MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

DOVILĖ BAGDONAVIČIŪTĖ

APSKAITOS IR MOKESČIŲ DERINIMO ĮTAKOS ĮMONĖS RODIKLIAMS VERTINIMAS

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas

Prof. dr. Gintaras Černius

VILNIUS, 2022

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

APSKAITOS IR MOKESČIŲ DERINIMO ĮTAKOS ĮMONĖS RODIKLIAMS VERTINIMAS

Verslo apskaitos magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 6211LX065

Vadovas

Prof. dr. Gintaras Černius

Atliko

VAPvmis20-1 gr. stud.

D. Bagdonavičiūtė

VILNIUS, 2022

TURINYS

ĮVADAS 7
1. APSKAITOS IR MOKESČIŲ REGULIAVIMAS 9
1.1. Apskaitos samprata 9
1.2. Mokesčių ir apskaitos skirtumai 16
1.3. Įmonių finansiniai rodikliai 26
2. TYRIMO METODOLOGIJA 31
3. APSKAITOS IR MOKESČIŲ DERINIMO VERTINIMAS 35
3.1. Įmonės rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimui 35
3.2. Įmonės rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio turtui 49
3.3. Realios įmonės rodikliai susidarant atidėtiesiems pelno mokesčiams 53
IŠVADOS IR SIŪLYMAI 61
LITERATŪRA 64
ANOTACIJA 67
ANNOTATION 68
SANTRAUKA 69
SUMMARY 70

LENTELĖS

1 lentelė. Modeliavimo taikymas realios įmonės ilgalaikio turto straipsniams. 33

2 lentelė. Realios įmonės ilgalaikio turto straipsnių vidutinis naudingas tarnavimo laikas metais. 34

3 lentelė. Hipotetinės įmonės modeliavimo pradiniai rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimui, keičiant nusidėvėjimo metodą. 35

4 lentelė. Hipotetinės įmonės dvigubo balanso nusidėvėjimo metodu apskaičiuojamas metinis nusidėvėjimas. 36

5 lentelė. Hipotetinės įmonės atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo susidarymas, kai skiriasi nusidėvėjimo metodai. 37

6 lentelė. Hipotetinės įmonės modeliavimo pradiniai rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio turtui, keičiant naudingą tarnavimo laiką. 44

7 lentelė. Hipotetinės įmonės atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo susidarymas, kai skiriasi naudingas tarnavimo laikas. 46

8 lentelė. Hipotetinės įmonės modeliavimo pradiniai rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio turtui, keičiant naudingą tarnavimo laiką. 49

9 lentelė. Hipotetinės įmonės atidėtojo pelno mokesčio turto susidarymas, kai skiriasi naudingas tarnavimo laikas. 530

10 lentelė. Realios įmonės modeliavimo pradiniai rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimui, keičiant naudingą tarnavimo laiką. 53

11 lentelė. Realios įmonės atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo susidarymas, kai skiriasi naudingas tarnavimo laikas 54

12 lentelė. Realios įmonės modeliavimo pradiniai rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio turtui, keičiant naudingą tarnavimo laiką. 57

13 lentelė. Realios įmonės atidėtojo pelno mokesčio turto susidarymas, kai skiriasi naudingas tarnavimo laikas 57

PAVEIKSLAI

1 pav. Apskaitos sistema. 12
2 pav. Apskaitos informacijos vartotojai. 13
3 pav. Įmonių apskaitą reglamentuojantys teisės aktai, standartai ir taisyklės. 15
4 pav. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas nuo apskaitinio pelno. 17
5 pav. VAS ir PMĮ nuolatiniai skirtumai. 19
6 pav. Atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo susidarymo grafikas. 21
7 pav. Atidėtojo pelno mokesčio turto susidarymo grafikas. 21
8 pav. Apyvartinio kapitalo ir pelno ryšys. 28
9 pav. Hipotetinės įmonės pelno mokestis taikant dvigubo balanso nusidėvėjimo metodą. 37
10 pav. Hipotetinės įmonės grynasis pelnas nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėjo pelno mokestis keičiant ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą. 37
11 pav. Hipotetinės įmonės pelningumas derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokestis keičiant ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą. 39
12 pav. Hipotetinės įmonės grynojo pelningumo rodiklių variacijos grafikas tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokestis keičiant ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą. 40
14 pav. Hipotetinės įmonės turto pelningumo rodiklių variacijos grafikas tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokestis keičiant ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą. 42
15 pav. Hipotetinės įmonės nuosavo kapitalo pelningumo rodiklių grafikas derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokestis keičiant ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą. 43
16 pav. Hipotetinės įmonės nuosavo kapitalo pelningumo rodiklių variacijos grafikas tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokestis keičiant ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą. 44
17 pav. Hipotetinės įmonės pelno mokestis. 45
18 pav. Hipotetinės įmonės grynasis pelnas nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas. 45
19 pav. Hipotetinės įmonės grynojo pelningumo rodikliai derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas. 47
20 pav. Hipotetinės įmonės turto pelningumo rodiklių variacija tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas. 48
21 pav. Hipotetinės įmonės nuosavo kapitalo rodiklių variacija tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas. 49
22 pav. Hipotetinės įmonės grynojo pelningumo rodikliai derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas. 51
23 pav. Hipotetinės įmonės ilgalaikio turto pelningumo variacija tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas. 52

24 pav. Hipotetinės įmonės nuosavo kapitalo rodiklių variacija tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas. 52

25 pav. Realios įmonės grynasis pelningumas derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas. 55

26 pav. Realios įmonės turto pelningumas derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas. 56

27 pav. Realios įmonės nuosavo kapitalo pelningumas derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas. 57

28 pav. Realios įmonės grynojo pelningumo rodikliai derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas. 59

30 pav. Realios įmonės nuosavo kapitalo turto pelningumas rodikliai derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas. 60

ĮVADAS

Finansinėje apskaitoje gautas veiklos rezultatas ne visada sutampa su mokesčio baze nuo kurios apskaičiuojamas pelno mokestis. Šis skirtumas atsiranda dėl to, kad sudarant finansines ataskaitas ir išvedant veiklos rezultatą yra remiamasi kitais teisės aktais nei skaičiuojant pelno mokestį. Finansinės apskaitos tikslas yra teisingai atspindėti įmonės būklę ir veiklos rezultatą finansinėse ataskaitose. Tuo tarpu mokesčiams reikia, kad remiantis įmonės veiklos rezultatais būtų teisingai apskaičiuoti mokesčiai pagal tuo metu galiojančius teisės aktus. Kadangi finansinės apskaitos ir mokesčių tikslai yra skirtingi bei remiasi skirtingais teisės aktais galima teikti, kad skirtumas tarp apskaičiuoto apskaitoje veiklos rezultato ir mokesčių daugelių atvejų yra užprogramuotas.

Mokesčių ir apskaitos derinimas yra svarbus įmonėms, nes įmonės turi prievolę teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius. Dėl esančių skirtumų šis procesas yra labai imlus laikui. Svarbu atkreipti dėmesį, kad derinant mokesčius ir finansinę apskaitą finansinių ataskaitų rinkinys turėtų būti neiškraipytas ir atspindėti įmonės tikrą būklę bei rezultatus. Reikia nepamiršti, kad finansinės ataskaitos yra reikšmingos priimant finansinius sprendimus.

Temos aktualumas. Derinant mokesčius ir apskaitą įmonės dažnai savo apskaitos politikoje pasirenka tokias apskaitos taisykles, būdus bei metodus, kurie kuo labiau atitiktų mokestinę sistemą. Vienas iš daugumos galimų pavyzdžių yra ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodo bei naudingo tarnavimo laiko pasirinkimas pagal pelno mokesčio įstatymo ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus, o ne pagal įmonėje planuojamą ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiką ir intensyvumą. Tokiu atveju įmonės finansinės ataskaitos neatspindi tikros įmonės būklės bei veiklos rezultato. Tuo pačiu yra iškreipiami finansiniai rodikliai, kuriais remiantis gali būti priimami įmonei svarbus sprendimai. Svarbu suprasti kokią įtaką finansiniams rodikliams daro apskaitos ir mokesčių derinimas.

Tyrimo objektas - skirtingi apskaitos ir mokesčių derinimo rezultatai bei jų poveikis įmonės rodikliams.

Tyrimo tikslas – atlikti galimus apskaitos ir mokesčių derinimus bei įvertinti jų įtaką įmonės rodikliams.

Tyrimo problema - apskaitos ir mokesčių nederinimas galimai dirbtinai pablogina arba pagerina įmonės rodiklius.

Tyrimo uždaviniai:

1. Apibendrinti apskaitos ir mokesčių sampratas bei paskirtys.
2. Išanalizuoti mokslinę literatūrą, publikacijas, apie apskaitos ir mokesčių skirtumų priežastys ir tipus, bei rekomenduojama apskaitos ir mokesčių skirtumų apskaitą.
3. Išanalizuoti svarbiausius įmonės rodiklius.
4. Atlikti apskaitos ir mokesčių derinimo modeliavimus hipotetinės ir realios įmonės duomenimis, pagal pelno mokesčio įstatyme apibrėžtus galimus skirtingus nusidėvėjimo normatyvus.
5. Įvertinti kokią įtaką įmonės rodikliams turėjo skirtingi sumodeliuoti apskaitos ir mokesčių derinimo scenarijai.

Keliama hipotezė. Nederinant apskaitos ir mokesčių galima dirbtinai pabloginti arba pagerinti įmonės rodiklius.

1. APSKAITOS IR MOKESČIŲ REGULIAVIMAS

1.1. Apskaitos samprata

Kiekvienoje įmonėje apskaita yra neatsiejama įmonės dalis. Dažnai vartotina frazė teigia, kad apskaita yra verslo kalba. Nenuostabu, kad ši frazė yra plačiai paplitusi, nes norint efektyviai valdyti įmonę reikalingi duomenys apie įmonėje vykstančius procesus. Apskaita įmonėse tampa informacijos pateikimo priemonė priimti sprendimus.

Platų apskaitos apibrėžimą, kaip mokslą apie visuomenės procesus pateikia B. Jefimovas (2008) apskaita – "socialinis, t.y. visuomeninis mokslas, nes parodo sudėtingus visuomenėje vykstančius procesus."(p.11). Konkretesnį apskaitos apibrėžimą tik įmonių rėmuose pateikia tarptautinis apskaitos standartų komitetas 1989, kuris teigia, kad apskaita – tai informacijos apie įmonės finansinę veiklą ir pasikeitimus pateikimas didelei potencialių vartotojų grupei priimti ekonominius sprendimus. Šis apibrėžimas akcentuoja tai, kad apskaita skirta priimti finansinius sprendimus. Šį apibrėžimą išplečia Žaptoriaus (2017) „apskaita – viena iš pirmųjų istorijoje informacijos gavimo sistemų ūkinei veiklai valdyti, tai įmonės finansinių operacijų pripažinimo, matavimo, registravimo, klasifikavimo, kaupimo ir pateikimo procesas, kuris taikomas finansinei informacijai perduoti ir leidžia informacijos vartotojams daryti apgalvotus vadybinius sprendimus."(p.297). Šis apibrėžimas pabrėžia, kad apskaita ne tik skirta sprendimams priimti, bet tuo pačiu tai yra nuolatinis procesas. Šiam požiūriui taip pat pritaria Kanapickienė, Rudžionienė ir Jefimovas (2008) teigdami, kad „apskaita yra reiškinių ir įvykių, nors iš dalies turinčių finansinį pobūdį, registravimo, klasifikavimo ir sumavimo tam tikru būdu ir pinigine išraiška, bei rezultatų interpretavimo menas."

Pagal Lietuvos Respublikos finansų ministeriją „Apskaita - ekonominės informacijos atpažinimo, matavimo ir pateikimo procesas, leidžiantis informacijos vartotojams priimti ekonominius sprendimus. Tai kompleksinis procesas, priklausantis nuo žmonių ir parengtas jiems. Baigiamasis apskaitos etapas yra atskaitomybė – sistema apibendrinančių ir tarpusavyje susijusių rodiklių, gautų iš apskaitos ir apibūdinančių visos ūkinės veiklos rezultatus per ataskaitinį laikotarpį." Apibendrinant galima teigti, kad Lietuvos Respublikos ministerijos apibrėžimas yra vienas tikslesnių apskaitos apibrėžimų, kuris į apskaitą žiūri kaip į kompleksinį procesą, kurio rezultatas skirta žmonėms priimti ekonominius sprendimus ir tuo pačiu apibendrina anksčiau aptartus apskaitos apibrėžimus. Mano nuomone apskaita yra įmonėje vykstančių ekonominių procesų atpažinimo, įvertinimo ir klasifikavimo sistema. Remiantys apskaitos duomenimis informacijos vartotojai gali priimti ekonomiškai pasvertus sprendimus.

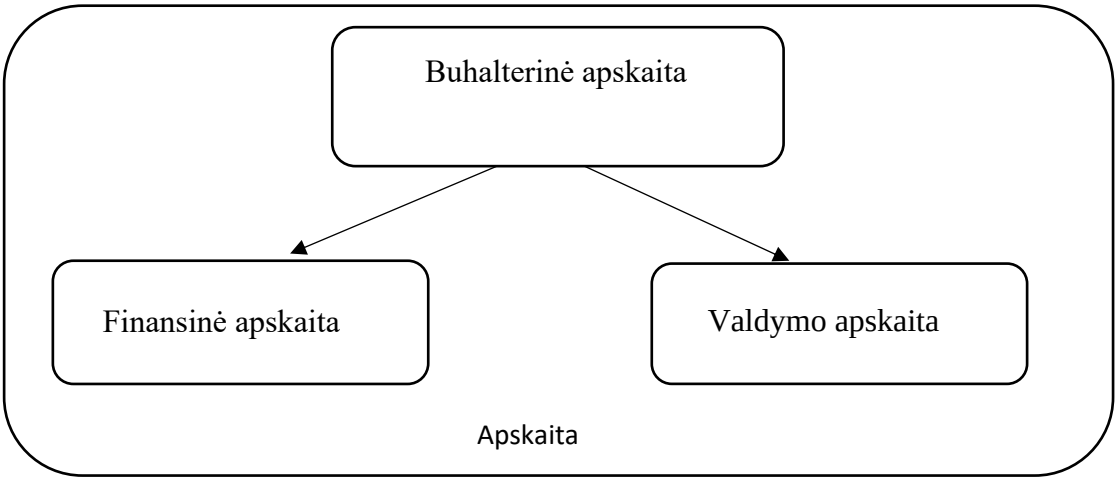
Pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą „buhalterinė apskaita – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti.“ Mano nuomone šis apibrėžimas apibendrina buhalterinės apskaitos paskirtį, kad buhalterinė apskaitos sistema yra pagrindas finansinei bei valdymo apskaitai.

Anot Juočiūnienės ir Stončiūnienės (2008) finansinė apskaita turi kuo teisingiau atspindėti įmonės verslo sėkmę bei balanso skirsnius. Pagal Larson, Pyle (1987) finansinė apskaita yra skirta įmonės informacijos pateikimui išoriniams vartotojams. Šiam apibrėžimui pritaria Žaptorius (2017) „Finansinė apskaita –tai toks apskaitos metodas, kurį taikant siekiama analizuoti finansines operacijas, kad būtų galima pateikti finansinė informaciją suinteresuotiems asmenims“.(p. 300) Šį finansinės apskaitos požiūrį išplečia Oksfordo universiteto žodyno apibrėžimas, kad finansinė apskaita – tai apskaitos rūšis, susijusi su verslo operacijų klasifikavimu, įvertinimu ir registravimu. Finansinė apskaita pirmiausiai suvokiama kaip sistema, teikianti „tikrą ir teisingą“ vaizdą apie įmonės finansinę būklę išoriniams informacijos vartotojams. Apibendrinant visus apibrėžimus galima teikti, kad finansinės apskaitos galutinis produktas yra finansinės ataskaitos. Mano nuomone finansinė apskaita yra buhalterinės apskaitos rūšis, kuri skirta sudaryti finansinių ataskaitų rinkinį.

Kartais sąvokos finansinė apskaita ir buhalterinė apskaita yra klaidingai laikomos sinonimais. Anot Mackevičiaus, Subačienės ir Tamulevičienės (2018) finansinė apskaita yra buhalterinės apskaitos dalis ir norint išvengti finansinės ir buhalterinės apskaitos sutapatinimo reikia, kad šie terminai būtų apibrėžti teisės aktuose. Netikslų terminų apibrėžimą teisės aktuose taip pat pastebi ir Černius (2012), kuris pagal buhalterinės apskaitos įstatyme naudojamas sąvokas pastebi, kad buhalterinės apskaitos apibrėžime yra išskiriama, bet neįvardinama viena buhalterinės apskaitos dalis. Buhalterinės apskaitos įstatyme yra įvardijama valdymo apskaita, tačiau neįvardijama apskaita sudaryti finansinei atskaitomybei. LR Buhalterinės apskaitos įstatymas galiojęs nuo 1993m. yra atnaujinamas į LR Finansinės apskaitos įstatymą, kuris įsigalios nuo 2022 gegužės mėnesio. LR Finansinės apskaitos įstatyme atsiranda finansinės apskaitos terminas. „Finansinė apskaita (toliau – apskaita) – ūkinių operacijų pagrindimo, vertinimo, registravimo sistema, skirta gauti finansinei informacijai, reikalingai finansinių ataskaitų rinkiniui (toliau – finansinės ataskaitos), mokesčių deklaracijoms ir kitoms ataskaitoms, kuriose pateikiama finansinė informacija (toliau kartu – ataskaitos), parengti ir (arba) informacijos vartotojų ekonominiams sprendimams priimti.“ Mano nuomone su nauju įstatymu vis tiek abi sąvokos nėra apibrėžtos įstatymų, nes nebelieka buhalterinės apskaitos apibrėžimo, o vietoj jo atsiranda finansinės apskaitos apibrėžimas bei tuo pačiu buhalterinės apskaitos sąvoka pakeičiame finansinės apskaitos sąvoka ir kituose įstatymuose.

Kai kurie autoriai išskiria dar vieną apskaitos šaką, tai mokestinė apskaita. Mokesčiai yra valstybės gyvavimo pagrindas. Biudžeto pagrindinės įplaukos yra iš mokesčių. Anot Kalčinsko (2007) per mokesčius valstybė gali skatinti ekonomines veiklas, vykdyti savo politiką. Dėl šių priežasčių mokesčiai valstybėje yra dažnai kintantis ir apskaita turi nuolatos prisiderinti, norint įvykdyti savo paskirtį. Aleliūnaitė (2012) teigia, kad mokestinė apskaita tai sistema skirta apskaičiuoti, deklaruoti, sumokėti mokesčius remiantis buhalterinės apskaitos duomenimis. Taip pat pabrėžiama, kad ši sistema yra mokesčių įstatymų reglamentuota. Apskaitą ir mokesčius reglamentuoja skirtingi teisės aktai, kuriuose kai kurių ūkinių operacijų traktavimas skiriasi. Tuo pačiu pagal LR finansinės apskaitos įstatymą nėra išskyrimo į mokesčių apskaitą, o tik nurodama, kad finansinės apskaitos duomenys skirti mokesčių deklaracijoms rengti. Černius (2012), neišskiria mokestinės apskaitos kaip atskiros apskaitos, nes pasinaudojus apskaitoje sukauptais duomenimis ir atliekant minimalius koregavimus galima parengtis tikslias mokestines ataskaitas. Mokestinės apskaitos kaip atskiros apskaitos nebūtų galima išskirti, nes nėra tam skirtos apskaitos sistemos su pirminiais dokumentais, registrais. Šiuo atveju išskiriama mokestinė apskaitos sistema tiktai naudojasi finansinės apskaitos duomenimis pateikti mokesčių deklaracijas ir kitas ataskaitas. Apibendrinant autoriai, kurie išskiria ir neišskiria mokesčių kaip atskiros apskaitos rūšies sutinka, kad mokesčiai remiasi apskaitos duomenimis. Mano nuomone mokesčiai netūrėtų būti išskirti kaip atskira apskaitos rūšis, nes mokesčiams apskaičiuoti mes tik naudojamės apskaitos duomenimis ir juos koreguojame pagal mokesčių įstatymus.

Pagal Kalčinską (2007) buhalterinė apskaita skirstoma į finansinę ir valdymo apskaitą. Pagrindas šių apskaitų skirstymui yra informacijos vartotojai. Valdymo apskaita skirta įmonės vidaus kontrolei. Pagal Subačienę, Budrionytę ir Senkų (2012) valdymo apskaita – informacijos, reikalingos ūkio subjektui valdyti, rinkimas, sisteminimas, įvertinimas ir pateikimas. Šios apskaitos vartotojai yra vidiniai - įmonės vadovybė ir kiti darbuotojai. Valdymo apskaita nėra reguliuojama, jį yra formuojama pagal įmonės vidinius poreikius. Anot Lakį (2001) valdymo apskaitos vertę nustato, kiek informacija yra naudinga sprendimų priėmimui. Finansinė ir valdymo apskaita yra susijusi, nes anot Kanapickienės (2008) finansinės apskaitos duomenys naudojami valdymo tikslams ir valdymo apskaitos informacija naudojama tvarkant finansinę apskaitą. Valdymo ir finansinė apskaita yra toje pačioje apskaitos sistemoje. Apibendrinant galima teikti, kad valdymo apskaita nėra reglamentuojama, nes skirta patenkinti įmonės vidaus poreikius. Įmonės vidaus valdymui skirta informacija gali būti labai įvairi, atsižvelgiant į įmonės veiklos pobūdį ir poreikius. Dėl šios priežasties įstatymais būtų sunku apibrėžti, kokia informacija turėtų būti pateikiama įmonės valdymo apskaitoje. Taip pat nereikia pamiršti, kad valdymo apskaitoje informacija yra konfidenciali ir nėra dalinamasi su išoriniais informacijos vartotojais.



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis R. Kanapickiene (2008).

1 pav. Apskaitos sistema.

Pagal Mackevičių (2019) finansinės atskaitomybės pagrindinė paskirtis yra informacijos pateikimas vartotojams, kuri būtų naudinga ir reikalinga priimant ekonominius sprendimus. Finansinės apskaitos vartotojai yra išoriniai, bet tuo pačiu ir vidiniai. Finansinė apskaita yra reguliuojama teisės aktais. Viena iš priežasčių kodėl yra reguliuojama teisės aktais ir yra tai, kad finansinė apskaita yra skirta ir išoriniams vartotojams. Finansinės apskaitos galutinis produktas yra finansinės ataskaitos. Mano nuomone, jei finansinės ataskaitos būtų parengiamos kaip valdymo ataskaitos, patenkinti tik vidinius įmonės poreikius, finansinės ataskaitos būtų nepalyginamos tarp įmonių. Pagal Lakį (2009) šiame globaliame pasaulyje daugelis įmonių turi ekonominius ryšius su kitomis įmonėmis. Šie ekonominiai ryšiai sujungia visus į bendrą sistemą, kurioje įmonės negali funkcionuoti izoliuotai. Dėl to svarbu turėti patikimą informacijos šaltinį apie kitas įmones su kuriomis turi finansinių, gamybinių ir kitokių santykių. Anot Mackevičiaus (2019) finansinės atskaitomybės informacija turi padėti informacijos vartotojams:

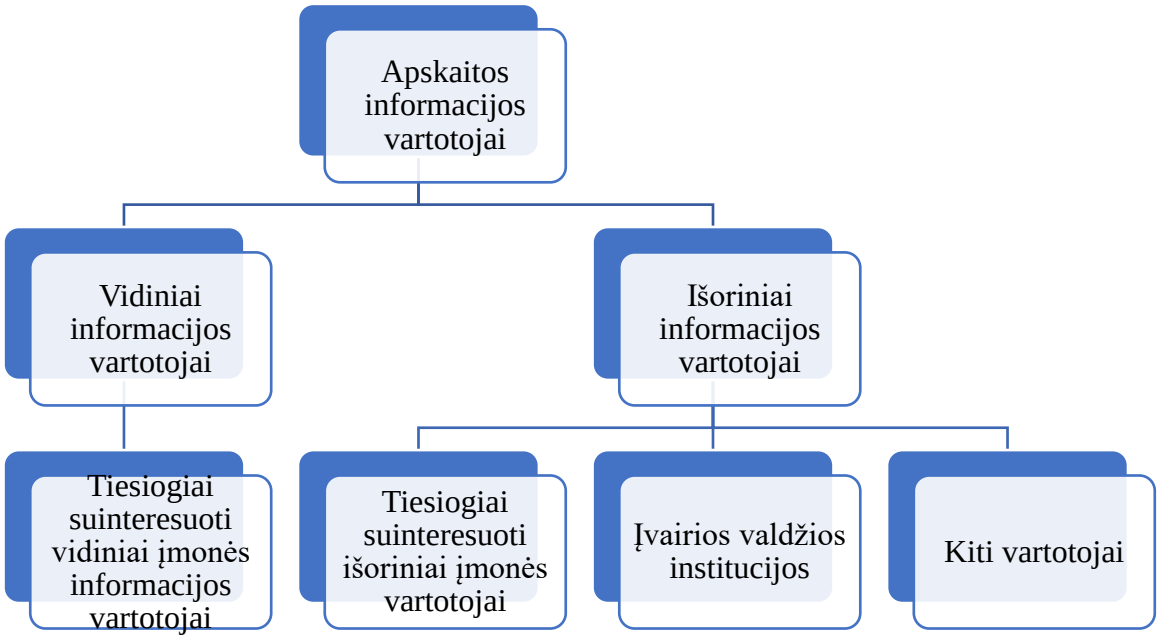
1) įvertinti ataskaitinių ir praėjusių metų finansinę būklę, veiklos rezultatą bei pinigų srautus įmonėje;

2) prognozuoti įmonės veiklos ir plėtros galimybes;

3) įvertinti praeityje priimtų sprendimų teisingumą ir pagrįsti dabartinius sprendimus ir prognozes.

Teigiama, kad versle 70 procentų iš visos naudojamos informacijos yra apskaitos informacija. Žaptorius (2009) “Apskaitos informacija – sukauptos ir parengtos perduoti vartotojui žinios skirtos sprendimams, išvadoms daryti, skatina loginį mąstymą“.(p.297). Anot Kundelienės (2007) remdamiesi apskaitos informacija išorės ir vidiniai vartotojai gali priimti lemiamus sprendimus. Apibendrinant apskaitos informacijos vartotojai skirstomi į išorinius ir vidinius apskaitos vartotojus, kurie remiantis informaciją gali priimti sprendimus. Kas sudaro informacijos vartotojus išskirstė Kalčinskas 2 paveiksle. Anot Domeikos

(2008) informacija reikalinga, kad informacijos vartotojai galėtų įvairiais metodais analizuoti finansines ataskaitas ir priiminėti ekonominius spendimus. Kiekvienos vartotojų grupės poreikiai iš finansinių ataskaitų yra skirtingi. Vidiniams vartotojams informacija reikalinga įmonės valdymui, kontroliavimui, užtikrinant įmonės pelningumą ir tęstinumą. Išoriniams vartotojams informacija reikalinga, kad įvertinti įmonės finansinę būklę, pagal jų poreikius.



Šaltinis: sudaryta autorės remiantys G. Kalčinsku (2007).

2 pav. Apskaitos informacijos vartotojai.

Kadangi finansinių ataskaitų informacijos vartotojų yra daug ir jų poreikiai yra labai įvairūs, todėl apskaita turi remtis universaliais principais. Daugelyje šalių yra priimta vadovautis bendraisiais apskaitos principais. Anot Kanapickienės, Rudžionienės ir Jefimovo (2008) bendrieji apskaitos principai turi būti panašus į „nepajudinamus gamtos dėsnius“ kaip chemijoje ar fizikoje, kad jie būtų neabejotinai teisingi ir neprieštarautų verslo ir valstybės interesams. Pagal Kalčinską (2007) yra 10 bendrųjų apskaitos principų, kurie sudaro apskaitos sistemos pagrindą:

- Įmonės;
- Įmonės veiklos tęstinumo;
- Periodiškumo;

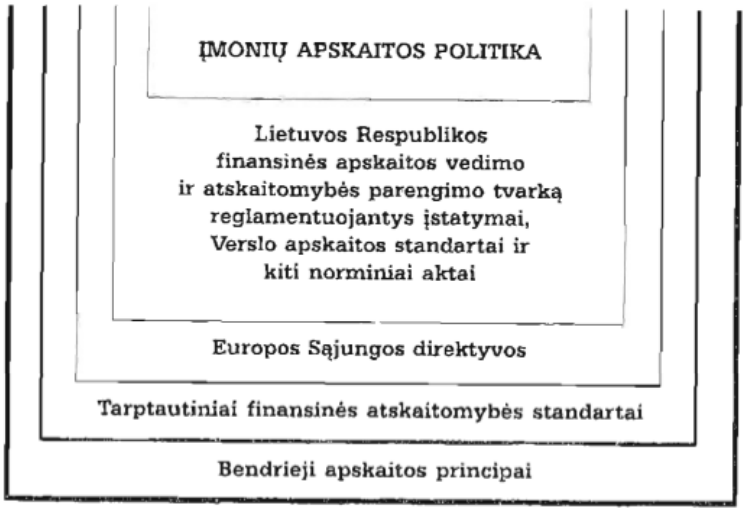
- Piniginio mato;
- Kaupimo;
- Palyginimo;
- Atsargumo;
- Neutralumo;
- Turinio viršenybės prieš formą;

Tokie patys bendrieji apskaitos principai yra apibrėžti Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 45 straipsnyje ir nurodyti 1-jame verslo apskaitos standarte "Finansinė atskaitomybė". Ne visose šalyse bendrieji apskaitos principai yra apibrėžti įstatymais, nes kai kur jie yra traktuojami kaip visuotinai pripažįstami apskaitos principai. Rudžionienė ir Vaičiulytė (2016) tyrė atsargumo principą ir apskaitos kokybės ryšį. Padarydamos išvados, kad konservatyvi (atsargi) apskaita pateikia tikrą ir teisingą turto ir nuosavybes vertę. Pagal Mackevičių, Subačienę ir Tamulevičienę (2018) sąrašą būtų galima papildyti patikimumo ir reikšmingumo principais. Patikimumo principas reiškia, kad informacija būtų nešališka ir joje nebūtų klaidų. Reikšmingumo principas reiškia, kad informacijos pateikimas arba nepateikimas gali daryti įtaką ekonominiams sprendimas. Reikšmingumu taip pat remiasi ir auditoriai audituojant finansines ataskaitas, nes vienas iš audito tikslų yra nustatyti ar visais reikšmingais atvejais audituojamos įmonės tikrai ir teisingai parodo įmonės finansinę būklę. Tikros ir teisingos informacijos pateikimas yra vienas iš pagrindinių finansinės apskaitos tikslų. Anot Rudžionienės (2010), kad informacija būtų tikra apskaitoje neturi būti šališkumo. Tuo pačiu teisinga informacija laikoma tokia, kuri yra parengta pagal nustatytus apskaitos reikalavimus (bendruosius apskaitos principus, verslo apskaitos standartus). Apibendrinant galima teikti, kad apskaitą reglamentuojantys įstatymai remiasi bendraisiais apskaitos principais. Mano nuomone, bendrieji apskaitos principai yra pagrindas pasiekti, kad finansinėje apskaitoje būtų parodyta tikra ir teisinga įmonės finansinė būklė.

Lietuvoje apskaita reglamentuojama ne tik bendraisiais apskaitos principais. Lietuvoje apskaita yra reglamentuojama įstatymais, verslo apskaitos standartais ir kitais poįstatyminiai aktais. Įstatymai reglamentuojantys apskaitą Lietuvoje:

- Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas ;
- Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas;
- Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymas;

Verslo apskaitos standartai sukurti remiantys Europos Sąjungos teise ir Tarptautiniais apskaitos standartais. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme yra nurodoma kaip tvarkyti apskaitą, kad užtikrintų finansinių ataskaitų sudarymą pagal verslo apskaitos standartus. Šiuo metu yra 43 Verslo apskaitos standartai. Taip pat kiekviena įmonė turi pasirinkti ir įgyvendinti apskaitos politiką. Anot Mackevičiaus, Subačienės ir Tamulevičienės (2018) siaurąja prasme apskaitos politika siejama su finansinėmis ataskaitomis, kurios turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę. Apskaitos politikoje nurodomi taikomi apskaitos principai, metodai ir taisyklės, kurios neprieštarauja apskaitą reglamentuojantiems teisės aktams. Apibendrinant galima teikti, kad įmonės apskaitos politika, apskaitą reglamentuojantys LR įstatymai, verslo apskaitos standartai, Europos sąjungos direktyvos, Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai ir bendrieji apskaitos principai sudaro sistemą, kurią remiantys sudarytos finansinės ataskaitos atspindės tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę.



Šaltinis: G. Kalčinskas, 2007, p. 49.

3 pav. Įmonių apskaitą reglamentuojantys teisės aktai, standartai ir taisyklės.

Apskaitos politika turi vadovautis pastovumo principu, kad būtų užtikrintas palyginamumo principas. Dėl šių principų apskaita reglamentuojantis įstatymai nėra dažnai keičiami. Tuo tarpu mokesčius reglamentuojantys įstatymai yra dažnai keičiami, nes turi reaguoti į besikeičiančius ekonominius procesus valstybėje. Šio skirtumo priežastis yra tai, kad apskaitos ir mokesčių įstatymai siekia skirtingų tikslų. Apskaita siekia parodyti tikrą ir teisinga įmonės finansinę būklę, o mokesčiai siekia spartinti ekonomiką, įmonių konkurenciją, užsitikrinti stabilias biudžeto pajamas bei mokesčių pasiskirstymo teisingumą.

1.2. Mokesčių ir apskaitos skirtumai

Valstybė vykdo daug funkcijų nuo valstybės apsaugos, socialinių garantijų užtikrinimo iki administracinių. Užtikrinti tinkamą šių funkcijų vykdymą reikalingi finansiniai ištekliai. Pagrindinis finansinių išteklių gavimo būdas valstybei yra mokesčiai.

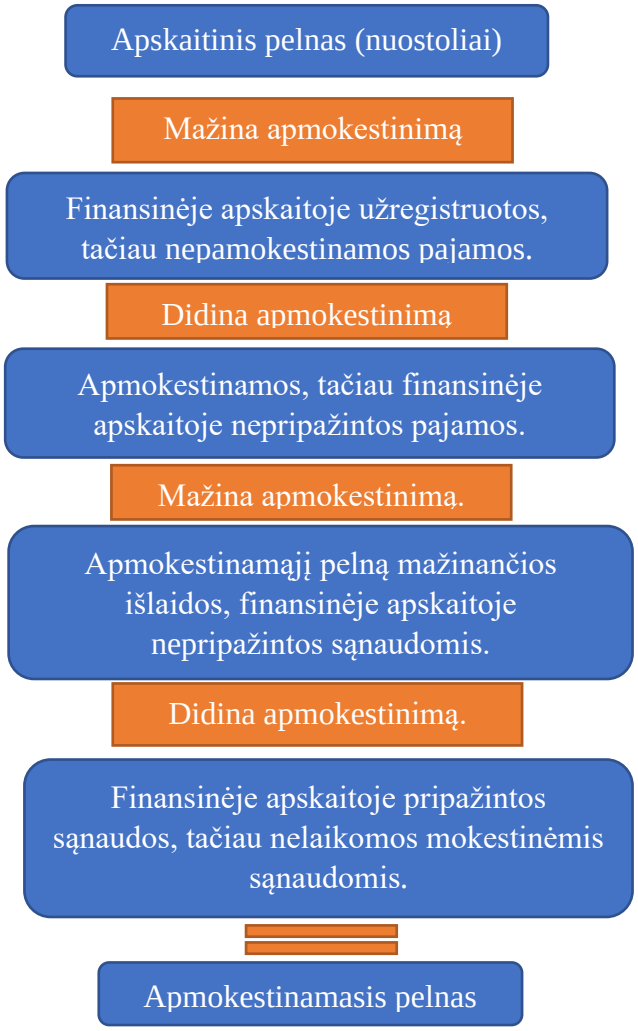
Pagal Lietuvos Respublikos finansų ministeriją galima išskirti šiuos pagrindinius mokesčius:

- Pelno mokestis;
- Pridėtinės vertės mokestis;
- Akcizai;
- Gyventojų pajamų mokestis;
- Nekilnojamojo turto mokestis;
- Žemės mokestis;
- Paveldimo turto mokestis;
- Loterijų ir azartinių lošimų mokestis;

Visi Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos mokesčiai yra išvardinti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje. Šiuos mokesčius taip pat apibrėžia Lietuvos teisinis reguliavimas. Anot Endrijaičio (2018) teisinis reguliavimas apibrėžiantys mokesčius vadovaujasi bendraisiais apskaitos principais tiek, kiek jie padeda užtikrinti laiku ir teisingai įvykdoma mokestinę prievolę. Tuo tarpu apskaitoje bendrieji apskaitos principai naudojami pasiekti tikros ir teisingos finansinės būklės atvaizdavimą. Pagal išskirstytus mokesčius matome, kad valstybė surenkant mokesčius remiasi ekonominės veiklos pobūdžių, kad užtikrintų įvairiapusį mokesčių surinkimą ir veiklų apmokestinimą.

Anot Štrolytės (2018) daugiausiai neatitikimų yra tarp pelno mokesčio įstatymo ir verslo apskaitos standartų. Šiuos skirtumus tarp pelno mokesčio ir apskaitos nagrinėjo daug mokslininkų: Juočiūnienė ir Stončiuvienė (2008), Štrolytė (2018), Kamarauskaitė, Senkus ir Subačienė (2016). Verslo apskaitos standartai siekia pateikti gaires tikram ir teisingam įmonės finansinės būklės atvaizdavimui, o pelno mokesčio įstatymas siekia valstybės biudžeto pajamų surinkimo bei ekonominio rinkos dalyvių reguliavimo bei skatinimo. Pelno mokestis yra ketvirtas iš didžiausių surenkamų mokesčių valstybėje. Pelno mokesčiu yra apmokestinamas uždirbamas juridinių asmenų pelnas. Mano nuomone yra natūralu, kad daugiausia neatitikimų yra tarp pelno mokesčio įstatymo ir verslo apskaitos standartu, nes abu jie skirti juridiniams asmenimis, bet jų tikslai yra visiškai skirtingi.

Pelno mokestis yra glaudžiai susijęs su finansine apskaita. Pelno mokesčiui apskaičiuoti naudojamas finansinėje apskaitoje gautas pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą. Gautas pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą yra pagrindas, kuriuo remiantis apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas. Pelno mokesčio deklaracijoje yra nurodomos pajamos, kurios didina arba mažina apmokestinamąjį pelną. Taip pat yra nurodomos sąnaudos, kurios irgi didina arba mažina apmokestinamąjį pelną. Atlikus visas korekcijas gaunamas apmokestinamasis pelnas, kuris yra pelno mokesčio bazė. Po tokių koregavimų pelno mokesčio bazė dažnai neatitinka su rezultatu gautu finansinėje apskaitoje. Anot Bružausko ir Stončiuvienės (2012) pelno mokestis apmokestina ne tikrąjį įmonės veiklos rezultatą, o tik dirbtinį dydį, kuris gaunamas pritaikius pelno mokesčio taisykles. Kaip ir prieš tai apibendrinus, mokesčiai nėra atskira apskaitos rūšis, pelno mokesčiui apskaičiuoti mes tik naudojamės apskaitos duomenimis ir juos koreguojame pagal pelno mokesčio įstatymą.



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis G.Černiumi, A.Kapitanovu (2005).

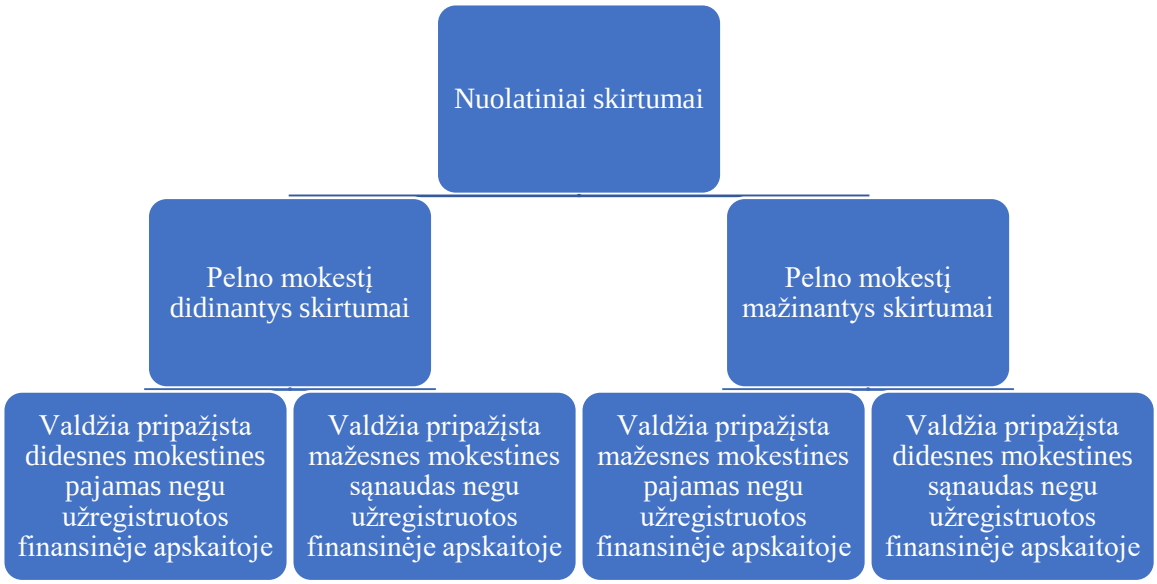
4 pav. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas nuo apskaitinio pelno.

Apmokestinamas pelnas dauginamas pagal pelno mokesčio tarifą tokiu būdu gaunamas mokėtinas pelno mokestis. Lietuvoje taikomi 3 pelno mokesčio tarifai. 15 procentų pelno mokesčio tarifas yra pagrindinis, kuriuo apmokestinami juridiniai asmenys. Lengvatiniai tarifai yra 5 procentų ir 0 procentų tarifai. 5 procentų tarifas skirtas mažoms įmonėms, kurių vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 ir mokestinamuoju laikotarpių uždirbtos pajamos neviršija 300 000 eurų su tam tikromis išimtimis. 0 procentų tarifas taikomas naujai įregistruotiems vienetams už pirmąjį mokestinį laikotarpį irgi su tam tikromis išimtimis. Turint šiuos 3 skirtingus mokesčių tarifus valstybė skatina mažų ir naujai įsteigtų įmonių veiklą. Taip pat valstybė nustatant pelno mokesčių tarifus atsižvelgia ne tik į vidinius kriterijus, tačiau ir į pasaulinę konkurenciją. Anot Snitkienės, Senkaus ir Budrionytės (2018) pelno mokesčio tarifas dėl konkurencijos tarp EBPO (Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos) šalių nuo 1981 iki 2018 sumažėjo per pusė. Tarptautinėms įmonėms renkantis šalį, kurioje vystyti veiklą, deklaruoti ir apmokestinti pajamas mokesčių tarifas irgi yra svarus veiksnys. Apibendrinant galima teigti, kad valstybė siekdama kuo daugiau surinkti mokesčių į valstybės biudžetą atsižvelgia ir į pasaulinę konkurenciją, tuo pačiu per įvairias lengvatas skatina ekonominę veiklą. Valstybinė mokesčių sistemos subalansavimas yra sudėtingas daug veiksnių turintis procesas.

Pelno mokesčio tarifas taip pat atsiliepia įmonių finansiniams rodikliams, nes apskaičiuotas pelno mokestis yra įtraukiamas finansinėje apskaitoje pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip pelno mokesčio sąnaudos už ataskaitinį laikotarpį. Šią pelno mokesčių ir finansinės apskaitos sąjungą taip pat pabrėžia Kamarauskaitė ir Senkus (2016), kad esant tokiam ryšiui reikia užtikrinti teisingos informacijos pateikimą abiejose sistemose. Teisingas informacijos pateikimas abiejose sistemose reikalauja išteklių, laiko ir kompetencijos. Įmonės dažnai remiasi optimalumo principu, kuris nurodo, kad apskaitos teikiama nauda nebūtų mažesnė už apskaitos tvarkymo sąnaudas. Anot Bružausko ir Stončiuvienės (2012) toks optimalumo principo taikymas labiausiai išryškėja mažose įmonėse. Siekiant optimizuoti apskaitos tvarkymo sąnaudos nedidelės įmonės galimai taiko galiojančias pelno mokesčio nuostatas ir tvarkant finansinę apskaitą. Mano nuomone, įmonės taikydamos apskaitoje mokesčių nuostatas iškreipia savo finansines ataskaitas ir jos nebeatspindi tikros ir teisingos įmonės finansinės būklės.

Įmonės, kurios nori optimizuoti savo apskaitą ir finansinėje apskaitoje taikyti pelno mokesčio nuostatas susiduria su pelno mokesčio ir apskaitos skirtumais, kurie negali būti ignoruojami. Jie ne tik iškraipytų tikro ir teisingo finansinio rezultato atspindėjimo finansinėje apskaitoje reikšmę, bet ir visiškai iškraipytų įmonės finansinę būklę. Skirtumai tarp pelno mokesčio ir apskaitos lemia, kad apmokestinamasis pelnas bus mažesnis ar didesnis lyginant su apskaitiniu pelnu (nuostoliu). Tokia skirtumai yra išskiriami į laikinuosius ir nuolatinius skirtumus.

Nuolatiniai skirtumai – jie susidaro dėl skirtingų pajamų ir sąnaudų pripažinimo finansinėje apskaitoje ir mokesčiuose. Pagal Kapitanovą ir Černių (2005), tai yra skirtumas tarp apskaitinio pelno (nuostolio) ir apmokestinamojo pelno, kai šie mokestiniai ir apskaitiniai skirtumai susidaro vieną ataskaitinį laikotarpį bei vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais neišnyksta. Kamarauskaitė, Subačienė ir Senkus (2016) pritaria šiam apibrėžimui bei išplečia, kad nuolatiniai skirtumai susidaro tik tą ataskaitinį laikotarpį ir nedaro įtakos vėlesniuose laikotarpiuose. Yra išskiriamos 4 nuolatinių skirtumų priežastys. Šios priežastys yra susisijusios su pajamų bei sąnaudų koregavimu pagal pelno mokesčio įstatymą. Šie skirtumai atsiranda dėl skirtingo sąnaudų ir pajamų pripažinimo traktavimo apskaitoje ir pelno mokesčio įstatyme. Šie skirtumai išlieka apskaitoje, nes jeigu užregistruotume šiuos ūkinius įvykius pagal pelno mokesčio įstatymą finansinėje apskaitoje išsikraipytume veiklos rezultatas. Anot Kapitanovo ir Černiaus (2005) geriausias nuolatinių skirtumų pavyzdys yra reprezentacinės sąnaudos, kur visa reprezentacinių sąnaudų suma finansinėje apskaitoje pripažįstamos kaip veikos sąnaudos, o pagal pelno mokesčio įstatymą iš pajamų atskaitome ne daugiau kaip 50 procentų šių sąnaudų ir ne daugiau nei 2 procentai pagal pajamas per mokestinį laikotarpį.



Šaltinis : Sudaryta remiantis G. Kalčinsku (2007).

5 pav. VAS ir PMĮ nuolatiniai skirtumai.

Nuolatiniai skirtumai daro poveikį tik vieną ataskaitinį laikotarpį ir tai lemia, kad šių skirtumų apskaita nėra labai sudėtinga. Norint susisteminti nuolatinius skirtumus reikia turėti atskirus registrus. Anot Černiaus

(2012), kuris nagrinėjo ar galima mokesčius atkirti kaip atskira apskaitos sistema pateikia metodiką, kaip turi būti derinami mokesčiai ir apskaita. Jis išskiria, kad mokestinės ataskaitos gali būti rengiamos ir iš specialiai tam skirtų registrų arba perskaičiuojant finansinių ataskaitų duomenys pagal pelno mokesčio taisykles. Pasiūlytas derinimas yra pakankamai lengvai įgyvendinamas esant nuolatiniams skirtumas, tačiau esant laikiniesiems skirtumams perskaičiavimai yra sudėtingesni. Apibendrinant galima teigti, kad nuolatiniai skirtumai turi įtakos tik vieną ataskaitinį laikotarpį ir norint suderint nuolatinių skirtumų apskaitą ir mokesčius užtenka turėti paprastus atskirus registrus.

Laikinieji skirtumai kaip ir nuolatiniai skirtumai yra apskaitinio ir apmokestinamojo rezultato skirtumai, kurie susidaro dėl skirtingų pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal finansinę apskaitą ir pelno mokesčio nuostatas. Reikia pabrėžti, kad šie skirtumai atsiranda vieną ataskaitinį laikotarpį ir kitais ataskaitiniais laikotarpiais išnyksta. Atvirkščiai nei nuolatiniai skirtumai laikinieji skirtumai turi poveikį ir kelių ataskaitinių metų finansinėms ataskaitoms. Pagal 24 VAS (2016) laikinieji skirtumai yra turto ar įsipareigojimo skirtumas tarp mokesčio bazės. Laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai apskaičiuojant apskaitinį pelną, pajamos arba sąnaudos įtraukiamos į vieną ataskaitinį laikotarpį, o apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, – į kitą ataskaitinį laikotarpį. Anot Kamarauskaitės, Subačienės ir Senkaus (2016) laikinieji skirtumai pagal laiko perspektyvą turi vykti ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį atvirkščiai nei su nuolatiniais skirtumais, kurie vyksta tik vieną laikotarpį. Pabrėžiama, kad laikinieji skirtumai atsiradę vieną ataskaitinį laikotarpį kitais ataskaitiniais laikotarpiais išnyksta. Pagal 24 VAS (2016) laikinieji skirtumai skirstomi į įskaitomuosius laikinuosius skirtumus ir apmokestinamuosius laikinuosius skirtumus atitinkamai:

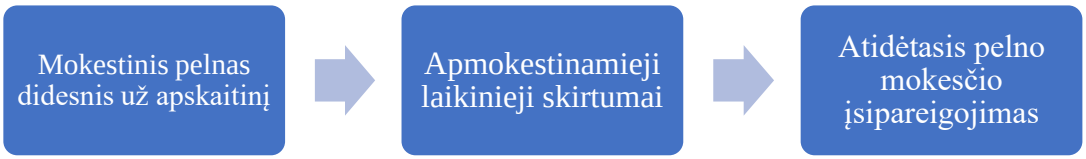
- Įskaitomieji laikinieji skirtumai, susidaro kai būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas bus mažesnis už apskaitinį.
- Apmokestinamieji laikinieji skirtumai, susidaro kai būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas bus didesnis už apskaitinį.

Apibendrinant laikinuosius skirtumus, galima teigti, kad nuolatiniai skirtumai yra sudėtingesni, nes jie tęsiasi daugiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį, bet tuo pačiu laikinieji skirtumai laike išnyksta. Laikinųjų skirtumų apskaitos ir mokesčių derinimas yra sudėtingesnis nei nuolatinių skirtumų, nes reikia papildomų skaičiavimų, koregavimų, registrų, kurių reikalingi ne vieną ataskaitinį laikotarpį.

Taip pat kaip ir laikinieji skirtumai taip ir atidėtasis pelno mokestis skirstomas į atidėtąjį pelno mokesčio turtą ir atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimą atitinkamai:

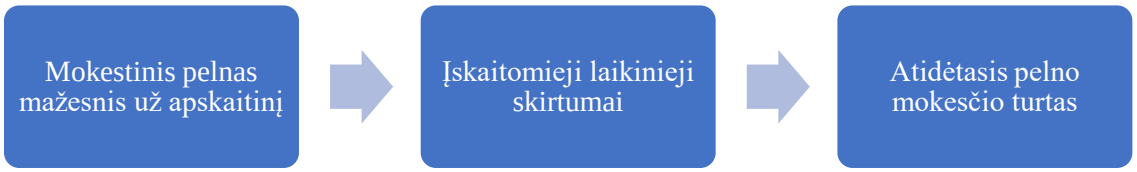
- Atidėtasis pelno mokesčio turtas, tai būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais atgautinos pelno mokesčio sumos, kurios susidaro dėl įskaitomųjų laikinųjų skirtumų ir nepanaudotų mokestinių nuostolių perkėlimo.
- Atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas, tai būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais mokėtinos pelno mokesčio sumos, kurios susidaro dėl apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų.

Priklausomybę tarp laikinųjų skirtumų bei atidėtojo pelno mokesčio taip pat nagrinėjo Budrionytė (2005), Juškauskas (2005), kurie išskyrė tokias pačias priklausomybes kurios nurodytos VAS. Priklausomybę tarp laikinųjų skirtumų ir atidėtojo pelno mokesčio galima pavaizduoti grafiškai.



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis 24 VAS „Pelno mokestis“.

6 pav. Atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo susidarymo grafikas.



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis 24 VAS „Pelno mokestis“.

7 pav. Atidėtojo pelno mokesčio turto susidarymo grafikas.

Anot Goyke ir Pauch (2020) atidėtieji pelno mokesčiai pripažįsta pelno mokesčio įstatymo nuostatas balanso dalyje. Tam pritaria Hamurova (2016) teigdama, kad atidėtieji pelno mokesčiai yra skirti tik apskaitai, bet turi būti pagrįsti pelno mokesčio įstatymo nuostatom. Atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas ir atidėtasis pelno mokesčio turtas yra tik laikinas skirtumas, nes mokesčiai bus sumokamai arba atgaunami busimais laikotarpiais. Pagal Wong (2016) ne visi skirtumai yra apskaitomi balanse atidėtojo pelno mokesčio sąskaitoje. Tai siejasi, kad nuolatiniai skirtumai neįeina į atidėtojo pelno mokesčio skaičiavimus. Pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, atidėtasis pelno mokesčio turtas bei atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas yra klasifikuojami kaip ilgalaikiai. Štrolytė (2018) tirdama VAS ir PMĮ nuostatų pabrėžia, kad pripažįstant atidėtąjį pelno mokesčio turtą reikia įsivertinti, kad atidėtasis pelno mokesčio turtas daro įtaką ne tik esama ataskaitinį laikotarpį bet ir busimais laikotarpiais. Apibendrinant galima teigti, kad derinant laikinųjų skirtumų apskaitą ir mokesčius susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas arba atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas, kurie registruojami balanso dalyje.

Skirtumus, kurie susidaro dėl skirtingų VAS ir PMĮ nuostatų, galima išskirti pagal skirtingas nuostatų taikymo sritys balanso straipsniuose. Nuosavo kapitalo straipsnyje skirtumai yra tarp PMĮ ir 8-ojo VAS „Nuosavas Kapitalas“. 8-asis VAS „Nuosavas Kapitalas“ apibrėžia kaip turi būti apskaitoje registruojami ir finansinėse ataskaitose pateikiami nuosavo kapitalo pokyčiai ir formavimas. Pagal Kamarauskaitę, Subačienę ir Senkų (2016) skirtumai pagrindę susiję su nuosavo kapitalo pokyčiais: padidinimo, sumažinimo, suformavimu arba kai keičiasi nuosavo kapitalo sudėtis. Taip pat nuosavo kapitalo straipsnyje turi įtakos neatitikimai tarp PMĮ ir 7 VAS „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“, kuris nurodo, kad esminės klaidos turi būti taisomos retrospektyvinių būdų koreguojant nepaskirstyta pelną. Pagal PMĮ nuostatas esminės klaidos pelno mokesčio deklaracijoje tikslinamos tą laikotarpį kai buvo padarytos. Įsipareigojimų srityje skirtumai yra tarp 19 VAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“ ir PMĮ. Pagal Aleliūnaitę ir Masiulevičių (2009) atidėjiniai apskaitoje svarbus, nes parodo kiek sąnaudų įmonė ateityje gali dar patirti. Neatitikimai yra dėl atidėjinių sukaupimo principo, nes pagal 19 VAS atidėjinio kaupimo sąnaudos yra iš karto pripažįstamos apskaitoje. Mokesčiai pripažįsta šias sąnaudos tik tada kai jos yra faktiškai patiriamos. Kamarauskaitė, Subačienė ir Senkus (2016) atliko probleminių sričių tarp VAS ir PMĮ derinimo tyrimą iš 56 uždarųjų akcinių bendrovių, kurioms taikomas pagrindinis pelno mokesčio tarifas, turintys daugiau nei 10 darbuotojų bei pajamos didesnės nei 300 tūkst. Eur. Šis tyrimas identifikavo, kad įmonės dažniausia išlaidas susijusias su nuosavo kapitalo pokyčiais priskiria leidžiamiems atskaitymams, nors pagal PMĮ nuostatas dauguma išlaidų susijusias su įstatinio kapitalo keitimų ar akcijų išleidimų yra neleidžiami atskaitymai. Tyrimas taip pat atskleidė, kad daugiausiai klaidų įsipareigojimų straipsnyje įmonėse susiję su atidėjiniais, kai faktiškai nepatirtos sąnaudos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams. Apibendrinant galima teigti, kad skirtumai tarp VAS ir PMĮ egzistuoja nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų skirsniuose. Norint tinkamai suderinti šių skirsnių VAS ir PMĮ nuostatas reikia aukštos kompetencijos apskaitos darbuotojų, kurios išmanytų VAS ir PMĮ skirtumus.

Daugiausiai skirtumų tarp VAS ir PMĮ yra turto skirsnyje. Trumpalaikio turto dalyje daugiausiai neatitikimų yra atsargų srityje. Anot Lakio ir Urbanavičiūtės (2008) VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai yra kiekvienoje atsargų judėjimo stadijose. Pradedant įsigijimų baigiant netekties nuostoliais. Pagal 9 VAS atsargų savikainos apskaičiavimui galima taikyti FIFO (angliškas akronimas: First In, First Out), LIFO (angliškas akronimas: Last In, First Out), svertinio vidurkio arba konkrečių kainų būdais. Mokesčių tikslams galima taikyti tik FIFO atsargų įkainojimo būdą arba pateikus prašymą ir gavus leidimą iš mokesčių administratoriaus taikyti buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teises aktų numatytą atsargų įkainojimo būdą. Atsargos pagal 9 VAS turi būti registruojamos savikaina ir sudarant finansines ataskaitas atsargos

įvertinamos savikainos arba galima realizavimo verte, atsižvelgianti kurį mažesnė. Susidaręs perkainojimo skirtumas registruojamas į to ataskaitinio laikotarpio bendrąsias ir administracines sąnaudas. Pagal PMĮ leidžiamais atskaitymais priskiriamos sumažėjimo sąnaudos tik tą mokestinį laikotarpį, kai atsargos buvo parduotos. Pagal 9 VAS metodines rekomendacijas natūralios netekties nuostoliai pripažįstami sąnaudomis, o pagal PMĮ tai yra ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Apibendrinant galima teigti, kad skirtumai tarp VAS ir PMĮ egzistuoja atsargų srityje daugelyje sričių. Norint tinkamai suderinti šios srities VAS ir PMĮ nuostatas reikia aukštos kompetencijos apskaitos darbuotojų, nes susidarę skirtumai tiesiogiai paveikia įmonės pelningumą.

Anot Mackečiaus (2008) kiekvienoje sėkmingai dirbančioje įmonėje yra ilgalaikio turto, nes be jo būtų sunku plėtoti verslą. Taip pat daugiausiai neatitikimų tarp apskaitos ir mokesčių yra ilgalaikio turto srityje. Anot Juočiūnienės ir Stončiuvienės (2008) deklaruojant pelno mokestį daugiausia koregavimų būna susijusiu su ilgalaikiu materialiuoju turtu. Ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje pagal 12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ pripažįstamas, kai atitinka visas šias sąlygas:

- turtas ketinamas naudoti ilgiau nei vienerius metus;
- pagrįstai tikimasi iš turto gauti ekonominės naudos būsimais laikotarpiais;
- turto įsigijimo savikaina galima patikimai pagrįsti;
- turto įsigijimo savikaina yra ne mažesnės už įmonės nustatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto savikaina kiekvienai turto grupei;
- įmonei perduota su materialiojo turtu susijusi rizika.

Keičiant apskaitos politikoje minimalią ilgalaikio turto pripažinimo ribą, mažesnės vertės ilgalaikis turtas, kuris apskaitoje buvo pripažintas yra iškart nurašomas į to laikotarpio sąnaudas. Pagal PMĮ, jei toks ilgalaikis turtas jau buvo pradėtas nudėvėti jis bus toliau nudėvėjimas mokesčių tikslams iki naudingo tarnavimo laikotarpio pabaigos.

Naudingo turto tarnavimo laikas pagal PMĮ normatyvus yra apibrėžtas pagal ilgalaikio turto grupes. Išskirtoms ilgalaikio turto grupėms naudojamiems MTEP veikloje taikomi skirtingi naudingo tarnavimo laikai. Siekiant skatinti MTEP veiklą, leidžiama mokesčių optimizavimo tikslais didesnėmis nusidėvėjimo sąnaudomis mažinti apmokestinamąjį pelną. Pagal 12 VAS tokių lengvatų nėra, turto naudingo tarnavimo laikas turi būti įvertinamas pagal tai kiek laiko turtas naudojamas veikloje gali teikti naudos. Bružauskas ir Stočiuvienė (2012) teigia, kad įmonės pasirinkdamos naudingo tarnavimo laiko turėtų neviršyti PMĮ nurodytų maksimalių nusidėvėjimų normatyvų. Vadovaujantis šiuo teiginių apskaitoje būtų remiamasi mokesčių taisyklėmis, kurios nėra skirtos pasiekti apskaitos tikslų. PMĮ nustatyti nusidėvėjimų normatyvai

numato kokie riboto dydžio maksimalus leidžiami atskaitymai galimi mokesčiams. Šie normatyvai nenurodo kokius įmonės turi pritaikyti naudingo tarnavimo laikotarpius apskaitoje. Apibendrinant galime teigti, kad ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikas ir su tuo susijusios pripažįstamos sąnaudos VAS ir PMĮ skiriasi. Mano nuomone, naudingo tarnavimo laikas turi būti pasirinktas įmonėje pagal VAS. Jei apskaitoje naudingo tarnavimo laikotarpis bus pagal PMĮ įmonės finansinės ataskaitos neatspindės įmonės veiklos rezultatų, nes nusidėvėjimo sąnaudos bus pagal PMĮ nuostatas, o ne pagal tai kiek veikloje uždirbant pajamas buvo naudotas turtas.

Turto likvidacinė vertė pagal PMĮ negali būti didesnė nei 10 procentų nuo įsigijimo kainos, o pagal 12 VAS turto likvidacinė vertė, nėra apribota. Apskaitoje likvidacinė vertė turi atspindėti galimą naudą pardavus arba likvidavus turtą po jo naudingo tarnavimo laikotarpio. Anot Subačienės, Budrionytės ir Senkaus (2012) nustatant likvidacinę vertę reikia atsižvelgti į atliktus darbus ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiko pabaigoje, kurie skirti likviduoti turtą, nes tokie darbai mažina likvidacinę vertę. Apibendrinant galime teigti, nors apskaitoje likutinė vertė yra neribota, turime įsivertinti likvidavimo darbų sąnaudas bei galimo realizavimo naudą.

Anot Stančiūvienės ir Tilvikaitės (2002) sudėtingiausia ilgalaikiam turtui parinkti nusidėvėjimo normą. Tuo pačiu Stungurienė (2013) pabrėžia, kad nuo įmonės sprendimo priklausys įmonės ateinančiu laikotarpių finansiniai rezultatai. Tai pat anot Gaigalienės, Legenzovos ir Vilkaitės (2016) beveik kiekviena įmonė turi ilgalaikį turtą ir analizuojant finansines ataskaitas galima įvertinti turto naudojimo veikloje intensyvumą, įtaka veiklos rezultatams. Apibendrinant galime teigti, kad ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodo pasirinkimas ir naudingo tarnavimo laiko nustatymas yra svarbus įmonės rezultatams. 12 VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ apibrėžia, kad apskaitoje gali būti taikomi 4 nusidėvėjimo skaičiavimo metodai. Pagal Stančiūvienę, Martirosienienę ir Zinkevičienę (2016) pagrindiniai veiksniai ilgalaikio turto apskaitoje yra nusidėvimo metodo pasirinkimas ir turto įkainojimo būdas. Anot Mykolaitienė, Vecerskienė, Jankauskienė ir Valančiene (2010) įmonei nusidėvėjimo metodą reikia rinktis pagal tai, kad ataskaitinio laikotarpio nusidėvėjimo sąnaudos būtų siejamos su to laikotarpio uždirbtomis pajamomis bei nepamiršti, kad pasirinktas nusidėvėjimo metodas taip pat paveiks ateinančių ataskaitinių laikotarpių rezultatus. Proporcingo nusidėvėjimo skaičiavimo metodai: tiesiogiai proporcingas (tiesinis), produkcijos. Pagreitinto nusidėvėjimo metodai: metų skaičiaus, dvigubai mažėjančios vertės. Populiariausias ir paprasčiausias naudojamas nusidėvėjimo metodas yra tiesiogiai proporcingas (tiesinis) metodas, kuris paskirsto nusidėvėjimo sąnaudas proporcingai naudingo tarnavimo laiko atžvilgiu. Pagal Lakį (2009) šis nusidėvėjimo metodas grindžiamas tuo, kad turtas bus tolygiai naudojamas visą naudingo tarnavimo laikotarpį. Tiesiogiai proporcingo (tiesinio) nusidėvėjimo metodo formulė:

$$N = \frac{V_1 - V_2}{T}; \quad (1)$$

N – metinė nusidėvėjimo suma;

V_1– ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

V_2– ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

T – naudingo tarnavimo laikas metais;

Kitas proporcingas nusidėvėjimo metodas yra produkcijos nusidėvėjimo metodas, kuris išskirsto nusidėvėjimo sąnaudas laikotarpyje proporcingai pagal pagamintos produkcijos kiekį. Produkcijos nusidėvėjimo metodo formulė:

$$N = \frac{(V_1 - V_2) \times P}{P_{max}}; \quad (2)$$

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

P_{max} - maksimalus ilgalaikio turto objektų pagamintos produkcijos (atliktų paslaugų) kiekis.

Naudojant pagreitintus nusidėvėjimo metodus pirmaisiais naudingo tarnavimo metais yra priskiriamos didesnės nusidėvėjimo sąnaudos. Anot Kalčinsko (2007) pagreitinto nusidėvėjimo metodus tikslinga taikyti, kai turto našumas laikui bėgant žymiai mažėję. Metų nusidėvėjimo metodo formulė:

$$N = \frac{(V_1 - V_2) \times (T - i + 1)}{T \times (T + 1)}; \quad (3)$$

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

Dvigubai mažėjančio produkcijos metodo formulė:

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

n - nusidėvėjimo procentas;

Šie visi metodai gali būti taikomi apskaitoje atsižvelgiant į ilgalaikio turto savybes, kad teisingai atvaizduoti veikloje naudojamo turto nusidėvėjimo sąnaudas. Pagal PMĮ nusidėvėjimo metodai yra skirstomi pagal ilgalaikio turto grupes. Mokesčių apskaičiavimui galimi tik tiesinis, dvigubo balanso ir produkcijos metodai. Apibendrinant galima teigti, kad apskaitoje pagal VAS pasirinkti nusidėvėjimo

metodą nėra apribojimų, tik tas nusidėvėjimo metodas turi atspindėti to laikotarpio nusidėvėjimo sąnaudas, kuriomis buvo uždirbtos pajamos. Mano nuomone, nusidėvėjimo metodas turi būti pasirinktas pagal VAS, jei pagal PMĮ jis nėra leidžiamas, tada šie VAS ir PMĮ skirtumai turi būti derinami apskaitoje. PMĮ nustatyti nusidėvėjimo metodai yra ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, kurie negali tiksliai atspindėti kiekvienos įmonės turto nusidėvėjimo, kuris atspindėto nusidėvėjimo sąnaudas, kuriomis buvo uždirbtos to laikotarpio pajamos.

Skirtumai tarp VAS ir PMĮ kartojasi kiekviename balanso straipsnyje, akivaizdu, kad norint apskaitoje parodyti tikrą ir teisingą vaizdą bei teisingai sumokėti mokesčius reikia derinti apskaitos ir mokesčių skirtumus. Anot Kamarauskaitės, Subačienės ir Senkaus (2016) apskaitos ir mokesčių derinimas yra sunkus ir nuolatinis procesas, kuris turi atspindėti skirtingus tikslus keliamus apskaitai ir mokesčiams. Įmonės turi vadovautis mokesčių ir apskaitos nuostatomis, kad pateiktų teisingus duomenis kiekvienoje srityje. Gairės kaip finansinėse ataskaitose pateikti mokesčių ir apskaitos derinimo rezultatus nustato 24 VAS „Pelno mokestis“. Derinant susidariusius laikinuosius skirtumus susikuria atidėtojo pelno mokestis. Registruojant atidėtojo pelno mokesčio turtą ar atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimą mes deriname, kad pelno mokesčio sąnaudos pelno (nuostolio) ataskaitose atsispindėtų reikiama ataskaitinį laikotarpį. Tokiu būdu pelno (nuostolio) ataskaitoje atsispindi ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudos, o balanse atsispindi mūsų atidėtojo pelno mokesčiai, kurie bus panaudoti ateinančiais laikotarpiais. Taip finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą finansinę būklę ataskaitiniam laikotarpiui, įvertinant ir atidėtuosius pelno mokesčius. Remiantys tokiomis atskaitomis galima priimti finansiškai pagrįstus sprendimus.

1.3. Įmonių finansiniai rodikliai

Pagal Mackevičių (2007) iš finansinės atskaitomybės galima apskaičiuoti virš 100 reikšmingų santykinių rodiklių. Finansinių rodiklių pagalba ir jų analize galima įvertinti įvairių įmonių finansinę situaciją bei prognozuoti pokyčius ateityje. Šiuo metu naudojamų finansinių rodiklių įvairovė yra labai didelė, nes siekiama kuo geriau išanalizuoti įmonės finansinę būklę ir kuo tiksliau atrasti būklę įtakojančius veiksnius. Vertybinių popierių biržos NASDAQ OMX Vilnius rodiklių skaičiavimo metodikoje išskiriami rodikliai, kurie naudojami įmonėms, esančioms NASDAQ OMX Baltijos šalių prekybos vertybiniais popieriais biržoje, vertinti. Rodikliai sugrupuoti šiomis grupėmis:

- Likvidumo (mokumo) rodikliai;
- Pelningumo rodikliai;
- Finansinio sverto rodikliai;

- Turto panaudojimo efektyvumo rodikliai;
- Rinko vertės rodikliai.

Likvidumo rodiklių grupė nurodo įmonių gebėjimą atsiskaityti už savo įsipareigojimus. Anot Bartkauskaitės, Miečinskienės ir Stankevičienės (2016) likvidumo rodikliai yra vieni svarbiausių finansinėje analizėje. Einamojo likvidumo koeficientas parodo įmonių gebėjimą trumpalaikiu turtu padengti trumpalaikius įsipareigojimus. Einamojo likvidumo koeficientas analizuojamas kartu su kritinio likvidumo koeficientu. Pagal Mackevičių (2007) einamojo likvidumo koeficientas negali būti mažesnis už 1,2, tai vadinamasis saugumo slenkstis. Jei einamojo likvidumo koeficientas reikšmingai padidėja, tuo tarpu kritinio likvidumo koeficientas beveik nepakinta, tai liudija apie išaugusias atsargas.

- $Einamojo\ likvidumo\ koeficientas = \frac{\text{Trumpalaikis turtas}}{\text{Trumpalaikiai įsipareigojimai}};$ (5)

Kritinio likvidumo koeficientas nevertina atsargų, kaip likvidžios atsiskaitymo formos. Kritinio likvidumo koeficientas visada bus mažesnis už einamojo likvidumo koeficientą. Pagal Lietuvos Statistikos departamentą rodiklis neturėtų būti žemesnis nei 0,5. Anot Mackevičiaus (2007) einamojo ir kritinio likvidumo skirtumai laikotarpyje neturėtų būti dideli, kitaip tai gali rodyti, kad atsargos įmonėje yra pasenusios. Anot Mackevičiaus, Poškaitės ir Vilio (2011) vertinant likvidumo rodiklius reikia atkreipti dėmesį į trumpalaikių skolų sandarą ar jose nėra beviltiškų skolų. Jei trumpalaikėse skolose yra beviltiškų skolų šie rodikliai nepatikimi. Beviltiškos skolos turi būti nurašytos iš trumpalaikių skolų į sąnaudas.

$$Kritinio\ likvidumo\ koeficientas = \frac{Trumpalaikis\ turtas - Atsargos}{Trumpalaikiai\ įsipareigojimai}; \quad (6)$$

Absoliutas likvidumo koeficientas nevertina ne tik atsargų, kaip likvidžios atsiskaitymo formos, bet ir per vienerius metus gautinų sumų. Didelis absoliutaus likvidumo koeficientas rodo, kad įmonės turi užtektinai pinigų padengti savo įsipareigojimus iš kitos pusės pinigai irgi turi būti įtraukti į apyvartą. Pagal Černių (2014) likvidumo rodikliai yra pinigų valdymo įvertinimo priemonė, tačiau netinkama pinigų valdymo priemonė, nes šis rodiklis yra momentinis ir gali labai greitai keistis.

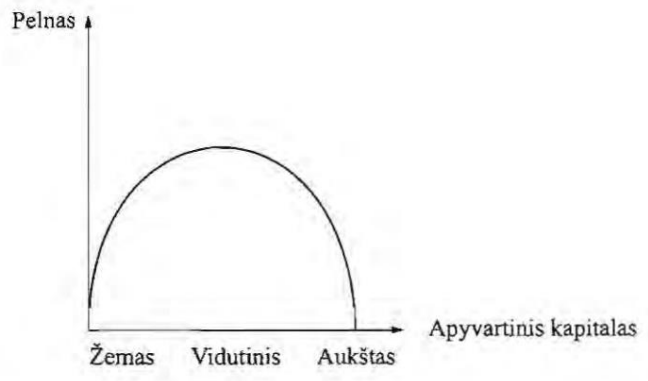
- $Absoliutaus\ likvidumo\ koeficientas = \frac{Pinigai\ ir\ pinigų\ ekvivalentai}{Trumpalaikiai\ įsipareigojimai};$ (7)

Apyvartinis kapitalas – trumpalaikis turtas likęs po trumpalaikių įsipareigojimų. Kuo didesnis apyvartinis kapitalas, tuo didesnė tikimybė, kad įmonė galės sėkmingai funkcionuoti esant nestabiliam grynųjų pinigų srautui. Anot Mackevičiaus (2007) apyvartinis kapitalas yra svarbesnis už grynųjų pinigų rodiklį. Grynieji pinigai yra sudedamoji apyvartinio kapitalo dalis.

- $Apyvartinis\ kapitalas\ = Trumpalaikis\ turtas - Trumpalaikiai\ įsipareigojimai;$ (8)

Apyvartinio kapitalo ir turto santykio pokytis atspindi didėjančią arba mažėjančią tikimybę, kad įmonė bankrutuos. Anot Mackevičiaus (2007) žemas kapitalo apyvartinio kapitalo lygis gali neužtikrinti nepertraukiamos įmonės gamybinės veiklos dėl to gali sumažėti pelnas. Esant aukštam apyvartinio kapitalo lygiui gali būti, kad įmonės gamyboje laikinai dalyvaus trumpalaikis turtas, įmonė patirs išlaidų ir sumažės pelnas.

- $Apyvartinio\ kapitalo\ ir\ turto\ santykis\ = \frac{Apyvartinis\ kapitalas}{Turtas};$ (9)



Šaltinis: J.Mackevičius, 2007, p.159.

8 pav. Apyvartinio kapitalo ir pelno ryšys.

Apibendrinant galima teikti, kad likvidumo rodikliai parodo gebėjimą atsiskaityti už savo įsipareigojimus. Einamojo, kritinio, absoliutaus likvidumo rodikliai gali greitai keistis. Apyvartinio kapitalo ir apyvartinio kapitalo ir turto santykio rodikliai parodo įmonės finansinių srautų stabilumą. Mano nuomone, visi įmonės finansiniai rodikliai yra patikimi, tik tada kai apskaitos informacija yra patikima.

Absoliutus pelno rodiklis yra gaunamas finansinėse ataskaitose kaip veiklos rezultatas. Anot Mackevičiaus (2008) šis rodiklis neparodo veiklos efektyvumo. Norėdami pamatyti įmonės veiklos efektyvumą reikėtų skaičiuoti santykinius pelningumo rodiklius, nes įmonės turėdamos tokius pačius absoliutaus pelno rodiklius gali turėti visiškai skirtingus santykinius pelno rodiklius. Anot Labonaitės ir Subačienės (2014) pelningumą galima vertinti kaip rezultato ir jam pasiekti panaudotų priemonių santykį. Vienas iš santykinių pardavimų pelningumo rodiklių yra grynasis pelningumas. Grynasis pelningumas atspindi kiek pelno tenka kiekvienam pardavimo piniginiam vienetui. Šis rodiklis parodo pardavimų pelningumą įvertinus visas išlaidas ir pajamas. Anot Savicko (2019) ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatą atspindi grynasis pelningumas, o kapitalo investavimo pasirinkimą apsprendžia kapitalo grąža, todėl svarbu skaičiuoti ir analizuoti grynojo pelningumo ir nuosavo kapitalo pelningumo rodiklius. Anot

Labonaitės ir Subačienės (2014), jei grynojo pelningumo rodiklis mažesnis nei 5% įmonės veikla yra nepatenkinama. Įprastai šis rodiklis išvysčiusios rinkos sąlygomis yra nuo 10-25 procentų. Grynojo pelningumo formulė:

- $Grynasis\ pelningumas\ = \frac{Grynasis\ pelnas}{Pardavimo\ pajamos};$ (10)

Bendrasis pelningumas parodo kiek bendrojo pelno tenka kiekvienam pardavimo piniginiam vienetui, tai įmonės gautas pelnas iš tipinės veiklos pelno. Anot Mackevičiaus, Molienės ir Poškaitės (2008) bendrojo pelningumo rodiklis padeda kontroliuoti parduotų prekių savikainą ir kainodarą, nes šis rodiklis parodo ribinį pelningumą. Rodiklyje nėra įtraukiamos bendrosios ir administracinės išlaidos. Manoma, kad bendrasis pardavimo pelningumas ilgu laikotarpiu turėtų būti stabilus. Stabilumu suprantama kaip rodiklio svyravimas ne daugiau kaip 5 procentai.

- $Bendrasis\ pelningumas\ = \frac{Bendrasis\ pelnas}{Pardavimo\ pajamos};$ (11)

Veiklos pelningumas parodo, įmonės pelną iš tipinės veiklos neatsižvelgiant į finansinę ir investicinę veiklą. Anot Černiaus (2014) skirtumas tarp bendrojo pelningumo ir veiklos pelningumo parodo kiek pardavimo ir administracinės veiklos sąnaudų tenka vienam pardavimų piniginiam vienetui.

- $Veiklos\ pelningumas\ = \frac{Tipinės\ veiklos\ pelnas}{Pardavimo\ pajamos};$ (12)

Turto pelningumas parodo turto panaudojimo efektyvumą. Anot Mackevičiaus (2007) turto pelningumo rodikliai gali parodyti įmonės ūkinę, gamybinę ir investicinę veiklą, šie rodikliai svarbus įmonės vadovams ir kitiems vartotojams. Buškevičiūtė ir Mačerinskienė (1999) teigia, kad šis rodiklis parodo ar įmonė sugeba efektyviai naudoti savo turtą. Šis rodiklis parodo kiek įmonės turtui tenka grynojo pelno. Pagal NASDAQ rodiklių skaičiavimo metodiką rekomenduojama skaičiuojant turto naudingumo rodiklį skaičiuoti vidutinį turtą ypatingai jei per metus turtas žymiai pakinta. Turto pelningumo formulė:

- $Turto\ pelningumas\ = \frac{Grynasis\ pelnas}{Turtas};$ (13)

Anot Buškevičiūtės ir Mačerinskienės (1999) sertifikuoti finansinės analizės specialistai nuosavo kapitalo rodiklį laiko svarbiausiu. Anot Mackečiaus ir Poškaitės (1999) turto pelningumas objektyviausiai parodo gamybinį ir investicinį efektyvumą, o kapitalo pelningumas parodo finansinį efektyvumą. Nuosavo kapitalo pelningumo rodiklis parodo kiek nuosavam kapitalui tenka grynojo pelno. Jis parodo kaip efektyviai įmonėje panaudojamas nuosavas kapitalas. Pagal NASDAQ rodiklių skaičiavimo metodiką

rekomenduojama skaičiuojant nuosavo kapitalo pelningumo rodiklį skaičiuoti vidutinį nuosavą kapitalą ypatingai jei per metus nuosavas kapitalas žymiai pakinta. Nuosavo kapitalo pelningumo formulė:

- $Nuosavo\ kapitalo\ pelningumas = \frac{Grynasis\ pelnas}{Nuosavas\ kapitalas};$ (14)

Pagal Budrikienės ir Paliulytės (2012) tyrimą pelningumo ir likvidumo rodikliai turi ryšį su bankroto prognozavimo modeliais. Jei kuris iš šių rodiklių rodo, kad įmonė yra arba nemoki arba nepelninga atsiranda bankroto tikimybė. Apibendrinant pelningumo rodiklius galime teigti, kad jie parodo įmonės veiklos efektyvumą. Grynasis, bendrasis ir veiklos pelningumo rodikliai parodo įmonės veiklos efektyvumą tam tikrais pjūviais. Turto ir nuosavo kapitalo pelningumo rodikliai, mano nuomone, parodo kaip efektyviai įmonė naudoja savo turtą bei kapitalą.

Finansinio sverto rodikliai parodo kaip aktyviai įmonė naudojasi skolintomis lėšomis. Pagal Rudžionienę (2012) didesnis skolinto kapitalo ir nuosavo kapitalo dydis parodo, kad įmonė linkusi didinti ataskaitinio laikotarpio pelną ateinančių laikotarpio sąnaudomis. Įsiskolinimo koeficientas atspindi, kokia įmonės turto dalis yra įsigyta už skolintas lėšas. Jis yra svarbus kreditoriams, kadangi parodo, kiek apsaugotos jų lėšos. Kuo šis rodiklis aukštesnis, tuo labiau įmonių veikla finansuojama skolintomis lėšomis, o ne akcininkų investicijomis. Apibendrinant finansinio sverto rodiklį, įsiskolinimo koeficientas parodo įmonės polinki finansuoti savo veiklą skolintomis lėšomis.

- $Įsiskolinimo\ koeficientas = \frac{Įsipareigojimai}{Turtas}$ (15)

Turto panaudojimo efektyvumo rodikliai parodo, kaip efektyviai įmonės valdo savo turimą turtą. Ilgalaikio turto apyvartumas parodo, kiek vienas ilgalaikio turto piniginis vienetas uždirba pardavimo pajamų arba kaip efektyviai įmonės ilgalaikis turtas panaudojamas įmonės pajamoms uždirbti. Didesnė rodiklio reikšmė rodo, kad ilgalaikis turtas yra valdomas efektyviai. Pagal Mackevičių (2011) šio rodiklio dinamika gali parodyti pardavimo apimties kitimą, kai yra nežymus rodiklio pokytis arba ilgalaikio turto vertės pasikeitimą, kai yra žymus rodiklio pokytis. Apibendrinant turto panaudojimo efektyvumo rodiklis parodo, kaip efektyviai naudojamas turtas uždirbti pajamoms. Jis skiriasi nuo turto pelningumo rodiklio, kuris parodo kaip efektyviai turtas yra panaudojamas.

- $Ilgalaikio\ turto\ apyvartumas = \frac{Pardavimo\ pajamos}{Ilgalaikis\ turtas}$ (16)

Visi apskaičiuojami santykiniai finansiniai rodikliai remiasi finansinėmis ataskaitomis. Santykiniai finansiniai rodikliai yra skaičiuojami ir analizuojami finansų analitikų. Norint daryti teisingas išvadas apie

įmonės finansinę būklę bei ateities perspektyvas finansinės ataskaitos turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės būklę bei veiklos rezultatus. Finansiniai rodikliai gali parodyti įmonės bankroto tikimybę, įmonės mokumą, ar įmonė efektyviai valdo savo lėšas, kokią savo veiklos finansavimo strategiją yra pasirinkusi įmonė, ar įmonė efektyviai valdo savo turtą. Santykiniai pelningumo rodikliai parodo įmonės pelningumą įvairiais pjūviais, tai leidžia analizuoti įmonės pelningumą žymiai geriau nei absoliutus rodiklis iš pelno (nuostolio) ataskaitos.

2. TYRIMO METODOLOGIJA

Tyrimo tikslas - nustatyti ar mokesčių nuostatų nederinimas apskaitoje daro įtaką įmonių finansiniams rodikliams.

Tyrimo uždaviniai:

- Atlikti hipotetinės įmonės modeliavimą scenarijais, kurių metų susidaro atidėtasis pelno mokestis. Išskiriant variantus, kurių metų apskaitoje derinamos ir nederinamos apskaitos ir PMĮ nuostatos.
- Atlikti realios įmonės modeliavimą scenarijais, kurių metų susidaro atidėtasis pelno mokestis. Išskiriant variantus, kurių metų apskaitoje derinamos ir nederinamos apskaitos ir PMĮ nuostatos. Modeliavimo atlikimui remtis viešai prieinamais finansinių ataskaitų duomenimis.
- Hipotetines įmonės finansinių rodiklių palyginimas taikant skirtingas pelno mokesčio skaičiavimo scenarijus.
- Realios įmonės finansinių rodiklių palyginimas taikant skirtingas pelno mokesčio skaičiavimo scenarijus.
- Realios ir hipotetinės įmonės finansinių rodiklių sulyginimas pagal skirtingus modeliavimo scenarijus.

Hipotezė – nederinant apskaitos ir mokesčių nuostatų iškreipiami įmonės finansiniais rodikliai.

Apskaitos paskirtis yra parodyti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę. Mokesčiai yra neatsiejama kiekvienos įmonės dalis. Kadangi apskaitos ir PMĮ nuostatos nėra harmonizuotos kiekviena įmonė susiduria su apskaitos ir PMĮ nuostatų derinimo iššūkiais. Kaip parodyti tikrą ir teisingą įmonės būklę ir veiklos rezultatą kartu teisingai sumokant mokesčius ir neiškreipiant finansinių rezultatų. Nepamirštant, kad sprendimai priimami remiantys finansiniais įmonės rodikliais. Pagal Černiaus ir Birškytės (2019) empirinį tyrimą buvo įvertinta, kad iškraipius finansinę informaciją dėl apskaitos ir mokesčių nederinimo gali kilti

rimtų pasekmių. Remiantis klaidinga finansinę informaciją bankai gali nesuteikti paskolų, investuotojai atsisakyti investuoti arba savininkai matydami nepagrįstai pagerintus įmonės rodiklius išsiimti dividendus taip padidinant nemokumo riziką.

Daugiausiai skirtumų tarp apskaitos ir mokesčių yra ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvuose. Savo tyrime naudosiu modeliavimo metodą, nustatyti šios srities apskaitos ir PMĮ derinimo įtaką finansiniams rodikliams. Pasirenkami 2 skirtingi modeliavimai su skirtingais pradiniais duomenimis. Pirmiausiai atliksime hipotetinės įmonės apskaitos ir PMĮ derinimo modeliavimą įvertinti kokią įtaką finansiniams rodikliams daro apskaitos ir PMĮ derinimas. Paskui atliksime apskaitos ir PMĮ derinimo modeliavimą su realiai veikiančios įmonės finansiniais duomenimis, stebint finansinių rodiklių priklausomybę nuo apskaitos ir PMĮ derinimo.

Atliekant pirmąjį modeliavimą hipotetinės įmonės pradiniai duomenys turi būti nekintami. Norėdami turėti palyginamumą pradinių duomenų nekeisime visuose scenarijuose. Vieninteliai kintami rodikliai bus susiję su ilgalaikio turto nusidėvėjimu apskaitoje bei pelno mokesčio tikslams. Kiekviename scenarijuje bus variantas kur bus derinamos apskaitos ir mokesčių nuostatos pagal VAS ir variantas, kai apskaitoje nebus derinamos VAS ir PMĮ nuostatos. Bus sukuriami 3 scenarijai kurie laiko perspektyvoje sukurs skirtingus atidėtojo pelno mokesčio tipus. Pirmas scenarijus kai laiko perspektyvoje susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas ir atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas. Antras scenarijus, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas. Trečias scenarijus, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas. Šie modeliavimai leis patikrinti hipotezę, nes duomenų susijusių su apskaita nekeisime, o keisime duomenys tik pelno mokesčio apskaičiavimui. Šie rezultatai atsispindės kiekviename scenarijuje ir taip galėsime įvertinti nederinimo įtaką.

Pirmajam scenarijui apskaitoje ir pelno mokesčių tikslams skaičiuojant nusidėvėjimą taikome tą patį naudingo tarnavimo laiką, tačiau skirtingus nusidėvėjimo būdus. Apskaitoje taikome tiesiogiai proporcingą (tiesinį) metodą. Pelno mokesčiui taikome, vienintelį leistiną pagal PMĮ pagreitintą nusidėvėjimo metodą, dvigubai mažėjančios vertės metodą. Šiame scenarijuje įvertinsime dviejų skirtingų taikomų nusidėvėjimų metodų įtaką, kai laiko perspektyvoje susidaro atidėtasis pelno mokesčio turtas ir atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas.

Antrajam scenarijui apskaitoje ir pelno mokesčių tikslams taikome tą patį nusidėvėjimo metodą, tačiau skirtingus naudingo tarnavimo laikus. Apskaitoje naudojamas naudingo tarnavimo laikas yra ilgesnis nei PMĮ nurodytas minimalus naudingo tarnavimo laikas, o pelno mokesčiui taikysime trumpiausią pagal

PMĮ naudingą tarnavimo laiką. Šiame scenarijuje įvertinsime skirtingo naudingo tarnavimo laiko įtaką susidarant atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas.

Trečiajam scenarijui apskaitoje ir pelno mokesčių tikslais taikome tą patį nusidėvėjimo metodą, tačiau skirtingus naudingo tarnavimo laikus. Apskaitoje naudojamo naudingo tarnavimo laiko nekeisime, o pelno mokesčiui taikysime ilgesnį naudingo tarnavimo laiką. Šiame scenarijuje įvertinsime skirtingo naudingo tarnavimo laiko įtaką susidarant atidėtojo pelno mokesčio turtas.

Norint patikrinti kokią įtaką mokesčių ir apskaitos sistemų derinimas daro veikiančiai įmonei atliksime modeliavimą su tikros įmonės duomenimis. Atsirinkti kokios realios įmonės modeliavimą atliksime rinkomės iš Nasdaq Baltijos šalių vertybinių popierių biržoje reguliuojamų rinkos dalyvių sąrašo, skelbiamo Nasdaq Baltic internetinėje svetainėje. Įmonės pasirinkimo kriterijai:

- Turi būti Lietuvos įmonė.
- Finansinėse ataskaitose būtų informacija apie ilgalaikio turto įsigijimą, amortizaciją, nusidėvėjimą, naudingo tarnavimo laiką, amortizacijos/nusidėvėjimo metodą.

Lietuvos įmonių grupe „Linas“ atitiko visus išvardintus kriterijus. Įmonių grupę sudaro dvi įmonės AB „Linas“ ir UAB „Lino apdaila“. Įmonių grupė kasmet viešai skelbia savo finansines ataskaitas nuo 2003 metų. 2016 metų finansinėse ataskaitose ilgiausias ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikas yra 15 metų. Audituose finansinėse ataskaitos yra nurodomi ilgalaikio turto įsigijimai, nurašymai, nusidėvėjimai ir amortizacija. Pagal įmonės politiką visam ilgalaikiam turtui taikomas tiesiogiai proporcingas nusidėvėjimo (tiesinis) metodas. Ilgalaikis turtas apskaitoje registruojamas faktine įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

Prieš pradedant modeliavimą būtina nustatyti įmonių grupėje esama ilgalaikį turtą. Įmonių grupėje esama ilgalaikį turtą nustatysime pagal pateiktas viešai prieinamas ataskaitas. Pagal finansinės ataskaitas atkursime esama ilgalaikį turtą 2016 – 2020 metų laikotarpyje. Pasirinkome šį laikotarpį, kad galėtume palyginti savo modeliavimo rezultatų įtaką ne tik vieneriems metams.

Įmonių grupė 2016 – 2020 metų laikotarpyje turėjo šiuos ilgalaikio turto straipsnius. Ne visiems ilgalaikio turto straipsniams taikysime modeliavimą.

1 lentelė. Modeliavimo taikymas realios įmonės ilgalaikio turto straipsniams.

Ilgalaikis Turtas	**Modeliavimo taikymas**
Nematerialus turtas	
Programinė įranga	Taikysime
Materialusis turtas	

Pastatai ir statiniai	Taikysime
Mašinos ir įranga	Taikysime
Transporto priemonės	Taikysime
Kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai	Taikysime
Sumokėti avansai ir vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos) darbai	Netaikysime
Investicinis turtas	
Žemė	Netaikysime

Šaltinis: sudaryta autorės.

2016 – 2020 metų laikotarpyje įmonių grupė nekeitė ilgalaikio turto vidutinio naudingo tarnavimo laiko. Vidutinio naudingo tarnavimo laiko lentelė pagal ilgalaikio turto grupes pateikta žemiau:

2 lentelė. Realios įmonės ilgalaikio turto straipsnių vidutinis naudingas tarnavimo laikas metais.

Ilgalaikio turtu grupė	**Vidutinis naudingas tarnavimas metais**
Ilgalaikio nematerialiojo turto grupė	
Programinė įranga	4
Ilgalaikio materialiojo turto grupė	
Pastatai ir statiniai	15
Mašinos ir įranga	6
Transporto priemonės	6
Kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai	5

Šaltinis: sudaryta autorės.

Norint gauti pradinius duomenys modeliavimui mes turime turėti ilgalaikį turtą, kuris nėra pilnai amortizuotas arba nudėvėtas bei kiekvienam tokiam ilgalaikiam turtui sukurti amortizacijos arba nusidėvėjimo tvarkaraštį. Kiekvienai turto grupei pradedame rinkti ilgalaikio turto duomenys 2016 metams. Pradiniai metai nuo kada rinksime informaciją apskaičiuojami iš 2016 metų atimant ilgalaikio turto grupės vidutinį naudingą tarnavimą metais. Ilgalaikio turtu įsigijimai įvykę anksčiau turėtų būti nusidėvėję iki 2016 metų ir į juos neatsižvelgsime.

Pradedant rinkti informaciją apie ilgalaikio turto įsigijimus nuo pradinių metų kiekvienais metais finansinėse ataskaitose atkreipiame į bendrą informaciją apie vidutinį naudingą tarnavimą metais. Finansinėse ataskaitose yra nurodomas per metus įsigytas ilgalaikis turtas, nedetalizuojant kiekvieno mėnesio įsigyto ilgalaikio turto kiekio ir sumų bei kurį mėnesį jis bus pradėtas amortizuoti arba nudėvėti.

Taip pat pagal grupės politiką nereikšmingos klaidos yra taisomos perspektyvinių būdų. Dėl šių priežasčių, mes skaitome jei pagal mūsų sukurta amortizacijos ir nusidėvėjimo tvarkaraštį nusidėvėjimas ar amortizacija per metus skiriasi mažiau nei 5% nuo finansinių ataskaitų 2016 – 2020 periodais, tai mūsų tvarkaraštis tinkamas atlikti modeliavimą. Turint bazę modeliavimui taip pat sukursime scenarijus, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas ir atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas. Kiekvienam scenarijui taip pat pritaikysime variantus, kai VAS ir PMĮ nuostatos derinamos ir nederinamos.

Atlikus realios įmonės modeliavimą atliksime lyginamąją grynojo pelningumo, turto pelningumo ir nuosavo kapitalo pelningumo finansinių rodiklių analizę kai derinamos ir nederinamos VAS ir PMĮ nuostatos. Gautus rezultatu sulyginsime su hipotetinės įmonės modeliavimo rezultatais.

3. APSKAITOS IR MOKESČIŲ DERINIMO VERTINIMAS

3.1. Įmonės rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimui

Apskaitoje ir mokesčių apskaičiavimo tikslais galima taikyti skirtingus nusidėvėjimo metodus bei skirtingus naudingo tarnavimo laikus. Modeliavimo 1 ir 2 scenarijuose sukūrėme atidėtoje pelno mokesčio įsipareigojimą. Modeliuojant scenarijus turėjome nekintančius pradinius duomenys apskaitoje, kurie yra tokie patys visuose scenarijuose. Visi kintamieji duomenys yra susiję su pelno mokesčio apskaičiavimu. 1 scenarijuje keičiame tik nusidėvėjimo metodą. Apskaičiuojant pelno mokestį taikysime dvigubo balanso metodą.

3 lentelė. Hipotetinės įmonės modeliavimo pradiniai rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimui, keičiant nusidėvėjimo metodą.

	Apskaita	**Mokesčiai**
Pajamos	500,000.00	
Sąnaudos (be nusidėvėjimo)	200,000.00	
Ilgalaikis turtas	Veiklai naudojami pastatai	
Ilgalaikio turto savikaina	600,000.00	
Naudingo tarnavimo laikas	10 metų	
Nusidėvėjimo metodas	Tiesiogiai proporcingas (tiesinis)	Dvigubo balanso

Šaltinis: sudaryta autorės.

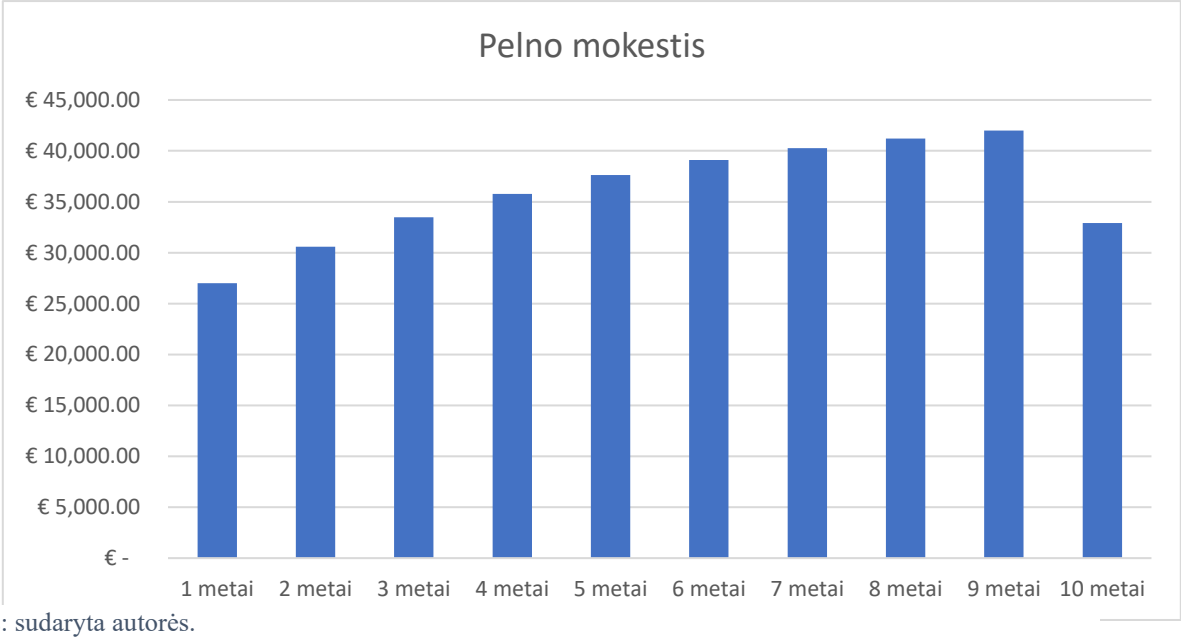
Dvigubo balanso metodas leidžia ilgalaikio turto naudojimo pradžioje mažinti apmokestinamąjį pelną didesnėmis nusidėvėjimo sąnaudomis. Dvigubo balanso nusidėvėjimo metodu metinė nusidėvėjimo suma yra apskaičiuojama pagal nusidėvėjimo normą nuo likutinės vertės.

4 lentelė. Hipotetinės įmonės dvigubo balanso nusidėvėjimo metodu apskaičiuojamas metinis nusidėvėjimas.

Metai	Likutinė vertė	Nusidėvėjimo norma	Mėtinė nusidėvėjimo suma
1	600,000.00	20%	120,000.00
2	480,000.00	20%	96,000.00
3	384,000.00	20%	76,800.00
4	307,200.00	20%	61,440.00
5	245,760.00	20%	49,152.00
6	196,608.00	20%	39,321.60
7	157,286.40	20%	31,457.28
8	125,829.12	20%	25,165.82
9	100,663.30	20%	20,132.66
10	80,530.64		80,529.64

Šaltinis: sudaryta autorės.

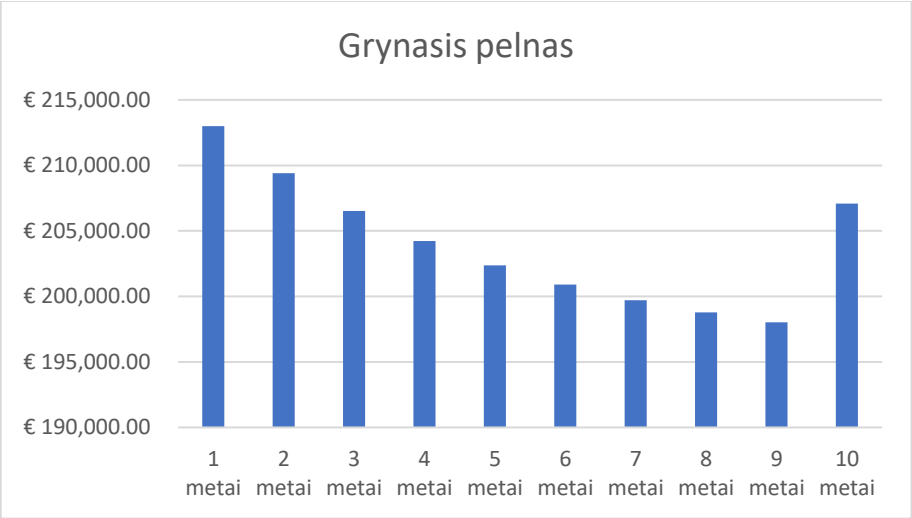
Kiekvienais metais, išskyrus paskutiniais metais, mokesčių tikslais nusidėvėjimo norma yra 20%. Galima stebėti, kad nuo 1 iki 9 metų kiekvienais metais metinė nusidėjimo suma irgi mažėja po 20%. Šis mažėjimas yra tendencingas, nes nuo 20% mažesnės likutinės vertės skaičiuojamas nusidėvėjimas. Paskutiniais metais nusidėvėjimas skaičiuojamas ne pagal nusidėvėjimo norma, o nuo likutinės vertės atėmus ilgalaikio turto likvidacinę vertę. Šis nusidėvėjimo metodas yra pagreitintas, kuris pradžioje greičiau nudėvi turtą, o paskui po mažiau. Išskirtiniai yra 10 metai, nes 10 metais nusidėvėjimas yra 4 kartus didesnis nei 9 metais. Šitokiam skirtumui daug įtakos turi ilgalaikio turto likvidacinė vertė.



Šaltinis: sudaryta autorės.

9 pav. Hipotetinės įmonės pelno mokestis taikant dvigubo balanso nusidėvėjimo metodą.

Analizuojant mokėtiną pelno mokestį matosi, kad pelno mokestis nuosekliai didėjo iki 9 metų. Tai siejasi, kad iki 9 metų nusidėvėjimas mažėjo. 10 metais matosi didelis pelno mokesčio sumažėjimas, kuris siejasi su padidėjusiu nusidėvėjimu 10 metais.



Šaltinis: sudaryta autorės.

10 pav. Hipotetinės įmonės grynasis pelnas nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėjo pelno mokestis keičiant ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą.

1 scenarijuje nederinant VAS ir PMĮ nuostatų grynasis pelnas keičiasi atvirkščiai nei mokėtinas pelno mokestis. Pelno mokesčiui didėjant mažėja grynasis pelnas ir pelno mokesčiui mažėjant grynasis pelnas didėja.

1 scenarijuje derinant VAS ir PMĮ nuostatas pelno mokesčio sąnaudos nesikeičia. Skirtumai, kurie susidaro tarp ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų taikomų apskaičiuojant mokėtina pelno mokestį ir ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų apskaitoje, registruojami į atidėtoje pelno mokesčio turto arba į atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo sąskaitas jas debetuojant arba kredituojant. Apskaitoje taikomas tiesiogiai proporcingas (tiesinis) nusidėvėjimo metodas, kuriuo metu visą ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikotarpį metinės nusidėvėjimo sąnaudos yra 60,000.00.

5 lentelė. Hipotetinės įmonės atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo susidarymas, kai skiriasi nusidėvėjimo metodai.

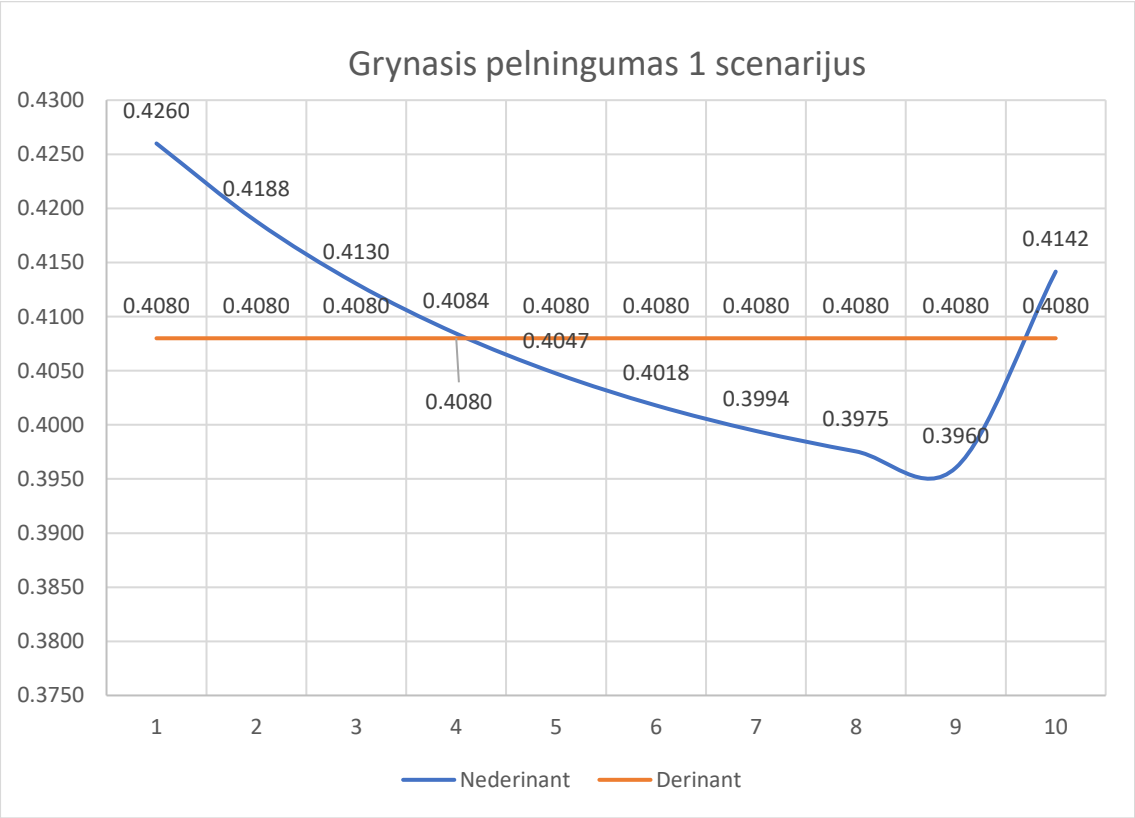
	Turto balansinė vertė	Turto mokesčio bazė	Apmokestinamasis laikinasis skirtumas	Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas	Iš viso
Veiklai naudojami pastatai					
Įsigijimas	600,000	600,000			
Nusidėvėjimas per 1 metus	(60,000)	(120,000)			
1 metų pabaigai	540,000	480,000	60,000	9,000	**9,000**
Nusidėvėjimas per 2 metus	(60,000)	(96,000)			5,400
2 metų pabaigai	480,000	384,000	96,000	14,400	**14,400**
Nusidėvėjimas per 3 metus	(60,000)	(76,800)			2,520
3 metų pabaigai	420,000	307,200	112,800	16,920	**16,920**
Nusidėvėjimas per 4 metus	(60,000)	(61,440)			216
4 metų pabaigai	360,000	245,760	114,240	17,136	**17,136**
Nusidėvėjimas per 5 metus	(60,000)	(49,152)			(1,627)
5 metų pabaigai	300,001	196,608	103,393	15,509	**15,509**
Nusidėvėjimas per 6 metus	(60,000)	(39,322)			(3,102)
6 metų pabaigai	240,001	157,286	82,714	12,407	**12,407**
Nusidėvėjimas per 7 metus	(60,000)	(31,457)			(4,281)
7 metų pabaigai	180,001	125,829	54,172	8,126	**8,126**
Nusidėvėjimas per 8 metus	(60,000)	(25,166)			(5,225)
8 metų pabaigai	120,001	100,663	19,337	2,901	**2,901**
Nusidėvėjimas per 9 metus	(60,000)	(20,132.66)			(5,980)
9 metų pabaigai	60,001	80,531	(20,530)	(3,079)	**(3,079)**
Nusidėvėjimas per 10 metus	(60,000)	(80,529.64)			3,079
10 metų pabaigai	1	1	(0)	(0)	**(0)**

Šaltinis: Sudaryta autorės.

1 scenarijuje derinant VAS ir PMĮ nuostatas susidaro atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas, kuris palaipsniui išnyksta ir 9 metais susidaro atidėtasis pelno mokesčio turtas. Atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas susidaro pirmais 4 metais, kai ilgalaikio turto nusidėvėjimas pelno mokesčio tikslais didesnis nei ilgalaikio turto nusidėvėjimas apskaitoje. Kai ilgalaikio turto nusidėvėjimas apskaitoje didesnis nei ilgalaikio turto nusidėvėjimas pelno mokesčio tikslais, tada atidėtojo pelno įsipareigojimas mažėja arba

susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas. Atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas pradeda mažėti nuo 5 metų kol 9 metais pavirsta atidėtojo pelno mokesčio turtu. Tuo pačiu 10 metais ilgalaikio turto nusidėvėjimo leidžiami atskaitymai didesni nei apskaitoje ir 10 metais išnyksta atidėtojo pelno mokesčio turtas.

1 scenarijuje tyrinėjome grynojo pelningumo rodiklius derinant ir nederinant VAS ir pelno mokesčių įstatymo nuostatų.



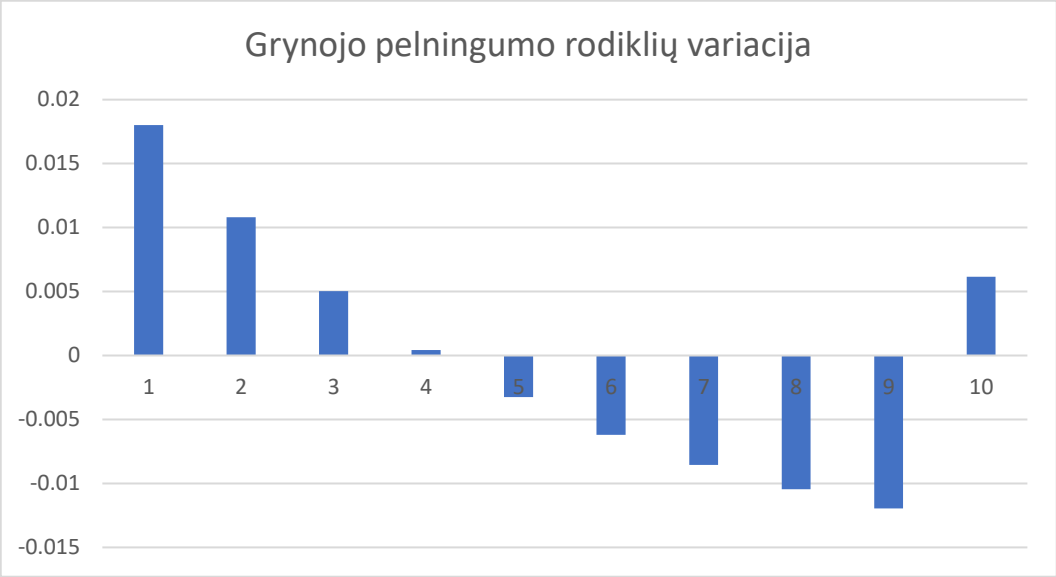
Šaltinis: sudaryta autorės.

11 pav. Hipotetinės įmonės pelningumas derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokestis keičiant ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą.

Pagal grynoje pelningumo grafiką galima matyti, kad grynojo pelningumo rodikliai žymiai skiriasi derinant ir nederinant VAS ir pelno mokesčių įstatymo nuostatų. Derinant VAS ir PMĮ nuostatas grynasis pelningumas lieka pastovus visus 10 metų ir nesijaučia skirtingai taikomų nusidėvėjimo metodų apskaitoje ir mokesčiams. Grynojo pelningumo rodiklyje nederinant VAS ir PMĮ nuostatų matoma didelė įtaka ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodo, kuris taikomas pelno mokesčio tikslais.

Pagal grynojo pelningumo rodiklių variaciją tarp derinimo ir nederinimo variantų galima pastebėti, kad pirmais 4 metais nederinant VAS ir PMĮ nuostatų grynoje pelningumo rodikliai yra aukštesni nei

derinant, tačiau nuo 5 iki 9 metų jau derinimo atveju grynojo pelningumo rodikliai yra aukštesni, o 10 metais vėl nederinimo atveju grynojo pelningumo rodikliai yra didesnį. Šie grynojo pelningumo rodiklių skirtumai tarp derinimo ir nederinimo variantų yra identiški, kai derinimo atveju susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas arba atidėtojo pelno mokesčio turtas.

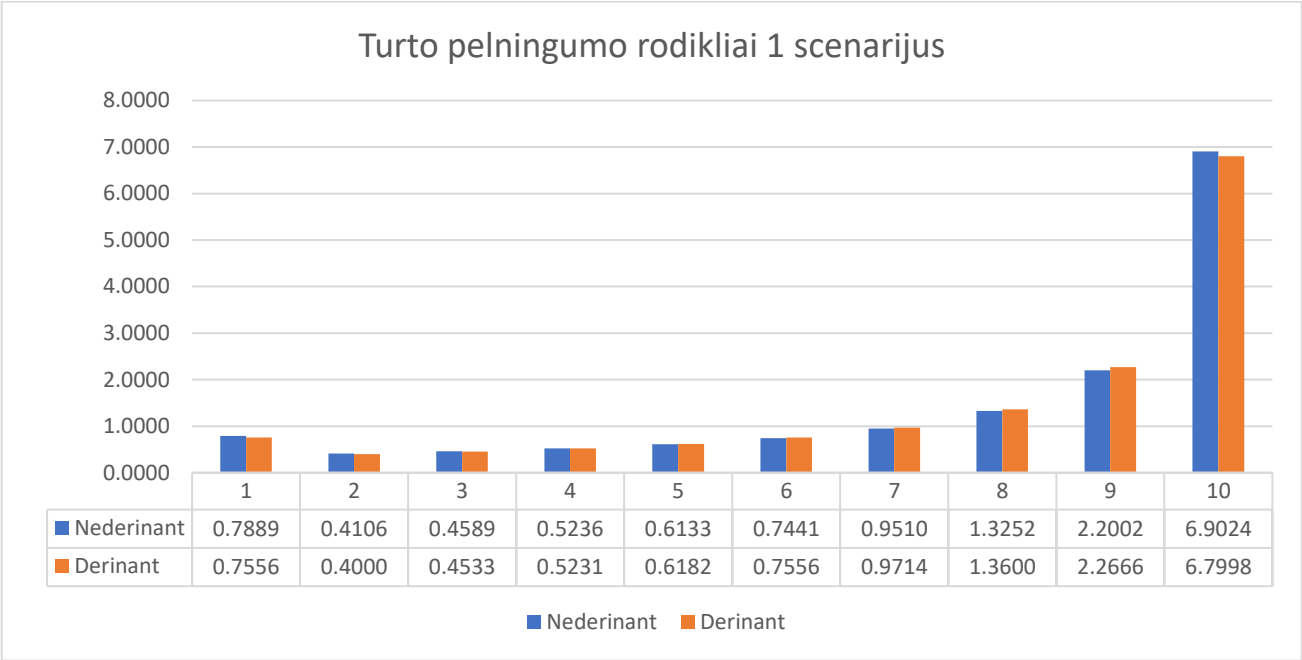


Šaltinis: sudaryta autorės.

12 pav. Hipotetinės įmonės grynojo pelningumo rodiklių variacijos grafikas tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokestis keičiant ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą.

Pagal grynojo pelningumo rodiklių variacijos grafiką tarp derinimo ir nederinimo variantų nuostatų aiškiai matosi, kad nederinimo atveju rodikliai yra didesni už derinimo varianto kai susidaro atidėtojo mokesčio įsipareigojimas. Pagal grafiką matosi, kad rodikliai nederinimo variantu yra mažesni, kai atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas mažėja kol 9 metais tampa atidėtojo pelno mokesčio turtu. 10 metais matome, kad nederinimo atveju rodikliai yra didesni, tačiau 10 metais nesusidaro atidėtojo mokesčio įsipareigojimas. 10 metais susidaro apmokestinamieji laikinieji skirtumai dėl kurių turėtų susidaryti atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas, tačiau yra panaikinamas atidėtojo pelno mokesčio turtas.

Scenarijuose taip pat buvo nagrinėjamas turto pelningumo rodikliai. Turto pelningumo rodikliai panašus abiejose scenarijuose.



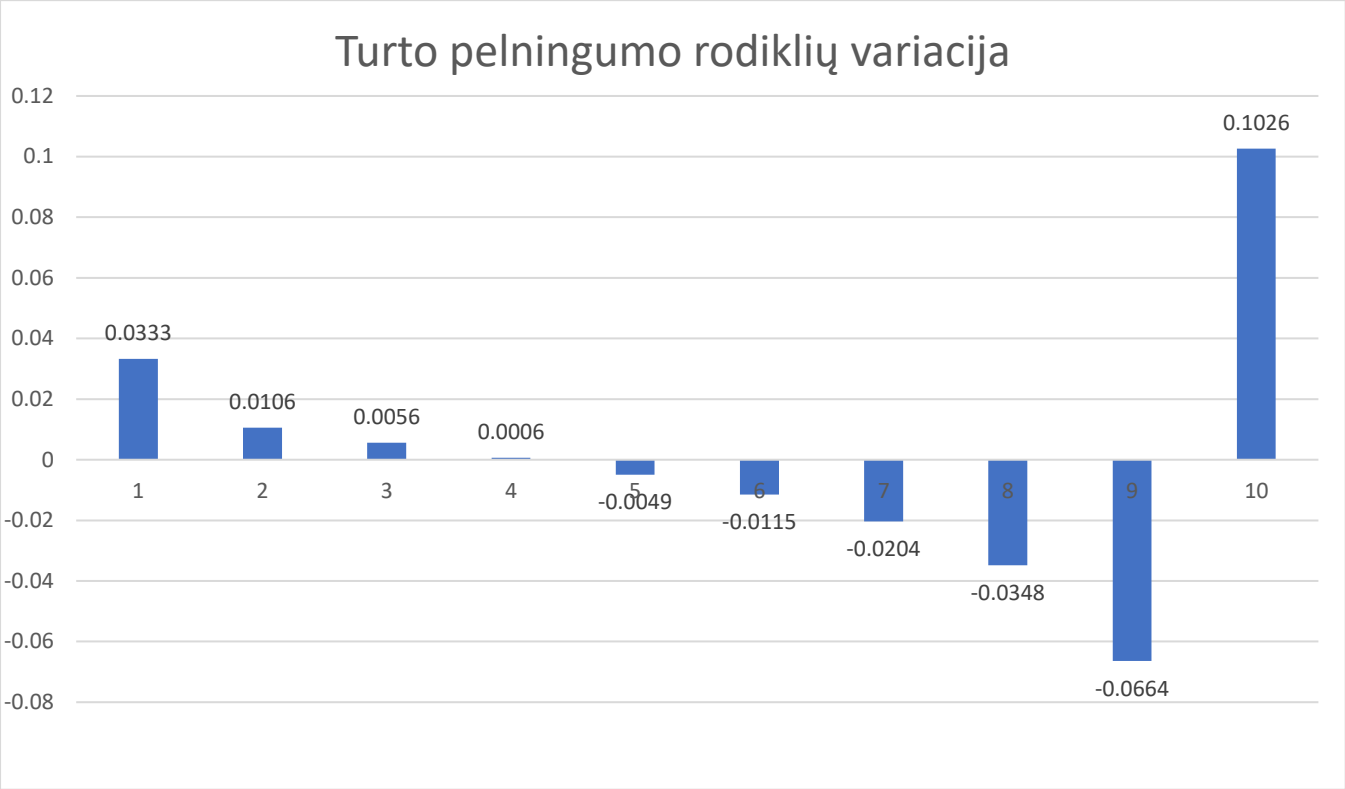
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Nederinant	0.7889	0.4106	0.4589	0.5236	0.6133	0.7441	0.9510	1.3252	2.2002	6.9024
Derinant	0.7556	0.4000	0.4533	0.5231	0.6182	0.7556	0.9714	1.3600	2.2666	6.7998

Šaltinis: sudaryta autorės.

13 pav. Hipotetinės įmonės turto pelningumo rodiklių grafikas derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokestis keičiant ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą.

Skaičiuojant turto pelningumą grynasis pelnas dalinamas iš vidutinio turto. Imame vidutinio turto reikšmė pagal NASDAQ skaičiavimo metodiką, kurį rekomenduoja naudoti vidutinio turto reikšmę. Tokiu būdu rodikliai tikslesni ypatingai kai turto reikšmė per metus ryškiai kinta. VAS ir PMĮ nuostatų derinimo bei nederinimo atveju vidutinio turto reikšmė nekinta abiejose variantose, nes vidutinio turto reikšmei įtakos turi tik apskaitoje naudojamas nusidėvėjimas.

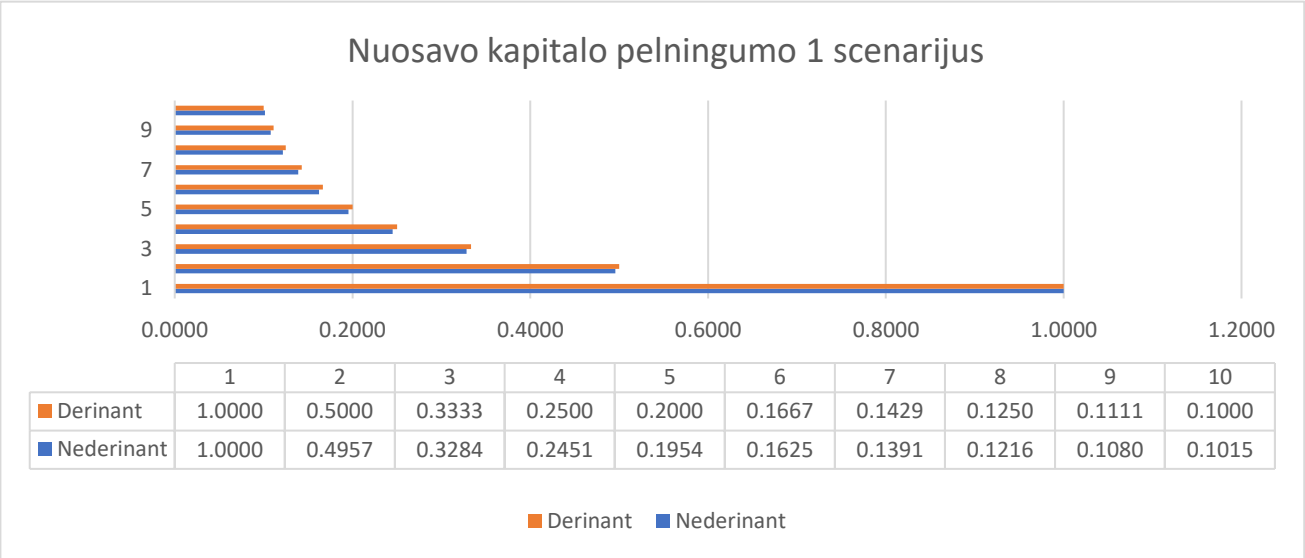
Nagrinėjant turto pelningumo rodiklių variaciją galime pastebėti tokią pačią tendenciją, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas turto pelningumo rodikliai nederinant yra didesni. Ši tendencija nėra tokia ryški kaip grynojo pelningumo rodiklyje, nes daliname iš laike kintančio rodiklio vidutinio turto reikšmės. Kai mažėja atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas turto pelningumo rodikliai mažėja. 10 metais matosi, kad pelningumo rodikliai nederinant yra didesni, nors derinimo atveju nebesusidaro nei atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, nei atidėtojo pelno mokesčio turtas. 10 metais susidaro apmokestinamieji laikinieji skirtumai dėl kurių turėtų susidaryti atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas, tačiau yra panaikinamas atidėtojo pelno mokesčio turtas. Turto pelningumo rodiklis turi parodyti įmonės turto panaudojimo efektyvumą, šiuo atveju nederinant turto pelningumo rodiklis tiesiogiai priklauso nuo pelno mokesčio apskaičiavimo.



Šaltinis: sudaryta autorės.

14 pav. Hipotetinės įmonės turto pelningumo rodiklių variacijos grafikas tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokestis keičiant ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą.

Scenarijuose taip pat nagrinėjamas nuosavo kapitalo pelningumo rodiklis. Nuosavo kapitalo pelningumo rodiklis yra apskaičiuojamas grynąjį pelną dalinant iš nuosavo kapitalo. Nuosavo kapitalo ir grynojo pelno rodikliai yra priklausomi nuo VAS ir PMĮ derinimo nuostatų. Grynasis pelnas reikšmingai susijęs su derinimu rezultatu, nes į grynojo pelno skaičiavimą įeina pelno mokesčio sąnaudos. Tuo pačiu ir nuosavas kapitalas priklauso nuo to ar derinamos, ar nederinamos VAS ir PMĮ nuostatos, nes grynasis pelnas iš pelno (nuostolių) ataskaitos perkeliamas į balanso nuosavo kapitalo sąskaitą.

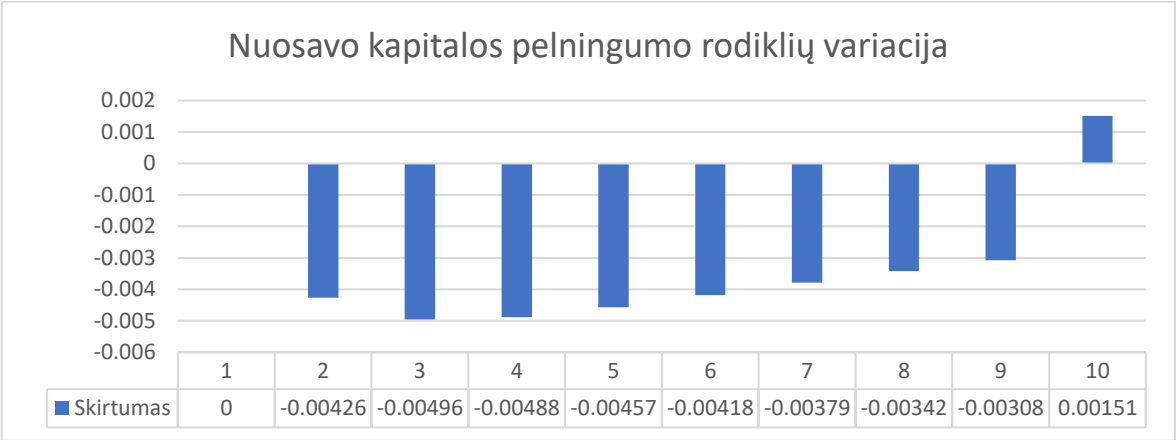


	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Derinant	1.0000	0.5000	0.3333	0.2500	0.2000	0.1667	0.1429	0.1250	0.1111	0.1000
Nederinant	1.0000	0.4957	0.3284	0.2451	0.1954	0.1625	0.1391	0.1216	0.1080	0.1015

Šaltinis: sudaryta autorės.

15 pav. Hipotetinės įmonės nuosavo kapitalo pelningumo rodiklių grafikas derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokestis keičiant ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą.

Nuosavo kapitalo pelningumo skirtumai nėra tokie ryškus kaip grynojo pelningumo ar turto pelningumo rodikliuose. 1 metais matome, kad nuosavo kapitalo rodiklių variacijos tarp derinimo ir nederinimo variantų nėra. 1 metais nuosavo kapitalo rodikliai yra 1,00 nes tai yra santykis tarp grynojo pelno ir grynojo pelno, kuris buvo perkeltas į nuosavą kapitalą. Iki 9 metų galime stebėti, kad nederinant VAS ir pelno mokesčių įstatymo nuostatų nuosavo kapitalo rodikliai yra mažesni nei derinant VAS ir pelno mokesčio įstatymo nuostatas. Tokią priklausomybę galime sieti su tuo, kad derinant VAS ir Pelno mokesčio įstatymo nuostatas grynasis pelnas visais metais yra vienodas ir visais metais nuosavo kapitalo pelningumo rodiklis proporcingai mažėja. Nederinant VAS ir pelno mokesčių nuostatų grynasis pelnas kiekvienais metais didėjo išskyrus 10 metais, kai pastebimas didelis grynojo pelno augimas. Tai atsispindi ir nuosavo kapitalo pelningumo variacijoje iki 9 metų ir kai 10 metais nuosavo kapitalo rodikliai nederinant VAS ir PMĮ nuostatų yra didesni nei derinant.



Šaltinis: sudaryta autorės.

16 pav. Hipotetinės įmonės nuosavo kapitalo pelningumo rodiklių variacijos grafikas tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokestis keičiant ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą.

Atliekant 1 scenarijaus modeliavimą mes pamatėme kaip taikant skirtingus ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodus apskaitoje ir pelno mokesčio tikslams galima gauti skirtingus rezultatus derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatas. 1 scenarijuje atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas susidaro pradžioje ir paskui jis po truputi mažėja kol išnyksta. 2 scenarijuje mes nuosekliai sukursime atidėtojo mokesčio įsipareigojimą ir per 2 metus jį panaikinsime.

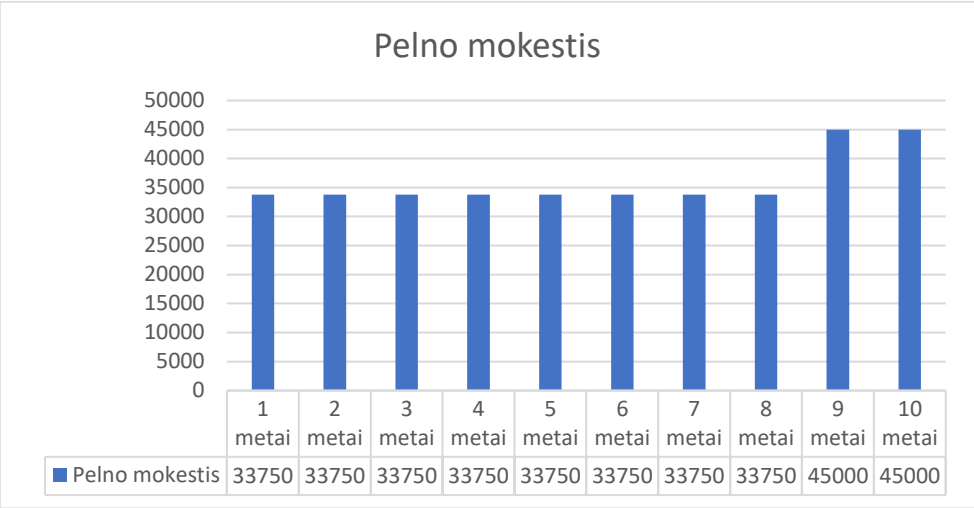
2 scenarijuje mes modeliuosime situaciją tik naudojant skirtinga ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiką pelno mokesčio apskaičiavimui.

6 lentelė. Hipotetinės įmonės modeliavimo pradiniai rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio turtui, keičiant naudingą tarnavimo laiką.

	Apskaita	**Mokesčiai**
Pajamos	500,000.00	
Sąnaudos (be nusidėvėjimo)	200,000.00	
Ilgalaikis turtas	Veiklai naudojami pastatai	
Ilgalaikio turto savikaina	600,000.00	
Naudingo tarnavimo laikas	10 metų	8 metai
Nusidėvėjimo metodas	Tiesiogiai proporcingas (tiesinis)	
Metinė nusidėvėjimo norma	60,000.00	75,000.00

Šaltinis: sudaryta autorės.

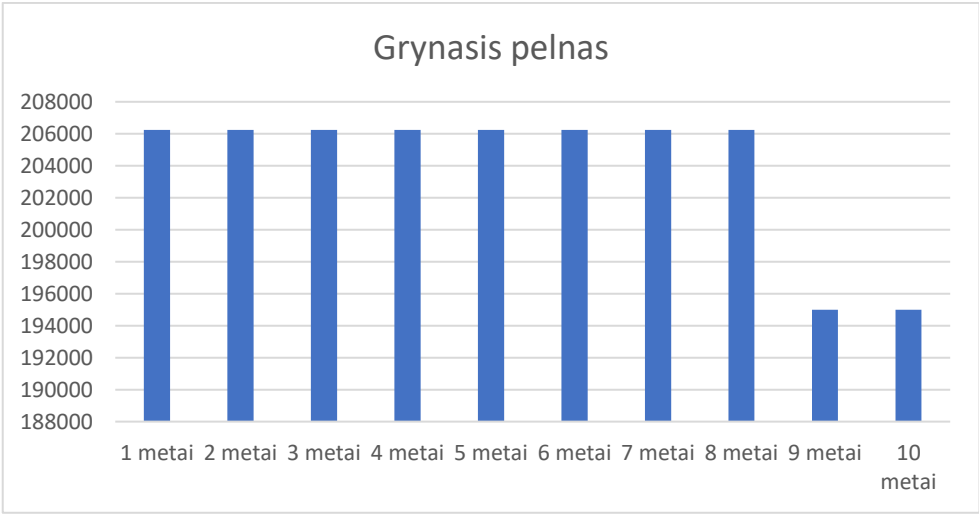
Pelno mokesčio apskaičiavimui taikant 8 metų naudinga tarnavimo laika galima sumažinti savo mokėtiną pelno mokestį kaip ir matome grafike, kad pelno mokestis nuo 1 iki 8 metų yra mažesnis nei nuo 9 metų kai jau pelno mokesčio tikslais nudėvėjome ilgalaikį turtą.



Šaltinis: sudaryta autorės.

17 pav. Hipotetinės įmonės pelno mokestis.

Nederinant VAS ir PMĮ nuostatų yra tiesioginė priklausomybė grynajam pelnui. Mūsų modeliavimuose pelnas (nuostolis) prieš apmokestinimą visuose variantose yra vienodas. Skirtumai pasirodo pelno mokesčio sąnaudų skiltyje, kur nederinimo variante yra pripažįstamos tik mokėtino pelno mokesčio sąnaudos. Derinimo variante pelno mokesčio sąnaudų skiltyje ne tik prižįstamos mokėtino pelno mokesčio sąnaudos, bet ir atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos. Kaip ir pavaizduota grafike nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, mokėtinas pelno mokestis didėja tuo metu mažėjant grynajam pelnui ir atvirkščiai.



Šaltinis: sudaryta autorės.

18 pav. Hipotetinės įmonės grynasis pelnas nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas.

2 scenarijuje derinant VAS ir PMĮ nuostatas, kai turto nusidėvėjimas apskaitoje yra mažesnis nei nusidėvėjimo sąnaudos mokesčiams, susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas. Pagal 7 lentelę iki 8 metų pabaigos kiekvienais metais po lygiomis dalimis didėjo atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas. Nuo 9 metų, kai pelno mokesčių tikslams nebegalima atskaityti nusidėvėjimo sąnaudų atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas mažėja kol išnyksta.

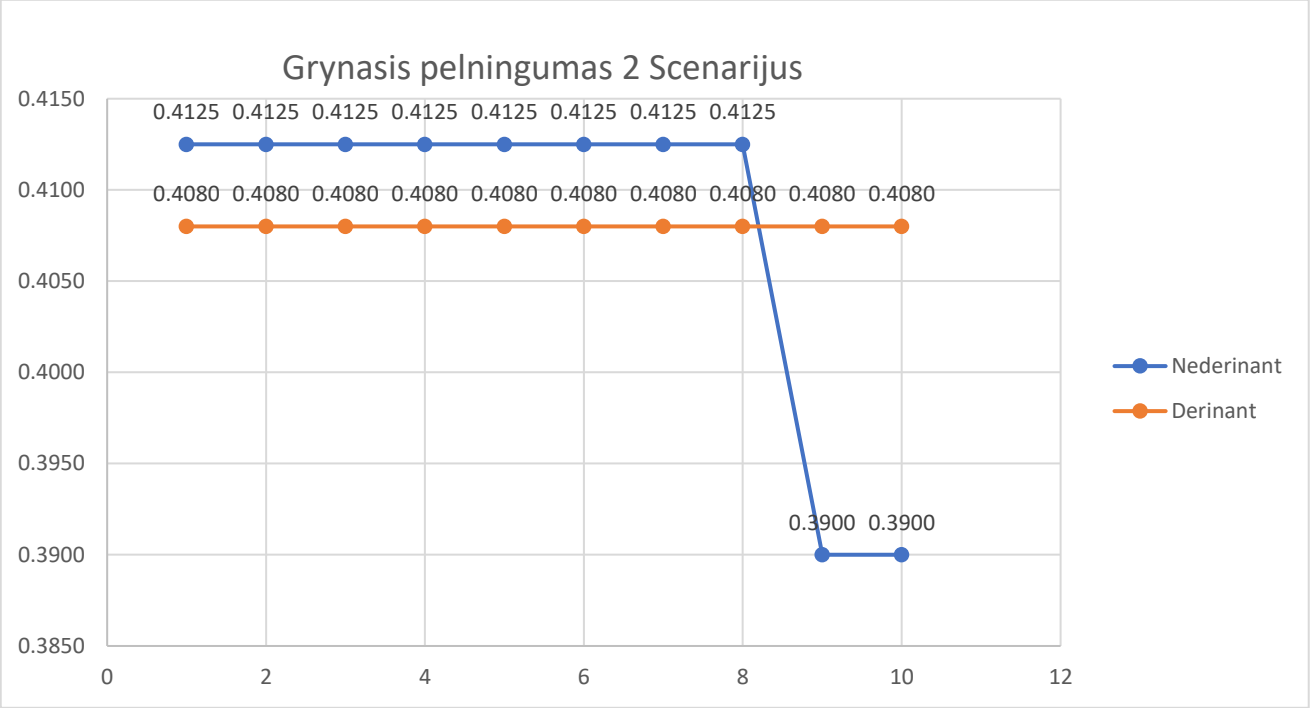
7 lentelė. Hipotetinės įmonės atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo susidarymas, kai skiriasi naudingas tarnavimo laikas.

	Turto balansinė vertė	Turto mokesčio bazė	Apmokestinamasis laikinasis skirtumas	Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas	Iš viso
Veiklai naudojami pastatai					
Įsigijimas	600,000	600,000			
Nusidėvėjimas per 1 metus	(60,000)	(75,000)			
1 metų pabaigai	540,000	525,000	15,000	2,250	**2,250**
Nusidėvėjimas per 2 metus	(60,000)	(75,000)			2,250
2 metų pabaigai	480,000	450,000	30,000	4,500	**4,500**
Nusidėvėjimas per 3 metus	(60,000)	(75,000)			2,250
3 metų pabaigai	420,000	375,000	45,000	6,750	**6,750**
Nusidėvėjimas per 4 metus	(60,000)	(75,000)			2,250
4 metų pabaigai	360,000	300,001	60,000	9,000	**9,000**
Nusidėvėjimas per 5 metus	(60,000)	(75,000)			2,250
5 metų pabaigai	300,001	225,001	75,000	11,250	**11,250**
Nusidėvėjimas per 6 metus	(60,000)	(75,000)			2,250
6 metų pabaigai	240,001	150,001	90,000	13,500	**13,500**
Nusidėvėjimas per 7 metus	(60,000)	(75,000)			2,250
7 metų pabaigai	180,001	75,001	105,000	15,750	**15,750**
Nusidėvėjimas per 8 metus	(60,000)	(75,000)			2,250
8 metų pabaigai	120,001	1	120,000	18,000	**18,000**
Nusidėvėjimas per 9 metus	(60,000)	-			(9,000)
9 metų pabaigai	60,001	1	60,001	9,000	**9,000**

Nusidėvėjimas per 10 metus	(60,000)	-			(9,000)
10 metų pabaigai	1	1	1	0	**0**

Šaltinis: sudaryta autorės.

Nagrinėjant grynojo pelningumo rodiklius aiškiai matome, kad nederinant VAS ir PMĮ nuostatų grynojo pelningumo rodikliai yra didesni pirmus 8 metus, kai mokesčiams galima daugiau priskirti nusidėvėjimo sąnaudų nei mes priskaitome nusidėvėjimo sąnaudų apskaitoje. Taip pat su tuo susijęs staigus grynojo pelningumo kritimas 9 ir 10 metais, nes pelno mokesčių tikslais mes nebegalime priskaičiuoti nusidėvėjimo sąnaudų, o tuo tarpu apskaitoje mes dar pripažįstame nusidėvėjimo sąnaudas. Derinimo variante grynasis pelningumas lieka vienodas visą laikotarpį, nes tuo metų kai susidaro skirtumai tarp apskaitos ir pelno mokesčio mes pripažįstame atidėtojo mokesčio įsipareigojimą debetuojant atidėtojo pelno mokesčių sąnaudas ir kredituojant atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimų sąskaitą. Mažinant atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimą mes kredituojame atidėtojo pelno mokesčio sąnaudas ir debetuojame atidėtojo pelno mokesčio sąskaitą.

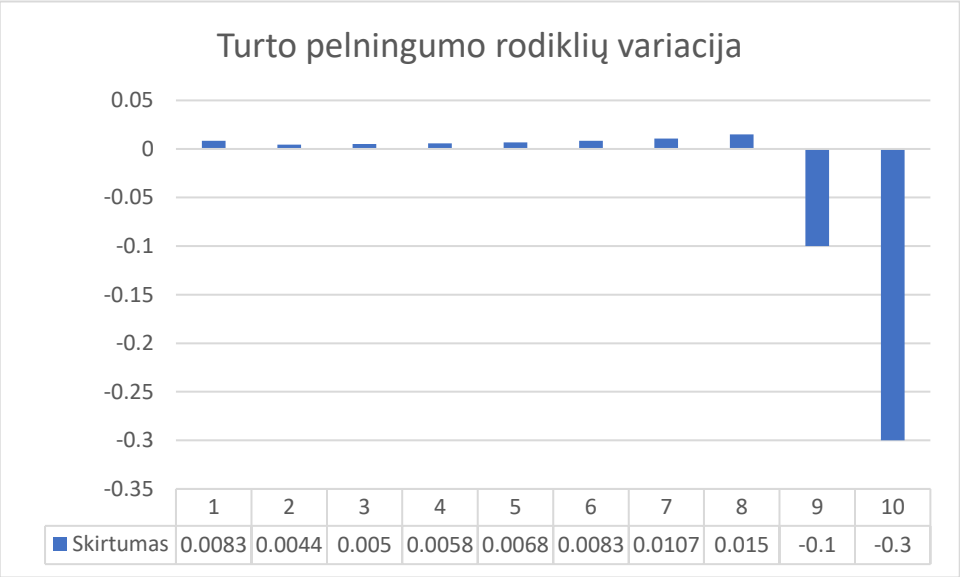


Šaltinis: sudaryta autorės.

19 pav. Hipotetinės įmonės grynojo pelningumo rodikliai derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas.

Lyginant turto pelningumo rodiklius pastebima, kad turto pelningumo rodiklių kitimo tendencijos yra panašios. VAS ir PMĮ nuostatų derinimo bei nederinimo vidutinio turto reikšmė nekinta abiejose variantose, nes vidutinio turto reikšmei įtakos turi tik apskaitoje naudojamas nusidėvėjimas.

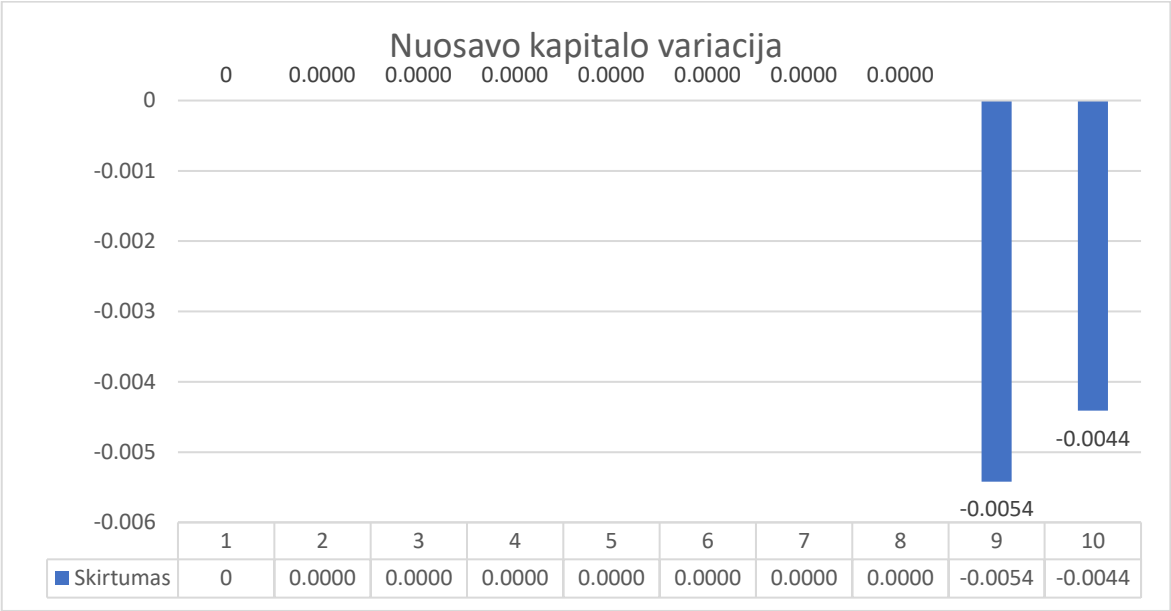
Skaičiuojant turto pelningumo rodiklius susidarant pelno mokesčio įsipareigojimui pirmus 8 metus turto pelningumo rodikliai nežymiai geresni nederinant. Tačiau kai pelno mokesčio įsipareigojimas mažėja turto pelningumo rodikliai nederinimo atveju žymiai sumažėja. Turto pelningumo rodiklių sumažėjimas toks žymus, kad per visus aštuonis metus sukauptas didesnis turto pelningumas yra žemesnis daugiau nei 4 kartus lyginant su paskutiniu 2 metu sukauptu rodiklio sumažėjimu.



Šaltinis: sudaryta autorės.

20 pav. Hipotetinės įmonės turto pelningumo rodiklių variacija tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas.

Nuosavo kapitalo pelningumo rodikliai yra vienodi iki 8 metų, nors grynojo pelno ir nuosavo kapitalo dydžiai yra skirtingi. Derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų grynasis pelnas yra pastovus visus 8 metus nors skirtingas abiejose variantose todėl skirtumo tarp rodiklių nėra. 9 ir 10 metais derinant grynasis pelnas ir toliau išlieka pastovus, tačiau nederinant VAS ir PMĮ nuostatų grynasis pelnas 9 ir 10 metais ryškiai sumažėja. Šis sumažėjimas atsispindi nuosavo kapitalo rodiklio sumažėjimu 9 ir 10 metais.



Šaltinis: sudaryta autorės.

21 pav. Hipotetinės įmonės nuosavo kapitalo rodiklių variacija tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas.

Derinant VAS ir PMĮ nuostatas, kai mokestinė bazė yra didesnė už turto bazę susikuria atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, kuris subalansuoja pelno mokesčių ir apskaitos skirtumus. Jei apskaitoje nėra derinamos VAS ir PMĮ nuostatos tuo metu kai turėtų susidaryti atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas grynojo pelningumo, turto pelningumo rodikliai yra didesni. Kai derinimo atveju mažėja atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas, o nederinimo atveju nebegalima atskaityti mokesčiams nusidėvėjimo sąnaudų grynojo pelningumo, turto pelningumo rodikliai yra mažesni.

3.2. Įmonės rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio turtui

Nagrinėjant kokią įtaką VAS ir PMĮ nuostatų derinimas turi įmonės rodikliams 3 scenarijų modeliavome taip, kad susidarytų atidėtojo pelno mokesčio turtas. 3 scenarijuje pakeitėme tik naudingo tarnavimo laiką mokesčių tikslams, kuris šiame scenarijuje yra ilgesnis nei naudojamas apskaitoje.

8 lentelė. Hipotetinės įmonės modeliavimo pradiniai rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio turtui, keičiant naudingą tarnavimo laiką.

	Apskaita	**Mokesčiai**
Pajamos	500,000.00	
Sąnaudos (be nusidėvėjimo)	200,000.00	
Ilgalaikis turtas	Veiklai naudojami pastatai	
Ilgalaikio turto savikaina	600,000.00	

Naudingo tarnavimo laikas	10 metų	12 metų
Nusidėvėjimo metodas	Tiesiogiai proporcingas (tiesinis)	
Metinė nusidėvėjimo norma	60,000.00	50,000.00

Šaltinis: sudaryta autorės.

3 scenarijuje mokėtinas pelno mokestis visus 12 metų yra vienodas. Derinant bei nederinant VAS ir PMĮ nuostatų pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą visą laiką yra vienodi. Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą stipriai išauga 11 ir 12 metais, nes nebelieka ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų. Tačiau nederinant VAS ir PMĮ nuostatų pelno mokesčio sąnaudos lieka tokios pat 11 ir 12 metais. Šios pelno mokesčio sąnaudos turi įtakos įmonės rodikliams.

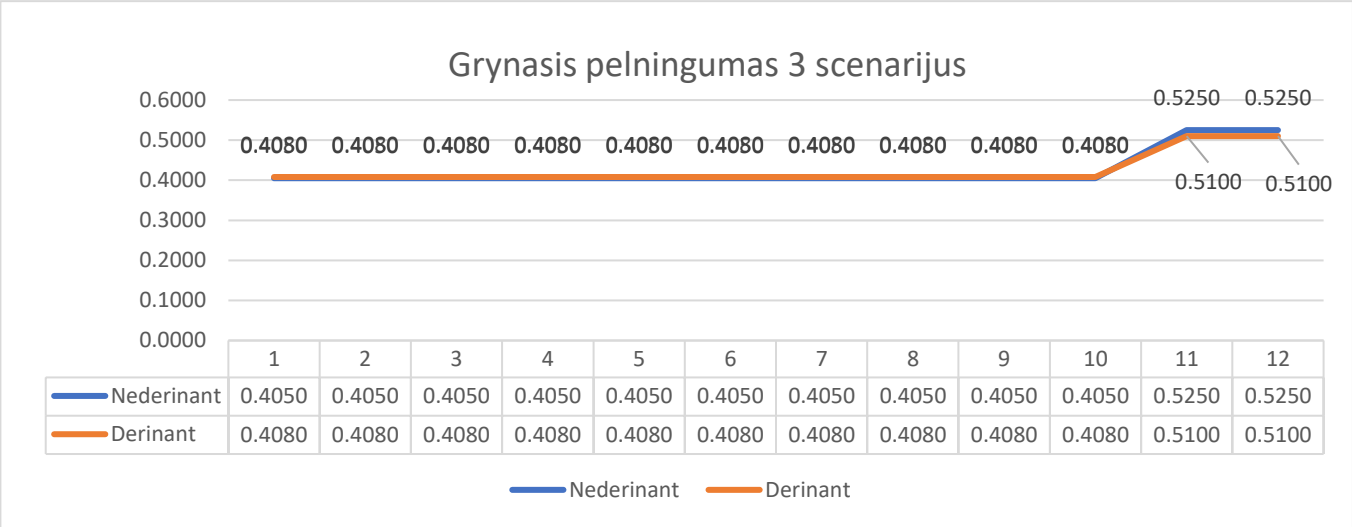
9 lentelė. Hipotetinės įmonės atidėtojo pelno mokesčio turto susidarymas, kai skiriasi naudingas tarnavimo laikas.

	Turto balansinė vertė	Turto mokesčio bazė	Įskaitomieji laikinieji skirtumai	Atidėtojo mokesčio turtas	**Iš viso**
Veiklai naudojami pastatai					
Įsigijimas	€ 600,000	€ 600,000			
Nusidevėjimas per 1 metus	€ (60,000)	€ (50,000)			
1 metų pabaigai	€ 540,000	€ 550,000	€ (10,000)	€ (1,500)	**€ (1,500)**
Nusidevėjimas per 2 metus	€ (60,000)	€ (50,000)			€ (1,500)
2 metų pabaigai	€ 480,000	€ 500,000	€ (20,000)	€ (3,000)	**€ (3,000)**
Nusidevėjimas per 3 metus	€ (60,000)	€ (50,000)			€ (1,500)
3 metų pabaigai	€ 420,000	€ 450,000	€ (30,000)	€ (4,500)	**€ (4,500)**
Nusidevėjimas per 4 metus	€ (60,000)	€ (50,000)			€ (1,500)
4 metų pabaigai	€ 360,000	€ 400,000	€ (40,000)	€ (6,000)	**€ (6,000)**
Nusidevėjimas per 5 metus	€ (60,000)	€ (50,000)			€ (1,500)
5 metų pabaigai	€ 300,001	€ 350,000	€ (50,000)	€ (7,500)	**€ (7,500)**
Nusidevėjimas per 6 metus	€ (60,000)	€ (50,000)			€ (1,500)
6 metų pabaigai	€ 240,001	€ 300,001	€ (60,000)	€ (9,000)	**€ (9,000)**
Nusidevėjimas per 7 metus	€ (60,000)	€ (50,000)			€ (1,500)
7 metų pabaigai	€ 180,001	€ 250,001	€ (70,000)	€ (10,500)	**€ (10,500)**
Nusidevėjimas per 8 metus	€ (60,000)	€ (50,000)			€ (1,500)
8 metų pabaigai	€ 120,001	€ 200,001	€ (80,000)	€ (12,000)	**€ (12,000)**
Nusidevėjimas per 9 metus	€ (60,000)	€ (50,000)			€ (1,500)
9 metų pabaigai	€ 60,001	€ 150,001	€ (90,000)	€ (13,500)	**€ (13,500)**
Nusidevėjimas per 10 metus	€ (60,000)	€ (50,000)			€ (1,500)
10 metų pabaigai	€ 1	€ 100,001	€ (100,000)	€ (15,000)	**€ (15,000)**
Nusidevėjimas per 11 metus	€ -	€ (50,000)			€ 7,500
11 metų pabaigai	€ 1	€ 50,001	€ (50,000)	€ (7,500)	**€ (7,500)**
Nusidevėjimas per 12 metus	€ -	€ (50,000)			€ 7,500
12 metų pabaigai	€ 1	€ 1	€ (0)	€ (0)	**€ (0)**

Šaltinis: sudarytas autorės.

Derinant VAS ir PMĮ nuostatas susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas, kuris 11 ir 12 metais išnyksta. Susidarant atidėtojo pelno mokesčio turtui debetuojama atidėtojo pelno mokesčio turto sąskaita ir kredituojama atidėtojo pelno mokesčio sąnaudų sąskaita. Tai lemia, kad pirmais 10 metų pelno mokesčio

sąnaudos yra mažesnės. 11 ir 12 metais pelno mokesčio sąnaudos didesnės, nes pelno sąnaudos ir turėtų būti didesnis, nes yra išaugęs pelnas (nuostolis) prieš apmokestinimą. Derinimo variante pelno mokesčio sąnaudos varijuoja su pelnu (nuostoliu) prieš apmokestinimą, kai pelnas prieš apmokestinimą didesnis tada ir pelno mokesčio sąnaudos didesnės ir atvirkščiai. Atidėtojo pelno mokesčio apskaičiavime matosi, kad 10 metų proporcingai buvo sudaromas atidėtasis pelno mokesčio turtas ir 11 bei 12 metais visas atidėtasis pelno mokesčio turtas išnyko.

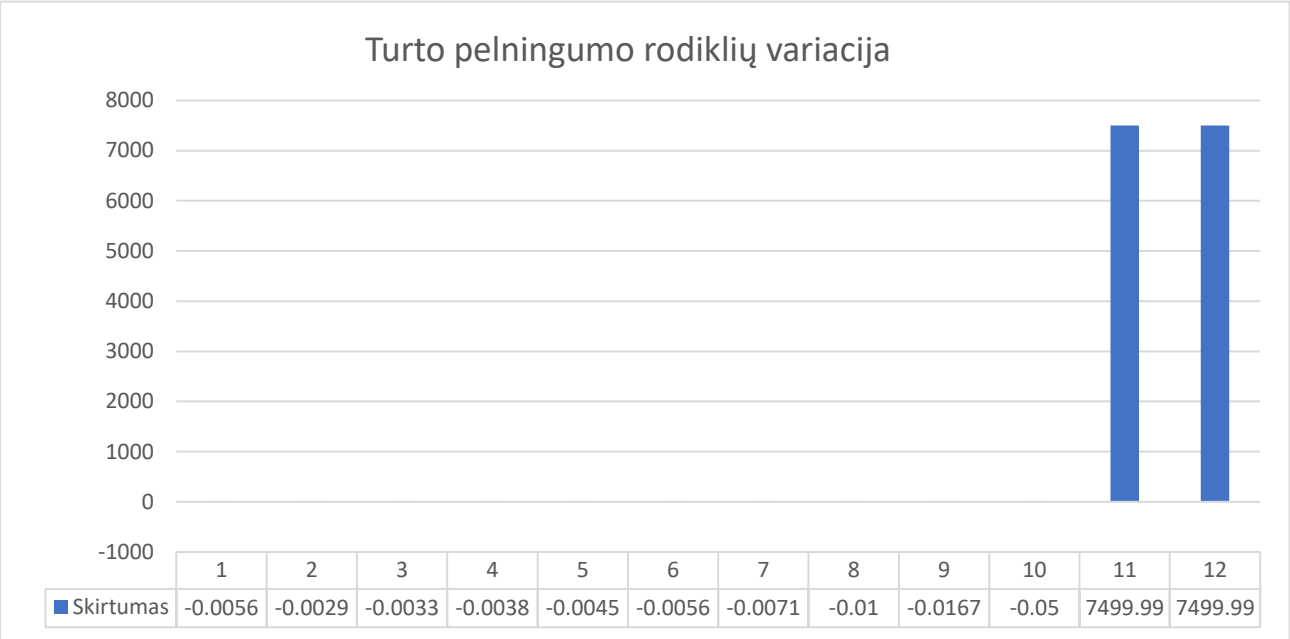


	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Nederinant	0.4050	0.4050	0.4050	0.4050	0.4050	0.4050	0.4050	0.4050	0.4050	0.4050	0.5250	0.5250
Derinant	0.4080	0.4080	0.4080	0.4080	0.4080	0.4080	0.4080	0.4080	0.4080	0.4080	0.5100	0.5100

Šaltinis: sudaryta autorės.

22 pav. Hipotetinės įmonės grynojo pelningumo rodikliai derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas.

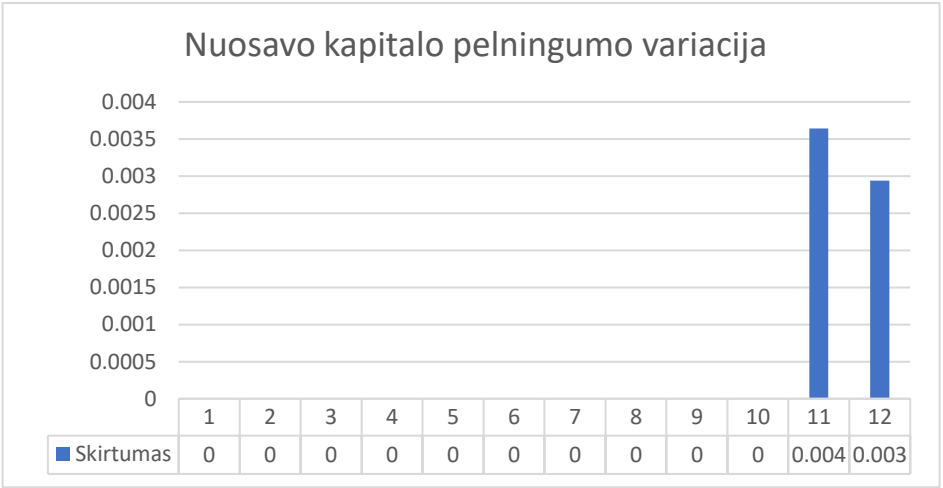
Nagrinėjant grynojo pelningumo rodiklius nederinant VAS ir PMĮ nuostatas matosi, kad grynojo rodikliai buvo mažesni visus 10 metų, tačiau 11 ir 12 metais padidėjo palyginus, kai VAS ir PMĮ nuostatos buvo derinamos. Šie skirtumų variacija atspindi atidėtojo pelno mokesčio turto susidarymą bei šio pelno mokesčio turto panaikinimą. Susumavus šiuos skirtumas per 12 metų jų poveikis yra 0,00. Grynojo pelningumo rodiklis 11 ir 12 metais nederinant VAS ir PMĮ nuostatų didesnis, nes pelno mokesčio sąnaudos yra mažinamos ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudomis, kuris įmonėje jau yra nudėvėtas. Derinimo variante matome, kad grynasis pelningumas nėra visą laikotarpį vienodas, jo pokytį lemia tai, kad 11 ir 12 metais nebelieka nusidėvėjimo sąnaudų ir įmonės pelnas padidėja. Tuo pačių padidėja pelno mokesčio sąnaudos. Šis padidėjimas rodo, kad įmonės pelningumas padidėjo, nes įmonės uždirba tiek pat pajamų be ilgalaikio turto nusidėvėjimo.



Šaltinis: sudaryta autorės.

23 pav. Hipotetinės įmonės ilgalaikio turto pelningumo variacija tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas.

Lyginant turto pelningumo rodiklius yra panaši rodiklių tendencija. Turto pelningumo rodikliai nederinant 10 metų yra mažesni nei derinant bei 11 ir 12 metais nederinant rodikliai yra didesni dėl tos pačios priežasties kaip ir grynojo pelningumo rodikliuose. Ryškus padidėjimas 11 ir 12 metais abiejuose variantuose susijęs su tuo, kad ilgalaikis turtas apskaitoje nudėvėtas iki likvidacinės vertės, bet dar nenurašytas.



Šaltinis: sudaryta autorės.

24 pav. Hipotetinės įmonės nuosavo kapitalo rodiklių variacija tarp derinimo ir nederinimo VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas.

Nuosavo kapitalo pelningumo rodikliai yra vienodi iki 10 metų, nors grynasis pelnas ir nuosavo kapitalo dydis yra skirtingi. Derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų grynasis pelnas nors skirtingas visus 10 metus abiejose variantose išlieka pastovus todėl skirtumo tarp rodiklių nėra. Nederinant VAS ir PMĮ nuostatų grynasis pelnas 11 ir 12 metais padidėja lyginant su derinimo variantu. Šis padidėjimas atsispindi nuosavo kapitalo rodiklio padidėjime 11 ir 12 metais.

Derinant VAS ir PMĮ nuostatas, kai mokestinė bazė yra mažesnė už turto bazę ir susikuria atidėtojo mokesčio turtas, kuris suderina pelno mokesčio ir apskaitos skirtumus. Jei apskaitoje nėra derinamos VAS ir pelno mokesčio nuostatos tuo metu kai turėtų susidaryti atidėtojo pelno mokesčio turtas grynojo pelningumo, turto pelningumo rodikliai yra mažesni. Kai derinimo atveju mažėja atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, tai nederinant VAS ir PMĮ nuostatų grynojo pelningumo, turto pelningumo rodikliai didėja.

3.3. Realios įmonės rodikliai susidarant atidėtiesiems pelno mokesčiams

Atliekant modeliavimą remiantis realios įmonės duomenimis siekėme sukurti atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimą. Įsipareigojimą kūrėme tokių pat principų kaip ir modeliuojant hipotetinės įmonės atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimą. Keitėme tik ilgalaikio turto naudingo tarnavimą laiką. Mokesčių tikslais naudingą tarnavimo laiką sutrumpinome 1 metais.

10 lentelė. Realios įmonės modeliavimo pradiniai rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimui, keičiant naudingą tarnavimo laiką.

Ilgalaikio turtu grupė	**Vidutinis naudingas tarnavimas metais apskaitoje**	**Vidutinis naudingas tarnavimas laikas mokesčių tikslais**
Ilgalaikio nematerialiojo turto grupė		
Programinė įranga	4	3
Ilgalaikio materialiojo turto grupė		
Pastatai ir statiniai	15	14
Mašinos ir įranga	6	5
Transporto priemonės	6	5
Kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai	5	4

Šaltinis: sudaryta autorės.

Apskaičiuojant pelno mokesčio sąnaudas mes numatome, kad įmonė prieš modeliavimą taikė tokį patį naudingo tarnavimo laikotarpį apskaitai kaip ir pelno mokesčio tikslais. 1 scenarijuje kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas dėl skirtingų VAS ir PMĮ nuostatų, nusidėvėjimo sąnaudos

apskaitoje skiriasi nuo nusidėvėjimo sąnaudų pelno mokesčio apskaičiavimui. Nusidėvėjimo sąnaudos pelno mokesčio tikslais pripažįstamos didesnėmis nei apskaitoje.

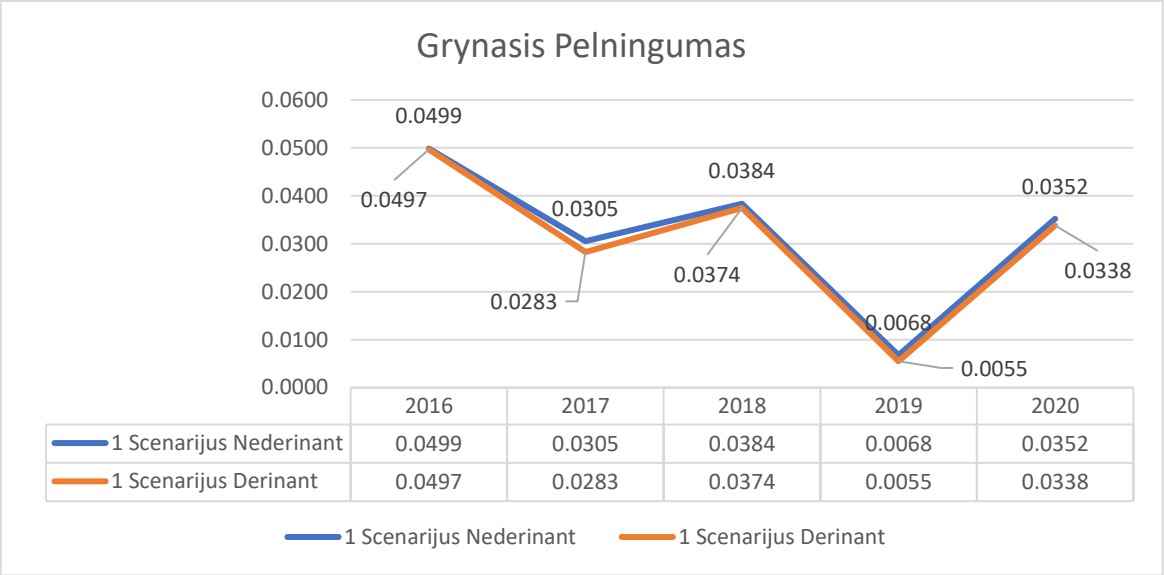
11 lentelė. Realios įmonės atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo susidarymas, kai skiriasi naudingas tarnavimo laikas

	Turto balansinė vertė	Turto mokesčio bazė	Apmokestinamasis laikinasis skirtumas	Atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas
Įsigijimas 2016	**1,572,308.00**	**1,572,308.00**		
Nusidėvėjimas per 2016 metus	**(212,763.19)**	**(221,233.18)**		
2016 metų pabaigai	**1,359,544.81**	**1,351,074.82**	**8,469.99**	**1,270.50**
Įsigijimas 2017	**187,955.00**	**187,955.00**		
Nusidėvėjimas per 2017 metus	**(197,660.65)**	**(218,554.04)**		
2017 metų pabaigai	**1,349,839.16**	**1,320,475.78**	**29,363.38**	**4,404.51**
Įsigijimas 2018	**194,634.00**	**194,634.00**		
Nusidėvėjimas per 2018 metus	**(204,862.17)**	**(228,576.57)**		
2018 metų pabaigai	**1,339,610.99**	**1,286,533.21**	**53,077.78**	**7,961.67**
Įsigijimas 2019	**96,133.00**	**96,133.00**		
Nusidėvėjimas per 2019 metus	**(212,670.54)**	**(238,829.06)**		
2019 metų pabaigai	**1,223,073.45**	**1,143,837.15**	**79,236.30**	**11,885.44**
Įsigijimas 2020	**46,544.00**	**46,544.00**		
Nusidėvėjimas per 2020 metus	**(160,330.27)**	**(185,741.24)**		
2020 metų pabaigai	**1,109,287.17**	**1,004,639.90**	**104,647.27**	**15,697.09**

Šaltinis: sudaryta autorės.

1 scenarijuje derinimo variante mes pripažįstame atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimą didinant pelno mokesčio sąnaudas. Mūsų tyrinėjamos įmonės laikotarpis yra 5 metai per šiuos metus stebėsime

rodiklius kai atidėtasis pelno mokesčio turtas susidaro. Pagal atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo susidarymo grafiką matosi kaip atidėtasis pelno mokesčio turtas nuosekliai susidaro.



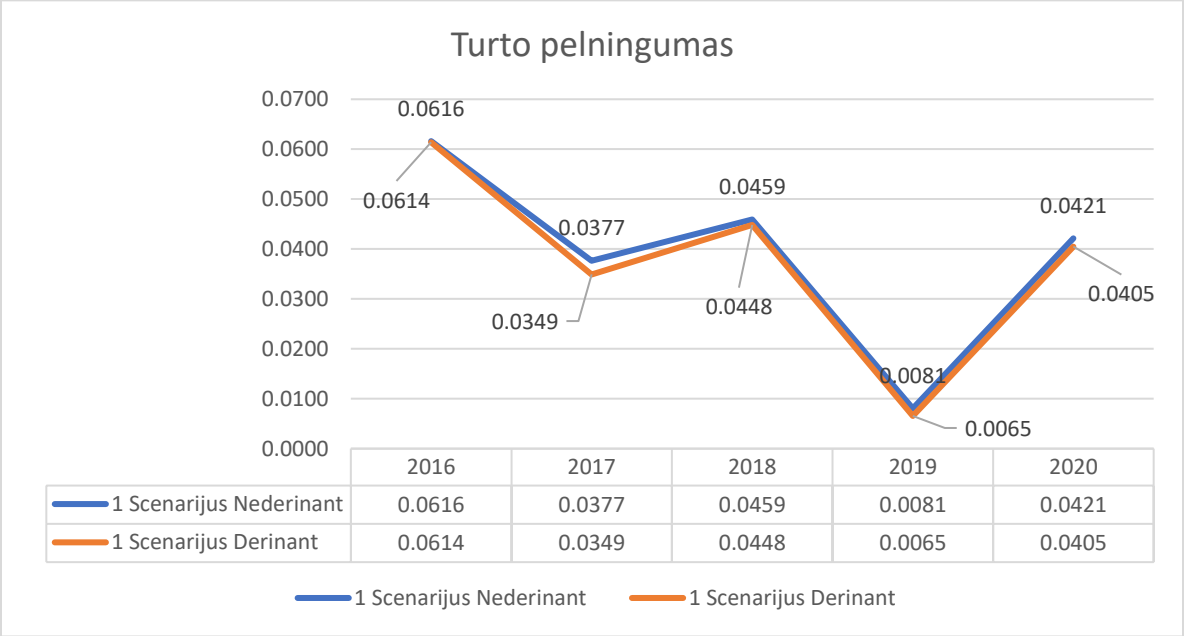
Šaltinis: sudaryta autorės.

25 pav. Realios įmonės grynasis pelningumas derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas.

Įvertinus grynojo pelningumo rodiklius matosi, kad grynojo pelningumo rodikliai didesni nederinant ir grynojo pelningumo rodiklio variaciją galime sieti su to, kad susidaro atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas. Mūsų nagrinėjamu laikotarpiu tik susidaro atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas, bet neišnyksta. Atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas neišnyksta, nes realiose įmonėse vyksta nuolatiniai procesai tokie kaip turto įsigijimai. Mūsų nagrinėjamoje įmonėje matosi, kad kiekvienais metais įsigyjama naujo ilgalaikio turto ir įsigijus naujo ilgalaikio turto vėl iš naujo susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas.

Nagrinėjant turto pelningumo rodiklius matome tokią pačią tendenciją, kad rodikliai nederinant yra didesni nei derinant. Ši tendencija yra tokia pati kaip ir grynojo pelningumo rodiklyje, nes visą tyrinėjamąjį laikotarpį tik susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas.

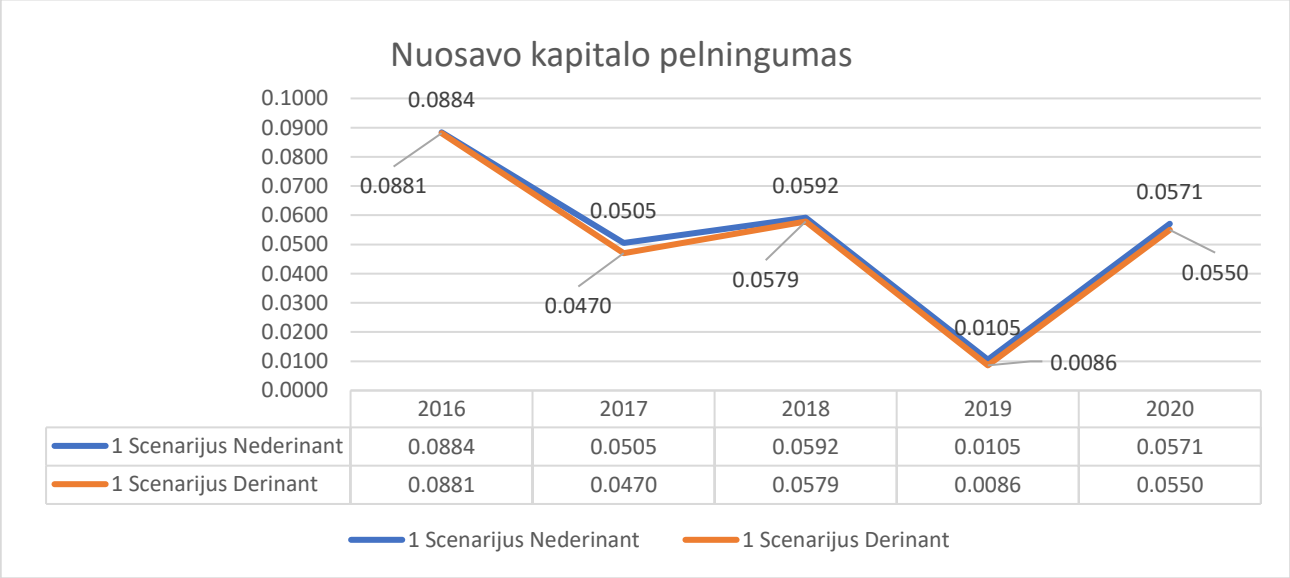
Nagrinėjant hipotetinės įmonės modeliavimo rezultatus, tuo metu kai susidarydavo atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas grynojo pelningumo rodikliai ir turto pelningumo rodikliai būdavo didesni nederinant. Šią tendenciją matome ir realios įmonės modeliavimo rodikliuose.



Šaltinis: sudaryta autorė.

26 pav. Realios įmonės turto pelningumas derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas.

Nagrinėjant nuosavo kapitalo pelningumo rodiklius matoma tendencija, kad nederinant rodikliai yra didesni. Ši tendencija siejasi su tuo, kad pelno mokestis nederinimo atveju buvo mažinamas ir tuo pačiu grynasis pelnas didėjo.



Šaltinis: sudaryta autorės.

27 pav. Realios įmonės nuosavo kapitalo pelningumas derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas.

Pagal realios įmonės duomenis mes taip pat atlikome modeliavimą, kurio metu sudarėme atidėtojo pelno mokesčio turtą. Atidėtąjį pelno mokesčio turtą sudarėme, kai mokesčių tikslais naudojome ilgesnį naudingo tarnavimo laiką nei apskaitoje.

12 lentelė. Realios įmonės modeliavimo pradiniai rodikliai susidarant atidėtojo pelno mokesčio turtui, keičiant naudingą tarnavimo laiką.

Ilgalaikio turtu grupė	**Vidutinis naudingas tarnavimas metais apskaitoje**	**Vidutinis naudingas tarnavimas laikas mokesčių tikslais**
Ilgalaikio nematerialiojo turto grupė		
Programinė įranga	4	5
Ilgalaikio materialiojo turto grupė		
Pastatai ir statiniai	15	16
Mašinos ir įranga	6	7
Transporto priemonės	6	7
Kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai	5	6

Šaltinis: sudaryta autorės.

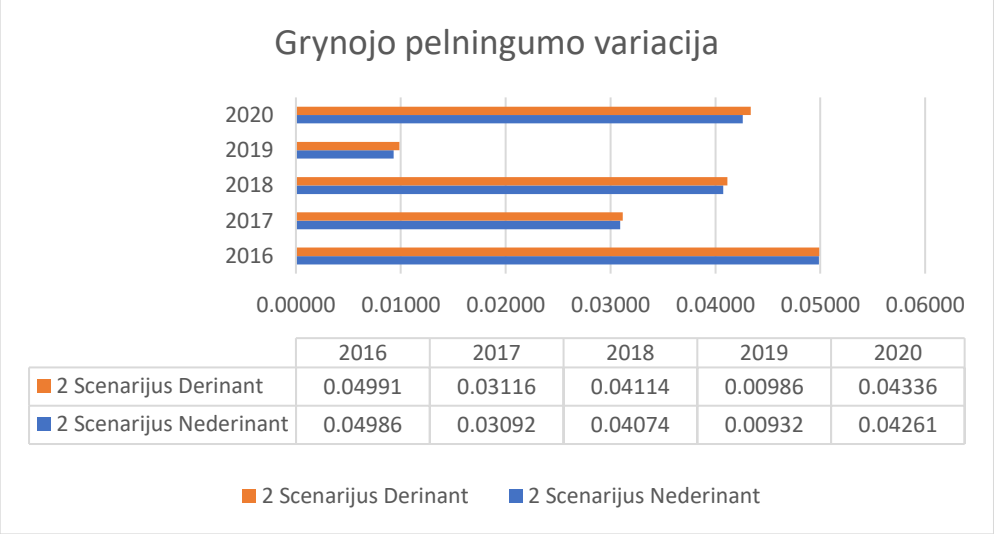
Kaip ir pirmame scenarijuje nagrinėsime 5 metų laikotarpį. Pagal atidėtojo pelno mokesčio turto susidarymo lentelę matome kaip nuosekliai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas. Matome, kad 5 metų laikotarpyje tik susidaro atidėtasis pelno mokesčio turtas, tai yra logiška nes beveik visas įmonės turto naudingo tarnavimo laikas yra ilgesnis nei 5 metai.

13 lentelė. Realios įmonės atidėtojo pelno mokesčio turto susidarymas, kai skiriasi naudingas tarnavimo laikas.

	Turto balansinė vertė	Turto mokesčio bazė	Apmokestinamasis laikinasis skirtumas	Atidėtojo mokesčio turtas
Įsigijimas 2016	1,572,308.00	1,572,308.00		
Nusidėvėjimas per 2016 metus	(212,763.19)	(211,096.10)		
2016 metų pabaigai	1,359,544.81	1,361,211.90	(1,667.09)	(250.06)
Įsigijimas 2017	187,955.00	187,955.00		
Nusidėvėjimas per 2017 metus	(197,660.65)	(187,830.30)		
2017 metų pabaigai	1,349,839.16	1,361,336.60	(11,497.44)	(1,724.62)
Įsigijimas 2018	194,634.00	194,634.00		
Nusidėvėjimas per 2018 metus	(204,862.17)	(193,003.85)		
2018 metų pabaigai	1,339,610.99	1,362,966.75	(23,355.76)	(3,503.36)
Įsigijimas 2019	96,133.00	96,133.00		
Nusidėvėjimas per 2019 metus	(212,670.54)	(198,997.34)		
2019 metų pabaigai	1,223,073.45	1,260,102.41	(37,028.96)	(5,554.34)
Įsigijimas 2020	46,544.00	46,544.00		
Nusidėvėjimas per 2020 metus	(160,330.27)	(144,430.48)		
2020 metų pabaigai	1,109,287.17	1,162,215.92	(52,928.75)	(7,939.31)

Šaltinis: sudaryta autorės.

Kaip ir visuose scenarijuose lyginsime grynojo pelningumo rodiklius tarp derinimo ir nederinimo variantų. Galime pastebėti, kad grynojo pelningumo rodikliai derinant VAS ir PMĮ nuostatas yra didesni nederinant ir, kad tokia pati tendencija yra visus 5 metus.

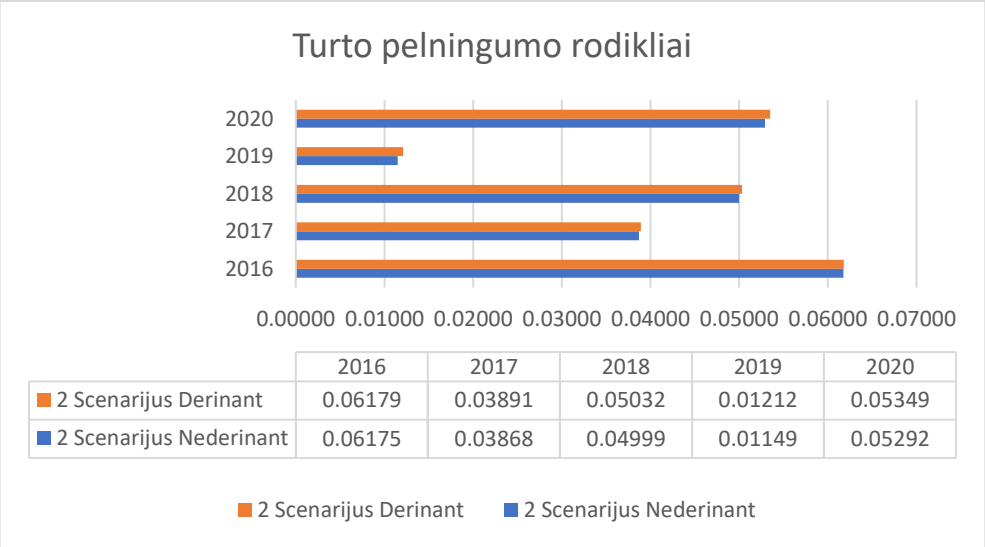


	2016	2017	2018	2019	2020
2 Scenarijus Derinant	0.04991	0.03116	0.04114	0.00986	0.04336
2 Scenarijus Nederinant	0.04986	0.03092	0.04074	0.00932	0.04261

Šaltinis: sudaryta autorės.

28 pav. Realios įmonės grynojo pelningumo rodikliai derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas.

Taip pat nagrinėjome turto pelningumo rodiklius, kurie taip pat derinant VAS ir PMĮ nuostatas yra didesnį nei nederinant. Tokia pati tendencija išlieka visus 5 metus. Grynojo pelningumo ir turto pelningumo rodiklių reikšmės didesnes derinant VAS ir PMĮ sąnaudos dėl susidarančio atidėtojo pelno mokesčio turto. Tokia pati tendencija yra ir mūsų hipotetinės įmonės modeliavimo scenarijuje kai sudarėme atidėtojo pelno mokesčio turtą.



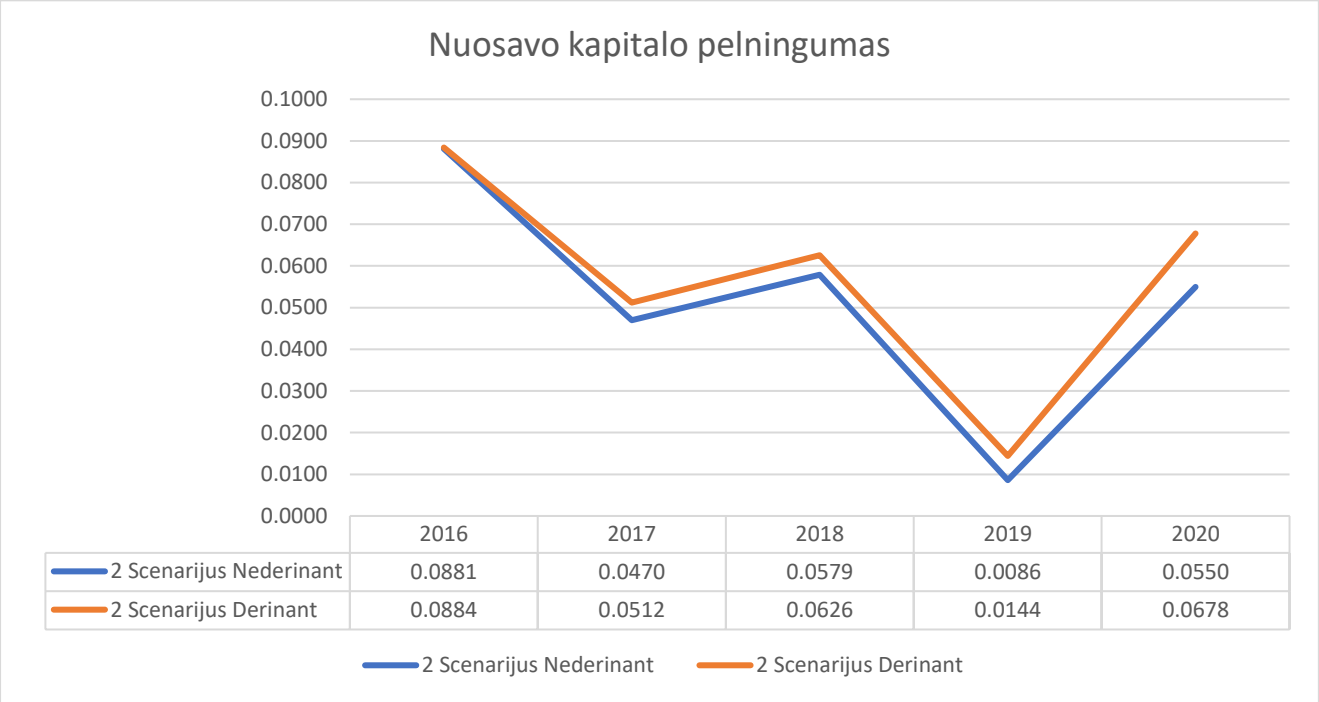
	2016	2017	2018	2019	2020
2 Scenarijus Derinant	0.06179	0.03891	0.05032	0.01212	0.05349
2 Scenarijus Nederinant	0.06175	0.03868	0.04999	0.01149	0.05292

Šaltinis: sudaryta autorės.

29 pav. Realios įmonės turto pelningumo rodikliai derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas.

Lyginant nuosavo kapitalo pelningumo rodiklius matome, kad tarp šių rodiklių skirtumai yra didžiausi. derinant VAS ir PMĮ nuostatas rodikliai didesni nei nederinant ir tokia pati tendencija išlieka visus 5 metus.

Tai galima sieti su tuo, kad grynasis pelnas derinant yra didesnis, nes susidarant atidėtojo pelno mokesčiui turto pelno mokesčio sąnaudos mažinamos.



Šaltinis: sudaryta autorės.

30 pav. Realios įmonės nuosavo kapitalo turto pelningumas rodikliai derinant ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas.

Atlikti modeliavimai pagal realios įmonės duomenys koreliuoja su atliktu hipotetinės įmonės modeliavimu. Nederinant grynojo pelningumas, turto pelningumo, nuosavo kapitalo pelningumo rodikliai yra blogesni, kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio turtas, o kai susidaro atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas, grynojo pelningumo, turto pelningumo, nuosavo kapitalo pelningumo rodikliai yra geresni. Tai galima sieti su tuo, kad nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai turi susidaryti atidėtojo pelno mokesčio turtas, mes neatsidedam ateinančiais laikotarpiais atgautinų pelno mokesčio sumų. Taip pabloginant ataskaitinio laikotarpio rezultatus. Kai nederinant VAS ir PMĮ nuostatų turi susidaryti atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas, mes neatsidedam ateinančiais laikotarpiais mokėtinų pelno mokesčio sumų. Tokiu būdu mes tik laikinai ir dirbtinai ataskaitiniam laikotarpiui pageriname įmonės rodiklius.

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

Išanalizavus mokslinius šaltinius, atlikus modeliavimą pagal realios ir hipotetinės įmonės pradinius duomenys bei atlikus jų finansinių rodiklių lyginamąją analizę, galima teikti, kad tyrimo hipotezė pasitvirtino. Nederinant apskaitos ir mokesčių nuostatų įmonės rodikliai yra iškraipomi.

Atlikus tyrimą galima apibendrintai teigti, kad:

1. Apskaita turi parodyti tikrą ir teisingą įmonės būklę, nes apskaitos informacija skirta išorės ir vidiniams informacijos vartotojams priimti ekonominius sprendimus pagal finansinius duomenys. Finansinės ataskaitos pateikia visos ūkinės veiklos rezultatus per ataskaitinį laikotarpį.
2. Mokesčiai skirti užsitikrinti stabilias valstybės biudžeto pajamas, kad užtikrinti valstybės funkcijų vykdymą. Mokesčiais valstybė siekia spartinti ekonomiką, įmonių konkurenciją bei mokesčių pasiskirstymo teisingumą.
3. Pagrindinis įmonių mokamas mokestis yra pelno mokestis, kuris apmokestina uždirbtą pelną. Apskaitinis pelnas ir apmokestinamasis pelnas nesutampa dėl PMĮ nurodytų skirtingų sąnaudų ir pajamų pripažinimo. Pagal PMĮ sąnaudos gali būti pripažintos apskaitoje, tačiau pelno mokesčio tikslais nepripažįstamos ir tuo pačiu sąnaudos gali būti nepripažintos apskaitoje, tačiau jomis galima mažinti apmokestinamąjį pelną. Pagal PMĮ pajamos gali būti pripažintos apskaitoje, tačiau pelno mokesčio tikslais nepripažįstamos ir taip pat pajamos gali būti nepripažintos apskaitoje, tačiau jomis didinamas apmokestinamasis pelnas. Skirtumai susisiję dėl skirtingų pajamų ir sąnaudų pripažinimo finansinėje apskaitoje ir PMĮ skirstomi:
    3.1. Nuolatiniai skirtumai – tai skirtumai tarp sąnaudų ir pajamų pripažinimo apskaitoje ir mokesčiuose, kurie neišnyksta būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpis ir daro poveikį tą ataskaitinį laikotarpį kai susidaro.
    3.2. Laikinieji skirtumai – tai skirtumai tarp sąnaudų ir pajamų pripažinimo apskaitoje ir mokesčiuose. Laikinieji skirtumai atsiranda vieną ataskaitinį laikotarpį ir kitais ataskaitiniais laikotarpiais išnyksta. Laikinieji skirtumai skirtomis:
        - Įskaitomieji skirtumai - susidaro kai būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas bus mažesnis už apskaitinį dėl jų susidaro atidėtasis pelno mokesčio turtas.

- Apmokestinamieji skirtumai - susidaro kai būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas bus didesnis už apskaitinį dėl jų susidaro atidėtasis pelno mokesčio turtas.

4. Apskaitoje siekiant pateikti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę reikia derinti skirtumus tarp apskaitos ir pelno mokesčio. Derinimo rekomendacijas pateikia 24 VAS „pelno mokestis“. Susidarant laikiniesiems skirtumams pagal laikinųjų skirtumų pobūdį reikia sudaryti atidėtąjį pelno mokesčio turtą arba atidėtąjį pelno mokesčio įsipareigojimą atitinkamai kredituojant arba debetuojant pelno mokesčio sąnaudas. Atidėtasis pelno mokesčio įsipareigojimas arba atidėtasis pelno mokesčio turtas per kitus ataskaitinius laikotarpius yra panaudojamas.
5. Finansiniai rodikliai remiasi finansinėmis ataskaitomis. Finansiniai rodikliai padeda suprasti apie įmonės finansinę būklę, jos gebėjimus atsikaityti už savo įsipareigojimus, įmonės veiklos efektyvumą bei ateities perspektyvas.
6. Atlikus hipotetinės įmonės modeliavimo tyrimą įmonės rodikliai yra iškreipiami, kai remiamasi tik pelno mokesčio nuostatomis. Atlikus modeliavimo tyrimą su realios įmonės duomenimis ir keičiant tik ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiką mokesčių tikslais pastebima tokia pati tendencija, kad įmonės rodikliai nederinant PMĮ ir VAS nuostatų yra iškraipomi.
7. Atlikus modeliavimus ir išanalizavus įmonės rodiklius pastebėta, kad nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai turėtų susidaryti atidėtojo pelno mokesčio turtas grynojo pelningumo, turto pelningumo rodikliai yra sumažinti. Nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai turėtų susidaryti atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas grynojo pelningumo, turto pelningumo rodikliai yra padidinti.
8. Atlikus mokslinių šaltinių analizę ir modeliavimus galima teigti, kad hipotezė pasitvirtino. Nederinant apskaitos ir pelno mokesčio nuostatų dirbtinai pabloginami arba pagerinami įmonės rodikliai. Atlikus mokslinių šaltinių analizę nederinant VAS ir PMĮ nuostatų apskaitoje rezultatai yra iškraipomi ir neatspindi tikros ir teisingos įmonės finansinės būklės. Modeliavimo metu remiantys realios bei hipotetinės įmonės pradiniais duomenimis pastebima, kad tuo metu kai susidaro arba kai sunaudojami atidėtieji pelno mokesčiai įmonės finansiniai rodikliai nederinimo atveju yra pabloginami arba pagerinami.

Siūloma skaičiuojant pelno mokestį remtis pelno mokesčio taisyklėmis, o apskaitoje remtis verslo apskaitos standartais. Skirtumus, kurie atsiranda tarp pelno mokesčio ir apskaitos nuostatų registruoti remiantis verslo apskaitos standartais. Verslo apskaitos standartai skirti padėti finansinėse ataskaitose atvaizduoti tikrą ir teisingą įmonės būklę. Remiantys tokiomis ataskaitomis finansiniai rodikliai padės padaryti teisingas išvadas apie įmonės tikrą finansinę būklę bei ateities perspektyvas

LITERATŪRA

1. 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ metodinės rekomendacijos. (2016). Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. rugsėjo 16 d. įsakymu Nr. V2-11. Prieiga per internetą: http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Metodines-rekomendacijos/7-VAS-MR-pagal-standarto-4-redakcijanuo2016.01.2.pdf
2. 8-asis verslo apskaitos standartas „Nuosavas kapitalas“.(2016). Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. rugpjūčio 17 d. įsakymu Nr. V2-7. Prieiga per internetą: http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Metodines-rekomendacijos/8-VASMRnuo-2016-m.-sausio-1-d.Svetainei.pdf
3. 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“. (2018). Lietuvos Respublikos finansų ministro 2018 m. kovo 19 d. įsakymu Nr. 1K-117. Prieiga per internetą: http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/VAS-2020/9-VAS.pdf
4. 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ metodinės rekomendacijos. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. gruodžio 28 d. įsakymu Nr. V2-22. Prieiga per internetą: http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Metodines-rekomendacijos/2016/12-VAS-MR13-redakcijasvetainei.pdf
5. 19-asis verslo apskaitos standartas „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“. (2015). Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2015 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VAS−22. Prieiga per internetą: http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/VAS-2020/19-VAS.pdf
6. 24 verslo apskaitos standartas „Pelno mokestis“. Lietuvos Respublikos finansų ministras, 2018 m. kovo 19 d. (2018). Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. rugsėjo 16 d. (2018). Prieiga per internetą: http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Metodines-rekomendacijos/24-VAS-MR-pagal-standarto-4-redakcijanuo2016.01.01.pdf
7. Aleliūnaitė, R. (2012). Ilgalaikio turto finansinė ir mokestinė apskaita: skirtumai ir problemos. *Apskaita, auditas, analizė : mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste. D. 1*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. P. 35-47
8. Aleliūnaitė, R. ir Masiulevičius, D. (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,* 4.
9. Bartkauskaitė, I., Miečinskienė, A. ir Stankevičienė, A. (2016). Įmonės finansinis likvidumas kaip priemonė įmonės vertei didinti. *Mokslas – Lietuvos ateitis,* 8(2):
10. Bružauskas, V. ir Stončiuvienė, N. (2012). Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, Nr. 1 (8)
11. Budrionytė, R. 2005. 24 VAS „Pelno mokestis“ taikymo aspektai. *Sąskaityba*, Nr. 9, 3–8.
12. Budrionytė, R., Senkus, K. ir Subačienė, R. (2012). *Finansinė apskaita*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla
13. Budrionytė, R., Snitkienė, K. ir Kastytis Senkus. (2018). Pelno mokesčio surinkimą lemiantys veiksniai: Baltijos šalių atvejo analizė. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika,* t. 17/18, p. 97-115

14. Budrikienė, R. ir Paliulytė, I. (2012). Bankroto prognozavimo modelių pritaikomumas skirtingo mokumo ir pelningumo įmonėms. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, Nr. 2 (26), p. 90–103
15. Bukevičius, J. ir Žaptorius, J. (2008). *Apskaitos pagrindai*. Vilnius: Technika.
16. Buškevičiūtė, E. ir Mačerinskienė, I. (1999). *Finansų analizė*. Kaunas, Technologija.
17. Černius, G., & Birškytė, L. (2020). Financial information and management decisions: impact of accounting policy on financial indicators of the firm. *Business: Theory and Practice*, Nr. 21(1), p. 48-57
18. Černius, G. (2012). Klaidinančios terminologijos įtaka įmonės finansams. *Socialinių mokslų studijos*, Nr. 4(2), 539-558
19. Černius, G. ir Kapitanovas, A. (2005). *Apskaitos ir mokesčių derinimas. Kaip, laikantis VAS, nepažeisti mokesčių įstatymų.* Vilnius: UAB "Mokesčių srautas"
20. Darškuvienė, V. (2010). *Įmonių finansinė analizė. Rodiklių skaičiavimo metodika*. Vilnius: Vertybinių popierių birža NASDAQ OMX
21. Domeika, P. (2008). *Apskaitos informacinė sistema*. Kaunas: Lietuvos žemės ūkio universitetas
22. Endrijaitis, M. (2018). Kitų nei kaupimo ir palyginimo bendrųjų finansinės apskaitos principų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, t. 107, p. 35-50
23. Gaigalienė, A., Legenzova, R. ir Vilkaitė, I. (2016). Lietuvos įmonių ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politikos pasirinkimo analizė. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*, t. 10, Nr. 2
24. Goyke, K. & Pauch, D. (2020). The effect of deferred income tax on a company's financial results. *Acta Scientiarum Polonorum. Oeconomia*, 19(2) 2020, 43-50.
25. Harumova, A. (2016). *The Economic Function of Deferred Taxes.* Jungtinė Karalystė : Cambridge Scholars Publishing.
26. Jefimovas, B. (2008). *Apskaitos pagrindai*. Kaunas: Technologija
27. Jefimovas, B., Rudžionienė, K. ir Kanapickienė, R. (2008). *Finansinė apskaita*. Vilnius : Vilniaus universiteto leidykla
28. Juočiūnienė, D. ir Stončiuvienė, N. (2008). Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodologiniai neatitikimai. *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai*, Nr. 3(14), p. 150-159
29. Juočiūnienė, D. ir Stončiuvienė, N. (2008). Finansinės ir mokestinės ilgalaikio materialiojo turto apskaitos suderinamumo problemos. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, Nr. 1 (6), p. 46-52
30. Juškauskas, G., (2005). Pelno mokesčio finansinė apskaita 1. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr.7, 23–34.
31. Kalčinskas, G. (2007). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis
32. Kanapickienė, R. (2008). *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika.* Kaunas: LBAŠTA.
33. Kamarauskaitė, A., Senkus, K. ir Subačienė, R. (2016). Verslo apskaitos ir pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo probleminių sričių tyrimas. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, 10(1), 65-84
34. Kundelienė, K. (2007). Meaning of accounting activity in enterprise management. *Economics & Management*, 12
35. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154657/fotGYvZEkz
36. Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymas. Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154657/PtkgYgWbse

37. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/asr
38. Lakis,. V. (2001). Apskaita ir įmonės valdymas. *Ekonomika,* 53
39. Lakis, V. (2009). Informacijos apie įmonę iškraipymo būdai ir padariniai. *Informacijos mokslai*, Nr 49, 31-47
40. Kermit D., L. & Pyle, W., W. (1987). *Fundamental accounting principles.* Jungtinės Amerikos Valstijos: Irwin (Richard D.) Inc.
41. Lakis, V. ir Urbanavičiūtė, G. (2008). Atsargų apskaitos racionalizavimas harmonizuojant verslo apskaitos standartus ir pelno mokesčio įstatymą. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, Nr. 1(6)
42. Labonaitė, G. ir Subačienė, R. (2014). Grynojo pelningumo vertinimo metodika. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 16
43. Mackevičius, J. (2007). *Įmonių veiklos analizė. Informacijos rinkimas, sisteminimas ir vertinimas.* Vilnius: Leidykla TEV
44. Mackevičius, J. (2008). Ilgalaikio materialiojo turto kompleksinės analizės metodika. *Verslas: Teorija ir praktika,* 9(4), 237–244
45. Mackevičiaus, J., Molienė, O. ir Poškaitė, D. (2008). Bendrojo pardavimo pelningumo kompleksinės analizės metodika. *Ekonomika,* t. 81, p. 74-90
46. Mackečiaus, J., Poškaitės, D. (1999). Kapitalo pelningumo rodiklių skaičiavimo ir analizės tobulinimas. *Ekonomika*, Nr. 46, p.51-62
47. Mackevičius, J., Subačienė, R ir Tamulevičienė, D. (2018). Buhalterinės apskaitos teorijos klausimų nagrinėjimas lietuvių autorių darbuose. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, t (17-18), p. 57-69
48. Mykolaitiene, V., Vecerskiene, G., Jankauskiene, K. ir Valancienė, L. (2010). Peculiarities of Tangible Fixed Assets Accounting. *Engineering Economics,* 21(2), 142-150
49. Rudžionienė., K. (2010). Apskaita: mokslas ar menas? *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, t. 7, p. 9-16.
50. Rudžionienė, K. (2012). *Finansinės apskaitos teorijos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla
51. Rudžionienė, K. ir Vaičiulytė., I.(2016). Konservatyvumo principas apskaitos kokybės kontekste. *Studijos šiuolaikinėje visuomenėje*, Nr. 7 (1) P.128-136
52. Savickas, V. (2019). Pelningumo rodiklių įmonių veiklos finansiniams rezultatams vertinti pasirinkimo problematika. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, Nr. 20
53. Štrolytė., S. (2018). Verslo apskaitos standartų ir LR pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo vertinimas. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, t. 17–18, p. 116-140
54. *Stončiuvienė, N., Tilvikaitė, N (2002). Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaitos tobulinimas. Organizacijų vadyba : sisteminiai tyrimai,* Nr. 24, p. 151-159
55. Stončiuvienė, N., Martirosianienė, L. ir Zinkevičienė, D. (2016). Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politika ir jos įtaka žemės ūkio verslo subjektų finansiniams rodikliams. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, Nr 1, p. 215-228
56. Stungurienė, S. (2013). Benefits of Applying Different Depreciation Methods of Long-term Tangible Assets in a Company. *Social sciences*, Nr. 4 (82)
57. Wong, N. (2006). Accounting for deferred taxes under NZ IAS 12. *University of Auckland Business Review*, Vol. 8 Issue 1, p55-59.
58. Žaptoriu, J. (2017). *Tvarumo apskaita ir valdymo kontrolės sistema.* Vilnius: VGTU leidykla TECHNIKA

Bagdonavičiūtė D. (2022). Apskaitos ir mokesčių derinimo įtakos įmonės rodikliams vertinimas (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išnagrinėtos apskaitą ir pelno mokestį reglamentuojančios nuostatos. Išnagrinėti skirtumai, kurie susidaro tarp pelno mokesčio įstatymo nuostatų ir verslo apskaitos standartų ir kaip šiuos skirtumus derinti apskaitoje. Atliktas modeliavimas ir išanalizuota, kad nederinant VAS ir PMĮ nuostatų įmonės rodikliai yra iškraipomi. Darbe iškelta hipotezė, kuri pasitvirtino, kad nederinant apskaitos ir mokesčių dirbtinai pabloginami arba pagerinami įmonės rodikliai. Darbą sudaro trys skyriai bei išvados ir siūlymai. Pirmajame skyriuje nagrinėjamos skirtingos apskaitos rūšys ir jų paskirtys. Dėl skirtingų nuostatų atsirandantys apskaitos ir mokesčių skirtumai, bei pagrindiniai santykiniai finansiniai rodikliai. Antrajame skyriuje pateikiama tyrimo metodika, planas, aptariama modeliavimo metodika. Trečiajame skyriuje pateikiami ir analizuojami atlikto modeliavimo tyrimo duomenys, lyginami derinimo ir nederinimo pagal VAS ir PMĮ nuostatas finansiniai rodikliai. Tyrimo metu remiantis hipotetinės ir realios įmonės modeliavimo duomenimis, nederinant VAS ir PMĮ nuostatų įmonės finansiniai rodikliai yra iškreipiami. Šie rodikliai neatspindi tikros ir teisingos įmonės finansinės būklės.

Pagrindiniai žodžiai: buhalterinė apskaita, laikinieji skirtumai, atidėtasis pelno mokestis, VAS ir PMĮ nuostatų derinimas.

Bagdonavičiūtė D. (2022). Accounting and tax harmonization impact evaluation for company indicators (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University.

ANNOTATION

In the master thesis researched accounting and income tax accounting regulations. Reaserched differences that arise between Corporate Income tax and business accounting standards and how to harmonize these differences in accounting. Modeling has been performed and it has been analyzed that the indicators of companies are distorted by not harmonizing the provisions of the business accounting standard and Corporate Income Tax. The hypothesize was proved that not harmonizing accounting and Corporate Income Tax can artificially degrade or improve Company indicators. The work consists of three chapters and conclusions and suggestions. The first chapter analyze the types of accountings and their purpose. Reasons why appears differrence between accounting and Corporate Income Tax and also analyzing company financial indicators. The second chapter presents the research methodology, plan, discussed modeling methodology. The third chapter presents and analyzes the data of the performed modeling study, compares the financial indicators of the harmonized and non-harmonized the business accounting standard and Income Tax provisions. During the modeling study, it was found that the financial indicators of the companies without harmonizing the provisions of the business accounting standard and Income Tax are distorted. These indicators do not reflect the true and fair financial situation of the Company.

Key words: accounting, temporary differences, deferred income tax, harmonization of business accounting standard and Income Tax provisions.

Bagdonavičiūtė D. (2022). Apskaitos ir mokesčių derinimo įtakos įmonės rodikliams vertinimas (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

SANTRAUKA

Apskaitos tvarkymą Lietuvoje reglamentuoja verslo apskaitos standartai, o mokesčių apskaičiavimą apibrėžia valstybės įstatymai. Tuos pačius ūkinius įvykius skirtingai apibrėžia verslo apskaitos standartai ir pelno mokesčio įstatymas. Dėl to kyla poreikis apskaitoje suderinti šias dvi skirtingas sistemas. Mokslininkai pastebi šią problemą ir nuolatos tyria, nes apskaitos ir mokesčių nuostatos nuolatos kinta ir dėl to jos išlieka aktualios ir šiandienai. Tyrimo problema - ar apskaitos ir mokesčių nederinimas galimai dirbtinai pablogina arba pagerina įmonės rodiklius. Tyrimo objektas - skirtingi apskaitos ir mokesčių derinimo rezultatai bei jų poveikis įmonės rodikliams. Tyrimo tikslas – atlikti galimus apskaitos ir mokesčių derinimus bei įvertinti jų įtaką įmonės rodikliams. Iškelti tyrimo uždaviniai: apibendrinti apskaitos ir mokesčių sampratas bei paskirtys; išanalizuoti mokslinę literatūrą, publikacijas, apie apskaitos ir mokesčių skirtumų priežastys ir tipus, bei rekomenduojama apskaitos ir mokesčių skirtumų apskaitą; išanalizuoti svarbiausius įmonės rodiklius; atlikti apskaitos ir mokesčių derinimo modeliavimus hipotetinės ir realios įmonės rodikliams, pagal pelno mokesčio įstatyme apibrėžtus galimus skirtingus nusidėvėjimo normatyvus; įvertinti kokią įtaką įmonės rodikliams turėjo skirtingi sumodeliuoti apskaitos ir mokesčių derinimo scenarijai. Tyrimo metodika: lyginamoji mokslinės literatūros ir kitų šaltinių analizė, informacijos sisteminimas ir apibendrinimas, grafinis vaizdavimas. Hipotetinės įmonės rodiklių modeliavimas, realios įmonės duomenimis atliktas modeliavimas. Modeliavimo metu gautų santykinių rodiklių analizė siekiant įvertinti įtaką įmonės rodikliams, kai derinamos ir nederinant VAS ir PMĮ nuostatos.

Tyrimo hipotezė - nederinant apskaitos ir mokesčių galima dirbtinai pabloginti arba pagerinti įmonės rodiklius. Atlikus modeliavimo tyrimą ši hipotezė pasitvirtino, nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai turėtų susidaryti atidėtojo mokesčio turtas grynojo pelningumo, turto pelningumo rodikliai yra sumažinti. Nederinant VAS ir PMĮ nuostatų, kai turėtų susidaryti atidėtojo mokesčio įsipareigojimas grynojo pelningumo, turto pelningumo rodikliai yra padidinami. Pateiktas siūlymas apskaitoje remtis verslo apskaitos standartais, taip pat remtis jai derinant VAS ir PMĮ nuostatas, o mokesčių tikslais remtis mokesčių nuostatomis.

Darbą sudaro trys skyriai bei išvados ir siūlymai. Pirmajame skyriuje nagrinėjamos skirtingos apskaitos rūšys ir jų paskirtis. Dėl skirtingų taikomų nuostatų atsirandantys apskaitos ir mokesčių skirtumai, bei pagrindiniai santykiniai finansiniai rodikliai. Antrajame skyriuje pateikiama tyrimo metodika, planas, aptariama modeliavimo metodika. Trečiajame skyriuje pateikiami ir analizuojami atlikto tyrimo duomenys, lyginami derinimo ir nederinimo pagal VAS ir PMĮ nuostatas finansiniai rodikliai.

Bagdonavičiūtė D. (2022). Accounting and tax harmonization impact evaluation for company indicators (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University.

SUMMARY

Accounting in Lithuania is defined by business accounting standards, and tax calculation is defined by state laws. The same economic events are defined differently by business accounting standards and the Corporate Income Tax Act. As a result, there is a need to harmonize these two different systems in accounting. Researchers are noticing this problem and are constantly researching it, as accounting and tax regulations are constantly changing and as a result they remain relevant today. The problem of the research is whether the discrepancy between accounting and taxes may artificially worsen or improve the company's financial indicators. The object of the research is different results of accounting and tax harmonization and their impact on the company's financial indicators. The purpose of the research is to perform possible accounting and tax harmonizations and evaluate their impact on the company's performance indicators. Objectives of the research: to summarize the concepts and purposes of accounting and tax; to analyze the scientific literature, publications about types of accounting and tax differences, and recommended accounting for accounting and tax harmonization; analyze the company's key financial indicators; to perform modeling of accounting and tax harmonization for the financial indicators of a hypothetical and real company data, according to the possible different depreciation rates defined in Corporate Income Tax; assess the impact of different modeled accounting and tax harmonization scenarios on the company's financial indicators. Research methodology: comparative analysis of scientific literature and other sources, systematization and generalization of information, graphical representation. Modeling of hypothetical company indicators and modeling based on real company data. Analysis of the relative financial indicators obtained during the modeling in order to assess the impact on the company's indicators, when the provisions of business accounting standards and the Income Tax Act are harmonized and not harmonized.

Research Hypothesis – without harmonization the provisions of accounting and taxation can artificially worsen or improve a company’s financial indicators. The modeling study confirmed this hypothesis, without harmonizing the provisions of the business accounting standart and the Corporate Income Tax Act have impact for company financial indicatotrs. When deferred tax assets should be formed without harmonization return on assets (ROA) indicator are reduced. Without harmonizing the provisions of the business accounting standart and the Income Tax Act, when deferred tax liability should be formed, the net profitability ratios are increased. It is proposed to rely on business accounting standards in accounting, also when harmonizing the provisions of business accounting standards and the Corporate Income Tax Act. Use tax provisions only for tax purposes.

The work consists of three chapters and conclusions and suggestions. The first chapter analyze the types of accountings and their purpose. Reasons why appears differrence between accounting and Corporate Income Tax and also analyzing company financial indicators The second chapter presents the research methodology, plan, describe modeling methodology. The third chapter presents and analyzes the data of the performed modeling research, compares the financial indicators of harmonization and non-harmonization in accordance with the provisions of the business accounting standards and the Corporate Income Tax Act.