

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

JURGITA SADONIENĖ
MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO NEAKIVAIZDINIŲ STUDIJŲ PROGRAMA

ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITA IR
APMOKESTINIMAS

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas -
Doc. Dr. Gintaras Černius

Vilnius, 2007

TURINYS

ĮVADAS.....	3
1. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITOS IR APMOKESTINIMO REGULIAVIMO REIKŠMĖ RINKOS EKONOMIKOJE.....	6
1.1. Ilgalaikio materialiojo turto ekonominė reikšmė verslo vystymuisi.....	6
1.2. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos problemos ir apskaitos pertvarkymo strateginiai tikslai	8
1.3. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir apmokestinimo politikos teisiniai aspektai.....	10
2. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITA FINANSINĖS APSKAITOS IR PELNO MOKESČIŲ POŽIŪRIU	16
2.1. Ilgalaikio materialiojo turto esmė ir pagrindiniai apskaitos principai (bruožai)	16
2.2. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina	19
2.3. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai	25
2.4. Ilgalaikio materialiojo turto pokyčių nustatymas	30
2.5. Ilgalaikio materialiojo turto nurašymas.....	34
3. PRAKTINIS ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO FINANSINĖS APSKAITOS IR PELNO MOKESČIŲ REIKALAVIMŲ DERINIMAS ŪKIO SUBJEKTŲ VEIKLOJE.....	37
3.1. Empirinio tyrimo metodologija.....	37
3.2. Apskaitos organizavimo tvarkos reglamentavimas įmonėse mokesčių apskaičiavimo tikslais.....	38
3.3. Ilgalaikio materialiojo turto atspindėjimo pelno mokesčių požiūriu neatitikimai VAS nuostatomis	39
3.3.1. Nustatant įsigijimo vertę.....	39
3.3.2. Nustatant tarnavimo ir nusidėvėjimo laiką	43
3.3.3. Vertinant remontą ir rekonstrukciją.....	46
3.4. Ilgalaikio materialiojo turto atspindėjimo finansinėje atskaitomybėje kokybės gerinimo galimybės.....	49
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	53
LITERATŪRA.....	56
SANTRAUKA	59
SUMMARY	60

IVADAS

Atkūrus nepriklausomybę Lietuvos Respublikoje prasidėjo šalies ėjimo į rinkos ekonomiką procesas, o lygiagrečiai neišvengiamai ir Lietuvos teisės reforma. Besikuriančiai turto rinkai tapo būtinas ir reikšmingas profesionalus turto vertinimas, kad rinkos dalyviai būtų pakankamai informuoti apie turto judėjimo ir vertinimo reiškinius. Galima būtų teigti, kad po 2000 metų turto vertinimas Lietuvos Respublikoje vis dar išgyvena kūrimosi ir plėtros laikotarpį, ruošiami ir priimami norminiai aktai, reguliuojantys turto vertinimo procesą.

Be darbo jėgos kvalifikacijos ir investicijų į mokslo tyrimus bei plėtrą, trečias lemiantis ekonomikos konkurencingumo lygį veiksnys yra investicijos į ilgalaikį materialųjį turtą. Gamybos augimui, darbo produktyvumo didinimui visada reikalingos papildomos investicijos. Materialinės investicijos kartu yra prielaida naujų, pažangių technologijų diegimui, vykdant ilgalaikio materialiojo turto atnaujinimą. Paprastai jos yra būtinos, siekiant pilnai įgyvendinti mokslo tyrimų rezultatus, kuriant naujas darbo vietas. O kadangi Lietuvoje didelę dalį sudaro kapitalui imli pramonė, šio veiksnio įtaka pramonės konkurencingumui yra akivaizdi.

Šiuolaikinė ekonomika kelia naujus reikalavimus finansinei atskaitomybei. Laikmetis reikalauja padidinti balanso informatyvumą įmonių turtinei ir finansinei būklei geriau įvertinti. Šiuo tikslu plačiau taikytinas turto vertinimas tikrąją verte, pateiktini abejotinių gautinų skolų bei pradelstų mokėtinų skolų rodikliai ir kita svarbi informacija.

Temos aktualumas. Įmonės ilgalaikis materialusis turtas paprastai sudaro didumą viso įmonės turimo turto. Nuo to, koks turtas naudojamas įmonės veikloje, pavyzdžiui, kokiais įrenginiais gaminama produkcija, teikiamos paslaugos, priklauso įmonės prestižas, gamybinė komercinė veikla, įmonės veiklos rezultatai, todėl ilgalaikio turto finansinei analizei turi būti skiriamas derama dėmesys. Įmonės veiklos finansiniams rezultatams įtakos turi tikras ir teisingas įsigyto turto klasifikavimas, vertės nustatymas, nusidėvėjimo normatyvo parinkimas ir pan. Susiformavusi apskaitos praktika spręsti šiuos uždavinius tapo nepajėgi. Nors ir laikoma, kad esminiai bendrieji apskaitos principai Lietuvoje diegiami nuo 1995 metų, praktika byloja, kad jie vis dar taikomi nevienodai. Viena priežasčių yra tai, kad iš inercijos ar nepakankamo bendrų apskaitos principų suvokimo dar pakankamai plačiai naudojama buvusi pajamų ir sąnaudų pripažinimo metodika, kitaip traktuojamas turtas.

Taigi, pastaruoju metu dėl apskaitos politikos ir jos metodikos keitimo teisinių nuostatų perimamumo iškyla daugybė nesutapimų apskaitant ir vertinant ilgalaikį materialųjį turtą. Patikimai nustatyti tikrąją turto vertę nėra lengva. Pradėjus galioti 12-jam Verslo apskaitos standartui (VAS) „Ilgalaikis materialusis turtas“ įmonės pastoviai susiduria su ilgalaikio materialiojo turto vertės nustatymo klausimu, nes jo įkainojimui priskiriama neapčiuopiami

dalykai. Įmonė, taikydama apskaitą yra saistoma ne tik su VAS, bet ir su kitų teisės aktų reikalavimais. Tai atlikti yra pakankamai sudėtinga ir reikalauja pakankamai aukšto parengimo apskaitos specialistų, pertvarkant apskaitą pagal naujus reikalavimus.

Problema. Ilgalaikis materialusis turtas sudaro kone didžiausią įmonių neapyvartinio ilgalaikio turto dalį. Patikimas ilgalaikio materialiojo turto įvertinimas bei pateikimas apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje yra svarbi sąlyga teisingai įvertinti daugelį įmonės veiklos efektyvumo rodiklių.

Nuo 2004 m. įsigalioję Verslo apskaitos standartai numato ir bent kelis esminius ilgalaikio turto apskaitos pasikeitimus. Tačiau patikimai nustatyti tikrąją turto vertę nelengva. Finansinės apskaitos reglamentuose nėra konkrečių nurodymų, kaip ekonomiškai pagrįstai nustatyti šią vertę. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose patikimiausiu turto realiosios vertės nustatymo pagrindu laikoma aktyviosios rinkos kaina. Aktyvioji rinka apibūdinama kaip rinka, kurioje egzistuoja šios sąlygos: rinkoje parduodamos prekės yra homogeniškos (vienarūšės) ir bet kuriuo metu nesunkiai galima surasti suinteresuotų pirkėjų/pardavėjų; visiems prieinama informacija apie kainas. Tačiau visos išvardytos sąlygos daugeliu atvejų neegzistuoja. Ypač tai pasakytina apie dabartines rinkas Lietuvoje. Nėra aktyviosios rinkos, tikroji vertė nustatoma subjektyviais vertinimais, išreiškiančiais vertintojo profesinį požiūrį. Taip nustatytos vertės teisingumas yra santykinis. Pradėjus galioti 12-ajam VAS, įmonėms tenka ieškoti atsakymo į klausimą: kas nustatys ilgalaikio turto vertę? Ar tai atliks registru centras, ar rinkoje įsigalintys ekspertai, kitaip vadinami turto vertintojai? Negalima vienareikšmiškai pasakyti, ar naujovė yra teigiama ar neigiama. Viskas priklauso nuo to, kokių aspektu mes tai vertinsime. Tačiau vienu aspektu naujovė yra neabejotinai teigiama – įmonėje turi būti tvarkoma finansinė, o ne mokestinė apskaita.

Tyrimo tikslas – atlikti ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir apmokestinimo teorinę analizę bei įvertinti apskaitos politikos šioje srityje ypatumus, sąlygojančius teisingą turto įvertinimą.

Tyrimo objektas: ilgalaikio materialiojo turto apskaita ir apmokestinimas.

Tyrimo uždaviniai:

- išsiaiškinti teisinį turto apskaitos ir apmokestinimo reglamentavimą;
- pateikti apskaitos teorijos požiūrį ir mokesčių požiūrį į ilgalaikį materialiojo turto vertinimą ir apmokestinimą;
- išryškinti problemines ilgalaikio turto apskaitos ir apmokestinimo sritis, taikant praktikoje VAS;
- išnagrinėti konkrečių pavyzdžių pagrindu apskaitos ir mokesčių derinimo klausimų sprendimą;

- pateikti išvadas bei rekomendacijas ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir apmokestinimo tobulinimui.

Hipotezės.

1. Įmonių apskaitos sistemos pertvarką, remiantis VAS sudaro prielaidas teisingai perteikti ilgalaikio materialiojo turto finansinę būklę.
2. Apskaitos painingos bus išvengta, jeigu rengiant įmonės apskaitos politiką bus numatyta bendroje apskaitos sistemoje tiek VAS, tiek mokesstinės sistemos taikymas.
3. Nuo teisingo ilgalaikio materialiojo turto įvertinimo priklauso įmonės veiklos finansiniai rezultatai.

Tyrimo metodai: sisteminė mokslinės literatūros ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir vertinimo analizė ir apibendrinimas, šios srities specialistų ir praktikų publikacijų ilgalaikio materialiojo turto įkainojimo ir apskaitos klausimais studijavimas, Lietuvos Respublikos įstatymų, kitų norminių aktų, susijusių su ilgalaikiu materialiuoju turto analizė. Taip pat naudoti duomenų analizės ir palyginimo metodai, žvalgybinė apklausa.

Ilgalaikio materialiojo turto apskaitai ir apmokestinimui kaip pakankamai aktualiam ir problemiškam klausimui, pastaruoju metu skiriamas nemažas dėmesys. Įmonės pasirenkama apskaitos politika turi būti tokia, kad įmonės finansinėje atskaitomybėje būtų teisingai atspindėta įmonės ilgalaikio materialiojo turto būklė bei būtų garantuotas teisingas mokesčių apskaičiavimas ir sumokėjimas. Tačiau vis dar nemažai įmonių ir įsigaliojus Verslo apskaitos standartams nepakeitė vieno ar kito baro (tame tarpe ir ilgalaikio materialiojo turto) apskaitos politikos. Tai iškraipo finansinę atskaitomybę.. Įmonės apskaitos politika – apskaitos metodai ir taisyklės, skirti įmonės apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti. Įmonės savarankiškai nustato apskaitos politiką, pasirinkdamos konkrečius leistinus apskaitos būdus ir metodus. Ilgalaikį materialųjį turtą registruoti apskaitoje ir parodyti finansinėje atskaitomybėje galima dviem būdais – įsigijimo savikaina arba perkainota verte. Įmonės savarankiškai pasirenka ilgalaikio materialiojo turto apskaitos būdus, nurodomus apskaitos politikoje. VAS nustatyta dešimt bendrųjų apskaitos principų: įmonės, veiklos tęstinumo, periodiškumo, pastovumo, piniginio mato, kaupimo, palyginimo, atsargumo, neutralumo, turinio svarbos. Šie principai taikytini ir ilgalaikio materialiojo turto apskaitoje, siekiant, kad finansinė atskaitomybė tikrai ir teisingai parodytų įmonės turtą.

1. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITOS IR APMOKESTINIMO REGULIAVIMO REIKŠMĖ RINKOS EKONOMIKOJE

1.1. Ilgalaikio materialiojo turto ekonominė reikšmė verslo vystymuisi

Verslas – veikla, kurią sudaro produkcijos gamyba ar paslaugų teikimas ir jų pardavimas. Verslas – ne tik pagamintos produkcijos pardavimas, bet ir gamybos aprūpinimas įrengimais, žaliavų įsigijimas, darbuotojų samdymas, žemės ir pastatų pirkimas ar nuoma, draudimas ir kita ūkinė veikla. Verslininkas turi pasirinkti geriausią gamybinių, finansinių, žmogiškųjų ir visų kitų išteklių derinį, gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų kiekį ir organizuoti verslą rizikos sąlygomis. Ypač svarbu pasirinkti tokias išteklių rinkas ir pirkimo laiką bei mastą, kad gamybos kaštai būtų mažiausi, o uždirbamas pelnas kuo didžiausias. Verslo valdymas susideda iš šių tarpusavyje susijusių funkcijų:

- *planavimo*, nes reikia numatyti būdus iškeltiems tikslams pasiekti;
- *apskaitos*, nes nuolat reikia rinkti, sisteminti ir apibendrinti verslo valdymui ir planų įgyvendinimo kontrolei reikalingą informaciją;
- *analizės ir kontrolės*, kurios leidžia numatyti tolesnes verslo plėtros tendencijas.

Norint valdyti įmonę, šiuo metu jau nepakanka būti jos savininku ar turėti įgaliojimą ją valdyti, reikia sugebėti valdyti įmonės informacinius srautus, naudoti juos numatytiems tikslams pasiekti. Šiuo požiūriu ypač aktuali tiksli kapitalo, kaip vieno iš pagrindinių gamybos veiksnių, apskaita.

Kapitalas skirstomas į apyvartinį, kuris ūkinėje veikloje greitai paverčiamas žaliavomis, nebaigta gamyba, pasigaminta produkcija, prekių atsargomis, skolomis, grynaisiais pinigais, ir į pastovųjį, kuris verslo procese kinta lėtai ir savo vertę dalimis perkelia į produktą ar paslaugą. Pastovusis dar vadinamas ilgalaikiu turtu.

Ilgalaikis turtas – tai įmonės ekonominiai ištekliai, kuriais numatoma naudotis įmonės veikloje ir uždirbti pajamas ilgiau nei vienerius finansinius metus. Ilgalaikis turtas dažniausiai sudaro didžiausią įmonės turto lyginamąją dalį ir turi svarbią reikšmę įmonės veiklai organizuoti bei plėtoti.

Kadangi ilgalaikis materialusis turtas tiesiogiai dalyvauja kuriant materialines gėrybes ir apsprendžia įmonės gamybinius pajėgumus, kiekvienai įmonei aktualus klausimas – ilgalaikio materialiojo turto techninė būklė ir jo kitimo tendencijos. Didžiausią įtaką įmonių gamybinei veiklai daro technologiniai įrengimai, tai yra aprūpinimas jais bei racionalus jų darbo laiko ir

pajėgumų panaudojimas. Technologinių įrengimų panaudojimo gerinimas teigiamai veikia bendruosius turto gražos rodiklius bei produkcijos apimtį. Tai leidžia teigti, kad kiekvienai įmonei ilgalaikio materialiojo turto požiūriu aktualūs šie klausimai: apsirūpinimas atitinkamu ilgalaikiu turtu, ilgalaikio turto sudėtis, struktūra ir dinamika, ilgalaikio materialiojo turto techninė būklė bei turto naudojimo efektyvumas. Tačiau lygiagrečiai spręstinas itin aktualus uždavinys – teisingas ilgalaikio materialiojo turto įvertinimas. *Nuo turto teisingo įvertinimo priklauso įmonės veiklos finansiniai rezultatai.* Todėl, analizuojant įmonės turimą ilgalaikį materialųjį turtą ir jo panaudojimo įtaką įmonės veiklai, pirmiausia reikia patikrinti, ar turtas buvo įvertintas vadovaujantis bendraisiais apskaitos principais. Nuo turto vertintojų priklauso tikroji turto vertė, taigi labai svarbus įmonės tarnybų, atsakingų už tikrosios turto vertės nustatymą profesionalumas ir kompetencija, tiesiogiai įtakojanti įmonės apskaitos politiką.

Ilgalaikis materialusis turtas – materialusis turtas, kuris teikia įmonei ekonominės naudos naudojamas ilgiau nei vienerius metus ir kurio įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę.

Iš pateikto apibrėžimo matome, kad materialusis turtas turi būti priskiriamas ilgalaikiam turtui, jei jis atitinka visus šiuos požymius:

- įmonė ketina naudoti jį ilgiau nei vienerius metus;
- įmonė pagrįstai tikisi gauti iš turto ekonominės naudos būsimaisiais laikotarpiais;
- įmonė gali patikimai nustatyti turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą;
- turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už minimalią ilgalaikio materialiojo turto savikainą, įmonės nusistatytą kiekvienai turto grupei;
- įmonei yra perduota rizika, susijusi su materialiuoju turtu.

Kaip minėta, ilgalaikis materialusis turtas pasižymi tuo, kad jo vertė laipsniškai pereina į gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainą. Tačiau, kartais gamyboje naudojamas turtas praranda savo vertę ne tiek dėl fizinio susidėvėjimo, kiek dėl to, kad pasensta moraliai. Tai ypač būdinga moderniausiems technologiniams įrengimams ir kitokiam turtui, kuris, būdamas fiziškai pakankamai geros būklės, atsiradus tobulesniems ar naujos kartos pakaitalams, tampa ekonomiškai neefektyvus.

Dalis ekonomistų akcentuoja ir išskiria į atskirą kategoriją investicinį turtą. Investiciniu laikomas ilgalaikis materialusis turtas (žemė, pastatai ar jų dalis arba žemė kartu su pastatais), kurį jo savininkas arba lizingo gavėjas laiko vien tik pajamomis iš nuomos ir (arba) to turto vertės padidėjimo gauti. Investiciniam turtui nepriskiriamas turtas, naudojamas prekėms gaminti, paslaugoms teikti arba turtas, kurio pardavimas yra įmonės tipinė veikla.

Tai, kad ilgalaikis materialusis turtas ne tik sudaro įmonės didžiausią lyginamąją dalį, bet ir ekonomine prasme turi svarbią reikšmę įmonės veiklai organizuoti, rodo ilgalaikio

materialiojo turto teisingo įvertinimo būtinumą. Nuo ilgalaikio materialiojo turto teisingo įvertinimo priklauso įmonės veiklos finansiniai rezultatai, todėl tai, ar turtas buvo įvertintas vadovaujantis bendraisiais apskaitos principais – esminis klausimas, kurio sprendimo efektyvumas priklauso nuo įmonės apskaitos politikos.

1.2. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos problemos ir apskaitos pertvarkymo strateginiai tikslai

Šiuolaikinė praktika iškelia svarbius apskaitos teorijoje spręstinus uždavinius. Juos lemia poindustrinė (informacijų) ekonomika, transnacionalinių korporacijų susikūrimas ir plėtojimas, tarptautinės finansų rinkos susidarymas, tarptautinių finansinės apskaitos standartų rengimas, naujų apskaitos objektų (pavyzdžiui, intelektualiosios nuosavybės bei kitų nematerialiųjų vertybių) atsiradimas ir kiti veiksniai. Aktualus buhalterinės apskaitos suskirstymo į atskiras dalis klausimas. Išvystytos rinkos ekonomikos šalyse iš bendros apskaitos palaipsniui susiformavo atskiros finansinės ir valdymo apskaitos rūšys.

Įvedus 12VAS, iš karto pasireiškė skirtumai tarp buvusios finansinės apskaitos bei atskaitomybės ir tos, prie kurios pereita nuo 2004 m. sausio 1 d. Šie skirtumai lėmė ne tik sudėtingesnį apskaitininkų darbą, bet ir daro įtaką įmonių padėčiai rinkoje. Taip yra todėl, kad naujoje apskaitoje ir atskaitomybėje, prie kurių vis dar neperėjo dalis įmonių, dominuoja atsargumo principas. Trumpai tariant, tai reiškia, kad daugelis įmonių vien tik dėl apskaitos principų pasikeitimo atskaitomybėje dažnai rodo palyginti mažesnį turtą ir savininkų nuosavybę, labai atsargiai įvertina uždirbtas pajamas. Ir, atvirkščiai, kartais rodo santykinai didesnes sąnaudas, todėl veiklos rezultatai tampa prastesni. Šiuo atveju investuotojams lietuviškos įmonės gali tapti mažiau patrauklios, nei buvo iki šiol.

Siekiant teisingo turto įvertinimo, tapo būtina kvalifikuotai parengti įmonės apskaitos politiką, kurią savo įsakymu paskelbia įmonės vadovas. Savo ruožtu įmonių buhalteriai vis dar nemoka argumentuotai aprašyti įmonės finansinę būklę finansinės atskaitomybės aiškinamuosiuose raštuose. VAS, skirti ilgalaikio materialiojo turto apskaitai – gana nauji dokumentai, šalies įmonės dar nėra gerai jų perpratusios, kad galėtų lengvai pritaikyti registruodamos ūkines operacijas ir tvarkydamos apskaitą. Kylantys klausimai dėl VAS taikymo, nesutapimai su mokesčius nustatančiais teisės aktais – tai problemos, pastaruoju metu neduodančios ramybės įvairių šalies įmonių buhalteriams.

Siekiant padidinti apskaitos ir atskaitomybės duomenų patikrinimą, atsisakoma tradicijos vertinti visus apskaitos objektus tik faktine savikaina, nes toks vertinimas daugeliu atvejų yra

neobjektyvus. Dalis įmonių jau gerai įsisavino ir taiko pasaulinėje praktikoje paplitusį įvertinimo tikrąją vertę metodą. Jis labai reikalingas formuojantis kapitalui fondų rinkoje, teikiant bankams paskolas ir kitais atvejais.

Kaip rodo praktika, buhalteriams problemos vis dar iškyla, kai reikia apskaičiuoti pelno mokesť, kadangi yra skirtumas tarp finansinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo reikalavimų. Ir čia dažniausiai nueinama lengviausiu keliu: buhalteriai stengiasi „pritraukti“ ilgalaikio materialiojo turto apskaitą prie pelno mokesčio reikalavimų. Taip nukenčia finansinė atskaitomybė, iškraipomi įmonės veiklos rodikliai. Todėl neišvengiamai būtina kiekvienai įmonei reglamentuoti apskaitą, patvirtinant atitinkamą apskaitos politiką, kurioje numatyta ir turto apskaitos tvarkymas.

Apskaitos politika – tai įmonės pasirinktų ir tvarkant apskaitą bei rengiant atskaitomybę taikomų būdų, metodų, taisyklių visuma. Pagal VAS nuostatas kiekviena įmonė turi patvirtinti apskaitos politiką išdėstyti įmonėje taikomus apskaitos principus ir būdus. Apskaitos politika leidžia tiksliai ir greitai nustatyti, kaip ir kokios operacijos fiksuojamos apskaitoje. Tai ypač aktualu, kai reikia patikrinti, ar tiksliai į apskaitą įtrauktas vienas ar kitas ūkinis įvykis arba nauji apskaitos darbuotojai supažindinti su jų darbo funkcijomis ir specifika. Ypač svarbu tai, kad kiekviena įmonė, laikydamasi VAS ir teisės aktų nuostatų, individualiai rengia apskaitos politiką. Todėl ji gali daugiau dėmesio skirti savo veiklos specifikai ir toms operacijoms (ūkiniams įvykiams), kurios yra dažnesnės ir svarbesnės įmonei.

Taigi, kaip matome, apskaitos pertvarkymas aktualus uždavinys kiekvienai įmonei ir neišvengiama būtinybė. Apskaitos politikos keitimas – tai principų, metodų ir taisyklių, pagal kurias tvarkoma apskaita, keitimas. Pastaruoju metu nemažai įmonių privalėjo keisti vieno ar kito apskaitos baro apskaitos politiką dėl įsigaliojusių Verslo apskaitos standartų reikalavimų. Tačiau ilgalaikio materialiojo turto atveju apskaitos politika turi būti keičiama ir dėl to, kad apskaitos duomenys teisingiau atskleistų įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Apskaitos politika, tai – pakankamai sudėtingas įmonės dokumentas. Kintant situacijai, apskaitos politika turi būti peržiūrima ir tobulinama. Kalbant apie ilgalaikio materialiojo turto apskaitą, kiekviena įmonė turi numatyti, remdamasi VAS alternatyvius apskaitos ar įkainojimo būdus ir pasirinkti įmonei tinkamiausius. Apskaitos politika rengiama remiantis bendraisiais apskaitos principais ir atskiruose VAS bei kituose teisės aktuose nustatytais reikalavimais. Todėl sekančiame skyrelyje aptariama pagrindiniai ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir apmokestinimo politikos teisiniai aspektai.

1.3. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir apmokestinimo politikos teisiniai aspektai

Rinkos ekonomikos sąlygomis apskaita tampa įvairių ūkinių operacijų registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti. Įrodyta, kad dabartiniame informacijos amžiuje apskaita yra svarbus verslo ir kultūros elementas, kad žemos kultūros šalys negali sukurti aukšto lygio apskaitos sistemų, kad šalys, turinčios silpną ekonomiką, neturi poreikio turėti tikslią ir teisingą apskaitą. Neginčijama ir tai, kad apskaita yra ir svarbus visuomenės gerovės kėlimo šaltinis. Nė viena įmonė negali sėkmingai dirbti be teisingos apskaitos. Jeigu apskaitoje yra klaidos ir apgaulės, tai tokia apskaita nuslėps nuo visuomenės išteklius ir neprisidės prie jos gerovės kėlimo.

Atkūrus Lietuvos Nepriklausomybę pradėta pertvarkyti Lietuvos apskaitą pagal rinkos ekonomikos reikalavimus. Tačiau apskaitos procesas Lietuvoje vyko daugiau gaivališkai negu sistematiškai: kai kurie reglamentuojantys apskaitos tvarkymą dokumentai buvo skubiai arba pernelyg lėtai, neretai slaptai nuo apskaitos mokslo ir praktikos specialistų. Dėl šios priežasties daugelis apskaitos sistemos nuostatų buvo nesuderintos su galiojančiais verslo įstatymais, kas sudarė palankią terpę turto grobstymams, mokesčių slėpimui ir įvairiems piktnaudžiavimams.

Lietuvos Respublikos Vyriausybė 1991 m. gruodžio 17 d. priėmė nutarimą „Dėl buhalterinės apskaitos ir atskaitomybės organizavimo“. Šiuo nutarimu Finansų ministerija buvo įpareigota iki 1992 m. pradžios įdiegti 1, 2, 3, 5 ir 7 tarptautinius apskaitos standartus. Deja, nei šie standartai, nei kitos nutarimo nuostatos nebuvo įgyvendintos. Šis Vyriausybės nutarimas neturėjo didesnės reikšmės šalies buhalterinės apskaitos pertvarkai.

Sekančiame etape buvo pradėtos kurti įvairios institucijos buhalterinės apskaitos problemoms spręsti: patarėjo institucija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, metodologinė ekspertų taryba prie Finansų ministerijos, darbo grupė poįstatyminiams buhalterinės apskaitos projektams rengti ir kitos. Tai buvo laikini kolektyvai, kurių atsakomybė už tam tikrus darbus nebuvo realiai apibrėžta. Jos neatliko rimtesnių darbų ir dėl įvairių priežasčių nustojo egzistuoti.

Svarbiausi antrojo etapo pasiekimai siejami su padidėjusia Lietuvos Respublikos Vyriausybės įtaka buhalterinės apskaitos pertvarkai. 1992 m. birželio 18 d. Vyriausybė patvirtino „Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymą“, kuris įsigaliojo nuo 1993 m. sausio 1 d., o 1993 m. spalio 27 d. priėmė nutarimą Nr. 804 „Dėl įmonių, turinčių juridinio asmens teises, metinės finansinės atskaitomybės“. Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatyme buvo numatyta, kad bendrą vadovavimą buhalterinei apskaitai vykdo Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Būtina pažymėti, kad tai buvo buhalterinės apskaitos pagrindų, o ne visos apskaitos sistemos įstatymas. Todėl, nežiūrint į tai, kad buvo padaryti net keli šio įstatymo straipsnių pakeitimai, jis didesnės įtakos praktiniam buhalterijų darbui neturėjo. Žymiai konkretnesnis buvo

minėtasis Vyriausybės nutarimas Nr. 804, kuriuo buvo patvirtinta nauja metinės finansinės atskaitomybės sudarymo ir pajamų bei sąnaudų pripažinimo apskaitoje tvarka. Vykdydama šį nutarimą Finansų ministerija patvirtino naują pavyzdinį buhalterinės apskaitos sąskaitų planą, parengė finansinės atskaitomybės formas, aiškinamojo rašto ir sąskaitų plano paaiškinimus.

2001 m. lapkričio 6 d. Lietuvos Respublikos Seimas priėmė Buhalterinės apskaitos, Finansinės atskaitomybės ir Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymus. Šie įstatymai suderinti su Europos Bendrijos Tarybos Ketvirtąja (78/660) ir Septintąja (83/349) Direktyvomis. Įgyvendinant įstatymo nuostatas, 2002 m. sausio 7 d. buvo įkurta viešoji įstaiga Lietuvos Respublikos apskaitos institutas, kurio viena pagrindinių užduočių buvo VAS sudarymas ir paskelbimas.

Lietuvos buhalterinės apskaitos integravimo į Europos apskaitos sistemą etapo pradžia laikomi 2002 metai, kai Lietuvos Respublikos apskaitos institutas pradėjo intensyviai ir nuosekliai rengti nacionalinius verslo apskaitos standartus. 2003 m. gruodžio 18 d. LR apskaitos instituto standartu tarnyba patvirtino 17 pirmųjų verslo apskaitos standartų.

VAS skirti įmonių finansinės apskaitos vedimo ir finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkai reglamentuoti. *Nacionalinių verslo apskaitos standartų rengimas, jų išbandymas praktikoje iš tikrųjų yra didesnė problema negu manoma.*

Galima būtų teigti, kad šiuo metu jau sukurta Lietuvos apskaitos sistemos teisinė bazė, tačiau ateityje iškilis problema keisti ir papildyti įstatymus ir kitus teisės aktus, parengti naujus projektus. Tai neišvengiamas procesas, nes apskaita turi atspindėti nuolat besikeičiančio verslo santykius. Šie santykiai integruojantis į Europos Sąjungos rinką tampa dar labiau dinamiški ir sudėtingi.

Praktika parodė, kad viena iš probleminių sričių šiandien yra ir ilgalaikio materialiojo turto apskaita.

Ilgalaikio materialiojo turto vertinimas yra aktualus klausimas. Turto rinkai būtinas profesionalus turto vertinimas, kad rinkos dalyviai būtų pakankamai informuoti apie turto judėjimo ir vertinimo reiškinius.

Ilgalaikis materialusis turtas įgyjamas perkant, statant, gaunant turtinius įnašus, kai formuojamas įstatinis kapitalas ir t.t. Pagal LR buhalterinės apskaitos įstatymą, ilgalaikio turto pajamavimui įforminti dokumentacija nėra reglamentuota. Pirkti arba išperkamosios nuomos teise įsigyti ilgalaikio materialiojo turto objektai pajamuojami, įmonei priėmus šiuos objektus ir gavus iš partnerių sąskaitas faktūras. Ilgalaikiam materialiajam turtui pajamuoti dažniausiai yra naudojamas Ilgalaikio turto pajamavimo aktas.

Lietuvos įmonėse naudojama gana daug apskaitos dokumentų formų. Jų įvairovė apsunkina pirminės apskaitos tvarkymą, juolab kad daugelį apskaitos dokumentų turi surašyti ne apskaitos, o kitų sričių darbuotojai.

Reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad ilgalaikio turto pardavimas ir nuoma yra skirtingai apibrėžti Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme Nr. IX-675, įsigaliojusiame 2002 m. sausio 1 d., su vėlesniais pakeitimais, ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme Nr. IX-751, įsigaliojusiame 2002 m. liepos 1 d., su vėlesniais pakeitimais. Tai, ar sandoris priskiriamas pardavimui, ar nuomai, turi reikšmės ne tik pajamų pripažinimo bei apmokestinimo PVM momentui, apmokestinamajai vertei, bet ir galimybei nusidėvėjimo bei remonto sąnaudas įtraukti į leidžiamus atskaitymus. Tam tikrais atvejais sandoriai, kurie pagal LR civilinį kodeksą laikomi nuoma, mokesčių tikslais gali būti pripažinti daiktų pardavimu ir atitinkamai apmokestinami. Be to, sandoris, kuris pelno mokesčio tikslais vertinamas kaip pardavimas, PVM tikslais gali būti pripažintas nuoma ir atvirkščiai.

Iki 2004 metų ilgalaikis turtas buvo įvertinamas vadovaujantis Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1994 m. patvirtintomis Turto įvertinimo metinėje finansinėje atskaitomybėje taisyklėmis. Ilgalaikio turto apskaita buvo tvarkoma vadovaujantis 1998 m. patvirtinto nutarimo Nr. 955 nuostatomis.

Šiuos reglamentus pakeitė įsigalioję Verslo apskaitos standartai (VAS), tiksliau 12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“. Šis standartas, kaip ir kiti, privalomas visiems pelno siekiantiems ribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims, taip pat savo noru rengiantiems finansinę atskaitomybę neribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims.

12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ tikslas – nustatyti ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir pateikimo finansinėje atskaitomybėje tvarką. Standartas taikomas registruojant apskaitoje ilgalaikį materialųjį turtą, nustatant jo įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, nusidėvėjimą, jį perkainojant, atliekant kitas su ilgalaikiu turtu susijusias ūkines operacijas ar registruojant ūkinius įvykius. Išimtis nustatyta tik tais atvejais, kai kiti VAS reikalauja ar leidžia ilgalaikį materialųjį turtą ar su juo susijusias ūkines operacijas arba įvykius registruoti apskaitoje kitaip. *Turto rinkai būtinas profesionalus turto vertinimas, kad rinkos dalyviai būtų pakankamai informuoti apie turto judėjimo ir vertinimo reiškinius.*

1.3.1 lentelėje palyginti ilgalaikio materialiojo turto atspindėjimo reikalavimų apskaitoje palyginimas pagal teisinius reglamentus, galiojusius iki 2004 m., ir įsigaliojus verslo apskaitos standartams.

Informacijos turinys	Iki 2004 m. galiojusio reglamento		VAS reglamentas	
	Nr., punktas	Nuostata	Nr., punktas	Nuostata
Įmonės nustatyta minimali ilgalaikio materialiojo turto vertė	LR Vyriausybės 1998-07-30 nutarimu Nr.955 patvirtintos tvarkos 1 punktas	Įmonės nustatyta minimali ilgalaikio materialiojo turto vertė turi būti įrašyta į metinės finansinės atskaitomybės paaiškinamąjį raštą (kaip informacija apie ilgalaikio materialiojo turto apskaitos tvarkymą).	12 VAS 101 p. 101.3 papunktis	Finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte turės būti pateikta įmonės nustatyta minimali ilgalaikio materialiojo turto vertė.
Ilgalaikio turto įkainojimo metodika	LR Vyriausybės 1998-07-30 nut. Nr.995, LR FM 1994-03-08 rašto Nr.21N 1.2 punktas	Visi turto įvertinimo būdai, taikyti apskaitoje, turi būti aptarti atskirose paaiškinamojo rašto pažymose.	6 VAS 7 p. 3 dalis	Aiškinamajame rašte turi būti pateikta informacija apie sudarant finansinę atskaitomybę taikomus turto įkainojimo būdus (išigijimo savikainą, grynąją galimo realizavimo vertę, tikrąją vertę ir pan.)
Taikomi nusidėvėjimo skaičiavimo metodai (pagal svarbiausias turto grupes)	LR Vyriausybės 1998-07-30 nut. Nr.955, LR Vyriausybės 1993-10-27 nut. Nr.804 26.13 ir 27.9 punktai, LR FM 1994-03-08 rašto Nr. 21N 1.2 punktas	Paaiškinamojo rašto pastabose turi būti nurodyta informacija apie amortizacijos bei susidėvėjimo apskaičiavimo metodiką.	12 VAS 101 p. 101.6 papunktis	Finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte turės būti pateikti įmonės taikomi ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai ir nusidėvėjimo normos pagal ilgalaikio materialiojo turto grupes.
Nusidėvėjimo skaičiavimo metodų arba nusidėvėjimo normų pasikeitimo priežastys ir jų pasikeitimo įtaka ūkininkavimo rezultatams (jeigu keitėsi nusidėvėjimo metodai)	LR Vyriausybės 1998-07-30 nut. Nr.955 33 punktas, LR Vyriausybės 1993-10-27 nut. Nr.804 22 punktas, LR FM 1994-03-08 rašto Nr.21N 1.2 punktas	Jeigu įmonė keitė ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodus arba nusidėvėjimo normas, į metinės finansinės atskaitomybės paaiškinamąjį raštą ji įrašo nusidėvėjimo skaičiavimo metodų bei nusidėvėjimo normų pakeitimų priežastis ir šių pakeitimų įtaką ataskaitinio laikotarpio finansiniams rodikliams.	12 VAS 87 p., 101 p. 101.2 papunktis, 7 VAS 20 punktas.	Nusidėvėjimo skaičiavimo metodo pakeitimas laikomas apskaitos politikos pakeitimu, o naudingo naudojimo laiko pakeitimas – apskaitinio įvertinimo pakeitimu.
Ilgalaikio turto perkainojimo, atlikto per ataskaitinį laikotarpį, tvarka, priežastys ir principai	LR FM 1994-03-08 rašto Nr.21N 1.2 punktas, LR Vyriausybės 1996-02-14 nut.Nr.244	Visi ilgalaikio turto perkainojimai, atlikti per ataskaitinį laikotarpį, turi būti aptarti atskirose paaiškinamojo rašto pažymose.	12VAS 101 p. 101.7 papunktis	Jei turtas buvo perkainotas, finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte turi būti nurodytos priežastys, dėl kurių jis buvo perkainotas, perkainojimo periodiškumas ir perkainojimo rezultatas.

Informacijos turinys	Iki 2004 m. galiojusio reglamento		VAS reglamentavimas	
	Nr., punktas	Nuostata	Nr., punktas	Nuostata
Ilgalaikio turto apskaitinių įvertinimų pakeitimai	LR FM 1994-03-08 rašto Nr.21N 1.2 punktas	Jeigu per ataskaitinį laikotarpį keičiami anksčiau taikyti įvertinimo būdai, to laikotarpio paaiškinamajame rašte turi būti nurodytos pakeitimų priežastys ir jų įtaka metinės finansinės atskaitomybės rodikliams.	12 VAS 101 p. 101.5 papunktis	Finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte turi būti pateikti įmonės ilgalaikio turto apskaitinių įvertinimų pakeitimai.
Ilgalaikio turto pirkimui (gamybai) skirtų skolintų sumų palūkanų kapitalizavimas	LR FM 1994-03-08 rašto Nr.21N 2.4 punktas	Ilgalaikio turto pirkimui ar jo gamybai skirtų skolintų sumų palūkanos to turto naudojimo pradžioje turi būti įtraukiamos į ilgalaikio turto savikainą ir nusidėvėjimo per visą to turto naudojimo laikotarpį. Šis faktas turi būti paminėtas paaiškinamojo rašto pastabose.	12 VAS 25 punktas	Palūkanos į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaitomos. Jos pripažįstamos atitinkamų laikotarpių sąnaudomis.
Turto įkeitimai, kiti nuosavybės teisių apribojimai		Nereglamentuota	12 VAS 101 p. 101.4 papunktis	Finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte turi būti pateikta informacija apie turto įkeitimus ir kitus nuosavybės teisių apribojimus
Visiškai nudėvėtas, tačiau veikloje naudojamas ilgalaikis turtas		Nereglamentuota	12 VAS 101 p. 101.8 papunktis	Finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte turi būti pateikta informacija apie ilgalaikį turtą, kuris yra visiškai nudėvėtas, tačiau dar tebenaudojamas, nurodoma, koks tai turtas ir kokia jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

Iš 1.3.1 lentelės matome, kad reglamentavime pakeitimų nemažai, kas rodo, kad verslo apskaitos standartų įsigaliojimas parodė, visų pirma, kad būtina įmonių apskaitos sistemų pertvarka. *Standartai remiasi LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme ir I VAS deklaruotais apskaitos principais, užtikrinančiais, kad finansinė atskaitomybė tikra ir teisingai parodytų įmonės turtą.*

Galima būtų akcentuoti, kad vienas iš svarbiausių buhalterinės apskaitos uždavinių yra pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės veiklos rezultatus. Ši informacija turi patenkinti visus jos poreikius. Kaip matyti iš atliktos apžvalgos Lietuvos Respublikos Vyriausybė šiam klausimui skyrė ir skiria nemažai dėmesio atitinkamais teisiniais aktais reglamentuodama šią sritį. Galima būtų išskirti, kad didelę svarbą turi informacija pelno mokesčiui apskaičiuoti. LR pelno mokesčio įstatyme (PMĮ) nurodyta, kad mokesčio mokėtojai apskaitą ir atskaitomybę tvarko vadovaudamiesi LR buhalterinės apskaitos įstatymu bei kitais teisės aktais. Svarbiausiais iš pastarųjų dabar laikytini Verslo apskaitos standartai (VAS). Tačiau pradėjus juos taikyti,

padidėjo skirtumai tarp informacijos finansinei atskaitomybei sudaryti ir informacijos pelno mokesčiui apskaičiuoti. Siekiant palengvinti informacijos tvarkymą, reikia tuos skirtumus maksimaliai sumažinti. VAS tikslas – teisingai ir tiksliai fiksuoti ir parodyti įmonės veiklą. Mokesčiai bei jų apskaita tėra tik viena iš daugelio operacijų, susijusių su įmonės veikla. Įstatymai labiau orientuoti į trumpalaikius tikslus – tiksliai ir laiku apskaičiuoti mokesčius ir sumokėti per finansinius metus. VAS skirti ilgalaikiams tikslams. Nors VAS daugiausia nustato apskaitos tvarka ir finansinę atskaitomybę, tačiau nustatoma tvarka skatina atsižvelgti bei įvertinti ir ilgalaikius veiksnius, kurie turi įtakos įmonės veiklos perspektyvoms. Ypač tai pasakytina apie ilgalaikio turto apskaitą.

2. ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITA FINANSINĖS APSKAITOS IR PELNO MOKESČIŲ POŽIŪRIU

2.1. Ilgalaikio materialiojo turto esmė ir pagrindiniai apskaitos principai (bruožai)

Kiekviena įmonė, įsigijusi tam tikrą objektą, pirmiausia turi nuspręsti, kokiam turtui šį objektą priskirs – trumpalaikiam ar ilgalaikiam. Pelno mokesčio įstatymo IV skyriuje 13-to straipsnio 3 dalyje ilgalaikio turto samprata apibrėžiama taip: *ilgalaikis turtas – tai turtas, kuris naudojamas vieneto pajamoms uždirbti (ekonominei naudai gauti) ilgiau kaip vienerius metus ir kurio įsigijimo kaina ne mažesnė už vieneto pagal Įstatymo 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupės nustatytą kainą.*

Pelno mokesčio įstatyme pateiktos nuostatos, taikomos apskaičiuojant mokesčių laikotarpių apmokestinamąjį pelną. Vadovaujantis Pelno mokesčio įstatyme (PMĮ) pateiktu ilgalaikio turto apibrėžimu, įmonės pačios kiekvienai ilgalaikio turto grupei turi nustatyti minimalią ilgalaikio turto kainą, kurią atitinkantis ar viršijantis įsigytas turtas bus priskiriamas ilgalaikiam turtui. Ilgalaikio turto grupės, pagal kurias reikia nustatyti minimalią turto kainą, išvardytos PMĮ 1 priedėlyje.

PMĮ taip pat apibrėžia, koks turtas laikomas įmonės nuosavu turtu pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais. Iš įstatymo matyti, kad pelno mokesčių įmonės nuosavu ilgalaikiu turtu laikomos įsigytos materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, jeigu jos:

- priklauso įmonei nuosavybės teise,
- yra gautos pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas,
- yra gautos pagal pirkimo-pardavimo sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas įmonei apmokėjus visą turto vertę,
- yra gautos pagal nuomos sutartį, kurioje numatytas nuosavybės perėjimas įmonei apmokėjus visą turto vertę, yra gautos patikėjimo teise iš valstybės bei savivaldybių.

Ilgalaikio turto įsigijimo kaina ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais, apskaičiuojant pelno mokesčių, pripažįstama dalimis per turto nusidėvėjimo laikotarpį. Įsigijimo kainos dydžio apskaičiavimas priklauso nuo to, koku būdu turtas įsigytas. Kiekvienu atveju yra svarbu, kad turto įsigijimo kaina atitiktų tikrąją rinkos kainą, nes nuo įsigijimo kainos, atitinkančios tikrąją rinkos kainą, apskaičiuotas nusidėvėjimas, atsižvelgiant į kitas Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, gali būti pripažintas ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną. Įmonė pati turi nustatyti kiekvienos ilgalaikio turto grupės minimalią kainą, pagal kurią įsigytas turtas priskiriamas ilgalaikiam.

Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamoms atskaitymams tik Pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka. Apskaičiuojant tokias sąnaudas, svarbu įvykdyti Pelno mokesčio įstatymo reikalavimus dėl nusidėvėjimo maksimalių normatyvų nustatymo. Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje atskiroms turto grupėms patvirtinti maksimalūs nusidėvėjimo normatyvai taikomi pripažįstant nusidėvėjimo sąnaudas leidžiamais atskaitymais. Kai įmonė finansinėje apskaitoje ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą skaičiuoja taikydama ilgesnį nusidėvėjimo normatyvą nei pelno mokesčiui apskaičiuoti, ji turės atlikti koregavimus. Reikėtų pabrėžti, kad Pelno mokesčio įstatymas kai kurioms įmonėms leidžia pačioms nusistatyti maksimalius nusidėvėjimo normatyvus, neatsižvelgiant į normatyvus, nustatytus Pelno mokesčio įstatyme.

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (PVMĮ) atžvilgiu ilgalaikis turtas – tai daiktai ir kiti nuosavybės teisės objektai, kurie naudojami apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje ilgiau kaip vienerius metus (pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupes).

PVMĮ pateiktoje sąvokoje įsigijimo kaina nevartojama. Pardavimo PVM skaičiuojamas nuo apmokestinamosios vertės, kuri gali skirtis nuo įsigijimo kainos, apskaičiuotos finansinėje apskaitoje ar pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas.

Reiškia, įsigytą ilgalaikio materialiojo turto objektą, sudarytą iš kelių sudedamųjų dalių, kurie atitinka pripažinimo ilgalaikiu materialiuoju turtu kriterijus, įmonė apskaitoje gali registruoti kaip vieną ilgalaikio materialiojo turto objektą ar sudedamąsias dalis registruoti kaip atskirus ilgalaikio materialiojo turto vienetus. Analogiškai, įsigijus grupę turto vienetų, jei šių turto vienetų visuma atitinka pripažinimo ilgalaikiu materialiuoju turtu kriterijus, nepažeidžiant optimalumo principo, juos galima apskaityti kaip vieną ilgalaikio materialiojo turto objektą. Mokesčių atžvilgiu nesvarbu, kaip turtas registruojamas. 12-ajame verslo apskaitos standarte kaip matėme anksčiau „Ilgalaikis materialusis turtas“ pateikti penki kriterijai, kuriuos atitikęs turtas yra laikomas ilgalaikiu materialiuoju turtu.

Praktikoje problemų iškyla, norint objektyviai suvokti pateiktą 5-ąjį požymį: įmonei yra perduota rizika, susijusi su turtu. 12 VAS šį požymį – rizikos perdavimo momentą apibrėžia kaip momentą, kai įmonė įgyja teisę valdyti, naudoti materialųjį turtą ir juo disponuoti, tampa atsakinga už šį turtą ir jai priklauso materialiojo turto teikiama nauda.

Akivaizdu, kad čia reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad su rizika perduodama ir daikto teikiama nauda, tiksliau – teisė ja naudotis. Rizikos perdavimo momentas turėtų būti aptartas sutartyje. Tai reiškia, kad įmonė gali turėti ir tokio ilgalaikio materialiojo turto, kuris tiesiogiai neduoda ekonominės naudos, tačiau sudaro prielaidas įmonės sėkmingai veiklai būsimais laikotarpiais. Tai gali būti turtas, naudojamas darbo saugos, gamtosaugos, įmonės

administravimo tikslams. Toks turtas taip pat pripažįstamas įmonės ilgalaikiu turtu. Tam tikrais atvejais ilgalaikio materialiojo turto sudedamosios dalys taip pat gali būti apskaitomos kaip ilgalaikio materialiojo turto vienetai, kurių nusidėvėjimas skaičiuojamas atskirai nuo kitų objektų.

Tuo tarpu finansinėje apskaitoje toks ilgalaikio materialiojo turto sudedamųjų dalių registravimas naudojamas, kai sudedamųjų dalių naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo turto, kurio sudedamosios dalys jos yra, naudingo tarnavimo laiko. Priešingu atveju, t.y. jei ilgalaikio materialiojo turto sudedamosios dalys apskaitomos kartu su pagrindiniu turtu, kuriam jos priklauso, šioms dalims būtų nustatytas nepagrįstai ilgas naudingo tarnavimo laikotarpis, ir dėl to finansinės atskaitomybės duomenys jau nebeatitiktų tikrovės – būtų skaičiuojamos per mažos ilgalaikio materialiojo turto sudedamųjų dalių nusidėvėjimo sąnaudos jų naudingo tarnavimo laikotarpiu, o pasibaigus šių dalių naudingam tarnavimo laikui, t.y. kai šis turtas susidėvės ir įmonei nebeteiks ekonominės naudos, apskaitoje vis dar bus registruojamos tokio turto nusidėvėjimo sąnaudos. Finansinėje apskaitoje sudedamųjų dalių vaizdavimas kaip atskirų ilgalaikio materialiojo turto vienetų paprastai naudojamas ir tuomet, kai šios sudedamosios dalys įsigyjamos kitą laikotarpį nei turtas, kurio sudedamosios dalys jos yra.

Reikia pabrėžti, kad sudedamąsias dalis registruoti kaip atskirus ilgalaikio materialiojo turto vienetus įmanoma tik tuomet, kai jos atitinka visus penkis pripažinimo ilgalaikiu materialiuoju turtu kriterijus. Vis dėlto, net jei turtas atitinka šiuos penkis kriterijus, kartais neracionalu apskaitoje registruoti kaip atskirą ilgalaikio materialiojo turto vieneta.

Atsižvelgdama į ilgalaikio materialiojo turto naudojimo paskirtį, intensyvumą ir reikšmę įmonės veiklai, įmonė gali pasirinkti ir kitokį grupavimą. Pavyzdžiui, gali būti grupuojami tik identiški vienaarūšiai turto vienetai.

Akivaizdu, kad kai įsigyjamas turto objektas, kurį sudaro kelios sudedamosios dalys, priskiriant tokį turtą ilgalaikiam ar trumpalaikiam, jį galima apskaityti ir kaip atskirą turto vieneta. Jei apskaitant turto objektą sudarančias dalis kaip atskirus ilgalaikio materialiojo turto vienetus gaunama informacija nekompensuoja tokiai apskaitai vykdyti reikalingų sąnaudų, akivaizdu (nusidėvėjimo sąnaudų suma faktiškai nuo to nepriklauso), kad racionaliau šias turto dalis finansinėje apskaitoje registruoti kaip vieną ilgalaikio materialiojo turto objektą. Sugrupavus ilgalaikį materialųjį turto objektą sudarančius vienetus, supaprastinamas nusidėvėjimo skaičiavimas – jis skaičiuojamas nuo viso grupės vertės.

Tačiau, toks ilgalaikio materialiojo turto apskaitos būdas patogus tik tuomet, kai žinoma, jog ateityje nereikės nustatyti atskirai bent vieno iš ilgalaikį materialųjį objektą sudarančių turto vienetų likutinės vertės. Todėl rekomenduojama taip apskaityti vienaarūšius objektus, kurie įmonėje bus naudojami iki visiško jų susidėvėjimo.

Pelno mokesčio įstatymo pakeitimą galima įvardyti kaip mokesčių bazės pakeitimą, t.y. keičiasi leidžiamų atskaitymų pripažinimo tvarka. Taigi šiuo pakeitimu:

- nenustatytas naujas mokeskis;
- nenustatytas naujas mokesčio tarifas;
- nenustatyta mokesčio lengvata;
- nenustatytos sankcijos už mokesčių įstatymų pažeidimus;
- iš esmės nepasikeitė apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarka (kaip buvo mokama avansinė bei papildomai liekanti suma, taip ir liko).

Pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) 13 str. akcentuota kad:

1. Ilgalaikis materialusis turtas – tai turtas, kuris naudojamas vieneto pajamoms uždirbti (ekonominei naudai gauti) ilgiau kaip vienerius metus ir kurio įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už vieneto pagal PMĮ 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupes nustatytą kainą arba amortizacijos laikotarpį.

2. Priskyrimo ilgalaikiam materialiam turtui kriterijai:

- turtas ilgiau kaip metus turi būti naudojamas vieneto pajamoms uždirbti;
- turto įsigijimo kaina turi būti ne mažesnė už vieneto kiekvienai turto grupei nusistatytą minimalią įsigijimo kainą.

Ilgalaikio materialiojo turto apskaitai keliami bendri reikalavimai. Jo apskaitos politika turi užtikrinti, kad turtas buvo įvertintas vadovaujantis bendrais apskaitos principais, kad finansinėje atskaitomybėje pateikta informacija teiktų naudą jos vartotojams, teisingai parodytų ilgalaikio materialiojo turto finansinę būklę, nes tai įtakoja ir įmonės veiklos rezultatus, atspindėti ekonominę prasmę o ne tik formalius reikalavimus. Esminė nuostata, į kurią reiktų atkreipti dėmesį, yra ta, kad minimali ilgalaikio turto įsigijimo vertė, nustatyta finansinėje atskaitomybėje, ir minimali ilgalaikio turto įsigijimo kaina, nustatyta pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais, turėtų sutapti. Tačiau praktika rodo, kad dažniausiai išryškėja nesutapimai.

2.2. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina

Norminiuose aktuose ir 12 VAS pateiktas turto įsigijimo kainos nustatymas. Ilgalaikis turtas finansinėje apskaitoje turi būti įvertintas faktine to turto įsigijimo verte, o jeigu įmonė ilgalaikį turtą pasigamina pati, – jo pasigaminimo verte.

Pagrindinė 12 VAS nuostata yra ta, kad „Įsigytas materialusis turtas priskiriamas ilgalaikiam turtui, jei įmonei yra perduoda rizika, susijusi su šiuo turtu, ir jis atitinka visus kitus standarte nurodytus turto priskyrimo ilgalaikiam požymius. Išankstiniai mokėjimai, avansinės

įmokos ir kiti panašūs mokėjimai už įsigyjamą (gausimą) tokio pobūdžio turtą apskaitoje yra priskiriami ilgalaikiam materialiajam turtui“. Pokytis, susijęs su ilgalaikio materialiojo turto apskaita, yra tai, kad įmonės gali į apskaitą įtraukti turtą jo įsigijimo savikaina arba perkainota verte. Įsigytas (ar pasigamintas) ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, vėliau gali būti apskaitomas vienu iš šių būdų:

- įsigijimo savikaina;
- perkainota verte.

Atskiroms turto grupėms gali būti taikomi skirtingi apskaitos būdai. Pasirinkus įsigijimo savikainos būdą, ilgalaikis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, finansinėje atskaitomybėje parodomas įsigijimo savikaina, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir jo vertės sumažėjimą. Pasirinkus perkainotos vertės būdą, ilgalaikis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, vėliau perkainojamas ir apskaitoje registruojamas perkainota verte, o finansinėje atskaitomybėje parodomas perkainota verte, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir turto vertės sumažėjimą.

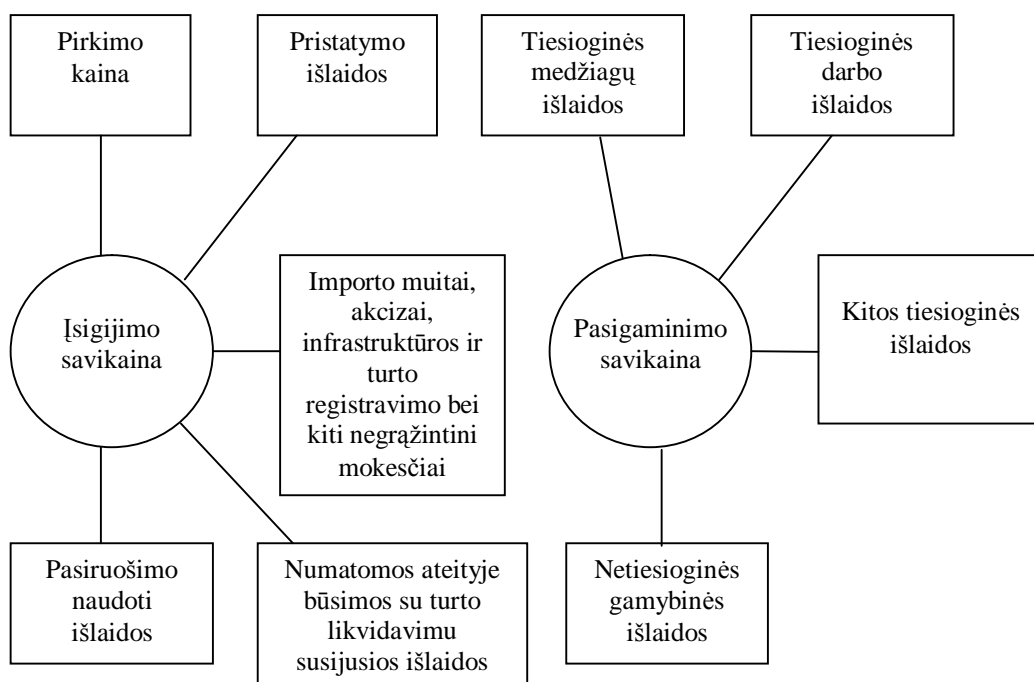
Į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaitoma:

- Pridėtinės vertės mokestis. Tuo atveju, kai pridėtinės vertės mokestis yra negražinamas, negražinamą pridėtinės vertės mokestį įmonė traukia į to laikotarpio sąnaudas;
- Palūkanos. Jos pripažįstamos atitinkamų laikotarpių sąnaudomis.

Remiantis 12 VAS nuostatomis, ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina nustatoma, prie pardavėjui sumokėtos ar mokėtinos pinigų sumos pridėdant visus su pirkimu susijusius negražintinus mokesčius, atvežimo, paruošimo eksploatuoti ir kitas tiesiogiai su turto įsigijimu susijusias išlaidas (1 pav.). Veiklos sąnaudos į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaitomos. Į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaitomas pridėtinės vertės mokestis, išskyrus kai pridėtinės vertės mokestis yra negražinamas. Tokį negražinamą pridėtinės vertės mokestį įmonė gali (bet neprivalo) įskaityti į turto įsigijimo savikainą. *Viskas priklauso nuo įmonės pasirinktos apskaitos politikos, ji turi būti taikoma nuosekliai visoms analogiškomis operacijoms.*

Nustatyta, kad ilgalaikiam turtui įsigyti (susikurti) skirtų skolintų sumų palūkanos kapitalizuojamos jas įtraukiant į šio turto savikainą ir nudėvimos per visą to turto naudojimo laikotarpį. 12 VAS tokios nuostatos neliko, palūkanos į turto įsigijimo kainą neįskaitomos, jos pripažįstamos atitinkamų laikotarpių sąnaudomis. Tos įmonės, į kurių turimo ilgalaikio turto vertę įskaičiuojamos kapitalizuotos palūkanos, įsigaliojus 12 VAS dar nenudėvėtos jų sumos nurašyti neturės.

Statistikos duomenimis per 60 proc. ilgalaikio materialaus turto įsigyjama išsimokėtinai. Pagal 12 VAS, reglamentuojančio ilgalaikio materialiojo turto apskaitą, 17 punktą įsigyjant išsimokėtinai, jo įsigijimo savikaina yra apskaičiuojama diskontuojant mokėtiną sumą tik tuomet, kai atsiskaitymo už jį laikotarpis yra ilgesnis nei 12 mėnesių. Tai lyg ir rodo, kad ir nustatant pardavimo pajamas, gautiną sumą diskontuoti reikia tuomet, kai atsiskaitymo laikotarpis ilgesnis kaip metai. Tačiau, tai galima būtų suprasti ir kaip prielaidą, kurios 10 VAS nei paneigia, nei patvirtina. Kaip matyti iš įmonių pateikiamos ekonominėje periodikoje informacijos, matyt, kad tais atvejais, kai neaišku, kaip daryti, paprastai nieko ir nedaroma. Tai dalinai leistų teigti, kad diskontavimas ir toliau liks labiau teorine procedūra.



Šaltinis: sudaryta darbo autorės

1 pav. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ir pasigaminimo savikainos struktūra

Pačios įmonės pasigamintas ilgalaikis materialusis turtas apskaitomas pasigaminimo savikaina (1 pav.). Remiantis PVM įstatymu, ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu laikoma įsigytų ir (arba) importuotų žaliavų ir medžiagų perdirbimo, gamybos ir kitų operacijų, atliekamų PVM mokėtojo jėgomis, ir (arba) įsigytų paslaugų visuma, kurios rezultatas yra naujas ilgalaikio materialiojo turto vienetas. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimu laikomas pastato (statinio), naudojamo PVM apmokestinamoje veikloje, esminis pagerinimas (kai statybos darbai viršija 50 proc. pastato ar statinio vertės), nesvarbu ar ji priklauso PVM mokėtojui nuosavybės teise, ar naudojamas kitais pagrindais, ir nesvarbu, ar pastatą (statinį) PVM mokėtojas pagerino savo jėgomis ar įsigydamas paslaugų iš kitų apmokestinamųjų asmenų. Kaip matyti iš 1 pav.,

ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikaina nustatoma prie pagrindinių žaliavų, medžiagų, komplektuojamųjų gaminių, sunaudotų gaminant ilgalaikį turtą, įsigijimo savikainos pridėdant tiesiogines darbo ir netiesiogines (pridėtines) gamybos išlaidas, padarytas gaminant šį turtą iki jo naudojimo pradžios.

Jeigu įmonė gaminamą turtą naudoja ir savo reikmėms, ir perparduoda, savoms reikmėms gaminamo turto savikaina turi būti tokia pat kaip ir parduoti gaminamo turto savikaina. Gamindama turtą savo reikmėms, įmonė gali patirti papildomų (viršnormatyvinių) medžiagų ir darbo jėgos sąnaudų. Tokios papildomos sąnaudos neįtraukiamos į turto pasigaminimo savikainą, jos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis. Į savikainą neįskaičiuojamas ir įmonės vidinis pelnas, jeigu toks susidaro.

Įmonė ilgalaikį materialųjį turtą gali ne tik įsigyti ar pasigaminti, bet gauti jį kitais būdais, pavyzdžiui, turtinio įnašo, dovanojimo forma, įsigyti turtą mainais ir pan. Taip įsigyto turto apskaitinė vertė negali viršyti jo tikrosios vertės. Tikroji vertė apibūdinama kaip suma, už kurią gali būti apsieista turtu ar paslaugomis arba kuria gali būti užskaitytas tarpusavio išipareigojimas tarp nesusijusių šalių, kurios ketina pirkti/ parduoti turtą arba užskaityti tarpusavio išipareigojimą. Kitaip tariant, tai *turto rinkos kaina*.

Jeigu įmonė ilgalaikį materialųjį turtą gauna kaip savininkų turtinį įnašą, šio turto įsigijimo savikainą sudarys savininkų susirinkimo arba savininko patvirtinta turto vertė bei visos su jo įregistravimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos. Turtinio įnašo forma gauto turto vertė taip pat negali būti didesnė už tikrąją to turto vertę. Įmonė gali gauti ilgalaikį materialųjį turtą neatlygintinai, t.y. turtas įmonei gali būti padovanotas. Tokio turto įsigijimo savikainą sudaro dovanojimo sutartyje (ar kitame analogiškame dokumente) patvirtinta to turto vertė, taip pat su šio turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos. Šiuo atveju dovanoto turto vertė taip pat negali būti didesnė už tikrąją šio turto vertę. Jeigu dovanojimo sutartyje turto vertė nenurodyta, jo įsigijimo savikainą nustato pati įmonė, atsižvelgdama į dovanoto turto tikrąją vertę.

Ilgalaikis materialusis turtas gali būti įsigyjamas mainais į kitą turtą. Taisyklės nustato, kad taip gauto turto įsigijimo savikaina nustatoma prie į šį turtą keičiamo ilgalaikio turto likutinės vertės pridėdant atsivežimo ir šio turto parengimo naudoti išlaidas, padarytas iki jo naudojimo pradžios. Įsigijimo savikainos nustatymo pagrindu gali būti imama ne turto likutinė (balansinė) vertė, bet ir mainų sutartyje nustatyta turto vertė. Dėl to, mainant turtą, gali būti tiek uždirbamas pelnas, tiek patiriamas nuostolis (kai likutinė vertė skiriasi nuo sutartyje nurodytos). Likutinė (balansinė) turto vertė imama savikainos skaičiavimo pagrindu tik tuo atveju, kai keičiamas tokios pačios ar panašios paskirties turtas. Jeigu mainų sutartyje turto vertė nenurodyta, o mainomas kitos paskirties ilgalaikis materialusis, nematerialusis ar finansinis

turtas, mainais gauto turto įsigijimo savikaina bus atiduodamo turto tikroji vertė, pridėjus visas su to turto mainais susijusias išlaidas, patirtas iki turto naudojimo pradžios. Kai mainų sandoryje numatyta atsiskaityti ir turtu, ir pinigais, laikoma, kad mainomas nepanašios paskirties turtas. Įmonės pagal nuomos, panaudos ir lizingo (finansinės nuomos) sutartis valdomo turto įsigijimo savikaina apskaičiuojama ir tokio turto apskaita atliekama 20 VAS „Nuoma ir lizingas“ nustatyta tvarka (šis standartas dar nepriimtas).

Ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, finansinėje atskaitomybėje parodomas balansine verte, kuri skaičiuojama iš turto įsigijimo savikainos atimant sukauptą nusidėvėjimą ir turto vertės sumažėjimą. Ilgalaikio materialiojo turto vertė gali būti mažinama tik tada, kai jo balansinė vertė reikšmingai didesnė už apsiperkamąją vertę. 23 VAS nurodoma, kad „Jei turto likutinė vertė yra reikšmingai didesnė už jo atsiperkamąją vertę, turtas turi būti nuvertintas, t.y. turto likutinė vertė turi būti sumažinta iki atsiperkamosios vertės. Suma, kuria sumažinama turto likutinė vertė, pripažįstama nuostoliu dėl turto vertės sumažėjimo. Sumažėjus ilgalaikio materialiojo turto vertei dėl techninio ar fizinio senėjimo, gedimų ar dėl kitų priežasčių ir kai esama apskaitinė to turto likutinė vertė ženkliai viršija būsimą ekonominę naudą ateityje arba galimą jo pardavimo kainą (reikia imti didesnę iš dviejų verčių), tokio turto apskaitinė vertė turi būti sumažinta taip, kad būtų įvertintas šis sumažėjimas.

Tai rodo, kad nustatyta turto atsiperkamoji vertė turi būti palyginta su turto likutine verte. Turto likutinės ir atsiperkamosios vertės skirtumas turi būti pripažintas sąnaudomis dėl turto vertės sumažėjimo tik tuo atveju, jeigu šis skirtumas reikšmingas. Jeigu skirtumas nereikšmingas, turtas neturi būti nukainotas, tačiau tokiu atveju rekomenduojama peržiūrėti tam turtui taikomą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, likusį naudingo tarnavimo laiką ar likvidacinę vertę ir įsitikinti, kad jų nereikia koreguoti remiantis 12 VAS.

Ilgalaikio materialiojo turto atsiperkamoji vertė tai – turto grynoji galimo realizavimo vertė arba to turto naudojimo vertė, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų didesnė. Grynąja galimo realizavimo verte laikoma suma, kurią galima gauti iš turto pardavimo, sudarius sandorį tarp nesusijusių nusimanančių ir ketinančių pirkti/ parduoti šalių, atėmus to turto perleidimo išlaidas. Naudojimo vertė yra dabartinė apskaičiuotų būsimųjų pinigų srautų vertė, kurią tikimasi gauti iš nuolatinio turto naudojimo ir iš jo perleidimo, pasibaigus naudingo tarnavimo laikui. Nustatyti turto vertės sumažėjimą yra darbinis. Dažniausiai vertės sumažėjimas atskleidžiamas tik metinių inventorizacijų metu. Pagrindiniai požymiai, rodantys sumažėjusią turto vertę, praktikoje dažniausiai yra šie:

- turtas pasenęs, sugadintas, nebaigtas statyti ar rekonstruoti, o jį remontuoti, baigti statyti ar rekonstruoti brangu arba netikslinga;
- turtas netinkamas naudoti ar nenaudojamas;

- nereikalingas turtas, ruošiamas parduoti;
- turtas, kurio naudojimo paskirtis, mastas ar būdas dėl per tam tikrą laikotarpį įvykusių arba greitai laiku įvyksiančių ir neigiamai paveikusių ar paveiksiančių įmonę reikšmingų pokyčių technologijų, rinkos, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje neatitinka ar neatitiks prieš įvykusį ar numatomą veiklos pasikeitimą numatytos turto naudojimo paskirties, masto ar būdo;
- turtas, kurio naudojimo paskirtis, mastas ar būdas dėl įvykusių ar įvyksiančių neigiamai veikiančių įmonę pokyčių teisinėje aplinkoj yra apribota;
- turtas, kurio ekonominis naudingumas, vidaus ataskaitų duomenimis, yra ar bus mažesnis, nei tikėtasi.

Suma, kuria sumažėja ilgalaikio turto vertė, pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto vertės sumažėjimo ir parodoma pelno (nuostolio) ataskaitoje kaip veiklos sąnaudos. Pripažinus nuostolius dėl vertės sumažėjimo, turi būti patikslintas ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimas ateityje taip, kad likusi turto nudėvimoji dalis būtų paskirstyta per likusį naudingo tarnavimo laiką.

Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina – svarbus parametras, kalbant apie jo apskaitą. Įsigijimo kaina rodo tikrąją turto vertę ir yra pagrindas teisingam atspindėjimui finansinėje atskaitomybėje ir įmonės veiklos finansiniuose rodikliuose. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina kaip rodiklis tampa iš esmės labai svarbiu nuo to momento, kai šis turtas pradamas naudoti, kadangi nuo to momento jo vertė perkeliama į laikotarpio sąnaudas arba gaminamos produkcijos (teikiamų paslaugų) vertę. Būtent tada dažniausiai pasireiškia jo traktavimo finansinėje apskaitoje ir mokesčių apskaičiavimo tikslais skirtumas. Įsigijimo savikainos vertė gana aiški. Tai vertė, sudaryta iš kainos, sumokėtos už turtą, ir visų papildomų išlaidų, susijusių su to turto įsigijimu ir perdavimu eksploatuoti. Tokia tvarka buvo naudojama ir iki VAS įsigaliojimo. Naujesnė yra perkainojimo vertė. Šiuo atveju turtas įtraukiamas į apskaitą ne ta verte, kuri yra už jį sumokėta, bet perkainota (rinkos) verte. Atsižvelgiant į turto rūšį, perkainojimus atlieka valstybinės įstaigos bei turto vertinimu besiverčiančios įmonės. Ir čia labai svarbus įmonės apsisprendimas, kurį iš ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo būdų pasirinkti kaip optimaliausią ir ekonomiškiausią įmonės požiūriu. Tai ir turi atsispindėti įmonės politikoje. Tačiau ilgalaikis materialusis turtas, kurio rinkos vertė yra didesnė nei apskaitoje atspindėta jo pirkimo arba pasigaminimo savikaina, gali būti perkainotas, jei toks rinkos vertės padidėjimas pagrįstas (ne trumpalaikis spekuliacinis) ir ilgalaikis.

2.3. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai

Nuo ilgalaikio materialiojo turto kategorijos neatsiejama procedūra yra šio turto nusidėvėjimo apskaičiavimas. Apžvelkime ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodus nuostatas. Šios nuostatos finansinei apskaitai tvarkyti ir pelno mokesčiui skaičiuoti turi nemažai skirtumų.

Akcentuotina, kad *praktikoje dažni nesutapimai taikant finansinės apskaitos ir Pelno mokesčio įstatymo nuostatas dėl ilgalaikio turto perkainojimo rezultatų nusidėvėjimo skaičiavimo*. Skiriasi jų traktavimas finansinėje apskaitoje ir mokesčių apskaičiavimo tikslais. 12 VAS nurodyta, kad, jei ilgalaikis turtas yra perkainojamas atsiperkamąja verte, nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo naujosios vertės. Pelno mokesčio įstatyme įrašyta, kad ilgalaikio turto perkainojimo rezultatų nusidėvėjimas arba amortizacija neskaičiuojami. VMI 2003 m. Rugsėjo 24 d. Komentare paaiškinta, kad ilgalaikio turto vertės padidėjimas priskiriamas neapmokestinamosioms pajamoms, o šio turto vertės sumažėjimas – neleidžiamoms atskaitymams. Minėtos pelno mokesčio skaičiavimo nuostatos lemia tai, kad ilgalaikio turto perkainojimas apmokestinamajam pelnui neturi įtakos. Tačiau, kai kurių ekonomistų nuomone, šių nuostatų teisingumas yra abejotinas.

Pabrėžtina, kad praktikoje neišvengiama finansinės apskaitos ir pelno mokesčio skaičiavimo nuostatų skirtumų dėl turto nusidėvėjimo skaičiavimo būdų. 12-ajame VAS nurodyta, kad taikomi šie keturi turto nusidėvėjimo skaičiavimo būdai:

- 1) tiesiogiai proporcingas (tiesinis);
- 2) produkcijos;
- 3) metų skaičiaus;
- 4) dvigubas – mažėjančios vertės.

Kartu pateikta pastaba, kad metų skaičiaus ir dvigubas – mažėjančios vertės metodai nerekomenduojami taikyti skaičiuojant turto nusidėvėjimą finansinės atskaitomybės sudarymo tikslams, išskyrus tuos atvejus, kai tai reikalinga norint teisingai pavaizduoti įmonės veiklos rezultatus ir turto teikiamą naudą.

Pelno mokesčio įstatyme nurodyta, kad turto nusidėvėjimas vertinamas taikant du metodus: tiesiogiai proporcingą arba dvigubą – mažėjančios vertės (vadinamojo dvigubo balanso) metodus.

Iš esmės skaičiuojant turto nusidėvėjimą finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo reikmėms skirtingais metodais, nepagrįstai padaugėja darbo, tačiau informacijos

nauda beveik nepadidėja, nes vieno ar kito metodo taikymas duoda gana apytikslius sąnaudų ir veiklos rezultatus.

Skaičiuojant turto nusidėvėjimą, labai aktualu nusistatyti turto naudingo tarnavimo laiką. Finansinėje apskaitoje, vadovaujantis 12-uosiu VAS, minėtą laiką nusistato pačios įmonės. Pelno mokesčio įstatyme taip pat nurodyta, kad pati įmonė pasirenka turto nusidėvėjimo (amortizacijos) laikotarpį, tačiau ne trumpesnę negu nustatyta įstatymo priedėlyje. Neatsižvelgti į jame nurodytus turto nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvus (metais) gali tik nedidelės įmonės, t.y. tos, kuriose vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkst. Lt. Taigi *finansinėje apskaitoje visos įmonės turi visišką minėtų normatyvų pasirinkimo laisvę, o pelno mokesčio skaičiavimo reikmėms daugumai įmonių nustatytos maksimalios ribos*. Siekiant išvengti dvejopos turto nusidėvėjimo apskaitos, patartina įmonėms (ypač toms, kurių apskaita neautomatizuota) nusistatyti tokius turto nusidėvėjimo skaičiavimo normatyvus, kurie neviršytų Pelno mokesčio įstatyme pateiktų normatyvų: pasirinkta turto naudojimo trukmė nebūtų metais trumpesnė už nustatytąją.

Vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymu, įmonės gali pasirinkti vieną iš dviejų turto nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios būdų: pusmečio būdą, kito mėnesio būdą. Ilgalaikio turto bei jo nusidėvėjimo arba amortizacijos maksimalūs normatyvai (metais) nustatyti Pelno mokesčio Įstatymo 1 priedėlyje. Vienetas pats nusistato (pasirenka) ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį, ne trumpesnę, negu nustatyti Pelno mokesčio Įstatymo 1 priedėlyje ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvai (metais), ir likvidacinę vertę, ne mažesnę kaip 1 litas.

Turto nusidėvėjimas siejamas su jo naudojimu, todėl turtą perleidus ar kitaip praradus, nebeskaičiuojamas ir jo nusidėvėjimas. Skaičiavimas nutraukiamas nuo kito mėnesio 1 dienos po turto netekimo. Jeigu apskaičiuojant pelno mokestį taikoma pusmečio taisyklė, tai iki mokestinio laikotarpio šešto mėnesio paskutinės dienos nurašyto turto nusidėvėjimas per tą mokestinį laikotarpį iš viso neskaičiuojamas. Jei turtas nurašomas po mokestinio laikotarpio šešto mėnesio paskutinės dienos, tai tuo mokestiniu laikotarpiu į vieneto sąnaudas perkeliama pusė metinės nusidėvėjimo sumos.

Taip pat reikėtų atkreipti dėmesį, kad nudėvimas tik įmonės turtas, todėl nuomojamo, panaudos, pasaulgos ar kitos panašios sutarties pagrindu turimo turto nusidėvėjimas neskaičiuojamas. Nuosavam turtui prilyginamas lizingo bei patikėjimo teise valdomas turtas. Jo nusidėvėjimas turi būti apskaičiuojamas ta pačia tvarka, kaip ir įmonės nuosavas turtas.

Turtą nudėvint, jo vertė (įsigijimo savikaina) perkeliama į laikotarpio sąnaudas arba gaminamos produkcijos (teikiamų paslaugų) vertę. Todėl turtą visiškai nudėvėjus, jo nusidėvėjimo skaičiuoti nebereikia, nors pats turtas ir toliau dar gali būti naudojamas įmonės

veikloje. Laikoma, kad turtas visiškai nudėvėtas, kai jo likutinė vertė pasiekia likvidacinę vertę. Reikalaujama nustatyti visų turto objektų likvidacinę vertę, todėl dažniausiai ji nustatoma formali – 1 Lt. Tačiau tokia reali likvidacinė vertė gali būti nebent tų turto objektų, kurie, juos nudėvėjęs, yra tiesiog išmetami. Visi kiti, kuriuos įmanoma perleisti arba bent jau parduoti kaip antrines žaliavas, turi daug didesnę vertę. Nustačius nepagrįstai mažą likvidacinę vertę, padidėja nudėvėtina vertė ir tuo pačiu laikotarpio nusidėvėjimo sąnaudos. Tokį turtą visiškai nudėvėjęs ir perleidus, pripažįstamas teigiamas perleidimo rezultatas. Dėl to iškraipomi skirtingų laikotarpių veiklos rezultatai.

Šiandien daug diskutuojama apie įmonėms investicijų tema, todėl kai kurie ekonomistai identifikuoja, kaip minėta 1.1 skyrelyje investicinį turtą. Čia reikia pažymėti, kad neskaičiuojamas investiciniu laikomo turto nusidėvėjimas, jei šis turtas apskaitomas tikrąja verte. Toks turtas kiekvienų metų pabaigoje turi būti perkainojamas. Susidaręs skirtumas (naująją vertę lyginant su buvusią iki perkainojimo) pripažįstamas finansinės ir investicinės veiklos pajamomis arba sąnaudomis. Investicinio turto, kuris apskaitomas įsigijimo savikaina, nusidėvėjimas apskaičiuojamas bendra tvarka. Pažymėtina, kad PMI nepripažįstama investicinio turto kategorija ir juo labiau jo perkainojimas. Todėl teigiama, kad mokesčių apskaičiavimo tikslais tokio turto nusidėvėjimas turėtų būti skaičiuojamas bendra tvarka.

Nusidėvėjimo nereikia skaičiuoti ir jei ilgalaikis materialusis turtas nenaudojamas. 12 VAS patikslina, kad nenaudojamu laikomas užkonservuotas turtas. Jei turtas tik laikinai nenaudojamas (pvz., dėl remonto), jo nusidėvėjimas toliau skaičiuojamas bendra tvarka. Tačiau PMI 13 straipsnio komentare aiškinama, kad nenaudojamu laikomas ir ilgai remontuojamas turtas. Mokesčių apskaičiavimo tikslais jo nusidėvėjimas neskaičiuojamas. Kai kuriais atvejais ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas pailgina turto naudingo tarnavimo laiką ir pagerina jo naudingąsias savybes. Tada tai būtina įvertinti apskaitoje, nes šių darbų verte didinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina, kartu tuo pačiu metu turi būti patikslinamas turto naudingo tarnavimo laikotarpis. Tais atvejais kai ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas tik pagerina naudingąsias turto savybes, bet nepailgina šio turto naudingo tarnavimo laiko, šių darbų verte didinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina.

Praktikoje sutinkami ir atvejai, kai ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas nepagerina naudingųjų turto savybių, tačiau to pasekoje pailgėja jo naudingo tarnavimo laikas. Tad šių darbų verte įmonėje turi būti padidinama turto įsigijimo savikaina ir patikslinamas turto naudingo tarnavimo laikas. Šio turto likutinė vertė, pradedant nuo laikotarpio, kurį buvo patikslintas turto naudingo tarnavimo laikas, nudėvima per iš naujo nustatytą naudingo tarnavimo laiką. Bet jei ilgalaikio materialiojo turto remontas ne tik kad

nepagerina naudingųjų turto savybių, bet ir nepailgina jo naudingo tarnavimo laiko, tai tokiu atveju finansinėje apskaitoje šių darbų vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Kai dėl avarijos ar kitų priežasčių sugadinto turto remonto išlaidas kompensuoja draudimo įmonė, remonto išlaidos sumažinamos kompensuojama suma. Jei kompensuojama suma viršija remonto išlaidas, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pajamomis.

Remontas – ne vienintelė priežastis, dėl kurios turtas laikinai gali tapti nenaudojamas, Tai gali būti ir sezoninis turtas ir neužkonservuotas rezervinis turtas, ir specifinės paskirties turtas, ir paskolintas ar panaudos sutarties pagrindu perduotas turtas. Galiausiai tai gali būti sandėlyje gulintis turtas, kuris tapo laikinai nenaudojamas dėl pasikeitusios įmonės veiklos ar kitų priežasčių. Pagal 12 VAS viso šio turto (kaip neužkonservuoto) nusidėvėjimą reikėtų skaičiuoti įprasta tvarka. Tai logiška, nes net ir be naudos gulintis turtas nusidėvi. Todėl tokį turtą nudėvėti būtina, jau nekalbant apie sezoniškai naudojamą turtą. Jo nusidėvėjimo sąnaudos pripažįstamos leidžiamais atskaitymais bendra tvarka.

Praktikoje išskiriamas dar vienas akivaizdus apskaitos ir mokesčių neatitikimas, kalbant apie turto nenaudojimą, – ilgalaikis turto remontas. Mokesčių inspekcija plačiau nepaaiškina, ką turėtume laikyti ilgalaikiu remontu. Tad atsakymo įmonių buhalteriai ir vadovai ieško savarankiškai. Iš esmės tikėtina, kad remontą priskiriant ilgalaikiam, svarbi ne tik jo trukmė, bet ir remontuojamo turto nudėvėtina vertė bei šio turto atskirumas. Kartais reikiamos detalės tenka laukti keletą mėnesių ir dėl to remontas užsitęsia. Tačiau jeigu remontuojamas santykinai mažos vertės turtas, dėl to neverta stabdyti jo nusidėvėjimo skaičiavimo net ir mokesčių apskaičiavimo tikslais. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą leidžiama neskaičiuoti ir tuo atveju, kai įmonės veikla nuostolinga.

Skaičiuojant apmokestinamąjį pelną ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos, apskaičiuotos laikantis mokesčių įstatymuose nustatytų reikalavimų, priskiriamos leidžiamoms atskaitymams ir mažina apmokestinamąjį pelną. Taigi kuo didesnę ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų sumą per kuo trumpesnę laikotarpį įmonė priskiria leidžiamoms atskaitymams, tuo mažesnę pelno mokestį už šį laikotarpį įmonei tenka mokėti.

Nuo 2007 metų mokesčio laikotarpio pradžios įsigalioja Pelno mokesčio įstatymo 18 str. 7 dalies ir 1 priedėlio pataisos, kuriose įteisinta galimybė turtui, nurodytam Įstatymo 1 priedėlio grupėje „Kitas aukščiau neišvardytas materialusis turtas“, taikyti produkcijos metodą.

Taikyti produkcijos metodą Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlio grupei „Kitas aukščiau neišvardytas materialusis turtas“ priskirtam turtui, apskaičiuojant nusidėvėjimą, pasirinkta atsižvelgus į kitų Europos Sąjungos valstybių narių patirtį ir praktiką bei įvertinus mokesčių mokėtojų vykdomos gamybinės veiklos ypatumus, kai gamybos procesuose naudojamas ilgalaikis materialusis turtas, kuris negali būti remontuojamas, kurio

naudojimo laikas negali būti pailginamas ir kitokiais būdais, ir tokio ilgalaikio materialiojo turto tarnavimo laikas tiesiogiai priklauso tik nuo pagamintos produkcijos ar perdirbtos žaliavos kiekio.

Įstatymo 18 straipsnyje produkcijos metodas apibrėžtas taip: „Taikant produkcijos metodą, metinė nusidėvėjimo suma apskaičiuojama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kainos ir to turto likvidacinės vertės skirtumą padauginus iš per mokestinį laikotarpį pagamintos produkcijos ar perdirbtos žaliavos kiekio ir maksimalaus šiuo turtu pagaminamos produkcijos ar perdirbamos žaliavos kiekio santykio“.

Apskaičiuojant nusidėvėjimą, produkcijos metodas taikytinas tam ilgalaikiam materialiajam turtui, kuris yra priskirtinas Perno mokesčio įstatymo 1 priedėlio grupei „Kitas aukščiau neišvardytas materialusis turtas“ ir kuris naudojamas gaminant produkciją arba perdirbant žaliavą. Pavyzdžiui, produkcijos metodas gali būti taikomas apskaičiuojant perdirbimo procese naudojamų tam tikrų katalizatorių, kurių naudojimo laikas priklauso nuo perdirbtos žaliavos kiekio, nusidėvėjimą.

Dar galima atkreipti dėmesį, kad 2007 m. įsigaliojus Perno mokesčio įstatymo 43 str. naujai redakcijai, reorganizavimo ar perleidimo atvejais įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto ar vienetų mokestinio laikotarpio nuostolius (išskyrus vienetų (ne finansų įstaigų) nuostolius dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo), susidariusius iki reorganizavimo ar perleidimo pabaigos ir neperkeltus į kitus metus, tęsiant šių nuostolių perkėlimą, gali perkelti įsigyjantysis vienetas ar vienetai.

Tačiau įsigyjantysis vienetas tokius nuostolius gali perkelti tik tuo atveju, jei tenkinamos tokios sąlygos:

- įsigyjančiajam vienetui perduoti tik su įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto ar vienetų perleista ir įsigyjančiajame vienete tęsiama veikla ar veiklos dalimi susiję mokestinių laikotarpių nuostoliai;
- įsigyjantysis vienetas turi tęsti perimtą veiklą ar veiklos dalį ne trumpesnę kaip trejų metų laikotarpį. Pavyzdžiui, tuo atveju, jei įsigyjantysis vienetas perimtą veiklą tęs tik dvejus metus, tai toks vienetas perduotų nuostolių perkelti negali nuo pat jų perdavimo momento. Tais atvejais, kai perimta veikla ar veiklos dalis tęsiama ilgiau kaip trejus metus, įsigyjančiajam vienetui perduoti su įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto ar vienetų perleista veikla ar veiklos dalimi susiję mokestinių laikotarpių nuostoliai nebeperkeliama nuo to mokestinio laikotarpio, kurį įsigyjantysis vienetas nebetęsia perimtos veiklos ar veiklos dalies.

Dar galima būtų akcentuoti, kad perleidžiantysis vienetas gali ir toliau perkelti savo mokestinio laikotarpio nuostolius, susidariusius iki perleidimo pabaigos ir neperkeltus į kitus

mokestinius metus, tačiau turi juos sumažinti išigyjančiajam vienetai perleistai veiklai ar veiklos daliai tenkančia mokestinių nuostolių suma.

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas – turto nudėvimosios vertės sumos paskirstymas per visą apskaičiuotą jo naudingo tarnavimo laiką. Nusidėvėjimo suma per ataskaitinį laikotarpį priskiriama veiklos sąnaudoms arba gaminamos produkcijos savikainai. Taigi nusidėvėjimas yra ilgalaikio materialiojo turto objektų išigijimo (pasigaminimo) savikainos paskirstymas per numatytą jų naudingo tarnavimo laiką produkcijos ar paslaugų savikainai arba veiklos sąnaudoms. Nusidėvėjimo apskaita jokiū būdu neparodo turto fizinio nusidėvėjimo dėl turto objektų naudojimo įmonės veikloje ar moralinio nusidėvėjimo dėl našesnių gamybos priemonių sukūrimo. Nusidėvėjimas nesusijęs su ilgalaikio turto kainų pokyčiais rinkoje, t.y. su jų tikrųjų verčių mažėjimu arba didėjimu.

Galima būtų apibendrinti, kad ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas iš esmės nereiškia grynai fizinio turto nusidėvėjimo. Tai yra sisteminis realios turto vertės nurašymas ir įskaičiavimas į produkcijos savikainą. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaita turi kelis skirtingus tikslus – nustatyti turto balansinę vertę, sukaupti lėšų gamybai modernizuoti, apskaičiuoti apmokestinamąjį pelną ir t.t. Įvertinus mokesčių aspektą, nusidėvėjimą galima laikyti periodine apskaitos operacija, mažinančia turto vertę ir apmokestinamąjį pelną. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimui skaičiuoti rekomenduojami metodai skiriasi. Taigi, nusidėvėjimo metodų įvairovė leidžia įmonei pačiai įvertinti gamybinių pajėgumų panaudojimo laipsnį ir atsižvelgti į konkrečių ilgalaikio turto objektų naudingo eksploatavimo laiko normų specifiką. Tai sako, kad nusidėvėjimo metodo parinkimas – vienas iš apskaitos politikos uždavinių. Be to, nusidėvėjimo skaičiavimo metodo pakeitimas laikomas apskaitos politikos pakeitimu, o naudingo tarnavimo laiko pakeitimas – apskaitinio įvertinimo pakeitimu.

2.4. Ilgalaikio materialiojo turto pokyčių nustatymas

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas rodo tik bendras turto techninės būklės kitimo tendencijas. Ilgalaikio materialiojo turto vertinimui, ypač, kai kalbame apie turto įtaką įmonės veiklos rezultatams yra svarbu ir jo parametrų pokyčiai, tarkim, fizinis amžius, našumas (aktyviajai daliai). Tai, gali būti priežastimi sumažinti turto vertę. 23 VAS yra nurodoma, kad įmonės, rengdamos finansinę atskaitomybę, turi nuspręsti, ar nėra priežasčių sumažinti turto vertę.

Priežastys gali būti išorinės ir vidinės.

Išorinės priežastys dažniausiai šios:

- reikšmingai sumažėja turto rinkos kaina;

- rinkoje, technologijų, ekonomikos ar teisės srityse įvyksta ar gali įvykti pokyčių, kurie neigiamai paveiktų įmonę;
- pasikeičia rinkos palūkanų norma ir dėl to diskonto norma keičiasi taip, kad reikšmingai sumažėja turto atsiperkamoji vertė.

Vidinės turto mažinimo priežastys:

- turtas technologiškai pasensta arba yra sugadinamas;
- numatoma turtą perleisti, sumažinti ar nutraukti jo naudojimą;
- vidaus apskaitos duomenys rodo, kad turto teikiama ekonominė nauda yra daug mažesnė, nei buvo tikėtasi.

Vis sparčiau atnaujinant technologinius procesus, dalis įrengimų įmonėse jei dar ir nėra visiškai nudėvėti, tačiau jie yra technologiškai pasenę, jų našumas ir kiti techniniai parametrai neleidžia užtikrinti kokybiškų produktų gamybos. Taigi, dėl šios ir kitų 23 VAS išvardintų priežasčių įmonės turtas nuvertėjo. Įmonė gali nusistatyti ir kitas nebūtinai 23 VAS pateiktas nuvertėjimo priežastis, kurios rodo, kad turtas nuvertėjo.

Nustatyta ilgalaikio materialiojo turto nuvertėjimo priežastis yra pagrindas nustatyti turto atsiperkamąją vertę. Šia verte ilgalaikis materialusis turtas ir turi būti parodytas finansinėje atskaitomybėje. *Atsiperkamoji vertė – turto grynoji galimo pardavimo kaina arba to turto naudojimo vertė, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų didesnė (23 VAS).* Čia turime vadovautis apskaitos atsargumo principu, kuris reikalauja, kad atskaitomybėje nurodyta turto vertė (apskaitinė vertė) nebūtų didesnė už jo realią vertę. Vertinimas atsiperkamąja verte pagrįstas tuo, kad jeigu įmonė daugiau ekonominės naudos gaus turtą naudodama negu perleisdama, toks turtas turėtų būti ir toliau naudojamas įmonės veikloje. Jeigu turtą naudingiau perleisti, jis turėtų būti perleistas. Tuo atveju, kai turto atsiperkamoji vertė mažesnė už jo apskaitinę vertę, pastaroji turi būti sumažinta iki atsiperkamosios vertės. Nustatant, ar reikia mažinti turto vertę, būtina atsižvelgti į turto vertės numažėjimą lemiančių priežasčių pastovumą ir nuvertėjimo reikšmingumą. Jei šios priežastys yra laikinos arba nuvertėjimas nereikšmingas, turto nuvertinti nereikia.

23 VAS atitinkamas dėmesys skirtas gana dažniems ilgalaikio materialiojo turto perleidimo atvejams. Šie atvejai daugiausia būna susiję su gamybinių įrengimų, biuro baldų ir pan. pateikimu rinkai. Remiantis 23 VAS, *grynoji galimo pardavimo kaina – įvertinta perleidimo kaina, esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus galimas perleidimo išlaidas.* Turto grynoji galimo pardavimo kaina suprantama kaip suma, kurią galima gauti iš turto perleidimo, atėmus tiesiogines to turto perleidimo išlaidas (teisines išlaidas, žyminius ir kitus tiesiogiai su sandoriu susijusius mokesčius, turto išmontavimo bei išvežimo ir kitas su turto perleidimu susijusias išlaidas).

Naudojami įvairūs turto grynosios galimos pardavimo kainos nustatymo būdai, kaip:

- pagal pardavimo sutartyje arba ketinimo protokole nurodytą kainą;
- analogiško turto, kuriuo prekiaujama aktyvioje rinkoje, rinkos kainą;
- remiantis kita patikima informacija (skelbtas panašaus turto viešųjų pardavimų ir pirkimo aukcionų kainas, turto vertintojų panašaus turto įvertinimus ir kt.).

Nežiūrint to, kad duotoje įmonėje ilgalaikis materialusis turtas nuvertėjo, tarkim, morališkai paseno jos naudojamų technologinių procesų požiūriu, šis turtas gali turėti paklausą rinkoje. Taigi, tuo atveju, jei turtas turi aktyvią rinką, tai turto grynąją galimo pardavimo kainą nustatyti paprasčiau. Laikoma, kad turtas turi aktyvią rinką, jeigu turtu laisvai prekiaujama rinkoje ir remiantis spauda, katalogais, internetu ar kitais patikimais informacijos šaltiniais galima įvertinti tokio turto rinkos kainą. Tokio turto galimo pardavimo kaina ir bus lygi to turto rinkos kainai.

Jei aktyvios rinkos nėra, įmonei teks remtis kitais patikimais informacijos šaltiniais. Jei patikimų šaltinių nėra, turto atsiperkamąją vertę laikoma jo naudojimo vertė. *Naudojimo vertė – dabartinė grynųjų būsimųjų pinigų srautų, kuriuose tikimasi gauti iš turto naudojimo ir jo perleidimo naudojimo pabaigoje vertė (23 VAS)*. Šiuo atveju reikšmingas dydis yra diskonto norma. Ji turi atitikti realų pinigų nuvertėjimą ir galimas rizikas, susijusias su prognozių nepatikimumu, įvairiais veiksniais, darančiais įtaką būsimoms įplaukoms ir išlaidoms. Praktikoje tai galėtų būti įmonės naudojamo kapitalo vertės svertinis vidurkis, įmonės ilgalaikių paskolų palūkanų norma, ilgalaikių Vyriausybės vertybinių popierių palūkanų norma ir kt. Be to, nustatoma diskonto norma nepriklauso nuo to, kaip buvo finansuojamas turto įsigijimas, nes turto įsigijimo būdas neturi įtakos būsimiesiems pinigų srautams.

Įmonių veiklos rezultatus įtakoja turimo ilgalaikio materialiojo turto naudojimo efektyvumas, kitaip tariant, kiek juo bus pagaminta produkcijos, kokios bus įplaukos. Tam, kad tai įvertinti 23 VAS išskiriamas įplaukas kuriantis vienetas. *Įplaukas kuriantis vienetas – mažiausias atskiras turto vienetas ar turto vienetų grupė, kuri, nuolat naudojant turą, kuria įplaukas, nepriklausančias nuo įplaukų iš kito turto naudojimo*. Tokio vieneto nustatymo tikslas yra tai, kad būtų įmanoma iš visų įmonės gautų įplaukų sumos išskirti konkretaus turto vieneto sukurtas įplaukas. Tais atvejais, kai turto vienetas pinigines įplaukas kurti tik kartu su kitais turto objektais ir neįmanoma pagrįstai priskirti konkrečių piniginių įplaukų, atskiriems objektams, visi turto vienetai, kurie kartu sukuria tam tikras pinigines įplaukas, apjungiami į vadinamąjį pinigines įplaukas kuriantį vienetą. Skačiuojama viso pinigines įplaukas kuriančio vieneto naudojimo vertė. Todėl pagal 23 VAS reikalaujama nustatyti mažiausią turto grupę, kurią

naudojant sukuriama piniginė įplauka, nepriklausančios nuo kito turto naudojimo. Retais atvejais, kai tai neįmanoma gali būti netgi tokiu vienetu laikoma visa įmonė.

Kartais susiduriama, kad turto likutinė vertė yra reikšmingai didesnė už jo atsiperkamąją vertę. Tada turtas turi būti nuvertintas, t.t. turto likutinė vertė turi būti sumažinta iki atsiperkamosios vertės. Suma, kuria sumažinama turto likutinė vertė, pripažįstama nuostoliu dėl turto vertės sumažėjimo. Praktikoje iškyta ir kitų turto nuvertinimo atvejų. Pavyzdžiui, ilgalaikis materialusis turtas gali būti nuvertintas ir tuo atveju, jo apskaitai taikant perkainotos vertės būdą. Kai dėl įvairių priežasčių (gaisro, stichinių nelaimių ar pan.) turtas reikšmingai nuvertėja, tai apskaitoje turi būti sumažinta ir jo vertė. Eilinio perkainojimo šiuo atveju nelaukiama. Sąnaudos dėl nuvertėjimo priskiriamos pelno (nuostolių) ataskaitoje veiklos sąnaudoms.

Negalima atmesti ir to, kad, finansinės atskaitomybės sudarymo momentu, gali atsirasti ir požymių, rodančių jog, lyginant su ataskaitiniais metais, turto vertė išaugo. 23 VAS atkreiptas dėmesys, kad šiuo atveju būtina perskaičiuoti turto atsiperkamąją vertę. Tačiau atkurto anksčiau nuvertinto turto vertė negali viršyti jo likutinės vertės, jei turtas nebūtų nuvertintas.

Galima būtų atkreipti dėmesį, kad finansinėje apskaitoje daromi gana dažni pakeitimai apsunkina apskaitą, įmonėms tenka koreguoti apskaitos politiką. 2007 m. liepos mėn. buvo pakeisti aktualūs 10 VAS „Pardavimo pajamos“ ir 11 VAS „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos. Pakito šio standarto pavadinimas – vietoje „Pardavimo pajamos“ jis buvo pavadintas „Pajamos“. Tuo pačiu buvo išplėstas standarto taikymo sritis. Dabar jau reglamentuojamas anksčiau nereglamentuotas kitos veiklos, finansinės ir investicinės veiklos pajamų bei pagautės pripažinimas. Dėl to pasikeitė ir pati standarto struktūra, atsirado nauji skyriai: „Netipinės veiklos pajamos“, „Pagautė“ ir „Pelno mokesčio pajamos“.

Standarte atsirado pajamų apibrėžimas. Pajamos apibūdintos kaip ekonominės naudos padidėjimas dėl turto naudojimo, pardavimo, perleidimo, vertės padidėjimo ar išsipareigojimų sumažėjimo per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus. Taip pat pakito pajamų dydžio nustatymo nuostatos. Pagal senąją redakciją pajamos turėjo būti įvertintos tikrąją verte, pagal naująją – gauto ar gautino atlygio tikrąją verte, Tikrosios vertės nustatymas kaip anksčiau sietinas su diskontavimo procedūra, kai prekės ar paslaugos parduodamos išsimokėtinai ir atlygis gaunamas žymiai vėliau, nei įvyksta pardavimo sandoris.

Akcentuojant ilgalaikio materialiojo turto teisingo įvertinimo reikšmę įmonių finansiniams rezultatams, neišvengiamai aktualių klausimų yra turto vertės pokyčių (sumažėjimo ar padidėjimo) dėl įvairių priežasčių teisingas įvertinimas finansinėje atskaitomybėje. Tiek turto vertės sumažėjimas, tiek sumažėjimo atkūrimas finansinėje atskaitomybėje bus atspindėtas

priklausomai nuo likutinės ir atsiperkamosios vertės skirtumo reikšmingumo. Pastarąjį turi nusistatyti individualiai kiekviena įmonė. Tai atsilies ir į veiklos sąnaudas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

2.5. Ilgalaikio materialiojo turto nurašymas

12 VAS numatyta ir ilgalaikio materialiojo turto nurašymas. Tais atvejais kai apskaitomas ilgalaikis materialusis turtas nebeatitinka turto priskyrimo ilgalaikiam materialiajam turtui požymių, jis nurašomas. Kai nustatoma, kad įmonėje apskaitomo ilgalaikio materialiojo turto tam tikras objektas nebegali būti naudojamas, nes nebeatitinka turto priskyrimo ilgalaikiam materialiajam turtui požymių (visiškai susidėvėjęs, sulūžęs ir pan.), šis turto objektas yra nurašomas. Ilgalaikis materialusis turtas nurašomas, jei jis parduodamas, iškeičiamas į kitą turtą, dovanojamas, prarandamas dėl stichinių nelaimių, gaisrų, vagysčių ir kitų priežasčių ar likviduojamas, nes nebesitikima gauti jokios ekonominės naudos ir jo naudojimo ar pardavimo ateityje.

12 VAS nustato, kad kai įmonė nurašo visiškai nudėvėtą turtą, gautos atsargos apskaitoje registruojamos grynąja galimo realizavimo verte. Grynosios galimo realizavimo vertės apibrėžimo ir šios vertės nustatymo tvarkos VAS nepateikia. Jei nurašyto turto likvidacinė vertė yra didesnė už gautų atsargų grynąją galimo realizavimo vertę, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto nurašymo tais atvejais, kai likvidacinė vertė mažesnė, - ataskaitinio laikotarpio pelnu dėl turto nurašymo. Kai nurašomas nevisiškai nudėvėtas turtas, šio turto nenudėvėta suma pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto nurašymo, o gautos atsargos apskaitoje registruojamos grynąja galimo realizavimo verte atsargų sąskaitoje, atitinkamai mažinant dėl turto nurašymo patirtą nuostolį. Įmonei perleidus ilgalaikį materialųjį turtą, turi būti apskaičiuojamas sandorio rezultatas – pelnas ar nuostoliai iš ilgalaikio turto perleidimo. Rezultatas apskaičiuojamas iš gautų pajamų atėmus parduoto turto likutinę vertę ir visas su turto perleidimu susijusias išlaidas. Metinės finansinės atskaitomybės Pelno (nuostolių) ataskaitoje bus parodomas tik sandorio rezultatas. Perleistas turtas nurašomas apskaitoje registruojant turto įsigijimo savikainos ir sukaupto šio turto nusidėvėjimo nurašymus.

Ilgalaikis materialusis turtas gali būti laikinai arba visiškai nenaudojamas įmonės veikloje. Toks turtas turi būti apskaitomas atskirai. Laikinai nenaudojamas veikloje ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje iškeliamas į atskirą sąskaitą. Tačiau balanse toks turtas parodomas toje pačioje turto grupėje, kuriai jis buvo priskirtas, kol buvo naudojamas. Finansinės

atskaitomybės aiškinamajame rašte įmonės turi pateikti informaciją apie laikinai nenaudojamą turtą.

Neatmestini atvejai, kai įmonė gali prarasti ilgalaikį turtą dėl nuo jos nepriklausančių priežasčių: vagystės, stichinių nelaimių, kitų gamtos reiškinių. Tokio prarasto turto apskaitą reglamentuoja taip pat 12 VAS. Turto praradimo dėl vagystės ar kitų panašių priežasčių atveju nuostoliai dėl turto praradimo pripažįstami ataskaitinio laikotarpio nuostoliais, tačiau taip bus daroma tik tais atvejais, kad nėra galimybės šiuos nuostolius kompensuoti (pavyzdžiui, gavus išmoką iš draudimo bendrovės). Jeigu yra pagrindo tikėtis, kad nuostoliai bus visiškai ar iš dalies atlyginti, numatoma atgauti suma registruojama kaip gautina suma. Jeigu numatoma atgauti suma yra mažesnė už prarasto turto vertę, likusi suma pripažįstama nuostoliu dėl turto praradimo. Čia reikėtų akcentuoti, kad tokie nuostoliai priskiriami ne netekimams, bet veiklos sąnaudoms.

Jeigu ilgalaikis materialusis turtas yra prarandamas dėl stichinių nelaimių ar kitų gamtos reiškinių, kurie nebūdingi toje vietovėje, nuostoliai dėl šio turto praradimo bus pripažįstami netekimais, bet tik tuo atveju, jei negalima šių nuostolių kompensuoti. Kai ilgalaikis materialusis turtas prarandamas ar patiriama nuostolių dėl gamtos reiškinių, kurie būdingi tai vietai, nuostoliai dėl šio turto praradimo bus pripažįstami ataskaitinio laikotarpio nuostoliais dėl turto praradimo. Jeigu yra pagrindo manyti, kad nuostoliai ir vienu, ir kitu atvejais bus atlyginti, numatoma atgauti suma registruojama kaip gautina, atitinkamai mažinant netekimus arba nuostolius dėl turto praradimo. Skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, ilgalaikio turto nurašymo nuostoliai priskiriami nebeleidžiamiesiems atskaitymams, netipinės veiklos pajamos – neapmokestinamoms pajamoms.

Siejant ilgalaikio materialiojo turto nurašymą su įmonės apskaitos politika, pabrėžtina, kad apskaitoje turi būti nurašoma ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina, sukauptas nusidėvėjimas, vertės padidėjimai ar sumažėjimai, registruojamos bet kokios nurašymo pajamos ar išlaidos (pvz., turto išmontavimo, išvežimo išlaidos), apskaičiuojamas nurašymo pelnas ar nuostoliai.

Ilgalaikio materialiojo turto nurašymo rezultatas (pelnas ar nuostoliai) apskaičiuojamas taip:

$$P(N) = Q - (S_i + \Delta S_P - M_A - \Delta S_S) - I_n;$$

čia:

Q – nurašymo pajamos;

S_i – turto įsigijimo savikaina;

ΔS_P – turto vertės padidėjimas;

M_A – sukauptas nusidėvėjimas;

ΔS_s – turto vertės sumažėjimas;

I_n – nurašymo išlaidos.

Tačiau nurašomo visiškai nudėvėto turto dalys ar iš jo gaunamos medžiagos (pvz., metalo laužas, atsarginės dalys, statybinės medžiagos) dažnai dar gali būti sunaudotos įmonėje ar parduotos. Tokiu atveju apskaitoje jos registruojamos kaip atsargos grynąja galimo realizavimo verte. Jei nurašyto turto likvidacinė vertė didesnė už gautų dalių ir medžiagų grynąją galimo realizavimo vertę, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliais dėl turto nurašymo. Jei nurašomo visiškai nudėvėto turto dalių ar medžiagų nėra, visa turto likvidacinė vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto nurašymo. Bet jei nurašyto turto likvidacinė vertė mažesnė už gautų dalių ir medžiagų grynąją galimo realizavimo vertę, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pelnu dėl turto nurašymo.

Kaip matome, atitinkamas dėmesys įmonės apskaitos politikoje turi būti skirtas ilgalaikio materialiojo turto nurašymui. Jis turi būti nurašomas tik tuo atveju, jei nuo atitinkamo laikotarpio nebesitikima gauti iš jo jokios ekonominės naudos nei iš jo naudojimo, nei iš galimo pardavimo. Tai labai svarbus momentas ir tai turi nuspręsti įmonės atitinkamų tarnybų specialistai. Ilgalaikio materialiojo turto nurašymo gautas pelnas ar nuostoliai nepriskiriami įmonės veiklos rezultatams. Įmonės privalo nuolat sekti naudojamo ilgalaikio materialiojo turto teikiamos ekonominės naudos pasikeitimus. Jei pastebimas reikšmingas ilgalaikio materialiojo turto ekonominės naudos pasikeitimas, turi būti ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikas ar nusidėvėjimo skaičiavimo metodas.

3. PRAKTINIS ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO FINANSINĖS APSKAITOS IR PELNO MOKESČIŲ REIKALAVIMŲ DERINIMAS ŪKIO SUBJEKTŲ VEIKLOJE

3.1. Empirinio tyrimo metodologija

Atlikta mokslinės ekonominės literatūros ilgalaikio materialiojo turto apskaitos finansinės apskaitos ir pelno mokesčių požiūriu apžvalga bei ilgalaikio materialiojo turto apskaitos teisinio reglamentavimo atitinkamų aktų apžvalga rodo, kad, įsigaliojusių nuo 2004 m. Verslo apskaitos standartų taikymas, siekiant atspindėti finansinėje atskaitomybėje tikrą ir teisingą turto vertę, reikalauja iš darbuotojų atitinkamos kompetencijos. Lygiaverčiai ilgalaikis materialusis turtas turi būti apskaitomas pelno mokesčių požiūriu, remiantis PMĮ.

Tai, savo ruožtu, iškėlė klausimą, kaip praktikoje ūkio subjektams sekasi derinti ilgalaikio materialiojo turto apskaitą finansinės apskaitos ir pelno mokesčių požiūriu. Tuo tikslu darbe numatyta atlikti empirinį tyrimą, paremtą faktinės medžiagos rinkimu. Tyrimui atlikti pasirinktas kokybinis metodas. Kokybinio tyrimu objektas aiškinamas per individų realios praktikos subjektyvius aspektus (Tidikis, 2003, p.358). Taip pat panaudotas dokumentų analizės metodas. Kaip informacijos šaltiniai šiuo atveju naudoti Lietuvos Respublikos įstatymai, poįstatyminiai aktai ir kiti teisiniai dokumentai reglamentuojantys apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą. Darbe naudotas ir lyginimo metodas, siekiant išryškinti ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo, amortizacijos laikotarpio nustatymo ir pan. neatitikimus, atsirandančius vertinant pagal VAS nuostatas ir pagal PMĮ.

Bendrai situacijai įvertinti, telefonu atsitiktinai pasirinktų įmonių, turinčių el. puslapį internete, finansistų buvo paprašyta patvirtinti ar paneigti teiginį „Apskaitant ilgalaikį materialųjį turtą įmonėje dominuoja mokesčių reikalavimai“. Tuo pat tikslu kelių audito firmų paprašyta pareikšti savo nuomonę, ar, tikrinant 2006 m. įmonių finansinę atskaitomybę išryškėjo teigiami poslinkiai ilgalaikio materialaus turto atspindėjime atskaitomybėje.

Esminių neatitikimų ilgalaikio materialiojo turto apskaitoje finansinės apskaitos ir pelno mokesčių požiūriu nustatymui, atlikta analitinių straipsnių, pateikiamų ekonominėje periodikoje („Apskaitos ir mokesčių apžvalga“, „Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos“, „Apskaita ir atskaitomybė“ ir kt.) apžvalga, naudotasi „Pačiolio“ seminarų medžiaga, Apskaitos instituto analitine medžiaga bei susipažinta pagal galimybės su kai kuriais auditorių seminaruose nagrinėtais atvejais finansinėje apskaitoje.

3.2. Apskaitos organizavimo tvarkos reglamentavimas įmonėse mokesčių apskaičiavimo tikslais

Lietuvos įmonės organizuoja ilgalaikio materialiojo turto finansinę apskaitą remiantis šiais finansinę apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais:

- Ø LR buhalterinės apskaitos įstatymas;
- Ø Verslo apskaitos standartai;
- Ø LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas;
- Ø LR pinigų įstatymas;
- Ø LR užsienio valiutos Lietuvos Respublikoje įstatymas;
- Ø LR akcinių bendrovių įstatymas;
- Ø LR apskaitos instituto Standartų tarybos nutarimas „Dėl pavyzdinio sąskaitų plano patvirtinimo“;
- Ø LR Vyriausybės nutarimas Nr.719 „Dėl inventorizacijos taisyklių patvirtinimo“;
- Ø Lietuvos archyvų departamento prie LR Vyriausybės įsakymas Nr.38 „Dėl bendrųjų dokumentų saugojimo terminų“.

Apart minėtų teisės aktų, organizuodamos apskaitą įmonės turi įvertinti ir nuo 2007 metų mokestinio laikotarpio pradžios įsigaliojusias Pelno mokesčio įstatymo pataisas, kuriose naujai išdėstyta mokestinių nuostolių perkėlimo tvarka vienetų reorganizavimo ir perleidimo atvejais, įteisintas produkcijos nusidėvėjimo metodo taikymas tam tikram ilgalaikiam materialiajam turtui.

Metinė finansinė atskaitomybė sudaroma pasibaigus įmonės finansiniams metams. Pastarieji gali nesutapti su kalendoriniais metais, jei taip nustatyta, atsižvelgiant į veiklos pobūdį. Keisti finansinius metus leidžiama ne dažniau, kaip vieną kartą per penkerius metus. Kiekviena įmonė, kuri sudaro finansinę atskaitomybę, laikoma atskiru apskaitos vienetu. Į apskaitą įtraukiamas tik tos įmonės ilgalaikis materialusis turtas.

Reikėtų akcentuoti, kad iki 2004 m. sausio 1 d. praktiškai apskaita buvo tvarkoma bei sudaroma metinė finansinė atskaitomybė, tik prisilaikant teisės aktų reikalavimų. Todėl įmonės tvarkė apskaitą „kaip visi“, neturėdamos nustatytos apskaitos politikos, atspindinčios jai būdingus bruožus. Nors, gal ir galima teigti, kad buvo ir anksčiau apskaitos politika. Tačiau ją valstybė bandė nustatyti iki daugybės smulkmenų (pavyzdžiui, net kokiais terminais ir koku maketu kasos knygą reikia surašyti, sąskaitų-faktūrų ne tik formatą, bet net popieriaus rūšį), įmonėms palikdama tik ribotas galimybes savo apskaitos politikai.

Įsigalioję nuo 2004 m. verslo apskaitos standartai (VAS) nustato tik bendrus apskaitos principus. VAS iš esmės skirti metinei finansinei atskaitomybei sudaryti, informacijai joje pateikti, nustato turto, nuosavo kapitalo, išpareigojimų, pajamų ir sąnaudų straipsnių įvertinimą atskaitomybėje. Kasdieninės buhalterinės apskaitos, atliktų ūkinių operacijų registravimo VAS beveik nereglamentuoja. Šią sritį šiek tiek reglamentuoja LR buhalterinės apskaitos įstatymas ir keli kiti teisės aktai. Tačiau iš esmės tai paliekama pačios įmonės nuožiūrai. Įmonėms tenka pačioms pasirinkti konkrečius, jų veiklai tinkamus apskaitos principus ir nusistatyti savo apskaitos taisykles. Standartai nenurodo konkrečiai kiekvienai įmonei kada ir kaip juos taikyti, dažnai leidžia kelis apskaitos variantus. Pelno mokesčio Pridėtosios vertės mokesčio įstatymas irgi nurodo atvejus. Pavyzdžiui, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas leidžia PVM mokėtojams pasirinkti ar suteikiant nuomos paslaugas PVM apmokestinamas ar ne.

Nuo 2004 m. sausio 1 d. įmonės turėjo nusistatyti kiekviena savo apskaitos principus, savo apskaitos politiką. Tačiau, kaip parodė apžvalginė įmonių finansistų bei su šia problema susiduriančių auditorių apklausa, praktikoje akivaizdi inercija. Atliekamos tos apskaitos operacijos, kurių neteisingas atvaizdavimas gresia sankcijomis. Taigi, dominuoja mokesčių reikalavimai ir akivaizdus neteisingas atspindėjimas ilgalaikio materialiojo turto finansinėje atskaitomybėje. Bent jau apklausiant pirminis įspūdis, kad apskaitos politiką turi patvirtinę ir vadovaujasi tik užsienio kapitalo įmonės.

Apžvelgiant ekonominę periodiką bei matant, kas akcentuojama seminaruose auditoriams, susidaro vaizdas, kad sunkiausiai „įkandamos“ sritys derinant apskaitos ir mokesčių požiūrį yra nustatant ilgalaikio materialiojo turto vertę, jo tarnavimo ir nusidėvėjimo laiką, pokyčius po remonto ir rekonstrukcijos. Todėl žemiau pabandyta atskleisti esmines nesutapimų mokesčių ir apskaitos požiūriu sritis. Dėl darbo apimties apžvelgti dažniausiai pasitaikantys atvejai, kai nesutapimai akivaizdžiai iškraipo tikrą ir teisingą ilgalaikio materialiojo turto vaizdą finansinėje atskaitomybėje. Tačiau, dalies auditorių nuomone, jau jaučiamas teigiamas poslinkis finansinių rezultatų atspindėjime atskaitomybėje. Pavyzdžiui, dalis įmonių jau iš tiesų realiai pradeda skaičiuoti tarnavimo laiką ir jį realiai atspindėti apskaitoje.

3.3. Ilgalaikio materialiojo turto atspindėjimo pelno mokesčių požiūriu neatitikimai VAS nuostatoms

3.3.1. Nustatant įsigijimo vertę

Teorinėje dalyje akcentuota, kad konkretūs reikalavimai, kaip turi būti atspindėta finansinėje atskaitomybėje ilgalaikis materialusis turtas, sukonkretinti Verslo apskaitos

atitinkamuose standartuose. Tie įmonių buhalteriai, kurie sudarė metinę finansinę atskaitomybę pagal Verslo apskaitos standartus (VAS), šiandien jau turi dviejų metų patirtį. Pirmąkart tokia atskaitomybė rengta 2005 m. dar neturint patirties, o antroji – 2006 m., auditorių nuomone jau vyko sklandžiau.

Remiantis analizuotais informacijos šaltiniais apžvelkime ūkio subjektų apskaitos praktikoje dažniausiai pasitaikančius iškraipymus (gal net galima būtų sakyti apgaule) bandant derinti finansinės apskaitos ir mokesčių požiūrį.

Sprendžiant ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nustatymo klausimą nevisada atkreipiamas dėmesys, kad pagal 12 VAS nuostatas pridėtinės vertės mokestis į turto įsigijimo kainą neįskaitomas, išskyrus tuos atvejus, kai pridėtinės vertės mokestis (PVM) yra negražinamas (neatskaitomas). Negražinamą (neatskaitomą) PVM įmonė gali įskaityti arba į turto įsigijimo savikainą, arba į veiklos sąnaudas.

Tuo tarpu pagal PMĮ 24 str. 2 dalies nuostatas PVM į turto įsigijimo kainą neįskaitomas, neatsižvelgiant į tai, ar įmonė yra PVM mokėtoja, ar ne. PVM į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus įtraukiamas vadovaujantis PMĮ 24 straipsnio 2 dalimi. Pagal PMĮ 24 str. 2 dalį iš pajamų galima atskaityti tik tas prekių (paslaugų) pirkimo ir sumokėtas importo PVM sumas, kurios atitinka du kriterijus:

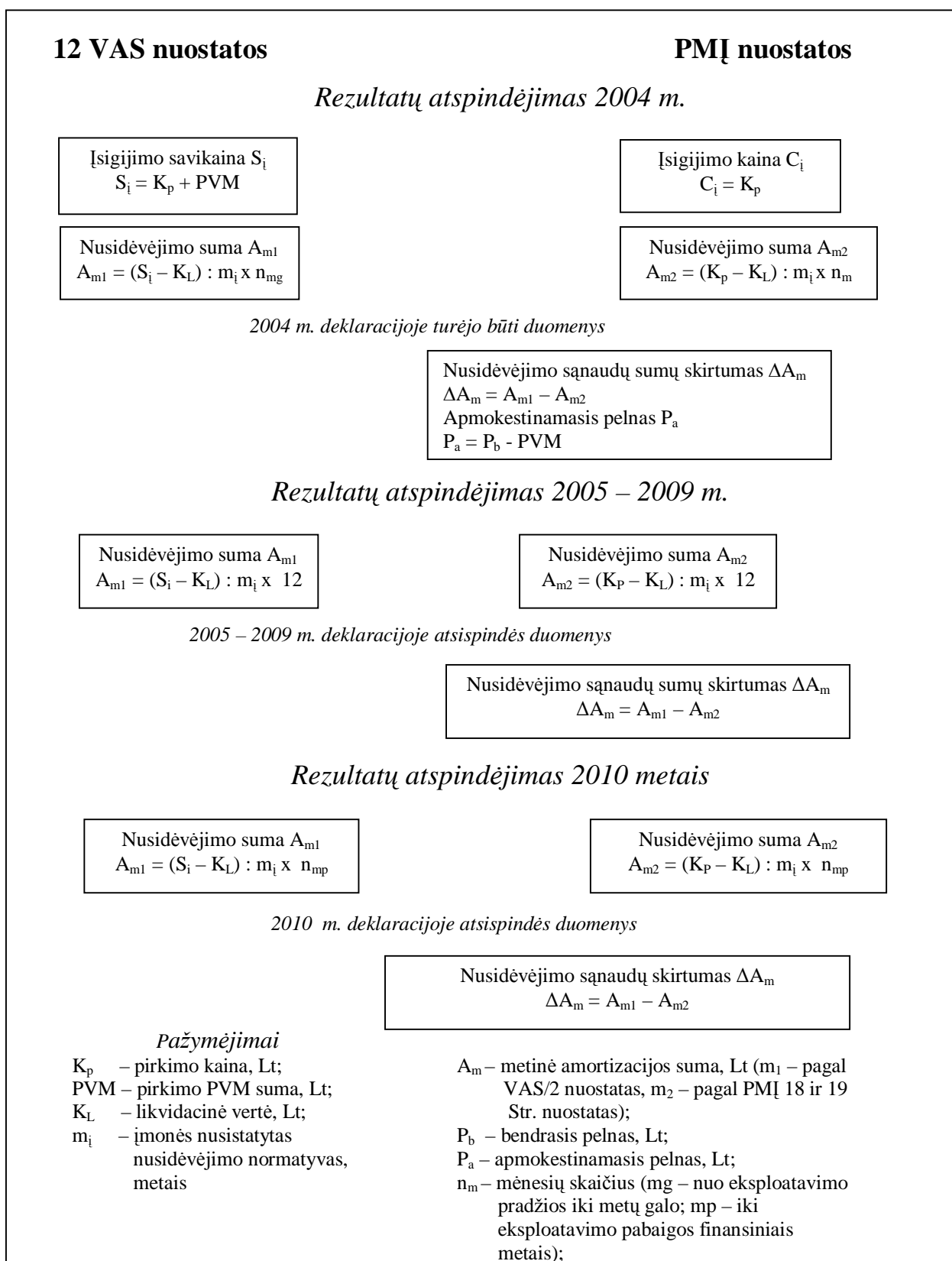
- šios sumos yra neatskaitomos pagal PVM įstatymo nuostatas ir
- šios sumos apskaičiuotos nuo PMĮ nustatytų leidžiamų (įskaitant ribojamų dydžių) atskaitymų.

Pagal PVM įstatymo nuostatas neatskaitomos pirkimo ir sumokėtos importo PVM sumos, skaičiuojant pelno mokestį, iš pajamų atskaitomos tą patį mokestinį laikotarpį, kurį šis pirkimo PVM apskaičiuotas arba importo PVM apmokėtas, neatsižvelgiant į tai, kad sumos, nuo kurių šis mokestis apskaičiuotas, leidžiamiems atskaitymams ar ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams bus priskirtos vėlesniam mokestiniam laikotarpiui.

Kad būtų akivaizdžiau, kur šiuo atveju gaunasi VAS nuostatų ir PMĮ neatitikimai, tai pabandyta patiekti 2 pav. sudarytoje schemoje. Taip turėtų atrodyti rezultatas, jei įmonė, turėdama apskaitos politiką, pasirinktą neatskaitomo pagal PVM įstatymo nuostatas PVM įskaitymo į įsigijimo savikainą būdą. Matome, kad pagal VAS, į turto įsigijimo savikainą gali būti įskaitomas negražinamas pridėtinės vertės mokestis arba iš karto nurašomas į veiklos sąnaudas. Pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas pridėtinės vertės mokestis į turto įsigijimo savikainą neįskaitomas, o iš karto nurašomas į sąnaudas.

Nevisada atsižvelgiama ir į neatitikimus VAS su PMĮ tais atvejais kai turtas gaunamas nemokamai (dovanojamas ar pan.). Šiuo atveju, jei žiūrėti pagal 21-ojo verslo apskaitos standarto „Dotacijos ir subsidijos“ (toliau – 21 VAS) nuostatas tais atvejais, kai įmonė turta

(materialųjį ar nematerialųjį) savo nuosavybėn gauna nemokamai, apskaitoje turi registruoti turą ir dotaciją.



2 pav. Ilgalaikio materialiojo turto vieneto įsigijimo savikainos atspindėjimas finansinės apskaitos ir pelno mokesčių požiūriu, įmonei pasirinkus neatskaitomo pagal PVM įstatymo į įsigijimo savikainą būdą (sudaryta autorės)

Turtas ir dotacija turi būti registruojama sutartyje ar perdavimo akte (ar kitame dokumente) nurodyta to turto verte, kuri negali būti didesnė už tikrąją vertę, bei su šio turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos.

Tuo tarpu pagal PMĮ 14 str. 1 dalies nuostatas tais atvejais, kai įmonė turtą savo nuosavybėn gauna nemokamai ir nepatiria išlaidų (įskaitant mokesčius), susijusių su šio turto įsigijimu, tai pelno mokesčio apskaičiavimo atžvilgiu įmonės nemokamai gauto turto įsigijimo kaina bus lygi nuliui ir tokio turto nusidėvėjimas arba amortizacija nebus skaičiuojama, jeigu PMĮ nenustatyta kitaip (pvz., reorganizavimo atveju). Tačiau, jei pagal PMĮ 14 str. 1 dalies nuostatas tais atvejais, kai įmonė turtą savo nuosavybėn gauna nemokamai, tačiau patiria išlaidų, susijusių su šio turto įsigijimu, tai tokio nemokamai įsigyto turto įsigijimo kaina bus lygi šių išlaidų sumai.

Nevienodai traktuoja VAS ir PMĮ atveją, kai būna nenurodyta nemokamai gauto turto vertė. Pagal VAS gauto ilgalaikio materialiojo turto vertė, kuri ir bus laikoma įsigijimo savikaina, nustato įmonė, tačiau įsigijimo savikaina negali būti didesnė už to turto tikrąją vertę. PMĮ 14 str. 1 dalies nuostatose nustatyta, kad kai turto vertė nenurodyta, nemokamai gauto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina bus lygi nuliui. Jeigu įmonė patiria išlaidų, susijusių su tokio turto įsigijimu, tai tokio turto įsigijimo kaina bus lygi šių išlaidų sumai.

Nevisada įmonės atkreipia dėmesį ir į neatitikimus, kai ilgalaikis materialusis turtas įsigyjamas už prekes ir (arba) paslaugas. Jei įmonė vadovaujasi tik PMĮ nuostatomis, čia 14 str. 2 dalyje sakoma, kad už prekes ir paslaugas įsigyto turto įsigijimo kaina – atitinkama suma, įtraukta į įmonės pajamas, ir išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), susijusius su šio turto įsigijimu. Remiantis VAS mainais įsigyto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina nustatoma prie mainų sutartyje numatytos to ilgalaikio materialiojo turto vertės pridėdant visas su to turto mainais susijusias išlaidas, susidariusias iki turto naudojimo pradžios.

Kas liečia minėtą atveją reikia atkreipti dėmesį, kad kartais įmonės neįvertina, kad mainais gauto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina yra atitinkama suma, įtraukta į įmonės pajamas, gautas už šias prekes ir paslaugas, ir išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), susijusias su šio turto įsigijimu. Finansinės apskaitos požiūriu mainais gauto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina bus perduodamo turto tikroji vertė, pridėjus visas su to turto mainais susijusias išlaidas, patirtas iki turto naudojimo pradžios. Be to, akcentuotina, kad 12 VAS apibrėžta ilgalaikio turto tikrosios vertės sąvoka atitinka PMĮ 2 str. 25 dalyje apibrėžtą tikrosios rinkos kainos sąvoką. Tikroji rinkos kaina yra suma, kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas.

Dėl nesutapimų VAS ir PMĮ, atsiranda įmonių praktikoje neatitikimų VAS, derinantis prie mokesčių nuostatų, kai nustatoma įsigijimo vertė mainant įmonės turimą turtą į kitą ilgalaikį turtą. 12VAS akcentuota, kad tais atvejais, kai turtas mainomas į kitą ilgalaikį materialųjį turtą, tai naujojo mainais įsigyto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina nustatoma prie mainų sutartyje numatytos to ilgalaikio materialiojo turto vertės pridėdant visas su to turto mainais susijusias išlaidas, susidariusias iki turto naudojimo pradžios. O jeigu mainais perduodamo turto tikroji vertė yra didesnė arba mažesnė už jo balansinę vertę, suma, kuria turto tikroji vertė skiriasi nuo balansinės vertės, pripažįstama pelnu (nuostoliais) iš ilgalaikio turto mainų.

Auditorių teigimu įmonės kartais atsižvelgia tik į PMĮ 14 str. 3 dalies nuostatas. Tai reiškia, kad šiuo atveju naujojo turto įsigijimo kaina yra išmainyto turto įsigijimo kaina, pridėjus visas su to turto mainais susijusias išlaidas, patirtas iki turto naudojimo pradžios. Pagal PMĮ 14 str. 3 dalies ir PMĮ 16 str. 2 dalies nuostatas tais atvejais, kai ilgalaikis turtas, kuriam pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais buvo skaičiuojamas nusidėvėjimas arba amortizacija, mainomas į kitą ilgalaikį turtą, tai naujojo ilgalaikio turto įsigijimo kaina yra išmainyto turto įsigijimo kaina, sumažinta nusidėvėjimo arba amortizacijos suma, kuri buvo priskirta ribojamų dydžių leidžiamoms atskaitymams. Jei išmainyto turto įsigijimo kainos negalima nustatyti, leidžiama naujo turto įsigijimo kaina laikyti tikrąją šio turto rinkos kainą.

Čia pateikti keli, dažnai pasitaikantys atvejai. Informacinių šaltinių analizė rodo esant daugiausia neatitikimų nustatant įsigijimo savikainą, kai susiduriama su įvairiais turto mainymo praktiniais atvejais.

Dar kaip viena dažnai praktikoje daromų klaidų, kai prisilaikoma tik PMĮ 14 str. pagal kurią turto įsigijimo kaina – išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), išskyrus PVM, susijusius su šio turto įsigijimu. Tačiau labai dažnai būna, kad įmonė savo apskaitos politikoje aprašydama turto įsigijimo vertės nustatymą nurodo, kad nereikšmingas turto įsigijimo sumas iš karto pripažįsta sąnaudomis.

3.3.2. Nustatant tarnavimo ir nusidėvėjimo laiką

Dominantis koku laipsniu įmonės derina (arba ne) VAS ir PMĮ nuostatas nustatant ilgalaikio materialiojo turto tarnavimo laiką ir nusidėvėjimo laiką, auditoriai pastebėjo, kad vis dažniau pasitaiko įmonių, kurios iš tiesų realiai pradeda skaičiuoti tarnavimo laiką ir rodyti tikrą vaizdą finansinėje atskaitomybėje. O tai labai svarbu, nes nusidėvėjimo sąnaudų dydis turi tiesioginę įtaką įmonės ūkinės finansinės veiklos rezultatams.

Dauguma įmonių ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimui ir amortizacijos apskaičiavimui taiko tiesinį metodą. Viena, jis taikomas dar nuo „anų“ laikų, antra, nurodomas PMĮ. PMĮ 18 str. 4 dalyje nustatyta, kad vienetai, skaičiuodami pelno mokestį (nusidėvėjimo sąnaudas, priskiriamas ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams), gali taikyti du ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodus:

- tiesinį (PMĮ 18 str. 5 dalis) ir
- dvigubo balanso (PMĮ 18 str. 6 dalis).

Ilgalaikio turto grupėms nusidėvėjimo metodai taikomi pagal PMĮ 1 priedėlį. Kai kurioms ilgalaikio materialiojo turto grupėms gali būti taikomas tik tiesinis nusidėvėjimo metodas, o kai kurioms – arba tiesinis, arba dvigubo balanso, t.y. įmonė gali pasirinkti vieną iš šių dviejų metodų. Pagal 12-ojo VAS nuostatas finansinėje apskaitoje gali būti taikomi šie ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai:

- tiesinis (tiesiogiai proporcingai);
- dvigubas – mažėjančios vertės;
- produkcijos;
- metų skaičiaus.

Pagal PMĮ 1 priedėlį įmonės, perskaičiuoja nusidėvėjimą tiesiai proporcingu metodu ir, besivadovaudamos „inertiška“ praktika ir finansinėje atskaitomybėje rodo tą patį rezultatą. Tuo tarpu vykstantys spartūs pokyčiai tiek išorės, tiek įmonių vidaus aplinkoje neišvengiamai reikalauja, kad, parenkant naudingo tarnavimo laiką, reikėtų atsižvelgti į ilgalaikio materialiojo turto naudojimo intensyvumą, technologijų bei ekonominę pažangą, kas itin sąlygoja moralinį senėjimą, lygiagrečiai būtina atsižvelgti ir į prognozuojamas finansines galimybes įsigytą turtą keisti nauju bei jį atnaujinti (modernizuoti, remontuoti ir pan.). taigi, viena esminių klaidų, dėl ko ilgalaikis materialusis turtas finansinėje apskaitoje nerodo tikro vaizdo yra tai, kad vis dar įmonėse nevisada nustatomas realus naudingo tarnavimo laikas pagal atskiras turto grupes. Pastarąsias įmonė laisva nusistatyti pati.

Taigi, atkreiptinas dėmesys, kad 13 VAS nėra nustatytų maksimalių amortizacijos normatyvų, ilgalaikio nematerialiojo turto amortizacija skaičiuojama remiantis metine amortizacijos norma, kurią įmonė nusistato, atsižvelgdama į planuojamą naudingo tarnavimo laiką bei kitus 13 VAS 43 punkto nustatytus kriterijus. Tuo tarpu pagal PMĮ nuostatas įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais turi nusistatyti ilgalaikio nematerialiojo turto amortizacijos laikotarpį, ne trumpesnį, negu PMĮ 1 priedėlyje nustatyti nusidėvėjimo ir amortizacijos normatyvai (metais).

Kaip neteisingą ir nepagrįstai nustatytų nusidėvėjimo normatyvų atveją auditoriai iliustruoja pavyzdžiu, kai įmonė finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte nurodo, ilgalaikį

materialųjį turtą, kuris jau yra visiškai nudėvėtas, jei vertinti pagal nusidėvėjimo laipsnį, tačiau kuris vis dar įmonėje realiai dar tarnauja. Įmonė, matydama, kad nustatytas nusidėvėjimo normatyvas neatitinka realios būklės, turėjo šį normatyvą savo laiku patikslinti.

Kartu čia vertėtų aptarti ir ilgalaikio materialiojo turto galimą vertės sumažėjimą. Tai gali nulemti tiek fizinis, tiek moralinis(techninis) senėjimas, dažni gedimai bei kitos priežastys. Akivaizdu, kad toks turtas įmonei atneš žymiai mažesnę ekonominę naudą ateityje, arba pardavimo metu sumažės kaina. Įmonės turėtų finansinėje atskaitomybėje pateikti sumažintą apskaitinę vertę, atitinkamai tai įvertinus. Tuo tikslu taikytinas nuvertėjimo testas. Priklausomai nuo to, koku laipsniu parinktas turtas atitinka teisingą nuvertėjimo įvertinimą, įmonė rodys nuvertėjimo reikšmę, kuri arba rodys tikrą padėtį, arba pablogins esamą padėtį. Be to, auditorių nuomone, atsiranda rizika, kad įmonės nuosavas kapitalas sumažės iki kritinio lygio, arba rizika, kad vadovybė manipuliuos vengdama mokėti dividendus.

Išoriniai vertės sumažėjimo požymiai:

- per ataskaitinį laikotarpį reikšmingai sumažėjo turto rinkos kaina ir šis sumažėjimas nėra trumpalaikis;
- per ataskaitinį laikotarpį įmonės veiklos technologinėje, ekonominėje ar teisinėje aplinkoje arba rinkoje, kuriai turtas yra skirtas, įvyko pokyčių, padariusių reikšmingą įtaką turto vertei, arba pagrįstai tikimasi, kad tokių pokyčių bus ateityje;
- per ataskaitinį laikotarpį pakilo rinkos palūkanų ar kitos investicijų gražos rinkoje normos ir tikėtina, kad tai paveiks diskonto normą, taikomą apskaičiuojant turto naudojimo vertę, o dėl to reikšmingai sumažės turto atsiperkamoji vertė.

Vidiniai vertės sumažėjimo požymiai:

- įmonė turi turto, kuris dar nėra visiškai nudėvėtas, tačiau jau nebenaudojamas įmonės veikloje (inventorizacijos metu);
- įmonė turi nebaigtų statyti objektų, kurių nebežadama užbaigti arba kuriuos užbaigti būtų ekonomiškai nenaudinga (inventorizacijos metu);
- įmonės turtas yra labai sugadintas dėl stichinių nelaimių ar kitų veiksnių (inventorizacijos metu);
- įmonės iš turto nuomos gaunamos pajamos nepadengia to turto nusidėvėjimo ir kitų to turto eksploatavimo išlaidų;
- per ataskaitinį laikotarpį reikšmingai pasikeitė arba tikėtina, kad greitai pasikeis turto naudojimo būdas ir / ar mastas, o tai neigiamai paveiks įmonės veiklą;

- yra požymių, rodančių, kad įmonės turto teikiama ekonominė nauda yra ar bus mažesnė, nei tikėtasi, t.y. turtui eksploatuoti ar prižiūrėti reikia daugiau išlaidų, nei buvo numatyta iš pradžių, faktiškai pinigų srautai iš to turto arba jo uždirbamas pelnas yra reikšmingai mažesni, nei buvo numatyta.

Jei įmonė turi apskaitos politiką ir ji nėra tik formalumas, o pritaikyta jos veiklai, tai visa tai turi būti aprašyta apskaitos politikoje ir papildomais įsakymais (t.y. paskirtos komisijos, kur vienos tikrina išorinius vertės sumažėjimus, kitos – vidinius vertės sumažėjimus, trečios – skaičiuoja atsiperkamąją vertę, jei yra vertės sumažėjimo požymių).

Remiantis VAS 23 sudarydama finansinę atskaitomybę, įmonė turi nustatyti, ar yra turto nuvertėjimo požymių, kurie rodo, kad turto nuvertėjimas gali būti reikšmingas, jei yra bent vienas toks požymis, įmonė turi nustatyti turto atsiperkamąją vertę ir palyginti ją su turto balansine verte.

Jeigu paanalizuoti, kaip po viso to įmonės turtas atrodo balanse, tai praktikoje išryškėjo tokie faktai. Vienas atveju, kai įmonės perkainuoja turtą į didesnę vertę. Taigi, balanse turto vertė gali būti labai išdidinama tuo pačiu padidinama savininkų nuosavybė. Taip daroma kai įmonė nori pagerinti savo veiklos rezultatus, kad galėtų dalyvauti konkursuose arba paimti paskolą iš banko. Kitas sutinkamas atvejis, kai turtas nukainuojamas balanse turto vertė mažinama (nukainuojant), tuo pačiu mažinant savininkų nuosavybę. Taip dažniausiai savininkai daro norėdami išvengti dividendų mokėjimo.

3.3.3. Vertinant remontą ir rekonstrukciją

Pagal VAS nuostatas jei įmonės nuosavo ilgalaikio materialiojo turto remontas pailgina naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes arba šis turtas rekonstruojamas, tai remonto ar rekonstrukcijos verte didinama remontuoto ar rekonstruoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina. Pažymėtina, kad tik nekilnojamasis turtas gali būti ir remontuojamas, ir rekonstruojamas, o visas kitas – tik remontuojamas. Rekonstrukcijos tikslas – iš esmės pertvarkyti esamą ilgalaikį turtą, sukurti jo naują kokybę, o remontu siekiama iš dalies arba visiškai atkurti ilgalaikio turto savybes, pablogėjusias dėl to turto naudojimo, arba jas pagerinti.

Jei remontas nepailgina materialiojo turto naudingo tarnavimo laiko arba nepagerina naudingųjų savybių, tai patirtos išlaidos, kai nustatyta PMI 20 str. 2 dalyje, priskiriamos remonto sąnaudoms tą mokestinį laikotarpį, kurį jos faktiškai patiriamos. Šios nuostatos taikomos ne tik nuosavam įmonės turtui, bet ir tam turtui, kurį įmonė naudoja pagal panaudos ar nuomos sutartį, pagal kurias nenumatytas nuosavybės teisių perėjimas pirkėjui visiškai apmokėjus turto vertę.

Realiai įmonė, atlikusi ilgalaikio materialiojo turto remontą, turi pati nuspręsti (įmonės vadovui sudarius komisiją ar pan.) ar remontas pailgino turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerino jo naudingąsias savybes, ar ne.

Pagal PMĮ 18 str. 11 dalį, įmonė, atlikusi ilgalaikio turto remontą ar rekonstrukciją, kuri pailgino turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerino jo naudingąsias savybes, gali tikslinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvus. Šiuo atveju dėl nusidėvėjimo normatyvų tikslinimo į mokesčių administratorių įmonei kreiptis nereikia. Patikslinti normatyvai negali būti mažesni už PMĮ 1 priedėlyje ilgalaikio turto grupėms nustatytus normatyvus. Jei įmonė atlieka visiškai nudėvėto ilgalaikio materialiojo turto remontą, kuris pailgina ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, tai, pagal PMĮ 20 str. 1 dalies nuostatas, šio turto remonto arba rekonstravimo verte padidina remontuoto arba rekonstruoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kainą. Šio turto nenudėvėtoji dalis (t.y. remonto arba rekonstravimo vertės suma) į įmonės sąnaudas perkeliama dalimis per likusį, to turto planuojamą naudingo eksploataavimo laikotarpį.

Dažniausiai praktikoje sutinkami neatitikimai tarp VAS nuostatų ir Pelno mokesčio įstatymo atsiranda vertinant remonto išlaidas. Pagal PMĮ 20 str. 2 dalį ilgalaikio materialiojo turto, kuris neapilgina jo naudingo tarnavimo arba nepagerina jo naudingųjų savybių išlaidos priskiriamos sąnaudoms (leidžiamoms atskaitymams) tą mokestinį laikotarpį, kurį jos faktiškai patiriamos. Tuo tarpu 12 VAS 34 punkte sakoma, kad tam tikrais atvejais pagal techninio eksploataavimo ar panašias sąlygas ilgalaikis materialusis turtas turi būti remontuojamas nustatytais laikotarpiais tikslu užtikrinti jo saugų ir patikimą naudojimą. Būtent šiuo atveju įmonė remonto išlaidas turi pripažinti turtu (ateinančių laikotarpių sąnaudomis) ir nurašyti į sąnaudas per laikotarpį iki kito planuojamo to turto remonto.

Problema iškyla ir turtą nuomojant. Remiantis 12 VAS nuostatomis, jei nuomininkas patirtų turto rekonstravimo ar remonto išlaidų nekompensuoja, tai šios išlaidos pripažįstamos nuomininko veiklos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kai jos buvo patirtos. Tačiau, jei rekonstravimo ar remonto išlaidų pripažinimas tą patį laikotarpį, kurį jos buvo patirtos, reikšmingai iškraipo veiklos rezultatus, tai, pagal VAS nuostatas, šias išlaidas įmonė turėtų registruoti kaip turtą ir pripažinti sąnaudomis per likusį nuomos laikotarpį. Tačiau įmonės dažniausiai laikosi mokestinių reikalavimų. Šiuo atveju pagal PMĮ 20 str. 2 dalį išsinuomoto turto remonto, kuris nepailgina ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiko arba nepagerina jo naudingųjų savybių, išlaidos priskiriamos remonto sąnaudoms (leidžiamoms atskaitymams) tą mokestinį laikotarpį, kurį jos faktiškai patiriamos.

Kai įmonė nusprendžia atlikti turto nuvertėjimo testus dažniausiai neteisingai apskaičiuojamas pelno bei socialiniai mokesčiai, kadangi nevisada teisingai nuvertėjimo testo rezultatus priskiria neleidžiamoms atskaitymams. Todėl siūlytina kiekvieno testo rezultata

atspindėti atskiroje sąnaudų sąskaitoje (subsąskaitoje), tai palengvintų mokesčių apskaičiavimą. Testus įforminti būtina įsakymais, o rezultatas turėtų atspindėti galutiniame protokole. Buhalteriškai atliekant turėtų būti surašomos buhalterinės pažymos. Tai leisti išvengti neatsakingų sprendimų.

Dar galima būtų apsisistoti ir ties atvejais, kai duomenys iškraipomi nustatant ilgalaikio materialiojo turto pardavimo kainą. Įmonei parduodant turtą, nustatoma grynoji galimo pardavimo kaina. Grynoji galimo pardavimo kaina – įvertinta pardavimo kaina, esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus galimas pardavimo išlaidas. Grynosios galimo pardavimo kainos yra galimi įvairūs nustatymo būdai, kaip:

- gali būti nustatoma pagal kainą, kuri nurodoma pardavimo sutartyje arba ketinimų protokole;
- gali būti nustatoma pagal rinkos kainą. Turto rinkos kaina yra pirkėjų siūloma kaina.

Būna, kad nėra pakankamai informacijos kad nustatyti grynąją galimo pardavimo kainą, tokiu atveju turto atsiperkamoji vertė nustatoma pagal jo naudojimo vertę. Bet tai nėra tikslu, o tik daromos įvairios prielaidos, dėl būsimų įmonės veiklos planų ateičiai. Lietuvos rinka yra sunkiai prognozuojama. Be to daug ką lemia ir kai kurių Europos Sąjungos nurodymų vykdymas. Todėl ypač SVV (smulkus vidutinis verslas) atstovaujančiai įmonei tai labai sunku numatyti ir taip atlikti turto nuvertėjimo testus bei apskaičiuoti atsiperkamąją vertę. Įmonės dažniausiai atlieka tokius veiksmus, kaip tam tikrą tikslą (pvz., padidinti akcininkų nuosavybę arba ją sumažinti).

Surinktos informacijos analizė leidžia teigti, kad pasitvirtina darbe iškelta pirmoji hipotezė, jog įmonės apskaitos sistemos pertvarkymas remiantis VAS nuostatomis yra esminė prielaida teisingai atvaizduoti ilgalaikio materialiojo turto finansinę būklę. Pasitvirtino ir antroji iškelta hipotezė. Galima teigti, kad įmonės, kurios parengė apskaitos politiką, atitinkančią jų veiklos sąlygas, išvengia painiavos derinant apskaitos ir mokesčių požiūrį.

Ilgalaikio materialiojo turto atvaizdavimas kai kurių įmonių finansinėje atskaitomybėje akivaizdžiai patvirtina ir trečiąją iškeltą hipotezę, kad tai, kiek teisingai pavaizduotas turtas atskaitomybėje nulemia ir kai kuriuos finansinius veiklos rezultatus. Pavyzdžiui, auditoriai yra susidūrę kad ir su tokia situacija, kai nepriskirto ilgalaikiam materialiajam turto savikaina nurašoma per tęstinį laikotarpį, kaip būsimųjų laikotarpių sąnaudos. Tačiau tai nėra teisinga ir tokią išeitį galima prilyginti gudravimui, siekiant tam tikrų tikslų – pagrąžinti balansą, „sutaupyti sąnaudų“ ar panašiai.

Jei ilgalaikio materialiojo turto sudedamosios dalys apskaitomos kartu su pagrindiniu turtu, kuriam jos priklauso, šioms dalims būtų nustatytas nepagrįstai ilgas naudingo tarnavimo

laikotarpis, ir dėl to finansinės atskaitomybės duomenys jau nebeatitiktų tikrovės – būtų skaičiuojamos per mažos ilgalaikio materialiojo turto sudedamųjų dalių nusidėvėjimo sąnaudos jų naudingo tarnavimo laikotarpiu, o pasibaigus šių dalių naudingam tarnavimo laikui, t.y. kai šis turtas susidėvės ir įmonei nebeteiks ekonominės naudos, apskaitoje vis dar bus registruojamos tokio turto nusidėvėjimo sąnaudos.

Kategoriškai tvirtinti negalima (buvo pateikta tik pora atvejų), tačiau pasitvirtino ir ketvirtoji hipotezė, kad ilgalaikio materialiojo turto apskaitos teisinio reglamentavimo atskirų aktų nesuderinimas praktikoje gali iššaukti neproduktyvias ekonomines ir žmogiškąsias išlaidas.

Reikėtų tobulinti finansinės atskaitomybės administravimą, skiriant dėmesį finansinės atskaitomybės klausimo sprendimui. Kol Lietuvoje vyrauja požiūris, kad būtina atlikti tik apskaitines operacijas už kurias baudžiama, tol tikro ir teisingo ilgalaikio materialiojo turto atspindėjimo finansinėje atskaitomybėje sunku tikėtis. Mokesčių auditorius įmonei sustato aktą ir nurodo jame klaidų bei baudų sumą, kurią įmonė turi sumokėti per labai trumpą laiką, ir tik po to įmonė turi teisę prieštarauti ir teistis dėl nesutinkamos sumos. Todėl atsiranda išaldytos lėšos. Kadangi nei viena įmonė to nenori, todėl jos ir stengiasi pirmiausiai visą apskaitą tvarkyti tik mokesčių požiūriu.

3.4. Ilgalaikio materialiojo turto atspindėjimo finansinėje atskaitomybėje kokybės gerinimo galimybės

Pagal Verslo apskaitos standartus tiek tarptautinė, tiek Lietuvos įmonė turi pasirinkti ir taikyti apskaitos politiką taip, kad finansinė atskaitomybė teisingai atspindėtų įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus. Tai turi būti jos apskaitos politikos tikslu. Kiti apskaitos principai – mokesčių, specifiniai veiklą reglamentuojantys ir pan. – nėra finansinės apskaitos politika. Ši apskaitos politika yra tik papildomos finansinės apskaitos politikos dalis, detalizuojanti vieną kurią nors sritį. Pavyzdžiui, Pelno mokesčio įstatyme nustatyti pelno apskaičiavimo principai yra tik pelno mokesčio, bet ne viso pelno, pateikiamo metinėje finansinėje atskaitomybėje, apskaičiavimo principai. Tačiau, dviejų metų VAS taikymo praktika sako, kad šių standartų įgyvendinimo procesą galima būtų paspartinti ir atitinkamomis administravimo priemonėmis. Jei prie mokesčių nuostatų nedrįsta nesiderinti nei viena įmonė, nes tai gresia atitinkamomis sankcijomis, tai aplaidžiai vedama finansinė atskaitomybė tokių „nepatogumų“ nesukelia. Atvirkščiai, įmonės išigudrina „pagerinti“ ar „pabloginti“ ilgalaikio materialiojo turto atvaizdavimą, siekdamos savanaudiškų tikslų. Todėl būtų siūlytina tobulinti finansinės atskaitomybės administravimą.

Tačiau vien tik administravimu padėtis nepasikeis, jei įmonės nesuvoks realaus poreikio sudaryti savo apskaitos politiką. Nes tai – jos strategija finansų srityje. Neturint tokios strategijos jau netolimoje ateityje įmonės taps nepatrauklios investuotojams. Kas liečia apskaitos politikos sudarymą, yra įmonių kurios turi pasitvirtinusios apskaitos politiką, atitinkančią jų veiklą. Ji parengta dalyvaujant atitinkamiems specialistams, ir visada vadovui. Dalis įmonių visai neturi patvirtintos politikos, nes, kaip teigė finansistai, „jų vadovams jos nereikia“. Likę įmonės ir šioje srityje veikia kaip „anais“ laikais. Tai yra, gavo pavyzdį, įrašė savo įmonės pavadinimą ir „politika“ yra. Kaip viena auditorė palygino, kad taip buvo „kuriamos“ kažkada pareigybinės instrukcijos.

Todėl įmonėms, pasirengusioms sudaryti savo apskaitos politiką būtų rekomenduotina.

1. Parenkant apskaitos politiką (taisykles) vadovautis ne tik Verslo apskaitos standartais, nustatytais pelno nesiekiančių juridinių asmenų apskaitos Taisyklėmis, bet ir atsižvelgti į konkrečias veiklos sąlygas, verslo pobūdį. Be to, būtina atsižvelgti ir į galimybes jas taikyti.

Pavyzdžiui, taikomi ilgalaikio materialiojo turto įkainojimo būdai, pajamų ir sąnaudų pripažinimas, gamybos išlaidų apskaita, įsigytų ir parduotų prekių savikainos nustatymas, atidėjimų sudarymas ir pan. kiekvienoje įmonėje gali būti skirtingi ir net išskirtiniai, nesutinkami kitose įmonėse.

2. Rengiant apskaitos politiką, būtinai turi dalyvauti įmonės apskaitos specialistas, žinantis apskaitos tvarkymo politiką, įmonės vadovas, kuris yra atsakingas už apskaitos politikos parinkimą ir įgyvendinimą. Būtent šie asmenys gerai žino įmonės veiklos specifiką, konkrečias verslo ir jo apskaitos sąlygas. Taip suformuota apskaitos politika galės būti realiai įgyvendinta, nes ją ruošiant dalyvavo kompetentingi darbuotojai. Formuojant politiką turi dominuoti turinys o ne forma.

3. Sudarant apskaitos politiką taikomi visoms įmonėms vienodi bendrieji apskaitos principai, nustatyti Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme: įmonės, veiklos tęstinumo, periodiškumo, pastovumo, piniginio mato, kaupimo, palyginimo, atsargumo, neutralumo, turinio svarbos.

Ypač svarbu tvarkant finansinę apskaitą, laikytis pastovumo principo. Vadinasi, pagal finansinės apskaitos duomenis parengta finansinė atskaitomybė turi būti palyginama su tos pačios įmonės ankstesnių laikotarpių finansine atskaitomybe ir su kitų įmonių finansine atskaitomybe. Ši nuostata įrašyta 1-ajame verslo apskaitos standarte (VAS) „Finansinė atskaitomybė“. Galima paaiškinti dar plačiau – jeigu įmonė turi patvirtintą apskaitos politiką, tai

jos reikia laikytis nuosekliai. Tai reiškia, kad ilgalaikiam turtui priskirtinas tik toks, kuris atitinka visus 12-ajame VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ išvardintus kriterijus.

4. Formuojama apskaitos politika turi apimti:

- Apskaitos informacijos formavimo organizacinius pagrindus.
- Apskaitos būdų (metodų), taisyklių nustatymą atskiriems apskaitos barams.

Apskaitos politika – tai bendras dokumentų rinkinys, kuris turi būti patogus jos naudotojams. Reglamentai turi būti išdėstyti aiškiai, suprantamai be dviprasmybių. Apskaitos politikoje turi būti aptartos pagrindinės apskaitos taisyklės ir metodai, susiję su tais apskaitos barais.

5. Įmonė turi parinkti ir taikyti apskaitos politiką taip, kad finansinėje atskaitomybėje pateikta informacija visais reikšmingais atvejais atitiktų realybę. Kas liečia ilgalaikį materialųjį turtą, tai kiekvienoje įmonėje turėtų būti patvirtinta:

- Turto priskyrimo ilgalaikiam kriterijui ir minimali vertė, įsigijimo apskaitos tvarka.
- Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo laikotarpio nustatymo kriterijai ir taikomi nusidėvėjimo skaičiavimo metodai.
- Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos būdas (įsigijimo savikaina ar perkainota verte).

6. Tam, kad galima būtų kontroliuoti kaip tvarkoma ilgalaikio materialiojo turto apskaita bei rengiama finansinė atskaitomybė, būtina apibrėžti kiekvieno, dalyvaujančio apskaitoje funkcijas ir atsakomybės lygį, dokumentų pateikimo terminus. Nustatyta asmenų atsakomybė už dokumentuose įrašytų ūkinių operacijų teisingumą bei nustatyti terminai leistų kontroliuoti ilgalaikio materialiojo turto atvaizdavimo teisingumą, be to, pagerintų apskaitos informacijos kokybę ir jos pateikimą laiku. Nuo dokumentavimo kokybės priklauso ir apskaitos informacijos kokybė, kartu ir jos naudingumas tiek vidaus, tiek ir išorės vartotojams.

Teorinė apžvalga ir praktinis situacijos tyrimas leidžia teigti, kad jaučiami pokyčiai ilgalaikio materialiojo turto apskaitoje, vis didesnis dėmesys skiriamas susijusių su turtu tikslesniam ir patikimesniam ūkinių operacijų ir veiklos rezultatų atspindėjimui. VAS reikalavimas, kad ir atsižvelgti į ilgalaikio materialiojo turto rinkos kainą, skatina įmones tvarkyti finansinę apskaitą, kad joje parodomas turtas tikrąją būklę ir leistų apskaičiuoti realius su turtu susijusius finansinius įmonės veiklos rezultatus. Matant, kad įmonės vis dažniau mėgina suderinti VAS ir teisės aktus, tikimasi, kad pavyks rasti pusiausvyrą tarp teisės aktų konkretumo ir VAS realumo ir lankstumo. Tai leistų sukurti sistemą, kuri būtų konkreti, nedviprasmiška ir atsižvelgianti į konkrečios įmonės veiklos specifiką. Tuo atveju įmonė turėtų galimybę aiškiai,

tiksliai ir realiai pateikti duomenis apie ilgalaikio materialiojo turto būklę bei tiksliai ir nesudėtingai apskaičiuotų ir deklaruotų mokesčius.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Beveik kiekvienoje įmonėje reikšmingą vaidmenį atlieka ilgalaikis turtas – pastatai, mašinos, specialūs įrenginiai, be kurių dažniausiai neįmanoma veikla. Ilgalaikiu materialiuoju turtu laikomas juridiniams asmenims priklausantis turtas, kuris daugelį kartų dalyvauja gamybos ar aptarnavimo procese ir, išsaugodamas savo natūrinę formą, nusidėvi, be to, jis naudojamas ne trumpiau nei vienerius metus, o jo vertė yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią vertę.

2. Jeigu įmonė turi patvirtintą apskaitos politiką, tai reiškia, kad ilgalaikiam materialiajam turtui priskirtinas tik toks, kuris atitinka VAS išvardintus kriterijus:

- įmonė ketina jį naudoti ilgiau nei vienerius metus;
- įmonė pagrįstai tikisi gauti iš turto ekonominės naudos būsimaisiais laikotarpiais;
- įmonė galia patikimai nustatyti turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą;
- turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už minimalią ilgalaikio materialiojo turto savikainą, įmonės nusistatytą kiekvienai turto grupei;
- įmonei yra perduota rizika, susijusi su materialiuoju turtu.

3. Ilgalaikis materialusis turtas sudaro dažniausiai didžiausią įmonės turto lyginamąją dalį ir turi svarbią reikšmę įmonės veiklai organizuoti bei plėtoti. Todėl jo apskaita turi būti sisteminga, kruopšti, metodiška. Nuo teisingo turto įvertinimo priklauso įmonės veiklos finansiniai rezultatai, patrauklumas investuotojams. Iki VAS įsigaliojimo įstatymai daugiausia dėmesio skyrė ilgalaikio turto identifikavimo, nusidėvėjimo apskaičiavimo klausimams. Svarbiausia buvo turto teikiamos naudos ir patiriamų sąnaudų įvertinimas mokestine prasme. VAS nustato ilgalaikio turto apskaitą plačiau.

4. Tikras ir teisingas ilgalaikio materialiojo turto atvaizdavimas turėtų būti pateikiamas įmonių finansinėse ataskaitose. Tuo tikslu kiekviena įmonė, vadovaudamasi VAS pasirenka vieną iš norminiuose aktuose pateiktų kelių variantų, kuris teisingusiai parodytų įmonės turtą. VAS teikia įmonėms daugiau laisvės, vertinant savo veiklos rezultatus (pvz. galimybė pačioms nutatyti turto remonto darbų poveikį remontuotam turtui). Tačiau dar gana dažna praktika, kai įmonės tik deklaruoja, kad sudarydamos finansinę ataskaitą vadovavosi įstatymais, kitais Vyriausybės nustatytais teisės aktais, susijusiais su apskaita ir atskaitomybe. Be to, akivaizdi praktika, kai įmonėse dominuoja mokesčių reikalavimai ir nederinamas apskaitos ir mokesčių požiūris. Taip iškraipomas tikrasis vaizdas. Atsiranda netikslumų dėl neteisingo skaičiavimo, netikslaus apskaitos metodo taikymo, neteisingos ūkinės operacijos ar įvykio registravimo, dėl apgaulės ar apsirikimo.

5. Formaliai pagal Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą, už įmonės finansinės atskaitomybės sudarymą ir pateikimą laiku atsako įmonės vadovas. Įmonės vadovas atsako už finansinėje atskaitomybėje pateiktos informacijos teisingumą. Įmonės vadovas pasirašo finansines ataskaitas, kurios teikiamos Juridinių asmenų registruir ar kitoms valdžios institucijoms. Tačiau praktikoje vadovai dažnokai suinteresuoti tik PMI reikalavimais. Akcentuotina, kad kiti apskaitos principai, kaip mokesčių, kuriems vis dar skiriamas pirmaeilis dėmesys, taip pat specifiniai, veiklą reglamentuojantys ir kt., nėra finansinės apskaitos politika. Tai tik papildoma finansinės apskaitos politikos dalis, detalizuojanti vieną kurią nors sritį.

6. Konkrečios įmonės apskaitos politika turi įtakos pelno skaičiavimui, nes pelnas apskaičiuotas pagal skirtingą apskaitos politiką, gali būti skirtingas. Kas susiję su ilgalaikiu materialiuoju turtu, tai pelno apskaičiavimui turi įtakos apskaitos politikos šie dalykai:

- ilgalaikio materialiojo turto minimali vertė;
- ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo būdai.

7. Tam, kad įmonė teisingai traktuotų savo ilgalaikį materialųjį turtą bei finansinėje atskaitomybėje rodytų tikrą ir teisingą vaizdą, ji turi turėti savo apskaitos politiką. Apskaitos politika – įmonės strategija, todėl ji turi būti pasirinkta tokia, kad teisingai atspindėtų finansinę būklę, tame tarpe ir ilgalaikio materialiojo turto. Jei įmonė neturi apskaitos strategijos, ji tikrai bus nepatraukli investuotojams, be kurių dažnai neįmanomas ir pats verslas. Tinkamai parinkus apskaitos politiką, galima adaptuoti apskaitą taip, kad ji teiktų patikimą informaciją apie ūkio subjekto veiklos efektyvumą, finansinę būklę, iš biudžetų ir fondų gaunamo finansavimo panaudojimą.

8. Svarbus momentas ilgalaikio materialiojo turto įtraukimas į apskaitą. Registravimas įsigijimo savikaina – paprastesnis ir stabilesnis, kadangi žinome pradinę įsigijimo vertę, kuri nudėvima laikantis įmonės nustatytų nusidėvėjimo metodų. Pokyčių gali atsirasti tik dėl remonto, jei pagerėja turto savybės ar pailgėja naudingas tarnavimo laikas. Tuo tarpu perkainota verte – sudėtingesnis, tačiau tikslesnis. Turtą įtraukiant į apskaitą perkainota verte galima tiksliau įvertinti įmonės likvidumą, turto rentabilumą. Šiuo atveju turtas įvertintas rinkos kaina, t.y. ta pinigų suma, kuria tą turtą galima parduoti tam tikru metu rinkoje. Tyrimas rodo, kad dauguma įmonių naudojami senuoju – savikainos – būdu. Taigi naujovės dar diegiamos lėtai.

9. Šiuolaikinė rinka labai dinamiška, tad didelių pokyčių gali įvykti per labai trumpą laiko tarpą. Neretai rinkos pokyčiai nulemia kokio nors ilgalaikio materialiojo turto (pastatų, žemės ar kitokio) kainą. Todėl labai svarbi ir grynosios (tikrosios) vertės sąvoka. Įmonė turi perkainoti turimą turtą pagal rinkos kainą ir nurodyti finansinės atskaitomybės dokumentuose grynąją (tikrąją) vertę. Tačiau, dažniausiai, įmonės tik formaliai deklaruoja tą darančios.

10. Vis dar gali praktika, kai įmonės nusidėvėjimo normatyvus nustato nepagrįstai ir laiku nepatikslinka. Nusidėvėjimų sąnaudų dydis turi tiesioginę įtaką ūkinės finansinės veiklos rezultatams. Todėl parenkant naudingo tarnavimo laikotarpį reikėtų atsižvelgti ne tik į turto naudojimo intensyvumą, technologijų bei ekonominę pažangą, bet ir į prognozuojamas galimybes įsigytą turtą keisti nauju, atnaujinti modernizuojant ar remontuojant.

11. Įmonių vadovams reikėtų suvokti, kad finansinėse ataskaitose pateiktos informacijos teisingumu suinteresuoti būsimi investuotojai, verslo partneriai. Finansinėje atskaitomybėje esančią informaciją galės gauti ir ja naudotis pirkėjai, tiekėjai bei kiti suinteresuoti asmenys, kurie domisi įmone ir nori susieti su ja savo verslo planus. Tik tinkamai parinkta apskaitos politika sudaro galimybes pasitikėti verslo partnerio pateikta informacija. Todėl apskaitos politika turi tapti įmonių vadovams vienu iš strateginių uždavinių.

12. Įmonė, priėmusi apskaitos politiką, turėtų nuosekliai jos laikytis. Jeigu nebus nuosekliai laikomasi apskaitos politikos, finansinė atskaitomybė bus iškraipyta. Tai reiškia, kad įmonės savininkai – akcininkai bus suklaidinti.

13. Siekiant, kad įmonėse finansinė atskaitomybė būtų vykdoma remiantis ne tik atitinkamais teisės aktais, bet ir jos pagrindą sudarytų konkrečios įmonės nusistatyta ir patvirtinta apskaitos politika, paremta atitinkamais principais, būtina tobulinti finansinės atskaitomybės administravimą. Konkretūs įpareigojimai įmonių vadovybei, įgalintų išspręsti ilgalaikio materialiojo turto tikro ir teisingo atspindėjimo atskaitomybėje problemą.

14. Seminaruose įmonių apskaitininkams turėtų būti išdėstoma ne tik teorinė pusė „kaip reikėtų“, o turėtų lygiagrečiai pateikti savo patirtį įmonių (ypač vidutinių) atstovai. Būtų konkreti nauda, akivaizdus įrodymas, kad problema nesusijusi su „nėra kam“, „trūksta laiko“, o su inertišku požiūriu kaip ir į kiekvieną naują, pagaliau, akivaizdu, nepakankamą dalies apskaitos darbuotojų kompetenciją.

LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios. 1992, Nr.33-1014
2. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl turto vertinimo metodikos“// Valstybės žinios, 1996, Nr.16-426
3. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2001 Nr.110-3992
4. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002 Nr.35-1271
5. Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas// Valstybės žinios, 2001 Nr. 99-3515
6. Lietuvos Respublikos Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas// Valstybės žinios, 99-3516
7. Lietuvos Respublikos Seimas (2007). Internetinė teisės aktų paieška. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/dokpaieška/forma_1.htm
8. Dėl Lietuvos Respublikos mokesčio įstatymo. VMI išaiškinimai// <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/7f17e09ec9cbde14c2256e2400333656/e7571069fec>.
9. Apskaitos ir mokesčių suderinimas. Pelno mokesčio ir VAS suderinimas. Vilnius: Lietuvos auditorių rūmai, 2006
10. Ar įmonės galės sumažinti pelno mokesčių// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2003 Nr.40, p.15
11. Aleknevičienė V. Finansai ir kreditas. Vilnius: Enciklopedija, 2005
12. Beiga D. Verslo apskaitos standartai – įsigaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra// Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. 2006. 1(6), p.18-27
13. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005
14. Bagdžiuvienė V. Finansinių ataskaitų analizė. Vilnius: Conto litera, 2005
15. Bružauskas A. Apskaitos reformavimas ir jos specialistų rengimas// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2004 Nr.47, p.8
16. Bružauskas V. Apskaitos teorija: problemos ir praktika// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2005 Nr.28, p.10
17. Bružauskas V. Kaip suartinti ilgalaikio turto finansinės apskaitos ir pelno mokesčio nuostatas// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2004 Nr.11, p.15
18. Deveikis G. Nauji verslo apskaitos standartai – galvos skausmas po atostogų grįžusiems buhalteriams// Apskaita ir atskaitomybė. 2007 Nr.9, p.6-10
19. Černius G. Laikytis apskaitos standartų vers gyvenimas// Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002 Nr.6, p.9
20. Galinienė B. Turto ekonomika ir vertinimas. Vilnius, 2004

21. Guptor M. Ilgalaikio materialiojo turto perleidimas ir nurašymas: finansinės apskaitos ir mokesčių reikalavimų derinimas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2007 Nr.5, p.24-28
22. Ilgalaikio turto apskaita ir apmokestinimas. Vilnius: UAB „Pačiolis“, 2005
23. Ivanauskienė A. Buhalterinės apskaitos pradmenys. Vilnius: TEV, 2004
24. Ivanauskienė G. Ilgalaikio ir trumpalaikio turto remonto ir rekonstrukcijos sąnaudų apskaičiavimo tvarka// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2007 rugsėjo 24, p.1,7
25. Ilgalaikis turtas. 12-tas verslo apskaitos standartas. <http://www.apskaitosinstitutas.lt>
26. Ivanova G. Mokomės verslo apskaitos standartų// Verslo labirintas. 2004 Nr.11/12, p.36-38
27. Ivanova G. Ilgalaikio turto įsigijimo kaina – ir paprasta, ir sudėtinga sąvoka/ /Verslo labirintas. 2003 Nr.10 p.21, 22
28. Jefimovas B., Rimas J. Apmokestinimas ir mokesčiai. Kaunas: Technologija, 2003
29. Kvederienė A. Ilgalaikio turto įsigijimo kainos nustatymas pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2005 Nr.33, p.13
30. Kožemiako O. Nereikšmingos sumos gali būti ir nepriskirtos ilgalaikio materialiojo turto įsigijimui//Apskaita ir atskaitomybė. 2006 Nr.10, p.19-21
31. Kalčinskas G., Černius G. Įmonių apskaitos pagrindai. Vilnius: Pačiolis, 1997
32. Kalčinskas G. Buhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius, 2001
33. Kožemiako O., Guptor M. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos būdai// Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006 Nr.6, p. 24-29
34. Kaip optimaliai apskaičiuoti mokesčius. Parengta A. Kapitanovo. Vilnius: AB „Mokesčių srautas“, 2006
35. Kai sudaryti 2005-jų finansinių metų atskaitomybę ir apskaičiuoti pelno mokestį. Vilnius: UAB „Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos“
36. Karlavičiūtė A. Ne viso ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą reikia apskaičiuoti// Buhalterija. 2007 Nr.34, p.1, 4
37. Lubauskas V., Kirilovienė A. Finansinės apskaitos pagrindai. Vilnius: Technika, 2006
38. Mažylis M. Naujos pelno mokesčio įstatymo nuostatos// Apskaitos ir mokesčių aktualijos. 2007 Nr.9, p.14-17
39. Matulaitienė I. Perkainotos vertės metodas, apskaitant turtą, nepopuliarus// Buhalterija. 2006 Nr.43, p.7
40. Marcijonas A., Gudavičius B. Lietuvos Respublikos sistemos teisiniai pagrindai ir jų reforma// Teisė. 43, p.128-135
41. Mackevičius J. Valdymo apskaita. Konceptija, metodika, politika. Vilnius: TEV, 2003

42. Martinonytė E. Lengvatos, pasirenkant ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvus// Vadovo pasaulis, 2006.2, p.53-55
43. Maniušytė K. Ilgalaikio turto įsigijimo apskaita ir jos problemos Lietuvoje// Ekonomika ir vadyba, 2001, Nr.2, p.54-60
44. Mačernienė D. Nuomos paslaugų ir nuomojamo turto apskaita// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2007 spalio 15, p.11
45. Navikienė J. Jeigu pakeitėte ilgalaikio turto minimalią vertę// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2006 Nr.17, p.1, 11,12
46. Navikienė J. Trumpalaikis turtas neturi tapti ilgalaikiu// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2007 spalio 15, p.1,9
47. Navickienė A., Stančiuvienė N. Ilgalaikio turto įkainojimo problemos// Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos. Kaunas: LŽŪU leidybos centras, 2004, p.134
48. Pajamų ir sąnaudų apskaita pagal verslo apskaitos standartus. Apmokestinamųjų pajamų ir leidžiamų atskaitymų pripažinimas skaičiuojant pelno mokestį. Seminaro medžiaga. Pačiolis. 2004
49. Pelno mokesčio ir Verslo apskaitos standartų neatitikimai// Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt?itemId=1003697&EasyFormId=1012289&TaxType=21046>
50. Ribinskienė G. Dažniausios nuosavo kapitalo pokyčių apskaitos pildymo klaidos// Apskaita ir atskaitomybė, 2006 Nr.2, p.17-30
51. Simonavičius J. Verslo apskaitos standartų taikymo problemos// Sąskaitųba. 2003 Nr.7, p.9,10
52. Stačiokas R., Jefimovas B. Apskaitos organizavimo ir sąskaitųbos pagrindai. Kaunas: Technologija, 2006
53. Staliūnienė J.D., Adomaitienė G., Vilionytė I. Apskaitos procesas ir jo organizavimas. Kaunas: Technologija, 2004
54. Šaltytė E. Nuosavybės metodas: finansinės apskaitos ir mokesčių reikalavimų derinimas// Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2007 Nr.7-8, p.17-21
55. Tidikis R. Socialinių mokslų tyrimų metodologija, Vilnius: LTU, 2003
56. Valužis K., Palubinskienė S. Apskaitos politika. Kaunas: LŽŪU, 2005
57. Verslo apskaitos standartai: kaip juos taikyti praktiškai. Vilnius: Pačiolis, 2005,
58. Verslo apskaitos standartai. Metodinės rekomendacijos// Prieiga per internetą: <http://www.apskaitosinstitutas.lt/main.php?category=15&anumber=1>
59. Valužis K. Apskaitos problemos. Vilnius: Viltis, 2001

ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITA IR APMOKESTINIMAS

Jurgita Sadonienė

Mykolo Romerio universitetas

Pagrindinės sąvokos: *Ilgalaikis materialusis turtas, įsigijimo savikaina, turto nusidėvėjimas, įkainojimo būdai, remontas ir rekonstrukcija, apskaitos metodai, apskaitos politika, verslo apskaitos standartai*

Santraukos turinys: Kiekvienoje įmonėje reikšmingą vaidmenį atlieka ilgalaikis materialusis turtas, be kurio dažniausiai neįmanoma veikla. Jis sudaro didžiausią įmonės turto lyginamąją dalį, turi svarbią reikšmę įmonės veiklai organizuoti bei plėtoti. Šiame darbe nagrinėjama ilgalaikio materialiojo turto tikro ir teisingo atvaizdavimo finansinėse ataskaitose reikšmė, kadangi nuo teisingo turto įvertinimo priklauso įmonės veiklos finansiniai rezultatai, patrauklumas investuotojams.

Santrauka

Aktualumas. Šiuolaikinė ekonomika kelia naujus reikalavimus finansinei atskaitomybei. Laikmetis reikalauja padidinti balanso informatyvumą įmonių turtinei ir finansinei būklei geriau įvertinti. Šiuo tikslu plačiau taikytinas turto vertinimas tikrąją verte, pateiktini abejotinių gautinų skolų bei pradelstų mokėtinų skolų rodikliai ir kita svarbi informacija. Įmonės veiklos finansiniams rezultatams įtakos turi tikras ir teisingas įsigyto turto klasifikavimas, vertės nustatymas, nusidėvėjimo normatyvo parinkimas ir pan. Pastaruoju metu dėl apskaitos politikos ir jos metodikos keitimo teisinių nuostatų perimamumo iškyla daugybė nesutapimų apskaitant ir vertinant ilgalaikį materialųjį turtą. Patikimai nustatyti tikrąją turto vertę nėra lengva. Įmonė, taikydama apskaitą, yra saistoma ne tik su VAS, bet ir su kitų teisės aktų reikalavimais. Todėl atlikti vertinimą yra pakankamai sudėtinga ir reikalauja pakankamai aukšto parengimo apskaitos specialistų, pertvarkant apskaitą pagal naujus reikalavimus.

Problema. Patikimas ilgalaikio materialiojo turto įvertinimas bei pateikimas apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje yra svarbi sąlyga teisingai įvertinti daugelį įmonės veiklos efektyvumo rodiklių. Nuo 2004 m. įsigalioję Verslo apskaitos standartai numato ir bent kelis esminius ilgalaikio turto apskaitos pasikeitimus. Finansinės apskaitos reglamentuose nėra konkrečių nurodymų, kaip ekonomiškai pagrįstai nustatyti šią vertę. Tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose patikimiausiu turto realiosios vertės nustatymo pagrindu laikoma aktyviosios rinkos kaina. Tačiau kalbant apie dabartines rinkas Lietuvoje galima teigti, kad nėra aktyviosios rinkos. Tikroji vertė nustatoma subjektyviais vertinimais, išreiškiančiais vertintojo profesinį požiūrį. Įmonių pateikiamose finansinėse ataskaitose vis dar pasitaiko neteisingo ilgalaikio materialiojo turto atvaizdavimo atvejų. Akivaizdi praktika, kai įmonėse dominuoja mokesčių reikalavimai, nederinamas apskaitos ir mokesčių požiūris.

Tikslas – atlikti ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir apmokestinimo teorinę analizę bei įvertinti apskaitos politikos šioje srityje ypatumus, sąlygojančius teisingą turto įvertinimą.

Tyrimo metodai: sisteminė mokslinės literatūros ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir vertinimo analizė ir apibendrinimas, šios srities specialistų ir praktikų publikacijų ilgalaikio materialiojo turto įkainojimo ir apskaitos klausimais studijavimas, Lietuvos Respublikos įstatymų, kitų norminių aktų, susijusių su ilgalaikiu materialiuoju turtu analizė. Taip pat naudoti duomenų analizės ir palyginimo metodai, žvalgybinė apklausa.

Darbas susideda iš trijų dalių bei išvadų ir pasiūlymų.

Pirmoje darbo dalyje išryškinta ilgalaikio materialiojo turto apskaitos pertvarkymo strateginiai tikslai, turto apskaitos politikos reguliavimo poreikis ir teisiniai aspektai.

Antroje darbo dalyje dėmesys koncentruotas į ilgalaikio materialiojo turto sampratą bei pagrindinius apskaitos bruožus, išryškinant esmines sritis, įtakančias turto atvaizdavimo finansinėje atskaitomybėje teisingumą.

Trečioje darbo dalyje pateikta empirinio tyrimo metodologija, nagrinėjami dažniausiai pasitaikantys ilgalaikio materialiojo turto atspindėjimo neatitikimai VAS ir pelno mokesčių požiūriu. Aptariamoms turto teisingo ir tikro atspindėjimo atskaitomybėje kokybės gerinimo galimybės.

Apibendrinant atliktą darbą, pateikiamos išvados ir pasiūlymai.

ACCOUNTING AND ASSESSMENT OF LONG-TERM ASSETS

Jurgita Sadonienė

Mykolas Romeris university

Main concept: *long-term assets, prime cost of purchase, depreciation of the assets, methods of costing, maintenance and reconstruction, methods of accounting, accounting policy, business accounting standards.*

Content of summary: Long-term assets, without which the activity is most frequently impossible, play a significant role within every enterprise. It makes the greatest comparative part of enterprise's assets and it is important for organisation and development of enterprise's activity.

This work analyses the importance of real and correct presentation of long-term assets in financial reports because financial results of enterprise's activity as well as its attractiveness for investors depends on correct evaluation of the assets.

Summary

Relevance. Modern economics sets new requirements for financial accounting. The time requires increasing the informativeness of the balance in order to better evaluate enterprises' real and financial state. For this purpose the assets evaluation by real value should be wider applied, the indicators of doubtful debts to be got as well as delayed debts to be paid and other important information should be presented. Real and correct classification of the purchased assets, value estimation, choice of depreciation norm and the like influences financial results of enterprise's activity. At present due to accounting policy and continuity of legal regulations of its methodics change a lot of discrepancies arise in accounting and evaluating long-term assets. It is not easy to reliably determine real value of the assets. The enterprise when applying the accounting is related not only to business accounting standards, but also to requirements of other law acts. To perform this is complicated enough and it requires accounting specialists with high enough qualification to reorganise the accounting according to new requirements.

Problem. Reliable evaluation of long-term assets as well as its presentation in accounting and financial accountability is an important condition to correctly evaluate most indicators of enterprise's activity effectiveness. The Business Accounting Standards, which have come into force since 2004, forecast several essential changes of long-term assets accounting. In the regulation of financial accounting there are no specific guidelines how economically reasonably to estimate this value. In international standards of financial accountability the price of the active market is considered to be the most reliable base in the identification of the real value of the assets. However, when speaking about contemporary markets in Lithuania, it is possible to state that there is no active market. The real value is identified by subjective estimations expressing the professional viewpoint of a assessor. Cases of incorrect presentation of long-term assets still occur in the financial records presented by enterprises. The practice when requirements of taxes dominate as well as the standpoint of accounting and taxes is not coordinated in enterprises is evident.

Purpose. To carry out theoretical analysis of long-term assets accounting and assessment as well as to evaluate the peculiarities of accounting policy in this area conditioning correct evaluation of the assets.

Research methods: systemic analysis and summarising of scientific literature on long-term assets accounting and assessment, studying of publications of this field specialists and practitioners on the issues of long-term assets costing and accounting, analysis of laws or other standard acts of the Republic of Lithuania related to long-term assets. The methods of data analysis and comparison as well as pilot questionnaires were applied.

The work consists of three parts as well as conclusions and recommendations.

The first part discloses strategic goals of long-term accounting reorganisation, the need for regulation of assets accounting policy and legal aspects.

The second part focuses on the conception of long-term assets and basic features of accounting by revealing essential areas that influence the correctness of assets presentation in financial accountability.

The third part presents the methodology of empirical research, analyses the inadequacies of long-term assets that most frequently occur in the context of business accounting standards and profit taxes. The possibilities of quality improvement in the accountability of real and correct presentation of the assets are discussed.

Summarising the work, conclusions and recommendations are presented.