

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS

FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

Tatjana Linartė

Verslo nuosavybės ekonomikos programa

**ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITOS IR MOKESČIŲ PO-
ŽIŪRIŲ DERINIMO TOBULINIMAS**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas -
Prof. dr. Gintaras Černius

Vilnius, 2013

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS

FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITOS IR MOKESČIŲ POŽIŪRIŲ DE-
RINIMO TOBULINIMAS

Verslo nuosavybės ekonomikos magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 621L10009

Recenzentas

.....2013 m.

Vadovas

Prof. dr. Gintaras Černius

Atliko: Verslo nuosavybės ekonomikos studentė

Tatjana Linartė

2013 m.

Vilnius, 2013

TURINYS

	ĮVADAS.....	6
1.	TEORINIAI IR PRAKTINIAI ILGALAIKIO MATERIALIOJO APSKAITOS IR MOKESČIŲ POŽIŪRIŲ DERINIMO ASPEKTAI.....	9
	1.1. Ilgalaikio materialiojo turto buhalterinę apskaitą ir apmokestinimą reglamentuonantys teisės aktai	9
	1.2. Buhalterinės apskaitos ir mokesčių įstatymų tarpusavio derinimo principai, atliekant operacijas su ilgalaikiu materialiuoju turtu	10
2.	OPERACIJŲ SU ILGALAIKIU MATERIALIUOJU TURTU ATVAIZDAVIMO BUHALTERINĖJE APSKAITOJE IR PAGAL MOKESČIŲ ĮSTATYMUS METODOLOGINIAI ASPEKTAI	15
	2.1. Ilgalaikio materialiojo turto samprata, klasifikavimas ir pripažinimas pagal buhalterinę apskaitą ir pelno mokesčio įstatymą.....	15
	2.2. Ilgalaikio materialiojo įsigijimo savikaina ir vėlesni apskaitiniai vertinimai pagal buhalterinę apskaitą ir pelno mokesčio įstatymą.....	25
	2.3. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas pagal buhalterinę apskaitą ir pelno mokesčio įstatymą.....	32
	2.4. Ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimo, remonto ir eksploatavimo išlaidų apskaita pagal buhalterinę apskaitą, pelno mokesčio ir pridėtinės vertės mokesčių įstatymus.....	39
	2.5. Ilgalaikio materialiojo turto pardavimas ir nurašymas pagal buhalterinę apskaitą, pelno mokesčio ir gyventojų pajamų mokesčių įstatymus.....	47
3.	ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO APSKAITOS IR MOKESČIŲ DERINIMO TUBULINIMAS REMIANTYS PRAKTINIŲ PAVYZDŽIŲ.....	50
	3.1. Trumpas įmonės pristatymas.....	50
	3.2. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir mokesčių įstatymų derinimo tobulinimas, susijęs su šio turto įsigijimu, apskaitiniais vertinimais bei nurašymu.....	51
	3.3. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir mokesčių įstatymų derinimo tobulinimas, susijęs su šio turto remontu ir rekonstrukcija.....	57
	IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS.....	60
	LITERATŪRA.....	65
	ANOTACIJA LIETUVIŲ KALBA.....	69
	ANOTACIJA ANGLŲ KALBA.....	69
	SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	70
	SANTRAUKA ANGLŲ KALBA.....	71

LENTELĖS

- 1 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto apibrėžimai;
- 2 lentelė. IMT klasifikavimas pagal atskirus požymius;
- 3 lentelė. IMT įsigijimo būdai ir kaina;
- 4 lentelė. Pagrindiniai etapai ir nuostatos pagal VAS ir PMĮ, skaičiuojant IMT nusidėvėjimą;
- 5 lentelė. Įmonės „ABC“ Pelno/ Nuostolių ataskaitos rezultatai (Lt);
- 6 lentelė. IMT nusidėvėjimo metodai, laikotarpis bei minimali įsigijimo kaina įmonėje „ABC“;
- 7 lentelė. PMĮ nuostatų dėl operacijų su IMT įtaka įmonės „ABC“ 2010 metų finansiniams rezultatams;
- 8 lentelė. PMĮ nuostatų dėl operacijų su IMT įtaka įmonės „ABC“ 2008 m. finansiniams rezultatams;
- 9 lentelė. PMĮ nuostatų dėl operacijų su IMT įtaka įmonės „ABC“ 2009 m. finansiniams rezultatams;
- 10 lentelė. PMĮ nuostatų dėl operacijų su IMT įtaka įmonės „ABC“ 2011 m. finansiniams rezultatams.

PAVEIKSLAI

- 1 pav. PMĮ, buhalterinės apskaitos ir įmonių finansinės atskaitomybės įstatymų tarpusavio sąsaja;
- 2 pav. Bendrieji VAS ir PMĮ nuostatų koregavimo principai;
- 3 pav. IMT požymiai;
- 4 pav. IMT pagal PMĮ;
- 5 pav. IMT grupių pavyzdžiai iš 12 VAS;
- 6 pav. IMT grupių pavyzdžiai pagal PMĮ;
- 7 pav. IMT pasigaminimo savikaina;
- 8 pav. IMT turto įsigijimo savikaina;
- 9 pav. IMT rekonstravimas ir remontas;
- 10 pav. IMT perleidimas.

SANTRUMPOS

BA - buhalterinė apskaita

BAĮ - buhalterinės apskaitos įstatymas;

IMT - ilgalaikis materialusis turtas;

IS - įsigijimo savikaina;

FA – finansinė atskaitomybė (finansinės atskaitomybės rinkinys);

MTEP – mokslinių tyrimų ir eksperimentinė plėtra;

P/N – Pelno (nuostolių) ataskaita;

PV – perkainota vertė;

PMĮ – Pelno mokesčio įstatymas;

PVM – Pridėtinės vertės mokestis;

TAS –tarptautiniai apskaitos standartai;

TV – tikroji vertė;

VAS - Verslo apskaitos standartai;

ĮFAĮ – įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas.

ĮVADAS

Temos naujumas. Šios temos naujumas atsispindi tuo, kad nuolat keičiami, tobulinami Verslo apskaitos standartai, LR buhalterinės apskaitos įstatymas bei kiti teisės aktai, o taip pat dažnai daromi pelno mokesčio įstatymo pakeitimai, kuriuo vadovaujasi apskaitą tvarkantys asmenys rengdami bendrovių ar kitų ūkio subjektų finansinę atskaitomybę bei apskaičiuodami pelno mokestį už ataskaitinius laikotarpius. Be to, šita tema dėl greitai kintančio įstatyminio konteksto nėra pakankamai išnagrinėta teoriniame lygmenyje.

Temos aktualumas. Nuolat susiduriama su įvairiais pirkimais versle įsigyjant turtą, kuomet tenka priimti vienokį ar kitokį sprendimą, susijusį su šiuo turtu. Organizuojant buhalterinę apskaitą įmonėje yra labai svarbu žinoti, ar šis turtas bus apskaitomas kaip ilgalaikis ar trumpalaikis, kuriai ilgalaikio turto grupei priskiriamas šis turtas bei koks teisingas nusidėvėjimo normatyvas ir metodas bus pritaikytas. Nuo šių sprendimų priklausys, ar finansinių ataskaitų rinkinys parodys tikrą ir teisingą įmonės vaizdą, o taip pat ar nuo operacijų, susijusių su ilgalaikiu turtu, bus teisingai apskaičiuoti reikiami mokesčiai.

Nemažą reikšmę turi ir tas faktas, kokia verte – įsigijimo ar perkainota verte - įmonėje apskaitomas ilgalaikis turtas ir kada visgi verta priimti sprendimą šį turtą apskaityti perkainota verte. Tačiau priimant vienokius ar kitokius sprendimus, reikia žinoti, kokias pasekmes jie gali turėti įmonės finansinei būklei ar jos vertei ne tik sprendimo priėmimo metu, bet ir ateityje.

Ilgalaikio turto apskaitai nuo pat jo įsigijimo momento keliami tam tikri reikalavimai. Jei jų nepaisoma, galimi skaudūs ilgalaikiai padariniai - gali būti ne tik iškraipyta įmonės buhalterinė apskaita, bet ir neteisingai apskaičiuotas pelno mokestis, ko pasekoje gresia nemažos piniginės sankcijos (baudos, delspinigiai) iš kontroliuojančių institucijų.

Šiuo metu tvarkant apskaitą iškyla daug problemų ir nesuderinamumo tarp buhalterinės apskaitos ir pelno mokesčio įstatymo nuostatų reikalavimų šiuose ilgalaikio materialiojo turto apskaitos etapuose: ilgalaikio materialaus turto įsigijime, jo perkainojime, nusidėvėjimo metodų taikyme, turto perleidime ir nurašyme. Buhalterinė apskaita turi būti organizuojama ir tvarkoma taip, kad turint bendrą informaciją apie įmonės veiklą buhalterinius registrus, didžiosios knygos sąskaitas, bandomąjį balansą, buhalterinius registracijos žurnalus, sintetiką bei analitiką ir kitus duomenis, jie suteiktų pakankamai duomenų ir informacijos pelno mokesčiui apskaičiuoti.

Tyrimo problema. Šio darbo problema – skirtingi reikalavimai, numatyti verslo apskaitos standartuose ir pelno mokesčio įstatyme daugeliui operacijų, susijusių su ilgalaikiu turtu, dėl ko jų rezultatas pelno (nuostolio) ataskaitoje bei deklaracijoje pelno mokesčiui apskaičiuoti parodomas skirtingai, kas šį procesą padaro neproporcingai labai darboimliu. **Tyrimo objektas** - ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir mokesčių požiūrių derinimo procesas.

Tyrimo tikslas – išanalizuoti reikalavimus, taikomus operacijoms su ilgalaikiu turtu, numatytus LR buhalterinės apskaitos įstatyme bei kituose BA reglamentuojančiuose teisės aktuose ir PMĮ, nustatyti esminius skirtumus ir veiksnius, kurie turi įtakos rezultatų apskaičiavimui iš atliktų operacijų su ilgalaikiu turtu BA ir pelno mokesčio rodiklio apskaičiavimui, pateikti išvadas bei rekomendacijas, kokių reikalavimų galima būtų atsisakyti ar juos suvienodinti pagal VAS ir PMĮ nuostatas, kad supaprastinti bei sumažinti neatitikimų kiekį, apskaitant ilgalaikį turtą pagal apskaitos reikalavimus ir PMĮ nuostatas.

Tyrimo uždaviniai:

- ✓ išanalizuoti mokslinę, ekonominę literatūrą, publikacijas, nagrinėjančias IMT temą įvairiais aspektais, BA bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančius ir taikomus IMT teisės aktus (pvz. VAS), taip pat PMĮ ir šio įstatymo komentara, reglamentuojančius IMT nuostatas ir pateikti jų skirtuminę analizę;
- ✓ išanalizuoti IMT nuo jo įsigijimo iki nurašymo operacijų atvaizdavimo reikalavimus pagal VAS ir PMĮ nuostatas ir išryškinti jų panašumus bei skirtumus;
- ✓ nustatčius IMT skirtumus pagal BA bei pagal PMĮ, pateikti išvadas bei rekomendacijas IMT apskaitos metodikai tobulinti, t.y. ką galima būtų pakeisti, kad darbas įmonių buhalteriams taptų skaidresniu, lengvesniu, našesniu bei kad apskaita būtų tvarkoma taip, kad:
 - BA tvarkantis asmuo mokėtų teisingai atvaizduoti operacijas su IMT,
 - BA duomenys, susiję su IMT, suteiktų pakankamos informacijos pelno mokesčiui apskaičiuoti.

Tyrimo metodai:

- mokslo darbų bei kitų publikacijų, ekonominės literatūros studijos ir analizės metodas. Analizė atlikta remiantis mokslo darbų monografijomis, konferencijų pranešimų straipsniais, autorių knygomis, interneto tinklapiuose pateikta informacija;
- Įstatymų ir kitų teisės aktų analizės ir palyginimo metodas. Analizuojami teisės aktai, susiję su nagrinėjamu objektu ir lyginami tarpusavyje dėl savo tapačių ar skirtingų reikalavimų nagrinėjamam objektui;
- apibendrinimo metodas. Šio metodo pagalba apibendrinama darbo medžiaga, pateikiamos išvados ir pasiūlymai.

Tyrimo hipotezė. BA apskaitant IMT pagal PMĮ nuostatas, finansinėje atskaitomybėje rezultatas atvaizduojamas neteisingai.

Darbo struktūra. Darbas susideda iš 3 dalių bei išvadų ir rekomendacijų. Pirmoje darbo dalyje aprašomas ilgalaikio turto apskaitos teisinis reglamentavimas. Atkreipiamas dėmesys į norminių dokumentų neatitikimus, kurie yra labai svarbūs apskaitant turtą apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslams aptariami pagrindiniai apskaitos ir mokesčių apskaičiavimo koregavimo principai. Antroje darbo dalyje aprašomi operacijų su IMT atvaizdavimo buhalterinėje apskaitoje ir pagal mo-

kesčių įstatymus metodologiniai aspektai - dėmesys koncentruotas į esmines sritis, įtakančias IMT atvaizdavimo finansinėje atskaitomybėje teisingumą ir skirtumų atvaizdavimą, skaičiuojant pelno mokestį, nagrinėjami dažniausiai pasitaikantys neatitikimai apskaitoje ir skaičiuojant pelno mokestį eksploatuojant, rekonstruojant ar remontuojant IMT.

Trečioje dalyje praktiniu įmonės pavyzdžiu pavaizduojama operacijų su IMT rezultatų apskaitoje ir skaičiuojant priklausančius mokesčius bei kaip galima būtų patobulinti apskaitos ir mokesčių derinimą IMT srityje.

Apibendrinant atliktą darbą, pateikiamos išvados ir rekomendacijos.

1. TEORINIAI IR PRAKTINIAI IMT APSKAITOS IR MOKESČIŲ POŽIŪRIU DERINIMO ASPEKTAI

1.1. IMT buhalterinę apskaitą ir apmokestinimą reglamentuojantys teisės aktai

Viena iš svarbiausių sėkmingo verslo plėtojimo sąlygų - deramas informacijos, ypač apskaitinės, reikšmės įvertinimas ir sugebėjimas tinkamai pasinaudoti jos teikiamomis galimybėmis. Informacija reikalinga sprendimams priimti yra labai įvairi ir jos tiek daug, kad visos vienu metu praktiškai neišmanoma suvokti. Gana sunku surasti sudėtingą ryšį tarp buhalterinės apskaitos (toliau- BA) reikalavimų ir kūrybinio prado, kuris yra būtinas laisvosios rinkos sąlygomis.

Pirma, BA atspindi labai įvairią ir sudėtingą įmonių ūkinę veiklą, kuri negali būti absoliučiai tiksliai reglamentuota, t.y. vienoda visose įmonėse, nes niekas negalėtų tiksliai nusakyti visų įmanomų aplinkybių, kurias gali tekti atspindėti įmonių buhalteriams.

Antra vertus, jie privalo laikytis tam tikrų bendrų nuostatų, kad apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje (toliau - FA) tinkamai atspindėtų įmonių turtą, nuosavybę ir veiklos rezultatus, todėl pagrindiniai teisės aktai, kuriais turi vadovautis Lietuvos įmonių buhalteriai yra šie:

1. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (toliau- BAI);
2. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (toliau - ĮFAI);
3. Verslo apskaitos standartais, kurių yra 41 (toliau - VAS);
4. Tarptautiniai apskaitos standartai (toliau- TAS).

Lietuvoje, kaip ir visose kitose šalyse yra mokesčių sistema, kuri susidaro iš 25 įvairių mokesčių pagal LR mokesčių administravimo įstatymą (toliau - MAĮ). Kiekvienas mokesčių mokėtojas, priklausomai nuo jo vykdomos veiklos, privalo teisingai apskaičiuoti, atvaizduoti apskaitoje ir sumokėti jam priklausantį mokestį. Apskaičiuojant pelno mokestį, įmonės turi vadovautis įvairias teisės aktais: LR Pelno mokesčio įstatymu (toliau- PMI) , sudarytomis tarptautinėmis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, Vyriausybės nutarimais, Finansų ministro įsakymais, VMI prie FM viršininko įsakymais, kurie susiję su pelno mokesčio įstatymo įgyvendinimu, pvz. – Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko 2012 m. vasario 29 d. įsakymu Nr. VA-26 patvirtinta nauja metinių mokesčių deklaracijų PLN204, PLN204A, PLN204N, PLN204U formų versija (03) ir naujos redakcijos jų užpildymo taisyklėmis. (Paskelbta Žin., 2012 03 03 Nr. 27-1253). Atliekant operacijas su IMT, buhalteriu tenka apskaičiuoti privalomus mokesčius ir pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą (toliau - PVMĮ) bei, jei ta operacija yra susijusi su gyventoju - tai ir pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą (toliau - GPMĮ).

Tvarkant įmonės apskaitą, buhalteris visu pirma privalo vadovautis LR BAĮ. Šio įstatymo 3 straipsnis nustato ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų, išskyrus šeimynas, ir neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų, išteklių ir mokesčių fondų, ūkininkų ūkių, gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla (nuolatinių Lietuvos gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla, ir ne-nuolatinių Lietuvos gyventojų, veikiančių per nuolatinę bazę Lietuvos Respublikoje), užsienio juridinių asmenų filialų ir atstovybių, esančių Lietuvos Respublikoje, turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų buhalterinę apskaitą, jos organizavimą ir tvarkymą.

Antra, apskaita pagal BAĮ 3 straipsnį 4 d. tvarkoma remiantis VAS arba TAS.

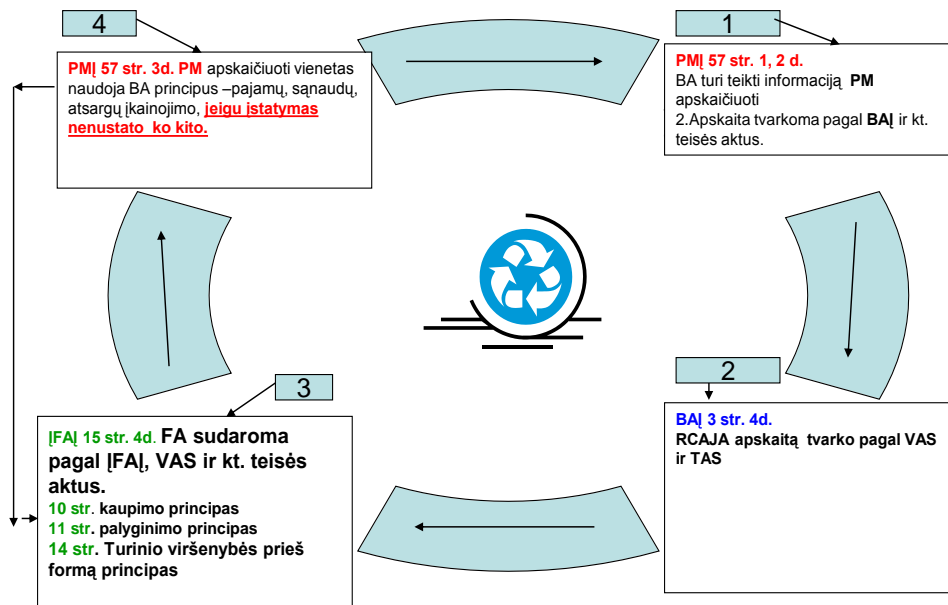
Trečia, rengiant finansinę atskaitomybę (įmonės metinį finansinių ataskaitų rinkinį- toliau - FA) buhalteris turi vadovautis ĮFAĮ ir kitais teisės aktais. Šio įstatymo 15 str. 4 d. nustato įmonių FA, reikalavimą atlikti finansinių ataskaitų auditą, metinio pranešimo parengimą, atsakomybę už jų parengimą ir skelbimą. Šis įstatymas taikomas ribotos civilinės atsakomybės pelno siekiantiems juridiniams asmenims, įstatymų nustatyta tvarka įregistruotiems Lietuvos Respublikoje.

Ir galiausiai, apskaičiuoti metinį pelno mokesčių apskaitą tvarkantis asmuo privalo vadovautis PMĮ nuostatomis. Taip pat yra svarbu žinoti ir teisingai pritaikyti Pridėtinės vertės mokesčio ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymų nuostatas (jeigu minėtos operacijos vyksta tarp įmonės ir gyventojų), kurios liečia darbe nagrinėjamą temą, t.y. operacijų, susijusių su IMT, apmokestinimą/neapmokestinimą ir jų užfiksavimą apskaitoje. Tačiau, kaip pastebi mokslininkai, pelno mokesčio apskaita, administravimas bei kontrolė reikalauja nemažų darbo sąnaudų, ir tai didina valstybės ir privačių finansų valdymo našta. Tai ypač aktualu smulkaus ir vidutinio verslo subjektams, kurių šalyje yra daugiausia (Bružauskas, Stončiuvienė 2012).

1.2. Buhalterinės apskaitos ir mokesčių įstatymų tarpusavio derinimo principai, atliekant operacijas su IMT

Dėl dažnai pasitaikančių apskaičiavimo nesuderinamumo tarp BA ir PMĮ apskaičiuojant pelno mokesčių, buhalteris gali taikyti (naudoti) BAĮ ar kitus teisės aktus pelno mokesčiui apskaičiuoti, jeigu PMĮ 57 str. 3 d. nenustato ko kito. PMĮ 57 str. 3 dalyje rašoma, kad pelno mokesčiui apskaičiuoti vienetas naudoja BA principus pajamų, sąnaudų arba atsargų įkainojimui, jeigu PMĮ nenustato ko kito. Iš to išplaukia išvada, kad atliekant bet kokias operacijas buhalterinėje apskaitoje, jos visais atvejais nebus identiškos skaičiuojant pagal jas pelno mokesčių, todėl reikia labai gerai žinoti normatyvinių dokumentų skirtumus toms pačioms operacijoms ir mokėti jas pritaikyti sudarant FA rinkinį ir apskaičiuojant pelno mokesčių.

Šių įstatymų bei normatyvinių dokumentų, tvarkant įmonių buhalterinę apskaitą ir iš jos duomenų apskaičiuojant pelno mokesčių, tarpusavio sąsają galima pamatyti 1 paveiksle:



Šaltinis: Černiuvienė, 2009, p.54

1 pav. PMĮ, Buhalterinės apskaitos ir
Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymų tarpusavio sąsaja

Kaip matyti iš šio paveikslo, PMĮ nuostatos yra tampriai susijusios su BA - PMĮ numatyta, kad BA turi teikti informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti. Reiškia, kad įmonėje taip reikia susidaryti apskaitos politiką ir pagal ją buhalterinių operacijų sąskaitų planą, kad kuo daugiau kompiuteriniu būdu iš buhalterinės apskaitos būtų galima gauti informacijos pelno mokesčiui apskaičiuoti, t.y. nereiktų papildomai rankiniu būdu dėti pastangų teisingam pelno mokesčio apskaičiavimui.

Kaip pažymi savo straipsnyje Černiuvienė ir Černius G. (2011) tie patys buhalterinės apskaitos duomenys naudojami ir kitoms ataskaitų formoms (mokesčių deklaracijoms ir statistinėms ataskaitoms) pildyti.

Nė viena įmonė netvarko papildomos apskaitos, kurios sąskaitų sistemoje būtų apskaičiuojamas apmokestinamojo pelno rodiklis. Papildomai yra kaupiami tik duomenys apie skirtumus tarp pelno prieš apmokestinimą ir apmokestinamojo pelno rodiklį, kas vėliau įgalina teisingai apskaičiuoti pelno mokestį.

Černius (2009, 2011) įvairiose metodinėse rekomendacijose siūlo tokį Verslo apskaitos standartų ir Pelno mokesčio įstatymo derinimo principą (žr. 2 paveikslą).

Paveiksle mes matome, kad autorius labai vaizdžiai ir aiškiai parodo, kokios sąsajos yra tarp pelno/nuostolių atskaitos ir pelno mokesčio deklaracijos sudarymo:

Pelno mokesčiui apskaičiuoti yra imamas Apmokestinamojo pelno rodiklis iš pelno/nuostolių ataskaitos ir toliau jis koreguojamas pagal PMĮ reikalavimus. Iš šio paveikslo labai aiškiai matosi, kad duomenys pelno mokesčiui apskaičiuoti imami iš P/N ataskaitos, kuri sudaroma iš buhalterinės apskaitos duomenų, kuri privalo būti tvarkoma pagal VAS arba pagal TAS nuostatas. Todėl teigti, kad šalia buhalterinės apskaitos egzistuoja kita savarankiška *mokestinės apskaitos* sistema – yra klaidinga, nes kaip matome, pelno mokesčio, kuris yra apskaičiuojamas pagal PMĮ reikalavimus, apskaičiuojamas koreguojant apmokestinamojo pelno rodiklį, kuris gaunamas iš buhalterinės apskaitos duomenų ir apskaičiuojamas bei parodomas pelno/nuostolių ataskaitoje.

Bendrieji VAS ir PMI nuostatų koregavimo principai

<p>Grynojo pelno apskaičiavimas</p> <p>Pelno nuostolių ataskaita</p> <p>Pardavimų pajamos (10-asis VAS)</p> <p>– (minus)</p> <p>Parduotų prekių ir paslaugų savikaina (11-asis VAS)</p> <p>= (lygu)</p> <p>BENDRASIS PELNAS</p> <p>– (minus)</p> <p>Veiklos sąnaudos (11-asis VAS)</p> <p>+ (plius) / – (minus)</p> <p>Kita veikla (10,11-asis VAS)</p> <p>Finansinė ir investicinė veikla (10,11 VAS)</p> <p>Ypatingoji veikla (10,11-asis VAS)</p> <p>= (lygu)</p> <p>ATASKAITINIŲ METŲ PELNAS (nuostolis)</p> <p>PRIEŠ APMOKESTINIMĄ</p> <p>– (minus)</p> <p>Pelno mokesčio sąnaudos (24-asis VAS)</p> <p>= (lygu)</p> <p>GRYNASIS ATASKAITINIŲ METŲ PELNAS (NUOSTOLIS)</p>	<p>Pelno mokesčio apskaičiavimas</p> <p>PLN 204</p> <p>ATASKAITINIŲ METŲ PELNAS</p> <p>PRIEŠ APMOKESTINIMĄ</p> <p style="text-align: center;">↓ ↓ ↓</p> <p>PELNO DIDINIMAS (NUOSTOLIO MAŽINIMAS)</p> <p>+ (plius)</p> <p>Neleidžiami atskaitymai</p> <p>Pajamų didinimas</p> <p>PELNO MAŽINIMAS (NUOSTOLIO DIDINIMAS)</p> <p>- (minus)</p> <p>Neapmokestinamosios pajamos</p> <p>Neįtraukiamos į mokesčių bazę pajamos</p> <p>Sąnaudos, mažinančios apmokestinamąjį pelną</p> <p>= (lygu)</p> <hr/> <p>MOKESTINIO LAIKOTARPIO VEIKLOS REZULTATAS (L48)</p> <p>– (minus)</p> <p>Atskaitoma suteiktos paramos suma 40 %</p> <p>Veiklos pelno suma po atskaitymų paramai</p> <p>VP ir IFP perleidimo pelno suma po atskaitymų paramai</p> <p>Veiklos nuostoliai</p> <p>VP nuostolių perkėlimas</p> <p>APMOKESTINAMAS PELNAS (56)</p> <p>- AP mažinimas dėl investicinio projekto</p> <p>x (dauginti) Pelno mokesčio tarifas</p> <p>= (lygu)</p> <p>Pelno mokestis</p>
--	---

2 pav. **Bendrieji VAS ir PMĮ nuostatų koregavimo principai**

Įvairius skirtumus, atsirandančius įvairiais aspektais tarp buhalterinę apskaitą ir PMĮ reglamentuojančių nuostatų, nagrinėjo ir apie tai rašė Maniušytė (2001), Stončiuvienė ir Tilvikaitė (2002), Mockutė (2006), Bružauskas (2004), Bandzevičiūtė (2008), Baltrūnienė (2008) ir kiti, tačiau minėtų autorių darbuose daugiau dėmesio skiriama IMT finansinės apskaitos problemoms spręsti. Pasak Bružausko (2012), „mokesčių apskaitos ryšys su finansine apskaita yra nuolatinis mokslininkų ir specialistų diskusijų objektas (Tušaitė, 2003; Badmajeva, 2005; Bandzevičiūtė, 2008; Zinkevičienė, 2010; Balabonienė, Večerskienė, 2011; Černius, 2012; Strouhal, 2012; Watrin, Pott, Ullmann, 2012). Šių apskaitos rūšių metodikų neatitikimai sukelia apmokestinamojo ir apskaitinio pelno skirtumus ir gerokai komplikuoja apskaitos tvarkymą“.

Kaip pastebėjo Bandzevičiūtė (2008), įsigaliojus VAS, neatitikimai finansinėje apskaitoje ir apskaičiuojant mokesčius tapo apskaitos problema. Bružauskas, Stončiuvienė (2012) taip pat teigia, kad įmonėse, taikančiose tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS), ryškėja tendencija tvarkyti finansinę apskaitą visiškai neatsižvelgiant į mokesčių nuostatas. TFAS yra orientuoti į investuotojų interesus atitinkančią finansinę apskaitą (Lekavičius, Galinis, 2009), tačiau dėl to neturėtų išnykti finansinės apskaitos ir mokesčių sistemos ryšys. Turėtų būti toks jo pobūdis (kryptis): finansinė apskaita → mokesčių nuostatos. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo nuostatos koreguotinos pagal finansinės apskaitos reikalavimus.

Kaip nurodo Černius (2012), neteisingai derinant apskaitos ir mokesčių reikalavimus vienu atveju iškraipoma finansinių ataskaitų informacija, kitu atveju neteisingai sumokami mokesčiai.

Tam, kad išvengti klaidų, sudarant finansinių ataskaitų rinkinį ir apskaičiuojant pelno mokestį, būtina žinoti veiksnius, kurie gali įtakoti visiškai kitokio buhalterinio rezultato atvaizdavimą pelno/nuostolio ataskaitoje ir apskaičiuojant mokėtiną pelno mokestį pagal formą PLN204. Verslo apskaitos standartų ir Pelno mokesčio įstatymo nuostatų neatitikimai yra daugelyje apskaitos operacijų sričių. Juos turi žinoti buhalteris, nes, įvykus ūkinei operacijai, jis turi pareigą teisingai šią operaciją atvaizduoti ne tik buhalterinėje apskaitoje, bet ir tiksliai žinoti, kaip ši operacija paveiks įmonės ūkinis rezultatus, skaičiuojant įmonės mokėtiną pelno mokestį.

Kadangi darbe nagrinėjamas IMT, tai jame autorė aptars tik įmonių veikloje dažniausiai pasitaikančius VAS ir PMĮ nuostatų neatitikimus, atsirandančius apskaitant IMT ir kurie įtakoja finansinius rezultatus, susijusius su IMT operacijomis.

Anot Mykolaitienės ir kt. (2010), tikslus ir teisingas VAS nuostatų ir PMĮ reikalavimų suderinimas lemia sėkmingą IMT apskaitos metodikos parinkimą, leidžia įmonei išnaudoti visas įstatymų teikiamas galimybes sumažinti mokamų mokesčių apimtį ir taip padidinti apyvartines lėšas.

2. OPERACIJŲ SU IMT ATVAIZDAVIMO BUHALTERINĖJE APSKAITOJE IR PAGAL MOKESČIŲ ĮSTATYMUS METODOLOGINIAI ASPEKTAI

2. 1. IMT samprata, pripažinimas ir klasifikavimas pagal BA ir PMI

Turtas yra pagrindinė, esminė ekonomikos mokslo sąvoka, kategorija, nes kaip tik turto judėjimo požiūriu ekonomikos mokslas ir tiria visuomeninės tikrovės reiškinius. Nuo to, kaip suprantamas, apibrėžiamas turtas, labai priklauso ir ekonomikos samprata.

Kaip teigia Ragauskienė (2011) „kiekviena mokslo sritis, apibrėždama turta, akcentuoja būtent tai sričiai būdingas turtui charakteristikas ir prioritetus. Tai paaiškina, kodėl „turto“ bendriausia prasme apibrėžimas – labai abstraktus.“

Analizuodama IMT sampratą, darbo autorė pastebėjo ir padarė išvadą, kad dauguma autorių bei įstatymų ir poįstatyminių aktų leidėjų, rašančių šia tema, tą patį objektą supranta ir interpretuoja kiek kitaip.

Tarptautinių žodžių žodyne sąvoka „materialusis turtas“ (lot. materialis - daiktinis, medžiaginis) apibūdinama taip: susijęs su materija, medžiaginis, būdingas materijai, egzistuojantis už sąmonės ribų ir nepriklausantis nuo jos, turtinis, piniginis, susijęs su pragyvenimo reikmėmis.

Pastebėtina, kad užsienio autoriai Kondrakov H.P. (2003), Pavlova L. (1995), Larson K.D., Pyle W.W., Zin M., Nelson M. (1987), Fess P.E., Warren C.S. (1987) naudoja skirtingas sąvokas pačiam IMT apibūdinti. Tai „pagrindinės priemonės“, „nekilnojamas turtas, įranga ir įrengimai“, „pagrindinis turtas“. Apibendrinant, ekonominiame kontekste turto apibrėžimuose akcentuojami šie pagrindiniai turto, kriterijai: 1) objektas turi turėti vertę, 2) subjektas turi turėti teisę į objektą, 3) objektas turi teikti naudą ateityje.

Kaip apibrėžiamas IMT įvairiuose šaltiniuose galima pamatyti 1 lentelėje:

1 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto apibrėžimai

	Šaltinis	Apibrėžimas
1	G. Černius ir G. Kalčinskas Finansinė ir menedžmento apskaita“ (1997 m.)	Ilgalaikį turtą apibūdina kaip ekonominius išteklius, kurie turi savininką ir kuriais disponuodama įmonė tikisi gauti tam tikrą naudą ateityje. Turtas – nuosavybės teise įmonės savininkams priklausanti ekonominių išteklių dalis. Turtu laikytina tik ta gėrybių dalis, kuri atneš įmonei naudą, dažniausiai pasireiškiančią pelnu.

2	V.Jagminas Autorių kolektyvo vadovas: aud. Ilgalaikio turto apskaita ir apmokestinimas (2005 m.)	IMT priskiriamas ilgalaikės paskirties fizinę formą turintis turtas. Kitaip tariant, tokiam turtui priskiriami materialūs, t.y. apčiuopiami objektai, pvz. pastatai, mašinos, instrumentai ir kiti daiktai, kurios įmonė valdo, naudoja ir kuriais disponuoja, uždirbdama pajamas ilgiau kaip vienerius finansinius metus.
3	O.Gudaitienė Buhalterinė apskaita (2005 m.)	Ilgalaikis turtas - tai visas materialusis bei nematerialusis turtas, kuris nėra skirtas parduoti arba sunaudoti per vieną ataskaitinį laikotarpį, bet numatomas naudoti įmonės veikloje ir uždirbti pajamas daugiau negu vienerius finansinius metus. Ilgalaikis turtas daugelį kartų dalyvauja gamybos ir aptarnavimo procese, išsaugodamas savo natūrinę išraišką.
4.	G. Kalčinskas Buhalterinės apskaitos pagrindai (2007 m.)	IMT – žmogaus ar gamtos sukurtas turtas, kuris naudojamas įmonėje gaminant produkciją ar teikiant paslaugas. Tokiu turtu numatoma naudotis ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį. Ilgalaikis materialusis turtas dalyvauja įmonės veikloje uždirbant pajamas ilgą, tačiau ribotą laiką.
5	J. Mackevičius Auditas: teorija, praktika, perspektyvos (2001 m.)	IMT - tai žmogaus rankų arba gamtos sukurtas turtas, kuris naudojamas įmonės produkto gamybai, prekių ir paslaugų teikimui, savo administracinėms reikmėms, nuomojamas užsakovams, t.y. tai visas materialusis įmonės turtas, skirtas ne parduoti ir ne suvartoti per vieną ataskaitinį laikotarpį. Juo numatoma naudotis įmonės gamybinėje, prekybinėje ar kitokioje veikloje ir gauti pajamas ilgiau nei vienerius finansinius metus.
6	H. Dauderis Finansų apskaita: kaip pasirinkti sprendimą (1993 m.)	Turtą sudaro viskas, kas turi vertę ir priklauso savininkui. Turto sudėtyje yra materialus turtas. Kad būtų galima vadinti turtu, jis turi būti vertingas ekonominiam vienetui atėityje, uždirbant pajamas.
7	A. Žvirblis (1998 m.)	IMT - turtas(objektai), kuris daugelį kartų dalyvauja gamybos ir aptarnavimo procese ir, išsaugodamas savo natūrinę formą, nusidėvi naudojamas ilgiau kaip vienerius metus (išskyrus žemę)
8	Buhalterinės apskaitos įstatymas (2001 m.)	Turtas – materialiosios , nematerialiosios ir finansinės vertybės, kurias valdo ir naudoja ir (arba) kuriomis disponuoja ūkio subjektas, ir kurias naudojant tikimasi gauti ekonominės naudos.

9	12 VAS „Ilgalakis materialusis turtas“ (2012 m.)	IMT – materialusis turtas, kuris skirtas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, nuomoti ir administraciniams tikslams, kuris numatomas naudoti ilgiau nei vienerius metus, kurio įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už įmonės nustatytą minimalią IMT vieneto vertę.
10	Pelno mokesčio įstatymas (2001 m.)	<p>13 straipsnis. Vieneto turtas</p> <p>1 d. Vieneto turtu laikomos įsigytos materialios, nematerialios ir finansinės vertybės, jeigu jos:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ priklauso vienetui 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 vienetui apmokėjus visą turto vertę, ➤ yra gautos pagal nuomos sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas vienetui apmokėjus visą turto vertę, ➤ yra gautos patikėjimo teise iš valstybės bei savivaldybių, ➤ yra įgytos 14 str. 6 dalyje numatytu būdu (Kai gyventojas baigia vykdyti individualią veiklą ir nerealizuotas prekes perduoda savo ar sutuoktinio įsteigtam naujam vienetui, šių prekių įsigijimo kaina vienetui yra šių prekių įsigijimo kaina, nurodyta gyventojų, vykdytųjų individualią veiklą, prekių įsigijimo dokumentuose, išskyrus atvejus, kai šiuo turtu apmokamos to vieneto akcijos (dalys, pajai). <p>3 d. Ilgalaikis turtas – tai turtas, kuris naudojamas</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ vieneto pajamoms uždirbti (ekonominei naudai gauti) ➤ ar šio Įstatymo 26 str. 2 dalyje nurodytai naudai teikti ➤ ilgiau kaip vienerius metus ir ➤ kurio įsigijimo kaina ne mažesnė už vieneto pagal šio Įstatymo 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupes nustatytą kainą.

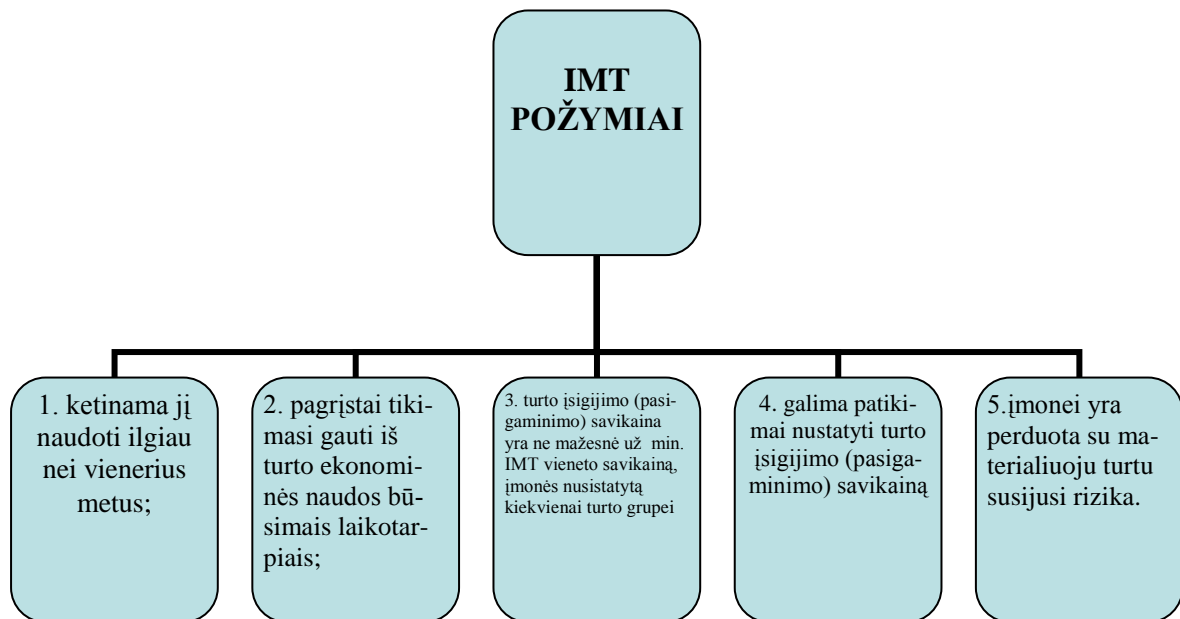
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis nurodytais autoriais ir norminiais aktais

Analizuodama IMT sąvokų aiškinimus, darbo autorė pastebėjo, kad detalesnis turto apibūdinimas dažniausiai priklauso nuo to, kokių tikslų norima jį pateikti - akivaizdu, kad apskaitos ir mokesčių specialistai savo dėmesį koncentruoja į turtą, kaip ekonominę ar teisinę kategoriją.

Išnagrinėjus ekonominėje literatūroje ir norminiuose teisės aktuose pateiktą IMT sampratą ar sąvokas, **galima daryti išvadas**, kad įvairių autorių pateikti turto apibrėžimai nėra visiškai tapatūs, tačiau kiekvienu atveju, apibrėždami IMT, autoriai ir norminiai aktai akcentuoja svarbiausius dalykus, t.y. kad IMT:

- turi turėti savininką (nuosavybės teise, patikėjimo teise, pagal nuomos išsipirkimo sutartį);
- jis turi duoti ekonominės naudos tam, kas juo disponuoja, t.y. uždirbti pajamas;
- naudojamas įmonėje ilgiau nei vienerius metus.

Pripažinimas. Pagal nuo 2010 m. naujos redakcijos 12-tą VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“, materialusis turtas turi būti priskiriamas IMT, jeigu jis atitinka visus penkis požymius, nurodytus 3 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 12 VAS

3 pav. IMT požymiai

- ✓ **įmonė ketina jį naudoti ilgiau nei vienerius metus.** Pagal šį kriterijų IT atskiriamas nuo trumpalaikio, remiantis vienerių jo naudojimo metų riba - tai reiškia, kad turtas bus naudojamas įmonėje paslaugoms teikti, produkcijai gaminti, administraciniam reikalams ilgiau, nei vienerius metus. Tačiau, priskiriant turtą ilgalaikiam vien tik pagal šį požymį, reikia atsižvelgti ir į nusistatytą reikšmingumą šioje įmonėje. Įmonė labai dažnai įsigyja įvairius nebrangius daiktus, priemones, įrankius ar kt., kurie naudojami ilgiau negu vienerius metus, todėl tokius daiktus būtų galima laikyti ilgalaikiu turtu, bet, kadangi jų įsigijimo vertė yra labai maža, tad neefektyvu juos priskirti IMT.
- ✓ **įmonė pagrįstai tikisi gauti iš turto ekonominės naudos būsimais laikotarpiais.** IMT priskiriamas ne tik tas turtas, kuris tiesiogiai dalyvauja gamybos ar paslaugų teikimo procese, bet ir toks turtas,

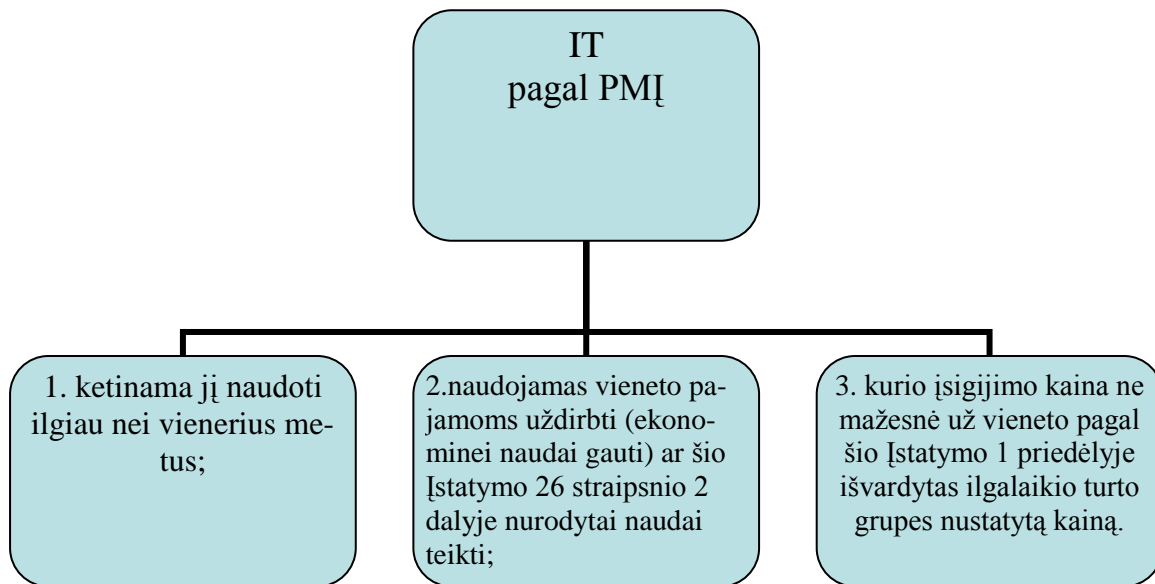
kuris dalyvauja jame netiesiogiai (administracinis pastatas, darbų saugos priemonės, darbuotojų sveikatos priežiūros ir palaikymo patalpos ir kt.),

- ✓ **turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už minimalią IMT vieneto savikainą, įmonės nusistatytą kiekvienai turto grupei.** Turtas gali būti naudojamas veikloje ilgą laikotarpį, bet jo vertė gali būti labai maža arba nereikšminga įmonei, pvz. pigūs telefono aparatai, kurie perkami už kelis litus. Jie naudojami gana ilgą laikotarpį, bet aišku, kad nusidėvėjimą jiems skaičiuoti būtų neracionalu, nes taip būtų pažeistas apskaitos optimalumo principas. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad nė viename norminiame akte nėra tiksliai apibrėžta, nuo kokios minimalios sumos turtą galima laikyti IMT. Įmonės vadovai patys nusistato ribą, nuo kokios minimalios sumos turtas bus laikomas IMT. Taigi nustatant minimalią turto grupės vertę, t.y. vertę nuo kurios turtas priskiriamas ilgalai-
kiam, reikia atsižvelgti į savo įmonės dydį, veiklos pobūdį, turimo turto įvairovę ir vertę.
- ✓ **įmonė gali patikimai nustatyti turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą.** IMT pasigaminimo savikainą įmonė nusistato remdamasi savo vidine dokumentacija, o įsigytą turtą iš trečiųjų šalių ji gali patikimai įvertinti, remiantis dokumentais (pirkimo-pardavimo sutartimis, sąskaitomis - faktūromis, importo deklaracijomis ir kt. pan.).
- ✓ **įmonei yra perduota su materialiuoju turtu susijusi rizika.** Pagal šį kriterijų reiškia, kad įmonė įgyja teisę valdyti, naudoti materialųjį turtą ir juo disponuoti, t.y. kad turtas įmonei priklauso nuosavybės ar patikėjimo teise, arba gali būti valdomas lizingo sutarties pagrindu.

Apibendrinant galima pasakyti, kad IMT buhalteriniu požiūriu - tai kontroliuojami ekonominiai ištekliai, kuriuos galima įvertinti bei jais įmonė gali disponuoti ilgiau, nei vienerius metus. Šis turtas uždirba pajamas, nekeisdamas savo fizinių savybių ir laikui bėgant dalimis netenka savo vertės.

Tvarkant įmonėje apskaitą, IMT turi būti apskaitomas pagal VAS nuostatas, bet skaičiuojant pelno mokesť, būtina žinoti, ar pelno mokesčio įstatymo nuostatos atitinka VAS nuostatas, kurios apibūdina IMT bei kuris turi tiesioginį poveikį pelno mokesčio teisingam apskaičiavimui.

Pagal PMĮ 13 str.3 dalį, nustatyta, kad IMT priskiriamas toks turtas, kuris atitinka šiuos kriterijus, išvardintus 4 paveiksle:



Šaltinis: sudaryta autorės pagal PMI

4 pav. IMT pagal PMI

Išanalizavus IMT sampratą ekonominiu, teisiniu aspektu ir atsižvelgiant į darbo temą bei nagrinėjamą jame problematiką, **galima daryti išvadą**, kad savo esme IMT pagal VAS ir pagal PMI sąvokos suprantamos vienodai (numatyti 3 vienodi pripažinimo požymiai: 1. ketinama turtą naudoti ilgiau nei vienerius metus; 2. turtas naudojamas vieneto pajamoms uždirbti (ekonominė naudai gauti); 3. Turtas atitinka nusistatytą tos grupės minimalią kainą), tačiau pagal VAS, lyginant su PMI nuostatomis, norint įsigytą turtą pripažinti IMT, yra numatyti du papildomi reikalavimai, t.y. IMT galima priskirti tik tokį turtą, kuriam galima patikimai nustatyti įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, bei įmonei yra perduota su materialiuoju turtu susijusi rizika. Todėl apskaitant įsigytą turtą ir norint teisingai jį atvaizduoti buhalterinėje apskaitoje, reikia vadovautis VAS.

IMT minimali vertė. Nustatydama minimalią IMT vertę įmonė turi laikytis atsargumo principo, kad nesudarytų pagrindo nepagrįstai padidinti arba sumažinti savo sąnaudų, tačiau, įvertinusi pasikeitusias sąlygas, įmonė gali keisti jau nusistatytą minimalią IMT vertę (savikainą). Keisdama minimalią kiekvienos IMT grupės vieneto vertę, įmonė turi atsižvelgti į savo dydį, veiklos pobūdį, turimo turto įvairovę ir minimalios IMT vertės reikšmingumą. Paprastai įmonės didina jau nusistatytą minimalią turto vertę, esant ekonominiam pagrindui, t. y. jeigu įmonė pastaraisiais metais reikšmingai padidino gamybą ir pardavimus. Įmonė, prieš nusprenddama didinti minimalią IMT vertę, būtinai turi dar kartą įvertinti, kiek tokio turto turi, kokią ekonominę naudą šis turtas teiks ateityje ir kokį poveikį turės įmonės veiklos rezultatams. Jeigu planuojamas minimalios IMT vertės pakeitimas gali reikšmingai pakeisti įmonės veiklos rezultatus, dėl ko būtų sunku palyginti kelių ataskaitinių laikotarpių duomenis, įmonė turėtų apsvarstyti, ar toks reikšmingas minimalios turto vertės didinimas yra pagrįstas.

Pagal 12-ąją VAS „IMT“, minimalios IMT vertės keitimas laikomas apskaitinio įvertinimo keitimu. Minimali IMT vertė negali būti dažnai ir be ekonominio pagrindo keičiama. Minimalios IMT vertės keitimo rezultatai apskaitoje registruojami ir finansinėse ataskaitose parodomi perspektyviniu būdu pagal 7-ajame VAS „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ nustatytą apskaitinio įvertinimo keitimo tvarką. Jei anksčiau įsigyto turto įsigijimo savikaina tampa mažesnė už įmonės apskaitos politikoje patvirtintą naują minimalią vertę, tai visų turto vienetų, kurių įsigijimo savikaina mažesnė už naują minimalią vertę ir kurie dėl to jau neatitinka IMT pripažinimo kriterijų, likutinė vertė pripažįstama sąnaudomis, o nurašytas turtas gali būti registruojamas nebalansinėse sąskaitose.

Pagal PMĮ 13 straipsnį „Vieneto turtas“, ilgalaikiu turtu laikomas turtas, kuris naudojamas vieneto pajamoms uždirbti (ekonominėi naudai gauti) ilgiau kaip vienerius metus ir kurio įsigijimo kaina ne mažesnė už vieneto pagal šio Įstatymo 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupės nustatytą kainą. Šio turto įsigijimo kaina į vieneto sąnaudas įskaitoma dalimis per turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį. Pagal PMĮ 18 str. 12 str., jeigu vienetas nusprendžia sumažinti ilgalaikio turto grupės (-ių) nusistatytą minimalią kainą, tai pagal šią naujai nusistatytą minimalią kainą tik naujai įsigytas turtas priskiriamas ilgalaikiam arba trumpalaikiam turtui. Todėl pakeitus ilgalaikio turto grupės (-ių) nustatytą minimalią kainą turtas, kuris buvo priskirtas ilgalaikiam ir pradėtas nudėvėti, nebeatitinka IMT kriterijų (tampa priskiriamas trumpalaikiam turtui), tai pelno mokesčio apskaičiavimo atžvilgiu šis turtas lieka IMT ir toliau turi būti nudėvimas vadovaujantis PMĮ nustatyta tvarka. Taigi pakeitus IMT įsigijimo kainą, atsirasi neatitikimai skaičiuojant operacijų rezultatus apskaitoje ir pelno mokesčiui apskaičiuoti.

IMT klasifikavimas. Pripažinus, kad gautas turtas įmonėje yra ilgalaikis turtas, vėliau šis įsigijimas registruojamas ilgalaikio turto buhalterinėse sąskaitose. Apskaitoje turtas klasifikuojamas pagal įvairius požymius: materialinę išraišką, naudojimo laiką, priklausomybę, vaidmenį įmonės veikloje ir kitus požymius. (žr. 2 lent.)

2 lentelė. IMT klasifikavimas pagal atskirus požymius

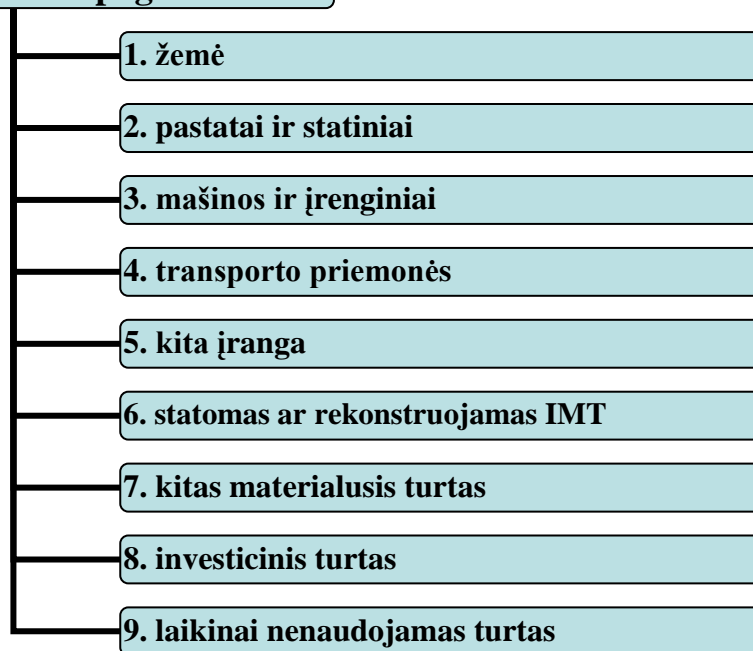
Eil. Nr.	Klasifikavimo požymiai pagal	Klasifikavimo grupė
1	Naudojimo laiką	ilgalaikis.
2	Piniginę išraišką	piniginis; nepiniginis.
3	Materialinę išraišką	materialusis; nematerialusis; finansinis.
4	Priklausomybę	įmonei priklausantis; išnuomotas; dovanotas.
5	Vaidmenį įmonės veikloje	pasyvusis (nekilnojamas); aktyvusis (kilnojamas).

6	Turto naudojimą įmonėje	naudojamas ; nenaudojamas įmonės veikloje; socialinės paskirties; kitoms įmonėms išnuomotas.
7	Įsigijimo šaltinius	iš nuosavų lėšų; lizingo sutarties būdu; gauta nemokamai labdaros ar įvairių fondų sąskaita; gauto turtinių įnašų pavidalu ir t.t.

Šaltinis: sudaryta pagal Kalčinskas (2007), p. 465; Gudaitienė, p. 26; Valužis, p.64.

Ilgalaikis turtas, kaip matome iš 2 lentelės, skirstomas į materialųjį, nematerialųjį ir finansinį turtą. G. Kalčinskas (2007) pabrėžia, kad svarbus yra turto skirstymas pagal jo naudojimą įmonėje, kadangi atsižvelgiant į turto naudojimo pobūdį, taikomi skirtingi to turto nusidėvėjimo apskaitos metodai: į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas nėra jokios prasmės įtraukti nenaudojamo turto vertės, nes jas reikia įskaičiuoti į tą laikotarpį, kai panaudojant šį turtą bus uždirbamos pajamos. Valužis ir Palubinskienė (2005) pateikia IMT klasifikavimą pagal įsigijimo šaltinius. Jie teigia, kad visi pastarieji būdai turi skirtingą turto naudojimo reikšmę, t.y. nusidėvėjimo skaičiavimo ir įkalkuliavimo į produkcijos savikainą bei apmokestinamojo pelno apskaičiavimui. Įsigijus IMT, paprastai apskaitoje jis yra priskiriamas tam tikrai grupei. IMT grupę sudaro panašaus pobūdžio ir naudojimo įmonės veikloje turtas. Turto grupių skaičių ir rūšis įmonė apskaitoje nusistato savo nuožiūra, aprašo jas įmonės apskaitos politikoje ir patvirtintame sąskaitų plane. Į kokias grupes apskaitoje galėtų būti grupuojamas turtas, yra pavaizduota 5 paveiksle.

IMT grupių pavyzdžiai pagal VAS 12

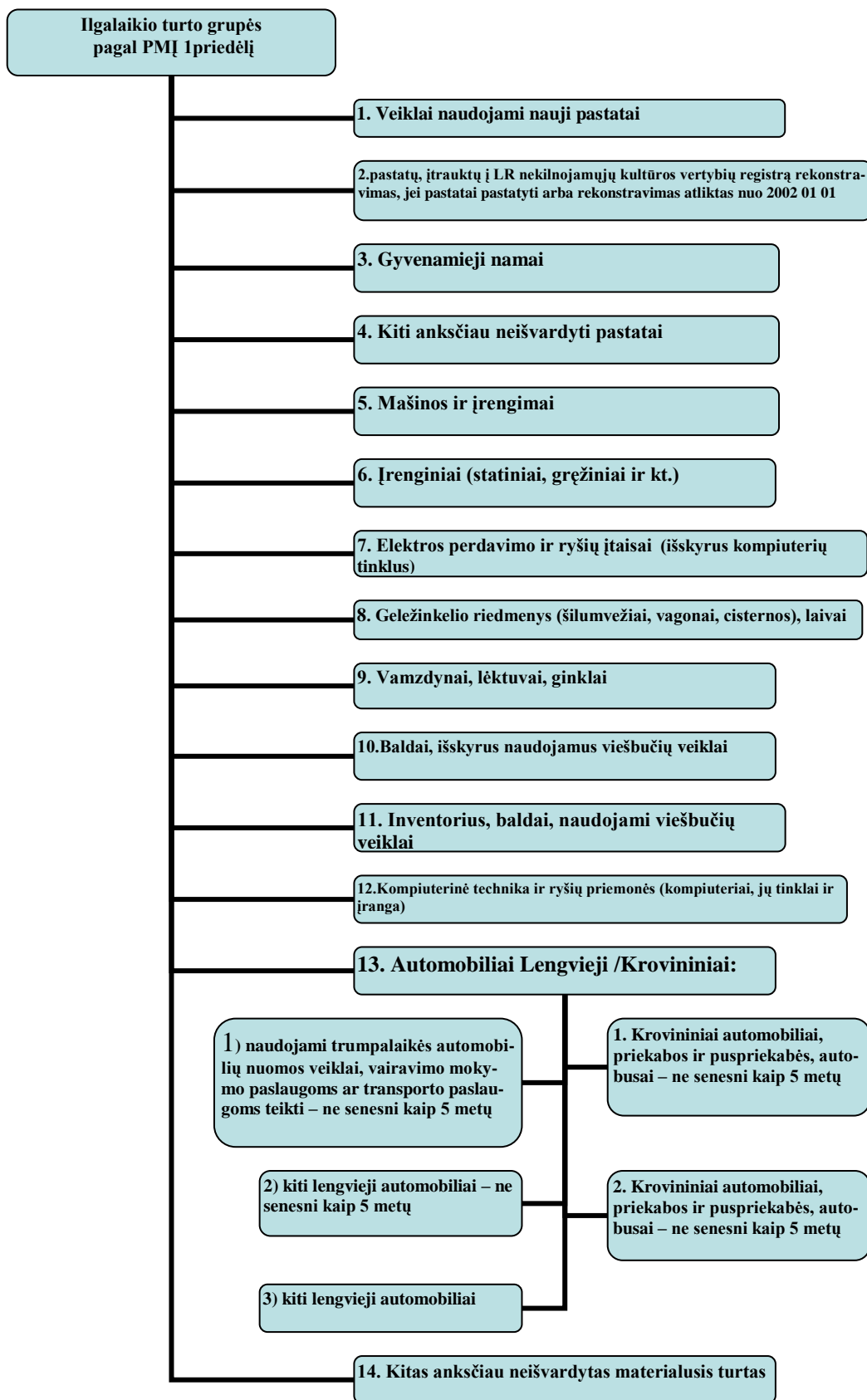


Šaltinis: sudaryta autorės, 12 VAS

5 pav. IMT grupių pavyzdžiai iš 12 VAS

Kadangi įmonės apskaitoje įvairios operacijos su IMT turi tiesioginį poveikį įmonės pelno mokestio apskaičiavimo rodikliui bei į tai, kad PMI yra griežtai reglamentuotos IMT grupės (jos nurodytos PMI 1 priedėlyje) bei į tai, kad kuo labiau buhalterinė apskaita bus nutolusi nuo PMI nuostatų, tuo daugiau koregavimų reikės atlikti, įmonės dažniausiai renkasi PMI priedėlyje išvardintas turto grupes. Šias grupes galime apžvelgti 6 paveiksle:

6 pav. tęsinys kitame puslapyje



6 pav. IMT grupių pavyzdžiai pagal PMI

Kaip galima pastebėti, PMI yra žymiai daugiau išvardintų savarankiškų ilgalaikio turto grupių, tačiau toks turto suskirstymas į savarankiškas grupes turi visai kitokią prasmę - jis naudojamas ilgalaikio turto nusidėvėjimui skaičiuoti pelno mokesčio tikslais ir neturėtų daryti įtakos pasirenkamai apskaitos politikai, nes finansinė atskaitomybė turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę.

Apibendrinus IMT klasifikavimo požymius, galima teigti, jog IMT gali būti klasifikuojamas arba grupuojamas pagal daugelį svarbių požymių: paskirtį (pastatai, mašinos, įrankiai ir t.t.), jo naudojimą (naudojamas veikloje, atsarginis, nenaudojamas), užbaigtumą ir kt. valdymui ir sprendimų priėmimui svarbius dalykus. Pagaliau ir pačiai įmonei svarbu turėti visapusišką informaciją apie turto, kuriuo ji disponuoja, naudojimą. Tačiau toks skirstymas yra svarbus įmonės valdytojams bei finansinių ataskaitų sudarymui, tuo pačiu ir išoriniams jų vartotojams, todėl apsiriboti turto klasifikavimu vien pelno mokesčio tikslais, kad būtų kuo mažiau neatitikimų skaičiuojant IMT nusidėvėjimą, būtų neteisinga ir netikslinga.

2.2. IMT įsigijimo kaina ir vėlesni apskaitiniai vertinimai pagal BA ir PMI

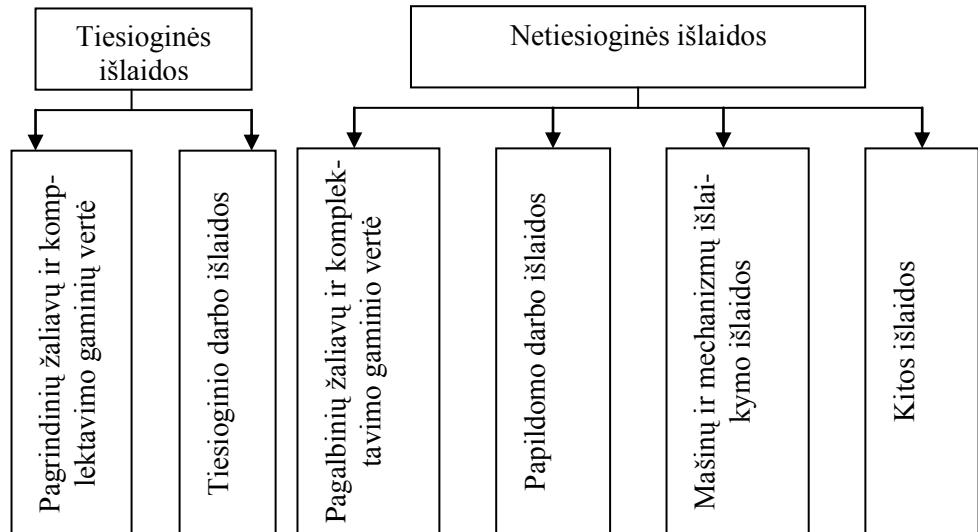
IMT klasifikacija labai svarbi pagal įsigijimo šaltinius, nes nuo to priklauso turto įsigijimo kaina. Įmonės IMT įsigyti gali skirtingais būdais: nusipirkti iš kito juridinio asmens, pasigaminti, įsigyti mainais už kitą turtą, gauti dovanų arba turtinių įnašų forma, įsigyti lizingo būdu ir t.t. 12-as VAS nustato, kad įsigytas IMT apskaitoje registruojamas jo įsigijimo arba pasigaminimo savikaina. IMT įsigijimo savikainą sudaro dokumentuose nurodyta vertė, atėmus nuolaidas ir lengvatas, atvežimo išlaidas, projektavimo darbų išlaidas, visas su turto įsigijimu ir paruošimu naudoti susijusias išlaidas, patirtas iki jo naudojimo pradžios. Dovidaitės (2009) teigimu, jei negalima patikimai įvertinti tiesiogiai su turto įsigijimu susijusių išlaidų vertės, jos priskiriamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms ir tuomet į savikainą neįtraukiamos. Palūkanos į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaitomos. Jos pripažįstamos atitinkamų laikotarpių sąnaudomis (12 VAS, p. 11]. Anot Arnašiūtės (2006), VAS vienareikšmiškai draudžia skolinimosi išlaidas įskaityti į IMT savikainą, tačiau ji pastebi, kad pagal 23 TAS „Skolinimosi išlaidos“ skolinimosi išlaidos (joms priskiriamos- palūkanų išlaidos, finansiniai mokesčiai, susiję su finansine nuoma, valiutos keitimo skirtumai, kurie atsiranda skolinantis užsienio valiuta ir kurie naudojami palūkanų išlaidoms tikslinti), tiesiogiai priskirtos ilgo parengimo turtui (tai turtas, kurio parengimas numatomam naudojimui ar pardavimui trunka ilgai) turi būti kapitalizuojamos kaip to turto savikainos dalis. Darbo autorė taip pat pritaria šiai išsakytai minčiai, kad būtų pakeistos VAS 12 nuostatos šiuo klausimu ir tai būtų teisingas sprendimas, nes paimta pa-

skola ir mokamos palūkanos tokio ilgo parengimo turtui (pagal 23 TAS tai gali būti toks turtas - atsargos, gamybos įranga, elektros energijos gamybos įrenginiai, nematerialusis turtas, investicinis turtas) yra tiesiogiai susiję su šiuo turtu ir tas turtas, kai jis bus pastatytas, duos tiesioginę naudą būsimais laikotarpiais, todėl šias išlaidas galima būtų priskirti prie turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos ir jas vėliau nudėvėti per numatytą laikotarpį.

Pagal PMĮ prie IMT įsigijimo kainos, skaičiuojant jo įsigijimo savikainą, pridedamas sumokėtas ar mokėtinas komisinis atlyginimas tarpininkams, įskaičiuojami visi, įgyjant turtą, sumokėti muitai, akcizai ir kiti negražinami mokesčiai, išskyrus tuos atvejus, kai PVM yra negražinamas, t.y. PVM neįskaitomas į įsigijimo savikainą. Pagal 12-ąjį VAS įsigytas IMT pirmą kartą apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, į kurią gali būti įskaitomas ir negražinamas PVM. Todėl buhalterinėje apskaitoje į savikainą įtraukto PVM sumos nusidėvėjimo sąnaudos pelno mokesčiui apskaičiuoti nepripažįstamos leidžiamais atskaitymais, tačiau šis PVM gali būti atskaitytas pilna suma kaip leidžiamas atskaitymas tik tokiais atvejais, jeigu tas turtas naudojamas ekonominėje veikloje ir jo įsigijimo sąnaudos priskiriamas prie leidžiamų atskaitymų.

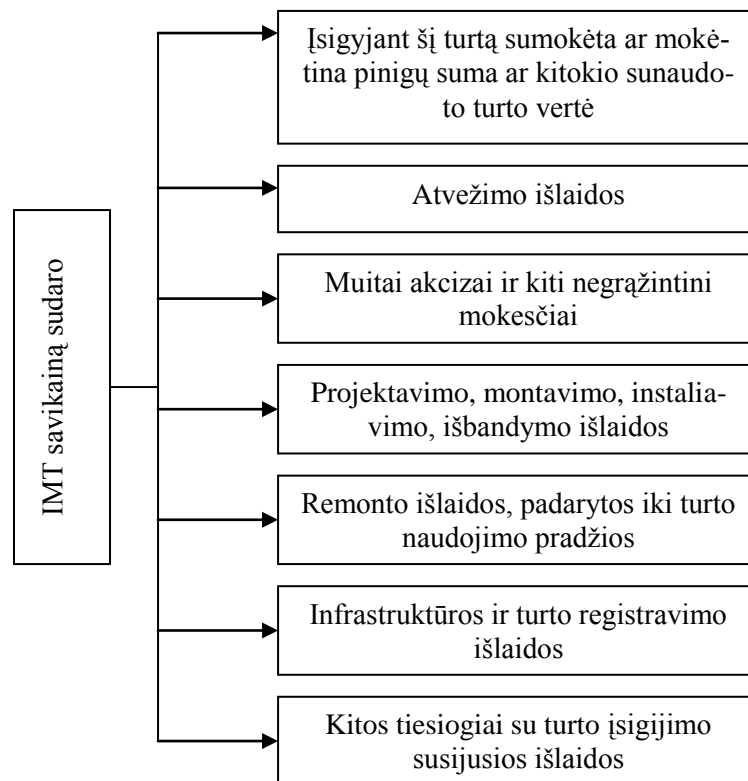
Juočiūnienė, Stončiuvienė (2008) mano, kad darbo bei laiko sąnaudų atžvilgiu įmonei naudingiau neįskaityti negražinamo PVM į IMT savikainą, tačiau darbo autorės manymu didelė pirkimo PVM suma nuo įgyjamo labai didelės vertės turto (pvz. pastato pirkimo), iš karto traukiama į sąnaudas, gali labai sumažinti įmonės ataskaitinių metų pelną ar net padidinti nuostolį. Kokį variantą pasirinkti, priklauso nuo įmonės pasirinktos apskaitos politikos, kuri turi būti taikoma nuosekliai visoms analogiškomis operacijoms.

Įmonės gali pačios pasigaminti IMT arba pasistatyti objektą savo reikmėms. Toks turtas apskaitoje registruojamas faktinėmis jo statybos arba pasigaminimo išlaidomis. Pasigaminimo savikaina formuojama tokiu būdu: prie tiesioginių medžiagų išlaidų pridedamos netiesioginių išlaidų dalis, tenkanti šiam turto objektui, išskyrus pridėtinės vertės mokestį. Svarbu paminėti tai, kad jei turtas statomas savoms reikmėms, tai savikaina nustatoma pagal tuos pačius principus, kaip ir parduoto gaminamo turto. “Jei savoms reikmėms statant (gaminant) turtą atsiranda papildomų (viršnormatyvinių) medžiagų ar darbo jėgos sąnaudų, jos neįtraukiamos į turto pasigaminimo savikainą ir pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis“ (12 VAS p.13). Išlaidos, sudarančios IMT pasigaminimą ir įsigijimo savikainą, plačiau yra pateikiamos 7-ame ir 8-ame paveiksluose:



Šaltinis: Gudaitienė 2005, p.80

7 pav. IMT pasigaminimo savikaina



Šaltinis: sudaryta autorės, 12 VAS, p.7

8 pav. IMT įsigijimo savikaina

JAV autoriai Smith, Skousen (1992) nagrinėdami, kas sudaro pastatų savikainą, remonto ir rekonstrukcijos išlaidas besąlygiškai priskiria pastato savikainai. Autorių nuomone, net išlaidos, patir-

tos dėl netikėtai kilusio gaisro pasekmių šalinimo, turi būti įskaitomos į pastato savikainą. Taip elgiamasi dėl to, kad be šių išlaidų pastatas gali neatnešti laukiamos ekonominės naudos. Pajamuojuant IMT svarbu nustatyti, iš kokių šaltinių jis buvo įsigytas. 12-ame VAS suformuluoti tam tikri įsigijimo būdai. Vienas iš tokių būdų - gautas turtas savininkų turtinių įnašų forma - tokio turto įsigijimo savikaina nustatoma pagal savininkų susirinkimo (arba savininko) patvirtintą turto vertę, kuri negali būti didesnė už jo tikrąją vertę, bei visos su jo įregistravimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos (12 VAS, p. 4). Atsižvelgiant į tai, kad pagal PMI taip pat yra nustatoma tokiu atveju turto įsigijimo kaina, atsiranda turto įsigijimo verčių skirtumai, kas sąlygoja mokestines pasekmes, susijusias su gaunamu turtiniu įnašu tiek gaunančiai tokį įnašą įmonei, tiek turtinį įnašą įnešančiam asmeniui, kuriam gali atsirasti ne tik su pelno mokesčiu susijusių prievolių, bet ir mokėtinas gyventojų pajamų bei pridėtinės vertės mokestis. Kad šis veiksnys yra labai svarbus, rodo ir nemažai mokestinių ginčų, kuriuose mokesčių administratorius ginčija IMT įsigijimo kainą, nuo kurios skaičiuojamas turto nusidėvėjimas. Kaip pavyzdį galima pateikti priimtą LVAT (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo) 2009 02 10 d. sprendimą, kuriame nagrinėjamas mokestinis ginčas, kilęs tarp UAB „Raminora“ (mokesčių mokėtojo) ir mokesčių administratoriaus dėl mokėtojo IT nusidėvėjimo dydžių teisingumo. Ūkinių operacijų seka pas mokėtoją buvo tokia:

1. Mokėtojas padidino įstatinį kapitalą nuo 10 000 Lt. iki 6 000 000 Lt. ir papildomai išleido 5 990 000 Lt. akcijų, iš kurių - 2 035 000 Lt. įsigijo Druskininkų savivaldybė. Už akcijas ši savivaldybė apmokėjo nekilnojamoju turtu, pranešdama mokėtojui, kad šį turtą ji gavo pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimą ir pagal priėmimo - perdavimo aktą jo pradinė vertė - 9 062 443 Lt., o likutinė vertė - 4 896 893 Lt. Mokėtojas užsipajamavo gautą turtą IMT sąskaitoje kur nurodė jo įsigijimo vertę - 9 062 443 Lt. (pažeisdami ir 12 VAS nuostatas - jei įmonė IMT gauna iš savininkų turtinių įnašų forma, jo įsigijimo savikainą sudaro savininkų susirinkimo arba savininko patvirtinta turto vertė, kuri negali būti didesnė už tikrąją vertę, ir visos su jo įregistravimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos – aut. Pastaba) bei nuo šios sumos skaičiavo nusidėvėjimą, dėl ko, kaip konstatavo administratorius, pelno mokesčio tikslams 2002 - 2005 m. laikotarpiu apmokestinamasis pelnas buvo neteisėtai sumažintas 1 879 716 Lt., nes nusidėvėjimą reikėjo skaičiuoti nuo 2 035 000 Lt., t.y. nuo tos sumos, už kurią akcijas įsigijo Druskininkų savivaldybė. Mokesčių administratoriaus poziciją LVAT patvirtino.

Tai tik vienas iš skaudžių pavyzdžių, kaip nežinant visų derinimo nuostatų tarp buhalterinės apskaitos ir mokesčių tikslų, kuris pasireiškia įmonėms dideliais finansiniais nuostoliais.

Todėl autorė pastebi, kad ne tik akademinėje erdvėje daugelis mokslininkų supranta ir interpretuoja savaip įvairias sąvokas ir normatyvinius dokumentus, bet ir teismai, aiškindami materialines teisės normas savaip aiškina IMT įsigijimo kainą net ir tuo atveju, kai mokestinių įstatymų nuostatos parašytos visai neaiškiai.

Perkainojimas. Taip pat reikia pažymėti ir kitą reikšmingą neatitikimą, susijusį su IMT įsigijimų kai pagal 12 VAS IMT, išskyrus investicinį, jį įsigijus ar pasigaminus, registruojamas apskaitoje įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, o vėliau, atsižvelgiant į įmonės pasirinktą apskaitos politiką, gali būti apskaitomas vienu iš šių būdų: įsigijimo savikaina ar perkainota verte. Jeigu įmonė pasirenka apskaityti turtą perkainota verte, tai turto perkainojimas turi būti atliekamas ne rečiau, nei kas penkeri metai, todėl pasirenkant šį metodą, įmonės turi būti įsitikinusios, kad turto vertės pasikeitimas yra reikšmingas. Jeigu įmonėje turtas perkainojamas, tai ir nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo perkainotos vertės, tačiau PMĮ nuostatos nepripažįsta nuo perkainotos vertės priskaičiuoto nusidėvėjimo, jis priskiriamas neleidžiamoms atskaitymams, t.y. nemažina apmokestinamojo pelno, dėl ko reikia daryti koregavimus metų gale, norint teisingai apskaičiuoti pelno mokesčių.

IMT įsigijimo kainų neatitikimus galima matyti 3 lentelėje.

3 lentelė. IMT įsigijimo būdai ir kaina

	Turto įsigijimo būdai	Turto įsigijimo kaina pagal 12 VAS	Turto įsigijimo kaina pagal PMĮ
1	Turtas, pasigamintas	Faktinės pasigaminimo išlaidos. Neįtraukiamos - veiklos sąnaudos (pardavimų, bendrosios ir administracinės), gražinamas PVM, palūkanos.	Faktinės pasigaminimo išlaidos. Neįtraukiamos - veiklos sąnaudos (pardavimų, bendrosios ir administracinės), gražinamas PVM, palūkanos.
2	Turtas, įsigytas	Įsigijimo dokumente nurodyta vertė ir visos išlaidos, susijusios su šio turto įvedimu į eksploataciją.	Turto įsigijimo kaina – išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginius bei mokesčius (rinkliavas), išskyrus Pridėtinės vertės mokesčių, susijusių su šio turto įsigijimu.
3	Turtas, gautas už prekes ar už atliktas paslaugas	Atskirai nereglamentuoja.	Atitinkama suma, įtraukta į vienetų pajamas, gautas už šias prekes ir paslaugas, taip pat patirtos išlaidos.
4	Turtas, gautas pagal lizingą	Jei turtas įsigyjamas išsimokėtinai per ilgesnį kaip 12 mėnesių laikotarpį ir jei sutartyje palūkanos nenurodytos arba jų dydis reikšmingai skiriasi nuo rinkos palūkanų normos, įsigijimo savikaina apskaičiuojama visą mokėtiną sumą diskontuojant iki dabartinės vertės pritaikius	Sutarties suma be palūkanų, pridėjus visus su pirkimu susijusius mokesčius ir patirtas išlaidas.

		<p>rinkos palūkanų normą. Visos mokėtinos sumos ir diskontuojant gautos mokėtinos sumos skirtumas pripažįstamas palūkanų sąnaudomis per visą išsimokėjimo laikotarpį.</p>	
5	Turtas, gautas mainant į kitą turta	<p>Mainais gauto IMT įsigijimo savikaina apskaičiuojama prie mainų sutartyje numatytos vertės pridėdant tiesiogines su to turto mainais susijusias išlaidas.</p> <p>Jei mainų sutartyje vertė nenurodyta, tai įsigytas IMT įvertinamas ir apskaitoje registruojamas tikrąja verte.</p> <p>Jei įsigyjamo IMT tikrosios vertės nustatyti negalima, jis užregistruojamas už jį perduoto turto tikrąja verte. Jeigu mainomo turto tikrosios vertės nustatyti negalima, IMT įsigijimo savikaina laikoma už jį perduoto turto balansinė vertė.</p> <p>Mainais perduodamo turto tikroji vertė gali būti didesnė arba mažesnė už jo balansinę vertę. Tokiu atveju turto tikrosios vertės ir balansinės vertės skirtumas pripažįstamas pelnu (nuostoliais) iš ilgalaikio materialiojo turto mainų.</p>	<p>Naujai įsigyto turto įsigijimo kaina yra išmainyto turto įsigijimo kaina. Kai įsigijimo kainos nustatyti negalima, tai įsigijimo kaina yra tikroji rinkos kaina.</p>
6	Turtas, gautas apmokėjus juo akcijas	<p>Jei įmonė IMT gauna iš savininkų turtinių įnašų forma, jo įsigijimo savikainą sudaro savininkų susirinkimo arba savininko patvirtinta turto vertė, kuri negali būti didesnė už tikrąją vertę, ir visos su jo įregistravimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos.</p>	<p>Įsigijimo kaina ta pati, už kurią ši turta įsigijo dalyvis. Tokio turto įsigijimo kaina gali būti didinama akcininko turto vertės padidėjimo pajamų, uždirbtų iš tokio šio turto perleidimo, ir įtrauktų į akcininko pajamas, kurios buvo apmokestintos, suma.</p>
7	Turtas, gautas nemokamai	<p>IMT įsigijimo savikainą sudaro dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente patvirtinta to turto vertė, kuri negali būti didesnė už tikrąją vertę, ir su šio turto gavimu ir paruošimu naudoti susijusios išlaidos.</p> <p>Jei materialiojo turto aktyviosios rinkos nėra arba turto tikrosios vertės patikimai nustatyti negalima, o neatlygintinai gaunant materialųjį turta nepatiriama jokių išlaidų, šio turto įsigijimo savikaina yra lygi nuliui.</p>	<p>Įsigijimo kaina lygi nuliui, jeigu nebuvo patirtos išlaidos.</p>

8	Turtas, gautas mainant vertybinius popierius į kitą turtą	Atskirai nereglamentuoja	Įsigijimo kaina yra šių vertybinių popierių tikroji rinkos kaina turto įsigijimo momentu.
9	Perkainojus turtą pagal teisės aktų reikalavimus	Perkainota verte	Turto įsigijimo kaina – išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginius bei mokesčius (rinkliavas), išskyrus Pridėtinės vertės mokesčių, susijusių su šio turto įsigijimu.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal PMĮ ir VMI MIC paaiškinimų duomenų bazę

Kaip matyti iš 9 paveiksle susistemintos informacijos, kai kuriais atvejais buhalteriniais įrašais užregistruota IMT įsigijimo savikaina skiriasi nuo tos vertės, kurią pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais turi užsipajamuoti įmonė.

Apibendrinus galima padaryti **išvadą**, kad IMT įsigijimo savikaina ją pajamuojuojant buhalterinėje apskaitoje ir skaičiuojant pelno mokesčio tikslais skiriasi tuomet, kai:

1. Turtas mainomas į kitos paskirties turtą. Tais atvejais, kai mainų sutartyje nurodyta turto vertė, tuomet apskaitoje turtas ir užpajamuojamas šia verte. O pagal PMĮ, naujai gauto turto įsigijimo vertė yra lygi išmainyto turto įsigijimo kainai.
2. Turtas įsigijamas už prekes ir paslaugas. Tais atvejais, kai sutartyje nurodyta turto vertė, tuomet apskaitoje turtas ir užpajamuojamas šia verte. O pagal PMĮ gautas turtas turi būti užpajamuotas atitinkama suma, įtraukta į įmonės pajamas (t.y. pajamos už atliktas paslaugas arba prekes).
3. Turtas, gaunamas už akcijas. Apskaitoje toks turtas gali būti užpajamuojamas suma, kurią patvirtino akcininkai (prie kurios dar reikės pridėti kitas su šio turto įsigijimu tiesiogiai susijusias išlaidas). Aišku, ši suma neturi viršyti tikrosios turto vertės. O pagal PMĮ gautas turtas turi būti užpajamuotas ta pačia suma, už kurią šį turtą įsigijo dalyvis.
4. Nemokamai gaunamas turtas. Apskaitoje toks turtas užpajamuojamas dovanojimo sutartyje ar kitame dokumente nurodyta verte, kuri negali būti didesnė negu tikroji vertė. Pagal PMĮ nemokamai gauto IMT įsigijimo kaina lygi nuliui, jei tik nebuvo patirta išlaidų, susijusių su turto įsigijimu.
5. Įmonėje perkainojus turtą. Apskaitoje nuo perkainoto turto vertės skaičiuojamas nusidėvėjimas, kurio suma pelno mokesčio tikslams nepripažįstama.

Kaip matome, nesutapimų sąrašas yra nemažas. Kadangi paprastai įmonėje IMT sudaro didžiąją dalį turto, tai jį pajamuojuojant apskaitoje labai svarbu nustatyti jo įsigijimo kainą, nes nuo teisingos IMT kainos nustatymo vėliau priklauso daugelio operacijų teisingas rezultato apskaičiavimas tiek fi-

nansiniams rezultatams, kurie atsispindi pelno/nuostolių ataskaitoje, tiek ir apskaičiuojant mokėtiną pelno mokestį (arba nuostolius), todėl pajamuojant IMT vadovaujantis VAS, visada privaloma užfiksuoti tuos nesutapimus. Dėl tokių skirtingų reikalavimų, kas laikoma IMT įsigijimo kaina, tokį patį turtą reikia pajamuoti atskiruose registruose buhalterinės apskaitos ir mokesčių apskaičiavimo tikslais tam, kad vėliau būtų galima teisingai skaičiuoti tokio turto nusidėvėjimą ir kitokių operacijų rezultatus, susijusius su šiuo IMT, nors tuo ir pažeidžiamas apskaitos optimalumo principas.

IMT naudojimas įmonėje daro tiesioginę įtaką įmonės veiklos rezultatams, todėl yra labai svarbu nustatyti, ar turimas turtas įmonėje vertas tiek, kiek jis rodomas balanse, ypač sumažėjus gaminamos produkcijos pardavimams, sumažėjus šio turto teikiamai ekonominei nauda, nes tokiu atveju reikšmingai mažėja įmonės pinigų srautai. Tai gali būti priežastimi sumažinti turto vertę. 23 VAS yra nurodoma, kad įmonės, rengdamos finansinę atskaitomybę, turi nuspręsti, ar nėra priežasčių sumažinti turto vertę, kuri turi būti mažinama standarto „Turto nuvertėjimas“ nustatyta tvarka. Įmonėje nustatytos IMT nuvertėjimo priežastys yra pagrindas nustatyti turto atsiperkamąją vertę. Šia verte IMT ir turi būti parodytas atskaitomybėje. **Atsiperkamoji vertė** – didesnė iš šių verčių: tikroji turto vertė atėmus pardavimo išlaidas arba to turto naudojimo vertė (23 VAS). Nustatant šią vertę reikia 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. 23 VAS pateikia tokio reiškinio priežasčių pavyzdžius, tačiau įmonei leidžiama nusistatyti ir nurodyti kitas priežastis, rodančias, kad turtas nuvertėjo. Paprastai tokiu atveju daromas turto vertės sumažėjimo testas. Jeigu įmonė, įvertinusi visas priežastis, nusprendžia sumažinti IMT balansinę vertę, vertės sumažėjimo suma pripažįstama atskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto vertės sumažėjimo ir ši suma parodoma kaip sąnaudos pelno/nuostolių ataskaitoje. Čia ir vėl susiduriama su neatitikimais, skaičiuojant pelno mokestį. Pagal PMĮ toks turto nuvertėjimo nuostolis nepripažįstamas ir šios sąnaudos laikomos neleidžiamais atskaitymais, dėl ko reikės koreguoti apmokestinamojo pelno rezultatą, t.y. jį didinti.

2.3 IMT nusidėvėjimas pagal BA IR PMĮ

Kad IMT nusidėvėjimo teisingas apskaičiavimas įmonėms yra svarbi problema, rodo daugelis Lietuvos ir užsienio mokslininkų darbų, kuriuose nagrinėjama ši tema. Šias problemas tyrė Sekonaitė (2004), Valančiūtė (2007) Juočiūnienės ir Stončiuvienės (2008), Bružauskas ir Stončiuvienės (2010), Černius G.(2011). Jo sudėtingumą dar labiau padidina buhalterinės apskaitos ir mokesčių

įstatymų reikalavimų neatitikimai. Pasak Juočiūnienės ir Stončiuvienės (2008), susidariusius neatitikimus lemia šios priežastys:

1. skirtingas IMT nusidėvėjimo metodų parinkimas;
2. skirtingas IMT nusidėvėjimo laikotarpio nustatymas;
3. skirtingas perkainoto IMT nusidėvėjimo skaičiavimas.

Anot Sekonaitės (2004), Lietuvos įmonėms, norint išvengti dvigubo nusidėvėjimo skaičiavimo, tenka rinktis mokesčių įstatymų pripažintus metodus.

Įsigytą IMT įmonė naudoja produkcijos gamybos, paslaugų teikimo ar administravimo procesuose kelis ataskaitinius laikotarpius. Vadovaujantis pajamų ir sąnaudų palyginimo principu, per ataskaitinį laikotarpį uždirbtos pajamos turi būti palyginamos su joms uždirbti patirtomis sąnaudomis. Kadangi pajamos uždirbamos parduodant produkciją ar suteikiant paslaugas, todėl sąnaudomis pripažįstama tik ta turto dalis, kuri skirta parduotai produkcijai pagaminti ar paslaugoms suteikti. Kaip pastebi Kalčinskas (2007), dažniausiai neįmanoma nustatyti, kuri ilgalaikio turto dalis uždirba konkrečiau ataskaitinio laikotarpio pajamas, todėl sunaudoto ilgalaikio turto vertė į sąnaudas nurašoma dalimis, per kelis ataskaitinius laikotarpius, skaičiuojant IMT nusidėvėjimą.

Viena iš pagrindinių buhalterinės apskaitos funkcijų – parengti duomenis finansinių ataskaitų sudarymui bei pelno mokesčio deklaracijų užpildymui. Anot Černiaus ir Černiuvienės (2011), „neteisingai derinant apskaitos ir mokesčių reikalavimus vienu atveju iškraipoma finansinių ataskaitų informacija, kitu atveju neteisingai sumokami mokesčiai. Šiuo metu dominuojanti pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklių įtaka leidžia pagrįstai teigti, kad nemažos dalies įmonių finansinės ataskaitos yra neteisingos. Šią situaciją geriausiai galima pailiustruoti pakankamai dažnai praktikoje sutinkamu pavyzdžiu, susijusiu su ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo laikotarpio ir nusidėvėjimo metodo nustatymu.“ Pagal Mykolaitienę ir kt. (2010) „Daugelyje įmonių IMT sudaro didžiąją disponuojamo turto dalį, todėl jo nusidėvėjimo sumos, priskirtos sąnaudoms, daro didelę įtaką jų apmokestinamajam pelnui. Svarbu šį turtą įtraukti į apskaitą ypač tiksliai ir teisingai, nes menkiausi pasikeitimai ar netikslumai šioje apskaitoje turi didelį poveikį įmonės veiklos rezultatams.“

Sudėtingiausias ir aktualiausias klausimas dėl nusidėvėjimo skaičiavimo yra sietinas su apmokestinamojo pelno apskaičiavimu ir pelno apmokestinimu, todėl yra akcentuojama IMT skirtingų įsigijimų šaltinių įvairovė, nuo kurių priklauso pelno mokesčio priskaičiavimas.

Norint apskaičiuoti naudojamo IMT nusidėvėjimo per ataskaitinį laikotarpį sumą, turi būti teisingai nustatyta IMT įsigijimo vertė, naudingo tarnavimo laikas, likvidacinė vertė, nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios būdai, nusidėvėjimo skaičiavimo metodai, nusidėvėjimo skaičiavimo apribojimai.

Černiuvienė (2012) išskiria tokius veiksnius, kurie turi įtakos IMT nusidėvėjimo sumos apskaičiavimui buhalterinėje apskaitoje pagal Verslo apskaitos standartų reikalavimus bei skaičiuojant pelno mokestį iš šių operacijų su IMT:

1. Ilgalaikio turto klasifikavimas;
2. Ilgalaikio turto įsigijimo kaina;
3. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodai;
4. Ilgalaikio turto pradžios nusidėvėjimo būdai;
5. Kokiam Ilgalaikiam turtui neskaičiuojamas nusidėvėjimas ;
6. Ilgalaikio turto remontas ir rekonstrukcija ;
7. Ar yra įmonėje turto, kuriam buvo pritaikytas II investicijų būdas pagal Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą;
8. Ar įmonėje vykdomi plėtros darbai;
9. Ilgalaikis turtas, naudojamas mokslinio tyrimo eksperimentinėje plėtroje. Pasak autorės, šie veiksniai įtakoja tai, kad tam pačiam IMT skaičiuojant nusidėvėjimą, gaunamas skirtingas rezultatas, kuris parodomas įmonės pelno /nuostolių ataskaitoje bei pelno mokesčio deklaracijoje.

Atlikusi detalią mokslinių darbų, norminių aktų - 12 VAS, Pelno mokesčio įstatymo - lyginamąją analizę, darbo autorė 4 lentelėje pateikia pagrindinius etapus, kurie yra atliekami įmonėje su IMT bei galimus nusidėvėjimo skaičiavimo sumos apskaičiavimo skirtumus finansinėms ataskaitoms bei pelno mokesčiui apskaičiuoti dėl norminių aktų skirtingų reikalavimų.

4 lentelė. Pagrindiniai etapai ir nuostatos pagal VAS ir PMĮ, skaičiuojant IMT nusidėvėjimą

	Buhalterinės apskaitos tikslams etapo pavadinimas	Pelno mokesčio tikslams etapo pavadinimas	Nuostatos pagal	
			VAS	ir PMĮ
1	Įsigijimo kainos nustatymas	Įsigijimo kainos nustatymas	Priklauso nuo to, koku būdu įsigytas turtas	Priklauso nuo to, koku būdu įsigytas turtas
2	Naudingo tarnavimo laiko nustatymas	Naudingo tarnavimo laiko nustatymas	Nusistato pati įmonė	Negali būti trumpesni nei pateikti 1 priede
3	Likvidacinės vertės nustatymas	Likvidacinės vertės nustatymas	Nusistato pati įmonė, likvidacinės vertės norma neapibrėžta	Likvidacinė vertė negali būti didesnė nei 10 proc. įsigijimo kainos
4	Nusidėvėjimo skaičiavimo metodo pasirinkimas	Nusidėvėjimo skaičiavimo metodo pasirinkimas	Tiesinis, dvigubas – mažėjančios vertės produkcijos, metų skaičiaus	Tiesinis, dvigubas – mažėjančios vertės produkcijos
5	Turto pradžios nusidėvėjimo būdas	Turto pradžios nusidėvėjimo būdas	Kito mėnesio būdas	Kito mėnesio būdas Pusmečio būdas

6	IMT nusidėvėjimo skaičiavimas atlikus perkainojimą	Neatliekamas	Skaičiuojamas nuo naujos nustatytos vertės	Nusidėvėjimas neskaiciuojamas nuo perkainotos vertės
7	Turtas, kuriam neskaiciuojamas nusidėvėjimas	Turtas, kuriam neskaiciuojamas nusidėvėjimas	Neskaiciuojamas Investiciniam turtui bei perleistam įvairiais būdais	Išvardintas atskirame straipsnyje, kokiam turtui neskaiciuojamas nusidėvėjimas
8	IMT nusidėvėjimo normų koregavimas atlikus remontą ar rekonstrukciją	IMT Nusidėvėjimo normų koregavimas	Jei dėl remonto ar rekonstrukcijos pailgėjo tarnavimo laikas ar pagerėjo IMT savybės	Jei dėl remonto ar rekonstrukcijos pailgėjo tarnavimo laikas ar pagerėjo IMT savybės. Pranešama VMI.
9	Nusidėvėjimo sumos skaičiavimas, kuris parodomas P/N atskaitoje	Nusidėvėjimo sumos skaičiavimas kuris parodomas pelno mokesčio deklaracijoje.	Skaičiuojama pagal nusistatytą tvarką, įvertinus visus išvardintus etapus ir nuostatas	Skaičiuojama pagal nusistatytą tvarką, įvertinus visus išvardintus etapus ir nuostatus

Šaltinis: Sudaryta autorės pagal 12 VAS ir PMĮ nuostatas

Kaip matome iš pateiktos lentelės, apskaičiuojant IMT nusidėvėjimo sąnaudas apskaitiniams ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslams, įmonėje taikomi tie patys etapai, tačiau kiekviename etape yra susiduriama su skirtingais reikalavimais kaip, nuo kokios sumos, kokį laikotarpį, nuo kada, kokį nusidėvėjimo metodą pritaikyti ir pan., dėl ko IMT nusidėvėjimo apskaičiavimas tampa labai sudėtingas ir darbo imlus, bet tuo pačiu ir atsakingas procesas, nes padarytos klaidos daro tiesioginį poveikį įmonės finansiniams rezultatams bei mokėtino pelno mokesčio apskaičiavimui. Pagnrinėkime šiek tiek plačiau kai kurių veiksnių įtaką ir neatitikimų kriterijus nusidėvėjimo sumos skaičiavimui. Kadangi IMT įsigijo kainos nustatymo problematiką nagrinėjome jau anksčiau, tai analizuosime, kokią įtaką nusidėvėjimo sumos apskaičiavimui turi:

Naudingo tarnavimo laiko nustatymas - Verslo apskaitos standartuose numatyta, kad turtas nudėvimas „per naudingą tarnavimo laiką, kurį įmonė nustato pati“ (VAS 12). Skaičiuojant pelno mokesčių PMĮ 1 priede yra nurodytas trumpiausias laikotarpis per kurį IMT gali būti nudėvimas pelno mokesčio tikslais. Kaip pastebi Černius G. (2012) ilgalaikio turto srityje pelno mokesčio apskaičiavimo įtaka kartais randama IMT įsigijimo savikainos struktūros dalyje, ypač dažnai – nusidėvėjimo sąnaudų skaičiavimuose (pvz., pastatams, pritaikius skirtingų teisės aktų reikalavimus, gali būti taikomi skirtingi nusidėvėjimo variantai, dėl kurių gaunami radikaliai skirtingi rezultatai: įmonei įsigijus ar pasistačius naują pastatą, kurį numatoma veikloje naudoti 25 metus, pelno mokesčio skaičiavimo tikslais šį pastatą galima nudėvėti per 8 metus. Viskas priklauso nuo to, koks naudingo naudojimo laikotarpis bus pasirinktas ir kokį nusidėvėjimo metodą taikys įmonė). Kitaip sakant, jei taisyk-

lės, skirtos pelno mokesčiui apskaičiuoti, bus pritaikytos buhalterinėje apskaitoje ir tokie duomenys bus perkelti į finansines ataskaitas – šios ataskaitos taps klaidingos. Kita vertus, jei apskaitoje taikomos konservatyvesnės taisyklės (terminai ir metodai) bus taikomos ir skaičiuojant pelno mokestį – įmonė pirmaisiais metais turės sumokėti didesnę pelno mokestį, negu galėtų, jei taikytų greitesnius nusidėvėjimo metodus, kurie yra leidžiami pagal PMĮ.

Likvidacinė vertė - suma, kurią įmonė tikisi gauti už turta jo naudingo tarnavimo laikotarpio pabaigoje, įvertinus būsimas turto likvidavimo ar perleidimo išlaidas. Likvidacinę vertę įmonė nustato pati įsigijimo dieną arba pradėdama naudoti objektą. Apskaitoje nustatant likvidacinę vertę atsižvelgiama į tai, kiek IMT bus vertas jo naudingo laikotarpio pabaigoje. Pagal PMĮ likvidacinė vertė griežtai apibrėžta - ne didesnė kaip 10 procentų IMT įsigijimo kainos. Kaip matome, vėl galimi neatitikimai skaičiuojant nusidėvėjimą, jeigu likvidacinė vertė bus nustatyta nevienoda.

Venckutė (2012) nurodo ir pateikia tokią rekomendaciją: likvidacinę vertę daugeliu atveju būtų galima prilyginti nuliui. Darbo autorė iš dalies sutiktų su tokia nuomone, nes kartais iš tikrųjų labai sunku nustatyti teisingą likvidacinę vertę, tačiau ją nuolat galima koreguoti ir, kadangi tai IMT, jis visada gali turėti likvidacinę vertę.

Nusidėvėjimo skaičiavimo metodai - VAS nusidėvėjimo skaičiavimui nurodo keturis galimus konkrečius metodus: tiesiogiai proporcingą (tiesinį), produkcijos, metų skaičiaus ir dvigubą – mažėjančios vertės. PMĮ nustatyta, kad įmonės nusidėvėjimui skaičiuoti gali taikyti tris metodus: tiesinį, produkcijos ir dvigubo balanso. VAS pastarasis vadinamas dvigubu – mažėjančios vertės metodu. Nusidėvėjimo apskaičiavimo metodai nusako tam tikro laikotarpio IMT nusidėvėjimo sumą. Įvairūs IMT nusidėvėjimo apskaičiavimo metodai duoda įvairų to paties ataskaitinio laikotarpio rezultatą. Tiesiogiai proporcingo (tiesinio) metodo esmė - IMT objektas kasmet teikia panašaus dydžio ekonominę naudą. Todėl kiekvienais metais veiklos sąnaudoms arba gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainai priskiriama vienoda nusidėvėjimo suma.

Kalčinskas (2007) teigia, kad tiesinis metodas turi daug trūkumų, nes kiekvieną laikotarpį skaičiuojant, gaunamos vienodos nusidėvėjimo sumos, neįvertinama, su kokiomis IMT sąnaudomis uždirbamos pajamos. Produkcijos metodas taikomas IMT, kurio naudojimą galima sieti su tam tikru pagamintų produktų (atliktų technologinių operacijų, suteiktų paslaugų, numatomų pagaminti produkcijos vienetų, nuvažiuotų kilometrų skaičiumi ir pan.) kiekiu nusidėvėjimui skaičiuoti. Vieno produkcijos vieneto nusidėvėjimo suma apskaičiuojama nudėvimąją objekto vertę padalijus iš numatomo pagaminti produkcijos kiekio. Ataskaitinio laikotarpio nusidėvėjimo suma apskaičiuojama per ataskaitinį laikotarpį pagamintos produkcijos kiekį padauginus iš produkcijos vienetui tenkančios nusidėvėjimo sumos. Nors produkcijos kiekio metodu tiksliau nustatomas IMT nusidėvėjimas, tačiau šis metodas turi ir kai kurių trūkumų: iš anksto ne visada tiksliai galima nustatyti, kiek bus pagaminta produkcijos vienetų ar suteiktą paslaugų. Dėl šios priežasties sunku įvertinti, kiek nusidėvi tam

tikras IMT, su juo per kurį nors laikotarpį pagaminus tam tikrą produkcijos kiekį. Parenkant tiesinį ar produkcijos IMT nusidėvėjimo skaičiavimo būdą, atsižvelgiama į tai, kas daugiau lemia turto nusidėvėjimą - jo naudojimo laikas ar naudojant tą turtą pagamintos produkcijos kiekis. Jei pagamintos produkcijos kiekis - parenkamas produkcijos metodas, jei naudojimo laikas – parenkamas tiesiogiai proporcingas metodas. Metų skaičiaus ir dvigubas - mažėjančios vertės metodai – **tai pagreitinto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai**. Jų taikymo esmė ta, kad turto eksploatavimo pradžioje apskaičiuotos nusidėvėjimo sumos žymiai viršija nusidėvėjimo sumas, apskaičiuotas turto eksploatavimo pabaigoje. Mackevičius (2011) remdamasi užsienio šalių praktika, rekomenduoja naudoti pagreitintus nusidėvėjimo metodus. Pagreitintų nusidėvėjimo metodų naudojimas pateisinamas tuo, kad kuo naujesnis turtas, tuo daugiau ir kokybiškiau jis gali „dirbti“. Vadinasi, kuo daugiau dirba, tuo daugiau ir nusidėvi. Juškauskas (2003) pagreitintus IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodus vadina teisėta mokesčio mažinimo priemone. Įmonė, stengdamasi mažinti mokėtiną pelno mokesčio sumą, priversta atsisakyti pelno mokesčio tikslais didžiąja dalimi nudėvėto turto ir įsigyti naują, pažangesnį turtą, kuris vėlgi bus nudėvėtas taikant pagreitintus IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodus. Taip daugelis įmonių įtraukiamos į ekonomikos plėtros procesą: siekdamas minimizuoti mokėtiną pelno mokesčio sumą, įmonės tiesiogiai suinteresuotos nuolat keisti IMT naujesniu Mačernienės (1997) nuomone, nusidėvėjimo sąnaudų dydžiui įtakos turi nusidėvėjimo skaičiavimo metodų parinkimas. Finansinėje apskaitoje nuo seno galima taikyti ir pagreitintus, ir tiesiogiai proporcingus metodus. Pelno mokesčio įstatyme numatyta galimybė taikyti vieną iš pagreitinto nusidėvėjimo skaičiavimo metodų – dvigubą mažėjančios vertės, numatyta galimybė nusidėvėjimą skaičiuoti pusmečiais. Į pelno mokesčio įstatymo nuostatas finansinėje apskaitoje neturi būti atsižvelgiama, bet dėl apskaitos racionalumo, optimalumo gali būti atsižvelgta. Bružauskas (2004) akcentuoja, kad skaičiuojant IMT 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. Mykolaitienė ir kt. (2010) akcentuoja, kad pagreitinti IMT nusidėvėjimo metodai galėtų būti naudingi pelningai dirbančioms įmonėms, nes padidindamos savo sąnaudas einamuoju laikotarpiu, jos apmokestinamos mažesne pelno mokesčio suma, taip nutolindamos pelno mokesčio mokėjimus tam laikotarpiui, kai IMT bus realiai nudėvėtas. Valužio, Palubinskienės (2005) nuomone, sudėtingiausias ir aktualiausias klausimas dėl nusidėvėjimo skaičiavimo yra sietinas su apmokestinamojo pelno apskaičiavimu ir pelno apmokestinimu.

Kaip matyti iš įvairių autorių nuomonių, **ryškėja išvada**, kad įvairūs IMT nusidėvėjimo apskaičiavimo metodai duoda įvairų to paties ataskaitinio laikotarpio rezultatą ir tik pati įmonė apskaitos tikslams gali pasirinkti jos veiklai tinkamiausią nusidėvėjimo metodą, nes jos pasirinkimo laisvės šiuo atveju niekas neriboja, ko nepasakysi apie IMT nusidėvėjimo metodų pasirinkimą pelno mokesčio tikslams – čia griežtai reglamentuota, kokį metodą kokiam turtui galima taikyti.

Turto pradžios nusidėvėjimo būdas - Vadovaujantis PMI nuostatomis, įmonės gali pasirinkti vieną iš dviejų IMT nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios būdų: 1) IMT nusidėvėjimas pradamas skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmosios dienos nuo IMT naudojimo pradžios - (kito mėnesio būdas); 2) pradamas skaičiuoti, atsižvelgiant į tai, kada IMT įsigytas ir pradėtas naudoti – (pusmečio būdas). Šio būdo esmė yra ta, kad jeigu turtas yra įgytas I pusmetį, tai leidžiamiems atskaitymams priskiriama visa metų suma, jei ši procedūra įvyksta II pusmetyje- nusidėvėjimas einamaisiais metais neskaičiuojamas, o pradamas nudėvėti tik nuo kito mokestinio laikotarpio (PMI). Kartu PMI numato, kad įmonė gali pasirinkti viso IMT nusidėvėjimą skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmosios dienos po IMT pradžios pagal šio Įstatymo 1 priedėlyje nustatytus normatyvus tiesiniu metodu. Pagal 12 VAS taikomas tik kito mėnesio būdas ir papildomai nenustatyta jokių nusidėvėjimo skaičiavimo metodo apribojimų.

Autorės manymu, įmonėms, kurios turi daug IMT ir kurioms yra svarbu kalkuliuoti gaminių (paslaugų) savikainą, nusidėvėjimo skaičiavimas kito mėnesio būdu yra teisingesnis ir rekomenduotinas taikyti, tačiau mažoms paslaugų įmonėms, turinčioms nedaug IMT, galima būtų rekomenduoti ir pusmečio būdą, nes nusidėvėjimo skaičiavimas yra pakankamai darbo imlus procesas.

Turtas, kuriam neskaičiuojamas nusidėvėjimas – Apskaitą reglamentuojančiuose norminiuose aktuose (VAS 12) yra numatyta, kad skaičiuojamas tik riboto naudojimo laiko turto nusidėvėjimas (žemei neskaičiuojamas, nes ji laikoma neriboto naudojimo) ir kartu išvardintos nuostatos, kuriuo atveju ir kokiam turtui jis nebeskaičiuojamas - nuo kito mėnesio pirmos dienos, po jo nurašymo, perdavimo, priskyrimo investiciniam turtui, kuris bus apskaitomas tikrąja verte, ar kitokio perdavimo arba kai visa naudojamo IMT vertė (atėmus likvidacinę vertę) perkeliama į gaminamo turto, teikiamų paslaugų savikainą. Įvertinant tai, kad laikinai nenaudojamas turtas ateityje teiks įmonei ekonominės naudos, jis turi būti nudėvimas per visą numatytą jo naudingo tarnavimo laiką. Pagal šį požymį vėl susiduriama su PMI nuostatų neatitikimais, nes pagal PMI nusidėvėjimas neskaičiuojamas žemei (kas sutampa su VAS). Pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, bei pagal pirkimo – pardavimo arba nuomos sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas pirkėjui apmokėjus visą turto vertę, perduoto IMT turto, taip pat bibliotekų fondų ir į kultūros vertybių registrą įtraukto ilgalaikio turto nusidėvėjimas neskaičiuojamas, išskyrus pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimo nusidėvėjimą (kas nesutampa su VAS).

Svarbus veiksnys turintis didelę reikšmę IMT nusidėvėjimo normų koregavimui, yra atliktas IMT remontas ar rekonstrukcija, kuris kartais tampa labai komplikuoatas, tad šį veiksni autorė detaliai aprašė 2.4 poskyryje.

Apibendrinant IMT nusidėvėjimo apskaičiavimo procedūrą pagal buhalterinės apskaitos reikalavimus ir PMI nuostatas, galima padaryti išvadą, kad:

- Apskaitant IMT nusidėvėjimą įmonės susiduria su daugeliu VAS ir PMĮ nuostatų neatitikimų, kurie įtakoja apskaičiuojamą nusidėvėjimo sumos dydį, t.y. turi būti įvertinti veiksniai, įtakojantys šio rodiklio apskaičiavimą: naudingo tarnavimo laikas, likvidacinė vertė, nusidėvėjimo skaičiavimo metodai, nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios būdas, nusidėvėjimo skaičiavimo apribojimai ir kt.;
- Tam, kad informacija apie IMT finansinių ataskaitų rinkinyje atspindėtų tikrą ir teisingą vaizdą, IMT reikėtų apskaityti vadovaujantis VAS nuostatomis. PMĮ nuostatomis turėtų būti vadovujamasi rengiant pelno mokesčio deklaracijas.
- Dėl nustatyto trumpesnio naudingo IMT naudojimo laiko, t. y, skaičiuojant nusidėvėjimą tik pagal PMĮ 1 priedėlyje numatytus trumpiausio laiko normatyvus, iškraipoma apskaitinė informacija apie tikrąją IMT likutinę vertę, ji tiesiog neatitinka tikrovės. Nustačius per trumpą naudojimo laikotarpį priskaitoma daugiau nusidėvėjimo sąnaudų, rodoma mažesnė IMT likutinė vertė bei įtakojami įmonės veiklos rezultatai.
- Informacija apie IMT apskaitinę likutinę vertę iškraipoma ir dėl neteisingai nustatytos IMT likvidacinės vertės. Ši vertė turėtų būti nustatoma atsižvelgiant į tai, kokią realią sumą galima būtų gauti už turtą jo naudojimo laikui pasibaigus, tačiau įmonės dažniausiai nustato 1 Lt. arba 10 proc. įsigijimo vertės likvidacinę vertę. Neteisingai nustatius IMT likvidacinę vertę, neteisinga yra ir nudėvimoji vertė.
- Pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklės „diktuoja sąlygas“ ir dėl IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodo pasirinkimo apskaitai. Įmonė, stengdamasi mažinti mokėtiną pelno mokesčio sumą, naudoja pagreitintus IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodus, tačiau, kad nebūtų dvigubo skaičiavimo, tokį patį naudoja ir apskaitiniams tikslams, neįvertinus metodų pasirinkimo įtakos įmonės finansiniams rezultatams.
- Jeigu įmonėje yra tokio IMT, kurių nusidėvėjimo sumos apskaičiavimui turi įtakos autorės išvardyti veiksniai, būtina (jeigu buhalterinės programos neleidžia įvertinti tų veiksnių įtakos skaičiavimui), apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslams turėti atskirus IMT registrus.

2.4. IMT rekonstravimo, remonto ir eksploatavimo išlaidų apskaita pagal BA, PMĮ ir PVMĮ

Naudojant IMT, dažnai atsiranda papildomos išlaidos, susijusios su jau naudojamo turto tobulinimu - tai gali būti įvairūs remonto darbai, turto techninė priežiūra, rekonstravimas. Šie darbai gali būti labai skirtingo pobūdžio - jie gali būti kaip paprastas remontas, gali pagerinti turto savybes ar jo tarnavimo laiką, todėl išlaidos šiems darbams turi būti teisingai pavaizduotos buhalterinėje apskaitoje, o taip pat yra svarbu nustatyti, kokį poveikį šie darbai daro pelno mokesčio bei kitų mokesčių apskaičiavimui. REKONSTRUKCIJA – esminis ko nors pertvarkymas, įrengimas iš naujo. REMON-

TAS – techninis įrenginių, statinių, mašinų, prietaisų, daiktų gedimo ir fizinio nusidėvėjimo šalini-
mas.

Tvarkant apskaitą dėl remonto išlaidų susiduriama su problema, kada tam tikrą remontą jau rei-
kėtų laikyti rekonstrukcija arba nuspręsti, jog šis darbas pailgino objekto tarnavimo laiką ar pagerino
jo savybes, kadangi dabartiniuose mokestiniuose įstatymuose bei verslo apskaitos standartuose nebe-
liko jokių griežtų normų ar sumų šiam apibūdinimui, o įvestos tik taip vadinamos vertinamosios
nuostatos, t.y. įmonė pati turi įvertinti darbų registravimą apskaitoje, kuris priklauso nuo tų darbų su-
teikiamo rezultato ilgalaikiam materialam turtui (VAS 12, PMI). Žinant, kad apskaitos darbuotojai
nėra statybų specialistai ar kvalifikuoti inžinieriai, vertinant išlaidas padarytas IMT remontui, buhal-
teriai susiduria su sunkumais. Įmonės buhalteris pats neturėtų vertinti, koks remontas buvo atliktas.

Šios problemos sprendimui Vinauskienė (2011) siūlo remtis įmonės apskaitos tvarkymo pagrindu – apskaitos politika. Būtent joje turėtų būti nustatyta, kaip atskirose situacijose apskaitos darbuo-
tojas turi pateikti informaciją. Šiuo aspektu įmonės apskaitos politikoje galėtų būti nustatyta:

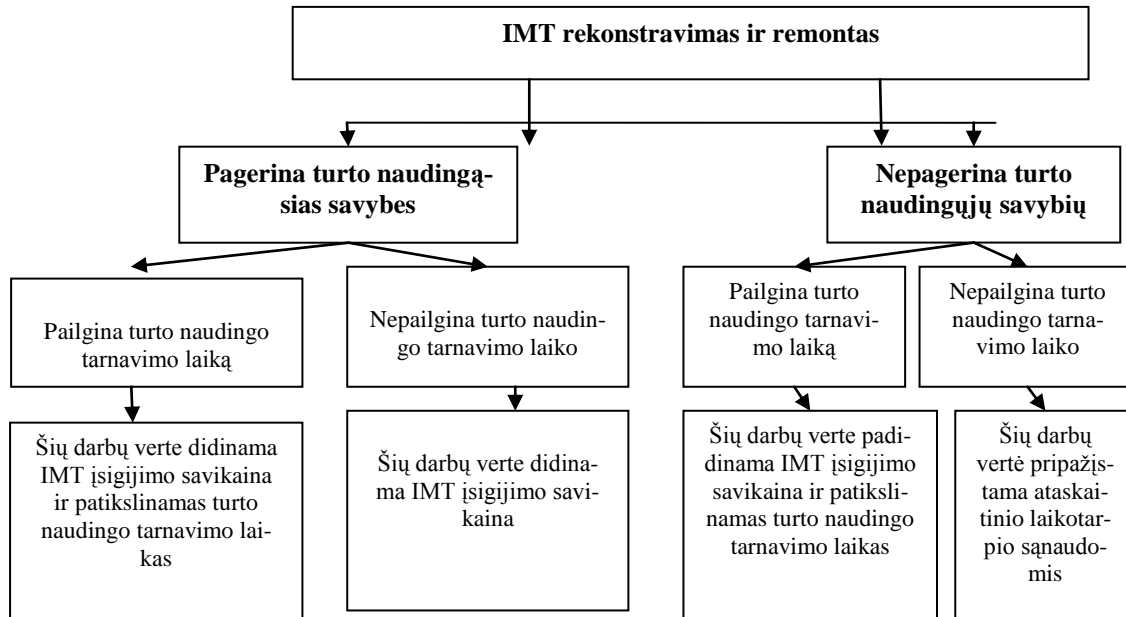
- kas įmonėje yra įgaliotas vertinti atskiro turto vieneto vertės dėl remonto ar rekonstrukcijos gaunamą naudą ir daryti sprendimus dėl įsigijimo savikainos padidinimo bei naudingo tarnavimo laiko peržiūrėjimo (tai galėtų būti įrengimų specialistų grupė, išorės ekspertai ar pan.);
- kokiais atvejais atliekamas tokio pobūdžio vertinimas;
- kuo remiantis nustatomas tokio turto vieneto teikiamos naudos įmonei pasikeitimas (vertinimo meto-
dika);
- kokiais dokumentais įforminamas sprendimas dėl turto vieneto vertės padidinimo (arba ne), jo nau-
dingo tarnavimo laiko patikslinimo (arba ne). Didesnėse įmonėse sudaroma speciali komisija, kuri
įformina turto naudojimo pradžią, bei nurašymą. Tokiai komisijai galėtų būti pavesta ir įvertinti at-
liktus turto remonto darbus. Atliktų darbų įvertinimas galėtų būti nurodytas priėmimo-perdavimo ak-
te, taip pat atsižvelgiant į atliktų darbų rezultatą, nustatomas ir naujas turto naudingo tarnavimo lai-
kas. Atkreipiamas dėmesys, kad koku būdu įforminti - turi nuspręsti kiekviena įmonė pati, nes jokie
teises aktai taip pat to nereglamentuoja. Įmonės turi remtis VAS nuostatomis, rengiant vidinę tvarką
ir taisykles, pagal kurias įmonė galėtų nustatyti, koks remontas buvo atliktas. Svarbiausia, kad maty-
tųsi koku pagrindu remonto, rekonstravimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis. Aptariant šį klausi-
mą išskyrus vertinamąsias nuostatas, aptartų aukščiau, taip pat yra svarbu žinoti keletą veiksnių, ku-
rie įtakoja remonto rezultato atvaizdavimą apskaitoje ir mokesčiams apskaičiuoti, pvz., ar jis buvo
daromas :
- nuosavam turtui ar nuomojam ar be gautam panaudos būdu turtui;
- jei tai nuomojamas ar panaudos būdu gautas turtas - ar savininkas kompensuos už padarytą remontą ar
ne;
- kokios paskirties turtui buvo daromas remontas (nekilnojamas turtas, kilnojamas turtas).

Nekilnojamasis turtas gali būti ir remontuojamas, ir rekonstruojamas, o visas kitas turtas tik remontuojamas. Rekonstrukcijos tikslas yra iš esmės pertvarkyti esamą IMT, sukurti jo naują kokybę, o tam reikia gauti atitinkamų institucijų leidimus, o darant remontą, siekiama tik iš dalies arba visiškai atkurti IMT savybes, pablogėjusias dėl to turto naudojimo, arba jas pagerinti.

Nuosavo turto remontas ar rekonstrukcija. 12-asis VAS IMT rekonstravimo ir remonto darbų registravimą apskaitoje tiesiogiai sieja su tokių darbų teikiamu rezultatu, t. y. atskiriami darbai, kurie:

- pailgina turto vieneto naudingo tarnavimo laiką, t.y. pailgėja laikas, kuris iki tol buvo naudojamas apskaitoje ir pagerina jo naudingąsias savybes. Tokia darbų vertė didinama turto įsigijimo savikaina ir patikslinamas turto naudingo tarnavimo laikas;
- pagerina naudingąsias turto savybes, bet nepailgina turto naudingo tarnavimo laiko, šių darbų vertė didinama tik IMT įsigijimo savikaina, o nusidėvėjimo laikotarpis lieka nepakitęs;
- nepagerina naudingųjų turto savybių, bet pailgina jo naudingo tarnavimo laiką, tokių darbų vertė didinama turto įsigijimo savikaina ir patikslinamas turto naudingo tarnavimo laikas;
- nepagerina naudingųjų turto savybių ir nepailgina jo naudingo tarnavimo laiko, šių darbų vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.

Šias nuostatas galima matyti 9 paveiksle:



Šaltinis: Sudaryta autorės pagal PMĮ ir 12 VAS

9 pav. IMT rekonstravimas ir remontas

Padidinus IMT įsigijimo savikainą, keičiasi nusidėvėjimo suma, o pakeitus nusidėvėjimo laikotarpį – nusidėvėjimas bus skaičiuojamas nuo buvusios turto likutinės vertės ir įsigijimo savikainos padidinimo sumos. Tokiu atveju, keičiasi nudėvimoji vertė ir turto vieneto tarnavimo laikas.

Kai kuriais atvejais IMT turi būti remontuojamas pagal techninio eksploatavimo ar panašios dokumentacijos reikalavimus ir toje dokumentacijoje nustatytais periodais, kad būtų užtikrinamas saugus ir patikimas jo naudojimas. Šiuo atveju apskaitoje remonto išlaidas įmonė turi pripažinti turtu ir nudėvėti per laikotarpį iki kito numatomo to turto remonto.

Kitas metodologinis skirtumas, į kurį autorė norėtų atkreipti dėmesį, susijęs su draudimo išmokų gavimu, kai įvyksta draudiminis įvykis, susijęs su IMT. Pasitaiko, jog buhalterinėje apskaitoje gautos ar gautinos draudimo išmokos, kompensuojančios įmonės patirtą žalą įvykius draudiminių įvykiui, priskiriamos pajamoms, nes taip numatyta PMĮ. Pagal 12 VAS tokia draudimo išmoka negali būti laikoma pajamomis, išskyrus tuos atvejus, kai draudimo išmoka viršija sugadinto turto remonto išlaidas. Todėl, jei įmonės IMT yra apdraustas ir dėl avarijos ar kitų priežasčių sugadinto turto remonto išlaidas kompensuoja draudimo įmonė, tai patirtos remonto išlaidos apskaitoje turi būti mažinamos kompensuojamąja suma. Visai kitaip ši situacija aprašyta PMĮ, kur gautos draudimo išmokos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms ir sąnaudos, tenkančios tokių pajamų gavimui yra neleidžiami atskaitymai. Jeigu išmokėta draudimo suma yra mažesnė už patirtą žalą, tai šiuo atveju apskaitoje gaunami nuostoliai, o pagal PMĮ šie nuostoliai yra priskiriami leidžiamiems atskaity-

mams. Kaip matome, dėl tokių skirtingų gautų draudimo išmokų klasifikavimo pakankamai komplikuota teisingai šias sumas parodyti tiek finansinės atskaitomybės rinkinyje, tiek skaičiuojant pelno mokesčių, jeigu nepakanka kvalifikacijos ir žinių žinoti šiuos skirtumus.

Darbo autorė nagrinėjo 12 VAS, 20 VAS „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“ ir PMĮ nuostatas IMT remonto klausimu ir priėjo prie išvados, kad remonto darbų pripažinimas ir atvaizdavimas apskaitoje bei pelno mokesčiui apskaičiuoti yra pakankamai komplikotas dėl skirtingų veiksmų pripažinimo, kai remontuojamas nuomojamas turtas.

Kai remontuojamas **nuomojamas turtas**, 20 VAS išskiria svarbų apskaitoje remonto sąnaudų pripažinimo kriterijų - ar turto savininkas kompensuoja, nekompensuoja padarytų išlaidų - ir reglamentuoja, kaip turėtų būti atvaizduotos šios operacijos apskaitoje.

Jei nuomotojas nekompensuoja nuomininko patirtų turto rekonstravimo ar remonto išlaidų, šios išlaidos pripažįstamos nuomininko veiklos sąnaudomis tą laikotarpį, per kurį jos buvo patirtos. Jeigu rekonstravimo ar remonto išlaidos tą patį laikotarpį, kurį jos buvo patirtos, atitinka IMT pripažinimo kriterijus, šios išlaidos registruojamos pagal 12 VAS nuostatas ir pripažįstamos sąnaudomis per likusį nuomos laikotarpį ar planuojamą naudingo tarnavimo laiką, atsižvelgiant, kuris laikotarpis yra trumpesnis.

Jei nuomotojas sutinka kompensuoti atliktos rekonstrukcijos ar remonto vertę ar ją sumažinti nuomos mokesčių, nuomininkas remonto išlaidas apskaitoje registruoja kaip gautiną sumą.

Tačiau pagal PMĮ išsinuomoto turto remonto išlaidos pelno mokesčiui apskaičiuoti šiuo atveju pripažįstamos pagal kitą kriterijų - sąnaudų pripažinimas priklauso nuo to, kokį poveikį šios išlaidos padarė pastatui. Išskiriami 3 atvejai, į kuriuos reikia atsižvelgti skaičiuojant pelno mokesčių:

1).kai remontas ar rekonstrukcija nepagerino ir nepailgino tarnavimo laiko - sąnaudos atskaitomos iš pajamų tuo mokesčiniu laikotarpiu, kurį jos faktiškai patiriamos;

2).kai remontas ar rekonstrukcija pagerina turto savybes - sąnaudos nurašo per likusį nuomos laikotarpį, pradedant tuo mėnesiu, kada remontas baigtas;

3). kai remontas ar rekonstrukcija pailgina tarnavimo laiką - sąnaudos nurašomos per likusį nuomos laikotarpį, pradedant tuo mėnesiu, kada remontas baigtas.

Kaip matome iš pateiktos lyginamosios analizės, galima daryti išvadą, kad šiuo atveju yra visai skirtingi remonto pripažinimo sąnaudomis kriterijai pagal VAS ir PMĮ. Tai iš tikrųjų komplikuoja remonto operacijų atvaizdavimą apskaitoje ir Pelno mokesčiui apskaičiuoti, nes remonto darbai pripažįstami pagal skirtingus kriterijus apskaitai ir mokesčiams, todėl buhalteriams reikėtų tokiam turtui turėti atskirus registrus ir rezultatus atskaitomybėje bei deklaracijoje rodyti atskirai.

Pastato remontas ir nekilnojamojo turto mokestis. Buhalteriui taip pat svarbu žinoti, kad rekonstravus pastatą ir šį veiksma užregistravus Nekilnojamojo turto registre, pakils pastato vidutinė rinkos kaina, dėl ko padidės nekilnojamojo turto mokesčio apmokestinimo bazė, o kartu ir mokėtinas nekilnojamojo turto mokestis.

Reikia pažymėti, kad papildomai pagal PMĮ nuostatas (ko nėra VAS) dar numatytas toks atvejis, kai turtas išnuomojamas arba atiduodamas pagal panaudą neterminuotam laikotarpiui. Tada pagal PMĮ numatyta, kad šiuo atveju pagal tokią sutartį turimo IMT rekonstravimo arba remonto, kuris pailgina turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, sąnaudos atskaitomos iš nuomininko pajamų per PMĮ 1 priedelyje atitinkamoms turto grupėms nustatytą nusidėvėjimo normatyvą, bet ne trumpesni kaip 3 metai. Ir visais atvejais, PMĮ tikslams, nepriklausomai nuo padaryto remonto pobūdžio kriterijų, jeigu sutartis nutraukiama prieš terminą, likusi remonto arba rekonstravimo sąnaudų dalis, kuri dar nebuvo įtraukta į leidžiamus atskaitymus, negali būti atskaitoma iš nuomininko ar panaudos gavėjo pajamų.

Pastato remontas ir PVM. Reikia atkreipti dėmesį ir į tai, kad nekilnojamojo turto remonto darbai, kurie pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą laikomi esminiu pastato pagerinimu, taip pat yra svarbūs tokio IMT atvaizdavimui apskaitoje, o ne tik PVM mokėjimo tikslais. Esminiu pagerinimu PVM apskaičiavimo tikslais laikomi ne bet kokie pastato (statinio) statybos darbai, o tik tie, kurie pailgina pastato (statinio) naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes. Ar statybos darbai pailgina pastato (statinio) naudingo tarnavimo laiką (pagerina jo naudingąsias savybes) turi nuspręsti pats PVM mokėtojas, vykdamas nekilnojamojo turto statybos darbus t.y. neatsižvelgiama į tokių darbų vertę, o į jų rezultatus.

Jeigu PVM mokėtojas atliko savo ekonominėje veikloje naudojamo pastato (statinio) esminį pagerinimą, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą, tai toks pastato (statinio) esminis pagerinimas prilyginamas PVM apmokestinamam IMT pasigaminimui ir, jeigu jam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo atskaitytas, nuo atliktų esminio pagerinimo darbų savikainos turi būti apskaičiuotas 21 proc. dydžio PVM. Šią PVM sumą PVM mokėtojas, vykdamas PVM apmokestinamą veiklą, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą (atimti iš patiektų prekių (paslaugų) pardavimo PVM). Tokiai operacijai atvaizduoti nereikia papildomų lėšų šiai apskaičiuotai PVM sumai į biudžetą sumokėti, nes dėl pasigaminimo IMT (įskaitant pastato (statinio) esminį pagerinimą), skirto PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, PVM apskaičiavimo PVM mokėtojo apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma nepadidėja. Tačiau PVM mokėtojas, pasigaminęs IMT ar atlikęs rekonstrukciją, skirtą naudoti savo mišrioje veikloje, turi apskaičiuoti PVM nuo visos šio turto pasigaminimo savikainos, bet į PVM atskaitą gali įtraukti tik tą IMT pasigaminimo PVM sumos dalį, kuri proporcingai tenka vykdomai mišriai veiklai, kuriai įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo

PVM gali būti atskaitomas (pvz., PVM apmokestinamų prekių tiekimas, paslaugų teikimas). Tarkime, kad įmonės apskaičiuotas pagal faktinius 2012 metų rodiklius procentinis apmokestinamai veiklai PVM atskaitos dydis yra 40 proc., tokiu atveju PVM mokėtojas, įvedęs 2013 m. rekonstruotą turta į eksploataciją, gali atskaityti tik 40 proc. apskaičiuotos IMT pasigaminimo ar rekonstrukcijos PVM sumos. Vadinasi, įmonei reikia žinoti, kad ji turės papildomai ieškoti lėšų šiam PVM susimokėti. Taip pat apskaitos darbuotojui žinotina, kad tokiu atveju neatskaitytas PVM (60 proc.) pagal PMĮ įstatymą yra laikomas leidžiamais atskaitymais ir šia suma galima susimąžinti mokėtiną pelno mokestį.

Jeigu turtas naudojamas kitais pagrindais, pvz. išsinuomojus arba naudojamas pagal panaudos sutartį, tai turto naudotojas, atlikęs ne savo pastato (statinio) esminį pagerinimą, kuriam atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, taip pat turi apskaičiuoti to turto esminio pagerinimo vertės pardavimo PVM. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad esminio pagerinimo pardavimo PVM turi būti apskaičiuotas ir tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas atliko naudojamo fiziniam asmeniui (nesančiam apmokestinamuoju asmeniu) nuosavybės teise priklausančio pastato (statinio) esminį pagerinimą.

IMT pasigaminimo PVM neturi būti apskaičiuotas tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas iškart po svertimo pastato (statinio) esminio pagerinimo darbų atlikimo, to pastato savininkui išrašo atliktų pagerinimo darbų pardavimo (perdavimo) PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo esminio pagerinimo darbų vertės apskaičiuoja pardavimo PVM.

IMT eksploataavimo išlaidos. Bene dažniausios (bet ne didžiausios išlaidų prasme) IMT išlaidos yra eksploatacinės, t.y. turto naudojimo išlaidos. Kaip žinoma, eksploatuojant IMT susiduriama su įvairiomis jo eksploataavimo išlaidomis, pvz., komunalinėmis paslaugomis (vanduo, kanalizacija, dujos, elektra, šildymas, šiukšlių išvežimas), teritorijos priežiūra, sunaudoto kuro, tepalų, padangų, plovimo paslaugų ir pan. išlaidomis, kurios pagal VAS 12 nuostatas priskiriamos to ataskaitinio laikotarpio, per kurį jos buvo patirtos, veiklos sąnaudoms, jei pagal įmonės apskaitos politiką jos nepriskiriamos gaminamos produkcijos savikainai. PMĮ nuostatos atitinka VAS nuostatas, todėl jokių metodologinių neatitikimų šiuo atveju dėl IMT eksploataavimo išlaidų nėra.

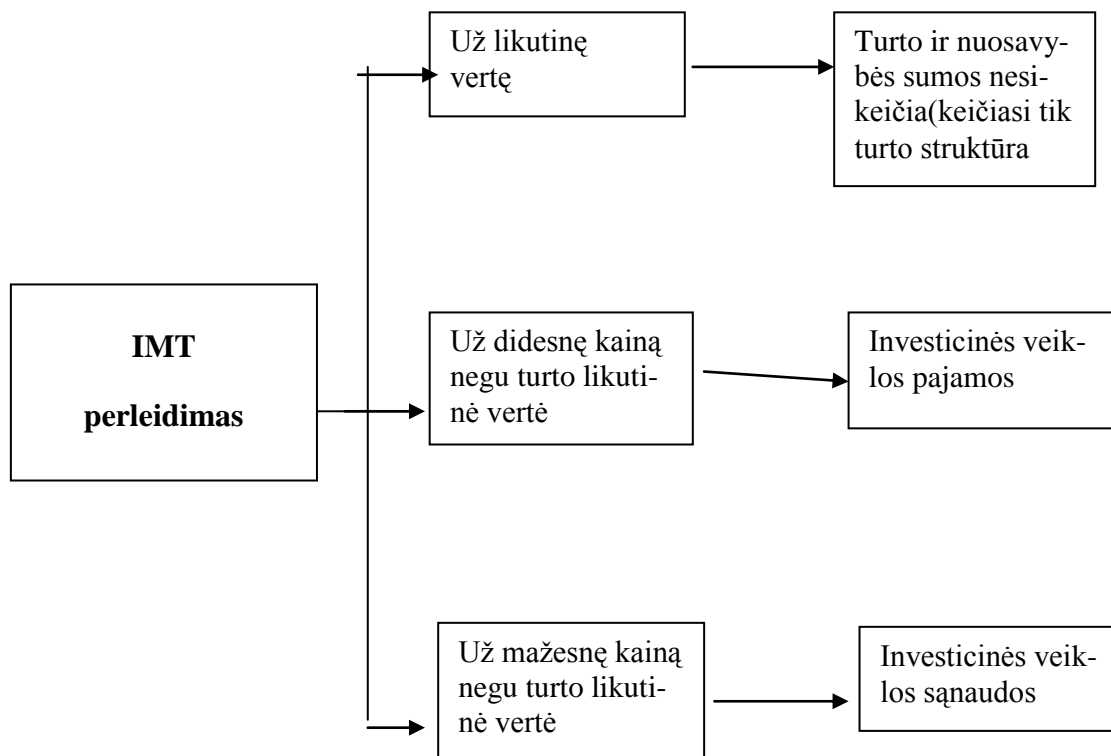
Apibendrinant IMT remonto ir rekonstrukcijos, eksploataavimo operacijų atvaizdavimą apskaitoje ir buhalterinės apskaitos bei Pelno mokesčio, PVM ir nekilnojamojo turto mokesčių įstatymų nuostatų nesuderinamumą, galima padaryti tokias **išvadas**:

- dėl eksploataavimo išlaidų pripažinimo VAS ir PMĮ nuostatos yra vienodos, todėl jokių metodologinių neatitikimų šiuo atveju dėl IMT eksploataavimo išlaidų nėra;
- teisės aktai aiškiai nenurodo, kokias išlaidas priskirti turto rekonstrukcijai ar remontui;

- esant rekonstravimo bei remonto darbų ir jų rezultatų neapibrėžtumui gali kilti ginčai dėl galimo IMT vertės didinimo ar sąnaudų pripažinimo, skaičiuojant apmokestinamąjį pelną;
- nuosavo turto remonto ir rekonstrukcijos darbų išlaidų registravimas buhalterinėje apskaitoje priklauso ne nuo šių sumų dydžio (reikšmingumo), bet nuo atliktų darbų rezultato;
- nuomojamojo IMT remonto ir rekonstravimo darbų apskaita priklauso nuo nuomos sutartyje nustatytų sąlygų: kai nuomos sutartyje numatyta, kad nuomotojas kompensuos arba nekompensuos nuomininkui remonto, rekonstravimo darbų išlaidas arba tam tikram laikui sumažins nuomos mokesčių;
- dėl neapibrėžtumų, kaip vertinti remonto poveikį IMT, skirtingos įmonės tas pačias IMT išlaidas gali priskirti visiškai skirtingoms kategorijoms – veiklos sąnaudoms arba jas priskirti prie IMT įsigijimo savikainai bei nudėvėti, dėl ko įmonėms suteikta galimybė ir prielaidos manipuluoti finansinės atskaitomybės rezultatais, priklausomai nuo to, kokio rezultato reikia- jeigu reikia mažesnio apmokestinamojo pelno rodiklio - galima remonto išlaidas pripažinti veiklos sąnaudomis, jeigu atvirkščiai - tai išlaidos įtraukiamos į IMT savikainą ir nudėvimos per tam tikrą laikotarpį;
- pelno mokesčio, nekilnojamojo turto mokesčio ir pridėtinės vertės mokesčių apskaičiavimo taisyklės „diktuoja sąlygas“ IMT remonto ir rekonstrukcijos atvaizdavimui buhalterinėje apskaitoje skirtingai, negu 12 VAS, PMĮ numatyti visai kiti kriterijai pagal, kuriuos IMT remontas pripažįstamas sąnaudomis ar be įskaitomas į objekto vertę, todėl autorės manymu, jog dėl to, kad daugeliui įmonių neprivalomas auditas ir jų atskaitomybės niekas netikrina, ir todėl, kad daugelis akcininkų savanoriškam auditui pinigų neskiria ir todėl, kad jie nežino kiek yra neatitikimų tarp apskaitos procedūrų ir mokesčių tikslams, pasirinkimą, kaip atvaizduoti remonto operacijas įtakoja pelno mokesčio ir kitų mokesčių įstatymų nuostatos - tokiu atveju pildant pelno mokesčio deklaracijas, kaskart buhalteriu nereikia koreguoti IMT operacijų rezultatų, juos perskaičiuoti.

2.5 Ilgalaikio materialiojo turto pardavimas, likvidavimas ir nurašymas pagal BA ir PMĮ

Įmonė dėl tam tikrų ekonominių priežasčių gali parduoti savo IMT. Galimi tokie IMT perleidimo atvejai:



Šaltinis: Filipavičienė, 2005, p.134

10 pav. IMT perleidimas

Skirtumų tarp IMT apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo atsiranda ir dėl IMT perleidimo.

12-ajame VAS numatyta, kad IMT perleidimas apskaitoje registruojamas nurašant turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainą, visas to turto vertės pokyčių sumas ir sukauptą to turto nusidėvėjimo sumą. Pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas perleidimo sandorio rezultatas. Pelnas ar nuostoliai apskaičiuojami iš pajamų, uždirbtų perleidus turtą, atimant parduoto turto likutinę vertę ir visas su perleidimu susijusias išlaidas.

PMĮ nuostatose numatyta, jog turto pardavimo arba kitokio perleidimo nuosavybės kaina - visos pajamos, uždirbtos pardavus arba kitaip perleidus nuosavybės turtą, atėmus sumokėtus mokesčius (rinkliavas), išskyrus Pridėtinės vertės mokesťį, susijusius su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybės. Kai turtas perleidžiamas kitų asmenų nuosavybės nemokamai (išskyrus turto perleidimą kaip paramą) arba už kainą, kuri yra mažesnė už to turto tikrąją rinkos kainą, tai šio turto

pardavimo kaina vienetui yra tikroji rinkos kaina, nustatyta nuosavybės teisės į turtą perleidimo dieną.

Kaip matome, šiuo atveju atsiranda skirtumas dėl perleidžiamo turto kainos. Vadovaujantis PMĮ pajamomis iš IMT perleidimo turi būti pripažinta suma, atitinkanti tokio sandorio tikrąją rinkos kainą. Kai IMT perleidžiamas nemokamai arba už kainą, mažesnę nei tikroji rinkos kaina, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais buhalterinėje apskaitoje užregistruotos pajamos didinamos iki perleisto turto tikrosios rinkos kainos.

Taip pat pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas numatyta, kad kiekvienas sandoris turi atitikti tikrąją rinkos kainą ir jeigu, įmonė gyventojui parduoda savo IMT ne rinkos kaina, laikoma, kad šis gyventojas gavo pajamų natūra, nes įmonė gyventojui mažesne negu tikroji rinkos kaina pardavė nuosavybėn IMT. Pagal pajamų natūra įvertinimo tvarką tokiu atveju gyventojas pajamos natūra yra skirtumas tarp tikrosios rinkos kainos ir tos kainos, už kurią įmonė pardavė minėtą turtą. Gyventojų pajamų mokestį tokiu atveju nuo pajamų natūra sumos turi išlaikyti ir į biudžetą sumokėti įmonė, kaip mokestį išskaičiuojantis asmuo.

Apibendrinus galima **padaryti išvadą**, kad ir parduodant IMT, atsiranda skirtumų atvaizduojant pajamas už gautą turtą pagal buhalterinės apskaitos reikalavimus ir pelno bei gyventojų pajamų mokesčio tikslais, t.y. mokesčių įstatymuose IMT pardavimo pajamų pripažinimui taikoma tikrosios rinkos kaina, nepriklausomai kokia kaina pajamos registruojamos apskaitoje.

IMT nurašymas. IMT, neatitinkantis turto priskyrimo IMT požymių, turi būti nurašomas. Nurašius visiškai nudėvėtą IMT, gautos dalys ir medžiagos apskaitoje registruojamos kaip atsargos grynąja galimo realizavimo verte. Priklausomai nuo to, kuri iš verčių yra didesnė – nurašyto IMT likutinė ar gautų atsargų grynoji galimo realizavimo – apskaitoje registruojamas nuostolis arba pelnas dėl turto nurašymo, tačiau pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais šis nuostolis nepripažįstamas sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną ir šia nuostolių suma didinamas apmokestinamasis pelnas.

Jei turtas prarandamas dėl vagystės ar kitų panašių priežasčių, nuostoliai, atsiradę dėl šio turto praradimo, pripažįstami ataskaitinio laikotarpio nuostoliais dėl turto praradimo, jei nėra galimybės šių nuostolių kompensuoti. Toks nuostolis ar pelnas dėl IMT nurašymo pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais taip pat nepripažįstami, dėl ko pasėkoje, skaičiuojant pelno mokestį, reikės atlikti koregavimus, didinant apmokestinamąjį pelną.

Taigi, kai IMT nurašomas anksčiau, negu turi nusidėvėti pagal PMĮ, tokiu atveju turi būti atstatomas ir nenudėvėtas PVM. PVM įstatyme nurodyta, kokiais atvejais tikslinama PVM atskaita dėl IMT naudojimo pasikeitimo. Visų pirma tai:

- nekilnojamiesiems pagal prigimtį daiktams (įskaitant pastatų esminius pagerinimus);
- kitoms IMT rūšims, kurioms teisės aktuose, reglamentuojančiuose pelno (pajamų) apmokestinimą, nustatytas ne trumpesnis kaip 4-erių metų nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvas. Reikia atkreipti

dėmesį, kad nekilnojamiesiems daiktams pagal prigimtą PVMĮ numatytas 10 metų PVM atskaitos tikslinimo terminas. Tai reiškia, kad, jeigu įmonė nusipirko pastatą ir jo pirkimo PVM įtraukė į atskaitą, o jis po 6 metų sudegė ir dėl to likusi pastato nenudėvėta dalis apskaitoje nurašyta į nuostolius, kas pagal PMĮ bus neleidžiami atskaitymai, įmonė 4 metų nenudėvėtai PVM daliai turi atstatyti PVM ir šią sumą sumokėti į biudžetą.

Kitoms IMT rūšims, kurios numatytos PMĮ 1 priedelyje, PVM mokėtojai privalo vadovautis PMĮ 1-ame priedelyje nustatytais nusidėvėjimo laikotarpiais. Pripažinus apskaitoje tokio IMT nuostolį, PVM atstatymo prasme reikia žinoti, kad reikės papildomai sumokėti PVM tik už tokį turtą, kuriam PMĮ 1 priedelyje numatytas ne trumpesnis kaip 4-erių metų nusidėvėjimo normatyvas, nepriklausomai nuo to, kad įmonė tokiam IMT pelno mokesčio skaičiavimo tikslais yra numačiusi 5-erių metų arba ilgesnį nusidėvėjimo laikotarpį. Pavyzdžiui: jeigu dėl patalpų užpylimo prarandami baldai, kuriems pagal PMĮ priedėlį numatytas trumpiausias 6 metų nusidėvėjimo laikotarpis, o šiems baldams įmonėje pelno mokesčio tikslais buvo numatytas 10 metų laikotarpis ir jie prarasti po 2 metų eksploatavimo, tai tokiam turtui reikės už 8 metus atstatyti PVM atskaitą ir ją sumokėti į biudžetą. Jeigu tokio pat būdu buvo prarastas kompiuteris, kuriam minėtame priedelyje numatytas 3 metų laikotarpis, tai tokio turto PVM atstatyti ir papildomai mokėti į biudžetą nereikės. Dėl tam tikrų priežasčių (IMT) vagystės, jeigu apie tai pranešta policijai ir mokesčių mokėtojas turi dokumentą patvirtinantį, kad vyksta ikiteisminis tyrimas, PVM atskaitos tikslinti nereikia.

Apibendrinant metodologinę dalį **apibendrinimui**, galima remtis mokslinėje literatūroje paskelbtais kai kuriais teiginiais, kad operacijoms, susijusioms su IMT pagal buhalterinės apskaitos reikalavimus ir Pelno mokesčiui apskaičiuoti, būdinga tai, jog:

- daugumoje organizacijų 1 000 Lt. vertės turtas laikomas IMT; jos dažniausiai įtraukia į apskaitą įsigijimo savikainos būdu;
- įmonėms paprasčiau taikyti IMT nusidėvėjimo mėnesio pradžios būdą nei pusmečio;
- sudarinėjant IMT apskaitos metodiką, įmonės dažniau pirmumą teikia mokesčio įstatymo nuostatomis nei VAS;
- įmonės IMT nustato 1 Lt. likvidacinę vertę;
- apskaitos metodikos pasirinkimą lemia tai, kad įstatyminės nuostatos yra privalomos, o VAS yra rekomendacinio pobūdžio, todėl mokesstinės nuostatos yra viršesnės nei įmonių finansiniai rezultatai; (Mykolaitienė ir kt., 2010).

3. IMT APSKAITOS IR MOKESČIŲ DERINIMO TOBULINIMAS REMIANTIS PRAKTINIŲ PAVYZDŽIŲ

3.1 Trumpas įmonės pristatymas

UAB „ABC“ (pavadinimas sąlyginis) buvo įregistruota 1992 m., Vilniuje. Bendrovės pagrindinė veikla – inžinerijos veikla bei su ja susijusios techninės konsultacijos, nekilnojamojo turto nuoma. Bendrovė filialų neturi, tačiau turi 3 dukterines įmones bei 2 asocijuotas įmones. 4 metų įmonės „ABC“ finansiniai rezultatai pateikti 5 lentelėje:

5 lentelė. Įmonės „ABC“ pelno/nuostolių ataskaitos rezultatai (Lt.)

Rodiklis/Metai	2008	2009	2010	2011
Pajamos	534 057	396 876	500 933	503 188
Apmokestinamasis pelnas	55 114	87 844	125 855	3 189
Pelno mokesčio tarifas	15	20	15	15
Pelno mokestis	28 429	14 270	12 177	2 857
Apmokestinamasis pelnas iš pelno mokesčio deklaracijos PLN 204	189 527	71 352	81 182	15 045

2011 12 31 d. balanso duomenimis, įmonės turtas – 5,3 mln. Lt., iš jų IMT- 4,4 mln. Lt.

Per 2011 metus bendrovė uždirbo 0,5 mln. Lt. pajamų, apmokestinamasis pelnas – 3,2 tūkst. Lt. sumokėjo 2,8 tūkst. Lt. pelno mokesčio. Bendrovei taikomas 15 % pelno mokesčio tarifas.

Vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius 2011 m. – 5 darbuotojai. Visi įmonės darbuotojai gauna didesnes algas nei LRV nustatyta MMA. Per 2011 metus bendrovė darbuotojams išmokėjo (Neto) darbo užmokesčio –40 tūkst. Lt.

Bendrovės finansiniai metai prasideda sausio 1 d. ir baigiasi gruodžio 31 d. Bendrovė apskaitą tvarko ir finansinę atskaitomybę rengia pagal šiuos finansinę atskaitomybę reglamentuojančius teisės aktus: Verslo apskaitos standartus; LR buhalterinės apskaitos įstatymą; LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą, UAB „ABC“ patvirtintomis metodikomis.

Svarbiausi bendrovės apskaitos politikos principai, kuriais ji vadovaujasi rengdama finansinę atskaitomybę, susiję su IMT:

Ilgalaikis materialus turtas – materialus turtas, kuris teikia įmonei ekonominės naudos, naudojamas ilgiau nei vienerius metus ir kurio įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už įmo-

nės nusistatytą minimalią IMT vertę. Bendrovėje IMT pripažįstamas ir registruojamas apskaitoje, jei jis atitinka visus šiuos pripažinimo kriterijus:

1. Bendrovė ketina jį naudoti ilgiau nei vienerius metus;
2. Bendrovė pagrįstai tikisi gauti iš turto ekonominės naudos ateinančiais laikotarpiais;
3. Bendrovė gali patikimai nustatyti turto įsigijimo savikainą;
4. Turto įsigijimo savikaina yra ne mažesnė už minimalią IMT savikainą, įmonės nusistatytą kiekvienai turto grupei;
5. Bendrovei yra perduota rizika, susijusi su materialiuoju turtu.

IMT apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina. Neatskaitomas PVM apskaitomas sąnaudose, ir šis būdas nuolat taikomas, registruojant analogiškus įvykius apskaitoje. Finansinėje atskaitomybėje IMT parodomas įsigijimo savikaina, atėmus sukauptą nusidėvėjimą. Bendrovėje nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesiogiai proporcingą metodą. Nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio po to, kai turtas pradėtas eksploatuoti. Nusidėvėjimo suma pripažįstama sąnaudomis kiekvieną ataskaitinį laikotarpį. Visų turto grupių likvidacinė vertė – 1 Lt. IMT turto rekonstravimo ir remonto darbų registravimas apskaitoje priklauso nuo tų darbų suteikiamo rezultato. Jei IMT rekonstravimas ar remontas nepagerina naudingųjų turto savybių ir nepailgina jo naudingo tarnavimo laiko, šių darbų vertė pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Visais kitais rekonstravimo ar remonto atvejais didinama turto vertė. IMT eksploatavimo išlaidos priskiriamos to ataskaitinio laikotarpio, kuriuo jos buvo patirtos, veiklos sąnaudomis. IMT nurašymo rezultatas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pelnu arba nuostoliu. Per 2011 metus turtas nebuvo perkainuotas, o taip pat ir nebuvo indeksuotas. Bendrovė neturėjo įvykių, dėl kurių leistų sau pripažinti arba panaikinti nuostolius dėl vertės sumažėjimo.

3.2. IMT apskaitos ir mokesčių įstatymų derinimo tobulinimas, susijęs su IMT įsigijimu, apskaitiniais vertinimais bei nurašymu

Kaip parodyta darbo teorinėje dalyje, nuo pasirinktos apskaitos politikos priklauso, kokio sudėtingumo turi būti atliekami buhalterinės apskaitos rezultatų koregavimai, apskaičiuojant pelno mokesčių. Kaip matome iš įmonės pateiktų pelno/nuostolio ataskaitos rezultatų už 2008-2011 metus, įmonėje apmokestinamojo pelno rodiklis pelno/nuostolio ataskaitoje ir pelno mokesčio deklaracijoje labai skiriasi, dėl ko galima daryti išvadą, kad įmonėje „ABC“ buvo koreguojamas apmokestinamojo pelno rodiklis iš pelno/nuostolių atskaitos. Todėl panagrinėsime konkrečius pavyzdžius, ar šio rodiklio įtakai turėjo darbe nagrinėtos operacijos, susijusios su IMT turto įsigijimu, apskaitiniu vertinimu ir turto nurašymu, t.y. kaip buvo derinami apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo reikalavimai.

Ilgalaikio materialaus turto įsigijimas.

2008- 2009 m. pelno mokesčio apskaičiavimo bei buhalterinės apskaitos tikslais IMT buvo nustatyta tokia minimali įsigijimo kaina bei nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal tokius metodus ir nustatyta laikotarpį (6 lentelė):

6 lentelė. IMT nusidėvėjimo metodai, laikotarpis bei minimali įsigijimo kaina įmonėje „ABC“

Ilgalaikio turto grupė	Pelno mokesčio tikslams			Pagal apskaitos politiką		
	Metodas	Įsigijimo kaina Lt	Normatyvas metais	Metodas	Įsigijimo kaina Lt	Normatyvas metais
MATERIALUSIS TURTAS Veiklai naudojami nauji pastatai bei pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimas, jei pastatai pastatyti arba rekonstravimas atliktas nuo 2002 m. sausio 1 d.	tiesinis	2000	8	tiesinis	2000	8
Gyvenamieji namai	tiesinis	2000	20	tiesinis	2000	20
Kiti aukščiau neišvardyti pastatai	tiesinis	2000	15	tiesinis	2000	15
Mašinos ir įrenginiai	tiesinis	2000	5	tiesinis	2000	5
Įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)	tiesinis	2000	8	tiesinis	2000	8
Elektros perdavimo ir ryšių įtaisai (išskyrus kompiuterinius tinklus)	tiesinis	2000	8	tiesinis	2000	8
Geležinkelio riedmenys (šilumvežiai, vagonai, cisternos), laivai	tiesinis	2000	8	tiesinis	2000	8
Vamzdynai, lėktuvai, ginklai	tiesinis	2000	15	tiesinis	2000	15
Baldai, išskyrus naudojamus viešbučių veiklai	tiesinis	2000	6	tiesinis	2000	6
Inventorius, baldai, naudojami viešbučių veiklai	tiesinis	500	6	tiesinis	500	6
Kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)	tiesinis	500	3	tiesinis	500	3
Lengvieji automobiliai:						
1) naudojami trumpalaikės automobilių nuomos veiklai, vairavimo mokymo paslaugoms ar transporto paslaugoms teikti – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis	2000	4	tiesinis	2000	4
2) kiti lengvieji automobiliai – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis	2000	6	tiesinis	2000	6
3) kiti lengvieji automobiliai	tiesinis	2000	10	tiesinis	2000	10

Krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis	2000	4	tiesinis	2000	4
Kiti krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai	tiesinis	2000	4	tiesinis	2000	4
Kitas aukščiau neišvardytas materialusis turtas	tiesinis	2000	4	tiesinis	2000	4

Šaltinis: įmonės „ABC“ patvirtinti normatyvai

Kaip matyti, iš pateiktos lentelės, UAB „ABC“ 2008-2009 m. buhalterinės apskaitos tikslams IMT nusidėvėjimo normatyvai metais ir metodai maksimaliai priderinti prie PMĮ 1 priedėlio reikalavimų, todėl dėl šių veiksmų bendrovėje „ABC“ minėtu laikotarpiu jokių neatitikimų nebus.

Nuo 2010 metų buvo pakeistas vienas iš IMT pripažinimo rodiklių, t.y. apskaitos ir pelno mokesčio tikslams įmonė kai kurioms IMT grupėms pakeitė IMT minimalią kainą:

1. Pastatai ir statiniai 3000 Lt (buvo - 2000 Lt);
2. Mašinos ir įrengimai 1000 Lt (buvo - 2000 Lt);
3. Transporto priemonės 1000 Lt (buvo - 2000 Lt);
4. Prietaisai, įrankiai ir įrenginiai 1000 Lt (buvo - 2000 Lt);
5. Kitas materialusis turtas 1000 Lt (buvo - 500 Lt).

Kaip matyti, buvo padaryti šie pakeitimai: sustambintos IMT grupės, pastatams minimali įsigijimo kaina buvo padidinta iki 3000 Lt mašinoms, įrengimams, transporto priemonėms, prietaisams, įrankiams ir įrenginiams nuo 2000 Lt sumažinta iki 1000 Lt, o kitam turtui - padidinta nuo 500 Lt iki 1000 Lt. Minimalios vertės keitimas laikomas apskaitinio įvertinimo keitimu. Minimalios IMT vertės keitimo rezultatai apskaitoje registruojami ir finansinėse ataskaitose parodomi perspektyviniu būdu pagal 7 VAS „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ nustatytą apskaitinio įvertinimo keitimo tvarką. Dėl šios pakeitimo priežasties tokio IMT, kurio įsigijimo kaina iki to laiko buvo virš 500 Lt. tačiau nesiekė 1000 Lt buhalterinėje apskaitoje likutinė 16 573 Lt nenudėvėta vertė buvo nurašyta į veiklos sąnaudas. Kadangi PMĮ numato, kad buhalterinė apskaita įmonėje turi teikti informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti, tai visus atsirandančius neatitikimus tarp VAS ir PMĮ galima išskirti tokiais būdais:

1. Atskirose balansinėse sąskaitose arba subsąskaitose;
2. Atskirose užbalansinėse sąskaitose;
3. Surenkant metų pabaigoje iš buhalterinių pažymų arba iš apskaitos duomenų bei registrų rankiniu būdu;
4. Kaupiant atskirose apskaitos registruose, kurių rezultatai neatvaizduojami kompiuterinėse; apskaitos sistemose.

Įmonėje „ABC“ buvo pasirinkta apskaitoje įvesti IMT subsąskaitas, kad atvaizduoti šią buhalterinę operaciją:

D 1247 5 Kito turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-) 9475 Lt

D 6118 5 Veiklos sąnaudos dėl IMT įsigijimo kainos pakeitimo, laikomos neleidžiamais atskaitymais pagal PMĮ 16 573 Lt

K 1240 5 Kito turto, neatitinkančio IMT minimalios įsigijimo kainos, įsigijimo savikaina 26048 Lt

Taigi įmonėje „ABC“, skaičiuojant pelno mokesčio rodiklį už 2010 metus, teko derinti IMT apskaitos ir pelno mokesčio įstatymo nuostatas. Pagal PMĮ padidinus IMT minimalią įsigijimo vertę, to turto suma, kuri apskaitoje buvo nurašyta į veiklos sąnaudas kaip neatitinkanti IMT kriterijų, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais laikoma neleidžiamais atskaitymais, dėl to šia suma reikėjo didinti apmokestinamojo pelno rodiklį. Kadangi į 2010 m. pelno/nuostolio ataskaitą pateko 16 573 Lt sąnaudų, kurios pagal PMĮ laikomos neleidžiamais atskaitymais, tai šia suma pelno mokesčio deklaracijoje už 2010 metus PLN 204 reikia padidinti apmokestinamojo pelno rodiklį ir į laukelį **L 13 Nuostoliai dėl turto nurašymo** įrašyti 16 573 Lt. Kokią sumą įrašyti į L13 laukelį, matyti iš 6 klasės sąnaudų metinio analitinio suvestinio registro. Visos sąnaudų sąskaitos, kurios prie sąskaitų numerio turi ženklą -5- laikomos neleidžiamais atskaitymais pagal PMĮ.

Pagal pelno mokesčio įstatymo komentarą (nors pačiame PMĮ tokios nuostatos nėra), jeigu keičiama IMT grupės kaina, tai pagal šią padidintą įsigijimo kainą IMT pripažįstamas tik naujai įsigytas tos grupės turtas, o pagal buvusią mažesnę kainą turtas vis tiek laikomas IMT ir toliau nudėvimas, nors jis ir neatitinka IMT pripažinimo kriterijaus pagal naują kainą. Vadinasi, nepriklausomai nuo to, kad buhalterinės apskaitos tikslais turtas, kuris neatitiko IMT apibrėžimo pagal IMT įsigijimo kainos rodiklį, jau nurašytas iš IMT apskaitos registru, tačiau PMĮ tikslams jis ir toliau turi būti nudėvimas, kol nusidėvės iki likutinės vertės. Kadangi apskaitos sistemoje jau tokio IMT rodiklių nebebus, tai PMĮ tikslams įmonė sukūrė atskirą IMT registrą, pavadindama jį „**IMT, kuris neatitinka IMT įsigijimo minimalios kainos nuo 2010 metų, nusidėvėjimo skaičiavimas PMĮ tikslams**“. Šiame registre išvardintas visas IMT, kuris yra nurašytas iš apskaitos dėl IMT įsigijimo kainos pasikeitimo, ir jam toliau jam skaičiuojamas nusidėvėjimas. Kadangi, kai jau buvo minėta, tokiam iš apskaitos nurašytam turtui PMĮ tikslais ir toliau skaičiuojamas nusidėvėjimas, tai dėl šio neatitikimo už 2010 metus pelno mokesčio deklaracijoje PLN204 apmokestinamojo pelno rodiklis mažinamas 6 211 Lt priskaičiuota nusidėvėjimo suma iš minėto naujai sukurto registro „**IMT, kuris neatitinka IMT įsigijimo minimalios kainos nuo 2010 metų, nusidėvėjimo skaičiavimas PMĮ tikslams**“, ir įrašoma laukelį į L83 IT nusidėvėjimo arba (amortizacijos) sumos (atsižvelgiant į PMĮ 18 ir 19 str.), pagal verslo apskaitos standartus tokio turto nusidėvėjimas neskaičiuojamas, kadangi jis neatitinka IMT vieno iš IMT pripažinimo kriterijų dėl minimalios įsigijimo kainos, nes buvo nurašytas nedelsiant.

Kaip matyti iš pateikto pavyzdžio, įmonės „ABC“ apskaitos politikos pakeitimai dėl IMT įsigijimo kainos padidinimo nuo 500 Lt iki 1000 Lt sąlygojo 2010 m. pelno/nuostolių ataskaitoje parodytų rezultatų atvaizdavimo skirtumus. Dėl to reikėjo atlikti koregavimus pelno mokesčio deklaracijoje t.y. apmokestinamąjį pelną už šiuos metus padidinti 10 362 Lt (16 573- 6 211).

Apibendrinus galima teigti, kad šiuo atveju IMT apskaitos ir mokesčių derinimo tobulinimui buvo pasitelkti 2 variantai - sąskaitų plane įvedus papildomas subsąskaitas ir sukūrus papildomus registrus. Papildomas subsąskaitas siūloma įvesti (jeigu leidžia buhalterinė programa) tada, kai rezultatai apskaičiuojami pačioje apskaitos sistemoje ar programoje, t.y. debetuojuojant ir kredituojant sąnaudų sąskaitas ir tuo pačiu žinant, kad šios sąnaudos pagal PMĮ yra neleidžiami atskaitymai ir patekusios į pelno/nuostolių ataskaitą turės būti koreguojamos, skaičiuojant pelno mokestį. Papildomus naujus registrus siūloma įvesti tada, kai apskaitos sistemoje nebelieka jokių operacijų bei duomenų ir skaičiavimai atliekami vien tik PMĮ tikslais. Šiame registre apskaičiuojami rezultatai, turėsiantys įtakos tik pelno mokesčio rodiklio apskaičiavimui ir joks rezultatas iš šio registro į pelno/nuostolių ataskaitą nepateks.

IMT įsigijimo savikaina. Pagal apskaitos politiką neatskaitomą PVM įmonė „ABC“ nurašo į sąnaudas. Dėl šio rodiklio įmonei taip pat teko koreguoti pelno deklaraciją už 2008 m.

Pavyzdys: Įmonė UAB „ABC“ 2008 m. sausio mėnesį įsigijo lengvąjį automobilį Mazda 6 už 28 000 Lt plus 5040 Lt PVM ir tą patį mėnesį pradėjo jį naudoti. Remiantis PVM įstatymo 62 str. 2 punktu šio automobilio pirkimo PVM įmonė atskaityti negali, nes šis turtas neskirtas ekonominei veiklai. Kadangi toks PVM neatskaitomas, tai buhalterinėje apskaitoje daromas toks įrašas:

D 62123 5 Veiklos sąnaudos dėl neatskaitomo PVM, laikomos neleidžiamais atskaitymais pagal PMĮ 5040 Lt

K 46123 Neatskaitomas PVM 5040 Lt

Į pelno/nuostolio ataskaitą iš 6 klasės sąnaudų metinio analitinio suvestinio registro (visos sąnaudų sąskaitos, kurios prie sąskaitų numerio turi ženklą -5- laikomos neleidžiamais atskaitymais pagal PMĮ) pateko 5040 Lt suma, tačiau skaičiuojant pelno mokestį tokia neatskaitoma PVM suma 2008 metais pagal PMĮ 24 str. tuo metu galiojusią komentaro redakciją negalėjo būti pripažinta ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais, leidžiamais atskaitymais buvo pripažinta tik ta dalis, kuri teko 2008 metams, t.y. padalijus visą neatskaitomą PVM sumą iš automobilio nusidėvėjimo metų skaičiaus. Todėl, kaip ir ankstesniu atveju, kadangi apskaitos sistemoje nebelieka jokių įrašų būsimiems metams į priekį, sukuriamas naujas IMT apskaitos registras PMĮ tikslams ir pavadinamas „**IMT neatskaitomo PVM nusidėvėjimas PMĮ tikslams**“. Šiame registre apskaičiuojamas PVM, kuris priskiriamas ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymams. Šiam automobiliui nustatytas 6 metų nusidėvėjimo laikotarpis, tad vieneriems 2008 metams 840 Lt (5040:6) neatskaitomo PVM bus pripažįstama ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais. Tad dėl šios operacijos 2008 metais pelno deklaracijoje

PLN 204 apmokestinamasis pelnas bus koreguojamas, (didinamas) įrašant į **L 19** laukelį (*kitos sąnaudos pagal PMĮ 31 str, laikomos neleidžiamais atskaitymais , taip pat sąnaudos dėl skirtingo jų pripažinimo apskaitoje ir pagal PMĮ, įskaitant praėjusių mokesčių laikotarpių klaidų taisymą*)- 5040 Lt kaip neleidžiamus atskaitymus iš apskaitos duomenų, tuo pačiu mažinant apmokestinamąjį pelną ir įrašant į L40 laukelį (*sąnaudos dėl skirtingo jų pripažinimo pagal PMĮ nuostatas ir finansinėje apskaitoje , mažinančios pelną)* 840 Lt. 2009 - 2013 metų laikotarpiais apmokestinamasis pelnas tik PLN 204 deklaracijoje mažinamas po 840 Lt kasmet, imant duomenis iš papildomai sukurto registro dėl IMT PVM atskaitos. Kaip matome, neatskaitomo PVM pripažinimas ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais skaičiuojant pelno mokestį buvo pakankamai sudėtingas, nes kiekvienais metais, sudarant pelno mokesčio deklaraciją, reikėjo papildomai sumažinti pelno deklaracijoje apmokestinamojo pelno rodiklį PVM suma, tenkančia tiems metams, iš registro "**IMT neatskaitomo PVM nusidėvėjimas PMĮ tikslams**". Dėl šio neatitikimo atvaizdavimo VMI 2012 m. rugsėjo mėnesį pakeitė 24 str. komentaro nuostatas ir nuo to laiko automobilio pirkimo PVM galima priskirti ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymams gali priskirti tuomet, kai šios sąnaudos buvo faktiškai patirtos t.y. pirkimo metu, todėl jokių koregavimų nereikės. **IMT įsigijimo kaina, gauta už skolas.** 2009 m. įmonė „ABC“ atliko įmonei „X“ paslaugų už 5000 Lt, tačiau už tai ilgai neatsiskaitė. Įmonės tarpusavyje sutarė, kad įmonė „X“ atsiskaitys ne pinigais, o IMT (baldų komplektu), kurio kaina perdavimo dokumente nurodyta 3300 Lt. Pagal VAS tokio gauto turto kaina įmonėje „ABC“ lygi 3300 Lt, o pagal PMĮ tokiais atvejais už prekes ir paslaugas įgyto turto įsigijimo kaina – atitinkama suma, įtraukta į įmonės pajamas, gautas už šias prekes ir paslaugas. Gautą turtą įmonė užpajamavo kaip IMT, kuriam 6 metus skaičiuos nusidėvėjimą. Dėl šios operacijos atsiras nusidėvėjimo sąnaudų skirtumas, nes į pelno/nuostolio ataskaitą kasmet pateks po 550 Lt nusidėvėjimo ($3300 : 6$), o skaičiuojant pelno mokestį - nusidėvėjimas bus skaičiuojamas jau nuo 5000 Lt (kasmet po 833 Lt ($5000:6$)), t.y. kasmet 2010- 2014 metais apmokestinamasis pelnas bus mažinamas 283 Lt pelno mokesčiui apskaičiuoti. Kaip jau anksčiau buvo rašyta dėl neatitikimų koregavimo dėl neatskaitomo PVM, taip ir dėl šios priežasties buhalterinėse sąskaitose tokių duomenų nebus, vadinasi buhalteriai 6 metus reikės vesti papildomus registrus ne apskaitos sistemoje, norint tiksliai ir teisingai apskaičiuoti pelno mokestį.

IMT nurašymas. Įmonėje „ABC“ 2009 m. sugedo kompiuteris, jį buvo nuspręsta nurašyti, nes remontas būtų kainavęs brangiau, nei jo nenudėvėta vertė. Netinkamo naudoti nenudėvėto kompiuterio įsigijimo savikaina buvo 5000 Lt, likvidacinė vertė – 1 Lt, sukauptas nusidėvėjimas – 4500 Lt. Nurašant kompiuterį negaunama jokių dalių ar medžiagų, nenudėvėta turto vertė (499 Lt) pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliais. Tačiau pagal PMĮ, toks nuostolis laikomas neleidžiamais atskaitymais ir tai reiškia, kad skaičiuojant pelno mokestį apmokestinamojo pelno rodiklį reikės didinti 499 Lt.

3.3 IMT apskaitos ir mokesčių įstatymų derinimo tobulinimas, susijęs su IMT remontu ir rekonstrukcija

2010 metais įmonė „ABC“ įsigijo patalpas už 350 520 Lt, kuriose padarė remontą pagerinusį patalpų naudingąsias savybes ir pailginusį jų tarnavimo laiką. Atliekamiems remonto darbams sunaudotų išteklių vertė apskaitoje buvo sukaupta specialioje IMT sąskaitoje DK 125 „Statomas ar rekonstruojamas IMT“. Patalpų remontui buvo išleista 102 621 Lt suma, kuria buhalterinėje apskaitoje 2011 metais buvo padidinta patalpų įsigijimo kaina, tad visa patalpų įsigijimo kaina - 453 141 Lt. Patalpos 2011 01 mėn. įvestos į eksploataciją, joms nustatytas 20 metų nusidėvėjimo laikotarpis, tiesioginis nusidėvėjimo metodas bei 1 Lt likvidacinė vertė. Kas mėnesį joms priskaičiuojamas 1888 Lt nusidėvėjimas. Kadangi ir šiuo atveju jokių neatitikimų tarp apskaitoje parodytų rezultatų ir pelno mokesčio skaičiavimo nėra, jokių koregavimų dėl nusidėvėjimo skaičiuojant mokėtiną pelno mokestį PLN 204 deklaracijoje daryti nereikės. PVM mokesčio tikslais, atlikdama remonto darbus, įmonė pasinaudojo PVM atskaita pagal PVMĮ 58 str. 1 d., tikėdamasi patalpas naudoti PVM apmokestinamai veiklai. 2011 01 mėnesį apskaitoje buvo priskaičiuota 21550 Lt mokėtina PVM suma nuo atlikto pastato esminio pagerinimo darbų bei ta pati priskaityta suma kaip gražintinas PVM, nes įmonė tuo metu vykdė tik PVM apmokestinamą veiklą. Tačiau nuo 2011 02 mėn. šios patalpos buvo išnuomos fiziniam asmeniui be PVM. PVM įstatymas šiuo atveju numato, kad jeigu pasikeičia pastatų (statinių) ir IMT, kurio nusidėvėjimo normatyvas pagal PMĮ 1 priedėlį yra ne mažesnis kaip 4 metai, paskirtis, tai to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje turi būti patikslinta (atstatyta) atskaitytos šio turto PVM sumos dalis, tenkanti iki PVM atskaitos tikslinimo termino pabaigos likusiam laikotarpiui (skaičiuojant nuo PVM įtraukimo į PVM atskaitą laikotarpio); Pasistatytų pastatų (statinių) ir atlikto jų esminio pagerinimo atveju - laikotarpiui, likusiam iki 10 metų. Kadangi šiuo atveju patalpos išnuomos fiziniam asmeniui be PVM, laikoma, kad įmonė pradėjo vykdyti mišrią veiklą ir dėl to netenka PVM atskaitos, kuria pasinaudojo. Atsižvelgiant į šią PVM įstatymo nuostatą, įmonė apskaitoje 2011 02 mėnesį priskaičiavo 21550 Lt mokėtino PVM, tačiau, kaip nurodo VMI, šis priskaitytas PVM savo esme yra neatskaitomas PVM, t.y. PVM, kurio neleidžia atskaityti PVM įstatymas, tačiau, kadangi jis yra priskaitytas nuo leidžiamų atskaitymų (pastato remontas) pagal PMĮ, tai šią 21 550 Lt PVM sumą galima parodyti sąnaudose ir ji bus priskirta prie ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų. Įmonėje „ABC“ atliekamas toks buhalterinis įrašas:

D 62123 5 Veiklos sąnaudos dėl neatskaitomo PVM, laikomos neleidžiamais atskaitymais pagal PMĮ 21 550 Lt

K 46123 Neatskaitomas PVM 21 550 Lt. Į pelno/nuostolio ataskaitą iš 6 klasės sąnaudų metinio analitinio suvestinio registro pateko 21 550 Lt suma, tačiau skaičiuojant pelno mokestį tokia neat-

skaitoma PVM suma 2011 metais pagal PMĮ 24 str. tuo metu galiojusi komentaro redakcija negalėjo būti pripažinta ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais, o tik ta dalimi, kuri teko 2011 metams, t.y. padalijus visą neatskaitomą PVM sumą, priskaičiuotą nuo pastato esminio pagerinimo remonto sumos 21550 Lt iš 10 metų, paskirsčius šią sumą proporcingai kiekvieniems metams. Todėl, kaip ir ankstesniu atveju, kadangi apskaitos sistemoje nebelieka jokių įrašų būsimiems 10 metų į priekį, sukuriamas naujas IMT apskaitos registras PMĮ tikslams ir pavadinamas „**IMT neatskaitomo PVM nusidėvėjimas PMĮ tikslams dėl IMT esminio pagerinimo**“. Šiame registre ir apskaičiuojamas kiekvienais metais PVM, priskiriamas ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymams. Pagal tuo metu galiojantį PMĮ komentarą, kadangi tokia PVM suma turi būti dėvima 10 metų (toks laikotarpis numatytas PVMĮ), tai skaičiuojant pelno mokestį, teks atlikti koregavimus. Šiuo atveju 2011 metų pelno/nuostolių ataskaitoje bus parodyta 21 550 Lt suma, o apmokestinamojo pelno rodiklį teks koreguoti (didinti) 19558 Lt suma, nes 2011 metais prie ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų galima priskirti tik 1992 lt. ($21550 : (9 \text{ metai } 11 \text{ mėn.} = 119) \times 11 \text{ mėn.}$). Todėl 2011 metais pelno deklaracijoje PLN 204 apmokestinamasis pelnas didinamas įrašant į L 19 laukelį (*kitos sąnaudos pagal PMĮ 31 str., laikomos neleidžiamais atskaitymais, taip pat sąnaudos dėl skirtingo jų pripažinimo apskaitoje ir pagal PMĮ, įskaitant praėjusių mokesčių laikotarpių klaidų taisymą*)- 21550 Lt kaip neleidžiamus atskaitymus iš apskaitos duomenų, tuo pačiu mažinant apmokestinamąjį pelną ir įrašant į L40 laukelį (*sąnaudos dėl skirtingo jų pripažinimo pagal PMĮ nuostatas ir finansinėje apskaitoje, mažinančios pelną*) 1992 Lt. Dėl šios priežasties, jeigu situacija nesikeis ir šios patalpos ir toliau nuomojamos fiziniam asmeniui be PVM, tai 2012-2021 metais kasmet tik PLN 204 deklaracijoje apmokestinamasis pelnas bus mažinamas po 2155 Lt ($21550 : 120 \text{ mėn.} \times 12 \text{ mėn.}$). Šie duomenys bus imami iš įmonės atskirai sukurto registro tik PMĮ tikslams „**IMT neatskaitomo PVM nusidėvėjimas PMĮ tikslams dėl IMT esminio pagerinimo**“, kurio nebus apskaitos sistemoje. Tačiau, kaip jau buvo minėta anksčiau, VMI 2012 09 mėnesį pakeitė PMĮ 24 straipsnio komentaro išaiškinimą ir todėl PVM neatskaitomos sumos nereikia dėvėti 10 metų, o galima iš karto visą likusią sumą pripažinti ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais. Autorės manymu šis pakeitimas yra naudingas toms įmonėms, kurios turi neatskaitomo PVM nedidelėmis sumomis, pvz., nuo lengvojo automobilio. Tokiu atveju, operacijų rezultatas atvaizduojamas tada, kada įvyko operacija ir nereikia neatskaitomo PVM sumos dalinti 5 ar 10 metų. Tačiau dėl atlikto pastato esminio pagerinimo PVM priskaitymo į sąnaudas gali būti gautas priešingas rezultatas, nes, kaip taisyklė, tokie darbai yra labai didelės apimties ir brangūs, todėl iš karto priskaityta PVM suma nuo esminio pagerinimo, kurią galima atskaityti PMĮ tikslams, gali stipriai neigiamai paveikti įmonės finansinius rezultatus.

Hipotezės patikrinimas. Įmonėje „ABC“ iš pateiktų pavyzdžių taip pat galima patikrinti, ar pasitvirtins mūsų darbo pradžioje iškelta hipotezė, jog, jeigu buhalterinėje apskaitoje IMT apskaitomas

pagal PMĮ nuostatas, tai finansinėje atskaitomybėje rezultatas bus atvaizduojamas neteisingai ir tai turės poveikį įmonės finansiniams rodikliams.

Konkrečiai bus imamos tos operacijos, kurios buvo aprašytos anksčiau, ir daromos išvados, kokią reikšmę įmonės finansiniams rezultatams turėtų operacijos su IMT, jeigu jos pelno/nuostolių ataskaitoje būtų atvaizduojamos pagal PMĮ reikalavimus.

1. Minimalios IMT vertės keitimas. Kaip buvo aprašyta anksčiau, įmonėje 2010 m. buvo pakeistas vienas iš IMT pripažinimo kriterijų- įsigijimo kaina buvo padidinta nuo 500 Lt iki 1000 Lt, dėl ko apskaitoje į sąnaudas teko nurašyti 16573 Lt anksčiau įsigyto nenudevėto IMT, kaip neatitinkančio dabartinio IMT pripažinimo reikalavimų. Pagal PMĮ komentarą, pakeitus IMT minimalią įsigijimo kainą į didesnę anksčiau buvęs IMT, nors ir neatitinka dabartinių IMT reikalavimų, vis tiek turi būti pilnai nudėvėtas pagal ankstesnius kriterijus, dėl ko 2010 m. tokiam turtui PMĮ tikslais atskirame registre buvo priskaičiuota 6211 Lt nusidėvėjimo. Iš žemiau pateiktos 8 lentelės mes matyti, kad, jeigu nesilaikydami 12 VAS reikalavimų iš karto nenurašytume 16573 Lt nenudevėto IMT, o taikytume apskaitai PMĮ reikalavimus, kad toks turtas ir toliau turi būti dėvimas, kol visiškai nusidėvės, tai apskaitoje apmokestinamojo pelno rodiklis dėl PMĮ reikalavimų būtų neteisėtai padidintas nuo 125 855 Lt iki 136 217 Lt.

7 lentelė. PMĮ nuostatų dėl operacijų su IMT įtaka įmonės „ABC“ 2010 metų finansiniams rezultatams

1. Minimalios IMT vertės keitimas		
Rodiklis	P/N ataskaitos rezultatai, sudaryti pagal <u>VAS</u> reikalavimus 2010 m. Lt	P/N ataskaitos rezultatai, sudaryti pagal <u>PMĮ</u> reikalavimus 2010 m. Lt
Pajamos	500 933	500 933
Sąnaudos, Iš j : Dėl turto neatitikimo IMT kriterijams	16 573	6 211
Apmokestinamasis pelnas	125 855	136 217 (125 855+10 362) 10 362 = 16 573-6 211

Išvada: Darbe iškelta hipotezė pasitvirtino: jeigu buhalterinėje apskaitoje IMT bus apskaitomas pagal PMĮ nuostatas, tai finansinėje atskaitomybėje rezultatas bus atvaizduojamas neteisingai ir tai turės poveikį įmonės finansiniams rodikliams .

2. Neatskaitomas PVM dėl IMT įsigijimo. Įsigijus IMT, kuriam pagal PVMĮ negalima PVM atskaita pagal apskaitos politiką toks PVM iškarto nurašomas į veiklos sąnaudas. Tačiau pagal PMĮ komentarą, toks neatskaitomas PVM turi būti dėvimas tiek metų, kiek nustatyta, jog šis turtas dėvė-

sis PMĮ tikslams. Todėl iš **8 lentelės** rezultatų matyti, kad, jeigu apskaitoje vyraus PMĮ nuostatos, tai P/N ataskaitoje už 2008 metus apmokestinamojo pelno 55 114 Lt rezultatas bus neteisėtai padidintas iki 593 149 Lt. Norėtuši taip pat atkreipti dėmesį, kad PMĮ nuostatų taikymas apskaitoje šiuo atveju turės poveikį ne tik 2008 m. rezultatams, tačiau ir likusiems sekantiems 5 metams į priekį – kasmet, pradedant 2009 metais, P/N ataskaitoje apmokestinamojo pelno rodiklis bus sumažintas 840 Lt.

8 lentelė. PMĮ nuostatų dėl operacijų su IMT įtaka įmonės „ABC“ 2008 m. finansiniams rezultatams

2. Neatskaitomas PVM dėl IMT įsigijimo		
Rodiklis	P/N ataskaitos rezultatai, sudaryti pagal <u>VAS</u> reikalavimus 2008 m. Lt	P/N ataskaitos rezultatai, sudaryti pagal <u>PMĮ</u> reikalavimus 2008 m. Lt
Pajamos	531 057	531 057
Sąnaudos, Iš jų: Neatskaitomas PVM dėl IMT įsigijimo	5 040	840
Apmokestinamasis pelnas	55 114	593 149 (55 114+4 200) 4 200 = (5 040-840)

Išvada: Darbe iškelta hipotezė pasitvirtino: jeigu buhalterinėje apskaitoje IMT apskaitomas pagal PMĮ nuostatas, tai finansinėje atskaitomybėje rezultatas bus atvaizduojamas neteisingai ir tai turės poveikį įmonės finansiniams rodikliams .

3. IMT įsigijimo kaina, gauta už skolas ir šio turto nusidėvėjimo skaičiavimas. 2009 m. „ABC“ atliko įmonei „X“ paslaugų už 5000 Lt, tačiau už tai buvo atsiskaityta IMT (baldų komplektu), kurio kaina perdavimo dokumente nurodyta 3300 Lt. Įmonės „ABC“ apskaitoje šio IMT įsigijimo kaina – 3300 Lt, o pelno mokesčiui skaičiuoti- 5000 Lt. Iš 9 lentelės rezultatų matyti, kad jeigu įmonė „ABC“ apskaitoje būtų skaičiavusi IMT nusidėvėjimą nuo 5000 sumos pagal PMĮ reikalavimus, tai kasmet P/N ataskaitoje apmokestinamojo pelno rodiklis būtų neteisėtai sumažintas 283 Lt, dėl ko šia suma būtų sumažintas nepaskirstytojo pelno rezultatas.

9 lentelė. PMĮ nuostatų dėl operacijų su IMT įtaka įmonės „ABC“ 2009 m. finansiniams rezultatams

3. IMT nusidėvėjimas, gautas už skolas		
Rodiklis	P/N ataskaitos rezultatai, sudaryti pagal <u>VAS</u> reikalavimus 2009 m. Lt	P/N ataskaitos rezultatai, sudaryti pagal <u>PMĮ</u> reikalavimus 2009 m. Lt

Pajamos	396 876	396 876
Sąnaudos, Iš jų: IMT nusidėvėjimas, gautas už skolas	550	833
Apmokestinamasis pelnas	87 844	87 561 (87 844-283) -283=(550-833)

Išvada: Darbe iškelta hipotezė pasitvirtino: jeigu buhalterinėje apskaitoje IMT apskaitomas pagal PMĮ nuostatas, tai finansinėje atskaitomybėje rezultatas bus atvaizduojamas neteisingai ir tai turės poveikį įmonės finansiniams rodikliams.

4. IMT rekonstrukcija ir priskaičiuotas PVM nuo esminio pagerinimo. Kaip buvo minėta anksčiau, priskaitytas PVM nuo atlikto pastato rekonstrukcijos taip pat turi įtakos įmonės finansiniams rezultatams, ir, jeigu 2011 m. apskaitoje tokį PVM įmonė „ABC“ būtų apskaičiusi pagal PMĮ nuostatas, tai P/N ataskaitoje apmokestinamojo pelno rodiklis būtų neteisėtai padidintas nuo 3189 Lt iki 22 747 Lt (žr. 10 lentelę).

10 lentelė. PMĮ nuostatų dėl operacijų su IMT įtaka įmonės „ABC“ 2011 m. finansiniams rezultatams

4. Atskaitomas PVM dėl IMT esminio pagerinimo		
Rodiklis	P/N ataskaitos rezultatai, sudaryti pagal VAS reikalavimus 2011 m. Lt	P/N ataskaitos rezultatai, sudaryti pagal PMĮ reikalavimus 2011 m. Lt
Pajamos	503 188	503 188
Sąnaudos, Iš jų: Atskaitomas PVM dėl IMT esminio pagerinimo	21 550	1 992
Apmokestinamasis pelnas	3 189	22 747(3 189+19 558) 19 558=(21 550-1 992)

Taigi galima patvirtinti, kad darbe iškeltą hipotezę, jog jeigu buhalterinėje apskaitoje IMT apskaitomas pagal PMĮ nuostatas, tai finansinėje atskaitomybėje rezultatas bus atvaizduojamas neteisingai ir tai turės poveikį įmonės finansiniams rodikliams. Autorė taip pat priėjo prie išvados, kad IMT apskaitos teisinio reglamentavimo atskirų aktų nesuderinamumas praktikoje daugeliu atvejų sukelia papildomas darbo laiko sąnaudas.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Pastaraisiais metais atsiradęs ir netinkamai vartojimas terminas „**mokestinė apskaita**“ suponuoja tai, kad nemaža finansinių ataskaitų dalis yra rengiama atsižvelgiant ne į VAS, o į PMI reikalavimus - tai smarkiai iškraipo finansinių ataskaitų informaciją.
2. Nors kai kurie mokslininkai nurodo, kad moksliniuose darbuose labai maža tyrimų, skirtų metodologiniams neatitikimams tarp IMT finansinės apskaitos ir apskaitos pelno mokesčio apskaičiavimo tikslams tirti, tačiau, autorės manymu, **pateikti ir išnagrinėti pagrindiniai apskaitos ir mokesčių derinimo principai labai nuosekliai ir metodiškai nusako, kaip reikia laikytis šios metodikos.** Jos esmė yra ta, kad finansinės ataskaitos, naudojant sukauptus duomenis apskaitos registruose, rengiamos griežtai laikantis visų finansinės atskaitomybės formų ir turinį reglamentuojančių VAS ar TAS. Pelno mokesčio deklaracija rengiama arba perskaičiuojant finansinių ataskaitų duomenis taip, kad jie atitiktų pelno mokesčio apskaičiavimo taisykles, arba rengiama iš tam specialiai skirtų registru duomenų.
3. Įmonėje svarbi turto klasifikacija pagal įsigijimo šaltinius, nes nuo to priklauso turto įsigijimo kaina, nuo kurios skaičiuojamas nusidėvėjimas apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslams
4. PMI neatsižvelgiant į tai, ar įmonė yra PVM mokėtoja ar ne, PVM mokesčio į IMT įsigijimo savikainą įskaityti neleidžia, kai tuo tarpu 12 VAS įmonėms leidžia pačioms pasirinkti, kokią metodiką taikyti. Tokiu būdu dėl skirtingų pasirinkimų IMT įsigijimo savikaina tampa skirtinga, o kartu ir IMT nusidėvėjimo sumos, dėl ko atsiranda neatitikimai tarp apskaitos ir mokesčių rezultatų atvaizdavimo finansinėse ataskaitose ir pelno mokesčio deklaracijose, kuriuos reikia suderinti norint gauti teisingą rezultatą.
5. Apskaitant IMT nusidėvėjimą įmonės susiduria su daugeliu VAS ir PMI nuostatų neatitikimų, kurie įtakoja apskaičiuojamą nusidėvėjimo sumos dydį, t.y. turi būti įvertinti veiksniai, įtakojantys šio rodiklio apskaičiavimą: naudingo tarnavimo laikas, likvidacinė vertė, nusidėvėjimo skaičiavimo metodai, nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios būdas, nusidėvėjimo skaičiavimo apribojimai ir kt. veiksniais. Kadangi PMI numato, kad buhalterinė apskaita įmonėje turi teikti informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti, tai visus atsirandančius neatitikimus tarp VAS ir PMI, kad po to būtų galima užpildyti PLN 204 deklaraciją, galima išskirti tokiais būdais:
 1. Atskirose balansinėse sąskaitose arba subsąskaitose;
 2. Atskirose užbalansinėse sąskaitose;
 3. Surenkant metų pabaigoje iš buhalterinių pažymų arba iš apskaitos duomenų bei registru rankiniu būdu;
 4. Kaupiant atskiruose apskaitos registruose, kurių rezultatai neatvaizduojami buhalterinėse programose.

5. Parengus apskaitos politiką vadovaujantis PMĮ nuostatomis IMT nustatomas trumpesnis naudingo tarnavimo laikas, negu jis iš tikrųjų yra, dėl ko jis tiesiog neatitinka tikrovės. Nustačius per trumpą naudojimo laikotarpį priskaitoma daugiau nusidėvėjimo sąnaudų, rodoma mažesnė IMT likutinė vertė bei įtakojami įmonės veiklos rezultatai, todėl didžioji dalis IMT yra nudėvėta, nors įmonės veikloje dar naudojama. Nustatytas nusidėvėjimo laikotarpis neatitinka realios turto vertės sumažėjimo, todėl ir turto suma balanse bei grynojo pelno suma pelno (nuostolių) ataskaitoje dažnai neatitinka tikro ir teisingo vaizdo reikalavimų, keliamų šių ataskaitų sudarymui.

6. Informacija apie IMT taipogi iškraipoma dėl neteisingai nustatytos IMT likvidacinės vertės. Ši vertė turėtų būti nustatoma atsižvelgiant į tai, kokią realią sumą galima būtų gauti už turtą jo naudojimo laikui pasibaigus ir peržiūrima kiekvienų metų pabaigoje. Tačiau įmonės dažniausiai nustato 1 Lt arba 10 proc. įsigijimo vertės likvidacinę vertę, kaip numato PMĮ nuostatos. Neteisingai nustatę IMT likvidacinę vertę, neteisingai nudėvima jo vertė, dėl ko iškraipomi įmonės finansiniai rezultatai.

7. Mokesčių apskaičiavimo taisyklės „diktuoja sąlygas“ dėl IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodo pasirinkimo. Skirtingai, negu 12 VAS „IMT“, PMĮ numatyti trys, o ne keturi IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodai: tiesinis, dvigubo balanso ir produkcijos, tačiau PMĮ tikslams galima taikyti tik tokius būdus, kurie yra išvardyti PMĮ 1 priedėlyje prie kiekvienos turto grupės. Pagal atliktus tyrimų duomenis nustatyta, kad daugelis įmonių taiko tiesinį IMT nusidėvėjimo metodą, todėl autorė mano, jog jų pasirinkimą įtakoja PMĮ nuostatos, nes pasirinkus kitą nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, nei leidžia PMĮ, pildant pelno mokesčio deklaracijas, kaskart reikėtų koreguoti nusidėvėjimo sumas.

8. Pelno mokesčio, nekilnojamojo turto mokesčio ir pridėtinės vertės mokesčių apskaičiavimo taisyklės IMT remonto ir rekonstrukcijos atvaizdavimui buhalterinėje apskaitoje ir čia „diktuoja savo sąlygas“. Pagal 12 VAS ir PMĮ numatyti skirtingi nuomojamo IMT remonto sąnaudų pripažinimui kriterijai. Autorės manymu, dėl to, kad daugeliui įmonių neprivalomas auditas ir jų atskaitomybės niekas netikrina ir dėl neatitikimų tarp apskaitos procedūrų ir mokesčių tikslams gausos, buhalterių pasirinkimą, kaip atvaizduoti remonto operacijas, įtakoja pelno mokesčio ir kitų mokesčių įstatymų nuostatos. Tokiu atveju pildant pelno mokesčio deklaracijas, kaskart buhalteriu nereikia koreguoti IMT operacijų rezultatų ir jų perskaičiuoti.

9. Tikslus ir teisingas VAS nuostatų ir PMĮ reikalavimų suderinimas lemia sėkmingą IMT apskaitos metodikos parinkimą, leidžia įmonei išnaudoti visas įstatymų teikiamas galimybes sumažinti mokamų mokesčių apimtį ir taip padidinti apyvartines lėšas.

Pasiūlymai IMT apskaitos ir mokesčių požiūrių derinimui tobulinti

1. Siūloma naikinti šiuos buhalterinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo neatitikimus operacijoms, susijusioms su IMT, pakeičiant Pelno mokesčio įstatymo nuostatas maksimaliai priderinus prie VAS ir TAS nuostatų dėl:

- ✓ skirtingos IMT negražinamo PVM įskaitymo į IMT įsigijimo vertę;
 - ✓ IMT vertės sumažėjimo sąnaudas, susidariusias dėl turto nuvertėjimo, pripažinti leidžiamais atskaitymais;
 - ✓ IMT remonto ir rekonstrukcijos išlaidų vertinimui PMĮ įvesti sąvoką arba duoti nuorodas į atitinkamų teisės aktų nuorodas, kad būtų aiškumas, pagal kokius darbus remonto darbai laikomi rekonstrukcija, o kada paprastu remontu;
 - ✓ IMT nurašius kaip netinkamą naudoti dėl įvairių veiksnių (gaisro, užpylimo, sugedimo, kai remonto sąnaudos didesnės už likutinę vertę), o taip pat, kai skirtumai susidaro dėl nustatytos skirtingos IMT likutinės vertės apskaitos ir PMĮ tikslams, nenudėvėtą dalį PMĮ tikslams pripažinti leidžiamais atskaitymais.
2. Panaikinti PMĮ 1 priedėlyje numatytus kiekvienai IMT grupei galimus taikyti nusidėvėjimo metodus, nes tai apriboja įmonių pasirinkimą naudoti visus nusidėvėjimo metodus, kuriais gali būti nudėvėtas turtas.
3. Įteisinti PMĮ, kad IMT nusidėvėjimą būtų galima skaičiuoti ir pripažinti tą sumą leidžiamais atskaitymais ir nuo perkainotos vertės.
4. Įteisinti PMĮ, kad IMT nusidėvėjimą būtų galima skaičiuoti nuo turto tikrosios rinkos kainos, kai turtiniais įnašais apmokamos pasirašytojo įstatinio kapitalo akcijos.

LITERATŪRA

1. **Arnašiūtė A.** Ilgalaikio materialaus turto įvertinimas (2006). ASU. (internetinė prieiga žr. 2013 01 15 http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2006/apskaita/Arnasiute%20Audrone.pdf).
2. **Baltrūnienė V.** Ilgalaikio turto apskaitos ir apmokestinimo taisyklių derinimas/sudarytojai Kerėžienė D., Ribinskienė G.: 2009, Vilnius.
3. **Bandzevičiūtė, G.** (2008). Verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio neatitikimų poveikis apmokestinamajam pelnui. *Mokslo taikomieji tyrimai Lietuvos kolegijose*, Nr. 5, p. 28-33.
4. **Bružauskas V.** (2004). Kaip suartinti ilgalaikio turto finansinės apskaitos ir pelno mokesčio nuostatas?// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2004 m. kovo 15.
5. **Bružauskas, V., Stončiuvienė N.** (2010). Ilgalaikio materialiojo turto pirminio vertinimo tobulinimas //Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos. Septintosios tarptautinės mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys. Nr.1 (7).
6. **Bružauskas V., Stončiuvienė N.** (2012). Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. Apskaitos ir finansų Mokslas ir studijos: Problemos ir perspektyvos. Mokslo žurnalas Nr. 1 (8) Aleksandro Stulginskio universitetas, 2012, ISSN 2029-1175.
7. **Černiuvienė B., Černius G.** (2011). Problems of financial terminology. Business, management and education 2010 : scientific conference : selected papers : conference proceedings book, Vilnius, November 18, 2010 [Elektroninis išteklius] / Vilnius Gediminas Technical university. Faculty of Business Management, Mykolas Romeris University, Riga Technical University. - 1 elektron. opt. diskas. Vilnius : Technika, 2011. ISBN 9789955287575, P. 1-10.
8. **Černiuvienė B.** (2012). Pelno mokesčio įstatymas. Verslo apskaitos standartai. Kokius skirtumus reikia žinoti, kad teisingai apskaičiuoti pelno mokestį. Seminaro medžiaga. Vilnius, Ekspozona, 2012.
9. **Černiuvienė B.** (2009). Kaip taikant VAS iš buhalterinės apskaitos duomenų teisingai apskaičiuoti pelno mokestį už 2009 m. Vilnius. Lietuvos auditorių rūmai, 2009 p.54.
10. **Černius G.** (2012). Klaidinančios terminologijos įtaka įmonės finansams. MRU , 2012 ISSN 2029–2236 (print), ISSN 2029–2244 (online) Socialinių mokslų studijos 2012, 4(2), p. 539–558.
11. **Černius G.** (2011).Verslo apskaitos standartų taikymas žemės ūkio įmonėse .Informacinis leidinys žemės ūkio bendrovių ir kitų žemės ūkio įmonių šakų buhalterinės apskaitos darbuotojams - konferencijos 2011m. gruodžio 7-9 dienomis, dalyviams). Lietuvos ŽŪB asociacija, 2011.
12. **Černius G., Kalčinskas G.**Finansinė ir menedžmento apskaita“ (1997 m.).
13. **Gudaitienė O.** Buhalterinė apskaita: mokomoji knyga. – Vilnius: Vilniaus kolegija, 2005. – 218 p. – ISBN 9955-519-53-3.

14. **Deveikis G. ir kt.** Ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas: apskaita, mokesčiai, teisė, dokumentavimas. – Vilnius: Pačiolis, 2008. – p. 28-50. – ISBN 978-9955-04-199-3.
15. **Dovidaitė B.** (2009). Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina. // 2009 11 03 http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=819&new_id=288512 [žiūrėta 2013 01 15].
16. **Filipavičienė N.** Buhalterinė apskaita, Vilnius, 2005.
17. **Jagminas V. ir kt.** Ilgalaikio turto apskaita ir apmokestinimas. – Vilnius: Pačiolis, 2005. – p. 66 – 101. – ISBN 9955-04-138-2.
18. **Juočiūnienė D., Stončiuvienė N.**(2008). Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodologiniai neatitikimai ([Internetinė prieiga žr. 2013 02 14](#)).
19. **Juškauskas G.** Pagreitinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai – teisėta mokesčio mažinimo priemonė// Vadovo pasaulis.-2003, Nr.9.
20. **Kalčinskas G.** Buhalterinės apskaitos pagrindai. / Šeštoji laida. – Vilnius: Leidykla Pačiolis, 2007. - 880 p. - ISBN 9955-04-166-8.
21. **Kriukelytė A.** (2004). Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo apskaita // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 10 (124), p. 12-17.
22. **Lakis V.** (2011). Įmonės turto vertės kitimo ir tyčinio keitimo būdų analizė. Kn. Ekonomikos ir turto vertės pokyčiai: tendencijos ir valdymo priemonės. 2011 m. kovo 25 d. konferencijos mokslo darbai, p. 89-97.
23. **Lekavičius V., Galinis A.** (2009). Pelno mokesčių konvergencijos procesai Europos Sąjungos valstybėse. *Vadyba*, Nr. 14(2), p. 83-90.
24. **Mackevičius, J., Ragauskienė, E.** (2011). Ilgalaikio materialiojo turto audito metodika. Kn. Ekonomikos ir turto vertės pokyčiai: tendencijos ir valdymo priemonės. 2011m. kovo 25 d. konferencijos mokslo darbai, p.106-113.
25. **Mackevičius J.** (2009). Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Vilnius: TEV. 1.
26. **Mackevičius J.** (2005). Įmonių veiklos analizė. Informacijos rinkimas, sisteminimas ir vertinimas. Vilnius: TEV. 2.
27. **Mackevičius J.** (2008). Ilgalaikio materialiojo turto kompleksinės analizės metodika *Verslas: Teorija ir praktika Business: Theory and Practice* 2008 9(4): 237–244.
28. **Mačernienė D.** Ilgalaikio materialaus turto praktiniai aspektai // Apskaita ir kontrolė. - 1997, Nr. 34(176).
29. **Maniušytė K.** (2001). Ilgalaikio turto perkainojimo apskaitos problemos Lietuvoje // *Ekonomika ir vadyba*, Nr. 2(5).
30. **Mickytė V.** Turto įvertinimo tarptautinis ir nacionalinis reglamentavimas, ASU. 2007, internetinė prieiga ([žr. 2013 02 22](#)).

31. **Mockutė D.** Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodika . Magistrantūros studijų baigiamasis darbas. LŽŪV, internetinė prieiga žr. 2013 02 08.
32. **Mykolaitienė V., Vecerskiene G., Jankauskiene K., Valanciene L.** (2010). Peculiarities of Tangible Fixed Assets Accounting ISSN 1392 – 2785 Inžinerinė Ekonomika-Engineering Economics, 2010, 21(2), 142-150 <http://www.ktu.lt/lt/mokslas/zurnalai/inzeko/67/1392-2758-2010-22-2-142.pdf> ([internetinė prieiga žr. 2013 02 14](#)).
33. **Naujokaitė L. Navickaitė A.** (2004). Ilgalaikio materialiojo turto remonto ir rekonstravimo apskaita.– http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2004/Apskaita/Naujokaite_Lina.htm [žr.2013 02 21].
34. **Novikevičius V., Mingėlaitė D.** (2012). Pelno mokesčio harmonizavimas Europos Sąjungoje //Problems of tax policy: 1st international scientific conference : May 17, 2012 [Elektroninis išteklius] / Mykolas Romeris University. Vilnius : Mykolas Romeris University, p. 131-138.
35. **Ragauskienė E.** (2011). Valstybės turto ekonominė analizė ir valdymo transformacija, Daktaro disertacija, Vilnius, 2011 internetinė prieiga ([žr. 2013 02 04](#)).
36. **Smith J.M.** Skousen K.F. Intermediate accounting. – Cincinnati, Ohio.1992.
37. **Stačiokas R., Jefimovas B.** Turto apskaita įmonėje: vadovėlis. – Kaunas: Technologija, 2005. – 24 p. - ISBN 9955-09-805-8.
38. **Tilvikaitė N. Stončiuvienė N.** Ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimo apskaitos tobulinimas //Organizacijų vadyba:sisteminiai tyrimai Nr. 24, 2002.
39. **Valančiūtė A.** Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumo problemos // Lietuvos žemės ūkio universitetas. Jaunasis mokslininkas. 2007 . Elektroninis leidinys ISBN 978-9955-448-82-2.
www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/.../Valanciute_Aurelija.pdf [žiūrėta 2013 02 14].
40. **Valužis K., Palubinskienė S.** Verslo apskaitos standartų taikymas apskaitos ir mokesčių sistemoje: vadovėlis. - Kaunas: Viltis, 2005. – p. 105-139. - ISBN 998-6454-700.
41. **Valužis K., Palubinskienė S.** Apskaitos politika. I dalis. - Vilnius, 2005. – 480 p. – ISBN 8022851.
42. **Venckutė J.** Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo finansinės ir mokestinės apskaitos neatitiktumai: teorinis aspektas .ASU, Studentų mokslinė konferencija „ Jaunasis mokslininkas 2012“ p. 232-236, ISBN 978-9955-896-99-9.
43. **Vinauskienė D.** (2011). Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstrukcijos išlaidų apskaita Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2011-07-18 Nr. 27 (651).
44. **Akcinių bendrovių įstatymas Nr. VIII-1935.**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=430386.
45. **Buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574. Nr. 99-3515.**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=437472.

46. **Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas** 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007
(http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=438039).
47. **LR Mokesčių administravimo įstatymas**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=435625.
48. **Pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=440678.
49. **Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=440766.
50. **Verslo apskaitos standartai** . Prieiga per internetą: (žr. <http://www.aat.lt/index.php?id=14>, 2012 11 15).
51. **Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko** 2012 m. vasario 29 d. įsakymas Nr. VA-26 „[Dėl metinių pelno mokesčio deklaracijų PLN204, PLN204A, PLN204N, PLN204U formų ir jų užpildymo taisyklių patvirtinimo](#)“ pakeitimo“ (internetinė prieiga žr. 2012 11 15).

Linartė T. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir mokesčių požiūrių derinimo tobulinimas / Verslo nuosavybės ekonomikos magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. G. Černius. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013. - 69 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuotas ir įvertintas ilgalaikio turto apskaitos ir mokesčių suderinamumas, iškeltos problemos, su kuriomis susiduriama apskaitant ilgalaikį turtą bei apskaičiuojant pelno mokesčių, pateikti siūlymai, kaip šias problemas spręsti.

Pirmoje darbo dalyje tiriamas ilgalaikio turto teisinis reglamentavimas. Atkreipiamas dėmesys į norminių dokumentų neatitikimus, kurie yra labai svarbūs apskaitant turtą apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslams, aptariami pagrindiniai apskaitos ir mokesčių apskaičiavimo koregavimo principai.

Antroje darbo dalyje aprašomi operacijų su IMT atvaizdavimo buhalterinėje apskaitoje ir pagal mokesčių įstatymus metodologiniai aspektai - dėmesys koncentruotas į esmines sritis, įtakančias IMT atvaizdavimo finansinėje atskaitomybėje teisingumą ir skirtumų atvaizdavimą, skaičiuojant pelno mokesčių, nagrinėjami dažniausiai pasitaikantys neatitikimai apskaitoje ir skaičiuojant pelno mokesčių eksploatuojant, rekonstruojant ar remontuojant IMT.

Trečioje dalyje praktiniu įmonės pavyzdžiu pavaizduojami operacijų su IMT apskaitoje ir skaičiuojant priklausančius mokesčius neatitikimai bei kaip galima būtų patobulinti apskaitos ir mokesčių derinimą IMT srityje.

Apibendrinant atliktą darbą, pateikiamos išvados ir rekomendacijos.

Pagrindiniai žodžiai: ilgalaikis turtas, ilgalaikio turto apskaita, mokesčių apskaičiavimo taisyklės, verslo apskaitos standartai, pelno mokesčio įstatymas.

Linarte T. Tangible fixed asset accounting and tax co-ordination of improvement/ Master's Work in Ownership of a business economics. Supervisor prof. dr. G. Černius. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2013. - 69 p.

ANOTATION

Master's degree thesis analyzes and assesses long-term asset accounting and tax compatibility, and it also describes problems that are usual in long-term asset accounting and income tax calculations, provides suggestions on how to deal with these problems.

The first part analyzes legal regulation of long-term assets. It draws attention to discrepancies of the normative documents that are very important for the purpose of long-term asset accounting

and income tax calculations, discusses about the main adjustment principles of accounting and tax calculations.

The second part describes the methodological aspects of the portrait operations with long - term tangible assets (LTTA) accounting based on tax laws: it is focused on essential fields that influence the accuracy of LTTA in the financial responsibility differences by calculating income tax. It analyzes the most common discrepancies in accounting and income tax calculations, while exploiting, reconstructing, or repairing LTTA.

The third part provides a practical example of the company, discrepancies of the operations with LTTA in accounting and calculating required taxes as well as how it would be possible to improve the LTTA field of accounting and tax compatibility.

The conclusion of the thesis provides recommendations.

Keywords: long-term assets, long-term asset accounting, tax calculation rules, standards of business accounting, the law on income tax.

Linartė T. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir mokesčių požiūrių derinimo tobulinimas / Verslo nuosavybės ekonomikos magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. G. Černius. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013 - 70 p.

SANTRAUKA

Verslo nuosavybės ekonomikos magistro **darbo tema yra aktuali**, nes versle nuolat susiduriama su IMT pirkimu, kurio įsigijimui apskaitoje keliami tam tikri reikalavimai. Jei jų nepaisoma, gali būti skaudūs ilgalaikiai padariniai - gali būti ne tik iškraipyta įmonės buhalterinė apskaita, bet ir neteisingai apskaičiuotas pelno mokestis, ko pasėkoje gresia nemažos piniginės sankcijos (baudos, delspinigiai) iš kontroliuojančių institucijų.

Temos naujumas. Šios temos naujumas pasireiškia tuo, kad nuolat keičiami, tobulinami Verslo apskaitos standartai, LR buhalterinės apskaitos įstatymas bei kiti teisės aktai, o taip pat dažnai daromi pelno mokesčio įstatymo pakeitimai, kuriais vadovaujantis rengiama bendrovių ar kitų ūkio subjektų finansinė atskaitomybė bei apskaičiuojamas pelno mokestis už ataskaitinius laikotarpius. Be to, šita tema dėl greitai kintančio įstatyminio konteksto nėra pakankamai išnagrinėta teoriniame lygmenyje.

Santraukos turinys. Apskaitant IMT nusidėvėjimą įmonės susiduria su daugeliu VAS ir PMĮ nuostatų neatitikimų, kurie įtakoja apskaičiuojamą nusidėvėjimo sumos dydį, t.y. turi būti įvertinti veiksniai, įtakojantys šio rodiklio apskaičiavimą: naudingo tarnavimo laikas, likvidacinė vertė, nusidėvėjimo skaičiavimo metodai, nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios būdas, nusidėvėjimo skaičiavimo apribojimai ir kt. veiksniais. Tačiau tai neturėtų daryti įtakos pasirenkamai apskaitos politikai, nes fi-

nansinė atskaitomybė turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę. Įmonėse vis dar neišgyvendinta bloga praktika, kai nustatant IMT nusidėvėjimo normatyvus, apskaičiuojant jo likvidacinę vertę ir pan., dominuoja ne VAS nustatyti reikalavimai, bet PMI nuostatos. Šį pasirinkimą sąlygoja noras išvengti daugybės koregavimų apskaičiuojant pelno mokestį bei noras mokėti mažesnę pelno mokestį.

Parengus apskaitos politiką vadovaujantis PMI nuostatomis IMT nustatomas trumpesnis naudingo tarnavimo laikas negu jis iš tikrųjų yra. Dėl nustatyto trumpesnio naudingo IMT naudojimo laiko iškraipoma informacija apie ilgalaikį turtą, ji tiesiog neatitinka tikrovės. Nustačius per trumpą naudojimo laikotarpį priskaitoma daugiau nusidėvėjimo sąnaudų, rodoma mažesnė ilgalaikio turto likutinė vertė bei įtakojami įmonės veiklos rezultatai. Informacija apie ilgalaikio turto vertę taipogi iškraipoma dėl neteisingai nustatytos IMT likvidacinės vertės. Ši vertė turėtų būti nustatoma atsižvelgiant į tai kokią realią sumą galima būtų gauti už turtą jo naudojimo laikui pasibaigus. Tačiau įmonės dažniausiai nustato 1 Lt arba 10 proc. įsigijimo vertės likvidacinę vertę. Neteisingai nustačius IMT likvidacinę vertę, neteisinga yra ir nudėvimoji vertė.

Praktinėje dalyje patvirtinta darbe iškelta hipotezė, kad apskaitant IMT pagal PMI nuostatas finansinėje atskaitomybėje rezultatas atvaizduojamas neteisingai.

Kadangi PMI numato, kad buhalterinė apskaita įmonėje turi teikti informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti, tai visus atsirandančius neatitikimus tarp VAS ir PMI, kad po to būtų galima užpildyti pelno mokesčio deklaraciją, galima išskirti tokiais būdais:

1. Atskirose balansinėse sąskaitose arba subsąskaitose;
2. Atskirose užbalansinėse sąskaitose;
3. Surenkant metų pabaigoje iš buhalterinių pažymų arba iš apskaitos duomenų bei registrų rankiniu būdu;
4. Kaupiant atskiruose apskaitos registruose, kurių rezultatai neatvaizduojami buhalterinėse programose.

Linarte T. Tangible fixed asset accounting and tax co-ordination of improvement/ Master's Work in Ownership of a business economics. Supervisor prof. dr. G. Černius. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2013. - 71 p.

SUMMARY

The topic of Master's degree thesis on economics of business property **is relevant**, because business usually faces LTTA purchase, and the accounting of such purchase has certain requirements. If they are ignored, there might be several painful long-term consequences: it might

distort accounting of the company and also calculate the income tax incorrectly, which might lead to substantial financial penalties from the regulatory authorities.

Novelty of the topic. The topic is novel because the standards of business accounting, Lithuanian Republic law on accounting, and other legal acts are constantly amended and improved. Also, the government amends the law on income tax, according to which companies or other entities prepare their financial statements and calculate the income tax for the previous period. In addition, this topic is analyzed in the theoretical level due to rapidly changing laws.

Content of the summary. In calculating the depreciation of LTTA, companies face a number of business accounting standard (BAS) and income tax law (ITL) discrepancies that influence the amount of calculated depreciation, i.e., one has to evaluate factors influencing the calculations of this indicator: duration of useful operation, residual value, methods of depreciation calculations, a method of calculating the beginning of depreciation, limitations of depreciation calculations, and other factors. However, it should not influence the optional accounting policy, because financial statement has to reflect an actual and accurate financial state of the company. Companies still follow the incorrect practice, when determining the norms of LTTA depreciation, calculating its residual value, etc. ITL provisions are more dominant rather than BAS requirements. This choice is influenced by desire to avoid a lot of adjustments in calculating income tax and desire to pay a lower income tax.

After preparing accounting policy according to ITL provisions, duration of LTTA useful operation is determined as shorter than it actually is. Due to determined shorter duration of LTTA use, information about long-term asset is distorted and it simply does not comply with reality. Determination of too short period of use results in greater expenses of depreciation, smaller residual value of the long-term assets, and finally it affects business results. Information about the value of long-term assets is also distorted due to incorrect residual value of LTTA. This value should be determined based on actual amount, which could be obtained for the property, after it becomes obsolete. But companies usually determine 1 LTL or 10% residual value of the purchase value. Incorrect determination of LTTA residual value results in incorrect depreciation value.

The empirical part of the thesis proved the hypothesis that calculating LTTA according to ITL provisions in the financial statement results in incorrect calculations.

Since ITL determined that accounting of the company should provide information for income tax calculation, so that it would be possible to fill the declaration of income tax, therefore, all resulting discrepancies between BAS and ITL can be distinguished in the following ways:

1. In separate balance sheet accounts or sub-accounts;
2. In separate off-balance sheet accounts;
3. Manually gathering from accounting statements or accounting data and registers at the end of the year;

4. Gathering in separate accounting registers, where results are not displayed in the accounting programs.