

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

**Buhalterinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo
skirtumai**

Magistro baigiamasis darbas

Atliko
FVmis0-01 gr. stud.
Raminta Sakavickaitė
2012 03 21

Vadovas
Doc. dr. Gintaras Černius
2012 03 21

VILNIUS, 2012

TURINYS

PAVEIKSLAI	3
SANTRUMPOS	4
ĮVADAS.....	5
1. APSKAITOS TEORINIAI ASPEKTAI	7
1.1. Apskaitos samprata	7
1.2. Apskaitos informacijos reikalavimai.....	10
1.3. Finansinės apskaitos funkcijos bei vartotojai.....	13
2. APSKAITOS REGLAMENTAVIMAS LIETUVOS RESPUBLIKOJE	18
2.1. Apskaitą reglamentuojančių įstatymų bei aktų teoriniai aspektai	18
2.2. Apskaitos reglamentavimas skirtingose įmonėse.....	21
2.3. Pelno mokesčio apskaičiavimas	23
2.4. Grynosios (tikrosios) vertės sąvokos reikšmingumas	25
3. NESUTAPIMAI TARP PELNO MOKESČIO ĮSTATYMO BEI VERSLO APSKAITOS STANDARTŲ BUHALTERINĖS APSKAITOS ATŽVILGIU	27
3.1. IMT nusidėvėjimas VAS ir PMĮ atžvilgiu	27
3.1.1. Pridėtinės vertės mokesčio įtraukimas į įsigijimo savikainą.....	32
3.1.2. Ilgalaikis turtas, įsigytas už prekes ir (arba) paslaugas	34
3.2. Atsargų apskaitos skirtumai tarp PMĮ ir VAS	36
3.3. Pirkėjų skolos: skirtumai tarp PMĮ ir VAS	40
3.4. UAB “X” pelno mokesčio apskaičiavimo analizė	43
3.4.1. UAB „X“ veiklos charakteristika	43
3.4.2. VAS ir PMĮ požiūrių derinimas apmokestinamojo pelno apskaičiavimo metu UAB “X” ..	44
IŠVADOS.....	51
LITERATŪRA.....	53
ANOTACIJA.....	56
ANOTATION	57
SANTRAUKA	58
SUMMARY	59
PRIEDAI	60

PAVEIKSLAI

1. 1. pav. Bendrieji apskaitos principai formuojant imonių apskaitos politiką.....	12
1.2. pav. Pagrindinės apskaitos funkcijos.....	14
1.3. pav. Apskaitos informacijos vartotojai.....	15
2.1. pav. Apskaitos reglamentavimas Lietuvos Respublikoje.....	18
2.2. pav. Teisės aktai, reglamentuojantys įvairių teisinių formų juridinių asmenų apskaitą.....	21
3.1. pav. N įmonės krovinės mašinos nusidevėjimo skaičiavimo skirtingais metodais palyginimas.....	31
3.2. pav. FIFO atsargų įkainojimo metodo pasirinkimo priežastys organizacijose.....	38

SANTRUMPOS

BAP – Bendrieji apskaitos principai;

IMT – ilgalaikis materialus turtas;

LR – Lietuvos Respublika;

LRV – Lietuvos Respublikos Vyriausybė;

LIFO (angl. „*last in first out*“) – tai elementų saugojimo duomenų struktūroje principas;

FIFO (angl. „*first in first out*“) – tai elementų saugojimo duomenų struktūroje principas;

PMĮ – pelno mokesčio įstatymas;

PVM – pridėtinės vertės mokestis;

VAS – Verslo apskaitos standartai;

VĮ – Valstybinė įmonė;

VMI – Valstybinė mokesčių inspekcija;

TAS – Tarptautiniai verslo apskaitos standartai.

IVADAS

Viena pagrindinių sėkmingo verslo plėtojimo sąlygų – deramas informacijos, ypač apskaitinės, reikšmės įvertinimas ir gebėjimas tinkamai ją panaudoti.

Apskaita, būdama svarbiausiu ekonominės informacijos formavimo šaltiniu įmonėje, neišvengiamai susaistyta su visa įmonės veikla. Tuo pačiu apskaitos mokslas naudojasi kitų mokslų, taikomų įmonių veikloje, pasiekimais. Apskaita siejama su mikroekonomikos tyrinėjimais, tiriant įmonėje vykstančius ekonominius procesus, valdymo teorijomis, įgyvendinant kontrolės funkcijas, užtikrinant komercinių paslapčių išsaugojimą, sprendimų priėmimo teorijomis ir kitais socialiniais mokslais.

Apskaita dažnai vadinama universalia, tarptautine verslo kalba, tuo pabrėžiant jos svarbą ekonominiuose procesuose. Kaip ir kiekviena kita kalba, apskaita naudojama perduoti informacijai, šiuo atveju - finansinei informacijai. Ši kalba turi specialų žodyną, dėsningumus ir ribojimus, normas ir taisykles. Jos paskirtis - periodiškai nustatyti ir parodyti turto ir finansinių interesų į jį ryšį.

Taigi, apskaita yra informacijos formavimo priemonė (įrankis). Apskaita, kaip ir bet koks įrankis, visų pirma turi tenkinti ja besinaudojančiųjų poreikius. Todėl apskaita, jos naudojami metodai, būdai, formuojama informacija labiausiai ir priklauso nuo tos informacijos vartotojų poreikių, t.y. įmonės, kurios veiklą atspindi, rūšies, dydžio, veiklos specifikos.

Tyrimo problema: Apskaičiuojant mokesčius, kurie reglamentuojami atskirais teisės aktais nėra atsižvelgiama į rodiklius ir skaičius, kurie parodo įmonės skolas, pelningumą, veiklos perspektyvas. Vykdam finansinę apskaitą tai įvertinama, nes atsižvelgiama ne tik realiai patirtas sąnaudas bei uždirbtas pajamas, bet ir kitas operacijas, įvykius, kurie gali nulemti įmonės veiklą ir jos ateitį. Apskaitos specialistai vesdami apskaitą dažnai susiduria su skirtumais tarp PMĮ ir VAS, tai didina jų darbo apimtis bei ūkio subjektų apskaitos kaštus, gali lemti finansinių ataskaitų netikslumus.

Hipotezė: Skirtumai tarp Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo bei verslo apskaitos standartų (VAS) lemia apskaitos kaštų didėjimą, dėl to nukenčia finansinių ataskaitų teisingumas.

Tyrimo objektas – VAS bei PMĮ palyginimas buhalterinės apskaitos atžvilgiu.

Tyrimo tikslas – tyrimas atliekamas siekiant išanalizuoti pagrindinius skirtumus bei nesutapimus tarp PMĮ bei VAS.

Tyrimo metodai – mokslinių straipsnių, skirtingų literatūros šaltinių palyginamoji analizė, dokumentų analizė, statistinių duomenų analizė bei teisės aktų analizė.

Šiam tikslui pasiekti keliama tokie **uždaviniai:**

- išanalizuoti finansinės apskaitos esmę, sampratą, funkcijas, vartotojus.

- išanalizuoti apskaitos reglamentavimo ypatumus Lietuvoje.
- išanalizuoti nesutapimus tarp pelno mokesčio įstatymo bei verslo apskaitos standartų buhalterinės apskaitos atžvilgiu.

Darbo struktūra – darbas susideda iš trijų dalių. Pirmoje darbo dalyje pateikiama finansinės apskaitos samprata, funkcijos, tikslai, vartotojai, apskaitinės informacijos patikimumo svarba. Antroje darbo pateikiama apskaitos reglamentavimo Lietuvoje analizė. Trečiojoje darbo dalyje analizuojami nesutapimai tarp pelno mokesčio įstatymo bei verslo apskaitos standartų buhalterinės apskaitos atžvilgiu.

1. APSKAITOS TEORINIAI ASPEKTAI

Apskaita atlieka labai reikšmingą vaidmenį ūkiniame ir socialiniame visuomenės gyvenime. Atspindėdama įvairias jos plėtotės sritis, pati apskaita įgijo sudėtingą vidinę struktūrą, galime teigti, tapo reiškiniu, kuris daro įtaką daugeliui gretutinių mokslo ir praktinės veiklos sričių. Viena pagrindinių sėkmingo verslo plėtojimo sąlygų – deramas informacijos reikšmės įvertinimas ir gebėjimas tinkamai ją panaudoti.

Apskaita, būdama svarbiausiu ekonominės informacijos formavimo šaltiniu įmonėje, neišvengiamai susaistyta su visa įmonės veikla. Apskaita dažnai vadinama universalia, tarptautine verslo kalba, tuo pabrėžiant jos svarbą ekonominiuose procesuose. Kaip ir kiekviena kita kalba, apskaita naudojama perduoti informacijai, šiuo atveju - finansinei informacijai. Ši kalba turi specialų žodyną, dėsningumus ir ribojimus, normas ir taisykles. Jos paskirtis - periodiškai nustatyti ir parodyti turto ir finansinių interesų į jį ryšį.

Finansinės apskaitos tvarkymą ir finansinių ataskaitų rengimo tvarką reglamentuoja įstatymai, tarptautiniai apskaitos standartai, nacionaliniai apskaitos standartai ir kiti norminiai aktai, tai įrodo, jog finansinei apskaitai skiriama tikrai daug dėmesio ir ji yra svarbus teisingos informacijos pateikimo šaltinis.

Taigi, apskaita yra informacijos formavimo priemonė (įrankis). Apskaita, kaip ir bet koks įrankis, visų pirma turi tenkinti ja besinaudojančiųjų poreikius, todėl apskaita, jos naudojami metodai, būdai, formuojama informacija labiausiai ir priklauso nuo tos informacijos vartotojų poreikių, t.y. įmonės, kurios veiklą atspindi, rūšies, dydžio, veiklos specifikos ir pan.

1.1. Apskaitos samprata

Buhalterinė apskaita, kaip ir kiekvienas kitas mokslas, grindžiama bendrosios pažinimo teorijos nustatytais visuomenės ir mąstymo raidos dėsningumais. Be bendrųjų remiamąsi ir konkrečių mokslų laimėjimais – pastaruoju metu ypač mikroekonominiais pasiekimais. Pagrindinis apskaitos uždavinys - pateikti apie įmonę finansinę informaciją, kuri yra svarbi įvairiems suinteresuotiems vartotojams. Šios informacijos tikslas - padėti informacijos vartotojams susidaryti nuomonę apie ūkio subjekto veiklą ir priimti tinkamus sprendimus. Taigi, apskaita savo esme yra utilitarinė. Kitaip sakant, apskaitos ir galiausiai finansinės atskaitomybės vaidmuo yra padėti informacijos vartotojams susidaryti nuomonę apie ūkio subjektą ir priimti tinkamus sprendimus.

Buhalterinė apskaita aprėpia informaciją vidiniams ir išoriniams informacijos vartotojams. Buhalterinė apskaita nėra vienalytė, nes jos duomenimis naudojasi daugelis vartotojų.

Kiekvieno iš šių vartotojų tikslai gali būti skirtingi. Kalčinskas G. (2007) išskiria dvi buhalterinės apskaitos rūšis:

- 1) finansinė (išorinė) apskaita;
- 2) valdymo (vidinė) apskaita;

Pagal Lakį V. (2009) buhalterinės apskaitos skirtumą į dvi rūšis lemia dvejopas įmonės informacijos lygis (p.21). Pirmu (aukštesniu) lygiu renkama pagrindinė informacija apie įmonėje vykstančias operacijas ir jų rezultatus, kurie gali būti apibendrinti ir viešai paskelbti įvairiems vartotojams. Antruoju (žemesniu) lygiu kaupiama įmonei priimtina informacija, kurios reikia įmonės darbuotojams ir kuri viešai neskelbiama.

Finansinė apskaita – fiksuoja ūkio subjekto sandorius (ūkinės operacijas) ir pateikia finansines ataskaitas pagal apskaitos standartus ir apskaitą reglamentuojančius įstatymus. Finansinės apskaitos galutinis produktas yra „metinių finansinių ataskaitų rinkinys“, kurį sudaro tokios finansinės ataskaitos: balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, pinigų srautų ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, aiškinamasis raštas, vadovybės metinis pranešimas. Įmonės vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų rinkinio, teisingai atspindinčio įmonės pobūdį ir veiklą, parengimą ir pateikimą. Tokiu būdu jie atsiskaito akcininkams, kurie investavo į įmonę. Šis atsiskaitymas yra būtinas todėl, kad nuosavybės teisė ir valdymas yra atskirti visose įmonėse, išskyrus mažas individualias įmones. Auditoriai atlikę įmonės finansinį auditą išreiškia savo nuomonę, ar įmonės finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais parodo (neparodo) tikrą ir teisingą įmonės būklę.

Valdymo apskaita orientuota į įmonės planavimo, valdymo ir kontrolės poreikių tenkinimą. Ji priklauso nuo konkrečios įmonės veiklos (gamybos) specifikos. Valdymo apskaita nėra reglamentuota įstatymų ar apskaitos standartų. Kiekviena įmonė gali pasirinkti labiausiai tinkamus apskaitos organizavimo modelius. Valdymo apskaitos informacija reikalinga:

- apskaičiuoti gaminamos produkcijos ir teikiamų paslaugų savikainą;
- planuoti, valdyti bei kontroliuoti veiklos procesus bei paslaugų teikimą ir pan.

Pavyzdžiui, auditoriai valdymo apskaitos nekontroliuoja, dauguma šios apskaitos srities informacijos laikoma komercine paslaptimi. Svarbiausias valdymo apskaitos tikslas yra jos operatyvumas reikalingiems sprendimams priimti. Tačiau labai svarbu suprasti, kad tiek finansinė, tiek valdymo apskaitos informacija yra gaunama iš tos pačios vieningos apskaitos sistemos ir sudaro bendrą apskaitinės informacijos visumą.

Plėtojantis rinkos santykiams, tobulėjant technologijoms ir dėl to atsirandant galimybei patenkinti net pačių išrankiausių vartotojų poreikius, vis daugiau įmonių įgauna savitumo, kartais net unikalumo. Tokiomis sąlygomis vis sudėtingesnė darosi apskaita, nes, siekiant teisingai parodyti įmonių veiklos rezultatus, būtina tinkamai parinkti apskaitos metodus, būdus ir taisykles.

Pasaulyje egzistuoja daug įvairių, detalių ir abstrakčių apskaitos apibūdinių. Vienas iš pirmųjų ir turintis didelį populiarumą tarp mokslininkų, pateiktas Amerikos diplomuotų viešų buhalterių instituto (1941) skamba taip: „Apskaita yra reiškinių ir įvykių, nors iš dalies turinčių finansinį pobūdį, registravimo, klasifikavimo ir susumavimo tam tikru būdu ir pinigine išraiška bei rezultatų interpretavimo menas“.

Amerikos apskaitos asociacija (1966) pateikė tokį apskaitos apibrėžimą: „Apskaita – tai ekonominės informacijos atpažinimo, matavimo ir pateikimo procesas, leidžiantis informacijos vartotojams priimti apgalvotus sprendimus“.

Tarptautinis apskaitos standartų komitetas (1989) viešai pateikė tokį apskaitos apibrėžimą: „Apskaita – tai informacijos apie įmonės finansinę veiklą ir pasikeitimus pateikimas didelei potencialių vartotojų grupei priimti ekonominius sprendimus“.

Bene pats trumpiausias, bet išsamiausias apskaitos apibrėžimas buvo pateiktas H. Dauderio: „Apskaita – tai įmonės finansinių operacijų registravimo, klasifikavimo ir kaupimo procesas“ (1993).

Pagal LR buhalterinės apskaitos įstatymą: „Buhalterinė apskaita – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinių ataskaitų rinkiniui sudaryti“, o finansinė apskaita fiksuoja ūkio subjekto sandorius (ūkinės operacijas) ir pateikia finansines ataskaitas pagal apskaitos standartus ir apskaitą reglamentuojančius įstatymus.

LR akcinių bendrovių įstatymo pakeitimo įstatymas nurodo, kad finansinės apskaitos galutinis produktas yra „metinių finansinių ataskaitų rinkinys“, kurį sudaro tokios finansinės ataskaitos: balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, pinigų srautų ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, aiškinamasis raštas, vadovybės metinis pranešimas, jeigu reikia, auditoriaus išvada.

Pagal J.Bikienę (2010) apskaitą galima įvardinti ir kaip - įstatymų reglamentuotą mokesčių, pagal gautus buhalterinės apskaitos duomenis apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo sistemą Lietuvos Respublikoje. Ši apskaita yra skirta ūkinio subjekto mokamų mokesčių dydžiui nustatyti, tad vedama siekiant apskaičiuoti šiuos pagrindinius mokesčius: pridėtinės vertės, pelno, gyventojų pajamų, socialinio draudimo, įmokas į garantinį fondą, aplinkos taršos mokestį ir daugelį kt.

Mūsų nuomone, paskutinis apskaitos apibūdinimas nenaudotinas, nes apskaita nėra vedama vien mokesčių apskaičiavimo tikslais ir toks apskaitos vedimas nėra galimas. Šis teiginys prieštarauja LR buhalterinės apskaitos įstatyme pateiktam apibrėžimui. Sutikti galima su teiginiu, kad apskaitą, reglamentuojantys įstatymai numato tam tikrų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarką, kurios privalo laikytis ūkio subjektai.

Apibendrinant galima teigti, kad jau nuo pat pirmųjų apskaitos apibrėžimo atsiradimo dienų atkreipiamas dėmesys į tai, kad apskaita nėra vien tik ūkinių operacijų registravimo sistema, tai

procesas pateikiantis reikalingą informaciją priimti ekonominius sprendimus. Taip pat galima teigti, kad nagrinėti autoriai teigia, kad apskaita tai procesas, kurio metu registruojama, klasifikuojama, kaupiama ir perduodama finansinė informacija. Taigi apskaita viena pagrindinių sėkmingo verslo plėtojimo sąlygų, nes yra neišvengiamai susaistyta su visa įmonės veikla, todėl svarbu, kad apskaitos duomenys būtų apdorojami laiku bei teisingai.

1.2. Apskaitos informacijos reikalavimai

Apskaitos informacija yra iš patikimo šaltinio gauti ir tinkamai užregistruoti duomenys, kuriuos naudoja savarankiški ūkiniai vienetai (įmonės) jų valdymo procese arba kurie potencialiai ateityje gali būti naudingi vadybininkams bei kitiems apskaitos informacijos vartotojams. Daugelis įmonėse naudojamų duomenų priskiriami apskaitai. Informacijos vertė daugiausia priklauso nuo to, kam ji perduodama: vieniems ji gali būti labai naudinga, o kitiems – bevertė. Finansinių ataskaitų rinkiniai kiekvienam jų vartotojui turi būti pateikiami suprantamai, kitaip finansinės ataskaitos neteks pagrindinės savo funkcijos.

6 – jo VAS standarto tikslas nustatyti, kokia informacija turi būti pateikiama įmonės finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte, kad būtų geriau paaiškinta kitose finansinėse ataskaitose pateikta informacija ir atskleidžiama jose nepateikta papildoma reikšminga informacija.

Šis standartas nustato, kaip turi būti rengiamas aiškinamasis raštas ir koku nuoseklumu turi būti pateikiama papildoma, kitose finansinėse ataskaitose neatskleista, bet verslo apskaitos standartų reikalaujama, informacija.

Bendriausi apskaitos informacijos reikalavimai taip pat suformuluoti Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 4 straipsnyje. Jo nuostatos reikalauja, kad apskaitos informacija būtų:

- tinkama, objektyvi ir palyginama;
- pateikiama laiku;
- išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams.

Labai svarbus informacijos tinkamumo aspektas – tikros ir teisingos padėties atspindėjimo finansinių ataskaitų rinkiniuose reikalavimas. Jis deklaruojamas ir Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme. Minėtame įstatyme pabrėžiama, kad numatytos ataskaitų formavimo taisyklės iš esmės skirtos tikros ir teisingos padėties atspindėjimo reikalavimui įgyvendinimui. Aptariamas reikalavimas įpareigoja teisingai parinkti turto, nuosavybės bei įsipareigojimų įvertinimo būdus ir buhalterinės apskaitos metodus, kad dauguma finansinių ataskaitų vartotojų būtų įsitikinę, jog iš finansinių ataskaitų jie susidarys, realų, kiek galimą tikresnę padėtį

atspindintį vaizdą apie įmonę bei joje vykstančius procesus. Kai kurie verslo faktoriai, tokie kaip darbuotojų intelektas negali būti atspindėti apskaitoje, nes nėra mato, kuriuo tai būtų galima išreikšti, nors šis faktorius šiuolaikiniame verslo pasaulyje labai svarbus ir aktualus. Dėl minėtojo pavyzdžio ir daugelio kitų galima daryti išvadą, jog nors ir neįmanoma apskaitoje atspindėti kai kurių įmonei svarbių aspektų, svarbu tai, kad finansinės ataskaitos būtų ruošiamos pagal aiškiai nustatytas ir suprantamas taisykles.

Antrasis apskaitinės informacijos reikalavimas – pateikimas laiku. Nelaiku pateikti apskaitos duomenys niekada netaps vertinga informacija, nes situacija jei tie duomenys pateikti pavėluotai gali būti gerokai pasikeitusi ir padariniai jau gali būti negrįžtami – ypač kas susiję su investicijomis į įmonę. Finansinės apskaitos informacija yra retrospektyvi, nes ji atspindi jau įvykusius ūkinius faktus, tad labai svarbu, kad retrospektyvūs informacijos duomenys patektų jų vartotojams iki tol, kol jų atspindima situacija kardinaliai nepatiko arba kol šių duomenų pagrindu dar įmanoma priimti racionalius sprendimus.

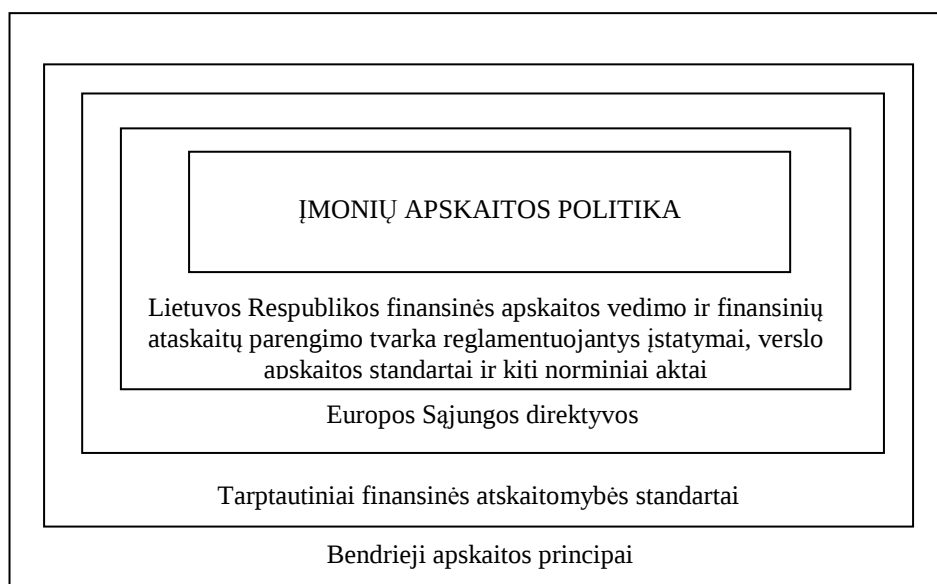
Principas, kad apskaitos informacija turi būti išsami ir naudinga visdaus ir išorės informacijos vartotojams įvardijamas kaip optimalumo, arba apskaitinės informacijos vertingumo ir jos formavimo kaštų derinimo reikalavimas. Šis principas nurodo, kad nauda gaunama iš apskaitos informacijos neturi būti mažesnė nei tos informacijos formavimo sąnaudos. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad buhalterinės apskaitos duomenis dažniausiai formuoja vieni įmonių padaliniai – buhalterijos arba jų įgalioti ir įpareigoti asmenys -, o apskaitos informaciją naudoja kitų padalinių darbuotojai, laba dažnai – išoriniai finansinių ataskaitų vartotojai, pavyzdžiui potencialūs akcininkai, kurie gali nuspręsti neįsigyti įmonės akcijų, nes jų netenkina įmonės finansinė padėtis, kurią atspindi buhalterinės apskaitos duomenys. Šis pavyzdys patvirtina tai, kad duomenų naudą apskaičiuoti labai sudėtinga.

Optimalumo reikalavimą galima suprasti ir kaip bendrą požiūrį į buhalterinės apskaitos informacijos formavimo procesą, savitą išeities tašką, daugiau mąstymo būdą nei konkrečiais skaičiais išreikštas šio reikalavimo įgyvendinimą apibūdinančias charakteristikas. Pirminių duomenų surinkimo procesas, ypač didelėse įmonėse, gali būti labai brangus, tad optimalumo principas teigia, kad būtina iš minimalaus pradinių apskaitos duomenų kiekio gauti kuo daugiau naudingos informacijos. Šis požiūris leidžia nuolat kontroliuoti buhalterinės apskaitos vedimo išlaidas, skatina buhalterius šias išlaidas nuolat mažinti, didinant buhalterinės apskaitos vedimo optimizavimą bei automatizavimą, sukuriant tam tikrus modelius bei informacijos apdorojimo taisykles, kurias palegvina bei sumažina darbo sąnaudas.

Nagrinėti buhalterinės apskaitos informacijos reikalavimai dažnai yra sudėtingi ir dėl to, kad neretai tenka derinti apskaitos informacijos kokybines charakteristikas, nes norint pasiekti norimą apskaitinės informacijos tikslumą, tenka daugiau laiko skirti duomenų apdorojimui, todėl bendrą iš dalies galima pažeisti informacijos pateikimo laiku principą. Nors finansinės apskaitos informacijos

reikalavimai Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir suformuluoti kaip bendri, keliami visai buhalteriniai apskaitai, jie višiskai kitaip pasireiškia vadybos kaštų apskaitoje, tad siekiant konkretumo, formuluojami principai, kuriais vadovaujantis parengti finansinės apskaitos duomenys tenkintų jiems aptartus keliamus reikalavimus.

Siekiant užtikrinti, kad visi suinteresuotieji asmenys, susipažindami su finansinių ataskaitų rinkinių duomenimis, būtų tikri, kad šiuos duomenis supranta lygiai taip pat kaip ir jų rengėjai, įvairiuose finansinių ataskaitų parengimą ir finansinės apskaitos vedimą reglamentuojančiuose norminiuose aktuose nustatomos bendrosios taisyklės, kuriomis turi vadovautis minėtuosius darbus atliekantys asmenys. Tarptautiniuose finansinės apskaitos atskaitomybės standartuose, Europos Sąjungos direktyvose, reglamentuojančiose buhalterinės apskaitos vedimą ir finansinių ataskaitų rinkinių parengimą, taip pat nacionaliuose Verslo apskaitos standartuose bei įstatymuose bei įvairiuose poįstatyminiuose aktuose formuluojami buhalterinės apskaitos informacijos reikalavimai ir kitokios taisyklės, kuriomis turi būti vadovaujama rengiant finansinių ataskaitų rinkinių, todėl ben iš dalies – ir vedant finansinę apskaitą. Svarbiausias vaidmuo minėtose taisyklėse bei apskaitą reglamentuojančiuose aktuose tenka bendriesiems apskaitos principams. Apskaitos principų visuotinumas arba bendrumas reiškia tai, kad šiuos principus pripažįsta ir vienodai traktuoja visi arba bent absoliuti dauguma žmonių. Kai kuriose valstybėse, šie principai net nėra įteisinti atskirais įstatymais, nes tikima, kad ir be griežto valstybinio reglamentavimo jais vadovaujama kaip savaime suprantamais. Pagal G.Kalčinską bendrieji apskaitos principai yra nuostatos, kuriomis grndžiamos kiekvienos laisvosios rinkos šalies koceptualios apskaitos taisyklės (p.45).



Šaltinis: Kalčinskas G. Buhalterinės apskaitos pagrindai, 2010.

1. 1. pav. Bendrieji apskaitos principai formuojant imonių apskaitos politiką

Lietuvos Respublikoje BAS deklaruojami Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme. Kiekvienos įmonės vadovai, remdamiesi BAS ir patvirtintais norminiais aktais, neviršydami šiuose dokumentuose nustatytų laisvių ribų, nustato įmonės apskaitos politiką – apskaitos vedimo taisykles, kurių privalo laikytis buhalteriai veddami apskaitą ir rengdami ataskaitas. Svarbu tai, kad apskaitos politikoje numatyta, kaip įmonė elgiasi pasirinkdama alternatyvius informacijos atspindėjimo apskaitoje ir ataskaitose būdus.

Bendraisiais apskaitos principais nesiekama nustatyti, kaip turi būti tvarkoma apskaita įmonėse, nes kiekviena įmonė turi teisę pasirinkti, tai veiklai priimtinausius bei racionaliausius apskaitos vedimo būdus. Bendrieji apskaitos principai nustato tik pačius bendriausius reikalavimus, kurių būtina laikytis formuojant finansinių ataskaitų rinkinių informaciją.

Taigi apskaitos reglamentavimo skirtumai tarp įvairių valstybių negali ir neturėtų trukdyti turto investicijoms į jose veikiančias įmones. Kitaip sakant, apskaita turi padėti suprasti įmonės padėtį, o ne paversti ją nesupantama ir taip atbaidyti potencialius investuotojus. Bendrieji apskaitos principai sudaro apskaitos sistemos pagrindą, jos bazę, ant kurios kuriama visa finansinės apskaitos sistema.

1.3. Finansinės apskaitos funkcijos bei vartotojai

J. Mackevičius teigia, kad nėra nei vienos įmonės, įstaigos ir organizacijos, kurioje nebūtų tvarkoma buhalterinė apskaita. Jos teikiama informacija sudaro nuo 60 proc. iki 90 proc. visos ekonominės informacijos, kuri yra būtina įmonės veiklai planuoti, analizuoti, valdyti ir garantuoti jos tęstinumą (2004). Ne tik pati apskaitos informacija bet ir jos vartotojai pasižymi gausa ir įvairove. Būtų sunku rasti ilgesnį laiką sėkmingai dirbančią įmonę, kurios valdytojai nesiorientuotų koku turtu disponuojama ir kaip jis naudojamas. Finansinė apskaita teikia labai daug informacijos apie įmonės ūkinę, gamybinę, komercinę, investicinę ir finansinę veiklą.

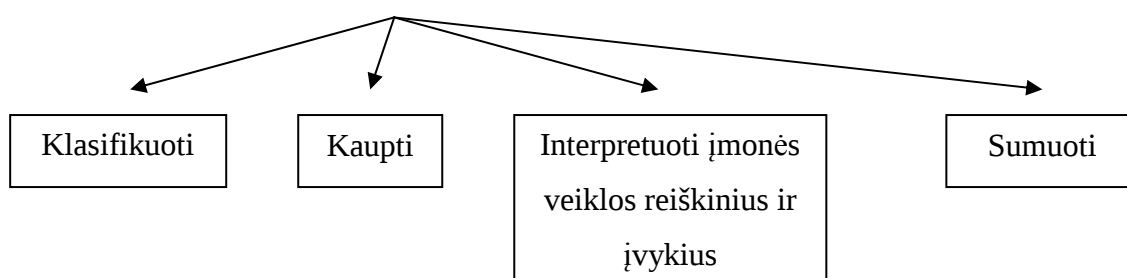
Apskaitos informacija yra iš patikimo šaltinio gauti ir tinkamai užregistruoti duomenys, kuriuos naudoja savarankiški ūkiniai vienetai (įmonės) jų valdymo procese arba kurie potencialiai ateityje gali būti naudingi vadybininkams bei kitiems apskaitos informacijos vartotojams. Apskaitos informacijos vartotojus galima suskirstyti į apskaitos informacijos ir finansines atskaitomybės vartotojus. Pagrindiniai apskaitos informacijos vartotojai yra tiesiogiai suinteresuoti įmonės vidiniai vartotojai. Vadovaujantis apskaitos informacija priimami svarbūs sprendimai įtakojantys įmonės veiklos tęstinumą bei organizavimą.

Svarbiausias duomenų šaltinis, kuriuo apsisprendami vadovaujasi akcininkai, yra metinė finansinė atskaitomybė. Įmonės vadovybė yra atsakinga už šių finansinių ataskaitų rinkinio, teisingai

atspindinčio įmonės pobūdį ir veiklą, parengimą ir pateikimą. Tokiu būdu jie atsiskaito akcininkams, kurie investavo į įmonę ir yra tos įmonės savininkai. Šis atsiskaitymas yra būtinas todėl, kad nuosavybės teisė ir valdymas yra atskirti visose įmonėse, išskyrus mažas individualias įmones.

Finansinės atskaitomybės paskirtis - teikti įvairiems vartotojams, priimančiams ekonominius sprendimus, naudingą informaciją apie finansinę įmonės būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus. Finansinės atskaitomybės tikslai - sudaryti bendros paskirties finansinius balansus, aprūpinti įmones informacija skirta sprendimams priimti, planų sudarymui bei bendrovės veiklos įvertinimui, atitikti valstybinės priežiūros reikalavimus.

Pagrindinės finansinės apskaitos funkcijos yra šios:



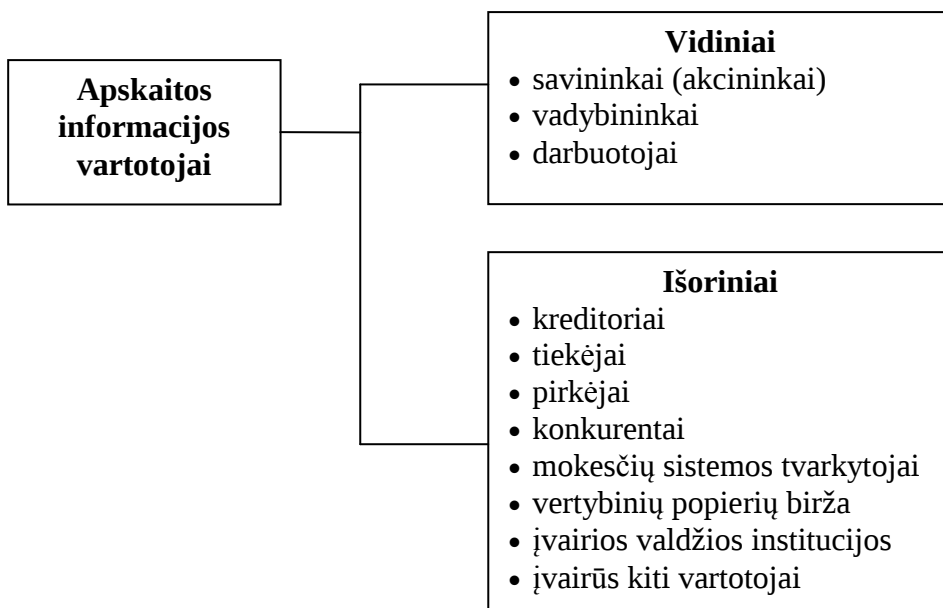
Šaltinis: Butkevičius J., Žaptorius J. Apskaitos pagrindai: mokomoji knyga, 2008.

1. 2. pav. Pagrindinės apskaitos funkcijos

Kaip nagrinėta ankstesniuose skyriuose, vienas pagrindinių ir svarbiausių finansinės apskaitos tikslų yra informacijos teikimas apie įmonės turtinę bei finansinę būklę bei jos pasikeitimus, o pagrindinis finansinės apskaitos produktas yra finansinė atskaitomybė, tad galima teigti, kad apskaitos sistema yra pirminis verslo informacijos šaltinis.

Apskaitos informacijos vartotojai – tai fiziniai ir juridiniai asmenys. Juos galima suskirstyti į atitinkamas vartotojų grupes (1.3 pav.), o apskaitos proceso funkcija ir yra tokių vartotojų informacijos reikmių patenkinimas. Kaip matyti iš 1.3. pav. (žr. kitą p.), yra skirtingos informacijos vartotojų grupės, vadinasi ir jų informacijos poreikiai yra skirtingi. Finansinė apskaita daugiausia informacijos teikia:

- tiesiogiai suinteresuotiems vidiniams įmonės informacijos vartotojams;
- tiesiogiai suinteresuotiems išoriniams informacijos vartotojams;
- įvairioms valdžios institucijoms;
- kitiems vartotojams.



Šaltinis: Lakis M. Finansinės apskaitos teorija ir praktika., 2009.

1. 3. pav. Apskaitos informacijos vartotojai

Kiekvienos vartotojų grupės priimti sprendimai gali turėti įtakos įmonei. Pavyzdžiui, be akcininkų negali būti kapitalo, be darbuotojų negali būti veiklos produktų. Šių individų priimami sprendimai remsis iš dalies apskaitos informacija ir iš dalies neapskaitine informacija (infrastruktūros išvystymas, susisiekimo galimybės, kraštovaizdis ir pan.) Pagrindinės informacijos vartotojų grupės, susijusios su verslo įmone, yra:

Akcininkai /savininkai – asmenys, turintys įmonės akcijų arba suinteresuoti jų įsigyti. Svarstydami pirkti ar parduoti įmonės akcijas, nagrinės įvairių rūšių informaciją, tačiau vertinimo procese dažnai svarbia informacija. Akcininkai, vertindami investavimo galimybes, domėsis: uždirbtu per ataskaitinį laikotarpį pelnu ir galimybėmis gauti dividendus; įmonės akcijų verte rinkoje; srautų būkle ir kt.

Kreditoriai – asmenys arba institucijos, laikinai finansuojantys arba suinteresuoti finansuoti įmonę, suteikdami jai paskolas, teikdami prekes, paslaugas skolon. Kreditoriai svarstydami, ar suteikti paskolą, parduoti prekes, paslaugas skolon, domėsis: įmonės pelningumo rodikliais; įmonės mokumu; ar įmonė turi kitų skolų, kurias turi grąžinti; kokia finansinė įmonės būklė, gebėjimas greitai atsiskaityti už prekes, paslaugas; ar palūkanos bus sumokėtos ir ar paskola bus grąžinta, suėjus terminui.

Dirbantieji – asmenys (įskaitant profsąjungų atstovus), dirbantys arba ketinantys dirbti įmonėje. Dirbantieji domėsis: įmonės atlyginimų mokėjimo politika; įmonės ateities perspektyvomis; veiklos rezultatais ir kt.

Vyriausybė – vykdanči valstybės politiką, verslo apmokestinimo kontrolę. Vyriausybei svarbi įmonės finansinė informacija, siekiant: įgyvendinti valstybės mokesčių politiką; užtikrinti tinkamą mokesčių kontrolę; nustatyti kainų politiką ir kt.

Vadovai, vadybininkai – asmenys, atliekantys įmonės valdymo, veiklos planavimo, kontrolės ir kitas funkcijas. Vadovai domėsis valdymo apskaitos srities informacija: produktų, paslaugų savikaina; tęsti ar nutraukti vieno ar kito produkto gamybą? koks yra veiklos ir biudžeto santykis? veiklos pajamų ir sąnaudų struktūra ir pan.

Pirkėjai – asmenys, perkantys arba galintys pirkti įmonės prekes bei naudotis jos paslaugomis. Pirkėjai domėsis: įmonės galimybėmis tiekti prekes ir teikti paslaugas; išteklių valdymu, kainų politika; įmonės mokumu tiekėjams.

Apskaita atspindi kiekvieną ūkinę operaciją, nes duomenys apie ūkinius faktus fiksuojami, grupuojami ir apibendrinami apskaitoje taip, kad formuotųsi informaciniai rodikliai apie įmonės turtą, lėšas, jų susidarymo šaltinius, įmonės veiklos rezultatus, finansinę būklę.

Informacijos apie ūkio subjekto veiklą pateikimą reglamentuoja įstatymai, profesinės buhalterijų organizacijos. Šiandien vidaus ir išorės informacijos vartotojų poreikius geriausiai tenkina finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija.

Kartu su finansine atskaitomybe sudaroma ir vadinamoji mokestinė atskaitomybė, kuri, skirtingai nei finansinė atskaitomybė, rengiama pagal kitokius principus, nustatytus mokesčių įstatymuose ir poįstatyminiuose aktuose. Pelno mokesčio įstatymo nustatyta, kad mokesčių mokėtojų buhalterinė apskaita privalo būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti.

Pelno mokesčio įstatymo nustatyta, kad mokesčių mokėtojų buhalterinė apskaita privalo būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti. Kitaip tai įstatymų reglamentuota mokesčių pagal gautus buhalterinės apskaitos duomenis apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo sistema Lietuvos Respublikoje. Ši apskaita yra skirta ūkinio subjekto mokamų mokesčių dydžiui nustatyti, tad vedama siekiant apskaičiuoti šiuos pagrindinius mokesčius: pridėtinės vertės, pelno, gyventojų pajamų, socialinio draudimo, įmokas į garantinį fondą, aplinkos taršos mokestį ir daugelį kt.

Pelno mokesčio apskaičiavimas vykdant finansinę apskaitą ir remiantis vien tik Lietuvos Respublikos įstatytime baze, nėra identiškas, tad šių metodikų suvienodinimas aktualus dėl dabartinės pelno mokesčio bazės. Pagal šiuo metu galiojantį LR Pelno mokesčio įstatymą, pelno mokesčio bazę (objektą) sudaro Lietuvos ir užsienio vienetų pajamos. Tikslinga pritarti R. Vainienės (2009) nuomonei, jog pelno mokesčio objektas – tai apmokestinamasis pelnas, kuris yra nustatomas dirbtinai pagal tam tikras pelno mokesčio įstatyme numatytas taisykles, kurios neapima ir negali apimti visos

įmonių gyvenimo įvykių ir aplinkybių įvairovės. Todėl apmokestinamas ne tikrasis veiklos rezultatas – finansinis pelnas, o dirbtinis dydis, kuris beveik visada gali būti ginčytinas.

Nagrinėjant apskaitos sąvoką (žr. skyrių 1.1.) buvo atskleista, kad pagrindinė finansinės apskaitos paskirtis arba kitaip tikslas yra teikti tikslią ir teisingą informaciją, padedančią įmonės informacijos vartotojams priimti pagrįstus sprendimus, tad, finansinės apskaitos tvarkymą ir finansinių ataskaitų rengimo tvarką reglamentuoja įstatymai, tarptautiniai apskaitos standartai, nacionaliniai apskaitos standartai ir kiti norminiai aktai.

Finansinė apskaita teikia gausius informacijos srautus, reikalingus ne tik įmonėms vidaus problemoms, spręsti ar jas tobulinti, bet ir išorės vartotojams. Kiekvieno iš apskaitos vartotojų tikslai skirtingi, tad reikia pažymėti, kad skirtingos įmonės turi ir skirtingus apskaitos informacijos poreikius. Didelės įmonės daug dėmesio skiria išoriniams informacijos vartotojams, viešai platina finansinių ataskaitų duomenis. Atvirkščiai nuo didelių įmonių, mažų įmonių vadovai, kurie dažnai ir būna vieninteliai įmonės akcininkai, apskaitos informaciją laiko įmonės viduje.

Iš pateiktos informacijos, matome, kad svarbu įvertinti vartotojų bei apskaitinės informacijos patikimumo svarbos reikšmę nagrinėjant skirtumus tarp VAS ir pelno mokesčio įstatymo, kai kuriais atvejais, skirtumai gali būti nereikšmingi dėl mažo skirtumų reikšmingumo lygio, tačiau tai gali nulemti finansinių ataskaitų teisingumą ir klaidinti vartotojus.

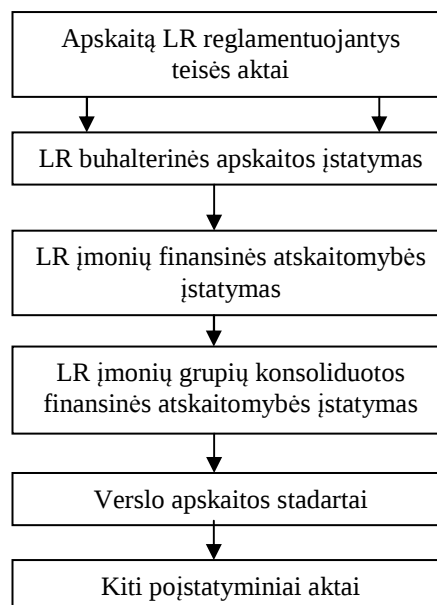
2. APSKAITOS REGLAMENTAVIMAS LIETUVOS RESPUBLIKOJE

Rinkos ekonomikos šalyse apskaita tvarkoma remiantis visuotinai pripažintais principais - bendraisiais apskaitos principais. Šiuos apskaitos principus galime įvardinti, kaip taisykles, pagal kurias pasaulyje tvarkoma apskaita. Tai pabrėžia ir A.Ivanauskienė (2004) „Jų svarbą būtų galima palyginti su žmogaus gebėjimu kalbėti kitiems suprantama kalba. Jeigu susikursime tik mums patiems suprantamą kalbą, paprasčiausiai nesusikalbėsime su kitais. Taip pat ir apskaitoje: jeigu nesilaikysime visuotinai pripažintų principų, suformuotos finansinės informacijos niekas nesupras.“ (p. 15).

Bendriausius apskaitos principus galime rasti Tarptautiniuose apskaitos standartuose ir Europos Sąjungos direktyvose. Taip pat LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme ir 1 – ajame VAS.

2.1. Apskaitą reglamentuojančių įstatymų bei aktų teoriniai aspektai

Lietuvos Respublikoje veikiančiose įmonėse svarbiausi reglamentai, nustatantys finansinės apskaitos vedimo ir ataskaitų parengimo bei pasklebdimo tvarką nurodyti 2.1 paveiksle.



Šaltinis: Kalčinskas G. Buhalterinės apskaitos pagrindai, 2010.

2. 1. pav. Apskaitos reglamentavimas Lietuvos Respublikoje

LR buhalterinės apskaitos įstatyme, nustatyti bendrieji apskaitos, jos organizavimo bei tvarkymo reikalavimai. Šis Įstatymas nustato ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės juridinių

asmenų, ūkininkų ūkių, notarų ir advokatų, patentus įsigijusių fizinių asmenų, užsienio ūkio subjektų nuolatinių buveinių ir atstovybių (toliau – ūkio subjektai) turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių buhalterinę apskaitą, jos organizavimą ir tvarkymą. Ūkininkų ūkių, notarų, advokatų, patentus įsigijusių fizinių asmenų, užsienio ūkio subjektų nuolatinių buveinių ir atstovybių, pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos tvarką nustato Vyriausybė arba jos įgaliota institucija tiek, kiek šis Įstatymas nenustato kitaip. Lietuvos banko, kitų kredito įstaigų, finansų maklerio įmonių, investicinių bendrovių, pensijų fondų, jų valdymo įmonių buhalterinės apskaitos tvarkymą ir organizavimą nustato šis Įstatymas, jeigu kiti Lietuvos Respublikos įstatymai nenumato kitaip.

LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas nustato įmonių finansinę atskaitomybę, reikalavimą atlikti finansinių ataskaitų auditą, metinio pranešimo parengimą, atsakomybę už finansinių ataskaitų, metinio pranešimo rengimą ir skelbimą. Šiuo įstatymu siekiama įmonių finansinių ataskaitų, metinio pranešimo rengimo, reikalavimo atlikti finansinių ataskaitų auditą, atsakomybės už finansinių ataskaitų, metinio pranešimo rengimo ir paskelbimo reglamentavimą suderinti su Europos Sąjungos teisės aktais, nurodytais šio įstatymo priede.

LR įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatyme reglamentuotas konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymas, tvirtinimas, skelbimas, audito atlikimas, nustatyti reikalavimai įmonėms, kurios privalo rengti konsoliduotąsias ataskaitas. Šiuo įstatymu siekiama įmonių grupių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, konsoliduotojo metinio pranešimo rengimo, atsakomybės už konsoliduotųjų finansinių ataskaitų, konsoliduotojo metinio pranešimo rengimo ir paskelbimo reglamentavimą suderinti su Europos Sąjungos teisės aktais, nurodytais šio įstatymo priede.

VAS sukonkretintos buhalterinę apskaitą reglamentuojančių įstatymų nuostatos, detaliau aprašyta, koku būdu turi būti rengiamos ne tik finansinės ataskaitos, bet ir vedama finansinė apskaita.

Verslo apskaitos standartai - tai toks apskaitos dokumentų rinkinys, kuris išaiškina visų atskaitomybių rengimo tvarką. VAS nurodomos pagrindinės apskaitos taisyklės, nustatančios vienodus apskaitos tvarkymo principus įvairiomis verslo sąlygomis. VAS reglamentuoja didžiąją dalį buhalterinės apskaitos tvarkymo bei finansinių ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymo tvarkos. Kiti poįstatyminiai aktai daugiausia reglamentuoja apskaitos organizavimą: kasos operacijų organizavimą, elektroninių kasos aparatų naudojimą, inventorizacijos tvarką ir kt.

Nuo kitų apskaitą ir atskaitomybę reglamentuojančių teisės aktų jie skiriasi formuluočių abstraktumu, plačiomis interpretavimo galimybėmis. Verslo apskaitos standartu abstraktumu siekiama, kad finansinės apskaitos reglamentai netrukdytų teisingai perteikti įmonės veiklos rezultatų ir finansinės būklės sudėtingomis, painiomis operacijomis pasižyminčios šiuolaikinės ekonomikos sąlygomis.

Remiantis LR buhalterinės apskaitos įstatymo 3 straipsnio nuostatomis, ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikla siekiantys pelno, tvarkydami apskaitą turi vadovautis VAS. Neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, tvarkydami apskaitą, vadovaujasi Verslo apskaitos standartais tuo atveju, kai savo nuožiūra nusprendžia sudaryti finansinę atskaitomybę arba Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas įpareigoja ją sudaryti. Viešoji įstaiga Audito ir apskaitos tarnyba, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (Žin., 2001, Nr. 99-3515) 3 straipsniu, rengia, tvirtina ir skelbia verslo apskaitos standartus.

VAS rinkinį sudaro standartai, reglamentuotys ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto, finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų, atsargų, nusoavo kapitalo, dotacijų ir subsidijų, pajamų ir sąnaudų, finansinių ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų sudarymą bei kitas sritis. Standartai periodiškai peržiūrimi. Standartų pakeitimai, papildymai ir naujos redakcijos yra skelbiamos „Valstybės žiniuose“ bei VĮ Audito ir apskaitos priežiūros tarnybos interneto svetainėje. VAS turi būti parengti remiantis Europos Sąjungos teise ir Tarptautiniais apskaitos standartais.

TAS skelbia tarptautinių apskaitos standartų komitetas, įkurtas 1973 m. birželio 29 d. Tai nepriklausoma organizacija, rengianti ir tobulinanti tarptautinius apskaitos standartus. Kiekvienos laisvosios rinkos šalies apskaitos taisyklės pagrįstos tarptautiniais apskaitos standartais ir bendraisiais apskaitos principais. Tai nėra griežti nurodymai kaip atlikti konkrečias apskaitos procedūras. Kiekviena valstybė savo nuožiūra sukonkretina TAS, atsižvelgdama į ekonomikos ypatumus. TAS nuolat tobulinami ir papildomi. Kuriant TAS 5 dalyvauja visi, kurie suinteresuoti, kad viešai skelbiama finansinė atskaitomybė atspindėtų realią įmonių ūkinės veiklos būklę, jų turtą bei nuosavybę. Tai – pramoninkų asociacijos, mokslininkai, apskaitininkų draugijos, įmonės ir pan. Kiekvieno jų indėlis skirsis tiek savo forma, tiek reikšmingumu. Vienos kūrime gali dalyvauti tiesiogiai, kitos – per spaudą arba specialią literatūrą.

Kiti poįstatyminiai aktai tai LR Vyriausybės, LR ministerijų ir kitų institucijų vadovų nutarimai ir įsakymai, kuriais reglamentuotos atskiros apskaitos sritys.

Buhalterinė apskaita laisvos konkurencijos sąlygomis neišvengiamai yra rinkos santykių objektas. Ji gali būti organizuojama ir vykdoma įvairiais būdais, kuriuos įmonių savininkai bei valdytojai laiko racionaliausiais. Apskaitininkai turi tvarkyti apskaitą pagal Buhalterinės apskaitos įstatymą priimtą 2001 m. lapkričio 16 d. Nr. IX-574. Apskaitos darbuotojams būtina turėti labai daug duomenų apie įvairius norminius aktus, reglamentuojančius ne tik apskaitos bet ir mokesčių administravimo, sumokėjimo ir deklaravimo tvarką. Šių dokumentų paieška bei nuolatinė kaita daro apskaitos vedimo procesą gana sudėtingu, todėl dažnai naudojamasi norminių aktų sąvadais, kuriuose minėta informacija pateikiama koncentruota ir yra nuolat atnaujinama.

2.2. Apskaitos reglamentavimas skirtingose įmonėse

Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas nustato apskaitos organizavimą, apskaitos dokumentus ir registrus bei jų saugojimą, klaidų taisymą, atsakomybę už apskaitos organizavimą ir apskaitos dokumentų išsaugojimą. Šis įstatymas taikomas:

- ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims;
- ūkininkų ūkiams;
- gyventojams, kurie verčiasi individualia veikla (nuolatiniais Lietuvos gyventojams, kurie verčiasi individualia veikla, ir nenuolatiniais Lietuvos gyventojams, veikiantiems per nuolatinę bazę Lietuvoje);
- užsienio ūkio subjektams, veikiantiems per nuolatinę buveinę Lietuvoje, užsienio ūkio subjektams, kurių atstovybės yra Lietuvoje.

Žemiau pateikiamas teisės aktų sąrašas, kuris reglamentuoja tam tikrų ūkio subjekto (atsižvelgiant į juridinio asmens teisinę formą) apskaitą, 2.2. pav.:

Teisinė juridinio asmens forma	Apskaitą reglamentuoja:
AB, UAB, ŽŪB, valstybės ir savivaldybės įmonės, finansų maklerio įmonės, valdymo įmonės, kolektyvinio investavimo subjektai, pensijų fondai	Verslo apskaitos arba tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai
Individualiosios įmonės, tikrosios ūkinės bendrijos, komanditinės ūkinės bendrijos	Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. vasario 4 d. įsakymu Nr. 1K-040 patvirtintas Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos taisyklės (Žin., 2005, Nr. 19-636) arba 36-asis verslo apskaitos standartas „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinė apskaita ir finansinė atskaitomybė“ (jei savo nuožiūra nusprendžiama sudaryti finansines ataskaitas)
Viešosios įstaigos, asociacijos, rūmai, labdaros ir paramos fondai, daugiabučių namų savininkų bendrijos, sodininkų bendrijos, garažų statybos ir eksploatavimo bendrijos, politinės partijos ir kiti pelno nesiekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, kurie nėra viešojo sektoriaus subjektai	Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. lapkričio 22 d. įsakymu Nr. 1K-372 patvirtintos Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklės (Žin., 2004, Nr. 171-6342)
Viešosios sveikatos priežiūros įstaigos	Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. 1K-417 patvirtintos Viešųjų sveikatos priežiūros įstaigų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklės (Žin., 2005, Nr. 2-22)

Šaltinis: VĮ Audito ir apskaitos priežiūros tarnyba, 2011.

2.2. pav. *Teisės aktai, reglamentuojantys įvairių teisinių formų juridinių asmenų apskaitą.*

Kaip ir aptarta anksčiau, LR buhalterinės apskaitos įstatymo 3 straipsnio nuostatomis, ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikla siekiantys pelno, tvarkydami apskaitą turi vadovautis Verslo apskaitos standartais. Neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, tvarkydami apskaitą, vadovaujasi Verslo apskaitos standartais tuo atveju, kai savo nuožiūra nusprendžia sudaryti finansinę atskaitomybę arba Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas įpareigoja ją sudaryti. Iš pateikto pav. matome, kad VAS neatskiriama Lietuvos ūkio subjektų apskaitos dalis.

Įstatymas numato ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų, ūkininkų ūkio turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, ūkininkų operacijų ir ūkinių įvykių, gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla (nuolatinių Lietuvos gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla ir nenuolatinių Lietuvos gyventojų, veikiančių per nuolatinę bazę Lietuvos Respublikoje), užsienio ūkio subjektų, veikiančių per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, užsienio ūkio subjektų, kurių atstovybės yra Lietuvos Respublikoje, atitinkamai veiklai, nuolatinei buveinei ar atstovybei priskirtinio turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių buhalterinę apskaitą, jos organizavimą ir tvarkymą. Buhalterinės apskaitos įstatymas nurodo, kad apskaita LR įmonėse turi būti vedama laikantis BAP. BAP yra vadinama per ilgą laiką rinkos šalyse susiformavusių ir visuotinai pripažintų finansinės apskaitos vedimo taisyklių visuma. Tvarkydami apskaitą ir sudarydami finansines ataskaitas, šiomis visuotinai pripažintomis taisyklėmis vadovaujasi daugelio šalių apskaitininkai.

Lietuvos banko, kitų kredito įstaigų, finansų maklerio įmonių, investicinių kintamojo kapitalo bendrovių, pensijų fondų, jų valdymo įmonių buhalterinės apskaitos tvarkymą ir organizavimą nustato LR Buhalterinės apskaitos įstatymas, jei kiti Lietuvos Respublikos įstatymai nenustato kitaip. Ūkininkų ūkių, gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla, užsienio ūkio subjektų, pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos tvarką nustato Vyriausybė arba jos įgaliota institucija tiek, kiek Buhalterinės apskaitos įstatymas nenustato kitaip.

Ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikla siekiantys pelno, tvarkydami apskaitą vadovaujasi verslo apskaitos standartais arba tarptautiniais apskaitos standartais. Verslo apskaitos standartus rengia ir tvirtina Viešoji įstaiga Audito ir apskaitos tarnyba. Ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose, apskaitą tvarko pagal

tarptautinius apskaitos standartus. Viešojo sektoriaus subjektai buhalterinę apskaitą tvarko ir finansines ataskaitas rengia vadovaudamiesi Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu (Žin., 2007, Nr. 77-3046; 2010, Nr. 67-3341) ir viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais.

Šiame skyriuje pateikiami duomenys svarbūs nagrinėjamos hipotezės patvirtinimui arba paneigimui. Pirmiausia, ši informacija patvirtina, jog nors Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas pagrįstas Tarptautiniais ir Verslo apskaitos standartais, numato ne formos, bet turinio pirmumą, rengiant apskaitinę informaciją ir finansinę atskaitomybę, o VAS skatina vertinti ne tik realiai patirtas sąnaudas bei uždirbtas pajamas, bet ir kitas operacijas, įvykius, kurie gali nulemti įmonės veiklą ir jos ateitį.

2.3. Pelno mokesčio apskaičiavimas

Vienas sudėtingiausių mokesčių, kurį įmonės buhalterijos specialistai turi apskaičiuoti ir deklaruoti tai pelno mokestis. Pelno mokestis (įmonių pelno mokestis) – mokestis, renkamas nuo juridinių asmenų pelno.

Pagal PMĮ 4 straipsnio nuostatas Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos. Per Lietuvos vieneto nuolatines buveines, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vykdomos veiklos pajamos nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei, jeigu per šias nuolatines buveines vykdomos veiklos pajamos nustatyta tvarka apmokestinamos pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu tose valstybėse.

Tik labai nedidelėse įmonėse finansinėje apskaitoje išvestas pelnas sutampa su apmokestinamuoju pelnu. Pelnas apskaičiuotas finansinėje apskaitoje ir atspindėtas finansinėje atskaitomybėje vadinamas apskaitiniu. Apskaitinis pelnas apskaičiuojamas iš finansinėje apskaitoje kaupimo principu užregistruotų pajamų atėmus toms pajamoms uždirbti patirtas sąnaudas.

Pagal Šeduikytę V., apmokestinamasis pelnas – ataskaitinio laikotarpio pelnas paskaičiuojamas pagal to laikotarpio kai šis pelnas buvo uždirbtas pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklės (2006). Apmokestinamojo pelno apskaičiavimą reglamentuoja Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, finansinės ir mokesčių apskaitos suderinimą reglamentuoja Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Pastarajame numatytas šio mokesčio apskaičiavimas.

Vieni iš svarbiausių apskaitos informacijos naudotojų yra mokesčių administratoriai. Juos domina ne tik finansinės apskaitos informacija, bet ir įmonės mokestinės atskaitomybės duomenys. Ši atskaitomybė savo esme ir forma skiriasi nuo finansinės atskaitomybės. Ataskaitos, susijusios su įvairių mokesčių rinkimu, pildomos deklaruojant mokesčius, kuriuos įmonės privalo

sumokėti į biudžetą. Kiekvienai įmonei reikšmingiausias yra pelno mokestis. Jo apskaičiuotą mokestingumą lemia tai, kad apmokestinamas galutinis įmonės veiklos rezultatas, per ataskaitinį laikotarpį uždirbtas pelnas. Mokesčio lygį lemia įmonės uždirbtų pajamų dydis, dovanų gautas turtas, įvairūs netekimai, ypatingos pajamos ir pan. Ataskaitinių metų pelnas prieš apmokestinimą nebūtinai lygus apmokestinamam, nuo kurio skaičiuojama pelno mokesčio suma. Mokestinėje atskaitomybėje nurodoma dėl kokių priežasčių apmokestinamas pelnas skiriasi nuo apskaitinio, be to nurodoma suma, kurią įmonė privalo sumokėti į biudžetą, padengdama ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio skolą.

Pelno (nuostolių) ataskaita yra sudedamoji finansinės atskaitomybės dalis, kurioje pateikiami ir palyginami duomenys, iš kurių galima spręsti apie įmonės veiklos rezultatus, su ankstesnių laikotarpių informacija. Šioje ataskaitoje pateikiami duomenys apie įmonės uždirbtas pajamas ir patirtas sąnaudas pagal įmonėje nustatyta apskaitos politiką, tačiau per ataskaitinį laikotarpį mokėtinos pelno mokesčio sąnaudos apskaičiuojamos remiantis LR PMI. Pagal VAS pelno (nuostolių) ataskaitoje rodomos visos uždirbtos pajamos ir patirtos sąnaudos, tačiau pagal PMI, pelno mokesčio skaičiavimo tikslais, sąnaudos yra klasifikuojamos į leidžiamas, neleidžiamas ir ribojamų dydžių leidžiamas atskaityti sąnaudas, o pajamos – į apmokestinamąsias ir neapmokestinamąsias. Pelno mokesčio apskaitos ir pateikimo finansinėje atskaitomybėje tvarką nustato 24 VAS. Pagal minėtąjį VAS pelno mokesčio apskaita yra vykdoma duomenų kaupimo principu taip, kad šios informacijos pagrindu finansinių ataskaitų vartotojas galėtų nustatyti ne tik įmonės mokėtiną ataskaitinio laikotarpio pelną ar mokestį, bet ir turėtų pakankamą informaciją apie ilgalaikius įmonės įsipareigojimus dėl ateityje mokėtino pelno mokesčio bei informaciją apie ilgalaikį įmonės turtą, susijusį su ateityje gautina nauda dėl sumažėsiančio pelno mokesčio (Juškauskas G., 2005).

Apskaitinio pelno prieš apmokestinimą, apskaičiuojamo finansinėje apskaitoje, ir apmokestinamojo pelno, apskaičiuojama pagal pelno mokesčio apskaičiavimo taisykles, skirtumai skiriami į nuolaitinius ir laikinuosius.

Pagal 24 VAS nuolatiniai skirtumai tai ataskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumai, susidarantys dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal apskaitą ir mokesčius, reglamentuojančius aktus.

Kalčinskas G. (2010) ir Juškauskas G. (2005) išskiria keturias nuolatinių apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumų susidarymo priežastis, kurios yra susijusios su skirtingu pajamų ir sąnaudų pripažinimu finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais (žr. priedą 2):

- finansinėje apskaitoje pripažįstamos sąnaudos, kurios pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais laikomos neleidžiamais atskaitymais;
- pelno mokesčio skaičiavimo tikslais pripažįstami leidžiami atskaitymai, kurie finansinėje apskaitoje nepripažįstami sąnaudomis;

- pelno mokesčio skaičiavimo tikslais pripažįstamos apmokestinamos pajamos, kurios finansinėje atskaitomyje nepripažįstamos pajamomis;
- finansinėje apskaitoje pripažįstamos pajamos, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais nelaikomos apmokestinamosios pajamomis.

Informacija apie tokius neatitikimus gali būti pateikiama specialiose nesisteminėse sąskaitose, tačiau jei įmonės yra didelės ir tokių neatitikimų yra daug racionalu naudoti tam tikrus informacijos registrus (Greimienė J., 2006). Bet kokių atveju įmonės buhalterijos specialistai susiduria su apskaitinio darbo padidėjimu ir galimu būsimųjų laikotarpių finansinių ataskaitų netikslumu – jei informacijos saugojimas dėl minėtų neatitikimų yra nenuoseklus.

2.4. Grynosios (tikrosios) vertės sąvokos reikšmingumas

Finansinėje apskaitoje dažniausiai operacijos dažniausiai apskaitomos įsigijimo savikaina, kuri apibrėžiama ir PMĮ. Įsigijimo savikaina – tai sumokėta ar mokėtina pinigų, jų ekvivalentų ar kitų vertybių suma. Kitas vertinimo metodas, kurį tam tikriems balanso straipsniams įvertinti pateikia VAS – tikrosios vertės metodas. Tikroji vertė PMĮ nėra apibrėžiama.

Pagal VAS tikroji vertė – tai tokia vertė, kai ketinančios pirkti (parduoti) tokios vertės turtą ar paslaugas nesusijusios šalys gali apsieisti tuo turtu ar paslaugomis arba daryti tarpusavio įsipareigojimų užskaitą. Turto ar įsipareigojimo tikroji vertė gali būti patikimai nustatoma, jeigu jų šios vertės svyravimai nereikšmingi arba jeigu įvairių vertinimo rezultatų kitimo tikimybė gali būti tiksliai nustatoma ar įvertinama.

Tikrosios vertės sąvoka yra netapati naudojimo vertės sąvokai, kaip ją apibrėžia 23 VAS. Tikroji vertė yra grindžiama nesusijusių rinkos dalyvių žiniomis apie turtą ir noru jį įsigyti ar parduoti. Naudojimo vertė išreiškia pačios įmonės vertinimus ir lūkesčius atsižvelgiant į specifinę situaciją, susijusią su pačia įmone. Pavyzdžiui, nustatydamas diskonto normą naudojimo vertei įvertinti, įmonės vadovybė atsižvelgia į faktą, kad įmonė turi paėmusi paskolą, iš kurios finansuojamas investicinis turto įsigijimas, labai palankiomis sąlygomis ir dabartiniu metu neįmanoma gauti paskolos su panašiomis palūkanomis. Taip pat įmonė gali turėti specifinių mokesčių lengvatų ar kitų teisių, į kurias būtų atsižvelgiama vertinant turto naudojimo vertę. Tačiau kai yra vertinama tikroji vertė, turi būti atsižvelgiama ne į specifinę situaciją įmonėje, o į bendrą rinkos informaciją ir bendrus žinomus rinkos lūkesčius.

Tikrosios vertės sąvoka vartojama kalbant ir apie materialųjį turtą, ir apie atsargas, ir apie finansines, debitorių bei kreditorių skolas. Kalbant apie turtą ir atsargas, tikroji vertė naudojama, kai reikia įvertinti turtą finansinės atskaitomybės dokumentuose. Šiuolaikinė rinka labai dinamiška, tad

didelių pokyčių gali įvykti per labai trumpą laiko tarpą. Neretai rinkos pokyčiai nulemia kokio nors turto (pastatų, žemės ar kitokio) kainą. Sakykime, įmonė įsigijo žaliavų savo prekėms gaminti, o po kurio laiko stipriai sumažėjo šių žaliavų kaina. Aišku, sumažėjus žaliavų kainai, po kurio laiko sumažės ir prekių, kurias gaminant naudojama ši žaliava, kainos. Todėl galima situacija, kad įmonė, įsigijusi žaliavų didesne kaina, nebegaus to pelno, kurį ji galėtų gauti, jei žaliavų kaina būtų nepakitusi. Paprasčiausias būdas parodyti įmonės nuostolius dėl sumažėjusių kainų – fiksuoti ūkinės operacijas kaip paprastai, t. y. fiksuoti pardavimų pajamas, sąnaudoms priskiriant sunaudotų žaliavų savikainą. Sąnaudos bus didesnės už pajamas ir bendrasis nuostolis paaiškės pateikiant ataskaitinių metų grynojo (veiklos, sandorio) rezultato sumą. Taip pat įmonė finansinių metų gale valdo tam tikrą atsargų kiekį, kuris yra rodomas atskaitomybės dokumentuose. Tačiau šios atsargos nebėra vertos tiek, kiek už jas buvo sumokėta. Jeigu būtų nutarta įmonę likviduoti, įmonės akcininkai (savininkai) už parduotas žaliavas negautų tokios sumos, kuri buvo sumokėta už tas žaliavas. Todėl ir svarbi tikrosios vertės sąvoka. Įmonė turi perkainoti savo turimas žaliavas pagal rinkos kainą ir nurodyti turimas atsargas finansinės atskaitomybės dokumentuose ta tikrąja verte, kurią galima gauti už minėtas žaliavas.

Panašiai yra vertinamas ir turtas. Finansinių metų pabaigoje atliekamas turimo turto perkainojimas, jei pastaruoju metu jo kaina rinkoje keitėsi ir labai skiriasi nuo tos kainos, už kurią turtas buvo įsigytas anksčiau. Jei yra skolų, grynosios (tikrosios) vertės sąvoka reiškia, kad skolos turi būti nurodytos ta suma, kurią tikimasi dar atgauti arba sumokėti. Debitorių skolų atveju tai reiškia, kad iš visų pirkėjų skolų reikia atimti abejotinas skolas, t. y. Tas sumas, kurių įmonė nesitiki atgauti dėl vienokių ar kitokių skolų. Kreditorių skolų atveju viskas yra taip pat, tik šį kartą reikia atimti tas sumas, kurių, kaip mano įmonė, nereikės grąžinti.

Taigi tikrosios vertės sąvoka yra svabi, nes ja, įvertinant įmonės turtą yra atskleidžiama reali rinkos situacija apie turimą turtą, įsipareigojimus, o ne įsigijimo vertė, kuri dažniausiai neatspindi realios situacijos ir gali būti ženkliai nutolusi nuo realios situacijos. Tai svarbu rengiant finansinių ataskaitų rinkinius, nes tik įsigijimo vertės atspindėjimas gali lemti finansinių ataskaitų netikslumus ir gali neatspindėti realios įmonės padėties finansinių ataskaitų sudarymo datai.

3. NESUTAPIMAI TARP PELNO MOKESČIO ĮSTATYMO BEI VERSLO APSKAITOS STANDARTŲ BUHALTERINĖS APSKAITOS ATŽVILGIU

3.1. IMT nusidėvėjimas VAS ir PMĮ atžvilgiu

Apskaičiuojant mokesčius, kurie reglamentuojami atskirais teisės aktais nėra atsižvelgiama į rodiklius ir skaičius, kurie parodo įmonės skolas, pelningumą, veiklos perspektyvas. Pastarieji bei daugelis kitų įmonės veiklos aspektų įvertinami vedant finansinę apskaitą.

Kiekvienais metais ir visose įmonėse, kuriuose skaičiuojamas pelno mokestis (žr. 2.3 skyrių), turi būti atliekami finansinės apskaitos rezultatų koregavimai, kurių sudėtingumas ir laiko sąnaudos priklauso nuo pasirinktos apskaitos politikos. Kuo labiau finansinė apskaita nutolusi nuo PMĮ nuostatų, tuo daugiau koregavimų reikia atlikti.

Dėl šių nesutapimų buhalteriai dažnai susiduria su tam tikromis problemomis vykdant apskaitą. Visgi, dažniausiai atsiradus nesutapimams buhalteriai remiasi PMĮ reikalavimais, nenorėdami du kartus atlikti to pačio, tačiau dėl to nukenčia finansinės apskaitos teisingumas.

PMĮ nurodyta, kad kiekvieno ilgalaikio materialiojo objekto nusidėvėjimas per visą jo naudojimo laikotarpį suma apskaičiuojama iš jo įsigijimo vertės atėmus numatomą likvidacinę vertę. Vienetas pats pasirenka turto likvidacinę vertę, ne mažesnę nei 1 lito ir ne didesnę kaip 10 procentų įsigijimo kainos. Simbolinis vieno ar keletos litų palikimas reiškia, kad visiškai nudevėjus tą objektą, jis nebus išbrautas iš ilgalaikio turto sąrašų, bus atspindimos jo techninės priežiūros išlaidos, rūpinamąsi jo apsauga. Jeigu turtą numatoma naudoti ilgai ir sunku apibrėžti jo likvidacinę vertę, dažniausiai pasirenkamas minimalus jos dydis – 1 Lt. Tokio dydžio likvidacinė vertė dar dažnai vadinama atmintine verte, nes ji neleidžia iš balanso „dingti“ visiškai nudevėtam, bet dar naudojama turtui.

Lyginant VAS ir PMĮ nuostatas pastebimi nesutapimai dėl likutinės maksimalios vertės. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad likvidacinės vertės apribojimas daugiau kaip 10 procentų įsigijimo vertės nustatymas pelno mokesčio įstatyme prieštarauja 12-ojo VAS nuostatoms, kuriame teigiama, kad likvidacinę vertę nustato įmonė. Jei įmonė įsigija brangų materialųjį turtą, kuri planuoja naudoti kelerius metus, o po to perleisti, akivaizdu, kad greičiausiai turtas taip greit nenusidėvės ir turto likvidacinė vertė bus didesnė nei 10 procentų. Jeigu neatsižvelgdami į tai nusistatysime 10 procentų likvidacinę vertę, o kitą dalį nudevėsime, perleidę turtą ir pripažinę didelį teigiamą perleidimo rezultatą – apskaitos duomenys bus iškraipyti. Mes manome, kad įmonės veikloje turėtų būti nudevėta tik ta ilgalaikio turto įsigijimo vertės dalis, kuri nebus atgauta po turto perleidimo (likvidavimo), t.y. ta dalis, kuri bus tikrai įtraukta uždirbant pajamas, susijusias su įmonės veikla, per to turto naudingo eksploatavimo laiką.

Nuo tinkamai nusistatymo ilgalaikio turto nusidėvėjimo priklauso teisingas ilgalaikio turto balansinės vertės atspindėjimas. Finansinėje apskaitoje reikalaujama, kad ilgalaikio turto nusidėvėjimo norma kuo tiksliau atitiktų realiai sumažėjusią turto ekonominę vertę, o PMI įstatymo atžvilgiu, svarbiausia, kad nusidėvėjimo norma neviršytų nustatyto maksimalaus dydžio nustatyto PMI.

Finansinėje apskaitoje turto nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmos dienos, pradėjus turtą naudoti veikloje, ir baigiamas, kito mėnesio pirmą dieną, kai turtas nurašomas, perleidžiamas, nebenaudojamas įmonės veikloje, visiškai nudėvimas, nors ir toliau bus naudojamas. Pelną mokesčio įstatyme be kito mėnesio būdo, nurodomas dar ir pusmečio nusidėvėjimo skaičiavimo būdas, tačiau pusmečio apskaitos būdas neatspindi realios ilgalaikio turto nusidėvėjimo situacijos, nors finansinėje apskaitoje šį skaičiavimo metodą nėra draudžiama.

Turto vertės paskirstymas per visą naudingo eksploatavimo laiką priklauso nuo pasirinkto nusidėvėjimo metodo. 12 – ajame VAS nurodoma, kad taikomi šie ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai:

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

Metų skaičiaus ir dvigubas – mažėjančios vertės metodai nerekomenduojami taikyti skaičiuojant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą finansinės atskaitomybės sudarymo tikslams, išskyrus tuos atvejus, kai tai reikalinga norint teisingai parodyti įmonės veiklos rezultatus ir turto teikiamą ekonominę naudą.

Taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) metodą, metinė nusidėvėjimo suma apskaičiuojama pagal formulę:

$$N = \frac{v_1 - v_2}{T}; \quad (1)$$

Čia: N – metinė nusidėvėjimo suma;

v_1 – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo vertė (pasigaminimo savikaina);

v_2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

T – naudingo tarnavimo laikas metais.

Produkcijos metodu apskaičiuota nusidėvėjimo suma priklauso nuo tam tikru ilgalaikio materialiojo turto objektu pagamintos produkcijos (atliktų paslaugų) kiekio. Taikant šį metodą, nusidėvėjimo suma apskaičiuojama pagal formulę:

$$N = \frac{(v_1 - v_2) \times P}{P_{\max}}; \quad (2)$$

Čia: N – nusidėvėjimo suma, tenkanti pagamintai produkcijai (atliktoms paslaugoms);

v_1 – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

v_2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

P – per ataskaitinį laikotarpį pagamintos produkcijos (atliktų paslaugų) kiekis;

$P_{\max}$ – maksimalus ilgalaikio turto objektu pagamintos produkcijos (atliktų paslaugų) kiekis.

Metų skaičiaus metodu apskaičiuota nusidėvėjimo suma skaičiuojama nuo įsigijimo savikainos, tačiau pirmaisiais turto naudojimo metais į produkcijos, darbų (paslaugų) savikainą įskaitoma didžiausia nusidėvėjimo suma, antraisiais – mažesnė negu pirmaisiais, o trečiaisiais ir dar vėlesniais metais – tolygiai mažėjanti nusidėvėjimo suma, atsižvelgiant į pasirinktą turto naudojimo laiką. Taikant metų skaičiaus metodą, nusidėvėjimo suma skaičiuojama pagal formulę:

$$N = \frac{(v_1 - v_2) \times (T - i + 1) \times 2}{T \times (T + 1)}; \quad (3)$$

Čia: N – metinė nusidėvėjimo suma;

v_1 – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

v_2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

T – naudingo tarnavimo laikas metais;

i – metai, kuriems skaičiuojamas nusidėvėjimas, kur „i“ mažiau arba lygu „T“.

Taikant dvigubą – mažėjančios vertės metodą, nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo objekto likutinės vertės pagal du kartus padidintą procentą. Taikant šį metodą, metinė nusidėvėjimo suma apskaičiuojama pagal formulę:

$$N = L \times n, \quad n = \frac{100}{T} \times 2; \quad (4)$$

Čia: N – metinė nusidėvėjimo suma;

L – ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė;

n – nusidėvėjimo procentas;

T – naudingo tarnavimo laikas metais.

Pirmaisiais turto naudojimo metais:

$$N_1 = L_1 \times n; \quad (5)$$

Čia: $L_1 = V_1$,

V_1 – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

Antraisiais turto naudojimo metais:

$$N_2 = L_2 \times n; \quad (6)$$

Čia: $L_2 = L_1 - N_1$;

Trečiaisiais turto naudojimo metais:

$$N_3 = L_3 \times n; \quad (7)$$

Čia: $L_3 = L_2 - N_2$;

Ketvirtaisiais ir einančiais po jų, ir dar kitais „i“-aisiais metais (išskyrus paskutinius turto naudojimo metus):

$$N_i = L_i \times n; \quad (8)$$

Čia: $L_i = (L_1 - 1) - (N_1 - 1)$;

Paskutiniais turto naudojimo metais:

$$N_p = (L_p - 1) - V_2; \quad (9)$$

Čia: V_2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė.

PMĮ nurodyta, kad nusidėvėjimas skaičiuojamas, taikant šiuos metodus:

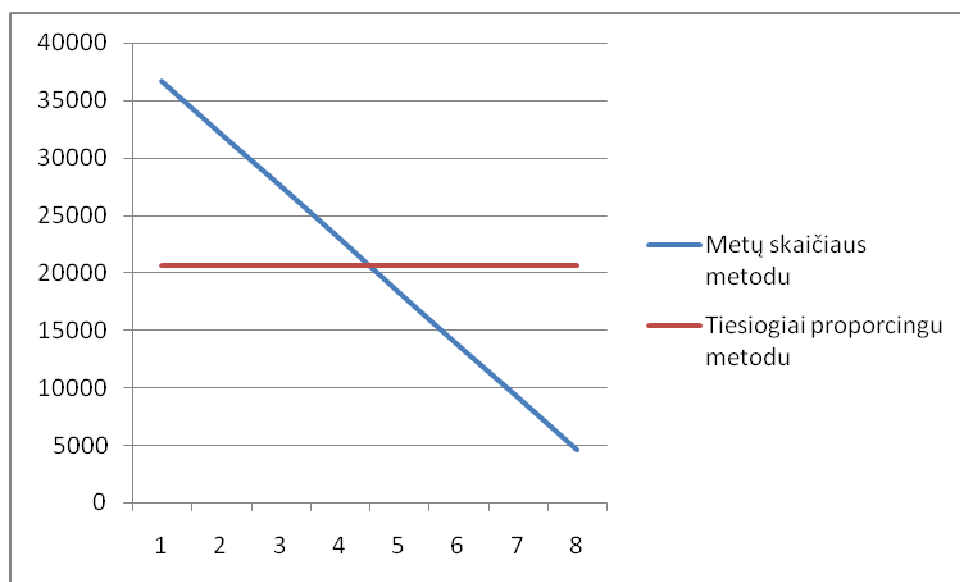
- tiesiogiai proporcingą (tiesinį);
- dvigubą – mažėjančios vertės (dvigubo balanso);
- produkcijos metodus (pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlį).

Pagal PMĮ 18 straipsnio nuostatas pasirinkto metodo turi būti laikomasi nuosekliai: PMĮ 1 priedėlyje nustatyta ilgalaikio turto grupei ir kiekvienam tai grupei priskirtam turto vienetui

taikomas tas pats vieneto pasirinktas nusidėvėjimo arba amortizacijos metodas per visą ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį.

Jei turto nusidėvėjimas finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo reikmėms skaičiuojamas skirtingais metodais, padaugėja darbo, nors informacijos nauda nepadidėja, nes vieno ar kito metodo naudojimas duoda gana apytikšlius sąnaudų ir veiklos rezultatus. Galimas ir toks atvejis, kuomet siekiant sumažinti apskaitos kaštus pasirenkamas toks nusidėvėjimo būdas, kuris atitinka PMĮ nuostatose numatytus pelno mokesčio apskaičiavimo reikalavimus. PMĮ nuostatomis svarbiausia IMT teikiamos naudos ir patiriamų sąnaudų įvertinimas mokestine prasme, nors VAS numatyta tai, kad nusidėvėjimo norma turi kuo tiksliau atitikti realiai sumažėjusią turto ekonominę vertę (žr. 3.1 pav).

Pavyzdžiui N įmonė 2011 m. gruodžio 15 d. įsigijo krovininę mašiną už 165,005.99 Lt, likvidacinė vertė 1,00 Lt naudingo eksplotavimo laikas 8 metai (žr. 4 priedą).



3.1. pav. N įmonės krovinės mašinos nusidėvėjimo skaičiavimo skirtingais metodais palyginimas

Iš pateikto pavyzdžio matome, kad jei įmonė, norėdama tiksliau atspindėti finansinius rezultatus, pasirenka metų skaičiaus nusidėvėjimo metodą, tai apskaičiuojant pelno mokestį privalo būti atlikti koregavimai, nes tokio skaičiavimo metodo nenumato PMĮ.

Pagal VMI nustatytas pelno mokesčio deklaracijos pildymo taisykles, jei pagal apskaitoje taikomus ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvus apskaičiuojama didesnė nusidėvėjimo suma, negu būtų apskaičiuota taikant PMĮ 1 priedėlyje nustatytus ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus, tai skirtumo suma įrašoma į atskirą laukelį. Kituose laukeliuose privalo būti žymimi nusidėvėjimo ar amortizacijos sumų skirtumai, kai apskaitoje nusidėvėjimas arba amortizacija skaičiuojama nuo didesnės ilgalaikio turto įsigijimo kainos negu įsigijimo kainos, nustatomos pagal

PMĮ 14 straipsnio nuostatas, taip pat ir prestižo amortizacijos sumos, išskyrus prestižo amortizacijos sumas, laikomas ribojamų dydžių atskaitymais pagal PMĮ 18 str. 9 dalį, ir kitos ilgalaikio turto nusidėvėjimo ar amortizacijos skaičiavimo apskaitoje ir pagal PMĮ nuostatas skirtumų sumos.

Koregavimų, skirtumų registravimas finansinėje apskaitoje dėl nesutapimų tarp pasirinkto nusidėvėjimo metodo finansinėje apskaitoje ir apskaičiuojant pelno mokestį galimas vedant atskirus nusidėvėjimo grafikus, lenteles. Jei įmonėje tokių neatitikimų yra daug šių neatitikimų skaičiavimas bei registravimas reikalauja daug papildomo ir kruopštaus darbo, tačiau susidarius tam tikrą registravimo bei istorinio palyginamumo sistemą, tai būtų pats geriausias sprendimas, kurio laikantis būtų ne tik teisingai apskaičiuojamas pelno mokestis, bet ir finansinėje apskaitoje rodomi tikrąją įmonės veiklą atspindintys rezultatai.

Ilgalaikio materialiojo metodo nusidėvėjimo būdo pasirinkimas yra labai svarbus. Pasirinkimas turi būti labai atidus, nes būtent nuo jo priklauso ateinančių laikotarpių finansinis rezultatas. Pasirenkant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodą, reikia vadovautis tuo, kad patirtos ataskaitinio laikotarpio nusidėvėjimo sąnaudos būtų siejamos su to laikotarpio uždirbtomis pajamomis.

3.1.1. Pridėtinės vertės mokesčio įtraukimas į įsigijimo savikainą

Pagal 12-ąjį verslo apskaitos standartą į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaitomas pridėtinės vertės mokestis, išskyrus tuos atvejus, kai pridėtinės vertės mokestis yra negrąžinamas. Pagal 12 VAS negrąžinamą (neatskaitomą) pridėtinės vertės mokestį įmonė gali įskaityti:

- į turto įsigijimo savikainą arba
- į veiklos sąnaudas.

Įmonės nustatydamos apskaitos politiką, pasirenka vieną iš šių dviejų negrąžinamo (neatskaitomo) pridėtinės vertės mokesčio įskaitymo būdų ir jį pastoviai taiko, registruodamos apskaitoje analogiškus įvykius.

Nors negrąžinamą pridėtinės vertės mokestį įmonė gali įskaityti į turto įsigijimo savikainą, to neleidžia daryti PMĮ nuostatos. Pagal PMĮ 14 straipsnio nuostatas, turto įsigijimo kaina tai išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), išskyrus pridėtinės vertės mokestį, susijusius su šio turto įsigijimu. Pagal PMĮ 24 straipsnio 2 dalies nuostatas pridėtinės vertės mokestis į turto įsigijimo kainą neįskaitomas, neatsižvelgiant į tai, ar įmonė yra PVM mokėtoja, ar ne. Vadovaujantis PMĮ 24 straipsnio 2 dalies nuostatomis iš pajamų galima atskaityti tik tas prekių (paslaugų) pirkimo ir sumokėtas importo PVM sumas, kurios atitinka du kriterijus:

- šios sumos yra neatskaitomos pagal PVM įstatymo nuostatas ir
- šios sumos apskaičiuotos nuo PMI nustatytų leidžiamų atskaitymų.

Nors susidariusi neatskaityta pirkimo ar importo PVM suma finansinėje apskaitoje tampa sąnaudomis, tačiau skaičiuojant pelno mokestį šios neatskaityto pirkimo (importo) PVM sąnaudos tik tam tikrais atvejais gali būti pripažįstamos leidžiamais atskaitymais: iš pajamų atskaitomos tik tos pirkimo ir sumokėto importo PVM sumos, kurios neatskaitomos pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas, ir tik tais atvejais, kai šios sumos apskaičiuotos nuo PMI nustatytų leidžiamų atskaitymų.

Darbo bei laiko sąnaudų atžvilgiu įmonei naudingiau neįskaityti negrąžinamo PVM į IMT savikainą, tačiau didelė PVM suma nuo įsigyjamo labai didelės vertės turto iš karto įtraukiama į sąnaudas gali reikšmingai sumažinti įmonės ataskaitinių metų pelną.

Pavyzdžiui, įmonė N, kuri nėra PVM mokėtoja įsigijo skolon lengvąjį automobilį, kurį naudos vairuotojų mokymui. Automobilio pirkimo kaina – 60 000 Lt, pirkimo PVM suma – 12 600 Lt. Įmonė apskaitos politikoje yra pasirinkusi neatskaitomo, pagal PVM įstatymo nuostatas, PVM įskaitymo į įsigijimo savikainą būdą. Įmonė nustatė, kad šio lengvojo automobilio nusidėvėjimas bus skaičiuojamas taikant 6 metų nusidėvėjimo normatyvą, taip pat nustatė 1 000 Lt likvidacinę vertę, pasirinko tiesinį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą ir kito mėnesio nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios būdą. Tarkime, kad automobilis įsigytas ir pradėtas naudoti 2010 m. rugpjūčio mėnesį, todėl jo nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo rugsėjo 1 dienos.

Pagal 12 VAS nuostatas automobilio įsigijimo savikaina yra 72 600 Lt. Registruojant įsigytą automobilį, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	72 600 Lt
K 4486 Kitos mokėtinos sumos	72 600 Lt

2010 metais pagal 12 VAS nuostatas apskaičiuota automobilio nusidėvėjimo suma bus lygi 3 977,78 Lt. Apskaičiuojant 2010 metų pelno mokestį įmonė privalo atsižvelgti į PMI, o pagal PMI nuostatas automobilio įsigijimo kaina – 60 000 Lt, todėl ir nusidėvėjimo suma atitinkamai bus kitokia - 3 277,78 Lt.

Taigi įmonė pildydama 2010 metų pelno mokesčio deklaraciją nusidėvėjimo sąnaudų sumų, apskaičiuotų pagal 12 VAS ir pagal PMI nuostatas, skirtumu, t.y. 700 Lt turi padidinti apmokestinamąjį pelną ir šią sumą įrašyti į pelno mokesčio deklaracijos (PLN 204) 5 laukelį. Automobilio pirkimo PVM suma, t.y. 12 600 Lt, turės sumažinti apmokestinamąjį pelną ir šią sumą įrašyti į atitinkamą deklaracijos laukelį.

Mokslinėje literatūroje bei publikacijose siūlomi sprendimai, kaip būtų galima IMT apskaitą supaprastinti. Pasiūlymas papildyti sąskaitų planą viena kapitalo sąskaita pateiktas publikacijoje „Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodologiniai neatitikimai“ (D. Juočiušienė ir N. Stončiuvienė, 2008) - sąskaitų plano viena kapitalo sąskaita „Pelno mokesčiu apmokestinamo rezultato koregavimai“ papildymas:

- pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą didinimas (-);
- pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą mažinimas;
- pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą koregavimų rezultatas.

Šios idėjos autorės (D. Juočiušienė ir N. Stončiuvienė) siūlo vienoje iš trijų subsąskaitų apskaityti tik koreguotiną rezultatą didinančias sumas, kitoje – tik mažinančias, o trečioji turėtų būti naudojama pirmų dviejų subsąskaitų sulyginimui apskaitoje, kad nebūtų iškraipomi nei vienos sąskaitos rezultatai.

Taigi, anot idėjos šalininkų, trečios subsąskaitos reikšmė rodytų, koku dydžiu bus koreguojamas rezultatas prieš apmokestinimą, tad toks IMT apskaitos metodologinių skirtumų apskaitymas būtų trigubai naudingas. Pirma, nebūtų pamiršta nei viena koregavimo suma. Antra, ataskaitiniu laikotarpiu pasikeitus vyriausiajam buhalterui, jau būtų užregistruota reikalinga informacija apmokestinamojo rezultato koregavimui. Trečia, prireikus išsiaiškinti, kokiomis sumomis buvo koreguotas pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą, net ir po kelerių metų, būtų išlikusi reikalinga informacija.

3.1.2. Ilgalaikis turtas, įsigytas už prekes ir (arba) paslaugas

Pagal 12 VAS nuostatas IMT gali būti įsigyjamas mainais į kitą turtą, o tais atvejais, kai įmonė už įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą atsiskaito ne pinigais, o prekėmis ir (arba) paslaugomis, mainais įsigyto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina nustatoma prie mainų sutartyje numatytos to ilgalaikio materialiojo turto vertės pridėdant visas su to turto mainais susijusias išlaidas, susidariusias iki turto naudojimo pradžios.

Pagal PMĮ 14 straipsnio 2 dalies nuostatas už prekes ir paslaugas įsigyto turto įsigijimo kaina – atitinkama suma, įtraukta į vieneto pajamas, gautas už šias prekes ir paslaugas, ir išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), susijusius su šio turto įsigijimu.

Pavyzdžiui, įmonė X suteiktas įmonei Y duomenų bazės internete palaikymo paslaugas, kurių vertė yra 1 000 Lt, maino į įmonės B kompiuterį, kurio įsigijimo savikaina – 4 550 L (sukauptas

nusidėvėjimas – 3 000 Lt (tokia pati suma, skaičiuojant pelno mokestį, buvo priskirta ir leidžiamiesiems atskaitymams), balansinė vertė – 1 550 Lt. Mainų sutartyje numatyta, kad kompiuterio vertė yra lygi 1 550 Lt. Už kompiuterio montavimą įmonė X įmonei Z į kasą sumokėjo 120 Lt. Kompiuterį įmonė pradėjo naudoti 2010 metų sausio mėnesį. Įmonė nustatė, kad šio kompiuterio nusidėvėjimas bus skaičiuojamas taikant 3 metų nusidėvėjimo normatyvą. Įmonė pasirinko tiesinį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, kito mėnesio nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios būdą ir nustatė 1 Lt likvidacinę vertę.

Pagal VAS nuostatas kompiuterio įsigijimo savikaina lygi sutartyje nurodytai vertei, kuri lygi 1 550 Lt, pakoreguotai išlaidų, padarytų iki turto naudojimo pradžios, suma viso 120 Lt, t.y. 1 670 Lt. Įsigijus kompiuterį ir suteikus paslaugas, X įmonės apskaitoje nurodoma:

D 1260 Kito materialiojo turto įsigijimo savikaina	1 670 Lt
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	1 550 Lt
K 2720 Kasa	120 Lt

2010 metais pagal 12 VAS nuostatas apskaičiuota kompiuterio nusidėvėjimo suma yra 509,97 Lt. Pagal PMĮ 14 straipsnio 2 dalies nuostatas kompiuterio įsigijimo kaina yra atitinkama suma, įtraukta į vieneto pajamas, gauta už duomenų bazės internete palaikymo paslaugas, ir išlaidos, patirtos įsigyjant kompiuterį. Pagal PMĮ 14 straipsnio 2 dalies nuostatas pajamų suma, gauta už duomenų bazės internete palaikymo paslaugas, yra lygi tų suteiktų paslaugų vertei, t.y. 1 000 Lt. Todėl šiuo atveju kompiuterio įsigijimo kaina lygi suteiktų paslaugų vertės (1 000 Lt) ir išlaidų, patirtų iki turto naudojimo pradžios (120 Lt), sumai, t.y. – 1 120 Lt.

Kadangi pagal 12 VAS nuostatas įmonė apskaitoje į pajamas įtraukė ne duomenų bazės internete palaikymo paslaugų vertės sumą (1 000 Lt), o sutartyje nurodytos kompiuterio vertės sumą (1 550 Lt), tai pagal 12 VAS ir PMĮ 14 straipsnio 2 dalies nuostatas apskaičiuotų pajamų skirtumo suma, t. y. 550 Lt (1 550 Lt - 1 000 Lt), ji turi sumažinti apmokestinamąjį pelną.

2010 metais pagal PMĮ nuostatas apskaičiuota kompiuterio nusidėvėjimo suma taip pat skirsis, nes bus lygi 341,92 Lt. Šis skirtumas taip pat turi būti atspindėtas pildant pelno mokesčio deklaraciją bei apskaičiuojant pelno mokestį.

Pasiūlymas, kaip IMT apskaitą įmanoma supaprastinti pateiktas 3.1.1. skyriuje, taip pat galėtų būti pritaikytas ir atspindint aptartus neatitikimus dėl IMT įsigijimo už prekes ir (ar) paslaugas apskaitymo. Jei įmonėje tokių neatitikimų yra daug šių neatitikimų skaičiavimas bei registravimas reikalauja daug papildomo ir kruopštaus darbo, bet svarbu, kad finansinėje apskaitoje būtų rodomi tikrąją įmonės veiklą atspindintys rezultatai.

3.2. Atsargų apskaitos skirtumai tarp PMĮ ir VAS

Finansinei apskaitai tvarkyti būdinga palyginti plati atsargų finansinės apskaitos metodų, modelių ir būdų įvairovė, iš kurių tinkamiausią turi pasirinkti pati organizacija, atsižvelgdama į savo veiklos specifiką. Kiekviena organizacija, turi nustatyti savo apskaitos politiką, kurioje didelis dėmesys skiriamas atsargų apskaitos politikos apibūdinimui, nes nuo pasirinkto atsargų apskaitos bei atsargų įvertinimo metodo labai priklauso organizacijos veiklos finansiniai rezultatai. Šį pasirinkimą lemia ir pati organizacijos veiklos sritis (atsargų sąskaitų klasifikacija, sąskaitų korespondencijos ir pan.). Be to, atsargų apskaitą Lietuvoje reglamentuoja įvairūs norminiai aktai ir, dažniausiai, tarpusavyje nesuderinti, lemiantys atsargų apskaitos ypatumus.

Atsargos, kaip trumpalaikis turtas, laikomos likvidžiu ir greitai pinigais paverčiamu turtu, todėl dar vadinamos apyvartiniu kapitalu ar lėšomis, įtakojančiomis organizacijos veiklą bei su jomis susijusius priimamus valdymo sprendimus. Atsargos literatūroje yra laikomos ir vienu iš veiksmingų pelningos organizacijos veiklos palaikymui (Rudytė, Palubinskienė, 2005). Siekiant didesnės planavimo ir kontrolės kokybės būtina patikima atsargų apskaitos informacija. Be to patikimas atsargų įvertinimas finansinėje atskaitomybėje leidžia teisingai nustatyti tokius rodiklius kaip mokumas, naudojamo trumpalaikio turto efektyvumas ar likvidumas (Žvirėlytė, 2010).

Siekiant pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie organizacijos veiklos rezultatus, organizacijų vadovams svarbu pasirinkti tinkamiausius jų verslo sąlygas atitinkančius atsargų apskaitos metodus, kurių pasirinkimas derėtų su VAS ir PMĮ nuostatomis.

Finansinę apskaitą reglamentuoja 9 VAS „Atsargos“. Atsargų registravimas apskaitoje vykdomas pagal jų įsigijimo savikainą, o finansinėje atskaitomybėje jos parodomos įsigijimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte. Kita vertus VAS suteikia didesnę galimybę rinktis atsargų įkainojimo būdą (žr. 1 priedą).

Kadangi kiekviena organizacija, vykdydama ekonominę veiklą, turi vadovautis šalyje galiojančiais įstatymais, svarbu žinoti, atsargų įkainojimo reikalavimus ne tik sudarant finansinę atskaitomybę, bet ir apskaičiuojant bei mokant mokesčius. Remiantis LR PMĮ 57 straipsnio 3–ju punktu, organizacija, apskaičiuodama pelno mokestį gali naudoti buhalterinėje apskaitoje naudojamus visuotinai pripažintus atsargų įkainojimo metodus. Tačiau jau 4–sis to paties straipsnio punktas teigia, kad apskaičiuojant pelno mokestį, bendrąja tvarka atsargos turi būti įkainojamos FIFO metodu ir tik išskirtiniais atvejais, Centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka, organizacijos prašymu ir atsižvelgdamas į jo veiklos ypatybes vietos mokesčio administratorius gali leisti apskaityti atsargas taikant LIFO, svertinio vidurkio, konkrečių kainų ar kurį kitą metodą, kurį organizacija taiko sudarydama finansinę atskaitomybę (žr. 1 priedą).

Mokestinėje atskaitomybėje išvedami ne tikrieji, bet apmokestinamieji organizacijos veiklos rezultatai, todėl ji skiriasi nuo finansinės atskaitomybės. Tai reiškia, kad pelno (nuostolių) ataskaitoje parodytas pelnas prieš apmokestinimą tik atsitiktinai gali sutapti su apmokestinamuoju pelnu (Kalčinskas, 2007).

Nors organizacijos ir turi teisę kreiptis į Valstybinę mokesčių inspekciją, kad ji leistų joms taikyti kitą atsargų įkainojimo metodą, o ne FIFO, tačiau bendrovės tai daro labai vangiai. Organizacijos stengiasi taip planuoti savo veiklą, kad atsargų būtų sukaupta kuo mažiau, todėl ir jų nuostoliai dėl didėjančių kainų apskaičiuojant mokėtiną pelno mokestį nėra tokie dideli (Šoliūnaitė, 2006).

Kadangi mokesčių apskaičiavimo reikalavimai numato, kad atsargas apskaityti leidžiama naudojant tik tokį apskaitos būdą, kuris padidina apmokestinamąjį pelną, kai atsargų kainos kyla dėl didėjančios infliacijos, organizacijos turi mokėti daugiau pelno mokesčio.

Pagal VAS ir PMĮ nuostatas atsargų apskaitos rezultatų skirtumą lemia keletas veiksnių. Vienas iš jų – tai nesutapimas tarp galimų taikyti atsargų įkainojimo būdų pagal PMĮ ir VAS. Finansinę apskaitą ir pelno mokesčio apskaičiavimą reglamentuojantys norminiai aktai numato skirtingas nuostatas, renkantis atsargų apskaitos metodus.

VAS įvardija galimybes pasirinkti atsargų įkainojimo būdą, t. y. galimi keturi atsargų įkainojimo būdai (FIFO, LIFO, svertinio (slenkančiojo) vidurkio, konkrečių kainų) bei leidžiama taikyti ir kitus neįvardytus būdus, atsižvelgiant į atsargų judėjimą organizacijoje bei kitas sąlygas.

Taikant LIFO metodą, gaunama aukščiausia pardavimo savikaina, žemiausias bendrasis pelnas ir žemiausias grynasis pelnas. LIFO metodas, priešingai nei FIFO, minimizuoja grynąjį pelną, kai didėja pirkimo savikaina ir todėl daug tiksliau palygina einamąsias pajamas su einamaisiais kaštais. Naudojant šį būdą, parduotų prekių savikaina labiausiai atitinka esamų kainų lygį ir pajamos bei pelnas yra realiausi (Gudaitienė, 2005).

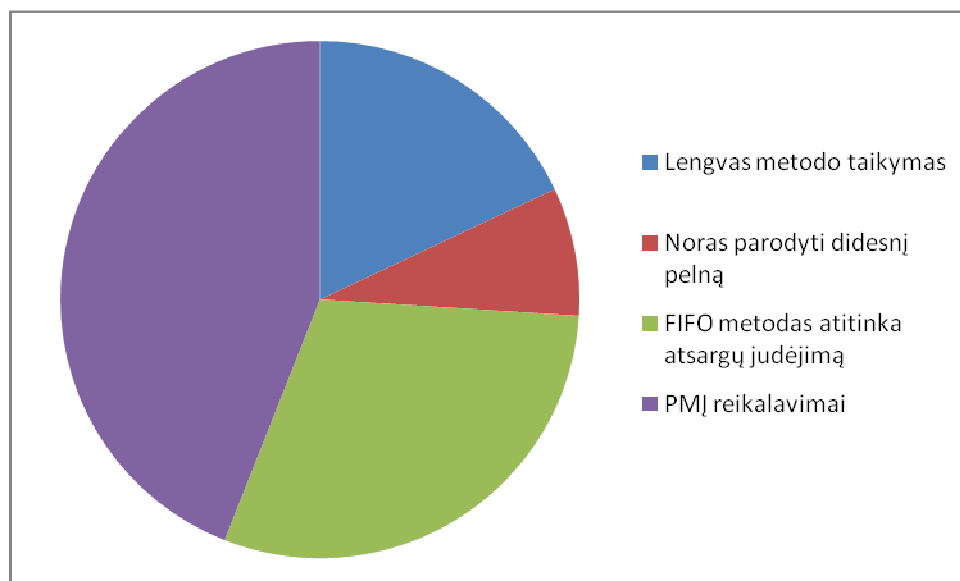
Svertinio vidurkio metodu apskaičiuojama pelno suma yra kaip tarpinis rodiklis lyginant su pelnu, gautus naudojant FIFO bei LIFO būdus, tačiau svertinio vidurkio naudojimas nesuteikia galimybės išaiškinti prekių kainų padidėjimo ar mažėjimo įtakos ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatams, o atsargų vertė balanse gerokai nukrypsta nuo realių laikotarpio pabaigos kainų, nes vidutinių kainų nustatymas svertinio vidurkio būdu yra tikslesnis rinkos kainų atžvilgiu. Šis metodas, geras tuo, kad labai lengva vesti apskaitą, nes nėra reikalo sekti kaip nuosekliai pirktos atsargos sunaudojamos, ar parduodamos, tačiau nėra galimybės įvertinti pardavimų rezultatyvumo.

Naudojant konkrečių kainų metodą atsargų įkainojimui, galima sąmoningai valdyti parduotų prekių savikainą, o tuo pačiu ir pelno lygį (Gudaitienė, 2005). Kadangi konkrečių kainų būdas naudojamas, įtraukiant į apskaitą brangias atsargas, pvz., automobilius, baldus, nes reikia tiksliai žinoti kiekvieno pirkinio naudojimo paskirtį, organizacijos veiklos rezultatą įtakoti galima pardavimui

pasirenkant tuos atsargų vienetų, kurie buvo pirkti didesne arba mažesne kaina, priklausomai nuo tikslo – turėti mažesnį ar didesnį veiklos rezultatą. Jei laikotarpio pabaigoje atsargų kaštai yra didesni, tai ir grynasis pelnas yra didesnis, o kai laikotarpio pabaigos atsargų kaštai yra mažesni arba mažėja, tuomet grynasis pelnas taip pat mažesnis arba mažėja.

Tuo tarpu PMI be apribojimų leidžia taikyti tik FIFO atsargų įkainojimo būdą (norint taikyti kitus būdus, reikia gauti mokesčių administratoriaus leidimą).

Lietuvos ūkio subjektuose atsargų apskaitos įkainojimo būdo pasirinkimą dažnai apsprendžia atitikimas įstatyminėms nuostatoms, todėl Balabonienė I. bei Večerskienė G. atliko tyrimą, kuriuo buvo siekiama nustatyti kurį atsargų apskaitos metodą organizacijos rinktųsi, jei pasirinkimo neribotų VAS ir PMI nuostatos. Tyrimas buvo atliktas 90-yje didelių ir vidutinių organizacijų. Tyrimo duomenys parodė, kad dauguma apklaustųjų organizacijų atsargas įkainoja FIFO metodu, tokį pasirinkimą lemia noras parodyti didesnį pelną, paprastas metodo taikymas, FIFO metodo atitikimas realiam atsargų judėjimui organizacijoje bei PMI reikalavimai. FIFO atsargų įkainojimo metodo taikymo priežastys pateiktos 3.2 paveiksle.



Šaltinis: Balabonienė I., Večerskienė G., Atsargų apskaitos ypatumai, 2011.

3.2 pav. FIFO atsargų įkainojimo metodo pasirinkimo priežastys organizacijose

Balabonienės I. bei Večerskienės G. atlikto tyrimo metu nustatyta, kad pati svarbiausia pasirinkimo priežastis, nenoras atlikti koregavimus apskaičiuojant pelno mokestį, kurie būtų atspindimi finansinėje apskaitoje, todėl PMI reikalavimų nuostatomis remiasi 44 proc. respondentų. Kita priežastis lemianti FIFO atsargų įkainojimo metodo pasirinkimą yra realus atsargų judėjimas organizacijoje ir šią priežastį nurodo 30 proc. respondentų, paprastą metodo taikymą išskiria 18 proc.

organizacijų ir tik 8 proc. apklaustųjų šio metodo pasirinkimo priežastį išskiria norą parodyti didesnį pelną.

Kaip ir aptarta anksčiau mokestinėje atskaitomybėje išvedami ne tikrieji, bet apmokestinamieji organizacijos veiklos rezultatai, todėl ji skiriasi nuo finansinės atskaitomybės, tad įmonės turėtų nebandyti prisitaikyti prie PMĮ reikalavimų, nors tai ir reikalautų kruopštesnio apskaitos vedimo, bet taip būtų išvengiama finansinių ataskaitų netikslumų, nes siekiant pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie organizacijos veiklos rezultatus, svarbu pasirinkti tinkamiausius atsargų apskaitos metodus. Jei įmonės veiklos rezultatai, dėl jos veiklos specifikos, būtų tiksliau atspindimi naudojant konkrečių kainų metodą jis ir turėtų būti naudojamas vedant finansinę apskaitą, o apskaičiuojant pelno mokestį, jei nebuvo kreiptasi į centrinį mokesčių administratorių dėl metodo skaičiavimo pakeitimo, atlikti skaičiavimus pagal FIFO metodą ir atsirandančius nesutapimus žymėti atitinkamose sąskaitose – tai turėtų būti numatyta įmonės apskaitos politikoje.

Mūsų nuomone, tikslus ir teisingas VAS nuostatų ir PMĮ reikalavimų suderinimas, t.y. apribojimų dėl atsargų apskaitos metodo taikymo panaikinimas, lemtų sėkmingą atsargų apskaitos metodų pasirinkimą, suteiktų galimybes organizacijai išnaudoti visas įstatymų teikiamas galimybes sumažinti mokamų mokesčių apimtį, taip padidinant apyvartines lėšas, kas ypač tampa aktualu ekonominės krizės sąlygomis.

Išanalizavus atsargų įkainojimo būdų įtaką pelno (nuostolių) ataskaitos ir balanso rodikliams, galima teigti, kad nuo to, koks atsargų įkainojimo metodas bus pasirinktas skirsis apskaičiuotas pelno dydis pelno (nuostolių) ataskaitoje ir atsargų likučio vertė balanse. Vadinasi renkantis atsargų įkainojimo metodą reikia žinoti, kada vieno ar kito atsargų įkainojimo būdo taikymas leidžia realiau ir tiksliau įvertinti pelną.

Atsargų įkainojimo metodo teisingas pasirinkimas yra labai svarbus, kadangi daro ženklų įtaką organizacijos balanso rodikliams bei veiklos rezultatui. Turėtų būti ieškoma pusiausvyros tarp atsargų apskaitos įkainojimo metodus reglamentuojančių teisės aktų, atsižvelgiant į organizacijų veiklos specifiką. Finansinę apskaitą ir mokesčių apskaičiavimo reikalavimus reglamentuojantys aktai nėra tarpusavyje suderinti, o tai lemia atsargų apskaitos ypatumus, kurie labiausiai pasireiškia pripažįstant atsargų sąnaudas.

3.3. Pirkėjų skolos: skirtumai tarp PMĮ ir VAS

Nustatant abejotinas skolas ir jas apskaitant, aptinkama finansinės apskaitos ir mokesčių reikalavimų neatitikimų. Pirmiausia skiriasi sąvokos: tai, kas VAS vadinama abejotinomis skolomis, PMĮ įvardyta kaip beviltiškos skolos. Skiriasi ir pati abejotinių (beviltiškų) skolų pripažinimo tvarka.

Pagal 18 VAS, kuris reglamentuoja skolų (tarp jų ir pirkėjų skolų) apskaitą, numatoma, kad jei tikėtina, kad įmonė negalės atgauti pirkėjų ir kitų skolų (pagrindinės sumos ir palūkanų), turi būti pripažįstamas nuostolis dėl vertės sumažėjimo (abejotinos skolos). Nuostolio suma turi būti įtraukta į ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitą. Konkretesnių abejotinių skolų pripažinimo kriterijų VAS nenustato. Pagal PMĮ 25 straipsnio nuostatas skolos yra laikomos beviltiškoms, jeigu mokesčio mokėtojas negali jų susigrąžinti praėjus ne mažiau kaip vieneriems metams nuo skolų sumos įtraukimo į mokesčio mokėtojo pajamas arba nuo skolų atsiradimo užfiksavimo mokesčio mokėtojo apskaitos dokumentuose arba jeigu skolininkas yra miręs ar paskelbtas mirusiu arba likviduotas, arba bankrutavęs. Visais šiais atvejais mokesčio mokėtojas turi įrodyti skolos beviltiškumą ir pastangas šioms skoloms susigrąžinti. Pagal Pelno mokesčio įstatymą beviltiškoms skolomis vadinama neatgautina skolų dalis leidžiamiems atskaitymams priskiriama tik tuomet, kai tenkinami LR finansų ministro 2002 m. vasario 11 d. įsakymu Nr. 40 patvirtinti kriterijai.

VAS nenustato aiškių skolų priskyrimo abejotinoms kriterijų. Pateiktas tik pats principas – jei tikėtina, kad įmonė neatgaus gautinų sumų (pagrindinės sumos ir palūkanų) ar iki išpirkimo termino laikomo finansinio turto, turi būti pripažįstamas nuostolis dėl vertės sumažėjimo. Nuostolio suma turi būti įtraukiama į ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitą. Tai reiškia, kad skolą ar jos dalį turime pripažinti abejotina tuomet, kai tampa aišku, kad skola nebus atgauta. Reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad 18 VAS neapibrėžta, ką reiškia sąvoka tikėtina. Analogiška sąvoka vartojama ir atidėjinių pripažinimo sąlygose. Nors 19 VAS taip pat plačiau nepaaiškinta, kada būsimąjį įvykį laikyti tikėtinu, tačiau analogiško TAS taikymo praktika patvirtino vadinamąją 50 proc. taisyklę: tikėtina laikoma tuomet, kai labiau tikėtina (daugiau nei 50 proc.), kad būsimasis įvykis įvyks, nei kad jis neįvyks. Šią taisyklę pritaikę apskaitydami abejotinas skolas, sąvoką tikėtina turėtume suprasti taip: tikimybė nesusigrąžinti pirkėjų skolos yra didesnė nei susigrąžinti. Tačiau tai tik prielaida, kurios nei VAS, nei jų taikymo metodinės rekomendacijos nepatvirtina. Palikta pačiai įmonei nuspręsti ir, jeigu įmanoma, iš anksto apibrėžti požymius, rodančius didėjančią skolos neatgavimo tikimybę.

Galimi du alternatyvūs abejotinių skolų nustatymo metodai (žr. 3 priedą). Taikant tiesioginį metodą kiekviena skola ir jos atgavimo galimybė vertinama atskirai. Nustačius, kad tikėtina, jog konkreti pirkėjų skola nebus atgauta, ji turi būti nurašoma. Retai skola tampa negrąžintina netikėtai. Kur kas dažniau vėluojantys atsiskaitymai arba kiti skolininko mokumo sutrikimo požymiai

iš anksto pradeda spręsti apie galimus sunkumus susigrąžinant dalį skolų. Skolų išieškojimo statistika rodo, kad atsiradus pirmiesiems skolos nesusigrąžinimo požymiams tokią skolą pradėjus griežčiau administruoti, dažniausiai ją pavyksta susigrąžinti. Todėl įmonėms, turinčioms daug pirkėjų skolų ypač svarbu atsiradus bent menkiausioms abejonėms dėl skolininko sugebėjimo atsiskaityti tokias skolas atskirti nuo neabejotinų ir imtis papildomų veiksmų joms išieškoti. Buhalterinėje apskaitoje tokias skolas galima iškelti į specialią subsąskaitą „Kontroliuotinos skolos“.

Atkreiptinas dėmesys, kad pastebėjus pirmuosius skolos neatgavimo požymius, visa skola iškeliama į kontroliuotinas, nepaisant to, kad įmonė gali turėti garantinius raštus, užstatus ar kitas garantijas, leidžiančias manyti, kad bent dalį skolos pavyks susigrąžinti. Galutinai paaiškėjus, kad dalies skolos nepavyks atgauti (pvz., turėto užstato neužtenka visai skolos sumai padengti), į abejotinas skolas nurašoma tik neatgautina skolos dalis.

Abejotinas skolas galima apskaityti ir netiesioginiu metodu. Jį taikant, abejotina skolų dalis išskiriama ne analizuojant konkrečias skolas, bet remiantis ankstesnių laikotarpių duomenimis apie neišieškotas skolas. Tam gali būti naudojamos vadinamosios skolų amžiaus lentelės, kuriose visas skolas sugrupavus pagal atsiskaitymo vėlavimo laikotarpius, nustatomas kiekvienos grupės tikimybės nesusigrąžinti skolos procentas. Šis procentas nustatomas iš patirties. Tarkime, žinoma, kad 5 procentai skolų, kurias apmokėti vėluojama ne daugiau kaip 30 dienų, taip ir lieka neapmokėtos, o skolų, kurias apmokėti vėluojama nuo 30 iki 90 dienų, lieka neapmokėta 15 procentų. Jei apmokėti skolas vėluojama daugiau kaip 90 dienų, neapmokėta lieka 30 procentų. Šiuos procentus padauginus iš atitinkamos grupės skolų vertės, gaunama tikėtina abejotinų skolų suma.

Galimi ir kiti netiesioginiai abejotinų skolų nustatymo būdai (pvz., imant tam tikrą visų metinių pardavimų skolon procentą). Netiesioginių būdų privalumas – apskaičiavimo paprastumas, o esminis trūkumas – netikslumas. Todėl finansinėje apskaitoje prioritetą visada teikiamas tiesioginiam abejotinų skolų nustatymo būdui. Netiesioginius būdus leidžiama taikyti tik tuomet, kai kelerių metų faktiniai duomenys patvirtina, kad tokiu būdu įvertintos abejotinos skolos gan tiksliai atitinka faktinius nuostolius. 18 VAS 58 punkte nustatyta, kad kiekvieno reikšmingo finansinio turto vieneto vertės sumažėjimas nustatomas ir registruojamas atskirai. Finansinio turto panašių vienetų grupės gali būti nustatomas ir pripažįstamas bendras vertės sumažėjimas.

Kadangi finansinėje apskaitoje skolos gali būti nurašomos neturint juridinių skolininko bankroto ar nemokumo įrodymų, gali būti taip, kad jau nurašytą skolą ar jos dalį vėliau pavyksta atgauti. Abejotinų skolų sumos nustatymas priskiriamas apskaitiniams įvertinimams. Todėl šių sumų tikslinimas atvaizduojamas perspektyviai – koreguojant abejotinų skolų sąnaudas.

Pagal PMĮ 25 straipsnį taip pat leidžiama neatgautinas skolas nurašyti į leidžiamus atskaitymus, bet prieš tai būtina įrodyti įmonės pastangas susigrąžinti tokias skolas ir turėti skolos beviltiškumo įrodymus. Todėl mokesčių apskaičiavimo tikslais neatgautiną skolų dalį galima nustatyti

tik taikant tiesioginį būdą (kiekvieną konkrečią skolą vertinant atskirai). Atkreiptinas dėmesys, kad PMĮ neatgautina skolų dalis vadinama ne abejotinomis, bet beviltiškoms skolomis. Priskirti skolą beviltiškų skolų leidžiamiesiems atskaitymams leidžiantys kriterijai detaliau nustatyti LR finansų ministro 2002 m. vasario 11 d. įsakyme Nr. 40. Formalių kriterijų nustatymas mokesčių apskaičiavimo tikslais reiškia tai, kad dažnai dėl įrodymų trūkumo finansinėje apskaitoje skola gali būti nurašyta į abejotinas skolas anksčiau nei mokesčių apskaičiavimo tikslais ji priskiriama beviltiškoms. Dėl to gali tekti koreguoti apskaitos duomenis.

Formalių kriterijų nustatymas mokesčių apskaičiavimo tikslais reiškia tai, kad dažnai dėl įrodymų trūkumo finansinėje apskaitoje skola gali būti nurašyta į abejotinas skolas anksčiau nei mokesčių apskaičiavimo tikslais ji priskiriama beviltiškoms, todėl apskaičiuojant mokesčius tenka koreguoti apskaitos duomenis.

Pavyzdžiui, 2010 m. pabaigoje vienas iš pirkėjų, 2010 m. vasario mėnesį pirkusių prekes skolon, yra nemokus, todėl iki 2010 metų pabaigos (finansinių įmonės metų pabaigos) nesugebės grąžinti 10 000 Lt skolos. Kai skolos jau nesitikima atgauti, finansinėje apskaitoje ji turi būti nurašyta į abejotinių skolų sąnaudas:

D 61170 Abejotinių skolų sąnaudos 10 000 Lt

K 2419 Abejotinos skolos (-) 10 000 Lt

Apskaičiuojant 2010 m. pelno mokestį, finansinėje apskaitoje pripažintos abejotinių skolų sąnaudos laikomos neleidžiamais atskaitymais, nes nepraėjo vienerių metų laikotarpis nuo skolos įtraukimo į pajamas (vienas iš nustatytų formalių reikalavimų) atsižvelgiant į PMĮ 25 straipsnio nuostatas. Pildant metinę pelno mokesčio deklaraciją (PLN204 forma) 10 000 Lt suma bus įrašoma į III dalies 8 laukelį.

Kitais metais, jei įmonė surinks PMĮ reikalaujamus skolininko nemokumo įrodymus (skolų suderinimo aktai, kiti pastangų susigrąžinti skolas įrodymai bei nemokumo faktą patvirtinantys dokumentai), šią skolą bus galima priskirti leidžiamiesiems atskaitymams ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais. Įmonė taip pat gali nusistatyti tvarką, pagal kurią abejotiną skolą priskyrus leidžiamiesiems atskaitymams (arba galutinai priskyrus neleidžiamiesiems atskaitymams ir nebandant surinkti beviltiškumo susigrąžinti skolą įrodymų), būtų daromas įrašas:

D 2419 Abejotinos skolos (-) 10 000 Lt

K 2411 Pirkėjų įsiskolinimas 10 000 Lt

Tai rodytų, kad minėtoji skola nurašyta ir finansinėje apskaitoje, ir mokesčių apskaičiavimo tikslais. Ši korespondencija nepakeičia balansinių sumų, todėl įrašas gali būti daromas ir praėjus keleriems metų nuo skolos nurašymo finansinėje apskaitoje. Skolą priskyrus beviltiškų skolų leidžiamiems atskaitymams, metinėje pelno mokesčio deklaracijoje ji būtų įrašoma į III dalies 42 laukelį.

Tokių situacijų praktikoje pasitaiko dažnai, tad labai svarbu, kad šie skirtumai tarp PMĮ ir VAS būtų teisingai atspindimi, nes pasirinkus finansinėje apskaitoje taikyti mokestinius reikalavimus, galimi finansinių ataskaitų netikslumai jei abejotinų skolų dydžiai reikšmingi įmonės atžvilgiu.

Pagal Deveikį G., paprasčiausias būdas išvengti neatitikimo abejotinų skolų finansinėje apskaitoje ir apskaičiuojant mokesčius – finansinėje apskaitoje skolos nepripažinti abejotina tol, kol įmonė nesurinks reikiamų įrodymų, kad būtų galima šią skolą nurašyti į beviltiškų skolų leidžiamus atskaitymus, t. y. finansinėje apskaitoje taikyti mokestinius reikalavimus. Dažnai šis būdas būna priimtinas ir finansinėje apskaitoje, nes nurašydami skolą, turime būti įsitikinę, kad jos nepavyks atgauti. Tačiau tais atvejais, kai akivaizdu, kad skola nebus atgauta, tačiau įmonei trūksta kokio nors formalaus įrodymo, finansinėje apskaitoje tokią skolą būtina nedelsiant nurašyti, nors mokesčių apskaičiavimo tikslais būtina išlaukti vienerius metus (2007).

3.4. UAB “X” pelno mokesčio apskaičiavimo analizė

3.4.1. UAB „X“ veiklos charakteristika

UAB “X” (toliau Bendrovė) - tai privataus kapitalo įmonė, savo veiklą Lietuvoje pradėjo 2010 metais. Pradėjusi veiklą įmonė, pirmiausia samdė dizainerius pagal atskiras sutartis, tačiau, kai verslas sėkmingai plėtėsi 2011 metų pradžioje priėmė darbuotojus pagal darbo sutartis. Pagrindinė įmonės veiklos sritis – internetinių puslapių kūrimo bei dizaino paslaugų tiekimas. Nuosekliai ir kryptingai vykdoma veikla atveria įmonei galimybes pasiūlyti klientams kur kas platesnį nei rinkos konkurentų siūlomą internetinių puslapių kūrimo bei dizaino paslaugų asortimentą už konkurencingas kainas.

UAB „X“ tikslas - būti naudinga ir patikimu verslo partneriu savo klientams, teikiant kokybiškas internetinių puslapių kūrimo bei dizaino paslaugas, reikalingas klientų sėkmingam verslui vystyti.

Bendrovės tikslą ir veiklos kryptis geriausiai atspindi **Bendrovės misija**:

- UAB "X" yra patikimas partneris, kuris taupo kliento laiką ir išlaidas, susijusias su internetinių puslapių kūrimu.
- UAB "X" siūlo tik aukščiausios rūšies kokybės paslaugas.

- UAB "X" vertina kiekvieną klientą ir siekdama tikslaus ir kokybiško jų aptarnavimo skiria daug dėmesio tinkamam įmonės darbui ir klientų aptarnavimui užtikrinti, nuolatos investuodama į įmonės darbuotojų kvalifikacijos lygio kėlimą.

Pagrindinė **Bendrovės veiklos sritis** – internetinių puslapių kūrimo bei dizaino paslaugų įmonėms ir organizacijoms tiekimas. Vienas iš pagrindinių Bendrovės tikslo įgyvendinimui keliamų uždavinių – pasiūlyti klientams kokybiškų, inovatyvių dizaino paslaugų asortimentą teikiant aukštos kvalifikacijos paslaugas.

Vertinant Bendrovės pardavimo kanalus yra išskiriami šie segmentai:

- **mažmeninė prekyba** (privatūs asmenys);
- **verslo įmonių segmentas (B2B)**, apimantis stambias, vidutines ir smulkias įmones. Šis segmentas apima Bendrovės pardavimus stambioms, vidutinėms ir smulkioms įmonėms. Pagrindiniu įmonės klientų grupavimo kriterijumi yra pasirinktas įmonėse dirbančių darbuotojų skaičius ir/arba įmonių metinė apyvarta.

Bendrovės struktūra. Šiuo metu Bendrovėje dirba 22 darbuotojai, iš kurių 15 dirba pardavimuose, įskaitant pardavimų vadovus, vadybininkus vykdančius pardavimus verslo segmentui (B2B) bei dizainerius. Organizacinė valdymo sistema būdama viena iš pagrindinių organizacijos valdymo elementų, atlieka svarbų vaidmenį nustatant, paskirstant užduotis tarp skirtingų padalinių bei įmonės darbuotojų ir kontroliuojant jų kokybišką įvykdymą. Bendrovės UAB "X" valdymo struktūra yra linijinė. Jai būdingas aiškus vienvaldiškumo principas, atsakomybės paskirstymas tarp skirtingų valdymo hierarchijos lygmenų ir griežtai vykdoma kontrolė.

3.4.2. VAS ir PMĮ požiūrių derinimas apmokestinamojo pelno apskaičiavimo metu UAB "X"

Kiekvienais metais įmonėje privalo būti skaičiuojamas pelno mokestis. Mokesčio dydį lemia įmonės uždirbtų pajamų dydis, dovanų gautas turtas, įvairūs netekimai, ypatingos pajamos ir pan. Pagal 3.1, 3.2, 3.3 skyriuose aptartus nesutapimus tarp VAS ir PMĮ, galime teigti, kad kuo labiau finansinė apskaita nutolusi nuo PMĮ nuostatų, tuo daugiau koregavimų reikia atlikti.

UAB „X“ 2010 metais pelno mokesčio apskaičiavimas buvo gana paprastas, nes įmonė nebuvo įsigijusi IMT, beto paslaugos buvo perkamos ir perparduodamos pagal iš anksto sudarytas sutartis.

2011 metais UAB „X“ plėtė savo veiklą, todėl finansinė apskaita pasidarė kur kas sudėtingesnė, o 2011 ataskaitinių metų pelnas prieš apmokestinimą nėra lygus apmokestinamam

pelnei, nuo kurio skaičiuojama pelno mokesčio suma, todėl mokestinėje atskaitomybėje turi būti nurodoma dėl kokių priežasčių apmokestinamas pelnas skiriasi nuo apskaitinio, be to turi būti nurodoma suma, kurią įmonė privalo sumokėti į biudžetą, padengdama atskaitinio laikotarpio pelno mokesčio skolą.

Apskaičiuojant pelno mokestį už 2011 metus, remiamasi įmonės pelno nuostolio ataskaita (žr. 6 priedą) bei įmonės finansiniais duomenimis. Pelno mokesčio skaičiavimo metu nustatyta, kad pagal turimos informacijos duomenis (pateiktas vadybininkų ataskaitas ir komentarus) būtų tikslinga 15 000 Lt pirkėjo įsiskolinimą nurašyti į abejotinų skolų sąnaudas, nes pirkėjo įsiskolinimo suma negražinama jau nuo 2011m. kovo mėnesio ir pagal vadybininkų pateiktą informaciją nebesitikima šios sumos atgauti. Finansinėje apskaitoje ji nurašoma į abejotinų skolų sąnaudas:

D 61170 Abejotinų skolų sąnaudos 15 000 Lt

K 2419 Abejotinos skolos (-) 15 000 Lt

Apskaičiuojant 2011 m. pelno mokestį, finansinėje apskaitoje pripažintos abejotinų skolų sąnaudos bus laikomos neleidžiamais atskaitymais, nes nepraėjo vienerių metų laikotarpis nuo skolos įtraukimo į pajamas atsižvelgiant į PMĮ 25 straipsnio nuostatas. Pildant metinę pelno mokesčio deklaraciją (PLN204 forma) 15 000 Lt suma bus įrašoma į III dalies 8 laukelį.

Tikimasi, kad 2012m. įmonės vadybininkai surinks PMĮ reikalaujamus skolininko nemokumo įrodymus (skolų suderinimo aktai, kiti pastangų susigrąžinti skolas įrodymai bei nemokumo faktą patvirtinantys dokumentai) ir šią skolą bus galima priskirti leidžiamiems atskaitymams ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais.

Įmonėje nustatyta apskaitos politika numato, kad abejotiną skolą priskyrus leidžiamiems atskaitymams (arba galutinai priskyrus neleidžiamiems atskaitymams ir nebandant surinkti beviltiškumo susigrąžinti skolą įrodymų), bus daromas įrašas:

D 2419 Abejotinos skolos (-) 15 000 Lt

K 2411 Pirkėjų įsiskolinimas 15 000 Lt

Ši korespondencija nepakeičia balansinių sumų, todėl įrašas gali būti daromas ir praėjus keleriems metų nuo skolos nurašymo finansinėje apskaitoje. Skolą priskyrus beviltiškų skolų leidžiamiems atskaitymams, metinėje pelno mokesčio deklaracijoje ji bus įrašoma į III dalies 42 laukelį.

Pagal 12 VAS nuostatas IMT gali būti įsigyjamas mainais į kitą turtą, o tais atvejais, kai įmonė už įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą atsiskaito ne pinigais, o prekėmis ir (arba) paslaugomis, mainais įsigyto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina nustatoma prie mainų sutartyje numatytos to ilgalaikio materialiojo turto vertės pridėdant visas su to turto mainais susijusias išlaidas, susidariusias iki turto naudojimo pradžios. 2011 metais įmonė „X“ įsigijo iš įmonės „Y“ kompiuterį, kurio įsigijimo savikaina – 5 000 Lt (sukauptas nusidėvėjimas – 1 500 Lt (tokia pati suma, skaičiuojant pelno mokestį, buvo priskirta ir leidžiamiems atskaitymams)) mainais į suteiktas internetinio puslapio sukūrimo bei dizaino paslaugas.

Minėtoje mainų sutartyje numatyta, kad kompiuterio vertė yra lygi 3 500 Lt. Už kompiuterio montavimą įmonė X įmonei Z į kasą sumokėjo 150 Lt. Kompiuterį įmonė pradėjo naudoti 2011 metų vasario mėnesį. Įmonė nustatė, kad šio kompiuterio nusidėvėjimas bus skaičiuojamas taikant 3 metų nusidėvėjimo normatyvą. Įmonė pasirinko tiesinį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, kito mėnesio nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios būdą ir nustatė 1 Lt likvidacinę vertę.

Pagal VAS nuostatas kompiuterio įsigijimo savikaina lygi sutartyje nurodytai vertei, kuri lygi 3 500 Lt, pakoreguotai išlaidų, padarytų iki turto naudojimo pradžios, suma viso 150 Lt, t.y. 3 650 Lt. Įsigijus kompiuterį ir suteikus paslaugas, X įmonės apskaitoje nurodoma:

D 1260 Kito materialiojo turto įsigijimo savikaina	3 650 Lt
K 5001 Suteiktų paslaugų pajamos	3 500 Lt
K 2720 Kasa	150 Lt

2011 metais pagal 12 VAS nuostatas apskaičiuota kompiuterio nusidėvėjimo suma yra 608,17 Lt.

Pagal PMĮ 14 straipsnio 2 dalies nuostatas už prekes ir paslaugas įsigyto turto įsigijimo kaina – atitinkama suma, įtraukta į vieneto pajamas, gautas už šias prekes ir paslaugas, ir išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), susijusius su šio turto įsigijimu. Taigi skaičiuojant pelno mokestį, susiduriama su problema dėl kompiuterio įsigijimo savikainos, nes pagal PMĮ 14 straipsnio 2 dalies nuostatas kompiuterio įsigijimo kaina yra atitinkama suma, įtraukta į vieneto pajamas, gauta už suteiktas paslaugas, ir išlaidos, patirtos įsigyjant kompiuterį. Pagal PMĮ 14 straipsnio 2 dalies nuostatas pajamų suma, gauta už dizaino paslaugas, yra lygi tų suteiktų paslaugų vertei, t.y. 2 000 Lt. Todėl šiuo atveju kompiuterio įsigijimo kaina lygi suteiktų paslaugų vertės (2 000 Lt) ir išlaidų, patirtų iki turto naudojimo pradžios (150 Lt), sumai, t.y. – 2 150 Lt.

Kadangi pagal 12 VAS nuostatas įmonė apskaitoje į pajamas įtraukė ne dizaino paslaugų vertės sumą (2 000 Lt), o sutartyje nurodytos kompiuterio vertės sumą (3 500 Lt), tai pagal

12 VAS ir PMĮ 14 straipsnio 2 dalies nuostatas apskaičiuotų pajamų skirtumo suma, t. y. 1 500 Lt (3 500 Lt - 2 000 Lt), privaloma sumažinti apmokestinamąjį pelną.

2011 metais pagal PMĮ nuostatas apskaičiuota kompiuterio nusidėvėjimo suma taip pat skirsis, nes bus lygi 358,17 Lt. Šis skirtumas taip pat turi būti atspindėtas pildant pelno mokesčio deklaraciją bei apskaičiuojant pelno mokestį. Įmonės apskaitos politikoje numatyta šiuos skirtumus žymėti papildomose ataskaitose „Metodologiniai neatitikimai apskaičiuojant pelno mokestį“, tačiau įmonės apskaitą ir istorinių rezultatų atsekamumo problemą galima būtų išspręsti 3.1.1. skyriuje aptartu pasiūlymu papildyti sąskaitų planą viena kapitalo sąskaita „Pelno mokesčiu apmokestinamo rezultato koregavimai“:

- pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą didinimas (-);
- pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą mažinimas;
- pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą koregavimų rezultatas

2011 metais įmonėje tokių neatitikimų yra nedaug, tačiau 2012 metais numatyti ir planuojami vykdyti bent 8 panašūs mainų sandoriai, nes planuojama toliau plėsti įmonės veiklą, o tam įmonei naudinga vykdyti mainų operacijas, atsižvelgiant į grynųjų pinigų trūkumą įmonėse. 2012 m. šių neatitikimų skaičiavimas bei registravimas reikalaus daug papildomo ir kruopštaus darbo apskaičiuojant pelno mokestį, nes įmonės politikoje numatyta, kad finansinėje apskaitoje turi būti rodomi tikrąją įmonės veiklą atspindintys rezultatai, tad įmonėje nebus siekiama remtis vien mokestiniais reikalavimais norint išvengti papildomo darbo.

Nors susidariusi neatskaityta pirkimo ar importo PVM suma finansinėje apskaitoje tampa sąnaudomis, tačiau skaičiuojant pelno mokestį šios neatskaityto pirkimo (importo) PVM sąnaudos tik tam tikrais atvejais gali būti pripažįstamos leidžiamais atskaitymais: iš pajamų atskaitomos tik tos pirkimo ir sumokėto importo PVM sumos, kurios neatskaitomos pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas, ir tik tais atvejais, kai šios sumos apskaičiuotos nuo PMĮ nustatytų leidžiamų atskaitymų.

Darbo bei laiko sąnaudų atžvilgiu įmonei naudingiau neįskaityti negrąžinamo PVM į IMT savikainą, tačiau didelė PVM suma nuo įsigyjamo labai didelės vertės turto iš karto įtraukiama į sąnaudas gali reikšmingai sumažinti įmonės ataskaitinių metų pelną. Atliekant pelno mokesčio skaičiavimus atkreiptas dėmesys į tai, kad skolon įsigyti du lengvieji automobiliai, kurie bus naudojami vadybininkų kelionėms pas klientus. Vieno automobilio pirkimo kaina – 60 000 Lt, pirkimo PVM suma – 12 600 Lt. Įmonė apskaitos politikoje yra pasirinkusi neatskaitomo, pagal PVM įstatymo nuostatas, PVM įskaitymo į įsigijimo savikainą būdą. Įmonė nustatė, kad šių lengvųjų automobilių nusidėvėjimas bus skaičiuojamas taikant 6 metų nusidėvėjimo normatyvą, taip pat nustatė 1 000 Lt

likvidacinę vertę, pasirinko tiesinį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą ir kito mėnesio nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios būdą. Automobilis įsigytas ir pradėtas naudoti 2010 m. rugpjūčio mėnesį, todėl jo nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo rugsėjo 1 dienos.

Pagal 12 VAS nuostatas vieno automobilio įsigijimo savikaina yra 72 600 Lt. Registruojant įsigytus automobilius, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina	145 200 Lt
K 4486 Kitos mokėtinos sumos	145 200 Lt

2011 metais pagal 12 VAS nuostatas apskaičiuota automobilio nusidėvėjimo suma bus lygi 7 955,56 Lt. Tačiau apskaičiuojant 2011 metų pelno mokestį pagal PMĮ nuostatas vieno automobilio įsigijimo kaina – 60 000 Lt, todėl ir automobilių nusidėvėjimo suma atitinkamai kitokia - 6 555,56 Lt.

Įmonė pildydama 2011 metų pelno mokesčio deklaraciją nusidėvėjimo sąnaudų sumų, apskaičiuotų pagal 12 VAS ir pagal PMĮ nuostatas, skirtumu, t.y. 1 400 Lt turi padidinti apmokestinamąjį pelną ir šią sumą įrašyti į pelno mokesčio deklaracijos (PLN 204) 5 laukelį.

Organizacija stengiasi taip planuoti savo veiklą, kad atsargų būtų sukaupta kuo mažiau, todėl ir jų nuostoliai dėl didėjančių kainų apskaičiuojant mokėtiną pelno mokestį nebūtų dideli, nes įmonėje taikomas FIFO atsargų įkainojimo metodas. Svarbiausia pasirinkimo priežastis, nenoras atlikti koregavimus apskaičiuojant pelno mokestį, nes tai reikalautų nemažai papildomų buhalterinės apskaitos sąnaudų.

Taigi apskaičiuojant 2011 metų pelno mokestį privalo būti atsižvelgta į sąnaudas, kurios atsižvelgiant į pelno mokesčio įstatymo nuotatas privalo padidinti arba sumažinti apmokestinamąjį pelną:

- 1) Abejotinų skolų sąnaudos 15 000 Lt;
- 2) Kompiuterio įsigijimo savikainos skirtumas - 1 500 Lt;
- 3) Kompiuterio nusidėvėjimo sąnaudų skirtumas 240 Lt;
- 4) Automobilio nusidėvėjimo sąnaudų skirtumas 1 400 Lt;

Taigi pelno mokesčio apskaičiavimas:

$$44\,365 \text{ Lt} - 15\,140 \text{ Lt} \times 15\% = 8\,926 \text{ Lt}$$

Kaip matome iš pateiktos analizės paprasčiausias būdas išvengti neatitikimų abejotinų skolų finansinėje apskaitoje ir apskaičiuojant mokesčius – finansinėje apskaitoje skolos nepripažinti abejotina tol, kol įmonė nesurinks reikiamų įrodymų, kad būtų galima šią skolą nurašyti į beviltiškų

skolų leidžiamus atskaitymus, t. y. finansinėje apskaitoje taikyti mokestinius reikalavimus. Pateiktu atveju akivaizdu, kad skola nebus atgauta, tačiau mokesčių apskaičiavimo tikslais būtina išlaukti vienerius metus, kad sąnaudos galėtų būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams. Finansinėje apskaitoje, kad būtų tiksliau atspindėta įmonės situacija skola buvo perkelta į abejotinų skolų sąnaudas, nors įmonė galėjo finansinėje apskaitoje taikyti mokestinius reikalavimus ir taip išvengti papildomo darbo sąnaudų padidėjimo, bet taip nebūtų atspindėta reali įmonės situacija.

Kaip ir analizuota 3.1.1. skyriuje, pagal 12-ąją VAS į IMT įsigijimo savikainą neįskaitomas PVM, išskyrus tuos atvejus, kai pridėtinės vertės mokestis yra negrąžinamas. Pagal 12 VAS negrąžinamą (neatskaitomą) pridėtinės vertės mokestį įmonė gali įskaityti:

- į turto įsigijimo savikainą arba
- į veiklos sąnaudas.

Įmonės „X“ apskaitos politikoje, numatyta, kad negrąžinamas (neatskaitomas) PVM įskaitomas į turto įsigijimo savikainą. Šis būdas privalo būti nuosekliai taikomas, o finansinėje apskaitoje turi būti nuolat vienodai registruojami analogiški įvykiai. Pateiktame pavyzdyje toks metodas ir pritaikytas. Apskaičiuojant pelno mokestį už atitinkamus finansinius metus, susiduriama su problema, nes pagal PMĮ 14 straipsnio nuostatas numatyta, kad turto įsigijimo kaina tai išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), išskyrus pridėtinės vertės mokestį, susijusius su šio turto įsigijimu. Pagal PMĮ 24 straipsnio 2 dalies nuostatas pridėtinės vertės mokestis į turto įsigijimo kainą neįskaitomas, neatsižvelgiant į tai, ar įmonė yra PVM mokėtoja, ar ne. Dėl šio teisės aktų nesuderinamumo, įmonė privalo sudaryti atskirus nusidėvėjimo skaičiavimo grafikus (ir pagal VAS, ir pagal PMĮ nuostatas) bei fiksuoti nesutapimus atskiruose žurnaluose.

Atsižvelgiant į ekonominę padėtį rinkose (grynųjų pinigų trūkumą įmonėse) ir į tai, kad numatoma įmonės plėtra, 2012 metais planuojama sudaryti bent aštuonias mainų sutartis pagal kurias mainais už įmonės suteiktas paslaugas bus įsigyti kompiuteriai. Pagal 12-ojo VAS nuostatas tais atvejais, kai įmonė už įsigytą IMT atsiskaito ne pinigais, o prekėmis ir (arba) paslaugomis, mainais įsigyto IMT įsigijimo savikaina nustatoma prie mainų sutartyje numatytos to IMT vertės pridėdant visas su to turto mainais susijusias išlaidas, susidariusias iki turto naudojimo pradžios. Apskaičiuojant pelno mokestį, PMĮ 14 straipsnio 2 dalis numato, kad už prekes ir paslaugas įsigyto turto įsigijimo kaina – atitinkama suma, įtraukta į vieneto pajamas, gautas už šias prekes ir paslaugas, ir išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), susijusius su šio turto įsigijimu. Todėl pasibaigus finansiniams metams ir apskaičiuojant tų metų pelno mokestį privaloma iš naujo peržiūrėti visus per metus įvykusius sandorius, nes pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais IMT įsigijimo kaina nustatoma kitaip nei tą numato VAS. Kai keičiasi įsigijimo

kaina, privaloma perskaičiuoti ir patirtus nusidėvėjimo kaštus – sudaryti naują IMT nusidėvėjimo grafiką.

Taigi atsižvelgiant į atskleistus skirtumus, galime teigti, kad dėl VAS ir PMĮ nesutapimų neabejotinai padidėja apskaitos kaštai. 2012 metais planuojama įmonės plėtra ir tikimasi jog panašių operacijų turėtų tik daugėti, taigi apskaitos kaštai taip pat didės. Jei finansinėje apskaitoje būtų taikomi mokestiniai reikalavimai (kas pastebima LR įmonėse 3.2. skyriuje analizuotos apklausos duomenimis), siekiant mažinti apskaitos kaštus, tai lemtų finansinių ataskaitų netikslumus, o įmonės apskaitos politika numato, kad finansinių metų pabaigoje privalo būti atspindima reali įmonės ekonominė padėtis, tad atsižvelgiant į po atlikto pelno mokesčio skaičiavimo įmonėje „X“ pateiktas išvadas, galime teigti, kad iškelta hipotezė pasitvirtino - skirtumai tarp PMĮ bei VAS lemia apskaitos kaštų didėjimą, dėl to nukenčia finansinių ataskaitų teisingumas jei įmonė pasirenka vykdant finansinę apskaitą remtis tik mokestiniais reikalavimais.

IŠVADOS

Atlikus išsamią palyginamąją analizę ir konkrečiu pavyzdžiu išnagrinėjus skirtumus tarp VAS bei PMĮ galime teigti, kad hipotezė pasitvirtino, kadangi skirtumai tarp PMĮ bei VAS lemia apskaitos kaštų didėjimą, dėl to nukenčia finansinių ataskaitų teisingumas. Nustatyta, kad kuo labiau finansinė apskaita nutolusi nuo PMĮ nuostatų, tuo daugiau koregavimų reikia atlikti, tad dėl šių nesutapimų buhalteriai dažnai susiduria su tam tikromis problemomis vykdant jo apskaitą. Visgi, dažniausiai atsiradus nesutapimams buhalteriai remiasi pelno mokesčio įstatymo reikalavimais, nenorėdami du kartus atlikti to pačio, tačiau dėl to nukenčia finansinės apskaitos teisingumas.

Gautų rezultatų pagrindu galima suformuluoti šias pagrindines išvadas:

1. Mūsų nuomone, mokesčių reikalavimai orientuoti tik į trumpalaikius įmonių veiklos įvertinimo rezultatus. Apskaičiuojant mokesčius vertinamos tik ataskaitiniais metais atliktos operacijos – nupirkta žaliava, parduotos prekės, išmokėti atlyginimai. Visiškai neatsižvelgiama į tokias operacijas, kurios gali turėti įtakos veiklai ateityje – atsiradusias abejotinas skolas, sumas, susikaupusias dėl darbuotojų nepanaudotų atostogų.
2. Pastebimi neatitikimai, tarp IMT finansinės apskaitos ir pelno mokesčio reikalavimų reglamentavimo, yra susiję su negrąžinamo PVM apskaita, IMT naudingo tarnavimo laiko nustatymu bei tikslinimu, likvidacinės vertės nustatymu bei tikslinimu, nusidėvėjimo skaičiavimo metodo parinkimu bei keitimu, IMT įsigyto už prekes ir (arba) paslaugas apskaita.
3. Norminiai aktai nereglementuoja neatitikimų, tarp IMT finansinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo reikalavimų, tvarkos, todėl kiekviena įmonė savo apskaitos politikoje turėtų numatyti šią metodiką pati. Tokioms sumoms registruoti siūloma papildyti įmonėje naudojamą sąskaitų planą vienos sąskaitos trimis subsąskaitomis. Vienoje iš trijų subsąskaitų būtų apskaitomos tik koreguotiną rezultatą didinančios sumos, kitoje – tik mažinančios, o trečia naudojama pirmų dviejų subsąskaitų neutralizavimui apskaitoje, kad nebūtų iškraipyti nei vienos sąskaitos rezultatai.
4. Atsargų įkainojimo metodo teisingas pasirinkimas daro ženklų įtaką organizacijos balanso rodikliams bei veiklos rezultatui. Mūsų nuomone, tikslus ir teisingas VAS nuostatų ir PMĮ reikalavimų suderinimas, t.y. apribojimų dėl atsargų apskaitos metodo taikymo panaikinimas, lemtų sėkmingą atsargų apskaitos metodų pasirinkimą, suteiktų galimybes organizacijai išnaudoti visas įstatymų teikiamas galimybes sumažinti mokamų mokesčių apimtį, taip padidinant apyvartines lėšas, kas ypač tampa aktualu ekonominės krizės sąlygomis.

5. Nustatant abejotinas skolas ir jas apskaitant aptinkama finansinės apskaitos ir mokesčių reikalavimų neatitikimų. Pirmiausia skiriasi sąvokos: tai, kas VAS vadinama abejotinomis skolomis, PMI įvardyta kaip beviltiškos skolos. Skiriasi ir pati abejotinių (beviltiškų) skolų pripažinimo tvarka. Pasitaiko atvejų, kai akivaizdu, kad skola nebus atgauta, tačiau įmonei trūksta formalaus įrodymo, finansinėje apskaitoje tokią skolą būtina nedelsiant nurašyti, nors mokesčių apskaičiavimo tikslais būtina išlaukti vienerius metus.
6. Taigi, skirtingas ūkinių operacijų traktavimas sukelia problemų įmonių apskaitos specialistams dėl teisingos finansinės apskaitos vedimo. Šiuos skirtumus siūlytina mažinti, o idealiausia panaikinti, tam, kad būtų optimizuojamos apskaitos tvarkymo išlaidos ir mažėtų galimų neatitikimų, klaidų galimybė.

LITERATŪRA

Specialioji literatūra

1. **Agar, Ch.** Capital investment & Financing. A Practical Guide to Financial Evaluation. – London: Butterworth-Heinemann Ltd, 2005. - ISBN 0750-665-327
2. **Butkevičius J., Žaptorius J.** Apskaitos pagrindai: mokomoji knyga. – Vilnius: Technika, 2008. - ISBN 9789-955-282-525
3. **Burkšaitienė D.** Finansinė turto apskaita ir finansinės atskaitomybės rengimas. - Vilnius: Technika, 2008. - ISBN 978-9955-28-281-5
4. **Černius G., Kapitanovas A.** Apskaitos ir mokesčių derinimas: kaip, laikantis VAS, nepažeisti mokesčių įstatymų: [43-iojo seminaro medžiaga].- Vilnius: Mokesčių srautas, 2005. - ISBN 9955-453-51-6
5. **Dagilienė L.** Verslo įmonių apskaita. – Kaunas: Technologija, 2010. - ISBN 978-9955-25-768-4
6. **Ivanauskienė A.** Buhalterinės apskaitos pradmenys. – Vilnius: TEV, 2004. - ISBN 9955-4-91-69-8
7. **Greimienė J., G. Juškauskas, R.Zaikauskienė** Tipinės mokesčių klaidos ir jų taisymo būdai. – Vilnius: Pačiolis, 2009. – ISBN 978-9955-04-210-5
8. **Gudaitienė O.** Buhalterinė apskaita. - Vilnius: Vilniaus kolegija, 2005.- ISBN 9955-519-53
9. **Kalčinskas G.** Buhalterinės apskaitos pagrindai. – Vilnius: Pačiolis, 2007. – ISBN 9955-04-166-8
10. **Kalčinskas G.** Buhalterinės apskaitos pagrindai. – Vilnius: Pačiolis, 2010. – ISBN 978-9955-04-216-7
11. **Kanapinskienė R., Rudžonienė K, Jefimovas B.** Finansinė apskaita. – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2008.
12. **Lakis M.** Finansinės apskaitos teorija ir praktika. – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2009. – ISBN 978-9955-33-393-7
13. **Ray Proctor.** Managerial accounting for business decisions. – Harlow: Prentice-Hall: Financial Times, 2009. – ISBN 978-0273-71-755-3

Mokslinių žurnalų straipsniai

1. **Bauby, C. E., Charbonnier, B., Haik, P., Lacombe, S., Lonchamp, J., Remy, E.** Asset Management Evaluation: A Pilot Case Study // Journal of Pressure Vessel Technology. – 2007, Vol. 129, Issue 1.
2. **Greimienė J.** Reprezentacijos sąnaudos: finansinės apskaitos ir mokesčių reikalavimų derinimas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – 2006, Nr. 12.
3. **Jackson, S. B.** The Effect of Firms' Depreciation Method Choice on Managers' Capital Investment Decisions // Accounting Review. – 2008, Vol. 83, No. 2.
4. **Klimavičienė, I., Mykolaitienė, V.** Ilgalaikio turto apskaitos viešajame sektoriuje pokyčiai // Ekonomika ir vadyba. – 2008, Nr. 13.
5. **Markovic, M. R.** Managing the organizational change and culture in the age of globalization // Journal of Business // Economics and Management. – 2008 Vol. 9(1), p. 3-11.
6. **Mykolaitienė, V., Večerskienė, G., Jankauskienė, K., Valančienė, L.** Peculiarities of Tangible Fixed Assets Accounting // Engineering Economics. 21(2) – 2010, p.142–150. - ISSN 1392-2785
7. **Rudytė S., Palubinskienė S.** Atsargų įsigijimo ir nurašymo apskaitos problemos // Jaunųjų mokslininkų darbai 1(5). – 2005, p.145–149. - ISSN 1648-8776
8. **Strumickas, M., Valančienė, L.** Research of Management Accounting Changes in Lithuanian Business Organizations // Inžinerinė Ekonomika. Engineering Economics (3) -2009. - ISSN 1392-2785
9. **Žvirėlytė V.** Atsargų audito reikšmė ir problemos // Jaunasis mokslininkas 2010: studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys, Akademija. – 2010, p. 293-296. - ISSN 1822 – 9913

Dienraščių ir savaitraščių straipsniai

1. **Deveikis G.** Pirkėjų skolos: finansinės apskaitos ir mokesčių reikalavimų derinimas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga.- 2007 m. nr. 11.
2. **Mačernienė, D.** Mokesčių apskaita užgožia Finansinę // Mano finansai. – Vilnius: Verslo žinios, 2006, Nr. 40, p. 15.
3. **Mačernienė, D.** Nusidėvėjimo apskaičiavimo teorija, praktika ir galimos manipuliacijos. – Vilnius: Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. - 2009, Nr. 6 (534).
4. **Bružauskas, V..** Kaip suartinti ilgalaikio turto finansinės apskaitos ir pelno mokesčio nuostatas? // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. – 2004, Nr. 11.

Neperiodinės literatūros internete sąrašas

1. **Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas.**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=154657 [žiūrėta 2012 03 01]
2. **LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas.**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=154658 [žiūrėta 2012 03 01]
3. **LR akcinių bendrovių įstatymas.**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=417298 [žiūrėta 2012 02 21]
4. **Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas.**
http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=260022 [žiūrėta 2011 11 30]
5. **Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas.**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=334772 [žiūrėta 2012 02 03]
6. **Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas.**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=198296 [žiūrėta 2012 02 03]
7. **Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas.**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=401153 [žiūrėta 2012 02 25]
8. **Verslo apskaitos standartai.** <http://www.aat.lt/index.php?id=14> [žiūrėta 2011 11 30]
9. **Skolų beviltiškumo bei pastangų susigrąžinti šias skolas įrodymo ir beviltiškų skolų sumų apskaičiavimo taisyklės.**
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Mokesciai/fm_isak_bevilskolos_www.pdf [žiūrėta 2012 03 09]
10. **How to Calculate an After-Tax Asset Allocation.** <http://www.FPAjournal.org> [žiūrėta 2011 11 28]
11. **Organizacijas neskuba keisti atsargų apskaitos būdo.**
http://archyvas.vz.lt/show_file.php?file=vez20061219_13.pdf [žiūrėta 2011 11 28]

Sakavickaitė R. Buhalterinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo skirtumai / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. G. Černius. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2012.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe atlikta palyginimoji analizė tarp pelno mokesčio įstatymo bei verslo apskaitos standartų, atskleisti pagrindiniai skirtumai bei iškeltos pagrindinės problemos lemiančios sudėtingą buhalterinės apskaitos vedimą bei galimus finansinių ataskaitų netikslumus, pateikti siūlymai šioms problemoms spręsti. Magistro baigiamąjį darbą sudaro trys dalys. Pirmoje darbo dalyje pateikiama finansinės apskaitos samprata, funkcijos, tikslai, vartotojai, apskaitinės informacijos patikimumo svarba. Antroje darbo dalyje pateikiama apskaitos reglamentavimo Lietuvoje analizė. Trečiojoje darbo dalyje analizuojami nesutapimai tarp pelno mokesčio įstatymo bei verslo apskaitos standartų buhalterinės apskaitos atžvilgiu bei atskleidžiama, kad finansinę apskaitą ir mokesčių apskaičiavimą reglamentuojantys aktai nėra tarpusavyje suderinami, o tai lemia apskaitos vedimo skirtumus bei galimus finansinių ataskaitų netikslumus.

Pagrindiniai žodžiai: verslo apskaitos standartai, pelno mokesčio įstatymas, buhalterinė apskaita, apskaitą reglamentuojantys įstatymai, finansinės ataskaitos.

Sakavickaitė R. Differences between accounting and tax calculation purposes / Master's Work in Finance Management. Supervisor assoc. dr. G. Černius. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2012.

ANOTATION

Master's thesis contains an abstruse analysis of differences between the Lithuanian income tax law and Business Accounting Standards. The analysis reveals major differences, as well as the main problems which has a huge impact in accounting procedures and potential inaccuracies in the financial statements. The proposals how the inaccuracies could be avoided are disclosed as well. Master's thesis is divided into three parts. In the first part, the financial accounting concept, functions, objectives, consumers, reliability and importance of the accurate accounting information are analyzed. The second part contains of accounting regulatory analysis in Lithuania. The analysis of discrepancy between the Lithuanian income tax law and Business Accounting Standards is introduced in the third part. Furthermore, the differences of the legislations are stated in third part of the Master's thesis as well, which discloses that Business Accounting Standards and Lithuanian income tax law is not harmonized and leads to the possible inaccuracies in the financial statements.

Key words: Business Accounting Standards, Lithuanian income tax law, accounting, accounting legislation, financial statements.

Sakavickaitė R. Buhalterinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo skirtumai / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. G. Černius. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2012.

SANTRAUKA

Nagrinėjama tema yra aktuali nes, dauguma Lietuvos įstatymų, reglamentuojančių apskaitą ir jos procesus yra nukreipti į mokestinį aspektą – mokesčių prievolės atsiradimą, nebuvimą, apskaičiavimą, o verslo apskaitos standartai nurodo gaires, skatina vertinti ne tik realiai patirtas sąnaudas bei uždirbtas pajamas, bet ir kitas operacijas, įvykius, kurie gali nulemti įmonės veiklą ir jos ateitį. Vykdam apskaitą Lietuvos Respublikoje ūkio subjektai privalo laikytis teisės aktų, reglamentuojančių apskaitą, tarp jų ir verslo apskaitos standartų. Apskaitos specialistai vesdami apskaitą dažnai susiduria su skirtumais tarp pelno mokesčio įstatymo ir verslo apskaitos standartų, tai didina jų darbo apimtį bei ūkio subjektų apskaitos kaštus, beto gali lemti finansinių ataskaitų iškraipymą.

Tyrimo tikslas – tyrimas atliekamas siekiant išanalizuoti pagrindinius skirtumus bei nesutapimus tarp pelno mokesčio įstatymo ir verslo apskaitos standartų.

Tyrimo metodai – mokslinių straipsnių, skirtingų literatūros šaltinių palyginamoji analizė, dokumentų analizė, statistinių duomenų analizė bei teisės aktų analizė.

Atlikus išsamią palyginamąją analizę ir išnagrinėjus skirtumus tarp VAS bei PMĮ galime teigti, kad išsikelta hipotezė pasitvirtino. Skirtumai tarp LR PMĮ bei VAS lemia apskaitos kaštų didėjimą. Atliktas tyrimas patvirtino, kad finansinę apskaitą ir mokesčių apskaičiavimą reglamentuojantys aktai nėra tarpusavyje suderinti, o tai turi įtakos finansinių ataskaitų teisingumui.

Magistro baigiamasis darbas susideda iš trijų dalių. Pirmoje darbo dalyje pateikiama finansinės apskaitos samprata, funkcijos, tikslai, vartotojai, apskaitinės informacijos patikimumo svarba. Antroje darbo dalyje pateikiama apskaitos reglamentavimo Lietuvoje analizė. Trečiojoje darbo dalyje analizuojami nesutapimai tarp PMĮ bei VAS buhalterinės apskaitos atžvilgiu.

Sakavickaitė R. Differences between accounting and tax calculation purposes / Master's Work in Finance Management. Supervisor assoc. dr. G. Černius. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2012.

SUMMARY

The present topic is relevant because the majority of Lithuanian laws, regulations and accounting processes are focused only on the tax issue - the presence and absence of the tax liability and the correct calculation. Other than the legislation of accounting in Lithuania, Business Accounting Standards provides guidance, induces that actual costs incurred and earned income should be taken into consideration, which are the main objectives which reflects business and its future. Entities which have business in Lithuania must comply with the law governing the accounts, including Business Accounting Standards. Accounting professionals often faces with the differences between the Lithuanian income tax law and Business Accounting Standards, which increases their cost of accounting procedures and reduces the optimization of time spent for the accounting. Furthermore, these discrepancies also lead to possible corruption of the financial statements.

The main objective is to analyze the main differences and discrepancies between the Lithuanian income tax law and Business Accounting Standards.

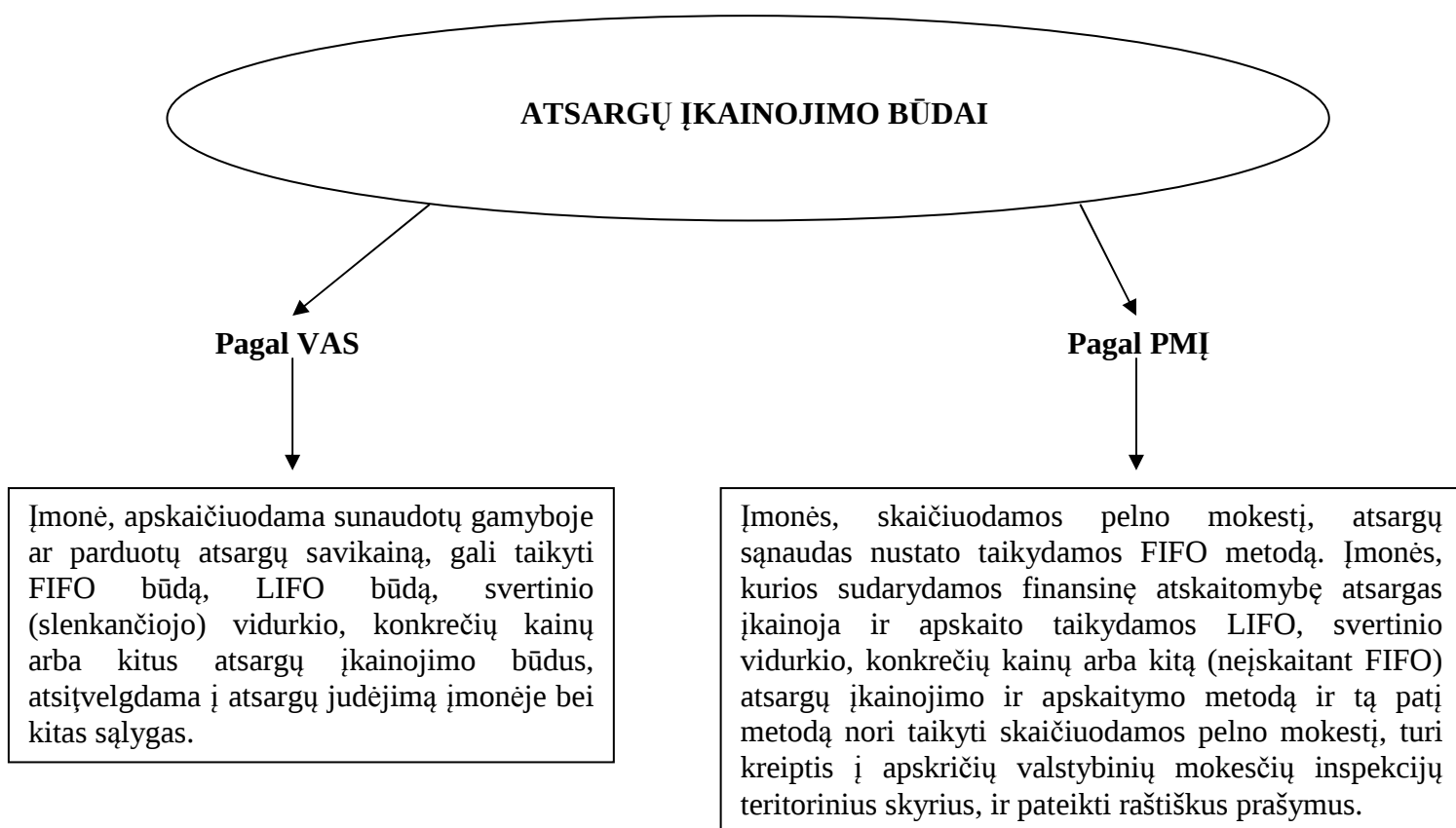
Research methods - scientific articles and various comparative literature analysis, document analysis, statistical analysis and legislative analysis.

After careful comparative analysis of the differences between the Lithuanian income tax law and Business Accounting Standards, we can conclude that hypothesis was confirmed as an investigation confirmed that governing legislations are not harmonized, which leads to possible inaccuracies in the financial statements.

Master's thesis is divided into three parts. In the first part, the financial accounting concept, functions, objectives, consumers, reliability and importance of the accurate accounting information are analyzed. The second part contains of accounting legislation analysis in Lithuania. The analysis of discrepancy between the Lithuanian income tax law and Business Accounting Standards is introduced in the third part.

PRIEDAI

Atsargų įkainavimo metodai pagal Verslo apskaitos standartus ir Pelną mokesčio įstatymą



Pelno mokesčio apskaičiavimas finansinėje atskaitomybėje ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslams

Apmokestinamojo pelno mokesčio apskaičiavimas taikant 24 VAS „Pelno mokestis“
PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ +/- Nuolatiniai skirtumai -Apmokestinamasis laikinųjų skirtumų pokytis +Įskaitomųjų laikinųjų skirtumų pokytis =APMOKESTNAMASIS PELNAS (NUOSTOLIAI) x galiojantis pelno mokestis =ATASKAITINIO LAIKOTARPIO PELNO MOKESTIS

Apmokestinamojo pelno mokesčio apskaičiavimas taikant PMĮ nuostatas
Pajamos -Neapmokestinamosios pajamos -Leidžiami atskaitymai -Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai =APMOKESTNAMASIS PELNAS (MOKESTINIAI NUOSTOLIAI) x galiojantis pelno mokestis =ATASKAITINIO LAIKOTARPIO PELNO MOKESTIS

Abejotinų skolų nustatymas ir apskaita

Nustatymo būdas	Tiesioginis	● Nuspręsta pirkėjų A (500 Lt) ir B (800 Lt) skolas pripažinti abejotinomis: D 6117 Abejotinų skolų sąnaudos 1300 K 249 Abejotinos skolos (-) 1300 + analitinė apskaita
		● Nuspręsta atsisakyti pirkėjų A ir B skolų : D 249 Abejotinos skolos (-) 1300 K 240 Pirkėjų skolos 1300 + analitinė apskaita
	Netiesioginis	<u>Balanso</u> ● Įvertinta, kad abejotinų skolų sąskaitos likutis metų pabaigai turi būti 2500 Lt. Faktinis šios sąskaitos likutis – 1800 Lt: D 6117 Abejotinų skolų sąnaudos 700 K 249 Abejotinos skolos (-) 700
		● Nuspręsta atsisakyti pirkėjų D (150 Lt), G (80 Lt) ir K (190 Lt) skolų: D 249 Abejotinos skolos (-) 420 K 240 Pirkėjų skolos 420 + analitinė apskaita
		<u>Pelno ataskaitos</u> ● Įvertinta, kad abejotinos skolos per ataskaitinį laikotarpį yra 900 Lt: D 6117 Abejotinų skolų sąnaudos 900 K 249 Abejotinos skolos (-) 900
		● Nuspręsta atsisakyti pirkėjų D (150 Lt), G (80 Lt) ir K (190 Lt) skolų: D 249 Abejotinos skolos (-) 420 K 240 Pirkėjų skolos 420 + analitinė apskaita

Šaltinis: Cernius G., Seminarų medžiaga.

N įmonės krovinės mašinos nusidėvėjimo skaičiavimo skirtingais metodais palyginimas

Metai	Metų skaičiaus metodu	Tiesiogiai proporcingu metodu
2012	36667,78	20625,62
2013	32084,30	20625,62
2014	27500,83	20625,62
2015	22917,36	20625,62
2016	18333,89	20625,62
2017	13750,42	20625,62
2018	9166,94	20625,62
2019	4583,47	20625,62

Sutrumpintas įmonės „X“ balansas

	TURTAS	Pastabos Nr.	2011	2010
A.	ILGALAIKIS TURTAS		190763	1845
I.	NEMATERIALUSIS TURTAS			
II.	MATERIALUSIS TURTAS		190763	1845
III.	FINANSINIS TURTAS			
IV.	KITAS ILGALAIKIS TURTAS			
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		351977	191753
I.	ATSARGOS, IŠANKSTINIAI APMOKĖJIMAI IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS		45820	25815
II.	PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS		65500	57763
III.	KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS			
IV.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI		240657	108175
	TURTO IŠ VISO:		542740	193598
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	Pastabos Nr.	2011	2010
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		50678	15239
I.	KAPITALAS		10000	10000
II.	PERKAINOJIMO REZERVAS (REZULTATAI)			
III.	REZERVAI			
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		40678	5239
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS			
E.	MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		492062	178359
I.	PO VIENERIŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR ILGALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI		295700	
II.	PER VIENERIUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI		196362	178359
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO:		542740	193598

Sutrumpinta įmonės „X“ pelno (nuostolių) ataskaita

Eil.nr.	STRAIPSNIAI	Pastabos Nr.	2011	2010
I.	PARDAVIMO PAJAMOS		520450	350213
II.	PARDAVIMO SAVIKAINA		267452	156791
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		252998	193422
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS		110255	95213
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)		142743	98209
VI.	KITA VEIKLA		(100528)	(92328)
VII.	FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA		2150	283
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)		44365	6164
IX.	PAGAUTĖ			
X.	NETEKIMAI			
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ		44365	6164
XII.	PELNO MOKESTIS		8926	925
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		35439	5239