELNO MOKESČIO VEIKSNIŲ TARPUSAVIO RYŠIAI IR SKIRTUMAI.....	32
2.1. Pajamų finansinėje ir mokestinėje apskaitoje tarpusavio ryšių analizė.....	33
2.2. Sąnaudų finansinėje ir mokestinėje apskaitoje tarpusavio ryšių analizė.....	35
2.3 Nuolatiniai ir laikinieji neatitikimai.....	38
2.3.1. Nuolatiniai skirtumai pagal 24-ąjį VAS.....	38
2.3.2. Laikinieji skirtumai pagal 24-ąjį VAS.....	40
2.4. Finansinio pelno perskaičiavimas į apmokestinamąjį pelną pagal LR pelno mokesčio deklaraciją.....	46
3. ĮMONĖS PELNO MOKESČIO APSKAIČIAVIMO MODELIO PATIKRINIMAS REMIANTIS UAB „ADATĖLĖ“ DUOMENIMIS.....	51
3.1. Įmonės finansinių pajamų ir sąnaudų struktūra.....	51
3.2. Pelno mokesčio veiksnų nustatymas.....	53
3.3. Įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo modelio naudojimas pelno mokesčio deklaracijos pildymui.....	58
IŠVADOS.....	62
PASIŪLYMAI.....	65
SANTRAUKA (ANGLŲ KALBA).....	66
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	67
PRIEDAI.....	70

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

Darbe naudojamų santrumpų sąrašas:

1. VAS – Verslo apskaitos standartas;
2. PMĮ – Pelno mokesčio įstatymas;
3. Str. – straipsnis;
4. LR – Lietuvos Respublika;
5. PVM – pridėtinės vertės mokestis;
6. MGL – minimalus gyvenimo lygis.

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Pelno mokesčio instrumentarijus Lietuvos sąlygomis	11
2 pav. Lietuvos ir užsienio įmonių mokesčio bazė	12
3 pav. Pelno mokesčio tarifai	13
4 pav. Pajamų pripažinimo principai.....	16
5 pav. Atliktų remonto ir rekonstravimo darbų rezultatai	23
6 pav. Komandiruočių sąnaudos	24
7 pav. Reklamos ir reprezentacijos sąnaudos.....	25
8 pav. Pelno mokesčio apskaičiavimo veiksniai	32
9 pav. Pajamų finansinėje ir mokestinėje apskaitoje tarpusavio ryšiai	33
10 pav. Sąnaudų finansinėje ir mokestinėje apskaitoje tarpusavio ryšiai	36
11 pav. Pagrindiniai nuolatinių skirtumų bruožai	39
12 pav. Pagrindiniai laikinųjų skirtumų bruožai	40
13 pav. Įskaitomųjų laikinųjų skirtumų, sukuriančių atidėtojo mokesčio turtą, susidarymas	41
14 pav. Apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, sukuriančių atidėtojo mokesčio įsipareigojimą, susidarymas	44
15 pav. Atidėtųjų mokesčių susidarymo priežastys	46
16 pav. Pelno mokestis pelno mokesčio deklaracijoje.....	47
17 pav. Įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo modelis	48
18 pav. Atidėtųjų mokesčių įtaka pelno mokesčio sąnaudoms	49
19 pav. UAB „Adatėlė“ pelno mokesčio apskaičiavimo modelis.....	59
20 pav. Atidėtųjų mokesčių įtaka UAB „Adatėlė“ pelno mokesčio sąnaudoms	60

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Juridinių asmenų pelno mokesčio dalis valstybės biudžete.....	7
2 lentelė. Ištrauka iš pelno (nuostolių) ataskaitos	53
3 lentelė. UAB “Adatėlė” neapmokestinamosios pajamos	54
4 lentelė. UAB “Adatėlė” neleidžiami atskaitymai.....	56
5 lentelė. Atidėtoji mokesčių įsipareigojimai, Lt	58

IVADAS

Temos aktualumas. Kiekvienos šalies vyriausybės išlaidos, skirtos finansuoti valstybinėms programoms kuo visapusiškiau patenkinti gyventojų materialiniams, buitiniams ir kultūriniais, taip pat verslo plėtotės infrastruktūriniais poreikiams, daugiausiai dengiamos valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamas sudarančiais mokesčiais, kitomis įmokomis. Kad galėtų valdyti ir išsilaikyti, atlikti jai keliamas funkcijas, parodyti reikiamą rūpinimąsi ir paramą skurstantiems bei socialiai skriaudžiamiems gyventojų sluoksniams, centrinė ir vietinė valdžia įvairiais mokesčiais ima iš žmonių atitinkamas materialines gėrybes. Vyriausybės išlaidas paprastai padengia valstybės piliečiai, mokėdami mokesčius ir rinkliavas. Mokesčiai – įstatymų tvarka viešosios valdžios nustatyta privaloma piniginė prievolė (įmoka), už kurią jokia specialia paslauga mokesčio mokėtojai nėra atlyginama. Todėl valstybei aktualu sukurti „gerą“ mokesčių sistemą, efektyviai ją valdyti, užtikrinti jos sklandų funkcionavimą bei atsiskaitymą už tai mokesčių mokėtojams (Stačiokas R., Rimas J., 2004, p.4; Stačiokas R., Rimas J., 2003, p. 18).

Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamos formuojamos 4 pagrindinių mokesčių pajamomis, kurių vienas yra pelno mokestis. Remiantis LR Statistikos departamento duomenimis, nuo 2002 metų jo dalis valstybės nacionaliniame biudžete vis didėja (žr. 1 lentelę).

1 lentelė

Juridinių asmenų pelno mokesčio dalis valstybės biudžete

	2000		2001		2002		2003		2004	
	Tūkst. Lt	%	Tūkst. Lt	%	Tūkst. Lt	%	Tūkst. Lt	%	Tūkst. Lt	%
Pelno mokestis	311681	3,6	259216	2,8	307703	2,9	784884	6,9	1168950	8,5

Šaltinis: Lietuvos statistikos metraštis (2005), p.540, Lietuvos statistikos metraštis (2003), p.572

Taigi pelno mokestis yra ne pagrindinis, tačiau vienas iš svarbiausių biudžeto pajamų šaltinių, todėl aktuali jo apskaičiavimo metodika bei jos tobulinimas.

Tačiau dar 2000 metais R. Medelis išskyrė tokius pelno mokesčio trūkumus:

- aiškumo trūkumas sąnaudų pripažinimo procedūrose, kas sukelia didelius netikslumus nustatant mokesčio bazę ir gali privesti prie dirbtinai išpūsto pelno apmokestinimo dėl įstatymų ir reguliavimo;
- pelno mokestis yra skaičiuojamas nuo nepagrįstai atsiradusio pelno;
- įmonės kredituoja valstybę;
- neaiškios mokesčio apskaičiavimo procedūros, dėl ko pelno mokestis praranda savo pirminį tikslą kaip pajamų mobilizatorius;

- pelno mokestis yra nekintamai naudojamas reguliuojant ekonomiką ir todėl tampa nesąžiningos konkurencijos ir vyriausybės įsikišimo priemone;
- pelno mokesčio administravimas yra brangus. Jis nepadengia mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo išlaidų (Medelis R., 2000, p. 46).

Nemažai jų pastebėjo ir A. Novošinskienė bei N. Žaltauskienė (2003), teigdamos, kad nors ir tobulinamas vis dėlto dar turi nemažai trūkumų: apmokestinamos negautos pajamos (apskaitą tvarkant kaupimo būdu), keblus pelno mokesčio administravimas ir kt.

Taigi, vienas iš pagrindinių trūkumų tebelieka komplikotas praktinis mokesčio taikymas įmonių apskaitoje, nuolat keičiamos, sudėtingos pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklės.

Dar daugiau naujovių bei skirtumų tarp mokestinės ir finansinės apskaitų įvedė nuo 2005 m. sausio 1 d. įsigaliojęs naujas pelno mokesčio Verslo apskaitos standartas (24 VAS „Pelno mokestis“), kas yra aktualu įmonėms pirmą kartą taikant šį standartą rengiant finansinę atskaitomybę. Taip pat nuo 2006 m. sausio 1 d. įsigaliojo Lietuvos Respublikos laikinasis socialinio mokesčio įstatymas (Žin., 2005, Nr. 76-2739), ir pagal šio įstatymo nuostatas, mokesčio bazė bus Pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas, kas dar labiau vers buhalterius kuo tiksliau ir teisingiau įvertinti įmonės apmokestinamąjį pelną, kuris laikinai bus jau dviejų mokesčių, mokamų į valstybės biudžetą, bazė.

Įvairioje literatūroje sutinkama daug ir plačios pelno mokesčio skaičiavimo analizės iš mokestinės apskaitos ar finansinės apskaitos pozicijų, tačiau vieninga, abi apskaitas apimanti, įmonės pelno mokesčio skaičiavimo sistema nepateikiama.

Taigi įmonių vadovams, o daugiausiai buhalteriams, nes pagrindinis tokio pobūdžio darbo krūvis tenka būtent jiems, ypač aktualu kuo mažesnėmis laiko sąnaudomis teisingai įvertinti ir apskaičiuoti mokestinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną bei nuo jo paskaičiuotą pelno mokestį.

Darbo objektas. Lietuvos Respublikos pelno mokestis.

Darbo tikslas - išanalizavus Lietuvos Respublikos pelno mokesčio apskaičiavimo bei 24 VAS „Pelno mokestis“ nuostatas, pasiūlyti ir patikrinti įmonių pelno mokesčio apskaičiavimo modelį.

Darbo uždaviniai. Darbo tikslui pasiekti buvo keliami tokie pagrindiniai uždaviniai:

- aptarti pelno mokesčio sampratą, esmę;
- išnagrinėti pelno mokesčio apskaičiavimo veiksnius, remiantis LR Pelno mokesčio įstatymu bei 24 VAS „Pelno mokestis“;
- apibendrinti veiksnių tarpusavio ryšius ir skirtumus, remiantis 24 VAS nuostatomis;
- įvertinus veiksnius, pasiūlyti įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo modelį;

- patikrinti sukurto modelio pritaikomumą, naudojant konkrečios įmonės duomenis.

Tyrimo metodai. Analizuojant Lietuvos Respublikos įmonių mokamą pelno mokestį buvo taikoma literatūros, Lietuvos Respublikos teisės aktų, surinktos informacijos apibendrinimo ir lyginamosios analizės metodai. Darbo tikslui pasiekti buvo naudotas modelio kūrimas. Statistinių duomenų ir kitos informacijos vaizdingesniui pateikimui naudotas schematinis vaizdavimas. Modelio pritaikomumui patikrinti buvo remtasi konkrečiais įmonės duomenimis, atlikta atvejo analizė.

Trumpa gautų rezultatų apžvalga. Sudarytas įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo modelis, pateikiantis tiesioginį mokestinės ir finansinės apskaitų ryšį, apjungiantis šių apskaitų pagrindinius elementus ir leidžiantis geriau suprasti finansinių įmonės pajamų ir sąnaudų santykį su mokestiniais pelno mokesčio apskaičiavimo veiksniais – apmokestinamosiomis (neapmokestinamosiomis) pajamomis bei leidžiamais, ribojamais, neleidžiamais atskaitymais. Remiantis UAB „Adatėlė“ duomenimis teoriniame pelno mokesčio apskaičiavimo modelyje nustatyti ryšiai buvo patvirtinti praktiškai bei pateiktas modelio pritaikomumas ir naudingumas, apskaičiuojant UAB „Adatėlė“ pelno mokestį.

Darbo apribojimai. Darbe nagrinėjami pelno mokesčio atvejai, taikytini tik Lietuvos įmonėms (ne užsienio įmonėms, jų dukterinėms įmonėms, filialams ir pan.), užsiimančioms ūkine komercine veikla: gamyba, prekyba, paslaugų teikimu, bet ne finansinių, draudimo paslaugų teikimu, žemės ūkio veikla. Taip pat nenagrinėjami atvejai, susiję su pensijų fondais, kredito unijomis, jūrų bei oro uostais ir kt. Darbe nenagrinėjama dividendų apmokestinimo specifiika.

Darbo struktūra. Darbą sudaro trys dalys. Pirmoje dalyje “Pelno mokesčio samprata, esmė” apibendrinamas pelno mokestis, jo esmė. Pateikiamas pelno mokesčio instrumentarijus Lietuvos sąlygomis, atskirų tarifų taikymo atvejai, išnagrinėtos sudedamosios dalys, remiantis LR Pelno mokesčio įstatymu bei 24 VAS „Pelno mokestis“ nuostatomis.

Antroje dalyje “Pelno mokesčio veiksmų tarpusavio ryšiai ir skirtumai” apibendrinama pelno mokesčio sudedamųjų dalių sąryšis, išskiriami laikinieji ir pastovieji skirtumai. Taip pat pateikiamas siūlomo įmonių pelno mokesčio apskaičiavimo modelis.

Trečioje darbo dalyje “Įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo modelio praktinis patikrinimas remiantis UAB „Adatėlė“ duomenimis” pagal konkrečios įmonės duomenis paskaičiuojamas įmonės pelno mokestis, praktiškai patikrinamas pasiūlytas pelno mokesčio apskaičiavimo modelis.

Darbo pabaigoje pateikiamos koncentruotos išvados bei pasiūlymai, taip pat darbo santrauka anglų kalba.

Visą darbą sudaro 64 puslapiai (neįskaitant literatūros sąrašo ir priedų), statistiniai duomenys ir kita informacija pateikta 5 lentelėse ir 20 paveikslų.

Svarbiausia naudota literatūra. Darbui parengti buvo naudota tiek lietuvių, tiek užsienio autorių literatūra apie įmonės pelną, jo pagrindinius elementus, remtasi finansų srityje dirbančių atstovų straipsniais, spausdinamais finansiniuose leidiniuose, LR įstatymais ir kitais norminiais aktais, reglamentuojančiais pelno mokesčio apskaičiavimą.

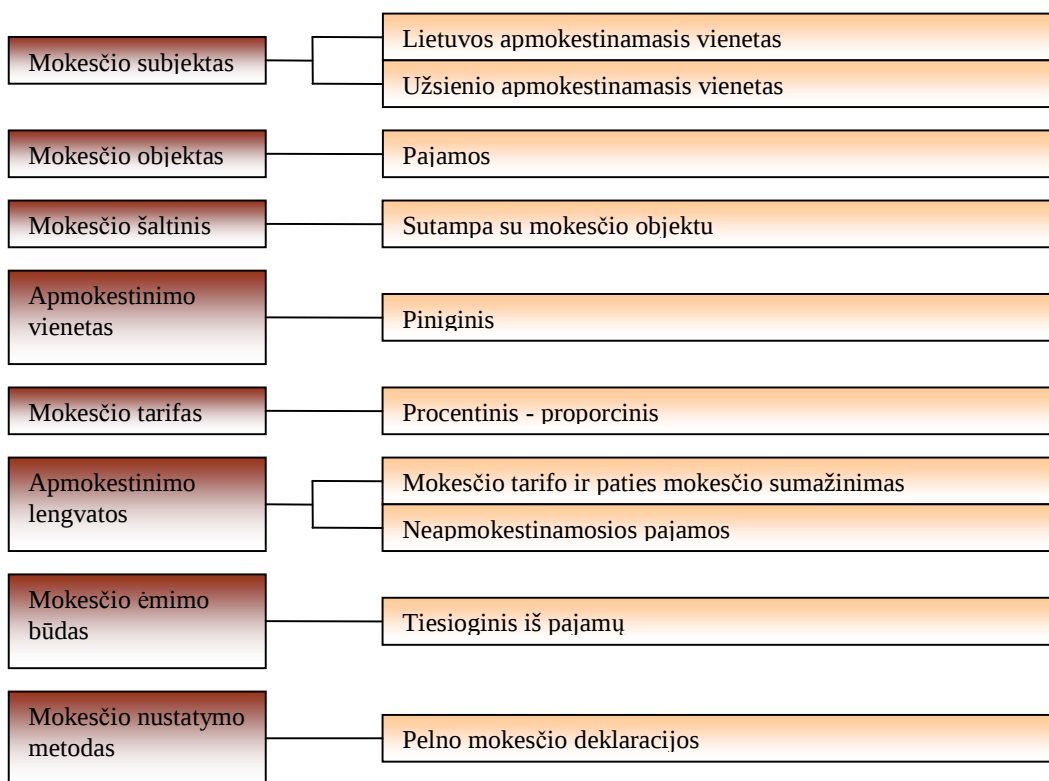
1. PELNO MOKESČIO SAMPRATA, ESMĖ

Lietuvos mokesčių sistemos reforma pradėta priėmus LR valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymą ir LR juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą (LR juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, 1990). LR pelno mokesčio įstatymas priimtas 1990 m. liepos 31 dieną, jis pakeitė anksčiau galiojusį mokestį už pagrindinius fondus ir laisvo pelno likučio mokestį. LR juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas daug kartų pildytas, keistas (Novošinskienė A, Žaltauskienė N, 2003, p. 27).

Šiuo metu pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis uždirbto pelno ir (arba) pajamų apmokestinimą – Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (toliau – PMI) įsigaliojęs 2002 m. sausio 1 d. Šis įstatymas nustato pelno mokesčio apskaičiavimo, mokėjimo ir deklaravimo nuostatas. Įstatymas taip pat nustato nuostatų taikymo teritoriją ir įvardija pelno mokesčio mokėtojus.

1. 1. Pelno mokesčio instrumentarijus, tarifai

Pelno mokesčio instrumentarijus pateiktas 1 pav.



Šaltinis: BUŠKEVIČIŪTĖ, E. (2005) Mokesčių sistema, p.68

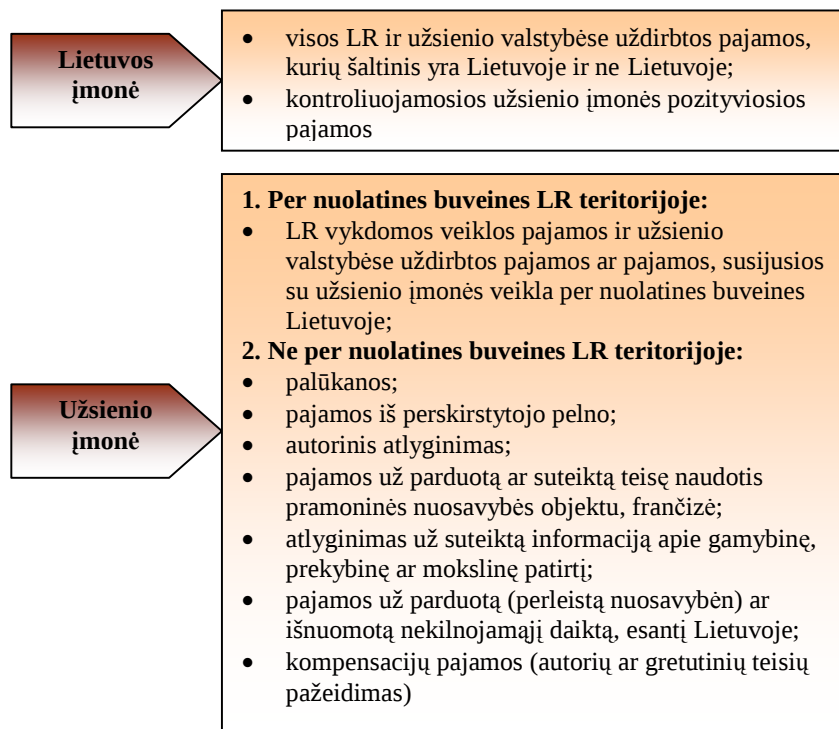
1 pav. Pelno mokesčio instrumentarijus Lietuvos sąlygomis

Lietuvoje pelno mokesčio nemoka biudžetinės įstaigos, Lietuvos bankas, valstybės ar vietos savivaldos institucijos, įstaigos, tarnybos ar organizacijos, valstybės įmonė „Indėlių ir investicijų draudimas“, Europos ekonominių interesų grupės.

Pelno mokesčio dydį lemia šie pagrindiniai veiksniai:

- mokesčio bazės nustatymo tvarka;
- mokesčio tarifas;
- pelno ir kitų mokesčių sąveika (ar taikomas dvigubas apmokestinimas).

PM įstatymo reglamentuojama mokesčio bazė pateikiama 2 paveiksle.



Šaltinis: BUŠKEVIČIŪTĖ, E. (2005) Mokesčių sistema, p.70

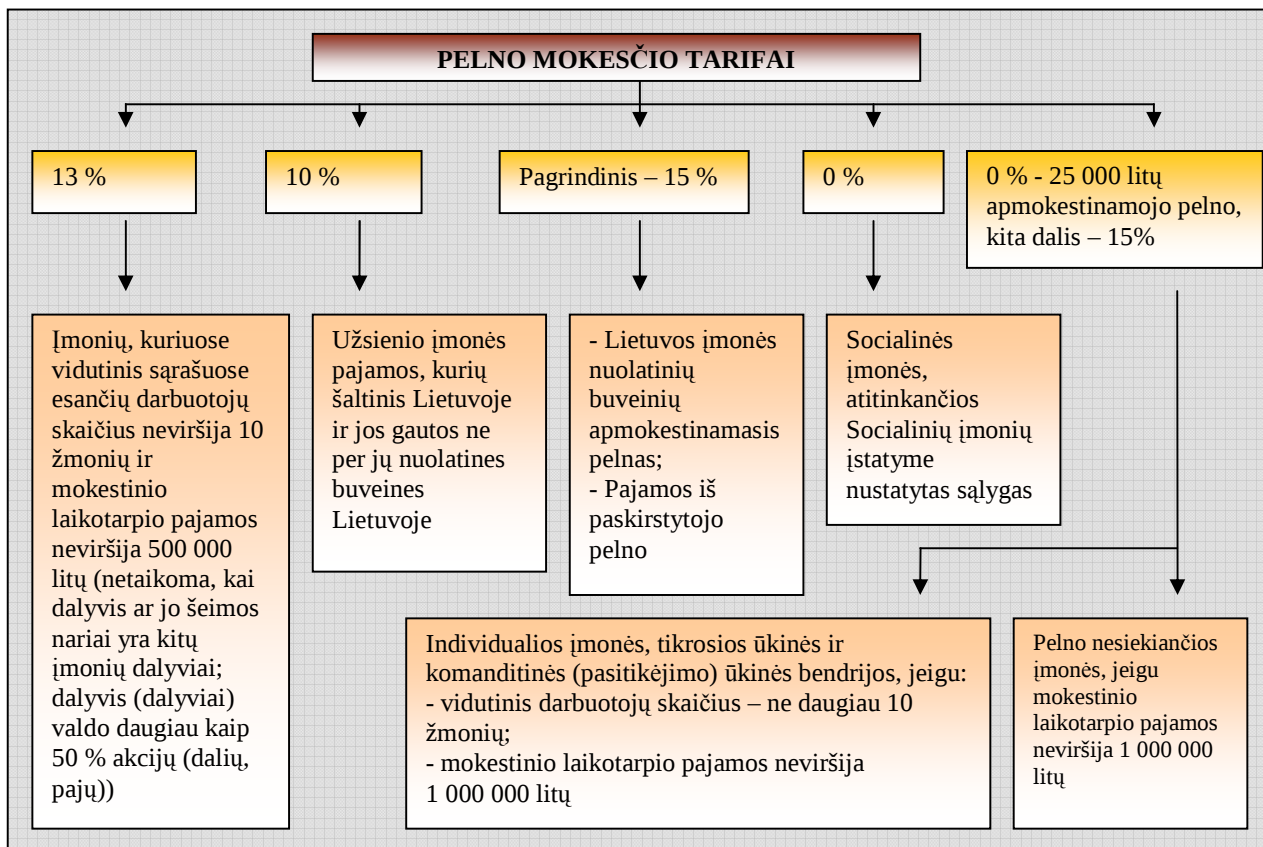
2 pav. Lietuvos ir užsienio įmonių mokesčio bazė

Tačiau naujasis LR pelno mokesčio įstatymas anksčiau galiojusio juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo problemų neišsprendė. Viena iš tokių neišspręstų problemų yra lengvatos ir jų taikymas. A. Novošinskienės ir N. Žaltauskienės (2003) teigimu, lengvatos ne tik sudaro nelygias konkurencijos sąlygas, bet iškreipia vieną iš apmokestinimo principų – teisingumo principą, kai mokesčių mokėtojams taikomos nelygiavertės apmokestinimo sąlygos.

PMĮ reglamentuoja pagrindinį 15 ir 13 proc. įmonių pelno mokesčio tarifų taikymą (žr. 3 pav.). 13 proc. lengvatinis tarifas numatytas smulkioms įmonėms. Įmonės apmokestinamajam pelnui lengvatinio 13 proc. tarifo taikymas apibrėžtas dviem sąlygomis. Įstatymas numato 13 proc. pelno mokesčio tarifo taikymo apribojimą, norint išvengti stambių įmonių skaidymo į smulkias. Lengvatinio 13 proc. pelno mokesčio tarifo negalės taikyti smulkios įmonės:

- kurių dalyvis ar jo šeimos narys yra ir kitų įmonių savininkas ir atitinka nustatytą žmonių skaičių ir pajamas;

- kuriose tas pats dalyvis valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (pajų, dalių) paskutinę mokestinio laikotarpio dieną;
- kuriose tie patys dalyviai kartu valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų) paskutinę mokestinio laikotarpio dieną.



Šaltinis: sukurta autorės pagal BUŠKEVIČIŪTĖ, E. (2005) Mokesčių sistema, p.72 ir GUPTOR, M. (2005) Pelno mokestis per 2 savaites, p. 15.

3 pav. Pelno mokesčio tarifai

Novošinskienės, Žaltauskienės (2003) nuomone, šios sąlygos labai susiaurino 13 proc. tarifo taikymą smulkioms įmonėms, ir mažai kuri įmonė galės pasinaudoti lengvatiniu tarifu. Todėl teiginys, kad naujasis Pelno mokesčio įstatymas numato smulkių verslo subjektų skatinimą, yra klaidingas, tuo labiau kad, „vadovaujantis pasauline praktika, apmokestinimas yra glaudžiai susijęs su mokesčio mokėtojo pajamomis, o ne su darbuotojų skaičiumi (Belickienė, 2002, 41 p.). 2 proc. skirtumas tarp pagrindinio ir lengvatinio įmonių pelno mokesčio tarifo yra per mažas, kad įmonės pajustų sumokėjusios mažiau mokesčio.

Kitos pelno mokesčio įstatymo lengvatos iki atskiro Seimo sprendimo priėmimo (išvardintos atsižvelgiant į darbo apribojimus):

1. Laisvųjų ekonominių zonų įmonėms 5 metus nuo įmonės įregistravimo dienos moka 80 proc. mažesnę pelno mokestį, kitus 5 metus moka 50 proc. mažesnę pelno mokestį. Jeigu užsienio investuotojas (investuotojai) įsigijo ne mažiau kaip 30 proc. zonos įmonės įstatinio (nuosavo) kapitalo ir investavo ne mažiau kaip 1 milijono JAV dolerių vertės užsienio kilmės kapitalą, ši įmonė 5 metus nuo įregistravimo dienos nemoka pelno mokesčio, o kitus 10 metų mokamas 50 proc. mažesnis pelno mokestis;
2. Įmonėms, kurių pajamos už pačių pagamintą produkciją sudaro daugiau kaip 50 proc. visų gautų pajamų ir kuriose dirba riboto darbingumo asmenys, mažina apskaičiuotą pelno mokestį priklausomai nuo esamos riboto darbingumo asmenų dalies nuo 25 iki 100 proc.;
3. Pinigines ir pinigines-daiktines loterijas rengiančios įmonės moka į biudžetą 13 proc. pajamų nuo nominalios išplatintų loterijos bilietų (kortelių) vertės (Novošinskienė A, Žaltauskienė N, 2003, p. 28).

Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvoje nuo mokesčių sistemos reformos pradžios pelno mokesčio tarifas nuolat mažinamas bei taikomos įvairios lengvatos (nors, anot kai kurių autorių, jos sudaro nelygias konkurencijos sąlygas), galima teigti, kad per visą šį laikotarpį pelno mokestis yra tobulinamas verslo įmonių naudai.

1.2. Pelno mokesčio apskaičiavimo veiksniai

Kiekvienos įmonės apskaitos organizavimo procesą sudaro vidinė apskaita, finansinė ir mokestinė atskaitomybė (Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2005). Finansinė apskaita atspindi tai, kas jau yra įvykę. Finansinė atskaitomybė yra svarbiausias reglamentuotas informacijos šaltinis, parodantis įmonės veiklos rezultatus bei jos finansinę būklę. Finansinė atskaitomybė skirta tiek vidaus, tiek išorės vartotojams, kad jie galėtų gauti konkrečios informacijos apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus, pinigų srautus, perspektyvas ir pan.

B. Back ir R. J. R. Back (1995) teigė, kad iš vienos pusės, grynasis pelnas finansinės apskaitos ataskaitose yra bazė priimant sprendimus, kiek dividendų gali būti išmokėta, kiek galima skirti paskoloms įmonių akcininkams ar kitiems asmenims, taip pat, kiek lėšų galės būti pervesta įmonės nuosavam kapitalui padidinti.

Iš kitos pusės grynasis pelnas taip pat yra bazė skaičiuojant mokesčius už ataskaitinį laikotarpį. Mokesčių įstatymai leidžia įmonėms naudoti tam tikrus pelno išlyginimo instrumentus, kad jį sumažinti.

Tai reiškia, kad finansinių ataskaitų rengėjai susiduria su bandymu pasiekti dvejopus, priešingus tikslus: parodyti kaip galima didesnę pelną ir sumokėti kaip galima mažiau mokesčių.

Tačiau, kaip teigė E. S. Hendriksen ir M. F. van Breda (2000) visų pirma, bendras apskaitinio pelno rodiklio formavimo tikslas yra logiško ir nuoseklaus algoritmo nustatymas. Manoma, kad jeigu vartotojai supranta apskaičiavimo procedūras ir taisykles, jie gali teisingai interpretuoti gautą rezultatą. Taigi finansinės atskaitomybės, o kartu ir finansinės apskaitos tikslas – patenkinti informacijos vartotojų poreikius pateikiant tikrą ir teisingą vaizdą apie įmonės finansinę veiklą ir jos rezultatą.

Tuo tarpu mokestinės atskaitomybės pagrindinis tikslas – apmokestinti veiklos rezultatą.

Finansinės apskaitos rezultatas – pelnas prieš apmokestinimą (apskaitinis pelnas), o mokestinės – apmokestinamasis pelnas.

Lietuvos įmonių apmokestinamasis pelnas pagal PMĮ nuostatas apskaičiuojamas tokia tvarka:

pajamos – neapmokestinamosios pajamos – leidžiami atskaitymai – ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai = apmokestinamasis pelnas

Svarbu pabrėžti, kad apmokestinamasis pelnas tik labai retais atvejais sutampa su apskaičiuotu pelnu (prieš apmokestinimą) finansinėje apskaitoje. Dalis pajamų, pripažintų finansinėje apskaitoje, pelno mokesčio tikslais nelaikomos pajamomis arba priskiriamos neapmokestinamosioms. Taip pat dalies sąnaudų, pripažintų finansinėje apskaitoje, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, negalime atimti iš pajamų. Todėl toliau apie kiekvieną iš sudedamųjų dalių kalbama plačiau.

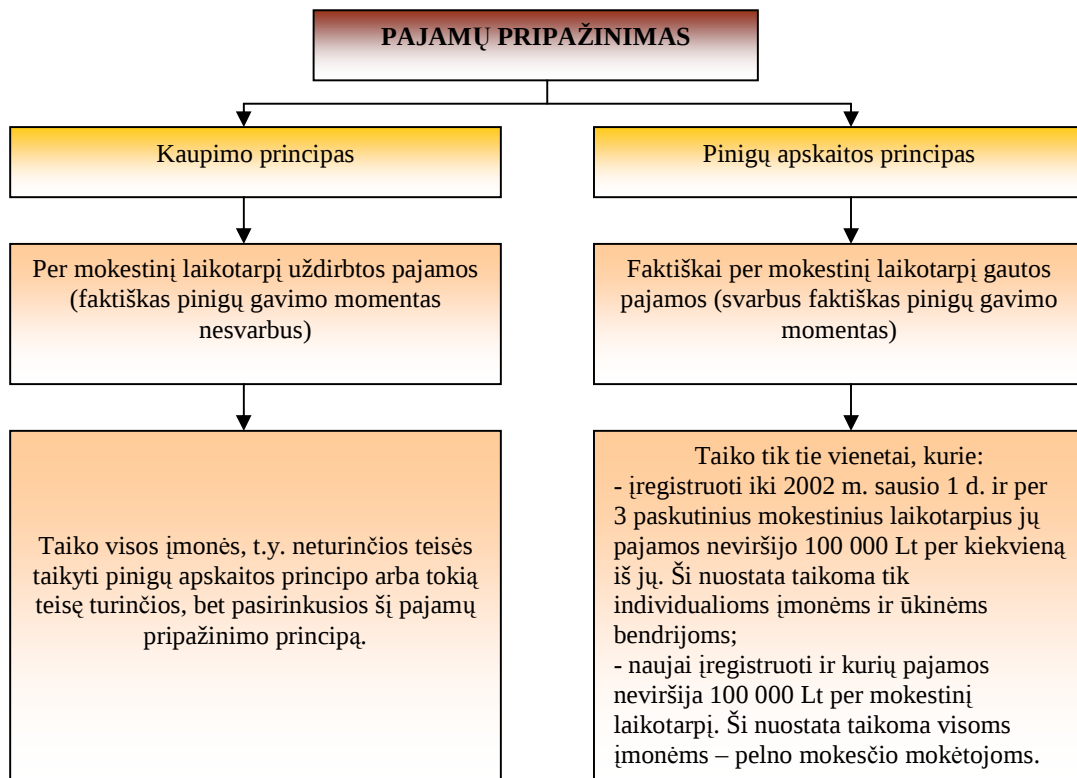
1.2.1. Įmonės pajamos finansiniu ir mokestiniu požiūriu

Užsienio autorių nuomone (E. S. Hendriksen ir M. F. van Breda, 2000) pajamos – tai dinamiškas procesas įmonei kuriant prekes ar teikiant paslaugas per tam tikrą laikotarpį. Profesoriai W. A. Paton ir A. S. Littleton (1940) vadino tai įmonės veiklos produktu. Pažymėtina, kad toks pajamų nustatymas neparodo nei dydį, nei momentą, kada pajamos gautos, o taip pat ir įtaką pelnui. Paprastai pajamos būna išreikštos pinigine išraiška, nors tai galima užginčyti.

Kartais pajamos nustatomos kaip veiklos produktas, bet su sąlyga, kad produktas turi palikti įmonę anksčiau, nei ji būtų galima pavadinti pajamomis. Finansinės apskaitos standartų taryba (FASB) teigia, kad pajamas apsprendžia piniginės lėšos, gautos pardavimo metu ar po pardavimo kreditan, t.y. pajamos suprantamos kaip įmonės aktyvų įplaukos pardavimo ar paslaugos rezultate, o būtent: pajamos – tai ūkinio vieneto aktyvų įplaukos arba jų padengimas kreditoriniais įsiskolinimais kaip prekių gamybos, paslaugų teikimo ar kitų operacijų rezultatas, sudarantis pagrindinę veiklą.

Lietuvos autoriai savo darbuose cituoja 1-jame VAS pateiktą pajamų apibrėžimą: pajamos - tai ekonominės naudos padidėjimas, pasireiškiantis turto (arba jo verte) padidėjimu per ataskaitinį laikotarpį arba įsipareigojimų sumažėjimu, dėl kurio padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.

Pagal PMI nuostatas, Lietuvos įmonių pajamas sudaro visos įmonės vykdomos veiklos pajamos, uždirbtos Lietuvoje ir užsienyje. Įstatymas nustato, kad pajamos pripažįstamos pagal pajamų kaupimo ir kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai pagal įstatymo nuostatas pajamos gali būti pripažįstamos taikant pinigų apskaitos principą, žr. 4 pav. (Gubtor M., 2005, p. 14). Apskaitos principo pasirinkimo logaritmas pateikiamas 1 priede.



Šaltinis: GUPTOR, M. (2005) Pelno mokestis per 2 savaites, p. 17.

4 pav. Pajamų pripažinimo principai

Kaip matyti iš pateikto priedo, pinigų apskaitos principą gali taikyti Lietuvos įmonės, kurios iki PMI įsigaliojimo pajamas pripažindavo pagal pinigų apskaitos principą ir kurių pajamos per paskutinius tris mokestinius laikotarpius nė per vieną jų neviršijo 100 tūkstančių litų. Iki PMI įsigaliojimo pripažindamos pajamas taikyti pinigų apskaitos principą be jokių apribojimų galėjo tik individualios (personalinės) įmonės ir ūkinės bendrijos. Todėl šioms įmonėms ir toliau išlieka teisė taikyti šį principą, tačiau tik su tam tikrais apribojimais, t.y. tik tuo atveju, jei jų pajamos (bendrosios įplaukos) per paskutinius tris mokestinius laikotarpius nė per vieną iš jų neviršijo 100 tūkstančių litų.

Įsigaliojus naujam PMI, galimybė mokestinėje apskaitoje taikyti pinigų apskaitos principą suteikta ir finansinę atskaitomybę sudarantiems ribotos civilinės atsakomybės asmenims (Laugalienė D., 2002, p. 35-38).

Pajamas apskaitant pinigų apskaitos principu greičiausiai gaunamas realesnis įmonės veiklos rezultatas – pelnas, nes jis apskaičiuotas remiantis tuo metu įmonėje esančių piniginių įplaukų ir iki to laikotarpio patirtų piniginių išlaidų dydžiais, kai tuo tarpu kaupimo principu pripažintomis pajamomis laikomos pajamos, nors įmonė nėra tikrai garantuota, kad tas pinigines lėšas jai pavyks gauti. Reikėtų pabrėžti, kad pinigų apskaitos principo taikymas tampa sudėtingas ir sunkiau kontroliuojamas, kai įmonė parduoda prekes/teikia paslaugas skolon, plačiam vartotojų ratui. Greičiausiai todėl šis būdas dažniausiai yra pasirenkamas mažų individualių įmonių apskaitoje, nors, kaip jau buvo minėta, dabartinis PMI praplėtė šio principo galimų naudotojų (taikytojų) ratą.

Su pajamų pripažinimo skirtumais, pagal VAS ir PMI nuostatas, įmonės susiduria parduodamos prekes. Remiantis PMI nuostatomis, pajamos pripažįstamos tada, kai jos faktiškai uždirbtos, t.y. pardavimo pajamos pripažįstamos, kai prekės yra parduodamos/paslaugos suteikiamos ir išrašoma PVM sąskaita faktūra.

Tuo tarpu pagal 10-ojo VAS 11 punkto nuostatas, prekių pardavimo pajamos turi būti pripažįstamos tuomet, kai prekės yra parduotos, o pajamų suma gali būti patikimai įvertinta. Jeigu įmonė neperduoda rizikos, susijusios su parduodamomis prekėmis, sandoris nelaikomas pardavimu ir pajamos nepripažįstamos. Rizikos perdavimu laikomas momentas, kada pardavėjas ima nebevaldyti ir nebekontroliuoti prekių, o pirkėjas tampa atsakingas už prekes ir perima prekių nuosavybės teikiamą naudą.

Pagal 10-ojo VAS 14 punkto nuostatas, jeigu įmonė neperduoda rizikos, susijusios su parduodamomis prekėmis, sandoris nelaikomas pardavimu ir pajamos nepripažįstamos. Pavyzdžiui, prekės išsiųstos ar pirkimo – pardavimo sutartyje numatytos sąlygos, kurioms esant pirkėjas turi teisę nutraukti sutartį, todėl įmonė negarantuota, kad gaus sutartyje numatytas sumas (Žliobaitė R., 2006, p. 1).

Reikėtų pastebėti, kad 10-ojo VAS „Pardavimo pajamos“ nuostatos, dėl pajamų pripažinimo apskaitoje, vadovaujantis kaupimo principu, t.y. apskaitoje registruojant tada, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimą, neprieštarauja PMI nuostatomis.

Pajamos laikomos uždirbtomis ir registruojamos apskaitoje tada, kai pardavėjas įvykdo sutarties sąlygas, visa su prekėmis ar paslaugomis susijusi rizika, esama ir būsima nauda perduodama pirkėjui ir apmokėjimo tikimybė yra didelė. Kitas svarbus klausimas – pajamų sumos nustatymas. VAS reikalauja, kad nustatant pajamų dydį jos turi būti įvertintos tikrąja verte (tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsiųsta turtu arba paslaugomis arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti/parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio įsipareigojimą). Tai reiškia, kad apskaitoje pripažįstama pardavimo pajamų suma kartais gali skirtis nuo nurodytos

pardavimo dokumentuose. Be to, nustatant pajamų dydį, turi įtakos (atimama iš pajamų) suteiktos ir numatomos nuolaidos, parduotų prekių grąžinimai, parduotų prekių nukainojimai. Taip pat pajamomis nepripažįstamas pridėtinės vertės mokestis, nes tai nėra įmonės gaunama ekonominė nauda.

Reikėtų akcentuoti, kad pajamų pripažinimo negalima atidėti, jei abejonės dėl ekonominės naudos kyla įvertinus kliento mokumą. Tokiu atveju pajamos turi būti pripažintos, o neatgautina skolos dalis nurašyta kaip beviltiška (Švelginienė L., 2003, p. 10-11).

1 VAS „Finansinė atskaitomybė“ teigiama, kad pajamų apibrėžimas apibūdina pajamas, gautas iš įmonės įprastinės veiklos, ir pagautę. Įprastinės veiklos pajamos paprastai skirstomos į pardavimo pajamas, kitos veiklos pajamas, finansinės veiklos pajamas, investicinės veiklos pajamas. Pajamos iš pasikartojančių ūkinių operacijų – prekių, produkcijos, paslaugų pardavimo, ilgalaikio turto nuomos ar perleidimo, vertybinių popierių pardavimo, taip pat valiutos kurso pasikeitimo, palūkanų, dividendų, įvairių kompensacijų ir kitos panašios pajamos – tai vis įprastinės veiklos pajamų pavyzdžiai.

Apie ypatinguosius apskaitos straipsnius (pagautę ir netekimus) lietuviškoje literatūroje kalbama mažai. 1-ojo VAS nuostatose teigiama tik tiek, kad pagautei priskiriama pajamos dėl atsitiktinio įvykio, kurio pasikartojimo tikimybė maža.

R. G. Schroeder, M. W. Clark ir kt. (2001) savo knygoje kalbėdami apie ypatinguosius straipsnius remiasi Apskaitos principų tarybos Nuomonėmis. Jau Nuomonėje Nr. 9 (1966) ypatingieji straipsniai buvo apibrėžiami kaip įvykiai ir sandoriai, kurie nesitikima, kad pasikartos dažnai ir nėra laikomi kaip pasikartojantis faktorius bet kokiuose įmonės įprastos veiklos procesų vertinimuose. Šis leidimas taip pat pateikia tokių įvykių ir sandorių pavyzdžių: pelnas ar nuostoliai iš vertybių, kurios laikomos ne perpardavimui, pardavimo; priverstinis nuosavybės nusavinimas ar konfiskavimas; svarbus valiutos nuvertėjimas užsienio valstybėje, kurioje įmonė vykdoma veiklą ir kt.

Nuomonėje Nr. 30 (1973) ypatingieji straipsniai buvo apibrėžiami kaip įvykiai ar sandoriai, kurie pasižymi tiek neįprasta natūra (įvykis ar sandoris turėtų apimti aukštą neįprastumo laipsnį ir turėtų būti nesusijęs ar tik atsitiktinai susijęs su įprastine veikla), tiek įvykio retumu (įvykio ar sandorio pasikartojimas artimoje ateityje nebūtų pagrįstai tikėtinas). Taigi galima pastebėti, kad kaip ir lietuvių autorių, yra akcentuojama maža įvykio pasikartojimo tikimybė.

Kaip jau buvo minėta, apmokestinamasis pelnas tik labai retai sutampa su apskaičiuotu pelnu (prieš apmokestinimą) finansinėje apskaitoje ir viena to priežasčių - skirtingas pajamų pripažinimas. Pagal VAS nuostatas, finansinėje apskaitoje pajamos skirstomos į įprastinės ir ypatingąsias pajamas, o tuo tarpu pelno mokesčio tikslais pajamos skiriamos į apmokestinamąsias pajamas ir neapmokestinamąsias. Ne visos finansinėje apskaitoje pripažintos pajamos bus apmokestinamosios.

Taigi PMI 12 straipsnyje yra išvardintos 12 rūšių pelno mokesčiu neapmokestinamųjų pajamų, iš kurių, atsižvelgiant į darbo apribojimus, aktualios yra šios:

1) gautos draudimo išmokos, nevirsijančios prarasto turto arba patirtų nuostolių ar žalos vertės; sugrąžintų draudimo įmokų dalis, viršijanti iš pajamų atskaitytas draudimo įmokas, taip pat draudimo išmokos dalis, viršijanti iš pajamų atskaitytas draudimo įmokas;

2) bankrutavusios įmonės pajamos, gautos už parduotą turtą;

3) pajamos dėl turto ir įsipareigojimų, išskyrus pajamas dėl išvestinių finansinių priemonių, įsigytų rizikai drausti, perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka (taikoma apskaičiuojant 2005 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną);

4) netesybos, išskyrus netesybas, gautas iš užsienio įmonių, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar tų teritorijų gyventojų;

5) iš neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų pelno mokesčio mokėtojų, kurių pajamos apmokestintos pelno mokesčiu, gautas pelnas ar jo dalis;

6) praėjusių mokestinių laikotarpių klaidų ir netikslumų taisymai;

7) įmonės gautas žalos atlyginimas.

Apibendrinus galima teigti, kad pagal VAS pajamos finansinėje apskaitoje pripažįstamos kaupimo principu, o tuo tarpu pagal PMI nuostatas įmonės (dabar jau ne tik individualios) gali pasirinkti kaupimo arba pinigų apskaitos principą. Be to, kalbant apie pajamas galima išskirti tokį pagrindinį skirtumą – ne visos finansinėje apskaitoje pripažintos pajamos yra apmokestinamos atsižvelgiant į PMI reikalavimus, kas natūraliai sąlygoja pelno prieš apmokestinimą (finansinėje apskaitoje) ir apmokestinamojo pelno (mokestinėje apskaitoje) skirtumą.

1.2.2. Įmonės finansinės sąnaudos

Apskaičiuojant pelną finansinėje apskaitoje iš pajamų turi būti atimamos sąnaudos.

Užsienio autoriai teigia, kad sąnaudos – tai išlaidų panaudojimas ir vartojimas prekių ir paslaugų, pajamų gavimo procese. Darbo jėga, medžiagos, kapitalas, įtrauktas į prekių ar paslaugų gamybą, vadinami „faktoriais“. Tokios išlaidos tiesiogiai ar netiesiogiai surištos su produkcijos gamyba ir pardavimu (Hendriksen E. S., Van Breda M. F., 2000, 243 p.).

Pagal PMI sąnaudos – visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas. Taigi finansinės apskaitos teorijos ir pelno mokesčio požiūriais sąnaudų sąvoka suvokiama šiek tiek skirtingai.

Tiek VAS, tiek PMI nuostatos teigia, kad vienetai Lietuvoje sąnaudas apskaitoje registruoja ir pripažįsta pagal kaupimo principą (kai tuo tarpu, pajamos pagal PMI gali būti pripažįstamos dar ir pinigų apskaitos principu). 3 VAS išskiria tokias sąnaudų rūšis finansinėje apskaitoje: pardavimo

savikaina, veiklos sąnaudos (pardavimo bei bendrosios ir administracinės), kitos veiklos sąnaudos, finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos bei netekimai.

Ataskaitinio laikotarpio pardavimo savikainos ir veiklos sąnaudų apskaitos reikalavimus nustato 11-asis VAS „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“.

Pagal 11 VAS nuostatas parduotos produkcijos savikaina nustatoma taikant vieną iš įkainojimo būdų – FIFO, LIFO, vidurkių, konkrečių kainų ar kitus, kurie taikomi pagamintos produkcijos atsargų apskaitai. Tačiau Pelnų mokesčio 57 str. 4 dalis teigia, kad: „apskaičiuojant pelno mokestį, atsargos apskaitomos „pirmasis į – pirmasis iš (FIFO)“ metodu. Centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka mokesčio mokėtojo prašymu ir atsižvelgdamas į jo veiklos ypatybes vietos mokesčio administratorius gali leisti apskaityti atsargas taikant tą buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų numatytą metodą, kurį vienetas taiko sudarydamas finansinę atskaitomybę“.

Veiklos sąnaudos – tai išlaidos, susijusios su visa tipine įmonės veikla per ataskaitinį laikotarpį, nepriklausomai nuo pardavimų apimtys. Šios išlaidos negali būti siejamos su konkrečių ataskaitinio laikotarpio pajamų uždirbimu, taip pat su ekonominės naudos gavimu ateinančiais laikotarpiais, todėl pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada patiriamos. Veiklos sąnaudos gali būti skirstomos į pardavimo bei bendrąsias ir administracines sąnaudas. Būtent šioje sąnaudų grupėje yra daugiausiai skirtumų su PMĮ nurodytais atskaitymais.

Pardavimo sąnaudos – išlaidos, susijusios su ataskaitinio laikotarpio prekių, produkcijos, paslaugų pardavimu, kurios negali būti priskirtos konkrečioms pardavimo pajamoms. Bendrosios ir administracinės sąnaudos – išlaidos, nesusijusios su prekių, paslaugų pardavimu, tačiau susijusios su įmonės visa tipine veikla.

Kitos veiklos sąnaudų straipsnyje parodomos sąnaudos ir nuostoliai, susiję su kitos veiklos pajamomis. Kitos veiklos sąnaudoms priskiriama: parduotos netipinės veiklos produkcijos, perparduotinių prekių ar paslaugų savikaina, ilgalaikio turto išskyrus finansinį, perleidimo nuostoliai ir t.t.

Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudoms priskiriama nuostoliai dėl valiutos kursų pasikeitimo, mokėtinos baudos ir delspinigiai už pavėluotus atsiskaitymus, ilgalaikių investicijų perleidimo ir perkainojimo nuostoliai, palūkanos lizingo (finansinės nuomos) būdu įsigyjant turtą, palūkanų sąnaudos, susijusios su paskolomis ir kt.

Taigi, vienas iš neatitikimų tarp mokesstinės ir finansinės apskaitų yra produkcijos savikainos nustatymas. Šiuo atveju daugiau alternatyvų ir laisvės pasirenkant suteikia VAS nei PMĮ nuostatos. Be to, ne visos per ataskaitinį laikotarpį įmonės patirtos sąnaudos bus apmokestinamąjį pelną mažinantys

dydžiai, kadangi PMI išskiria ribojamus bei neleidžiamus atskaitymus. Daugiausia, kaip minėta, tokių skirtumų yra veiklos sąnaudų grupėje.

1.2.3. Leidžiami atskaitymai mokestinėje apskaitoje

Mokestiniu atžvilgiu apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną iš apmokestinamųjų pajamų (atėmus neapmokestinamąsias) atimami leidžiami atskaitymai.

Leidžiami atskaitymai – faktiškai patirtos įmonės įprastinės veiklos sąnaudos, būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Įmonės patirtos išlaidos yra laikomos įprastinėmis sąnaudomis, jeigu jos atitinka vykdomos veiklos pobūdį ir jeigu jos yra įprastos vienetų, vykdančių atitinkamą veiklą Lietuvoje ar užsienyje, veiklai. Taigi, kaip matyti iš pačio apibrėžimo, PMI neprieštaruja 1 VAS nuostatoms, kuriose taip pat akcentuojama, jog pripažįstamos sąnaudos, susijusios su uždirbtomis pajamomis.

Sąnaudoms, kurių dydį nulemia pagamintos produkcijos (įvykdytų užsakymų) kiekis, priskiriamos ne visos išlaidos, patirtos tai produkcijai pagaminti (užsakymui įvykdyti), o tik parduotai produkcijai tenkanti tų išlaidų dalis. Ne visas sąnaudas galima padalinti tarp parduotos ir neparduotos produkcijos (nebaigtos gamybos). Įmonės tipinės veiklos sąnaudos, kurių dydį nulemia ne parduotų gaminių kiekis, o laikotarpio trukmė bei kiti veiksniai ir kurių neįmanoma susieti su pajamų uždirbimu, laikomos tenkančiomis uždirbtoms pajamoms. Prie tokių sąnaudų, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, priskiriamos pardavimo, bendrosios ir administracinės sąnaudos (jeigu jos neištraukiamos į ilgalaikio turto pasigaminimo kainą).

1.2.4. Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai mokestinėje apskaitoje

Kai kurie leidžiami atskaitymai, apskaičiuojant įmonės pelno mokesčio bazę, yra ribojamų dydžių, tai yra iš pajamų galima atimti ne visą patirtų išlaidų sumą, o tik tam tikrą jos dalį arba visą sąnaudų sumą, bet pagal PMI nustatytas specialias taisykles ir per tam tikrą laikotarpį. Pelno mokesčio tikslais ribojamų dydžių atskaitymams priskiriamos sąnaudos išvardintos PMI 17 straipsnyje (reikėtų pabrėžti, kad šis sąrašas yra baigtinis). Plačiau aptariami tik darbui aktualūs atskaitymai ir jų atvejai:

1) ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos.

Įsigaliojus PM įstatymui, nuo 2002 m. sausio 1 dienos kartu taikomi ir nauji nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvai. Nusidėvėjimas (amortizacija) apskaičiuojamas tiesiniu metodu arba dvigubu - mažėjančios vertės (dvigubo balanso) metodu. Pasirinkto metodo (kur leista) turi būti laikomasi nuosekliai: turto grupei taikomas tas pats įmonės pasirinktas metodas per visą turto nusidėvėjimo (amortizacijos) laikotarpį.

Įmonės, kuriose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkst. litų, išskyrus kai kurias įstatyme nurodytas sąlygas, gali patys nusistatyti maksimalius nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvus. Pažymėtina, kad tyrinėjimo ir plėtojimo darbų sąnaudos pagal PM įstatymą nesukaupiamos (buvo taikomos 2 metų normatyvas) ir į ribojamų dydžių atsiskaitymus neįtraukiamos, o atskaičiuojamos iš pajamų tada, kai faktiškai patiriamos. Be to, PM įstatyme nurodomi nusidėvėjimo (amortizacijos) apskaičiavimų apribojimai:

- turtui, perduotam pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį (lizingo davėjui);
- į kultūros vertybių registrą įtrauktam turtui, išskyrus pastatų rekonstravimo nusidėvėjimą;
- pačios įmonės susikurtam nematerialiam ilgalaikiam turtui;
- nenaudojamam (esančiam atsargose ar užkonservuotam) ilgalaikiam turtui, taip pat šio turto perkainojimo rezultatams.

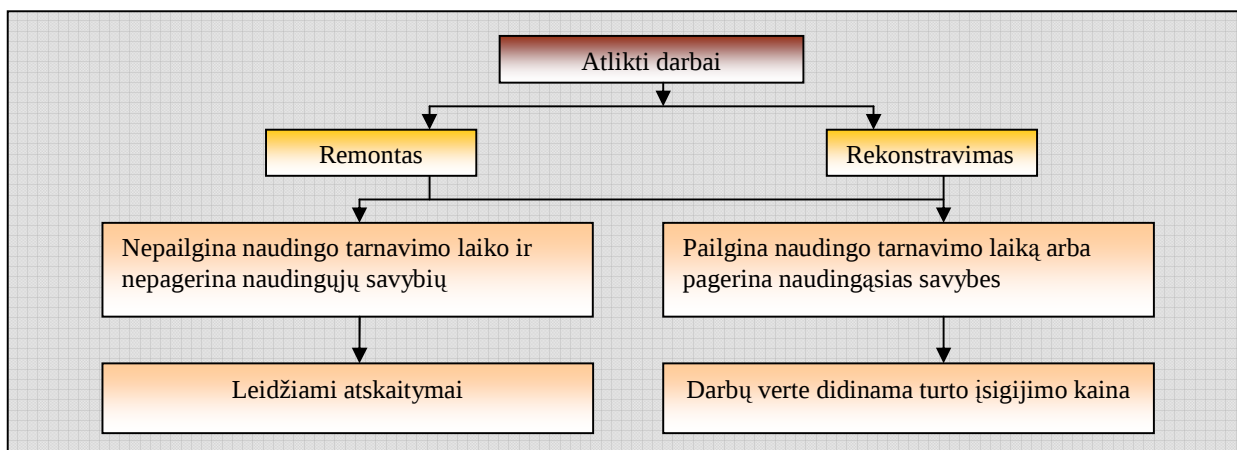
Pagal anksčiau galiojusią tvarką, patvirtintus ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvus įmonės galėjo keisti vieną kartą per trejus metus. Pagal PM įstatymą ši teisė apribota, t.y. normatyvus galima tikslinti, kai:

- atlikus ilgalaikio turto rekonstravimą ar remontą, pailgėja turto naudingo tarnavimo laikas ar pagerėja jo naudingosios savybės;
- pakeičiama ilgalaikio turto naudojimo paskirtis ar įsigyjama kita to paties ilgalaikio turto dalis;
- vietos mokesčių administratoriaus sutikimu dėl objektyvių aplinkybių (PMĮ ir Buškevičiūtė E., 2005, 75-76p.).

2) ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo sąnaudos;

Įmonės ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo išlaidos, būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, priskiriamos tiesiog leidžiamiesiems atsiskaitymams. Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo išlaidų pavyzdžiai gali būti: mokesčiai už komunalines paslaugas, įmonės teritorijos priežiūros paslaugos, transporto priemonių eksploatavimo išlaidos ir pan.

Rekonstravimo ir remonto sąvokos įteisintos Lietuvos Respublikos statybos įstatyme. Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, turi būti atsižvelgiama į atliktų darbų rezultata (žr. 5 pav.):



Šaltinis: GUPTOR, M. (2005) Pelno mokestis per 2 savaites, p. 56.

5 pav. Atliktų remonto ir rekonstravimo darbų rezultatai

Kaip matyti iš pateikto paveikslo, jeigu atlikti remonto darbai turto naudingo tarnavimo laikotarpio nepailgina, taip pat nepagerina jo naudingųjų savybių, tai jų vertė pripažįstama to mokestinio laikotarpio kai darbai buvo baigti ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams.

Jeigu atlikti remonto darbai pailgina remontuoto turto naudingo tarnavimo laikotarpį ar pagerina jo naudingąsias savybes, tai jų vertė didinama remontuoto turto įsigijimo kaina. Atliktų remonto darbų vertė pripažįstama leidžiamais atskaitymais dalimis per likusį remontuoto turto nusidėvėjimo laikotarpį kartu su šio turto nusidėvėjimo sąnaudomis.

Jeigu atlikto turto rekonstravimo darbai (nesvarbu, ar jie pailgina turto naudingo tarnavimo laikotarpį arba pagerina jo naudingąsias savybes), visa jų vertė didinama rekonstruoto turto įsigijimo kaina tą mokestinį laikotarpį, kurį baigiami darbai ir taip pat, kaip ir remonto atveju, visa darbų vertė leidžiamais atskaitymais pripažįstama per likusį rekonstruoto turto nusidėvėjimo laikotarpį. (Guptor M., 2005, p. 57).

3) komandiruočių sąnaudos:

Priskiriant komandiruotės sąnaudas ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, reikia atsižvelgti ir įvertinti tris kriterijus:

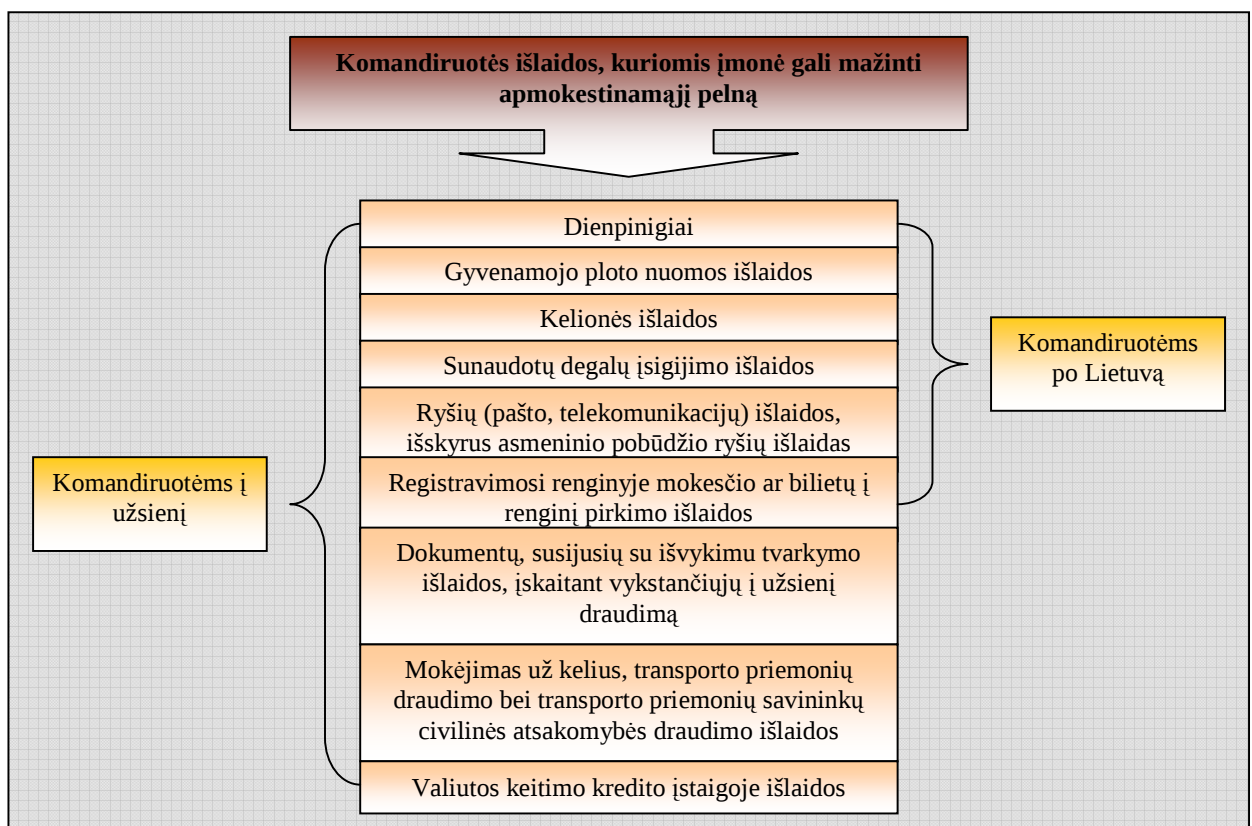
- siuntimo į komandiruotę įforminimą;
- patirtų sąnaudų pobūdį;
- patirtas sąnaudas pagrindžiančių dokumentų juridinę galią.

Siuntimas į komandiruotę įforminamas įmonės administracijos vadovo (ar jo įgalioto asmens) įsakymu (sprendimu) arba individualios įmonės savininko įsakymu (sprendimu), kuriame turi būti nurodytas komandiruotės tikslas, vieta (vietos), komandiruotės trukmė ir numatomos apmokėti išlaidų

rūšys. Jeigu komandiruotės metu vykstama į keletą užsienio valstybių, įsakyme turi būti nurodyta buvimo kiekvienoje užsienio valstybėje trukmė.

Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, iš pajamų atskaitomoms komandiruočių sąnaudoms priskiriamos dienpinigių sumos, apskaičiuotos pagal Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų tvarkos nuostatas, neviršijant Lietuvos Respublikos finansų ministro 1996 m. lapkričio 21 d. įsakymu Nr. 116 nustatytų dienpinigių vykstantiems į užsienio komandiruotes normų, ir šioje tvarkoje nustatytų dienpinigių Lietuvos Respublikos teritorijoje normų.

Kitos galimos su komandirute susijusios išlaidos, priskiriamos leidžiamiems atskaitymams (Guptor M., 2005, p. 39-40):



Šaltinis: GUPTOR, M. (2005) Pelno mokestis per 2 savaites, p. 40.

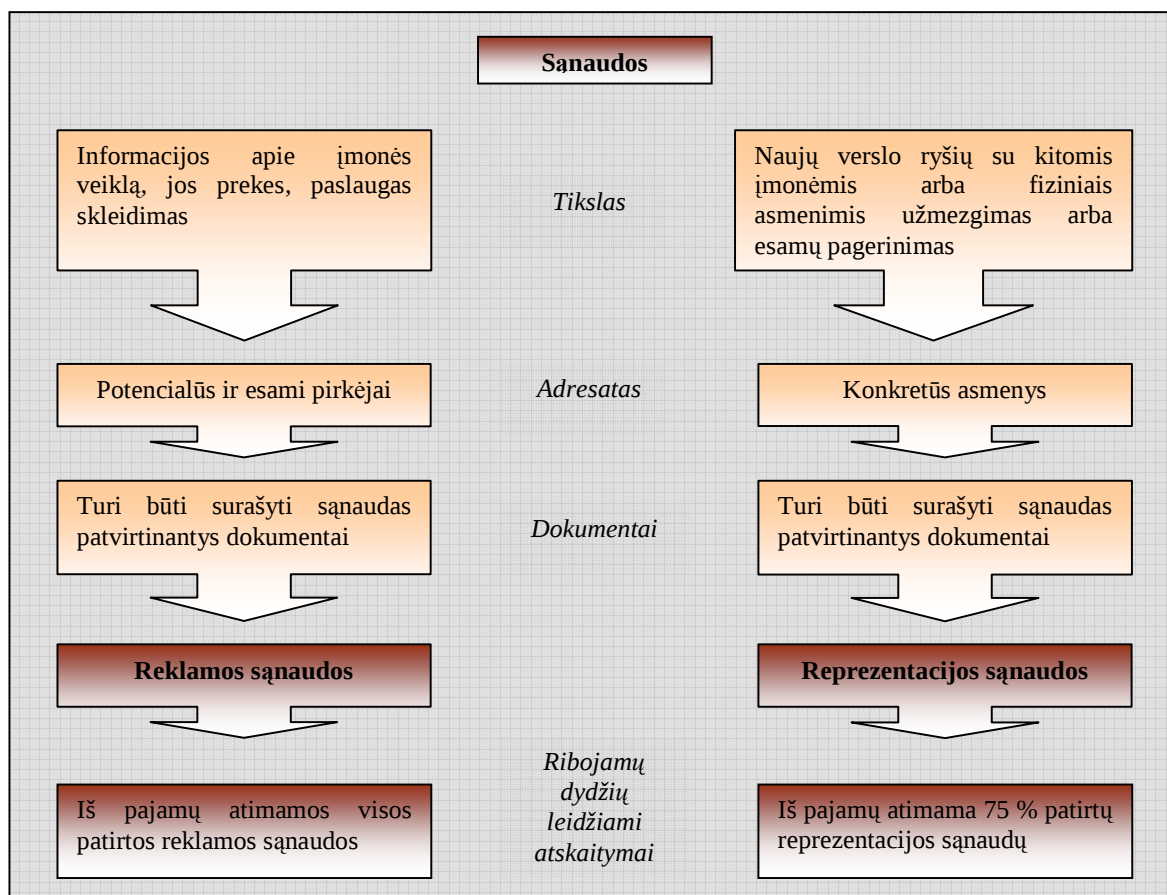
6 pav. Komandiruočių sąnaudos

4) reklamos ir reprezentacijos sąnaudos:

Pagal PMĮ nuostatas, reklamos sąnaudomis pripažįstamos įmonės sąnaudos, skirtos informacijai, susijusiai su įmonės veikla ir skatinančiai įsigyti prekių ar naudotis paslaugomis, esamiems ar potencialiems, pirkėjams. Reprezentacinės sąnaudos – įmonės lėšos, kurias ji skiria naujiems verslo ryšiams su kitomis įmonėmis arba fiziniais asmenimis, išskyrus įmonės darbuotojus, akcininkus, savininkus bei kontroliuojamąsias ar kontroliuojančias įmones ar kontroliuojančius

nuolatinius gyventojus, užmegzti arba esamiems pagerinti. Reprezentacinės sąnaudos patiriamos konkrečių asmenų naudai. Šioms sąnaudoms nepriskiriama medžioklės, žvejybos, plaukiojimo jachtomis, golfo, azartinių lošimų, stovyklavimo išlaidos (Žiemienė B., 2002, p. 42-44).

Reklamos ir reprezentacinių sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams kriterijus iliustruoja 7 pav.



Šaltinis: GUPTOR, M. (2005) Pelno mokestis per 2 savaites, p. 72

7 pav. Reklamos ir reprezentacijos sąnaudos

Taigi kaip matyti iš paveikslo, svarbu teisingai įvertinti ir priskirti patirtas išlaidas reklamos ar reprezentacijų sąnaudoms, nes nuo to priklausys leidžiamų atskaitymų dydis.

5) natūraliosios netekties nuostoliai:

Iš pajamų atskaitomos faktiškai patirtų natūralios netekties, tai yra natūralaus prekių (žaliavų, produkcijos) sumažėjimas dėl prekių (žaliavų, produkcijos) saugojimo, perpylimo, fasavimo, vežimo, krovimo ir pardavimo, įskaitant dėl pirkėjų užmaršumo, nuostolių suma, tačiau ne didesnė kaip 1 procentas įmonės pajamų.

6) mokesčiai:

Mokesčiai, pavyzdžiui įmokos garantiniam fondui, taršos mokestis ir kt., kuriuos įmonė sumoka pagal galiojančius teisės aktus, priskiriami ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams. Vadinasi, per mokestinį laikotarpį sumokėta mokesčių suma įmonė gali mažinti apmokestinamąjį pelną, išskyrus tam tikras išimtis. Šios išimtys susijusios su pirkimo PVM ir sumokėtu importo PVM. Pagal PMĮ 22 straipsnio 2 dalį, iš pajamų galima atskaityti tik tas prekių (paslaugų) pirkimo ir sumokėtas importo PVM sumas, kurios atitinka du kriterijus:

- šios sumos yra neatskaitomos pagal LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas.
- šios sumos apskaičiuotos nuo PMĮ nustatytų leidžiamų (įskaitant ribojamų dydžių) atskaitymų.

7) beviltiškos skolos;

Skolos gali būti laikomos beviltiškomis šiais atvejais:

- įmonė negali jų susigrąžinti praėjus ne mažiau kaip vieneriems metams nuo skolų sumos įtraukimo į įmonės pajamas, o jeigu įmonė pajamas pripažįsta pagal pinigų apskaitos principą - nuo skolų atsiradimo momento (kai ūkinė operacija užfiksuojama apskaitos dokumentuose ir apskaitos registruose);
- skolininkas yra miręs arba paskelbtas mirusiu;
- skolininkas yra likviduotas. Jeigu skolininkas yra likviduotas, tačiau egzistuoja jo skolų (teisių ir pareigų) perėmėjas, tai tokiais atvejais skolos negali būti laikomos beviltiškomis remiantis tik tuo faktu, kad skolininkas buvo likviduotas. Tokiu atveju ir skolininko teisių perėmėjas turi neturėti pakankamai turto skoloms sugrąžinti;
- skolininkas yra bankrutavęs.

Tačiau skolas pripažinti beviltiškomis nepakanka vien tik šių faktų. Visais šiais atvejais mokesčio mokėtojas, norėdamas skolas pripažinti beviltiškomis, turi įrodyti skolos beviltiškumą ir pastangas šioms skoloms susigrąžinti pagal LR finansų ministro patvirtintą Skolų beviltiškumo ir pastangų šioms skoloms susigrąžinti įrodymo bei beviltiškų skolų sumų apskaičiavimo tvarką. Dokumentų įrodančių skolų beviltiškumą ir pastangas susigrąžinti skolas, pobūdis priklauso nuo beviltiškos skolos dydžio.

Jeigu atimtas beviltiškas skolas skolininkas vėliau grąžina, visa grąžintų skolų suma priskiriama pajamoms.

8) įmokos darbuotojų naudai;

Įmonės darbuotojų naudai mokamų įmokų suma mokestiniu laikotarpiu gali būti atskaitoma iš pajamų, jei yra mokamos:

- įmokos į pensijų sąskaitas pensijų fonduose;
- gyvybės draudimo įmokos, kai draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų, arba kai draudimo išmoka išmokama apdraustajam sulaukus pensinio amžiaus pagal Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymo nuostatas;
- įmokų suma apskaičiuojama ir neviršija 25 procentų per mokestinį laikotarpį kiekvienam iš šių įmonių darbuotojų apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų;
- įmokų gavėjas – draudimo bendrovė ar pensijų fondas nėra tikslinėse teritorijose įregistruotas ar kitaip organizuota užsienio įmonė (kai sutartis sudaryta iki 2004 m. balandžio 30 d.) arba draudimo bendrovė ar pensijų fondas, įregistruotas Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje (kai sutartis sudaryta 2004 m. gegužės 1 d. ir vėliau) (Vaičiulienė T., Balsevičiūtė, V., 2006, p. 3-10).

Naudodamasi šia mokestine lengvata įmonė ne tik mažina mokėtiną pelno mokestį, bet ir tiesiogiai skatina bei pritraukia kvalifikuotus darbuotojus. Tačiau ši lengvata turi ir neigiamą ypatumą: įmonė, mažindama pelno mokestį sumokėtomis įmokomis darbuotojų naudai, šias sumas privalo apmokestinti Valstybinio socialinio draudimo įmokomis, nes vadovaujantis Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklėmis, tokios įmokos priskiriamos su darbo santykiais susijusiomis kompensacinio ar skatinamojo pobūdžio išmokoms (Juodžiūnienė I., 2003, p. 19).

9) parama:

PMĮ 28 straipsnyje nustatyta, kad įmonėms, turinčioms teisę teikti paramą, leidžiama iš pajamų du kartus atskaityti paramai skirtas išmokas, įskaitant perleisto turto, suteiktų paslaugų vertę, bet ne didesnes kaip 40 proc. mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus paramą.

Reikia atkreipti dėmesį, kad paramai skirtomis lėšomis galima sumažinti pajamas tik įvykdžius visus Lietuvos Respublikos paramos ir labdaros įstatymo reikalavimus, t.y. paramą turi teisę teikti ir gauti tik įstatyme nurodytų asmenų grupės; paramos teikimo būdai, tikslai, dalykas turi atitikti įstatyme nustatytus reikalavimus.

Kad teisingai apskaičiuoti, kokia suma mažinti apmokestinamąjį pelną, reikia tiksliai nustatyti paramos vertę, kuri nustatoma:

- pinigų (kai parama teikiama pinigais) – pagal mokėjimo pavedime ir faktišką mokėjimą patvirtinančiame banko išrašė arba kasos orderyje nurodytą sumą;

- ilgalaikio materialaus turto (kai parama teikiama ilgalaikiu materialiuoju turtu) – pagal to turto likutinę vertę (to turto įsigijimo kainos ir leidžiamiems atskaitymams priskirto nusidėvėjimo sumos skirtumą);
- panaudos teise perduodamo naudoti ilgalaikio materialaus turto – pagal per paramos gavėjo naudojimo laikotarpį apskaičiuotą to turto nusidėvėjimo sumą, kuri būtų priskiriama leidžiamiems atskaitymams, jei tas turtas būtų naudojamas paramą teikiančio vieneto pajamoms uždirbti;
- kitų materialinių vertybių – pagal paramos davėjo materialinių vertybių perdavimo dokumentuose nurodytą šio turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą;
- nemokamų paslaugų arba atliktų darbų – pagal darbų atlikimą ar paslaugų suteikimą patvirtinančiuose aktuose nurodytą jų savikainą (Guptor M., 2005, p. 81-82).

Gauta ir ne pagal paskirtį panaudota parama gali būti įskaityta į pelno mokesčio bazę. Į pelno mokesčio bazę teks įskaityti ir iš vieno paramos teikėjo per mokestinį laikotarpį grynais pinigais gautos paramos dalį, viršijančią 250 MGL dydžio sumą. Taigi paramos gavėjams svarbu įsidėmėti, kad pernelyg dosnų rėmimą grynaisiais pinigais jie turės pasidalinti su valstybe mokėdami mokesčius (Būdvytienė D., 2006, p. 38).

10) narių mokesčiai, įnašai ir įmokos:

Ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskiriamos narių stojamųjų įnašų ir narių mokesčių bei tikslinių nario įmokų sumos, jei šie įnašai, mokesčiai ir tikslinės įmokos sumokami įmonėms, kurių veiklą nustato specialūs įstatymai ir jų veiklos tikslas nėra pelno siekimas, o gautas pelnas negali būti skiriamas jų steigėjams ir (arba) dalininkams, ir (arba) nariams. Narių stojamųjų įnašų ir nario mokesčių suma negali būti didesnė kaip 0,2 proc. įmonės per mokestinį laikotarpį uždirbtų pajamų suma. Įmonės skirtų tikslinių nario įmokų suma taip pat negali būti didesnė kaip 0,2 proc. įmonės per mokestinį laikotarpį uždirbtų pajamų suma. Apskaičiuojant ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskirtas sumas, stojamųjų nario įnašų bei nario mokesčių sumos ir nario tikslinių įnašų sumos nustatomos atskirai (nesumuojamos), t.y., stojamųjų narių įnašų bei narių mokesčių suma negali būti didesnė kaip 0,2 proc. mokestinio laikotarpio pajamų suma, o tikslinių nario įmokų suma taip pat negali būti didesnė kaip 0,2 proc. mokestinio laikotarpio pajamų suma.

Reikia atkreipti dėmesį, kad įnašų ir įmokų sumos ribojamų dydžių atskaitymams gali būti priskiriamos tik tuo atveju, jeigu pelno nesiekiančios įmonės vykdoma visuomenei naudinga veikla gali būti susiejama su įmonės pajamų uždirbimu.

11) mokestinio laikotarpio nuostoliai:

Jeigu mokestiniais metais iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas ir atskaičius leidžiamus atskaitymus bei ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus gaunami mokestinio laikotarpio nuostoliai, tai perkeliama į kitus mokestinius metus, išskyrus nuostolius, patirtus dėl vertybinių popierių ar išvestinių finansinių priemonių. Šie patirti nuostoliai dengiami tik vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo veiklos pajamomis.

Mokestinio laikotarpio nuostolius galima perkėlinėti ne ilgiau kaip penkerius vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kuris eina po to mokestinio laikotarpio, kurį nuostoliai susidarė, išskyrus atvejus, kai nuostoliai susidarė dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo (tokius nuostolius arba jų dalį galima perkėlinėti ne ilgiau kaip trejus metus vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius) (Savickienė J., 2005, p. 22-23).

Pažymėtina, kad praėjusių mokestinių laikotarpių mokestiniai nuostoliai, susidarę iš įprastinės veiklos, gali mažinti atskaitinių metų apmokestinamąjį pelną tiek iš įprastinės veiklos, tiek ir pelną, gautą iš įmonės finansinės veiklos.

Aptarus įmonės leidžiamus ir ribojamus leidžiamus atskaitymus pagal PMI nuostatas galima teigti, kad įmonei yra tikslinga tinkamai klasifikuoti per mokestinį laikotarpį patirtas sąnaudas, kadangi PMI ir VAS nuostatų neatitikimas sąlygoja bazių (pelno prieš apmokestinimą bei apmokestinamojo pelno), nuo kurių bus skaičiuojamas pelno mokestis, skirtumus. Aktualu teisingai įvertinti atlikto ilgalaikio turto remonto darbus, reklamos ar reprezentacinių išlaidų išskyrimą, pagal visus norminius aktus teisingai įvertinti ir apskaityti paramą, beviltiškas skolas ir kita, nes visa tai sąlygoja, kokia patirtų sąnaudų dalis bus traktuojama kaip pelno mokestį mažinantys ar didinantys dydžiai.

1.2.5. Neleidžiami atskaitymai mokestinėje apskaitoje

Nemažiau svarbu mokesčių mokėtojams ir kitiems asmenims žinoti ir kokių atskaitymų negalima daryti iš pajamų.

Pagal PMI 31 straipsnį iš pajamų negali būti atskaitoma:

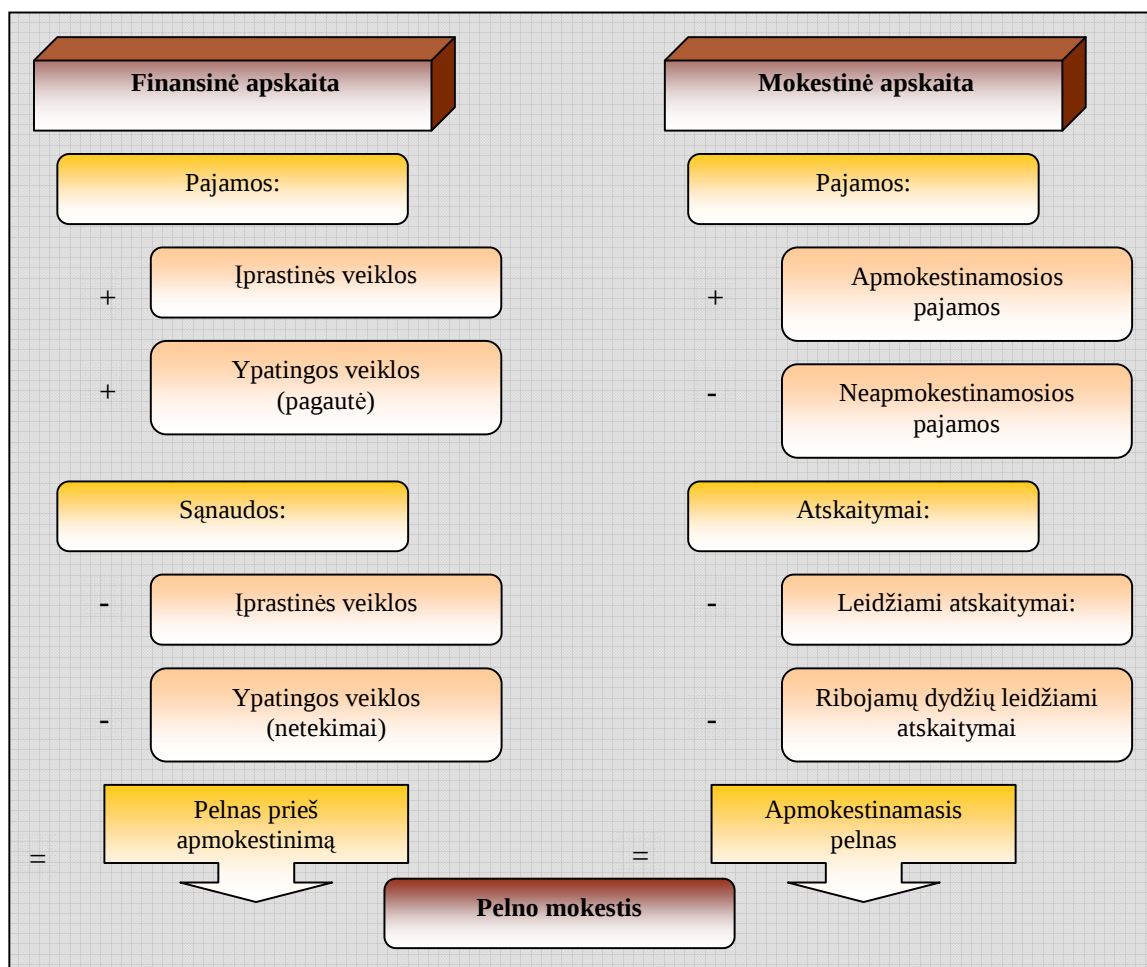
- 1) pridėtinės vertės mokestis, mokamas į biudžetą, ir pelno mokestis;
- 2) netesybos, į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos už Lietuvos Respublikos teisės aktų pažeidimus;
- 3) palūkanos ar kitokios išmokos už susijusių asmenų sutartinių įsipareigojimų nevykdymą;
- 4) ribojamų dydžių atskaitymų dalis, viršijanti nustatytus dydžius;
- 5) dėl sugadintos ir netinkamai pagamintos produkcijos susijusių asmenų patirtų sąnaudų dalis, viršijanti už tokios produkcijos realizavimą gautas pajamas;

- 6) sąnaudos, kurios buvo įtrauktos į leidžiamus atskaitymus daugiau kaip prieš 18 mėnesių, tačiau faktiškai iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, gautos prekės ar suteiktos paslaugos neapmokėtos;
- 7) parama ir dovanos;
- 8) išmokos užsienio įmonėms, jei nepateikiama įrodymų, kad: tokios išmokos susijusios su išmokančios ir gaunančios įmonės įprastine veikla; išmokas gaunanti užsienio įmonė valdo turtą, reikalingą tokiai įprastinei veiklai vykdyti; tarp išmokos ir ekonomiškai pagrįstos ūkinės operacijos yra ryšys;
- 9) įmonės padarytos žalos atlyginimas. Kai įmonės pačios (ne draudimo įmonė) kompensuoja kitam asmeniui padarytą žalą (savo noru arba teismo sprendimu) išmokėta žalos atlyginimo suma priskiriama neleidžiamiems atskaitymams. Neleidžiamiems atskaitymams taip pat priskiriama darbuotojui išmokėta žalos atlyginimo suma, įvykus nelaimingam atsitikimui darbe dėl įmonės kaltės;
- 10) dividendai ar kitaip paskirstytas pelnas;
- 11) kitos nesusiję su pajamų uždirbimu ir neįprastinės įmonės vykdomai veiklai sąnaudos bei sąnaudos, nelaikomos leidžiamais atskaitymais;
- 12) praėjusių mokestinių laikotarpių klaidų ir netikslumų taisymai. Jei dėl praėjusio mokestinio laikotarpio klaidų ir netikslumų įmonės pelno mokesčio deklaracijoje buvo pateikti netikslūs duomenys ir neteisingai apskaičiuotas pelno mokestis, tai praėjusio mokestinio laikotarpio netikslumus įmonė turi ištaisyti, pateikdamas patikslintą praėjusio mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaraciją (arba atitinkamų praėjusių mokestinių laikotarpių pelno mokesčio deklaracijas, jei taisomos ne vieną mokestinį laikotarpį pastebėtos klaidos bei netikslumai) ir sumokėti pelno mokestį bei delspinigius, jei padidėjo apmokestinamasis pelnas.
- 13) sąnaudos dėl turto ir įsipareigojimų, išskyrus išvestinių finansinių priemonių, įsigytų rizikai apdrausti, perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka, taikoma apskaičiuojant 2005 metais prasidėjusių ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną;
- 14) socialinis mokestis (taikoma apskaičiuojant 2006 ir 2007 metais prasidėjusių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną);
- 15) neapmokestinamosioms pajamoms tenkantys leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai (taikoma apskaičiuojant 2006 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną).

Įvertinus visus pelno mokesčio apskaičiavimo veiksnius, galima teigti, kad remiantis PMĮ nuostatomis apskaičiuoti apmokestinamąjį pelną pagal formulę: apmokestinamosios pajamos – neapmokestinamosios pajamos – leidžiami atskaitymai – ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, būtų lengviau, jei finansinę apskaitą reglamentuojantys teisės ir norminiai aktai neprieštarautų PMĮ nuostatomis. Kaip jau buvo minėta, finansinės apskaitos tikslas – pateikti tikrą ir teisingą vaizdą apie įmonės veiklos rezultatus, o tuo tarpu mokestinės apskaitos tikslas – teisingas veiklos rezultatų apmokestinimas. Dėl pirminių apskaitų tikslų skirtumų bei neatitikimų tarp pelno mokesčio apskaičiavimą lemiančių veiksnių finansinėje ir mokestinėje apskaitose, buhalteriams ir kyla nemažai sunkumų bei painiavos. Ši problema yra labiau praktinė, bet išanalizavus mokslinę literatūrą apie finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumus, galima teigti, kad egzistuoja ir mokslinė problema, kuri nėra plačiai nagrinėjama užsienyje, nes tai pakankamai sudėtinga, sąlygos skiriasi ne tik kiekvienoje šalyje, bet ir Lietuvoje. Lietuvoje nėra giliau nagrinėjama mokestinės ir finansinės apskaitos tarpusavio ryšiai bei skirtumai, kad būtų galima palengvinti buhalterių darbą apskaičiuojant pelno mokestį.

2. PELNO MOKESČIO VEIKSNIŲ TARPUSAVIO RYŠIAI IR SKIRTUMAI

Pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas nustatomas vadovaujantis pelno mokestį reglamentuojančiuose teisės aktuose išdėstytais taisyklėmis. Reikalavimai, taikomi pelno mokesčiui skaičiuoti, daugeliu atvejų nesutampa su VAS įtvirtintomis taisyklėmis, taikomomis finansinėje apskaitoje apskaičiuojant apskaitinį pelną. Todėl finansinėje apskaitoje pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuotas apskaitinis pelnas nesutampa su apmokestinamuoju pelnu. Reikėtų pabrėžti, kad 24 VAS „Pelno mokestis“, kuris reglamentuoja pelno mokesčio apskaitos ir pateikimo finansinėje atskaitomybėje, taikant kaupimo principą, tvarką bei taikomas apskaičiuojant, registruojant apskaitoje ir pateikiant finansinėje atskaitomybėje ataskaitinio laikotarpio pelno mokestį ir atidėtąjį mokestį, gali netaikyti įmonės, sudarančios trumpas balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitas, ir įmonės sudarančios pilnas balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitas, jeigu jų atidėtojo mokesčio sumos nereikšmingos.



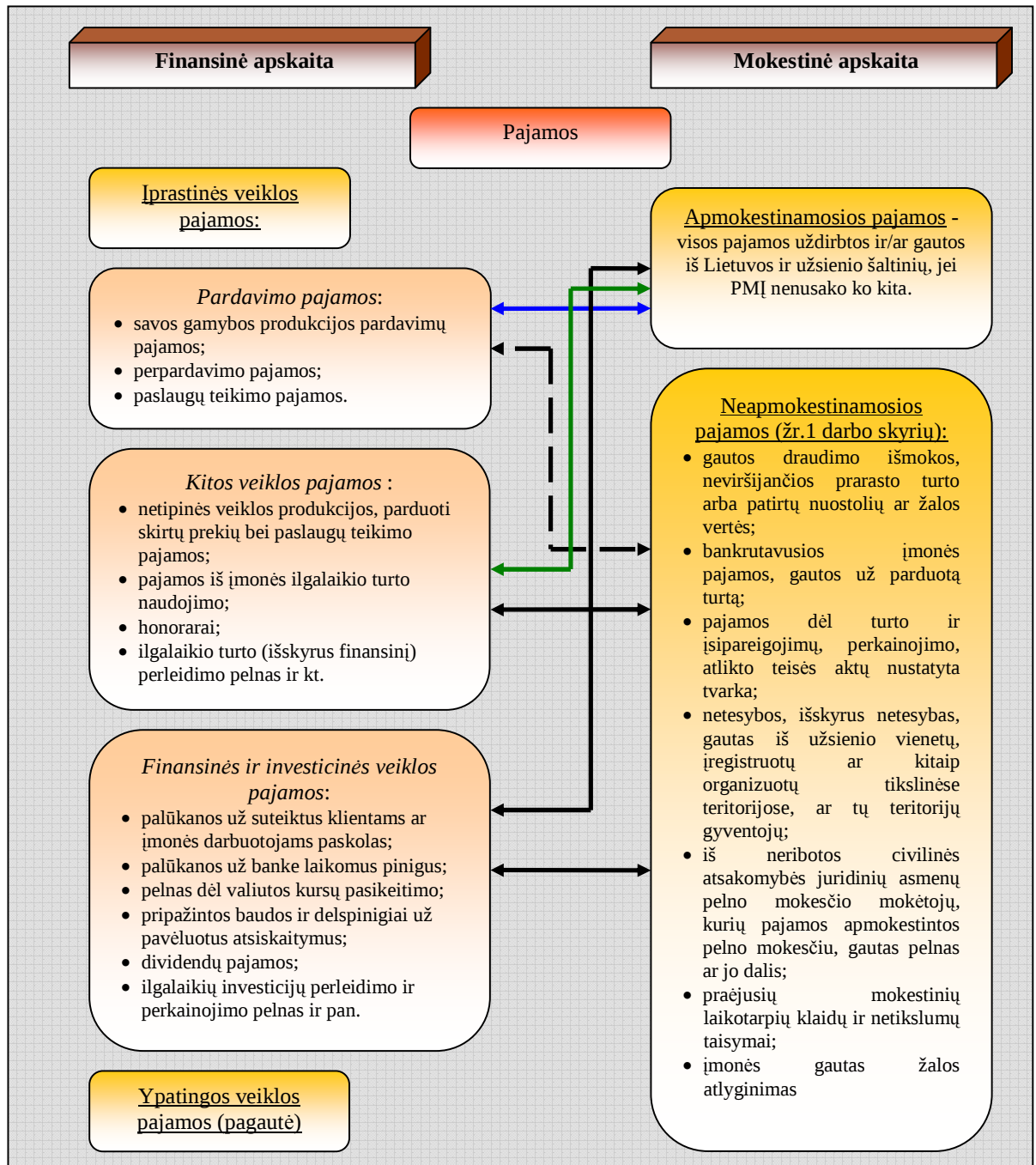
Šaltinis: sukurta autorės

8 pav. Pelno mokesčio apskaičiavimo veiksniai

8 paveiksle pateikiami pelno mokesčio apskaičiavimo sudedamieji elementai finansinėje ir mokestinėje apskaitoje ir toliau darbe bus nagrinėjami šių elementų tarpusavio ryšiai.

2.1. Pajamų finansinėje ir mokestinėje apskaitoje tarpusavio ryšių analizė

9 paveiksle pateikiamas pajamų finansinėje ir mokestinėje apskaitoje ryšys.



Šaltinis: sukurta autorės

9 pav. Pajamų finansinėje ir mokestinėje apskaitoje tarpusavio ryšiai

Rodyklės paveiksle akcentuoja tiesioginius ryšius tarp abiejų apskaitų sudedamųjų elementų. Punktyrinės rodyklės rodo ne taip dažnai pasitaikančius, tačiau be abejonės egzistuojančius ryšius.

Įmonė, vykdydama veiklą bei iš to gaudama pajamas, finansinėje apskaitoje jas priskiria vienai iš pajamų grupių (detalesnis pajamų klasifikavimas finansinėje apskaitoje pateikiamas 2 priede). Tokiu principu suklasifikuotų pajamų pagrindu pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui sudaroma pelno (nuostolių) ataskaita, kurioje apskaičiuojamas pelnas prieš apmokestinimą, t.y. ta bazė, nuo kurios būtų skaičiuotas ataskaitinio laikotarpio pelno mokestis. Tačiau kaip jau buvo minėta, pagal PMĮ nuostatas ne visos pajamos, kurios pripažįstamos apskaitoje yra laikomos apmokestinamosiomis, kas leidžia sumažinti pelno mokesčio bazę, o kartu ir patį pelno mokestį. Kaip matyti iš 9 pav., įprastinės veiklos pajamos iš atitinkamų sandorių ir veiklos gali būti priskiriamos tiek apmokestinamosioms, tiek neapmokestinamosioms pajamoms.

Žinoma paprastai įmonės pajamos iš įprastinės ūkinės - komercinės ar finansinės ir investicinės veiklos bus įtraukiamos į pelno mokesčio bazę ir priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, bet ne būtinai. Pateikiama keletas atvejų, kai apskaitoje užregistruotos veiklos pajamos gali būti priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

Po metinės finansinės atskaitomybės patvirtinimo pastebėtos klaidos, taisomos kitų metų apskaitos registruose bei finansinėje atskaitomybėje vadovaujantis 7 VAS „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ nustatyta tvarka. Taigi, jeigu dėl įsivėlusios klaidos buvo padidintos įmonės praėjusio mokesčio laikotarpio pajamos ir įmonė, taisydama klaidą, kitų metų finansinėje atskaitomybėje įregistravo praėjusio laikotarpio pajamas, tai tokios pajamos, pelno mokesčiu neapmokestinamos (apskaičiuojant kitų metų apmokestinamąjį pelną, iš pajamų atimamos).

Kalbant apie kitos veiklos pajamas, kai kurias jų taip pat galima priskirti neapmokestinamosioms. Pavyzdžiui, įmonei įsigijus transporto priemonę (arba kitokį turtą), ji apdraudžia nuo nelaimingų atsitikimų (avarijų, vagysčių ir pan.). Suremontavusi automobilį už savas lėšas, vėliau gauna kompensaciją iš draudimo bendrovės. Visa kompensacijos suma, lygi remonto sumai bus neapmokestinamosios pajamos, o jeigu draudimo įmonė kompensuotų didesnę dalį, skirtumas jau būtų apmokestinamosios pajamos.

Kaip jau buvo anksčiau minėta ir pateikta 9 pav., tokios pajamos kaip, palūkanos už banke laikomus pinigus, pelnas dėl valiutos kursų pasikeitimo, pripažintos baudos ir delspinigiai už pavėluotus atsiskaitymus ir pan., finansinėje apskaitoje bus registruojamos finansinės ir investicinės veiklos pajamų skiltyje. Tačiau vėlgi, remiantis PMĮ nuostatomis, reikia išskirti tas pajamas, kurios bus neapmokestintos. Kaip pavyzdys galėtų būti netesybos. Tai įstatymų, sutarties ar teismo sprendimu nustatyta pinigų suma (bauda, delspinigiai), kurią skolininkas privalo sumokėti kreditoriui, jeigu

neįvykdo arba netinkamai įvykdo prievolę. Gautos netesybos (baudos, delspinigiai) priskiriamos įmonės neapmokestinamosioms pajamoms, išskyrus netesybas, gautas iš užsienio įmonių, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar tų teritorijų gyventojų (tikslinių teritorijų sąrašas yra patvirtintas atskiru finansų ministro įsakymu).

Pabrėžtina, kad neapmokestinamųjų pajamų sąrašas pagal PMI 12 straipsnio nuostatas yra baigtinis ir vietos interpretacijai įmonei skiriant apmokestinamąsias ir neapmokestinamąsias pajamas nepalieka.

Taigi, jei visą mokestinį laikotarpį įmonė finansinėje apskaitoje gali pajamas registruoti pagal veiklos pobūdį, skaičiuojant pelno mokestį tikslinga neapmokestinamąsias pajamas atskirti.

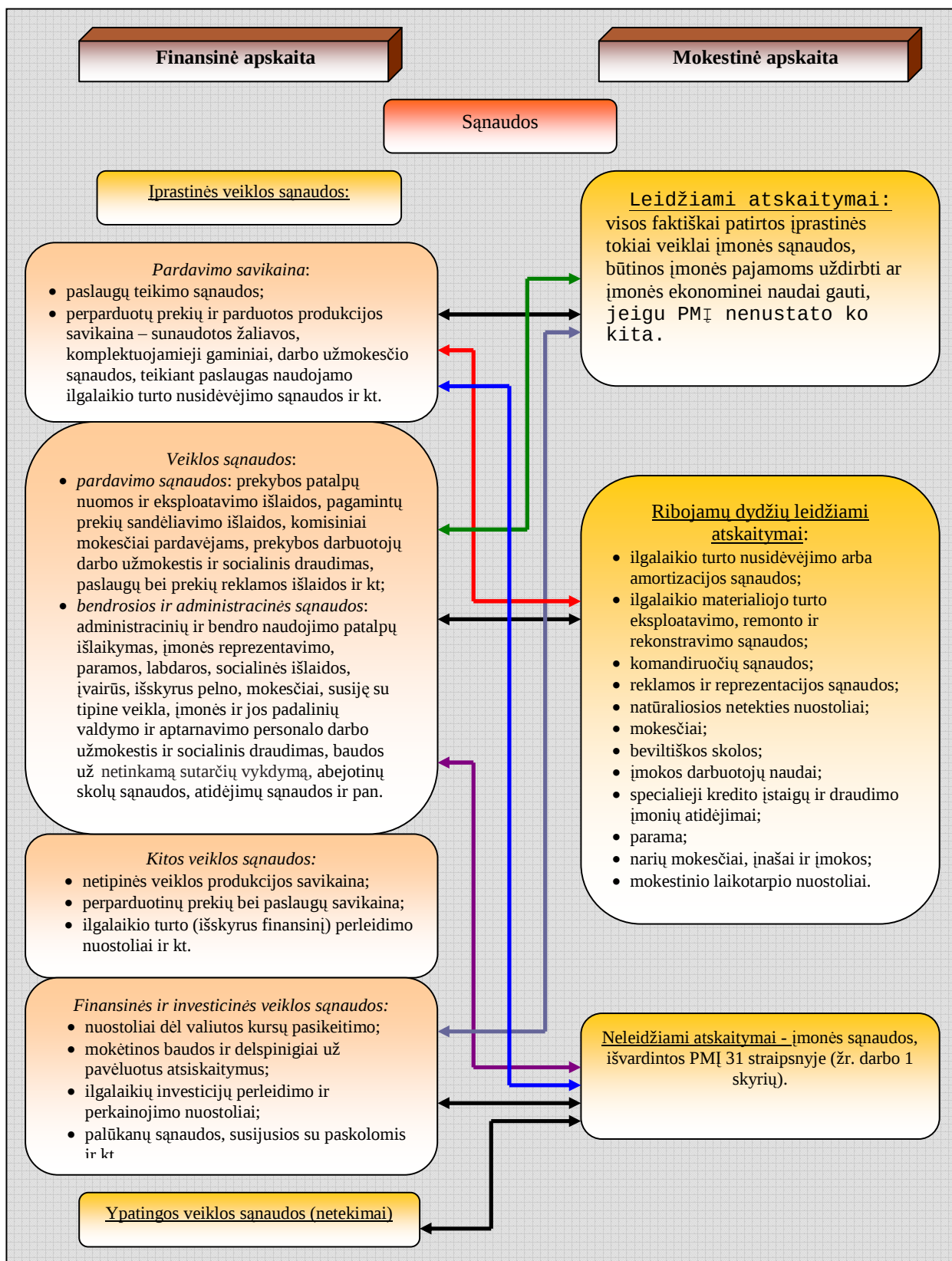
Ypatingos veiklos pajamos (pagautė), kaip matyti iš 9 pav., nėra susietos nei su apmokestinamosiomis, nei neapmokestinamosiomis pajamomis, kadangi, jos praktikoje labai retas atvejis įmonės veikloje.

2.2. Sąnaudų finansinėje ir mokestinėje apskaitoje tarpusavio ryšių analizė

Kaip jau buvo minėta, įmonės veikloje patiriamos sąnaudos, kaip ir pajamos, finansinėje apskaitoje skirstomos pagal tam tikrus požymius į atskiras grupes. Pavyzdinis sąnaudų priskyrimas konkrečiai grupei pateiktas 3 priede. Tuo tarpu kaip jau žinoma, mokestinėje apskaitoje sąnaudos gali būti skiriamos į leidžiamus, ribojamų dydžių leidžiamus ir neleidžiamus atskaitymus. Šių elementų tarpusavio ryšiai atvaizduoti 10 paveiksle.

Kaip matyti iš paveikslo, praktiškai visų grupių finansinės apskaitos sąnaudos gali būti priskirtos tiek leidžiamiems, tiek ribojamiems ar neleidžiamiems atskaitymams.

Įmonė, atlikdama paslaugas, parduodama ar perparduodama prekes patiria įvairias išlaidas: medžiagų, žaliavų pirkimui, darbuotojų darbo užmokesčiui ir kitas pardavimo savikainai priskiriamas sąnaudas. Visos šios patirtos sąnaudos mokestiniu atžvilgiu yra laikomos leidžiamais atskaitymais ir skaičiuojant ataskaitinių metų apmokestinamąjį pelną atimamos iš įmonės pajamų. Dalis pardavimo savikainos sąnaudų, pavyzdžiui, gamybinių įrenginių, gamybinių pastatų nusidėvėjimas priskiriama ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams. Kadangi ribojamų dydžių atskaitymų dalis, viršijanti nustatytus dydžius priskiriama neleidžiamiems atskaitymams, todėl, pavyzdžiui, jei įmonė konkrečiam pastatui, įrenginiui ar kitam daiktui taiko ne PMI nustatytą nusidėvėjimo normatyvą, kas sąlygoja didesnę apskaičiuotą nusidėvėjimo sumą, skirtumas tarp leidžiamo ir viršijančio normatyvus nusidėvėjimo sumos bus priskirtas neleidžiamiems atskaitymams, nors apskaitoje įmonė visą paskaičiuotą nusidėvėjimą gali registruoti pardavimų savikainos sąnaudose.



Šaltinis: sukurta autorės

10 pav. Sąnaudų finansinėje ir mokestinėje apskaitoje tarpusavio ryšiai

Kalbant apie veiklos sąnaudas - taip pat galima pastebėti tarpusavio ryšius su leidžiamais, ribojamų dydžių ar neleidžiamais atskaitymais, kaip ir pardavimų savikaina. Pavyzdžiui, pagal 9-ojo VAS nuostatas, visų atsargų nukainojimo iki gryniosios galimo realizavimo vertės (tarkime, jei pardavimo kainos nukrito) suma ir visi atsargų nuostoliai turi būti pripažįstami to laikotarpio, kuriuo buvo atliekami nukainojimai ir (ar) susidarė nuostoliai, veiklos sąnaudomis. Tačiau pagal PMĮ nuostatas leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. Todėl atsargų nukainojimo ir nuostolių (neįskaitant natūralios netekties nuostolius) sumos, skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, nepriskiriamos leidžiamiems atskaitymams, nes šios sąnaudos nėra patirtos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Kai atliekami priešingi veiksmai, t.y. bet kokio atsargų nukainojimo atstatymo, atliekamo dėl gryniosios galimo realizavimo vertės augimo, suma turi būti mažinamos to laikotarpio veiklos sąnaudos laikantis VAS nuostatų. Tačiau vėlgi, pagal PMĮ, kai padidėja nukainotų atsargų grynoji galimo realizavimo vertė, šių atsargų nukainojimo atstatymo iki naujos gryniosios galimo realizavimo vertės, tai skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, leidžiamų atskaitymų suma nemažinama.

Turbūt kiekvienoje įmonėje neišvengiamai pasitaikančios raštinės ir biuro reikmenų sąnaudos bus priskiriamos prie leidžiamų atskaitymų. Tuo tarpu kitos veiklos sąnaudos tokios, kaip reklama ir reprezentacija – jau prie ribojamų dydžių leidžiamų, o šią dalį viršijanti suma ir prie neleidžiamų atskaitymų. Tokie patys pavyzdžiai bus ir ilgalaikio turto remonto bei rekonstravimo, paramos, komandiruočių, kai apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, iš pajamų atskaitomoms komandiruočių sąnaudoms priskiriamos dienpinigių sumos, neviršijant nustatytų dienpinigių vykstantiems į užsienio ar Lietuvos Respublikos teritorijoje komandiruotos normų, ir kitoms finansinėje apskaitoje registruojamoms kaip veiklos sąnaudos išlaidoms.

Tam tikros finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams, pavyzdžiui, netesybos, į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos už Lietuvos Respublikos teisės aktų pažeidimus arba už susijusių asmenų tarpusavio sutartinių įsipareigojimų nevykdymą numatytos sankcijos (palūkanos, delspinigiai ar kitokios išmokos).

Kalbant apie sąnaudų priskyrimą leidžiamiems ar neleidžiamiems atskaitymams neatsiejamas dalykas yra ir teisingas pajamų priskyrimas apmokestinamosiomis ar neapmokestinamosiomis, kadangi nuo 2006 m. sausio 1 d. įsigaliojo naujas papildomas PMĮ 31 straipsnio pirmos dalies punktą, kuris praplėtė neleidžiamų atskaitymų sąrašą, priskiriant prie jų neapmokestinamosioms pajamoms tenkančius leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus. Tiesa, šis punktas bus

taikomas apskaičiuojant tik nuo 2006 metų prasidėjusių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną, tačiau teisingas pajamų ir sąnaudų skirstymas yra aktualus klausimas visu įmonės mokestiniu laikotarpiu.

2.3 Nuolatiniai ir laikinieji neatitikimai

Kaip jau buvo aptarta anksčiau, tiek pajamų, tiek sąnaudų skirtingas pripažinimas sąlygoja neatitikimą tarp apskaitinio pelno finansinėje apskaitoje ir apmokestinamojo pelno mokestinėje apskaitoje. Nesutapimai galimi dėl nuolatinių ir laikinųjų skirtumų.

2.3.1. Nuolatiniai skirtumai pagal 24-ąjį VAS

Nuolatiniai skirtumai - tai apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumai, susidarantys dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal apskaitą ir mokesčius reglamentuojančius teisės aktus, kas buvo analizuojama ankstesniuose šios dalies skyriuose. Taigi koncentruotai galima išskirti tokias nuolatinių skirtumų priežastis:

1. Finansinėje apskaitoje pripažįstamos sąnaudos, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais laikomos neleidžiamais atskaitymais (lemia pelno mokestį didinančių nuolatinių skirtumų susidarymą).

Pavyzdys: Atvejai, kuomet įmonė patiria sąnaudas, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais laikomos ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus viršijančiomis sąnaudomis (vadovaujantis PMĮ 17 str.): patvirtintas normas viršijančios komandiruočių dienpinigių sąnaudos, PMĮ-e numatyta maksimali suma viršijančios įmokos darbuotojų naudai, PMĮ-e numatyta apribojimą viršijančios reprezentacinės sąnaudos, PMĮ-e numatyta apribojimą viršijantys natūralios netekties nuostoliai ir kt.

Šaltinis: 2004 metų finansinė atskaitomybė: aktualūs apskaitos ir mokesčių klausimai. (2005), p. 130.

2. Pelno mokesčio skaičiavimo tikslais pripažįstami leidžiami atskaitymai, kurie finansinėje apskaitoje nepripažįstami sąnaudomis (lemia pelno mokestį mažinančių nuolatinių skirtumų susidarymą).

Pavyzdys. 2004 metais įmonė suteikė paramos pagal teisės aktus turintiems teisę ją gauti asmenims už 20 000 Lt. Parama finansinėje apskaitoje užregistruota sąnaudų sąskaitose (20 000 Lt).

Skaičiuodama apmokestinamąjį pelną įmonė pagal PMĮ 28 straipsnį leidžiamiems atskaitymams priskyrė dvigubą paramos sumą – 40 000 Lt.

Šaltinis: 2004 metų finansinė atskaitomybė: aktualūs apskaitos ir mokesčių klausimai. (2005), p. 130.

3. Pelno mokesčio skaičiavimo tikslais pripažįstamos apmokestinamosios pajamos, kurios finansinėje apskaitoje nepripažįstamos pajamomis (lemia pelno mokestį didinančių nuolatinių skirtumų susidarymą).

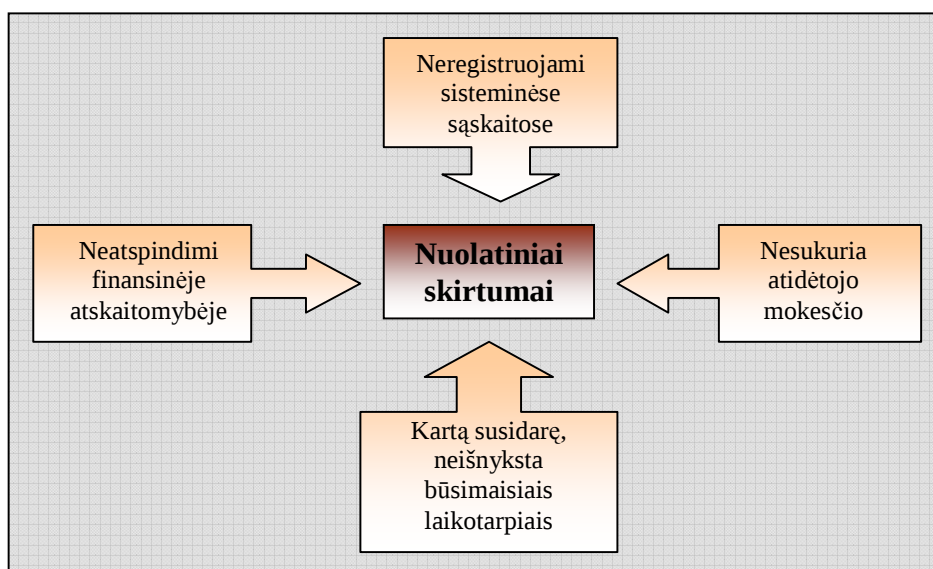
Pavyzdys. Įvykus draudimui įvykiui, įmonė iš draudimo kompanijos gavo lėšų žalos kompensavimui. Apskaitoje įmonė šia suma mažina savo veiklos sąnaudas, o mokestiniu atžvilgiu, ši suma bus priskiriama apmokestinamosioms pajamoms.

4. Finansinėje apskaitoje pripažįstamos pajamos, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais nelaikomos apmokestinamosiomis pajamomis (lemia pelno mokestį mažinančių nuolatinių skirtumų susidarymą).

Pavyzdys. LR įmonė iš kitos LR įmonės, kurioje penkerius metus valdo 11 proc. balsų teisę suteikiančių akcijų, 2004-05-10 gavo 5 000 Lt dividendų. Vadovaujantis PMĮ 33 straipsnio 2 dalimi Lietuvos įmonės gaunami dividendai iš Lietuvos įmonių, kuriose dividendus gaunanti Lietuvos įmonė ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo daugiau kaip 10 procentų balsų suteikiančių akcijų, pelno mokesčiu neapmokestinami ir neįtraukiami į juos gaunančios įmonės pajamas.

Šaltinis: 2004 metų finansinė atskaitomybė: aktualūs apskaitos ir mokesčių klausimai. (2005), p. 131.

Vienintelis informacijos apie nuolatinius skirtumus kaupimo tikslas – apmokestinamojo pelno



Šaltinis: sukurta autorės pagal Apskaitos ir mokesčių apžvalgą (2005), Nr. 7-8, p.9

11 pav. Pagrindiniai nuolatinių skirtumų bruožai

apskaičiavimas, nes jiems būdingi požymiai, kurie pateikiami 11 paveiksle.

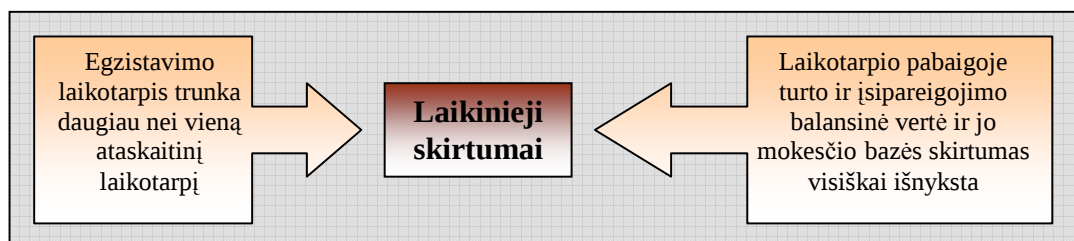
Taigi apibendrintai sąryšį tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno galima išreikšti tokia formule (daroma prielaida, kad egzistuoja tik nuolatiniai skirtumai tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno):

apskaitinis + pelno mokestį didinantys – pelno mokestį mažinantys = apmokestinamasis
pelnas nuolatiniai skirtumai nuolatiniai skirtumai pelnas

Praktikoje dažniausi pelno mokestį didinantys nuolatiniai skirtumai, susidarantys dėl finansinėje apskaitoje pripažįstamų sąnaudų, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais laikomos neleidžiamais atskaitymais (Juškauskas G., 2005a, p. 9-10).

2.3.2. Laikinieji skirtumai pagal 24-ąją VAS

Laikinieji skirtumai – turto ar įsipareigojimo balansinės vertės (vertė, kuria turtas ar įsipareigojimas atspindimas balanse finansinės atskaitomybės sudarymo dieną) ir jo mokesčio bazės (vertė, kuria turtas ar įsipareigojimas yra įvertintas mokesčių reglamentų nustatyta tvarka finansinės atskaitomybės sudarymo dieną) skirtumas. Laikinių skirtumų susidarymo priežastis yra skirtingas turto ar įsipareigojimo pripažinimas finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais. Laikiniesiems skirtumams būdingi bruožai pateikti 12 paveiksle:



Šaltinis: sukurta autorės pagal Apskaitos ir mokesčių apžvalgą (2005), Nr. 7-8, p.10

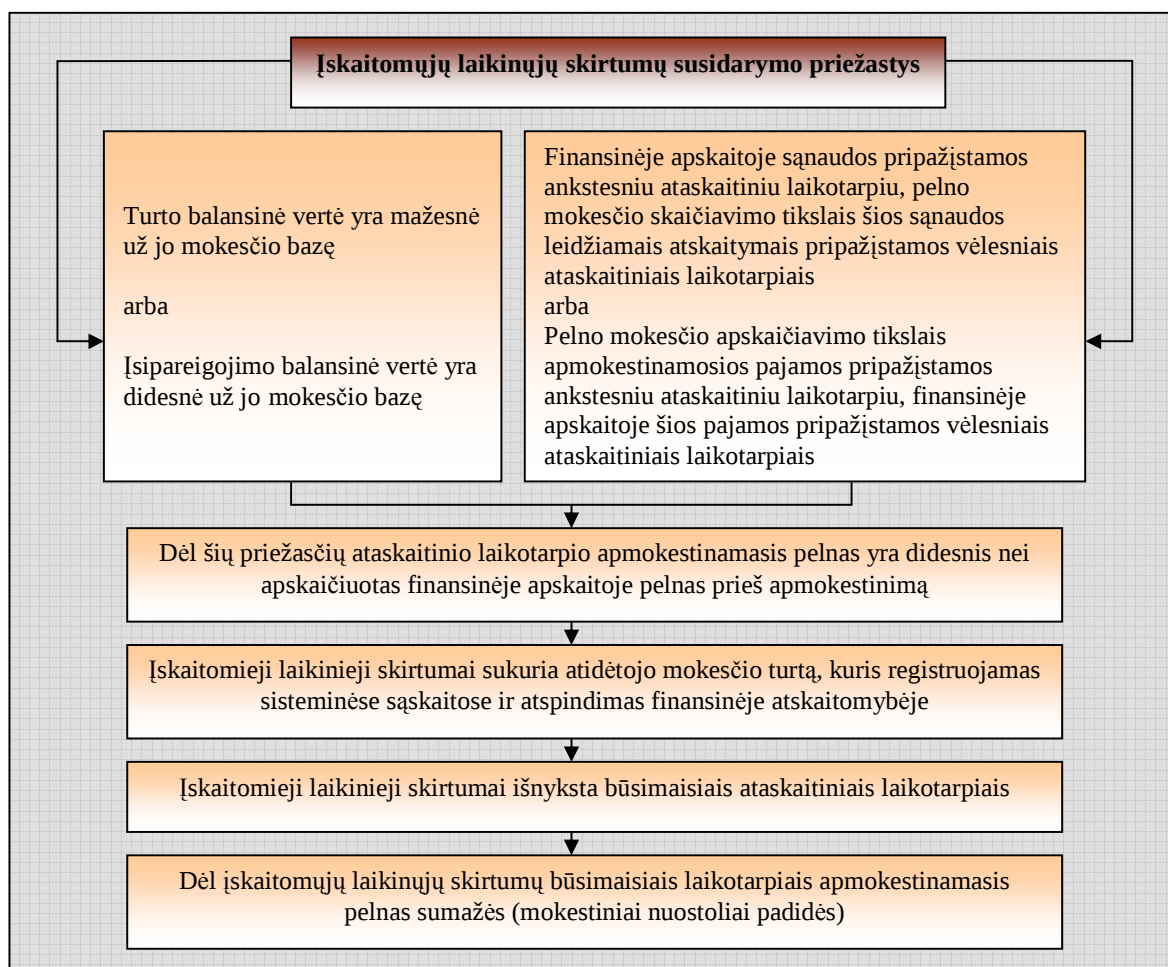
12 pav. Pagrindiniai laikinių skirtumų bruožai

Bendra su tuo turtu ar įsipareigojimu susijusių per kelis ataskaitinius laikotarpius pripažįstamų pajamų ir (arba) sąnaudų suma finansinėje apskaitoje yra lygi per tuos pačius kelis ataskaitinius laikotarpius su tuo pačiu turtu ar įsipareigojimu susijusiai pelno mokesčio skaičiavimo tikslais pripažintai bendrai pajamų ir (arba) leidžiamų atskaitymų sumai. Tačiau laikinąjį skirtumą vertinant atsižvelgiant į atskirus ataskaitinius laikotarpius, pajamų (sąnaudų) pripažinimas finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais nesutampa.

24 VAS išskiria dviejų rūšių laikinuosius skirtumus: įskaitomuosius ir apmokestinamuosius.

Įskaitomieji - tai tokie laikinieji skirtumai, dėl kurių būsimaisiais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas sumažės arba mokesčiai nuostoliai padidės. Įskaitomieji laikinieji skirtumai

(žr.13 pav.) susidaro dėl to, kad finansinės atskaitomybės sudarymo dieną turto balansinė vertė yra mažesnė už jo mokesčio bazę arba įsipareigojimo balansinė vertė yra didesnė už jo mokesčio bazę.



Šaltinis: Apskaitos ir mokesčių apžvalga (2005), Nr. 7-8, p.15

13 pav. Įskaitomųjų laikinųjų skirtumų, sukuriančių atidėtojo mokesčio turtą, susidarymas

Dėl šių priežasčių apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais skirtingai pripažįstamos sąnaudos (pajamos) ir leidžiami atskaitymai (apmokestinamosios pajamos):

- finansinėje apskaitoje sąnaudos pripažįstamos ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, pelno mokesčio skaičiavimo tikslais šios sąnaudos leidžiamais atskaitymais pripažįstamos vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais;
- pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais apmokestinamosios pajamos pripažįstamos ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, finansinėje apskaitoje šios pajamos pripažįstamos vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais.

Įskaitomųjų laikinųjų skirtumų pavyzdžiai galėtų būti tokie:

- apskaičiuojant apskaitinį pelną abejotinos skolos pripažįstamos sąnaudomis, tačiau apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną jos pripažįstamos leidžiamais atskaitymais vėlesniu ataskaitiniu laikotarpiu:

Pavyzdys. Įmonės pirkėjų skolos 40 000 Lt. Finansinių metų pabaigoje 5 000 Lt šių skolų įmonė pripažino abejotinomis, todėl pirkėjų skolų balansinė vertė yra 35 000 Lt. Pagal PMĮ šias sąnaudas leidžiamiems atskaitymams įmonė galės priskirti tada, kai surinks skolų beviltiškumo bei pastangų jas susigrąžinti įrodymus, todėl pirkėjų skolų mokesčio bazė lieka 40 000 Lt. Turto mokesčio bazė didesnė nei balansinė vertė 5 000 Lt, šis skirtumas yra įskaitomasis laikinasis skirtumas.

Šaltinis: Sąskaityba (2005) Nr. 12 (184), p. 5-6.

- Turto vertė sumažėja ir dėl to jo balansinė vertė gali būti mažesnė už jo mokesčio bazę:

Pavyzdys. Įmonės prekių vertė yra 100 000 Lt. Finansinių metų pabaigoje įmonė įvertino dalies prekių grynąją galimo realizavimo vertę ir registravo 10 000 Lt prekių vertės sumažėjimą, todėl prekių balansinė vertė – 90 000 Lt, o mokesčio bazė lieka 100 000 Lt, nes pagal PMĮ šią prekių vertės sumažėjimo sumą įmonė galės priskirti leidžiamiems atskaitymams pardavusi prekes. Turto mokesčio bazė didesnė nei balansinė vertė ir šis skirtumas – 10 000 Lt bus įskaitomasis laikinasis skirtumas finansinių metų pabaigoje.

Šaltinis: Sąskaityba (2005) Nr. 12 (184), p. 6.

- Sudaromi atidėjimai garantiniam remontui;
- Nuostolingi ilgalaikio turto mainai ir t.t.

Taigi, susidarius įskaitomiesiems laikiniams skirtumams ataskaitinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas visada yra didesnis už apskaičiuotą finansinėje apskaitoje pelną prieš apmokestinimą. Būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, kai įskaitomieji laikinieji skirtumai pradės nykti, apmokestinamasis pelnas mažės. Todėl būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais nuo sumažėjusio apmokestinamojo pelno įmonė turės apskaičiuoti ir į biudžetą mokėti mažesnes pelno mokesčio sumas. Būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais atgautinos pelno mokesčio sumos, susidarančios dėl įskaitomųjų laikinųjų skirtumų, vadinamos atidėtojo mokesčio turtu. Atidėtojo mokesčio turtas pripažįstamas ir registruojamas apskaitoje tą ataskaitinį laikotarpį kai susidaro įskaitomieji laikinieji skirtumai. Atidėtojo mokesčio turtas apskaičiuojamas dauginant įskaitomąjį laikinąjį skirtumą iš pelno mokesčio tarifo. Atkreiptinas dėmesys, kad atidėtojo mokesčio turtas apskaičiuojamas taikant tokį

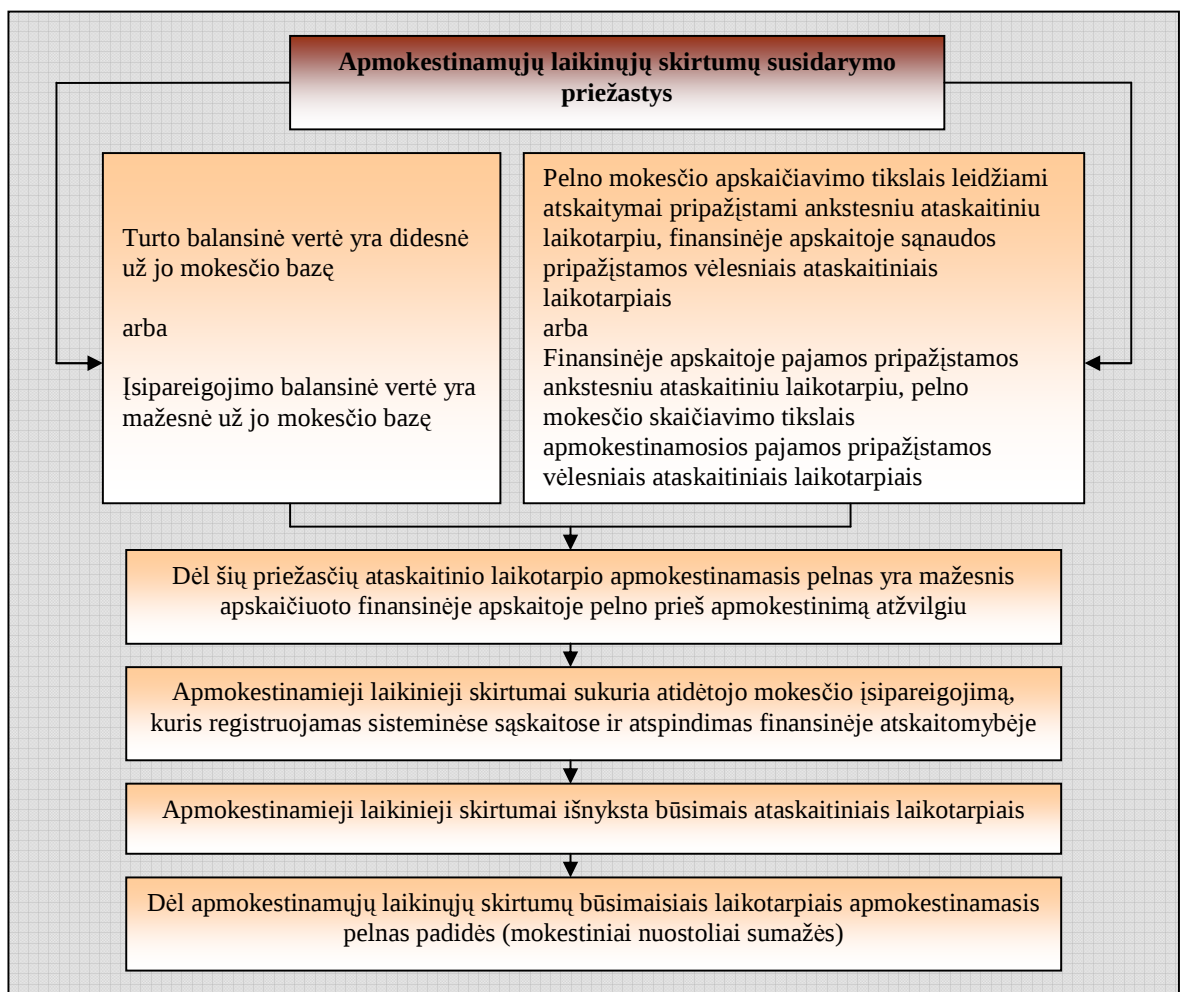
pelno mokesčio tarifą, koks jis turėtų būti tais ataskaitiniais laikotarpiais, kai įskaitomasis laikinasis skirtumas išnyks.

Atidėtojo mokesčio turto pripažinimui keliami reikalavimai

Vadovaujantis 1 VAS nuostatomis, turtu finansinėje apskaitoje pripažįstamos materialios, nematerialios ir finansinės vertybės, kurias valdo ir naudoja ir (arba) kuriomis disponuoja įmonė ir kurias naudojant tikimasi gauti ekonominės naudos. Taigi ekonominės naudos gavimas ateityje yra viena iš būtinųjų turto pripažinimo finansinėje apskaitoje sąlygų. Vertinant atidėtojo mokesčio turtą, akivaizdu, kad įmonė gali gauti ekonominės naudos iš šio turto dėl mokesčių sumažinimo tik tada, kai ateityje ji tikisi uždirbti pakankamai apmokestinamojo pelno, iš kurio bus galima atimti įskaitomuosius laikinuosius skirtumus kaip leidžiamus atskaitymus. Todėl įmonė apskaitoje registruoja atidėtojo mokesčio turtą tik tada, kai ji pagrįstai tikisi ateityje uždirbti pakankamai apmokestinamojo pelno. Apskaičiuojant atidėtąjį mokestį, reikia įvertinti ir būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais mažėsiančių ar išnyksiančių apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų sumą. Toks atidėtojo mokesčio turto pripažinimas yra ne kas kita kaip apskaitinis įvertinimas, kuris turi būti atliekamas kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Todėl rengdama finansinę atskaitomybę įmonė kasmet turi naujai įvertinti tiek apskaitoje jau užregistruoto atidėtojo mokesčio turto, tiek naujai pripažįstamo atidėtojo mokesčio turto galimybę ateinančiais laikotarpiais teikti ekonominę naudą (tikimybę ateityje uždirbti pakankamai apmokestinamojo pelno). Jeigu atlikus įvertinimą paaiškėja, kad ateinančiais laikotarpiais įmonė neuždirbs pakankamai apmokestinamojo pelno, atskaitomybės sudarymo dieną įmonė turi sumažinti atidėtojo mokesčio turto vertę (t. y. pripažinti laikotarpio sąnaudomis) iki tokios, kuri ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais duos įmonei ekonominę naudą (Juškauskas G., 2005a, p. 10-18).

Antroji laikinųjų skirtumų rūšis, apmokestinamieji laikinieji skirtumai, susidaro dėl to, kad turto balansinė vertė yra didesnė už jo mokestinę vertę, o įsipareigojimo balansinė vertė yra mažesnė už jo mokestinę vertę (žr. 14 pav.). Dėl šių priežasčių apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais skirtingai pripažįstamos sąnaudos (pajamos) ir leidžiami atskaitymai (apmokestinamosios pajamos):

- pelno mokesčio skaičiavimo tikslais leidžiami atskaitymai pripažįstami ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, finansinėje apskaitoje sąnaudos pripažįstamos vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais;
- finansinėje apskaitoje pajamos pripažįstamos ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais apmokestinamosios pajamos pripažįstamos vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais.



Šaltinis: Apskaitos ir mokesčių apžvalga (2005), Nr. 9, p.24

14 pav. Apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, sukuriančių atidėtojo mokesčio įsipareigojimą, susidarymas

Todėl, susidarius apmokestinamiesiems laikiniams skirtumams, ataskaitinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas visada yra mažesnis už apskaičiuotą finansinėje apskaitoje pelną prieš apmokestinimą.

Atidėtojo mokesčio įsipareigojimai

Būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, kai apmokestinamieji laikinieji skirtumai pradės nykti, apmokestinamasis pelnas padidės. Todėl būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais nuo padidėjusio apmokestinamojo pelno įmonė turės apskaičiuoti ir į biudžetą mokėti didesnes pelno mokesčio sumas. Būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais mokėtinos pelno mokesčio sumos, kurios susidaro dėl apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, vadinamos atidėtojo mokesčio įsipareigojimu. Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas pripažįstamas ir registruojamas apskaitoje tą ataskaitinį laikotarpį, kai susidaro apmokestinamieji laikinieji skirtumai. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad atidėtojo mokesčio

įsipareigojimas apskaičiuojamas taikant tokį pelno mokesčio tarifą, koks jis turėtų būti tais ataskaitiniais laikotarpiais, kai įskaitomasis laikinasis skirtumas išnyks.

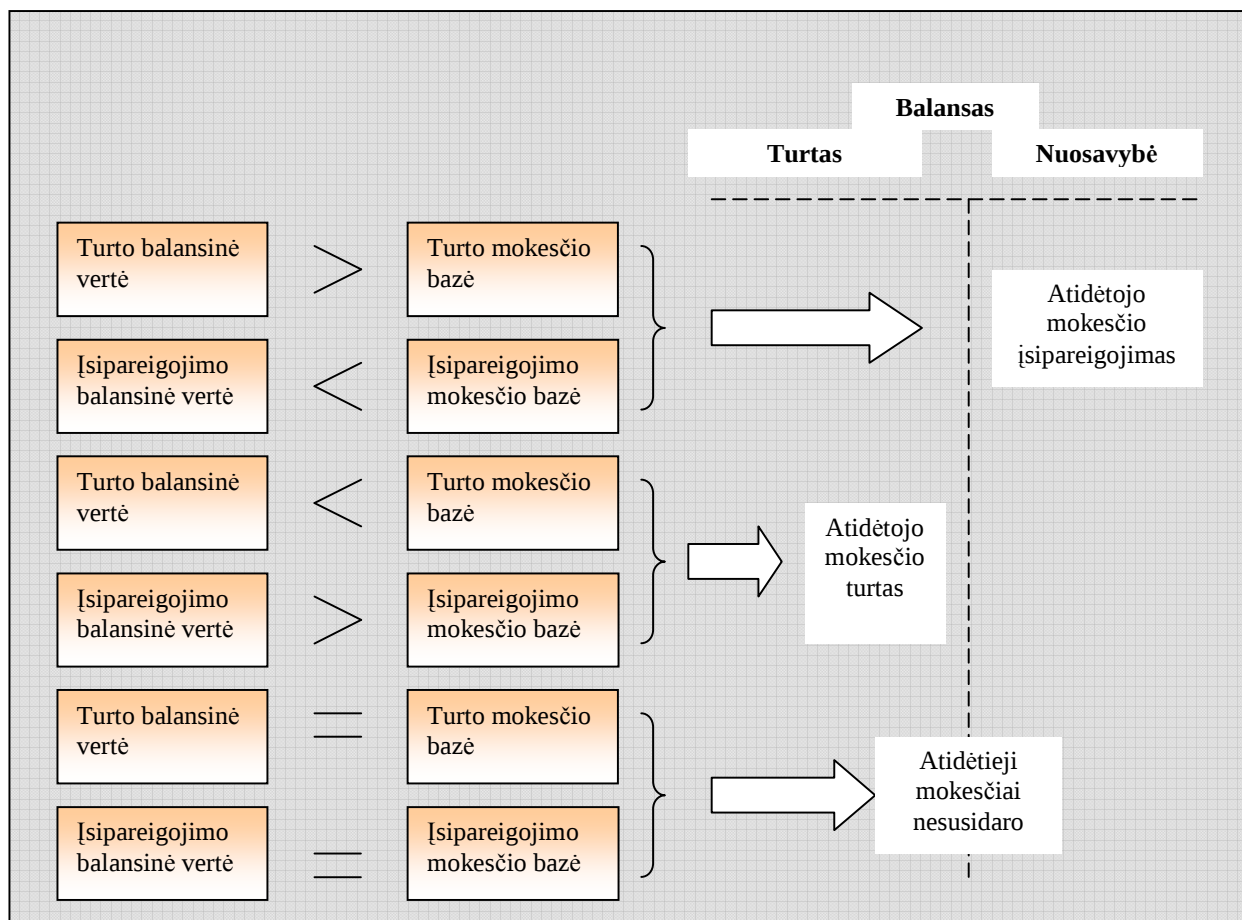
Apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, dėl kurių atsiranda atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, pavyzdžiais gali būti:

- ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą pelno mokesčio skaičiavimo tikslais taikant pagreitintą (dvigubai mažėjančios vertės) būdą, finansinėje apskaitoje ši turtą nudėvint tiesiniu būdu. Pelno mokesčio skaičiavimo tikslais taikant pagreitintą ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodą pirmaisiais turto eksploatavimo metais leidžiamais atskaitymams priskiriama didžioji dalis turto savikainos. Antraisiais ir trečiaisiais metais nusidėvėjimo sąnaudų suma, priskiriama leidžiamais atskaitymams, gerokai sumažėja. Dėl šios priežasties pirmaisiais turto eksploatavimo metais (dėl padidėjusių nusidėvėjimo sąnaudų, priskiriamų leidžiamais atskaitymams) apmokestinamasis pelnas tampa gerokai mažesnis nei finansinėje apskaitoje apskaičiuotas apskaitinis pelnas. Ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais, sumažėjus nusidėvėjimo sąnaudų sumai, priskiriamai leidžiamais atskaitymams, gerokai padidėja apmokestinamasis pelnas (apskaitinio pelno atžvilgiu). Todėl ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais įmonei teks mokėti didesnę pelno mokestį (palyginti su pelno mokesčiu, kuris būtų mokamas, jeigu nusidėvėjimo sąnaudos būtų tolygiai paskirstytos per visą turto naudingo tarnavimo laikotarpį). Todėl šiuo atveju susidaro apmokestinamasis laikinasis skirtumas, sukuriantis atidėtojo mokesčio įsipareigojimą (Juškauskas G., 2005b, p. 23-26).
- laikinieji skirtumai, kurie susidaro tada, kai, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, plėtros darbų išlaidos (pvz. modelių projektavimas, konstravimas ir išbandymas prieš pradedant gaminti) nesukaupiamos ir neamortizuojamos, o atskaitomos iš pajamų kaip leidžiami atskaitymai tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį faktiškai patiriamos, o finansinėje apskaitoje, pagal 13-ojo VAS „Nematerialusis turtas“, išlaidos plėtros darbams pripažįstamos nematerialiuoju turtu, kuris turi būti amortizuojamas per įmonės nustatytą laikotarpį. Todėl pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais plėtros darbų išlaidos tampa leidžiamais atskaitymais tą mokestinį laikotarpį, kurį faktiškai patiriamos, ir dėl to turto balansinė vertė tampa didesnė už jo mokesčio bazę (Petrauskienė B., 2005, p. 15).
- pelningi ilgalaikio materialiojo turto mainai ir kt.

Taigi laikinųjų skirtumų poveikį apmokestinamajam pelnui galima pavaizduoti sekančiais:

Apmokestinamasis pelnas	=	Pelnas prieš apmokestinimą	-	Apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų pokytis per laikotarpį
-------------------------	---	----------------------------	---	---

Apibendrintos atidėtųjų mokesčių susidarymo priežastys pateiktos 15 pav.



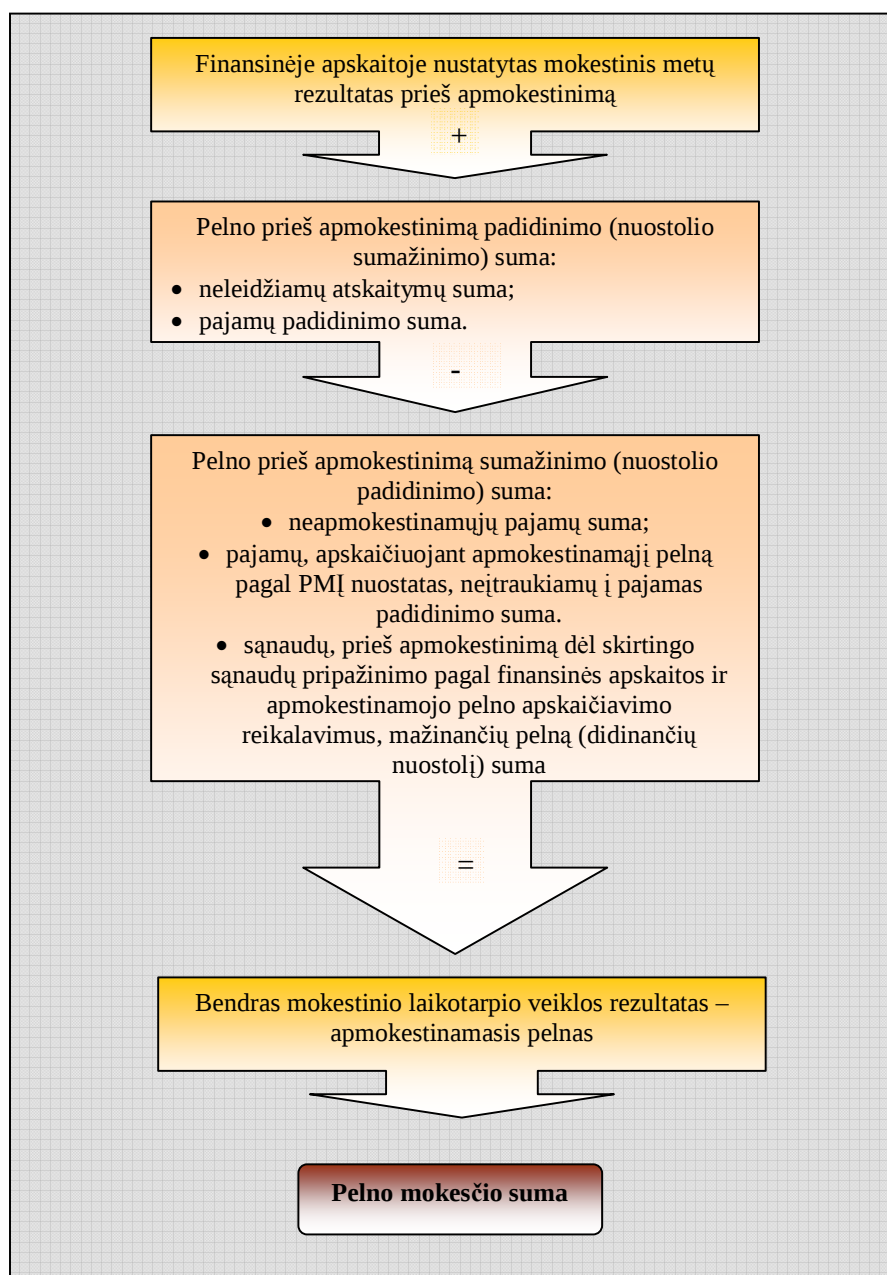
Šaltinis: 2004 metų finansinė atskaitomybė: aktualūs apskaitos ir mokesčių klausimai. (2005), p.136.

15 pav. Atidėtųjų mokesčių susidarymo priežastys

Pagrindinis laikinųjų skirtumų bruožas tas, kad jų sąlygoti atidėtojo mokesčio turtas ar įsipareigojimai daugiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį darys įtaką pagrindiniam įmonės veiklos rezultatui – pelnui. Todėl įmonei aktualu teisingai įvertinti laikinuosius skirtumus bei atsižvelgiant į perspektyvinius veiklos planus teisingai apskaičiuoti atidėtuosius mokesčius.

2.4. Finansinio pelno perskaičiavimas į apmokestinamąjį pelną pagal LR pelno mokesčio deklaraciją

Pelno mokestis pagal PMĮ reikalavimus apskaičiuojamas ir pateikiamas užpildant pelno mokesčio deklaraciją. Remiantis pelno mokesčio deklaracijos forma, apibendrinta pelno mokesčio skaičiavimo schema, o kartu ir apskaitinio pelno perskaičiavimo į apmokestinamąjį pelną schema, pateikiama 16 pav.



Šaltinis: sukurta autorės

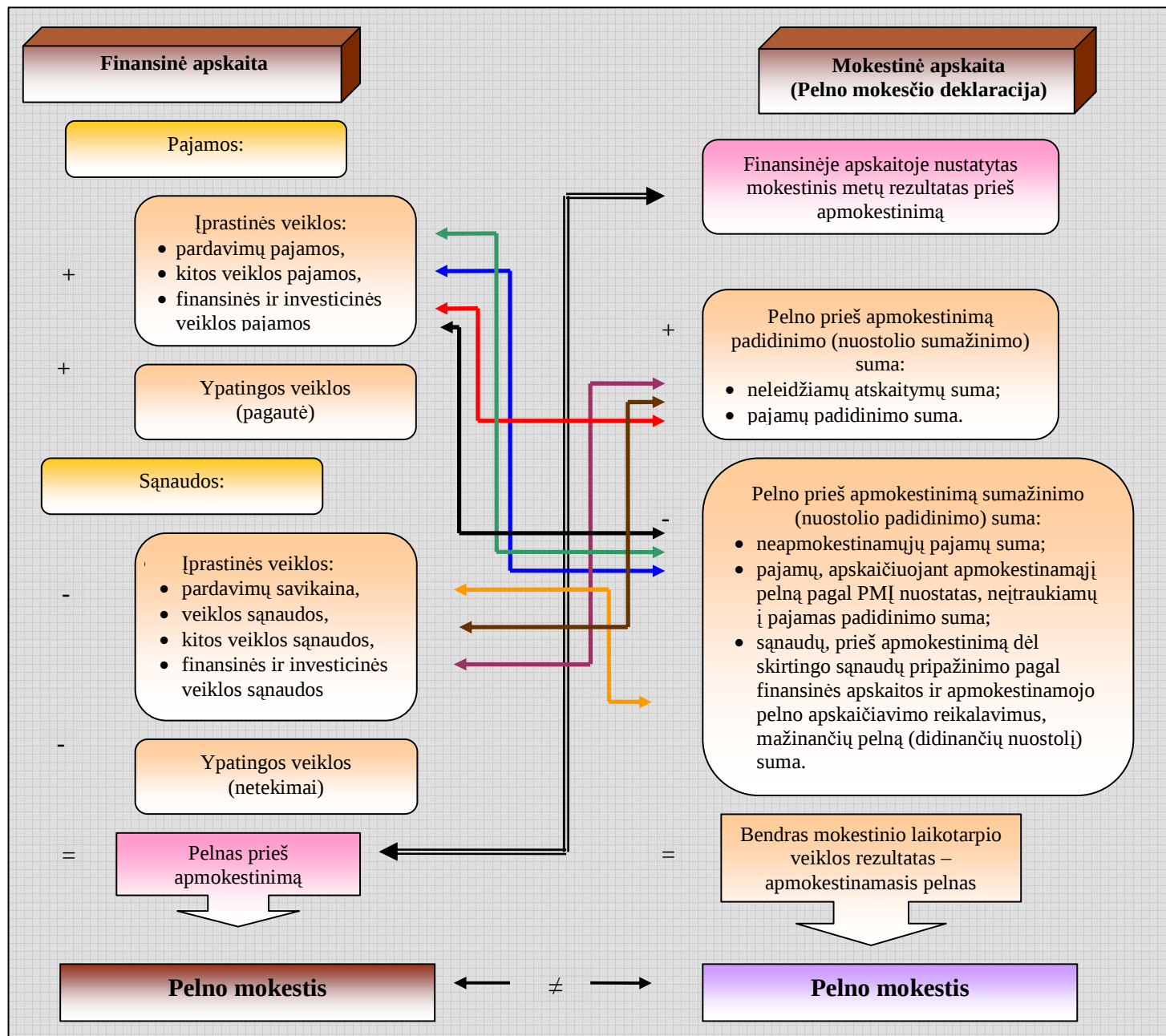
16 pav. Pelno mokestis pelno mokesčio deklaracijoje

Atidžiau pažvelgus į aukščiau pateiktą paveikslą matyti, kad savo esme jis panašus į 8 pav. dešinėsios schemos sudedamąsias dalis, kadangi tiek 16 pav., tiek 8 pav. pateikiama mokestinio pelno apskaičiavimo algoritmas. Pagrindinis skirtumas yra tas, kad 16 pav. pateikia, jog egzistuoja tiesioginis apskaitinio pelno ryšys su apmokestinamuoju pelnu.

Kadangi pagrindinis PMĮ tikslas nustatyti uždirbto įmonės pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimą pelno mokesčiu, ir šis tikslas atsispindi teisingame pelno mokesčio deklaracijos užpildyme, svarbiausiai, kas ir buvo šio darbo pagrindinis tikslas, nustatyti finansinės ir mokestinės

apskaitos rezultatų ryšius – sukurti pelno mokesčio apskaičiavimo modelį pagal finansinę ir mokestinę apskaitą reglamentuojančias normas.

Pagrindinių ryšių nustatymui iš pradžių naudinga sujungti 8 pav. ir 16 pav. schemas į bendrą visumą. Jos išdėstymas pateikiamas 4 priede.



Šaltinis: sukurta autorės

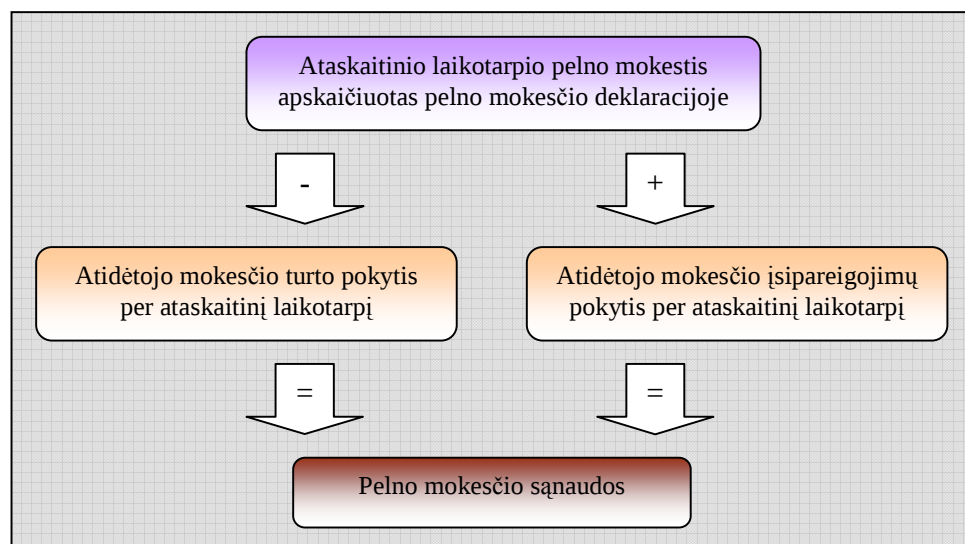
17 pav. Įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo modelis

Kadangi pelno mokesčio apskaičiavimo veiksniai finansinės ir mokestinės apskaitos atžvilgiu buvo detalizuoti anksčiau, o mokestinės apskaitos pelno mokesčio apskaičiavimo veiksniai iš esmės atitinka pelno mokesčio deklaracijos dedamuosius elementus, ši schema leidžia įsitikinti, kad tikslumo

ir aiškumo dėlei finansinės apskaitos veiksnius tikslingiausiai lyginti su mokestine apskaita, pakoreguota pagal pelno mokesčio deklaraciją, nes būtent čia ir atspindi tiesioginis mokestinės ir finansinės apskaitos ryšys. Taigi eliminavus tarpinius papildomus elementus, galima sudaryti įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo modelį, kuris pateikiamas 17 pav.

17 pav. pavaizduotas tiesioginis mokestinės ir finansinės apskaitų ryšys, o pateiktas modelis apjungia šių apskaitų pagrindinius elementus ir leidžia geriau suprasti finansinių įmonės pajamų ir sąnaudų santykį su mokestiniais pelno mokesčio apskaičiavimo veiksniais – apmokestinamosiomis (neapmokestinamosiomis) pajamomis bei leidžiamais, ribojamais, neleidžiamais atskaitymais (tiesioginius ryšius modelyje žymi rodyklės). Be abejo, konkrečių įmonių atveju egzistuos skirtingi ryšiai tarp pajamų ir sąnaudų (atvejo analizė bus aptarta trečiajame darbo skyriuje), tačiau pelno mokesčio skaičiavimo algoritmas dėl to nepakis.

Metinėje pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuotas mokėtinas į biudžetą pelno mokestis iš esmės atspindi pinigų sumą, kurią įmonė turi sumokėti į biudžetą ataskaitinio laikotarpio mokestinei skolai padengti, t.y. atspindi vien tik ataskaitinio laikotarpio einamąjį įmonės įsipareigojimą biudžetui. Tačiau pagal mokesčių reglamentus užpildyta metinė pelno mokesčio deklaracija nepateikia informacijos apie ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais įmonės mokėtiną pelno mokestį (neatspindi ilgalaikių įmonės įsipareigojimų, susijusių su pelno mokesčiu), taip pat nepateikia informacijos ir apie ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais įmonės gautiną naudą, susijusią su ateityje sumažėsiančiu mokėtinu į biudžetą pelno mokesčiu (neatspindi ilgalaikio įmonės turto, susijusio su pelno mokesčiu) (Juškauskas G., 2005a, p.8).



Šaltinis: sukurta autorės

18 pav. Atidėtųjų mokesčių įtaka pelno mokesčio sąnaudoms

Vertinant apskaičiuoto pelno mokesčio sąnaudas, pabrėžtina ir dėl laikinųjų skirtumų susiformavusių atidėtojo pelno mokesčio turto ar įsipareigojimų įtaka. Šią priklausomybę atspindi 18 pav.

Fiksuojant galutines pelno mokesčio sąnaudas, iš esmės 18 pav. turėtų būti kaip 17 pav. tęsinys, nes būtent mokestiniu požiūriu apskaičiuotas pelno mokestis yra koreguojamas atidėtaisiais mokesčių turtu ar įsipareigojimais. Pelno mokesčio apskaičiavimo modelyje šie du vienas su kitu susiję skaičiavimo algoritmai pateikiami atskirai dėl to, kad atidėtųjų mokesčių skaičiavimas, pagal 24-ąjį VAS, nėra privalomas visoms įmonėms. Tuo tarpu 17 pav. pateiktas pelno mokesčio skaičiavimo modelis yra taikytinas visoms įmonėms.

Sudarytas įmonės pelno mokesčio skaičiavimo modelis leidžia nesudėtingai ir teisingai apskaičiuoti tiek apskaitinį, tiek mokestinį pelno mokestį.

3. ĮMONĖS PELNO MOKESČIO APSKAIČIAVIMO MODELIO PATIKRINIMAS REMIANTIS UAB „ADATĖLĖ“ DUOMENIMIS

Ankstesnėje dalyje aptarto ir teoriniame lygmenyje sukurto modelio įmonės pelno mokesčio apskaičiavimui veiksmingumą tikslinga patikrinti remiantis konkrečios įmonės veiklos rezultatais, t.y. toliau bus nagrinėjamas modelis, remiantis UAB „Adatėlė“ informacija ir duomenimis per 2005-ųjų metų laikotarpį.

UAB „Adatėlė“ buvo įkurta 1993 m. kaip dukterinė AB „Adatėlė“ (Švedija) įmonė. AB „Adatėlė“ jungia daugiau kaip dešimt įmonių įvairiose šalyse.

Įmonė Lietuvoje oficialiai atstovauja keturiasdešimt įvairių lengvosios pramonės įrengimų gamintojų ir gali pasiūlyti klientams įrengimus, atsargines dalis, techninį servisą bei paslaugas siuvimo, tekstilės, mezgimo, baldų, avalynės gamybos įmonėms, žaliučių gamintojams tiek Lietuvoje, tiek Latvijoje, Estijoje, Baltarusijoje, Ukrainoje ir kitose šalyse. Pagrindinės įmonės teikiamos paslaugos yra: techninis servisas – įrengimų montavimas, garantinis ir pogarantinis jų remontas, lekalai (tai išsklotinės, naudojamos daugkartiniam medžiagų sukirpimui) – lekalų konstravimas, lekalų dauginimas dydžiais, išsklotinių sudarymas ir braižymas ir pan., etikečių gamyba, konsultavimas ir kt.

UAB „Adatėlė“ iš viso dirba 22 darbuotojai.

3.1. Įmonės finansinių pajamų ir sąnaudų struktūra

Pajamos

Pajamos UAB „Adatėlė“ pripažįstamos vadovaujantis kaupimo principu, t.y. apskaitoje registruojamos tada, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimą.

Pajamos įvertinamos tikraja verte atsižvelgiant į suteiktas ir numatomas nuolaidas bei parduotų prekių grąžinimą ir nukainojimą.

Kitos veiklos pajamas sudaro pelnas už parduotą ilgalaikį turtą, kitos pajamos, jei jos nesusijusios su tipine veikla, bet susijusios su įprastine veikla.

Prekių pardavimo pajamos UAB „Adatėlė“ pripažįstamos, registruojamos apskaitoje ir pateikiamos finansinėje atskaitomybėje tuomet, kai prekės yra parduotos, o pajamų suma gali būti patikimai įvertinta.

Prekės laikomos parduotomis, kai yra įvykdytos visos šios sąlygos:

- UAB „Adatėlė“ yra perdavusi riziką, susijusią su parduotomis prekėmis, taip pat ir šių prekių nuosavybės teikiama naudą;
- UAB „Adatėlė“ nebevaldo ir nebekontroliuoja parduotų prekių;

- tikėtina, kad su prekių pardavimo sandoriu susijusi ekonominė nauda bus gauta ir galima patikimai įvertinti jos dydį;
- sąnaudos, susijusios su prekių pardavimo sandoriu, gali būti patikimai įvertintos.

Prekių pardavimo pajamos registruojamos pagal grupes.

Paslaugų teikimo pajamos, atsižvelgiant į tai, ar paslaugų teikimo rezultatas gali būti patikimai įvertintas, ar ne, UAB „Adatėlė“ pripažįstamos skirtingais būdais. Rezultatas gali būti tiksliai įvertintas tuomet, kai yra įvykdytos visos šios sąlygos:

- pajamų suma gali būti patikimai įvertinta;
- sandoris yra baigtas arba jo įvykdymo laipsnis iki balanso sudarymo datos gali būti patikimai įvertintas;
- tikėtina, kad bus gauta su paslaugų teikimo sandoriu susijusi ekonominė nauda;

Jei paslaugų teikimo sandorio patikimai įvertinti negalima, tuomet pajamomis pripažįstama suma, lygi išlaidoms, kurias tikimasi atgauti. Pelnas nepripažįstamas.

Komisiniai pripažįstami pajamomis tada, kada apie juos sužinoma.

Didžiausią pajamų dalį sudarė pajamos už siuvimo įrangą bei atsargines dalis.

Sąnaudos

Sąnaudos UAB „Adatėlė“ pripažįstamos vadovaujantis kaupimo bei palyginimo principais tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kai uždirbamos su jomis susijusios pajamos, neatsižvelgiant į pinigų išleidimo laiką. Sąnaudos įvertinamos tikrąja verte.

Parduotų prekių savikaina UAB „Adatėlė“ pripažįstama, registruojama apskaitoje ir pateikiama finansinėje atskaitomybėje tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai prekės yra parduotos ir kai pajamų suma gali būti patikimai įvertinta.

Parduotų prekių savikaina, kaip ir prekių pardavimo pajamos, registruojama pagal grupes.

Paslaugų teikimo sąnaudos UAB „Adatėlė“ pripažįstamos, registruojamos apskaitoje ir pateikiamos finansinėje atskaitomybėje tą patį ataskaitinį laikotarpį, kurį buvo pripažintos pajamos už suteiktas paslaugas.

UAB „Adatėlė“ ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudoms priskiriama ir per laikotarpį suteikta parama, labdara išmokėtos tantjemos bei įvairios premijos.

Kitos veiklos sąnaudas sudaro nuostolis už parduotą ilgalaikį turtą, kitos sąnaudos, jei jos nelaikomos tipine veikla, bet susijusios su įprastine įmonės veikla.

3.2. Pelno mokesčio veiksmų nustatymas

UAB „Adatėlė“ finansinė atskaitomybė rengiama vadovaujantis LR Verslo apskaitos standartais bei skaičiuoja savo veiklos rezultatuose atidėtąjį pelno mokestį. Įmonės pelno mokesčio tarifas - 15 proc.

Toliau bus analizuojami įmonės finansinio bei mokestinio pelno apskaičiavimo veiksniai bei jų tarpusavio ryšiai.

UAB „Adatėlė“ ataskaitinio laikotarpio detalių pajamų ir sąnaudų sąskaitų likučiai (2005 metų gruodžio 31 d.) pateikiami 5 priede.

Kaip jau žinoma, apskaitinis pelnas bei nuo jo skaičiuotinas pelno mokestis atspindi įmonės finansinėje ataskaitoje – pelno (nuostolių) ataskaita. Ištrauka iš UAB „Adatėlė“ pelno (nuostolių) ataskaitos pateikta 2 lentelėje (sumos nurodytos litais).

2 lentelė

Ištrauka iš pelno (nuostolių) ataskaitos

Eil. Nr.	Pavadinimas	Finansiniai metai
I.	Pardavimo pajamos	6001981
II.	Pardavimo savikaina	3958695
III.	Bendrasis pelnas (nuostoliai)	2043286
IV.	Veiklos sąnaudos	1883375
V.	Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	159911
VI.	Kita veikla	18606
VII.	Finansinė ir investicinė veikla	(78424)
VIII.	Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai)	100093
IX.	Pagautė	-
X.	Netekimai	-
XI.	Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	100093

Šaltinis: sukurta autorės pagal UAB „Adatėlė“ finansinius duomenis

Kaip jau minėta, pagrindinės įmonės pajamos yra gautos iš siuvimo įrangos ir atsarginių dalių pardavimo (5152606 Lt), taip pat iš suteiktų susijusių paslaugų, komisinių (903411 Lt). Pardavimo pajamos sumažintos pardavimo nuolaidų suma – 54036 Lt.

Pardavimo savikainą sudaro (skliausteliuose nurodytas sąskaitos numeris): parduotų prekių savikaina (600), seminarų organizavimas (6052), diskontai perkant prekes – mažinama pardavimo savikaina (609), išlaidos garantiniam remontui (608), pardavimų sąnaudos ir paslaugos (606), mokėtinų sumų diskontai – mažinama pardavimų savikaina (534), prekių nurašymai (6092) ir atidėjimai nejudančiom prekėms (6091). Atskirų sąskaitų sumos atspindi 5 priede.

Veiklos sąnaudoms priskiriamos visos su įmonės veikla susijusios išlaidos, patirtos ekonominei naudai gauti, išskyrus aukščiau išvardintas pardavimo savikainos sąnaudas, taip pat finansinės ir investicinės veiklos sąnaudas. Veiklos sąnaudos sumažintos gauta iš draudimo suma. Detalus veiklos sąnaudų sąrašas pateiktas 6 priede. Jau dabar galima akcentuoti, kad šioje sąnaudų grupėje yra įtraukta dalis sąnaudų, kurios apskaičiuojant mokestinį pelną bei pelno mokestį turi būti eliminuojamos kaip neleidžiami ar ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai.

Sąnaudų iš kitos veiklos per nagrinėjamą laikotarpį įmonė apskaitoje neužregistravo, o kitos veiklos rezultata sudaro pelnas dėl ilgalaikio turto pardavimo.

Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudas sudaro palūkanos už lizingą bei trumpalaikius ir ilgalaikius įmonės gautus kreditus taip pat neigiama valiutos kurso pasikeitimo įtaka. Tuo tarpu pajamos iš finansinės ir investicinės veiklos apima gautas banko palūkanas, gautus delspinigius, teigiamą valiutos kurso pasikeitimo įtaką.

Taigi susumavus visas įmonės per laikotarpį gautas pajamas, įvertinus pajamas mažinančias sumas bei atėmus patirtas sąnaudas, įvertinus sąnaudas mažinančias sumas, gaunamas UAB „Adatėlė“ apskaitinis pelnas lygus 100093 Lt. Tai būtų apskaitinio pelno mokesčio bazė, ir pats pelno mokestis sudarytų 15014 Lt.

Tačiau kaip jau aišku, apskaitinis pelnas skiriasi nuo mokesčių tikslais apskaičiuoto pelno, o be to UAB „Adatėlė“ pelno mokesčio sąnaudas koreguoja ir atidėtieji pelno mokesčio įsipareigojimai.

Kitas etapas – išskirti pelno mokesčio apskaičiavimo veiksnius mokestinės apskaitos požiūriu, t.y. įmonės pajamas ir sąnaudas suskirstyti į apmokestinamąsias bei neapmokestinamąsias pajamas ir leidžiamus, ribojamų dydžių leidžiamus bei neleidžiamus atskaitymus.

Kadangi, kaip teigiama PMĮ, mokestinį pelną mažina neapmokestinamosios pajamos pirmiausia ir yra tikslinga jas išskirti. Pagal UAB „Adatėlė“ pajamų sąskaitas (žr. 5 priedas) atrenkamos tos, kurios atitinka PMĮ 12 straipsnio nuostatas, žr. 3 lentelę. UAB „Adatėlė“ pelno mokesčio deklaracija už 2005 metus pateikta 7 priede.

3 lentelė

UAB „Adatėlė“ neapmokestinamosios pajamos

Eil. Nr.	Sąskaitos numeris	Sąskaitos pavadinimas	Suma, Lt	Nuoroda į PMĮ	Nuoroda į PM deklaracijos eilutę	Registravimas finansinėje apskaitoje
1.	541	Gautos draudimo išmokos	8494	12 str. 2 punktas	44	Kitos veiklos pajamos (mažinančios veiklos sąnaudas)
2.	532	Delspinigiai	24	12 str. 8 punktas	56	Finansinė ir investicinės veiklos pajamos
3.	5051	Paslaugų eksportas	111145	12 str. 12 punktas	59	Pardavimo pajamos
		Viso:	119663			

Šaltinis: sukurta autorės pagal UAB „Adatėlė“ duomenis

Taigi apskaitinis pelnas pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais bus sumažintas 119663 litais. Pagrindinę įtaką tam turėjo praėjusių laikotarpių klaidų ir netikslumų taisymų - paslaugų eksporto sąskaitos suma 111145 litams (93 proc. visų neapmokestinamųjų pajamų sumos). Tai įmonės komisinių pajamos, gautos 2005 metų pradžioje už pardavimo sandorius, įvykdytus per ankstesnį ataskaitinį laikotarpį (2004 m.), tačiau jie nebuvo deklaruoti pelno mokesčio deklaracijoje už 2004 metus.

Akivaizdu, kad tik pagal sąskaitų plano sąskaitų pavadinimus ir nesusipažinus su sumomis, kurios registruojamos konkrečiose sąskaitose, sunku atskirti, kokios pajamos atitinka PMĮ neapmokestinamųjų pajamų reikalavimus. Siūlyčiau sąskaitų planą pasipildyti papildomomis sąskaitomis tokioms pajamoms. Kaip atskirą sąskaitų grupę galima būtų įterpti subsąskaitą „Neapmokestinamos pelno mokesčiu pajamos“. Įmonės savo patogumui šią sąskaitų grupę galėtų detalizuoti, pavyzdžiui, „Kitos veiklos pajamos, neapmokestinamos pelno mokesčiu“ arba „Finansinės veiklos pajamos, neapmokestinamos pelno mokesčiu“ ir pan. Tokiu atveju būtų paprasta jas priskirti vienai iš pajamų grupių formuojant įmonės pelno (nuostolių) ataskaitą bei norint apskaičiuoti mokestinį pelną, kaip tai akivaizdu UAB „Adatėlė“ atveju, kada dalis pardavimo pajamų yra priskirtos neapmokestinamoms pajamoms, tačiau registruojamos bendroje pardavimų sąskaitoje.

Finansinių ir mokestinių pajamų ryšiai jau buvo aptarti ankstesniame skyriuje, todėl dabar jau praktiškai galima įsitikinti ir patvirtinti, kad tiek pardavimų, tiek kitos veiklos ar finansinės ir investicinės veiklos pajamos pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais gali būti ir apmokestinamos, ir neapmokestinamos pelno mokesčiu, kas ir buvo parodyta 9 pav. rodyklėmis.

Pagal PMĮ nuostatas taip pat turi būti atskaitomi leidžiami bei ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, todėl iš UAB „Adatėlė“ finansinių sąnaudų reikia išskirti neleidžiamus ir ribojamus dydžius viršijančias sumas, kurios padidins apmokestinamąjį pelną, o kartu ir pelno mokestį.

Pagal UAB „Adatėlė“ sąnaudų sąskaitas (žr. 5 priedas) atrenkamos tos, kurios bus priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams, žr. 4 lentelę.

Kaip matyti iš 4 lentelės, didžiausią įtaką neleidžiamų atskaitymų sumai sudaro nusidėvėjimas (42 proc. bendros neleidžiamų atskaitymų sumos). Tai metinis ilgalaikio turto, įsigyto panaudojus investicijas, nusidėvėjimas. Kadangi 6114 ir 61141 sąskaitose kaupiamas bendras atitinkamos grupės turto nusidėvėjimas, atsižvelgiant į pelno mokesčio apskaičiavimo modelį įmonei siūlytina, investicijoms panaudoto turto nusidėvėjimą registruoti atskiroje sąskaitoje, taip išvengiant papildomo nusidėvėjimo perskaičiavimo pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais.

UAB „Adatėlė“ neleidžiami atskaitymai

Eil. Nr.	Sąskaitos numeris	Sąskaitos pavadinimas	Suma, Lt	Nuoroda į PMĮ	Nuoroda į PM deklaracijos eilutę	Registruojamas finansinėje apskaitoje
1.	611211	Reprezentacija, ne sąnaudos	4539	22 str.	10	Veiklos sąnaudos
2.	61122	Neatskaitomas PVM	6463	24 str. 2 punktas	12	Veiklos sąnaudos
3.	6114	Amortizacijos priskaitymai	13624	18 str.	7	Veiklos sąnaudos
4.	61141	Pastato nusidėvėjimas	55309	18 str.	7	Veiklos sąnaudos
5.	635	Delspinigiai baudos	729	31 str. 3 punktas	5	Finansinės sąnaudos
6.	6150	Kitos nerealizacinės išlaidos	184	31 str. 13 punktas	29	Veiklos sąnaudos
7.	61127	Blogos skolos	7417	25 str. 1 punktas	13	Veiklos sąnaudos
8.	611271	Nurašytos beviltiškos skolos	43350	25 str. 1 punktas	13	Veiklos sąnaudos
9.	61125	Nuostoliai dėl avarių	6793	31 str. 13 punktas	25	Veiklos sąnaudos
10.	611251	Nuostoliai dėl vagysčių	2521	31 str. 13 punktas	25	Veiklos sąnaudos
11.	6092	Prekių nurašymai	10320	31 str. 13 punktas	24	Pardavimo savikaina
12.	61142	Nurašytas ilgalaikis turtas	56	31 str. 13 punktas	24	Veiklos sąnaudos
13.	6091	Atidėjimai nejudančiom prekėms	11517	31 str. ??	27	Pardavimo savikaina
		Viso:	162822			

Šaltinis: sukurta autorės pagal UAB „Adatėlė“ duomenis

Didelės reikšmės turi beviltiškų skolų nurašymas (31 proc. neleidžiamų atskaitymų). Dėl klientų specifikos, jų skolas įmonė skirsto į blogas ir beviltiškas, tačiau abi šių sąskaitų likučių sumos traktuojamos kaip beviltiškos skolos. Kadangi įmonė nesurinko visos reikiamos informacijos, reikalingos jas pripažinti leidžiamais atskaitymais, vadovaujantis PMĮ, šios sąnaudos laikomos neleidžiamais atskaitymais.

Kitų neleidžiamų atskaitymų trumpas paaiškinimas:

- reprezentacija ne sąnaudos – PMĮ numatyta reprezentacijos sąnaudų ribojamų dydžių atskaitymus viršijanti suma – 25 proc. nuo 61121 sąskaitos likučio;
- neatskaitomas PVM – priskiriama neleidžiamiesiems atskaitymams pagal PMĮ, visa 61122 sąskaitos suma;
- delspinigiai, baudos – priskiriama neleidžiamiesiems atskaitymams pagal PMĮ, visa 635 sąskaitos suma;

- kitos nerealizacinės išlaidos – įmonės patirtos sąnaudos, kurios nėra susijusios su pajamų uždirbimu, šiuo atveju, tai išlaidos, patirtos dovanų pirkimui;
- nuostoliai dėl avarių ir nuostoliai dėl vagysčių – sąnaudos, nesusijusios su pajamų uždirbimu. Kaip buvo pateikta trečioje lentelėje, šių sąnaudų padengimui per ataskaitinį laikotarpį įmonė gavo 8494 Lt draudimo įmonės kompensaciją;
- prekių nurašymai ir nurašytas ilgalaikis turtas – su pajamų uždirbimu nesusijusios sąnaudos, patirtos naujos įrangos testavimui, bandymams taip pat inventorizacijos metu rasto prekių trūkumo nurašymai, nenaudojamo ilgalaikio turto nurašymas;
- atidėjimai nejudančiom prekėms – dėl savo veiklos specifikos įmonė formuoja atidėjimus prekėms, kurios „nejuda“ daugiau kaip dvejus (tam tikroms prekių grupėms daugiau kaip vienerius) metus. Tai su pajamų uždirbimu nesusijusios per ataskaitinį laikotarpį įmonės patirtos sąnaudos.

Iš viso, dėl neleidžiamų atskaitymų, UAB „Adatėlė“ pelno mokesčio bazė padidės 162822 litais.

Siūlytina analogiškai pajamų sąskaitų atveju, sąskaitų planą papildyti ir atskira sąnaudų grupė – „Neleidžiami atskaitymai“ arba „Ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus viršijantys dydžiai“. Žinoma, konkretus sąskaitos pavadinimas „Delspinigiai“ ar pan. jau leidžia ir taip suprasti, kad tokios pajamos bus neapmokestinamos, arba sąnaudos priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams, tačiau mano nuomone, papildoma nuoroda, susijusi su mokestinės apskaitos nuostatomis yra verta dėmesio tiek pradedančiam, tiek jau įgudusiam buhalterui. Nes pasitaiko atvejų, ypač didelėse įmonėse, kai sąnaudas ar pajamas apskaitoje registruoja vienas asmuo, o ataskaitas rengia kitas todėl kartais, visai to nenorint, gali įsivelti papildomų klaidų.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad kaip ir pajamų atveju, taip ir sąnaudų, teoriniame pelno mokesčio apskaičiavimo modelyje nustatyti ryšiai tarp praktiškai visų finansinių rūšių sąnaudų ir mokestinių neleidžiamų atskaitymų pasitvirtino ir praktikoje.

Kaip jau buvo minėta, UAB „Adatėlė“ pelno mokesčio sąnaudos koreguojamos dėl atidėjimų. Atidėjimai skaičiuojami dėl 2001 metais panaudotos investicijos ilgalaikio turto įsigijimui, todėl nuo 2001 metų atsiradę atidėtojo pelno mokesčio išipareigojimai kasmet mažėja, tuo pačiu darant įtaką ir ataskaitinių laikotarpių pelno mokesčio sąnaudoms. Metinis pelno mokesčio atidėjimas skaičiuojamas pelno mokesčio normą dauginant iš investicijų, kurioms buvo taikytos pelno mokesčio lengvatos, likutinės vertės. 2005 m. gruodžio 31 d. investicijoms panaudoto ilgalaikio turto likutinė vertė buvo 70529 Lt.

2005 metų pradžioje UAB „Adatėlė“ duomenimis buvo likę 223319 Lt atidėtojo mokesčio įsipareigojimų. Per 2005 ataskaitinius metus šis dydis mažinamas (žr. 5 lentelę):

5 lentelė

Atidėtieji mokesčių įsipareigojimai, Lt

Apibūdinimas	Skaičiavimas	Rezultatas
Atidėtieji mokesčių įsipareigojimai 2005-01-01	-	223319
Atidėtųjų mokesčių įsipareigojimų sumažėjimas per 2005 m. (pelno mokesčio pajamos)	70529 * 15 %	10579
Atidėtieji mokesčių įsipareigojimai 2005-12-31	-	212740

Šaltinis: sukurta autorės pagal UAB „Adatėlė“ duomenis

Reikėtų pastebėti, kad kaip jau buvo minėta teorinėje dalyje, skaičiuojant atidėjimus, taikomas toks pelno mokesčio tarifas, kuris yra ataskaitiniu laikotarpiu.

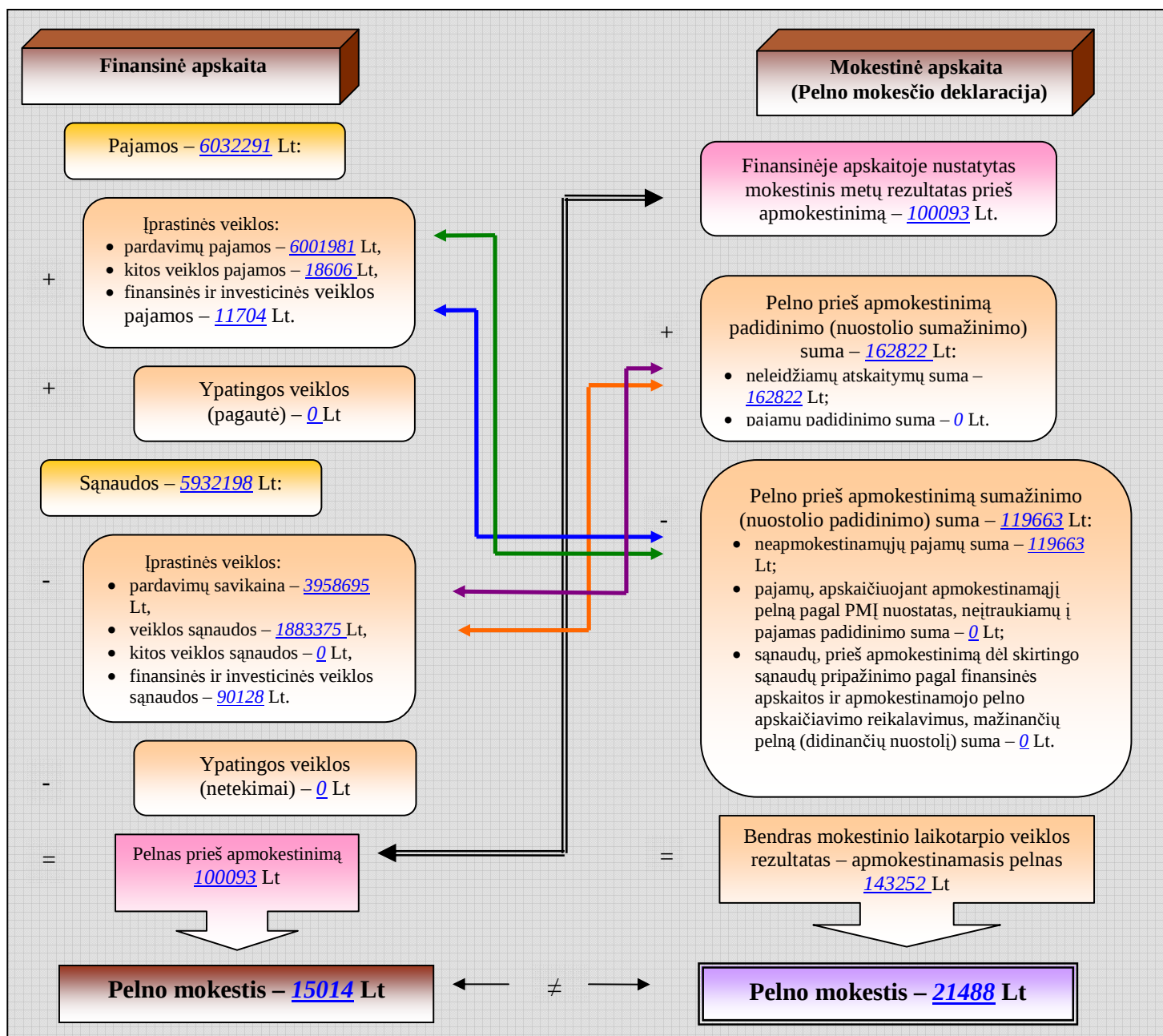
3.3. Įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo modelio naudojimas pelno mokesčio deklaracijos pildymui

Skaičiuojant pelno mokestį pagal PMI nuostatas galima panaudoti sukurta įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo modelį ir tuo būdu patikrinti jo praktinį pritaikomumą. 47 puslapyje pateiktas teorinis pelno mokesčio apskaičiavimo modelis užpildytas UAB „Adatėlė“ duomenimis (žr. 19 pav.). Modelyje palikti (rodyklės paveiksle) tik konkrečiais duomenimis paremti, realiai egzistuojantys ryšiai tarp finansinės ir mokestinės apskaitų pelno mokesčio veiksnų, todėl jie nesutampa su pateiktais teoriniame įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo modelyje.

Kaip matyti iš pateikto paveikslo, akivaizdu, kad apskaitinis pelno mokestis nesutampa su mokestiniu pelno mokesčiu.

Iš gautų rezultatų galima tik dar kartą patvirtinti teiginį, kad dažniausiai didžiausią įtaką pelno mokesčiui darantys nuolatiniai skirtumai yra dėl mokestinių neleidžiamų atskaitymų. Bendrai paėmus, nuolatinių skirtumų įtaką UAB „Adatėlė“ apmokestinamajam pelnui galima išreikšti taip: apskaitinis pelnas (100093 Lt) + pelno mokestį didinantys nuolatiniai skirtumai (162822 Lt) - pelno mokestį mažinantys nuolatiniai skirtumai (8494 Lt) = apmokestinamasis pelnas (254421 Lt).

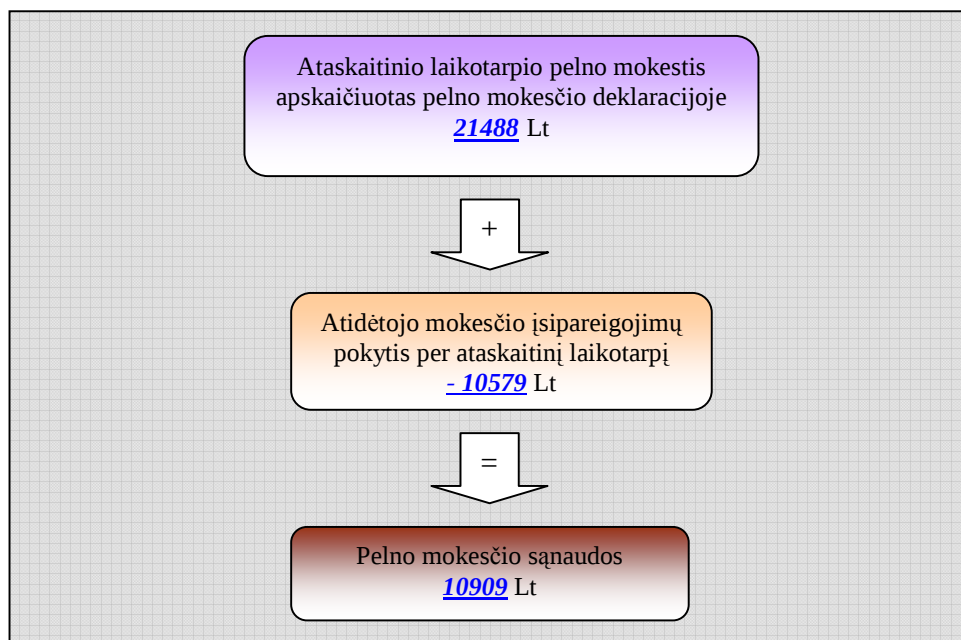
Pabrėžtina, kad 19 pav. apskaičiuotam apmokestinamajam pelnui įtakos turėjo papildomos mokestiniu atžvilgiu neapmokestinamosios pajamos, kurios nėra įtrauktos į nuolatinius skirtumus (t.y. 24 Lt delspinigių pajamų ir 111145 Lt paslaugų eksporto pajamų).



Šaltinis: sukurta autorės

19 pav. UAB „Adatėlė“ pelno mokesčio apskaičiavimo modelis

Dėl atidėtųjų mokesčių skaičiavimo, UAB „Adatėlė“ galutiniam pelno mokesčio sąnaudų įvertinimui reikia pritaikyti ir pelno mokesčio apskaičiavimo modelio „tęsinį“ pateiktą 18 pav. Panaudojus pateiktą schemą gauname, žr. 20 pav.:



Šaltinis: sukurta autorės

20 pav. Atidėtųjų mokesčių įtaka UAB „Adatėlė“ pelno mokesčio sąnaudoms

Atidėtųjų pelno mokesčių įtaka akivaizdi. UAB „Adatėlė“ atveju jie sumažino pelno mokesčio sąnaudas daugiau nei 50 proc.

Taigi teorinis modelis atitinka praktinį pelno mokesčio apskaičiavimą. Modelio naudingumas ir pritaikomumas remiasi tiksliais ryšiais tarp įmonės pajamų ir sąnaudų finansinėje ir mokestinėje apskaitose nustatymu. Šiam tikslui pasiekti, o kartu ir palengvinti darbą skaičiuojant mokestinį pelną bei pelno mokestį ir pildant pelno mokesčio deklaraciją rekomenduotina pajamas ir sąnaudas finansinėje apskaitoje skirstyti taip, kad atėjus laikui rengti finansinę atskaitomybę būtų galima išvengti jų pakartotino peržiūrėjimo ar perskaičiavimo.

Iš praktikos galima teigti, kad pirmas žvilgsnis į pelno mokesčio deklaraciją palieka sudėtingos ir painios deklaracijos vaizdą. Manau, deklaracijos pildymą palengvintų anksčiau aptartas detalus pajamų ir sąnaudų skirstymas, atsižvelgiant ne tik į VAS ir kitas finansinę apskaitą reglamentuojančias teises normas, bet kartu įvertinant sumas ir mokestiniu požiūriu.

Be to siūlytina peržiūrėti ir galbūt supaprastinti pačią pelno mokesčio deklaraciją. Kadangi pildant deklaraciją iš pradžių tenka įsigilinti į kiekvieną jos eilutę (kas joje turėtų būti atspindėta), manau mažesnis eilučių skaičius palengvintų deklaracijos pildytojų - vartotojų darbą. Galbūt galima svarstyti deklaracijos išskyrimą specializuotoms įmonėms, tokioms kaip pensijų fondai, kredito įstaigos ar draudimo įmonės, kurioms pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais PMĮ yra keliama atskiri, tik vien joms būdingi reikalavimai, kurie be abejojimų įtraukiami ir į deklaraciją.

Taip pat siūlytina atsižvelgti į įmonės gaunamus ir išmokamus dividendus bei vertybinių popierių pokyčius. Jeigu įmonė per mokestinį laikotarpį negavo ir pati nemokėjo dividendų, nevykdė jokios veiklos, susijusios su vertybiniais popieriais, akivaizdu, kad į dalį deklaracijos eilučių atkreipti dėmesį taptų netikslinga. Praktiškai, kad ir kaip begarantuotas būtų įmonės buhalteris, kad tam tikras laukelis nėra būtinas pildyti, jeigu jame dar yra ir nuoroda į konkretų PMĮ straipsnį ar punktą, neabejoju, kad pasitikslinimui, jam būtinai teks susirasti ir įsigilinti į ten pateiktą informaciją, ar viską teisingai įvertino ir suprato. Ypač tai aktualu pradedantiems, dar neįgudusiems buhalteriams. Todėl manau, daug paprastesnis variantas būtų eliminuoti tokias eilutes, ir apsvarstyti galimybę sudaryti atskiras deklaracijos formas tokioms įmonėms.

IŠVADOS

Išanalizavus LR pelno mokestį reglamentuojančius norminius aktus bei suformuotą įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo modelį, galima daryti tokias išvadas:

1. Finansinės atskaitomybės, o kartu ir finansinės apskaitos tikslas – patenkinti informacijos vartotojų poreikius pateikiant tikrą ir teisingą vaizdą apie įmonės finansinę veiklą ir jos rezultata, tuo tarpu mokestinės atskaitomybės pagrindinis tikslas – apmokestinti veiklos rezultata. Dėl skirtingų pirminių apskaitų tikslų bei nevienodų pajamų ir sąnaudų traktavimo, apmokestinamasis pelnas tik labai retais atvejais sutampa su apskaičiuotu pelnu (prieš apmokestinimą) finansinėje apskaitoje.
2. Pagal VAS, pajamos finansinėje apskaitoje pripažįstamos kaupimo principu, o tuo tarpu pagal PMĮ nuostatas įmonės gali pasirinkti kaupimo arba pinigų apskaitos principą. Be to, kalbant apie pajamas, galima išskirti tokį pagrindinį skirtumą – ne visos finansinėje apskaitoje pripažintos pajamos yra apmokestinamos atsižvelgiant į PMĮ reikalavimus. Tai kaip tik ir sąlygoja apskaitinio ir apmokestinamojo pelnų skirtumą.
3. Vienas iš neatitikimų tarp mokestinės ir finansinės apskaitų yra produkcijos savikainos nustatymas. Šiuo atveju daugiau alternatyvų ir laisvės pasirenkant suteikia VAS nei PMĮ nuostatos. Be to, ne visos per ataskaitinį laikotarpį įmonės patirtos sąnaudos bus apmokestinamąjį pelną mažinantys dydžiai, kadangi PMĮ išskiria ribojamus bei neleidžiamus atskaitymus. Daugiausia tokių skirtumų yra veiklos sąnaudų grupėje.
4. Įmonei tikslinga tinkamai klasifikuoti per mokestinį laikotarpį patirtas sąnaudas ne tik apskaitiniu požiūriu – kas palengvina teisingos ir informatyvios pelno (nuostolių) ataskaitos parengimo darbą, bet ir mokestiniu požiūriu. Aktualu teisingai įvertinti, remiantis PMĮ nuostatomis, atlikto ilgalaikio turto remonto darbus, reklamos ar reprezentacinių išlaidų išskyrimą, pagal visus norminius aktus teisingai įforminti ir apskaityti paramą, beviltiškas skolas ir kita, nes visa tai sąlygoja, kokia patirtų sąnaudų dalis bus traktuojama kaip pelno mokestį mažinantys ar didinantys (neleidžiami atskaitymai) dydžiai.
5. Nagrinėjant ryšį tarp finansinių įmonės pajamų ir mokestinių pajamų, nustatyta, kad įmonės visos įprastinės veiklos (pardavimo, kitos, finansinės ir investicinės) pajamos iš atitinkamų sandorių ir veiklos gali būti priskiriamos tiek apmokestinamosioms, tiek neapmokestinamosioms pajamoms. Ypatingosios veiklos pajamos (pagautė) nepriskirtos nei vienai iš mokestinės apskaitos tikslais skiriamų pajamų, kadangi tokios pajamos praktikoje labai retas atvejis.
6. Nagrinėjant ryšį tarp finansinių įmonės sąnaudų ir mokestinių atskaitymų, nustatyta, kad praktiškai visų grupių finansinės apskaitos sąnaudos gali būti priskiriamos tiek leidžiamiems, tiek

ribojamų dydžių, tiek neleidžiamiems atskaitymams. Tai priklauso nuo daugelio faktorių, tokių kaip įmonės veiklos specifiška, pasirinkta apskaitos politika, sąnaudų klasifikavimas bei registravimas finansinėje apskaitoje ir pan. Ypatingosios veiklos sąnaudos (netekimai) priskirtos neleidžiamiems atskaitymams įvertinus tai, kad tokios sąnaudos labai retas atvejis įmonės veikloje ir jos nesusiję su įmonės pajamų uždirbimu.

7. Praktikoje dažniausi pelno mokesčių didinantys nuolatiniai skirtumai, susidarantys dėl finansinėje apskaitoje pripažįstamų sąnaudų, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais laikomos neleidžiamais atskaitymais. Apskaitinio ir apmokestinamojo pelno tarpusavio priklausomybė įvertinus nuolatinių skirtumų įtaką išreiškiama taip: apskaitinis pelnas + pelno mokesčių didinantys nuolatiniai skirtumai - pelno mokesčių mažinantys nuolatiniai skirtumai = apmokestinamasis pelnas.
8. Pagrindinis laikinųjų skirtumų bruožas tas, kad jų sąlygoti atidėtojo mokesčio turtas ar įsipareigojimai daugiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį darys įtaką pagrindiniam įmonės veiklos rezultatui – pelnui. Laikinių skirtumų poveikį apmokestinamajam pelnui galima išreikšti taip: apmokestinamasis pelnas = pelnas prieš apmokestinimą – apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų pokytis per laikotarpį.
9. Įvairioje literatūroje sutinkama daug ir plataus pelno mokesčio skaičiavimo analizės iš mokestinės apskaitos ar finansinės apskaitos pozicijų, tačiau vieninga, abi apskaitas apimanti, įmonės pelno mokesčio skaičiavimo sistema nepateikiama. Sukurtas įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo modelis atvaizduoja tiesioginį mokestinės ir finansinės apskaitų ryšį, apjungia šių apskaitų pagrindinius elementus ir leidžia geriau suprasti finansinių įmonės pajamų ir sąnaudų santykį su mokestiniais pelno mokesčio apskaičiavimo veiksniais – apmokestinamosiomis (neapmokestinamosiomis) pajamomis bei leidžiamais, ribojamais, neleidžiamais atskaitymais.
10. Remiantis UAB „Adatėlė“ duomenimis, praktiškai galima įsitikinti ir patvirtinti, kad tiek pardavimų, tiek kitos veiklos ar finansinės ir investicinės veiklos pajamos pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais gali būti ir apmokestinamos, ir neapmokestinamos pelno mokesčiu, kas ir buvo nurodyta teoriniame pelno mokesčio skaičiavimo modelyje.
11. Kaip ir pajamų atveju, taip ir sąnaudų, teoriniame pelno mokesčio apskaičiavimo modelyje nustatyti ryšiai tarp praktiškai visų finansinių rūšių sąnaudų ir mokestinių neleidžiamų atskaitymų pasitvirtino ir praktikoje, remiantis UAB „Adatėlė“ duomenimis.
12. Modelio naudingumas ir pritaikomumas remiasi tikslu ryšių tarp įmonės pajamų ir sąnaudų finansinėje ir mokestinėje apskaitose nustatymu. Šiam tikslui pasiekti, o kartu ir palengvinti darbą skaičiuojant mokestinį pelną bei pelno mokesčių ir pildant pelno mokesčio deklaraciją

rekomenduotina pajamas ir sąnaudas finansinėje apskaitoje skirstyti taip, kad atėjus laikui rengti finansinę atskaitomybę būtų galima išvengti jų pakartotino peržiūrėjimo ar perskaičiavimo.

PASIŪLYMAI

Išanalizavus LR pelno mokesčių reglamentuojančius norminius aktus bei suformuotą įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo modelį, galima pateikti tokius pasiūlymus:

1. Siūlytina kaip atskirą sąskaitų grupę įterpti subsąskaitą „Neapmokestinamos pelno mokesčiu pajamos“. Įmonės savo patogumui šią sąskaitų grupę galėtų detalizuoti, pavyzdžiui, „Kitos veiklos pajamos, neapmokestinamos pelno mokesčiu“ arba „Finansinės veiklos pajamos, neapmokestinamos pelno mokesčiu“ ir pan. Tokiu atveju būtų paprasta jas priskirti vienai iš pajamų grupių formuojant įmonės pelno (nuostolių) ataskaitą bei norint apskaičiuoti mokestinį pelną, kaip tai akivaizdu UAB „Adatėlė“ atveju.
2. Siūlytina analogiškai pajamų sąskaitų atveju, sąskaitų planą papildyti ir atskira sąnaudų grupe – „Neleidžiami atskaitymai“ arba „Ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus viršijantys dydžiai“. Papildoma nuoroda, susijusi su mokestinės apskaitos nuostatomis yra verta dėmesio tiek pradedančiam, tiek jau įgudusiam buhalterii. Nes pasitaiko atvejų, ypač didelėse įmonėse, kai sąnaudas ar pajamas apskaitoje registruoja vienas asmuo, o ataskaitas rengia kitas – todėl kartais, visai to nenorint, gali įsivelti papildomų klaidų.
3. Siūlytina apsvarstyti pelno mokesčio deklaracijos išskyrimą specializuotoms įmonėms, tokioms kaip pensijų fondai, kredito įstaigos ar draudimo įmonės, kurioms pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais PMI yra keliami atskiri, tik vien joms būdingi reikalavimai, kurie be abejo įtraukiami ir į deklaraciją. Taip pat, jeigu įmonė per mokestinį laikotarpį negavo ir pati nemokėjo dividendų, nevykdė jokios veiklos, susijusios su vertybiniais popieriais, akivaizdu, kad į dalį deklaracijos eilučių atkreipti dėmesį taptų netikslinga, todėl gali būti svarstyta galimybė sudaryti atskiras deklaracijos formas tokioms įmonėms

SANTRAUKA (ANGLŲ KALBA)

BANYTĖ, Vita. (2006) *Accounting model of company's profit tax*. MBA Graduation Paper. Kaunas: Vilnius University, Kaunas Faculty of Humanities, Department of Finance and Accounting. 66 p.

S U M M A R Y

It is very important to the managers and mostly accountants of the firms, because such a work is under their responsibility, rightly and with less as possible time expenditure, to evaluate and compute company's taxable profit and also profit tax of the taxing period.

In different sources of literature we can find comprehensive analysis of profit tax calculation from the view of financial accounting or taxing accounting, but one system for a profit tax calculation, covering both types of accounting, hasn't been presented.

The aim of this work is to suggest and prove an accounting model of company's profit tax after the analysis of regulation of Lithuanian profit tax accounting and 24 BAS „Profit tax“. Along with the aim, the work itself deals with these tasks: discussing the conception of profit tax; exploring the factors of profit tax accounting following the Profit tax law of the Republic of Lithuania and 24 BAS „Profit tax“; summarizing the factors correlations and differences; suggesting an accounting model of company's profit tax; proving an application of the model, using particular company data.

Analyzing the profit tax, payable of Lithuanian companies a generalization and comparative analysis of different sources of literature, law acts and other information were used. Coming through the aim of the work a creation of a model was used. Case analysis was used for presenting an application of the model.

An accounting model of company's profit tax was created, presenting the relevance of taxing and financial accountings. The model involves the main elements of both accountings also permits better to realize the relation of financial income and cost with the elements of taxing accounting – taxable and nontaxable income, allowable, restrictive and no allowable deductions. With reference to the data of JSC “Adatėlė“, the connections, set in the theoretical accounting model of company's profit tax, were proved practically and also application and utility of the model were presented by computing profit tax of JSC “Adatėlė”. It was suggested to add new additional sub accounts to account plan and to make particular profit tax declaration for special companies.

The paper consists of 63 pages (without lists of literature, pictures and tables, abbreviations and additions). There are 5 tables and 20 pictures in it.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Apskaitos institutas. 1-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“ [interaktyvus] (2004) Apskaitos institutas. [Žiūrėta 2006 m. sausio 7 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/patv/1.pdf>>
2. Apskaitos institutas. 3-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Pelno (nuostolių) ataskaita“ [interaktyvus] (2004) Apskaitos institutas. [Žiūrėta 2006 m. sausio 7 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/patv/3.pdf>>
3. Apskaitos institutas. 10-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Pardavimo pajamos“ [interaktyvus] (2004) Apskaitos institutas. [Žiūrėta 2006 m. sausio 7 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/patv/10.pdf>>
4. Apskaitos institutas. 11-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“ [interaktyvus] (2004) Apskaitos institutas. [Žiūrėta 2006 m. sausio 7 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/patv/11.pdf>>
5. Apskaitos institutas. 24-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Pelno mokestis“ [interaktyvus] (2004) Apskaitos institutas. [Žiūrėta 2006 m. sausio 7 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/patv/24.pdf>>
6. BACK, B; BACK, R. J. R. (1995) Financial statement planning in the presence of tax constraints. *European Journal of Operational Research*, No 85, p. 66-81.
7. BAGDZEVIČIŪTĖ, Aušra; DEVEIKIS, Gintautas; DEVEIKIENĖ, Ramunė ir kt. (2005) *2004 metų finansinė atskaitomybė: aktualūs apskaitos ir mokesčių klausimai (seminaro dalomoji medžiaga)*. Vilnius: Pačiolis. 192 p. ISBN 9955-04-127-7.
8. BELICKIENĖ, J. (2002) Lengvata smulkiesiems. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 3. p. 41.
9. BUDRIONYTĖ, Ramunė. (2005) 24 VAS „Pelno mokestis“ taikymo aspektai. *Sąskaityba*. Nr. 12 (184). p. 3-8.
10. BUŠKEVIČIŪTĖ, Eugenija. (2005) *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija. 337 p. ISBN 9955-09-815-5.
11. BŪDVYTIENĖ, Dalė. (2006) Parama gali būti apmokestinta. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 3. p. 48.
12. GUBTOR, Marina. (2005) *Pelno mokestis per 2 savaites*. Vilnius: Pačiolis. 135 p. ISBN 9955-04-142-0.
13. JUODŽIŪNIENĖ, Ilona. (2003) Pelno mokesčio įstatymo lengvata, lemianti papildomus mokesčius. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 9 (111). p. 19-20.

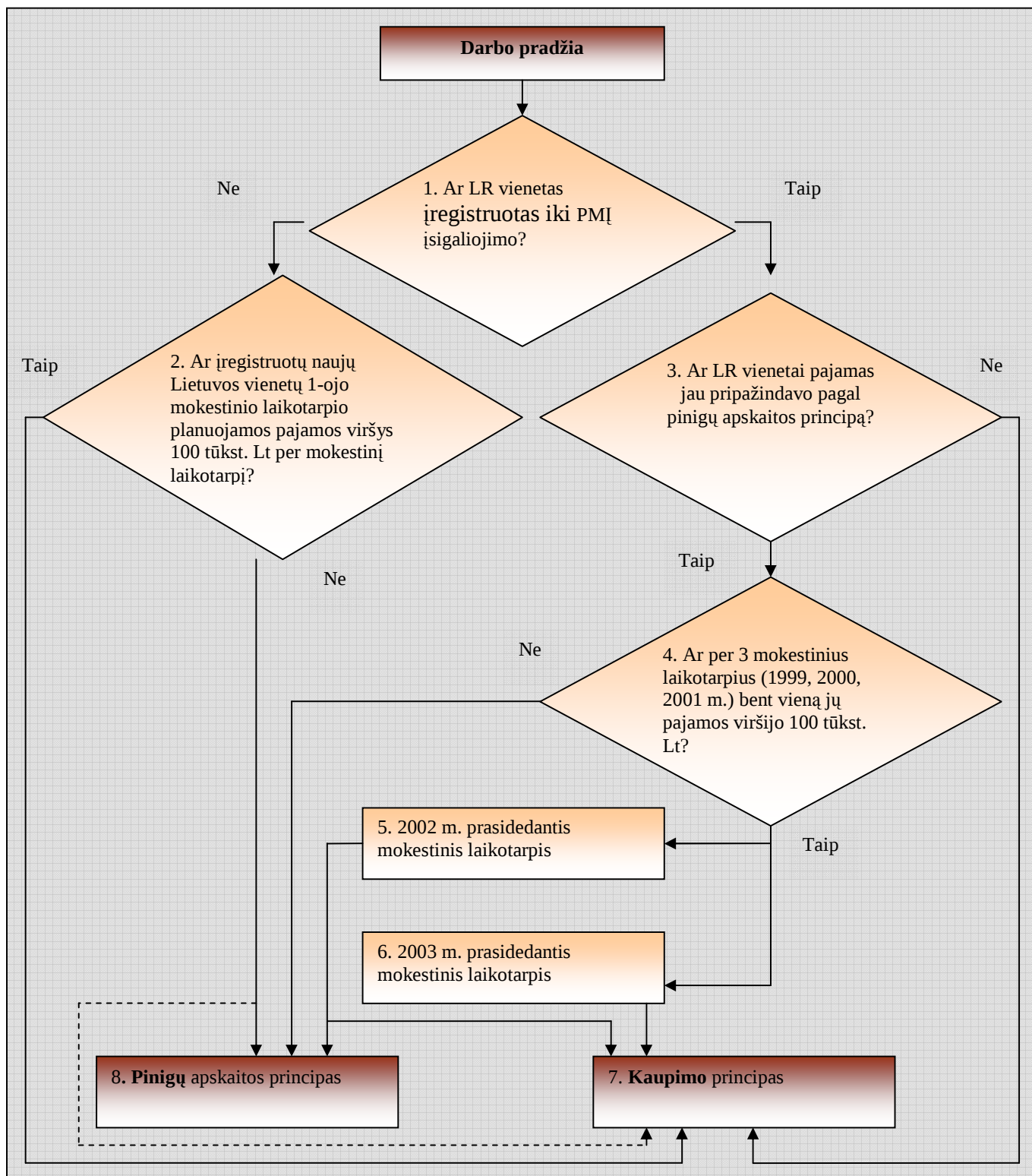
14. JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2005a) Pelno mokesčio finansinė apskaita 1. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 7-8 (133-134). p.7-18.
15. JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2005b) Pelno mokesčio finansinė apskaita 2. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 9 (135). p.23-34.
16. LAUGALIENĖ, Daiva. (2002) Pinigų apskaitos principo taikymas pelno mokesčiui apskaičiuoti. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 3 (93). p. 34-38.
17. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. (2005) *Pasiūlymai dėl pelno nesiekiančių juridinių asmenų finansinės apskaitos ir mokesstinės atskaitomybės suderinamumo* [interaktyvus] UAB Gaumina. [žiūrėta 2006 m. kovo 30d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrinka.lt/index.php/index.php/41>>
18. Lietuvos Respublikos Seimas. *Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas* Nr. IX-675 [interaktyvus]. (2005) LR Seimo kanceliarija, informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2005 m. gruodžio 20 d. [žiūrėta 2006 m. sausio 7 d.]. Prieiga per internetą: < http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=268580>
19. Lietuvos statistikos metraštis (2005). Vilnius: Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės. 648 p. ISSN 1392-026X.
20. MEDELIS, Renaldas. (2000) Harmonization of corporate income taxes in European Union and refuse tendency in Lithuania. *Inžinerinė ekonomika*. Nr. 1 (16). p. 41-47.
21. NOVOŠINSKIENĖ, Albina; ŽALTAUSKIENĖ, Nijolė. (2003) Įmonių pelno mokesčio analizė ir modeliavimas. *Inžinerinė ekonomika*. Nr. 3 (34). p. 26-32.
22. PATON, W. A., LITTLETON, A. C. (1940) *An introduction to Corporate Accounting Standards*. American Accounting Association Monograph No 3. p. 46
23. PETRAUSKIENĖ, Birutė. (2005) Pelno mokesčio apskaita pagal 24-ąjį verslo apskaitos standartą „Pelno mokesčiai“. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Nr. 37 (373). p. 15-16.
24. SAVICKIENĖ, Jūratė. (2005) *Mokesčiai*. Kaunas: Technologija. 73 p. ISBN 9955-09-810-4.
25. SCHROEDER, Richard G; CLARK, Myrtle W; CATHEY, Jack M. (2001) *Accounting theory and analysis. Text cases and readings*. New York: John Wiley & Sons, Inc. 568 p. ISBN 0-471-379549.
26. STAČIOKAS, Romas; RIMAS, Justinas. (2003) *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*. Kaunas: Technologija. 119 p. ISBN 9955-09-354-4.
27. STAČIOKAS, Romas; RIMAS, Justinas. (2004) *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija. 197 p. ISBN 9955-09-624-1.

28. ŠVELGINIENĖ, Loreta. (2003) Pardavimo pajamų apskaita pagal Verslo apskaitos standartus. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 11 (113). p. 9-13.
29. VAIČIULIENĖ, Tatjana; BALSEVIČIŪTĖ, Vaida. (2006) Įmokų darbuotojų naudai mokestiniai ypatumai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 3. p. 3-10.
30. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. *Dėl pelno mokesčio įstatymo ir Verslo apskaitos standartų nuostatų neatitikimų paaiškinimų Nr. (18.10-31-1)-R-6974* [interaktyvus]. (2005) Mokesčių teisės departamentas. Tiesioginių mokesčių skyrius. Aktuali redakcija nuo 2005 m. liepos 26 d. [žiūrėta 2006 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/>>
31. ŽIEMIENĖ, Bronė. (2002) Reklamos ir reprezentacijos sąnaudų pripažinimas mokesčių tikslais. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 5 (95). p. 42-44.
32. ŽLIOBAITĖ, Renata. (2006) Pajamų pripažinimo principai pagal Verslo apskaitos standartų ir Pelnų mokesčio įstatymo nuostatas. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Nr. 14 (398). p. 1,7-8.
33. ХЕНДРИКСЕНБ, Э. С; ВАНБРЕДА, М. Ф. (2000) *Теория бухгалтерского учета*. Москва: Финансы и статистика. 576 с. ISBN 5-279-01669-1

PRIEDAI

1 PRIEDAS Apskaitos principo pasirinkimas	71
2 PRIEDAS Pajamų detalizavimas	72
3 PRIEDAS Sąnaudų detalizavimas	74
4 PRIEDAS Pelno mokesčio apskaičiavimo algoritmas pagal finansinės ir mokestinės apskaitų reikalavimus bei pelno mokesčio deklaraciją.....	78
5 PRIEDAS Ištrauka iš UAB “Adatėlė” sąskaitų plano bei sąskaitų apyvartų per ataskaitinį laikotarpį	79
6 PRIEDAS UAB “Adatėlė” pelno (nuostolių) ataskaitos veiklos sąnaudos	81
7 PRIEDAS UAB "Adatėlė" metinė pelno mokesčio deklaracija	83

APSKAITOS PRINCIPO PASIRINKIMAS



Šaltinis: Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2002 Nr.3, p. 37.

PAJAMŲ DETALIZAVIMAS

PAJAMOS	
<i>Pardavimo pajamos</i>	
Pardavimo pajamos	Skirta apskaityti pajamoms, priskirtinoms įmonės tipinei veiklai
Pardavimo pajamos	
Pardavimai išsimokėtinai	
Pripažintas pelnas iš pardavimų išsimokėtinai	
Prekių mainų pajamos	
Suteiktų paslaugų pajamos	
Paslaugų mainų pajamos	
Nuolaidos, grąžinimai	Skirta pardavimų diskontams, parduotų prekių grąžinimams ir nukainojimams (nuolaidoms) apskaityti
Pardavimo nuolaidos (-)	
Parduotų prekių grąžinimai (-)	
Parduotų prekių nukainojimai (-)	
Pardavimų diskontai (-)	
Nepanaudoti pardavimų diskontai	
Kitos veiklos pajamos	Skirta apskaityti pajamoms, nepriskirtinoms įmonės tipinei, finansinei ir investicinei veiklai bei ypatingiesiems straipsniams
Pelnas dėl ilgalaikio turto perleidimo	
Tipinei veiklai nepriskirtų pardavimų ir paslaugų pajamos	
Turto pardavimo pagal lizingo sutartis pajamos	
Reklamos pardavimo pajamos	
Nuomos pajamos	
Komisinių pajamos	
Tipinei veiklai nepriskirtų mainų pajamos	
Nebaigtų vykdyti sutarčių pajamos	
Negautas kitos veiklos pajamas kompensuojančių dotacijų ir subsidijų amortizuota dalis	
Kitos netipinės veiklos pajamos	
Finansinės-investicinės veiklos pajamos	Skirta apskaityti per ataskaitinį laikotarpį gautiems (gautiniams) dividendams, gautoms (gautinoms) palūkanoms, teigiamai valiutos kursų pasikeitimo įtakai, palūkanų pajamoms, gautiems (gautiniams) delspinigiams ir baudoms iš klientų už sutartinių įsipareigojimų nevykdymą, kitoms finansinės ir investicinės veiklos pajamoms
Dividendų pajamos	
Baudos ir delspinigiai už pradelstą pirkėjų įsiskolinimą	
Investicijų perleidimo pelnas	
Palūkanų pajamos	
Palūkanos už indėlius	
Palūkanos už sąskaitas bankuose	
Lizingo palūkanos	
Palūkanos už vertybinius popierius	

2 PRIEDO TĘSINYS

Palūkanos už išsimokėtinai parduotas prekes	
Teigiama valiutų kursų pasikeitimo įtaka	
Mokėtinų sumų diskontai ir nuolaidos	
Investicijų perkainojimo pajamos	
Kitos finansinės–investicinės veiklos pajamos	
Pagautė	Skirta apskaityti ypatingajam (neįprastiniam) pelnui
Pelno paskirstymas	Skirta akcininkų patvirtintam pelno (nuostolio) paskirstymui užregistruoti
Praėjusių metų nepaskirstytasis pelnas	
Pervedimai iš rezervų	
Nepaskirstytasis nuostolis	
Akcininkų įnašai nuostoliams padengti	
Akcijų priedų mažinimas	

Šaltinis: Pačiolis (2004), Apskaitos politika.

SĄNAUDŲ DETALIZAVIMAS

SĄNAUDOS	
Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina	
Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina	Skirta apskaityti parduotų per ataskaitinį laikotarpį anksčiau perpardavimui pirktų prekių arba parduotos pagamintos produkcijos (taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą) ar suteiktų paslaugų savikainai
Parduotų prekių savikaina	
Išsimokėtinai parduotų prekių savikaina	
Suteiktų paslaugų savikaina	
Pirkimai	Skirta apskaityti ataskaitinio laikotarpio žaliavų, medžiagų, komplektavimo gaminių ir kitų vertybių, skirtų produkcijai gaminti arba paslaugoms teikti, pirkimams (gamybinėse įmonėse) bei perparduoti skirtų prekių pirkimams (prekybinėse įmonėse), taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą
Tiesioginės gamybinės išlaidos	Skirta apskaityti per ataskaitinį laikotarpį faktiškai patirtoms tiesioginio darbo išlaidoms, tiesioginių žaliavų ir kitoms tiesioginėms gamybos išlaidoms
Pagrindinės žaliavos	
Tiesioginis darbo užmokestis	
Socialinis draudimas nuo tiesioginio darbo užmokesčio	
Netiesioginės gamybinės išlaidos	Skirta apskaityti netiesioginėms (paskirstomosioms) gamybos išlaidoms
Pagalbinės žaliavos	
Pagalbinių darbininkų darbo užmokestis	
Socialinis draudimas nuo pagalbinių darbininkų darbo užmokesčio	
Gamybinių įrengimų nusidėvėjimas	
Gamybinių pastatų nusidėvėjimas	
Netiesioginės paslaugos	
Atsargų padidėjimas / sumažėjimas	Skirta apskaityti ataskaitinio laikotarpio žaliavų (medžiagų), komplektavimo gaminių, nebaigtos gamybos, gatavos produkcijos (gamybinėse įmonėse) ir perparduoti skirtų prekių (prekybinėse įmonėse) likučių pasikeitimams, kai taikomas periodiškai apskaitomų atsargų būdas
Žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai	
Nebaigta gamyba	
Pagaminta produkcija	
Pirktos prekės, skirtos perparduoti	
Nuolaidos, grąžinimai	Skirta apskaityti diskontų ir nuolaidų, kuriomis pasinaudojo įmonė pirkdama prekes, sumoms
Pirkimų diskontai (-)	
Pirkimų diskontų praradimas	
Pirkimų nuolaidos (-)	
Pirktų prekių grąžinimai (-)	
Pirktų prekių nukainojimai (-)	
Veiklos sąnaudos	
Pardavimų sąnaudos	Skirta apskaityti ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms, susijusioms su prekių pardavimu

3 PRIEDO TĘSINYS

Komisinių tretiesiems asmenims sąnaudos	
Pardavimų paslaugų sąnaudos	
Baudos ir netesybos už nekokybiškų prekių pardavimą	
Atidėjų garantiniam parduotų prekių remontui sąnaudos	
Nepanaudotų atidėjų garantiniam parduotų prekių remontui atstatymas (-)	
Prekybinių atsargų draudimo sąnaudos	
Skelbimų ir reklamos sąnaudos	
Darbuotojų darbo užmokesčio ir su juo susijusios sąnaudos	
Natūralios prekių netekties sąnaudos	
Prekybinės įrangos nusidėvėjimo sąnaudos	
Kitos pardavimų sąnaudos	
Gautos nuolaidos (-)	
Bendrosios ir administracinės sąnaudos	Skirta apskaityti įmonės bendrosioms ir administracinėms laikotarpio sąnaudoms, tokioms kaip administracinių ir bendro naudojimo patalpų išlaikymas, nuoma ar nusidėvėjimas, įmonės reprezentavimo, paramos, labdaros, socialinės išlaidos, administracijos darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susiję mokesčiai
Nuomos sąnaudos	
Remonto ir eksploataavimo sąnaudos	
Mokėjimų tretiesiems asmenims sąnaudos	
Draudimo sąnaudos	
Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	
Darbuotojų darbo užmokesčio sąnaudos	
Darbuotojų socialinio draudimo sąnaudos	
Ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos	
Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudos	
Nematerialiojo turto amortizacijos sąnaudos	
Dotacijų ir subsidijų, susijusių su ilgalaikiu turto, amortizuota dalis (-)	
Abejotinų skolų sąnaudos	
Abejotinų skolų įvertinimo sąnaudos	
Abejotinų skolų atstatymai (-)	
Įvairios bendrosios sąnaudos	
Atsargų (išskyrus prekes) natūralios netekties sąnaudos	
Įmonės reklamos sąnaudos	
Gautos nuolaidos (-)	
Veiklos mokesčių sąnaudos	Apskaitomos įvairių, išskyrus pelno, mokesčių sąnaudos
Kelių mokesčio sąnaudos	
Nekilnojamojo turto mokesčio sąnaudos	

3 PRIEDO TĘSINYS

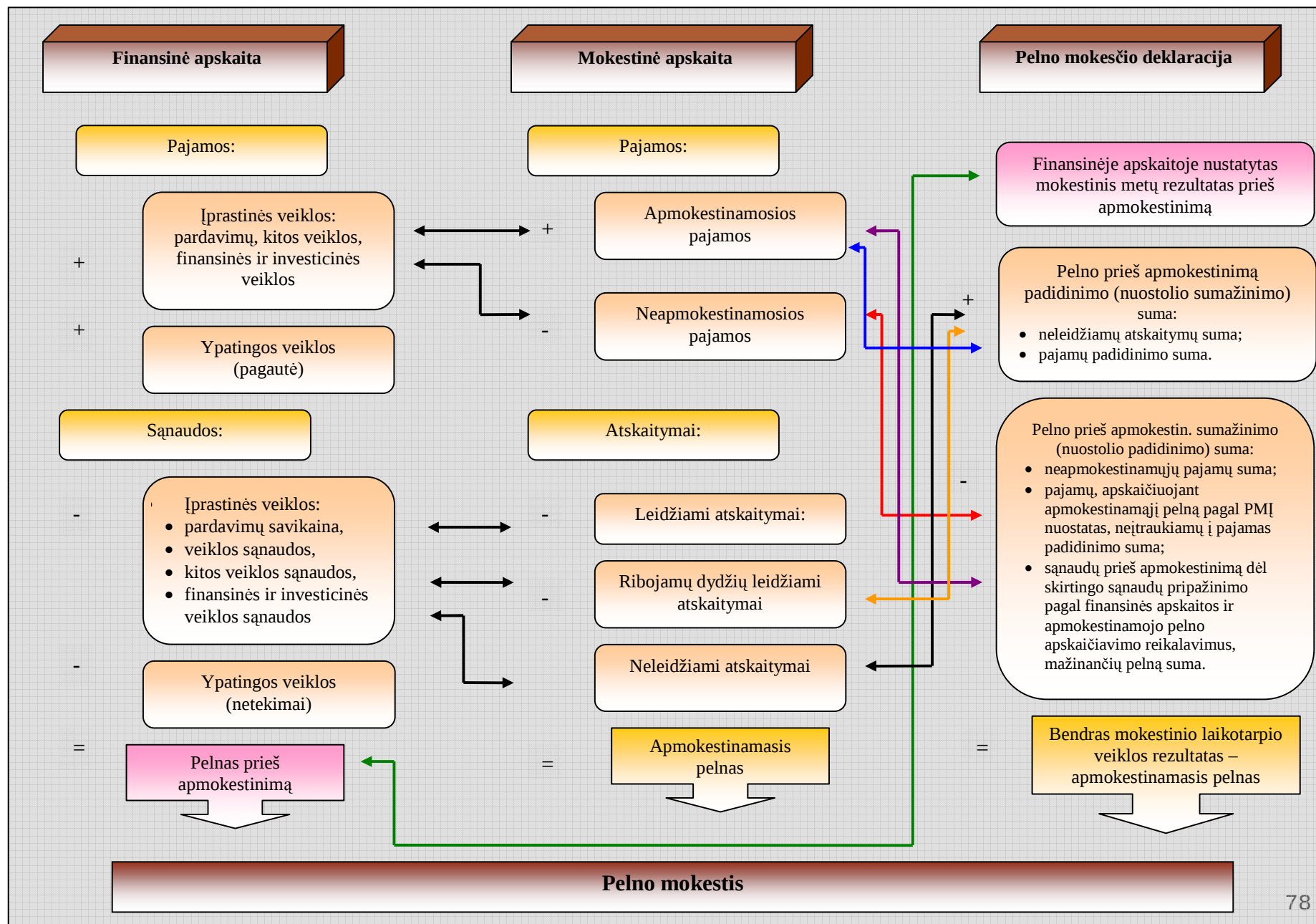
Neatskaitomo PVM sąnaudos	
Aplinkos teršimo mokesčio sąnaudos	
Kitų mokesčių sąnaudos	
Turto vertės sumažėjimo sąnaudos	Skirta ilgalaikio ir trumpalaikio turto vertės sumažėjimo sąnaudoms registruoti
Atsargų vertės sumažėjimo sąnaudos	
Nematerialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos	
Materialiojo ilgalaikio turto vertės sumažėjimo sąnaudos	
Kito turto vertės sumažėjimo sąnaudos	
Anksčiau nukainoto turto vertės atstatymai (-)	
Atidėjų sąnaudos	Skirta atidėjų sąnaudoms registruoti
Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	
Suteikta labdara ir parama	
Kitos veiklos sąnaudos	Skirta apskaityti įvairioms kitos veiklos sąnaudoms, nuostoliui, patirtam perleidžiant ilgalaikį turtą, bei įvairioms kitos veiklos sąnaudoms, kurios nepriskirtinos tipinei, finansinei ir investicinei veiklai bei netekimams
Nuostolis dėl ilgalaikio turto perleidimo	
Tipinei veiklai nepriskirtų pardavimų ir paslaugų teikimo savikaina	
Pagal lizingo sutartis parduodamo turto savikaina	
Tarpininkavimo veiklos sąnaudos	
Nebaigtų vykdyti sutarčių savikaina	
Kitos kitos veiklos sąnaudos	
Finansinės-investicinės veiklos sąnaudos	Šioje sąskaitoje registruojamos palūkanų sąnaudos, nuostolis dėl finansinio turto perleidimo ir jo nuvertėjimo sąnaudos, neigiama valiutos kurso pasikeitimo įtaka, taip pat sumokėtos baudos ir delspinigiai bei kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos.
Palūkanų sąnaudos	
Investicijų vertės sumažėjimo sąnaudos	
Investicijų perleidimo nuostolis	
Baudos ir delspinigiai už pavėluotus atsiskaitymus	
Neigiama valiutų kursų pasikeitimo įtaka	
Investicijų perkainojimo sąnaudos	
Investicijų nukainojimo sąnaudos	
Anksčiau nukainotų investicijų vertės atstatymas (-)	
Kitos finansinės-investicinės veiklos sąnaudos	
Gautinų sumų diskontai	
Netekimai	Skirta apskaityti dėl ypatingų, nepriklausančių nuo įmonės veiklos, įvykių patirtoms sąnaudoms
Pelno mokesčiai	Skirta apskaityti pelno mokesčių sąnaudoms
Ataskaitinių metų pelno mokesčiai	

3 PRIEDO TĘSINYS

Pervedimai į atidėtuosius pelno mokesčius	
Pelno paskirstymas	Skirta akcininkų patvirtintam pelno (nuostolio) paskirstymui užregistruoti
Praėjusių metų nepaskirstytasis nuostolis	
Pervedimai į įstatymo nustatytus rezervus	
Pervedimai į kitus rezervus	
Nepaskirstytasis pelnas	
Dividendai	
Kiti paskirstymai	

Šaltinis: Pačiolis (2004), Apskaitos politika.

Pelno mokesčio apskaičiavimo algoritmas pagal finansinės ir mokestinės apskaitų reikalavimus bei pelno mokesčio deklaraciją



**IŠTRAUKA IŠ UAB“ADATĖLĖ“ SĄSKAITŲ PLANO BEI SĄSKAITŲ APYVARTŲ PER
ATASKAITINĮ LAIKOTARPĮ**

Sąskaitos Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Suma, Lt
500	Pardavimai	4925607.39
5001	Eksportas	226998.50
505	Suteiktos paslaugos	634921.36
5051	Paslaugų eksportas	260299.32
506	Komisiniai (be PVM)	8190.15
5090	Nuolaidos	-54036.00
532	Gauti delspinigiai	23.72
534	Mokėtinų sumų diskontai	-3648.27
535	Banko palūkanos	227.91
536	Teigiama valiutos kurso įtaka	11452.56
5211	Pelnas dėl ilgalaikio turto pardavimo	18605.63
541	Gautos sumos iš draudimo	-8494.22
	Viso:	6020148.1
600	Parduotų prekių savikaina	3806824.91
6052	Seminarų organizavimas	2580.13
606	Pardavimų sąnaudos, paslaugos	129340.17
608	Išlaidos garantiniam remontui	1870.39
609	Diskontai perkant prekes	109.87
6091	Atidėjimai nejudančiom prekėm	11517.09
6092	Prekių nurašymai	10320.17
6107	Įvairios konsultacijos paslaugos	155412.00
6108	Kitos paslaugos	1176.06
6111	Ūkinės išlaidos	32001.57
61110	Patalpų remontas	9348.56
61111	Draudimo išlaidos	26927.95
61113	Elektros energijos išlaidos	11720.59
61114	Apsauga	3813.09
61115	Apšildymas	4293.23

Sąskaitos Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Suma, Lt
611271	Nurašytos beviltiškos skolos	43350.31
6113	Automobilių išlaidos	60352.79
61131	Taksi paslaugos	4833.13
61132	Automobilių saugojimas	622.87
61133	Automobiliai pagal sutartį	5713.55
6114	Amortizaciniai priskaitymai	113341.31
61140	Išperkamosios nuomos nusidėvėjimo sąnaudos	15519.44
61141	Pastato nusidėvėjimas	56904.62
61142	Nurašytas ilgalaikis turtas	56.29
6115	Transportas, muitinė	20980.25
6116	Atlyginimai, soc.draudimas	933503.90
6117	Banko išlaidos	12780.21
61171	Statoil kortelių aptarnavimas	139.65
6118	Pašto, telefono ir kitos išlaidos	36760.14
61181	Audito sąnaudos	12000.00
61182	Mokesčiai už telefoną	55306.30
611821	Mokesčiai už internetą	5627.09
61183	Kanceliarinės išlaidos	14567.85
61185	DHL ir kt. siuntimo paslaugos	5645.27
61186	Prenumerata	4929.25
61187	Seminarai, kursai ir kt.	7845.48
61188	Kitos administracinės išlaidos	2750.00
61189	Teisinės paslaugos	4867.51
6119	Reklamos išlaidos	39491.24
6121	Kelių mokestis	13627.00
6122	Mokesčiai už aplinkos teršimą	491.80
6123	Nekilnojamojo turto mokestis	12825.00
6124	Žemės mokestis	2147.00
6125	Įmokos į garantinį fondą	1426.55

5 PRIEDO TĘSINYS

6112	Komandiruotės, kelionės	91349.27		6150	Kitos nerealizacinės išlaidos	183.90
61121	Sąnaudos reprezentacijai	13617.95		6311	Palūkanos už ilg.kreditą	33004.93
611211	Reprezentacijos, ne sąnaudos	4539.32		632	Išperkamosios nuomos palūkanos	3979.65
61122	Neatskaitomas PVM	6463.03		633	Palūkanos už trump.kreditą	33614.14
61123	PVM už prekes įmonės reikmėm	534.99		635	Delspinigiai, baudos	728.89
61124	Komandiruočių dienpinigiai	21801.00		636	Neigiama valiutos kurso įtaka	18800.70
61125	Nuostoliai dėl avarijų	6792.63		650	Ataskaitinių metų pelno mokestis	10909
611251	Nuostoliai dėl vagysčių	2521.46			Viso:	5933981.02
61126	Asociacijų nario mokesčiai	3550.00				
61127	Blogos skolos	7416.58				

Šaltinis: sukurta autorės pagal UAB „Adatėlė“ duomenis

UAB „ADATĖLĖ“ PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS VEIKLOS SĄNAUDOS

Eil. Nr.	Sąskaitos numeris	Sąskaitos pavadinimas	Suma, Lt
1	6107	Įvairios konsultavimo paslaugos	155412.00
2	6108	Kitos paslaugos	1176.06
3	6111	Ūkinės išlaidos	32001.57
4	61110	Patalpų remontas	9348.56
5	61111	Draudimo išlaidos	26927.95
6	61113	Elektros energijos išlaidos	11720.59
7	61114	Apsauga	3813.09
8	61115	Apšildymas	4293.23
9	6112	Komandiruotės, kelionės	91349.27
10	61121	Sąnaudos reprezentacijai	13617.95
11	611211	Reprezentacija, ne sąnaudos	4539.32
12	61122	Neatskaitomas PVM	6463.03
13	61123	PVM už prekes įmonės reikmėms	534.99
14	61124	Komandiruotės dienpinigiai	21801.00
15	61125	Nuostoliai dėl avarijų	6792.63
16	611251	Nuostoliai dėl vagysčių	2521.46
17	61126	Asociacijų nario mokesčiai (Lietuvos aprangos ir tekstilės įmonių asociacija)	3550.00
18	61127	Blogos skolos	7416.58
19	611271	Nurašytos beviltiškos skolos	43350.31
20	6113	Automobilių išlaidos	60352.79
21	61131	Taksi paslaugos	4833.13
22	61132	Automobilių saugojimas	622.87
23	61133	Automobiliai pagal sutartis	5713.55
24	6114	Amortizacijos priskaitymai	113341.31
25	61140	Išperkamosios nuomos nusidėvėjimo sąnaudos	15519.44
26	61141	Pastato nusidėvėjimas	56904.62
27	61142	Nurašytas ilgalaikis turtas	56.29
28	6115	Transportas, muitinė	20980.25

8			
2	6116	Atlyginimai, soc. draudimas	933503.90
9			
3	6117	Banko išlaidos	12780.21
0			
3	61171	Statoil kortelių aptarnavimas	139.65
1			
3	6118	Pašto, telekomo ir kt. išlaidos	36760.14
2			
3	61181	Audito sąnaudos	12000.00
3			
3	61182	Mokesčiai už telefoną	55306.30
4			
3	611821	Mokesčiai už internetą	5627.09
5			

6 PRIEDO TĘSINYS

3	61183	Kanceliarinės išlaidos	14567.85
6			
3	61185	DHL ir kt. siuntimo paslaugos	5645.27
7			
3	61186	Prenumerata	4929.25
8			
3	61187	Seminarai, kursai ir kt.	7845.48
9			
4	61188	Kitos administracinės išlaidos	2750.00
0			
4	61189	Teisinės paslaugos	4867.51
1			
4	6119	Reklamos išlaidos	39491.24
2			
4	6121	Kelių mokestis	13627.00
3			
4	6122	Mokesčiai už aplinkos teršimą	491.80
4			
4	6123	Nekilnojamojo turto mokestis	12825.00
5			
4	6124	Žemės mokestis	2147.00
6			
4	6125	Įmokos į garantinį fondą	1426.55
7			
4	6150	Kitos nerealizacinės išlaidos	183.90
8			
4	541	Gautos sumos iš draudimo	-8494.22
9			
	VISO:		1883374.76

Šaltinis: sukurta autorės pagal UAB „Adatėlė“ duomenis

UAB „ADATĒLĒ“ METINĒ PELNO MOKESČIO DEKLARACIJA

7 PRIEDAS