MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS

FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS PALYGINAMOJI ANALIZĖ

Atliko

FVmis3-01 stud.

(parašas) G. Katinas

2014 01 11

Vadovas

(parašas) dr. L. Giriūnas

VILNIUS, 2015

TURINYS

ĮVADAS……... 5

1. FINANSINĖ IR MOKESTINĖ APSKAITA……..... 8

1.1. Apskaitos rūšys…….. 8

1.2. Pelno mokesčio apskaičiavimas……..... 14

1.3. Finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumas……. 17

1.3.1 Laikinieji ir nuolatiniai skirtumai……..... 18

1.3.2. Atsargų apskaitos neatitikimo ypatumai……. 21

1.3.3. Ilgalaikio materialiojo turto finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimai……...……... 24

2. FINANSINIO IR MOKESTINIO PELNO APSKAITOS LYGINAMOSIOS ANALIZĖS TYRIMO METODOLOGIJA……...…….... 29

2.1. Pelno mokesčio apskaičiavimo metodikos……..…..... 29

2.2. Finansinės ir mokestinės pelno mokesčio apskaitos tyrimo konsepcijos…….. 32

2.2.1. Įmonių finansinės ir mokestinės apskaitos lyginamosios analizės tyrimo metodikos pagrindimas……..... 34

3. FINANSINIŲ IR MOKESTINIŲ ATASKAITŲ TYRIMAS..... 36

3.1. Finansinių ir mokestinių ataskaitų neatitikimo tyrimo metodikos……..... 36

3.2. Finansinių ir mokestinių ataskaitų duomenų tyrimas…… 38

IŠVADOS…… 48

LITERATŪROS SĄRAŠAS……..……..... 50

ANOTACIJA……... 54

ANOTATION…….. 55

SANTRAUKA……. 56

SUMMARY ……..... 58

PRIEDAI……..... 60

LENTELĖS

1 lentelė. Finansinės ir mokestinestinės apskaitos apibrėžimai……..……..……..…. 9
2 lentelė. Tyrime dalyvavusios įmonės……..... 34
3 lentelė. P reikšmių koreliacijos koeficiento interpretavimas……..…..... 38
4 lentelė. Efektyvi pelno mokesčio norm air jos nukrypimas nuo bazinio mokesčio tarifo..…. 39
5 lentelė. Nuolatinių ir laikinųjų skirtumų pasiskirstymas……..……..….. 42
6 lentelė. Efektyvios pelno mokesčio normos, nuolatinių ir laikinųjų skirtumų ryšio stiprumas su pardavimo pajamomis, pelnu pries apmokestinima, IMT ir atsargomis……..…..……. 43
7 lentelė. Efektyvios pelno mokesčio normos, laikinųjų ir nuolatinių skirtumų priklausomybė nuo pardavimo pajamų, pelno prieš apmokestinimą, IMT ir atsargų……..……..…….. 44
8 lentelė. Laikinųjų skirtumų ir pelno prieš apmokestinimą tiesinės regresijos koeficientai……..…….. 46

PAVEIKSLAI

1 paveikslas. Apskaitos struktūra Lietuvoje……. 13
2 paveikslas. Pelno mokesčio bazė…… 16
3 paveikslas. PM laikinieji skirtumai……..... 19
4 paveikslas. Laikinųjų įskaitomųjų skirtumų priežastys…….. 19
5 paveikslas. Laikinųjų apmokestinamųjų skirtumų priežastys……..... 20
6 paveikslas. Finansinė apskaita…… 21
7 paveikslas. Atsargų įkainojimo būdai……..... 22
8 paveikslas. Pelno mokesčio apskaičiavimas…….. 30
9 paveikslas. 2010 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos……... 39
10 paveikslas. 2011 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos…… 40
11 paveikslas. 2012 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos…… 41
12 paveikslas. 2013 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos…… 41
13 paveikslas. Laikinųjų skirtumų ir pelno prieš apmokestinimą regresija ir sklaidos diagrama……. 45

ĮVADAS

Tyrimo Aktualumas. Spartus globalizavimo procesas aktyviai veikia ir keičia verslo pasaulį. Kapitalas tampa mobilus ir nesunkiai gali būti perkeliamas iš vienos valstybės į kitą. Vykstant šiems virsmams apskaitos suvienodinimas tarp valstybių tampa vienu aktualiausiu klausimu. Lietuvai 2004 metais įstojus į Europos Sąjungą, prasidėjo mūsų šalies apskaitos harmonizavimo procesas. Remiantis tarptautiniais apskaitos standartais, mūsų šalyje buvo priimti verslo apskaitos standartai, kurie apskaitos tvarkymą turėjo suvienodinti su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis. Pagrindinis harmonizavimo tikslas nėra visiškas apskaitos suvienodinimas tarp valstybių, bet galimybė aiškiai palyginti galutinius rezultatus t.y. finansines ataskaitas. Į šį harmonizavimo procesą nepakliūna mokestinės taisyklės, kurių reglamentavimą ir tvarkymą, dažnu atveju nustato kiekviena valstybė atskirai. Esant finansinių ir mokestinių duomenų neatitikimui, dalis mokslininkų mokestinę apskaitą išskiria kaip atskirą apskaitos rūšį. Šį ir kitus klausimus, kurie susiję su finansinių ir mokestinių duomenų neatitikimais nagrinėja daugelis užsienio ir Lietuvos mokslininkų. Michelle Hanlon ir Shane Heitzman (2010) savo darbe pastebi, kad būtent dėl skirtingo reglamentavimo atsiranda finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimai. Pagrindinė to priežastis yra skirtingi teisės aktų tikslai. Jared A. Moore (2012) nurodo, kad atsirandantys skirtumai gali būti ne tik laikini, bet ir nuolatiniai, kurie apsunkina teisingą apskaitos vedimą. Finansinės ir mokestinės apskaitų neatitikimo problema yra aktuali visoms valstybėms. Ši problema dažnu atveju sukelia papildomus mokestinius įmonių kaštus, ko pasekoje, yra daroma įtaka galutiniams įmonių rezultatams. Dėl šių neigiamų pasekmių atsiranda poreikis analizuoti įmonių finansinės ir mokestinės apskaitos duomenų neatitikimo priežastis, bei pasiūlyti galimus sprendimo būdus.

Tyrimo problema. Kokią įtaką turi finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimai Lietuvos įmonėms.

Tyrimo objektas. Finansinė ir mokestinė apskaita

Tyrimo tikslas. Įvertinti finansinio ir mokestinio pelno apskaičiavimo neatitikimus ir jų įtaką pelno mokesčio sąnaudoms.

Hipotezė. Skirtingas pelno mokesčio reglamentavimas pateikiant finansines ir mokestines ataskaitas, tiesiogiai sąlygoja pelno mokesčio laikinųjų ir luolatinių skirtumų dydžius, kurie neigiamai veikia efektyvią pelno mokesčio normą.

Tyrimo uždaviniai:

1) Išanalizuoti apskaitos sampratą ir jos rūšis;

2) Išnagrinėti pelno mokesčio apskaičiavimą ir suderinamumą finansinėje ir mokestinėje ataskaitose, ypatumus;

3) Parengti finansinės ir mokestinės pelno mokesčio lyginamosios analizės metodologiją;

4) Nustatyti kokie veiksniai lemia pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimus. Laikinieji ir nuolatiniai skirtumai gali įtakoti nuokrypius tarp pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos.

Darbo struktūra. Darbas susideda iš trijų dalių. Pirmojoje dalyje „Finansinė ir mokestinė apskaita" aprašomos finansinės ir mokestinės apskaitos sampratos ir jų skirtumai. Nustatomos pelno mokesčio apskaičiavimo metodikos finansinėje ir mokestinėje apskaitoje. Apžvelgiamas pelno mokesčio apskaičiavimas skirtingo dydžio įmonėse ir sudaromas pelno apskaičiavimo modelis. Antrąjame skyriuje pateikiamos finansinės ir mokestinės apskaitos tyrimo metodologijos ir koncepcijos. Trečiąjame skyriuje pateikiamas finansinės ir mokestinės apskaitos statistinis vertinimas. Vadovaujantis statistiniu vertinimu ir statistiniais duomenimis, atliekama finansinės ir mokestinės pelno mokesčio apskaitos lyginamoji analizė su stebėtų įmonių surinktais rodikliais. Remiantis susistemintais duomenimis, atmetamos arba patvirtinamos iškeltos hipotezės. Išvadose pateikiami gauti rezultatai ir siūlymai dėl finansinės ir mokestinės pelno mokesčio apskaitos neatitikimų mažinimo. Literatūros skiltyje pateikiami visi moksliniai ir teisiniai šaltiniai, kuriais buvo naudojamasi darbo rašymo metu. Prieduose pateikiama papildoma informacija, kuri reikalinga analizuojant finansinę ir mokestinę apskaitą.

SANTRUMPOS

TAS - tarptautiniai apskaitos standartai

TFAS - tarpatautiniai finansinės apskaitos standartai

VAS - verslo apskaitos standartai

LR - Lietuvos Respublikos

BAM - bendrieji apskaitos principai

PMĮ - pelno mokesčio įstatymas

LRS - Lietuvos Respublikos seimas

IMT – Ilgalaikis materialusis turtas

1. FINANSINĖ IR MOKESTINĖ APSKAITA

1.1. Apskaitos rūšys

Apskaita – "socialinis, t.y. visuomeninis mokslas, nes parodo sudėtingus visuomenėje vykstančius procesus" (Jefimovas, B., 2008). Nesant absoliučiai vieningos apskaitos sistemos pasaulyje, įvairių mokslininkų ji apibrėžiama skirtingai. Esant jos nuolatiniam kintamumui patys apibrėžimai laike keitėsi, prisitaikydami prie apskaitos progresavimo. Amerikos bulhaterių institutas (1941) apskaitą apibrėžė: „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" (Kanapickienė, Rudžionienė, Jefimovas, 2008, 12-13 p.). Vėlesniais, 1966 metais Amerikos apskaitos asocijacija apskaitą apibūdino kaip: „Apskaita – tai ekonominės informacijos atpažinimo, matavimo ir pateikimo procesas, leidžiantis informacijos vartotojams priimti apgalvotus sprendimus". 1989 metais tarptautinis apskaitos institutas pateikė sumodernintą apskaitos apibrėžimą: „Apskaita – tai informacijos apie įmonės finansinę veiklą ir pasikeitimus pateikimas didelei potencialių vartotojų grupei priimti ekonominius sprendimus" (Soanes, Waite, Hawker, 2001). Oxfordo žodyne apskaita apibūdinama kaip finansinių duomenų rinkimas. Lietuvoje LR buhalterinės apskaitos įtatymas apskaitą įvardina kaip buhalterinę apskaitą: „buhalterinė apskaita (toliau – apskaita) – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta informacijai, reikalingai priimant ekonominius sprendimus, gauti ir (arba) finansinių ataskaitų rinkiniui (toliau – finansinės ataskaitos) sudaryti" (Buhalterinės apskaitos įstatymas). Be buhalterinės apskaitos išskiriama ir kita apskaitos rūšis, tai "valdymo apskaita – informacijos, reikalingos ūkio subjektui valdyti, rinkimas, sisteminimas, įvertinimas ir pateikimas" (Buhalterinės apskaitos įstatymas). Įstatymas nurodo, kad šios apskaitos vedimą ir jos struktūrą nusimato kiekviena įmonė indvidualiai, pagal savo poreikius. Kitų apskaitos rūšių LRS teisės aktai nenumato, nors tuo tarpu tyrinėtojai įvardina ir kitas apskaitos rūšis, todėl iškyla klausimas, kokias įvardinamas apskaitos rūšis galima įvardinti kaip atskiras, o kurios nėra atskiros apskaitos rūšys.

G. Kalčinskas (2010) nagrinėdamas apskaitą, pastebi, kad bendruoju požiūriu buhalterinė apskaita kaip reiškinys praktikoje neegzistuoja ir priklausomai nuo poreikio yra naudojamos tik tam tikros jos dalys. Galima teigti, kad buhalterinė apskaita – tai visuma informacijos, kuria naudojasi atskiros apskaitos rūšys. Nors LRS teisės aktai nenumato kitų apskaitos rūšių apart valdymo, apskaitos tyrinėtojai plačiai naudoja finansės ir mokestinės apskaitos sampratas, kaip atskiras jos rūšis. G. Černius (2012) taip pat plačiai analizuoja tiek finansinę, tiek ir mokestinę apskaitą. Jis

nurodo finansinės apkaitos atsiradimą Lietuvos apskaitos sistemoje ir jį sieja su teisės aktų kaita atkūrus nepriklausomybę ir VAS atsiradimu. Finansinė apskaitos sąvoka buvo pasiskolinta iš amerikietiško pavadinimo (financial accounting) ir simbolizavo, kad apskaitos vedimas skirtas ne tik mokesčiams apskaičiuoti, bet ir parodyti tikruosius įmonės finansinius rezultatus ir jos būklę. Kitas svarbus aspektas, kurį nurodo G. Černius (2012), kuris darė įtaką finansinės apskaitos atsiradimui, tai pradėtas naudoti kaupimo principas, vietoje anksčiau naudoto pajamų pripažinimo principo. Įvykus šiems pasikeitimams, atsirado poreikis naujam apskaitos apibrėžimui, kuris tapo finansine apskaita.

Finansinės apskaitos atskyrimas nuo buhalterinės apskaitos ne tik praktiniu, bet ir teisiniu požiūriu iškėlė naujas problemas. Įmonės apskaitą turėjo tvarkyti pagal vienus teisės aktus, tuo tarpu apskaičiuoti mokesčius – pagal kitus teisės aktus. Toks apskaitos tvarkymas iškėlė dar vieną savoką – mokestinė apskaita. Ši, kaip finansinė apskaita, minima tik mokslininkų darbuose, tuo tarpu teisės aktuose nėra apibrėžta. Dėl mokestinės apskaitos, kaip atskiros apskaitos rūšies nesutaria ir patys mokslininkai. Vieni mokslininkai mokestinę apskaitą išskiria kaip atskirą apskaitos rūšį, tuo tapu kiti teigia, kad tai nėra atskira apskaitos rūšis.

1 lentelė. Finansinės ir mokestinestinės apskaitos apibrėžimai

Autorius	**Finansinės apskaitos apibrėžimas**	**Mokestinės apskaitos apibrėžimas**
Valužis K. (2000)	Buhalterinės apskaitos dalis apimanti visų rūšių veiklos sritis ir nuosavybės formas	Duomenų kaupimas remiantis PMĮ parodyti tam tikrų rodiklių, įjungtų į ataskaitos klasifikavimą
Gudaitienė O. (2012)	Išorinių ir vidinių apskaitos vartotojų informacijos šaltinis, teikiantis apibendrintą informaciją apie įmonės turtą, nuosavybės struktūrą, finansinę būklę ir jos veiklos efektyvumą	neišskiria
Mackevičius J. (2007)	Ūkinių operacijų ir įvykių, registravimo, jų duomenų grupavimo, apibendrinimo ir finansinių ataskaitų parengimo priemonė	neišskiria
Rekštienė, S. (2012)	Apskaitos rūšis, skirta įmonės veiklos rezultatams nustatyti ir reikiamoms ataskaitoms parengti.	neišskiria
Bagdžiūnienė V. (2007)	Apskaitos rūšis, susisteminanti ūkines operacijas ir įvykius, laikandis BAP, kad būtų	Apskaitos rūšis, skirta apskaičiuoti apmokestinimo bazę

	galima pateikti finansinę informaciją suinteresuotiems asmenims	ir įrodyti apskaičiuotų mokesčių teisingumą
Aleliūnaitė R. (2012)	Apskaitos rūšis, apimanti ūkinių operacijų fiksavimą, analizę ir informacijos pateikimą suinteresuotiems asmenims	Tai įstatymų reglamentuota, mokesčių pagal gautus buhalterinės apskaitos duomenis apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo sistema
Mačernienė D. (2006)	Informacijos pateikimas, kuris turi atspindėti tikrąją įmonės finansinę padėtį, realius jos veiklos rezultatus	Apskaitos informacija, skirta mokesčiams apskaičiuoti
Kalčinskas G. (2010)	Apskaitos rūšis registruojanti ūkines įmonės operacijas bei įvykius ir iš šių duomenų rengianti finansinių ataskaitų rinkinius	neišskiria
Černius G. (2012)	Ūkinių faktų, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta ūkio subjekto finansinių ataskaitų rinkiniui parengti.	neišskiria

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Iš pateiktos 1 lentėlės galima pastebėti, kad mokslininkai pasiskirstę į dvi puses. Vieni mokestinę apskaitą išskiria kaip atskirą apskaitos rūšį, kiti mokslininkai jos nelaiko atskira apskaitos rūšimi. Bagdžiūnienė V. (2007) savo darbe išskiria tris apskaitos rūšis, tai valdymo, finansų ir mokesčių apskaitas. Čia apskaita išskiriama priklausomai nuo jos vartotojų, kurie yra vidaus, iššorės ir valdžios institucijos. Aleliūnaitė R. (2012) kaip priežastį išskirti finansinę ir mokestinę apskaitą į atskiras rūšis nurodo šių apskaitų nesuderinamumą. Pagrindine nesuderinamumo priežastimi pažymimas skirtingas apskaitų teisinis reguliavimas, kuriame daug nesutapimų. Mačernienė D. (2006) savo darbe pritaria Aleliūnaitei R. (2012), kad finansinė ir mokestinė apskaita yra per daug skirtingos ir yra atskiros apskaitos rūšys. Ji nurodo, kad dėl skirtingų mokestinių finansinės ir mokestinės apskaitos vedimo taisyklių, įmonės priverstos vesti dvi oficialias apskaitas. Kadangi atskiras finansinės ir mokestinės apskaitos vedimas padidina sąnaudas, iškyla rizika, kad finansinė apskaita bus orientuota į mokestines taisykles, dėl ko atsiranda tikimybė, kad pateikiami finansiniai duomenys neatspindės tikrosios įmonės padėties. Iš pateiktų mokslininkų argumentacijų dėl mokestinės apskaitos kaip atskiros apskaitos rūšies galime teigti, kad mokestinė apskaita išskiriama į atskirą apskaitos rūšį dėl skirtingo reglamentavimo ir skirtingų vartotojų.

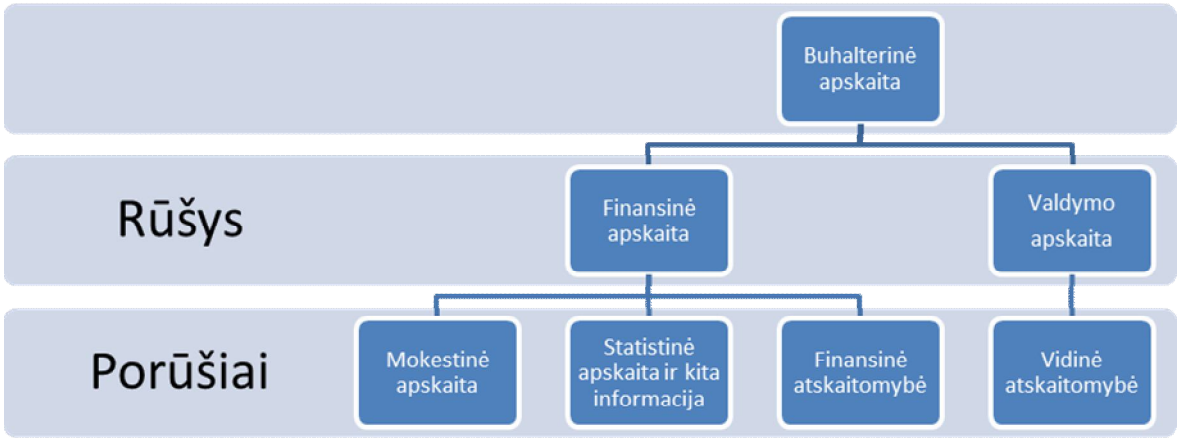
Kiti autoriai nėra linkę mokestinės apskaitos išskirti į atskirą apskaitos rūšį. Mackevičius J. (2007) ir Reikštienė S. (2012) savo darbuose įvardindami apskaitas ne tik neįvardina mokestinės apskaitos, kaip atskiros rūšies, bet ir neskiria jai reikšmingo dėmesio bendruoju požiūriu. Kalčinskas G. (2010) nepriskirdamas mokestinės apskaitos atskirai apskaitos rūšiai, nurodo, kad apmokestinamiems rezultatams nustatyti nereikia taikyti specialių apskaitos metodų. Išvestos sumos finansinėje apskaitoje yra didinamos arba mažinamos vadovaujantis mokestinėmis taisyklėmis. Kalčinskas G. (2010) nurodo, kad bandymas atskirti finansinę ir mokestinę apskaitą kyla iš anglosaksų šalių apskaitos modelio, kuris yra orientuotas į tarptautinius apskaitos standartus, kurie tiksliai bei teisingai pateikia įmonės rezultatus. Kadangi finansinės apskaitos vedimas yra statiškas, o mokestinės – dinamiškas, kai kurie autoriai nurodo būtinybę atskirti šias dvi apskaitas. Tačiau nepaisant didėjančio atotrūkio tarp finansinės ir mokestinės apskaitos apskaičiavimo, mokestinė apskaita neturėtų būti atskirta kaip atskira apskaitos rūšis, nes nėra vedama atskirai, nėra sudaromas atskiras sąskaitų planas, o koreguojamosios sumos dažniausiai žymimos specialiuose registruose, kurie taip pat yra finansinės apskaitos dalis. Valužis K. (2000) ir Palubinskienė S. (2005) analizuodami VAS pastebi neatitikimus su mokestinėmis taisyklėmis, dėl ko kyla diskusija ar finansinė ir mokestinė apskaita yra atskiros apskaitos rūšys. 1-asis VAS nurodo tiek bendruosius apskaitos principus, tiek ir reikalauja, kad pateikiama informacija būtų pateikiama: neutrali, objektyvi, tiksli, parodytų teisingą įmonės būklę ir būtų naudinga jos vartotojams. VAS nurodo kokiais principais ir metodais reikia vadovautis, kad būtų pateikiama teisinga finansinė įmonės situacija. Tuo tarpu pelno mokesčio įstatymo 57 staipsnio 1 dalis nurodo, kad "Mokesčio mokėtojų buhalterinė apskaita privalo būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti" (Pelno mokesčio įstatymas). Šiame įstatyme yra ir daugiau įpareigojančių taisyklių, kurios neatitinka VAS ir taip gali trukdyti teisingai parodyti finansinius rezultatus. Nepaisant šių neatitikimų, autoriai neišskiria finansinės ir mokestinės apskaitos kaip atskirų apskaitos rūšių, nes siekiant atskirti šias apskaitas reiktų naudoti atskirus sąskaitų planus ir atskirus dokumentus. Černius G. (2012) taip pat yra mokestinės apskaitos priešininkas. Jis savo straipsnyje nurodo, kad finansinės apskaitos atsiradimas Lietuvoje nėra senas, tačiau buvo būtinas keičiantis apskaitos reglamentavimui. Ankstesnę buhalterinę apskaitą, turėjo pakeisti nauja finansinė apskaita su "naujų kriterijų duomenų apie įmonių finansinę būklę bei jų veiklos rezultatus parengimui ir pateikimui finansinėse ataskaitose". Mokestinės apskaitos G. Černius (2012) neišskiria į atskirą apskaitos rūšį, nes "nėra atskiros apskaitos sistemos (su pirminiais dokumentais, registrais ir buhalterinėmis sąskaitomis bei kitais savarankiškos rūšies požymiais)". Jis nurodo, kad autorių mokestinės apskaitos terminas yra klaidinantis ir neturėtų būti naudojamas. Iš pateiktų mokslininkų argumentacijų, kurie nelaiko mokestinės apskaitos atskira apskaitos rūšimi, pagrindines galime išskirti šias:

- Atskiro sąskaitų plano nebuvimas;
- Atskiros sistemos požymių nebuvimas.

Autoriai išskirdami mokestinę, kaip atskirą apskaitos rūšį nurodo dvi pagrindines priežastis: tai teisės aktų, reglamentuojančių finansinių ir mokestinių rodiklių apskaičiavimą bei skirtingus šių apskaitų vartotojus ir jų interesus. Didžiausi neatitikimai pastebimi apskaičiuojant pelno mokestį. Pagrindinės to priežastys, tai nuolatiniai ir laikinieji skrtumai. Gudaitienė O. (2012) nurodo, kad nuolatiniai skirtumai "susidaro dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal finansinę apskaitą ir mokesčius reglamentuojančius teisės aktus". Ji pažymi, kad šių neatitikimų priežastis ta, kad mokestiniai įstatymai nepripažįsta tam tikrų įmonės patiriamų apmokestinamą pelną mažinančių sąnaudų. Kalčinskas G. (2012) nurodo, kad svarbiausias ypatumas tarp finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimų yra tas, kad jie nežymimi nei didžiojoje knygoje, nei finansinėje atskaitomybėje, nes vadovaujantis BAS apskaita negali būti koreguojama pagal mokesčių taisykles. O reikšmingi neatitikimai turi būti nurodomi ir paaiškinami aiškinamajame rašte. Gudaitienė O. (2012) nurodo, kad laikinieji skirtumai dažniausiai atsiranda dėl teisės aktuose nurodomo skirtingo pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos laiko atžvilgiu. Pelno mokestis gali būti anksčiau nei registuojamos pajamos ir atvirškiai, vėliau, nei registuojamos sanaudos apskaitoje. Kita priežastis, dėl kurios išskiriama mokestinė apskaita kaip atskira apskaitos rūšis, yra skirtingi informacijos vartotojai. "Apskaitos informacijos vartotojai – tai fiziniai ir juridiniai asmenys, vartojantys atitinkamą apskaitos informaciją įvairiems savo tikslams pasiekti". (Kanapickienė, Rudžionienė, Jefimovas, 2008) Priklausimai nuo įmonės statuso apskaitos vartotojų kiekis ir tikslai gali skirtis. Akcinių ir uždarųjų akcinių bendrvovių apskaitos vartotojai skirstomi į vidinius ir išorinius informacijos vartotojus. Vidiniams vartotojams pateikiama informacija vadinama valdymo apskaita. Ši apskaitos rūšis ir jos naudojimas yra abiprėžtas buhalterinės apskaitos įstatyme. Vidinės apskaitos informacijos vartotojus visi autoriai klasifikuoja vieningai. Vidiniai apskaitos vartotojai yra įmonės vadovai ir darbuotojai. Vidiniams vartotojams informacija priklausomai nuo jos poreikio ir suteikto leidimo ja naudotis pateikiama skirtinga. Įmonių vadovai dažniausiai naudojasi apibendrintais duomenimis, tuo tarpu vadybininkams ir kitiems vartotojams pateikiama jiems aktuali sukonkretinta informacija. Išorės informacijos vartotojai klasifikuojami į kelias klases. Kalčinskas G. (2010) nurodo: tiesiogiai suinteresuotus išorės informacijos vartotojus, valdžios institucijas ir kitus vartotojus. Tiesiogiai suinteresuoti išorės vartotojai tai įmonių akcininkai, kreditoriai, parteriai, konkurentai ir kiti tiesiogiai suinteresuoti asmenys. Jų pagrindinis informacijos šaltinis yra parengtos finansinės atskaitomybės ataskaitos. Valdžios institucijoms informacija reikalinga dėl mokestinių ir statistinių klausimų. Dėl skirtingo teisės aktų reglamentavimo išvesti finansiniai rezultatai dažnu atveju turi būti koreguojami pagal mokestines normas, dėl ko vėliau pradedama naudoti mokestinės apskaitos sąvoka. Kiti vartotojai, tai bendruomenė ir kiti asmenys,

kuriems yra aktuali informacija, susijusi su įmonės veikla. Černius G. (2012). savo straipsnyje iškėlė siūlymą, kad atsižvelgiant į duomenų vartotojus, apskaita galėtų būti atitinkamai skirstoma į vidinę ir išorinę apskaitą. Tuo tarpu duomenų naudojimą ataskaitoms parengti išskiriama finansinė ir valdymo apskaita.

Svarbu, kad visa pateikiama informacija būtų teisinga ir aktuali jos vartotojams. Remiantis Lietuvos teisės aktais ir autorių moksliniais darbais, apskaitą Lietuvoje galima išskirti



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

1 paveikslas. **Apskaitos Struktūra Lietuvoje**

Remiantis 1 paveikslu, buhalterinė apskaita apima apskaitos pagrindą. Joje fiksuojami visi įmonės ūkiniai įvykiai. Didžiojoje knygoje užfiksuoti duomenys, pagal poreikį perduodami finansinės arba valdymo apskaitos apdorojimui. Nors finansinė apskaita nėra reglamentuota teisės aktais, visi mokslininkai vieningai teigia, kad esant dabartiniam apskaitos teisiniam reglamentavimui, būtina išskirti finasinę apskaitą, kaip atskirą apskaitos rūšį. Galima pastebėti, kad mokestinė apskaita nėra išskirta į atskirą apskaitos rūšį, tačiau nurodyta kaip finansinės apskaitos porūšis. Pagrindinė to priežastis yra ta, kad mokestinė apskaita nėra vedama atskirai, ji neturi atskiro sąskaitų plano. Visi pateikiami duomenys, įskaitant ir koreguojamuosius, yra pateikiami iš finansinės apskaitos. Išskiriamas ir statistinės apskaitos bei kitos informacijos porūšis. Tai statistikos departamentui, o esant reikalui ir kitoms valdžios institucijoms pateikiama informacija apie įmonę. Šis informacijos pateikimas reikalauja specifinės informacijos ir sandartizuoto pateikimo būdo. Kita informacija, tai įvairios ataskaitos žmonėms, kurie dėl vienų ar kitų priežasčių gali domėtis įmone ir jos perspektyvomis, socialine veikla ir kitais dažnu atveju socialiniais aspektais. Finansinė atskaitomybė, tai teisės aktais nustatytas ataskaitų rinkinys, kuris parodo tikrą įmonės būklę. Jis aktualus akcininkams, partneriams, kreditoriams ir kitiems tiesiogiai besidominčiais išorės informacijos vartotojams. Vidinė atskaitomybė išskirta kaip valdymo apskaitos porūšis. Ji skirta išimtinai tik vidiniams įmonių poreikiams tenkinti. Jose pateikiama

informacija, tokia kaip savikaina ar kita konfidenciali informacija yra laikoma slapta ir negali būti atskleista trečiosioms šalims. Valdymo apskaitą kiekviena įmonė pasirenka savo nuožiūra, todėl priklausomai nuo poreikio ji gali būti pati įvairiausia.

Apibendrinant, galima teigti, kad apskaita nėra vienalytė. Ji susideda iš daugybės dedamųjų dalių, siekdama patenkinti visų jos teikiamos informacijos vartotojų poreikius. Tam apskaita išskiriama į dvi apskaitos rūšis, tai finansinę ir valdymo apskaitą. Analizuojant apskaitą pastebimas apskaitos tyrinėtojų nesutarimas dėl apskaitos rūšių skaičiaus. Dalis autorių įvardina ir trečią – mokestinę apskaitą, nepaisant to, kad ji neturi būtinų bruožų, kad būtų priskirta atskirai apskaitos rūšiai. Dabartinėje aplinkoje dažnu atveju iškyla pavojus, kad derindami finansinę apskaitą prie mokestinių reikalavimų, gali reikšmingai iškraipyti įmonės rezultatus. Čia iškyla didelė problema. Nesuderinti finansinės ir mokestinės apskaitos teisės aktai iki galo neapibrėžia kaip įmonės teisingai turi tvarkyti savo apskaitą. Vadovaujantis VAS ir kitais teisės aktais reglamentuojančiai buhalterinę apskaitą, įmonės turi vesti realią įmonės būklę atitinkančią finansinę apskaitą. Tuo tarpu mokestiniai įtatymai, ypatingai pelno mokesčio įstatymo nuostatos, įmones įspraudžia į rėmus, nesuteikdamos pakankamai laisvės pateikti teisingus ir realią situaciją atitinkančius duomenis. Ypatingai tai pastebima ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų apskaitoje. Plačiau ši problematika bus analizuojama kituose skyriuose.

1.2 Pelno mokesčio apskaičiavimas

Mokslininkai nagrinėdami finansinių bei mokestinių duomenų neatitikimus, išskiria PMĮ, kaip pagrindinį finansinių ir mokestinių duomenų neatitikimo priežastį. Aleliūnaitė R. (2012) išskiria ilgalaikio turto nudėvėjimo, leidžiamų metodų neatitikimus. Černus G. (2012) nurodo neatitikimus ilgalaikiame turte, pripažįstant įsigijimo savikainą ir vertės sumažėjime. Trumpalaikiame turte abejotinų skolų pripažinime ir atsargų vertės sumažėjime. Pajamose, pripažįstant pajamas laike, sąnaudose – sumų atidėjimuose. Kalčinskas G. (2010) pagrindine neatitikimų priežastimi laiko laikinuosius ir nuolatinius pajamų ir sąnaudų pripažinimo skirtumus. Mačernienė D. (2006) savo staipsnyje kalbėdama apie mokestinę apskaitą, nurodo pelno mokestį, o neatitikimo priežastis įvardina kaip leidžiamų atskaitymų neatitikimus. Be išvardintų faktorių, kurie daro įtaką finansinio ir pelno mokesčio neatitikimams, ne ką mažesnę įtaką turi ir pats pelno mokesčio tarifas, kuris nėra vieningas visoms įmonėms.

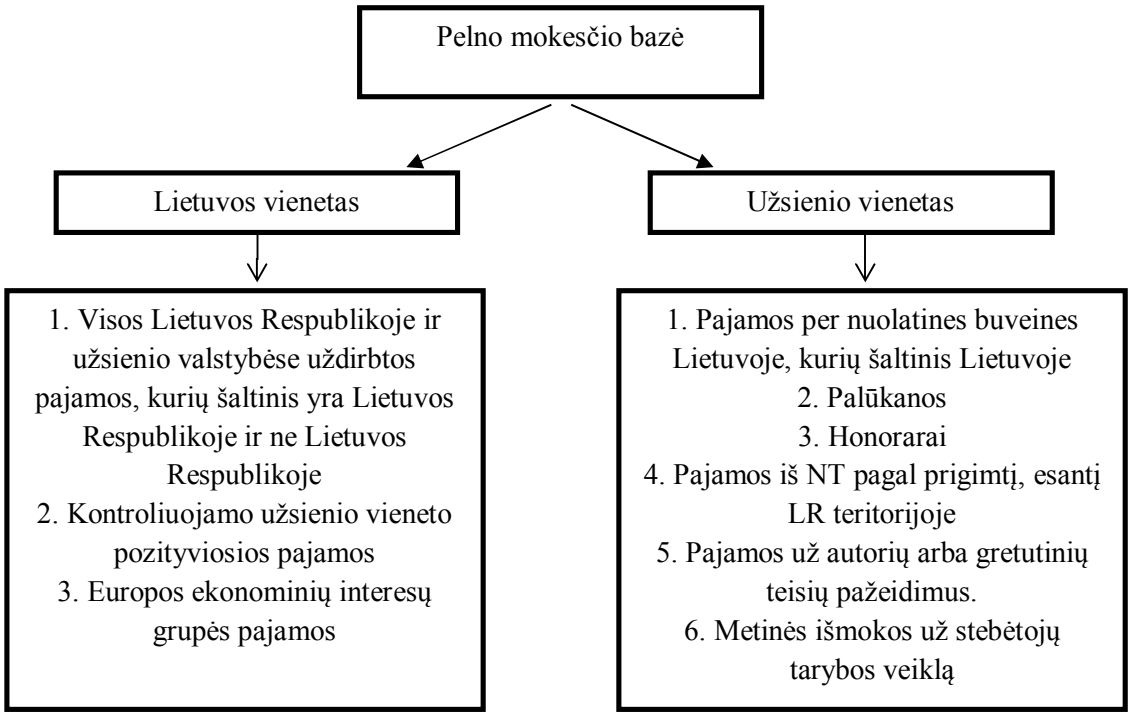
Pelno mokestis yra vienas iš svarbiausių, bet tuo pačiu ir sunkiausiai apskaičiuojamų mokesčių, mokestinėje sistemoje. To priežasčių yra daug ir kiekvieną jų reikia nagrinėti atskirai. “Šalys, kurios turi aukštas pelno mokesčio normas, yra linkusios turėti didžiausią įvairovę mokesčių lengvatų ir išimčių” (Tamulevičienė, Budrionytė, Senkus, 2012). Šis teiginys būdingas ir Lietuvos

mokesčių sistemai. Lietuvoje taikant pelno mokestį, atsižvelgiant į įmonių struktūrą, dydį bei kitus aspektus, jis taikomas skirtingas. Kai kurie mokslininkai tokį taikymą nurodo kaip neigiamą procesą. Novošinskienė A. ir Žaltrauskienė N. (2003) nurodo, kad taip iškreipiamos konkurencinės sąlygos ir pažeidžiamas teisingumo principas, kai skirtingos įmonės nepriklausomai nuo segmento gali būti apmokestinamos skirtingais mokesčio tarifiais. Pelno mokesčio apskaičiavimas yra labai dinamiškas procesas, kuris laiko periode kinta, nes šį procesą reglamentuoją valstybių teisės aktai. G. Kalčinskas (2010) pastebi, kad "mokesčius reglamentuojančių norminių aktų leidėjai neturi bendros nuomonės mokesčių klausimais, dėl šios priežasties, dažnai keičiantis įstatymų leidėjams, neišvengiama ir pačių mokesčių reglamentuojančių norminių aktų kaita". Nuolatinis mokestinių teisės aktų keitimas, sukelia nemažai nepatogumų įmonėms. Pasirinkti įmonės apskaitos politiką dabartiniu periodu gali būti nebetinkama po teisės aktų korekcijų, ko pasekoje, gali būti pažeidžiamas pastovumo bei kiti principai.

Šiuo metu Lietuvoje Pelno mokestį reglamentuoja LR pelno mokesčio įstatymas, LR mokesčių administravimo įstatymas, vyriausybės nutarimai, finansų ministro įsakymai, valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko įsakymai, kiti nutarimai, Europos sąjungos direktyvos. Pelno mokesčio įstatymas (toliau PMĮ) yra pagrindinis teisės aktas, kuriuo vadovaudamiosios įmonės apskaičiuoja pelno mokestį. Jame reglamentuojamos pagrindinės nuostatos, susijusios su pelno apmokestinimu. Tamulevičienė, D., Subačienė, R. (2013) pabrėžia tris pagrindinius veiksnius, kurie lemia pelno mokesčio dydį:

- mokesčiai bazės nustatyta tvarka;
- mokesčio tarifas;
- pelno ir kitų mokesčių sąveika.

PMĮ nurodoma, kad mokesčio bazė "yra visos Lietuvos respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje".



Šaltinis: Sudaryta pagal PMĮ 4 straipsnį.

2 paveikslas. **Pelno mokesčio bazė**

2 paveiksle pateiktos Lietuvos ir užsienio vienete mokestinės bazės. Svarbu pastebėti, kad apskaičiuojant Lietuvos vieneto mokestinį pelną, neįtraukiamos uždirbtos pajamos per nuolatines buveines, jei pastarosios yra Europos ekonominės erdvės valstybėse arba jei Lietuva yra sudariusi su ta valstybe dvigubo apmokestinimo sutartį. PMĮ komentare pabrėžiama, kad jei užsienio šalis nepatenka į šias kategorijas, taikomas dvigubas apmokestinimas t.y. "per mokestinį laikotarpį gautos arba uždirbtos pajamos buvo apmokestintos ir Lietuvoje, ir užsienio valstybėje, kurioje tos pajamos buvo gautos arba uždirbtos, Lietuvos vieneto užsienio valstybėje gautų pajamų dvigubas apmokestinimas naikinamas, taikant užsienio valstybėje sumokėto mokesčio sumos atskaitymo iš Lietuvoje vieneto mokėtino pelno mokesčio sumos metodą" (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras). Ši įstatymo nuostata nėra naudinga valstybei. Jei įmonė deklaruoja, kad turi nuolatinę buveinę Estijoje, tokiu atveju įmonė pagal PMĮ 4str. 1 dalį yra atleidžiama nuo pelno mokesčio. Tačiau Estijoje pelno mokestis mokamas tik nuo paskirstyto pelno, ko pasekoje įmonės, siekdamos išvengti pelno mokesčio, gali pasinaudoti šia galimybe ir buveinę perkelti į minėtą valstybę.

Pelno mokesčio tarifai yra apibėžiami taip pat ir PMĮ. Išskiriami 4 skirtingi tarifai bei neapmokestinami vienetai. Pagrindinis mokesčio tarifas yra 15 procentų, tačiau įstatyme nurodyta daugybė išimčių kai mokestinis tarifas tampa mažesnis. Lengvatų taikymas atskiroms grupėms yra viena iš neišspręstų pelno apmokestinimo problemų, kuri nesuvienodina mokestinių sąlygų bei nėra suderinama su teisingumo principu.

Skirtingi pelno mokesčio tarifai ir daugybė lengvatų yra viena vis dar neišspręstų pelno mokesčio apmokestinimo kriterijų. Dažnu atveju mažų įmonių apskaitos tvarkytojams sunku suprasti kada jie pakliūna, o kada nepakliūna į legvatinių apmokestinimų rėmus. Tuo tarpu didelės įmonės, turinčios aukštos kvalifikacijos apskaitos tvarkytojus bei kitus resursus, gali manipuliuoti mokestinių taisyklių nuostatomis, taip mažindami sumokamus mokesčius. Kaip pavyzdį galima įvardinti įmones, kurios turi pakankamus resursus ir investuoja laisvosiose ekonominėse zonose, yra atleidžiamos nuo pelno mokesčio ribotam periodui, tuo tarpu smulkiosios, kurios negali skirti analogiškų investicijų, yra apmokestinamos. Kita skirtingų tarifų problema – tai prieštaravimas teisingumo principui, kuomet analogišką veiklą vykdančios įmonės, apmokestinamos skirtingu mokesčio tarifu. Dėl šių priežasčių įstatymų leidėjai turėtų naikinti daugelį legvatų, paraleliai mažindami ir bazinį mokesčio tarifą.

1.3 Finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumas

Finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumo klausimas visuomet buvo sudėtingas ir aktualus diskusijų objektas. Mokslininkai pastebi, kad visiškas finansinių ir mokestinių ataskaitų suderinamumas sunkiai įmanomas dėl įvairių priežasčių. Kamleitner B., Korunka C., ir Kirchler E. (2012) mokestinės apskaitos laikymąsi apibūdina kaip visapusiškai apskaičiuotus ir sumokėtus visus mokesčius. Neatitikimus tarp finansinės ir mokestinės apskaitos įvardina kaip skirtumą tarp faktinio ir apskaičiuoto mokesčio. Neatitikimai, priklausomai nuo atsiradimo priežasčių, gali būti skirstomi į nuolatinius ir laikinuosius, taip pat apimti tyčinius ir netyčinius atvejus. Michelle Hanlon ir Shane Heitzman (2010) savo straipsnyje pastebi, kad nors suderinamumo sudėtingumą lemia įvairios priežastys, svarbiausia jų yra skirtingi mokestinės ir finansinės apskaitos tikslai, bei šioms apskaitoms įtaką darantys skirtingi teisės aktai. Jie pastebi, kad finansinės apskaitos tikslas yra užfiksuoti sandorius, siekiant gauti naudingos informacijos jos vartotojui. Tuo tarpu mokestinė apskaita formuojama pagal politinius procesus. A. Tran (1997) pritaria, kad apskaita dalinama į dvi dalis, kur pirmojoje dalyje yra finansinė apskaita, kurią naudoja vidaus ir išorės suinteresuoti asmenys bei į mokestinę, kurios pagrindinis vartotojas yra valstybės mokesčių administratorius. Tai galima pastebėti ir Lietuvoje, kur finansinę apskaitomybę nustato apskaitos standartai, Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas, buhalterinės apskaitos įstatymas, bei kiti teisės aktai. Tuo tarpu mokestinę atskaitomybę reglamentuoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas bei jį lydintys 25 įstatymai skirti kiekvienam mokesčiui atskirai ir kiti lydintieji teisės aktai. Jared A. Moore (2012) savo straipnyje pastebi, kad finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumą sunkina ir “mechaniniai” skirtumai, kuriuos lemia taip pat skirtingas šių

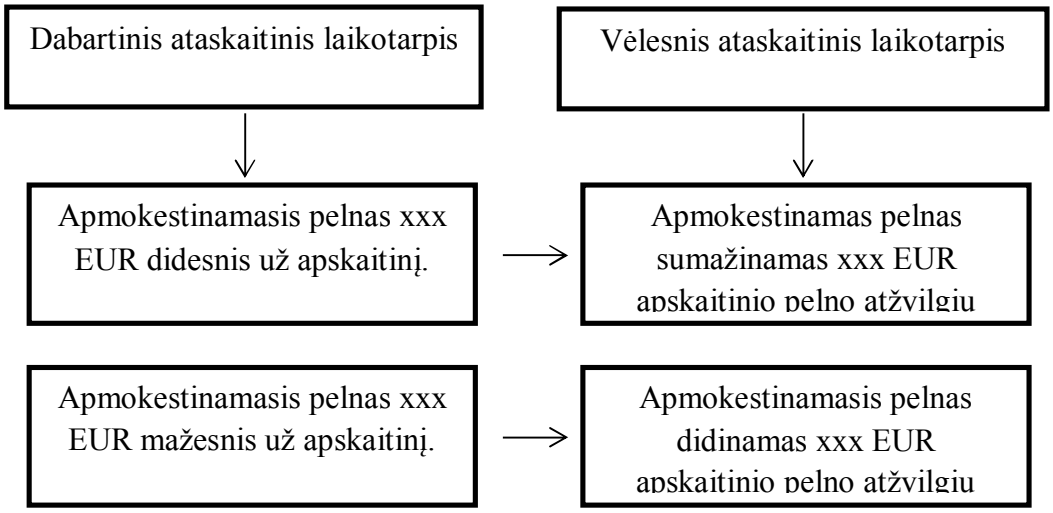
apskaitų reglamentavimas. Tai lemia skirtingi pajamų pripažinimo, jų pripažinimo nusidėvėjimo ir kiti kriterijai.

1.3.1 Laikinieji ir nuolatiniai skirtumai

Dažna finansinės ir mokestinės neapskaitos priežastimi tampa sąmoningas jos klastojimas arba apgaulingas jos vedimas. Kourdoumpalou S. ir Karagiorgos T. (2012) šį reiškinį apibūdina kaip neatsargų ir tyčinį veikimą arba neveikimą, kurio rezultate iš esmės iškraipoma finansinė atskaitomybė. Tuo tarpu Amerikos instituto audito standartų valdyba šį reiškinį apibrėžia kaip tyčinį sumų iškraipymą arba praleidimą siekiant iškraipyti finansinių ataskaitų rezultatus. Iatridis G. (2010) pastebi, kad įmonės yra linkusios pasiduoti vadovybės spaudimui, kad finansinėse ataskaitose atsispindėtų tokie rezultatai, kokius pageidauja matyti įmonės akcininkai arba patys vadovai. Tokiais atvejais, priklausomai nuo poreikio, įmonės pajamos gali būti dirbtinai didinamos arba mažinamos.

Kitas atvejais, finansinių ir mokestinių ataskaitų duomenys gali nesutapti dėl natūralių priežasčių. G. A. Plesko (2000) pastebi, kad nors finansinės ir mokestinės pajamas apskaičiuojamos remiantis tais pačiais principais, skirtumai dažnu atveju būna akivaizdūs. Tai laikinieji ir nuolatiniai skirtumai. Pirmieji skirtumai anot Plesko, atsiranda pajamų pripažinimo skirtingame laike. Tuo tarpu nuolatiniai skirtumai atsiranda kai mokestinė apskaita nepripažįsta finansinės apskaitos pajamų ir atvirkščiai. A. Tran (1997) nurodo, kad apskaitos politikoje stengiamasi laikytis pastovumo principo, tuo tarpu nepakankamas dėmesys teikiamas finansinių rezultatų suderinamumui, skirtingų įmonių aspektu t.y., bendro įvertinimo metodo nebuvimas finansinėje apskaitoje. BAS leidžia laisvai pasirinkti įvertinimo metodus ir tai yra geras dalykas, nes jos pasirenka tuos metodus, kurie labiausiai atitinka veiklos specifiką. Nepaisant to, skirtinguose segmentuose dirbančios įmonės gali gauti kardinalius skirtingus finansinius rezultatus dėl skirtingai pasirinktų įvertinimo metodų. Dėl šių ir kitų galimų veiksnių atsiranda finansiniais ir mokestiniai neatitikimai. Šie skirtumai išskiriami į laikinuosiu ir nuolatinius.

“Laikinieji skirtumai - turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumai. Gali būti apmokestinamieji ir įskaitomieji laikinieji skirtumai” (1-asis verslo apskaitos standartas, Finansinė atskaitomybė). Laikinieji skirtumai būna vieną ataskaitinį laikotarpį ir jam pasibaigus išnyksta. Atsirandantys finansinio ir mokestinio pelno laikinieji skirtumai yra įskaitomi vėlesniais laikotarpiais.



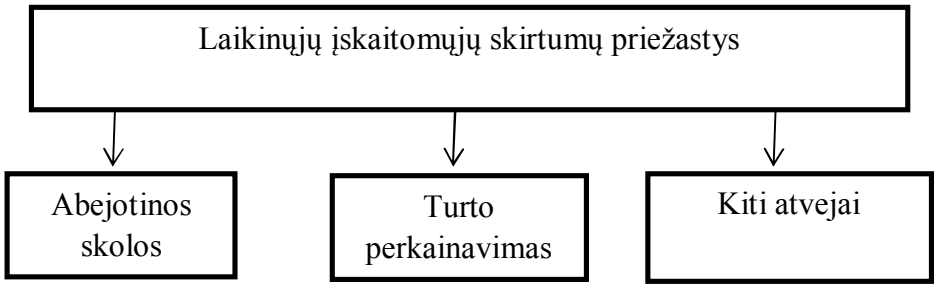
Šaltinis: Sudaryta pagal Kalčinską, 2010, 7 p.

3 paveikslas. **PM laikinieji skirtumai**

Iš paveikslo galima matyti kad, jei finansinėje apskaitoje apskaičiuotas pelnas yra didesnis nei mokestinėje apskaitoje, sekantį finansinį laikotarpį jis yra mažinamas analogiška suma. Ir priešingai, jei finansinėje apskaitoje apskaičiuotas pelnas yra mažesnis nei mokestinėje apskaitoje, sekantį finansinį laikotarpį jis yra didinamas analogiška suma.

Paprastai laikinųjų skirtumų priežastis lemia skirtingas mokestinės apaskaitos ir VAS reglamentavimas pajamų ir sąnaudų pripažinimo laike. Remiantis 3 paveikslu ir 24 VAS, laikinuosius skirtumus išskiriamos dvi rūšys, tai: apmokestinamieji laikinieji skirtumai ir įskaitomieji laikinieji skirtumai.

Įskaitomieji laikinieji skirtumai – "laikinieji skirtumai, dėl kurių būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas bus mažesnis už apskaitinį (mokestiniai nuostoliai bus didesni už apskaitinius)" (1-asis verslo apskaitos standartas, Finansinė atskaitomybė). Šie skirtumai susidaro jei apskaičiuojant apmokestinamas pajamas, jos anksčiau pripažįstamos mokestinėje apskaitoje, nei finansinėje. Praktiniu požiūriu, laikinieji apmokestinamieji skirtumai gali susidaryti dėl 4 paveiksle nurodytų priežasčių.

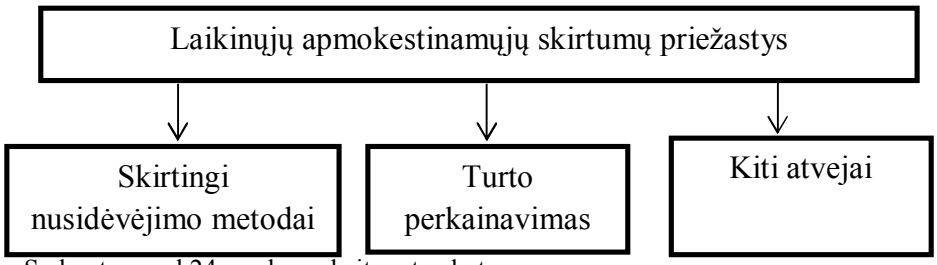


Šaltinis: Sudaryta pagal 24 verslo apskaitos standartą

4 paveikslas. **Laikinųjų įskaitomųjų skirtumų priežastys**

Abejotinos skolos apskaitoje gali būti pripažintos sąnaudomis, taip mažinančiomis pelną, bet mokestinėje apskaitoje jos tą ataskaitinį laikotarpį nepripažįstamos, todėl mokestinė bazė tampa didesnė už balansinę. Turto perkainavimas ir jo naujas įvertinimas gali sumažinti balansinę vertę, mokestinės vertės atžvilgiu. Laikinieji įskaitomieji skirtumai taip pat gali atsirasti dėl naujo turto ir su jo paruošimo susijusiomis išlaidomis įtraukimo į balansą, investicijų, ir kitų dalykų. Esant šiems neatitikimams mokestinis pelnas tampa didesniu, lyginant su finansiniu pelnu, ko pasekoje didėja to laikotarpio išlaidos pelno mokesčiui.

Apmokestinamieji laikinieji skirtumai – "laikinieji skirtumai, dėl kurių būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas bus didesnis už apskaitinį (mokestiniai nuostoliai bus mažesni už apskaitinius)" (1-asis verslo apskaitos standartas, Finansinė atskaitomybė).

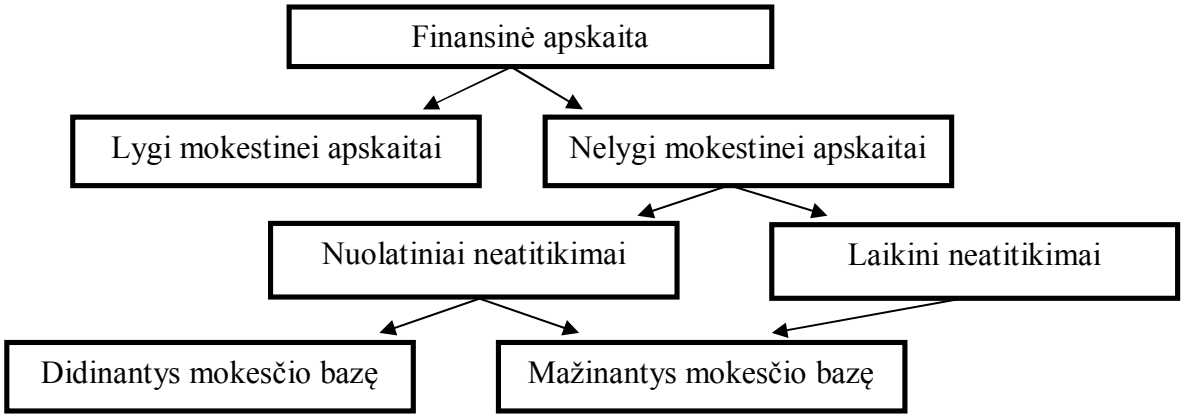


Šaltinis: Sudaryta pagal 24 verslo apskaitos standartą

5 paveikslas. **Laikinųjų apmokestinamųjų skirtumų priežastys**

Įmonei pasirinkus skirtingus nusidėvėjimo metodus finansinėje ir mokestinėje apskaitoje, atsiranda rizika mokestiniams neatitikimams. Dėl šių priežasčių mokestinė bazė gali tapti mažesnė už balansinę vertę. Turto perkainavimas tikrąja verte gali pakeisti balasinę vertę, tuo tarpu mokestinė bazė gali ir nepakisti. Esant šiems neatitikimams, mokestinis pelnas tampa mažesnis, lyginant su finansiniu pelnu, ko pasekoje mažėja to laikotarpio išlaidos pelno mokesčiui.

Nors laikinieji skirtumai ir išnyksta vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais, pasitaiko ir nuolatinių skirtumų, kurie kartojasi nuolat. Nuolatiniai skirtumai – "apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumai, kurie susidaro dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal finansinę apskaitą ir mokesčius reglamentuojančius teisės aktus. Šie mokestinių ir apskaitinių rodiklių skirtumai susidaro vieną ataskaitinį laikotarpį ir vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais neišnyksta" (Kalčinskas, 2010). Šie neatitikimai atsiranda dėl finansinės ir mokestinės apskaitos nesuderinamumo 6 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta pagal Kalčinską, 2010, p. 678

6 paveikslas. **Finansinė apskaita**

Iš schemos galima pastebėti, kad nuolatiniai neatitikimai gali būti dvejopi: didinantys mokestinę bazę bei ją mažinantys. Neatitikimai, kurie didina mokesčio dalį, gali susidaryti dėl sąnaudų ir pajamų pripažinimo ar nepripažinimo. Pirmuoju atveju pasitaiko atvejų kai finansinėje apskaitoje išlaidos įtraukiamos į sąnaudas, nors LRS pelno mokesčio įtatyme šios sąnaudos nėra pripažįstamos arba pripažįstamos dalinai. Šiuos atskaitymus reglamentuoja šio įstatymo V skyrius, bei 31 straipsnis. Pasitaiko atvejų kai įmonės operacijos, mokestine prasme traktuojamos kaip pajamos, nors finansinėje apskaitoje jos tokiomis nėra traktuojamos. Šiuo atveju taip pat didėja mokestinės sąnaudos. Nepaisant šių atvejų pasitaiko ir priešingi atvejai, kai mokestinė bazė yra mažinama, tai: apskaitos pripažintos pajamos nėra įtraukiamos į mokestinę bazę arba įmonės išmokėtos lėšos, pagal mokestinę bazę pakliūna į leidžiamus atskaitymus, nors finansinėje atskaitomybėje nėra įtraukiamos į sąnaudas. Pirmąjį atvejį reglamentuoja LRS pelno mokesčio įstatymo 12 straipsnis, o antrąjį 17 straipsnis.

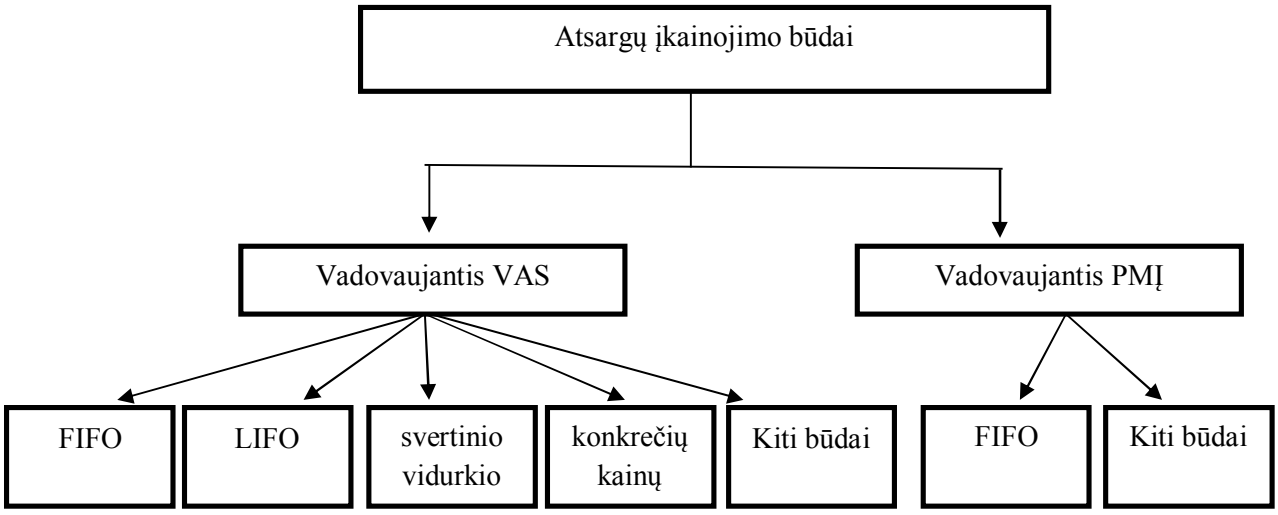
Abibendrinant, galima daryti išvadą, kad įmonės, siekdamos išvengti tiek laikinųjų, tiek ir nuolatinių skirtumų ir taip minimaliai sumažinti neleidžiamų atskaitymų sumas, dažnu atveju gali pasirinkti tokią apskaitos politiką, kuri bus prigretinta ne teisingiems finansiniams duomenims atskleisti, bet mokesčiams apskaičiuoti. Anot Černiaus G. (2012) šią išvadą patvirtina ir tyrimas „Verslo apskaitos standartų taikymas Lietuvos įmonėse“, kurį atliko Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto (VUKH) Finansų ir apskaitos katedra kartu su Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija (LBAA)”. Dažniausiai apskaitos politika derinama prie mokestinių taisyklių, tvarkant atsargų ir ilgalaikio materialiojo turto apskaitą. Tai gali turėti labai neigiamų pasekmių vertinant įmonės finansinius rodiklius.

1.3.2. Atsargų apskaitos neatitikimo ypatumai

„Atsargos – trumpalaikis materialusis turtas (žaliavos, medžiagos, detalės, komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, produkcija, pirktos prekės, skirtos perparduoti), kurį

įmonė naudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą" (Tamulevičienė, Subačienė, 2013). Atsargų apskaitos tvarkymui ir įkainojimui yra pakankamai daug metodų, kurie taikomi priklausomai nuo įmonės veiklos specifikos. Kiekviena įmonė, vadovaudamasi buhalterinės apskaitos įstatymu, VAS, bei kitais teisės aktais, pasirenka tokią atsargų apskaitos politiką, kuri teisingiausiai atspindi atsargų vertę ir realią finansinę padėtį. Šiuo metu, kai atsargų apskaitą reglamentuojančios finansinės apskaitos taisyklės dažnu atveju nesutampa su mokestinėmis, įmonėms iškyla dilema ar stengtis teisingai atspindėti įmonės finansinę situaciją, ar besąlygiškai vadovautis mokestinėmis taisyklėmis. Siekiant, kad apskaitos duomenys teisingai atspindėtų esamą situaciją, labai svarbu finansinės ir mokestinės apskaitos teisės aktų harmonizavimas.

Atsargos yra įmonės trumpalaikis, likvidus turtas, kuris greitai gali būti paverstas į pinigus. Atsargos dar vadinamos ir apyvartiniu kapitalu, kuris darp stiprią įtaką įmonės valdymui. V. Žvirelytė (2010) savo straipsnyje pastebi, kad pateikimas atsargų įvertinimas finansinėje atskaitomybėje – svarbi sąlyga siekiant teisingai nustatyti įmonės mokumą ir naudojamo trumpalaikio turto efektyvumą. VAS nurodomas ir leidžiamas labai svarbus apskaitos būdas, tai įvertinimas grynąja galimo realizavimo verte. Šis būdas svarbus siekiant užtikrinti, kad trumpalaikio turto vertė balanse neviršytų tikrosios vertės. Atsargų apskaitos įkainojimo būdai nurodomi devintajame verslo apskaitos standarte. Jame numatoma, kad atsargos gali būti įkainojamos: FIFO, LIFO, svertinio vidurkio, konkrečių kainų arba kiti būdais. Tuo tarpu PMĮ nurodoma, kad įkainojimo būdas turi būti taikomas FIFO metodu ir tik išskirtiniais atvejais, gavus mokesčio administratoriaus leidimą, galimi kiti įkainojimo būdai. (7 paveikslas)



Šaltinis: sudaryta pagal PMĮ ir VAS 9

7 paveikslas. **Atsargų įkainojimo būdai**

8 – ajame VAS apibūdinami pagrindiniai įkainojimo būdai. Renkantis FIFO būdą, yra daroma prielaida, kad anksčiausiai įsigytos ar pasigamintos prekės, anksčiausiai ir yra

sunaudojamos arba parduodamos. Įkainojant LIFO būdu daroma prielaida, kad vėliausiai įsigytos ar pasigamintos prekės yra sunaudojamos arba parduodamos anksčiausiai. Šis metodas pakankamai tiksliai nustato įmonės finansinius rezultatus. Lyginant paskutinių pirktų atsargų kainą su pardavimų kaina, gaunami tikslūs ir neiškraipyti duomenys. Šis metodas sumažina pelną, nes lyginama paskutinė – dažniausiai didžiausia atsargų savikaina. Tai kaupimo principu pagrįstas metodas, kurio pagalba rodomas pelnas atspindi tikrą skirtumą tarp pajamų ir parduotų prekių ar paslaugų savikainos. Šis metodas neleidžia susidaryti neuždirbtam pelnui. Tamulevičienė, D., Subačienė, R. (2013) nurodo, kad svertinio vidurkio metodas naudojamas kai „atsargos įkainojamos vidutinėmis kainomis t.y. vienarūšių atsargų savikaina nustatoma pagal tokių atsargų vienetų laikotarpio pradžioje ir per visą laikotarpį įsigytų ar pagamintų atsargų vienetų kainų svertinį vidurkį“. Naudojant šį metodą vidurkis gaunamas naudojant LIFO ir FIFO būdus. Pagrindinis šio metodo trūkumas, kad šis metodas nesuteikia aiškios informacijos kokią įtaką kainų svyravimai daro veiklos rezultatams. Konkrečių kainų metodas, kai kiekvienas atsargos vienetas įkainojamas atskirai. „Konkrečių kainų būdas naudojamas, įtraukiant į apskaitą brangias atsargas, pvz., automobilius, baldus, nes reikia tiksliai žinoti kiekvieno pirkinio naudojimo paskirtį, organizacijos veiklos rezultatą daryti įtaką galima pardavimui pasirenkant tuos atsargų vienetus, kurie buvo pirkti didesne arba mažesne kaina, priklausomai nuo tikslo – turėti mažesnį ar didesnį veiklos rezultatą. “Jei laikotarpio pabaigoje atsargų kaštai yra didesni, tai grynasis pelnas yra mažesnis, o kai laikotarpio pabaigos atsargų kaštai yra mažesni arba mažėja, tuomet grynasis pelnas būna didesnis arba didėja” (2-asis verslo apskaitos standartas, Balansas). VAS išskiria ir kitus galimus įkainojimo būdus, tai – normatyvinės savikainos ir mažmeninių kainų. Tamulevičienė, D. ir Subačienė, R. (2013) taip pat pateikia HIPO, LOFO ir GIFO metodus. Valužis, K. ir Palubinskienė, S**.** (2005) atsargų įkainojimo metoduose pastebi neatitikimus ne tik tarp VAS ir PMĮ, bet ir pačiame VAS. 9-tąjame standarto 23 p. nurodoma, kad „kai atsargų (produkcijos) judėjimo ir jų likučių ataskaitiniu laikotarpiu traukti į apskaitą faktine pasigaminimo savikaina netikslinga arba neįmanoma, gali būti taikomi kiti įvertinimo būdai” (9-asis verslo apskaitos standartas, Atsargos) tuo tarpu tame pačiame 9 VAS 23 p. nurodoma, kad nebesvarbu kaip buvo įvertinamos atsargos, jos finansinėse ataskaitose turi būti įvertintos savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte. Pastarasis punktas prieštarauja tiek to pačio 9 VAS 35 p. - 39 punktams, tiek ir PMĮ nuostatoms.

Iš paveikslo 7 galima pamatyti, kad leidžiami atsargų įkainojimo būdai skiriasi finansinėje ir mokestinėje apskaitoje. Pastebimi neatitikimai pačiame PMĮ 57 straipsnyje. 2 ir 3 dalyse nurodoma, kad apskaita tvarkoma vadovaujantis LR buhalterinės apskaitos įstatymu ir kitais teisės aktai, o vienetai gali naudoti visuotinai pripažintus atsargų įkainojimo būdus. Tačiau to pačio straipsnio 4 dalyje išdėstoma, kad atsargos turi būti apskaitomos FIFO metodu ir šio metodo pakeitimas galimas

tik leidus mokesčių administratoriui. Kadangi FIFO metodas nėra statiškas esant įvairioms aplinkybėms, tai gali turėti didelę įtaką įmonės rezultatams.

Įvairūs autoriai išskiria teigiamus ir neigiamus FIFO metodo aspektus. Pagrindinius teigiamus aspektus įvardina Bajorūnienė, I. ir Christauskas, J. (2011). Jų nuomone FIFO metodas leidžia gana tiksliai įvertinti įmonės sandėliuose esančias atsargas. Šis metodas susieja fiziškai parduotų prekių įsigijimo savikainą su už šias prekes gautomis pajamomis. Taip pat, taikant FIFO metodą, balanse matyti tikslus atsargų likučio įkainojimas. Taip pat šie autoriai pabrėžia, kad atsargų įkainojimas FIFO metodu yra optimistinis t.y. dažnu atveju gaunamas geresnis rezultatas nei yra realus, ko pasekoje didėja pelno mokesčio kaštai. Tamulevičienė, D. ir Subačienė, R. (2013) pastebi, kad "FIFO įkainojimo metodas infliacijos sąlygomis didina apmokestimajį pelną. Tokiu būdu dirbtinai pakeliamas įmonės pelnas". Dažnai šiuo trūkumu bando naudotis įmonių vadovai siekdami maksimalizuoti veiklos finansinį pelną, taip stengiant pateisinti akcininkų ir investuotojų lūkesčius. Realybės neatitinkantis pelno dydis turi reikšmingą įtaką mokėtinam pelno mokesčiui. Kita galima neatitikimo priežastis gali pasitaikyti, kai įmonė finansinėje apskaitoje atsargas įkainoja LIFO metodu, bet mokestinėje daromi koregavimai į FIFO metodą. Tokie neatitikimai reikšmingai padidina mokestinį pelną, kuris nėra realiai uždirbtas. Galima pastebėti, kad PMĮ 57 straipsnio 4 dalyje įstatymų leidėjas sąmoningai nurodo FIFO kaip galimą atsargų įkainojimo metodą, o kitus tik leidus mokesčių administratoriui. Pagrindinis to tikslas yra didesnis mokesčio surinkimas, tuo tarpu į finansinės ir mokestinės apskaitos harmonizavimą nėra kreipiamas didelis dėmesys. Vertinant šiuos argumentus galima teigti, kad dažnu atveju mokestinėje apskaitoje atsispindi ne tikrieji, bet apmokestinamieji rezultatai.

Apibendrinant galima teigti, kad vienetai, siekiantys išvengti finansinių ir mokestinių neatitikimų, atsargų aspektu turėtų:

- Atsargų įkainojimo būdas turi būti pasirenkamas atsižvelgiant į vieneto veiklos specifiką;
- Tiek finansinėje, tiek ir mokestinėje apskaitoje pasirinkti vienodus įkainojimo būdus;
- Stengtis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje išvengti didelių atsargų kiekių.

Įstatymų leidėjas turėtų siekti finansinės ir mokestinės apskaitos harmonizavimo atsargų įkainojimo aspektu ir sudaryti sąlygas laisvai pasirinkti įkainojimo metodą, apskaičiuojant ataskaitinį pelną, priklausomai nuo vieneto veiklos specifikos. Didesnis dėmesys turi būti skirtas ne maksimaliam mokesčio surinkimui, bet tikslių duomenų atspindėjimui.

1.3.3. Ilgalaikio materialiojo turto finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimai

Daugeliu atveju ilgalaikis turtas vienetų balanse sudaro didžiąją balansinio turto dalį. Esant šiai situacijai turi būti skirtas ypatingas dėmesys teisingai šio turto apskaitai, nes bet kokie

pasikeitimai ar neatitikimai šioje klasėje gali turėti didelę įtaką tiek įmonės finansiniams rezultatams, tiek ir mokestiniams kaštams. Dažnu atveju iškyla klausimas ar finansinę apskaitą tvarkyti ir ją rengti remiantis apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais bei VAS ar ją derinti prie mokestinių teisės aktų. Pirmuoju atveju parengtas finansines ataskaitas tektų koreguoti atsižvelgiant į mokestinius reikalavimus. Antruoju atveju, apskaitos tvarkymas remiantis mokestiniais teisės aktais, gali netiksliai ir nepilnai parodyti įmonės būklę, turimą turtą ir gali turėti įtakos bendriems įmonės finansiniams rodikliams.

Ilgalaikis turtas skirstomas į ilgalaikį materialų ir nematerialų turtą. „Ilgalaikis materialusis turtas – materialusis turtas, skirtas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, nuomoti ar administraciniams tikslams ir kurį numatoma naudoti ilgiau nei vienerius metus" (Subačienė, Budrionytė, Senkus, 2012 48 p.). „Ilgalaikis nematerialusis turtas – nepiniginis, neturintis fizinės formos turtas, kuris naudojamas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, valdymo tikslams arba nuomai" (Bajorūnienė, Christauskas, 2011 37p.). Dažniausi neatitikimai kylantys tarp finansinės ir mokestinės apskaitos, apskaitant ilgalaikį materialų turtą. 12-asis verslo apskaitos standartas nurodo, kada turtas pakliūna į ilgalaiko materialiojo turto klasę:

- Jei turtas skirtas prekėms pasigaminti, paslaugoms teikti, nuomoti ar administraciniams tikslams ir iš jo tikimasi gauti ekonominės naudos;
- Turtą numatoma naudoti ilgiau nei vienerius metus;
- Turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina yra ne mažesnė už įmonės nustatytą minimalią ilgalaikio meterialiojo turto vieneto vertę;
- Vienetas gali patikimai nustatyti turto vertę;
- Vienetui yra perduota rizika susijusi su materialiuoju turtu.

Bandant sugretinti finansinę ir mokestinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus IMT nudėvėjimo aspektu, pastebimi neaiškumai ir neatitikimai. 12-ojo VAS 56 p. nurodoma, kad turto nusidėvėjimas gali būti skaičiuojamas „remiantis metine nusidėvėjimo norma, kurią įmonė nusistato, atsižvelgiant į nurodytus kriterijus" (12-asis verslo apskaitos standartas, ilgalaikis materialusis turas). Čia įmonei suteikiama teisė laisvai pasirinkti IMT nudėvėjimo laikotarpį, svarbu tik, kad jis kuo tiksliau atitiktų realią nusidėvėjimo normą. Tačiau PMĮ 18 str. 2 dalyje yra nurodoma, kad įmonės pasirinkdamos nusidėvėjimo laikotarpį, privalo vadovautis šio įstatymo 1 priedėlyje esančiais normatyvais ir nusidėvėjimo būdais. Priedėlyje atskiroms turto grupėms nurodomi maksimalūs nudėvėjimo normatyvai, kurių taikymas būtinas norint, kad nusidėvėjimai būtų pripažinti pelno mokestį mažinančiomis sąnaudomis. Išimtys taikomos tik mažoms įmonėms, kurios išdėstytos PMĮ 18str. 3 dalyje.

Nusidėvėjimo normos dydžiui didelę įtaką daro ne tik nusidėvėjimo terminas, bet ir numatoma likutinė turto vertė. „Likutinė vertė – suma, kuri apskaičiuojama prie ilgalaikio

materialiojo ar nematerialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainos pridedant arba iš jos atimant visas turto vertės pokyčių sumas ir atimant sukauptą nusidėvėjimo ar amortizacijos sumą" (Tamulevičienė, Subačienė, 2013). Likvidacinė vertė apibrėžiama kaip „suma, kurią pasibaigus naudingo tarnavimo laikui tikimasi gauti už turtą, įvertinus būsimas likvidavimo ar perleidimo išlaidas" (12-asis verslo apskaitos standartas, ilgalaikis materialusis turas). VAS nustato, kad likvidacinę vertę įmonė nusistato pati. Tačiau išnagrinėjus PMĮ 18 str. 2 dalyje nurodoma, kad ji negali būti didesnė kaip 10 procentų įsigijimo kainos. Juočiūnienė D. ir Stočiuvienė N. (2008) savo straipsnyje pastebi, kad nustatyta tokia likvidacinė turto vertė gali būti labai nutolusi nuo likvidacinės vertės, nustatytos remiantis 12-uoju VAS. 10 procentų likvidacinė riba ne visuomet būna pakankama. Jei turtas nudėvimas mažesniu procentu, tokiu atveju negalima tiksliai nustatyti įmonės turto likutinės vertės, o į sąnaudas įtraukiama didesnė sąnaudų vertė, kuri mažina pelno mokestį. Ne ką mažesnis už teisingą likutinės vertės pasirinkimą, yra teisingas turto nudėvėjimo metodo pasirinkimas. G. Kalčinskas (2010) atkreipia dėmesį, kad nusidėvėjimo metodas turi būti pasirinktas įvertinus ne tik numatomus fizinius, bet ir moralinius nusidėvėjimus. Jis siūlo renkantis nusidėvėjimo būdą atsižvelgti į:

- Planuojamą naudingo tarnavimo laiką;
- Planuojamą IMT naudojimo intensyvumą, turto aplinką, naudingų turto savybių kitimą;
- Technologjų bei ekonominę pažangą, morališkai sendinančią turtą;
- Teisinius ir kitokius veiksnius, ribojančius ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiką;
- Įmonės nustatytą ilgalaikio materialiojo turto likvidacinę vertę.

Remiantis 12-uoju VAS nustatomi 4 nusidėvėjimo skaičiavimo metoduai, tai: tiesiogiai proporcingas (tiesinis); produkcijos; metų skaičiaus; dvigubai mažėjančios vertės. Tuo tarpu PMĮ nustato, kad galima naudoti tik tris nusidėvėjimo skaičiavimo metodus: tiesiogiai proporcingą (tiesinį) (toliau – tiesinis metodas), dvigubą – mažėjančios vertės (dvigubo balanso) (toliau – dvigubo balanso metodas) arba produkcijos metodus. Svarbu paminėti, kad 1 priedėlyje nurodomi ne tik nusidėvėjimo terminai, bet ir nudėvėjimo metodai, kuriuos būtina naudoti priklausomai nuo turto rūšies. Jei įmonė dėl tam tikrų priežasčių finansinėje ir mokestinėje apskaitoje taiko skirtingus nusidėvėjimo metodus, turto tarnavimo eigoje bus priversti daryti turto vertės koregavimus, ko pasekoje dirbtinai gali kisti apskaitinis ir mokestinis pelnas. Černius G. (2012) nurodo, kad "jei taisyklės yra, skirtos pelno mokesčiui apskaičiuoti, bus pritaikytos buhalterinėje apskaitoje ir dėl to sugeneruoti duomenys bus perkelti į finansines ataskaitas – šios ataskaitos taps klaidingos." Kitas savrbus apspektas, kurį pastebi Aleliūnaitė R. (2012) yra turto likvidacinės vertės nustatymas, kur dažnu atveju, mokestiniais tikslais, įmonių pasirenkamas toks nusid nusidėvėjimo būdas, kad būtų sumokamas kuo mažesnis pelno mokestis. Taip pat, Aleliūnaite R. (2012) nurodo, kad siekiant

harmonizuoti IMT nudėvėjimą, išskirtinais atvejais turėtų būti leidžiama nesilaikyti minimalaus nusidėvėjimo laikotarpio taip pat, turėtų būti leidžiamas produkcijos nusidėvėjimo metodas. Nepaisant dažnų IMT nusidėvėjimo taisyklių neatitikimų apskaičiuojant finansinius bei mokestinius rezultatus, įmonių apskaitos tvarkytojai, visų pirma, turi stengtis teisingai atvaizduoti finansinius rezultatus. Tai ypatingai svarbu norint pavaizduoti įmonės tikruosius rezultatus, kurie naudojami analitiniams rezultatams gauti.

Turto naudojimo pradžia taip pat gali lemti neatikimus. Nors 12-ojo VAS nuostatos nustato, kad parengto naudoti ilgalaikio turto nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo sekančio mėnesio 1 dienos, gali neatitikti su PMĮ nuostatomis. PMĮ nurodoma, kad turto nudėvėjimo sąnaudos nebūtinai turi būti įtrauktos į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, mažinančias pelno mokestį. Jei įmonė įsigijo turtą, kuris turi būti nudėvimas dvigubo balanso metodu arba produkcijos metodu turi rinktis pusmečio būdą. PMĮ komentare nurodoma, kad pusmečio būdas nustato nusidėvėjimo sąnaudų pripažinimą. Jei turtas pradedamas naudoti iki ataskaitinių metų 6 mėnesio (t.y. iki birželio 30 dienos), nusidėvėjimas skaičiuojamas už visus ir įtraukiamas į sąnaudas, kurios mažiną mokestinį pelną. Jei turtas pradedamas naudoti nuo ataskaitinių metų 6 mėnesio (t.y. liepos 1 dienos), sukauptas nusidėvėjimas traukiamas tik į kitą mokestinį laikotarpi. Esant šiam neatitikimui, nusidėvėjimo sąnaudų skirtumo finansinėje ir mokestinėje apskaitoje galima išvengti tik taikant tiesinį metodą, nes jį pagal PMĮ galima apskaičiuoti taikant ne pusmečio, bet kito mėnesio būdą.

IMT nusidėvėjimo metodo pasirinkimas įmonei yra labai svarbus. Netikslus jo pasirinkimas gali priversti daryti nuolatinius koregavimus mokestinės apskaitos atžvilgiu, ko pasekoje gali prireikti turto vertės koregavimo. Siekiant suvienodinti finansinę ir mokestinę apskaitą ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo aspektu, reikėtų:

- Leisti įmonėms pasirinkti didesnę turto likutinę vertę;
- Suvienodinti VAS ir PMĮ turto nudėvėjimo leidžiamų metodikų pasirinkimą;
- Įmonės prieš pasirenkant nudėvėjimo metodą, turėtų įvertinti visus aspektus, kad pasirinktas metodas labiausiai atspindėtų tikrą padėtį ir tuo pačiu atitiktų PMĮ keliamus reikalavimus;
- Įmonės, siekdamos išvengti neatitikimų, jei įmanoma turi rinktis tiesinį nudėvėjimo metodą.

Laikini ir nuolatiniai skirtumai, atsargų įkainojimo, IMT nusidėvėjimo, bei kiti turi didelę reikšmę tiek ūkio subjektams, tiek ir pačiai valstybei. Esant finansinių ir mokestinių duomenų pateikimo skirtingos taisyklės dažnai iškyla klausimas kaip teisingai tvarkyti pačią apskaitą. Dažnu atveju įmonės savo apskaitos politiką prigretina prie mokestinių taisyklių. Šie veiksmai gali reikšmingai iškraipyti įmonės rezultatus. Tokiu atveju apskaičiuojami įmonės pelningumo ir kiti rodikliai gali būti beverčiai, nes jie neparodys tikrų įmonės rezultatų, o pačios ataskaitos gali būti sunkiai palyginamos. Iš valstybės pusės didėja tikimybė surinkti mažesnę mokesčio sumą negu yra numatyta. Pelno mokesčio apmokestinimo taisyklės yra ne tik daugybė apribojimų, bet taip pat ir

legvatų. Įmonės planuodamos savo veiklą, lengvatų pagalba dažnu atveju, siekia maksimaliai sumažinti pelno mokestį. Tai ne tik neatneša norimo rezultato, bet dažnu atveju ir yra padaroma žala. Antrame skyriuje bus pateikiama metodologija kaip apskaičiuojami finansinis ir mokestinis pelnas, pateikiami būdai kaip nustatyti ar mokestis ir jo tarifai yra efektyvūs. Trečiajame skyriuje bus atliekama skirtingų ūkio sektorių įmonių analizė, kurios pagalba bus nustatyta kokia tikroji efektyvi pelno mokesčio norma ir kokie veiksniai įtakoja jos dydį.

2. FINANSINIO IR MOKESTINIO PELNO APSKAITOS LYGINAMOSIOS ANALIZĖS TYRIMO METODOLOGIJA

Finansinių ir mokestinių ataskaitų taisyklių ir reikalavimų neatitikimai yra neišvengiami. Pagrindinės to priežastys yra skirtingi apskaitos vartotojai ir skirtingos apskaitą reglamentuojančios taisyklės. Tai akivaizdžiai matosi Lietuvos situacijoje. Esant daugpartinei sistemai kuomet vieną partiją keičia kita, neišvengiamai keičiasi ir apmokestinimo taisyklės.

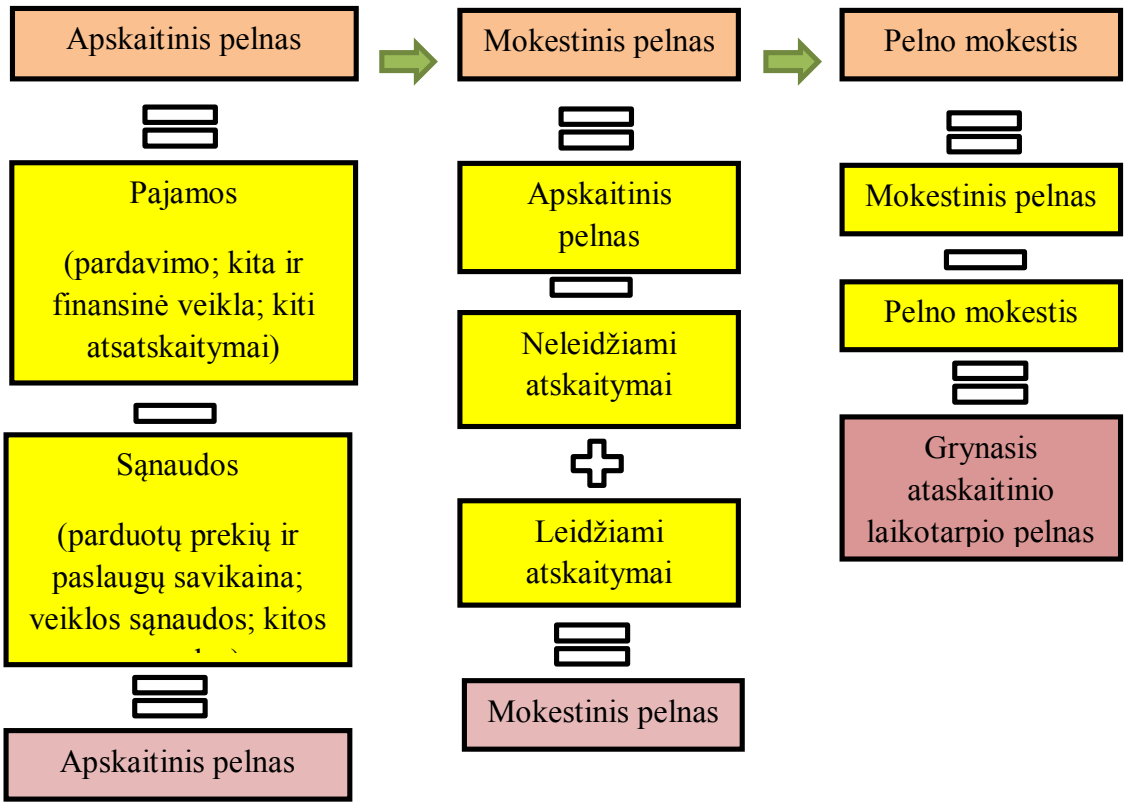
Šioje darbo dalyje bus nagrinėjamas finansinių ir mokestinių ataskaitų informacijos neatitikimas pelno mokesčio aspektu. Bus siekiama atskleisti abiejų apskaitų ryšį, jų neatitikimo momentus bei praktinius neatitikimo sprendimo būdus.

2.1. Pelno mokesčio apskaičiavimo metodikos

Lietuvai aktūrus savo nepriklausomybę, apskaitos tvarkymas buvo orentuotas į Europos apskaitos modelį. Apskaitai daug įtakos padarė kintančios mokestinės taisyklės, ko pasekoje pati finansinė apskaita, progresavo derindamasi prie mokestinės apskaitos. Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, atsirado būtinybė šalies finansinę apskaitą sugretinti su kitų valstybių finansine apskaita. 2004 metų sausio 1 dieną įsigaliojo verslo apskaitos standartai, kurie iš esmės pakeitė finansinės apskaitos supratimą ir tuo pačiu tapo orentuota į Anglosaksų apskaitos modelį. G. Kalčinskas (2010) nurodo, kad apskaitos standartų atsiradimas buvo orentuotas į tikslų ir teisingą įmonės turto atspindėjimą, nuosavybę ir veiklos rezultatus, ko pasekoje atisrado "bendroji tendencija – mokesčių apskaičiavimo ir jų apskaitos atskyrimas nuo finansinės apskaitos ir atskaitomybės taisyklių". Lietuvoje finansinių ir mokestinių ataskaitų rodiklių pateikimo tvarką reglamentuoja skirtingi teisės aktais. Nepaisant skirtingo reglamentavimo, visų pirma, reikia vadovautis finansinę apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais. Dėl skirtingo reglamentavimo išskiriamos dvi pelno savokos – tai apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas. O. Gudaitienė (2012) išskirdama apskaitinį ir finansinį pelną nurodo, kad tai: "apskaitinis pelnas – pelnas, apskaičiuotas lyginant finansinėje apskaitoje užfiksuotas apskaitos pajamas ir su tomis pajamomis uždirbti patirtomis apskaitinėmis sąnaudomis. Apmokestinamasis pelnas – apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas pagal mokesčių apskaičiavimo taisykles, kai iš mokestinių pajamų atimamos mokestinės sąnaudos". G. Kalčinskas (2010) apskaitinį pelną nurodo kaip " pajamas, sąnaudas ir pelną, išvedus finansinėje apskaitoje ir atspindimus finansinių ataskaitų rinkiniuose" tuo tarpu mokestinė apskaita gaunama "įvairiose mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo ataskaitose atspindimų mokestinių pajamų ir mokestinių sąnaudų bei apmokestinamojo pelno rodikliai išvedami pagal mokesčio apskaičiavimo taisykles". 24-ajame verslo apskaitos standarte nurodoma, kad "apskaitinis pelnas (nuostoliai) – ataskaitinio

laikotarpio pelnas ar nuostoliai, parodyti pelno (nuostolių) ataskaitoje, prieš atimant pelno mokesčio sąnaudas (pridedant pelno mokesčio pajamas), tuo tarpu apmokestinamasis pelnas (mokestiniai nuostoliai) – mokesčius reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuotas ataskaitinio laikotarpio pelnas (nuostoliai), nuo kurio apskaičiuojamas ataskaitinio laikotarpio pelno mokestis". Tiek autoriai, tiek ir VAS nurodo, kad tai skirtingos apskaitos rūšys, kurios apskaičiuojamos pagal skirtingas taisykles. D. Mačernienė (2006) pastebi, kad dėl šių priežasčių įmonės priverstos vesti dvi oficialias apskaitas: finansinę ir apskaitą, skirtą mokesčiams apskaičiuoti, ko pasekoje mokestiniai reikalavimai užgožia ir panaikina galimybę tinkamai tvarkyti finansinę apskaitą ir realiai atspindėti verslo procesus.

Finansinis ir mokestinis pelnas praktiniu požiūriu taip pat apskaičiuojamas skirtingai. Finansinis pelnas apskaičiuojamas išvedant skirtumą tarp per ataskaitinį laikotarpį gautų pajamų ir patirtų sąnaudų. Gautas rezultatas vadinamas pelnu prieš apmokestinimą. Mokestiniu požiūriu, toks pelno apskaičiavimas nėra galimas, nes neatitinka mokestinių taisyklių. Tai vyksta dėl skirtingo patirtų sąnaudų interpretavimo (8 paveikslas):



Šaltinis: Sudaryta pagal Kalčinską, 2010, 7 p.

8 paveikslas. **Pelno mokesčio apskaičiavimas**

Iš 8 paveikslo matoma, kad siekiant apskaičiuoti grynąjį ataskaitinio laikotarpio pelną, reikalingos papildomos korekcijos. Jei finansinėje apskaitoje yra pateikiami duomenys pagal VAS,

privalo būti aiškūs, palyginami ir atitikti kitus aiškius metodus, tai mokestinėje apskaitoje apskaičiuojant pelną, būtina atitikti tuo metu galiojančias taisykles. Finansinėje apskaitoje visos gautos pajamos pakliūna į pajamų skiltį, tuo tarpu visos išlaidos, nepriklausomai kaip jos buvo patirtos, į sąnaudų skiltį. Jei įmonė per ataskaitinį laikotarpį mokėjo baudas ar netesybas, tokios išlaidos taip pat traktuojamos kaip įmonės patirtos sąnaudos. Tuo tarpu mokestinėje apskaitoje galioja kitos taisyklės. Visų pirma, iš apskaitinio pelno yra atimamos apskaitinės pajamos arba sąnaudos, kurios nėra traktuojamos kaip mokesčio objektas ir pridedamos pajamos ir sąnaudų dalis, kuri negali būti atskaitoma, apskaičiuojant pelno mokestį. Svarbu pabrėžti, kad įstatymo numatyta tvarka į sąnaudas galima įtraukti praeitų ataskaitinių laikotarpių nuostolius.

Dažnu atveju apskaičiuojant pelno mokestį, susidaro apmokestinamieji skirtumai kurie 24-ajame VAS apibūdinami kaip laikinieji ir nuolatiniai skirtumai.

24-ajame VAS laikinieji skirtumai apibrėžiami kaip “turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumai. Gali būti apmokestinamieji ir įskaitomieji laikinieji skirtumai.” (2-asis VAS). O. Gudaitienė (2012) teigia, kad šie skirtumai atsiranda“ dėl to, kad mokesčius reglamentuojantys teisės aktai nustato skirtingą pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarką laiko atžvilgiu, išvedant apmokestinamuosius rezultatus”. Tokie atvejai gali pasitaikyti kai finansinėje apskaitoje pelno mokestis apskaičiuojamas per ataskaitinį laikotarpį, tačiau mokestinėje apskaitoje jis pripažįstamas tik sekančiame ataskaitiniame laikotarpyje ir atvikščiai. Kadangi dažnu atveju laikinieji neatitikimai tik perkelia pelno mokestinę prievolę laike, bet jai įtakos nedaro, jie turėtų būti registruojami tik tada kai sumos yra didelės ir turi reikšmingą įtaką finansinėms ataskaitoms. Tuo tarpu nuolatiniai skirtumai atsiranda kai mokestinė apskaita nepripažįsta finansinės apskaitos pajamų ir atvirkščiai. A. Tran (1997) nurodo, kad apskaitos politikoje stengiamasi laikytis pastovumo principo, tuo tarpu nepakankamas dėmesys teikiamas finansinių rezultatų suderinamumui, skirtingų įmonių apektu, t.y. bendro įvertinimo metodo nebuvimas finansinėje apskaitoje. O. Gudaitienė (2012) nuorodo, kad nuolatiniai neatitikimai “susidro dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal finansinę apskaitą ir mokesčius reglamentuojančius teisės aktus. Įstatymai nepripažįsta kai kurių sąnaudų, kaip mažinančių apmokestinamąjį pelną“. Tokie neatikiami atsiranda dėl mokestinių nuostatų neleidžiančių atskaityti tam tikras patirtas sąnaudas. Priežasčių gali būti daug, tai ir netinkamas ilgalaikio turto metodo pasirinkimas, baudos ir kiti. Pabrėžtina, kad nevisuomet nuolatiniai skirtumai didina mokestinę bazę. Jei per ataskaitinį laikotarpį įvyksta reikšmingi nuolatiniai neatitikimai, juos būtina detalizuoti aiškinamajame rašte.

Esant finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumams iškyla klausimas, kaip teisingai vesti finansinę apskaitą, kad ji nenukryptų nuo ją reglamentuojančių teisės aktų, VAS ir BAS, ir tuo pačiu metu būtų pakankamai paprastai apskaičiuotos mokestinės prievolės. Finansinės apskaitos vedimas privalo būti stabilus, priešingu atveju finansinė apskaita gali tapti netinkama palyginimui

su ankstesniais laikotarpiais ir sunkiai suprantama jos vartotojams. Skirtumų registravimas finansinėje apskaitoje nėra galimas, nes jis iškreiptų esamą situaciją ir prieštarautų finansinę apskaitą reglamentuojančioms taisyklėms. Nepaisant to, finansinę apskaitą vedantis asmuo privalo žinoti visus šiuos neatitikimus, nes apskaičiuojant pelno mokestį reikia nustatyti ne tik finansinį pelną, bet ir mokėtiną pelno mokesčio sumą. Taigi, neatitikimai kažkur turi būti fiksuojami, kad apskaičiavus mokestinį pelną, jį būtų galima koreguoti, atsižvelgiant į mokestines taisykles. Viena iš galimybių – atskiras finansinės ir mokestinės apskaitos vedimas, bet tokiu atveju atsirastų papildomi kaštai bei kiti nepatogumaui, kurie apskaitos vedimą padarytų neracionaliu. G. Kalčinskas (2010) siūlo pildyti specialius mokestinius registrus, kuriuose būtų nurodyta kokios sumos ir dėl kokių priežasčių koreguoja mokestinį pelną. Priklausomai nuo įmonės dydžio, veiklos specifikos ir kitų veiksnių, mokestinių registrų skaičių ir formą pasirenka kiekviena įmonė indvidualiai. Registruose pateikiama informacija naudojasi ne tik įmonių buhalteriai, bet esant patikrinimams ar ginčams, ir mokesčių administratoriai. Autorius nurodo, kad šie registrai atlieka ir nesisteminių sąskaitų funkciją, kitaip dar vadinamą užbalansinėmis sąskaitomis. Šiose sąskaitose žymimos visos sumos, koreguojančios mokestinį pelną, bet tuo pačiu, šios sąskaitos nepakliūna ir į finansinę apskaitą. Įrašai užbalansinėse sąskaitose nėra traktuojami kaip sąskaitų korespondencija, todėl negali būti traukiami į finansinę apskaitą. G. Kalčinskas (2010) išskirdamas, kad neatitikimus lemia dvi veiksnių grupės, tai pajamos ir sąnaudos, siūlo įvesti "bent dvi sąskaitas, kurių vietoje būtų registruojami visi pajamų neatitikimai, kitoje – sąnaudų neatitikimo atvejai. Šios, kaip ir kitos sąskaitos, gali būti detalizuojamos į subsąskaitas".

Apibendrinant finansinės ir mokestinės apskaitos pelno apskaičiavimą, galima teigti, kad:

- Apskaičiuojant pelno mokestį išskiriamas finansinis ir mokestinis pelnas;
- Finansinis pelnas, remiantis apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais ir taisyklėmis, apskaičiuojamas iš visų įmonės gautų pajamų per ataskaitinį laikotarpį atimant patirtas sąnaudas. Gautas pelnas traktuojamas kaip apskaitinis pelnas. Tuo tarpu apmokestinamasis pelnas nustatomas koreguojant finansinį pelną, pagal PMĮ nuostatas;
- Siekiant nustatyti įskaitomuosius ir neleidžiamų atskaitymų skirtumus, reikia juos nuolatos fiksuoti. Tam tinka įvairūs registrai ir užbalansinės sąskaitos.

2.2. Finansinės ir mokestinės pelno mokesčio apskaitos tyrimo konsepcijos

Norint nustatyti kokią įtaką daro finansinių ir mokestinių ataskaitų rodiklių neatikimai, buvo vykdomas tyrimas. Jo metu buvo bandoma išsiaiškinti kokią įtaką finansiniams ir mokestiniams rodikliams turi laikinieji ir nuolatiniai skirtumai, kaip juos veikia skirtingas finansinių ir mokestinų

rodiklių pateikimo reglamentavimas. Buvo tiriamiami ūkio subjektų finansiniai rodikliai, siekiant nustatyti ar egzistuoja neatitikimai tarp finansinių ir mokestinių ataskaitų rodiklių ir kas jiems daro įtaką. Tyrimo tikslas - įvertinti finansinio ir mokestinio pelno apskaičiavimo neatitikimus ir jų įtaką finansiniams rezultatams. Tyrimas buvo atliktas pagal pateiktas metodikas.

Tyrimo metu buvo lyginamos finansinės ir mokestinės ataskaitos, bei tikrinamos iškeltos keturios nulinės hipotezės:

H01 Teisės aktų nustatyto pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimai nesiekia 1,5% ir nėra reikšmingi.

H02 Nepriklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, efektyvi pelno mokesčio norma reikšmingai nesiskiria.

H03 Nepriklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, laikinųjų skirtumų dydis reikšmingai nesiskiria.

H04 Nepriklausomai nuo įmonės ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų dydžių, nuolatinių skirtumų dydis reikšmingai nesiskiria.

H1 1 Teisės aktų nustatyto pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimai viršija 1,5% ir yra reikšmingi.

H1 2 Priklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, efektyvi pelno mokesčio norma reikšmingai skiriasi.

H1 3 Priklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, laikinųjų skirtumų dydis reikšmingai skiriasi.

H1 4 Priklausomai nuo įmonės ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų dydžių, nuolatinių skirtumų dydis reikšmingai skiriasi.

Remiantis H0 iškeltomis hipotezėmis, manoma, kad efektyvi pelno norma ne tik reikšmingai nesiskiria nuo numatytos PMĮ nuostatose, bet ir skirtingi finansiniai rodikliai neturi įtakos normų svyravimams, bei nedaro įtakos laikinųjų ir nuolatinių neatitikimų dydžiamas. Teoriniu požiūriu H0 hipotezės yra teisingos, nes pelno tarifas neturi skirtis nuo efektyvios pelno mokesčio normos, o finansiniai įmonių rodikliai neturi veikti laikinųjų ir nuolatinių skirtumų dydžių, kitu atveju nustatytos apmokestinamos taisyklės yra neefektyvios. Tačiau remiantis užsienio ir Lietuvos mokslininkais, buvo iškeltos priešingos hipotezės, kurias bus bandoma patvirtinti. Pagrindinės priežastys šioms hipotezėms yra laiknieji ir nuolatiniai skirtumai.

Siekiant atlikti tyrimą ir patikrinti iškeltas hipotezes, buvo suformuoti uždaviniai:

1) Nustatyti ar PMĮ pelno mokesčio tarifas, reikšmingai nesiskiria nuo efektyvios pelno mokesčio normos tiriamose įmonėse.

2) Nustatyti koks ryšys tarp efektyvios pelno mokesčio normos ir pardavimo pajamų bei pelno prieš apmokestinimą.

3) Nustatyti ar finansinių rodiklių dydžiai veikia laikinuosius ir nuolatinius skirtumus.

Tyrimo objektais tapo įvairių ūkio šakų stambiausios įmonės, kurios viešai skelbia savo finansinę atskaitomybę. Siekiant neiškraipyti duomenų nebuvo pasirinktas žemės ūkio sektorius, kuriam PMĮ nuostatos nustato legvatinį pelno mokesčio tarifą. Tyrime dalyvavusios įmonės:

2 lentelė. Tyrime dalyvavusios įmonės

Įmonė	Įmonė	Įmonė
AB “Apranga”	AB “TEO LT”	AB „KLAIPĖDOS NAFTA“
AB „CITY SERVICE“	AB „Utenos trikotažas“	AB „Linas“
AB “Grigiškės”	AB “Vilkyškių pieninė“	AB “LITGRID”
AB „Invalda LT”	AB “Vilniaus baldai”	AB „Snaigė“
AB “LESTO”	AB „AGROWILL GROUP“	AB „Vilniaus degtinė“
AB „Lietuvos dujos"	AB “Anykščių vynas”	AB „ŽEMAITIJOS PIENAS“
AB „Panavėžio statybos trestas"	AB „ALITA“	AB “SWEDBANK”
AB „Pieno žvaigždės“	AB „KAUNO ENERGIJA“	AB “DNB bankas”
AB „Rokiškio sūris“		

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Siekiant patikrinti iškeltas hipotezes bus atliekama analizė, kurios metu bus apskaičiuoti: vidurkis, dispersija, koreliacijos koeficientas, tiesinės regresijos, sklaidos apskaičiavimas. Analizei atlikti bus naudojamasi šiais parametrais: pelnas (nuostoliai) prieš amokestinimą, pelno mokestis, nuolatinai ir laikinieji skirtumai, pardavimo pajamos. Visi duomenys yra gauti iš viešai prieinamų šaltinių, šiuo atveju iš “Nasdaq omx Baltic” akcijų biržos. Visos įmonės aktyviai vykdo veiklą Lietuvoje. Įmonių statistinė imtis yra 2010 m. – 2013 m. Ankstesni laikotarpiai nėra įtraukiami, dėl skirtingo pelno mokesčio tarifo ir tikėtina, kad tai gali iškraipyti duomenis. Statistiniai duomenys buvo parinkti, kad galėtų patikrinti iškeltas hipotezes. Buvo matuojami tiek bendroji efektyvios pelno mokesčio normos ir pelno mokesčno normų bei pardavimo pajamų galimi neatitikimai, tiek IMT ir atsargų dydžiai, siekiant išsiaiškinti kaip laikinuosius ir nuolatinius skirtumus gali veikti šie rodikliai. Tam tikslui buvo nustatyta efektyvi pelno mokesčio norma, atlikta koreliacinė analizė ir regresijos modelis. Analizės pradžioje pateikiami kiekvienų metų nuokrypiai nuo normos, o vėliau išvedamas kelių metų nuokrypių vidurkis.

Šis tyrimas buvo atliekamas, siekiant išsiaiškinti kaip įvairūs rodikliai veikia bendruosius rezultatus finansinėse ir mokestinėse ataskaitose. Tyrimo pabaigoje bus pateiktos rekomendacijos ir siūlymai.

2.2.1. Įmonių finansinės ir mokestinės apskaitos lyginamosios analizės tyrimo metodikos pagrinndimas

“Šalys, kurios turi aukštas pelno mokesčio normas, yra linkusios turėti didžiausią įvairovę mokesčių lengvatų ir išimčių” (Tamulevičienė, Budrionytė, Senkus, 2012, 7 p.). Šis teiginys

atitinka Lietuvos situaciją. Nors Lietuvos pelno mokesčio norma, lyginant ją Europos Sąjungos kontekste, nėra didelė, tačiau tiek mokestinių legvatų, tiek ir apribojimų pelno mokestyje pateikiama daug. Tai tiesiogiai daro įtaką pelno mokesčio sąnaudoms ir konkurencinei aplinkai. Priklausomai nuo įmonės veiklos tipo, dydžio, įsikūrimo vietos, statuso, mokestinė bazė gali kardinaliai skirtis. Jei įmonės pagrindinė veikla gyvulių auginimas, jos mokestinė bazė yra skirtinga nuo mėsos perdirbimo įmonės. Tokia pati situacija iškyla ir su įmonės dydžiu kai mažesnės įmonės moka mažesnį pelno mokesčio tarifą, lyginant su didesnėmis į PMĮ lengvatų sąrašą nepatenkančiomis įmonėmis, neatsižvelgiant į tai, kad didesnės įmonės rinkoje yra konkurencingesnės ir dalį pelno mokesčio sąnaudų galėtų skirti eksporto didinimui. Įmonės lokacijos vieta taip pat gali turėti didelę reikšmę pelno mokesčiui. Bendrovės, įsikuriančios laisvosiose ekonominėse zonose, pagal dabar galiojančias PMĮ nuostatas apskirtai yra atleidžiamos nuo pelno mokesčio ribotam periodui. Esant pakankami dideliam mokestinių lengvatų apribojimui galima teigti, kad analizuojant įmones efektyvi mokesčio norma turi skirtis.

Bendruoju požiūriu efektyvi pelno mokesčio norma parodo ar įmonės mokestinis pelnas yra lygus, mažesnis ar didesnis už apskaitinį pelną, ko pagrindinė priežastis yra nuolatiniai ir laikinieji skirtumai. Pagal šiuos rodiklius galima patikrinti kaip įmonės apskaitinį pelną veikia mokestinės taisyklės. A. Tran (1997) atliktame Australijos įmonių tyrime buvo pastebėta, kad efektyvi pelno mokesčio norma tiesiogiai priklauso nuo įmonės veiklos srities ir jos dydžio, t.y. kuo mažesnė įmonė, tuo mažesnė įmonės efektyvi pelno mokesčio norma ir atvikščiai.

Šiame darbe bus tiriama Lietuvos įmonių efektyvi pelno mokesčio norma. Pagrindinis dėmesys bus kreipiamas į neatitikimus finansinėje ir mokestinėje apskaitoje ir jų įtaka galutiniams rezultatams į įmonių pelno mokesčio sąnaudas. Bus siekiama pateikti pagrindines priežastis, dėl kurių atsiranda nuolatiniai ir laikinieji skirtumai ir kokią įtaką turi pelno mokesčiui. Siekiant įvertinti kodėl efektyvi pelno mokesčio norma skiriasi nuo pelno mokesčio tarifo, bus analizuojamos įvairių sektorių įmonės ir bandoma surasti pagrindines to priežastis. Analizės metu bus įvertintos įvairių sektorių bendrovės ir jų efektyvios pelno mokesčio normos, taip bandant nustatyti ar rinkoje nėra sukuriamos skirtingos sąlygos įvairiems verslo sektoriams.

Bendruoju požiūriu finansinė ir mokestinė apskaita yra dalinai suderintos. Didesnį jos suderinamumą apsunkina dažnai keičiamos apmokestinimo taisyklės. Dažnu atveju jos nebūna iki galo išanalizuotos ir nepritaikytos prie finansinės apskaitos, dėl ko atsiranda ganėtinai dideli neatitikimai, kurie daro įtaką ne tik vietinio kapitalo vystymuisi, bet ir ateinančiam užsienio kapitalui. Painios apmokestinimo taisyklės ir didelis išimčių sąrašas, kuris suteikia ne tik apribojimus, bet ir daug lengvatų, dažnu atveju klaidina apskaitos tvarkytojus. Įstatymų leidėjai užuot didinę mokestinus tarifus, turėtų mažinti legvatų sąrašą, taip suvienodindami rinkos sąlygas daugeliui ūkio subjektų.

3. FINANSINIŲ IR MOKESTINIŲ ATASKAITŲ TYRIMAS

3.1. Finansinių ir mokestinių ataskaitų neatitikimo tyrimo metodikos

Pelno mokestis yra vienas svarbiausių, bet tuo pačiu ir sunkiausiai apskaičiuojamų mokesčių. Dėl šio mokesčio dažnu atveju apskaita dirbtinai skyla į finansinę ir mokestinę apskaitas, tuo tarpu kiekvienos jos apskaičiavimą lemia skirtingos taisyklės. Siekiant minimalizuoti šiuos neatitikimus, turi būti identifikuoti priežastiniai ryšiai ir siekiama juos sumažinti. Su šia problema susiduria ne tik Lietuva, bet ir kitos valstybės. Dėl šios priežasties Europos komisija pateikė direktyvos (COM (2011) 121/4, 2011 m. kovo 16d.) siūlymą bendrai konsoliduotai pelno mokesčio bazei (BKPMB). Šio siūlymo tikslas yra, kad visi Europos sąjungos mokesčio mokėtojai pelno mokestį apskaičiuotų pagal vieningas apmokestinimo taisykles, o mokesčio mokėtojų grupei priklausantiems mokėtojams būtų galima konsoliduoti pelną arba nuostolį. Šiam tikslui buvo parengta bendra konsoliduota pelno mokesčio analizė. Atliekant analizę buvo nustatyta, kad efektyvus pelno mokesčio tarifas yra mažesnis, lyginant su įstatyme numatytu tarifu, kuris dažnu atveju yra 15%. Efektyvi pelno mokesčio norma (EMN), kuri parodo kokia apskaitinio pelno dalis yra apmokestinama pagal mokestines taisykles ir apskaičiuojama:

$$EMN=\frac{PM}{PPA}x100\%$$

PM – nurodo pelno mokesčio sumą

PPA – Įmonės pelnas prieš apmokestinimą

Šis rodiklis išreiškiamas procentais ir parodo santykį tarp finansinio ir mokestinio pelno. PPA yra apskaitinis pelnas, tuo tarpu PM gaunamas pakoregavus jį pagal pelno mokesčio įtatymo nuostatas, t.y. koreguojant leidžiamais ir neleidžiamais atskaitymais. Šie koreagavimai VAS nurodomi kaip nuolatiniai ir laikinieji skirtumai, kurie lemia finansinio ir mokestinio pelno neatitikimus. Apskaičiuojamo pelno mokesčio sąnaudos gali susidaryti iš ataskaitio finansinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudų ir atidėto pelno mokesčio sąnaudų. Ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudos susidaro per ataskaitinį laikotarpį uždirbtą apskaitinį pelną, koreguojant jį, remiantis mokestinėmis taistklėmis ir dauginant iš įstatyme numatyto tarifo. Tuo tarpu atidėto pelno mokesčio sąnaudos susidaro įšimtinai dėl laikinųjų skirtumų, kai, apskaičiuojant pelno mokestį, "turto ar įsipareigojimo balansinė vertė skiriasi nuo jo mokesčio bazės" (VAS). VAS 24 nurodo, kad tokie įsipareigojimai gali kilti dėl:

- Turtas yra perkainojamas, bet mokestinė bazė nesikeičia;

- Turto arba įsipareigojimų balansinė vertė pripažįstant skiriasi nuo to turto ar įsipareigojimų pirminės mokesčio bazės;
- Jei, apskaičiuojant to paties ataskaitinio laikotarpio apskaitinį pelną, sumos pripažįstamos sąnaudomis (pajamomis), o apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, jos ar jų dalis pripažįstamos neleidžiamais atskaitymais (neapmokestinamomis pajamomis), tačiau dėl to nesusidaro turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumo, laikinųjų skirtumų neatsiranda.

E. Buškevičienė (2007) nurodo, kad apskaičiuoajnt pelno mokestį, tiek finansiniu tiek mokestiniu požiūriu, būtina įvertinti infliacijos įtaką. Ji nurodo, kad "dėl infliacijos įtakos ūkio subjektų finansinėje atskaitomybėje pateikti duomenys neatspindi realios finansinės padėties ir klaidina šių ataskaitų vidinius ir išorinius vartotojus". Atsižvelgiant į mokslininkės teiginius, analizėje efektyvi pelno mokesčio norma bus apskaičiuota ir įvertinus Lietuvos infliacijos rodiklius.

Efektyvi pelno mokesčio norma parodo kokia apskaitinio pelno dalis yra apmokestinama pagal mokestines taisykles, tačiau reikia ir įvertinti veiksnius, kurie lemia jos dydžio įtaką. Siekiant nustatyti kaip veikia duomenų kitimas kitus duomenis, buvo atlikti statistiniai ir ekonometriniai skaičiavimai. Tam buvo pasitelkta, koreliacija ir regresija. Koreliacija nurodo koks yra tiriamųjų ryšys, kuris išreiškiamas koreliacijos koeficinetu. Williams, ir F., Monge, P. (2006) nurodo, kad "koreliacijos koeficientas rodo dvi kintamųjų ryšio savybes. Viena jų – ryšio stiprumas, reiškiantis, kaip vienas požymio kitimas priklauso nuo kito požymio, kita – ryšio kryptis". Darbe buvo naudojamas Pirsono koreliacijos koeficientas buvo apskaičiuojamas remiantis formule:

$$\hat{\rho} = r = \frac{\overline{xy} - \bar{x} \cdot \bar{y}}{\sqrt{\overline{x^2} - (\bar{x})^2}\sqrt{\overline{y^2} - (\bar{y})^2}}.$$

Gauti rezultatai gali svyruoti nuo -1 iki 1. Jie parodo kaip tarpusavyje koreliuoja tiriamieji. Remiantis Williams, ir F., Monge, P., (2006) rekomendacijosmis ryšio stiprumas buvo vertinamas taip:

3 lentelė. P reikšmių koreliacijos koeficiento interpretavimas

Reikšmė	Interpretavimas
<0,2	labai silpna koreliacija (ryšio nėra)
0,2-0,4	Silpnai teigiama (neigiama) koreliacija
0,4-0,7	vidutinė teigiama (neigiama koreliacija)
0,7-0,90	Stipriai teigiama (neigiama) koreliacija
> 0,9	Labai stipri teigiama (neigiama) koreliacija

Šaltinis: Sudaryta pagal Williams, ir F., Monge, P., (2006 m.)

Siekiant atlikti išsamią analizę be koreliacijos buvo atliekama regresija. Tai buvo reikalinga nes iš koreliacijos koeficiento galima spręsti ar stipri priklausomybė ir ar ji yra statistiškai reikšminga. Nepaisant to, ji negali parodyti kaip kis kintamojo reikšmė pasikeitus kitam kintamajam. Bogulauskas, V (2007) regresinę analizę apibrėžia kaip "visumą statistinių metodų, skirtų sudaryti regresijos modeliui, patikrinti ji adekvatumui ir jį pritaikyti prognozei".

Remiantis šiais apskaičiavimo ir analizės būdais, bus tikrinami įmonių rodikliai, siekiant ne tik nustatyti faktinius neatitikimus, bet ir siekiant surasti tarpusavio ryšį ir įtaką vieni kitiems. Koreliacija ir regresija bus atliekamos SPSS programa. Rezultatai bus pateikiami atsižvelgiant į pagrindinius kriteriujus. Pradžioje bus verinamas Pirsono koreliacijos koeficientas R. Iš šio koeficiento nustatysime kokio stiprumo ryšys yra tarp tiriamųjų. Sekantis rodinklis bus apibrėžtumo koeficientas r^2. Jis parodo kokia Y dyžio atsitiktinė dalis yra paaiškinama tiesine regresija. Apibrėžtumo koeficientas gali įgyti reikšmes nuo 0 iki 1. Kad modelis būtų tinkamas r^2 turi būti >0,25. Taip pat bus atsižvelgta į standartinės regresijos paklaidą. Kuo mažesnė paklaida, tuo modelis yra tinkamesnis. Atliekamoje analizėje bus remiamasi laisvuoju nariu p, kuris neturi būti didesnis nei 0,05 ($p<0,05$).

3.2. Finansinių ir mokestinių ataskaitų duomenų tyrimas

Tyrimui atlikti buvo pasitelti matematiniai ir statistiniai metodai. Koreliacija, sklaidos ir regresijos modeliai buvo atlikti SPSS programos pagalba. Visi įmonių finansiniai ir kiti duomenys buvo surinkti iš laisvai prieinamų informacijos šaltinių tai: Statistikos departamentas ir "Nasdaq omx Baltic" akcijų biržos.

Išsikeltoms hopotezėms patvirtinti arba paneigti buvo naudojami matematiniai bei ekonometriniai metodai. Nagrinėjant hipotezes iš ekonometrinės pusės buvo naudojami statistinės analizės metodai, kurie buvo apdoroti SPSS programos pagalba. Visi duomenys yra pateikti prieduose

Remiantis matematiniais statistiniais metodais: regresija, koreliacija, vidurkiu bei standartiniu nuokrypiu, buvo atliekamas tyrimas, kuris turėjo patvirtinti arba paneigti iškeltas hipotezes.

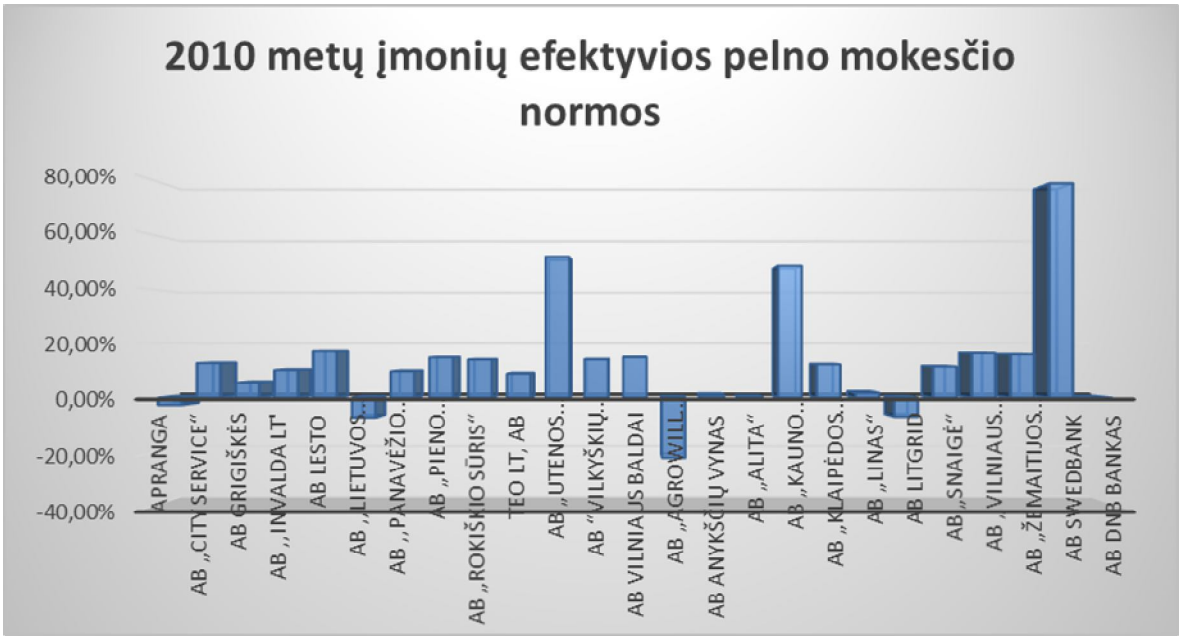
Kaip pagrindinis rodiklis, parodantis finansinių ir mokestinių ataskaitų rodiklius, buvo naudojama efektyvi pelno mokesčio norma, kuri parodė kiek procentiškai skiriasi sumokėta mokesčio suma nuo įstatymo nustatyto mokesčio tarifo, kuris analizuojamoms įmonės yra taikomas 15%. 4 lentelėje pateikti analizuojamų įmonių bendri efektyvios pelno mokesčio normos nukrypimai nuo nustatyto mokesčio tarifo 2010 – 2013 m.

4 lentelė. Efektyvi pelno mokesčio norm air jos nukrypimas nuo bazinio mokesčio tarifo

Metai	Mokesčio tarifas %	Vidutinė efektyvi pelno mokesčio norma %	Nuokrypis nuo mokesčio tarifo %
2010	15%	12,87%	-2,13%
2011	15%	11,01%	-3,99%
2012	15%	12,39%	-2,61%
2013	15%	13,58%	-1,42%
Įvertinus infliaciją			
Metai	Mokesčio tarifas %	Vidutinė efektyvi pelno mokesčio norma %	Nuokrypis nuo mokesčio tarifo %
2010	15%	12,38%	-2,62%
2011	15%	10,66%	-4,34%
2012	15%	12,04%	-2,96%
2013	15%	13,54%	-1,46%

Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

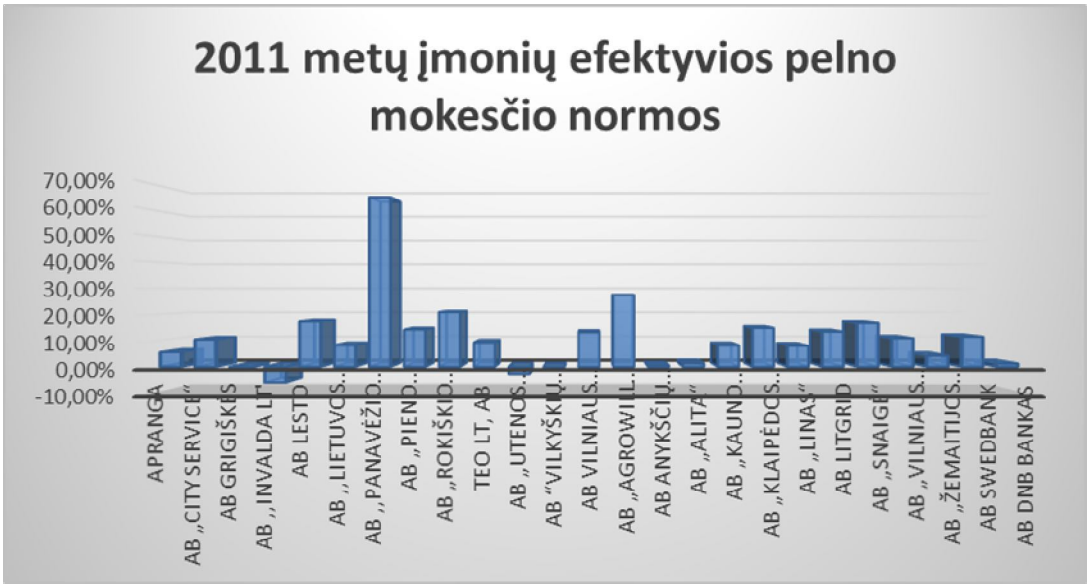
Įvertinus efektyvios pelno mokesčio normos metinius vidurkius, galima pastebėti, kad visą tiriamą laikotarpį vidutinė efektyvi pelno mokesčio norma visą tiriamą laikotarpį buvo mažesnė už nustatytą pelno mokesčio tarifą. Pastebimi skirtumai, kurie siekia iki -3,99 % . Pagrindinė tokių reikšmingų neatitikimų priežastis buvo laikinieji skirtumai, kuriuos sudarė atidėto pelno mokesčio sąnaudos, parama, investicinių projektų lengvatos ir kiti veiksniai, kurie turėjo įtakos susidarant nuolatiniams ir laikiniesiems skirtumams. Visą tiriamą laikotarpį įmonių vidutinė efektyvi norma buvo mažėsnė už nustatytą pelno mokesčio tarifą. Analizuojant kiekvieną įmonę atskirai galima pastebėti, kad jų efektyvios pelno mokesčio normos skiriasi (9 paveikslas).



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

9 paveikslas. **2010 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos**

Didžiausias teigiamas rezultatas matomas AB “Swedbank” EMN, kuris buvo 78,53 %. Pagrindinės to priežastys buvo laikinuosiuose skirtumuose, kurie susidarė dėl sąnaudų neapmokestinamųjų pajamų ir mokesčių lengvatų. AB „Kauno energija” ir AB „Utenos trikotažas” EMN buvo atitinkamai 48,51 % ir 51,92 %. Tokiems rezultatams įtakos turėjo atidėto pelno mokesčio turto vertės sumažėjimas. AB „Agrowill group” turėjo didžiausią neigiamą rezultatą, kurį sudarė -21,77 %. Tai sąlygojo neapmokestinamų pajamų gavimas ir pelnas iš anksčiau neapskaitytų mokestinių nuostolių.



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

10 paveikslas. **2011 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos**

2011 metais vidutinė EMN buvo 11,01 %. Didžiausias EMN buvo AB “Panavėžio statybos trestas”, kurį sudarė 60,05 % ir nuo nustatytos mokesčio normos skyrėsi 50,05 %. Tokia didelė neleidžiamų atskaitymų suma ir mokesčio tarifų įtaka užsienio šalių jurisdikcijose. Kitų įmonių EMN žymūs pokyčiai nebuvo fiksuoti.



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

11 paveikslas. **2012 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos**

2012 metais vidutinė EMN buvo 12,39 % ir buvo mažesnė už nustatytą mokesčio tarifą, kuris buvo 15 %. Kaip ir ankstesniais metais didžiausios EMN buvo AB "Panavėžio statybos trestas" EMN norma buvo 37,37 % ir AB „Kauno energija" su 61,87 % EMN.



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

12 paveikslas. **2013 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos**

2013 metais metais vidutinė EMN buvo 13,58 % ir nors tai didžiausia norma per visa stebimą laikotarpi, ji nesiekė mokestinio tarifo, kuris 2013 metais buvo 15 %. Didžiausia EMN buvo AB „Linas" kurį sudarė 77,70 %. Tai sąlygojo nuolatinių skirtumų sąnaudos. AB „Vilniaus

degtinė" EMN buvo 62,70 % ir sąlygojo laikinųjų skirtumų sąnaudos. AB "Panavėžio statybos trestas" EMN buvo 30,25 %. Tokį rezultatą kaip ankstesniais metais sąlygojo nuolatinių skirtumų sąnaudos.

Iš stebėjimo rezultatų pastebima tendencija, kad tam tikros įmonės nuolatos turi didesnį EMN nei bendrasis vidurkis. Iš tokių įmonių galima išskirti: AB „Agrowill group", AB „Utenos trikotažas", AB "Panavėžio statybos trestas" ir AB „Kauno energija". Kokie veiksniai gali lemti tokius nuokrypius bus aiškinamasi tolimesnės analizės metu.

Įvertinus 2010 – 2013 m. bendrovių laikinuosius ir nuolatinius skirtumus, buvo nustatyta kokia procentine dalimi ir kaip, teigiamai ar neigiamai jie veikia pelno mokesčio sąnaudas. Lentelė 5.

5 lentelė. Nuolatinių ir laikinųjų skirtumų pasiskirstymas

metai	nuolatiniai skirtumai	Laikinieji skirtumai	nuolatinių skirtumų dalis mažinanti pelno mokestį	nuolatinių skirtumų dalis didinanti pelno mokestį	laikinųjų skirtumų dalis mažinanti pelno mokestį	laikinųjų skirtumų dalis didinanti pelno mokestį
2010	31,66%	68,34%	7,64%	92,36%	86,44%	13,56%
2011	11,93%	88,07%	33,71%	66,29%	96,12%	3,88%
2012	32,65%	67,35%	30,73%	69,27%	96,32%	3,68%
2013	31,73%	68,27%	41,65%	58,35%	98,81%	1,19%

Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

Iš 5 lentelėje pateiktų duomenų galima pastebėti, kad vidutinis nuolatinių skirtumų dydis tiriamuoju laikotarpiu buvo 26,99 %, tuo tarpu laikinieji skirtumai vidutiniškai sudarė 73,01 % visų skirtumų. Nuolatinių skirtumų dalyje didžioji dalis skirtumų didino pelno mokesčio sąnaudas, o ši dalis vidutiniškai sudarė 71,57 % , tuo tarpu pelno mokestį mažinantys nuolatiniai skirtumai vidutiniškai sudarė 28,43 %. Laikinųjų skirtumų didžioji dalis sudarė skirtumai, mažinantys pelno mokesčio sąnaudas ir vidutiniškai sudarė 94,42 %. Galima pastebėti, kad atsirandantys skirtumai dažnu atveju įmonėms tampa naudingi, nes dažnu atveju jos tokiu būdu sumažina pelno mokesčio sąnaudas. Nuolatinių ir laikinųjų skirtumų dydžiai skirtingose įmonėse būna nevienodi. Siekiant išsiaiškinti kokie kintamieji veiksniai turi įtakos skirtumų atsiradimui ir jų dydžiui, svarbu įvertinti ir kitus įmonių rodiklius.

Siekiant įvertinti kaip vienų rodiklių pokyčiai sąlygoja kitus rodiklius, būtina surasti statistinius ryšius. Atliekiant tyrimą buvo siekiama išsiaiškinti kokia statistinė priklausomybė yra tarp laikinųjų ir nuolatinių sikirtumų bei efektyvios pelno mokesčio normos ir vienų iš pagrindinių įmonių rodiklių: pardavimo pajamų, ilgalaikio materialiojo turto, atsargų ir pelno prieš

apmokestinimą. Vienas iš analizės būdų atlikti finansinių ir mokestinių ataskaitų neatitikimo priežastis buvo koreliacija. Martišius, S., A., Kėdaitis, V. (2010) nurodo, kad koreliacija tai "ryšys, santykiai, tarpusavio prklausomybė". Jie pažymi, kad "statistikoje koreliacijos sąvoką apima dviejų ir daugiau statistinių eilučių priklausomybę". Atliekant koreliaciją, buvo pasirinktas Pirsono tiesinės koreliacijos koeficientas. Gauti rezultatai, priklausomai nuo ryšio stiprumo gali svyruoti nuo -1 iki 1. Kuo gautas rezultatas yra arčiau 1, tuo koreliacija stipresnė. Jei koreliacija gaunama su minuso ženklu, ji traktuojama kaip atvirkščiai stipri. 6-oje lentelėje pateikti koreliacijos rezultatai parodo, kokia priklausomybė yra tarp:

- Efektyvios pelno mokesčio normos ir pardavimo pajamų, pelno prieš apmokestinimą, ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų vidurkių;
- Nuolatinių skirtumų ir pardavimo pajamų, pelno prieš apmokestinimą, ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų vidurkių ryšios;
- Laikinųjų skirtumų mokesčio normos ir pardavimo pajamų, pelno prieš apmokestinimą, ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų vidurkių ryšios.

6 lentelė. Efektyvios pelno mokesčio normos, nuolatinių ir laikinųjų skirtumų ryšio stiprumas su pardavimo pajamomis, pelnu pries apmokestinima, IMT ir atsargomis

	Pardavimo pajamos	Pelnas prieš apmokestinimą	Ilgalaikis materialusis turtas	Atsargos
Efektyvi mokesčio norma	0,20	0,182	-0,32	-0,176
Nuolatiniai skirtumai	-128	-0,96	0,27	0,96
Laikinieji skirtumai	0,33	0,847	0,051	0,14

Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

Rezultatai parodė, kad efektyvi pelno mokesčio norma turi labai silpną koreliaciją su pelnu prieš apmokestinimą ir atsargomis. Pastebima EMN silpna koreliacija su pardavimo pajamomis ir neigiamai silpna koreliacija su IMT. Nuolatiniai skirtumi labai stipriai koreliuoja su atsargomis ir neigiamai stipriai su pelnu prieš apmokestinimą. Nuolatinių skirtumų ir IMT koreliacija yra silpnai teigiama, o su pardavimo pajamomis labia silpnai neigiama. Laikinieji skirtumai stipriausią ryšį turi su pelnu prieš apmokestinimą. Jų ir IMT koreliacija yra vidutinio stiprumo, su pardavimo pajamomis silpna, o su atsargomis labai silpna.

Iš atliktos koreliacijos pastebima, kad efektyvi mokesčio norma, ilgalaikiai ir trumpalaikiai skirtumai, nekoreliuoja su pasirinktais įmonių rodikliais. Nepaisant to, negalima užtikrintai teigti, kad vienų rodiklių kitimas neveikia kitų rodiklių. Siekiant nustatyti rodiklių priežastinius ryšius, buvo sudarytas minėtų rodiklių regresijos modelis. Šis modelis buvo atliktas, remiantis Gražutytės-

Molienės, O. (2004) teiginiu, kad koreliacinė analizė nustato ryšio stiprumą, tuo tarpu regresija įvertina ryšio formą.

Regresinės analizės metu buvo vertinamos visos įmonės neišskiriant jų pagal veiklos sritis ar jų dydį. Duomenys modeliui buvo paimti iš 2010 – 2013 m. bendrovių finansinių ataskaitų, kurie buvo: efektyvi pelno mokesčio norma, laikinieji ir nuolatiniai skirtumai, pardavimo pajamos, pelnas prieš apmokestinimą, ilgalaikis materialusis turtas, atsargos. Buvo naudoti visų įmonių tiriamo laikotarpio ataskaitų vidurkiai. Atliekant analizę buvo eliminuotos įmonės, kurių vidutinis pelnas prieš apmokestinimą tiriamuoju laikotarpiu buvo minusinis. Buvo sudaryti duomenų sklaidos grafikai kartu su regresijos tiese. Buvo sudaryta 12 grafikų, kuriuose pateikiami priklausomieji kintamieji, kartu su nepriklausomaisiais kintamaisiais:

1. Priklausomas – Efektyvi pelno mokesčio norma; nepriklausomas – pardavimo pajamos;
2. Priklausomas – Efektyvi pelno mokesčio norma; nepriklausomas – pelnas pries apmokestinimą;
3. Priklausomas – Laikinieji skirtumai; nepriklausomas – pardavimo pajamos;
4. Priklausomas – Laikinieji skirtumai; nepriklausomas – pelnas prieš apmokestinimą;
5. Priklausomas – Nuolatiniai skirtumai; nepriklausomas – ilgalaikis materialusis turtas;
6. Priklausomas – Nuolatiniai skirtumai; nepriklausomas – atsargos.

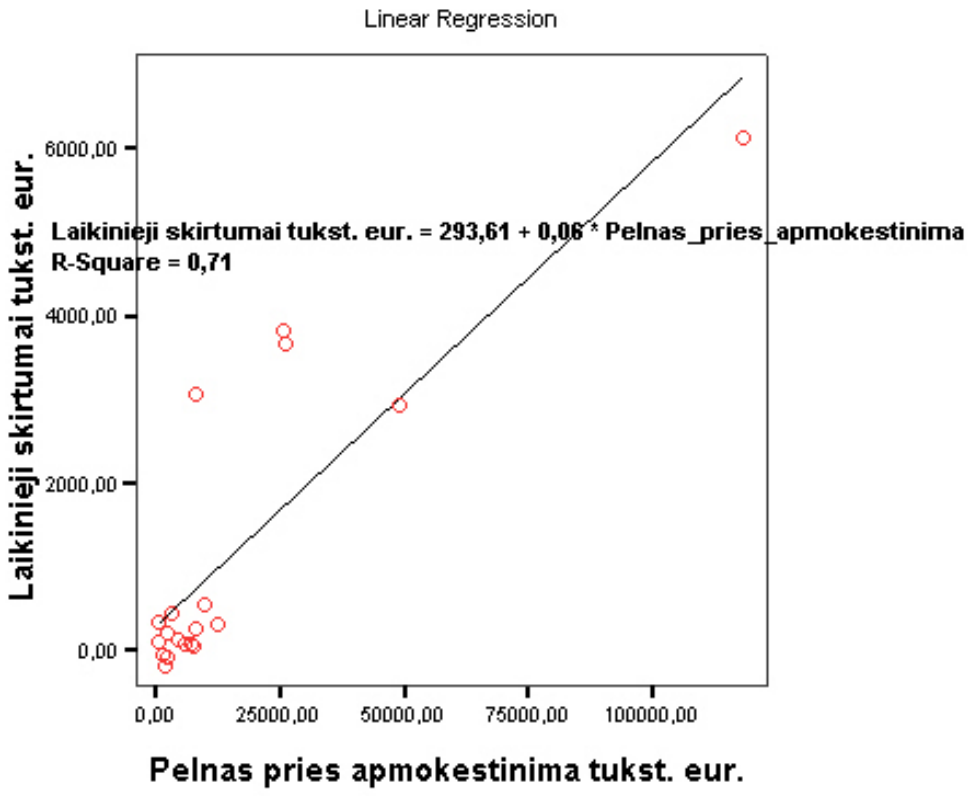
7 lentelėje nurodoma, kaip efektyvi pelno mokesčio norma kinta, nuo pardavimo pajamų, ilgalaikio materialiojo turto, atsargų, pelno prieš apmokestinimą.

7 lentelė. Efektyvios pelno mokesčio normos, laikinųjų ir nuolatinių skirtumų priklausomybė nuo pardavimo pajamų, pelno prieš apmokestinimą, IMT ir atsargų

Nepriklausomas kintamasis	R	R Square r2	P	Beta
	Priklausomas kintamasis - Efektyvi pelno mokesčio norma			
Pardavimo pajamos	0,047	0,002	0,849	-0,047
Pelnas prieš apmokestinimą	0,216	0,047	0,373	0,216
	Priklausomas kintamasis - Laikinieji skirtumai			
Pardavimo pajamos	0,499	0,249	0,03	0,499
Pelnas prieš apmokestinimą	0,844	0,712	0,0000	0,844
	Priklausomas kintamasis - Nuolatiniai skirtumai			
Ilgalaikis materialusis turtas	0,022	0,001	0,927	0,022
Atsargos	0,075	0,006	0,761	0,075

Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

Vertinant regresinė analizės rezultatus pastebima, kad Pirsono koreliacijos koeficientas (r) tarp tiriamųjų: efektyvios pelno mokesčio normos ir pardavimo pajamų, bei pelno prieš apmokestinimą koreliacijos ryšys yra labai mažas. Taip pat nebuvo pastebėtas ryšys tarp tirtų: nuolatinių skirtumų ir ilgalaikio materialiojo turto bei atsargų. Dėl šių priežasčių galima teigti, kad ryšio tarp šių tiriamųjų nėra. Tiriamieji laikinieji skirtumai – pardavimo pajamos R= 0,499 ir tai rodo, kad šie du rodikliai silpnai koreliuoja. Laikinieji skirtumai – pelnas prieš apmokestinimą R= 0,844 rodo stipriai teigiamą šių rodiklių koreliaciją. Determinacijos koeficientas R2 paaiškina tiesinę regresiją. Ji svyruoja nuo 0 ik 1. Jei koeficientas yra mažesnis už 0,25, tuomet modelis yra netinkamas ir juo tenka abejoti. Tiriamųjų: laikinieji skirtumai – pelnas prieš apmokestinimą determinacijos koeficientas (r2) = 0,712 yra laikomas tinkamu regresijos modeliu. Tuo tarpu visų kitų tiriamųjų koeficientai buvo mažesni nei 0,25, todėl jie nėra laikomi reikšmingais ir šie modeliai nėra tinkami. Nustatytas reikšmingumo lygmuo (p) yra 0,01. Šį lygmenį atitinka tik viena tiriamųjų pora: laikinieji skirtumai – pelnas prieš apmokestinimą. Atlikus regresinę analizę galime teikti, kad gavome vieną tinkamą modelį (12 paveikslas).



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

13 paveikslas. **Laikinųjų skirtumų ir pelno prieš apmokestinimą regresija ir sklaidos diagrama**

Atlikti skaičiavimai rodo, kad regresijos modelis, nagrinėjant pelno apmokestinimo įtaką, paaiškina 71 % laikinųjų skirtumų reikšmių. Remiantis tiesinės regresijos modelio koeficientais (12 paveikslas) galima apibendrinti rezultatus.

8 lentelė. Laikinųjų skirtumų ir pelno prieš apmokestinimą tiesinės regresijos koeficientai

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	Beta	Lower Bound	Upper Bound	B	Std. Error
1	(Constant)	293,607	265,410		1,106	0,284	-266,359	853,573
	Pelnas pries apmokestinima Tûkt. Eur.	0,055	0,009	0,844	6,481	0,000	0,037	0,073

Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

Galima teigti, kad yra 95 % tikimybė jog pasikeitus pelnui prieš apmokestinimą vienu balu, yra didelė tikimybė, kad pasikeis laikinieji skirtumai interval nuo 0,037 iki 0,073. Pelno prieš apmokestinimą pasikeitimai sąlygoja laikinuosius skirtumus, mažėjimo arba augimo atvejais. Jei pelnas prieš apmokestinimą paauga 100 000 eurų, tuomet laikinieji skirtumai auga 6000 eurų.
Atliktas tyrimas leido priimti arba atmesti, tyrimo pradžioje iškeltas hipotezes:

H01 Teisės aktų nustatyto pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimai nesiekia 1,5 % ir nėra reikšmingi – hipotezė atmesta, priimta alternatyvi hipotezė H1 1

H02 Nepriklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, efektyvi pelno mokesčio norma reikšmingai nesiskiria – hipotezė patvirtinta.

H03 Nepriklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, laikinųjų skirtumų dydis reikšmingai nesiskiria – hipotezė patvirtinta – hipotezė iš dalies atmesta (įmonės pelno prieš apmokestinimą dydis tiesiogiai sąlygoja laikinųjų skirtumų dydį ir šiai hipotezės daliai taikoma alternatyvioji hipotezė H1 3.

H04 Nepriklausomai nuo įmonės ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų dydžių, nuolatinių skirtumų dydis reikšmingai nesiskiria – hipotezė patvirtinta.

Apibendrinant galima teigti, kad dabartinis teisinis reglamentavimas, ne tik apsunkina apskaitos vedimą, bet dažnu atveju neatneša tiek naudos kiek turėtų, valstybės pajamų atžvilgiu. Tai parodo efektyvios pelno normos rodikliai, kurie, įvertinus ir neįvertinus infliacijos dydžio, yra mažesni už nustatytus teisės aktuose. Pagrindinė neatitikimo priežastis nuolatinių ir laikinųjų skirtumų buvimas. Iš skaičiavimų galima pastebėti, kad nuolatiniai skirtumai tiriamuoju laikotarpi vidutiniškai sudarė 26,99 %, o laikinieji skirtumai 73,01 % visų neatitikimų. Atliktas tyrimas negali būti pagrindas teigti apie efektyvią pelno mokesčio normą Lietuvos mastu, nes buvo tiriama mažai įmonių. Uždarosios akcinės bendrosvės ir kitų formų įmonės neprivalo viešai skelbti finansinių

rezultatų, todėl to dažniausiai ir nedaro. Autoriaus nuomone didžiausią įtaką finansinių ir mokestinių ataskaitų neatitikimui daro laikinieji skirtumai. Įstatymų leidėjai turėtų peržiūrėti ir patobulinti teisės aktus, reglamentuojančius šių skirtumų atsiradimą. Tai leistų padidinti efektyvią pelno mokesčio normą ir surinkti daugiau pajamų iš pelno mokesčio.

IŠVADOS

Atlikus atrinktų įmonių finansinių ir mokestinių ataskaitų palyginamąją analizę buvo nustatyta, kad pelno mokesčio tarifas ir efektyvi pelno mokesčio norma skiriasi. Remiantis gautais rezultatais galima patvirtinti iškeltą hipotezę, kad skirtingas pelno mokesčio reglamentavimas, pateikiant finansines ir mokestines ataskaitas, tiesiogiai sąlygoja finansinį ir mokestinį pelną. Mokesčio dydžių neatitikimus nulemia laikinieji ir nuolatiniai skirtumai, kurie neigiamai veikia efektyvią pelno mokesčio normą.

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

1. Atlikus apskaitos rūšių analizę buvo nustatyta, kad teisės aktuose ir mokslininkų darbuose nurodomos skirtingos apskaitos rūšys. Dėl skirtingų finansinių ir mokestinių taisyklių dalis autorių išskiria mokestinę apskaitą kaip atskirą apskaitos rūšį. Svarbu pažymėti, kad toks mokestinės apskaitos traktavimas nėra teisingas, nes neturi atskirai apskaitos rūšiai būdingų bruožų. Toks skirtingas sąvokų interpretavimas nėra tinkamas, todėl siūloma koreguoti teisės norminius aktus, aiškiai indentifikuojant apskaitos rūšis. Tai nebesuteiktų galimybės klaidingai interpretuoti apskaitos rūšių.
2. Išnagrinėjus pelno apskaičiavimą ir suderinamumą finansinėje ir mokestinėje apskaitoje, buvo nustatyta, kad dažnu atveju finansinių ir mokestinių duomenų reikalavimai nėra suderinti. Tai neigiamai veikia pelno mokesčio apskaičiavimą, didėja apskaitos tvarkytojų laiko kaštai, atsiranda rizika klaidingai apskaičiuoti pelno mokestį, daro įtaką laikinųjų ir nuolatinių skirtumų atsiradimui. Siūloma apskaitą tvarkyti vadovaujantis VAS ir teisės aktais reglamentuojančiais buhalterinę apskaitą, o ūkinius įvykius, kurie prieštarauja pelno mokesčio įstatymui, žymėti atskirai. Įmonės turi apskaitos politikoje nusistatyti neatitikimo fiksavimo būdus įvedant atskirus žurnalus laikinųjų ir nuolatinių skirtumų sumoms žymėti arba sąskaitų planą papildyti papildomomis subsąskaitomis. Šis siūlymas leistų ne tik teisingai atspindėti įmonių finansinius duomenis, bet ir leistų apskaičiuoti pelno mokestį nepažeidžiant PMĮ nuostatų.
3. Rengiant finansinės ir mokestinės pelno mokesčio lyginamosios analizės metodologiją buvo nustatyta, kad reikšmingos įtakos įmonės pelnui ir bendriems rodikliams turi: ilgalaikio turto nusidėvėjimo laikotarpis, nusidėvėjimo būdas ir atsargų įkainojimo metodas. Skirtingas IMT ir atsargų apskaitos reglamentavimas neigiamai veikia pelno mokesčio apskaičiavimą ir tai daro įtaką laikinųjų ir nuolatinių skirtumų atsiradimui. Siūloma, kad būtų atliktas pelno mokesčio įstatymo nuostatų liberalizavimas ir sugretinimas su verslo apskaitos standartais, kas leistų įmonėms teisingiau apskaityti IMT ir atsarų klases. Įmonėms siūloma nuolatos skaičiuoti efektyvią pelno mokesčio normą ir įsivertinti faktiškai patiriamas pelno mokesčio sąnaudas. Šie veiksmai įgalintų

finansinės ir mokestinės apskaitos harmonizavimo procesą, kurio dėka įmonės galėtų teisingai tvarkyti apskaitą, nebandydamos jos prigretinti prie mokestinių taisyklių.

4. Atliktas atrinktų įmonių finansinių ir mokestinių ataskaitų tyrimas parodė, kad pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimus lemia laikinieji ir nuolatiniai skirtumai. Remiantis šiais rezultatais, buvo atliktas koreliacijos ir regresijos tyrimas siekiant nustatyti kaip rodikliai koreliuoja tarpusavyje ir kaip vienų rodiklių pokyčiai veikia kitus rodiklius. Šis tyrimas parodė, kad yra ryšys tarp laikinųjų skirtumų ir pelno prieš apmokestinimą. Remiantis atlikta įmonių analize galima pastebėti, kad neatitikimai tarp efektyvios pelno mokesčio normos ir bazinio tarifo yra nuolatiniai. Remiantis gautais rezultatais, siūloma atlikti platesnį tyrimą Lietuvos mastu, įvertinant visas įmones. Tai įgalintų siūlymą taisyti pelno mokesčio įstatymo nuostatas, reglamentuojančias leidžiamus ir ribojamus atskaitymus bei įskaitymus.

LITERATŪRA

1. **1-asis verslo apskaitos standartas, Finansinė atskaitomybė**, http://www.aat.lt/index.php?id=14 [žiūrėta 2013 12 20];
2. **1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ metodinės rekomendacijos** http://www.aat.lt/index.php?id=175 [žiūrėta 2014 09 27];
3. **2-asis verslo apskaitos standartas, Balansas**, http://www.aat.lt/index.php?id=14 [žiūrėta 2014 12 01];
4. **9-asis verslo apskaitos standartas, Atsargos**, http://www.aat.lt/index.php?id=14 [žiūrėta 2014 12 01];
5. **12-asis verslo apskaitos standartas, ilgalaikis materialusis turtas** http://www.aat.lt/index.php?id=14 [žiūrėta 2014 12 01];
6. **24-asis verslo apskaitos standartas, Finansinė atskaitomybė**, http://www.aat.lt/index.php?id=14 [žiūrėta 2014 12 20];
7. **Aleliūnaitė R.,** Ilgalaikio turto finansinė ir mokestinė apskaita: skirtumai ir problemos, Vilnius- Vilniaus universiteto leidykla, 2012, 35-46 p. ISBN 978-609-459-028-3;
8. **Autorių koletyvas**, Studentų mokslinė konferencija jaunasis mokslininkas, Kaunas- Akademia, 2010,- 293-296 p. ISBN 978-9955-896-81-4, http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2010/JM_2010_straipsniu_rinkinys.pdf [žiūrėta 2014 12 01];
9. **Bagdžiūnienė V.,** Apskaitos dokumentai ir jų valdymas, Vilnius- Conto litera, 2007, 13p. ISBN 978-9986-836-23-0;
10. **Bagdžiūnienė, V.,** Apskaitos savokos, Vilnius – Conto Litera, 17-18 p., ISBN 978-609-95253-6-5;
11. **Bajorūnienė, I. J., Christauskas, Č.,** Apskaitos praktikumas, Kaunas – Technologija 2011,- 37, 52-54 p. – ISBN 978-9955-25-856-8;
12. **Bikienė, J., Pučkienė, D.,** Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika, Vilnius – Mykolo Romerio universitetas 2012,- 16 p. – ISBN 978-9955-19-439-2;
13. **Bird, R., M., Zolt, E. M.,** Dual Income Taxation: A Promising Path to Tax Reform for Developing Countries // World Development, 2011, http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S03057 50X11000787 [žiūrėta 2014 09 27];
14. **Bogulauskas, V.,** Ekonometrija, Kaunas – leidykla technologija, 2007, 90-92 p. – ISBN 978-9955-25-234-4;

15. **Buhalterinės apskaitos įstatymas,** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=437 472 [žiūrėta 2013 12 15];
16. **Buškevičiūtė, E.,** Mokesčių Sistema, Kaunas – Technologija 2007, 67-84 p., ISBN 9955-09-815-5;
17. **Černius G.,** Klaidinančios terminologijos įtaka įmonės finansams, Socialinių mokslų studijos, Mykolo Riomerio universitetas, 2012;
18. **Gražutytė-Molienė, O.,** Statistika 1 , Vilnius- Vilniaus kolegija, 2004, 111 p. – ISBN 9955-497-42-4;
19. **Gutaitienė, O.,** Apskaitos pradmenys, Vilnius – Vilniaus kolegija 2012, - 65;66 p. - ISBN 978-609-436-015-2;
20. **Hanlon, M., Heitzman, Sh.,** A review of taw research // Journal of Accounting and Economics, 2010, http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410110000340 [žiūrėta 2014 09 27];
21. **Iatridis, G.,** International Financial Reporting Standarts and the quality of financial statement information // International Review of Financial Analysis, 2010, http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1057521910000232 [žiūrėta 2014 09 27];
22. **Jefimovas, B.,** Apskaitos pagrindai, Kaunas – leidykla Technologija, 2008,- 11 p. – ISBN 978-9955-25-429-4;
23. **Jočiūnienė, D., Stončiuvienė N.,** Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metotologinai neatitikimai, 2008, http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/get/LTLDB0001:J.04~2008~1367164752368/DS.002.0.01.ARTIC [žiūrėta 2014 12 01];
24. **Kalčinskas, G.,** Buhalterinės apskaitos pagrindai, Vilnius – Pačiolio leidykla 2013, - 678-694, 484 p. – ISBN 978-9955-04-216-7 ;
25. **Kamleitner, B., Korunka, Ch., Kirchler, E.,** Tax compliance of small business owners: A review // International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research, 2012, http://www.emeraldinsight. com.skaitykla.mruni.eu/doi/full/10.1108/13552551211227710 [žiūrėta 2014 10 03];
26. **Kanapickienė, R., Rudžionienė, K,. Jefimovas, B.,** Finansinė apskaita, Vilnius – Vilniaus universiteto leidykla, 2008,- 12-20 p. – ISBN 978-9955-33-286-2;
27. **Kourdoumpalou, S., Karagiorgos, R.,** Extent of corporate tax evasion when taxable earning and accounting earnings coincide // Managerial Auditing Journal, 2012, http://www.emeraldinsight. com/doi/full/10.1108/02686901211207474 [žiūrėta 2014 09 27];
28. **Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=468559 [žiūrėta 2014 10 03];

29. **Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=324382 [žiūrėta 2014 09 27];
30. **Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.sho wdoc_l?p_id=463611 [žiūrėta 2014 09 24];
31. **Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras** http://mic.vmi.lt/documentspublic .do?&id=1000007323#tr1000007323 [žiūrėta 2014 09 24]
32. **Mackevičius, J.,** Įmonių veiklos analizė, Vilnius- leidykla TEV, 2007,- 37-39 p. – ISBN 978-9955-680-73-4;
33. **Mačernienė, D.,** Mokesčių apskaita užgožia finansinę // 2006, Verslo žinios, Nr. 40, 15p., Mano finansai http://archyvas.vz.lt/news.php?id=255529&strid=1002&rs=0&ss=3&y=2006%2002%2028 [žiūrėta 2014 12 21];
34. **Martišius, S., A., Kėdaitis, V.,** Statistika statistinės analizės teorija ir metodai, Vilnius- Vilniaus universiteto leidykla, 2010, 229 p. – ISN 978-9955-33-585-6;
35. **Moore, J., A.,** Empirical evidence on the impact of external monitoring on book-tax differences // Andvances in accounting, incorporating Advances in International Accounting, 2012, http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0882611012000478 [žiūrėta 2014 09 27];
36. **Needles, Berverd E. Powers, Marian Jr.** Financial accounting. Sixth Edition Toledo, Ohajus - Jungtinės Amerikos Valstijos 1998, - 819 p. ISBN 0-395-85753-8;
37. **Novišinskienė A., Žaltauskienė N.,** Įmonių pelno mokesčio analizė ir modeliavimas, 2003, http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB0001:J.04~2003~1367185978140/datastre ams/DS.002.0.01.ARTIC/content, [žiūrėta 2014 10 15];
38. **Plesko, George A.** Book-tax differences and the measurment of corporate income, 2000, http://web.mit.edu/gplesko/www/Plesko%20NTA%20Pro%201999%20Book%20Tax%20.pdf [žiūrėta 2014 10 20];
39. **"PricewaterhouseCooper",** Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įtakos Lietuvai vertinimas, http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20%28fin%20min%20ir%20mpt%29%202013%2001%2025%20%28galutine%29.pdf, [žiūrėta 2015 01 10];
40. **Rekštienė, S.,** Apskaita ir finansai, Kaunas- Kauno kolegija, 2012, 7 p. ISBN 978-9955-27-273-1

41. **Skirpstaite, K.,** Pelno mokesčio analizės metodika, Lietuvos žemės ūkio universitetas, http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2007/finansai/Skirpstaite_Kristina.pdf [žiūrėta 2015 01 05];
42. **Soanes, C., Waite, M., Hawker, S,.** The Oxford Dictionary, Thesaurus and Wordpower guide, New York – Oxford University Press, 2001,- 10 p. – ISBN -13: 978-0-19-860373-3;
43. **Subačienė, R., Budrionytė, R., Senkus, K.,** Finansinė apskaita, Vilnius – Vilniaus universiteto leidykla, 2012,- 7, 48, 21 p. – ISBN 978-609-459-077-1;
44. **Tamulevičienė, D., Subačienė, R.,** Valdymo apskaita, Vilnius – Vilniaus universiteto leidykla, 2013,- 17, 74-75 p. – ISBN 978-609-459-181-5;
45. **Tran, Alfred.** Relationship of tax and financial accounting rules and empirical study of the alignment issue, 1997, http://www.rbt.treasury.gov.au/submissions/PlatformForConsultation/download/sub002.pdf [žiūrėta 2014 10 15];
46. **Valužis, K.,** Apskaitos Sistema, Vilnius- UAB "Viltis", 2000,- 3-6 p. – ISBN 9986-454-44-1
47. **Valužis, K. Palubinskienė, S.** Apskaitos politika verslo apskaitos standartai, apskaita ir mokesčių sistema, monografija, Kaunas- Lietuvos žemės ūkio universitetas 2005, - 201-253 p. ISBN 9986-454-69-7;
48. **Verslo apskaitos standartų taikymo išaiškinimas,** http://www.aat.lt/index.php ?id=14 [žiūrėta 2013 12 20];
49. **Williams, F., Monge, P.,** Statistika kaip suprasti kiekybinius tyrimus, Vilnius- leidykla "Žara", 2006, 137-138p. – ISBN 9986-34-164-7.

Katinas G. finansinės ir mokestinės apskaitos palyginamoji analizė / finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. L. Giriūnas. – Vilnius Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, finansų ir mokesčių katedra 2015. – 54 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe įvertinta bei išanalizuota finansinių ir mokestinių ataskaitų neatitikimo dydžiai ir pagrindinės priežastys, patikrintos iškeltos hipotezės. Pirmojoje dalyje „Finansinė ir mokestinė apskaita" aprašomos finansinės ir mokestinės apskaitos sampratos ir jų skirtumai. Nustatomos pelno mokesčio apskaičiavimo metodikos finansinėje ir mokestinėje apskaitoje. Apžvelgiamas pelno mokesčio apskaičiavimas skirtingo dydžio įmonėse ir sudaromas pelno apskaičiavimo modelis. Antrąjame skyriuje pateikiamos finansinės ir mokestinės apskaitos tyrimo metodologijos ir koncepcijos. Trečiąjame skyriuje pateikiamas finansinės ir mokestinės apskaitos statistinis vertinimas. Vadovaujantis statistiniu vertinimu ir statistiniais duomenimis, atliekama finansinės ir mokestinės pelno mokesčio apskaitos lyginamoji analizė su stebėtų įmonių surinktais rodikliais. Remiantis susistemintais duomenimis, atmetamos arba patvirtinamos iškeltos hipotezės. Išvadose ir siūlymuose pateikiami gauti rezultatai ir siūlymai dėl finansinės ir mokestinės pelno mokesčio apskaitos neatitikimų mažinimo. Literatūros skiltyje pateikiami visi moksliniai ir teisiniai šaltiniai, kuriais buvo naudojamasi darbo atlikimo metu. Prieduose pateikiama papildoma informacija, kuri reikalinga analizuojant finansinę ir mokestinę apskaitą.

Pagrindiniai žodžiai: Finansinė apskaita, mokestinė apskaita, ataskaitos, nuolatiniai skirtumai, laikinieji skirtumai, pelno mokestis, efektyvi pelno mokesčio norma.

Katinas G. financial and tax accounting comparative analysis / Master's Work in Finance Management. Supervisor assoc. dr. L. Giriūnas. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2015. – 54 p.

ANOTATION

Master's thesis assessed and analyzed the financial and tax reporting non-compliance rates and the principles, tested raised hypotheses. The first part "The financial and tax accounting" describes the financial and tax accounting conceptions and their differences, establishes the methodology for calculating profit tax in the tax and financial accounting. There is an overview of profit tax calculation in different size companies and the profit calculation model is prepared. The second part presents the financial and tax accounting research methodology and concepts. The third part presents financial and tax accounting statistical estimation. Based on a statistical estimation of the statistics data, performs the profi tax's financial and tax accounting comparative analysis with collected indicators from monitored companies. In accordance with systematized data, the raised hypotheses are being rejected or confirmed. The conclusions and recommendations part contains the structured results, designed to minimize the inconsistencies from the profit tax's financial and tax accounting. The literature section lists all the scientific and legislative sources, which were used the Master's thesis. Attachment section presents additional information that was needed for the analysis of financial and tax accounting.

Key words: Financial accounting, tax accounting, financial statements, regular discrepancies, temporary discrepancies, profit tax, effective profit tax rate.

Katinas G. finansinės ir mokestinės apskaitos palyginamoji analizė / finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. L. Giriūnas. – Vilnius Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, finansų ir mokesčių katedra 2015. – 54 p.

SANTRAUKA

Spartus globalizavimo procesas aktyviai veikia ir keičia verslo pasaulį. Kapitalas tampa mobilus ir nesunkiai gali būti perkleliamas iš vienos valstybės į kitą. Vykstant šiems virsmams apskaitos suvienodinimas tarp valstybių tampa vienu aktualiausiu klausimu. Lietuvai 2004 metais įstojus į Europos Sąjungą, prasidėjo mūsų šalies apskaitos harmonizavimo procesas. Remiantis tarptautiniais apskaitos standartais, mūsų šalyje buvo priimti verslo apskaitos standartai, kurie apskaitos tvarkymą turėjo suvienodinti su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis. Pagrindinis harmonizavimo tikslas nėra visiškas apskaitos suvienodinimas tarp valstybių, bet galimybė aiškiai palyginti galutinius rezultatus t.y. finansines ataskaitas. Į šį harmonizavimo procesą nepakliūna mokestinė mokestinės taisyklės, kurių reglamentavimą ir tvarkymą, dažnu atveju nustato kiekviena valstybė atskirai. Esant finansinių ir mokestinių duomenų neatitikimui, dalis mokslininkų mokestinę apskaitą išskiria kaip atskira apskaitos rūšį. Finansinės ir mokestinės apskaitų neatitikimo problema yra aktuali visoms valstybėms. Ši problema dažnu atveju sukelia papildomus mokestinius įmonių kaštus, ko pasekoje yra yra daroma įtaka galutiniams įmonių rezultatamsi. Dėl šių neigiamų pasekmių, atsiranda poreikis analizuoti įmonių finansinės ir mokestinės apskaitos duomenų neatitikimo priežastis, bei pasiūlyti galimus sprendimo būdus.

Tyrimo problema - kokią įtaką turi finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimai Lietuvos įmonėms.

Tyrimo objektas - Finansinė ir mokestinė apskaita

Tyrimo tikslas. Įvertinti finansinio ir mokestinio pelno apskaičiavimo neatitikimus ir jų įtaką pelno mokesčio sąnaudoms.

Tyrimo uždaviniai:

1) Išanalizuoti apskaitos sampratą ir jos rūšis;
2) Išnagrinėti pelno mokesčio apskaičiavimą ir suderinamumą finansinėje ir mokestinėje ataskaitose, ypatumus;
3) Parengti finansinės ir mokestinės pelno mokesčio lyginamosios analizės metodologiją;

4) Nustatyti kokie veiksniai lemia pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimus. laikinieji ir nuolatiniai skirtumai gali įtakoti nuokrypius tarp pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos.

Tyrimui atlikti buvo naudojamasi moksline literatūra, nasdaqomxbaltic pateiktomis tiriamų įmonių finansinėmis ataskaitomis, statistikos departamento duomenimis. Buvo atliekami matematiniai ir ekonometriniai skaičiavimai pasitelkiant SPSS programą.

Atliktas tyrimas leido priimti arba atmesti, tyrimo pradžioje iškeltas hipotezes:

H01 Teisės aktų nustatyto pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimai nesiekia 1,5% ir nėra reikšmingi. – hipotezė atmesta, priimta alternatyvi hipotezė H1 1

H02 Nepriklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, efektyvi pelno mokesčio norma reikšmingai nesiskiria – hipotezė patvirtinta

H03 Nepriklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, laikinųjų skirtumų dydis reikšmingai nesiskiria – hipotezė patvirtinta – hipotezė iš dallies atmesta (įmonės pelno pries apmokestinimą dydis tiesiogiai įtakoja laikinųjų skirtumų dydį ir šiai hipotezės daliai taikoma alternatyvioji hipotezė H1 3)

H04 Nepriklausomai nuo įmonės ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų dydžių, nuolatinių skirtumų dydis reikšmingai nesiskiria - hipotezė patvirtinta

Katinas G. financial and tax accounting comparative analysis / Master's Work in Finance Management. Supervisor assoc. dr. L. Giriūnas. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2015. – 54 p.

SUMMARY

The fast globalization process is active and changing the business world. Capital becomes very mobile and can easily be transferred from one country to another. During these changes the unification of accounting between countries is one of the most important issues. In 2004, Lithuania joined the European Union, and then began the process of harmonizing its national accounting. According to International accounting standards, our country had to adopt Business accounting standards, which was needed to unify the management of accounting with other European Union countries. The main aim of harmonization is not to unify the whole accounting between countries, but to be able to clearly compare the final results, it is financial reports. The process of harmonization not includes tax rules, which are regulated and administered by countries individually. When there is the problem of financial and tax data discrepancy, some scientists emphasis tax accounting as a separate type of accounting. Financial and tax accounting mismatch problem is important to all countries. This problem frequently causes the additional tax costs, resulting in the final companies results. To solve these negative consequences, there is a need to analyze the financial and tax accounting discrepancy reasons and propose possible solutions.

The research problem – what is the level of influence of financial and tax accounting discrepancies in Lithuanian companies.

The object of research - financial and tax accounting.

Research aim – to assess the financial and taxable profit calculations discrepancies and their influence to profit tax expenses.

Research Objectives:

1) To analyze the concept of accounting and its types;
2) To examine the profit tax calculation and compatibility in the financial statements and in the tax statements;
3) To prepare profit tax's financial and tax comparative analysis methodology;
4) To identify factors, which influence the discrepancies of profit tax rate and effective profit tax rate.

5) For research the scientific literature, companies' financial data from NASDAQ OMX Baltic, data from Department of Statistics was used. The mathematical and econometric calculations were carried out using the SPSS program.

The research allowed to confirm or reject the hypotheses raised before the study:

H01 Statutory profit tax rate’s and the effective profit tax rate’s discrepancies are less than 1.5% and are not significant. - Hypothesis is rejected, confirmed the alternative hypothesis.

H02 Regardless of the amount of company's revenue and profit before tax , an effective profit tax rate is not differing significantly - hypothesis confirmed.

H03 Regardless of the amount of company's revenue and profit before tax, the amount of temporary differences are not differing significantly - confirmed hypothesis - hypothesis partly rejected (company's profit before tax size directly influences the size of the temporary differences and this falls under the alternative hypothesis H1 3).

H04 Regardless of the company's long-term tangible assets and stock levels, regular differences in size is not differ significantly - hypothesis confirmed.

PRIEDAI

1 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ 2010 METŲ FINANSINIAI DUOMENYS

Imonės pavadinimas	Ilgalaikis materialusis turtas	Atsargos	Pardavimo pajamos	Bendrasis pelnas	Pelnas prieš apmokestinimą,	Pelno mokestis taikant 15 % tarifą	Faktinės pelno mokesčio sąnaudos	Laikotarpio pelnas (grynas)	Efektyvi pelno mokesčio norma	Nuokrypis nuo bazinės mokesčio normos	Nuolatiniai skirtumai,	Laikinieji skirtumai,
Apranga	14474,63	10726,08	44332,43	18152,22	8202,33	1230,35	466,29	7736,04	5,68%	-9,32%	764,02	15,35
AB „CITY SERVICE“	40724,05	203,02	33467,33	9009,79	3920,59	588,09	415,32	3505,27	10,59%	-4,41%	141,04	31,57
AB Grigiškės	24992,76	1616,37	46130,10	6653,73	3906,39	585,96	-13,61	3920,01	-0,35%	-15,35%	230,83	369,27
AB „Invalda LT'	36614,63	0,00	0,00	0,00	75088,91	11263,34	-4518,94	79607,85	-6,02%	-21,02%	98,47	15782,26
AB LESTO	1420291,65	3422,44	641890,64	14455,51	-16404,37	-2460,66	-2866,37	-13538,00	17,47%	2,47%	-59,37	465,13
AB „Lietuvos dujos"	672037,77	109396,72	534321,71	35429,22	30241,25	4536,19	2528,67	27712,58	8,36%	-6,64%	-632,53	2640,18
AB „Panavėžio statybos trestas"	5022,30	2829,30	63343,95	4228,16	1322,69	198,40	860,46	462,23	65,05%	50,05%	-242,41	-419,95
AB „Pieno žvaigždės“	52469,30	21931,48	203001,62	38300,80	8687,44	1303,12	1248,55	7438,89	14,37%	-0,63%	273,11	-173,48
AB „Rokiškio sūris“	36968,55	25295,70	199645,51	22193,29	7283,36	1092,50	1524,56	5758,80	20,93%	5,93%	-737,08	304,97
TEO LT, AB	202480,89	955,75	203518,88	48247,51	48878,88	7331,83	4613,36	44265,52	9,44%	-5,56%	-58,21	2776,59
AB „Utenos trikotažas“	4932,81	2030,53	14885,31	2361,56	-2156,51	-323,48	60,24	-2216,75	-2,79%	-17,79%	-49,53	-334,80
AB “Vilkyškių pieninė“	14030,06	4539,79	83679,04	4302,31	3912,48	586,87	-10,72	3923,19	-0,27%	-15,27%	-46,63	644,11
AB Vilniaus baldai	8554,80	4053,81	69036,14	12047,61	8961,42	1344,21	1192,94	7768,48	13,31%	-1,69%	-15,64	166,82
AB „AGROWILL GROUP“	20,27	9,56	880,16	833,82	402,57	60,39	110,63	291,94	27,48%	12,48%	-89,49	39,39
AB Anykščių vynas	6785,80	1153,85	5801,38	793,56	-1810,41	-271,56	-8,40	-1802,02	0,46%	-14,54%	-55,61	-207,66
AB „ALITA“	17365,04	2638,44	18949,26	7929,51	-1365,85	-204,88	-17,96	-1347,89	1,31%	-13,69%	0,00	-197,81
AB „KAUNO ENERGIJA“	98594,18	1338,62	89383,11	2470,46	4246,41	636,96	353,34	3893,07	8,32%	-6,68%	0,00	283,54
AB „KLAIPĖDOS NAFTA“	111187,15	484,82	40916,36	16909,75	15420,53	2313,08	2314,35	13106,17	15,01%	0,01%	47,21	-46,05
AB „Linas“	688,72	1403,79	9575,42	1822,58	374,77	56,22	30,41	344,36	8,11%	-6,89%	-5,79	30,99
AB LITGRID	575051,26	641,22	112645,97	7494,79	-6809,55	-1021,43	-923,31	-5886,24	13,56%	-1,44%	0,00	98,18
AB „Snaigė“	8233,90	3588,10	33168,15	4600,61	-1757,12	-263,57	-296,86	-1460,26	16,89%	1,89%	-15,06	-18,25
AB „Vilniaus degtinė“	9277,98	2627,72	11892,38	4155,47	-925,05	-138,76	-102,24	-822,81	11,05%	-3,95%	-15,93	52,42
AB „ŽEMAITIJOS PIENAS“	14675,34	23223,47	141108,09	24956,56	2732,56	409,88	117,59	2614,98	4,30%	-10,70%	92,17	200,13
AB SWEDBANK	14906,16	0,00	242986,27	164057,00	187198,80	28079,82	21795,35	165403,44	11,64%	-3,36%	-46,92	6331,38
AB DNB bankas	26244,21	0,00	141873,55	86302,42	23754,05	3563,11	309,02	23445,03	1,30%	-13,70%	-1167,75	4421,83

2 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ 2011 METŲ FINANSINIAI DUOMENYS

Imonės pavadinimas	Ilgalaikis materialusis turtas	Atsargos	Pardavimo pajamos	Bendrasis pelnas	Pelnas prieš apmokestinimą,	Pelno mokestis taikant 15 % tarifą	Faktinės pelno mokesčio sąnaudos	Laikotarpio pelnas (grynas)	Efektyvi pelno mokesčio norma	Nuokrypis nuo bazinės mokesčio normos	Nuolatiniai skirtumai,	Laikinieji skirtumai,
Apranga	14474,63	10726,08	44332,43	18152,22	8202,33	1230,35	466,29	7736,04	5,68%	-9,32%	764,02	15,35
AB „CITY SERVICE“	40724,05	203,02	33467,33	9009,79	3920,59	588,09	415,32	3505,27	10,59%	-4,41%	141,04	31,57
AB Grigiškės	24992,76	1616,37	46130,10	6653,73	3906,39	585,96	-13,61	3920,01	-0,35%	-15,35%	230,83	369,27
AB „Invalda LT'	36614,63	0,00	0,00	0,00	75088,91	11263,34	-4518,94	79607,85	-6,02%	-21,02%	98,47	15782,26
AB LESTO	1420291,65	3422,44	641890,64	14455,51	-16404,37	-2460,66	-2866,37	-13538,00	17,47%	2,47%	-59,37	465,13
AB „Lietuvos dujos"	672037,77	109396,72	534321,71	35429,22	30241,25	4536,19	2528,67	27712,58	8,36%	-6,64%	-632,53	2640,18
AB „Panavėžio statybos trestas"	5022,30	2829,30	63343,95	4228,16	1322,69	198,40	860,46	462,23	65,05%	50,05%	-242,41	-419,95
AB „Pieno žvaigždės“	52469,30	21931,48	203001,62	38300,80	8687,44	1303,12	1248,55	7438,89	14,37%	-0,63%	273,11	-173,48
AB „Rokiškio sūris“	36968,55	25295,70	199645,51	22193,29	7283,36	1092,50	1524,56	5758,80	20,93%	5,93%	-737,08	304,97
TEO LT, AB	202480,89	955,75	203518,88	48247,51	48878,88	7331,83	4613,36	44265,52	9,44%	-5,56%	-58,21	2776,59
AB „Utenos trikotažas“	4932,81	2030,53	14885,31	2361,56	-2156,51	-323,48	60,24	-2216,75	-2,79%	-17,79%	-49,53	-334,80
AB “Vilkyškių pieninė“	14030,06	4539,79	83679,04	4302,31	3912,48	586,87	-10,72	3923,19	-0,27%	-15,27%	-46,63	644,11
AB Vilniaus baldai	8554,80	4053,81	69036,14	12047,61	8961,42	1344,21	1192,94	7768,48	13,31%	-1,69%	-15,64	166,82
AB „AGROWILL GROUP“	20,27	9,56	880,16	833,82	402,57	60,39	110,63	291,94	27,48%	12,48%	-89,49	39,39
AB Anykščių vynas	6785,80	1153,85	5801,38	793,56	-1810,41	-271,56	-8,40	-1802,02	0,46%	-14,54%	-55,61	-207,66
AB „ALITA“	17365,04	2638,44	18949,26	7929,51	-1365,85	-204,88	-17,96	-1347,89	1,31%	-13,69%	0,00	-197,81
AB „KAUNO ENERGIJA“	98594,18	1338,62	89383,11	2470,46	4246,41	636,96	353,34	3893,07	8,32%	-6,68%	0,00	283,54
AB „KLAIPĖDOS NAFTA“	111187,15	484,82	40916,36	16909,75	15420,53	2313,08	2314,35	13106,17	15,01%	0,01%	47,21	-46,05
AB „Linas“	688,72	1403,79	9575,42	1822,58	374,77	56,22	30,41	344,36	8,11%	-6,89%	-5,79	30,99
AB LITGRID	575051,26	641,22	112645,97	7494,79	-6809,55	-1021,43	-923,31	-5886,24	13,56%	-1,44%	0,00	98,18
AB „Snaigė“	8233,90	3588,10	33168,15	4600,61	-1757,12	-263,57	-296,86	-1460,26	16,89%	1,89%	-15,06	-18,25
AB „Vilniaus degtinė“	9277,98	2627,72	11892,38	4155,47	-925,05	-138,76	-102,24	-822,81	11,05%	-3,95%	-15,93	52,42
AB „ŽEMAITIJOS PIENAS“	14675,34	23223,47	141108,09	24956,56	2732,56	409,88	117,59	2614,98	4,30%	-10,70%	92,17	200,13
AB SWEDBANK	14906,16	0,00	242986,27	164057,00	187198,80	28079,82	21795,35	165403,44	11,64%	-3,36%	-46,92	6331,38
AB DNB bankas	26244,21	0,00	141873,55	86302,42	23754,05	3563,11	309,02	23445,03	1,30%	-13,70%	-1167,75	4421,83

3 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ 2012 METŲ FINANSINIAI DUOMENYS

Imonės pavadinimas	Ilgalaikis materialusis turtas	Atsargos	Pardavimo pajamos	Bendrasis pelnas	Pelnas prieš apmokestinimą,	Pelno mokestis taikant 15 % tarifą	Faktinės pelno mokesčio sąnaudos	Laikotarpio pelnas (grynas)	Efektyvi pelno mokesčio norma	Nuokrypis nuo bazinės mokesčio normos	Nuolatiniai skirtumai,	Laikinieji skirtumai,
Apranga	19414,97	11829,82	52132,18	21132,70	9067,13	1360,07	513,79	8553,35	5,67%	-9,33%	846,27	37,65
AB „CITY SERVICE“	47299,00	0,00	15369,56	3192,19	2192,13	328,82	126,56	2065,57	5,77%	-9,23%	147,71	54,45
AB Grigiškės	41636,64	1945,67	32162,59	5821,36	2524,91	378,74	68,35	2456,56	2,71%	-12,29%	57,06	240,09
AB „Invalda LT'	58220,57	0,00	0,00	6686,75	6424,35	963,65	357,68	6066,67	5,57%	-9,43%	606,17	0,00
AB LESTO	1395041,13	1419,14	652548,66	-13073,45	-15001,74	-2250,26	-2159,41	-12842,33	14,39%	-0,61%	-748,67	657,73
AB „Lietuvos dujos"	684752,66	0,00	493263,73	14072,93	14619,15	2192,87	1005,27	13613,88	6,88%	-8,12%	345,81	841,34
AB „Panavėžio statybos trestas"	4361,10	2613,24	76125,75	4465,07	669,60	100,44	250,23	419,37	37,37%	22,37%	-188,83	39,10
AB „Pieno žvaigždės“	57134,21	15970,23	222743,57	42320,73	9895,74	1484,36	1477,64	8418,10	14,93%	-0,07%	-119,61	136,12
AB „Rokiškio sūris“	31299,24	25142,49	209667,52	16296,63	4879,52	731,93	732,16	4147,36	15,00%	0,00%	-21,43	21,14
TEO LT, AB	207236,74	1171,22	201841,69	49422,79	49660,28	7449,04	4807,11	44853,16	9,68%	-5,32%	-413,29	3055,20
AB „Utenos trikotažas“	4343,14	2926,61	12091,93	1316,32	-1877,32	-281,60	44,02	-1833,29	-2,34%	-17,34%	-163,64	-73,85
AB “Vilkyškių pieninė“	20081,38	4994,50	95533,77	4260,31	1275,20	191,28	-223,59	1498,78	-17,53%	-32,53%	-18,83	433,56
AB Vilniaus baldai	14184,43	3920,88	66653,44	12602,82	8631,84	1294,78	816,44	7815,40	9,46%	-5,54%	-17,67	496,12
AB „AGROWILL GROUP“	23,75	8,69	601,83	586,77	-1658,65	-248,80	-579,24	-1658,65	34,92%	19,92%	-250,81	7,82
AB Anykščių vynas	6345,86	587,35	3577,10	465,13	-683,21	-102,48	-8,11	-675,10	1,19%	-13,81%	-0,58	-93,84
AB „ALITA“	15963,28	3935,65	19215,71	7014,02	984,13	147,62	156,11	828,02	15,86%	0,86%	-99,63	91,23
AB „KAUNO ENERGIJA“	100505,10	1203,37	107003,59	107556,19	635,72	95,36	393,30	242,41	61,87%	46,87%	0,00	-298,02
AB „KLAIPĖDOS NAFTA“	128797,21	328,43	40222,72	16666,18	14121,29	2118,19	2120,31	12000,98	15,01%	0,01%	-27,80	25,78
AB „Linas“	580,98	2247,74	11256,37	2014,89	753,88	113,08	52,42	701,17	6,95%	-8,05%	7,82	52,71
AB LITGRID	571936,11	706,09	126941,03	8239,40	8739,57	1310,94	1370,19	7369,38	15,68%	0,68%	0,00	-59,37
AB „Snaigė“	7178,23	3553,06	43484,13	6701,23	1332,83	199,92	4,92	1327,91	0,37%	-14,63%	-71,25	276,01
AB „Vilniaus degtinė“	9560,36	2762,40	16202,50	4615,96	143,36	21,50	34,46	108,90	24,04%	9,04%	-0,29	-13,32
AB „ŽEMAITIJOS PIENAS“	12915,32	26133,57	141815,05	25675,39	7290,60	1093,59	883,63	6406,97	12,12%	-2,88%	170,00	39,97
AB SWEDBANK	14306,94	0,00	225885,08	151756,84	112722,72	16908,41	15932,29	96790,43	14,13%	-0,87%	-873,78	1849,80
AB DNB bankas	25911,14	0,00	133628,07	91700,65	25610,52	3841,58	0,00	25610,52	0,00%	-15,00%	-1898,75	5740,27

4 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ 2013 METŲ FINANSINIAI DUOMENYS

Imonės pavadinimas	Ilgalaikis materialusis turtas	Atsargos	Pardavimo pajamos	Bendrasis pelnas	Pelnas prieš apmokestinimą,	Pelno mokestis taikant 15 % tarifą	Faktinės pelno mokesčio sąnaudos	Laikotarpio pelnas (grynas)	Efektyvi pelno mokesčio norma	Nuokrypis nuo bazinės mokesčio normos	Nuolatiniai skirtumai,	Laikinieji skirtumai,
Apranga	19723,70	14067,71	58353,80	22751,39	11485,75	1722,86	538,40	10947,35	4,69%	-10,31%	1171,55	12,91
AB „CITY SERVICE“	50454,12	0,29	13036,67	2658,42	5894,64	884,20	4,92	5889,71	0,08%	-14,92%	403,73	475,55
AB Grigiškės	44618,28	2780,35	43041,88	6846,33	2055,72	308,36	125,41	1930,32	6,10%	-8,90%	-25,20	208,15
AB „Invalda LT'	31751,91	0,00	0,00	24043,10	23946,07	3591,91	489,75	23456,33	2,05%	-12,95%	3418,39	-316,22
AB LESTO	1370926,20	1932,06	694623,20	15473,53	14501,27	2175,19	1939,87	12561,40	13,38%	-1,62%	-34,75	270,07
AB „Lietuvos dujos"	230611,68	0,00	443884,67	16296,63	16546,57	2481,99	1115,62	15430,95	6,74%	-8,26%	-343,20	1709,57
AB „Panavėžio statybos trestas"	4646,95	736,21	58774,04	3667,17	150,31	22,55	45,47	104,84	30,25%	15,25%	-71,25	48,08
AB „Pieno žvaigždės“	60025,20	28494,27	219948,16	36360,06	3345,11	501,77	480,19	2864,92	14,35%	-0,65%	-259,50	235,17
AB „Rokiškio sūris“	29109,13	34496,64	230436,17	24393,25	19281,16	2892,17	675,97	18605,19	3,51%	-11,49%	435,88	1780,29
TEO LT, AB	212986,56	633,40	194619,73	46126,62	46272,88	6940,93	4324,03	41948,85	9,34%	-5,66%	-188,54	2805,55
AB „Utenos trikotažas“	6239,28	3036,38	16621,00	2228,63	-784,87	-117,73	-108,32	-676,55	13,80%	-1,20%	-83,41	73,85
AB “Vilkyškių pieninė“	21016,57	6914,97	118536,26	8747,39	6451,29	967,69	346,96	6104,32	5,38%	-9,62%	-50,39	671,05
AB Vilniaus baldai	11179,91	5333,93	48110,52	7135,66	4543,56	681,53	390,41	4152,86	8,59%	-6,41%	-64,59	355,36
AB „AGROWILL GROUP“	53,00	17,96	574,90	545,06	13,03	1,95	0,00	13,03	0,00%	-15,00%	-5,79	7,82
AB Anykščių vynas	5858,72	834,11	5590,25	863,94	-134,38	-20,16	-7,53	-126,85	5,60%	-9,40%	-16,22	3,48
AB „ALITA“	15247,05	3854,84	22755,73	7329,70	1403,79	210,57	231,99	1171,80	16,53%	1,53%	-41,42	19,98
AB „KAUNO ENERGIJA“	107999,30	1113,30	93355,54	89917,75	597,78	89,67	59,66	538,11	9,98%	-5,02%	0,00	30,12
AB „KLAIPĖDOS NAFTA“	150211,42	334,51	36741,20	14704,30	11100,85	1665,13	776,18	10324,66	6,99%	-8,01%	-189,61	1081,15
AB „Linas“	421,98	3014,94	11535,28	1910,33	-772,42	-115,86	90,07	-862,49	77,70%	62,70%	-218,95	13,03
AB LITGRID	571190,92	1020,04	158705,11	8459,22	9446,25	1416,94	1317,48	8128,77	13,95%	-1,05%	0,00	99,34
AB „Snaigė“	6869,21	4828,83	48399,56	7591,81	-6531,80	-979,77	92,39	-6624,19	-1,41%	-16,41%	-4221,21	3333,82
AB „Vilniaus degtinė“	8777,80	1976,08	16011,35	4971,91	36,49	5,47	22,88	13,61	62,70%	47,70%	-0,29	-17,67
AB „ŽEMAITIJOS PIENAS“	12515,35	28912,77	151408,42	26631,72	6552,07	982,81	912,88	5639,19	13,93%	-1,07%	0,00	69,93
AB SWEDBANK	15113,82	0,00	207433,10	154911,09	178907,55	26836,13	15709,57	163197,98	8,78%	-6,22%	-752,72	11879,34
AB DNB bankas	24613,07	0,00	116106,93	87353,45	17700,71	2655,11	1159,06	16541,65	6,55%	-8,45%	-1039,74	2527,22

5 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ 2010 – 2013 METŲ FINANSINIŲ DUOMENŲ VIDURKIAI

Imonės pavadinimas	Ilgalaikis materialusis turtas	Atsargos	Pardavimo pajamos	Bendrasis pelnas	Pelnas prieš apmokestinimą,	Pelno mokestis taikant 15 % tarifą	Faktinės pelno mokesčio sąnaudos	Laikotarpio pelnas (grynas)	Efektyvi pelno mokesčio norma	Nuokrypis nuo bazinės mokesčio normos	Nuolatiniai skirtumai,	Laikinieji skirtumai,
AB Apranga	17451,63	11252,46	48512,66	19167,85	7708,16	1156,22	365,86	7342,30	3,35%	-11,65%	759,61	43,99
AB „CITY SERVICE“	44255,10	89,13	24023,11	5983,69	4250,75	637,61	295,92	3954,83	7,30%	-7,70%	202,08	139,52
AB Grigiškės	34809,43	2306,82	39727,68	5849,75	2238,11	335,72	51,41	2186,70	3,48%	-11,52%	66,32	214,80
AB „Invalda LT'	46555,55	0,00	0,00	7682,46	25520,52	3828,08	-1004,04	26524,56	2,95%	-12,05%	1030,76	3826,04
AB LESTO	1412255,42	2498,62	672553,94	9450,01	-9635,59	-1445,34	-1696,23	-7939,35	15,59%	0,59%	-179,35	430,23
AB „Lietuvos dujos"	568464,43	51875,80	494636,45	27171,79	26150,52	3922,58	397,00	25753,52	3,72%	-11,28%	-150,24	3675,77
AB „Panavėžio statybos trestas"	5242,92	1706,37	61790,36	4669,04	1349,41	202,41	368,25	981,16	35,60%	20,60%	-105,64	-60,31
AB „Pieno žvaigždės“	56291,78	20966,61	206332,90	37898,88	7061,44	1059,22	1036,41	6025,04	14,63%	-0,37%	-42,94	67,99
AB „Rokiškio sūris“	28871,64	25256,46	198569,35	20136,19	9957,43	1493,61	1028,30	8929,13	13,38%	-1,62%	-94,56	559,84
TEO LT, AB	204180,01	1124,30	203057,08	48708,58	49051,13	7357,67	4568,54	44482,59	9,32%	-5,68%	-131,78	2920,89
AB „Utenos trikotažas“	5260,22	2595,86	15275,94	2138,63	-1140,52	-171,08	32,29	-1084,19	15,15%	0,15%	-70,52	-130,26
AB “Vilkyškių pieninė“	16742,93	4931,29	92536,27	5337,12	3168,08	475,21	64,66	3103,42	0,42%	-14,58%	-44,31	454,78
AB Vilniaus baldai	10644,19	4730,29	60229,31	10948,87	7904,89	1185,73	954,30	6950,52	11,58%	-3,42%	-18,32	247,19
AB „AGROWILL GROUP“	32,73	11,15	802,18	779,37	595,39	89,31	-314,45	765,03	10,16%	-4,84%	-86,52	346,96
AB Anykščių vynas	6369,25	949,74	5087,68	733,90	-938,01	-140,70	-8,54	-929,46	2,04%	-12,96%	-52,35	-79,87
AB „ALITA“	17189,24	3284,15	19651,59	7379,30	-6809,33	-1021,40	79,65	-6888,97	8,47%	-6,53%	-810,43	-293,31
AB „KAUNO ENERGIJA“	100198,68	1286,27	94551,02	50574,82	1895,49	284,32	456,51	1438,98	32,17%	17,17%	0,00	-172,18
AB „KLAIPĖDOS NAFTA“	125612,40	583,66	38283,20	15347,62	12314,79	1847,22	1567,28	10747,51	12,32%	-2,68%	-40,16	313,15
AB „Linas“	442,68	2152,31	10629,92	1902,95	678,58	101,79	53,65	624,86	23,63%	8,63%	-55,90	103,83
AB LITGRID	578673,32	718,62	102695,78	6539,55	2358,16	353,72	474,11	1884,05	9,10%	-5,90%	0,00	-71,39
AB „Snaigė“	7672,18	3819,15	39669,47	5960,16	-1793,98	-269,10	-56,19	-1737,79	6,83%	-8,17%	-1086,65	905,71
AB „Vilniaus degtinė“	8932,97	2366,27	14055,19	4607,49	-215,40	-32,31	-16,00	-199,40	28,55%	13,55%	-0,07	1,74
AB „ŽEMAITIJOS PIENAS“	13365,31	23435,76	139553,04	25474,25	5744,98	861,75	734,26	5010,72	11,58%	-3,42%	56,07	71,42
AB SWEDBANK	14941,35	0,00	231343,55	145765,10	118496,87	17774,53	12408,77	106088,10	28,27%	13,27%	-760,11	6125,83
AB DNB bankas	26189,98	0,00	134911,81	87914,74	7887,22	1183,08	367,17	7520,06	1,96%	-13,04%	-2249,33	3063,07

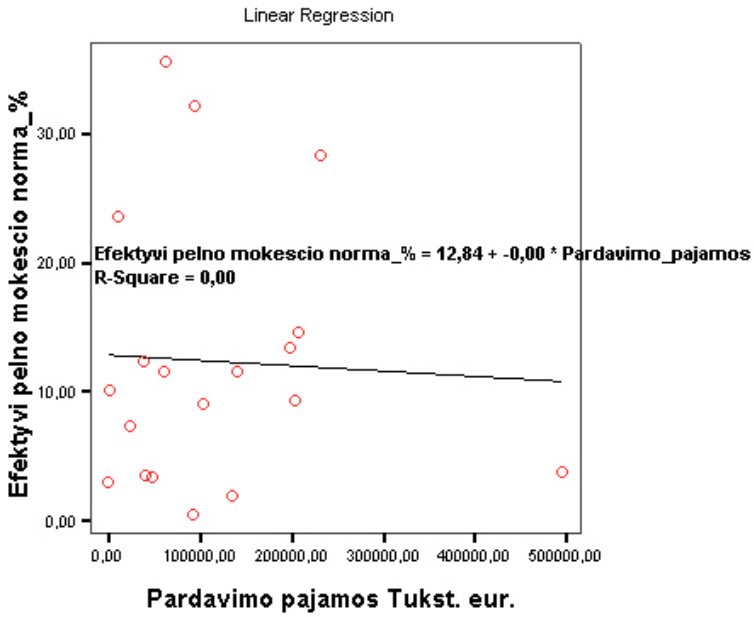
6 PRIEDAS

METINĖ INFLIACIJA

Metai	Vartotojų kainų pokyčiai, apskaičiuoti pagal vartotojų kainų indeksą | palyginti su praėjusių metų gruodžio mėnesiu | proc.
2010	3,8 %
2011	3,4 %
2012	2,8 %
2013	0,4 %

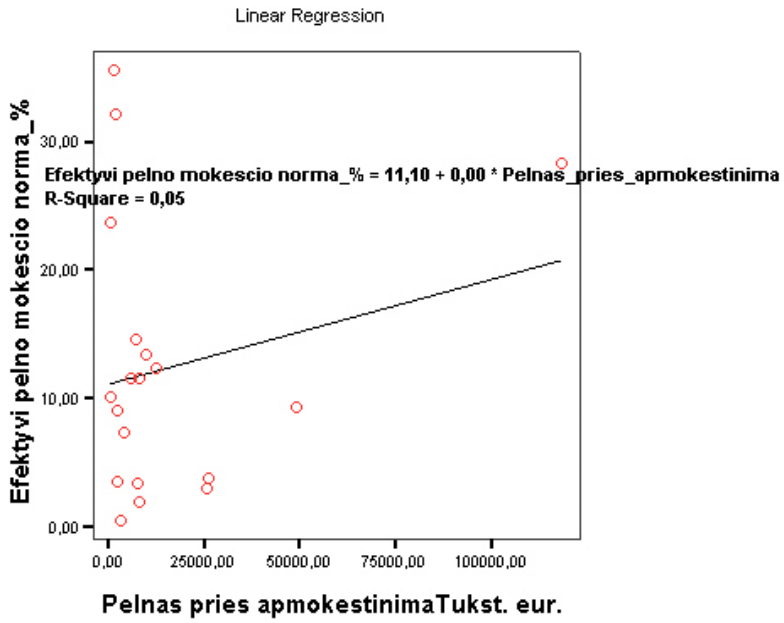
7 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ EFEKTYVIOS PELNO MOKESČIO NORMOS IR PARDAVIMO PAJAMŲ SKLAIDA IR REGRESIJA



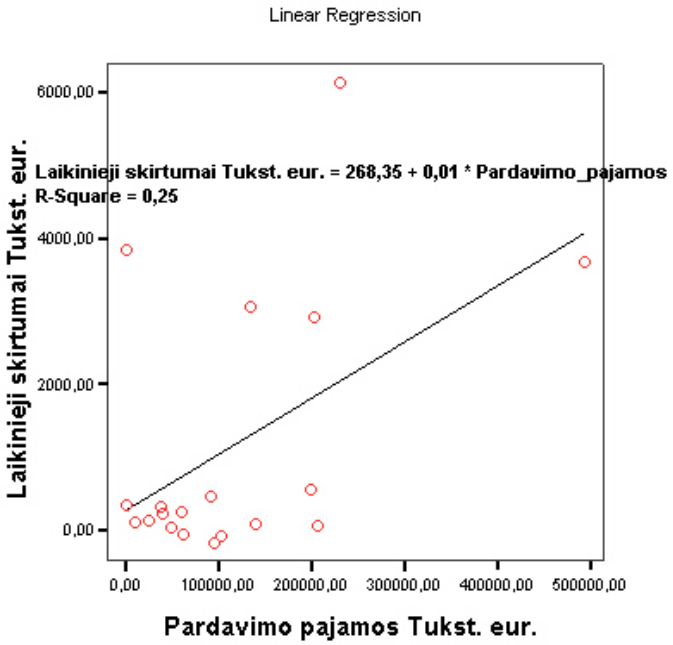
8 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ EFEKTYVIOS PELNO MOKESČIO NORMOS IR PELNO PRIEŠ APMOKESTINIMĄ SKLAIDA IR REGRESIJA



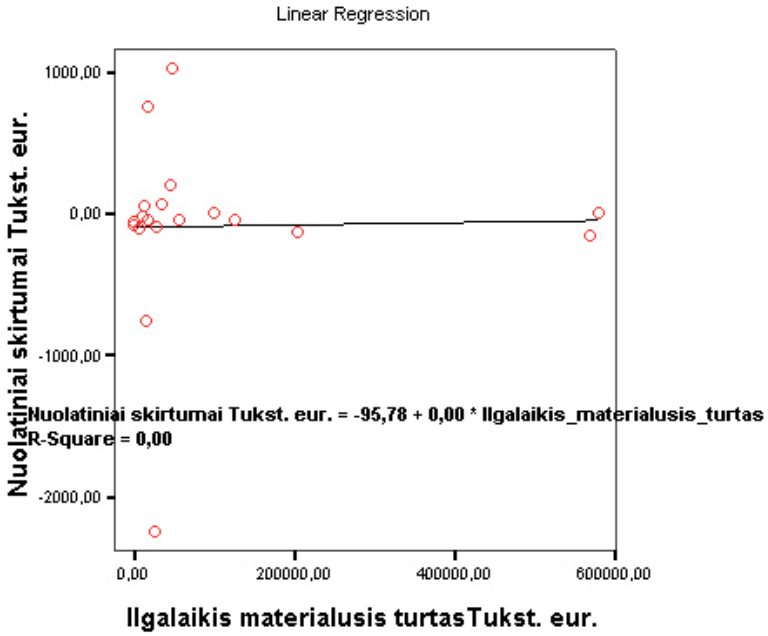
9 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ LAIKINŲJŲ SKIRTUMŲ IR PARDAVIMO PAJAMŲ SKLAIDA IR REGRESIJA



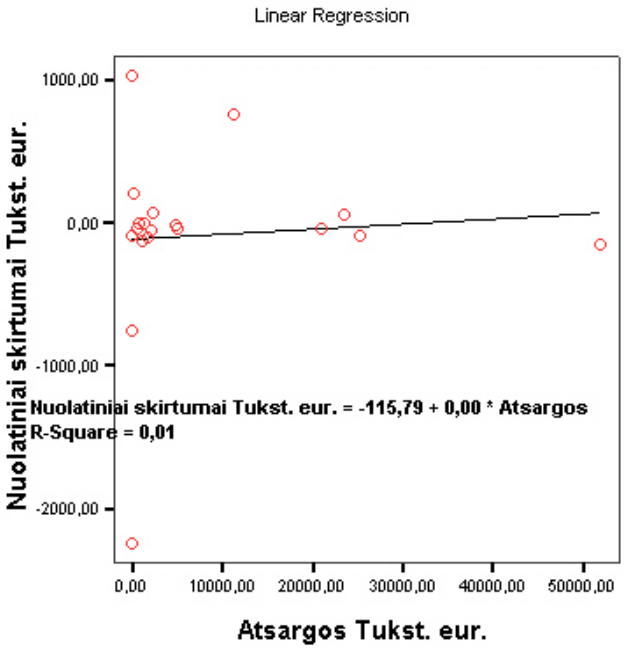
10 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ NUOLATINIŲ SKIRTUMŲ IR ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO SKLAIDA IR REGRESIJA



11 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ NUOLATINIŲ SKIRTUMŲ IR ATSARGŲ SKLAIDA IR REGRESIJA



MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS

FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS PALYGINAMOJI ANALIZĖ

Atliko

FVmis3-01 stud.

(parašas) G. Katinas

2014 01 11

Vadovas

(parašas) dr. L. Giriūnas

VILNIUS, 2015

TURINYS

ĮVADAS……... 5

1. FINANSINĖ IR MOKESTINĖ APSKAITA……..... 8

1.1. Apskaitos rūšys…….. 8

1.2. Pelno mokesčio apskaičiavimas……..... 14

1.3. Finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumas……. 17

1.3.1 Laikinieji ir nuolatiniai skirtumai……..... 18

1.3.2. Atsargų apskaitos neatitikimo ypatumai……. 21

1.3.3. Ilgalaikio materialiojo turto finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimai……...……... 24

2. FINANSINIO IR MOKESTINIO PELNO APSKAITOS LYGINAMOSIOS ANALIZĖS TYRIMO METODOLOGIJA……...…….... 29

2.1. Pelno mokesčio apskaičiavimo metodikos……..…..... 29

2.2. Finansinės ir mokestinės pelno mokesčio apskaitos tyrimo konsepcijos…….. 32

2.2.1. Įmonių finansinės ir mokestinės apskaitos lyginamosios analizės tyrimo metodikos pagrindimas……..... 34

3. FINANSINIŲ IR MOKESTINIŲ ATASKAITŲ TYRIMAS..... 36

3.1. Finansinių ir mokestinių ataskaitų neatitikimo tyrimo metodikos……..... 36

3.2. Finansinių ir mokestinių ataskaitų duomenų tyrimas…… 38

IŠVADOS…… 48

LITERATŪROS SĄRAŠAS……..……..... 50

ANOTACIJA……... 54

ANOTATION…….. 55

SANTRAUKA……. 56

SUMMARY ……..... 58

PRIEDAI……..... 60

LENTELĖS

1 lentelė. Finansinės ir mokestinestinės apskaitos apibrėžimai……..……..……..…. 9
2 lentelė. Tyrime dalyvavusios įmonės……..... 34
3 lentelė. P reikšmių koreliacijos koeficiento interpretavimas……..…..... 38
4 lentelė. Efektyvi pelno mokesčio norm air jos nukrypimas nuo bazinio mokesčio tarifo..…. 39
5 lentelė. Nuolatinių ir laikinųjų skirtumų pasiskirstymas……..……..….. 42
6 lentelė. Efektyvios pelno mokesčio normos, nuolatinių ir laikinųjų skirtumų ryšio stiprumas su pardavimo pajamomis, pelnu pries apmokestinima, IMT ir atsargomis……..…..……. 43
7 lentelė. Efektyvios pelno mokesčio normos, laikinųjų ir nuolatinių skirtumų priklausomybė nuo pardavimo pajamų, pelno prieš apmokestinimą, IMT ir atsargų……..……..…….. 44
8 lentelė. Laikinųjų skirtumų ir pelno prieš apmokestinimą tiesinės regresijos koeficientai……..…….. 46

PAVEIKSLAI

1 paveikslas. Apskaitos struktūra Lietuvoje……. 13
2 paveikslas. Pelno mokesčio bazė…… 16
3 paveikslas. PM laikinieji skirtumai……..... 19
4 paveikslas. Laikinųjų įskaitomųjų skirtumų priežastys…….. 19
5 paveikslas. Laikinųjų apmokestinamųjų skirtumų priežastys……..... 20
6 paveikslas. Finansinė apskaita…… 21
7 paveikslas. Atsargų įkainojimo būdai……..... 22
8 paveikslas. Pelno mokesčio apskaičiavimas…….. 30
9 paveikslas. 2010 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos……... 39
10 paveikslas. 2011 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos…… 40
11 paveikslas. 2012 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos…… 41
12 paveikslas. 2013 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos…… 41
13 paveikslas. Laikinųjų skirtumų ir pelno prieš apmokestinimą regresija ir sklaidos diagrama……. 45

ĮVADAS

Tyrimo Aktualumas. Spartus globalizavimo procesas aktyviai veikia ir keičia verslo pasaulį. Kapitalas tampa mobilus ir nesunkiai gali būti perkeliamas iš vienos valstybės į kitą. Vykstant šiems virsmams apskaitos suvienodinimas tarp valstybių tampa vienu aktualiausiu klausimu. Lietuvai 2004 metais įstojus į Europos Sąjungą, prasidėjo mūsų šalies apskaitos harmonizavimo procesas. Remiantis tarptautiniais apskaitos standartais, mūsų šalyje buvo priimti verslo apskaitos standartai, kurie apskaitos tvarkymą turėjo suvienodinti su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis. Pagrindinis harmonizavimo tikslas nėra visiškas apskaitos suvienodinimas tarp valstybių, bet galimybė aiškiai palyginti galutinius rezultatus t.y. finansines ataskaitas. Į šį harmonizavimo procesą nepakliūna mokestinės taisyklės, kurių reglamentavimą ir tvarkymą, dažnu atveju nustato kiekviena valstybė atskirai. Esant finansinių ir mokestinių duomenų neatitikimui, dalis mokslininkų mokestinę apskaitą išskiria kaip atskirą apskaitos rūšį. Šį ir kitus klausimus, kurie susiję su finansinių ir mokestinių duomenų neatitikimais nagrinėja daugelis užsienio ir Lietuvos mokslininkų. Michelle Hanlon ir Shane Heitzman (2010) savo darbe pastebi, kad būtent dėl skirtingo reglamentavimo atsiranda finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimai. Pagrindinė to priežastis yra skirtingi teisės aktų tikslai. Jared A. Moore (2012) nurodo, kad atsirandantys skirtumai gali būti ne tik laikini, bet ir nuolatiniai, kurie apsunkina teisingą apskaitos vedimą. Finansinės ir mokestinės apskaitų neatitikimo problema yra aktuali visoms valstybėms. Ši problema dažnu atveju sukelia papildomus mokestinius įmonių kaštus, ko pasekoje, yra daroma įtaka galutiniams įmonių rezultatams. Dėl šių neigiamų pasekmių atsiranda poreikis analizuoti įmonių finansinės ir mokestinės apskaitos duomenų neatitikimo priežastis, bei pasiūlyti galimus sprendimo būdus.

Tyrimo problema. Kokią įtaką turi finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimai Lietuvos įmonėms.

Tyrimo objektas. Finansinė ir mokestinė apskaita

Tyrimo tikslas. Įvertinti finansinio ir mokestinio pelno apskaičiavimo neatitikimus ir jų įtaką pelno mokesčio sąnaudoms.

Hipotezė. Skirtingas pelno mokesčio reglamentavimas pateikiant finansines ir mokestines ataskaitas, tiesiogiai sąlygoja pelno mokesčio laikinųjų ir luolatinių skirtumų dydžius, kurie neigiamai veikia efektyvią pelno mokesčio normą.

Tyrimo uždaviniai:

1) Išanalizuoti apskaitos sampratą ir jos rūšis;

2) Išnagrinėti pelno mokesčio apskaičiavimą ir suderinamumą finansinėje ir mokestinėje ataskaitose, ypatumus;

3) Parengti finansinės ir mokestinės pelno mokesčio lyginamosios analizės metodologiją;

4) Nustatyti kokie veiksniai lemia pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimus. Laikinieji ir nuolatiniai skirtumai gali įtakoti nuokrypius tarp pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos.

Darbo struktūra. Darbas susideda iš trijų dalių. Pirmojoje dalyje „Finansinė ir mokestinė apskaita" aprašomos finansinės ir mokestinės apskaitos sampratos ir jų skirtumai. Nustatomos pelno mokesčio apskaičiavimo metodikos finansinėje ir mokestinėje apskaitoje. Apžvelgiamas pelno mokesčio apskaičiavimas skirtingo dydžio įmonėse ir sudaromas pelno apskaičiavimo modelis. Antrąjame skyriuje pateikiamos finansinės ir mokestinės apskaitos tyrimo metodologijos ir koncepcijos. Trečiąjame skyriuje pateikiamas finansinės ir mokestinės apskaitos statistinis vertinimas. Vadovaujantis statistiniu vertinimu ir statistiniais duomenimis, atliekama finansinės ir mokestinės pelno mokesčio apskaitos lyginamoji analizė su stebėtų įmonių surinktais rodikliais. Remiantis susistemintais duomenimis, atmetamos arba patvirtinamos iškeltos hipotezės. Išvadose pateikiami gauti rezultatai ir siūlymai dėl finansinės ir mokestinės pelno mokesčio apskaitos neatitikimų mažinimo. Literatūros skiltyje pateikiami visi moksliniai ir teisiniai šaltiniai, kuriais buvo naudojamasi darbo rašymo metu. Prieduose pateikiama papildoma informacija, kuri reikalinga analizuojant finansinę ir mokestinę apskaitą.

SANTRUMPOS

TAS - tarptautiniai apskaitos standartai

TFAS - tarpatautiniai finansinės apskaitos standartai

VAS - verslo apskaitos standartai

LR - Lietuvos Respublikos

BAM - bendrieji apskaitos principai

PMĮ - pelno mokesčio įstatymas

LRS - Lietuvos Respublikos seimas

IMT – Ilgalaikis materialusis turtas

1. FINANSINĖ IR MOKESTINĖ APSKAITA

1.1. Apskaitos rūšys

Apskaita – "socialinis, t.y. visuomeninis mokslas, nes parodo sudėtingus visuomenėje vykstančius procesus" (Jefimovas, B., 2008). Nesant absoliučiai vieningos apskaitos sistemos pasaulyje, įvairių mokslininkų ji apibrėžiama skirtingai. Esant jos nuolatiniam kintamumui patys apibrėžimai laike keitėsi, prisitaikydami prie apskaitos progresavimo. Amerikos bulhaterių institutas (1941) apskaitą apibrėžė: „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" (Kanapickienė, Rudžionienė, Jefimovas, 2008, 12-13 p.). Vėlesniais, 1966 metais Amerikos apskaitos asocijacija apskaitą apibūdino kaip: „Apskaita – tai ekonominės informacijos atpažinimo, matavimo ir pateikimo procesas, leidžiantis informacijos vartotojams priimti apgalvotus sprendimus". 1989 metais tarptautinis apskaitos institutas pateikė sumodernintą apskaitos apibrėžimą: „Apskaita – tai informacijos apie įmonės finansinę veiklą ir pasikeitimus pateikimas didelei potencialių vartotojų grupei priimti ekonominius sprendimus" (Soanes, Waite, Hawker, 2001). Oxfordo žodyne apskaita apibūdinama kaip finansinių duomenų rinkimas. Lietuvoje LR buhalterinės apskaitos įtatymas apskaitą įvardina kaip buhalterinę apskaitą: „buhalterinė apskaita (toliau – apskaita) – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta informacijai, reikalingai priimant ekonominius sprendimus, gauti ir (arba) finansinių ataskaitų rinkiniui (toliau – finansinės ataskaitos) sudaryti" (Buhalterinės apskaitos įstatymas). Be buhalterinės apskaitos išskiriama ir kita apskaitos rūšis, tai "valdymo apskaita – informacijos, reikalingos ūkio subjektui valdyti, rinkimas, sisteminimas, įvertinimas ir pateikimas" (Buhalterinės apskaitos įstatymas). Įstatymas nurodo, kad šios apskaitos vedimą ir jos struktūrą nusimato kiekviena įmonė indvidualiai, pagal savo poreikius. Kitų apskaitos rūšių LRS teisės aktai nenumato, nors tuo tarpu tyrinėtojai įvardina ir kitas apskaitos rūšis, todėl iškyla klausimas, kokias įvardinamas apskaitos rūšis galima įvardinti kaip atskiras, o kurios nėra atskiros apskaitos rūšys.

G. Kalčinskas (2010) nagrinėdamas apskaitą, pastebi, kad bendruoju požiūriu buhalterinė apskaita kaip reiškinys praktikoje neegzistuoja ir priklausomai nuo poreikio yra naudojamos tik tam tikros jos dalys. Galima teigti, kad buhalterinė apskaita – tai visuma informacijos, kuria naudojasi atskiros apskaitos rūšys. Nors LRS teisės aktai nenumato kitų apskaitos rūšių apart valdymo, apskaitos tyrinėtojai plačiai naudoja finansės ir mokestinės apskaitos sampratas, kaip atskiras jos rūšis. G. Černius (2012) taip pat plačiai analizuoja tiek finansinę, tiek ir mokestinę apskaitą. Jis

nurodo finansinės apkaitos atsiradimą Lietuvos apskaitos sistemoje ir jį sieja su teisės aktų kaita atkūrus nepriklausomybę ir VAS atsiradimu. Finansinė apskaitos sąvoka buvo pasiskolinta iš amerikietiško pavadinimo (financial accounting) ir simbolizavo, kad apskaitos vedimas skirtas ne tik mokesčiams apskaičiuoti, bet ir parodyti tikruosius įmonės finansinius rezultatus ir jos būklę. Kitas svarbus aspektas, kurį nurodo G. Černius (2012), kuris darė įtaką finansinės apskaitos atsiradimui, tai pradėtas naudoti kaupimo principas, vietoje anksčiau naudoto pajamų pripažinimo principo. Įvykus šiems pasikeitimams, atsirado poreikis naujam apskaitos apibrėžimui, kuris tapo finansine apskaita.

Finansinės apskaitos atskyrimas nuo buhalterinės apskaitos ne tik praktiniu, bet ir teisiniu požiūriu iškėlė naujas problemas. Įmonės apskaitą turėjo tvarkyti pagal vienus teisės aktus, tuo tarpu apskaičiuoti mokesčius – pagal kitus teisės aktus. Toks apskaitos tvarkymas iškėlė dar vieną savoką – mokestinė apskaita. Ši, kaip finansinė apskaita, minima tik mokslininkų darbuose, tuo tarpu teisės aktuose nėra apibrėžta. Dėl mokestinės apskaitos, kaip atskiros apskaitos rūšies nesutaria ir patys mokslininkai. Vieni mokslininkai mokestinę apskaitą išskiria kaip atskirą apskaitos rūšį, tuo tapu kiti teigia, kad tai nėra atskira apskaitos rūšis.

1 lentelė. Finansinės ir mokestinestinės apskaitos apibrėžimai

Autorius	**Finansinės apskaitos apibrėžimas**	**Mokestinės apskaitos apibrėžimas**
Valužis K. (2000)	Buhalterinės apskaitos dalis apimanti visų rūšių veiklos sritis ir nuosavybės formas	Duomenų kaupimas remiantis PMĮ parodyti tam tikrų rodiklių, įjungtų į ataskaitos klasifikavimą
Gudaitienė O. (2012)	Išorinių ir vidinių apskaitos vartotojų informacijos šaltinis, teikiantis apibendrintą informaciją apie įmonės turtą, nuosavybės struktūrą, finansinę būklę ir jos veiklos efektyvumą	neišskiria
Mackevičius J. (2007)	Ūkinių operacijų ir įvykių, registravimo, jų duomenų grupavimo, apibendrinimo ir finansinių ataskaitų parengimo priemonė	neišskiria
Rekštienė, S. (2012)	Apskaitos rūšis, skirta įmonės veiklos rezultatams nustatyti ir reikiamoms ataskaitoms parengti.	neišskiria
Bagdžiūnienė V. (2007)	Apskaitos rūšis, susisteminanti ūkines operacijas ir įvykius, laikandis BAP, kad būtų	Apskaitos rūšis, skirta apskaičiuoti apmokestinimo bazę

	galima pateikti finansinę informaciją suinteresuotiems asmenims	ir įrodyti apskaičiuotų mokesčių teisingumą
Aleliūnaitė R. (2012)	Apskaitos rūšis, apimanti ūkinių operacijų fiksavimą, analizę ir informacijos pateikimą suinteresuotiems asmenims	Tai įstatymų reglamentuota, mokesčių pagal gautus buhalterinės apskaitos duomenis apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo sistema
Mačernienė D. (2006)	Informacijos pateikimas, kuris turi atspindėti tikrąją įmonės finansinę padėtį, realius jos veiklos rezultatus	Apskaitos informacija, skirta mokesčiams apskaičiuoti
Kalčinskas G. (2010)	Apskaitos rūšis registruojanti ūkines įmonės operacijas bei įvykius ir iš šių duomenų rengianti finansinių ataskaitų rinkinius	neišskiria
Černius G. (2012)	Ūkinių faktų, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta ūkio subjekto finansinių ataskaitų rinkiniui parengti.	neišskiria

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Iš pateiktos 1 lentėlės galima pastebėti, kad mokslininkai pasiskirstę į dvi puses. Vieni mokestinę apskaitą išskiria kaip atskirą apskaitos rūšį, kiti mokslininkai jos nelaiko atskira apskaitos rūšimi. Bagdžiūnienė V. (2007) savo darbe išskiria tris apskaitos rūšis, tai valdymo, finansų ir mokesčių apskaitas. Čia apskaita išskiriama priklausomai nuo jos vartotojų, kurie yra vidaus, iššorės ir valdžios institucijos. Aleliūnaitė R. (2012) kaip priežastį išskirti finansinę ir mokestinę apskaitą į atskiras rūšis nurodo šių apskaitų nesuderinamumą. Pagrindine nesuderinamumo priežastimi pažymimas skirtingas apskaitų teisinis reguliavimas, kuriame daug nesutapimų. Mačernienė D. (2006) savo darbe pritaria Aleliūnaitei R. (2012), kad finansinė ir mokestinė apskaita yra per daug skirtingos ir yra atskiros apskaitos rūšys. Ji nurodo, kad dėl skirtingų mokestinių finansinės ir mokestinės apskaitos vedimo taisyklių, įmonės priverstos vesti dvi oficialias apskaitas. Kadangi atskiras finansinės ir mokestinės apskaitos vedimas padidina sąnaudas, iškyla rizika, kad finansinė apskaita bus orientuota į mokestines taisykles, dėl ko atsiranda tikimybė, kad pateikiami finansiniai duomenys neatspindės tikrosios įmonės padėties. Iš pateiktų mokslininkų argumentacijų dėl mokestinės apskaitos kaip atskiros apskaitos rūšies galime teigti, kad mokestinė apskaita išskiriama į atskirą apskaitos rūšį dėl skirtingo reglamentavimo ir skirtingų vartotojų.

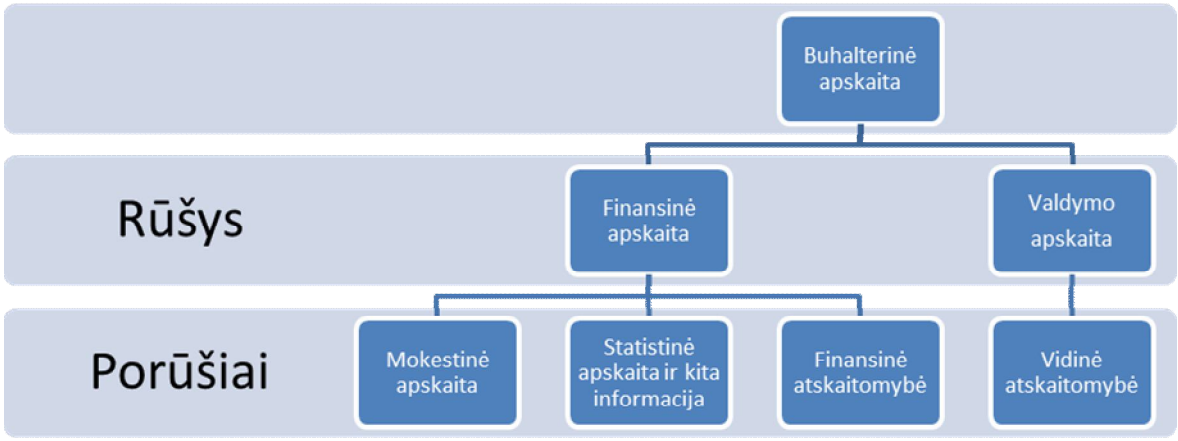
Kiti autoriai nėra linkę mokestinės apskaitos išskirti į atskirą apskaitos rūšį. Mackevičius J. (2007) ir Reikštienė S. (2012) savo darbuose įvardindami apskaitas ne tik neįvardina mokestinės apskaitos, kaip atskiros rūšies, bet ir neskiria jai reikšmingo dėmesio bendruoju požiūriu. Kalčinskas G. (2010) nepriskirdamas mokestinės apskaitos atskirai apskaitos rūšiai, nurodo, kad apmokestinamiems rezultatams nustatyti nereikia taikyti specialių apskaitos metodų. Išvestos sumos finansinėje apskaitoje yra didinamos arba mažinamos vadovaujantis mokestinėmis taisyklėmis. Kalčinskas G. (2010) nurodo, kad bandymas atskirti finansinę ir mokestinę apskaitą kyla iš anglosaksų šalių apskaitos modelio, kuris yra orientuotas į tarptautinius apskaitos standartus, kurie tiksliai bei teisingai pateikia įmonės rezultatus. Kadangi finansinės apskaitos vedimas yra statiškas, o mokestinės – dinamiškas, kai kurie autoriai nurodo būtinybę atskirti šias dvi apskaitas. Tačiau nepaisant didėjančio atotrūkio tarp finansinės ir mokestinės apskaitos apskaičiavimo, mokestinė apskaita neturėtų būti atskirta kaip atskira apskaitos rūšis, nes nėra vedama atskirai, nėra sudaromas atskiras sąskaitų planas, o koreguojamosios sumos dažniausiai žymimos specialiuose registruose, kurie taip pat yra finansinės apskaitos dalis. Valužis K. (2000) ir Palubinskienė S. (2005) analizuodami VAS pastebi neatitikimus su mokestinėmis taisyklėmis, dėl ko kyla diskusija ar finansinė ir mokestinė apskaita yra atskiros apskaitos rūšys. 1-asis VAS nurodo tiek bendruosius apskaitos principus, tiek ir reikalauja, kad pateikiama informacija būtų pateikiama: neutrali, objektyvi, tiksli, parodytų teisingą įmonės būklę ir būtų naudinga jos vartotojams. VAS nurodo kokiais principais ir metodais reikia vadovautis, kad būtų pateikiama teisinga finansinė įmonės situacija. Tuo tarpu pelno mokesčio įstatymo 57 staipsnio 1 dalis nurodo, kad "Mokesčio mokėtojų buhalterinė apskaita privalo būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti" (Pelno mokesčio įstatymas). Šiame įstatyme yra ir daugiau įpareigojančių taisyklių, kurios neatitinka VAS ir taip gali trukdyti teisingai parodyti finansinius rezultatus. Nepaisant šių neatitikimų, autoriai neišskiria finansinės ir mokestinės apskaitos kaip atskirų apskaitos rūšių, nes siekiant atskirti šias apskaitas reiktų naudoti atskirus sąskaitų planus ir atskirus dokumentus. Černius G. (2012) taip pat yra mokestinės apskaitos priešininkas. Jis savo straipsnyje nurodo, kad finansinės apskaitos atsiradimas Lietuvoje nėra senas, tačiau buvo būtinas keičiantis apskaitos reglamentavimui. Ankstesnę buhalterinę apskaitą, turėjo pakeisti nauja finansinė apskaita su "naujų kriterijų duomenų apie įmonių finansinę būklę bei jų veiklos rezultatus parengimui ir pateikimui finansinėse ataskaitose". Mokestinės apskaitos G. Černius (2012) neišskiria į atskirą apskaitos rūšį, nes "nėra atskiros apskaitos sistemos (su pirminiais dokumentais, registrais ir buhalterinėmis sąskaitomis bei kitais savarankiškos rūšies požymiais)". Jis nurodo, kad autorių mokestinės apskaitos terminas yra klaidinantis ir neturėtų būti naudojamas. Iš pateiktų mokslininkų argumentacijų, kurie nelaiko mokestinės apskaitos atskira apskaitos rūšimi, pagrindines galime išskirti šias:

- Atskiro sąskaitų plano nebuvimas;
- Atskiros sistemos požymių nebuvimas.

Autoriai išskirdami mokestinę, kaip atskirą apskaitos rūšį nurodo dvi pagrindines priežastis: tai teisės aktų, reglamentuojančių finansinių ir mokestinių rodiklių apskaičiavimą bei skirtingus šių apskaitų vartotojus ir jų interesus. Didžiausi neatitikimai pastebimi apskaičiuojant pelno mokestį. Pagrindinės to priežastys, tai nuolatiniai ir laikinieji skrtumai. Gudaitienė O. (2012) nurodo, kad nuolatiniai skirtumai "susidaro dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal finansinę apskaitą ir mokesčius reglamentuojančius teisės aktus". Ji pažymi, kad šių neatitikimų priežastis ta, kad mokestiniai įstatymai nepripažįsta tam tikrų įmonės patiriamų apmokestinamą pelną mažinančių sąnaudų. Kalčinskas G. (2012) nurodo, kad svarbiausias ypatumas tarp finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimų yra tas, kad jie nežymimi nei didžiojoje knygoje, nei finansinėje atskaitomybėje, nes vadovaujantis BAS apskaita negali būti koreguojama pagal mokesčių taisykles. O reikšmingi neatitikimai turi būti nurodomi ir paaiškinami aiškinamajame rašte. Gudaitienė O. (2012) nurodo, kad laikinieji skirtumai dažniausiai atsiranda dėl teisės aktuose nurodomo skirtingo pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos laiko atžvilgiu. Pelno mokestis gali būti anksčiau nei registuojamos pajamos ir atvirškiai, vėliau, nei registuojamos sanaudos apskaitoje. Kita priežastis, dėl kurios išskiriama mokestinė apskaita kaip atskira apskaitos rūšis, yra skirtingi informacijos vartotojai. "Apskaitos informacijos vartotojai – tai fiziniai ir juridiniai asmenys, vartojantys atitinkamą apskaitos informaciją įvairiems savo tikslams pasiekti". (Kanapickienė, Rudžionienė, Jefimovas, 2008) Priklausimai nuo įmonės statuso apskaitos vartotojų kiekis ir tikslai gali skirtis. Akcinių ir uždarųjų akcinių bendrvovių apskaitos vartotojai skirstomi į vidinius ir išorinius informacijos vartotojus. Vidiniams vartotojams pateikiama informacija vadinama valdymo apskaita. Ši apskaitos rūšis ir jos naudojimas yra abiprėžtas buhalterinės apskaitos įstatyme. Vidinės apskaitos informacijos vartotojus visi autoriai klasifikuoja vieningai. Vidiniai apskaitos vartotojai yra įmonės vadovai ir darbuotojai. Vidiniams vartotojams informacija priklausomai nuo jos poreikio ir suteikto leidimo ja naudotis pateikiama skirtinga. Įmonių vadovai dažniausiai naudojasi apibendrintais duomenimis, tuo tarpu vadybininkams ir kitiems vartotojams pateikiama jiems aktuali sukonkretinta informacija. Išorės informacijos vartotojai klasifikuojami į kelias klases. Kalčinskas G. (2010) nurodo: tiesiogiai suinteresuotus išorės informacijos vartotojus, valdžios institucijas ir kitus vartotojus. Tiesiogiai suinteresuoti išorės vartotojai tai įmonių akcininkai, kreditoriai, parteriai, konkurentai ir kiti tiesiogiai suinteresuoti asmenys. Jų pagrindinis informacijos šaltinis yra parengtos finansinės atskaitomybės ataskaitos. Valdžios institucijoms informacija reikalinga dėl mokestinių ir statistinių klausimų. Dėl skirtingo teisės aktų reglamentavimo išvesti finansiniai rezultatai dažnu atveju turi būti koreguojami pagal mokestines normas, dėl ko vėliau pradedama naudoti mokestinės apskaitos sąvoka. Kiti vartotojai, tai bendruomenė ir kiti asmenys,

kuriems yra aktuali informacija, susijusi su įmonės veikla. Černius G. (2012). savo straipsnyje iškėlė siūlymą, kad atsižvelgiant į duomenų vartotojus, apskaita galėtų būti atitinkamai skirstoma į vidinę ir išorinę apskaitą. Tuo tarpu duomenų naudojimą ataskaitoms parengti išskiriama finansinė ir valdymo apskaita.

Svarbu, kad visa pateikiama informacija būtų teisinga ir aktuali jos vartotojams. Remiantis Lietuvos teisės aktais ir autorių moksliniais darbais, apskaitą Lietuvoje galima išskirti



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

1 paveikslas. **Apskaitos Struktūra Lietuvoje**

Remiantis 1 paveikslu, buhalterinė apskaita apima apskaitos pagrindą. Joje fiksuojami visi įmonės ūkiniai įvykiai. Didžiojoje knygoje užfiksuoti duomenys, pagal poreikį perduodami finansinės arba valdymo apskaitos apdorojimui. Nors finansinė apskaita nėra reglamentuota teisės aktais, visi mokslininkai vieningai teigia, kad esant dabartiniam apskaitos teisiniam reglamentavimui, būtina išskirti finasinę apskaitą, kaip atskirą apskaitos rūšį. Galima pastebėti, kad mokestinė apskaita nėra išskirta į atskirą apskaitos rūšį, tačiau nurodyta kaip finansinės apskaitos porūšis. Pagrindinė to priežastis yra ta, kad mokestinė apskaita nėra vedama atskirai, ji neturi atskiro sąskaitų plano. Visi pateikiami duomenys, įskaitant ir koreguojamuosius, yra pateikiami iš finansinės apskaitos. Išskiriamas ir statistinės apskaitos bei kitos informacijos porūšis. Tai statistikos departamentui, o esant reikalui ir kitoms valdžios institucijoms pateikiama informacija apie įmonę. Šis informacijos pateikimas reikalauja specifinės informacijos ir sandartizuoto pateikimo būdo. Kita informacija, tai įvairios ataskaitos žmonėms, kurie dėl vienų ar kitų priežasčių gali domėtis įmone ir jos perspektyvomis, socialine veikla ir kitais dažnu atveju socialiniais aspektais. Finansinė atskaitomybė, tai teisės aktais nustatytas ataskaitų rinkinys, kuris parodo tikrą įmonės būklę. Jis aktualus akcininkams, partneriams, kreditoriams ir kitiems tiesiogiai besidominčiais išorės informacijos vartotojams. Vidinė atskaitomybė išskirta kaip valdymo apskaitos porūšis. Ji skirta išimtinai tik vidiniams įmonių poreikiams tenkinti. Jose pateikiama

informacija, tokia kaip savikaina ar kita konfidenciali informacija yra laikoma slapta ir negali būti atskleista trečiosioms šalims. Valdymo apskaitą kiekviena įmonė pasirenka savo nuožiūra, todėl priklausomai nuo poreikio ji gali būti pati įvairiausia.

Apibendrinant, galima teigti, kad apskaita nėra vienalytė. Ji susideda iš daugybės dedamųjų dalių, siekdama patenkinti visų jos teikiamos informacijos vartotojų poreikius. Tam apskaita išskiriama į dvi apskaitos rūšis, tai finansinę ir valdymo apskaitą. Analizuojant apskaitą pastebimas apskaitos tyrinėtojų nesutarimas dėl apskaitos rūšių skaičiaus. Dalis autorių įvardina ir trečią – mokestinę apskaitą, nepaisant to, kad ji neturi būtinų bruožų, kad būtų priskirta atskirai apskaitos rūšiai. Dabartinėje aplinkoje dažnu atveju iškyla pavojus, kad derindami finansinę apskaitą prie mokestinių reikalavimų, gali reikšmingai iškraipyti įmonės rezultatus. Čia iškyla didelė problema. Nesuderinti finansinės ir mokestinės apskaitos teisės aktai iki galo neapibrėžia kaip įmonės teisingai turi tvarkyti savo apskaitą. Vadovaujantis VAS ir kitais teisės aktais reglamentuojančiai buhalterinę apskaitą, įmonės turi vesti realią įmonės būklę atitinkančią finansinę apskaitą. Tuo tarpu mokestiniai įtatymai, ypatingai pelno mokesčio įstatymo nuostatos, įmones įspraudžia į rėmus, nesuteikdamos pakankamai laisvės pateikti teisingus ir realią situaciją atitinkančius duomenis. Ypatingai tai pastebima ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų apskaitoje. Plačiau ši problematika bus analizuojama kituose skyriuose.

1.2 Pelno mokesčio apskaičiavimas

Mokslininkai nagrinėdami finansinių bei mokestinių duomenų neatitikimus, išskiria PMĮ, kaip pagrindinį finansinių ir mokestinių duomenų neatitikimo priežastį. Aleliūnaitė R. (2012) išskiria ilgalaikio turto nudėvėjimo, leidžiamų metodų neatitikimus. Černus G. (2012) nurodo neatitikimus ilgalaikiame turte, pripažįstant įsigijimo savikainą ir vertės sumažėjime. Trumpalaikiame turte abejotinų skolų pripažinime ir atsargų vertės sumažėjime. Pajamose, pripažįstant pajamas laike, sąnaudose – sumų atidėjimuose. Kalčinskas G. (2010) pagrindine neatitikimų priežastimi laiko laikinuosius ir nuolatinius pajamų ir sąnaudų pripažinimo skirtumus. Mačernienė D. (2006) savo staipsnyje kalbėdama apie mokestinę apskaitą, nurodo pelno mokestį, o neatitikimo priežastis įvardina kaip leidžiamų atskaitymų neatitikimus. Be išvardintų faktorių, kurie daro įtaką finansinio ir pelno mokesčio neatitikimams, ne ką mažesnę įtaką turi ir pats pelno mokesčio tarifas, kuris nėra vieningas visoms įmonėms.

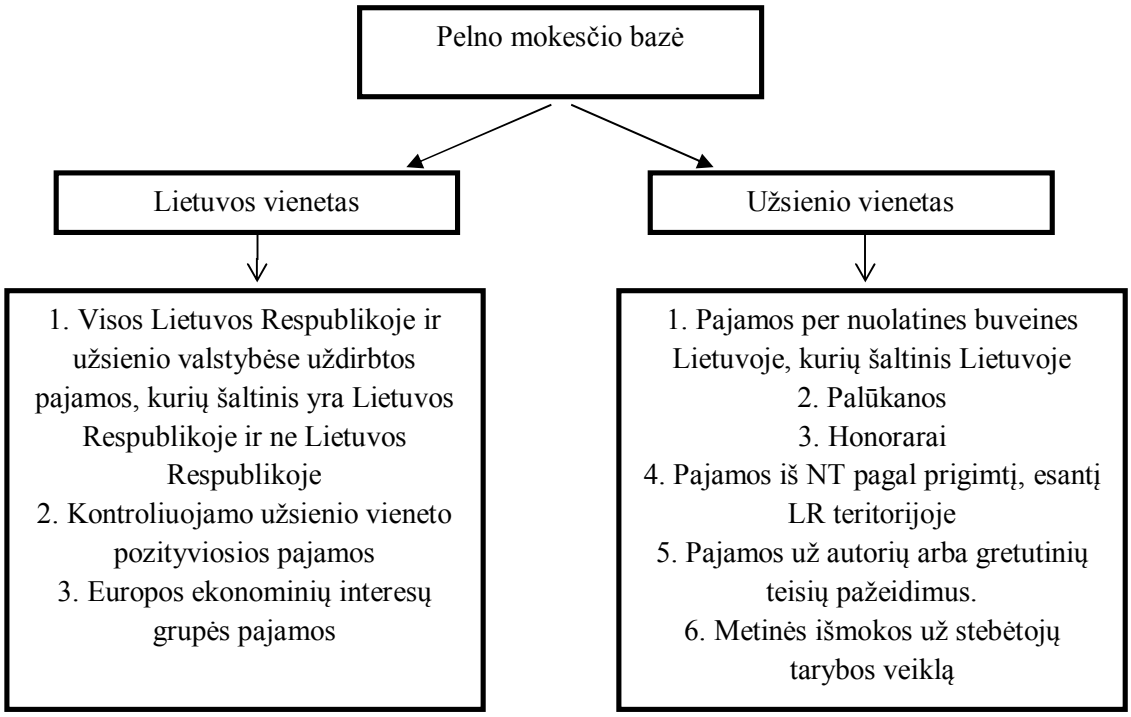
Pelno mokestis yra vienas iš svarbiausių, bet tuo pačiu ir sunkiausiai apskaičiuojamų mokesčių, mokestinėje sistemoje. To priežasčių yra daug ir kiekvieną jų reikia nagrinėti atskirai. “Šalys, kurios turi aukštas pelno mokesčio normas, yra linkusios turėti didžiausią įvairovę mokesčių lengvatų ir išimčių” (Tamulevičienė, Budrionytė, Senkus, 2012). Šis teiginys būdingas ir Lietuvos

mokesčių sistemai. Lietuvoje taikant pelno mokestį, atsižvelgiant į įmonių struktūrą, dydį bei kitus aspektus, jis taikomas skirtingas. Kai kurie mokslininkai tokį taikymą nurodo kaip neigiamą procesą. Novošinskienė A. ir Žaltrauskienė N. (2003) nurodo, kad taip iškreipiamos konkurencinės sąlygos ir pažeidžiamas teisingumo principas, kai skirtingos įmonės nepriklausomai nuo segmento gali būti apmokestinamos skirtingais mokesčio tarifiais. Pelno mokesčio apskaičiavimas yra labai dinamiškas procesas, kuris laiko periode kinta, nes šį procesą reglamentuoją valstybių teisės aktai. G. Kalčinskas (2010) pastebi, kad "mokesčius reglamentuojančių norminių aktų leidėjai neturi bendros nuomonės mokesčių klausimais, dėl šios priežasties, dažnai keičiantis įstatymų leidėjams, neišvengiama ir pačių mokesčių reglamentuojančių norminių aktų kaita". Nuolatinis mokestinių teisės aktų keitimas, sukelia nemažai nepatogumų įmonėms. Pasirinkti įmonės apskaitos politiką dabartiniu periodu gali būti nebetinkama po teisės aktų korekcijų, ko pasekoje, gali būti pažeidžiamas pastovumo bei kiti principai.

Šiuo metu Lietuvoje Pelno mokestį reglamentuoja LR pelno mokesčio įstatymas, LR mokesčių administravimo įstatymas, vyriausybės nutarimai, finansų ministro įsakymai, valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko įsakymai, kiti nutarimai, Europos sąjungos direktyvos. Pelno mokesčio įstatymas (toliau PMĮ) yra pagrindinis teisės aktas, kuriuo vadovaudamiosios įmonės apskaičiuoja pelno mokestį. Jame reglamentuojamos pagrindinės nuostatos, susijusios su pelno apmokestinimu. Tamulevičienė, D., Subačienė, R. (2013) pabrėžia tris pagrindinius veiksnius, kurie lemia pelno mokesčio dydį:

- mokesčiai bazės nustatyta tvarka;
- mokesčio tarifas;
- pelno ir kitų mokesčių sąveika.

PMĮ nurodoma, kad mokesčio bazė "yra visos Lietuvos respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje".



Šaltinis: Sudaryta pagal PMĮ 4 straipsnį.

2 paveikslas. **Pelno mokesčio bazė**

2 paveiksle pateiktos Lietuvos ir užsienio vienete mokestinės bazės. Svarbu pastebėti, kad apskaičiuojant Lietuvos vieneto mokestinį pelną, neįtraukiamos uždirbtos pajamos per nuolatines buveines, jei pastarosios yra Europos ekonominės erdvės valstybėse arba jei Lietuva yra sudariusi su ta valstybe dvigubo apmokestinimo sutartį. PMĮ komentare pabrėžiama, kad jei užsienio šalis nepatenka į šias kategorijas, taikomas dvigubas apmokestinimas t.y. "per mokestinį laikotarpį gautos arba uždirbtos pajamos buvo apmokestintos ir Lietuvoje, ir užsienio valstybėje, kurioje tos pajamos buvo gautos arba uždirbtos, Lietuvos vieneto užsienio valstybėje gautų pajamų dvigubas apmokestinimas naikinamas, taikant užsienio valstybėje sumokėto mokesčio sumos atskaitymo iš Lietuvoje vieneto mokėtino pelno mokesčio sumos metodą" (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras). Ši įstatymo nuostata nėra naudinga valstybei. Jei įmonė deklaruoja, kad turi nuolatinę buveinę Estijoje, tokiu atveju įmonė pagal PMĮ 4str. 1 dalį yra atleidžiama nuo pelno mokesčio. Tačiau Estijoje pelno mokestis mokamas tik nuo paskirstyto pelno, ko pasekoje įmonės, siekdamos išvengti pelno mokesčio, gali pasinaudoti šia galimybe ir buveinę perkelti į minėtą valstybę.

Pelno mokesčio tarifai yra apibėžiami taip pat ir PMĮ. Išskiriami 4 skirtingi tarifai bei neapmokestinami vienetai. Pagrindinis mokesčio tarifas yra 15 procentų, tačiau įstatyme nurodyta daugybė išimčių kai mokestinis tarifas tampa mažesnis. Lengvatų taikymas atskiroms grupėms yra viena iš neišspręstų pelno apmokestinimo problemų, kuri nesuvienodina mokestinių sąlygų bei nėra suderinama su teisingumo principu.

Skirtingi pelno mokesčio tarifai ir daugybė lengvatų yra viena vis dar neišspręstų pelno mokesčio apmokestinimo kriterijų. Dažnu atveju mažų įmonių apskaitos tvarkytojams sunku suprasti kada jie pakliūna, o kada nepakliūna į legvatinių apmokestinimų rėmus. Tuo tarpu didelės įmonės, turinčios aukštos kvalifikacijos apskaitos tvarkytojus bei kitus resursus, gali manipuliuoti mokestinių taisyklių nuostatomis, taip mažindami sumokamus mokesčius. Kaip pavyzdį galima įvardinti įmones, kurios turi pakankamus resursus ir investuoja laisvosiose ekonominėse zonose, yra atleidžiamos nuo pelno mokesčio ribotam periodui, tuo tarpu smulkiosios, kurios negali skirti analogiškų investicijų, yra apmokestinamos. Kita skirtingų tarifų problema – tai prieštaravimas teisingumo principui, kuomet analogišką veiklą vykdančios įmonės, apmokestinamos skirtingu mokesčio tarifu. Dėl šių priežasčių įstatymų leidėjai turėtų naikinti daugelį legvatų, paraleliai mažindami ir bazinį mokesčio tarifą.

1.3 Finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumas

Finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumo klausimas visuomet buvo sudėtingas ir aktualus diskusijų objektas. Mokslininkai pastebi, kad visiškas finansinių ir mokestinių ataskaitų suderinamumas sunkiai įmanomas dėl įvairių priežasčių. Kamleitner B., Korunka C., ir Kirchler E. (2012) mokestinės apskaitos laikymąsi apibūdina kaip visapusiškai apskaičiuotus ir sumokėtus visus mokesčius. Neatitikimus tarp finansinės ir mokestinės apskaitos įvardina kaip skirtumą tarp faktinio ir apskaičiuoto mokesčio. Neatitikimai, priklausomai nuo atsiradimo priežasčių, gali būti skirstomi į nuolatinius ir laikinuosius, taip pat apimti tyčinius ir netyčinius atvejus. Michelle Hanlon ir Shane Heitzman (2010) savo straipsnyje pastebi, kad nors suderinamumo sudėtingumą lemia įvairios priežastys, svarbiausia jų yra skirtingi mokestinės ir finansinės apskaitos tikslai, bei šioms apskaitoms įtaką darantys skirtingi teisės aktai. Jie pastebi, kad finansinės apskaitos tikslas yra užfiksuoti sandorius, siekiant gauti naudingos informacijos jos vartotojui. Tuo tarpu mokestinė apskaita formuojama pagal politinius procesus. A. Tran (1997) pritaria, kad apskaita dalinama į dvi dalis, kur pirmojoje dalyje yra finansinė apskaita, kurią naudoja vidaus ir išorės suinteresuoti asmenys bei į mokestinę, kurios pagrindinis vartotojas yra valstybės mokesčių administratorius. Tai galima pastebėti ir Lietuvoje, kur finansinę apskaitomybę nustato apskaitos standartai, Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas, buhalterinės apskaitos įstatymas, bei kiti teisės aktai. Tuo tarpu mokestinę atskaitomybę reglamentuoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas bei jį lydintys 25 įstatymai skirti kiekvienam mokesčiui atskirai ir kiti lydintieji teisės aktai. Jared A. Moore (2012) savo straipnyje pastebi, kad finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumą sunkina ir “mechaniniai” skirtumai, kuriuos lemia taip pat skirtingas šių

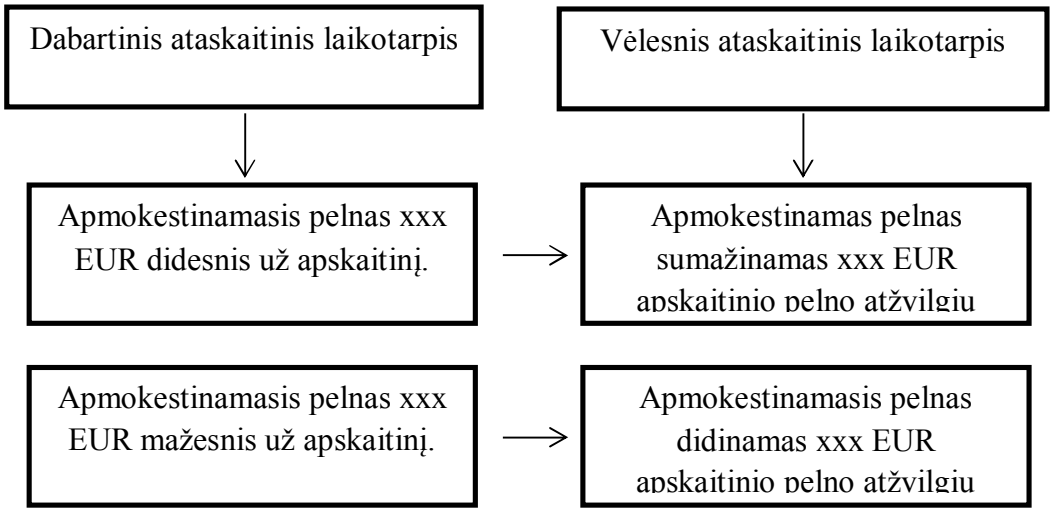
apskaitų reglamentavimas. Tai lemia skirtingi pajamų pripažinimo, jų pripažinimo nusidėvėjimo ir kiti kriterijai.

1.3.1 Laikinieji ir nuolatiniai skirtumai

Dažna finansinės ir mokestinės neapskaitos priežastimi tampa sąmoningas jos klastojimas arba apgaulingas jos vedimas. Kourdoumpalou S. ir Karagiorgos T. (2012) šį reiškinį apibūdina kaip neatsargų ir tyčinį veikimą arba neveikimą, kurio rezultate iš esmės iškraipoma finansinė atskaitomybė. Tuo tarpu Amerikos instituto audito standartų valdyba šį reiškinį apibrėžia kaip tyčinį sumų iškraipymą arba praleidimą siekiant iškraipyti finansinių ataskaitų rezultatus. Iatridis G. (2010) pastebi, kad įmonės yra linkusios pasiduoti vadovybės spaudimui, kad finansinėse ataskaitose atsispindėtų tokie rezultatai, kokius pageidauja matyti įmonės akcininkai arba patys vadovai. Tokiais atvejais, priklausomai nuo poreikio, įmonės pajamos gali būti dirbtinai didinamos arba mažinamos.

Kitas atvejais, finansinių ir mokestinių ataskaitų duomenys gali nesutapti dėl natūralių priežasčių. G. A. Plesko (2000) pastebi, kad nors finansinės ir mokestinės pajamas apskaičiuojamos remiantis tais pačiais principais, skirtumai dažnu atveju būna akivaizdūs. Tai laikinieji ir nuolatiniai skirtumai. Pirmieji skirtumai anot Plesko, atsiranda pajamų pripažinimo skirtingame laike. Tuo tarpu nuolatiniai skirtumai atsiranda kai mokestinė apskaita nepripažįsta finansinės apskaitos pajamų ir atvirkščiai. A. Tran (1997) nurodo, kad apskaitos politikoje stengiamasi laikytis pastovumo principo, tuo tarpu nepakankamas dėmesys teikiamas finansinių rezultatų suderinamumui, skirtingų įmonių aspektu t.y., bendro įvertinimo metodo nebuvimas finansinėje apskaitoje. BAS leidžia laisvai pasirinkti įvertinimo metodus ir tai yra geras dalykas, nes jos pasirenka tuos metodus, kurie labiausiai atitinka veiklos specifiką. Nepaisant to, skirtinguose segmentuose dirbančios įmonės gali gauti kardinalius skirtingus finansinius rezultatus dėl skirtingai pasirinktų įvertinimo metodų. Dėl šių ir kitų galimų veiksnių atsiranda finansiniais ir mokestiniai neatitikimai. Šie skirtumai išskiriami į laikinuosiu ir nuolatinius.

“Laikinieji skirtumai - turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumai. Gali būti apmokestinamieji ir įskaitomieji laikinieji skirtumai” (1-asis verslo apskaitos standartas, Finansinė atskaitomybė). Laikinieji skirtumai būna vieną ataskaitinį laikotarpį ir jam pasibaigus išnyksta. Atsirandantys finansinio ir mokestinio pelno laikinieji skirtumai yra įskaitomi vėlesniais laikotarpiais.



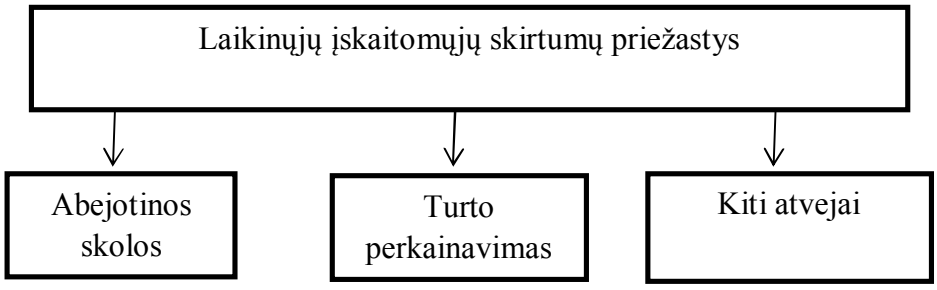
Šaltinis: Sudaryta pagal Kalčinską, 2010, 7 p.

3 paveikslas. **PM laikinieji skirtumai**

Iš paveikslo galima matyti kad, jei finansinėje apskaitoje apskaičiuotas pelnas yra didesnis nei mokestinėje apskaitoje, sekantį finansinį laikotarpį jis yra mažinamas analogiška suma. Ir priešingai, jei finansinėje apskaitoje apskaičiuotas pelnas yra mažesnis nei mokestinėje apskaitoje, sekantį finansinį laikotarpį jis yra didinamas analogiška suma.

Paprastai laikinųjų skirtumų priežastis lemia skirtingas mokestinės apaskaitos ir VAS reglamentavimas pajamų ir sąnaudų pripažinimo laike. Remiantis 3 paveikslu ir 24 VAS, laikinuosius skirtumus išskiriamos dvi rūšys, tai: apmokestinamieji laikinieji skirtumai ir įskaitomieji laikinieji skirtumai.

Įskaitomieji laikinieji skirtumai – "laikinieji skirtumai, dėl kurių būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas bus mažesnis už apskaitinį (mokestiniai nuostoliai bus didesni už apskaitinius)" (1-asis verslo apskaitos standartas, Finansinė atskaitomybė). Šie skirtumai susidaro jei apskaičiuojant apmokestinamas pajamas, jos anksčiau pripažįstamos mokestinėje apskaitoje, nei finansinėje. Praktiniu požiūriu, laikinieji apmokestinamieji skirtumai gali susidaryti dėl 4 paveiksle nurodytų priežasčių.

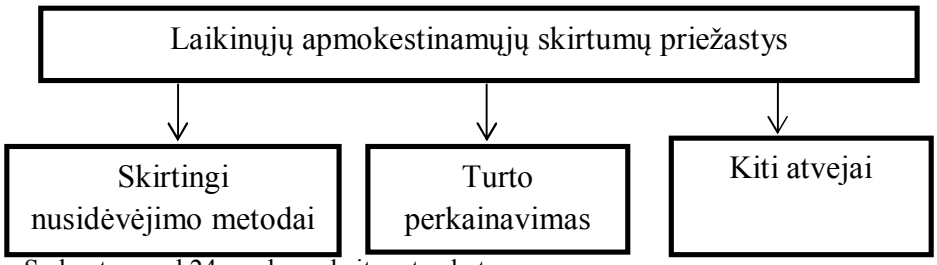


Šaltinis: Sudaryta pagal 24 verslo apskaitos standartą

4 paveikslas. **Laikinųjų įskaitomųjų skirtumų priežastys**

Abejotinos skolos apskaitoje gali būti pripažintos sąnaudomis, taip mažinančiomis pelną, bet mokestinėje apskaitoje jos tą ataskaitinį laikotarpį nepripažįstamos, todėl mokestinė bazė tampa didesnė už balansinę. Turto perkainavimas ir jo naujas įvertinimas gali sumažinti balansinę vertę, mokestinės vertės atžvilgiu. Laikinieji įskaitomieji skirtumai taip pat gali atsirasti dėl naujo turto ir su jo paruošimo susijusiomis išlaidomis įtraukimo į balansą, investicijų, ir kitų dalykų. Esant šiems neatitikimams mokestinis pelnas tampa didesniu, lyginant su finansiniu pelnu, ko pasekoje didėja to laikotarpio išlaidos pelno mokesčiui.

Apmokestinamieji laikinieji skirtumai – "laikinieji skirtumai, dėl kurių būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas bus didesnis už apskaitinį (mokestiniai nuostoliai bus mažesni už apskaitinius)" (1-asis verslo apskaitos standartas, Finansinė atskaitomybė).

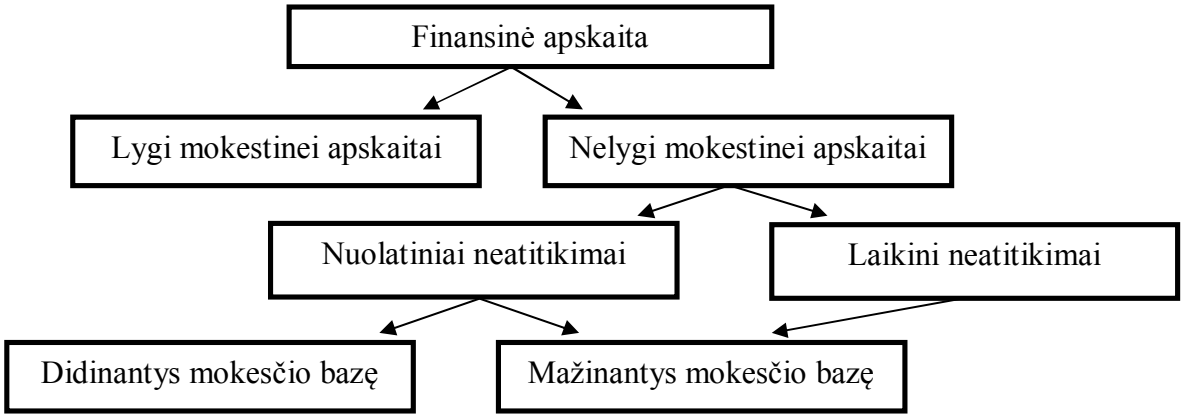


Šaltinis: Sudaryta pagal 24 verslo apskaitos standartą

5 paveikslas. **Laikinųjų apmokestinamųjų skirtumų priežastys**

Įmonei pasirinkus skirtingus nusidėvėjimo metodus finansinėje ir mokestinėje apskaitoje, atsiranda rizika mokestiniams neatitikimams. Dėl šių priežasčių mokestinė bazė gali tapti mažesnė už balansinę vertę. Turto perkainavimas tikrąja verte gali pakeisti balasinę vertę, tuo tarpu mokestinė bazė gali ir nepakisti. Esant šiems neatitikimams, mokestinis pelnas tampa mažesnis, lyginant su finansiniu pelnu, ko pasekoje mažėja to laikotarpio išlaidos pelno mokesčiui.

Nors laikinieji skirtumai ir išnyksta vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais, pasitaiko ir nuolatinių skirtumų, kurie kartojasi nuolat. Nuolatiniai skirtumai – "apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumai, kurie susidaro dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal finansinę apskaitą ir mokesčius reglamentuojančius teisės aktus. Šie mokestinių ir apskaitinių rodiklių skirtumai susidaro vieną ataskaitinį laikotarpį ir vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais neišnyksta" (Kalčinskas, 2010). Šie neatitikimai atsiranda dėl finansinės ir mokestinės apskaitos nesuderinamumo 6 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta pagal Kalčinską, 2010, p. 678

6 paveikslas. **Finansinė apskaita**

Iš schemos galima pastebėti, kad nuolatiniai neatitikimai gali būti dvejopi: didinantys mokestinę bazę bei ją mažinantys. Neatitikimai, kurie didina mokesčio dalį, gali susidaryti dėl sąnaudų ir pajamų pripažinimo ar nepripažinimo. Pirmuoju atveju pasitaiko atvejų kai finansinėje apskaitoje išlaidos įtraukiamos į sąnaudas, nors LRS pelno mokesčio įtatyme šios sąnaudos nėra pripažįstamos arba pripažįstamos dalinai. Šiuos atskaitymus reglamentuoja šio įstatymo V skyrius, bei 31 straipsnis. Pasitaiko atvejų kai įmonės operacijos, mokestine prasme traktuojamos kaip pajamos, nors finansinėje apskaitoje jos tokiomis nėra traktuojamos. Šiuo atveju taip pat didėja mokestinės sąnaudos. Nepaisant šių atvejų pasitaiko ir priešingi atvejai, kai mokestinė bazė yra mažinama, tai: apskaitos pripažintos pajamos nėra įtraukiamos į mokestinę bazę arba įmonės išmokėtos lėšos, pagal mokestinę bazę pakliūna į leidžiamus atskaitymus, nors finansinėje atskaitomybėje nėra įtraukiamos į sąnaudas. Pirmąjį atvejį reglamentuoja LRS pelno mokesčio įstatymo 12 straipsnis, o antrąjį 17 straipsnis.

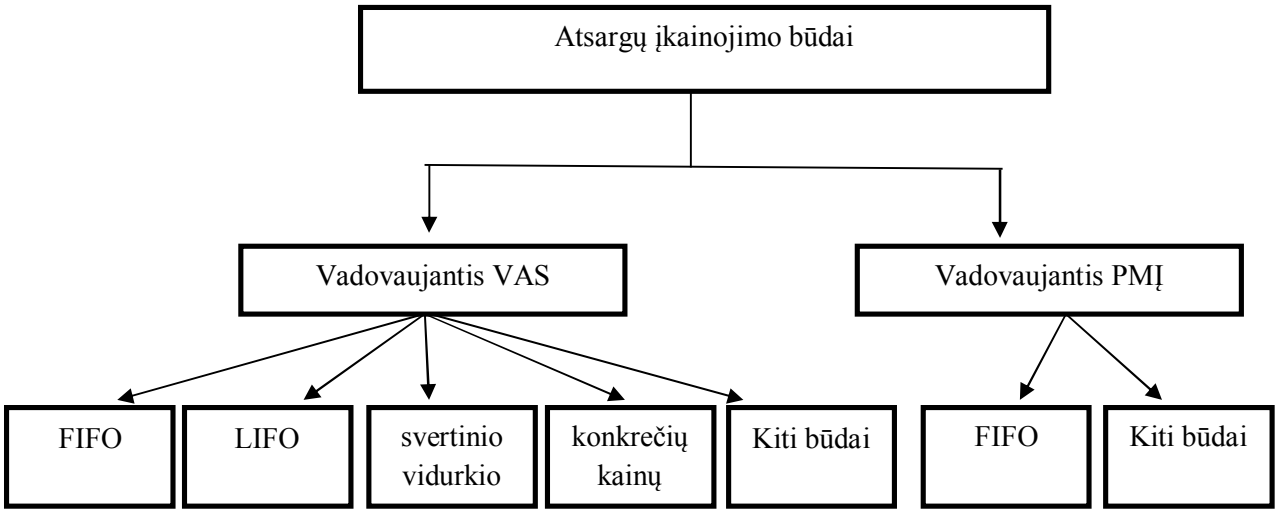
Abibendrinant, galima daryti išvadą, kad įmonės, siekdamos išvengti tiek laikinųjų, tiek ir nuolatinių skirtumų ir taip minimaliai sumažinti neleidžiamų atskaitymų sumas, dažnu atveju gali pasirinkti tokią apskaitos politiką, kuri bus prigretinta ne teisingiems finansiniams duomenims atskleisti, bet mokesčiams apskaičiuoti. Anot Černiaus G. (2012) šią išvadą patvirtina ir tyrimas „Verslo apskaitos standartų taikymas Lietuvos įmonėse“, kurį atliko Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto (VUKH) Finansų ir apskaitos katedra kartu su Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija (LBAA)”. Dažniausiai apskaitos politika derinama prie mokestinių taisyklių, tvarkant atsargų ir ilgalaikio materialiojo turto apskaitą. Tai gali turėti labai neigiamų pasekmių vertinant įmonės finansinius rodiklius.

1.3.2. Atsargų apskaitos neatitikimo ypatumai

„Atsargos – trumpalaikis materialusis turtas (žaliavos, medžiagos, detalės, komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, produkcija, pirktos prekės, skirtos perparduoti), kurį

įmonė naudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą" (Tamulevičienė, Subačienė, 2013). Atsargų apskaitos tvarkymui ir įkainojimui yra pakankamai daug metodų, kurie taikomi priklausomai nuo įmonės veiklos specifikos. Kiekviena įmonė, vadovaudamasi buhalterinės apskaitos įstatymu, VAS, bei kitais teisės aktais, pasirenka tokią atsargų apskaitos politiką, kuri teisingiausiai atspindi atsargų vertę ir realią finansinę padėtį. Šiuo metu, kai atsargų apskaitą reglamentuojančios finansinės apskaitos taisyklės dažnu atveju nesutampa su mokestinėmis, įmonėms iškyla dilema ar stengtis teisingai atspindėti įmonės finansinę situaciją, ar besąlygiškai vadovautis mokestinėmis taisyklėmis. Siekiant, kad apskaitos duomenys teisingai atspindėtų esamą situaciją, labai svarbu finansinės ir mokestinės apskaitos teisės aktų harmonizavimas.

Atsargos yra įmonės trumpalaikis, likvidus turtas, kuris greitai gali būti paverstas į pinigus. Atsargos dar vadinamos ir apyvartiniu kapitalu, kuris darp stiprią įtaką įmonės valdymui. V. Žvirelytė (2010) savo straipsnyje pastebi, kad pateikimas atsargų įvertinimas finansinėje atskaitomybėje – svarbi sąlyga siekiant teisingai nustatyti įmonės mokumą ir naudojamo trumpalaikio turto efektyvumą. VAS nurodomas ir leidžiamas labai svarbus apskaitos būdas, tai įvertinimas grynąja galimo realizavimo verte. Šis būdas svarbus siekiant užtikrinti, kad trumpalaikio turto vertė balanse neviršytų tikrosios vertės. Atsargų apskaitos įkainojimo būdai nurodomi devintajame verslo apskaitos standarte. Jame numatoma, kad atsargos gali būti įkainojamos: FIFO, LIFO, svertinio vidurkio, konkrečių kainų arba kiti būdais. Tuo tarpu PMĮ nurodoma, kad įkainojimo būdas turi būti taikomas FIFO metodu ir tik išskirtiniais atvejais, gavus mokesčio administratoriaus leidimą, galimi kiti įkainojimo būdai. (7 paveikslas)



Šaltinis: sudaryta pagal PMĮ ir VAS 9

7 paveikslas. **Atsargų įkainojimo būdai**

8 – ajame VAS apibūdinami pagrindiniai įkainojimo būdai. Renkantis FIFO būdą, yra daroma prielaida, kad anksčiausiai įsigytos ar pasigamintos prekės, anksčiausiai ir yra

sunaudojamos arba parduodamos. Įkainojant LIFO būdu daroma prielaida, kad vėliausiai įsigytos ar pasigamintos prekės yra sunaudojamos arba parduodamos anksčiausiai. Šis metodas pakankamai tiksliai nustato įmonės finansinius rezultatus. Lyginant paskutinių pirktų atsargų kainą su pardavimų kaina, gaunami tikslūs ir neiškraipyti duomenys. Šis metodas sumažina pelną, nes lyginama paskutinė – dažniausiai didžiausia atsargų savikaina. Tai kaupimo principu pagrįstas metodas, kurio pagalba rodomas pelnas atspindi tikrą skirtumą tarp pajamų ir parduotų prekių ar paslaugų savikainos. Šis metodas neleidžia susidaryti neuždirbtam pelnui. Tamulevičienė, D., Subačienė, R. (2013) nurodo, kad svertinio vidurkio metodas naudojamas kai „atsargos įkainojamos vidutinėmis kainomis t.y. vienarūšių atsargų savikaina nustatoma pagal tokių atsargų vienetų laikotarpio pradžioje ir per visą laikotarpį įsigytų ar pagamintų atsargų vienetų kainų svertinį vidurkį“. Naudojant šį metodą vidurkis gaunamas naudojant LIFO ir FIFO būdus. Pagrindinis šio metodo trūkumas, kad šis metodas nesuteikia aiškios informacijos kokią įtaką kainų svyravimai daro veiklos rezultatams. Konkrečių kainų metodas, kai kiekvienas atsargos vienetas įkainojamas atskirai. „Konkrečių kainų būdas naudojamas, įtraukiant į apskaitą brangias atsargas, pvz., automobilius, baldus, nes reikia tiksliai žinoti kiekvieno pirkinio naudojimo paskirtį, organizacijos veiklos rezultatą daryti įtaką galima pardavimui pasirenkant tuos atsargų vienetus, kurie buvo pirkti didesne arba mažesne kaina, priklausomai nuo tikslo – turėti mažesnį ar didesnį veiklos rezultatą. “Jei laikotarpio pabaigoje atsargų kaštai yra didesni, tai grynasis pelnas yra mažesnis, o kai laikotarpio pabaigos atsargų kaštai yra mažesni arba mažėja, tuomet grynasis pelnas būna didesnis arba didėja” (2-asis verslo apskaitos standartas, Balansas). VAS išskiria ir kitus galimus įkainojimo būdus, tai – normatyvinės savikainos ir mažmeninių kainų. Tamulevičienė, D. ir Subačienė, R. (2013) taip pat pateikia HIPO, LOFO ir GIFO metodus. Valužis, K. ir Palubinskienė, S**.** (2005) atsargų įkainojimo metoduose pastebi neatitikimus ne tik tarp VAS ir PMĮ, bet ir pačiame VAS. 9-tąjame standarto 23 p. nurodoma, kad „kai atsargų (produkcijos) judėjimo ir jų likučių ataskaitiniu laikotarpiu traukti į apskaitą faktine pasigaminimo savikaina netikslinga arba neįmanoma, gali būti taikomi kiti įvertinimo būdai” (9-asis verslo apskaitos standartas, Atsargos) tuo tarpu tame pačiame 9 VAS 23 p. nurodoma, kad nebesvarbu kaip buvo įvertinamos atsargos, jos finansinėse ataskaitose turi būti įvertintos savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte. Pastarasis punktas prieštarauja tiek to pačio 9 VAS 35 p. - 39 punktams, tiek ir PMĮ nuostatoms.

Iš paveikslo 7 galima pamatyti, kad leidžiami atsargų įkainojimo būdai skiriasi finansinėje ir mokestinėje apskaitoje. Pastebimi neatitikimai pačiame PMĮ 57 straipsnyje. 2 ir 3 dalyse nurodoma, kad apskaita tvarkoma vadovaujantis LR buhalterinės apskaitos įstatymu ir kitais teisės aktai, o vienetai gali naudoti visuotinai pripažintus atsargų įkainojimo būdus. Tačiau to pačio straipsnio 4 dalyje išdėstoma, kad atsargos turi būti apskaitomos FIFO metodu ir šio metodo pakeitimas galimas

tik leidus mokesčių administratoriui. Kadangi FIFO metodas nėra statiškas esant įvairioms aplinkybėms, tai gali turėti didelę įtaką įmonės rezultatams.

Įvairūs autoriai išskiria teigiamus ir neigiamus FIFO metodo aspektus. Pagrindinius teigiamus aspektus įvardina Bajorūnienė, I. ir Christauskas, J. (2011). Jų nuomone FIFO metodas leidžia gana tiksliai įvertinti įmonės sandėliuose esančias atsargas. Šis metodas susieja fiziškai parduotų prekių įsigijimo savikainą su už šias prekes gautomis pajamomis. Taip pat, taikant FIFO metodą, balanse matyti tikslus atsargų likučio įkainojimas. Taip pat šie autoriai pabrėžia, kad atsargų įkainojimas FIFO metodu yra optimistinis t.y. dažnu atveju gaunamas geresnis rezultatas nei yra realus, ko pasekoje didėja pelno mokesčio kaštai. Tamulevičienė, D. ir Subačienė, R. (2013) pastebi, kad "FIFO įkainojimo metodas infliacijos sąlygomis didina apmokestimajį pelną. Tokiu būdu dirbtinai pakeliamas įmonės pelnas". Dažnai šiuo trūkumu bando naudotis įmonių vadovai siekdami maksimalizuoti veiklos finansinį pelną, taip stengiant pateisinti akcininkų ir investuotojų lūkesčius. Realybės neatitinkantis pelno dydis turi reikšmingą įtaką mokėtinam pelno mokesčiui. Kita galima neatitikimo priežastis gali pasitaikyti, kai įmonė finansinėje apskaitoje atsargas įkainoja LIFO metodu, bet mokestinėje daromi koregavimai į FIFO metodą. Tokie neatitikimai reikšmingai padidina mokestinį pelną, kuris nėra realiai uždirbtas. Galima pastebėti, kad PMĮ 57 straipsnio 4 dalyje įstatymų leidėjas sąmoningai nurodo FIFO kaip galimą atsargų įkainojimo metodą, o kitus tik leidus mokesčių administratoriui. Pagrindinis to tikslas yra didesnis mokesčio surinkimas, tuo tarpu į finansinės ir mokestinės apskaitos harmonizavimą nėra kreipiamas didelis dėmesys. Vertinant šiuos argumentus galima teigti, kad dažnu atveju mokestinėje apskaitoje atsispindi ne tikrieji, bet apmokestinamieji rezultatai.

Apibendrinant galima teigti, kad vienetai, siekiantys išvengti finansinių ir mokestinių neatitikimų, atsargų aspektu turėtų:

- Atsargų įkainojimo būdas turi būti pasirenkamas atsižvelgiant į vieneto veiklos specifiką;
- Tiek finansinėje, tiek ir mokestinėje apskaitoje pasirinkti vienodus įkainojimo būdus;
- Stengtis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje išvengti didelių atsargų kiekių.

Įstatymų leidėjas turėtų siekti finansinės ir mokestinės apskaitos harmonizavimo atsargų įkainojimo aspektu ir sudaryti sąlygas laisvai pasirinkti įkainojimo metodą, apskaičiuojant ataskaitinį pelną, priklausomai nuo vieneto veiklos specifikos. Didesnis dėmesys turi būti skirtas ne maksimaliam mokesčio surinkimui, bet tikslių duomenų atspindėjimui.

1.3.3. Ilgalaikio materialiojo turto finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimai

Daugeliu atveju ilgalaikis turtas vienetų balanse sudaro didžiąją balansinio turto dalį. Esant šiai situacijai turi būti skirtas ypatingas dėmesys teisingai šio turto apskaitai, nes bet kokie

pasikeitimai ar neatitikimai šioje klasėje gali turėti didelę įtaką tiek įmonės finansiniams rezultatams, tiek ir mokestiniams kaštams. Dažnu atveju iškyla klausimas ar finansinę apskaitą tvarkyti ir ją rengti remiantis apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais bei VAS ar ją derinti prie mokestinių teisės aktų. Pirmuoju atveju parengtas finansines ataskaitas tektų koreguoti atsižvelgiant į mokestinius reikalavimus. Antruoju atveju, apskaitos tvarkymas remiantis mokestiniais teisės aktais, gali netiksliai ir nepilnai parodyti įmonės būklę, turimą turtą ir gali turėti įtakos bendriems įmonės finansiniams rodikliams.

Ilgalaikis turtas skirstomas į ilgalaikį materialų ir nematerialų turtą. „Ilgalaikis materialusis turtas – materialusis turtas, skirtas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, nuomoti ar administraciniams tikslams ir kurį numatoma naudoti ilgiau nei vienerius metus" (Subačienė, Budrionytė, Senkus, 2012 48 p.). „Ilgalaikis nematerialusis turtas – nepiniginis, neturintis fizinės formos turtas, kuris naudojamas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, valdymo tikslams arba nuomai" (Bajorūnienė, Christauskas, 2011 37p.). Dažniausi neatitikimai kylantys tarp finansinės ir mokestinės apskaitos, apskaitant ilgalaikį materialų turtą. 12-asis verslo apskaitos standartas nurodo, kada turtas pakliūna į ilgalaiko materialiojo turto klasę:

- Jei turtas skirtas prekėms pasigaminti, paslaugoms teikti, nuomoti ar administraciniams tikslams ir iš jo tikimasi gauti ekonominės naudos;
- Turtą numatoma naudoti ilgiau nei vienerius metus;
- Turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina yra ne mažesnė už įmonės nustatytą minimalią ilgalaikio meterialiojo turto vieneto vertę;
- Vienetas gali patikimai nustatyti turto vertę;
- Vienetui yra perduota rizika susijusi su materialiuoju turtu.

Bandant sugretinti finansinę ir mokestinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus IMT nudėvėjimo aspektu, pastebimi neaiškumai ir neatitikimai. 12-ojo VAS 56 p. nurodoma, kad turto nusidėvėjimas gali būti skaičiuojamas „remiantis metine nusidėvėjimo norma, kurią įmonė nusistato, atsižvelgiant į nurodytus kriterijus" (12-asis verslo apskaitos standartas, ilgalaikis materialusis turas). Čia įmonei suteikiama teisė laisvai pasirinkti IMT nudėvėjimo laikotarpį, svarbu tik, kad jis kuo tiksliau atitiktų realią nusidėvėjimo normą. Tačiau PMĮ 18 str. 2 dalyje yra nurodoma, kad įmonės pasirinkdamos nusidėvėjimo laikotarpį, privalo vadovautis šio įstatymo 1 priedėlyje esančiais normatyvais ir nusidėvėjimo būdais. Priedėlyje atskiroms turto grupėms nurodomi maksimalūs nudėvėjimo normatyvai, kurių taikymas būtinas norint, kad nusidėvėjimai būtų pripažinti pelno mokestį mažinančiomis sąnaudomis. Išimtys taikomos tik mažoms įmonėms, kurios išdėstytos PMĮ 18str. 3 dalyje.

Nusidėvėjimo normos dydžiui didelę įtaką daro ne tik nusidėvėjimo terminas, bet ir numatoma likutinė turto vertė. „Likutinė vertė – suma, kuri apskaičiuojama prie ilgalaikio

materialiojo ar nematerialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainos pridedant arba iš jos atimant visas turto vertės pokyčių sumas ir atimant sukauptą nusidėvėjimo ar amortizacijos sumą" (Tamulevičienė, Subačienė, 2013). Likvidacinė vertė apibrėžiama kaip „suma, kurią pasibaigus naudingo tarnavimo laikui tikimasi gauti už turtą, įvertinus būsimas likvidavimo ar perleidimo išlaidas" (12-asis verslo apskaitos standartas, ilgalaikis materialusis turas). VAS nustato, kad likvidacinę vertę įmonė nusistato pati. Tačiau išnagrinėjus PMĮ 18 str. 2 dalyje nurodoma, kad ji negali būti didesnė kaip 10 procentų įsigijimo kainos. Juočiūnienė D. ir Stočiuvienė N. (2008) savo straipsnyje pastebi, kad nustatyta tokia likvidacinė turto vertė gali būti labai nutolusi nuo likvidacinės vertės, nustatytos remiantis 12-uoju VAS. 10 procentų likvidacinė riba ne visuomet būna pakankama. Jei turtas nudėvimas mažesniu procentu, tokiu atveju negalima tiksliai nustatyti įmonės turto likutinės vertės, o į sąnaudas įtraukiama didesnė sąnaudų vertė, kuri mažina pelno mokestį. Ne ką mažesnis už teisingą likutinės vertės pasirinkimą, yra teisingas turto nudėvėjimo metodo pasirinkimas. G. Kalčinskas (2010) atkreipia dėmesį, kad nusidėvėjimo metodas turi būti pasirinktas įvertinus ne tik numatomus fizinius, bet ir moralinius nusidėvėjimus. Jis siūlo renkantis nusidėvėjimo būdą atsižvelgti į:

- Planuojamą naudingo tarnavimo laiką;
- Planuojamą IMT naudojimo intensyvumą, turto aplinką, naudingų turto savybių kitimą;
- Technologjų bei ekonominę pažangą, morališkai sendinančią turtą;
- Teisinius ir kitokius veiksnius, ribojančius ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiką;
- Įmonės nustatytą ilgalaikio materialiojo turto likvidacinę vertę.

Remiantis 12-uoju VAS nustatomi 4 nusidėvėjimo skaičiavimo metoduai, tai: tiesiogiai proporcingas (tiesinis); produkcijos; metų skaičiaus; dvigubai mažėjančios vertės. Tuo tarpu PMĮ nustato, kad galima naudoti tik tris nusidėvėjimo skaičiavimo metodus: tiesiogiai proporcingą (tiesinį) (toliau – tiesinis metodas), dvigubą – mažėjančios vertės (dvigubo balanso) (toliau – dvigubo balanso metodas) arba produkcijos metodus. Svarbu paminėti, kad 1 priedėlyje nurodomi ne tik nusidėvėjimo terminai, bet ir nudėvėjimo metodai, kuriuos būtina naudoti priklausomai nuo turto rūšies. Jei įmonė dėl tam tikrų priežasčių finansinėje ir mokestinėje apskaitoje taiko skirtingus nusidėvėjimo metodus, turto tarnavimo eigoje bus priversti daryti turto vertės koregavimus, ko pasekoje dirbtinai gali kisti apskaitinis ir mokestinis pelnas. Černius G. (2012) nurodo, kad "jei taisyklės yra, skirtos pelno mokesčiui apskaičiuoti, bus pritaikytos buhalterinėje apskaitoje ir dėl to sugeneruoti duomenys bus perkelti į finansines ataskaitas – šios ataskaitos taps klaidingos." Kitas savrbus apspektas, kurį pastebi Aleliūnaitė R. (2012) yra turto likvidacinės vertės nustatymas, kur dažnu atveju, mokestiniais tikslais, įmonių pasirenkamas toks nusid nusidėvėjimo būdas, kad būtų sumokamas kuo mažesnis pelno mokestis. Taip pat, Aleliūnaite R. (2012) nurodo, kad siekiant

harmonizuoti IMT nudėvėjimą, išskirtinais atvejais turėtų būti leidžiama nesilaikyti minimalaus nusidėvėjimo laikotarpio taip pat, turėtų būti leidžiamas produkcijos nusidėvėjimo metodas. Nepaisant dažnų IMT nusidėvėjimo taisyklių neatitikimų apskaičiuojant finansinius bei mokestinius rezultatus, įmonių apskaitos tvarkytojai, visų pirma, turi stengtis teisingai atvaizduoti finansinius rezultatus. Tai ypatingai svarbu norint pavaizduoti įmonės tikruosius rezultatus, kurie naudojami analitiniams rezultatams gauti.

Turto naudojimo pradžia taip pat gali lemti neatikimus. Nors 12-ojo VAS nuostatos nustato, kad parengto naudoti ilgalaikio turto nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo sekančio mėnesio 1 dienos, gali neatitikti su PMĮ nuostatomis. PMĮ nurodoma, kad turto nudėvėjimo sąnaudos nebūtinai turi būti įtrauktos į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, mažinančias pelno mokestį. Jei įmonė įsigijo turtą, kuris turi būti nudėvimas dvigubo balanso metodu arba produkcijos metodu turi rinktis pusmečio būdą. PMĮ komentare nurodoma, kad pusmečio būdas nustato nusidėvėjimo sąnaudų pripažinimą. Jei turtas pradedamas naudoti iki ataskaitinių metų 6 mėnesio (t.y. iki birželio 30 dienos), nusidėvėjimas skaičiuojamas už visus ir įtraukiamas į sąnaudas, kurios mažiną mokestinį pelną. Jei turtas pradedamas naudoti nuo ataskaitinių metų 6 mėnesio (t.y. liepos 1 dienos), sukauptas nusidėvėjimas traukiamas tik į kitą mokestinį laikotarpi. Esant šiam neatitikimui, nusidėvėjimo sąnaudų skirtumo finansinėje ir mokestinėje apskaitoje galima išvengti tik taikant tiesinį metodą, nes jį pagal PMĮ galima apskaičiuoti taikant ne pusmečio, bet kito mėnesio būdą.

IMT nusidėvėjimo metodo pasirinkimas įmonei yra labai svarbus. Netikslus jo pasirinkimas gali priversti daryti nuolatinius koregavimus mokestinės apskaitos atžvilgiu, ko pasekoje gali prireikti turto vertės koregavimo. Siekiant suvienodinti finansinę ir mokestinę apskaitą ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo aspektu, reikėtų:

- Leisti įmonėms pasirinkti didesnę turto likutinę vertę;
- Suvienodinti VAS ir PMĮ turto nudėvėjimo leidžiamų metodikų pasirinkimą;
- Įmonės prieš pasirenkant nudėvėjimo metodą, turėtų įvertinti visus aspektus, kad pasirinktas metodas labiausiai atspindėtų tikrą padėtį ir tuo pačiu atitiktų PMĮ keliamus reikalavimus;
- Įmonės, siekdamos išvengti neatitikimų, jei įmanoma turi rinktis tiesinį nudėvėjimo metodą.

Laikini ir nuolatiniai skirtumai, atsargų įkainojimo, IMT nusidėvėjimo, bei kiti turi didelę reikšmę tiek ūkio subjektams, tiek ir pačiai valstybei. Esant finansinių ir mokestinių duomenų pateikimo skirtingos taisyklės dažnai iškyla klausimas kaip teisingai tvarkyti pačią apskaitą. Dažnu atveju įmonės savo apskaitos politiką prigretina prie mokestinių taisyklių. Šie veiksmai gali reikšmingai iškraipyti įmonės rezultatus. Tokiu atveju apskaičiuojami įmonės pelningumo ir kiti rodikliai gali būti beverčiai, nes jie neparodys tikrų įmonės rezultatų, o pačios ataskaitos gali būti sunkiai palyginamos. Iš valstybės pusės didėja tikimybė surinkti mažesnę mokesčio sumą negu yra numatyta. Pelno mokesčio apmokestinimo taisyklės yra ne tik daugybė apribojimų, bet taip pat ir

legvatų. Įmonės planuodamos savo veiklą, lengvatų pagalba dažnu atveju, siekia maksimaliai sumažinti pelno mokestį. Tai ne tik neatneša norimo rezultato, bet dažnu atveju ir yra padaroma žala. Antrame skyriuje bus pateikiama metodologija kaip apskaičiuojami finansinis ir mokestinis pelnas, pateikiami būdai kaip nustatyti ar mokestis ir jo tarifai yra efektyvūs. Trečiajame skyriuje bus atliekama skirtingų ūkio sektorių įmonių analizė, kurios pagalba bus nustatyta kokia tikroji efektyvi pelno mokesčio norma ir kokie veiksniai įtakoja jos dydį.

2. FINANSINIO IR MOKESTINIO PELNO APSKAITOS LYGINAMOSIOS ANALIZĖS TYRIMO METODOLOGIJA

Finansinių ir mokestinių ataskaitų taisyklių ir reikalavimų neatitikimai yra neišvengiami. Pagrindinės to priežastys yra skirtingi apskaitos vartotojai ir skirtingos apskaitą reglamentuojančios taisyklės. Tai akivaizdžiai matosi Lietuvos situacijoje. Esant daugpartinei sistemai kuomet vieną partiją keičia kita, neišvengiamai keičiasi ir apmokestinimo taisyklės.

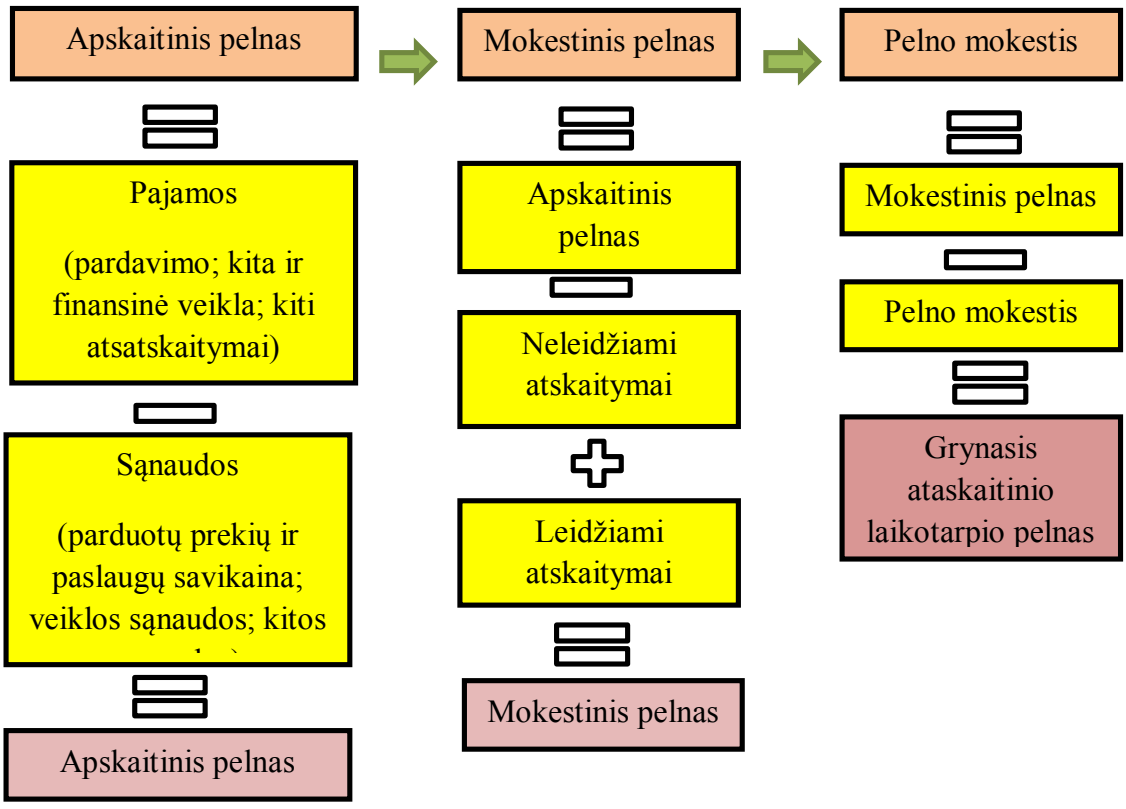
Šioje darbo dalyje bus nagrinėjamas finansinių ir mokestinių ataskaitų informacijos neatitikimas pelno mokesčio aspektu. Bus siekiama atskleisti abiejų apskaitų ryšį, jų neatitikimo momentus bei praktinius neatitikimo sprendimo būdus.

2.1. Pelno mokesčio apskaičiavimo metodikos

Lietuvai aktūrus savo nepriklausomybę, apskaitos tvarkymas buvo orentuotas į Europos apskaitos modelį. Apskaitai daug įtakos padarė kintančios mokestinės taisyklės, ko pasekoje pati finansinė apskaita, progresavo derindamasi prie mokestinės apskaitos. Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, atsirado būtinybė šalies finansinę apskaitą sugretinti su kitų valstybių finansine apskaita. 2004 metų sausio 1 dieną įsigaliojo verslo apskaitos standartai, kurie iš esmės pakeitė finansinės apskaitos supratimą ir tuo pačiu tapo orentuota į Anglosaksų apskaitos modelį. G. Kalčinskas (2010) nurodo, kad apskaitos standartų atsiradimas buvo orentuotas į tikslų ir teisingą įmonės turto atspindėjimą, nuosavybę ir veiklos rezultatus, ko pasekoje atisrado "bendroji tendencija – mokesčių apskaičiavimo ir jų apskaitos atskyrimas nuo finansinės apskaitos ir atskaitomybės taisyklių". Lietuvoje finansinių ir mokestinių ataskaitų rodiklių pateikimo tvarką reglamentuoja skirtingi teisės aktais. Nepaisant skirtingo reglamentavimo, visų pirma, reikia vadovautis finansinę apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais. Dėl skirtingo reglamentavimo išskiriamos dvi pelno savokos – tai apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas. O. Gudaitienė (2012) išskirdama apskaitinį ir finansinį pelną nurodo, kad tai: "apskaitinis pelnas – pelnas, apskaičiuotas lyginant finansinėje apskaitoje užfiksuotas apskaitos pajamas ir su tomis pajamomis uždirbti patirtomis apskaitinėmis sąnaudomis. Apmokestinamasis pelnas – apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas pagal mokesčių apskaičiavimo taisykles, kai iš mokestinių pajamų atimamos mokestinės sąnaudos". G. Kalčinskas (2010) apskaitinį pelną nurodo kaip " pajamas, sąnaudas ir pelną, išvedus finansinėje apskaitoje ir atspindimus finansinių ataskaitų rinkiniuose" tuo tarpu mokestinė apskaita gaunama "įvairiose mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo ataskaitose atspindimų mokestinių pajamų ir mokestinių sąnaudų bei apmokestinamojo pelno rodikliai išvedami pagal mokesčio apskaičiavimo taisykles". 24-ajame verslo apskaitos standarte nurodoma, kad "apskaitinis pelnas (nuostoliai) – ataskaitinio

laikotarpio pelnas ar nuostoliai, parodyti pelno (nuostolių) ataskaitoje, prieš atimant pelno mokesčio sąnaudas (pridedant pelno mokesčio pajamas), tuo tarpu apmokestinamasis pelnas (mokestiniai nuostoliai) – mokesčius reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuotas ataskaitinio laikotarpio pelnas (nuostoliai), nuo kurio apskaičiuojamas ataskaitinio laikotarpio pelno mokestis". Tiek autoriai, tiek ir VAS nurodo, kad tai skirtingos apskaitos rūšys, kurios apskaičiuojamos pagal skirtingas taisykles. D. Mačernienė (2006) pastebi, kad dėl šių priežasčių įmonės priverstos vesti dvi oficialias apskaitas: finansinę ir apskaitą, skirtą mokesčiams apskaičiuoti, ko pasekoje mokestiniai reikalavimai užgožia ir panaikina galimybę tinkamai tvarkyti finansinę apskaitą ir realiai atspindėti verslo procesus.

Finansinis ir mokestinis pelnas praktiniu požiūriu taip pat apskaičiuojamas skirtingai. Finansinis pelnas apskaičiuojamas išvedant skirtumą tarp per ataskaitinį laikotarpį gautų pajamų ir patirtų sąnaudų. Gautas rezultatas vadinamas pelnu prieš apmokestinimą. Mokestiniu požiūriu, toks pelno apskaičiavimas nėra galimas, nes neatitinka mokestinių taisyklių. Tai vyksta dėl skirtingo patirtų sąnaudų interpretavimo (8 paveikslas):



Šaltinis: Sudaryta pagal Kalčinską, 2010, 7 p.

8 paveikslas. **Pelno mokesčio apskaičiavimas**

Iš 8 paveikslo matoma, kad siekiant apskaičiuoti grynąjį ataskaitinio laikotarpio pelną, reikalingos papildomos korekcijos. Jei finansinėje apskaitoje yra pateikiami duomenys pagal VAS,

privalo būti aiškūs, palyginami ir atitikti kitus aiškius metodus, tai mokestinėje apskaitoje apskaičiuojant pelną, būtina atitikti tuo metu galiojančias taisykles. Finansinėje apskaitoje visos gautos pajamos pakliūna į pajamų skiltį, tuo tarpu visos išlaidos, nepriklausomai kaip jos buvo patirtos, į sąnaudų skiltį. Jei įmonė per ataskaitinį laikotarpį mokėjo baudas ar netesybas, tokios išlaidos taip pat traktuojamos kaip įmonės patirtos sąnaudos. Tuo tarpu mokestinėje apskaitoje galioja kitos taisyklės. Visų pirma, iš apskaitinio pelno yra atimamos apskaitinės pajamos arba sąnaudos, kurios nėra traktuojamos kaip mokesčio objektas ir pridedamos pajamos ir sąnaudų dalis, kuri negali būti atskaitoma, apskaičiuojant pelno mokestį. Svarbu pabrėžti, kad įstatymo numatyta tvarka į sąnaudas galima įtraukti praeitų ataskaitinių laikotarpių nuostolius.

Dažnu atveju apskaičiuojant pelno mokestį, susidaro apmokestinamieji skirtumai kurie 24-ajame VAS apibūdinami kaip laikinieji ir nuolatiniai skirtumai.

24-ajame VAS laikinieji skirtumai apibrėžiami kaip “turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumai. Gali būti apmokestinamieji ir įskaitomieji laikinieji skirtumai.” (2-asis VAS). O. Gudaitienė (2012) teigia, kad šie skirtumai atsiranda“ dėl to, kad mokesčius reglamentuojantys teisės aktai nustato skirtingą pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarką laiko atžvilgiu, išvedant apmokestinamuosius rezultatus”. Tokie atvejai gali pasitaikyti kai finansinėje apskaitoje pelno mokestis apskaičiuojamas per ataskaitinį laikotarpį, tačiau mokestinėje apskaitoje jis pripažįstamas tik sekančiame ataskaitiniame laikotarpyje ir atvikščiai. Kadangi dažnu atveju laikinieji neatitikimai tik perkelia pelno mokestinę prievolę laike, bet jai įtakos nedaro, jie turėtų būti registruojami tik tada kai sumos yra didelės ir turi reikšmingą įtaką finansinėms ataskaitoms. Tuo tarpu nuolatiniai skirtumai atsiranda kai mokestinė apskaita nepripažįsta finansinės apskaitos pajamų ir atvirkščiai. A. Tran (1997) nurodo, kad apskaitos politikoje stengiamasi laikytis pastovumo principo, tuo tarpu nepakankamas dėmesys teikiamas finansinių rezultatų suderinamumui, skirtingų įmonių apektu, t.y. bendro įvertinimo metodo nebuvimas finansinėje apskaitoje. O. Gudaitienė (2012) nuorodo, kad nuolatiniai neatitikimai “susidro dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal finansinę apskaitą ir mokesčius reglamentuojančius teisės aktus. Įstatymai nepripažįsta kai kurių sąnaudų, kaip mažinančių apmokestinamąjį pelną“. Tokie neatikiami atsiranda dėl mokestinių nuostatų neleidžiančių atskaityti tam tikras patirtas sąnaudas. Priežasčių gali būti daug, tai ir netinkamas ilgalaikio turto metodo pasirinkimas, baudos ir kiti. Pabrėžtina, kad nevisuomet nuolatiniai skirtumai didina mokestinę bazę. Jei per ataskaitinį laikotarpį įvyksta reikšmingi nuolatiniai neatitikimai, juos būtina detalizuoti aiškinamajame rašte.

Esant finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumams iškyla klausimas, kaip teisingai vesti finansinę apskaitą, kad ji nenukryptų nuo ją reglamentuojančių teisės aktų, VAS ir BAS, ir tuo pačiu metu būtų pakankamai paprastai apskaičiuotos mokestinės prievolės. Finansinės apskaitos vedimas privalo būti stabilus, priešingu atveju finansinė apskaita gali tapti netinkama palyginimui

su ankstesniais laikotarpiais ir sunkiai suprantama jos vartotojams. Skirtumų registravimas finansinėje apskaitoje nėra galimas, nes jis iškreiptų esamą situaciją ir prieštarautų finansinę apskaitą reglamentuojančioms taisyklėms. Nepaisant to, finansinę apskaitą vedantis asmuo privalo žinoti visus šiuos neatitikimus, nes apskaičiuojant pelno mokestį reikia nustatyti ne tik finansinį pelną, bet ir mokėtiną pelno mokesčio sumą. Taigi, neatitikimai kažkur turi būti fiksuojami, kad apskaičiavus mokestinį pelną, jį būtų galima koreguoti, atsižvelgiant į mokestines taisykles. Viena iš galimybių – atskiras finansinės ir mokestinės apskaitos vedimas, bet tokiu atveju atsirastų papildomi kaštai bei kiti nepatogumaui, kurie apskaitos vedimą padarytų neracionaliu. G. Kalčinskas (2010) siūlo pildyti specialius mokestinius registrus, kuriuose būtų nurodyta kokios sumos ir dėl kokių priežasčių koreguoja mokestinį pelną. Priklausomai nuo įmonės dydžio, veiklos specifikos ir kitų veiksnių, mokestinių registrų skaičių ir formą pasirenka kiekviena įmonė indvidualiai. Registruose pateikiama informacija naudojasi ne tik įmonių buhalteriai, bet esant patikrinimams ar ginčams, ir mokesčių administratoriai. Autorius nurodo, kad šie registrai atlieka ir nesisteminių sąskaitų funkciją, kitaip dar vadinamą užbalansinėmis sąskaitomis. Šiose sąskaitose žymimos visos sumos, koreguojančios mokestinį pelną, bet tuo pačiu, šios sąskaitos nepakliūna ir į finansinę apskaitą. Įrašai užbalansinėse sąskaitose nėra traktuojami kaip sąskaitų korespondencija, todėl negali būti traukiami į finansinę apskaitą. G. Kalčinskas (2010) išskirdamas, kad neatitikimus lemia dvi veiksnių grupės, tai pajamos ir sąnaudos, siūlo įvesti "bent dvi sąskaitas, kurių vietoje būtų registruojami visi pajamų neatitikimai, kitoje – sąnaudų neatitikimo atvejai. Šios, kaip ir kitos sąskaitos, gali būti detalizuojamos į subsąskaitas".

Apibendrinant finansinės ir mokestinės apskaitos pelno apskaičiavimą, galima teigti, kad:

- Apskaičiuojant pelno mokestį išskiriamas finansinis ir mokestinis pelnas;
- Finansinis pelnas, remiantis apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais ir taisyklėmis, apskaičiuojamas iš visų įmonės gautų pajamų per ataskaitinį laikotarpį atimant patirtas sąnaudas. Gautas pelnas traktuojamas kaip apskaitinis pelnas. Tuo tarpu apmokestinamasis pelnas nustatomas koreguojant finansinį pelną, pagal PMĮ nuostatas;
- Siekiant nustatyti įskaitomuosius ir neleidžiamų atskaitymų skirtumus, reikia juos nuolatos fiksuoti. Tam tinka įvairūs registrai ir užbalansinės sąskaitos.

2.2. Finansinės ir mokestinės pelno mokesčio apskaitos tyrimo konsepcijos

Norint nustatyti kokią įtaką daro finansinių ir mokestinių ataskaitų rodiklių neatikimai, buvo vykdomas tyrimas. Jo metu buvo bandoma išsiaiškinti kokią įtaką finansiniams ir mokestiniams rodikliams turi laikinieji ir nuolatiniai skirtumai, kaip juos veikia skirtingas finansinių ir mokestinų

rodiklių pateikimo reglamentavimas. Buvo tiriamiami ūkio subjektų finansiniai rodikliai, siekiant nustatyti ar egzistuoja neatitikimai tarp finansinių ir mokestinių ataskaitų rodiklių ir kas jiems daro įtaką. Tyrimo tikslas - įvertinti finansinio ir mokestinio pelno apskaičiavimo neatitikimus ir jų įtaką finansiniams rezultatams. Tyrimas buvo atliktas pagal pateiktas metodikas.

Tyrimo metu buvo lyginamos finansinės ir mokestinės ataskaitos, bei tikrinamos iškeltos keturios nulinės hipotezės:

H01 Teisės aktų nustatyto pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimai nesiekia 1,5% ir nėra reikšmingi.

H02 Nepriklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, efektyvi pelno mokesčio norma reikšmingai nesiskiria.

H03 Nepriklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, laikinųjų skirtumų dydis reikšmingai nesiskiria.

H04 Nepriklausomai nuo įmonės ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų dydžių, nuolatinių skirtumų dydis reikšmingai nesiskiria.

H1 1 Teisės aktų nustatyto pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimai viršija 1,5% ir yra reikšmingi.

H1 2 Priklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, efektyvi pelno mokesčio norma reikšmingai skiriasi.

H1 3 Priklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, laikinųjų skirtumų dydis reikšmingai skiriasi.

H1 4 Priklausomai nuo įmonės ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų dydžių, nuolatinių skirtumų dydis reikšmingai skiriasi.

Remiantis H0 iškeltomis hipotezėmis, manoma, kad efektyvi pelno norma ne tik reikšmingai nesiskiria nuo numatytos PMĮ nuostatose, bet ir skirtingi finansiniai rodikliai neturi įtakos normų svyravimams, bei nedaro įtakos laikinųjų ir nuolatinių neatitikimų dydžiamas. Teoriniu požiūriu H0 hipotezės yra teisingos, nes pelno tarifas neturi skirtis nuo efektyvios pelno mokesčio normos, o finansiniai įmonių rodikliai neturi veikti laikinųjų ir nuolatinių skirtumų dydžių, kitu atveju nustatytos apmokestinamos taisyklės yra neefektyvios. Tačiau remiantis užsienio ir Lietuvos mokslininkais, buvo iškeltos priešingos hipotezės, kurias bus bandoma patvirtinti. Pagrindinės priežastys šioms hipotezėms yra laiknieji ir nuolatiniai skirtumai.

Siekiant atlikti tyrimą ir patikrinti iškeltas hipotezes, buvo suformuoti uždaviniai:

1) Nustatyti ar PMĮ pelno mokesčio tarifas, reikšmingai nesiskiria nuo efektyvios pelno mokesčio normos tiriamose įmonėse.

2) Nustatyti koks ryšys tarp efektyvios pelno mokesčio normos ir pardavimo pajamų bei pelno prieš apmokestinimą.

3) Nustatyti ar finansinių rodiklių dydžiai veikia laikinuosius ir nuolatinius skirtumus.

Tyrimo objektais tapo įvairių ūkio šakų stambiausios įmonės, kurios viešai skelbia savo finansinę atskaitomybę. Siekiant neiškraipyti duomenų nebuvo pasirinktas žemės ūkio sektorius, kuriam PMĮ nuostatos nustato legvatinį pelno mokesčio tarifą. Tyrime dalyvavusios įmonės:

2 lentelė. Tyrime dalyvavusios įmonės

Įmonė	Įmonė	Įmonė
AB “Apranga”	AB “TEO LT”	AB „KLAIPĖDOS NAFTA“
AB „CITY SERVICE“	AB „Utenos trikotažas“	AB „Linas“
AB “Grigiškės”	AB “Vilkyškių pieninė“	AB “LITGRID”
AB „Invalda LT”	AB “Vilniaus baldai”	AB „Snaigė“
AB “LESTO”	AB „AGROWILL GROUP“	AB „Vilniaus degtinė“
AB „Lietuvos dujos"	AB “Anykščių vynas”	AB „ŽEMAITIJOS PIENAS“
AB „Panavėžio statybos trestas"	AB „ALITA“	AB “SWEDBANK”
AB „Pieno žvaigždės“	AB „KAUNO ENERGIJA“	AB “DNB bankas”
AB „Rokiškio sūris“		

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Siekiant patikrinti iškeltas hipotezes bus atliekama analizė, kurios metu bus apskaičiuoti: vidurkis, dispersija, koreliacijos koeficientas, tiesinės regresijos, sklaidos apskaičiavimas. Analizei atlikti bus naudojamasi šiais parametrais: pelnas (nuostoliai) prieš amokestinimą, pelno mokestis, nuolatinai ir laikinieji skirtumai, pardavimo pajamos. Visi duomenys yra gauti iš viešai prieinamų šaltinių, šiuo atveju iš “Nasdaq omx Baltic” akcijų biržos. Visos įmonės aktyviai vykdo veiklą Lietuvoje. Įmonių statistinė imtis yra 2010 m. – 2013 m. Ankstesni laikotarpiai nėra įtraukiami, dėl skirtingo pelno mokesčio tarifo ir tikėtina, kad tai gali iškraipyti duomenis. Statistiniai duomenys buvo parinkti, kad galėtų patikrinti iškeltas hipotezes. Buvo matuojami tiek bendroji efektyvios pelno mokesčio normos ir pelno mokesčno normų bei pardavimo pajamų galimi neatitikimai, tiek IMT ir atsargų dydžiai, siekiant išsiaiškinti kaip laikinuosius ir nuolatinius skirtumus gali veikti šie rodikliai. Tam tikslui buvo nustatyta efektyvi pelno mokesčio norma, atlikta koreliacinė analizė ir regresijos modelis. Analizės pradžioje pateikiami kiekvienų metų nuokrypiai nuo normos, o vėliau išvedamas kelių metų nuokrypių vidurkis.

Šis tyrimas buvo atliekamas, siekiant išsiaiškinti kaip įvairūs rodikliai veikia bendruosius rezultatus finansinėse ir mokestinėse ataskaitose. Tyrimo pabaigoje bus pateiktos rekomendacijos ir siūlymai.

2.2.1. Įmonių finansinės ir mokestinės apskaitos lyginamosios analizės tyrimo metodikos pagrinndimas

“Šalys, kurios turi aukštas pelno mokesčio normas, yra linkusios turėti didžiausią įvairovę mokesčių lengvatų ir išimčių” (Tamulevičienė, Budrionytė, Senkus, 2012, 7 p.). Šis teiginys

atitinka Lietuvos situaciją. Nors Lietuvos pelno mokesčio norma, lyginant ją Europos Sąjungos kontekste, nėra didelė, tačiau tiek mokestinių legvatų, tiek ir apribojimų pelno mokestyje pateikiama daug. Tai tiesiogiai daro įtaką pelno mokesčio sąnaudoms ir konkurencinei aplinkai. Priklausomai nuo įmonės veiklos tipo, dydžio, įsikūrimo vietos, statuso, mokestinė bazė gali kardinaliai skirtis. Jei įmonės pagrindinė veikla gyvulių auginimas, jos mokestinė bazė yra skirtinga nuo mėsos perdirbimo įmonės. Tokia pati situacija iškyla ir su įmonės dydžiu kai mažesnės įmonės moka mažesnį pelno mokesčio tarifą, lyginant su didesnėmis į PMĮ lengvatų sąrašą nepatenkančiomis įmonėmis, neatsižvelgiant į tai, kad didesnės įmonės rinkoje yra konkurencingesnės ir dalį pelno mokesčio sąnaudų galėtų skirti eksporto didinimui. Įmonės lokacijos vieta taip pat gali turėti didelę reikšmę pelno mokesčiui. Bendrovės, įsikuriančios laisvosiose ekonominėse zonose, pagal dabar galiojančias PMĮ nuostatas apskirtai yra atleidžiamos nuo pelno mokesčio ribotam periodui. Esant pakankami dideliam mokestinių lengvatų apribojimui galima teigti, kad analizuojant įmones efektyvi mokesčio norma turi skirtis.

Bendruoju požiūriu efektyvi pelno mokesčio norma parodo ar įmonės mokestinis pelnas yra lygus, mažesnis ar didesnis už apskaitinį pelną, ko pagrindinė priežastis yra nuolatiniai ir laikinieji skirtumai. Pagal šiuos rodiklius galima patikrinti kaip įmonės apskaitinį pelną veikia mokestinės taisyklės. A. Tran (1997) atliktame Australijos įmonių tyrime buvo pastebėta, kad efektyvi pelno mokesčio norma tiesiogiai priklauso nuo įmonės veiklos srities ir jos dydžio, t.y. kuo mažesnė įmonė, tuo mažesnė įmonės efektyvi pelno mokesčio norma ir atvikščiai.

Šiame darbe bus tiriama Lietuvos įmonių efektyvi pelno mokesčio norma. Pagrindinis dėmesys bus kreipiamas į neatitikimus finansinėje ir mokestinėje apskaitoje ir jų įtaka galutiniams rezultatams į įmonių pelno mokesčio sąnaudas. Bus siekiama pateikti pagrindines priežastis, dėl kurių atsiranda nuolatiniai ir laikinieji skirtumai ir kokią įtaką turi pelno mokesčiui. Siekiant įvertinti kodėl efektyvi pelno mokesčio norma skiriasi nuo pelno mokesčio tarifo, bus analizuojamos įvairių sektorių įmonės ir bandoma surasti pagrindines to priežastis. Analizės metu bus įvertintos įvairių sektorių bendrovės ir jų efektyvios pelno mokesčio normos, taip bandant nustatyti ar rinkoje nėra sukuriamos skirtingos sąlygos įvairiems verslo sektoriams.

Bendruoju požiūriu finansinė ir mokestinė apskaita yra dalinai suderintos. Didesnį jos suderinamumą apsunkina dažnai keičiamos apmokestinimo taisyklės. Dažnu atveju jos nebūna iki galo išanalizuotos ir nepritaikytos prie finansinės apskaitos, dėl ko atsiranda ganėtinai dideli neatitikimai, kurie daro įtaką ne tik vietinio kapitalo vystymuisi, bet ir ateinančiam užsienio kapitalui. Painios apmokestinimo taisyklės ir didelis išimčių sąrašas, kuris suteikia ne tik apribojimus, bet ir daug lengvatų, dažnu atveju klaidina apskaitos tvarkytojus. Įstatymų leidėjai užuot didinę mokestinus tarifus, turėtų mažinti legvatų sąrašą, taip suvienodindami rinkos sąlygas daugeliui ūkio subjektų.

3. FINANSINIŲ IR MOKESTINIŲ ATASKAITŲ TYRIMAS

3.1. Finansinių ir mokestinių ataskaitų neatitikimo tyrimo metodikos

Pelno mokestis yra vienas svarbiausių, bet tuo pačiu ir sunkiausiai apskaičiuojamų mokesčių. Dėl šio mokesčio dažnu atveju apskaita dirbtinai skyla į finansinę ir mokestinę apskaitas, tuo tarpu kiekvienos jos apskaičiavimą lemia skirtingos taisyklės. Siekiant minimalizuoti šiuos neatitikimus, turi būti identifikuoti priežastiniai ryšiai ir siekiama juos sumažinti. Su šia problema susiduria ne tik Lietuva, bet ir kitos valstybės. Dėl šios priežasties Europos komisija pateikė direktyvos (COM (2011) 121/4, 2011 m. kovo 16d.) siūlymą bendrai konsoliduotai pelno mokesčio bazei (BKPMB). Šio siūlymo tikslas yra, kad visi Europos sąjungos mokesčio mokėtojai pelno mokestį apskaičiuotų pagal vieningas apmokestinimo taisykles, o mokesčio mokėtojų grupei priklausantiems mokėtojams būtų galima konsoliduoti pelną arba nuostolį. Šiam tikslui buvo parengta bendra konsoliduota pelno mokesčio analizė. Atliekant analizę buvo nustatyta, kad efektyvus pelno mokesčio tarifas yra mažesnis, lyginant su įstatyme numatytu tarifu, kuris dažnu atveju yra 15%. Efektyvi pelno mokesčio norma (EMN), kuri parodo kokia apskaitinio pelno dalis yra apmokestinama pagal mokestines taisykles ir apskaičiuojama:

$$EMN=\frac{PM}{PPA}x100\%$$

PM – nurodo pelno mokesčio sumą

PPA – Įmonės pelnas prieš apmokestinimą

Šis rodiklis išreiškiamas procentais ir parodo santykį tarp finansinio ir mokestinio pelno. PPA yra apskaitinis pelnas, tuo tarpu PM gaunamas pakoregavus jį pagal pelno mokesčio įtatymo nuostatas, t.y. koreguojant leidžiamais ir neleidžiamais atskaitymais. Šie koreagavimai VAS nurodomi kaip nuolatiniai ir laikinieji skirtumai, kurie lemia finansinio ir mokestinio pelno neatitikimus. Apskaičiuojamo pelno mokesčio sąnaudos gali susidaryti iš ataskaitio finansinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudų ir atidėto pelno mokesčio sąnaudų. Ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudos susidaro per ataskaitinį laikotarpį uždirbtą apskaitinį pelną, koreguojant jį, remiantis mokestinėmis taistklėmis ir dauginant iš įstatyme numatyto tarifo. Tuo tarpu atidėto pelno mokesčio sąnaudos susidaro įšimtinai dėl laikinųjų skirtumų, kai, apskaičiuojant pelno mokestį, "turto ar įsipareigojimo balansinė vertė skiriasi nuo jo mokesčio bazės" (VAS). VAS 24 nurodo, kad tokie įsipareigojimai gali kilti dėl:

- Turtas yra perkainojamas, bet mokestinė bazė nesikeičia;

- Turto arba įsipareigojimų balansinė vertė pripažįstant skiriasi nuo to turto ar įsipareigojimų pirminės mokesčio bazės;
- Jei, apskaičiuojant to paties ataskaitinio laikotarpio apskaitinį pelną, sumos pripažįstamos sąnaudomis (pajamomis), o apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, jos ar jų dalis pripažįstamos neleidžiamais atskaitymais (neapmokestinamomis pajamomis), tačiau dėl to nesusidaro turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumo, laikinųjų skirtumų neatsiranda.

E. Buškevičienė (2007) nurodo, kad apskaičiuoajnt pelno mokestį, tiek finansiniu tiek mokestiniu požiūriu, būtina įvertinti infliacijos įtaką. Ji nurodo, kad "dėl infliacijos įtakos ūkio subjektų finansinėje atskaitomybėje pateikti duomenys neatspindi realios finansinės padėties ir klaidina šių ataskaitų vidinius ir išorinius vartotojus". Atsižvelgiant į mokslininkės teiginius, analizėje efektyvi pelno mokesčio norma bus apskaičiuota ir įvertinus Lietuvos infliacijos rodiklius.

Efektyvi pelno mokesčio norma parodo kokia apskaitinio pelno dalis yra apmokestinama pagal mokestines taisykles, tačiau reikia ir įvertinti veiksnius, kurie lemia jos dydžio įtaką. Siekiant nustatyti kaip veikia duomenų kitimas kitus duomenis, buvo atlikti statistiniai ir ekonometriniai skaičiavimai. Tam buvo pasitelkta, koreliacija ir regresija. Koreliacija nurodo koks yra tiriamųjų ryšys, kuris išreiškiamas koreliacijos koeficinetu. Williams, ir F., Monge, P. (2006) nurodo, kad "koreliacijos koeficientas rodo dvi kintamųjų ryšio savybes. Viena jų – ryšio stiprumas, reiškiantis, kaip vienas požymio kitimas priklauso nuo kito požymio, kita – ryšio kryptis". Darbe buvo naudojamas Pirsono koreliacijos koeficientas buvo apskaičiuojamas remiantis formule:

$$\hat{\rho} = r = \frac{\overline{xy} - \bar{x} \cdot \bar{y}}{\sqrt{\overline{x^2} - (\bar{x})^2}\sqrt{\overline{y^2} - (\bar{y})^2}}.$$

Gauti rezultatai gali svyruoti nuo -1 iki 1. Jie parodo kaip tarpusavyje koreliuoja tiriamieji. Remiantis Williams, ir F., Monge, P., (2006) rekomendacijosmis ryšio stiprumas buvo vertinamas taip:

3 lentelė. P reikšmių koreliacijos koeficiento interpretavimas

Reikšmė	Interpretavimas
<0,2	labai silpna koreliacija (ryšio nėra)
0,2-0,4	Silpnai teigiama (neigiama) koreliacija
0,4-0,7	vidutinė teigiama (neigiama koreliacija)
0,7-0,90	Stipriai teigiama (neigiama) koreliacija
> 0,9	Labai stipri teigiama (neigiama) koreliacija

Šaltinis: Sudaryta pagal Williams, ir F., Monge, P., (2006 m.)

Siekiant atlikti išsamią analizę be koreliacijos buvo atliekama regresija. Tai buvo reikalinga nes iš koreliacijos koeficiento galima spręsti ar stipri priklausomybė ir ar ji yra statistiškai reikšminga. Nepaisant to, ji negali parodyti kaip kis kintamojo reikšmė pasikeitus kitam kintamajam. Bogulauskas, V (2007) regresinę analizę apibrėžia kaip "visumą statistinių metodų, skirtų sudaryti regresijos modeliui, patikrinti ji adekvatumui ir jį pritaikyti prognozei".

Remiantis šiais apskaičiavimo ir analizės būdais, bus tikrinami įmonių rodikliai, siekiant ne tik nustatyti faktinius neatitikimus, bet ir siekiant surasti tarpusavio ryšį ir įtaką vieni kitiems. Koreliacija ir regresija bus atliekamos SPSS programa. Rezultatai bus pateikiami atsižvelgiant į pagrindinius kriteriujus. Pradžioje bus verinamas Pirsono koreliacijos koeficientas R. Iš šio koeficiento nustatysime kokio stiprumo ryšys yra tarp tiriamųjų. Sekantis rodinklis bus apibrėžtumo koeficientas r^2. Jis parodo kokia Y dyžio atsitiktinė dalis yra paaiškinama tiesine regresija. Apibrėžtumo koeficientas gali įgyti reikšmes nuo 0 iki 1. Kad modelis būtų tinkamas r^2 turi būti >0,25. Taip pat bus atsižvelgta į standartinės regresijos paklaidą. Kuo mažesnė paklaida, tuo modelis yra tinkamesnis. Atliekamoje analizėje bus remiamasi laisvuoju nariu p, kuris neturi būti didesnis nei 0,05 ($p<0,05$).

3.2. Finansinių ir mokestinių ataskaitų duomenų tyrimas

Tyrimui atlikti buvo pasitelti matematiniai ir statistiniai metodai. Koreliacija, sklaidos ir regresijos modeliai buvo atlikti SPSS programos pagalba. Visi įmonių finansiniai ir kiti duomenys buvo surinkti iš laisvai prieinamų informacijos šaltinių tai: Statistikos departamentas ir "Nasdaq omx Baltic" akcijų biržos.

Išsikeltoms hopotezėms patvirtinti arba paneigti buvo naudojami matematiniai bei ekonometriniai metodai. Nagrinėjant hipotezes iš ekonometrinės pusės buvo naudojami statistinės analizės metodai, kurie buvo apdoroti SPSS programos pagalba. Visi duomenys yra pateikti prieduose

Remiantis matematiniais statistiniais metodais: regresija, koreliacija, vidurkiu bei standartiniu nuokrypiu, buvo atliekamas tyrimas, kuris turėjo patvirtinti arba paneigti iškeltas hipotezes.

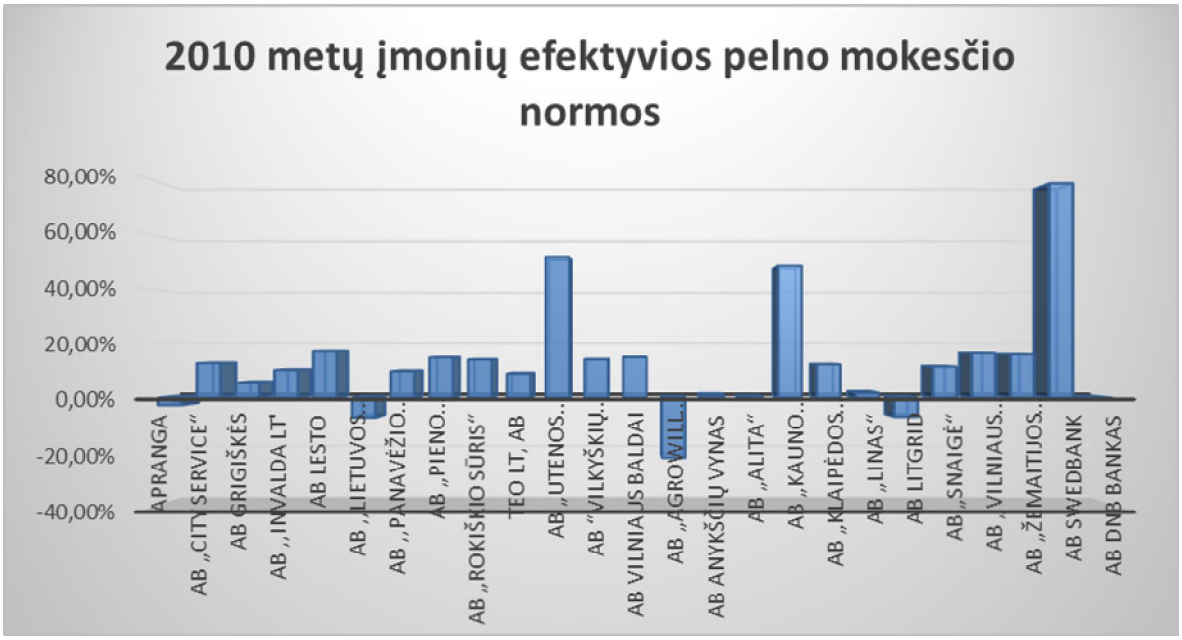
Kaip pagrindinis rodiklis, parodantis finansinių ir mokestinių ataskaitų rodiklius, buvo naudojama efektyvi pelno mokesčio norma, kuri parodė kiek procentiškai skiriasi sumokėta mokesčio suma nuo įstatymo nustatyto mokesčio tarifo, kuris analizuojamoms įmonės yra taikomas 15%. 4 lentelėje pateikti analizuojamų įmonių bendri efektyvios pelno mokesčio normos nukrypimai nuo nustatyto mokesčio tarifo 2010 – 2013 m.

4 lentelė. Efektyvi pelno mokesčio norm air jos nukrypimas nuo bazinio mokesčio tarifo

Metai	Mokesčio tarifas %	Vidutinė efektyvi pelno mokesčio norma %	Nuokrypis nuo mokesčio tarifo %
2010	15%	12,87%	-2,13%
2011	15%	11,01%	-3,99%
2012	15%	12,39%	-2,61%
2013	15%	13,58%	-1,42%
Įvertinus infliaciją			
Metai	Mokesčio tarifas %	Vidutinė efektyvi pelno mokesčio norma %	Nuokrypis nuo mokesčio tarifo %
2010	15%	12,38%	-2,62%
2011	15%	10,66%	-4,34%
2012	15%	12,04%	-2,96%
2013	15%	13,54%	-1,46%

Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

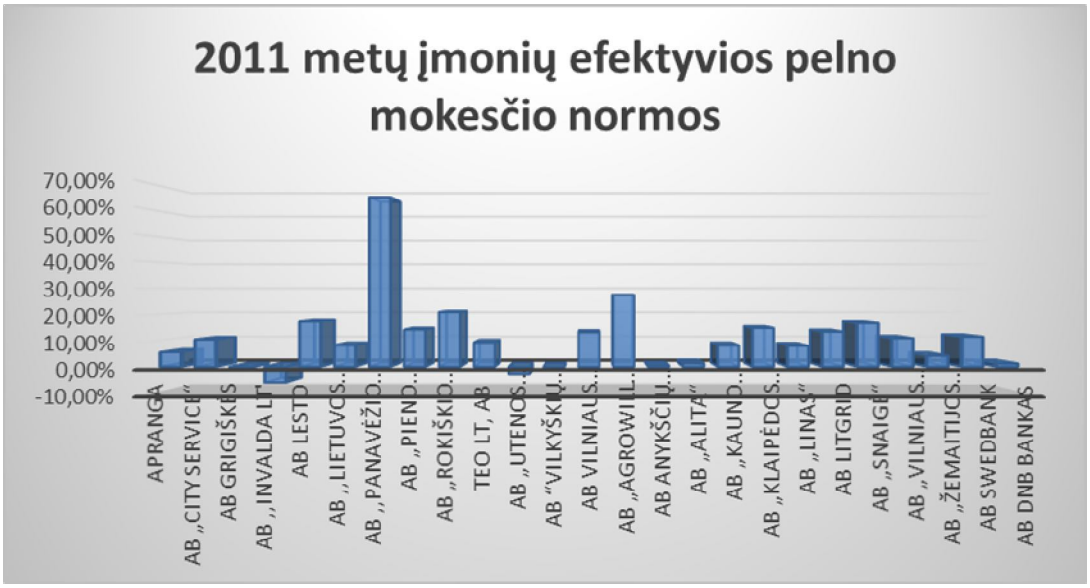
Įvertinus efektyvios pelno mokesčio normos metinius vidurkius, galima pastebėti, kad visą tiriamą laikotarpį vidutinė efektyvi pelno mokesčio norma visą tiriamą laikotarpį buvo mažesnė už nustatytą pelno mokesčio tarifą. Pastebimi skirtumai, kurie siekia iki -3,99 % . Pagrindinė tokių reikšmingų neatitikimų priežastis buvo laikinieji skirtumai, kuriuos sudarė atidėto pelno mokesčio sąnaudos, parama, investicinių projektų lengvatos ir kiti veiksniai, kurie turėjo įtakos susidarant nuolatiniams ir laikiniesiems skirtumams. Visą tiriamą laikotarpį įmonių vidutinė efektyvi norma buvo mažėsnė už nustatytą pelno mokesčio tarifą. Analizuojant kiekvieną įmonę atskirai galima pastebėti, kad jų efektyvios pelno mokesčio normos skiriasi (9 paveikslas).



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

9 paveikslas. **2010 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos**

Didžiausias teigiamas rezultatas matomas AB “Swedbank” EMN, kuris buvo 78,53 %. Pagrindinės to priežastys buvo laikinuosiuose skirtumuose, kurie susidarė dėl sąnaudų neapmokestinamųjų pajamų ir mokesčių lengvatų. AB „Kauno energija” ir AB „Utenos trikotažas” EMN buvo atitinkamai 48,51 % ir 51,92 %. Tokiems rezultatams įtakos turėjo atidėto pelno mokesčio turto vertės sumažėjimas. AB „Agrowill group” turėjo didžiausią neigiamą rezultatą, kurį sudarė -21,77 %. Tai sąlygojo neapmokestinamų pajamų gavimas ir pelnas iš anksčiau neapskaitytų mokestinių nuostolių.



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

10 paveikslas. **2011 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos**

2011 metais vidutinė EMN buvo 11,01 %. Didžiausias EMN buvo AB “Panavėžio statybos trestas”, kurį sudarė 60,05 % ir nuo nustatytos mokesčio normos skyrėsi 50,05 %. Tokia didelė neleidžiamų atskaitymų suma ir mokesčio tarifų įtaka užsienio šalių jurisdikcijose. Kitų įmonių EMN žymūs pokyčiai nebuvo fiksuoti.



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

11 paveikslas. **2012 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos**

2012 metais vidutinė EMN buvo 12,39 % ir buvo mažesnė už nustatytą mokesčio tarifą, kuris buvo 15 %. Kaip ir ankstesniais metais didžiausios EMN buvo AB "Panavėžio statybos trestas" EMN norma buvo 37,37 % ir AB „Kauno energija" su 61,87 % EMN.



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

12 paveikslas. **2013 metų įmonių efektyvios pelno mokesčio normos**

2013 metais metais vidutinė EMN buvo 13,58 % ir nors tai didžiausia norma per visa stebimą laikotarpi, ji nesiekė mokestinio tarifo, kuris 2013 metais buvo 15 %. Didžiausia EMN buvo AB „Linas" kurį sudarė 77,70 %. Tai sąlygojo nuolatinių skirtumų sąnaudos. AB „Vilniaus

degtinė" EMN buvo 62,70 % ir sąlygojo laikinųjų skirtumų sąnaudos. AB "Panavėžio statybos trestas" EMN buvo 30,25 %. Tokį rezultatą kaip ankstesniais metais sąlygojo nuolatinių skirtumų sąnaudos.

Iš stebėjimo rezultatų pastebima tendencija, kad tam tikros įmonės nuolatos turi didesnį EMN nei bendrasis vidurkis. Iš tokių įmonių galima išskirti: AB „Agrowill group", AB „Utenos trikotažas", AB "Panavėžio statybos trestas" ir AB „Kauno energija". Kokie veiksniai gali lemti tokius nuokrypius bus aiškinamasi tolimesnės analizės metu.

Įvertinus 2010 – 2013 m. bendrovių laikinuosius ir nuolatinius skirtumus, buvo nustatyta kokia procentine dalimi ir kaip, teigiamai ar neigiamai jie veikia pelno mokesčio sąnaudas. Lentelė 5.

5 lentelė. Nuolatinių ir laikinųjų skirtumų pasiskirstymas

metai	nuolatiniai skirtumai	Laikinieji skirtumai	nuolatinių skirtumų dalis mažinanti pelno mokestį	nuolatinių skirtumų dalis didinanti pelno mokestį	laikinųjų skirtumų dalis mažinanti pelno mokestį	laikinųjų skirtumų dalis didinanti pelno mokestį
2010	31,66%	68,34%	7,64%	92,36%	86,44%	13,56%
2011	11,93%	88,07%	33,71%	66,29%	96,12%	3,88%
2012	32,65%	67,35%	30,73%	69,27%	96,32%	3,68%
2013	31,73%	68,27%	41,65%	58,35%	98,81%	1,19%

Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

Iš 5 lentelėje pateiktų duomenų galima pastebėti, kad vidutinis nuolatinių skirtumų dydis tiriamuoju laikotarpiu buvo 26,99 %, tuo tarpu laikinieji skirtumai vidutiniškai sudarė 73,01 % visų skirtumų. Nuolatinių skirtumų dalyje didžioji dalis skirtumų didino pelno mokesčio sąnaudas, o ši dalis vidutiniškai sudarė 71,57 % , tuo tarpu pelno mokestį mažinantys nuolatiniai skirtumai vidutiniškai sudarė 28,43 %. Laikinųjų skirtumų didžioji dalis sudarė skirtumai, mažinantys pelno mokesčio sąnaudas ir vidutiniškai sudarė 94,42 %. Galima pastebėti, kad atsirandantys skirtumai dažnu atveju įmonėms tampa naudingi, nes dažnu atveju jos tokiu būdu sumažina pelno mokesčio sąnaudas. Nuolatinių ir laikinųjų skirtumų dydžiai skirtingose įmonėse būna nevienodi. Siekiant išsiaiškinti kokie kintamieji veiksniai turi įtakos skirtumų atsiradimui ir jų dydžiui, svarbu įvertinti ir kitus įmonių rodiklius.

Siekiant įvertinti kaip vienų rodiklių pokyčiai sąlygoja kitus rodiklius, būtina surasti statistinius ryšius. Atliekiant tyrimą buvo siekiama išsiaiškinti kokia statistinė priklausomybė yra tarp laikinųjų ir nuolatinių sikirtumų bei efektyvios pelno mokesčio normos ir vienų iš pagrindinių įmonių rodiklių: pardavimo pajamų, ilgalaikio materialiojo turto, atsargų ir pelno prieš

apmokestinimą. Vienas iš analizės būdų atlikti finansinių ir mokestinių ataskaitų neatitikimo priežastis buvo koreliacija. Martišius, S., A., Kėdaitis, V. (2010) nurodo, kad koreliacija tai "ryšys, santykiai, tarpusavio prklausomybė". Jie pažymi, kad "statistikoje koreliacijos sąvoką apima dviejų ir daugiau statistinių eilučių priklausomybę". Atliekant koreliaciją, buvo pasirinktas Pirsono tiesinės koreliacijos koeficientas. Gauti rezultatai, priklausomai nuo ryšio stiprumo gali svyruoti nuo -1 iki 1. Kuo gautas rezultatas yra arčiau 1, tuo koreliacija stipresnė. Jei koreliacija gaunama su minuso ženklu, ji traktuojama kaip atvirkščiai stipri. 6-oje lentelėje pateikti koreliacijos rezultatai parodo, kokia priklausomybė yra tarp:

- Efektyvios pelno mokesčio normos ir pardavimo pajamų, pelno prieš apmokestinimą, ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų vidurkių;
- Nuolatinių skirtumų ir pardavimo pajamų, pelno prieš apmokestinimą, ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų vidurkių ryšios;
- Laikinųjų skirtumų mokesčio normos ir pardavimo pajamų, pelno prieš apmokestinimą, ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų vidurkių ryšios.

6 lentelė. Efektyvios pelno mokesčio normos, nuolatinių ir laikinųjų skirtumų ryšio stiprumas su pardavimo pajamomis, pelnu pries apmokestinima, IMT ir atsargomis

	Pardavimo pajamos	Pelnas prieš apmokestinimą	Ilgalaikis materialusis turtas	Atsargos
Efektyvi mokesčio norma	0,20	0,182	-0,32	-0,176
Nuolatiniai skirtumai	-128	-0,96	0,27	0,96
Laikinieji skirtumai	0,33	0,847	0,051	0,14

Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

Rezultatai parodė, kad efektyvi pelno mokesčio norma turi labai silpną koreliaciją su pelnu prieš apmokestinimą ir atsargomis. Pastebima EMN silpna koreliacija su pardavimo pajamomis ir neigiamai silpna koreliacija su IMT. Nuolatiniai skirtumi labai stipriai koreliuoja su atsargomis ir neigiamai stipriai su pelnu prieš apmokestinimą. Nuolatinių skirtumų ir IMT koreliacija yra silpnai teigiama, o su pardavimo pajamomis labia silpnai neigiama. Laikinieji skirtumai stipriausią ryšį turi su pelnu prieš apmokestinimą. Jų ir IMT koreliacija yra vidutinio stiprumo, su pardavimo pajamomis silpna, o su atsargomis labai silpna.

Iš atliktos koreliacijos pastebima, kad efektyvi mokesčio norma, ilgalaikiai ir trumpalaikiai skirtumai, nekoreliuoja su pasirinktais įmonių rodikliais. Nepaisant to, negalima užtikrintai teigti, kad vienų rodiklių kitimas neveikia kitų rodiklių. Siekiant nustatyti rodiklių priežastinius ryšius, buvo sudarytas minėtų rodiklių regresijos modelis. Šis modelis buvo atliktas, remiantis Gražutytės-

Molienės, O. (2004) teiginiu, kad koreliacinė analizė nustato ryšio stiprumą, tuo tarpu regresija įvertina ryšio formą.

Regresinės analizės metu buvo vertinamos visos įmonės neišskiriant jų pagal veiklos sritis ar jų dydį. Duomenys modeliui buvo paimti iš 2010 – 2013 m. bendrovių finansinių ataskaitų, kurie buvo: efektyvi pelno mokesčio norma, laikinieji ir nuolatiniai skirtumai, pardavimo pajamos, pelnas prieš apmokestinimą, ilgalaikis materialusis turtas, atsargos. Buvo naudoti visų įmonių tiriamo laikotarpio ataskaitų vidurkiai. Atliekant analizę buvo eliminuotos įmonės, kurių vidutinis pelnas prieš apmokestinimą tiriamuoju laikotarpiu buvo minusinis. Buvo sudaryti duomenų sklaidos grafikai kartu su regresijos tiese. Buvo sudaryta 12 grafikų, kuriuose pateikiami priklausomieji kintamieji, kartu su nepriklausomaisiais kintamaisiais:

1. Priklausomas – Efektyvi pelno mokesčio norma; nepriklausomas – pardavimo pajamos;
2. Priklausomas – Efektyvi pelno mokesčio norma; nepriklausomas – pelnas pries apmokestinimą;
3. Priklausomas – Laikinieji skirtumai; nepriklausomas – pardavimo pajamos;
4. Priklausomas – Laikinieji skirtumai; nepriklausomas – pelnas prieš apmokestinimą;
5. Priklausomas – Nuolatiniai skirtumai; nepriklausomas – ilgalaikis materialusis turtas;
6. Priklausomas – Nuolatiniai skirtumai; nepriklausomas – atsargos.

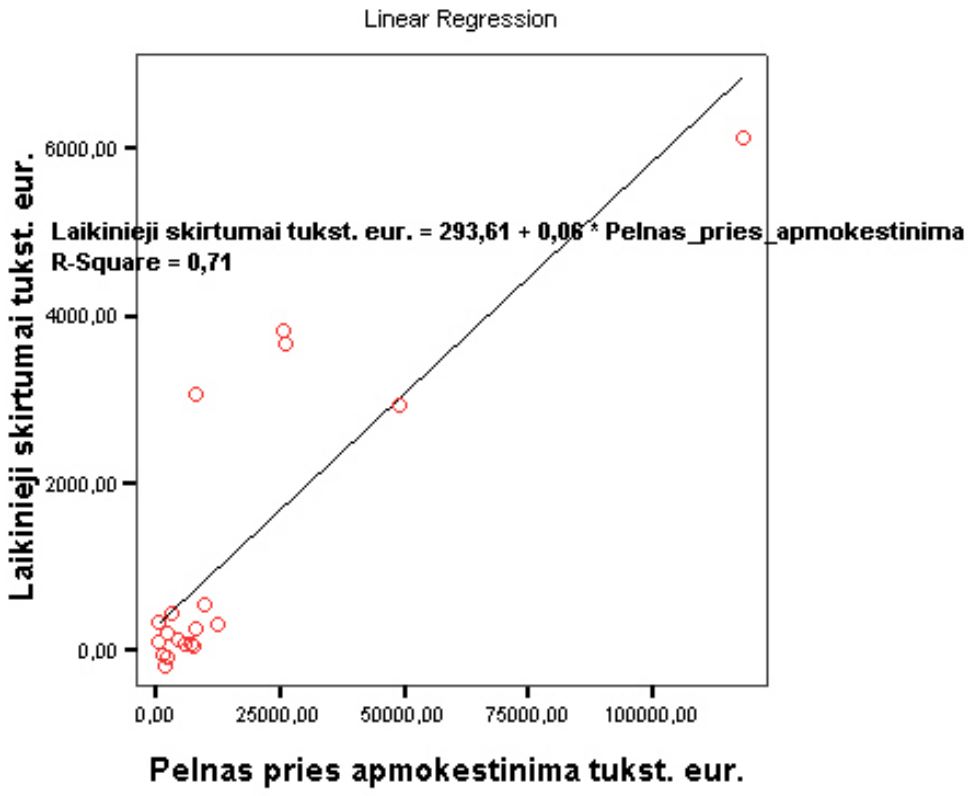
7 lentelėje nurodoma, kaip efektyvi pelno mokesčio norma kinta, nuo pardavimo pajamų, ilgalaikio materialiojo turto, atsargų, pelno prieš apmokestinimą.

7 lentelė. Efektyvios pelno mokesčio normos, laikinųjų ir nuolatinių skirtumų priklausomybė nuo pardavimo pajamų, pelno prieš apmokestinimą, IMT ir atsargų

Nepriklausomas kintamasis	R	R Square r2	P	Beta
	Priklausomas kintamasis - Efektyvi pelno mokesčio norma			
Pardavimo pajamos	0,047	0,002	0,849	-0,047
Pelnas prieš apmokestinimą	0,216	0,047	0,373	0,216
	Priklausomas kintamasis - Laikinieji skirtumai			
Pardavimo pajamos	0,499	0,249	0,03	0,499
Pelnas prieš apmokestinimą	0,844	0,712	0,0000	0,844
	Priklausomas kintamasis - Nuolatiniai skirtumai			
Ilgalaikis materialusis turtas	0,022	0,001	0,927	0,022
Atsargos	0,075	0,006	0,761	0,075

Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

Vertinant regresinė analizės rezultatus pastebima, kad Pirsono koreliacijos koeficientas (r) tarp tiriamųjų: efektyvios pelno mokesčio normos ir pardavimo pajamų, bei pelno prieš apmokestinimą koreliacijos ryšys yra labai mažas. Taip pat nebuvo pastebėtas ryšys tarp tirtų: nuolatinių skirtumų ir ilgalaikio materialiojo turto bei atsargų. Dėl šių priežasčių galima teigti, kad ryšio tarp šių tiriamųjų nėra. Tiriamieji laikinieji skirtumai – pardavimo pajamos R= 0,499 ir tai rodo, kad šie du rodikliai silpnai koreliuoja. Laikinieji skirtumai – pelnas prieš apmokestinimą R= 0,844 rodo stipriai teigiamą šių rodiklių koreliaciją. Determinacijos koeficientas R2 paaiškina tiesinę regresiją. Ji svyruoja nuo 0 ik 1. Jei koeficientas yra mažesnis už 0,25, tuomet modelis yra netinkamas ir juo tenka abejoti. Tiriamųjų: laikinieji skirtumai – pelnas prieš apmokestinimą determinacijos koeficientas (r2) = 0,712 yra laikomas tinkamu regresijos modeliu. Tuo tarpu visų kitų tiriamųjų koeficientai buvo mažesni nei 0,25, todėl jie nėra laikomi reikšmingais ir šie modeliai nėra tinkami. Nustatytas reikšmingumo lygmuo (p) yra 0,01. Šį lygmenį atitinka tik viena tiriamųjų pora: laikinieji skirtumai – pelnas prieš apmokestinimą. Atlikus regresinę analizę galime teikti, kad gavome vieną tinkamą modelį (12 paveikslas).



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

13 paveikslas. **Laikinųjų skirtumų ir pelno prieš apmokestinimą regresija ir sklaidos diagrama**

Atlikti skaičiavimai rodo, kad regresijos modelis, nagrinėjant pelno apmokestinimo įtaką, paaiškina 71 % laikinųjų skirtumų reikšmių. Remiantis tiesinės regresijos modelio koeficientais (12 paveikslas) galima apibendrinti rezultatus.

8 lentelė. Laikinųjų skirtumų ir pelno prieš apmokestinimą tiesinės regresijos koeficientai

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	Beta	Lower Bound	Upper Bound	B	Std. Error
1	(Constant)	293,607	265,410		1,106	0,284	-266,359	853,573
	Pelnas pries apmokestinima Tûkt. Eur.	0,055	0,009	0,844	6,481	0,000	0,037	0,073

Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

Galima teigti, kad yra 95 % tikimybė jog pasikeitus pelnui prieš apmokestinimą vienu balu, yra didelė tikimybė, kad pasikeis laikinieji skirtumai interval nuo 0,037 iki 0,073. Pelno prieš apmokestinimą pasikeitimai sąlygoja laikinuosius skirtumus, mažėjimo arba augimo atvejais. Jei pelnas prieš apmokestinimą paauga 100 000 eurų, tuomet laikinieji skirtumai auga 6000 eurų.
Atliktas tyrimas leido priimti arba atmesti, tyrimo pradžioje iškeltas hipotezes:

H01 Teisės aktų nustatyto pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimai nesiekia 1,5 % ir nėra reikšmingi – hipotezė atmesta, priimta alternatyvi hipotezė H1 1

H02 Nepriklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, efektyvi pelno mokesčio norma reikšmingai nesiskiria – hipotezė patvirtinta.

H03 Nepriklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, laikinųjų skirtumų dydis reikšmingai nesiskiria – hipotezė patvirtinta – hipotezė iš dalies atmesta (įmonės pelno prieš apmokestinimą dydis tiesiogiai sąlygoja laikinųjų skirtumų dydį ir šiai hipotezės daliai taikoma alternatyvioji hipotezė H1 3.

H04 Nepriklausomai nuo įmonės ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų dydžių, nuolatinių skirtumų dydis reikšmingai nesiskiria – hipotezė patvirtinta.

Apibendrinant galima teigti, kad dabartinis teisinis reglamentavimas, ne tik apsunkina apskaitos vedimą, bet dažnu atveju neatneša tiek naudos kiek turėtų, valstybės pajamų atžvilgiu. Tai parodo efektyvios pelno normos rodikliai, kurie, įvertinus ir neįvertinus infliacijos dydžio, yra mažesni už nustatytus teisės aktuose. Pagrindinė neatitikimo priežastis nuolatinių ir laikinųjų skirtumų buvimas. Iš skaičiavimų galima pastebėti, kad nuolatiniai skirtumai tiriamuoju laikotarpi vidutiniškai sudarė 26,99 %, o laikinieji skirtumai 73,01 % visų neatitikimų. Atliktas tyrimas negali būti pagrindas teigti apie efektyvią pelno mokesčio normą Lietuvos mastu, nes buvo tiriama mažai įmonių. Uždarosios akcinės bendrosvės ir kitų formų įmonės neprivalo viešai skelbti finansinių

rezultatų, todėl to dažniausiai ir nedaro. Autoriaus nuomone didžiausią įtaką finansinių ir mokestinių ataskaitų neatitikimui daro laikinieji skirtumai. Įstatymų leidėjai turėtų peržiūrėti ir patobulinti teisės aktus, reglamentuojančius šių skirtumų atsiradimą. Tai leistų padidinti efektyvią pelno mokesčio normą ir surinkti daugiau pajamų iš pelno mokesčio.

IŠVADOS

Atlikus atrinktų įmonių finansinių ir mokestinių ataskaitų palyginamąją analizę buvo nustatyta, kad pelno mokesčio tarifas ir efektyvi pelno mokesčio norma skiriasi. Remiantis gautais rezultatais galima patvirtinti iškeltą hipotezę, kad skirtingas pelno mokesčio reglamentavimas, pateikiant finansines ir mokestines ataskaitas, tiesiogiai sąlygoja finansinį ir mokestinį pelną. Mokesčio dydžių neatitikimus nulemia laikinieji ir nuolatiniai skirtumai, kurie neigiamai veikia efektyvią pelno mokesčio normą.

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

1. Atlikus apskaitos rūšių analizę buvo nustatyta, kad teisės aktuose ir mokslininkų darbuose nurodomos skirtingos apskaitos rūšys. Dėl skirtingų finansinių ir mokestinių taisyklių dalis autorių išskiria mokestinę apskaitą kaip atskirą apskaitos rūšį. Svarbu pažymėti, kad toks mokestinės apskaitos traktavimas nėra teisingas, nes neturi atskirai apskaitos rūšiai būdingų bruožų. Toks skirtingas sąvokų interpretavimas nėra tinkamas, todėl siūloma koreguoti teisės norminius aktus, aiškiai indentifikuojant apskaitos rūšis. Tai nebesuteiktų galimybės klaidingai interpretuoti apskaitos rūšių.
2. Išnagrinėjus pelno apskaičiavimą ir suderinamumą finansinėje ir mokestinėje apskaitoje, buvo nustatyta, kad dažnu atveju finansinių ir mokestinių duomenų reikalavimai nėra suderinti. Tai neigiamai veikia pelno mokesčio apskaičiavimą, didėja apskaitos tvarkytojų laiko kaštai, atsiranda rizika klaidingai apskaičiuoti pelno mokestį, daro įtaką laikinųjų ir nuolatinių skirtumų atsiradimui. Siūloma apskaitą tvarkyti vadovaujantis VAS ir teisės aktais reglamentuojančiais buhalterinę apskaitą, o ūkinius įvykius, kurie prieštarauja pelno mokesčio įstatymui, žymėti atskirai. Įmonės turi apskaitos politikoje nusistatyti neatitikimo fiksavimo būdus įvedant atskirus žurnalus laikinųjų ir nuolatinių skirtumų sumoms žymėti arba sąskaitų planą papildyti papildomomis subsąskaitomis. Šis siūlymas leistų ne tik teisingai atspindėti įmonių finansinius duomenis, bet ir leistų apskaičiuoti pelno mokestį nepažeidžiant PMĮ nuostatų.
3. Rengiant finansinės ir mokestinės pelno mokesčio lyginamosios analizės metodologiją buvo nustatyta, kad reikšmingos įtakos įmonės pelnui ir bendriems rodikliams turi: ilgalaikio turto nusidėvėjimo laikotarpis, nusidėvėjimo būdas ir atsargų įkainojimo metodas. Skirtingas IMT ir atsargų apskaitos reglamentavimas neigiamai veikia pelno mokesčio apskaičiavimą ir tai daro įtaką laikinųjų ir nuolatinių skirtumų atsiradimui. Siūloma, kad būtų atliktas pelno mokesčio įstatymo nuostatų liberalizavimas ir sugretinimas su verslo apskaitos standartais, kas leistų įmonėms teisingiau apskaityti IMT ir atsarų klases. Įmonėms siūloma nuolatos skaičiuoti efektyvią pelno mokesčio normą ir įsivertinti faktiškai patiriamas pelno mokesčio sąnaudas. Šie veiksmai įgalintų

finansinės ir mokestinės apskaitos harmonizavimo procesą, kurio dėka įmonės galėtų teisingai tvarkyti apskaitą, nebandydamos jos prigretinti prie mokestinių taisyklių.

4. Atliktas atrinktų įmonių finansinių ir mokestinių ataskaitų tyrimas parodė, kad pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimus lemia laikinieji ir nuolatiniai skirtumai. Remiantis šiais rezultatais, buvo atliktas koreliacijos ir regresijos tyrimas siekiant nustatyti kaip rodikliai koreliuoja tarpusavyje ir kaip vienų rodiklių pokyčiai veikia kitus rodiklius. Šis tyrimas parodė, kad yra ryšys tarp laikinųjų skirtumų ir pelno prieš apmokestinimą. Remiantis atlikta įmonių analize galima pastebėti, kad neatitikimai tarp efektyvios pelno mokesčio normos ir bazinio tarifo yra nuolatiniai. Remiantis gautais rezultatais, siūloma atlikti platesnį tyrimą Lietuvos mastu, įvertinant visas įmones. Tai įgalintų siūlymą taisyti pelno mokesčio įstatymo nuostatas, reglamentuojančias leidžiamus ir ribojamus atskaitymus bei įskaitymus.

LITERATŪRA

1. **1-asis verslo apskaitos standartas, Finansinė atskaitomybė**, http://www.aat.lt/index.php?id=14 [žiūrėta 2013 12 20];
2. **1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ metodinės rekomendacijos** http://www.aat.lt/index.php?id=175 [žiūrėta 2014 09 27];
3. **2-asis verslo apskaitos standartas, Balansas**, http://www.aat.lt/index.php?id=14 [žiūrėta 2014 12 01];
4. **9-asis verslo apskaitos standartas, Atsargos**, http://www.aat.lt/index.php?id=14 [žiūrėta 2014 12 01];
5. **12-asis verslo apskaitos standartas, ilgalaikis materialusis turtas** http://www.aat.lt/index.php?id=14 [žiūrėta 2014 12 01];
6. **24-asis verslo apskaitos standartas, Finansinė atskaitomybė**, http://www.aat.lt/index.php?id=14 [žiūrėta 2014 12 20];
7. **Aleliūnaitė R.,** Ilgalaikio turto finansinė ir mokestinė apskaita: skirtumai ir problemos, Vilnius- Vilniaus universiteto leidykla, 2012, 35-46 p. ISBN 978-609-459-028-3;
8. **Autorių koletyvas**, Studentų mokslinė konferencija jaunasis mokslininkas, Kaunas- Akademia, 2010,- 293-296 p. ISBN 978-9955-896-81-4, http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2010/JM_2010_straipsniu_rinkinys.pdf [žiūrėta 2014 12 01];
9. **Bagdžiūnienė V.,** Apskaitos dokumentai ir jų valdymas, Vilnius- Conto litera, 2007, 13p. ISBN 978-9986-836-23-0;
10. **Bagdžiūnienė, V.,** Apskaitos savokos, Vilnius – Conto Litera, 17-18 p., ISBN 978-609-95253-6-5;
11. **Bajorūnienė, I. J., Christauskas, Č.,** Apskaitos praktikumas, Kaunas – Technologija 2011,- 37, 52-54 p. – ISBN 978-9955-25-856-8;
12. **Bikienė, J., Pučkienė, D.,** Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika, Vilnius – Mykolo Romerio universitetas 2012,- 16 p. – ISBN 978-9955-19-439-2;
13. **Bird, R., M., Zolt, E. M.,** Dual Income Taxation: A Promising Path to Tax Reform for Developing Countries // World Development, 2011, http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S03057 50X11000787 [žiūrėta 2014 09 27];
14. **Bogulauskas, V.,** Ekonometrija, Kaunas – leidykla technologija, 2007, 90-92 p. – ISBN 978-9955-25-234-4;

15. **Buhalterinės apskaitos įstatymas,** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=437 472 [žiūrėta 2013 12 15];
16. **Buškevičiūtė, E.,** Mokesčių Sistema, Kaunas – Technologija 2007, 67-84 p., ISBN 9955-09-815-5;
17. **Černius G.,** Klaidinančios terminologijos įtaka įmonės finansams, Socialinių mokslų studijos, Mykolo Riomerio universitetas, 2012;
18. **Gražutytė-Molienė, O.,** Statistika 1 , Vilnius- Vilniaus kolegija, 2004, 111 p. – ISBN 9955-497-42-4;
19. **Gutaitienė, O.,** Apskaitos pradmenys, Vilnius – Vilniaus kolegija 2012, - 65;66 p. - ISBN 978-609-436-015-2;
20. **Hanlon, M., Heitzman, Sh.,** A review of taw research // Journal of Accounting and Economics, 2010, http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410110000340 [žiūrėta 2014 09 27];
21. **Iatridis, G.,** International Financial Reporting Standarts and the quality of financial statement information // International Review of Financial Analysis, 2010, http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1057521910000232 [žiūrėta 2014 09 27];
22. **Jefimovas, B.,** Apskaitos pagrindai, Kaunas – leidykla Technologija, 2008,- 11 p. – ISBN 978-9955-25-429-4;
23. **Jočiūnienė, D., Stončiuvienė N.,** Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metotologinai neatitikimai, 2008, http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/get/LTLDB0001:J.04~2008~1367164752368/DS.002.0.01.ARTIC [žiūrėta 2014 12 01];
24. **Kalčinskas, G.,** Buhalterinės apskaitos pagrindai, Vilnius – Pačiolio leidykla 2013, - 678-694, 484 p. – ISBN 978-9955-04-216-7 ;
25. **Kamleitner, B., Korunka, Ch., Kirchler, E.,** Tax compliance of small business owners: A review // International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research, 2012, http://www.emeraldinsight. com.skaitykla.mruni.eu/doi/full/10.1108/13552551211227710 [žiūrėta 2014 10 03];
26. **Kanapickienė, R., Rudžionienė, K,. Jefimovas, B.,** Finansinė apskaita, Vilnius – Vilniaus universiteto leidykla, 2008,- 12-20 p. – ISBN 978-9955-33-286-2;
27. **Kourdoumpalou, S., Karagiorgos, R.,** Extent of corporate tax evasion when taxable earning and accounting earnings coincide // Managerial Auditing Journal, 2012, http://www.emeraldinsight. com/doi/full/10.1108/02686901211207474 [žiūrėta 2014 09 27];
28. **Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=468559 [žiūrėta 2014 10 03];

29. **Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=324382 [žiūrėta 2014 09 27];
30. **Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.sho wdoc_l?p_id=463611 [žiūrėta 2014 09 24];
31. **Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras** http://mic.vmi.lt/documentspublic .do?&id=1000007323#tr1000007323 [žiūrėta 2014 09 24]
32. **Mackevičius, J.,** Įmonių veiklos analizė, Vilnius- leidykla TEV, 2007,- 37-39 p. – ISBN 978-9955-680-73-4;
33. **Mačernienė, D.,** Mokesčių apskaita užgožia finansinę // 2006, Verslo žinios, Nr. 40, 15p., Mano finansai http://archyvas.vz.lt/news.php?id=255529&strid=1002&rs=0&ss=3&y=2006%2002%2028 [žiūrėta 2014 12 21];
34. **Martišius, S., A., Kėdaitis, V.,** Statistika statistinės analizės teorija ir metodai, Vilnius- Vilniaus universiteto leidykla, 2010, 229 p. – ISN 978-9955-33-585-6;
35. **Moore, J., A.,** Empirical evidence on the impact of external monitoring on book-tax differences // Andvances in accounting, incorporating Advances in International Accounting, 2012, http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0882611012000478 [žiūrėta 2014 09 27];
36. **Needles, Berverd E. Powers, Marian Jr.** Financial accounting. Sixth Edition Toledo, Ohajus - Jungtinės Amerikos Valstijos 1998, - 819 p. ISBN 0-395-85753-8;
37. **Novišinskienė A., Žaltauskienė N.,** Įmonių pelno mokesčio analizė ir modeliavimas, 2003, http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB0001:J.04~2003~1367185978140/datastre ams/DS.002.0.01.ARTIC/content, [žiūrėta 2014 10 15];
38. **Plesko, George A.** Book-tax differences and the measurment of corporate income, 2000, http://web.mit.edu/gplesko/www/Plesko%20NTA%20Pro%201999%20Book%20Tax%20.pdf [žiūrėta 2014 10 20];
39. **"PricewaterhouseCooper",** Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įtakos Lietuvai vertinimas, http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20%28fin%20min%20ir%20mpt%29%202013%2001%2025%20%28galutine%29.pdf, [žiūrėta 2015 01 10];
40. **Rekštienė, S.,** Apskaita ir finansai, Kaunas- Kauno kolegija, 2012, 7 p. ISBN 978-9955-27-273-1

41. **Skirpstaite, K.,** Pelno mokesčio analizės metodika, Lietuvos žemės ūkio universitetas, http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2007/finansai/Skirpstaite_Kristina.pdf [žiūrėta 2015 01 05];
42. **Soanes, C., Waite, M., Hawker, S,.** The Oxford Dictionary, Thesaurus and Wordpower guide, New York – Oxford University Press, 2001,- 10 p. – ISBN -13: 978-0-19-860373-3;
43. **Subačienė, R., Budrionytė, R., Senkus, K.,** Finansinė apskaita, Vilnius – Vilniaus universiteto leidykla, 2012,- 7, 48, 21 p. – ISBN 978-609-459-077-1;
44. **Tamulevičienė, D., Subačienė, R.,** Valdymo apskaita, Vilnius – Vilniaus universiteto leidykla, 2013,- 17, 74-75 p. – ISBN 978-609-459-181-5;
45. **Tran, Alfred.** Relationship of tax and financial accounting rules and empirical study of the alignment issue, 1997, http://www.rbt.treasury.gov.au/submissions/PlatformForConsultation/download/sub002.pdf [žiūrėta 2014 10 15];
46. **Valužis, K.,** Apskaitos Sistema, Vilnius- UAB "Viltis", 2000,- 3-6 p. – ISBN 9986-454-44-1
47. **Valužis, K. Palubinskienė, S.** Apskaitos politika verslo apskaitos standartai, apskaita ir mokesčių sistema, monografija, Kaunas- Lietuvos žemės ūkio universitetas 2005, - 201-253 p. ISBN 9986-454-69-7;
48. **Verslo apskaitos standartų taikymo išaiškinimas,** http://www.aat.lt/index.php ?id=14 [žiūrėta 2013 12 20];
49. **Williams, F., Monge, P.,** Statistika kaip suprasti kiekybinius tyrimus, Vilnius- leidykla "Žara", 2006, 137-138p. – ISBN 9986-34-164-7.

Katinas G. finansinės ir mokestinės apskaitos palyginamoji analizė / finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. L. Giriūnas. – Vilnius Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, finansų ir mokesčių katedra 2015. – 54 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe įvertinta bei išanalizuota finansinių ir mokestinių ataskaitų neatitikimo dydžiai ir pagrindinės priežastys, patikrintos iškeltos hipotezės. Pirmojoje dalyje „Finansinė ir mokestinė apskaita" aprašomos finansinės ir mokestinės apskaitos sampratos ir jų skirtumai. Nustatomos pelno mokesčio apskaičiavimo metodikos finansinėje ir mokestinėje apskaitoje. Apžvelgiamas pelno mokesčio apskaičiavimas skirtingo dydžio įmonėse ir sudaromas pelno apskaičiavimo modelis. Antrąjame skyriuje pateikiamos finansinės ir mokestinės apskaitos tyrimo metodologijos ir koncepcijos. Trečiąjame skyriuje pateikiamas finansinės ir mokestinės apskaitos statistinis vertinimas. Vadovaujantis statistiniu vertinimu ir statistiniais duomenimis, atliekama finansinės ir mokestinės pelno mokesčio apskaitos lyginamoji analizė su stebėtų įmonių surinktais rodikliais. Remiantis susistemintais duomenimis, atmetamos arba patvirtinamos iškeltos hipotezės. Išvadose ir siūlymuose pateikiami gauti rezultatai ir siūlymai dėl finansinės ir mokestinės pelno mokesčio apskaitos neatitikimų mažinimo. Literatūros skiltyje pateikiami visi moksliniai ir teisiniai šaltiniai, kuriais buvo naudojamasi darbo atlikimo metu. Prieduose pateikiama papildoma informacija, kuri reikalinga analizuojant finansinę ir mokestinę apskaitą.

Pagrindiniai žodžiai: Finansinė apskaita, mokestinė apskaita, ataskaitos, nuolatiniai skirtumai, laikinieji skirtumai, pelno mokestis, efektyvi pelno mokesčio norma.

Katinas G. financial and tax accounting comparative analysis / Master's Work in Finance Management. Supervisor assoc. dr. L. Giriūnas. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2015. – 54 p.

ANOTATION

Master's thesis assessed and analyzed the financial and tax reporting non-compliance rates and the principles, tested raised hypotheses. The first part "The financial and tax accounting" describes the financial and tax accounting conceptions and their differences, establishes the methodology for calculating profit tax in the tax and financial accounting. There is an overview of profit tax calculation in different size companies and the profit calculation model is prepared. The second part presents the financial and tax accounting research methodology and concepts. The third part presents financial and tax accounting statistical estimation. Based on a statistical estimation of the statistics data, performs the profi tax's financial and tax accounting comparative analysis with collected indicators from monitored companies. In accordance with systematized data, the raised hypotheses are being rejected or confirmed. The conclusions and recommendations part contains the structured results, designed to minimize the inconsistencies from the profit tax's financial and tax accounting. The literature section lists all the scientific and legislative sources, which were used the Master's thesis. Attachment section presents additional information that was needed for the analysis of financial and tax accounting.

Key words: Financial accounting, tax accounting, financial statements, regular discrepancies, temporary discrepancies, profit tax, effective profit tax rate.

Katinas G. finansinės ir mokestinės apskaitos palyginamoji analizė / finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. L. Giriūnas. – Vilnius Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, finansų ir mokesčių katedra 2015. – 54 p.

SANTRAUKA

Spartus globalizavimo procesas aktyviai veikia ir keičia verslo pasaulį. Kapitalas tampa mobilus ir nesunkiai gali būti perkleliamas iš vienos valstybės į kitą. Vykstant šiems virsmams apskaitos suvienodinimas tarp valstybių tampa vienu aktualiausiu klausimu. Lietuvai 2004 metais įstojus į Europos Sąjungą, prasidėjo mūsų šalies apskaitos harmonizavimo procesas. Remiantis tarptautiniais apskaitos standartais, mūsų šalyje buvo priimti verslo apskaitos standartai, kurie apskaitos tvarkymą turėjo suvienodinti su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis. Pagrindinis harmonizavimo tikslas nėra visiškas apskaitos suvienodinimas tarp valstybių, bet galimybė aiškiai palyginti galutinius rezultatus t.y. finansines ataskaitas. Į šį harmonizavimo procesą nepakliūna mokestinė mokestinės taisyklės, kurių reglamentavimą ir tvarkymą, dažnu atveju nustato kiekviena valstybė atskirai. Esant finansinių ir mokestinių duomenų neatitikimui, dalis mokslininkų mokestinę apskaitą išskiria kaip atskira apskaitos rūšį. Finansinės ir mokestinės apskaitų neatitikimo problema yra aktuali visoms valstybėms. Ši problema dažnu atveju sukelia papildomus mokestinius įmonių kaštus, ko pasekoje yra yra daroma įtaka galutiniams įmonių rezultatamsi. Dėl šių neigiamų pasekmių, atsiranda poreikis analizuoti įmonių finansinės ir mokestinės apskaitos duomenų neatitikimo priežastis, bei pasiūlyti galimus sprendimo būdus.

Tyrimo problema - kokią įtaką turi finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimai Lietuvos įmonėms.

Tyrimo objektas - Finansinė ir mokestinė apskaita

Tyrimo tikslas. Įvertinti finansinio ir mokestinio pelno apskaičiavimo neatitikimus ir jų įtaką pelno mokesčio sąnaudoms.

Tyrimo uždaviniai:

1) Išanalizuoti apskaitos sampratą ir jos rūšis;
2) Išnagrinėti pelno mokesčio apskaičiavimą ir suderinamumą finansinėje ir mokestinėje ataskaitose, ypatumus;
3) Parengti finansinės ir mokestinės pelno mokesčio lyginamosios analizės metodologiją;

4) Nustatyti kokie veiksniai lemia pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimus. laikinieji ir nuolatiniai skirtumai gali įtakoti nuokrypius tarp pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos.

Tyrimui atlikti buvo naudojamasi moksline literatūra, nasdaqomxbaltic pateiktomis tiriamų įmonių finansinėmis ataskaitomis, statistikos departamento duomenimis. Buvo atliekami matematiniai ir ekonometriniai skaičiavimai pasitelkiant SPSS programą.

Atliktas tyrimas leido priimti arba atmesti, tyrimo pradžioje iškeltas hipotezes:

H01 Teisės aktų nustatyto pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos neatitikimai nesiekia 1,5% ir nėra reikšmingi. – hipotezė atmesta, priimta alternatyvi hipotezė H1 1

H02 Nepriklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, efektyvi pelno mokesčio norma reikšmingai nesiskiria – hipotezė patvirtinta

H03 Nepriklausomai nuo įmonės pajamų ir pelno prieš apmokestinimą dydžių, laikinųjų skirtumų dydis reikšmingai nesiskiria – hipotezė patvirtinta – hipotezė iš dallies atmesta (įmonės pelno pries apmokestinimą dydis tiesiogiai įtakoja laikinųjų skirtumų dydį ir šiai hipotezės daliai taikoma alternatyvioji hipotezė H1 3)

H04 Nepriklausomai nuo įmonės ilgalaikio materialiojo turto ir atsargų dydžių, nuolatinių skirtumų dydis reikšmingai nesiskiria - hipotezė patvirtinta

Katinas G. financial and tax accounting comparative analysis / Master's Work in Finance Management. Supervisor assoc. dr. L. Giriūnas. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2015. – 54 p.

SUMMARY

The fast globalization process is active and changing the business world. Capital becomes very mobile and can easily be transferred from one country to another. During these changes the unification of accounting between countries is one of the most important issues. In 2004, Lithuania joined the European Union, and then began the process of harmonizing its national accounting. According to International accounting standards, our country had to adopt Business accounting standards, which was needed to unify the management of accounting with other European Union countries. The main aim of harmonization is not to unify the whole accounting between countries, but to be able to clearly compare the final results, it is financial reports. The process of harmonization not includes tax rules, which are regulated and administered by countries individually. When there is the problem of financial and tax data discrepancy, some scientists emphasis tax accounting as a separate type of accounting. Financial and tax accounting mismatch problem is important to all countries. This problem frequently causes the additional tax costs, resulting in the final companies results. To solve these negative consequences, there is a need to analyze the financial and tax accounting discrepancy reasons and propose possible solutions.

The research problem – what is the level of influence of financial and tax accounting discrepancies in Lithuanian companies.

The object of research - financial and tax accounting.

Research aim – to assess the financial and taxable profit calculations discrepancies and their influence to profit tax expenses.

Research Objectives:

1) To analyze the concept of accounting and its types;
2) To examine the profit tax calculation and compatibility in the financial statements and in the tax statements;
3) To prepare profit tax's financial and tax comparative analysis methodology;
4) To identify factors, which influence the discrepancies of profit tax rate and effective profit tax rate.

5) For research the scientific literature, companies' financial data from NASDAQ OMX Baltic, data from Department of Statistics was used. The mathematical and econometric calculations were carried out using the SPSS program.

The research allowed to confirm or reject the hypotheses raised before the study:

H01 Statutory profit tax rate’s and the effective profit tax rate’s discrepancies are less than 1.5% and are not significant. - Hypothesis is rejected, confirmed the alternative hypothesis.

H02 Regardless of the amount of company's revenue and profit before tax , an effective profit tax rate is not differing significantly - hypothesis confirmed.

H03 Regardless of the amount of company's revenue and profit before tax, the amount of temporary differences are not differing significantly - confirmed hypothesis - hypothesis partly rejected (company's profit before tax size directly influences the size of the temporary differences and this falls under the alternative hypothesis H1 3).

H04 Regardless of the company's long-term tangible assets and stock levels, regular differences in size is not differ significantly - hypothesis confirmed.

PRIEDAI

1 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ 2010 METŲ FINANSINIAI DUOMENYS

Imonės pavadinimas	Ilgalaikis materialusis turtas	Atsargos	Pardavimo pajamos	Bendrasis pelnas	Pelnas prieš apmokestinimą,	Pelno mokestis taikant 15 % tarifą	Faktinės pelno mokesčio sąnaudos	Laikotarpio pelnas (grynas)	Efektyvi pelno mokesčio norma	Nuokrypis nuo bazinės mokesčio normos	Nuolatiniai skirtumai,	Laikinieji skirtumai,
Apranga	14474,63	10726,08	44332,43	18152,22	8202,33	1230,35	466,29	7736,04	5,68%	-9,32%	764,02	15,35
AB „CITY SERVICE“	40724,05	203,02	33467,33	9009,79	3920,59	588,09	415,32	3505,27	10,59%	-4,41%	141,04	31,57
AB Grigiškės	24992,76	1616,37	46130,10	6653,73	3906,39	585,96	-13,61	3920,01	-0,35%	-15,35%	230,83	369,27
AB „Invalda LT'	36614,63	0,00	0,00	0,00	75088,91	11263,34	-4518,94	79607,85	-6,02%	-21,02%	98,47	15782,26
AB LESTO	1420291,65	3422,44	641890,64	14455,51	-16404,37	-2460,66	-2866,37	-13538,00	17,47%	2,47%	-59,37	465,13
AB „Lietuvos dujos"	672037,77	109396,72	534321,71	35429,22	30241,25	4536,19	2528,67	27712,58	8,36%	-6,64%	-632,53	2640,18
AB „Panavėžio statybos trestas"	5022,30	2829,30	63343,95	4228,16	1322,69	198,40	860,46	462,23	65,05%	50,05%	-242,41	-419,95
AB „Pieno žvaigždės“	52469,30	21931,48	203001,62	38300,80	8687,44	1303,12	1248,55	7438,89	14,37%	-0,63%	273,11	-173,48
AB „Rokiškio sūris“	36968,55	25295,70	199645,51	22193,29	7283,36	1092,50	1524,56	5758,80	20,93%	5,93%	-737,08	304,97
TEO LT, AB	202480,89	955,75	203518,88	48247,51	48878,88	7331,83	4613,36	44265,52	9,44%	-5,56%	-58,21	2776,59
AB „Utenos trikotažas“	4932,81	2030,53	14885,31	2361,56	-2156,51	-323,48	60,24	-2216,75	-2,79%	-17,79%	-49,53	-334,80
AB “Vilkyškių pieninė“	14030,06	4539,79	83679,04	4302,31	3912,48	586,87	-10,72	3923,19	-0,27%	-15,27%	-46,63	644,11
AB Vilniaus baldai	8554,80	4053,81	69036,14	12047,61	8961,42	1344,21	1192,94	7768,48	13,31%	-1,69%	-15,64	166,82
AB „AGROWILL GROUP“	20,27	9,56	880,16	833,82	402,57	60,39	110,63	291,94	27,48%	12,48%	-89,49	39,39
AB Anykščių vynas	6785,80	1153,85	5801,38	793,56	-1810,41	-271,56	-8,40	-1802,02	0,46%	-14,54%	-55,61	-207,66
AB „ALITA“	17365,04	2638,44	18949,26	7929,51	-1365,85	-204,88	-17,96	-1347,89	1,31%	-13,69%	0,00	-197,81
AB „KAUNO ENERGIJA“	98594,18	1338,62	89383,11	2470,46	4246,41	636,96	353,34	3893,07	8,32%	-6,68%	0,00	283,54
AB „KLAIPĖDOS NAFTA“	111187,15	484,82	40916,36	16909,75	15420,53	2313,08	2314,35	13106,17	15,01%	0,01%	47,21	-46,05
AB „Linas“	688,72	1403,79	9575,42	1822,58	374,77	56,22	30,41	344,36	8,11%	-6,89%	-5,79	30,99
AB LITGRID	575051,26	641,22	112645,97	7494,79	-6809,55	-1021,43	-923,31	-5886,24	13,56%	-1,44%	0,00	98,18
AB „Snaigė“	8233,90	3588,10	33168,15	4600,61	-1757,12	-263,57	-296,86	-1460,26	16,89%	1,89%	-15,06	-18,25
AB „Vilniaus degtinė“	9277,98	2627,72	11892,38	4155,47	-925,05	-138,76	-102,24	-822,81	11,05%	-3,95%	-15,93	52,42
AB „ŽEMAITIJOS PIENAS“	14675,34	23223,47	141108,09	24956,56	2732,56	409,88	117,59	2614,98	4,30%	-10,70%	92,17	200,13
AB SWEDBANK	14906,16	0,00	242986,27	164057,00	187198,80	28079,82	21795,35	165403,44	11,64%	-3,36%	-46,92	6331,38
AB DNB bankas	26244,21	0,00	141873,55	86302,42	23754,05	3563,11	309,02	23445,03	1,30%	-13,70%	-1167,75	4421,83

2 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ 2011 METŲ FINANSINIAI DUOMENYS

Imonės pavadinimas	Ilgalaikis materialusis turtas	Atsargos	Pardavimo pajamos	Bendrasis pelnas	Pelnas prieš apmokestinimą,	Pelno mokestis taikant 15 % tarifą	Faktinės pelno mokesčio sąnaudos	Laikotarpio pelnas (grynas)	Efektyvi pelno mokesčio norma	Nuokrypis nuo bazinės mokesčio normos	Nuolatiniai skirtumai,	Laikinieji skirtumai,
Apranga	14474,63	10726,08	44332,43	18152,22	8202,33	1230,35	466,29	7736,04	5,68%	-9,32%	764,02	15,35
AB „CITY SERVICE“	40724,05	203,02	33467,33	9009,79	3920,59	588,09	415,32	3505,27	10,59%	-4,41%	141,04	31,57
AB Grigiškės	24992,76	1616,37	46130,10	6653,73	3906,39	585,96	-13,61	3920,01	-0,35%	-15,35%	230,83	369,27
AB „Invalda LT'	36614,63	0,00	0,00	0,00	75088,91	11263,34	-4518,94	79607,85	-6,02%	-21,02%	98,47	15782,26
AB LESTO	1420291,65	3422,44	641890,64	14455,51	-16404,37	-2460,66	-2866,37	-13538,00	17,47%	2,47%	-59,37	465,13
AB „Lietuvos dujos"	672037,77	109396,72	534321,71	35429,22	30241,25	4536,19	2528,67	27712,58	8,36%	-6,64%	-632,53	2640,18
AB „Panavėžio statybos trestas"	5022,30	2829,30	63343,95	4228,16	1322,69	198,40	860,46	462,23	65,05%	50,05%	-242,41	-419,95
AB „Pieno žvaigždės“	52469,30	21931,48	203001,62	38300,80	8687,44	1303,12	1248,55	7438,89	14,37%	-0,63%	273,11	-173,48
AB „Rokiškio sūris“	36968,55	25295,70	199645,51	22193,29	7283,36	1092,50	1524,56	5758,80	20,93%	5,93%	-737,08	304,97
TEO LT, AB	202480,89	955,75	203518,88	48247,51	48878,88	7331,83	4613,36	44265,52	9,44%	-5,56%	-58,21	2776,59
AB „Utenos trikotažas“	4932,81	2030,53	14885,31	2361,56	-2156,51	-323,48	60,24	-2216,75	-2,79%	-17,79%	-49,53	-334,80
AB “Vilkyškių pieninė“	14030,06	4539,79	83679,04	4302,31	3912,48	586,87	-10,72	3923,19	-0,27%	-15,27%	-46,63	644,11
AB Vilniaus baldai	8554,80	4053,81	69036,14	12047,61	8961,42	1344,21	1192,94	7768,48	13,31%	-1,69%	-15,64	166,82
AB „AGROWILL GROUP“	20,27	9,56	880,16	833,82	402,57	60,39	110,63	291,94	27,48%	12,48%	-89,49	39,39
AB Anykščių vynas	6785,80	1153,85	5801,38	793,56	-1810,41	-271,56	-8,40	-1802,02	0,46%	-14,54%	-55,61	-207,66
AB „ALITA“	17365,04	2638,44	18949,26	7929,51	-1365,85	-204,88	-17,96	-1347,89	1,31%	-13,69%	0,00	-197,81
AB „KAUNO ENERGIJA“	98594,18	1338,62	89383,11	2470,46	4246,41	636,96	353,34	3893,07	8,32%	-6,68%	0,00	283,54
AB „KLAIPĖDOS NAFTA“	111187,15	484,82	40916,36	16909,75	15420,53	2313,08	2314,35	13106,17	15,01%	0,01%	47,21	-46,05
AB „Linas“	688,72	1403,79	9575,42	1822,58	374,77	56,22	30,41	344,36	8,11%	-6,89%	-5,79	30,99
AB LITGRID	575051,26	641,22	112645,97	7494,79	-6809,55	-1021,43	-923,31	-5886,24	13,56%	-1,44%	0,00	98,18
AB „Snaigė“	8233,90	3588,10	33168,15	4600,61	-1757,12	-263,57	-296,86	-1460,26	16,89%	1,89%	-15,06	-18,25
AB „Vilniaus degtinė“	9277,98	2627,72	11892,38	4155,47	-925,05	-138,76	-102,24	-822,81	11,05%	-3,95%	-15,93	52,42
AB „ŽEMAITIJOS PIENAS“	14675,34	23223,47	141108,09	24956,56	2732,56	409,88	117,59	2614,98	4,30%	-10,70%	92,17	200,13
AB SWEDBANK	14906,16	0,00	242986,27	164057,00	187198,80	28079,82	21795,35	165403,44	11,64%	-3,36%	-46,92	6331,38
AB DNB bankas	26244,21	0,00	141873,55	86302,42	23754,05	3563,11	309,02	23445,03	1,30%	-13,70%	-1167,75	4421,83

3 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ 2012 METŲ FINANSINIAI DUOMENYS

Imonės pavadinimas	Ilgalaikis materialusis turtas	Atsargos	Pardavimo pajamos	Bendrasis pelnas	Pelnas prieš apmokestinimą,	Pelno mokestis taikant 15 % tarifą	Faktinės pelno mokesčio sąnaudos	Laikotarpio pelnas (grynas)	Efektyvi pelno mokesčio norma	Nuokrypis nuo bazinės mokesčio normos	Nuolatiniai skirtumai,	Laikinieji skirtumai,
Apranga	19414,97	11829,82	52132,18	21132,70	9067,13	1360,07	513,79	8553,35	5,67%	-9,33%	846,27	37,65
AB „CITY SERVICE“	47299,00	0,00	15369,56	3192,19	2192,13	328,82	126,56	2065,57	5,77%	-9,23%	147,71	54,45
AB Grigiškės	41636,64	1945,67	32162,59	5821,36	2524,91	378,74	68,35	2456,56	2,71%	-12,29%	57,06	240,09
AB „Invalda LT'	58220,57	0,00	0,00	6686,75	6424,35	963,65	357,68	6066,67	5,57%	-9,43%	606,17	0,00
AB LESTO	1395041,13	1419,14	652548,66	-13073,45	-15001,74	-2250,26	-2159,41	-12842,33	14,39%	-0,61%	-748,67	657,73
AB „Lietuvos dujos"	684752,66	0,00	493263,73	14072,93	14619,15	2192,87	1005,27	13613,88	6,88%	-8,12%	345,81	841,34
AB „Panavėžio statybos trestas"	4361,10	2613,24	76125,75	4465,07	669,60	100,44	250,23	419,37	37,37%	22,37%	-188,83	39,10
AB „Pieno žvaigždės“	57134,21	15970,23	222743,57	42320,73	9895,74	1484,36	1477,64	8418,10	14,93%	-0,07%	-119,61	136,12
AB „Rokiškio sūris“	31299,24	25142,49	209667,52	16296,63	4879,52	731,93	732,16	4147,36	15,00%	0,00%	-21,43	21,14
TEO LT, AB	207236,74	1171,22	201841,69	49422,79	49660,28	7449,04	4807,11	44853,16	9,68%	-5,32%	-413,29	3055,20
AB „Utenos trikotažas“	4343,14	2926,61	12091,93	1316,32	-1877,32	-281,60	44,02	-1833,29	-2,34%	-17,34%	-163,64	-73,85
AB “Vilkyškių pieninė“	20081,38	4994,50	95533,77	4260,31	1275,20	191,28	-223,59	1498,78	-17,53%	-32,53%	-18,83	433,56
AB Vilniaus baldai	14184,43	3920,88	66653,44	12602,82	8631,84	1294,78	816,44	7815,40	9,46%	-5,54%	-17,67	496,12
AB „AGROWILL GROUP“	23,75	8,69	601,83	586,77	-1658,65	-248,80	-579,24	-1658,65	34,92%	19,92%	-250,81	7,82
AB Anykščių vynas	6345,86	587,35	3577,10	465,13	-683,21	-102,48	-8,11	-675,10	1,19%	-13,81%	-0,58	-93,84
AB „ALITA“	15963,28	3935,65	19215,71	7014,02	984,13	147,62	156,11	828,02	15,86%	0,86%	-99,63	91,23
AB „KAUNO ENERGIJA“	100505,10	1203,37	107003,59	107556,19	635,72	95,36	393,30	242,41	61,87%	46,87%	0,00	-298,02
AB „KLAIPĖDOS NAFTA“	128797,21	328,43	40222,72	16666,18	14121,29	2118,19	2120,31	12000,98	15,01%	0,01%	-27,80	25,78
AB „Linas“	580,98	2247,74	11256,37	2014,89	753,88	113,08	52,42	701,17	6,95%	-8,05%	7,82	52,71
AB LITGRID	571936,11	706,09	126941,03	8239,40	8739,57	1310,94	1370,19	7369,38	15,68%	0,68%	0,00	-59,37
AB „Snaigė“	7178,23	3553,06	43484,13	6701,23	1332,83	199,92	4,92	1327,91	0,37%	-14,63%	-71,25	276,01
AB „Vilniaus degtinė“	9560,36	2762,40	16202,50	4615,96	143,36	21,50	34,46	108,90	24,04%	9,04%	-0,29	-13,32
AB „ŽEMAITIJOS PIENAS“	12915,32	26133,57	141815,05	25675,39	7290,60	1093,59	883,63	6406,97	12,12%	-2,88%	170,00	39,97
AB SWEDBANK	14306,94	0,00	225885,08	151756,84	112722,72	16908,41	15932,29	96790,43	14,13%	-0,87%	-873,78	1849,80
AB DNB bankas	25911,14	0,00	133628,07	91700,65	25610,52	3841,58	0,00	25610,52	0,00%	-15,00%	-1898,75	5740,27

4 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ 2013 METŲ FINANSINIAI DUOMENYS

Imonės pavadinimas	Ilgalaikis materialusis turtas	Atsargos	Pardavimo pajamos	Bendrasis pelnas	Pelnas prieš apmokestinimą,	Pelno mokestis taikant 15 % tarifą	Faktinės pelno mokesčio sąnaudos	Laikotarpio pelnas (grynas)	Efektyvi pelno mokesčio norma	Nuokrypis nuo bazinės mokesčio normos	Nuolatiniai skirtumai,	Laikinieji skirtumai,
Apranga	19723,70	14067,71	58353,80	22751,39	11485,75	1722,86	538,40	10947,35	4,69%	-10,31%	1171,55	12,91
AB „CITY SERVICE“	50454,12	0,29	13036,67	2658,42	5894,64	884,20	4,92	5889,71	0,08%	-14,92%	403,73	475,55
AB Grigiškės	44618,28	2780,35	43041,88	6846,33	2055,72	308,36	125,41	1930,32	6,10%	-8,90%	-25,20	208,15
AB „Invalda LT'	31751,91	0,00	0,00	24043,10	23946,07	3591,91	489,75	23456,33	2,05%	-12,95%	3418,39	-316,22
AB LESTO	1370926,20	1932,06	694623,20	15473,53	14501,27	2175,19	1939,87	12561,40	13,38%	-1,62%	-34,75	270,07
AB „Lietuvos dujos"	230611,68	0,00	443884,67	16296,63	16546,57	2481,99	1115,62	15430,95	6,74%	-8,26%	-343,20	1709,57
AB „Panavėžio statybos trestas"	4646,95	736,21	58774,04	3667,17	150,31	22,55	45,47	104,84	30,25%	15,25%	-71,25	48,08
AB „Pieno žvaigždės“	60025,20	28494,27	219948,16	36360,06	3345,11	501,77	480,19	2864,92	14,35%	-0,65%	-259,50	235,17
AB „Rokiškio sūris“	29109,13	34496,64	230436,17	24393,25	19281,16	2892,17	675,97	18605,19	3,51%	-11,49%	435,88	1780,29
TEO LT, AB	212986,56	633,40	194619,73	46126,62	46272,88	6940,93	4324,03	41948,85	9,34%	-5,66%	-188,54	2805,55
AB „Utenos trikotažas“	6239,28	3036,38	16621,00	2228,63	-784,87	-117,73	-108,32	-676,55	13,80%	-1,20%	-83,41	73,85
AB “Vilkyškių pieninė“	21016,57	6914,97	118536,26	8747,39	6451,29	967,69	346,96	6104,32	5,38%	-9,62%	-50,39	671,05
AB Vilniaus baldai	11179,91	5333,93	48110,52	7135,66	4543,56	681,53	390,41	4152,86	8,59%	-6,41%	-64,59	355,36
AB „AGROWILL GROUP“	53,00	17,96	574,90	545,06	13,03	1,95	0,00	13,03	0,00%	-15,00%	-5,79	7,82
AB Anykščių vynas	5858,72	834,11	5590,25	863,94	-134,38	-20,16	-7,53	-126,85	5,60%	-9,40%	-16,22	3,48
AB „ALITA“	15247,05	3854,84	22755,73	7329,70	1403,79	210,57	231,99	1171,80	16,53%	1,53%	-41,42	19,98
AB „KAUNO ENERGIJA“	107999,30	1113,30	93355,54	89917,75	597,78	89,67	59,66	538,11	9,98%	-5,02%	0,00	30,12
AB „KLAIPĖDOS NAFTA“	150211,42	334,51	36741,20	14704,30	11100,85	1665,13	776,18	10324,66	6,99%	-8,01%	-189,61	1081,15
AB „Linas“	421,98	3014,94	11535,28	1910,33	-772,42	-115,86	90,07	-862,49	77,70%	62,70%	-218,95	13,03
AB LITGRID	571190,92	1020,04	158705,11	8459,22	9446,25	1416,94	1317,48	8128,77	13,95%	-1,05%	0,00	99,34
AB „Snaigė“	6869,21	4828,83	48399,56	7591,81	-6531,80	-979,77	92,39	-6624,19	-1,41%	-16,41%	-4221,21	3333,82
AB „Vilniaus degtinė“	8777,80	1976,08	16011,35	4971,91	36,49	5,47	22,88	13,61	62,70%	47,70%	-0,29	-17,67
AB „ŽEMAITIJOS PIENAS“	12515,35	28912,77	151408,42	26631,72	6552,07	982,81	912,88	5639,19	13,93%	-1,07%	0,00	69,93
AB SWEDBANK	15113,82	0,00	207433,10	154911,09	178907,55	26836,13	15709,57	163197,98	8,78%	-6,22%	-752,72	11879,34
AB DNB bankas	24613,07	0,00	116106,93	87353,45	17700,71	2655,11	1159,06	16541,65	6,55%	-8,45%	-1039,74	2527,22

5 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ 2010 – 2013 METŲ FINANSINIŲ DUOMENŲ VIDURKIAI

Imonės pavadinimas	Ilgalaikis materialusis turtas	Atsargos	Pardavimo pajamos	Bendrasis pelnas	Pelnas prieš apmokestinimą,	Pelno mokestis taikant 15 % tarifą	Faktinės pelno mokesčio sąnaudos	Laikotarpio pelnas (grynas)	Efektyvi pelno mokesčio norma	Nuokrypis nuo bazinės mokesčio normos	Nuolatiniai skirtumai,	Laikinieji skirtumai,
AB Apranga	17451,63	11252,46	48512,66	19167,85	7708,16	1156,22	365,86	7342,30	3,35%	-11,65%	759,61	43,99
AB „CITY SERVICE“	44255,10	89,13	24023,11	5983,69	4250,75	637,61	295,92	3954,83	7,30%	-7,70%	202,08	139,52
AB Grigiškės	34809,43	2306,82	39727,68	5849,75	2238,11	335,72	51,41	2186,70	3,48%	-11,52%	66,32	214,80
AB „Invalda LT'	46555,55	0,00	0,00	7682,46	25520,52	3828,08	-1004,04	26524,56	2,95%	-12,05%	1030,76	3826,04
AB LESTO	1412255,42	2498,62	672553,94	9450,01	-9635,59	-1445,34	-1696,23	-7939,35	15,59%	0,59%	-179,35	430,23
AB „Lietuvos dujos"	568464,43	51875,80	494636,45	27171,79	26150,52	3922,58	397,00	25753,52	3,72%	-11,28%	-150,24	3675,77
AB „Panavėžio statybos trestas"	5242,92	1706,37	61790,36	4669,04	1349,41	202,41	368,25	981,16	35,60%	20,60%	-105,64	-60,31
AB „Pieno žvaigždės“	56291,78	20966,61	206332,90	37898,88	7061,44	1059,22	1036,41	6025,04	14,63%	-0,37%	-42,94	67,99
AB „Rokiškio sūris“	28871,64	25256,46	198569,35	20136,19	9957,43	1493,61	1028,30	8929,13	13,38%	-1,62%	-94,56	559,84
TEO LT, AB	204180,01	1124,30	203057,08	48708,58	49051,13	7357,67	4568,54	44482,59	9,32%	-5,68%	-131,78	2920,89
AB „Utenos trikotažas“	5260,22	2595,86	15275,94	2138,63	-1140,52	-171,08	32,29	-1084,19	15,15%	0,15%	-70,52	-130,26
AB “Vilkyškių pieninė“	16742,93	4931,29	92536,27	5337,12	3168,08	475,21	64,66	3103,42	0,42%	-14,58%	-44,31	454,78
AB Vilniaus baldai	10644,19	4730,29	60229,31	10948,87	7904,89	1185,73	954,30	6950,52	11,58%	-3,42%	-18,32	247,19
AB „AGROWILL GROUP“	32,73	11,15	802,18	779,37	595,39	89,31	-314,45	765,03	10,16%	-4,84%	-86,52	346,96
AB Anykščių vynas	6369,25	949,74	5087,68	733,90	-938,01	-140,70	-8,54	-929,46	2,04%	-12,96%	-52,35	-79,87
AB „ALITA“	17189,24	3284,15	19651,59	7379,30	-6809,33	-1021,40	79,65	-6888,97	8,47%	-6,53%	-810,43	-293,31
AB „KAUNO ENERGIJA“	100198,68	1286,27	94551,02	50574,82	1895,49	284,32	456,51	1438,98	32,17%	17,17%	0,00	-172,18
AB „KLAIPĖDOS NAFTA“	125612,40	583,66	38283,20	15347,62	12314,79	1847,22	1567,28	10747,51	12,32%	-2,68%	-40,16	313,15
AB „Linas“	442,68	2152,31	10629,92	1902,95	678,58	101,79	53,65	624,86	23,63%	8,63%	-55,90	103,83
AB LITGRID	578673,32	718,62	102695,78	6539,55	2358,16	353,72	474,11	1884,05	9,10%	-5,90%	0,00	-71,39
AB „Snaigė“	7672,18	3819,15	39669,47	5960,16	-1793,98	-269,10	-56,19	-1737,79	6,83%	-8,17%	-1086,65	905,71
AB „Vilniaus degtinė“	8932,97	2366,27	14055,19	4607,49	-215,40	-32,31	-16,00	-199,40	28,55%	13,55%	-0,07	1,74
AB „ŽEMAITIJOS PIENAS“	13365,31	23435,76	139553,04	25474,25	5744,98	861,75	734,26	5010,72	11,58%	-3,42%	56,07	71,42
AB SWEDBANK	14941,35	0,00	231343,55	145765,10	118496,87	17774,53	12408,77	106088,10	28,27%	13,27%	-760,11	6125,83
AB DNB bankas	26189,98	0,00	134911,81	87914,74	7887,22	1183,08	367,17	7520,06	1,96%	-13,04%	-2249,33	3063,07

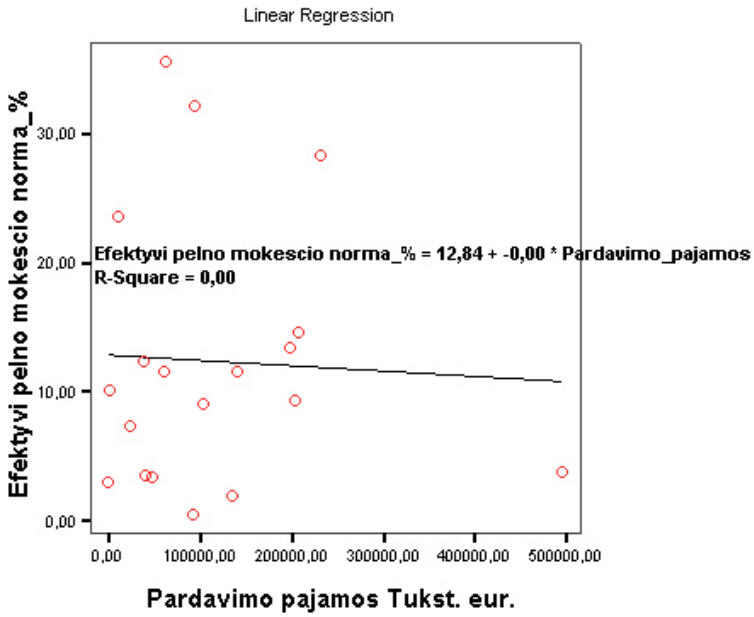
6 PRIEDAS

METINĖ INFLIACIJA

Metai	Vartotojų kainų pokyčiai, apskaičiuoti pagal vartotojų kainų indeksą | palyginti su praėjusių metų gruodžio mėnesiu | proc.
2010	3,8 %
2011	3,4 %
2012	2,8 %
2013	0,4 %

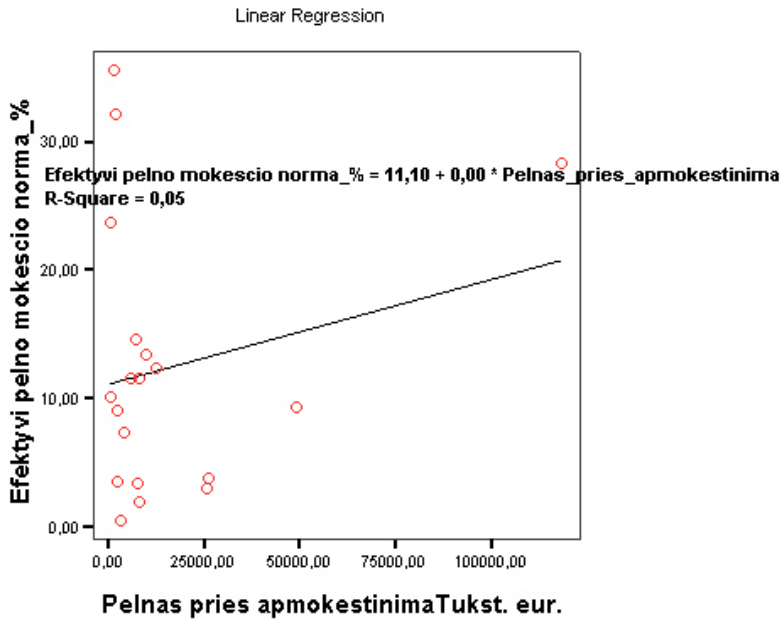
7 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ EFEKTYVIOS PELNO MOKESČIO NORMOS IR PARDAVIMO PAJAMŲ SKLAIDA IR REGRESIJA



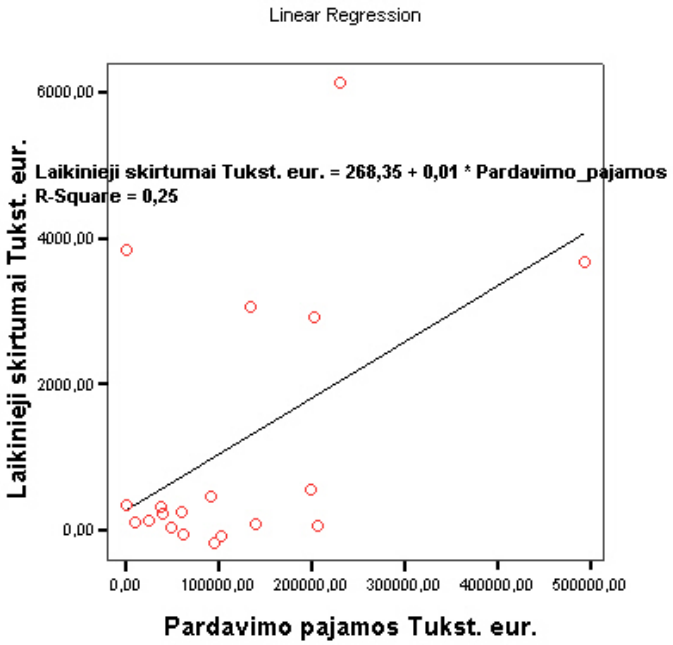
8 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ EFEKTYVIOS PELNO MOKESČIO NORMOS IR PELNO PRIEŠ APMOKESTINIMĄ SKLAIDA IR REGRESIJA



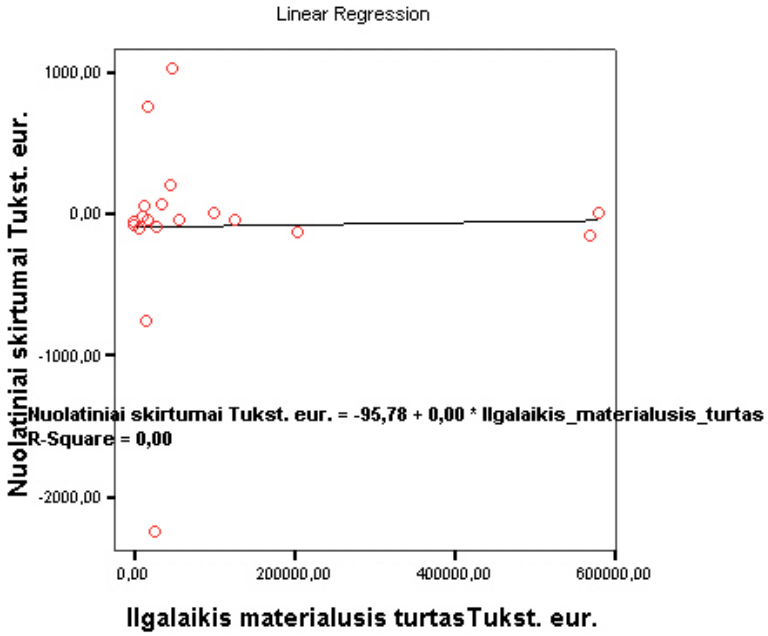
9 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ LAIKINŲJŲ SKIRTUMŲ IR PARDAVIMO PAJAMŲ SKLAIDA IR REGRESIJA



10 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ NUOLATINIŲ SKIRTUMŲ IR ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO SKLAIDA IR REGRESIJA



11 PRIEDAS

TIRIAMŲ ĮMONIŲ NUOLATINIŲ SKIRTUMŲ IR ATSARGŲ SKLAIDA IR REGRESIJA

