MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

GINTARĖ NEIMANTAITĖ

APSKAITOS IR MOKESČIŲ NUOSTATŲ DERINIMO SKAIČIUOJANT PELNO MOKESTĮ PROBLEMŲ IDENTIFIKAVIMAS

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas
Prof. dr. Gintaras Černius

VILNIUS, 2021

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

APSKAITOS IR MOKESČIŲ NUOSTATŲ DERINIMO SKAIČIUOJANT PELNO MOKESTĮ PROBLEMŲ IDENTIFIKAVIMAS

Verslo apskaitos magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 6211LX065

Vadovas

Prof. dr. Gintaras Černius

Atliko

VAPvmis19-1 gr. stud.

G. Neimantaitė

VILNIUS, 2021

TURINYS

ĮVADAS **6**

1. APSKAITOS IR MOKESČIŲ NUOSTATŲ DERINIMO SKAIČIUOJANT PELNO MOKESTĮ TEORINIAI ASPEKTAI **8**

1.1. Apskaitos teisingumas **8**

1.2. Pelno mokesčio apskaičiavimo teisingumas **18**

1.3. Nuostatų skirtumai ir derinimas **22**

2. TYRIMO METODOLOGIJA **35**

3. APSKAITOS IR MOKESČIŲ NUOSTATŲ DERINIMO PROBLEMOS **41**

3.1. Apklausos „Apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas“ ekspertinio vertinimo rezultatai **41**

3.1.1. Apklausos bendrųjų duomenų vertinimas **41**

3.1.2. Apklausos rezultatai ir suderinamumo analizė **43**

3.2. Įmonės pelno mokesčio apskaičiavimas **50**

3.2.1. Pelno mokesčio apskaičiavimas esant atidėtojo mokesčio turtui **50**

3.2.2. Pelno mokesčio apskaičiavimas esant atidėtojo mokesčio įsipareigojimui **54**

3.3. Įmonės finansinių rodiklių palyginimas pagal skirtingus pelno mokesčio apskaičiavimo modelius **59**

IŠVADOS IR SIŪLYMAI **64**

LITERATŪRA **66**

ANOTACIJA **69**

SANTRAUKA **71**

SUMMARY **73**

PRIEDAI **75**

LENTELĖS

1 lentelė. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas pagal Pelno mokesčio įstatymą 20
2 lentelė. Ilgalaikio nematerialiojo turto apskaitos skirtumai, tarp mokesčių nuostatų ir verslo apskaitos standartų, darantys įtaką pelno mokesčio apskaičiavimui 23
3 lentelė. Finansinio turto apskaitos skirtumai, tarp mokesčių nuostatų ir verslo apskaitos standartų, darantys įtaką pelno mokesčio apskaičiavimui 27
4 lentelė. Trumpalaikio turto apskaitos skirtumai, tarp mokesčių nuostatų ir verslo apskaitos standartų, darantys įtaką pelno mokesčio apskaičiavimui 28
5 lentelė. Mokestinių lengvatų rūšys ir taikymo galimybės 30
6 lentelė. Tyrimo planas 34
7 lentelė. Anketos „Apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas“ 2-3 klausimų atsakymų skirstymas 35
8 lentelė. Ekspertų įgijusių bakalauro laipsnį reprezentatyvių atsakymų pasiskirstymas 41
9 lentelė. Klausimo „Dėl kokių priežasčių skyrėsi apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas?“ ekspertų atsakymų apibendrinimas 44
10 lentelė. Klausimo „Su kokiomis problemomis susiduriate skaičiuojant pelno mokestį“ ekspertų susisteminti atsakymai 46
11 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ nekintami rodikliai, kai susidaro atidėtasis turtas 50
12 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka ir pelno mokesčio apskaičiavimas pagal I scenarijų 51
13 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka 52
14 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ nekintami rodikliai, kai susidaro atidėtasis įsipareigojimas 53
15 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka ir pelno mokesčio apskaičiavimas pagal II scenarijaus I variaciją 54
16 lentelė. Įrašai apskaitoje, kai nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal tiesinį metodą 55
17 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ pelno mokesčio apskaičiavimas pagal dvigubo balanso metodą (II scenarijus-II variacija) 56
18 lentelė. Įrašai apskaitoje, kai nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal dvigubo balanso metodą 56
19 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka, kai registruojamas atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas 57
20 lentelė. Modeliuojamo kintamojo variantai 58

PAVEIKSLAI

1 paveikslas. Bendrieji VAS ir PMĮ derinimo principai 31
2 paveikslas. Skirtumų tarp VAS ir PMĮ įtaka apskaitai ir pelno mokesčio apskaičiavimui 32
3 paveikslas. Skirtumų tarp VAS ir PMĮ atvaizdavimas skirtingose sistemose 33
4 paveikslas. Ekspertų atstovaujamų įmonių pasiskirstymas pagal dydį ir juridinę formą 40
5 paveikslas. Ekspertų pasiskirstymas pagal išsilavinimą 41
6 paveikslas. Ekspertų pasiskirstymas pagal darbo patirtį 42
7 paveikslas. Klausimo „Ar 2019 metais apskaitinis pelnas (nurodytas pelno (nuostolių) ataskaitoje) sutapo su apmokestinamuoju pelnu (apskaičiuotu pelno mokesčio deklaracijoje)“ atsakymų pasiskirstymas 43
8 paveikslas. Klausimo „Apskaičiuojant pelną vadovaujatės...“ atsakymų pasiskirstymas 45
9 paveikslas. Klausimo „Ar jūsų įmonėje yra apskaitos politika?“ atsakymų pasiskirstymas 47
10 paveikslas. Klausimo „Ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiką nustatote...“ atsakymų pasiskirstymas 48
11 paveikslas. Modeliuojamų variantų grynojo pelningumo rodiklio pokytis per 10 metų 60
12 paveikslas. Modeliuojamų variantų turto grąžos rodiklio pokytis per 10 metų 60
13 paveikslas. Modeliuojamų variantų nuosavybės grąžos rodiklio pokytis per 10 metų 61
14 paveikslas. Modeliuojamų variantų grynojo pelno (nuostolio) pokytis per 10 metų 62

ĮVADAS

Temos aktualumas.

Buhalterinė apskaita – vienas iš svarbiausių verslo sistemos elementų, kuris yra susijęs su visa įmonės veikla. Viena iš buhalterinės apskaitos funkcijų yra teikti informaciją finansinių ataskaitų rinkiniui rengti bei įvairiems mokesčiams apskaičiuoti. Daugiausiai įtakos įmonės veiklos rezultatams daro įmonės uždirbtos pajamos bei patirtos sąnaudos, skirtos toms pajamoms uždirbti, kurių skirtumas vadinamas įmonės pelnu. Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą įmonės uždirbtas pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu. Pelno mokesčio įstatyme (2001) yra nuostatos, kurių privalu laikytis skaičiuojant pelno mokestį ir pildant pelno mokesčio deklaraciją. Tačiau verslo apskaitos standartai taip pat turi tam tikras taisykles, kokia turi būti pelno mokesčio apskaita bei kaip turi būti pripažįstamos ir atvaizduojamos pelno mokesčio sąnaudos finansinėse ataskaitose. Dėl dviejų skirtingų nuostatų sistemų, skirtingai traktuojami tie patys reiškiniai, kurie daro įtaką pelno mokesčio apskaičiavimui. Dėl to būtina gebėti priimti tinkamus sprendimus, kurie padėtų teisingai atvaizduoti įmonės finansinę situaciją finansinėse ataskaitose ir mokesčių deklaracijose. Neretai įmonių buhalteriai, kurie nėra labai kvalifikuoti, skaičiuodami pelno ar kitus mokesčius apskaitoje „priderina“ mokesčių nuostatas prie apskaitos taip iškraipydami apskaitos informacijos teisingumą. Toks sprendimas tikrai nėra priimtinas, nes įmonės apskaita finansinėse ataskaitose atvaizduojama ne pagal verslo apskaitos standartus, o pagal mokesčių sistemą. Tokių įmonių finansinėse ataskaitose pateikiama informacija neatspindi tikrų, patikimų ir teisingų įmonės veiklos rodiklių, informacija tampa nepalyginama su kitų įmonių, kurios apskaitą tvarko remdamasi verslo apskaitos standartais, duomenimis. Kadangi, pelno mokesčio įstatymas (2001) nėra amžinas, nuolat kinta ir ryšys tarp verslo apskaitos standartų. Dėl šios priežasties apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimo problema išlieka aktuali ir šiandien.

Mokslinis naujumas ir teorinis reikšmingumas.

Mokslinėje literatūroje nemažai autorių nagrinėjo apskaitos ir mokesčių nuostatų skirtumus apskaičiuojant pelno mokestį, tokie kaip S. Štarolytė (2018); A. Kamarauskaitė, R. Subačienė, K. Senkus (2016); V. Bružauskas, N. Stončiuvienė (2012); G. Černius (2012); G. Černius, L. Birkštytė (2019); G. Černius, L. Birkštytė, A. Balkevičius (2016); S. Kuršytė (2007). Tačiau, įstatymai keičiasi ir tai kas buvo atrasta ir ištirta seniau, taip pat kinta.

Nors tema ir analizuota ne vieną kartą ir pakankamai išsamiai, praktikoje vis pasitaiko tokių situacijų, kai įmonių finansininkai negeba identifikuoti susidarančių skirtumų ir tinkamai jų atvaizduoti įmonės pelno (nuostolių) ataskaitoje ir pelno mokesčio deklaracijoje.

Darbo problema – ar netinkamas pelno mokesčio ir verslo apskaitos standartų derinimas gali iškreipti bendrovės finansinėse ataskaitose pateiktą informaciją bei mokesčių apskaičiavimą ?

Darbo objektas – apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas.

Darbo dalykas – apskaitos ir mokesčių derinimo problemų identifikavimas skaičiuojant pelno mokestį Lietuvoje.

Darbo tikslas – identifikuoti verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo derinimo problemas ir jų poveikį finansinių ataskaitų kokybei.

Darbo uždaviniai:

1. teoriniu aspektu išnagrinėti apskaitos ir mokesčių nuostatas skaičiuojant pelno mokestį, jų reglamentavimą ir funkcijas;
2. aptarti nuolatinius ir laikinuosius skirtumus tarp VAS ir PMĮ, kurie daro įtaką pelno mokesčio apskaičiavimo procesui;
3. atliekant apklausą internetu, įvertinti buhalterinės apskaitos specialistų požiūrį į apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimą skaičiuojant pelno mokestį bei įvertinti ar derinimas atliekamas teisingai;
4. modeliuojant skirtingus pelno mokesčio apskaičiavimo scenarijus, įvertinti kokią įtaką įmonės veiklos rezultatams ir rodikliams, bei pelno mokesčiui daro klaidingas apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas.

Tyrimo metodai – lyginamoji mokslinės literatūros ir kitų informacijos šaltinių analizė ir sintezė, informacijos sisteminimas ir apibendrinimas, grafinis vaizdavimas. Remiantis loginiu ir sisteminiais metodais išskirtos verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo derinimo problemos. Apklausa internetu, norint įvertinti buhalterinės apskaitos specialistų nuomonę apie dviejų sistemų derinimą. Kendall konkordancijos koeficiento skaičiavimas ir vertinimas. Hipotetinės įmonės atvejo ir santykinių rodiklių analizė, siekiant pavaizduoti kokią įtaką įmonės finansiniams rezultatams turi skirtingas finansinės apskaitos ir mokesčių nuostatų taikymas.

Tyrimo hipotezė – neteisingas apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas iškreipia finansinėse ataskaitose bei pelno mokesčio deklaracijose pateikiamos informacijos patikimumą ir teisingumą.

Darbo struktūra. Darbą sudaro trys pagrindiniai skyriai bei išvados ir siūlymai. *Pirmajame skyriuje* nagrinėjamos apskaitos nuostatų, darančių įtaką įmonės pelno mokesčiui, teisingumas bei reglamentavimas. Taip pat nagrinėjamas pelno mokesčio įstatymo nuostatos, darančios įtaką pelno mokesčio apskaičiavimo teisingumui. Nagrinėjami atsirandantys skirtumai tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų skaičiuojant pelno mokestį, jų kilmė bei derinimo principai. *Antrajame skyriuje* pateikiamas tyrimo planas, hipotezė, aptariama atliktų tyrimų metodika bei koncepcija. *Trečiajame skyriuje* pateikiami atliktų tyrimų susisteminti rezultatai, atlikus modeliavimo tyrimą ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaitos pavyzdžiu įvertinama apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimo įtaką įmonės veiklos rezultatams bei santykiniams rodikliams. Darbo pabaigoje pateikiamos apibendrintos išvados bei siūlymas problemai spręsti.

1. APSKAITOS IR MOKESČIŲ NUOSTATŲ DERINIMO SKAIČIUOJANT PELNO MOKESTĮ TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Apskaitos teisingumas

Pagrindinis buhalterinės apskaitos tikslas – „teikti teisingą, objektyvią, palyginamą ir patikimą informaciją visiems jos vartotojams.“ (Mackevičius ir Savickas, 2015, p. 125). Norint pasiekti tikslą, įmonės buhalterinė apskaita turi būti tvarkoma remiantis apskaitos standartais. Tačiau standartuose paliekama apskaitos metodų pasirinkimo galimybė. K. Berman, J. Knigh (2006) vertinimo metodo pasirinkimą vadina „finansų menu": įvairiais metodais gaunami skirtingi rezultatai, o tai pakoreguoja skaičius, nes pasirenkant bet kurį iš vertinimo metodų, reikia daryti daugybę prielaidų ir atlikti daugybę apskaitinių įvertinimų (p. 257). Vadinasi, siekiant finansinėse ataskaitose pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės būklę ir veiklos rezultatus, vienas iš svarbiausių yra įvertinimo būdų pasirinkimas, kuris labiausiai ir nulemia finansinių ataskaitų elementų dydį.. Todėl labai svarbu pasirinkti metodą, kuris atspindėtų tikrai tikrą ir teisingą vaizdą. Sprendimai susiję su ilgalaikiu materialiuoju turtu bei trumpalaikiu turtu vieni svarbiausių, daugiausiai įtakos darantys įmonės veiklos rezultatams bei labiausiai aptarinėjami lietuvių ir užsienio mokslininkų, tokių kaip V. Bružauskas (2012); Balabonienė, Večerskienė (2011); G. Černius (2012, 2016, 2020); Stončiuvienė ir Tilvikaitė (2002) ir kiti.

Turtas apskaitoje – tai įmonės vidiniai ištekliai, kurie jai priklauso ir jais disponuodama tikisi ateityje gauti ekonominės naudos. Įmonės turtas skirstomas į ilgalaikį ir trumpalaikį. J. Mackevičius (2001) ir O. Gudaitienė (2005) ilgalaikį materialųjį turtą įvardija labai panašiai, kaip žmogaus rankų ar gamtos sukurtą turtą, kuris naudojamas įmonės produkto gamybai, prekių ir paslaugų teikimui, savo administracinėms reikmėms, nuomojamas užsakovams, t.y. tai visas materialus įmonės turtas, skirtas neparduoti ir nesuvartoti per vieną ataskaitinį laikotarpį. Turtas įsigyjamas siekiant jį naudoti įmonės veikloje teikiant paslaugas ar tiekiant prekes klientams taip uždirbant pajamas įmonei ilgiau nei vienus metus, taip turtas daugiau nei vieną kartą dalyvauja įmonės veiklos procesuose, išsaugodamas natūrinę išraišką. V. Jagminas (2005) ilgalaikiu materialiu turtu laiko turtą turintį ilgalaikės paskirties fizinę formą. Tokiam turtui priskiria materialius daiktus, t.y. apčiuopiamus objektus, pavyzdžiui, pastatus, mašinas ir įrengimus, transporto priemones ir kitokią įrangą, kuriuos įmonė valdo, naudoja ir kuriais disponuoja, uždirbdama pajamas ilgiau nei vienerius finansinius metus. Apibendrinus pateiktus ilgalaikio turto apibrėžimus, galima daryti išvadą, jog ilgalaikiu materialiuoju turtu laikomas turtas: turintis savininką, teikiantis ekonominės naudos (uždirbantis pajamas) turto savininkui, naudojamas ilgiau nei vienerius metus.

K. Maniušytė (2001) išskiria ilgalaikio turto apskaitos svarbą įmonės apskaitoje, „daugelyje įmonių ilgalaikis turtas sudaro didžiąją turimo turto dalį, todėl labai svarbu šiuos objektus apskaityti ypač tiksliai ir teisingai, nes menkiausi pasikeitimai ar netikslumai šioje apskaitoje, turi didelį poveikį įmonės veiklos rezultatams.“(158 p.) Naudojant turtą ilgiau nei vienerius metus įmonė patiria ne tik naudos, bet ir sąnaudų. Ilgalaikis materialusis turtas naudojamas gamyboje ar kitoje veikloje daug kartų, nekeičia savo daiktinės formos, bet jo vertė ir naudingo tarnavimo laikas mažėja. Turto vertės sumažėjimas dėl jo naudingumo mažėjimo apskaitoje parodomas, kaip turto nusidėvėjimas ir registruojamas įmonės sąnaudose. „Kadangi nusidėvėjimo sąnaudos yra mažinančios apmokestinamąjį pelną, todėl kiekvienai įmonei labai svarbi teisinga ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaita.“ (Stončiuvienė ir Tilvikaitė, 2002, p. 151).

Išnagrinėjus ilgalaikio materialiojo turto koncepciją, tiek pagal verslo apskaitos standartus, tiek pagal pelno mokesčio įstatymą bei kitus teisinius aktus, galima daryti išvadą jog pačios sąvokos, nusakančios turto esmę išreiškiamos labai panašiai. Išskiriami trys turto priskyrimo ilgalaikio materialiojo turto grupei požymiai:

1. įsigytas turtas veikloje bus naudojamas ilgiau nei vienerius finansinius metus;
2. turtas skirtas įmonės pajamos uždirbti ar kitai ekonominei naudai gauti;
3. turtas atitinka arba viršija įmonės nustatytą minimalią įsigijimo vertę.

Tačiau verslo apskaitos standartuose skirtingai nei pelno mokesčio įstatyme išskiriamos dvi papildomos sąlygos, norint įsigytą turtą pripažinti įmonės ilgalaikiu materialiuoju turtu:

1. turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina turi būti patikimai įvertinta;
2. įmonei turi būti perduota visa rizika susijusi su tuo turtu.

Atsižvelgiant į papildomas sąlygas, siekiant teisingai atvaizduoti apskaitoje įmonės turtą reikia vadovautis verslo apskaitos standartų nuostatomis.

V. Lakio (2009) nuomone, „ilgalaikio turto vertė gali būti iškraipyta neteisingai skaičiuojant arba kurį laiką visai neskaičiuojant nusidėvėjimo. Kadangi nusidėvėjimo suma mažina savikainą ir didina pelną, tai, parodžius mažesnį nusidėvėjimą, pagerėja įmonės rodikliai.“ (p. 34) Todėl norint apskaitoje parodyti teisingą įmonės vaizdą, svarbu tinkamai apskaičiuoti turto nusidėvėjimą.

Anot, Juočiūnienės ir Stončiuvienės (2008), ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodo pasirinkimą apsunkina buhalterinės apskaitos ir mokesčių nuostatų neatitikimai, kurie susidaro dėl:

1. skirtingo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodo parinkimo;
2. skirtingo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo laikotarpio nustatymo;
3. skirtingo perkainoto ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo.

Dėl nurodytų neatitikimų, labai svarbu ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodus apskaitoje pasirinkti siekiant teisingai atvaizduoti tikrą ir teisingą vaizdą įmonės finansinėse ataskaitose.

12 verslo apskaitos standartas, kurio tikslas nustatyti ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką, rekomenduoja pasirinkti vieną iš keturių ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodikų:

1) tiesiogiai proporcingas (tiesinis);

2) produkcijos;

3) metų skaičiaus;

4) dvigubai mažėjančios vertės.

D. Raziūnienė, R. Subačienė (2011) taip pat prabrėžia, jog „skaičiuodama ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą įmonė turėtų pasirinkti tokį metodą, kuris labiausiai atspindi turto naudojimą bei jo teikiamą naudą.“ (146-154 p.)

„Tiesiogiai proporcingas (tiesinis) metodas naudojamas skaičiuoti tokio IMT nusidėvėjimą, kuris tolygiai naudojamas visą jo naudingo tarnavimo laikotarpį ir kasmet teikia panašaus dydžio ekonominę naudą <...> Pagal šį metodą IMT metinė nusidėvėjimo suma priklauso ne nuo turto naudojimo intensyvumo, o nuo jo naudojimo trukmės“ (p.46). Apskaičiuojamas remiantis formule:

$$N = \frac{v_1 - v_0}{T} \qquad (1)$$

Čia: N- ilgalaikio materialiojo turto metinė nusidėvėjimo suma;

V_1- ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

V_0- ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

T- ilgalaikio materialiojo turto naudingumo tarnavimo laikas metais.

G. Kalčinsko (2007) nuomone, tiesinis metodas turi daug trūkumų, nes kiekvieną laikotarpį skaičiuojant gaunamos vienodos nusidėvėjimo sumos, neįvertinama, su kokiomis ilgalaikio materialiojo turto sąnaudomis uždirbamos pajamos. V. Bružauskas ir N. Stončiuvienė teigia, jog tiesinis metodas labiausiai rekomenduotinas pastatų bei statinių nusidėvėjimui apskaičiuoti, nes „nustatyti jų ekonominės naudos dinamiką yra gana sudėtinga.“ (Bružauskas ir Stončiuvienė, 2012, p. 32).

Ilgalaikis materialusis turtas gali būti nudėvimas produkcijos metodu, kai nusidėvėjimo suma priklauso nuo naudojamo turto pagamintos produkcijos ar atliktų paslaugų kiekio, apskaičiuojama remiantis formule:

$$N = \frac{(v_1 - v_0) * P}{P_{MAX}} \qquad (2)$$

Čia: N- ilgalaikio materialiojo turto metinė nusidėvėjimo suma;

V_1- ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

V_0- 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.

Pasirinkus produkcijos nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, įmonės patirtas sąnaudų dydis priklausys nuo jos pagamintų produktų, suteiktų paslaugų, atliktų technologinių operacijų ir panašiai kiekio ir pačio ilgalaikio turto galingumo. Danciu ir Deac (2011) šį metodą siūlo taikyti mašinoms, įrenginiams ir technologiniams įrengimams, nes nusidėvėjimo sąnaudų dydis priklauso nuo turto naudojimo intensyvumo ir siejamos su turto ekonomine nauda ateityje (p. 498–502). Nors produkcijos kiekio metodas tikslesnis, nei tiesinis metodas, tačiau šis metodas taip pat turi trūkumą, iš anksto ne visada galima nustatyti kiek turtas pagamins produkcijos vienetų ar suteiks paslaugų. Dėl šios priežasties sudėtinga įvertinti, kiek tiksliai nusidėvi tam tikras turto vienetas, su juo per tam tikrą laikotarpį pagaminus tam tikrą produkcijos vienetų skaičių arba suteiks paslaugų. „Didėjant pagamintos produkcijos kiekiui didėja ataskaitinio laikotarpio IMT nusidėvėjimo sąnaudos. Ir atvirkščiai, jeigu ataskaitinį laikotarpį pagamina mažiau, patiriamos ir mažesnės IMT nusidėvėjimo sąnaudos.“ (p.48).

Metų skaičiaus metodu skaičiuojamas nusidėvėjimas labai priklauso nuo turto naudingumo tarnavimo laiko ir tai yra vienas iš pagreitinto nusidėvėjimo skaičiavimo metodų. Pirmaisiais turto tarnavimo metais ilgalaikio turto sąnaudų dydis bus pats didžiausias, kitais metais tolygiai mažės. Nusidėvėjimas apskaičiuojamas pagal formulę:

$$N = \frac{(v_1 - v_0) * (1 + T - i) * 2}{T * (T + 1)} \qquad (3)$$

Čia: N- ilgalaikio materialiojo turto metinė nusidėvėjimo suma;

V_1- ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

V_0- ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

T- ilgalaikio materialiojo turto naudingumo tarnavimo laikas metais;

i- metai, kurių nusidėvėjimas skaičiuojamas, kur „i“ ≤ „T“.

V. Damašienės ir D. Cibuslkienės (2002) nuomone, taikant metų skaičiaus metodą, nusidėvėjimo metodas progresyvine tvarka mažėja per jo naudojimo laikotarpį. Anot autorių, manoma, jog šis metodas tiksliau nusako tikrąjį turto nusidėvėjimą per tam tikrą laikotarpį lyginant su tiesiogiai proporcingu metodu, taip pat toks metodas padidina piniginius srautus. (25 p.) J. Mackevičius (2011) remdamasis užsienio šalių praktika, rekomenduoja naudoti pagreitintus nusidėvėjimo metodus. Tokią rekomendaciją pagrindžia tuo, kad kuo naujesnis turtas, tuo daugiau ir kokybiškiau jis gali „dirbti“. Vadinasi kuo daugiau dirba, tuo daugiau nusidėvi. Juškauskas (2003) pagreitintus nusidėvėjimo metodus vadina teisėta mokesčių mažinimo priemone. Metų skaičiaus nusidėvėjimo metodo taikymo esmė ta, kad turto eksploatavimo pradžioje apskaičiuotos turto nusidėvėjimo sumos ženkliai viršija nusidėvėjimo sumas, apskaičiuotas turto eksploatavimo pabaigoje.

Taikant dvigubai mažėjančios vertės (dvigubo balanso) metodą, kuris taip pat priskiriamas pagreitintų nusidėvėjimo metodų grupei, nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo turto likutinės vertės pagal du kartus padidintą procentą. Apskaičiuojamas remiantis formulėmis:

$$N = L*n \qquad (4)$$

$$n = \frac{100\ procentų}{T} *2 \qquad (5)$$

Čia: N- ilgalaikio materialiojo turto metinė nusidėvėjimo suma;

T- ilgalaikio materialiojo turto naudingumo tarnavimo laikas metais;

n- nusidėvėjimo procentas;

L- ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė.

Pirmaisiais turto naudingo tarnavimo metais:

$$N_1 = L_1*n,\ kur\ L_1=V_1 \qquad (6)$$

Šioje formulėje V_1- ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

Antraisiais turto naudingo tarnavimo metais:

$$N_2 = L_2*n,\ kur\ L_2=L_1-N_1 \qquad (7)$$

Trečiaisiais turto naudingo tarnavimo metais:

$$N_3 = L_3*n,\ kur\ L_3=L_2-N_2 \qquad (8)$$

Ketvirtaisiais ir vėlesniais turto naudojimo metais, išskyrus paskutinius metus, nusidėvėjimas pasirinkus dvigubai mažėjančios vertės metodą nusidėvėjimas skaičiuojamas analogiškai.

Paskutiniais turto naudojimo metais nusidėvėjimas apskaičiuojamas:

$$N_p = L_{p-1}-V_0 \qquad (9)$$

Šioje formulėje V_0- ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė.

Pasirinkus dvigubai mažėjančios vertės nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, įmonės patirtas sąnaudų dydis priklauso nuo turto likutinės vertės ir netolygiai arba tolygiai mažės per visą turto naudingo tarnavimo laiką. Pasak, Noland (2010), dvigubai mažėjančios vertės metodas yra labiau patrauklesnis lyginant su metų skaičiaus metodu, nes jis yra lankstesnis, lengviau taikomas daliniams laikotarpiams. Autoriaus atlikti tyrimai atskleidžia, jog metų skaičiaus metodą dažniausiai naudoja bankininkystės ir reguliuojamos pramonės sektoriai (p. 1–12). Tačiau V. Bružauskas, N. Stončiuvienė (2012) bei G. Černius (2012) teigia, jog „mašinų bei įrangos amortizaciją tikslinga skaičiuoti dvigubo balanso (dvigubai mažėjančios vertės) metodu, nes technikos priemonės didžiausią ekonominę naudą teikia pirmaisiais naudojimo metais. Šio turto nusidėvėjimui skaičiuoti gali būti pasirinktas ir tiesinis metodas.“ Stungurienė ir Christauskas (2013) taip pat siūlo turtui, kurio technologinė pažanga yra didžiulė, taikyti dvigubai mažėjančios vertės nusidėvėjimo metodą, nes turtas efektyviausiai naudojamas pirmaisiais metais (p. 38–47). Užsienio publicistai, Greco, Cricelli ir Grimaldi (2013), analizavę ilgalaikio turto įtaką įmonės konkurenciniam pranašumui ir investicijoms į įmonę, nustatė,

kad informacinės ir telekomunikacijų technologijos yra esminis įmonės konkurencinio pranašumo ir investicijų į ją sėkmės veiksnys. Todėl logiška, kad įmonė, siekdama neatsilikti nuo nuolat tobulėjančių technologijų, šiai objektų grupei nustatys pagreitintus ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodus, t.y. metų skaičiaus arba dvigubai mažėjančios vertės (p. 55–66).

Kokį ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą savo įmonėje pasirinkti sprendžia įmonės vadovybė. Tokios apskaitos pasirinkimą lemią daug veiksnių, mokslininkai išskiria dvi veiksnių grupes, kurios daro įtaką ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodo pasirinkimui: „įmonės lygmens veiksnius, (įmonės vietą rinkoje, įmonės dydį ir tipą, tikslus ir valdymo ypatumus). <...> makroekonominius veiksnius (šalių grupę, ekonominę padėtį, įstatymų bazę, mokesčius ir kita)“ (Legenzova, Gaigalienė ir Vilkaitė, 2016, p. 64).

Ilgalaikio materialiojo turto remonto ar rekonstrukcijos darbai yra vienas iš veiksnių darančių įtaką turto nusidėvėjimo skaičiavimo procesui. Naudojant turtą įmonės veikloje ilgiau nei vienerius metus, neišvengiamai atsiranda papildomų išlaidų, siekiant išlaikyti turtą naudingą, t.y. techninė priežiūra, susidėvėjusių detalių atnaujinimas ir kiti įvairūs remonto darbai. Tokie darbai gali būti įvairiausi, smulkus pataisymas ar esminis turto pagerinimas, pakeičiantis turto naudingąsias savybes ar jo tarnavimo laiką. Dėl skirtingų atlikto remonto ar rekonstrukcijos darbų, skiriasi jų svarba ir apskaita įmonėje. Vienus remonto darbus galima tiesiog pripažinti įmonės veiklos sąnaudomis, tuo tarpu kitų darbų savikainos suma reikia didinti turto vertę arba keisti turto naudingo tarnavimo laiką.

Didžiausia problema su kuria susiduria įmonės norėdamos teisingai atvaizduoti turto remonto ar rekonstrukcijos išlaidas buhalterinėje apskaitoje yra – kada ir kokie remonto ar rekonstrukcijos darbai jau iš tiesų pagerina turto naudingąsias savybes bei prailgina naudingą tarnavimo laiką, o kad tai tik paprastos veiklos sąnaudos. Šios problemos sprendimui Vinauskienė (2011) siūlo remtis įmonės apskaitos tvarkymo pagrindu – apskaitos politika. Būtent joje turėtų būti nustatyta visa tvarka susijusi su turto remontu, ir jo įvertinimu bei atvaizdavimu apskaitoje.

Dar vienas svarbus sprendimas, kurį turi priimti įmonė, norint teisingai atvaizduoti savo turtą finansinėse ataskaitose yra atsargų įkainojimo būdo pasirinkimas. Konkretaus atsargų įkainojimo būdo pasirinkimą turi priimti įmonė, atsižvelgdama į savo veiklos pobūdį, veiklos sritis. N. Tilvikaitės (2001) nuomone, „klaidos padarytos įvertinant atsargas, turi didelį ir ilgalaikį poveikį. Todėl netiksliai įvertinus atsargas, bus netiksliai apskaičiuotos ir gautos pajamos, netiksliai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai“ (272 p.)

Atsargos laikomos trumpalaikiu turtu, kuris yra likvidus ir esant poreikiui greitai gali būti paverstas pinigais. Anot, Rudytės ir Palubinskienės (2005), atsargos yra vienas iš veiksnių reikalingų pelningos organizacijos veiklos palaikymui. Žvirblytė (2010), teigia jog teisinga ir tinkamai parinkta, atsargų apskaita, kuri atvaizduoja tikrą ir teisingą įmonės vaizdą, leidžia teisingai nustatyti tokius finansinius rodiklius, kaip mokumas, naudojamo trumpalaikio turto efektyvumas ar likvidumas.

9- verslo apskaitos standartas nustato, jog apskaičiuojant gamyboje sunaudotų ar parduotų atsargų savikainą taikomi šie atsargų įkainojimo būdai: FIFO, svertinio vidurkio, konkrečių kainų būdas. Taip pat išimtiniais atvejais standartas leidžia taikyti LIFO atsargų įkainojimo būdą, kai daroma prielaida, kad pirmiausia parduodamos arba sunaudojamos vėliausiai įsigytos ar pagamintos atsargos, – tai reiškia, kad laikotarpio pabaigoje likusios atsargos buvo pirmiausia įsigytos ar pagamintos. O. Gudaitienės (2005) nuomone, naudojant šį būdą, parduotų prekių savikaina labiausiai atitinka esamų kainų lygį ir pajamos bei pelnas yra realiausi. LIFO metodas, priešingai nei FIFO, minimizuoja grynąjį pelną, kai didėja pirkimo savikaina ir todėl daug tiksliau palygina einamąsias pajamas su einamaisiais kaštais.

Taikant FIFO atsargų įkainojimo metodą, daroma prielaida, kad pirmiausia parduodamos arba sunaudojamos anksčiausiai įsigytos ar pagamintos atsargos, – tai reiškia, kad laikotarpio pabaigoje likusios atsargos buvo vėliausiai įsigytos ar pagamintos. Verslo apskaitos standartai šį būdą rekomenduoja taikyti ir tuomet, kai tiksliai negalima nustatyti, kurios atsargos buvo sunaudotos ar parduotos pirmos. Tačiau N. Tilvikaitės nuomone, toks atsargų įkainojimo būdas nėra efektyvus, jeigu kainos staiga keičiasi. Taip pat, tokį metodą anot autorės, sudėtinga taikyti, kai yra daug smulkių pirkimų labai įvairiomis kainomis. N. Tilvikaitė (2001) pabrėžia, jog „esant infliacijai, augant kainoms, FIFO būdas duoda išpūstas pajamas ir nerealų pelną“ (276 p.). Šis autorės teiginys nėra tikslus, nes FIFO metodas neturi įtakos pajamoms, tai yra savikainos nustatymo metodas.

Jeigu įmonės atsargos yra labai smulkios, pavyzdžiui smėlis, anglys ar panašiai, laikomos vienoje talpoje ir jų neįmanoma atskirti pagal įsigijimo laiką. Tokių atsargų vertė gali būti nustatoma taikant svertinio vidurkio būdą. Taikant tokį būdą, atsargų savikaina nustatoma pagal atsargų vienetų laikotarpio pradžioje ir per visą laikotarpį įsigytų ar pagamintų panašių atsargų vienetų kainų svertinį vidurkį. Vidurkis gali būti apskaičiuojamas periodiškai arba gavus kiekvieną naują atsargų partiją (pagal aplinkybes kiekvienoje įmonėje, atsižvelgiant į atsargų naudojimo būdą ir nustatytą apskaitos politiką). Pasak N. Tilvikaite (2001), svertinio vidurkio atsargų įkainojimo būdas „nėra tikslus, tačiau yra mažiausiai darbo imlus, todėl patogus,, tais atvejais, kai firma turi vienodo asortimento prekes. Šiuo metodu skaičiuojant kainas, nesimato prekių kainų didėjimo ar mažėjimo įtakos ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatui, o atsargų vertė balanse gerokai nukrypsta nuo realių laikotarpio pabaigos kainų“ (275 p.)

Vienetinių, konkrečiam tikslui gaminamų, unikalių atsargų ar prekių savikaina gali būti nustatoma taikant konkrečių kainų būdą. Toks atsargų įkainojimo būdas gali būti taikomas konkretiems projektams skirtoms atsargoms ar retoms prekėms, pavyzdžiui, antikvaras ir pan. O. Gudaitienė (2005) akcentuoja, jog naudojant konkrečių kainų metodą atsargų įkainojimui, galima sąmoningai valdyti parduotų prekių savikainą, o tuo pačiu ir pelno lygį. N. Tilvikaitė (2001), konrečių

kainų atsargų įkainojimo metodą akcentuoja, kaip pagrįsta faktinėmis kainomis, o kiti metodai, lyginant su šiuo, kainų pokyčiais (277 p.).

Tačiau nepaisant visų pasirinkimo galimybių, dauguma buhalterių naudoja ne tokius atsargų įvertinimo būdus, kurie teisingiau ir tiksliau atvaizduotų įmonės finansinę būklę, o tuos, kuriuos mokesčių įstatymai nurodo naudoti skaičiuojant apmokestinamąjį pelną.

Finansinėje atskaitomybėje pateikiamos informacijos patikimumas ir tikrumas taip pat priklauso ir nuo kitų svarbių sprendimų. Vienas iš jų kaip įmonė teisingai įvertina ir atvaizduoja neapibrėžtus įsipareigojimus ir atidėjinius. Dauguma įmonės įsipareigojimų gali būti paprastai įvertinti ir apskaitoje registruojami tik tuomet, kai įmonė tikrai žino, jog prievolei įvykdyti reikės naudoti įmonės turtą. Tačiau yra tokių įsipareigojimų, kurių galutinės įvykdymo sumos ar įvykdymo laiko pabaigos tiksliai nustatyti negalime, bet galime patikimai įvertinti. Todėl apskaitoje daromos tam tikros prielaidos, bei tam tikri skaičiavimai, kuriais parodome įsipareigojimus ir įmonės sąnaudas dabar, kurie galbūt atsiras dėl ateities įvykių. Tokie įsipareigojimai dažniausiai vadinami atidėjiniais.

Atidėjiniai formuojami įvairiais tikslais – „garantiniam aptarnavimui, galimam parduotų prekių grąžinimui, tikėtinoms baudoms, įmonės restruktūrizavimui, mokesčiams, abejotinoms ir beviltiškoms skoloms.“ (Masiulevičius ir Aleliūnaitė, 2009, p. 67). J. Žaptorius (2015) taip pat teigia, jog atidėjiniai gali būti sudaromi įvairiausioms ūkinėms operacijoms ir ūkiniams įvykiams: garantinei priežiūrai (turi būti numatyta sutartyje); galimam parduotų prekių grąžinimui; tikėtinoms baudoms; galimiems įsipareigojimams dėl kitiems asmenims suteiktų garantijų ar dėl teismo bylų; galimiems nuostoliams dėl pasirašytų ir tebevykdomų sutarčių; įmonei restruktūrizuoti; aplinkos sutvarkymui užtikrinti nutraukus veiklą (jei to reikalauja teisės aktai ar įmonės įsipareigojimai) (p. 302-305).

Kokiu tikslu formuojamas atidėjinys labai priklauso nuo įmonės veiklos pobūdžio, taip pat nuo įmonės dydžio. Anot J. Bikienės ir D. Pučkienės (2012), „įmonės atidėjimus gali suformuoti savo sprendimu, taip pat tam tikrų atidėjimų formavimas gali būti privalomai numatytas įstatymu“ (p. 174). Todėl, jei įmonė nusprendžia neformuoti atidėjinio, jei tai leidžia įstatymai, ji gali jo neformuoti, tačiau tada apskaitoje pateiktas vaizdas neatvaizduos tikro ir teisingo įmonės finansinės būklės vaizdo.

Tačiau įmonė ne visada gali nuspręsti formuoti atidėjinius. Įmonė atidėjinius gali pripažinti ir apskaitoje užsiregistruoti tik tada, kai atitinka visus požymius pagal 19 verslo apskaitos standartą „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“.

- įmonė turi teisinį įpareigojimą arba neatšaukiamą pasižadėjimą, kurį lėmė praeities įvykiai;
- tikėtina, kad teisiniam įpareigojimui ar neatšaukiamam pasižadėjimui įvykdyti reikės naudoti turimą turtą;
- įsipareigojimų suma gali būti patikimai įvertinama.

Pasak J. Žaptoriaus (2015), jei įsipareigojimas neatitinka nei atidėjinių, nei paprastų įsipareigojimų kriterijų, vadinami neapibrėžtaisiais įsipareigojimais. Tokie įsipareigojimai, balanse ir pelno

(nuostolių) ataskaitoje neatvaizduojami, tačiau finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte turi būti pateikiama informacija apie tokių įsipareigojimų buvimą.

G. Kalčinskas (2015) teigia jog, „atidėjinio susidarymą lemia kaupimo principo taikymas. Sąnaudos turi būti pripažįstamos tuomet, kai patiriamos, bet ne tuomet, kai išleidžiami pinigai. Vadovaujantis šia nuostata, parduotų prekių garantinės priežiūros metu daromos išlaidos turėtų būti pripažįstamos sąnaudomis atgaline data – prekių pardavimo metu.“ (p. 399). Kaip pavyzdys, galėtų būti prekių pardavimas, kai parduodant prekes nusiperkama ir garantija kažkuriam laikotarpiui, pavyzdžiui 2 metams, taip užprogramuojamos ir būsimos išlaidos, kurių prireiks atliekant garantinį remontą. Todėl būtų neteisinga tokias išlaidas priskirti sąnaudomis jų padarymo metu, nes pagal 11 verslo apskaitos standartą „Sąnaudos“ (2015) ir palyginimo principą „apskaitoje sąnaudos registruojamos tuo pačiu metu, kaip ir pajamos, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusios su tuo pačiu sandoriu.“ Būsimo garantinio remonto numatoma išlaidų suma prekės pardavimo metu pripažįstamos sąnaudomis. Kartu sudaromas ir tam tikras rezervas – atidėjinys. Jis bus naudojamas ateityje, kai faktiškai bus patirtos garantinio remonto išlaidos. Tačiau tai tik įrašas apskaitoje, o ne konkrečios pinigų sumos „užšaldymas“ banko sąskaitoje.

Atidėjinių suma turi parodyti, kokio dydžio patikimai įvertintos išlaidos turėtų padengti teisinį įsipareigojimą ar neatšaukiamą pasižadėjimą paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. Atidėjiniai turi būti įvertinami – geriausio įverčio būdu.

19 verslo apskaitos standarte „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“ nustatoma, kad atidėjinių sumos dydis turi būti nustatomas remiantis panašios veiklos patirtimi, ekspertų išvadomis, poataskaitiniais įvykiais ir kt. Įmonė atsižvelgdama į surinktą objektyvią ir patikimą informaciją, turi įvertinti, kiek jai kainuotų padengti esamus atidėjinių įsipareigojimus paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, ir nustatyti tikėtiną dabartinę jų vertę. Nustatant atidėjinių sumą būtina vadovautis atsargumo principu ir atsižvelgti į rizikos veiksnius bei netikrumus, nes atidėjinių negalima suformuoti didesnių negu būtina.

Kad finansinėse ataskaitose pateikiama informacija būtų teisinga ir atvaizduotų tikrą įmonės vaizdą, būtina kiekvieno balanso sudarymo datą peržiūrėti atidėjinių sumą ir koreguoti didinant ar mažinant jų vertę, atsižvelgiant į naujus įvykius ir aplinkybes. Jei apskaičiuota nauja atidėjinių suma yra didesnė nei užregistruota apskaitoje, skirtumas pripažįstamas atidėjinių sąnaudomis, didindama balanso straipsnio „Atidėjiniai“ suma ir pardavimo ar bendrosios ir administracinės sąnaudos pelno (nuostolių) ataskaitoje. Jeigu buvo pripažintos atidėjinių sąnaudos ir paaiškėja, kad įsipareigojimų padengti turtu nereikės, sukaupta atidėjinių suma turi būti panaikinama, sumažinama balanso straipsnio „Atidėjiniai“ suma ir pardavimo ar bendrosios ir administracinės sąnaudos pelno (nuostolių) ataskaitoje. Kiekvienas sudarytas atidėjinys turi būti naudojamas tik tais tikslais, dėl kurių jis buvo sudarytas.

Darbuotojų atostoginių kaupinių skaičiavimas taip pat yra vienas iš specifinių skaičiavimų, kurį būtina atlikti siekiant atvaizduoti tikrą ir teisingą įmonės finansinės būklės vaizdą. Atostoginių kaupiniai – už nepanaudotas kasmetines atostogas darbuotojams apskaičiuotas atlygis. Atostoginių kaupinių skaičiavimą ir atvaizdavimą apskaitoje nustato 31 verslo apskaitos standartas „Atlygis darbuotojui“. Remiantis kaupimo principu, sąnaudas verslo subjektas turi pripažinti tą ataskaitinį laikotarpį, kada jos patiriamos. Todėl ir atostoginių sąnaudos bei atostoginių kaupiniai (įsipareigojimas darbuotojui) turėtų būti įvertinami ir apskaitoje parodomi tais metais, kada faktiškai atostogos uždirbamos, bet ne tada, kai darbuotojas jomis pasinaudoja.

Pasak J. Bikienės ir D. Pučkienės (2012), atostoginių kaupinius įmonė turi apskaičiuoti ir pripažinti pagal įmonės apskaitos politikoje nustatyta tvarką, bet ne rečiau kaip paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną (p. 175). Pasibaigus finansiniams metams, sukaupta atostoginių kaupinių suma turi būti koreguojama, kad paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, įmonės apskaitoje būtų kuo tiksliau parodomas darbo užmokesčio sąnaudos ir įsipareigojimai darbuotojui.

Norint įvertinti ir apskaičiuoti įsipareigojimą darbuotojui už sukauptas nepanaudotas atostogas, reikia apskaičiuoti kiekvieno darbuotojo nepanaudotų atostogų dienų likutį, ataskaitinio laikotarpio paskutinei dienai. Taip pat reikia apskaičiuoti darbuotojo vidutinį darbo užmokestį, remiantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintu „Darbuotojo, valstybės tarnautojo ir žvalgybos pareigūno vidutinio darbo užmokesčio skaičiavimo tvarkos aprašu“. Darbo užmokesčio vidurkio ir nepanaudotų atostogų dienų sandauga turi būti registruojama, kaip atostoginių kaupinių sąnaudos ir įsipareigojimas darbuotojui. Visos darbuotojo pajamos apmokestinamos socialinio draudimo įmokomis, dėl to nuo apskaičiuotų atostoginių kaupinių reikia apskaičiuoti ir įmokas į VSDFV ir jas priskirti taip pat atostoginių kaupinių sąnaudoms. (Kalčinskaitė-Klimaitienė, 2011, p. 24-29).

G. Černius ir L. Birškytė (2019) akcentuoja, jog apskaitos informacija yra labai svarbi priimant įvairių tipų valdymo sprendimus. Svarbi informacijos kokybė, nes sprendimus priimantiems asmenims naudinga tik aukštos kokybės apskaitos informacija. O dėl konkrečių apskaitos politikos metodų pasirinkimo informacija gali tapti netiksli ir nenaudinga.

Apibendrinant pirmąjį šio darbo poskyrį, svarbiausia nepamiršti, koks pagrindinis buhalterinės apskaitos tikslas – teikti teisingą, objektyvią, palyginamą ir patikimą informaciją visiems jos vartotojams. Didelę įtaką įmonės apskaitos teisingumui daro: ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodų bei atsargų įkainojimo būdo pasirinkimas; neapibrėžtų įsipareigojimų ir atidėjinių teisingas įvertinimas ir atvaizdavimas; darbuotojų atostoginių kaupinių skaičiavimas.

Pasirinkus tinkamus apskaitos metodus ir atlikus kitus papildomus skaičiavimus finansinėse ataskaitose pateikti duomenys rodo teisingą vaizdą. Tačiau įmonės uždirbtas pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu, dėl to apskaitinis pelnas ne visada sutampa su apmokestinamuoju pelnu. Todėl svarbu išsiaiškinti kokios yra mokesčių nuostatos skaičiuojant pelno mokestį.

1.2. Pelno mokesčio apskaičiavimo teisingumas

„Mokesčiai - pagrindinė kiekvienos valstybės fiskalinės sistemos dalis, užtikrinanti nuolatines ir nenutrūkstamas biudžeto pajamas, kurias vėliau perskirsčius formuojamos ir dengiamos tos pačios valstybės išlaidos siekiant plėtoti ekonominę bei socialinę šalies gerovę“(K. Snitkienė, K. Senkus, R. Budrionytė, 2018, p. 98).

Daugiausiai įtakos visam apskaitos procesui bei veiklos rezultatui iš visų mokesčių daro Lietuvos Respublikos Seimo 2001 m. gruodžio 20 d. priimtas Pelno mokesčio įstatymas (IX -675), kuris įsigalioja nuo 2002 metų sausio 1 d. (su išimtimis), šis įstatymas reglamentuoja pelno mokesčio apskaičiavimą ir sumokėjimą į valstybės iždą. Pelno mokestį moka Lietuvos ir užsienio juridiniai asmenys (išskyrus biudžetines įstaigas, Lietuvos banką, valstybę ir savivaldybes, valstybės ir vietos savivaldos institucijas, įstaigas, tarnybas ar organizacijas, valstybės įmonę „Indėlių ir investicijų draudimas“ bei Europos ekonominių interesų grupes).

„Pelno mokestis yra vienas iš daugiausiai klausimų ir praktinių problemų sukeliančių mokesčių. Pagrindinė to priežastis, jog pelno mokesčio apmokestinamąją bazę reikia skaičiuoti pagal taisykles, kurios neapima ir negali apimti visų galimų atvejų“(V. Lakis, 2014, p. 121).

Pagal pelno mokesčio įstatymą, įmonių buhalterinė apskaita turi būti tvarkoma taip, kad ji teiktų užtektinai informacijos pelno mokesčiui apskaičiuoti, t.y. kad būtų galima atskirais mokestiniais laikotarpiais apskaičiuoti ir nustatyti kiekvienos veiklos ir vertybinių popierių perleidimo rezultatus (pelną ar nuostolius). Iš to galime daryti prielaida, kad jau čia išsiskiria apskaitos ir mokesčių tikslai, skaičiuojant pelno mokestį. „Kiti mokesčiai, atsižvelgiant į rečiau pasitaikančias išimtis, apskaičiuojami, remiantis tais pačiais principais“, dėl to svarios įtakos apskaitos procesui nedaro. (Kamarauskaitė, Subačienė ir Senkus, 2016, p. 66).

„Informacija apie pelno dydį dažniausiai iškraipoma manipuliuojant pajamomis ir sąnaudomis“(V. Lakis, 2009, p. 40). Todėl siekiant suprasti ir įsisavinti tam tikrus aspektus reikalingus pelno mokesčio apskaičiavimui ir sumokėjimui būtina teisingai suprasti tam tikrą terminologiją. „Neišsiaiškinus terminų tarpusavio santykio gana sudėtinga apibrėžti praktinės veiklos ir studijų objektą“ (G. Černius, 2012, p. 542).

Norint teisingai apskaičiuoti įmonės pelno mokestį, svarbu suprasti, kas yra laikoma pajamomis. S. Blais (2011) nuomone, pajamos – tai bendrosios ekonominės naudos įplaukos per laikotarpį, susidarančios įmonės įprastinės veiklos metu, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus padidėjimą dėl savininkų įnašų.

Pajamas plačiąja prasme galima apibūdinti, kaip bet kokį pinigų srautą ar gautą turtą. Pajamų samprata taikoma valstybės, įmonės ir fizinių asmenų gaunamoms piniginėms bei kitos formos

įplaukomos. Įmonės pajamas gali gauti iš paslaugų ir prekių, darbų ir turto pardavimo, iš palūkanų (A. O. Unegbu, 2014, p. 3).

Pagal PMĮ nuostatas, Lietuvos įmonių pajamas sudaro visos įmonės vykdomos veiklos pajamos, uždirbtos Lietuvoje ir užsienyje. Įstatymas nustato, kad pajamos pripažįstamos pagal pajamų kaupimo ir kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai pagal įstatymo nuostatas pajamos gali būti pripažįstamos taikant pinigų apskaitos principą. (M. Guptor, 2005, p. 14). Ne visos pajamos užregistruotos buhalterinėje apskaitoje bus apmokestintos pelno mokesčiu (žr. 1 lentelę). „Neapmokestinamosios pajamos yra tokios, kurios į pelno mokesčio bazę neįskaitomos“ (V. Lakis, 2014, p. 123) tai vienas iš apskaitos ir mokesčių nuostatų skirtumų, skaičiuojant pelno mokestį.

Sąnaudos yra priešinga kategorija pajamoms. Sąnaudų apibrėžtys skirtinguose dokumentuose ir skirtingų autorių pateikiamos šiek tiek skirtingos. V. Lipatov (2012), sąnaudas apibūdina kaip „išlaidos, susijusios su gautosiomis per ataskaitinį laikotarpį pajamomis. Tai yra išlaidų dalis, kuri sunaudojama per konkretų ataskaitinį laikotarpį pajamoms uždirbti“ (p. 187).

O. Gudaitienės (2012) nuomone, „sąnaudomis priskiriamas ne bet koks įmonės skolų padidėjimas ar turto sumažėjimas, tačiau tiktai ta jų dalis, kuri buvo sunaudota įmonės per konkretų ataskaitinį laikotarpį parduotai produkcijai pagaminti arba paslaugoms suteikti, tai yra pajamoms uždirbti“ (p.65).

M. E. Bath ir kt. (2013), nuomone, sąnaudos tai turto sumažėjimas ar įsipareigojimų padidėjimas per laikotarpį, kuomet prekės pristatomos, suteikiamos paslaugos arba vykdoma kita veikla, sudaranti tebevykstančias įmonės pagrindines operacijas (p. 72).

Remiantis pateiktomis kelių autorių apibrėžtimis, sąnaudas galima apibūdinti, kaip įmonės turto sumažėjimą arba įsipareigojimų padidėjimą, kuris patiriamas vykdant įmonės veiklą, su tikslu uždirbti ataskaitinio laikotarpio pajamas, kuomet dėl to sumažėja įmonės nuosavas kapitalas, išskyrus kapitalo paskirstymą jo savininkams.

Buhalterinėje apskaitoje kaupimo principu užregistruotų pajamų ir toms pajamoms uždirbti patirtų sąnaudų skirtumas vadinamas apskaitiniu pelnu. Tačiau tik labai mažose įmonėse apskaitinis pelnas sutampa su pelnu apskaičiuotu pagal mokesčių taisykles (t.y. apmokestinamas pelnas). Dažniausia nesutapimo priežastis yra skirtingas įmonės sąnaudų klasifikavimas, pagal pelno mokesčio įstatymą, kuris nustato pelno mokesčio apskaičiavimo taisykles, sąnaudos skirstomos į tris kategorijas:

- leidžiamus atskaitymus;
- ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus;
- neleidžiamus atskaitymus – tai įmonės apskaitoje užregistruotos sąnaudos, kurios nėra susijusios su įmonės vykdoma veikla, nėra būtinos išlaidos įmonės pajamoms uždirbti ar kitokiai ekonominei naudai gauti, arba ribojamus leidžiamų atskaitymų dydžius viršijanti

suma. Neleidžiami atskaitymai nemažina apmokestinamojo pelno ir jo skaičiavime nedalyvauja.

Leidžiamais atskaitymais laikoma – „visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti“ (Pelno mokesčio įstatymas, 2001). Tokiomis išlaidomis priskiriama: žaliavų sąnaudos, pirktos prekės, skirtos perparduoti, palūkanos, audito vertinimo, konsultavimo paslaugų išlaidos, specialistų rengimų, kvalifikacijos kėlimo, išlaidos skirtos darbuotojams, t.y. jų darbo užmokesčio sąnaudos bei su juo susijusios sąnaudos ir kitos panašios išlaidos.

Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai –atskaitymai, kurie iki tam tikros ribos laikomi leidžiamais atskaitymais, o viršijanti dalis priskiriama neleidžiamiems atskaitymams. Dėl ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų dažniausiai susidaro daugiausiai skirtumų tarp mokesčių nuostatų ir verslo apskaitos standartų.

Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas pagal pelno mokesčio įstatymo nustatytas taisykles pateiktas 1 lentelėje. „Įmonių pelno apmokestinimas yra ganėtinai sudėtingas procesas, priklausantis nuo daugelio aplinkybių, tokių kaip mokesčio tarifas, mokesčio bazė, taikomos lengvatos ir kt.“(K. Snitkienė, K. Senkus, R. Budrionytė, 2018, p. 99).

1 lentelė. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas pagal Pelno mokesčio įstatymą

Rodiklis	**Paaiškinimas**
1. Pajamos	Pajamomis laikoma visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais.
2. Neapmokestinamos pajamos	Pajamos, kurios pagal LR Pelno mokesčio įstatymo 12 straipsnį neapmokestinamos pelno mokesčiu, t.y. gautos draudimo išmokos, neviršijančios prarasto turto, patirtų nuostolių ar žalos vertės; bankrutavusios įmonės pajamos gautos už parduotą turtą; sveikatos priežiūros įstaigų pajamos už paslaugas, kurias finansuoja Privalomojo sveikatos draudimo fondas; netesybos; gautas žalos atlyginimas ir kita.
3. Apmokestinamosios pajamos (1-2)	
4. Leidžiami atskaitymai	Visos faktiškai patirtos įprastinės veiklos sąnaudos, būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.
5. Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai	Ilgalaikio turto nusidėvėjimas/ amortizacija; IMT eksploatavimo, rekonstravimo ir remonto sąnaudos; komandiruočių sąnaudos; reklamos ir reprezentacijos sąnaudos; natūralios netekties nuostoliai; mokesčiai; beviltiškos skolos; išlaidos darbuotojų ir (arba) jų šeimos narių naudai, kuri nėra GPM objektas; spec. kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimai; parama; narių mokesčiai, įnašai ir įmokos; mokestinio laikotarpio nuostoliai; palūkanos.
6. Apmokestinamasis pelnas (3-4-5)	

Šaltinis: Pelno mokesčio įstatymas

„Pelno mokesčio bazė suprantama kaip pajamos, atėmus neapmokestinamąsias pajamas ir atskaitomas išlaidas, kas atitinka apmokestinamojo pelno sampratą. Tokiu būdu pelno mokesčio objektas – tai apmokestinamasis pelnas, kuris yra nustatomas dirbtinai pagal tam tikras pelno mokesčio įstatyme nustatytas taisykles, kurios neapima ir negali apimti visos įmonių ir gyvenimo įvykių ir aplinkybių įvairovės. Todėl apmokestinamas ne tikrasis veiklos rezultatas – finansinis pelnas, o dirbtinis dydis, kuris beveik visada gali būti ginčytinas“(V. Bružauskas ir N. Stončiuvienė, 2012, p. 30).

Pelno mokesčio tarifai apibrėžiami pelno mokesčio įstatyme. Pagrindinis pelno mokesčio tarifas yra 15 procentų, tačiau įstatyme yra numatyta nemažai išimčių kai mokestinis tarifas tampa mažesnis. Lengvatų taikymas atskiroms grupėms yra viena neišspręstų pelno apmokestinimo problemų, kuri nesuvienodina mokestinių sąlygų bei nėra suderinama su teisingumo principu. Kita skirtingų tarifų problema – tai prieštaravimas teisingumo principui kuomet analogišką veiklą vykdančios įmonės, apmokestinamos skirtingu mokesčio tarifu.

Dažnu atveju mažų įmonių apskaitos tvarkytojams sudėtinga suprasti, kada jie gali taikyti lengvatas, o kada negali. Tuo tarpu, didelės, tarptautinės įmonės, kurios turi labai kvalifikuotų specialistų komandą bei kitų naudingų resursų, gali pasinaudoti mokestinių taisyklių nuostatomis, taip mažindami sumokamus mokesčius.

„Tinkamas mokesčių optimizavimas yra mokestinė nauda, gaunama teisėtai pasinaudojant mokesčių įstatymuose suteiktomis galimybėmis ekonominius tikslus pasiekti patiriant mažiau mokesčių kaštų. Tokie veiksmai, atitinka įstatymų leidėjo tikslą – nustačius tam tikras apmokestinimo sąlygas, mokesčių mokėtojas sąmoningai skatinamas naudotis lengvatomis ir mokėti mokesčius.“(V. Makutėnas, D. Krikštonaitienė, 2017, p. 306). R. Kubiliaus (2012) nuomone, mokestine nauda pasinaudoja tie, kurie siekia tokių tikslų:

– sutaupyti įmonės lėšų, sumažinant mokesčio dydį;

– atidėti mokesčio sumokėjimo momentą, taupant apyvartinį kapitalą.

Įmonės siekdamos atidėti pelno mokesčio sumokėjimo datą, anot V. Makutėno ir D. Krikštonaitienės (2017), „gali pasiekti užtikrindamos mokesčių optimizavimą per mokesčių lengvatų taikymą, leidžiamų atskaitymų didinimą, apmokestinamųjų pajamų mažinimą (vėliau pripažįstant), nukeliant apmokėjimo terminus, sutrumpinant mokesčių permokos (skirtumo) grąžinimo terminą, kainodaros tarp asocijuotų asmenų koregavimą bei efektyvios mokesčių įmonių grupės suformavimą“ (p. 306).

Įmonės lygmeniu (taikant nusidėvėjimo normatyvų koregavimus, investuojant į MTEP, inovacijas, parenkant palankų avansinio pelno mokestį ir kt.) įmonės gali atidėti pelno mokesčio sumokėjimo momentą. Tai galima įgyvendinti, tada kai skiriais turto ar/ir įsipareigojimo balansinės vertė ir mokesčių bazė. Turto ar įsipareigojimų mokesčių baze laikoma, „suma, kuria įvertintas turtas

ar įsipareigojimas pelno mokesčiui apskaičiuoti mokesčius reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka.“ (G. Černius, A. Kapitanovas, 2008).

Apibendrinant pelno mokesčio sumokėjimo teisingumą, pelno mokesčiu apmokestinamos ne visos buhalterinėje apskaitoje užregistruojamos pajamos, yra išimčių. Pagal pelno mokestį sąnaudos skirstomos į leidžiamus, riboto dydžio leidžiamus ir neleidžiamus atskaitymus. Ne visos įmonės patirtos sąnaudos mažina apmokestinamąjį pelną. Teisingai taikant pelno mokesčio įstatyme nurodytas taisykles bei lengvatas galima sumažinti pelno mokestį bei atidėti jo mokėjimo momentą.

Norint pasinaudoti kiekvienos įmonės teisę, atidėti pelno mokesčio mokėjimo momentą, teisingai apskaičiuoti ir sumokėti pelno mokestį į valstybės biudžetą, būtina mokėti derinti dvi sistemas. Tai yra reikalinga, nes atidėtojo pelno mokestis atsiranda dėl mokesčių ir apskaitos nuostatų skirtumų bei teisingo derinimo.

1.3. Nuostatų skirtumai ir derinimas

Mokslinėje literatūroje rečiau, praktikoje dažniau, pasitaiko sąvoka – mokestinė apskaita. „Mokestinės apskaitos terminas sukelia daug diskusijų dėl to, kad skirtingas apskaitos teisinis reguliavimas, kuriame daug nesutapimų lyginant su finansine apskaita. Todėl moksliniuose šaltiniuose šis terminas vartojamas ypač retai. Vieni mokslininkai mokestinę apskaitą įvardina kaip atskirą apskaitos rūšį, kiti jos neišskiria. Nepaisant to, dauguma mokslininkų sutinka, kad mokestinė apskaita – tai sistema, kuria pagal gautus apskaitos duomenis apskaičiuojami, deklaruojami ir sumokami mokesčiai“ (R. Bužinskienė, L. Vaitaitienė, 2020, p. 77). G. Černius (2012) nagrinėdamas klaidingas terminologijas, kurios daro įtaka įmonės finansams, teigia, jog „padaugėjo atvejų, kai dėl netinkamo terminų suvokimo apskaita įgauna pelno mokesčio aspektų (termino „mokestinė apskaita“ įtaka), tuomet duomenys, pateikti finansinėse ataskaitose, kurioms keliami labai tiksliai suformuluoti specifiniai reikalavimai, iš esmės tampa neteisingi“ (p. 545). G. Černiaus (2012) nuomone „nei statistinės, nei mokestinės apskaitos rūšys neturėtų būti išskirtos kaip savarankiškos, todėl kad įmonėse nėra atskirų apskaitos sistemų (su pirminiais dokumentais, registrais ir buhalterinėmis sąskaitomis bei kitais savarankiškos apskaitos rūšies požymiais), skirtų tik mokesčių deklaracijoms ar statistinėms ataskaitoms pildyti“ (p. 547). Tačiau dėl skirtingų mokslininkų ir praktikų nuomonių, apskaitos ir mokesčių nuostatų sąveika yra svarbus veiksnys darantis įtaką įmonės finansinėse ataskaitose pateiktos informacijos teisingumui.

Išsiaiškinus, jog apskaitos ir mokesčių funkcijos bei tikslai skiriasi, svarbu rasti ir tinkamai atvaizduoti ir skirtumus tarp dviejų sistemų, kurios turi įtakos teisingam pelno mokesčio apskaičiavimui ir sumokėjimui, bei teisingam finansinių rezultatų atvaizdavimui įmonės finansinėse ataskaitose.

2 lentelėje pateikiama įmonių ilgalaikio nematerialiojo turto apskaitos ir mokesčių nuostatų neatitikimai skaičiuojant pelno mokestį. Lentelėje pateikti pagrindiniai skirtumai, dėl kurių kyla daugiausiai diskusijų analizuojant ilgalaikį nematerialųjį turtą. Kuriant nematerialųjį turtą įmonėje, išlaidos skirstomos į tyrimų ir plėtros išlaidas. Tyrimų išlaidos pripažįstamos sąnaudomis to laikotarpio, per kurį jos susidaro. Vykdant plėtros darbus, susidariusios išlaidos nematerialiuoju turtu gali būti pripažįstamos tik tada, kai įmonė turi patikimų įrodymų, kad ji turi techninių galimybių, finansinių ir kitų išteklių užbaigti plėtros darbus, ketina baigti kurti nematerialųjį turtą ir sugebės jį naudoti ar parduoti, taip pat jei gali patikimai įvertinti su nematerialiojo turto sukūrimu susijusias išlaidas ir jei ateityje nematerialusis turtas teiks įmonei ekonominės naudos.

2 lentelė. Ilgalaikio nematerialiojo turto apskaitos skirtumai, tarp mokesčių nuostatų ir verslo apskaitos standartų, darantys įtaką pelno mokesčio apskaičiavimui

Pagal mokesčių nuostatas	**Pagal verslo apskaitos standartus**
Pasigaminimas	
Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudos patirtos sukuriant turtą, nesukaupiamos ir neįtraukiamos į ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymus, o atskaitomos iš apmokestinamųjų pajamų tą ataskaitinį laikotarpį, kai faktiškai patiriamos, jei atitinka leidžiamų atskaitymų apibrėžimą.	Kuriant turtą įmonės viduje, patirtos išlaidos turi būti suskirstytos į tyrimų ir plėtros išlaidas. Jei įmonė negali atskirti šių išlaidų, tai visos išlaidos traktuojamos kaip tyrimų ir pripažįstamos įmonės veiklos sąnaudomis, tą ataskaitinį laikotarpį kai jos susidarė.
Amortizacija	
Amortizacijos skaičiavimo metodai: Tiesiogiai proporcingas (tiesinis); Dvigubas-mažėjančios vertės (dvigubo balanso). Neskaičiuojama amortizacija pačios įmonės pasigamintam nematerialiajam turtui. Taip pat turto, kuris nebėra naudojamas įmonės veikloje, tačiau vis dar esančio turto sąrašuose, amortizacija neskaičiuojama.	Amortizuojama vertė turi būti nuosekliai paskirstyta per visą turto naudingo tarnavimo laikotarpį. Įmonėje naudojamo nematerialiojo turto amortizacijos suma, amortizacijos sąnaudomis pripažįstamos kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, išskyrus, kai amortizacijos sumos įtraukiamos į kito turto pasigaminimo savikainą.
Nurašymas	
Jei nurašomas dar neamortizuotas nematerialusis turtas, tai neamortizuota suma (turto likutinė vertė) nemažina apmokestinamojo pelno, t.y. priskiriama neleidžiamiems atskaitymams.	Praradus ar nurašius, ne visiškai amortizuotą turtą, pripažįstami nuostoliai, kurie apskaitoje ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomi, kaip įmonės veiklos sąnaudos.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis pelno mokesčio įstatymu, verslo apskaitos standartais

Nematerialiuoju turtu pripažintos plėtros darbų išlaidos amortizuojamos. Šiuo atveju ir susidaro skirtumas tarp skirtingų sistemų, nes pagal PMĮ nuostatas ir tyrimų, ir plėtros darbų išlaidos nekaupiamos ir neamortizuojamos, o atskaitomos iš pajamų kaip leidžiami atskaitymai tą mokestinį laikotarpį, kurį faktiškai patiriamos.

Jei įmonė negali atskirti tyrimų išlaidų nuo plėtros išlaidų, visos išlaidos priskiriamos tyrimų išlaidoms ir pripažįstamos sąnaudomis tą laikotarpį, kada jos susidaro ir jokių skirtumų neatsiranda.

Anot, J. Tušaitės (2003), D. Juočiūnienės ir N. Stončiuvienės (2008), V. Bružausko (2012), G. Černius (2012, 2020) ir kt., tyrinėjusių verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio nuostatų taikymo problemas, ilgalaikis materialusis turtas yra sritis, kurioje pasitaiko daugiausiai skirtumų tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų. Tvarkant įmonėje apskaitą, ilgalaikis materialusis turtas turi būti apskaitomas pagal verslo apskaitos standartų nuostatas, tačiau pelno mokesčio įstatyme nurodytos kiek kitokios nuostatos, kurios apsunkina ilgalaikio materialiojo turto apskaitą, nes norint teisingai atvaizduoti ir teisingai sumokėti pelno mokestį į biudžetą būtina suderinti dvi skirtingas sistemas.

Pirmajame šio darbo priede pateikiami ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir mokesčių nuostatų neatitikimai. Vienas iš jų yra turto įsigijimas. Vienas pagrindinių skirtumų susijusių su turto įsigijimu, tai yra įsigijimo būdas ir turto įsigijimo savikainos sudėtis. Skirtumai ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainoje tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų atsiranda kai:

1. turtas įsigyjamas pagal barterinių mainų sutartį. Apskaitoje gautas turtas užpajamuojamas sutartyje nurodyta turto verte, o pelno mokesčio tikslais toks gautas turtas turi būti registruojamas išmainyto turto įsigijimo kaina arba jei turtas įsigytas už suteiktas paslaugas turto pardavėjui, tai turto vertė lygi už tas paslaugas suteiktų pajamų sumai;

2. turtas, gaunamas už parduotas akcijas. Buhalterinėje apskaitoje toks turtas gali būti užregistruotas dviem būdais, suma, kurią nustatė akcininkai prie kurios pridedamos visos kitos su turto įsigijimu tiesiogiai susijusios išlaidos arba tikrąja turto verte. Pelno mokesčio tikslais tokiu būdu gautas turtas, turi būti užregistruotas, ta pačia suma, už kurią jį įsigijo turto pardavėjas;

3. turtas gautas kaip dovana, t.y. nemokamai, pagal dovanojimo sutartį. Apskaitoje gautas turtas užpajamuojamas sutartyje nurodyta turto verte, jei ta vertė neviršija tikrosios turto vertės. Jei viršija, turtas registruojamas tikrąją verte. Pelno mokesčio tikslais, nemokamai gauto turto vertė lygi nuliui, jei tik nebuvo patirta jokių kitų papildomų išlaidų tam turtui gauti;

4. turto vertė perkainojama. Buhalterinėje apskaitoje nuo perkainoto turto vertės skaičiuojamas nusidėvėjimas, kurio suma pelno mokesčio tikslais laikoma neleidžiamais atskaitymais ir nemažina apmokestinamojo pelno.

Įprastai ilgalaikis materialusis turtas sudaro didelę dalį viso įmonės turto, todėl svarbu tinkamai jį apskaityti. Įsigijimo savikainos nustatymas yra visų svarbiausias, nes nuo to, kaip teisingai bus užregistruota turto įsigijimo savikaina priklauso visas turto atvaizdavimas, nusidėvėjimo skaičiavimas ir panašūs procesai. Taip pat nuo to priklauso ir įmonės veiklos rezultato bei pelno mokesčio teisingumas. Tam, kad visi rodikliai rodytų tikrą, patikimą ir teisingą vaizdą ilgalaikio materialiojo turto apskaita turi būti tvarkoma pagal verslo apskaitos standartus. Tačiau taip pat svarbu, registruoti ir neatitikimus, kurie atsiranda dėl skirtingų apskaitos ir mokesčių nuostatų. Tik registruojant tokius neatitikimus, bus galima teisingai apskaičiuoti tokio turto nusidėvėjimą, pelno mokestį bei tinkamai

viską atvaizduoti apskaitoje. Nors dėl papildomo registravimo atskiruose registruose ir nukenčia apskaitos optimalumo principas.

IMT nusidėvėjimo teisingas apskaičiavimas įmonėms yra svarbi problema, rodo daugelis Lietuvos ir užsienio mokslininkų (Danciu, R.& Deac, M. (2011), Noland, Th. R. (2010) darbų, kuriuose nagrinėjama ši tema. Jo sudėtingumą dar labiau padidina buhalterinės apskaitos ir mokesčių įstatymų reikalavimų neatitikimai. Pasak Juočiūnienės ir Stončiuvienės (2008), susidariusius neatitikimus lemia šios priežastys:

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

Anot Sekonaitės (2004), Lietuvos įmonėms, norint išvengti dvigubo nusidėvėjimo skaičiavimo, tenka rinktis mokesčių įstatymų pripažintus metodus. Tačiau G. Černius, L. Birkštytė ir A. Balkevičius (2016) teigia, kai apskaitos taisyklės pritaikomos pagal mokesčių sistemos, gali būti pakenkta tikros ir teisingos finansinės būklės ir veiklos rezultatų vaizdui.

Apmokestinamojo pelno bei pelno mokesčio apskaičiavimui turi įtakos ilgalaikio materialiojo turto apskaitos pasirinkimas. Tai bene aktualiausia problema susijusi su apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimu. Černiuvienė (2012) išskiria tokius veiksnius, kurie turi įtakos IMT nusidėvėjimo sumos apskaičiavimui buhalterinėje apskaitoje pagal Verslo apskaitos standartų reikalavimus bei skaičiuojant pelno mokestį:

1. ilgalaikio turto klasifikavimas;
2. ilgalaikio turto įsigijimo kaina;
3. ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodai;
4. kokiam ilgalaikiam turtui neskaičiuojamas nusidėvėjimas;
5. ilgalaikio turto remontas ir rekonstrukcija;
6. ar įmonėje vykdomi plėtros darbai;
7. ilgalaikis turtas, naudojamas mokslinio tyrimo eksperimentinėje plėtroje.

Autorės nuomone, kiekvienas šių veiksnių daro tiesioginę įtaką ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaičiavimui, kai dėl skirtingų sprendimų gaunamas skirtingas rezultatas, kuris atvaizduojamas įmonės finansinėse ataskaitose bei pelno mokesčio deklaracijose.

Apskaičiuojant turto nusidėvėjimą ir pripažįstant sąnaudas, tiek apskaitoje, tiek pelno mokesčio tikslais susiduriama su daugybę reikalavimų, kuriems reikia priimti teisingus sprendimus, tokių kaip kokį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą taikyti, nuo kada pradėti skaičiuoti nusidėvėjimą, kokią minimalią turto vertę nustatyti ir panašiai. Dėl tokių sprendimų priėmimo gausos, turto nusidėvėjimo skaičiavimas tampa sudėtingu ir daug pastangų bei žinių reikalaujančiu procesu.

Anot mokslininkų, pagrindiniai veiksniai darantys įtaką IMT apskaitos politikos pasirinkimui – kapitalo struktūra, įmonės dydis, mokesčiai. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodų pasirinkimas skirstomas į pelną didinančius ir pelną mažinančius. Anot R. Legenzovos ir kt. (2016), „įmonės, kurių finansinis svertas didesnis, linksta naudoti pelną didinančią IMT apskaitos politiką nei tos įmonės, kurių finansinis svertas mažesnis.“ Taip pat autoriai išskiria, kad dydis turi reikšmingą įtaką tokios politikos pasirinkimui „kuo įmonė didesnė, tuo jos vadovybė yra labiau linkusi rinktis pelną mažinančią IMT apskaitos politiką, t. y. turtą po pripažinimo apskaityti perkainota verte, rinktis didesnę IMT minimalią vertę, naudoti greitesnius nusidėvėjimo metodus (dvigubai mažėjančios vertės, metų skaičiaus) ir rinktis trumpesnį turto naudingo tarnavimo laikotarpį“. Mykolaitienė ir kt. (2010) taip pat pritaria, kad pagreitinti nusidėvėjimo metodai galėtų būti naudingi pelningai dirbančioms įmonėms, nes padidindamos savo sąnaudas einamuoju laikotarpiu, jos apmokestinamos mažesne pelno mokesčio suma, taip nutolindamos pelno mokesčio mokėjimus tam laikotarpiui, kai turtas bus realiai nudėvėtas. Pasirinkus tokius ilgalaikio turto apskaitos ypatumus, dauguma turto, kurio vertė nesiekia minimalios vertės, nors ir naudojama ilgiau nei vienerius metus, nurašoma tiesiai į įmonės sąnaudas ir sumažina apmokestinamąjį pelną iš karto, o ne per kelis turto naudingo tarnavimo metus. Kuo mažesnis turto naudingo tarnavimo laikas, tuo nusidėvėjimo sąnaudų suma per metus didesnė.

Skirtingos apskaitos ir mokesčių nuostatos, kaip turi būti apskaitomas turto remontas ar rekonstrukcija (žr. 1 priedą) apsunkina ir komplikuoja tokių ūkinių įvykių užregistravimą apskaitoje ir skaičiuojant pelno mokestį. Dėl šių skirtumų, buhalterinės apskaitos specialistams reikia turėti atskirus registrus tokiems skirtumas fiksuoti norint teisingai atvaizduoti finansinėse ataskaitose apskaitos informaciją bei teisingai apskaičiuoti pelno mokestį, pelno mokesčio deklaracijoje.

Dar vienas iš svarbių veiksnių darančių įtakų įmonės ilgalaikio turto apskaitos politikos pasirinkimui šalyje galiojantys mokesčių įstatymai. Anot, R. Gaigalienės ir kt. (2016) „tikėtina, kad tos įmonės, kurios susiduria su didesne mokesčių našta, yra linkusios rinktis pelną mažinančią apskaitos politiką nei tos įmonės, kurios susiduria su mažesniais veiklos mokesčiais“. Įmonės siekdamos sutaupyti arba tiesiog manipuliuodamos mokesčių įstatymuose leidžiamomis galimybėmis renkasi tuos turto pripažinimo, nusidėvėjimo metodus, kurie jiems parankūs ir atitinka jų tikslus (p. 65-66).

R. Legenzovos ir kitų (2016) atliktas tyrimas atskleidė, jog tyrime dalyvavusios Lietuvoje veikiančios didesnės bendrovės taikė daugiau pelną mažinančią apskaitos politiką – turtą registravo perkainota verte, rinkosi trumpesnius naudingo tarnavimo laikotarpius, mažesnes likvidacines vertes, turtą nudėvėjo dvigubai mažėjančios vertės metodu arba metų skaičiaus metodu. Tuo tarpu mažos įmonės, rinkosi turtą registruoti įsigijimo savikaina, ilgesnius naudingo tarnavimo laikotarpius ir turtą nudėvėjo tiesiogiai proporcingu metodu (p. 73-74). Taigi R. Legenzovos ir kitų atliktas tyrimas, parodė jog įmonės dažniausiai vis dėlto renkasi tiesiogiai proporcingą (tiesinį) nusidėvėjimo metodą, tai logiška, nes remiantis statistikos departamento duomenis Lietuvoje dauguma įmonių atitinka mažų

įmonių statusą. Tačiau gan dažnai taip pat naudojami metų skaičiaus, dvigubai mažėjančios vertės ir produkcijos metodai.

Turto perleidimas ar jo nurašymas, taip pat yra viena aktualių sričių, kurioje atsiranda nesutapimų tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų. Pavyzdžiui, kai turtas parduodamas skirtumai atsiranda, pajamų užregistravimo metu, t.y. buhalterinėje apskaitoje „turto perleidimo rezultatas (pelnas arba nuostoliai) registruojami įvertinus perleidžiamo turto likutinę vertę ir su perleidimu susijusias išlaidas“ pagal pelno mokesčio įstatymą „turto pardavimo pajamos – tai visos pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus turtą, atėmus sumokėtus mokesčius (išskyrus PVM) ir su perleidimu susijusias išlaidas. Turto pardavimo kaina turi atitikti tikrąją rinkos kainą“ (A. Kamarauskaitė ir kt., 2016, p. 74).

Ilgalaikis materialusis turtas, kuris nebeatitinka anksčiau šiame darbe išvardintų kriterijų arba yra nebetinkamas naudoti įmonės veikloje turi būti nurašomas. Kai turtas nurašomas, jau visiškai nusidėvėjęs, gautos dalys ar medžiagos apskaitoje užpajamuojamos grynąja galimo realizavimo verte. Apskaitoje registruojamas pelnas arba nuostolis dėl turto nurašymo, tai priklauso nuo to ar galimo realizavimo vertė užregistruota atsargose didesnė ar mažesnė už nurašyto turto likutinę vertę. Pelno mokesčio tikslais jei gaunasi nuostolis, jis nepripažįstamas leidžiamais atskaitymais ir nemažina apmokestinamojo pelno. 3 lentelėje pateikiama susisteminta informacija apie finansinio turto apskaitos ir mokesčių nuostatų neatitikimus, skaičiuojant pelno mokestį.

3 lentelė. Finansinio turto apskaitos skirtumai, tarp mokesčių nuostatų ir verslo apskaitos standartų, darantys įtaką pelno mokesčio apskaičiavimui

Pagal mokesčių nuostatas	**Pagal verslo apskaitos standartus**
Suteiktų paskolų palūkanų skaičiavimas	
Paskolą suteikusi įmonė, turi apskaičiuoti menamas palūkanas, kurios atitinka tikrąją rinkos kainą ir įtraukti jas į apmokestinamąsias pajamas. Paskolos gavėjas gali menamas palūkanas priskirti leidžiamiems atskaitymams.	Palūkanų apskaita verslo apskaitos standartuose nenumatyta.
Gautinų sumų įvertinimas	
Skolos yra laikomos beviltiškomis: jeigu mokesčio mokėtojas negali jų susigrąžinti praėjus ne mažiau kaip 12 mėnesių nuo skolų sumos įtraukimo į pajamas arba nuo skolų atsiradimo užfiksavimo apskaitos dokumentuose; jeigu skolininkas yra miręs ar paskelbtas mirusiu; jeigu skolininkas yra likviduotas, arba bankrutavęs. Jei yra pakankamai įrodymų apie pastangas susigrąžinti skolų sumas, tai gali būti laikoma leidžiamais atskaitymais, kitu atveju tai yra neleidžiami atskaitymai.	Abejotinos skolos gali būti apskaitomos tiesioginiu, netiesioginiu būdais. Abejotinos skolos pripažįstamos tada, kai tikimybė gautinų skolų nesusigrąžinti yra didesnė nei jas susigrąžinti.
Finansinio turto perleidimas	
Perleidimo rezultatas nustatomas lyginant įsigijimo vertę su pardavimo kaina. Perleidžiant gautinas sumas už mažesnę vertę, nuostolis laikomas neleidžiamais atskaitymais.	Perleidimo rezultatas nustatomas įvertinus visus vertės pokyčius.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis A.Kamarauskaite, R.Subačiene, K.Senkumi (2016), pelno mokesčio įstatymu, verslo apskaitos standartais.

Labiausiai pelno mokesčio apskaičiavimo procesą apsunkina tai, jog palūkanų apskaita verslo apskaitos standartuose nėra nustatyta. Dėl to reikalingi papildomi skaičiavimai bei papildomos lentelės norint apskaičiuoti pelno mokestį, bei finansinėse ataskaitose pateikti teisingą informaciją.

Pagal pelno mokesčio įstatymo nuostatas, abejotinos bei beviltiškos skolos gali būti atskaitomos iš apmokestinamojo pelno tik tuo atveju, kai yra visi įrodymai įrodantys pastangas susigrąžinti skolą, kitu atveju tai laikoma neleidžiamais atskaitymais.

Trumpalaikiame turte taip pat galima aptikti neatitikimų tarp mokesčių ir apskaitos nuostatų (žr. 4 lentelę). Vienas labiausiai paplitusių skirtumų yra atsargų įkainojimo metodo pasirinkimas, nes pagal pelno mokesčio įstatymo nuostatas pripažįstamas tik vienas vertinimo metodas – FIFO. Todėl jei įmonė pagal savo apskaitos politiką taiko kitokį metodą, norint teisingai apskaičiuoti pelno mokestį jei reikia atlikti papildomus perskaičiavimus.

4 lentelė. Trumpalaikio turto apskaitos skirtumai, tarp mokesčių nuostatų ir verslo apskaitos standartų, darantys įtaką pelno mokesčio apskaičiavimui

Pagal mokesčių nuostatas	**Pagal verslo apskaitos standartus**
Atsargų įkainojimo metodai	
Be apribojimų galima taikyti tik FIFO (pirmas į, pirmas iš) atsargų įkainojimo metodą.	FIFO, LIFO, svertinio vidurkio, konkrečių kainų metodas.
Atsargų vertinimas	
Įsigijimo savikaina.	Įsigijimo savikaina, vėliau grynąja galimo realizavimo verte atsižvelgiant, kuri iš jų mažesnė.
Inventorizacijos metu nustatomas atsargų perteklius/trūkumas	
Įvertinus ar trūkumas/perteklius yra vienarūšės ar nevienarūšės atsargos, priimami skirtingi sprendimai. Jei vienarūšės – prekės perrūšiuojamos, o atsiradęs kiekio trūkumas laikomas neleidžiamais atskaitymais, perteklius apmokestinamomis pajamomis. Atsargų vertės trūkumas- leidžiamais atskaitymais, perteklius apmokestinamomis pajamomis. Jei prekės nevienarūšės visi trūkumai yra neleidžiami atskaitymai, perteklius – apmokestinamos pajamos.	Jei atsargų trūkumas ar perteklius susidarė dėl klaidų registruojant apskaitoje, tai koreguojame įrašus. Jei trūkumo ar pertekliaus atsiradimo priežastis negali būti nustatytos, rastas atsargų perteklius registruojamas galimojo realizavimo verte, o trūkumas, kaip nuostolis dėl atsargų praradimo.
Netekties nuostoliai	
Per metus natūralios netekties nuostoliams, išskyrus šviežių vaisių, daržovių, grybų ir uogų natūralius nuostolius, įmonė gali priskirti ne daugiau kaip 1 procentą pajamų. Šviežių vaisių, daržovių, uogų ir grybų natūralių nuostolių suma gali būti priskirta leidžiamiems atskaitymams jei neviršija 3 procentų metinių pajamų. Prekių trūkumas atsiradęs dėl vagysčių gali būti priskirtas leidžiamiems atskaitymams, bet yra išimčių. Jeigu prekės prarandamos iš saugojimo vietų, tai laikoma neleidžiamais atskaitymais.	Nuostoliai dėl specifinių prekių savybių, t.y. išgaravimo, sudužimo perpylimo, fasavimo ir pan., priskiriami natūralios netekties nuostoliams. Jei prekių trūkumai susidaro dėl vagysčių, tai nurašoma į nuostolius dėl prekių praradimo.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis A.Kamarauskaite, R.Subačiene, K.Senkumi (2016), pelno mokesčio įstatymu, verslo apskaitos standartais.

Taip pat 4 lentelėje pateikti ir kiti neatitikimai tarp VAS ir PMĮ, dėl kurių kyla įvairių sunkumų norint teisingai atvaizduoti ūkinius įvykius apskaitoje bei skaičiuojant pelno mokestį.

Skirtumai tarp mokesčių nuostatų ir verslo apskaitos standartų įsipareigojimų srityje, anot Kalčinskaitė-Klimaitienė, R. (2011), dažniausiai susidaro dėl atidėjinių ir atostoginių kaupinių. Apskaitoje atidėjiniai užregistruojami, kaip įmonės įsipareigojimai ir pripažįstami ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, tačiau pelno mokesčio įstatymas tokias įmonės sąnaudas susijusias su atidėjiniais leidžia pripažinti leidžiamais atskaitymais tik tada kai yra patiriamos faktiškos išlaidos, susijusios su jau įvykdytais įsipareigojimais. Atostoginių kaupiniai įmonės apskaitoje registruojami ir sąnaudomis pripažįstami tą ataskaitinį laikotarpį, už kurį buvo apskaičiuoti. Pasak, pelno mokesčio įstatymo ir Kalčinskaitės-Klimatienės (2011) tokios sąnaudos galės būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams tik tada, kai yra tiksliai paskaičiuoti. Tiksliai apskaičiuoti anot autorės reiškia, kad būtų apskaičiuotas tikslus atostogų laikas ir darbo užmokesčio suma, tačiau dėl atostoginių apmokėjimo, taikant vidutinį darbo užmokestį, praktikoje tai retai įmanoma. Todėl pirmaisiais atostoginių kaupinių skaičiavimo metais jie visada bus laikomi neleidžiamais atskaitymais, dėl susikaupusių nepanaudotų atostogų ankstesniais laikotarpiais.

A. Kamarauskaitė, R. Subačienę, K. Senkus (2016) išskiria skirtumus atsirandančius ir nuosavo kapitalo srityje, kurie atsiranda kai „su akcininkais, akcijų išleidimu, akcinio kapitalo dydžio keitimu susijusios išlaidos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams; neteisingai parodomi klaidų taisymai finansinėse ataskaitose ir pelno mokesčio deklaracijose; neapmokestinamas teigiamas savų akcijų perleidimo rezultatas pelno mokesčio tikslais“ (p. 77).

Mokestinio laikotarpio nuostoliai – tai yra viena iš pelno mokesčio lengvatų, kuri leidžia vieno ataskaitinio laikotarpio nuostolius perkelti į kitą laikotarpį, išskyrus nuostolius, patirtus dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo, ir nuostolius, patirtus dėl turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn taikant tam tikras išimtis. Tačiau apskaitoje ir pagal verslo apskaitos standartus tokia lengvata nenumatyta. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo nuostatos numato apskaitoje apskaičiuotą nuostolį dengti, pvz., papildomais akcininkų įnašais, dėl to apskaitoje apskaičiuotą nuostolį padengus akcininkų įnašais jo nelieka. “Mokestiniai nuostoliai akcininkų įnašais nedengiami, todėl mokestinis nuostolis gali būti perkeliamas į kitus metus“ (Mokestinių nuostolių perkėlimo ypatumai, 2017). Taigi finansinėje apskaitoje gali būti pelnas, o skaičiuojant pelno mokestį, pagal mokesčių nuostatas, nuostolis.

Jeigu mokesčio mokėtojas patiria mokestinius nuostolius ilgiau negu vienerius metus, pirmiausia perkeliami ankstesnių metų mokestinio laikotarpio nuostoliai. Vėliau patirti nuostoliai perkeliami tik padengus ankstesnių mokestinių laikotarpių nuostolius. Mokestinio laikotarpio nuostolius, taikant tam tikras išimtis, galima perkėlinėti neribotą laikotarpį, tačiau toks perkėlimas nutraukiamas:

- jeigu įmonė nebetęsia veiklos, dėl kurios šie nuostoliai susidarė, išskyrus atvejus, kai įmonė veiklos nebetęsia dėl nuo jos nepriklausančių priežasčių;
- jeigu įmonė sustabdo veiklą, „veiklos nuostolis už ankstesnius mokestinius metus iš sustabdytos veiklos gali būti atskaitytas tą laikotarpį, kai vienetas vėl atnaujiną šią veiklą, jeigu iš duomenų, kurie yra fiksuojami ir registruojami apskaitos politikoje nusistatyta tvarka, galima apskaičiuoti ir nustatyti nutrauktos veiklos nuostolius“ (Mokestinių nuostolių perkėlimo ypatumai, 2017).

Perkeliamų atskaitomų mokestinių nuostolių, suma negali būti didesnė kaip 70 procentų mokesčio mokėtojo mokestinio laikotarpio pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus ankstesnių metų mokestinių laikotarpių nuostolius.

5 lentelė. Mokestinių lengvatų rūšys ir taikymo galimybės

Lengvata	Lengvata taikoma		Galiojimo laikotarpis	Taikymo laikotarpis	Maksimalus lengvatos dydis	Sąlygos
	Ap. Paj.	Ap. Pln.				
Moksliniai tyrimai ir eksperimentinė veikla (MTEP)	+		nuo 2008 m. - neribotai	Tuo mokestiniu laikotarpiu, kai patiriamos MTEP sąnaudos	Patirtos MTEP sąnaudos 3 kartus atskaitomos iš pajamų	• apskaičiuojamas naujumo bei mokslinio/technologinio neapibrėžtumo sprendimas; • MTEP susijusi su vieneto vykdoma įprastine veikla arba numatoma vykdyti veikla; • Iš veiklos bus uždirbamos pajamos arba gaunama ekonominė nauda.
Parama		+	nuo 2008 m. - neribotai	Tuo mokestiniu laikotarpiu kai teikiama parama	Galima 2 kartus atskaityti, bet iki 40 procentų apmokestinamojo rezultato	• Negali turėti mokestinių nepriemokų biudžetui; • Numatytas galimos paramos gavėjų sąrašas (tik juridiniai asmenys) paramos formos, panaudojimo sutartys; • Paramos vertė nustatoma, atsižvelgus š paramos formą; • Paramai skirtomis sumomis negali būti didinami vieneto nuostoliai.

Šaltinis: ištrauka iš A. Kamarauskaitė, R. Subačienė, K. Senkus Verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo probleminių sričių tyrimas (2016, p. 79)

5 lentelėje pateikiamos ir kitos mokesčių nuostatų lengvatos, bei sąlygos kurios reikalingos norint pritaikyti šias lengvatas, skaičiuojant apskaitinį pelną tai laikoma paprastomis įmonės sąnaudomis.

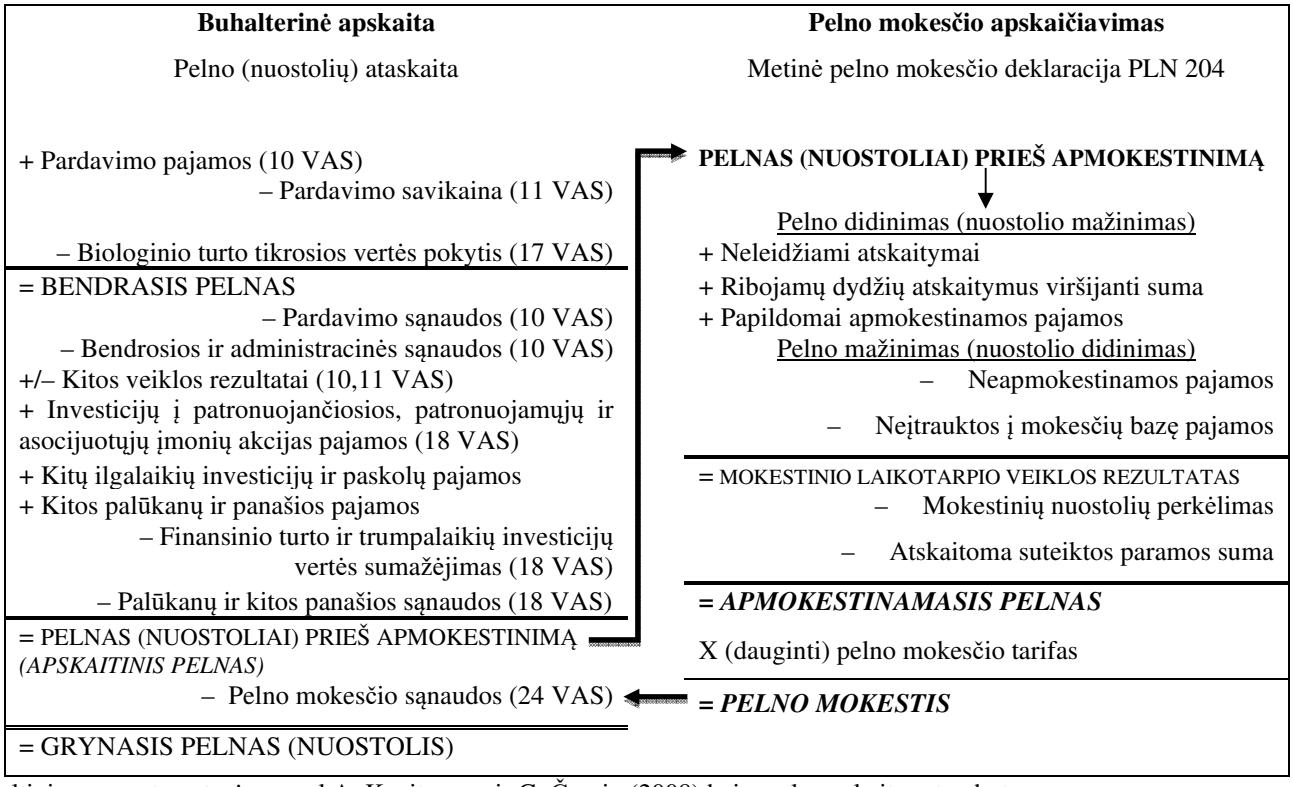
Taigi ne visos pajamos yra apmokestinamos pelno mokesčiu, kaip ir ne visos sąnaudos, kurios pagal verslo apskaitos standartus užregistruotos apskaitoje, gali mažinti apmokestinamąjį pelną

skaičiuojant pelno mokestį. Todėl įmonė norėdama finansinėse ataskaitose atvaizduoti tikrą ir teisingą vaizdą, pagal verslo apskaitos standartus, ir teisingai apskaičiuoti pelno mokestį, kaip to reikalauja mokesčių nuostatos, privalo derinti dvi sistemas.

Apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas prasideda nuo tam tikrų principų (G. Černius ir A. Kapitanovas, 2008):

- skirtumai ir jų kilmė;
- laikinieji ir pastovieji skirtumai;
- finansinių ataskaitų elementų apskaitinė vertė ir mokesčių bazė.

Žemiau pateiktoje schemoje galima pamatyti, kaip atrodo dviejų sistemų derinimas ir pagrindinius skirtumus tarp dviejų sistemų, taip pat kai turėtų būti atvaizduoti skirtumai finansinėje atskaitomybėje.



Šaltinis: parengta autorės, pagal A. Kapitanovą ir G. Černių (2008) bei verslo apskaitos standartus.

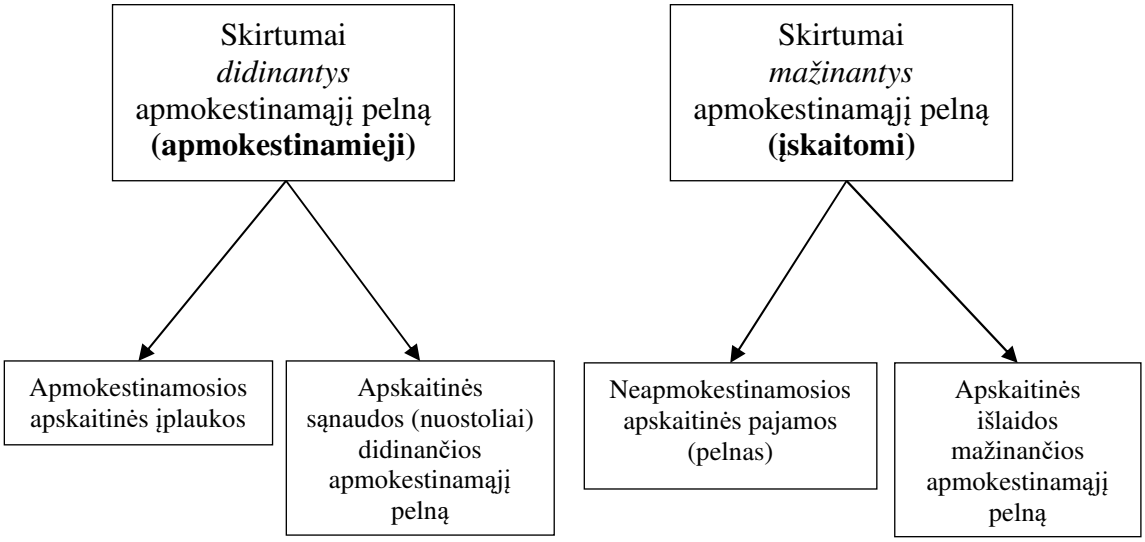
1 pav. Bendrieji VAS ir PMĮ derinimo principai

Schemoje galima akivaizdžiai pastebėti kaip skiriasi apskaitinio ir apmokestinamojo pelno apskaičiavimas taip pat reikėtų atkreipti dėmesį jog „Pelno (nuostolių) ataskaitoje“ pelno mokesčio eilutėje rašomas ne tik pelno mokestis iš pelno mokesčio deklaracijos, o ir kitos pelno mokesčio sąnaudos pagal 24 VAS „Pelno mokestis“. Todėl labai svarbu pabrėžti, kad būtina tinkamai atvaizduoti apskaitos ir mokesčių nuostatų neatitikimus finansinėse ataskaitose, nes tai daro įtaką galutiniam veiklos rezultatui.

Anksčiau šiame darbe jau minėta, kodėl ir kokie skirtumai atsiranda tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų. Anot G. Černiaus (2008), atsižvelgiant į tai, ar apskaitos ir mokesčių skirtumai egzistuoja nuolat, ar po kiek laiko išnyksta, jie dar skirstomi į pastoviuosius (nuolatinius) ir laikinuosius.

Pastovieji (nuolatiniai) skirtumai – skirtumai tarp pelno prieš apmokestinimą ir apmokestinamojo pelno rodiklių, kurie, vieną kartą atsiradę, vėliau nebeišnyksta. Tokių skirtumų atsiradimo priežastis, kai vertinant įmonės veiklą ir jos rezultatus buhalterinėje apskaitoje ir apskaičiuojant mokesčius skirtingai traktuojami kai kurie ūkiniai faktai. Anot G. Janušausko, nuolatiniai skirtumai neregistruojami apskaitoje ir neatspindimi finansinėse ataskaitose, šių skirtumų kaupimas reikalingas apmokestinamojo pelno apskaičiavimui. Pildant metinę pelno mokesčio deklaraciją nuolatiniais ir laikinaisiais skirtumais koreguojamas apskaitinis pelnas ir tokiu būdu apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas (2005, p. 9).

Laikinieji skirtumai – skirtumai, kurie atsiradę vieną ataskaitinį laikotarpį, vėliau išnyksta.



Šaltinis: parengta autorės, pagal G. Černių ir A. Kapitanovą (2008).

2 pav. Skirtumų tarp VAS ir PMĮ įtaka apskaitai ir pelno mokesčio apskaičiavimui

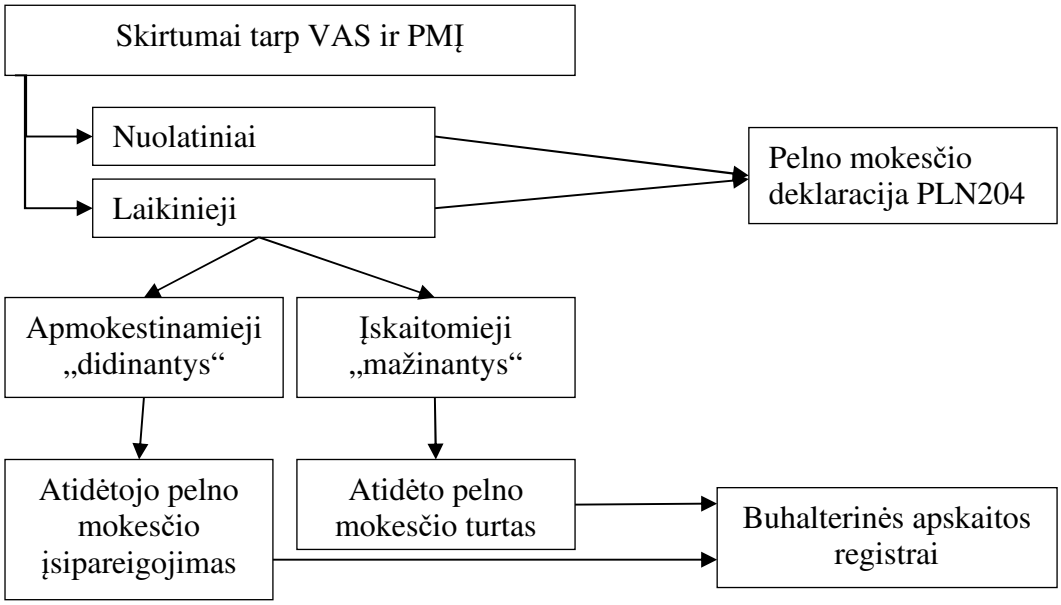
Tokių skirtumų atsiradimo priežastis – skirtingi turto ar įsipareigojimų balansinės vertės ir to turto ar įsipareigojimo mokesčio bazės traktavimai. Laikinieji skirtumai skirstomi į „didinančius“ ir „mažinančius“ apmokestinamąjį pelną (žr. 2 pav.).

Apmokestinamieji skirtumai susidaro kai turto balansinė vertė didesnė už jo mokesčio bazę arba įsipareigojimo balansinė vertė yra mažesnė už jo mokesčio bazę. Tokie neatitikimai sukuria atidėto pelno mokesčio įsipareigojimą, kuris apskaičiuojamas apmokestinamąjį skirtumą padauginus iš mokesčio tarifo. Atidėtas pelno mokestis atsiranda nes, apmokestinamasis pelnas tampa mažesnis už apskaitinį (apskaičiuotą apskaitoje) pelną. Ateinančiais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas didinamas apskaitinio pelno atžvilgiu.

Įskaitomieji skirtumai susidaro kai turto balansinė vertė mažesnė už jo mokesčio bazę arba įsipareigojimo balansinė vertė yra didesnė už jo mokesčio bazę. Tokie neatitikimai sukuria atidėto pelno mokesčio turtą. Atidėtas pelno mokestis atsiranda nes, apmokestinamasis pelnas tampa didesnis už apskaitinį (apskaičiuotą apskaitoje) pelną. Ateinančiais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas mažinamas apskaitinio pelno atžvilgiu.

Ateityje apmokestinamieji ir įskaitomieji neatitikimai visiškai išnyksta, nes mokesčių bazė tampa lygi balansinei vertei.

Pagal pateiktą trečiąją schemą galima daryti apibendrintas teorines išvadas. Apskaitos ir mokesčių nuostatų skirtumai atsiranda dėl dviejų sistemų skirtingų tikslų ir informacijos vartotojų. Skirtumai tarp verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčių įstatymo nuostatų skirstomi į nuolatinius ir laikinuosius, tai priklauso nuo jų egzistavimo. Užpildyti pelno mokesčio deklaracijai šių skirtumų užtenka, tačiau tai nebūtų dviejų sistemų derinimas.



Šaltinis: pagal A. Kapitanovą ir G. Černių (2008)

3 pav. Skirtumų tarp VAS ir PMĮ atvaizdavimas skirtingose sistemose

Laikinieji skirtumai yra skirstomi į apmokestinamuosius ir įskaitomuosius. Jei susidaro apmokestinamieji skirtumai, buhalterinėje apskaitoje turi būti formuojamas atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas, jei įskaitomieji skirtumai tai turi būti formuojamas atidėtojo pelno mokesčio turtas. Šie mokesčiai atsiranda tik tada kai skiriasi mokesčių bei turto ar įsipareigojimo bazės.

Tačiau remiantis, mokslininkų ir įvairių teoretikų bei praktikų nuomone, retas buhalteris ar finansininkas moka apskaičiuoti atidėtuosius mokesčius bei supranta jų daromą įtaką įmonės finansinių ataskaitose pateikiamos informacijos teisingumui ir kokybei.

Apibendrinant apskaitos ir mokesčių nuostatų skirtumus bei derinimo principus, galima daryti, išvada, kad skirtumų yra visuose straipsniuose, tačiau daugiausia ir didžiausią įtaką pelno mokesčio apskaičiavimui darančių yra ilgalaikiame materialiajame turte skaičiuojant nusidėvėjimą. Skirtumai

pagal jų buvimą skirstomi į nuolatinius ir laikinuosius, pastarieji dar skirstomi į apmokestinamuosius ir įskaitomuosius. Esant laikiniesiems skirtumams buhalterinėje apskaitoje turi būti užregistruoti atidėtieji pelno mokesčiai: turtas arba įsipareigojimai.

2. TYRIMO METODOLOGIJA

Tyrimo tikslas – nustatyti su kokiomis problemomis susiduria įmonės, kokią įtaką daro veiklos rezultatui ir finansinių rodiklių teisingumui, klaidingas apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas.

Siekiant pasiekti užsibrėžtą tikslą, sudarytas toks tyrimo planas (žr. 6 lentelę)

6 lentelė. Tyrimo planas

Etapas	Uždavinys	Metodas
1 etapas	Apskaitos ir mokesčių nuostatų skaičiuojant pelno mokestį teoriniai aspektai: esmė, funkcijos, skirtumai, derinimo principai.	Lyginamoji mokslinės literatūros ir kitų informacijos šaltinių analizė ir sintezė, informacijos sisteminimas ir apibendrinimas, grafinis vaizdavimas.
2 etapas	Įvertinti buhalterinės apskaitos specialistų požiūrį į apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimą skaičiuojant pelno mokestį, bei įvertinti ar derinimas atliekamas teisingai.	Apklausa elektroniniu būdu.
3 etapas	Pelno mokesčio apskaičiavimas taikant skirtingus hipotetinės įmonės scenarijus:	Hipotetinės įmonės atvejų analizė, rezultatų apibendrinimas
1 scenarijus	Įmonė pelninga, turto bazė mažesnė už mokesčio bazę	
2 scenarijus	Įmonė pelninga, turto bazė didesnė už mokesčio baze	
4 etapas	Hipotetinės įmonės finansinių rodiklių palyginimas, kai taikomi skirtingi pelno mokesčio apskaičiavimo scenarijai.	Santykinių rodiklių analizė ir interpretacija, kiekybinių duomenų statistinis apdorojimas, grafinis vaizdavimas.

Šaltinis: parengta autorės.

Anot K. Kardelio (2002), vienas reikšmingiausių ir svarbiausių metodologijos principų laikomos hipotezės, kurios gali padėti atsakyti į rūpimus klausimus, neturint pakankamai faktų. Galima suformuluoti hipotezę:

Hipotezė – neteisingas apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas iškreipia finansinėse ataskaitose bei pelno mokesčio deklaracijose pateikiamos informacijos patikimumą ir teisingumą.

Siekiant patvirtinti ar paneigti išsikeltą hipotezę turi būti įvertinta buhalterinės apskaitos specialistų nuomonė nagrinėjama tema. Siekiant įvertinti nuomonę atliekamas kiekybinis tyrimo metodas, parengiama anketa buhalterinės apskaitos specialistams (žr. 2 priedą).

Apklausos sudarymo tikslas – įvertinti paplitusią buhalterinės apskaitos specialistų nuomonę apie apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimą skaičiuojant pelno mokestį, nustatyti su kokiomis problemomis susiduria skaičiuodami pelno mokestį. Pasirinkta netikimybinė tikslinė atranka, nes

nagrinėjama tema yra specifinė. Apklausa skirta tik įmonių buhalteriams, auditoriams ir kitiems, įmonės finansines ataskaitas sudarantiems asmenims. Anketos klausimai suskirstyti į tris grupes: įvadinius, teminius ir bendruosius. Įvadinių klausimų grupė susideda iš pirmų keturių anketos klausimų. Visi klausimai yra struktūrizuoti, „arba-arba“ tipo klausimai, kai respondentas turi pasirinkimą tik iš dviejų alternatyvų. Būtent pirmieji klausimai pasirinkti tokie siekiant nustatyti ar respondentas tinkamas tyrimui, jei jis neranda sau tinkamo varianto, apklausa pasibaigia ir jis tyrime nebedalyvauja. Būtent toks yra pirmasis klausimas, kai reikia atsakyti, koks įmonės juridinis statusas. Jei įmonė nėra akcinė bendrovė, toliau tyrime nebedalyvauja ir atsakymų į klausimus nebepildo. Labai svarbu, kokiu mastu ir kokio dydžio įmonėse paplitusi nagrinėjama apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimo problema, tam nustatyti skirti antrasis ir trečiasis klausimai (žr. 7 lentelę).

7 lentelė. Anketos „Apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas“

2-3 klausimų atsakymų skirstymas

Klausimas:	**Kokią finansinę atskaitomybės formą įmonė pildo?**		**Ar Jūsų įmonei pagal Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą privalomas finansinių ataskaitų auditas ?**	
Atsakymai:	**Trumpą**	**Pilną**	**Taip**	**Ne**
Maža įmonė	+			+
		+		+
Vidutinė įmonė	+		+	
		+	+	

Šaltinis: sudaryta autorės.

Jei atsakydami į antrąjį klausimą, „kokią finansinę atskaitomybės formą pildo įmonė“?, pasirenkama „trumpą“ ir į trečiąjį klausimą atsakoma, jog auditas nėra privalomas įmonė priskiriama mažų įmonių grupei. Jei vis dėlto auditas privalomas įmonė priskiriama vidutinių įmonių grupei, taip pat jei atsakydami į antrąjį klausimą, pasirenkama „pilną“ ir į trečiąjį klausimą atsakoma, jog yra privalomas įmonė priskiriama taip pat vidutinių įmonių grupei. Iš esmės jei įmonei privalomas finansinių ataskaitų auditas įmonė priskiriama vidutinių įmonių grupei.

Antroji klausimų grupė yra – teminiai. Šią klausimų grupę sudaro 14 klausimų, nuo penktojo iki aštuoniolikto klausimo imtinai. Šioje klausimų grupėje yra įvairių klausimų, tiek nestruktūrizuotų (t.y. atvirų klausimų), tiek struktūrizuotų, kai reikia pasirinkti vieną arba kelias alternatyvas. Visi klausimai susiję su nagrinėjama tema, pelno mokesčio apskaičiavimu ir apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimu siekiant teisingai atvaizduoti apskaitos informaciją finansinėse ataskaitose. Penktasis klausimas, t.y. „ar apskaitinis pelnas sutampa su apmokestinamuoju pelnu ?“, yra vienas iš svarbiausių, nes jei atsakymas yra „ne“ tikėtina, jog įmonės apskaitoje yra derinamos apskaitos ir mokesčių nuostatos, bent jau minimaliai. Tačiau jei atsakymas yra vis dėl to taip, tikėtina, jog įmonės nederina apskaitos ir mokesčių nuostatų.

Tačiau iš vieno atsakymo į struktūrizuotą klausimą išvadų dėl apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimo įmonėse padaryti tikrai negalime, todėl užduodami dar keli klausimai. Vienas iš jų yra šeštasis klausimas, atviras klausimas, kuriuo siekiama išsiaiškinti dėl kokių priežasčių nesutapo apmokestinamasis ir apskaitinis pelnas. Iš šito klausimo atsakymų, galima jau daryti prielaidas, kaip tiksliai derinamos mokesčių ir apskaitos nuostatos skaičiuojant pelno mokestį. Septintas klausimas taip pat susijęs su penktu ir šeštu klausimu, nes jei yra skirtumų tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno, kaip tokie skirtumai kaupiami ir registruojami visus ataskaitinius metus.

Aštuntasis klausimas, kuo vadovaujantis apskaičiuojamas pelnas, yra šiek tiek „suktas“. Teorinėje dalyje yra aprašyta, jog įmonė priimdama vienokius ar kitokius sprendimus dėl skirtingų apskaitos metodų taikymo gali pasirinkti pelno didinimo arba pelno mažinimo politiką. Pelnas apskaitoje turi būti apskaičiuojamas vadovaujantis verslo apskaitos standartais, tik pelno mokestis apskaičiuojamas pagal Pelno mokesčio įstatymą. Todėl įmonės pasirinkdamos variantą „įstatymais ir kitomis mokesčių nuostatomis“ būtų neteisios, nes šiame atsakymo variante nėra minimi verslo apskaitos standartų nuostatos. Todėl tikėtina, jog jos nederina verslo apskaitos standartų nuostatų ir mokesčių nuostatų skaičiuodamos įmonės pelną.

Devintas ir dešimtas klausimai yra susiję, siekiant išsiaiškinti su kokiomis problemomis susiduria buhalterinės apskaitos specialistai skaičiuodami pelno mokestį. Dažniausiai su problemomis susiduriama tada, kai neturime aiškių taisyklių, kaip tų problemų išvengti arba kaip jas išspręsti. Su tuo susiję vienuoliktas, dvyliktas ir tryliktas klausimai. Apskaitos politika yra taisyklės, kaip turi būti tvarkoma įmonės apskaita, jei įmonė jos neturi tikėtina susiduria su problemomis tvarkant apskaitą. Nuolatinius skirtumus tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų aptikti lengva, tačiau laikinuosius aptikti yra sudėtingiau. Dėl pastarųjų susidaro atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas arba/ir turtas, dėl to pelno mokesčio apskaičiavimo procesas tampa sudėtingesnis. Siekiant, kad atidėtojo pelno mokesčio apskaičiavimo ir atvaizdavimo apskaitoje procesas taptų lengvesnis, tam reikia taisyklių, tokių kaip atidėtojo pelno mokesčio apskaičiavimo metodika. Jei įmonės žino apie tokius skirtumus, dažniausiai tokią metodiką turės pasirengę.

Tačiau gali atsirasti ir tokių įmonių, kurie tokios metodikos neturės, todėl tam skirtas keturioliktas klausimas, siekiant išsiaiškinti dėl kokių priežasčių tokios metodikos įmonė neturi. Siekiant, kad į klausimą galėtų atsakyti visi, klausimas nėra pilnai struktūrizuotas, t.y. mišrus, neradus respondentui tinkamo varianto palikta galimybė įrašyti savo variantą.

Penkioliktas ir šešioliktas klausimai taip pat yra susiję su apskaitos politika bei atidėtuoju pelno mokesčiu, siekiant įvertinti ar įmonėje yra nustatomas reikšmingumo dydis atidėtajam pelno mokesčiui, ar jo ne skaičiavimas ir neatvaizdavimas apskaitoje gali turėti įtakos veiklos rezultatui.

Septynioliktas ir aštuonioliktas klausimas, susijęs su daugiausiai neatitikimų tarp VAS ir PMĮ turinčiu ilgalaikiu turtu ir jo apskaita. Siekiama išsiaiškinti, kokį nusidėvėjimo metodą ir kokį

naudingo tarnavimo laiką nustato įmonė. Ar vadovaujasi tik pelno mokesčio įstatymo nuostatomis ar turto nusidėvėjimą skaičiuoja pagal savo patvirtintą apskaitos politiką, ar kitus gamyklinius turto parametrus. Jei įmonės pasirenka, pavyzdžiui, jog naudingo tarnavimo laiką skirtą apskaičiuoti turto nusidėvėjimui nustato remiantis pelno mokesčio nuostatomis tikėtina, jog apskaitoje parodo neteisingą informaciją susijusią su ilgalaikiu turtu, nes apskaita tvarkoma ne pagal pelno mokesčio įstatymą.

Anketos pabaigoje pateikiami bendro pobūdžio klausimai, kuriais siekiama įvertinti kokie specialistai ir kokiu būdu tvarko apskaitą. Ar apskaita tvarkoma pilnai/dalinai kompiuterizuotai, ar apskaitos specialistai kvalifikuoti ir ar turi darbui tinkamos patirties. Ar jų patirtis ar išsilavinimas gali turėti įtakos apskaitos kokybei ir teisingos informacijos pateikimui.

Anketa patalpinama į internetinių apklausų tinklalapį „apklausk.lt“, o nuorodą į apklausą patalpinama socialiniuose tinkluose, buhalterių ir auditorių bendravimo platformoje. Imties dydis laikomas reprezentatyviu nuomonei pagrįsti – 85 respondentų. Anketa socialinėje erdvėje talpinama kol pasiekiamas imties dydis, bet neilgiau nei mėnesį laiko iki 2021 m. sausio 24 dienos. Prieš pradedant respondentams atsakinėti į klausimus, anketoje yra pateikiama informacija apie tai kodėl šis tyrimas atliekamas ir kur bus panaudoti duomenys. Taip pat pranešama, kad visa informacija yra konfidenciali ir laikomasi visų etikos normų. Toks apklausos būdas pasirenkamas, nes atliekant apklausą internetu tikimasi greitesnio atsakymų grįžimo, nei paštu ar kitokiu būdu.

Siekiant įvertinti apklaustųjų ekspertų nuomonių suderinamumą apskaičiuojamas konkordancijos koeficientas. Ekspertinis vertinimas paremtas prielaida, kad teisinga išvada gali būti gauta tik esant ekspertų nuomonių suderinamumui, todėl iš užpildytų anketų pašalinami ekspertai, kurių nuomonės skiriasi nuo daugumos. Taip „atsijojami“ nekvalifikuoti ekspertai, atsitiktinai patekę į grupę, taip pat originaliausi ekspertai, giliau nei daugelis suvokiantys problemą.

Metodą, padedantį išskirti nesuderinamus vertinimus, pirmasis pasiūlė M. Kendallas (Kendall 1955; Kendall, Stuart 1970). Bendroji individualaus eksperto suderinamumo kriterijaus sudarymo schema sudaryta iš kelių etapų:

1) parenkamas ekspertų nuomonių suderinamumo matas;

2) nustatomas prieštaringų vertinimų „etaloninis“ modelis;

3) apskaičiuojamas pasirinkto modelio mato skirstinys darant tam tikras prielaidas apie modelio parametrus.

Konkordancijos koeficientas W kinta nuo 0 iki 1 ($0 < W < 1$), kai šio koeficiento reikšmė artima 1, tai reiškia ekspertų nuomonių vieningumą, o jei reikšmė artima 0 – ekspertai neturi vieningos nuomonės. Paprastai laikoma, kad ekspertų nuomonė yra pakankamai vieninga, jei koeficiento reikšmė viršija 0,6.

Skaičiuojant Kendallo konkordancijos koeficientą, ekspertų vertinimai ranguojami. Tarkime, m ekspertų įvertino k alternatyvų. Pirmiausia, kiekviename stulpelyje esančios reikšmės keičiamos rangais. Tikrinama, ar ekspertų vertinimai dera tarpusavyje, suformuluojamos hipotezės:

H_0: ekspertų vertinimai prieštaringi (t.y. konkordancijos koeficientas lygus nuliui);

H_A: ekspertų vertinimai panašūs (t.y. konkordancijos koeficientas nelygus nuliui).

Priklausomai nuo sutampančių rangų buvimo ar nebuvimo pasirenkamos skirtingos Kendallo konkordancijos koeficiento išraiškos, kurių formulės yra pateiktos 3 priede. Sprendimui priimti pasirenkamas reikšmingumo lygmuo α. Hipotezė H_0 atmetama, jeigu apskaičiuota W reikšmė ne mažesnė už kritinę reikšmę W_α. Kai apklausa yra pabaigiama, įvertinamas gautų rezultatų suderinamumas, rezultatai yra susisteminami, apibendrinami ir pateikti šio baigiamojo darbo ketvirtajame etape.

Atsižvelgiant į tai, jog daugiausiai neatitikimų tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų skaičiuojant pelno mokestį yra apskaičiuojant įmonės turto nusidėvėjimą, trečiajame tyrimo etape, atliekama kokybinė tyrimo dalis, kai sukuriama hipotetinė įmonė su tam tikrais finansiniais rodikliais, kurie nekinta ir tampa baze, kitiems rodikliams apskaičiuoti. Metodo pasirinkimą lemia tai, kad atrinkti rodikliai veikiančioje įmonėje, be suinteresuotų šio tyrimo veiksnių, daro poveikį daugeliui veiksnių Todėl tik išlaikant kitus veiksnius pastovius, tampa įmanoma nustatyti, kokią įtaką įmonės finansiniams rodikliams daro skirtingas turto nusidėvėjimo apskaičiavimas. Tokia įmonė sukuriama siekiant paneigti arba patvirtinti išsikeltą hipotezę.

Modeliavimo metu sukuriami du scenarijai, kai sukuriamas atidėtojo pelno mokesčio turtas ir kai sukuriamas atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas. Pirmuoju atveju (atidėtasis pelno mokesčio turtas) esant nekintamiems pastoviems rodikliams apskaičiuojamas pelno mokestis pagal pelno mokesčio įstatymą, taikant tiesinį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą ir pelno mokesčio įstatymo 1 priede nurodytas turto nusidėvėjimo normatyvus. Skaičiavimas atliekamas siekiant parodyti, kaip atrodytų informacija finansinėse ataskaitose jei įmonės apskaitą tvarkytų neatsižvelgdamos į verslo apskaitos standartus. Taip pat esant tokiems pat nekintamiems rodikliams, apskaičiuojamas turto nusidėvėjimas pagal įmonės pasirinktą apskaitos politiką derinant ją su pelno mokesčio įstatymo nuostatomis, sukuriant atidėtojo pelno mokesčio turtą. Tai atliekama siekiant parodyti, kaip skiriasi apskaitos informacija pateikta pelno (nuostolių) ataskaitoje kai priimami neteisingi sprendimai, t.y. apskaita tvarkoma pagal pelno mokesčio įstatymo nuostatas, ir kai priimami teisingi sprendimai, t.y. kai derinamos dvi sistemos, teisingai apskaičiuojamas pelno mokestis, teisingai atvaizduojama apskaitos informacija.

Pagal antrąjį scenarijų, kai sukuriamas atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas, taip pat yra nekintami rodikliai, kaip ir pirmuoju atveju, tik pasikeičia naudingo tarnavimo laikas apskaitoje, palyginus su pirmojo scenarijaus situacija. Antrojo scenarijaus atveju, yra dvi variacijos, nes pelno

mokestis pagal pelno mokesčio įstatymą gali skaičiuojamas dviem skirtingais metodais, t.y. tiesiogiai proporcingu nusidėvėjimo skaičiavimo metodu ir dvigubo balanso nusidėvėjimo skaičiavimo metodu. Taip pat kaip ir pirmuoju atveju, pateikiamas pelno mokesčio apskaičiavimas ir užpildoma pelno (nuostolių) ataskaita taip, lyg apskaita būtų tvarkoma tik pagal pelno mokesčio įstatymo nuostatas neatsižvelgiant į verslo apskaitos standartus ar įmonės apskaitos politiką. Taip pat pateiktas ir teisingas variantas, kai suderinamos apskaitos ir mokesčių nuostatos, užregistruotas ir atvaizduotas apskaitoje atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas.

Šis modeliavimas atliekamas siekiant įrodyti, jog priimant sprendimus apskaitoje svarbu vadovautis ne tik pelno mokesčio įstatymu, tačiau mokėti derinti apskaitos ir mokesčių nuostatų sistemas. Neteisingas apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas iškreipia įmonės veiklos rezultatus.

Atlikus hipotetinės įmonės pelno mokesčio apskaičiavimą kai skiriasi turto ir mokesčių bazių vertės atliekama lyginamoji grynojo pelningumo, nuosavybės grąžos ir ilgalaikio turto grąžos rodiklių analizė, rezultatai pateikti grafiškai, siekiant įvertinti, kokią įtaką daro apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas įmonės veiklos rezultatams. Apskaičiavus ir palyginus finansinius rodiklius galima paneigti arba patvirtinti išsikeltą hipotezę.

3. APSKAITOS IR MOKESČIŲ NUOSTATŲ DERINIMO PROBLEMOS

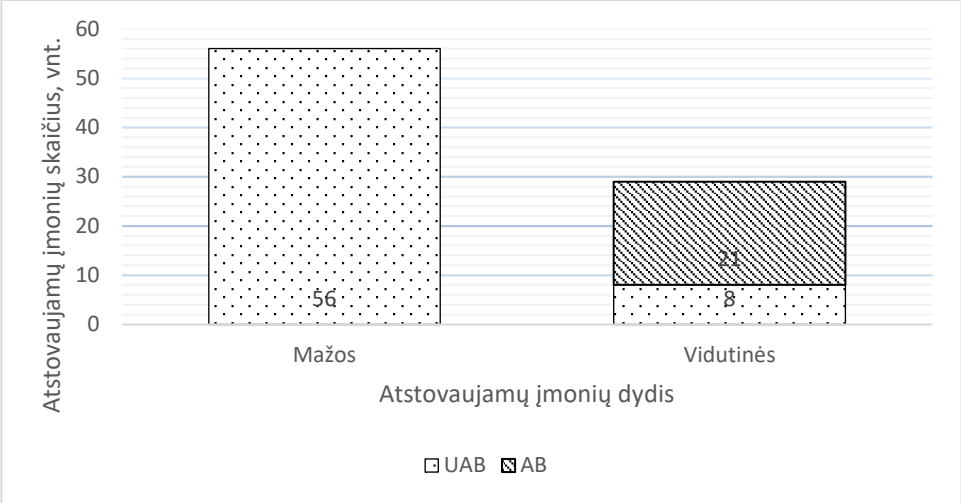
3.1. Apklausos „Apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas“ ekspertinio vertinimo rezultatai

3.1.1. Apklausos bendrųjų duomenų vertinimas

Šiame baigiamojo darbo poskyryje pateikiame apklausoje dalyvavusių ekspertų pasiskirstymą pagal darbo patirtį bei išsilavinimą. Taip pat ekspertų atstovaujamų įmonių juridinę formą, dydį, bei apskaitos kompiuterizavimo lygį.

Iš tyrime dalyvavusių ekspertų, užpildžiusių tyrimo „Apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas“ anketą, 75 proc. buvo uždarosios akcinės bendrovės, 25 proc. sudarė akcinės bendrovės.

Lietuvoje dauguma įmonių atitinka mažų ir vidutinių įmonių statusą pagal Lietuvos Respublikos finansinės atskaitomybės įstatymo 4 straipsnį. Remiantis šiuo įstatymu tyrime dalyvavo 66 proc. mažų įmonių ir 34 proc. vidutinių įmonių, kurios yra audituojamos išorės auditorių (žr. 4 pav.)



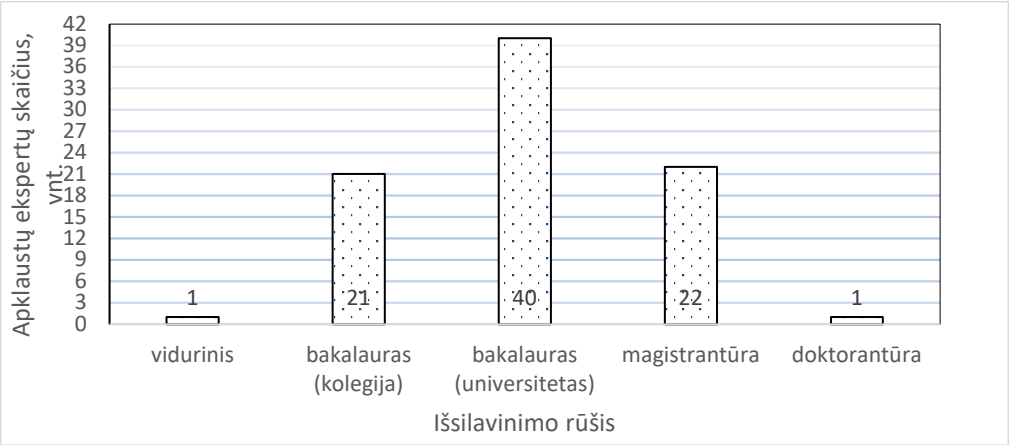
Šaltinis: parengta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

4 pav. Ekspertų atstovaujamų įmonių pasiskirstymas pagal dydį ir juridinę formą

Tyrime dalyvavo 85 ekspertai, kurie atstovavo mažas ir vidutines įmones. Įmonių pasiskirstymas pagal dydį ir juridinę formą nėra tolygus, tačiau pakankamai reprezentatyvus siekiant įvertinti ar apskaitos ir mokesčių nuostatos derinamos teisingai.

Atstovaujamų įmonių apskaitos kompiuterizavimo lygis remiantis atliktos apklausos duomenimis pasiskirstė: 71 proc. įmonių, kurių apskaita pilnai kompiuterizuota; 27 proc. įmonės apskaita dalinai kompiuterizuota, tvarkoma mišriu būdu ir 2 proc. apklaustų įmonių apskaitą tvarko rankiniu būdu. Esant tokiam pasiskirstymui, galima daryti išvadą, jog daugumos tyrime dalyvavusių įmonių apskaita tvarkoma tik buhalterinių programų pagalba.

Anketą užpildę pagal įgytą išsilavinimą pasiskirstę gana plačiai: 1 proc. įgiję tik vidurinį išsilavinimą; 25 proc. bakalauro laipsnį įgiję kolegijoje; 40 proc. bakalauro laipsnį įgiję universitete; 22 proc. įgiję magistro laipsnį bei 1 proc. respondentų įgiję mokslo daktaro laipsnį (žr. 5 pav.).



Šaltinis: parengta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

5 pav. Ekspertų pasiskirstymas pagal išsilavinimą

Bakalauro laipsnis buvo suskirstytas į dvi kategorijas: kolegija ir universitetas, siekiant įvertinti, kurie respondentai studijuodami įgijo daugiau praktinių ar teorinių žinių. Toks sprendimas buvo priimtas remiantis prielaida, jog kolegijose skiriama daugiau dėmesio praktiniam studentų mokymui, o universitete teoriniam. Siekiant išsiaiškinti, taigi kuris bakalauro išsilavinimas yra geresnis ir geriau paruošia specialistus darbo praktikai, buvo atlikta tam tikra rezultatų analizė, pagal duomenis pateiktus 8 lentelėje.

8 lentelė. Ekspertų įgijusių bakalauro laipsnį reprezentatyvių atsakymų pasiskirstymas

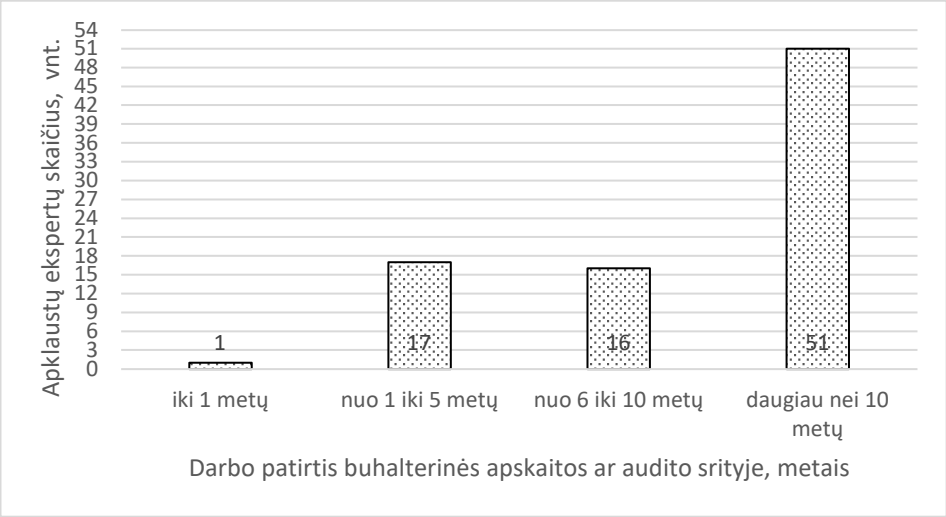
Klausimai	Įmonės, kurios apskaitą tvarkote, juridinis statusas:		Ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiką nustatote:		Ar 2019 metais apskaitinis pelnas sutapo su apmokestinamuoju pelnu?		Apskaičiuojant pelną vadovaujatės:	
Atsakymai	AB	UAB	Remiantis pelno mokesčio įstatyme 1 priedėlyje pateikta ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvų lentele	Kiti atsakymo variantai	Taip	Ne	Įstatymais ir kitomis mokesčių nuostatom	Stengiatės suderinti apskaitos ir mokesčių nuostatas kūrybingai, nepažeisdami įstatymų
Bakalauras (kolegija)	2	19	18	3	7	14	19	2
Bakalauras (universitetas)	10	30	30	10	5	35	31	9

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atlikta anketine apklausa.

Kaip matome iš pateiktos lentelės tiek universitete, tiek kolegijoje įgytas išsilavinimas panašus. Tačiau tyrime dalyvavusių respondentų, kurie bakalauro laipsnį įgijo universitete, teisingų ir neteisingų atsakymų santykis buvo geresnis. Pavyzdžiui, 86 procentai (18/21*100 proc.) kolegiją

baigusių ir 75 procentai baigusių universitetą respondentų ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiką nustato pagal pelno mokesčio įstatymo taisykles. Kiti atsakymai pasiskirstę panašiai.

Tinkamas išsilavinimas svarbus teisingam apskaitos tvarkymui, tačiau be tinkamos praktikos įmonėse tai būtų šiek tiek sudėtinga. Respondentai pagal darbo patirtį buhalterinės apskaitos ar audito srityje pasiskirstė taip: 60 proc. apklaustųjų turi sukaupę daugiau nei 10 metų darbo patirtį; 20 proc. nuo 1 iki 5 metų; 19 proc. nuo 6 iki 10 metų ir 1 proc., kurio darbo patirtis siekė iki 1 metų (žr. 6 pav.).



Šaltinis: parengta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

6 pav. Ekspertų pasiskirstymas pagal darbo patirtį

Remiantis ekspertų pasiskirstymu pagal įgytą išsilavinimą bei sukauptą darbo patirtį, galima daryti išvadą, jog dauguma respondentų yra pakankamai išsilavinę, kad galėtų atsakyti į kitus, su tyrimo problema susijusius, klausimus pateiktus anketoje.

Apibendrinant bendruosius anketinės apklausos klausimus, buvo apklausta 85 ekspertai, kurie atstovavo 56 mažas įmones ir 29 vidutines įmones, kurioms privaloma išorės auditoriaus nuomonė apie finansines ataskaitas. Daugumos apklaustų įmonių apskaita pilnai kompiuterizuota. Apklaustieji ekspertai remiantis surinktais duomenimis apie išsilavinimą ir sukauptą darbo patirtį yra pajėgūs atsakyti į kitus teminius anketos klausimus.

3.1.2. Apklausos rezultatai ir suderinamumo analizė

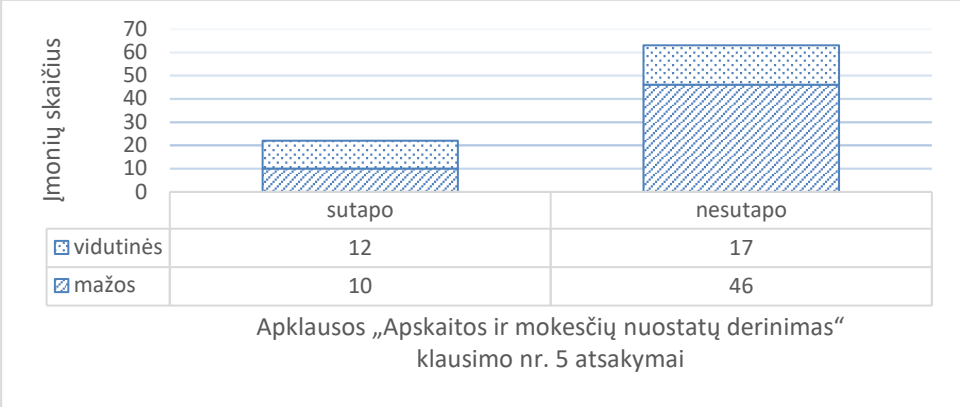
Ekspertinis vertinimas atliktas remiantis prielaida, kad tik esant ekspertų nuomonių suderinamumui galima remtis išvadomis bei atmesti arba patvirtinti išsikeltas hipotezes. Todėl, vertinant ekspertų nuomonių sutapimą, apskaičiuotas Kendallo konkordancijos koeficientas. Kadangi Kendallo konkordancijos koeficientas taikomas tik ranginiams duomenims, svarbu pažymėti, jog anketoje iš karto nebuvo ranguojami atsakymai, todėl prieš skaičiuojant šį koeficientą reikia pirmiausia suranguoti ekspertų alternatyvų vertinimus. Alternatyvos ranguojamos kiekvienam ekspertui atskirai, kai pasirinktų alternatyvų atsakymai įvertinami taškais. Taškai kiekviename klausime atsakymams paskirstyti reitingavimo principu, atsakymas laikomas teisingu, įvertinamas aukščiausiu tašku,

mažiausiai teisingas variantas įvertinamas mažiausiu tašku. Jei klausimas turi keturias pasirinkimo alternatyvas teisingas atsakymas vertinamas 4 taškais mažiausiai teisingas 1 tašku. Jei atsakymų variantai vienodai teisingi, jiems skiriamas toks pats taškų kiekis. Teisingu atsakymu laikomas tas atsakymas, pagal kurį galima daryti prielaidą, jog įmonė derina apskaitos ir mokesčių nuostatas skaičiuojant pelno mokestį (žr. 4 priedą).

Siekiant įvertinti ekspertų nuomonių suderinamumą iš visos anketos buvo pasirinkti 6 klausimai, kuriais remiantis galima nustatyti ar ekspertų nuomonės pagrindine tema – ar įmonės derina apskaitos ir mokesčių nuostatas skaičiuodamos pelno mokestį – sutampa.

Atsižvelgiant į 4 priedo 2 puslapį, kuriame pateikti jau suranguoti 85 ekspertų atsakymai į pasirinktus 6 klausimus, remiantis 3 priede pateiktomis formulėmis buvo apskaičiuotas Kendallo koeficientas W, kuris lygus 0,90728. Toks aukštas rodiklis įrodo, jog ekspertų nuomonės į pasirinktus klausimus dažniausiai sutapo ir jų nuomonė yra suderinama.

Kadangi Kendallo koeficientas parodė, jog ekspertų nuomonė pasirinktais klausimais dažniausiai sutapo, galima aptarti svarbiausius klausimus detaliau. Į klausimą „Ar 2019 metais apskaitinis pelnas (nurodytas pelno (nuostolių) ataskaitoje) sutapo su apmokestinamuoju pelnu (apskaičiuotu pelno mokesčio deklaracijoje)?“ 63 respondentai iš 85, atsakė jog nesutapo ir 22, jog sutapo (žr. 7 pav.).



Šaltinis: parengta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

7 pav. Klausimo „Ar 2019 metais apskaitinis pelnas (nurodytas pelno (nuostolių) ataskaitoje) sutapo su apmokestinamuoju pelnu (apskaičiuotu pelno mokesčio deklaracijoje)“ atsakymų pasiskirstymas

Šis klausimas buvo užduotas, siekiant nustatyti, ar įmonės skaičiuodamos pelno mokestį atskiria mokesčių ir apskaitos nuostatas. 7 paveiksle pateiktas atsakymų pasiskirstymas atsižvelgiant į įmonės dydį.

Remiantis gautais atsakymais į pateiktą klausimą, galima daryti prielaidą, jog dauguma apklaustų įmonių skiria apskaitos ir mokesčių sistemas. Tačiau yra tikimybė, jog 26 procentai apklaustųjų vis dėlto neskiria dviejų sistemų.

63 respondentų apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas 2019 metais skyrėsi, dėl to buvo užduotas sekantis klausimas: „Dėl kokių priežasčių skyrėsi apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas?“ Kadangi klausimas buvo atviros formos, ir respondentai galėjo įrašyti savo atsakymus visi rezultatai buvo apibendrinti ir suskirstyti į kelias kategorijas (žr. 9 lentelę).

9 lentelė. Klausimo „Dėl kokių priežasčių skyrėsi apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas?“ ekspertų atsakymų apibendrinimas

Atsakymas	Dažnumas, kartais
Dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo	9
Dėl ilgalaikio turto perkainojimo	2
Dėl atidėjinių, sukaupimų, kaupinių	11
Dėl leidžiamų, ribojamų dydžių leidžiamų, neleidžiamų atskaitymų	38
Dėl atidėtojo pelno mokesčio	4
Dėl perkeliamų nuostolių	3
Dėl suteiktos paramos	6
Dėl mokslinės tiriamosios veiklos	2

Šaltinis: parengta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Į šį klausimą ekspertai atsakydami pasirinko kelias priežastis dėl ko skyrėsi jų apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas, dėl to atsakymo variantų pasikartojimų skaičius yra didesnis, nei respondentų atsakiusių į šį klausimą. Apžvelgiant gautus atsakymus, galima daryti išvadą, kad dauguma buhalterinės apskaitos specialistų labiausiai išskiria skirtumus, kurie atsiranda dėl pelno mokesčio įstatyme nurodytų leidžiamų, ribojamų dydžių leidžiamų ir neleidžiamų atskaitymų. Tai yra nuolatiniai (pastovieji) skirtumai tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų. Tokius skirtumus, anot nagrinėtos teorijos, yra lengva aptikti ir juos išskirti, bei tinkamai atspindėti tiek pelno (nuostolių) ataskaitoje, tiek pelno mokesčio deklaracijoje.

Vienas klausimo atsakymų yra „dėl atidėjinių, sukaupimų, kaupinių“ šiam atsakymui buvo priskirta visi atsakymai, kuriuose buvo paminėti įvairūs atidėjiniai, atostoginių kaupiniai, rezervai darbuotojų pensijoms, premijoms ir panašiai. Šis atsakymas pagal dažnumą yra antras, tai parodo, jog įmonės atsižvelgdamos į verslo apskaitos standartus stengiasi parodyti teisingą ir tikrą įmonės vaizdą išorės vartotojams per finansines ataskaitas.

Atsakymai „dėl perkeliamų nuostolių“, „dėl mokslinės tiriamosios veiklos“ ir „dėl suteiktos paramos“ susiję su mokestinėmis lengvatomis. Tai vėlgi nereikalauja daug ypatingų skaičiavimų, norit aptikti tokius skirtumus ir tai užregistruoti apskaitoje.

Tačiau visi atsakymai susiję su ilgalaikiu turtu bei atidėtuoju pelno mokesčiu yra laikomi laikinaisiais skirtumais tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų skaičiuojant pelno mokestį. Tokius skirtumus aptikti labai sudėtinga, taip pat jie laikui bėgant kinta, atsiranda ir vėl išnyksta. Tačiau norint atvaizduoti teisingą ir tikrą įmonės vaizdą finansinėse ataskaitose bei teisingai apskaičiuoti pelno mokestį svarbu gebėti išskirti, apskaičiuoti ir atvaizduoti tokius skirtumus. Tačiau remiantis gautais

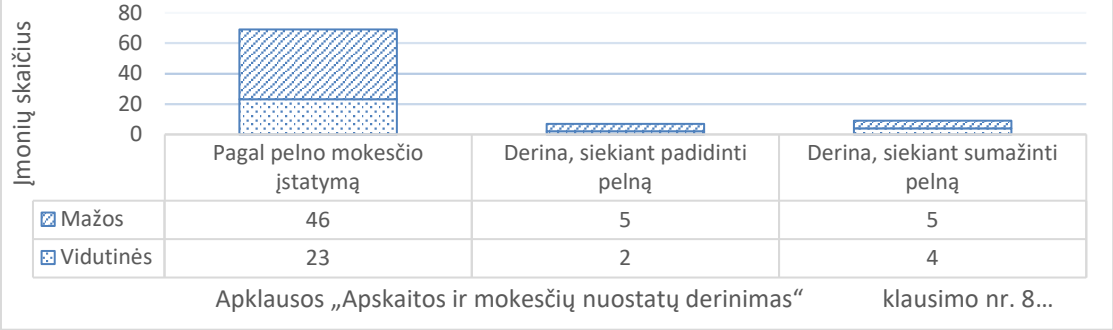
atsakymais tik 27 procentai 2019 metais apskaičiuodami pelno mokestį išskyrė laikinuosius skirtumus, iš kurių 19 procentų vidutinės įmonės ir 8 procentai mažos.

Apibendrinant 5 ir 6 apklausos klausimus galima daryti išvadą, jog yra tikimybė jog 41 procentas vidutinių ir 18 procentų mažų įmonių nederina apskaitos ir mokesčių nuostatų. Tačiau net ir ta dalis apklaustųjų, kurie derina apskaitos ir mokesčių nuostatas, daugiausiai išskiria tik nuolatinius skirtumus.

7-tasis anketos klausimas „Ar Jūsų įmonės apskaitoje yra tokios buhalterinės sąskaitos, kuriose kaupiami duomenys metinei pelno mokesčio deklaracijai užpildyti?“ skirtas suprasti, kaip įmonės renka ir kaupia duomenis apie anksčiau minėtas ir aptartas priežastis. Atsakymai į šį klausimą pasiskirstė apylygiai: 44 respondentai atsakė, jog tokius duomenis kaupia atskirose buhalterinėse sąskaitose; 30 respondentų tokių duomenų programoje atskirai nekaupia, tačiau metų pabaigoje prieš sudarant pelno mokesčio deklaracija „rankiniu“ būdu išrenka atitinkamas sumas, dėl kurių skiriasi apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas. 7 respondentai atsakė, jog tokius duomenis kaupia, tačiau atskiruose registruose, pavyzdžiui Microsoft Excel taikomojoje programoje, likusieji 4 respondentai duomenys taip pat kaupia, tačiau apskaitos programoje, užbalansinėse sąskaitose.

Taigi apibendrinat neatitikimų tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų kaupimą, galima daryti išvadą, jog dauguma įmonių tokius neatitikimus kaupia atskirose buhalterinėse sąskaitose. Tačiau jei prisiminsime, anksčiau padaryta išvadą apie tai, kad dauguma tyrime dalyvavusių įmonių kaip dažniausią apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skyrimosi priežastį išskyrė nuolatinius skirtumus, tai suprantama, jog atskirose buhalterinėse sąskaitose įmonės sukuria tam tikras specifines sąskaitas sąnaudų straipsniuose, kad išskirtų leidžiamus, ribojamų dydžių leidžiamus ir neleidžiamus atskaitymus pelno mokesčio atžvilgiu.

Derinant apskaitos ir mokesčių nuostatas, priimdami vienokius ar kitokius sprendimus nepažeidžiant pelno mokesčio įstatymo nuostatų, įmonės gali padidinti arba sumažinti mokėtiną pelno mokestį, atitinkamai sumažinti arba padidinti įmonės grynąjį pelną. Remiantis atlikta apklausa, tyrime dalyvavusiose įmonėse apskaitos ir mokesčių nuostatos skaičiuojant pelno mokestį nederinamos (žr. 8 pav.).



Šaltinis: parengta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

8 pav. Klausimo „Apskaičiuojant pelną vadovaujatės...“ atsakymų pasiskirstymas

Tokia išvada gauta, remiantis apklausos 8 klausimu „Apskaičiuojant pelną vadovaujatės?“ 69 respondentai iš 85 atsakiusių pelno mokestį apskaičiuoja tik pagal pelno mokesčio įstatymo nuostatas (žr. 8 pav.). Pagal pateiktus atsakymus, 18 procentų tyrime dalyvavusių mažų įmonių ir 21 procentas vidutinių įmonių derina apskaitos ir mokesčių nuostatas skaičiuodamos pelno mokestį. Tačiau didesnė dalis respondentų nepaisant įmonės dydžio skaičiuodami pelno mokestį vadovaujasi tik pelno mokesčio įstatymo nuostatomis.

Respondentų buvo pasiteirauta ar susiduria su problemomis skaičiuodami pelno mokestį. 14 procentų atsakė teigiamai ir įvardijo pagrindines problemas, kurios iškyla skaičiuojant pelno mokestį (žr. 10 lentelę).

10 lentelė. Klausimo „Su kokiomis problemomis susiduriate skaičiuojant pelno mokestį“ ekspertų susisteminti atsakymai

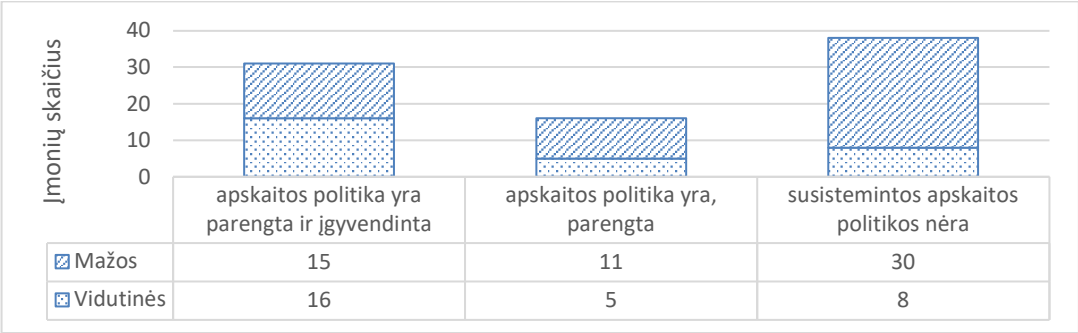
Eil. Nr.	Atsakymai
1.	Įstatymų gausa, menkas mokesčių administratoriaus išaiškinimas.
2.	Neaiškumai įstatymuose ir verslo apskaitos standartuose.
3.	Sunku kaupti informaciją už visus metus.
4.	Sudėtingi perskaičiavimai dėl atidėtojo pelno mokesčio.

Šaltinis: parengta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

Atsižvelgiant į gautus atsakymus apie iškylančias problemas, svarbu pastebėti jog dauguma atsakė, jog susiduria su problemomis dėl informacijos, išsamaus ir aiškaus paaiškinimo apie teisingą pelno mokesčio apskaičiavimą trūkumo. Taip pat aktuali problema, jog sunku surinkti ir sukaupti didelį informacijos kiekį, norint teisingai ir tiksliai apskaičiuoti įmonės pelno mokestį. Dar viena iškylanti problema, tai reikalingi sudėtingi perskaičiavimai norint teisingai ne tik apskaičiuoti pelno mokestį, bet ir tinkamai atvaizduoti įmonės apskaitoje, siekiant pateikti tikrą ir teisingą įmonės vaizdą išorės vartotojams.

Siekiant tinkamai apskaičiuoti ir atvaizduoti apskaitoje pelno mokestį bei išlaikyti informaciją palyginamą visais laikotarpiais būtų teisinga, jei įmonės savo apskaitos politikoje apibrėžtų pelno mokesčio apskaičiavimo metodiką. Tai padėtų išvengti nesklandumų kasmet skaičiuojant pelno mokestį, kai susiduriama su viena ar kita situacija, kai nežinoma kaip atvaizduoti ar apskaičiuoti. Todėl ekspertų buvo pasiteirauta ar jie turi apskaitos politika, ar joje yra pelno mokesčio apskaičiavimo modelis (žr. 9 pav.).

27 įmonės, 13 vidutinių ir 14 mažų, iš 31 įmonės, kuri yra ne tik pasitvirtinus apskaitos politiką bet ir sėkmingai ją įgyvendinus, yra parengus pelno mokesčio apskaičiavimo modelį.



Šaltinis: parengta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

9 pav. Klausimo „Ar jūsų įmonėje yra apskaitos politika?“ atsakymų pasiskirstymas

Tikėtina, jog šios įmonės rečiau susiduria su sunkumais skaičiuodamos pelno mokestį, tačiau prie ataskaitinių metų pelno mokesčio neretai prisideda ir atidėtasis pelno mokestis, kuris atsiranda dėl laikinųjų skirtumų tarp apskaito ir mokesčių nuostatų, dėl to pelno mokesčio apskaičiavimas tampa sudėtingesnis procesas, nei galėjo pasirodyti iš pradžių.

Atidėtojo pelno mokesčio apskaičiavimo bei registravimo apskaitoje bei atvaizdavimo finansinėse ataskaitose procesą taip pat rekomenduojama pasitvirtinti įmonės apskaitos politikoje. Pasitvirtinus atidėtojo pelno mokesčio apskaičiavimo metodiką išvengiama skirtingų skaičiavimo ar registravimo apskaitoje interpretacijų. Remiantis atliktos apskaitos rezultatais tik 27 procentai yra pasitvirtinę tokią metodiką, likusieji 73 procentai tokios neturi.

Respondentai buvo apklausti, dėl kokių priežasčių tokios metodikos įmonėje nėra pasitvirtinę. Daugumos atsakymas (47 proc.) buvo tai, jog „tai yra nereikalinga“. Kita dalis respondentų (32 proc.) teigė, jog „atidėtųjų mokesčių sumos įmonei nėra reikšmingos“. Taip pat 16 procentų apklaustųjų teigė, jog trūksta žinių kaip apskaičiuoti ir atvaizduoti tokį mokestį teisingai. Remiantis gautais atsakymais į šį klausimą, vėl galima daryti tokią pačią išvadą, jog dauguma apklaustųjų įmonių nederina apskaitos ir mokesčių nuostatų. Tokia išvada padaryta, nes norint teisingai atvaizduoti bei pateikti tikrą ir patikimą informaciją išorės vartotojams per finansines ataskaitas, būtina skaičiuoti atidėtuosius mokesčius, nes to reikalauja verslo apskaitos standartai. Todėl tokia tvarka įmonėje turėtų būti patvirtinta, net jei ir atidėtųjų mokesčių sumos įmonei nėra reikšmingos. Vien tam, kad įvertinti ar apskaičiuota suma yra reikšminga ar ne pirmiau ją reikia apskaičiuoti.

27 procentų, kurie yra pasirengę atidėtojo pelno mokesčio metodiką, buvo paklausta „Ar nustatytas atidėtojo pelno mokesčio reikšmingumas įmonės veiklos rezultatams?“. Dauguma atsakė, jog atskiro reikšmingumo rodiklio atidėtiesiems mokesčiams nėra nustatyta, bendras reikšmingumo rodiklis nustatytas bendrai visoms klaidoms, įmonės apskaitos politikoje.

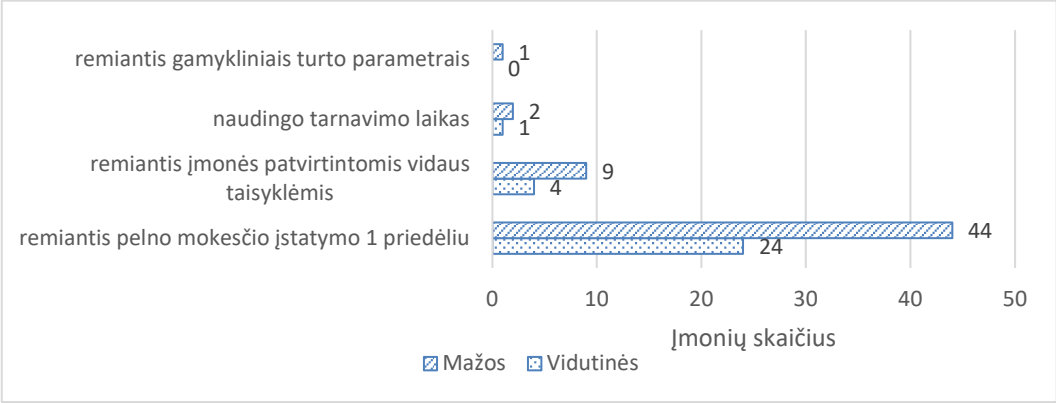
Tačiau 30 proc. iš pasirengusių atidėtojo pelno mokesčio apskaičiavimo metodiką, reikšmingumo tokiam mokesčiui nėra nustatę, nes jų nuomone tai yra nereikalinga ir atima per daug laiko, siekiant įvertinti reikšmingumą įmonei.

Apibendrinant klausimus susijusius su įmonės apskaitos politika ir kitas jos sudedamąsias dalis, galima daryti išvadą, jog nedaug įmonių yra parengę susistemintą apskaitos politiką, dar mažiau jų turi pasitvirtinę pelno mokesčio apskaičiavimo modelį bei atidėtojo pelno mokesčio apskaičiavimo metodiką. 45 procentai tyrime dalyvavusių vidutinių įmonių ir 18 procentų tyrime dalyvavusių mažų įmonių yra pasitvirtinę ir įgyvendinę apskaitos politiką bei atidėtojo pelno mokesčio apskaičiavimo metodiką, tačiau ne visos yra nustačiusios reikšmingumo lygį atidėtiesiems mokesčiams. 31 procentas vidutinių įmonių ir 30 procentų mažų įmonių reikšmingumo lygio nėra nustatę nei bendrai visoms klaidoms, nei konkrečiai atidėtiesiems mokesčiams.

Ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaita yra viena tų sričių, dėl kurių kyla daugiausiai problemų norint teisingai apskaičiuoti įmonės pelno mokestį. Todėl respondentų buvo pasiteirauta kokius ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodus įmonėje esančiam turtui taiko įmonės, taip pat kuo remiantis nustato naudingo tarnavimo laiką reikalinga ilgalaikio turto nusidėvėjimui apskaičiuoti.

92 procentai apklaustųjų ilgalaikio turto nusidėvėjimui apskaičiuoti taiko tiesiogiai proporcingą (tiesinį) metodą. 7 procentai taiko metų skaičiaus metodą. 1 procentas taiko ir dvigubo balanso (dvigubai mažėjančios vertės) metodą dėl kurio tikrai reikalingi ilgalaikio turto nusidėvėjimo perskaičiavimai. Toks nusidėvėjimo metodų pasirinkimas, atspindi tik pelno mokesčio įstatymo nuostatas, nes pagal verslo apskaitos standartus tikrai yra daugiau nei vienas nusidėvėjimo metodas, tinkantis skirtingoms turto grupėms, kai siekiama atvaizduoti tikrą ir teisingą turto vertę balanso ataskaitoje.

Jei ankstesnio klausimo atsakymas ir padaryta išvada galėjo būti ginčytina, jog įmonės vadovaujasi tik pelno mokesčio nuostatomis rinkdamos ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą, tai atsakymas dėl naudingumo tarnavimo laiko nustatymo tik patvirtins tai, nes 80 procentų įmonių naudingo tarnavimo laiką nustato remiantis pelno mokesčio įstatyme 1 priedėlyje pateikta ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvų lentele. 15 procentų nustato remiantis įmonės apskaitos politikoje patvirtintomis normomis (žr. 10 pav.)



Šaltinis: parengta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais

10 pav. Klausimo „Ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiką nustatote...“ atsakymų pasiskirstymas

10 paveiksle pateikta informacija tik dar kartą įrodo, jog įmonės apskaitoje teikia pirmenybe mokesčių nuostatoms, užuot derinę dvi sistemas tarpusavyje.

Atsižvelgiant į gautus rezultatus atlikus tyrimą, galima daryti išvadą, jog didelė dalis įmonių dalyvavusių tyrime apskritai nederina apskaitos ir mokesčių nuostatų, kita dalis derina, bet išskiria tik nuolatinius skirtumus. Mažiausia dalis išskiria ir laikinuosius skirtumus ir apskaičiuoja atidėtąjį pelno mokestį, tačiau ne visi yra nustatę jų reikšmingumo lygį įmonės veiklos rezultatams. Dėl to daugumos šių įmonių finansinėse ataskaitose, dėl netinkamai derinamų arba visai nederinamų apskaitos ir mokesčių nuostatų, pateikta informacija neparodo tikro, teisingo ir patikimo įmonės būklės vaizdo išorės informacijos vartotojams.

3.2. Įmonės pelno mokesčio apskaičiavimas

3.2.1. Pelno mokesčio apskaičiavimas esant atidėtojo mokesčio turtui

Remiantis atliktos apklausos susistemintais rezultatais, aptartais šio baigiamojo darbo 3.1 poskyryje, pastebėta jog dauguma tyrime dalyvavusių įmonių nederina arba ne iki galo teisingai derina apskaitos ir mokesčių nuostatas. Dėl to tikėtina, jog daugiau nei 70 procentų mažų, ir apie 18 procentų vidutinių įmonių, finansinėse ataskaitose pateikia klaidingą informaciją ir tokia dalis finansinių ataskaitų yra neteisingos. Todėl siekiant parodyti, kaip dėl neteisingo apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimo, iškraipoma finansinių ataskaitų informacija, buvo pasirinktas modeliavimo metodas.

Pagal atliktos apklausos duomenis, dalis įmonių sugeba aptikti ir tinkamai atvaizduoti finansinėse ataskaitose nuolatinius (pastoviuosius) skirtumus tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų. Tai yra pelno mokesčio įstatymo atžvilgiu skirstomos įmonės patiriamos sąnaudos į leidžiamus, ribojamų dydžių leidžiamus ir neleidžiamus atskaitymus ir panašiai. Tačiau didesnę įtaką įmonės finansiniams rezultatams daro laikinieji skirtumai, kurie vieną laikotarpį atsiradę vėliau išnyksta. Tokie skirtumai sunkiai aptinkami ir juos apskaičiuoti, bei tinkamai atvaizduoti apskaitoje užtrunka laiko bei reikalingi tam tikri įgūdžiai, dažnas buhalterinės apskaitos specialistas jų net neskaičiuoja, taip iškreipdamas įmonės finansinę informaciją.

Siekiant parodyti kokią įtaką daro laikinųjų skirtumų tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų ne skaičiavimas įmonės veiklos rezultatui bei santykiniams rodikliams, sukuriama įmonė su nekintamais pagrindiniais rodikliais, kurie reikalingi norint apskaičiuoti laikinuosius skirtumus.

Daugiausiai laikinųjų skirtumų aptinkama ilgalaikiame turte skaičiuojant turto nusidėvėjimą, kai įmonės turto nusidėvėjimo metodus, naudingo tarnavimo laiką bei likvidacinę vertę, renkasi ne pagal turtą, turto gamyklinius parametrus ar ankstesnę patirtį, o pagal pelno mokesčio įstatyme nustatytas ribas. Toks pasirinkimas neatitinka verslo apskaitos standartų nuostatų, kur pasakyta, jog įmonės pačios turi nusistatyti nusidėvėjimo metodus, naudingo tarnavimo laiką ir likvidacinę vertę. Todėl

buvo sukuriama hipotetinė įmonė su pagrindiniais rodikliais reikalingais apskaičiuoti įmonės turto nusidėvėjimą.

Šio baigiamojo darbo teorinėje dalyje jau buvo minėta, jog skaičiuojant turto nusidėvėjimą, įmonė remdamasi verslo apskaitos standartais gali pasirinkti iš kelių metodų jai priimtiniausią ir palankiausią variantą. Tačiau ne visi pasirinkti metodai bei nustatytas naudingo tarnavimo laikas gali mažinti apmokestinamąjį pelną ir tapti leidžiamais atskaitymais. Priimant vienus ar kitus sprendimus dėl turto nusidėvėjimo skaičiavimo bei siekiant teisingai atvaizduoti apskaitoje turtą bei teisingai apskaičiuoti pelno mokestį, susidaro atidėtasis pelno mokesčio turtas arba pelno mokesčio įsipareigojimas.

Šiame baigiamojo darbo poskyryje, sukuriama hipotetinė įmonė su nekintamais rodikliais (žr. 11 lentelę) kaip priimami sprendimai dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaitos sukuria atidėtąjį pelno mokesčio turtą.

I scenarijus - hipotetinė įmonė „ABCD“ (toliau įmonė „ABCD“) įsigijo sandėliavimo pastatą už 650 tūkst. eurų, pagal savo apskaitos politiką mažo sandėliuojamo ploto pastatai nudėvimi per 5 metus (pasirinkta pelno mažinimo apskaitos politika), tačiau pelno mokesčio įstatymas numato, jog įsigyti pastatai turi būti nudėvimi per ne trumpesnį nei 8 metų laikotarpį. Atsiranda skirtumai tarp nusidėvėjimo laikotarpio apskaitoje ir skaičiuojant pelno mokestį. Pastato likvidacinė vertė 1 000 eurų.

11 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ nekintami rodikliai, kai susidaro atidėtasis turtas

Rodiklis	**Apskaitoje**	**Skaičiuojant pelno mokestį**
Pajamos, Eur	800 000	
Pelnas be nusidėvėjimo sąnaudų, Eur	155 000	
Įsigijimo vertė, Eur	650 000	
Naudingo tarnavimo laikas, metais	5	8
Likvidacinė (likutinė) vertė, Eur	1000	
Metinė nusidėvėjimo suma, Eur	129 800	81 125
Taikytas nusidėvėjimo metodas	Tiesinis (tiesiogiai proporcingas)	

Šaltinis: sudaryta autorės.

Skaičiuodami apskaitinį pelną įmonė „ABCD“ taiko tiesiogiai proporcingą (tiesinį) nusidėvėjimo skaičiavimo metodą. Metinė nusidėvėjimo suma yra 129 800 eurai (650 000 Eur – 1 000 Eur) : 5 m.). Iš viso per penkerius metus apskaičiuota 649 000 Eur nusidėvėjimo sąnaudų. Daroma prielaida, kad per penkerius metus įmonė „ABCD“ pelnas prieš mokesčius be nusidėvėjimo sąnaudų visais metais buvo 155 000 Eur, jokios kitos veiklos įmonė nevykdė. Pelno mokesčio tarifas 15 procentų.

Skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, visiems turto vienetams, priklausantiems šiai ilgalaikio materialiojo turto grupei, taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo skaičiavimo metodas. Įmonė „ABCD“ pelno mokesčiui apskaičiuoti nustatė 8 metų nusidėvėjimo normatyvą ir 1 000 EUR likvidacinę pastato vertę. Per vienus metus apskaičiuota 81 125 eurų (650 000 Eur – 1 000 Eur) : 8 m.) nusidėvėjimo suma. Dividendai įmonėje nėra išmokami.

Tokių variantų praktikoje pasitaiko rečiau, tačiau pasitaiko, todėl svarbu nustatyti kokią įtaką įmonės santykiniams rodikliams bei pelno mokesčiui daro tokios apskaitos politikos pasirinkimas skaičiuojant turto nusidėvėjimą. 12 lentelėje pateiktos ištrauka iš pelno (nuostolių) ataskaitos, kai nusidėvėjimas apskaičiuotas pagal įmonės apskaitos politiką ir pelno mokesčio apskaičiavimas pagal pelno mokesčio įstatyme nustatytus normatyvus.

Pagal pelno mokesčio apskaičiavimo taisykles gautą pelno mokestį apskaičiuotą pagal pelno mokesčio įstatymą, reikėtų perkelti į pelno (nuostolių) ataskaitą, kuri užpildyta pagal įmonės pasirinktą apskaitos politiką. Grynasis pelnas pagal apskaitos duomenis būtų 14 119 eurų (25200 Eur-11081 Eur). Tačiau taip užpildyta pelno (nuostolių) ataskaita būtų neteisinga ir nekokybiška. Siekiant parodyti teisingą įmonės finansinės būklės vaizdą vidaus ir išorės informacijos vartotojams reikia suderinti tarpusavyje šias dvi pelno (nuostolių) ataskaitas.

12 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka ir pelno mokesčio apskaičiavimas pagal I scenarijų

Pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka pagal apskaitos duomenis								
Straipsnis	1 metai	2 metai	3 metai	4 metai	5 metai	6 metai	7 metai	8 metai
Pajamos	800000	800000	800000	800000	800000	800000	800000	800000
Veiklos sąnaudos	-774800	-774800	-774800	-774800	-774800	-645000	-645000	-645000
iš jų – nusidėvėjimo sąnaudos	-129800	-129800	-129800	-129800	-129800	0	0	0
Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	25200	25200	25200	25200	25200	155000	155000	155000
Pelno mokesčio skaičiavimas pagal pelno mokesčio įstatymo normatyvus								
Straipsnis	1 metai	2 metai	3 metai	4 metai	5 metai	6 metai	7 metai	8 metai
Pajamos	800000	800000	800000	800000	800000	800000	800000	800000
Veiklos sąnaudos	-726125	-726125	-726125	-726125	-726125	-726125	-726125	-726125
iš jų – nusidėvėjimo sąnaudos	-81125	-81125	-81125	-81125	-81125	-81125	-81125	-81125
Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	73875	73875	73875	73875	73875	73875	73875	73875
Pelno mokestis	-11081	-11081	-11081	-11081	-11081	-11081	-11081	-11081
Grynasis pelnas	84956	84956	84956	84956	84956	84956	84956	84956

Šaltinis: sudaryta autorės.

Iš 12 lentelės galime pastebėti, kad skirtingą veiklos rezultatą lemia skirtingas turto nusidėvėjimo apskaičiavimas. Taikant tiesinį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą turto balansinė vertė gaunama mažesnė už jo mokesčio bazę. Kai turto balansinė vertė yra mažesnė už jo mokesčio bazę, susidaro atidėtojo mokesčio turtas (žr. 5 priedą).

Pagal 5 priede pateiktą skaičiavimo lentelę kiekvieno paskutinio ataskaitinio laikotarpio dieną apskaitoje turi būti daromi tokie įrašai:

nuo 1 iki 5 metų

Apskaitoje užregistruojamas mokėtinas pelno mokestis, apskaičiuotas pelno mokesčio deklaracijoje (PLN204):

D 6900 Ataskaitinių metų pelno ir panašūs mokesčiai 11 081

K 4470 Pelno mokesčio įsipareigojimai 11 081

Aptikus įskaitomuosius laikinuosius skirtumus, kurie atsirado dėl skirtingo nusidėvėjimo skaičiavimo, apskaitoje turi būti užregistruojamas atidėtasis pelno mokesčio turtas:

D 171 Atidėtojo pelno mokesčio turtas 7 301

K 6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos) 7 301

nuo 6 iki 8 metų

Pagal įmonės pasirinktą apskaitos politiką turtas jau bus nudėvėtas, tačiau pelno mokesčio tikslais dar liks trys metai, todėl apskaitoje pasinaikins per pirmus penkerius metus sukurtas atidėtojo pelno mokesčio turtas. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6900 Ataskaitinių metų pelno ir panašūs mokesčiai 11 081

K 4470 Pelno mokesčio įsipareigojimai 11 081

D 6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos) 12 169

K 171 Atidėtojo pelno mokesčio turtas 12 169

Kasmet atlikus tokius įrašus įmonės apskaitoje, ne tik bus gerai apskaičiuotas pelno mokestis, bet ir finansinėse ataskaitose pateikiama teisinga informacija (žr. 13 lentelę).

13 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka

Straipsnis	1 metai	2 metai	3 metai	4 metai	5 metai	6 metai	7 metai	8 metai
Pajamos	800000	800000	800000	800000	800000	800000	800000	800000
Veiklos sąnaudos	-774800	-774800	-774800	-774800	-774800	-645000	-645000	-645000
iš jų – nusidėvėjimo sąnaudos	-129800	-129800	-129800	-129800	-129800	0	0	0
Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	25200	25200	25200	25200	25200	155000	155000	155000
Pelno mokestis	-3780	-3780	-3780	-3780	-3780	-23250	-23250	-23250
Grynasis pelnas	21420	21420	21420	21420	21420	131750	131750	131750

Šaltinis: sudaryta autorės.

Atlikti tokie įrašai apskaitoje, bei taip sugeneruota pelno (nuostolių) ataskaita rodytų teisingą, patikimą ir kokybišką vaizdą apie įmonės finansinę būklę. Balanso ataskaitos straipsniuose būtų atvaizduotas teisingas mokėtinas pelno mokestis, atidėtasis pelno mokesčio turtas, bei ilgalaikio turto likutinė vertė apskaičiuota pagal įmonės patvirtintą apskaitos politiką.

Tačiau, kaip ir minėta anksčiau, apskaitoje atidėtąjį pelno mokesčio turtą registruoti galima tik tada kai įmonė yra tvirtai įsitikinusi, kad ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais užteks apmokestinamojo pelno įskaitomiesiems laikiniesiems skirtumams padengti. Kadangi kintančios rinkos sąlygomis tai nustatyti sudėtinga, ypač tada kai atidėtojo pelno mokesčio turto sumos yra didelės, įmonės retai registruoja atidėtąjį mokesčio turtą, kai tai susiję su turto nusidėvėjimo skaičiavimu.

Dažnesnis laikinųjų skirtumų dėl nusidėvėjimo skaičiavimo atvejis, kai įmonės registruoja atidėtojo mokesčio įsipareigojimą. Todėl sekančiame poskyryje detaliau aptarta, kaip apskaičiuojamas pelno mokestis esant atidėtojo mokesčio įsipareigojimui.

3.2.2. Pelno mokesčio apskaičiavimas esant atidėtojo mokesčio įsipareigojimui

Atidėtasis mokesčio įsipareigojimas atsiranda tada, kai turto balansinė vertė yra didesnė arba įsipareigojimo vertė yra mažesnė už jo mokesčio bazę ir susidaro apmokestinamieji laikinieji skirtumai.

Siekiant įrodyti, kad skirtingų sprendimų priėmimas daro įtaką finansinių ataskaitų kokybei. Hipotetinės įmonės „ABCD“ ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaitos politikos pavyzdžiu, bus atliktas pelno mokesčio skaičiavimas, priimant skirtingus sprendimus.

Atidėtąjį mokesčio turtą skaičiuojant buvo sukurti pagrindiniai nekintami rodikliai, reikalingi turto nusidėvėjimui apskaičiuoti. Juos pakoregavus, taikysime ir šioje dalyje (žr. 14 lentelę).

14 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ nekintami rodikliai, kai susidaro atidėtasis įsipareigojimas

Rodiklis	**Apskaitoje**	**Skaičiuojant pelno mokestį**	
		I variacija	**II variacija**
Pajamos, Eur	800 000		
Pelnas be nusidėvėjimo sąnaudų, Eur	155 000		
Įsigijimo vertė, Eur	650 000		
Naudingo tarnavimo laikas, metais	10	8	8
Likvidacinė (likutinė) vertė, Eur	1000		
Metinė nusidėvėjimo suma, Eur	64 900	81 125	1 m. – 144 222 2 m. – 126 194 3 m. – 108 167 4 m. – 90 139 5 m. - 72 111 6 m. – 54 083 7 m. – 36 056 8 m. – 18 028
Taikytas nusidėvėjimo metodas	Tiesinis (tiesiogiai proporcingas)		Dvigubo balanso

Šaltinis: sudaryta autorės.

II scenarijus - Hipotetinė įmonė „ABCD“ (toliau įmonė „ABCD“) įsigijo sandėliavimo pastatą už 650 tūkst. eurų, pagal savo apskaitos politiką mažo sandėliuojamo ploto pastatai nudėvimi per 10 metų (turto naudingo tarnavimo laikas), tačiau pelno mokesčio įstatymas numato, jog įsigyti pastatai turi būti nudėvimi per ne trumpesnį nei 8 metų laikotarpį. Atsiranda skirtumai tarp nusidėvėjimo laikotarpio apskaitoje ir skaičiuojant pelno mokestį. Pastato likvidacinė vertė 1 000 eurų.

Skaičiuodami apskaitinį pelną įmonė „ABCD“ taiko tiesiogiai proporcingą (tiesinį) nusidėvėjimo skaičiavimo metodą. Metinė nusidėvėjimo suma yra 64 900 eurai (650 000 Eur – 1 000 Eur) : 10 m.). Iš viso per dešimt metų apskaičiuota 649 000 Eur nusidėvėjimo sąnaudų. Daroma prielaida, kad per dešimt metų įmonė „ABCD“ pelnas prieš mokesčius be nusidėvėjimo sąnaudų visais metais buvo 155 000 Eur, jokios kitos veiklos įmonė nevykdė. Pelno mokesčio tarifas 15 procentų.

Skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, visiems turto vienetams, priklausantiems šiai ilgalaikio materialiojo turto grupei, taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo skaičiavimo metodas arba dvigubo balanso metodas. Įmonė „ABCD“ pelno mokesčiui apskaičiuoti nustatė 8 metų nusidėvėjimo normatyvą ir 1 000 EUR likvidacinę pastato vertę. Per vienus metus apskaičiuota 81 125 eurų taikant tiesinį nusidėvėjimo metodą (650 000 Eur – 1 000 Eur): 8 m.) ir pagal dvigubo balanso metodą paskaičiuot nusidėvėjimo suma atvaizduota 14 lentelėje. Dividendai įmonėje nėra išmokami.

Tokių variantų praktikoje pasitaiko gana dažnai, todėl svarbu nustatyti kokią įtaką įmonės santykiniams rodikliams bei pelno mokesčiui daro tokios apskaitos politikos pasirinkimas skaičiuojant turto nusidėvėjimą. 15 lentelėje pateiktos ištrauka iš pelno (nuostolių) ataskaitos, kai nusidėvėjimas apskaičiuotas pagal įmonės apskaitos politiką ir pelno apskaičiavimas pagal pelno mokesčio įstatyme nustatytus normatyvus taikant tiesinį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą.

15 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka ir pelno mokesčio apskaičiavimas pagal II scenarijaus I variaciją

Pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka pagal apskaitos duomenis							
Straipsnis	1-3 metai	4 metai	6 metai	7 metai	8 metai	9 metai	10 metai
Veiklos sąnaudos	-709900	-709900	-709900	-709900	-709900	-709900	-709900
iš jų – nusidėvėjimo sąnaudos	-64900	-64900	-64900	-64900	-64900	-64900	-64900
Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	90100	90100	90100	90100	90100	90100	90100
Pelno mokesčio apskaičiavimas pagal pelno mokesčio įstatymo normatyvus- tiesinis metodas							
Veiklos sąnaudos	-726125	-726125	-726125	-726125	-726125	-645000	-645000
iš jų – nusidėvėjimo sąnaudos	-81125	-81125	-81125	-81125	-81125	0	0
Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	73875	73875	73875	73875	73875	155000	155000
Pelno mokestis	-11081	-11081	-11081	-11081	-11081	-23250	-23250
Grynasis pelnas	62794	62794	62794	62794	62794	131750	131750

Šaltinis: sudaryta autorės

Pateiktoje lentelėje matome, jog pagal mokesčių nuostatas apskaičiuotas turto nusidėvėjimas yra lygiai toks pats, kaip ir skaičiavome, kai buvo sukurtas atidėtasis mokesčio turtas. Tačiau pagal pasirinktą apskaitos politiką kitoks nei buvo anksčiau. Tam įtaką padarė pasikeitęs naudingo tarnavimo laikas. Esant skirtingam turto naudingo tarnavimui laikui, dėl kurio turto balansinė vertė tampa didesne už mokesčio bazę, norint teisingai atvaizduoti įmonės turtą finansinėse ataskaitose reikia apskaitoje

užregistruoti atidėtąjį mokesčio įsipareigojimą. Detalūs atidėtojo mokesčio įsipareigojimo skaičiavimai taikant tiesinį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą pateikti 6 priede.

Buhalterinėje apskaitoje kiekvienais metais turėtų būti užregistruotos tokios korespondencijos (žr. 16 lentelę).

16 lentelė. Įrašai apskaitoje, kai nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal tiesinį metodą

	Pagal PLN204		Atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas			
Buhalterinė sąskaita / Metai	6900 Ataskaitinių metų pelno ir panašūs mokesčiai	4470 Pelno mokesčio įsipareigojimai	6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos)		412 Mokesčių atidėjiniai	
	1	2	3		4	
	Debetas	Kreditas	Debetas	Kreditas	Debetas	Kreditas
1 metai	11081,25	11081,25	2433,75			2433,75
2 metai	11081,25	11081,25	2433,75			2433,75
3 metai	11081,25	11081,25	2433,75			2433,75
4 metai	11081,25	11081,25	2433,75			2433,75
5 metai	11081,25	11081,25	2433,75			2433,75
6 metai	11081,25	11081,25	2433,75			2433,75
7 metai	11081,25	11081,25	2433,75			2433,75
8 metai	11081,25	11081,25	2433,75			2433,75
9 metai	23250,00	23250,00		9735,00	9735,00	
10 metai	23250,00	23250,00		9735,00	9735,00	
Iš viso:	**135150,00**	**135150,00**	**19470,00**	**19470,00**	**19470,00**	**19470,00**

Šaltinis: sudaryta autorės.

Pirmuosius aštuonerius metus apskaitoje užregistruojamas mokėtinas pelno mokestis, apskaičiuotas pelno mokesčio deklaracijoje (PLN204) (žr. 14 lentelę 1 ir 2 stulpelius). Aptikus apmokestinamuosius laikinuosius skirtumus, kurie atsirado dėl skirtingo naudingo tarnavimo laiko apskaitoje turi būti užregistruojamas atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas (žr. 16 lentelę 3 ir 4 stulpelius).

Devintais ir dešimtais turto dėvėjimosi metais pagal įmonės pasirinktą apskaitos politiką turtas dar nebus nudėvėtas, o pelno mokesčio tikslais jau bus nudėvėtas, todėl apskaitoje pasinaikins per pirmus aštuonerius metus kauptas atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas. Apskaitoje daromi įrašai pateikti 16 lentelėje.

Kitas atvejis susijęs su atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimu registravimu apskaitoje yra tada, kai skiriasi ne tik naudingo tarnavimo laikas su nustatytu apskaitoje, tačiau kai skiriasi ir nusidėvėjimo skaičiavimo metodas. Detalus atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo apskaičiavimas, kai nusidėvėjimas pagal mokesčių normatyvus apskaičiuojamas dvigubo balanso metodu pateikiamas 7 priede.

17 lentelėje pateikiami pelno mokesčio skaičiavimai, kai įmonės turto nusidėvėjimas apskaičiuotas pagal II scenarijaus II variaciją.

Pagal pelno mokesčio skaičiavimą pateiktą 17 lentelėje, įmonei pirmaisiais 4 metais reikėtų mokėti mažiau pelno mokesčio, nei taikant tiesinio nusidėvėjimo metodą, kai kiekvienais metais mokėtina pelno mokesčio suma būtų vienoda ir lygi 11081 Eur. Įmonė sutaupytų 21632 Eur (11081 Eur* 4 metai-22692 Eur) apyvartinių lėšų.

17 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ pelno mokesčio apskaičiavimas pagal dvigubo balanso metodą (II scenarijus-II variacija)

Straipsnis Metai	Pelnas prieš apmokestinimą be nusidėvėjimo sąnaudų	Nusidėvėjimo sąnaudos	Pelnas (nuostolis) prieš apmokestinimą (1-2)	Pelno mokestis (3*15 %)	Grynasis pelnas (3-4)
	1	2	3	4	5
1 metai	155000	144222	10778	1617	9161
2 metai	155000	126194	28806	4321	24485
3 metai	155000	108167	46833	7025	39808
4 metai	155000	90139	64861	9729	55132
5 metai	155000	72111	82889	12433	70456
6 metai	155000	54083	100917	15138	85779
7 metai	155000	36056	118944	17842	101102
8 metai	155000	18028	136972	20546	116426
9 metai	155000	0	155000	23250	131750
10 metai	155000	0	155000	23250	131750

Šaltinis: sudaryta autorės.

Apskaitoje kiekvienais metais reikėtų atlikti šiek tiek kitokius įrašus (žr. 17 lentelę) tačiau galutinio rezultato tai nekeistų. Keistųsi turto vertė (balanso ataskaitoje) nes kitas nusidėvėjimo metodas, mokėtina metinė pelno mokesčio suma ir atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo suma.

18 lentelė. Įrašai apskaitoje, kai nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal dvigubo balanso metodą

Buhalterinė sąskaita Metai	6900 Ataskaitinių metų pelno ir panašūs mokesčiai	4470 Pelno mokesčio įsipareigojimai	6901 Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos (pajamos)		412 Mokesčių atidėjiniai	
	Debetas	Kreditas	Debetas	Kreditas	Debetas	Kreditas
1 metai	1616,70	1616,70	11898,30			11898,30
2 metai	4321,00	4321,00	9194,10			9194,10
3 metai	7025,00	7025,00	6490,05			6490,05
4 metai	9729,00	9729,00	3785,85			3785,85
5 metai	12433,00	12433,00	1081,65			1081,65
6 metai	15138,00	15138,00		1622,55	1622,55	
7 metai	17842,00	17842,00		4326,60	4326,60	
8 metai	20546,00	20546,00		7030,80	7030,80	
9 metai	23250,00	23250,00		9735,00	9735,00	
10 metai	23250,00	23250,00		9735,00	9735,00	
Iš viso:	**135150,70**	**135150,70**	**32449,95**	**32449,95**	**32449,95**	**32449,95**

Šaltinis: sudaryta autorės.

18 lentelėje pateikti ūkinių operacijų įrašai, turėtų būti užregistruojami apskaitoje kiekvienų finansinių metų paskutinę darbo dieną. O 69 subsąskaitos likutis pateikiamas Pelno (nuostolių) ataskaitos „Pelno mokestis“ eilutėje. Mokėtino pelno mokesčio suma matytųsi tik balanso ataskaitoje.

Tiek pasirinkus pirmąją atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo variacija, tiek antrąją, pelno (nuostolių) ataskaita išliktų tokia pati. Dėl sukauptų atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo sumų, eilutė „Pelno mokestis“ nekinta (žr. 19 lentelę).

19 lentelė. Hipotetinės įmonės „ABCD“ pelno (nuostolių) ataskaitos ištrauka, kai registruojamas atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas

Straipsnis	1-3 metai	4 metai	5 metai	6 metai	7 metai	8 metai	9 metai	10 metai
Pajamos	800000	800000	800000	800000	800000	800000	800000	800000
Veiklos sąnaudos	-709900	-709900	-709900	-709900	-709900	-709900	-709900	-709900
iš jų – nusidėvėjimo sąnaudos	-64900	-64900	-64900	-64900	-64900	-64900	-64900	-64900
Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	90100	90100	90100	90100	90100	90100	90100	90100
Pelno mokestis	-13515	-13515	-13515	-13515	-13515	-13515	-13515	-13515
Grynasis pelnas	76585	76585	76585	76585	76585	76585	76585	76585

Šaltinis: sudaryta autorės.

Užregistravus apskaitoje anksčiau aptartus įrašus ir taip sugeneruota pelno (nuostolių) ataskaita rodytų teisingą, patikimą ir kokybišką vaizdą apie įmonės finansinę būklę. Balanso ataskaitos straipsniuose būtų atvaizduotas teisingas mokėtinas pelno mokestis, atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas, bei ilgalaikio turto likutinė vertė apskaičiuota pagal įmonės patvirtintą apskaitos politiką.

Pasirinkus tokį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą bei naudingo tarnavimo laiką, įmonės rezultatas per visą laikotarpį išlieka toks pats, jei kiti rodikliai nekinta. Dėl atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo užregistravimo apskaitoje, kitaip nei atidėtojo pelno mokesčio turto atveju, grynasis pelnas nekinta.

Apibendrinant du pasirinkimus, kuriuos įmonė galėtų taikyti kartu sėkmingai derindama mokesčių ir apskaitos nuostatas, t.y. formuodama atidėtąjį pelno mokesčio įsipareigojimą, palankiausias įmonei būtų dvigubo balanso nusidėvėjimo skaičiavimo metodas, nes tada įmonė per pirmus ketverius turto nusidėvėjimo metus sutaupytų apyvartinių lėšų nemokėdama didesnio pelno mokesčio, nei būtų jei taikytų tiesinį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą.

Šiame poskyryje išsiaiškinome, kaip teisingai derinti apskaitos ir mokesčių nuostatas, nenusižengiant nei verslo apskaitos standartams, nei pelno mokesčio įstatymui. Tačiau svarbu nustatyti ir kokį poveikį santykiniams rodikliams daro skirtingi nusidėvėjimo skaičiavimo metodai bei naudingas tarnavimo laikas, kitiems rodikliams išlikus nekintamiems.

3.3. Įmonės finansinių rodiklių palyginimas pagal skirtingus pelno mokesčio apskaičiavimo modelius

Ankstesniame poskyryje įrodėme, kad priimant skirtingus sprendimus dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodų gaunami skirtingi rezultatai. Taip pat atlikdami apklausą sužinojome, kad dauguma tyrime dalyvavusių įmonių iškraipo finansinių ataskaitų duomenis, taikydamos nusidėvėjimo terminus arba metodus, kurie taikytini tik skaičiuojant pelno mokestį. Kitaip sakant, įmonės siekdamos legaliai mokėti mažesnį pelno mokestį turto naudojimo pradžioje taiko „neteisingus“ nusidėvėjimo skaičiavimo terminus ir/ar metodus, dėl to finansinėse ataskaitose pateikiami duomenys tampa neteisingi.

Todėl svarbu nustatyti ar skirtingų sprendimų dėl turto nusidėvėjimo skaičiavimo priėmimas daro reikšmingą įtaką ir ar gali padaryti įtaką kitiems valdymo sprendimams.

20 lentelėje pateikiami 4 modeliavimo variantai, aptarti šio baigiamojo darbo poskyryje.

20 lentelė. Modeliuojamo kintamojo variantai

Variantai	Nusidėvėjimo laikotarpis metais apskaitoje	Nusidėvėjimo metodas apskaitoje	Pastaba
I	5	Tiesiogiai proporcingas	Atidėtasis pelno mokesčio turtas
II	10	Tiesiogiai proporcingas	Atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas
III	8	Dvigubo balanso metodas	Skaičiavimas pagal pelno mokesčio taisykles neatsižvelgiant į verslo apskaitos standartus
IV	8	Tiesiogiai proporcingas	Skaičiavimas pagal pelno mokesčio taisykles neatsižvelgiant į verslo apskaitos standartus

Šaltinis: sudaryta autorės.

Pasirinkti keturi modeliavimo metodai, kurių metu taikomi skirtingi ilgalaikio turto nusidėvėjimo laikotarpiai bei nusidėvėjimo metodai. Skirtingų metodų įtaka bus tiriama šiems analitiniams rodikliams:

- grynasis pelningumas (Net profitability);
- nuosavo kapitalo grąža (ROE);
- ilgalaikio turto grąža (ROA).

Bendrasis pelningumas nekinta, nes nusidėvėjimo sąnaudos apskaitoje registruojamos veiklos sąnaudose.

Grynasis pelningumas tai įmonės veiklos finansinis rezultatas, vienas iš svarbiausių dydis įmonės savininkams. Grynasis pelningumas, kaip pardavimo pajamų ir grynojo pelno santykis, gerai apibūdina galutinį įmonės veiklos pelningumą.

Nuosavo kapitalo grąžos rodiklis yra skirtas matuoti, kokį pelną įmonė uždirba lyginant su jos nuosavu kapitalu. Nuosavybės grąža apskaičiuojama, kaip grynojo pelno ir nuosavo kapitalo santykis. Kuo rodiklis aukštesnis, tuo geriau, nes toks verslas turi palankesnes plėtros perspektyvas.

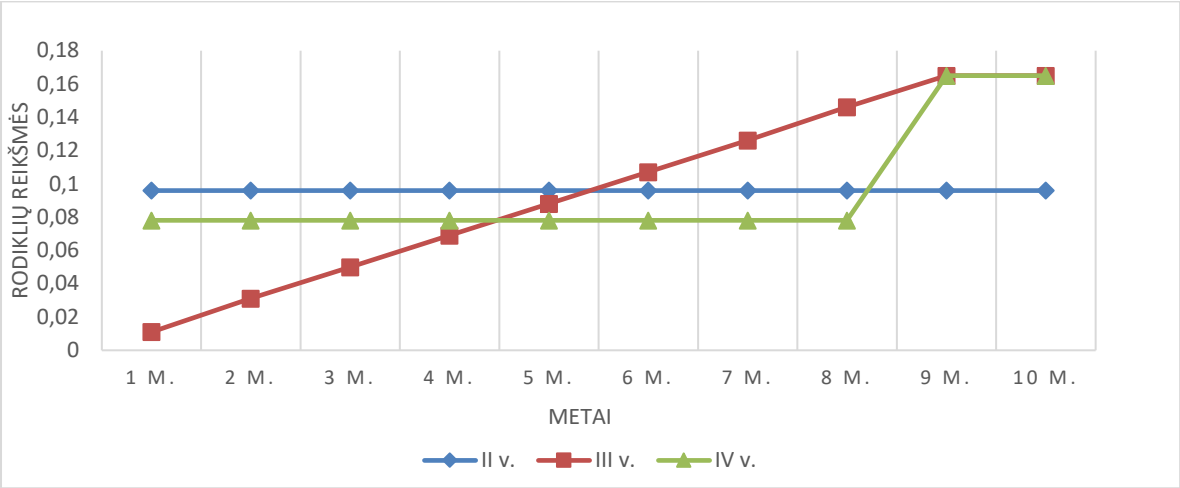
Turto grąža (turto pelningumas) parodo kiek įmonė uždirba pelno lyginant su jos turtu. ROA rodiklis yra vienas iš dažniausiai naudojamų rodiklių vertinant kiek naudingai panaudojamas įmonės turtas, o kartu tai ir vienas iš bendrų rodiklių, kurie leidžia vertinti įmonės vadovybės veiklos efektyvumą. Šis faktas įdomus tiek įmonės savininkams, tiek investitoriams, tiek kreditoriams. Rodiklis apskaičiuojamas, kaip grynojo pelno ir viso turto santykis.

Atlikus modeliavimą matyti (žr. 8 priedą) reikšmingi rodiklių svyravimai priklausomai nuo pasirinkto varianto. Apskaitos informacijos atskleidimo požiūriu teisingi yra pirmasis ir antrasis variantas, nes suformuojami atidėtieji mokesčiai. Tačiau logiškiausias ir teisingiausias yra antrasis variantas, kai finansinėse ataskaitose ilgalaikio turto nusidėvėjimo laikotarpis yra turto naudingo tarnavimo laikas – 10 metų, o nusidėvėjimo skaičiavimo metodas – tiesiogiai proporcingas.

Taikant šį būdą eliminuojama pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklių įtaka galutiniam rezultatui, nes suformuojamas atidėtasis įsipareigojimas apskaitoje. I variantas taip pat būtų teisingas variantas, tačiau praktikoje tokių atvejų pasitaiko mažai, ir toks skaičiavimas labiau teorinis nei praktinis. Dažniausiai įmonės siekia uždirbti daugiau pelno ir išsimokėti didesnius dividendus, todėl atidėtojo pelno mokesčio turto (I variantas) apskaitoje neformuoja, nes tai sumažina grynąjį pelną labiau nei atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo formavimas.

III ir IV variantai sąlygoja reikšmingus finansinių ataskaitų informacijos iškraipymus. III variante, naudojamas ne tik trumpesnis negu naudingas tarnavimo laikas, bet ir pagreitintas (dvigubo balanso) nusidėvėjimo skaičiavimo metodas. Tokie skaičiavimai galimi, kai skaičiuojamas pelno mokestis pelno mokesčio deklaracijoje, bet ne siekiant parodyti tikrą ir teisingą vaizdą įmonės finansinėse ataskaitose. IV variante nusidėvėjimo skaičiavimo metodas tas pats, kaip ir apskaitoje, tačiau turto naudingo tarnavimo laikas taip pat yra trumpesnis.

9 priede pateikiami III ir IV varianto nukrypimai procentais nuo teisingo II varianto (I variantas, nevertinamas, nes jis taip pat teisingas, tačiau retai pasitaikantis). Apskaičiavus nukrypimus nuo teisingu laikytino varianto rezultatų pasitvirtina hipotezė, jog netinkamas apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas reikšmingai iškreipia apskaitos informaciją. Kaip matyti iš 9 priede pateiktų duomenų ir 11 paveikslo, pirmaisiais metais III varianto grynojo pelningumo rodiklis yra sumažintas lyginant su teisingu, daugiau nei 85 procentus.

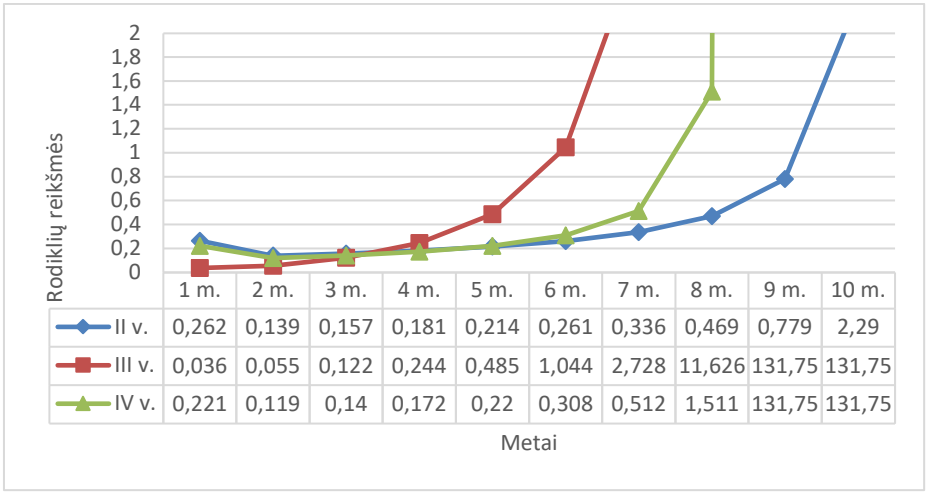


Šaltinis: parengta autorės.

11 pav. Modeliuojamų variantų grynojo pelningumo rodiklio pokytis per 10 metų

IV varianto atveju informacija iškraipoma šiek tiek mažiau – grynasis pelningumas sumažintas 18,75 procentais. Trečiojo varianto pelningumo rodiklis tendencingai per visus 10 metų didėja, taip yra dėl to, jog turto nusidėvėjimas skaičiuojamas dvigubo balanso skaičiavimo metodu, kai pirmaisiais metais turto nusidėvėjimo sąnaudos būna didžiausios, o laikotarpio pabaigoje mažiausios. 9 ir 10 metais turtas pagal mokesčių taisykles jau būna nudėvėtas ir jo likutinė vertė lygi likvidacinei vertei, dėl to įmonė nebepatiria nusidėvėjimo sąnaudų ir grynasis pelnas yra didžiausias. IV variantas šiek tiek yra panašesnis į teisingą variantą, bet tik tuo, jog sutampa nusidėvėjimo skaičiavimo metodas. Pelningumas tendencingai iki pat 8 metų, kol buvo skaičiuojamas nusidėvėjimas, buvo mažesnis lyginant su II variantu. Tačiau 9 metais, kai turtas jau buvo nudėvėtas tapo didesniu net 72 procentais.

Kaip matyti iš 9 priede pateiktų duomenų, pirmaisiais metais III varianto ilgalaikio turto grąžos rodiklis sumažintas 87 procentus. IV varianto atveju informacija iškraipoma šiek tiek mažiau turto grąžos rodiklis sumažintas 16,94 procentais. 12 paveiksle pateikta grafinis turto grąžos rodiklio kitimo tendencija per dešimties metų laikotarpį.



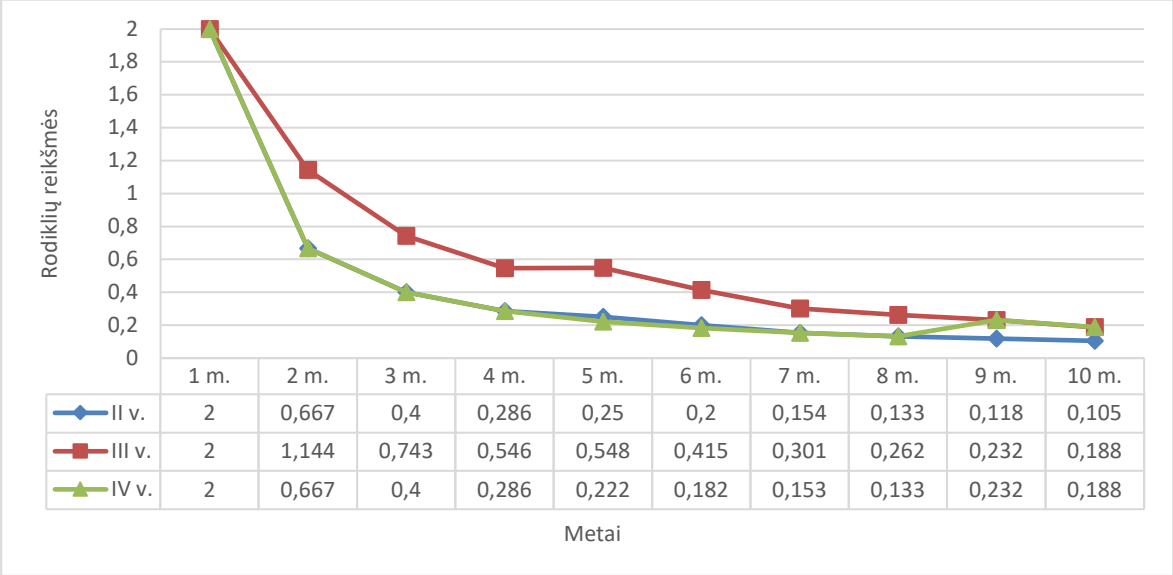
	1 m.	2 m.	3 m.	4 m.	5 m.	6 m.	7 m.	8 m.	9 m.	10 m.
II v.	0,262	0,139	0,157	0,181	0,214	0,261	0,336	0,469	0,779	2,29
III v.	0,036	0,055	0,122	0,244	0,485	1,044	2,728	11,626	131,75	131,75
IV v.	0,221	0,119	0,14	0,172	0,22	0,308	0,512	1,511	131,75	131,75

Šaltinis: sudaryta autorės

12 pav. Modeliuojamų variantų turto grąžos rodiklio pokytis per 10 metų

12 paveiksle galima pamatyti bendrą kitimo tendenciją per visą laikotarpį. Rodiklis tolygiai didėja. Tačiau skirtumai tarp II varianto ir III varianto yra ženklus ir ryškus. Tuo tarpu II variantą lyginant su IV variantu, skirtumas šiek tiek mažesnis tačiau taip pat yra. III varianto ilgalaikio turto grąžos rodiklis pradėjo didėti nuo 5 turto tarnavimo metų, taip atsitiko dėl to, jog turtas nudėvimas per trumpesnį laiką ir metinės nusidėvėjimo sumos didesnės už teisingo varianto sumas. Nuo 8 metų, tiek pagal III, tiek pagal IV variantą turtas pagal mokesčių taisykles jau būtų nudėvėtas, ir balanso ataskaitoje turtas lygus jo likvidacinei vertei, dėl to ilgalaikio turto grąžos rodiklius lyginti su teisingu (apskaitoje tas turtas dar nėra nusidėvėjęs) nebūtų teisinga.

Nuosavybės grąžos rodiklis visur vienodas, nes dividendai nebuvo išmokėti, tai nuosavas kapitalas lygus grynajam pelnui. Tačiau dėl skirtingų nusidėvėjimo sąnaudų dydžio grynasis pelnas skiriasi, taip pat skiriasi ir nuosavas kapitalas (žr. 13 paveikslą).



	1 m.	2 m.	3 m.	4 m.	5 m.	6 m.	7 m.	8 m.	9 m.	10 m.
II v.	2	0,667	0,4	0,286	0,25	0,2	0,154	0,133	0,118	0,105
III v.	2	1,144	0,743	0,546	0,548	0,415	0,301	0,262	0,232	0,188
IV v.	2	0,667	0,4	0,286	0,222	0,182	0,153	0,133	0,232	0,188

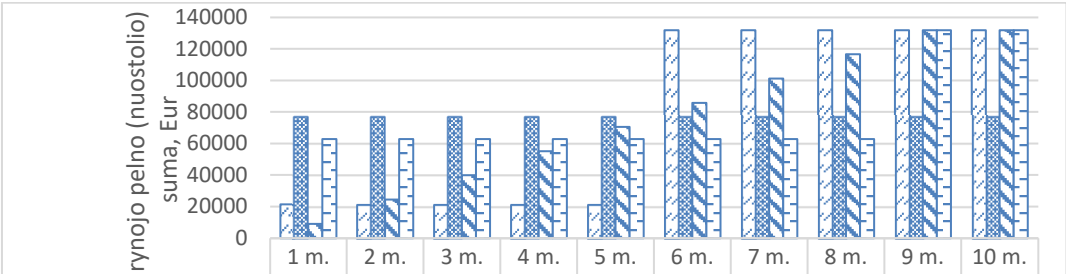
Šaltinis: sudaryta autorės

13 pav. Modeliuojamų variantų nuosavybės grąžos rodiklio pokytis per 10 metų

Pirmaisiais metais rodiklis buvo lygus, nes nuosavas kapitalas lygus grynajam pelnui. Tačiau vėliau rezultatai išsiskyrė ir 13 paveiksle matomas ryškus pokytis ypač II varianto su III variantu, pagal kurį turtas nudėvimas pagreitinu metodu ir pelno mokestis skaičiuojant pagal šį metodą yra mažesnis nei pelno mokesčio sąnaudos apskaitoje, kurios susideda iš mokėtino pelno mokesčio ir atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo sumų. IV variantas kaip ir buvo minėta anksčiau, rodiklių požymiu panašus į teisingą variantą, tačiau 9 metais sutampa su III variantu, nes nusidėvėjimas nebeskaičiuojamas. 10 metais rodikliai susilygina, nes turtas apskaitoje tampa lygus likvidacinei vertei ir jokios sąnaudos nebeiškraipo rezultato. Investuotojams labai svarbus nuosavybės grąžos rodiklis, kuris parodo, kiek įmonė jam atneš naudos t.y. kiek pelno duoda kiekvienas investuotas euras. Nagrinėjamoje situacijoje dividendai nėra išmokami, nepaskirstytasis pelnas didėja, dėl to nuosavo kapitalo rodiklis mažėja. Kuo daugiau įmonė grąžos pasiimtų dividendų pavidalu, tuo rodiklis būtų

geresnis ir sukurtų aplinka naujų investuotojų paieškai. Lyginant ilgalaikio turto grąžos ir nuosavo kapitalo grąžos kitimo tendencijas, tai pastebima atvirkštinė priklausomybė, kai nuosavybės grąžos rodiklis mažėja, ilgalaikio turto grąžos rodiklis didėja.

Nors atrodo, jog santykiniai rezultatai panašūs, tačiau absoliutūs rodikliai nėra tokie jau panašūs kaip galėtų pasirodyti iš pradžių. 14 paveiksle pateikiamas grynojo pelno (nuostolio) kitimo tendencija per 10 metų pagal skirtingus modeliuojamus variantus.



	1 m.	2 m.	3 m.	4 m.	5 m.	6 m.	7 m.	8 m.	9 m.	10 m.
Grynasis pelnas I v.	21420	21420	21420	21420	21420	131750	131750	131750	131750	131750
Grynasis pelnas II v.	76585	76585	76585	76585	76585	76585	76585	76585	76585	76585
Grynasis pelnas III v.	9161	24485	39808	55132	70456	85779	101102	116426	131750	131750
Grynasis pelnas IV v.	62794	62794	62794	62794	62794	62794	62794	62794	131750	131750

Šaltinis: sudaryta autorės

14 pav. Modeliuojamų variantų grynojo pelno (nuostolio) pokytis per 10 metų

Gryno pelno (nuostolio) kitimas absoliučiu dydžiu, taip pat turi įtakos priimamiems sprendimams kaip ir analitiniai rodikliai. Iki 9 metų, skaičiuojamas turto nusidėvėjimas turi reikšmingos įtakos pelno mokesčio skaičiavimui, taip ir gryno (pelno) dydžiui, visų modeliavimo variantų reikšmės skirtingos. Tik 9 metais, kai turtas pagal mokesčių taisykles tampa visiškai nudėvėtas, rezultatai pradeda lygintis, ir 11 metais visi variantai būtų vienodi.

10 metų laikotarpyje dėl netinkamai derinamų mokesčių ir apskaitos nuostatų apskaitos informacija būtų reikšmingai iškraipyta. Tai turėtų didelę įtaką vadovų priimamiems sprendimams dėl verslo plėtros galimybių, dividendų išsimokėjimo.

Modeliavimo pagrindu atliktas tyrimas atskleidė, jog apskaitos politikoje priimant netinkamus, šiuo atveju III ir IV variantas, sprendimus dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodų bei naudingo tarnavimo laiko reikšmingai iškraipoma informacija. Todėl svarbu atskirti, jog pelno mokesčio taisyklės turi būti naudojamos tik pelno mokesčiui apskaičiuoti pelno mokesčio deklaracijoje, o apskaitoje privalu vadovautis verslo apskaitos standartais. Kurie nustato, jog apskaitos ir mokesčių nuostatos turi būti derinamos pagal tam tikrus principus, skaičiuojant ir teisingai apskaitoje užregistruojant atidėtuosius pelno mokesčio turtą ar įsipareigojimą. Tai atlikus apskaitoje eliminuojama pelno mokesčio taisyklių įtaka veiklos rezultatui. Tik tokiu atveju apskaitoje pateikiama informacija būtų kokybiška, teisinga ir patikima bei naudinga priimant verslo valdymo sprendimus ateityje.

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

Atlikus mokslinių šaltinių palyginamąją analizę, modeliavimo tyrimą bei tam tikrų santykinių rodiklių analizę, galima teigti, jog tyrimo hipotezė pasitvirtino, netinkamas apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas iškreipia finansinėse ataskaitose bei pelno mokesčio deklaracijose pateikiamos informacijos patikimumą ir teisingumą.

Atlikus tyrimą ir įvertinus gautus rezultatus, galima suformuluoti pagrindines išvadas:

1. Teoriniu aspektu išnagrinėjus apskaitos ir mokesčių nuostatas skaičiuojant pelno mokestį, jų reglamentavimą ir funkcijas nustatyta, kad:

1.1. Buhalterinės apskaitos funkcija – teikti teisingą, objektyvią, palyginamą ir patikimą informaciją visiems jos vartotojams. Didelę įtaką įmonės apskaitos teisingumui bei veiklos rezultatui daro: ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodų bei atsargų įkainojimo būdo pasirinkimas; neapibrėžtų įsipareigojimų ir atidėjinių teisingas įvertinimas ir atvaizdavimas; darbuotojų atostoginių kaupinių skaičiavimas.

1.2. Mokesčių funkcija – surinkti į biudžetą kuo daugiau lėšų ir užtikrinti nuolatines ir nenutrūkstamas biudžeto pajamas. Daugiausiai įtakos visam apskaitos procesui bei veiklos rezultatui iš visų mokesčių daro – pelno mokestis.

1.3. Pelno mokesčiu apmokestinamos ne visos buhalterinėje apskaitoje užregistruojamos pajamos, yra išimčių. Pagal pelno mokestį sąnaudos skirstomos į leidžiamus, riboto dydžio leidžiamus ir neleidžiamus atskaitymus. Ne visos įmonės patirtos sąnaudos mažina apmokestinamąjį pelną. Teisingai taikant pelno mokesčio įstatyme nurodytas taisykles bei lengvatas galima sumažinti pelno mokestį bei atidėti jo mokėjimo momentą.

2. Aptarus nuolatinius ir laikinuosius skirtumus tarp VAS ir PMĮ, kurie daro įtaką pelno mokesčio apskaičiavimo procesui nustatyta, kad:

2.1. Dėl skirtingų apskaitos ir mokesčių funkcijų atsiranda skirtumai, kurie daro įtaką pelno mokesčio apskaičiavimo procesui. Skirtumų yra beveik visuose straipsniuose, tačiau daugiausia ir didžiausią įtaką pelno mokesčio apskaičiavimui darančių yra ilgalaikiame materialiajame turte skaičiuojant turto nusidėvėjimą.

2.2. Skirtumai pagal jų buvimą skirstomi į nuolatinius ir laikinuosius, pastarieji dar skirstomi į apmokestinamuosius ir įskaitomuosius. Esant laikiniesiems skirtumams buhalterinėje apskaitoje turi būti užregistruoti atidėtieji pelno mokesčiai: turtas arba įsipareigojimai.

3. Atsižvelgiant į gautus rezultatus atlikus anketinę apklausą, galima daryti išvadą, jog didelė dalis įmonių dalyvavusių tyrime apskritai nederina apskaitos ir mokesčių nuostatų, kita dalis derina, bet išskiria tik nuolatinius skirtumus. Mažiausia dalis išskiria ir laikinuosius skirtumus ir apskaičiuoja atidėtąjį pelno mokestį, tačiau ne visi yra nustatę jų reikšmingumo lygį įmonės veiklos rezultatams.

Dėl to daugumos šių įmonių finansinėse ataskaitose, dėl netinkamai derinamų arba visai nederinamų apskaitos ir mokesčių nuostatų, pateikta informacija neparodo tikro, teisingo ir patikimo įmonės būklės vaizdo išorės informacijos vartotojams.

4. Modeliavimo tyrimo, ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaitos pavyzdžiu, metu nustatyta, jog esant nekintamiems rodikliams, priėmus skirtingus sprendimus dėl turto nusidėvėjimo skaičiavimo gaunami skirtingi rezultatai. Apskaitoje priimant sprendimus vadovaujantis tik pelno mokesčio įstatymo nuostatomis reikšmingai iškraipoma apskaitos informacija.

5. Siūloma pelno mokesčio taisyklės taikyti tik pelno mokesčiui apskaičiuoti pelno mokesčio deklaracijoje, o apskaitoje vadovautis verslo apskaitos standartais. Kurie nustato, jog apskaitos ir mokesčių nuostatos turi būti derinamos pagal tam tikrus principus, skaičiuojant ir teisingai apskaitoje užregistruojant atidėtuosius pelno mokesčio turtą ar įsipareigojimą. Tai atlikus apskaitoje eliminuojama pelno mokesčio taisyklių įtaka veiklos rezultatui. Tik tokiu atveju apskaitoje pateikiama informacija būtų kokybiška, teisinga ir patikima bei naudinga priimant verslo valdymo sprendimus ateityje.

LITERATŪRA

1. 9 verslo apskaitos standartas „Atsargos“. Lietuvos Respublikos finansų ministras, 2018 m. kovo 19 d. (2018) [žiūrėta 2019-03-20]. Prieiga per internetą: http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/9-VAS-isakymas-TAR-ikelimui.pdf ;
2. 11-asis verslo apskaitos standartas „Sąnaudos“. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos, 2015 m. birželio 16 d. (2015) [žiūrėta 2019-03-02] Prieiga per internetą: http://www.avnt.lt/veiklos-sritys/apskaita/verslo-apskaitos-standartai/priimti-standartai/ ;
3. 12- asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“. Audito ir apskaitos tarnyba, 2015. (2015) [žiūrėta 2019-03-18]. Prieiga per internetą: http://www.bankrotodep.lt/veiklos-sritys/apskaita/verslo-apskaitos-standartai/priimti-standartai/ ;
4. 19 verslo apskaitos standartas „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba, 2015 m. gegužės 28 d. (2015) [žiūrėta 2019-03-20]. Prieiga per internetą: http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/19-VAS-6-redakcija.pdf;
5. Bath, M.,E., Landsman, W.,R., Lang, M., Williams, Ch. (2013). Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable? Journal of Accounting and Economics. UK: Elsevier, 54(1), 68-93;
6. Berman, K. ir Knigh, J. (2006) Finansinė išmintis: knyga vadovams apie tai, ką iš tikrųjų reiškia skaičiai. Vilnius: Verslo žinios;
7. Bikienė, J. ir Pučkienė, D. (2012). Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika. pp. 174. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
8. BLAIS, S. (2011). Business Analysis: Best Practices for Success. Hoboken, New Jersey, United States: John Wiley & Sons [žiūrėta 2021 m. sausio 10 d.] Prieiga per internetą: http://accgroup4u.yolasite.com/resources/BAnalysis.pdf ;
9. Bružauskas, Valentinas ir Stončiuvienė, Neringa. (2012). Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. Nr. (8), 28-35;
10. Bužinskienė, R., Vaitaitienė, L. (2020). Mokestinė apskaita keičiantis verslo formai Lietuvoje, Mokslo taikomieji tyrimai Lietuvos kolegijose, 2020 (16), p. 77-85 [žiūrėta 2021-01-07]. Prieiga per internetą: http://ojs.kaunokolegija.lt/index.php/mttlk/article/view/406 ;
11. Černius, G. (2012). Klaidinančios terminologijos įtaka įmonės finansams. Socialinių mokslų studijos, Nr. 4(2), 539-558;

12. Černius, G., Birškytė, L., & Balkevičius, A. (2016). Influence of rules for computing corporate income tax on the accuracy of financial statements of Lithuanian companies. Scientific Annals of Economics and Business, 63(1), 65-81.
13. Černius, G., & Birškytė, L. (2020). Financial information and management decisions: impact of accounting policy on financial indicators of the firm. Business: Theory and Practice, 21 (1), 48-57.
14. Černiuvienė B. (2012). Pelno mokesčio įstatymas. Verslo apskaitos standartai. Kokius skirtumus reikia žinoti, kad teisingai apskaičiuoti pelno mokestį. Seminaro medžiaga. Vilnius, Ekspozona, 2012.
15. Danciu, R.& Deac, M. (2011). Issues Related to the Accounting Treatment of the Tangible and Intangible Assets Depreciation. Annals of the University of Oradea. Economic Science Series, vol. 1, issue 2, p. 498–502;
16. Greco, M., Cricceli, L., & Grimaldi, M. (2013). A Strategic Management Framework of Tangible and Intangible Assets. European Management Journal, vol. 31, issue 1, 55–66;
17. Gubtor, Marina (2005). Pelno mokestis per 2 savaites. Vilnius: Pačiolis. 135;
18. Gudaitienė, .O.(2012). Apskaitos pradmenys. Vilnius. 65;
19. Juočiūnienė D., Stončiuvienė N. (2008). Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodologiniai neatitikimai;
20. Kalčinskaitė-Klimaitienė, R. (2011). Kaupimai atostoginiams – finansinės apskaitos ir mokesčių apskaitos reikalavimai ir jų derinimas. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, nr. 3, 24–29;
21. Kalčinskas, G. (2015). Buhalterinės apskaitos pagrindai. Septintoji laida. Vilnius: Pačiolis. 399;
22. Kamarauskaitė, A., Subačienė, R. ir Senkus, K. (2016) Verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo probleminių sričių tyrimas. Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos. 66;
23. Lakis, Vaclovas (2009). Informacijos apie įmonę iškraipymo būdai ir padariniai. Vilnius, Informacijos mokslai 2009 (49). 31-47;
24. Lakis, Vaclovas (2014). Pelno mokesčio vengimo tendencijos ir mastai. Vadyba, 24(1), 121-128.
25. Legenzova, R., Gaigalienė, R. ir Vilkaitė, I. (2016). Lietuvos įmonių ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politikos pasirinkimo analizė. Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai. 2016.10 / 2, p. 64. [žiūrėta 2020-12-20] Prieiga per internetą: http://dx.doi.org/10.7220/AESR.2335.8742.2016.10.2.4;
26. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675 (suvestinė redakcija nuo 2020 m. sausio 1 d.). (2020) [žiūrėta 2019-04-02]. Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/dfIVBYBuAc ;

27. Lipatov, V. (2012). Corporate tax evasion: The case for specialists. Journal of Economic Behavior&Organization. Oxford: Elsevier Science, 1, 185-206. [žiūrėta 2020-12-29] Prieiga per internetą: http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0167268111002514 ;
28. Mackevičius, J. ir Savickas, V. (2015). Manipuliacinės kūrybinės apskaitos anatomija ir jos informacijos naudojimas. Informacijos mokslai. Nr. 71, 125;
29. Makutėnas, V., & Krikštonaitienė, D. (2017). Mokesčių optimizavimo galimybių modeliavimas verslo įmonėse. Vadybos mokslas ir studijos-kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai, 39(3), 303-314.
30. Masiulevičius, D. ir Aleliūnaitė, R. (2009). 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai" ir 37-ojo tarptautinio apskaitos standarto „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas" lyginamoji analizė. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika. 2009 4.
31. Mokestinių nuostolių perkėlimo ypatumai (seminaro medžiaga). (2017). VMI prie FM Mokesčių informacijos departamentas;
32. Noland, Th. R. (2010). The Sum of Years' Digits Depreciation Method: Use by SEC Filers. Journal of Finance & Accountancy, no. 5, 1–12;
33. Snitkienė, K., Senkus, K., & Budrionytė, R. (2018). Pelno mokesčio surinkimą lemiantys veiksniai: Baltijos šalių atvejo analizė. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, (17-18), 97-115.
34. Stončiuvienė, N. ir Tilvikaitė, N. (2002) Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaitos tobulinimas. Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai. 151;
35. Stunguriene, S. & Christauskas, C. (2013). Benefits of Applying Different Depreciation Methods of Long-Term Tangible Assets in a Company. Social Sciences, nr. 4 (82), 38–47;
36. Tušaitė, J. 2003. Naujosios mokesčių sistemos bruožai. Jurisprudencija. T. 48(40), 107-121;
37. Unegbu, A. O. (2014). Theories of Accounting: Evolution & Developments, Income-Determination and Diversities in Use. Research Journal of Finance and Accounting, 5 (19), 1-16;
38. Vinauskienė D. (2011). Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstrukcijos išlaidų apskaita, Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2011-07-18 Nr. 27 (651);
39. Žaptorius, J. (2015). Finansinė apskaita, p. 302-305. Vilnius: VGTU leidykla Technika. [žiūrėta 2020-08-23]. Prieiga per internetą: https://www-ebooks-vgtu-lt.skaitykla.mruni.eu/pdfreader/finansin-apskaita.

Neimantaitė G. (2021). Apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimo skaičiuojant pelno mokestį problemų identifikavimas (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išnagrinėtos apskaitos ir mokesčių nuostatos darančios įtaką pelno mokesčiui. Išnagrinėti skirtumai bei jų derinimo principai. Iškelta pagrindinė problema bei hipotezė – neteisingas apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas iškreipia finansinėse ataskaitose bei pelno mokesčio deklaracijose pateikiamos informacijos patikimumą ir teisingumą. Darbą sudaro trys pagrindiniai skyriai bei išvados ir siūlymai. Pirmajame skyriuje nagrinėjamos apskaitos ir mokesčių nuostatų, darančių įtaką pelno mokesčio apskaičiavimo procesui, teisingumas bei reglamentavimas. Nagrinėjami atsirandantys skirtumai tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų skaičiuojant pelno mokestį, jų kilmė bei derinimo principai. Antrajame skyriuje pateikiamas tyrimo planas, hipotezė, aptariama atliktų tyrimų metodika bei koncepcija. Trečiajame skyriuje pateikiami atliktų tyrimų susisteminti rezultatai, įvertinama apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimo įtaką įmonės veiklos rezultatams bei santykiniams rodikliams. Atlikus modeliavimo tyrimą ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaitos pavyzdžiu, nustatyta, jog netinkamai derinant apskaitos ir mokesčių nuostatas skaičiuojant pelno mokestį reikšmingai iškraipoma finansinių ataskaitų informacija pateikiama išorės vartotojams, parodant nepatikimą ir neteisingą vaizdą.

Pagrindiniai žodžiai: buhalterinė apskaita, pelno mokesčio apskaita, atidėtas pelno mokestis, laikinieji skirtumai, nuostatų derinimas.

Neimantaitė G. (2021). Harmonization of accounting and tax provisions in the calculation of income tax problem identification (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University.

ANNOTATION

The master 's thesis examines the accounting and tax provisions that affect income tax. The differences and the principles of their harmonization are examined. The main problem and hypothesis is that incorrect harmonization of accounting and tax provisions distorts the reliability and accuracy of the information provided in the financial statements and income tax returns. The work consists of three main chapters and conclusions. The first chapter examines the fairness and regulation of accounting and tax provisions that affect the corporate tax calculation process. The emerging differences between accounting and tax provisions in the calculation of corporate income tax, their origin and the principles of harmonization are examined. The second chapter presents the research plan, hypothesis, discusses the methodology and concept of the research. The third chapter presents the systematized results of the research, evaluates the impact of the harmonization of accounting and tax provisions on the company's performance and ratios. A modeling study using depreciation accounting for non-current assets found that misstatement of accounting and tax provisions in the calculation of income tax significantly presents information that is materially misstated in the financial statements to external users, giving an unreliable and incorrect picture.

Key words: accounting, corporate income tax accounting, deferred corporate income tax, temporary differences, harmonization of provisions.

Neimantaitė G. (2021). Apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimo skaičiuojant pelno mokestį problemų identifikavimas (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

SANTRAUKA

Mokesčiai Lietuvoje skaičiuojami pagal valstybės įsakymus ar nutarimus, apskaita tvarkoma pagal verslo apskaitos standartus. Dėl dviejų skirtingų nuostatų sistemų, skirtingai traktuojami tie patys reiškiniai, kurie daro įtaką pelno mokesčio apskaičiavimui. Daugelis mokslininkų pastebi, jog tai yra nesenstanti problema, nes ji auga ir kinta kartu su besikeičiančiomis mokesčių ar apskaitos nuostatomis, dėl to išlieka aktuali ir šiandien. Tyrimo problema – ar netinkamas pelno mokesčio ir verslo apskaitos standartų derinimas gali iškreipti bendrovės finansinėse ataskaitose pateiktą informaciją bei mokesčių apskaičiavimą? Tyrimo objektas – apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas. Šio tyrimo tikslas – identifikuoti verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo derinimo problemas ir jų poveikį finansinių ataskaitų kokybei. Taip pat buvo iškelti ir tyrimo uždaviniai: teoriniu aspektu išnagrinėti apskaitos ir mokesčių nuostatas skaičiuojant pelno mokestį, jų reglamentavimą ir funkcijas; aptarti nuolatinius ir laikinuosius skirtumus tarp VAS ir PMĮ, kurie daro įtaką pelno mokesčio apskaičiavimo procesui; atliekant apklausą internetu, įvertinti buhalterinės apskaitos specialistų požiūrį į apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimą skaičiuojant pelno mokestį bei įvertinti ar derinimas atliekamas teisingai; modeliuojant skirtingus pelno mokesčio apskaičiavimo scenarijus, įvertinti kokią įtaką įmonės veiklos rezultatams ir rodikliams, bei pelno mokesčiui daro klaidingas apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas. Tyrimo metodika: lyginamoji mokslinės literatūros ir kitų informacijos šaltinių analizė ir sintezė, informacijos sisteminimas ir apibendrinimas, grafinis vaizdavimas. Remiantis loginiu ir sisteminiais metodais išskirtos verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo derinimo problemos. Apklausa internetu, norint įvertinti buhalterinės apskaitos specialistų nuomonę apie dviejų sistemų derinimą. Kendall konkordancijos koeficientų skaičiavimas ir vertinimas. Hipotetinės įmonės atvejo ir santykinių rodiklių analizė, siekiant pavaizduoti kokią įtaką įmonės finansiniams rezultatams turi skirtingas finansinės apskaitos ir mokesčių nuostatų taikymas.

Empirinio tyrimo metu buvo iškelta pagrindinė hipotezė – neteisingas apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas iškreipia finansinėse ataskaitose bei pelno mokesčio deklaracijose pateikiamos informacijos patikimumą ir teisingumą. Atlikus modeliavimo tyrimą, ilgalaikio turto nusidėvėjimo apskaitos pavyzdžiu, ši hipotezė patvirtinta, t.y. neteisingas apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas iškreipia finansinių ataskaitų informaciją. Pateiktas siūlymas skaičiuojant mokesčius vadovautis tik mokesčių nuostatomis, o tvarkant įmonių apskaitą verslo apskaitos standartais.

Darbą sudaro trys pagrindiniai skyriai bei išvados ir siūlymai. Pirmajame skyriuje nagrinėjamos apskaitos ir mokesčių nuostatų, darančių įtaką pelno mokesčio apskaičiavimo procesui, teisingumas bei reglamentavimas. Nagrinėjami atsirandantys skirtumai tarp apskaitos ir mokesčių nuostatų skaičiuojant pelno mokestį, jų kilmė bei derinimo principai. Antrajame skyriuje pateikiamas tyrimo planas, hipotezė, aptariama atliktų tyrimų metodika bei koncepcija. Trečiajame skyriuje pateikiami atliktų tyrimų susisteminti rezultatai, įvertinama apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimo įtaką įmonės veiklos rezultatams bei santykiniams rodikliams.

Neimantaitė G. (2021). Harmonization of accounting and tax provisions in the calculation of income tax problem identification (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University.

SUMMARY

Taxes in Lithuania are calculated according to state orders or resolutions, accounting is managed in accordance with business accounting standards. Due to two different systems of provisions, the same phenomena that affect the calculation of income tax are treated differently. Many scholars note that this is a timeless problem as it grows and changes along with changing tax or accounting regulations, making it relevant today. The problem of the research is - improper harmonization of corporate income tax and business accounting standards can distort the information presented in the company's financial statements and the calculation of taxes? The object of the research is the harmonization of accounting and tax provisions. The purpose of this study is to identify the problems of harmonization of business accounting standards and corporate income tax statute and their impact on the quality of financial statements. The tasks of the research were also raised: to theoretically examine the accounting and tax provisions in the calculation of corporate income tax, their regulation and functions; discuss the permanent and temporary differences between the BAS and the income tax law that affect the corporate tax calculation process; when conducting an online survey, to assess the attitude of accounting specialists to the harmonization of accounting and tax provisions in the calculation of corporate income tax and to assess whether the harmonization is performed correctly; to assess how the company's performance and indicators are influenced by incorrect harmonization, by modelling different scenarios for the calculation of income tax. Research methodology: comparative analysis and synthesis of scientific literature and other information sources, systematization and generalization of information, graphical representation. Based on logical and systematic methods, the problems of harmonization of business accounting standards and corporate income tax law have been identified. An online survey to assess the views of accounting professionals on the harmonization of the two systems. Calculation and evaluation of Kendall concordance coefficients. Analysis of the case of a hypothetical company and relative ratios to illustrate the impact of different application of financial accounting and tax provisions on the company's financial results.

The main hypothesis was raised during the empirical research - incorrect harmonization of accounting and tax provisions distorts the reliability and accuracy of the information provided in the financial statements and corporate tax returns. Following a modeling study using the example of fixed asset depreciation accounting, this hypothesis was confirmed, incorrect harmonization of accounting and tax provisions distorts the information in the financial statements. It is proposed to follow only the

tax provisions when calculating taxes, and business accounting standards when managing corporate accounting.

The work consists of three main chapters and conclusions. The first chapter examines the fairness and regulation of accounting and tax provisions that affect the corporate tax calculation process. The emerging differences between accounting and tax provisions in the calculation of corporate income tax, their origin and the principles of harmonization are examined. The second chapter presents the research plan, hypothesis, discusses the methodology and concept of the research. The third chapter presents the systematized results of the research, evaluates the impact of the harmonization of accounting and tax provisions on the company's performance and ratios.

PRIEDAI

Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir mokesčių nuostatų neatitikimai

Pagal mokesčių nuostatas	**Pagal verslo apskaitos standartus**
Įsigijimas	
Jeigu turtas gaunamas nemokamai ir nepatiriama jokių išlaidų su šio turto įsigijimu, tai tokio turto įsigijimo vertė bus lygi nuliai, ir pelno mokesčio atžvilgiu nusidėvėjimas tokiam turtui nebus skaičiuojamas.	Nemokamai gauto turto vertė nustatoma, pagal dovanojimo sutartyje nurodytą vertę, kuri negali būti didesnė už turto tikrąją vertę, įvertinus turto paruošimo naudoti išlaidas. Jeigu turto vertė nenurodyta, turtas apskaitoje registruojamas tikrąją verte.
Perkainojimas	
Nuo perkainotos vertės nusidėvėjimas neskaičiuojamas, o turto vertės sumažėjimas laikomas neleidžiamais atskaitymais.	Perkainojus turtą, nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo rezultato po perkainojimo.
Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas	
Nusidėvėjimo metodai: Tiesiogiai proporcingas (tiesinis); Dvigubas-mažėjančios vertės (dvigubo balanso); Produkcijos metodas. Naudingo tarnavimo laikas, ne mažesnis nei numatyta pelno mokesčio įstatymo priede. Likvidacinė vertė ne didesnė nei 10 procentų turto įsigijimo vertės. Nenaudojamo įmonės veikloje, ilgalaikio remonto ar rekonstrukcijos atveju, nusidėvėjimas neskaičiuojamas. Nusidėvėjimas gali būti skaičiuojamas nuo kito mėnesio arba praėjus 6 mėn. po turto įvedimo į eksploataciją pradžios. Pakeitus minimalią turto įsigijimo vertę, nauja minimali vertė galioja tik naujai įsigytam turtui. Visas anksčiau įsigytas turtas, kuris nors ir nebeatitinka IMT kriterijų ir toliau dėvimas per likusį naudingo tarnavimo laikotarpį.	Nusidėvėjimo metodai: Tiesiogiai proporcingas (tiesinis); Dvigubas-mažėjančios vertės (dvigubo balanso); Produkcijos metodas; Metų skaičiaus metodas. Naudingo tarnavimo laikas, nustatomas individualiai pagal kiekvieną ilgalaikio turto grupę atsižvelgiant į gamyklinius parametrus bei įrangos pajėgumus. Likvidacinę vertę nustato įmonė, individualiu sprendimu. Nusidėvėjimas skaičiuojamas, nenaudojamam ar remontuojamam turtui. Nusidėvėjimas gali būti skaičiuojamas nuo kito mėnesio pradžios. Pakeitus minimalią turto įsigijimo vertę, visas anksčiau įsigytas turtas, kuris nebeatitinka IMT kriterijų iš karto nurašomas į sąnaudas.
Remontas	
Pagerinantis naudingąsias savybes ir/ar naudingo tarnavimo laiką: Nuosavo turto remonto suma didinama IMT savikaina, tikslinami nusidėvėjimo normatyvai gali būti tik gavus mokesčių administratoriaus sutikimą. Išnuomoto turto remonto ar rekonstravimo darbų suma didinama IMT savikaina ir priskiriama apmokestinamosioms pajamoms tą ataskaitinį laikotarpį, kai remontas ar rekonstrukcija buvo faktiškai atlikta. Apdrausto turto remontas: Gauta draudimo išmoka, jei neviršija patirtų remonto išlaidų arba paskaičiuota pagal draudimo sutartį pripažįstama neapmokestinamosiomis pajamomis, o faktiškai patirtos remonto sąnaudos neleidžiamais atskaitymais.	Pagerinantis naudingąsias savybes ir/ar naudingo tarnavimo laiką: Remonto suma didinama IMT savikaina ir patikslinami nusidėvėjimo normatyvai. Apdrausto turto remontas: Gauta draudimo išmoka mažinamos patirtos remonto sąnaudos. Skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio kitos veiklos pajamomis arba veiklos sąnaudomis.
Nurašymas	
Nurašant turtą, kuris nebuvo visiškai nudėvėtas – nenudėvėtoji vertė pripažįstama mokestinio laikotarpio pajamomis.	Nurašant turtą registruojamas nuostolis arba pelnas dėl turto nurašymo.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis A.Kamarauskaite, R.Subačiene, K.Senkumi, pelno mokesčio įstatymu, verslo apskaitos standartais.

2 PRIEDAS

Apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas – anketa

Sveiki,

Esu Mykolo Romerio Universiteto, verslo apskaitos magistro studijų programos studentė, atliekanti tyrimą – Apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimo skaičiuojant pelno mokestį problemų identifikavimas. Tyrimo metu surinkti duomenys bus panaudoti magistro baigiamajame darbe.
Anketa skirta AB ir UAB buhalteriams, auditoriams ir kitiems, įmonių finansines ataskaitas sudarantiems, asmenims. Anketą užpildyti užtruks iki 7 minučių, todėl labai tikiuosi, kad tiek laiko galėsite skirti sudalyvauti tyrime. Anketa yra anonimiška, visi tyrimo metu surinkti duomenys, bus konfidencialūs ir panaudoti tik magistro baigiamajame darbe.
Jei Jūs norėtumėte gauti šio tyrimo rezultatų apibendrinimą, prašyčiau parašyti man asmeniškai.

1. Įmonės, kurios apskaitą tvarkote, juridinis statusas:
Pasirinkite vieną atsakymo variantą.
Jei tvarkote kelių įmonių apskaitą, pasirinkite tą, kuri Jūsų nuomone, labiau tinka šiam tyrimui.
Ir toliau atsakinėdami į pateiktus klausimus pasirinktos įmonės nekeiskite.

- ☐ uždaroji akcinė bendrovė;
- ☐ akcinė bendrovė.

Toliau keli klausimai apie įmonę, siekiant išsiaiškinti įmonės dydį.

2. Kokią finansinę atskaitomybės formą įmonė pildo?
Pasirinkite vieną atsakymo variantą.

- ☐ Trumpą
- ☐ Pilną

3. Ar Jūsų įmonei pagal Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą privalomas finansinių ataskaitų auditas ? *(t.y. kai įmonė tenkina, bent du išvardintus rodiklius: metinio turto balansinė vertė 1,8 mln. eurų ir daugiau; metinė pardavimo pajamų vertė 3,5 mln. eurų ir daugiau, įmonėje dirba 50 ir daugiau darbuotojų.)*

- ☐ Taip
- ☐ Ne

4. Ar 2019 metais įmonės veikla buvo pelninga?

- ☐ Taip
- ☐ Ne

Toliau klausimai susiję su nagrinėjama tema: skirtumai tarp verslo apskaitos standartų ir mokesčių nuostatų, skaičiuojant pelno mokestį.

5. Ar 2019 metais apskaitinis pelnas (nurodytas pelno (nuostolių) ataskaitoje) sutapo su apmokestinamuoju pelnu (apskaičiuotu pelno mokesčio deklaracijoje)?

- ☐ Taip
- ☐ Ne

6. Dėl kokių priežasčių skyrėsi apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas?

_____

_____

7. Ar Jūsų įmonės apskaitoje yra tokios buhalterinės sąskaitos, kuriose kaupiami duomenys metinei pelno mokesčio deklaracijai užpildyti?
Pasirinkite vieną atsakymo variantą.

- ☐ Taip, atskirose buhalterinėse sąskaitose, kuriose apskaitomi VAS ir PMĮ neatitikimai;
- ☐ Taip, atskirose užbalansinėse sąskaitose, kuriose apskaitomi VAS ir PMĮ neatitikimai;
- ☐ Ne, tokių duomenų nekaupiame, metų pabaigoje rankiniu būdu išrenkamos atitinkamos sumos.
- ☐ Ne, tokie duomenis kaupiami atskiruose registruose, kurie neintegruoti apskaitos programoje, pvz.: excel.
  Kita *(įrašykite)* _____

8. Apskaičiuojant pelną vadovaujatės:
Nepaisant ar 2019 metais veikla buvo pelninga ar ne, prašau atsakyti į klausimą. Pasirinkite vieną atsakymo variantą.

- ☐ įstatymais ir kitomis mokesčių nuostatomis;
- ☐ stengiatės suderinti apskaitos ir mokesčių nuostatas kūrybingai, kad pelnas būtų didesnis;
- ☐ stengiatės suderinti apskaitos ir mokesčių nuostatas kūrybingai, kad pelnas būtų mažesnis.

9. Ar susiduriate su problemomis skaičiuojant pelno mokestį? *Jei ne, praleiskite 10 klausimą.*

- ☐ Taip
- ☐ Ne

10. Su kokiomis problemomis skaičiuojant pelno mokestį susiduriate? *Įrašykite.*

---

11. Ar Jūsų įmonėje yra apskaitos politika?
Pasirinkite vieną atsakymo variantą.

- ☐ yra, parengta ir įgyvendinta;
- ☐ yra, parengta;
- ☐ susistemintos apskaitos politikos nėra, tačiau yra atskiri įsakymai ir kiti dokumentai laikomi įmonės apskaitos politika..

12. Ar Jūsų apskaitos politikoje yra pelno mokesčio apskaičiavimo modelis? *Jei ne, pagrįskite.*

- ☐ Taip
- ☐ Ne, nes (įrašykite) _____

13. Ar įmonėje yra parengta atidėtojo pelno mokesčio apskaičiavimo metodika? *Jei atsakymas taip, praleiskite 14 klausimą.*

- ☐ Taip parengta.
- ☐ Nėra parengta.

14. Atidėtojo pelno mokesčio apskaičiavimo metodika neparengta, nes:
Pasirinkite vieną atsakymo variantą.

- ☐ tai yra per sunku ir atima daug laiko;
- ☐ mano nuomone, tai yra nereikalinga;
- ☐ trūksta žinių, kaip tokį mokestį apskaičiuoti ir atvaizduoti buhalterinėje apskaitoje;
- ☐ atidėtųjų mokesčių sumos nereikšmingos;
- ☐ kita, (įrašykite) _____

15. Ar nustatytas atidėtojo pelno mokesčio reikšmingumas įmonės veiklos rezultatams?
Pasirinkite vieną atsakymo variantą, jei reikšmingumo rodiklis nustatytas praleiskite 16 klausimą..

- ☐ Reikšmingumas nustatytas, atidėtojo pelno mokesčio apskaičiavimo metodikoje.
- ☐ Reikšmingumas nustatytas visoms galimoms klaidoms apskaitos politikoje.
- ☐ Nenustatytas.

16. Atidėtojo pelno mokesčio reikšmingumas nėra nustatytas, nes:
Pasirinkite vieną atsakymo variantą.

- ☐ tai yra per sunku ir atima daug laiko;
- ☐ mano nuomone, tai yra nereikalinga;
- ☐ trūksta žinių, kaip tokį mokestį apskaičiuoti ir atvaizduoti buhalterinėje apskaitoje;
- ☐ kita, (įrašykite)_____

Daugiausiai neatitikimų tarp VAS ir PMĮ yra ilgalaikiame turte, todėl keli klausimai apie jūsų įmonės ilgalaikį turtą ir jo apskaitą.

17. Skaičiuojant Jūsų įmonės ilgalaikio turto nusidėvėjimą taikomi metodai yra:
Galimi keli atsakymo variantai.

- ☐ tiesiogiai proporcingas (tiesinis);
- ☐ produkcijos;
- ☐ metų skaičiaus;
- ☐ dvigubai mažėjančios vertės (dvigubo balanso).

18. Ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiką nustatote:

Pasirinkite vieną atsakymo variantą.

- ☐ remiantis pelno mokesčio įstatyme 1 priedėlyje pateikta ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvų lentele;
- ☐ remiantis gamykliniais turto parametrais;
- ☐ remiantis įmonės patvirtintomis vidaus taisyklėmis;
- ☐ naudingas tarnavimo laikas.

Pabaigai, keli bendro pobūdžio klausimai.

19. Kokiu lygiu, kompiuterizuota apskaita Jūsų įmonėje?

Pasirinkite vieną atsakymo variantą.

- ☐ Įmonės apskaita pilnai kompiuterizuota, viskas yra vienoje vieningoje sistemoje.
- ☐ Įmonės apskaita dalinai kompiuterizuota, tvarkoma mišriu būdu.
- ☐ Didesnė dalis įmonės dokumentų rengiami „Excel“ skaičiuokle.
- ☐ Įmonės apskaita tvarkoma rankiniu būdu.

20. Jūsų patirtis buhalterinės apskaitos ar audito srityje:

Pasirinkite vieną atsakymo variantą.

- ☐ iki 1 metų;
- ☐ nuo 1 iki 5 metų;
- ☐ nuo 6 iki 10 metų;
- ☐ daugiau nei 10 metų.

21. Jūsų išsilavinimas:

Pasirinkite vieną atsakymo variantą.

- ☐ vidurinis;
- ☐ bakalauras (kolegija);
- ☐ bakalauras (universitetas);
- ☐ magistrantūra;
- ☐ doktorantūra;
- ☐ kita (įrašykite) _____.

M. Kendallo konkordancijos koeficiento skaičiavimo formulės

Priklausomai nuo sutampančių rangų buvimo ar nebuvimo pasirenkamos skirtingos Kendallo konkordancijos koeficiento išraiškos.

Jeigu nėra sutampančių reikšmių, tai koeficientas apskaičiuojamas pagal formulę:

$$W = \frac{12S}{m^2(k^3-k)}; \qquad (10)$$

Čia: m- ekspertų skaičius;

k- alternatyvų skaičius;

S - dispersija (parodo, ar ekspertų vertinimai labai skiriasi nuo bendrojo vidutinio vertinimo), apskaičiuojama pagal formulę:

$$S = \sum_{i=1}^{k}(\sum_{j=1}^{m} a_{ij} - \bar{a})^2; \qquad (11)$$

Čia: a_{ij} – *i*-tosios alternatyvos rangų suma;

ā – alternatyvų rangų vidurkis, kuris apskaičiuojamas pagal formulę:

$$\bar{a} = 0.5m(k+1); \qquad (12)$$

Jeigu vertinimuose yra sutampančių rangų, tai koeficientas skaičiuojamas pagal kitą formulę:

$$W = \frac{12S}{m^2(k^3-k)-m\sum_{i=1}^{m} T_i}; \qquad (13)$$

Čia: m- ekspertų skaičius;

k- alternatyvų skaičius;

S - dispersija (parodo, ar ekspertų vertinimai labai skiriasi nuo bendrojo vidutinio vertinimo), apskaičiuojama pagal 11 formulę;

T_i – sutampančių rangų *i*-tojoje rangų eilutėje skaičius, apskaičiuojamas pagal formulę:

$$T_i = \sum_{j=1}^{g_i}(t_j^3 - t_j); \qquad (14)$$

Čia: g_i – i-tojo eksperto alternatyvų, turinčių 2 ir daugiau sutampančių rangų, grupių skaičius;

t_j– sutampančių rangų skaičius j grupėje.

4 PRIEDAS

Apklausos ,,Apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas“ rezultatų suderinamumo analizė

Siekiant įvertinti ekspertų nuomonių suderinamumą buvo susisteminti anketos „Apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas“ 7, 8, 11, 12, 13, 18 klausimų atsakymai. Kiekvieno klausimo atsakymai buvo įvertinti tam tikrai taškais, kad vėliau būtų galima sureitinguoti gautus atsakymus.

7 klausimas		8 klausimas		11 klausimas		12 klausimas		13 klausimas		18 klausimas	
1 var.	4 tšk.	1 var.	1 tšk.	1 var.	3 tšk.	1 var.	2 tšk.	1 var.	2 tšk.	1 var.	1 tšk.
2 var.	3 tšk.	2 var.	2 tšk.	2 var.	2 tšk.	2 var.	1 tšk.	2 var.	1 tšk.	2 var.	2 tšk.
3 var.	2 tšk.	3 var.	2 tšk.	3 var.	1 tšk.					3 var.	3 tšk.
4 var.	1 tšk.									4 var.	4 tšk.

Eksperto Nr.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**	**19**	**20**	**21**	**22**	**23**
Klausimo Nr.	Taškai																						
7	4	4	2	4	3	4	4	4	2	4	2	4	4	4	4	2	4	4	2	4	4	4	4
8	2	2	1	1	1	2	1	1	2	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
11	1	3	3	2	2	1	3	3	3	3	1	1	2	2	3	1	3	1	1	3	3	3	2
12	1	2	1	1	1	1	2	2	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1
13	2	2	2	1	1	1	2	2	1	2	1	1	1	1	1	2	1	2	1	2	1	1	1
18	1	3	1	1	1	1	1	1	3	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Iš viso taškų	**11**	**16**	**10**	**10**	**9**	**10**	**13**	**13**	**12**	**14**	**7**	**9**	**10**	**10**	**11**	**8**	**11**	**10**	**7**	**13**	**11**	**11**	**10**

Eksperto Nr.	**24**	**25**	**26**	**27**	**28**	**29**	**30**	**31**	**32**	**33**	**34**	**35**	**36**	**37**	**38**	**39**	**40**	**41**	**42**	**43**	**44**	**45**	**46**
Klausimo Nr.	Taškai																						
7	2	2	2	4	3	2	4	2	4	4	2	4	1	4	2	2	4	2	4	2	2	3	3
8	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	1	1
11	1	3	1	3	3	3	2	3	1	1	1	1	1	1	2	1	2	3	3	1	1	3	2
12	1	2	1	2	1	1	1	2	1	1	1	2	1	1	1	1	1	2	2	1	1	2	2
13	1	2	1	2	1	2	1	1	1	2	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1
18	1	4	3	1	1	1	1	1	3	1	1	1	4	1	1	1	1	3	1	1	4	3	1
Iš viso taškų	**7**	**14**	**9**	**13**	**10**	**11**	**10**	**10**	**11**	**10**	**7**	**10**	**10**	**9**	**8**	**7**	**10**	**12**	**12**	**8**	**11**	**14**	**10**

Eksperto Nr.	**47**	**48**	**49**	**50**	**51**	**52**	**53**	**54**	**55**	**56**	**57**	**58**	**59**	**60**	**61**	**62**	**63**	**64**	**65**	**66**	**67**	**68**	**69**
Klausimo Nr.	Taškai																						
7	2	4	1	4	4	4	4	2	2	2	2	2	2	4	2	4	4	1	4	1	2	4	4
8	1	2	1	2	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	2	1
11	3	1	1	1	2	3	1	3	1	2	3	1	2	2	3	1	1	2	1	1	1	3	3
12	1	2	1	1	1	2	1	1	1	1	2	1	1	1	2	1	1	2	1	1	1	2	2
13	1	2	1	1	2	1	1	2	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1
18	3	1	1	1	1	3	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Iš viso taškų	**11**	**12**	**6**	**10**	**11**	**14**	**10**	**10**	**7**	**8**	**10**	**7**	**8**	**10**	**11**	**9**	**9**	**8**	**10**	**6**	**7**	**13**	**12**

Eksperto Nr.	**70**	**71**	**72**	**73**	**74**	**75**	**76**	**77**	**78**	**79**	**80**	**81**	**82**	**83**	**84**	**85**
Klausimo Nr.	Taškai															
7	1	4	4	1	2	4	4	2	4	2	4	4	1	2	2	4
8	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1	2
11	3	3	1	1	1	3	1	2	1	1	1	3	3	1	2	1
12	2	2	1	1	2	1	1	2	1	1	2	2	2	1	1	1
13	1	2	1	1	1	1	1	2	1	1	1	2	2	1	1	1
18	1	1	1	1	1	3	1	3	1	2	1	3	3	3	1	1
Iš viso taškų	**9**	**13**	**10**	**6**	**8**	**13**	**9**	**12**	**9**	**8**	**10**	**15**	**13**	**9**	**8**	**10**

4 PRIEDAS

Sureitinguoti anketos „Apskaitos ir mokesčių nuostatų derinimas“ 7, 8, 11, 12, 13, 18 klausimų atsakymai pagal surinktus taškus.

Klausimo Nr.							*Klausimo Nr.*							*Klausimo Nr.*						
Eksperto Nr.	7	8	11	12	13	18	*Eksperto Nr.*	7	8	11	12	13	18	*Eksperto Nr.*	7	8	11	12	13	18
1	1	2	3	3	2	3	24	1	2	2	2	2	2	47	2	3	1	3	3	1
2	1	3	2	3	3	2	25	3	4	2	3	3	1	48	1	2	3	2	2	3
3	2	3	1	3	2	3	26	2	3	3	3	3	1	49	1	1	1	1	1	1
4	1	3	2	3	3	3	27	1	4	2	3	3	4	50	1	2	3	3	3	3
5	1	3	2	3	3	3	28	1	2	1	2	2	2	51	1	3	2	3	2	3
6	1	2	3	3	3	3	29	2	2	1	3	2	3	52	1	4	2	3	4	2
7	1	4	2	3	3	4	30	1	3	2	3	3	3	53	1	2	3	3	3	3
8	1	4	2	3	3	4	31	2	3	1	2	3	3	54	2	3	1	3	2	3
9	2	2	1	3	3	1	32	1	3	3	3	3	2	55	1	2	2	2	2	2
10	1	3	2	3	3	4	33	1	3	3	3	2	3	56	1	2	1	2	2	2
11	1	2	2	2	2	2	34	1	2	2	2	2	2	57	2	3	1	2	3	3
12	1	2	2	2	2	2	35	1	3	3	2	3	3	58	1	2	2	2	2	2
13	1	3	2	3	3	3	36	3	3	3	3	2	1	59	1	2	1	2	2	2
14	1	3	2	3	3	3	37	1	2	2	2	2	2	60	1	3	2	3	3	3
15	1	3	2	3	3	3	38	1	2	1	2	2	2	61	2	3	1	2	2	3
16	1	2	2	2	1	2	39	1	2	2	2	2	2	62	1	2	2	2	2	2
17	1	3	2	3	3	3	40	1	3	2	3	3	3	63	1	2	2	2	2	2
18	1	3	3	3	2	3	41	2	3	1	2	3	1	64	2	2	1	1	2	2
19	1	3	3	3	3	3	42	1	4	2	3	4	4	65	1	2	3	3	3	3
20	1	4	2	3	3	4	43	1	1	2	2	2	2	66	1	1	1	1	1	1
21	1	3	2	3	3	3	44	2	2	3	3	3	1	67	1	2	2	2	2	2
22	1	3	2	3	3	3	45	1	3	1	2	2	1	68	1	3	2	3	4	4
23	1	3	2	3	3	3	46	1	3	2	2	3	3	69	1	4	2	3	4	4

Klausimo Nr.						
Eksperto Nr.	7	8	11	12	13	18
70	3	3	1	2	3	3
71	1	4	2	3	3	4
72	1	2	3	3	3	3
73	1	1	1	1	1	1
74	1	2	2	1	2	2
75	1	3	2	3	3	2
76	1	2	2	2	2	2
77	2	3	2	2	2	1
78	1	2	2	2	2	2
79	1	2	2	2	2	1
80	1	3	3	2	3	3
81	1	4	2	3	3	2
82	3	2	1	2	2	1
83	2	3	3	3	3	1
84	1	2	1	2	2	2
85	1	2	3	3	3	3
Rangų suma	**107**	**223**	**167**	**212**	**216**	**207**
Rangų vidurkis, a	**297,5**	**297,5**	**297,5**	**297,5**	**297,5**	**297,5**
Nuokrypio kvadratas	36290,25	5550,25	17030,25	7310,25	6642,25	8190,25
Nuokrypio kvadratų suma	**81013,50**					

85 ekspertai (m) $a = 0{,}5m(k+1)$

6 klausimai (k) $a = 297{,}50$

$T_1 = T_2 = T_3 = T_{29} = T_{31} = T_{44} = T_{45} = T_{46} = T_{47} = T_{48} = T_{51} = T_{54} = T_{57} = T_{61} = T_{75} = T_{82} = (2^3-2)+(3^3-3) = 30*16 = 480$

$T_4 = T_5 = T6 = T_{11} = T_{12} = T_{13} = T_{14} = T_{15} = T_{17} = T_{18} = T_{21} = T_{22} = T_{23} = T_{26} = T_{30} = T_{32} = T_{33} = T_{50} = T_{53} = T_{60} = T_{65} = T_{70} = T_{72} = T_{77} = T_{80} = T_{83} = T_{85} = (4^3-4) = 60*27 = 1620$

$T_7 = T_8 = T_9 = T_{20} = T_{27} = T_{41} = T_{52} = T_{68} = T_{71} = T_{81} = (2^3-2)+(2^3-2) = 12*10 = 120$

$T_{10} = T_{25} = T_{42} = T_{69} = (3^3-3) = 24*4 = 96$

$T_{16} = T_{28} = T_{35} = T_{36} = T_{38} = T_{40} = T_{43} = T_{56} = T_{59} = T_{64} = T_{74} = T_{79} = T_{84} = (4^3-4)+(2^3-2) = 66*13 = 858$

$T_{19} = T_{24} = T_{34} = T_{37} = T_{39} = T_{55} = T_{58} = T_{62} = T_{63} = T_{67} = T_{76} = T_{78} = (5^3-5) = 120*12 = 1440$

$T_{49} = T_{66} = T_{73} = (6^3-6) = 210*3 = 630$

$T_i = 5244$

$$W = \frac{12S^2}{m^2(k^3-k)-m\sum_{i=1}^{W} T_i}$$

$W = 0{,}90728$

$$T_i = \sum_{i=1}^{g_i} (t_j^3 - t_j)$$

5 PRIEDAS

Hipotetinės įmonės „ABCD“ atidėtojo mokesčio turto apskaičiavimas, derinant apskaitos ir mokesčių nuostatas

Metai / **Rodiklis**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**
Pajamos	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000
Pelnas be nusidėvėjimo sąnaudų (EBITDA)	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000
Nusidėvėjimas pagal apskaitą	129 800	129 800	129 800	129 800	129 800	0	0	0
Leidžiami atskaitymai	81 125	81 125	81 125	81 125	81 125	81 125	81 125	81 125
Balansinė vertė	520 200	390 400	260 600	130 800	1 000	1 000	1 000	1 000
Mokesčio bazė	568 875	487 750	406 625	325 500	244 375	163 250	82 125	1 000
Koregavimas	-48 675	-48 675	-48 675	-48 675	-48 675	81 125	81 125	81 125
Pelnas prieš apmokestinimą (APSKAITA)	25 200	25 200	25 200	25 200	25 200	155 000	155 000	155 000
Apmokestinamasis pelnas (PLN204)	73 875	73 875	73 875	73 875	73 875	73 875	73 875	73 875
Pelno mokestis 15 proc. (PLN204)	11 081	11 081	11 081	11 081	11 081	11 081	11 081	11 081
Pelno mokesčio sąnaudos (APSKAITA)	3 780	3 780	3 780	3 780	3 780	23 250	23 250	23 250
Grynasis pelnas (APSKAITA)	21 420	21 420	21 420	21 420	21 420	131 750	131 750	131 750
Atidėtojo pelno mokesčio turto balansinė vertė	-7 301	-14 603	-21 904	-29 205	-36 506	-24 338	-12 169	0
Atidėtasis pelno mokesčio turtas	-7 301	-7 301	-7 301	-7 301	-7 301	12 169	12 169	12 169

Šaltinis: sudaryta autorės.

6 PRIEDAS

Hipotetinės įmonės „ABCD“ atidėtojo mokesčio įsipareigojimo apskaičiavimas taikant tiesini nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, derinant apskaitos ir mokesčių nuostatas

Metai / **Rodiklis**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Pajamos	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000
Pelnas be nusidėvėjimo sąnaudų (EBITDA)	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000
Nusidėvėjimas pagal apskaitą	64 900	64 900	64 900	64 900	64 900	64 900	64 900	64 900	64 900	64 900
Leidžiami atskaitymai	81 125	81 125	81 125	81 125	81 125	81 125	81 125	81 125		
Balansinė vertė	585 100	520 200	455 300	390 400	325 500	260 600	195 700	130 800	65 900	1 000
Mokesčio bazė	568 875	487 750	406 625	325 500	244 375	163 250	82 125	1 000	1 000	1 000
Koregavimas	16 225	16 225	16 225	16 225	16 225	16 225	16 225	16 225	-64 900	-64 900
Pelnas prieš apmokestinimą (APSKAITA)	90 100	90 100	90 100	90 100	90 100	90 100	90 100	90 100	90 100	90 100
Apmokestinamasis pelnas (PLN204)	73 875	73 875	73 875	73 875	73 875	73 875	73 875	73 875	155 000	155 000
Pelno mokestis 15 proc. (PLN204)	11 081	11 081	11 081	11 081	11 081	11 081	11 081	11 081	23 250	23 250
Pelno mokesčio sąnaudos (APSKAITA)	13 515	13 515	13 515	13 515	13 515	13 515	13 515	13 515	13 515	13 515
Grynasis pelnas (APSKAITA)	76 585	76 585	76 585	76 585	76 585	76 585	76 585	76 585	76 585	76 585
Atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo balansinė vertė	2 434	4 868	7 301	9 735	12 169	14 603	17 036	19 470	9 735	0
Atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas	2 434	2 434	2 434	2 434	2 434	2 434	2 434	2 434	-9 735	-9 735

Šaltinis: sudaryta autorės.

7 PRIEDAS

Hipotetinės įmonės „ABCD“ atidėtojo mokesčio įsipareigojimo apskaičiavimas, taikant pagreitintą dvigubo balanso nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, derinant apskaitos ir mokesčių nuostatas

Metai / **Rodiklis**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**
Pajamos	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000	800 000
Pelnas be nusidėvėjimo sąnaudų (EBITDA)	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000	155 000
Nusidėvėjimas pagal apskaitą	64 900	64 900	64 900	64 900	64 900	64 900	64 900	64 900	64 900	64 900
Leidžiami atskaitymai	144 222	126 194	108 167	90 139	72 111	54 083	36 056	18 028		
Balansinė vertė	585 100	520 200	455 300	390 400	325 500	260 600	195 700	130 800	65 900	1 000
Mokesčio bazė	505 778	379 584	271 417	181 278	109 167	55 084	19 028	1 000	1 000	1 000
Koregavimas	79 322	61 294	43 267	25 239	7 211	-10 817	-28 844	-46 872	-64 900	-64 900
Pelnas prieš apmokestinimą (APSKAITA)	90 100	90 100	90 100	90 100	90 100	90 100	90 100	90 100	90 100	90 100
Apmokestinamasis pelnas (PLN204)	10 778	28 806	46 833	64 861	82 889	100 917	118 944	136 972	155 000	155 000
Pelno mokestis 15 proc. (PLN204)	1 617	4 321	7 025	9 729	12 433	15 138	17 842	20 546	23 250	23 250
Pelno mokesčio sąnaudos (APSKAITA)	13 515	13 515	13 515	13 515	13 515	13 515	13 515	13 515	13 515	13 515
Grynasis pelnas (APSKAITA)	76 585	76 585	76 585	76 585	76 585	76 585	76 585	76 585	76 585	76 585
Atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo balansinė vertė	11 898	21 092	27 582	31 368	32 450	30 827	26 501	19 470	9 735	0
Atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas	11 898	9 194	6 490	3 786	1 082	-1 623	-4 327	-7 031	-9 735	-9 735

Šaltinis: sudaryta autorės.

8 PRIEDAS

Analitinių rodiklių apskaičiavimo rezultatai

	I v.	II v.	III v.	IV v.	I v.	II v.	III v.	IV v.
	1 metai				***6 metai***			
Grynasis pelningumas	0,027	0,096	0,011	0,078	0,165	0,096	0,107	0,078
Nuosavo kapitalo grąža	2,000	2,000	2,000	2,000	0,812	0,200	0,415	0,182
Ilgalaikio turto grąža	0,037	0,124	0,016	0,103	131,750	0,261	1,044	0,308
	2 metai				***7 metai***			
Grynasis pelningumas	0,027	0,096	0,031	0,078	0,165	0,096	0,126	0,078
Nuosavo kapitalo grąža	0,667	0,667	1,144	0,667	0,432	0,154	0,301	0,154
Ilgalaikio turto grąža	0,047	0,139	0,055	0,119	131,750	0,336	2,728	0,512
	3 metai				***8 metai***			
Grynasis pelningumas	0,027	0,096	0,050	0,078	0,165	0,096	0,146	0,078
Nuosavo kapitalo grąža	0,400	0,400	0,743	0,400	0,302	0,133	0,262	0,133
Ilgalaikio turto grąža	0,066	0,157	0,122	0,140	131,750	0,469	11,626	1,511
	4 metai				***9 metai***			
Grynasis pelningumas	0,027	0,096	0,069	0,078	0,165	0,096	0,165	0,165
Nuosavo kapitalo grąža	0,286	0,286	0,546	0,286	0,232	0,118	0,232	0,232
Ilgalaikio turto grąža	0,109	0,181	0,244	0,172	131,750	0,779	131,750	131,750
	5 metai				***10 metai***			
Grynasis pelningumas	0,027	0,096	0,088	0,078	0,165	0,096	0,165	0,165
Nuosavo kapitalo grąža	0,250	0,250	0,548	0,222	0,188	0,105	0,188	0,188
Ilgalaikio turto grąža	0,325	0,214	0,485	0,220	131,750	2,290	131,750	131,750

Šaltinis: sudaryta autorės.

Grynojo pelningumo rodiklis lygus – grynojo pelno ir pardavimo pajamų santykiui.

Nuosavo kapitalo grąžos rodiklis apskaičiuotas:

Grynasis pelnas/((Nuosavas kapitalas laikt. pr. + Nuosavas kapitalas laikt. pb.)/2)

Ilgalaikio turto grąžos rodiklis apskaičiuotas:

Grynasis pelnas/((Ilgalaikis turtas laikt. pr. + Ilgalaikis turtas laikt. pb.)/2)

9 PRIEDAS

Tiriamų veiksnių reikšmių nukrypimai nuo teisingo varianto

Rodiklis/metai	Nukrypimas procentais, nuo teisingo (II) varianto		
1 metai	II variantas	III variantas	IV variantas
Grynasis pelningumas	0,00	-88,54	-18,75
Nuosavybės grąža (ROE)	0,00	0,00	0,00
Ilgalaikio turto grąža (ROA)	0,00	-87,10	-16,94
2 metai	II variantas	III variantas	IV variantas
Grynasis pelningumas	0,00	-67,71	-18,75
Nuosavybės grąža (ROE)	0,00	+71,51	0,00
Ilgalaikio turto grąža (ROA)	0,00	-60,43	-14,39
3 metai	II variantas	III variantas	IV variantas
Grynasis pelningumas	0,00	-47,92	-18,75
Nuosavybės grąža (ROE)	0,00	+85,75	0,00
Ilgalaikio turto grąža (ROA)	0,00	-22,29	-10,83
4 metai	II variantas	III variantas	IV variantas
Grynasis pelningumas	0,00	-28,13	-18,75
Nuosavybės grąža (ROE)	0,00	+90,91	0,00
Ilgalaikio turto grąža (ROA)	0,00	+34,81	-4,97
5 metai	II variantas	III variantas	IV variantas
Grynasis pelningumas	0,00	-8,33	-18,75
Nuosavybės grąža (ROE)	0,00	+119,20	-11,20
Ilgalaikio turto grąža (ROA)	0,00	+126,64	+2,80
6 metai	II variantas	III variantas	IV variantas
Grynasis pelningumas	0,00	+11,46	-18,75
Nuosavybės grąža (ROE)	0,00	+107,50	-9,00
Ilgalaikio turto grąža (ROA)	0,00	+300,00	+18,01
7 metai	II variantas	III variantas	IV variantas
Grynasis pelningumas	0,00	+31,25	-18,75
Nuosavybės grąža (ROE)	0,00	+95,45	-0,65
Ilgalaikio turto grąža (ROA)	0,00	+711,90	+52,38
8 metai	II variantas	III variantas	IV variantas
Grynasis pelningumas	0,00	+52,08	-27,08
Nuosavybės grąža (ROE)	0,00	+96,99	0,00
Ilgalaikio turto grąža (ROA)	0,00		
9 metai	II variantas	III variantas	IV variantas
Grynasis pelningumas	0,00	+71,88	+71,88
Nuosavybės grąža (ROE)	0,00	+96,61	+96,61
Ilgalaikio turto grąža (ROA)	0,00		
10 metai	II variantas	III variantas	IV variantas
Grynasis pelningumas	0,00	+71,88	+71,88
Nuosavybės grąža (ROE)	0,00	+79,05	+79,05
Ilgalaikio turto grąža (ROA)	0,00		

Šaltinis: sudaryta autorės.