

ĮMONIŲ NUOSAVŲ AUTOMOBILIŲ MOKESČIŲ APSKAITOS POLITIKOS FORMAVIMO MODELIS

Dr. Kristina Rudžionienė

Vilniaus universitetas

Laura Subačiūtė

Vilniaus universitetas

DOI: <https://doi.org/10.52320/svv.v0iVI.201>

Anotacija

Tyrimo tikslas – sukurti ir patikrinti modelį, kuris padėtų įmonėms suformuoti nuosavų automobilių mokesčių apskaitos politiką. Tyrimo metodai: Lietuvos Respublikos įstatymų, apskaitos standartų ir kitų norminių aktų, susijusių su ilgalaikiu materialiuoju turtu ir įmonių mokamais mokesčiais, analizė, indukcija; grafinio vaizdavimo, modeliavimo, loginės analizės metodai; atvejo analizė, sintezė, apibendrinimas. Įmonės turi galimybę praktikoje derinti finansinės bei mokesčių apskaitos tikslus, t.y. finansinėse ataskaitose atspindėdamos tikrą ir teisingą finansinę įmonės būklę ir veiklos rezultatus mažinti mokesčių našą. Finansinės ir mokesčių apskaitos neatitikimai susidaro dėl automobilių įsigijimo savikainos nustatymo, negražinamo PVM, nusidėvėjimo apskaičiavimo metodų taikymo, nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos būdų, naudingo tarnavimo laikotarpio, likvidacinės vertės, apskaitos būdo pasirinkimo, remonto ir eksploatacinių išlaidų traktavimo. Pasirenkant tam tikrus apskaitos metodus arba įvertinimus, apskaitoje ir finansinėse ataskaitose galima pateikti didesnę ar mažesnę finansinį ir apmokestinamąjį pelną. Pagal šiuos neatitikimus ir jų poveikį pelnui sukurtas įmonių nuosavų automobilių mokesčių apskaitos politikos formavimo modelis. Patikrinus sukurto modelio veikimą UAB „ABC“ atveju, nustatyta, kad svarbiausias apskaitos politikos elementas, dėl kurio ypač kito grynasis ir apmokestinamasis pelnas, yra automobilių nusidėvėjimo sąnaudos. Didžiausias neigiamas poveikis įmonės grynajam pelnui (4,3 proc.) gautas vietoj tiesinio pritaikant dvigubai mažėjančios vertės metodą. Įmonės veiklos rezultatas padidėjo 1,8 proc. remonto išlaidas įtraukiant į įsigijimo savikainą ir prailginant naudingo tarnavimo laiką 2 metais. Prailginant naudingo tarnavimo laiką lengviesiems automobiliams iki 12 metų, o krovininiams automobiliams iki 8 metų, grynasis pelnas padidėjo 1,6 proc.

Pagrindiniai žodžiai: apskaitos politika, mokesčiai, automobiliai, modelis.

Įvadas

Temos aktualumas. Apskaitos politika yra įmonės apskaitos principai, metodai ir taisyklės, kuriuos įmonės pasirenka taikyti, kad geriausiai atspindėtų veiklos rezultatus bei finansinę būklę finansinėse ataskaitose. Pasak Valužio, Palubinskienės (2005), viena iš svarbiausių apskaitos politikos dalies priemonių yra ilgalaikis materialusis turtas (IMT), kuriuo neatsižvelgiant į įmonių vykdomos veiklos pobūdį ir dydį, naudojasi praktiškai kiekviena įmonė, todėl jo teisingas atvaizdavimas finansinėse ataskaitose yra svarbus įmonės uždavinys. Viena iš IMT grupių yra transporto priemonės (automobiliai). Automobilių apskaitos politika reikšminga visoje įmonės apskaitos politikoje, nes kai kurių įmonių nuosavų automobilių vertė dažnai sudaro nemažą dalį viso įmonės disponuojamo turto. Dėl šios priežasties labai svarbu šį turtą apskaityti tiksliai ir teisingai, nes net minimalūs pasikeitimai, klaidos ar netikslumai, gali turėti didelį poveikį įmonės veiklos rezultatams. Taip pat įmonių, ypač mažų ir vidutinių, apskaitos politikos pasirinkimas yra glaudžiai susijęs su mokesčių apskaitos reikalavimais ir mokesčių optimizavimu. Atsižvelgus į atitinkamus mokesčių įstatymus, verslo apskaitos standartus (VAS), įmonė gali ne tik tinkamai apskaityti nuosavus automobilius, bet ir sumažinti mokamus mokesčius.

Tyrimo problema. Įmonių apskaitos politikos formavimo ypatybes bei apskaitos politikos metodus tyrė Lietuvos autoriai (Rudžionienė, 2004; Varanavičiūtė, Palubinskienė, 2008; Mockeivičiūtė, Rudžionienė, 2010; Legenzova, Gaigalienė, Vilkaitė, 2016; ir kt.). Šie autoriai atlikdami tyrimus nustatė pelną didinančius ir pelną mažinančius apskaitos metodus, kuriuos pasirinkdamos įmonės formuoja savo apskaitos politiką. Apskaitos skirtumus, atsirandančius tarp IMT finansinės ir mokestinės apskaitos, savo darbuose nagrinėjo tiek lietuvių (Kamarauskaitė, Subačienė, Senkus, 2016; Valužis, Palubinskienė, 2005; Kalčinskas, 2017; ir kt.), tiek užsienio autoriai (Pudeyan, Zaporozceva, Medvedskaya, Yureva, 2020 ir kt.). Viena iš įmonės nuosavų automobilių apskaitos politikos ypatybių yra ta, kad skirtingos įmonės renkasi skirtingus metodus, atitinkamai pagal šalies teisės aktus, įmonės specifiką ar poreikius, tikslus. Dėl to įmonės susiduria su problema, kaip tinkamai pasirinkti apskaitos būdus ar metodus formuojant įmonės nuosavų automobilių apskaitos politiką,

kuriais naudojantis būtų ne tik tinkamai apskaitomi nuosavi automobiliai, kad finansinėse ataskaitose būtų atspindėta teisinga jų vertė ir poveikis pelnui (nuostoliams), bet tuo pačiu ir tam tikrose situacijose sumažinama mokesstinė našta nepažeidžiant įstatymų.

Tyrimo objektas – įmonių nuosavų automobilių apskaitos politika.

Tyrimo tikslas – sukurti ir patikrinti modelį, kuris padėtų įmonėms suformuoti nuosavų automobilių mokesčių apskaitos politiką.

Šiam tikslui pasiekti iškelti šie uždaviniai:

1. Išnagrinėti įmonių nuosavų automobilių finansinės apskaitos politikos pasirinkimų ryšį su mokesčių reikalavimais;

2. Sukurti įmonių nuosavų automobilių mokesčių apskaitos politikos formavimo modelį;

3. Patikrinti sukurto modelio pritaikymą Lietuvos įmonės atveju.

Tyrimo metodai: Lietuvos Respublikos įstatymų, Verslo apskaitos standartų (VAS) ir kitų norminių aktų, susijusių su IMT ir įmonių mokamais mokesčiais, palyginamoji analizė, indukcija. Automobilių mokesčių apskaitos politikos modeliui formuoti taikomi grafinio vaizdavimo, modeliavimo, loginės analizės metodai. Modelio patikrinimui naudojama atvejo analizė, sintezė, apibendrinimas.

1. Įmonių nuosavų automobilių finansinės apskaitos politikos pasirinkimų ryšys su mokesčių reikalavimais

8-ajame TAS „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“ sąvoka „apskaitos politika“ apibūdinama kaip tam tikri principai, pagrindai, formalumai, taisyklės ir praktika, kuriais ūkio subjektas vadovaujasi sudarydamas ir pateikdamas finansines ataskaitas. Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatyme, 1-ajame VAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ bei 7-ajame VAS „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ nurodomas apskaitos politikos apibrėžimas: apskaitos principai, apskaitos metodai ir taisyklės, skirti ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti. Taigi apskaitos politika yra privaloma kiekvienai įmonei, nes ūkio subjekto vadovas turi pasirinkti tokią apskaitos politiką, kuria būtų siekiama ne tik tiksliai ir teisingai fiksuoti įmonės vykdomas operacijas, bet ir kuri atspindėtų įmonės veiklos rezultatus, finansinę būklę.

Rudžionienė (2004), Kalčinskas ir kt. (2017) teigia, kad įmonės apskaitos politika susideda iš tam tikrų įmonėje nusistatytų apskaitos taisyklių, kurios daro įtaką apskaitos praktikai, kurios rezultatas finansinė atskaitomybė. Anot Mukoviz (2016), apskaitos politika yra apskaitos priemonė, kurią įmonė parengia savarankiškai, remdamasi galiojančiais teisės aktais. Pagal Lietuvos Respublikos Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo (2001) 5 str. „finansinės atskaitos turi būti sudaromos taip, kad tikrai ir teisingai parodytų įmonės turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, jeigu įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą“. Holtzman (2007), Csongor (2013) taip pat teigia, kad apskaitos politika yra kuriama tam, kad būtų užtikrinta finansinėje atskaitomybėje svarbi ir patikima informacija, siekiant sužinoti teisingą vaizdą apie ūkio subjekto veiklą ir finansinę būklę. Taigi formuojant įmonės apskaitos politiką, būtina atsižvelgti į mokesčių administravimą, apskaitos teisės aktus, įmonės teisinį statusą, ateities planus bei informacijos, gaunamos iš apskaitos, poreikius.

Tiek Juozaitienė (2007), tiek Ivanauskienė (2016) teigia, kad įmonė pati privalo nuspręsti, kaip vykdys apskaitos politiką atsižvelgdama į verslo sąlygas ir pačios įmonės ypatumus. Įmonės vadovas sprenddamas, kokią apskaitos politiką jis nori taikyti savo įmonėje, turi numatyti, kas bus nurodoma finansinėse ataskaitose. Pasirinkus vienokį ar kitokį apskaitos metodą, įmonės veiklos pelnas ar nuostoliai galėtų būti didinami/mažinami. Legenzova, Gaigalienė, Vilkaitė (2016) teigia, kad įmonių vadovai, siekdami įmonei iškeltų tikslų, pasirenka taikyti pelną didinančius arba jį mažinančius metodus ir taip daro poveikį įmonės veiklos rezultatams ir finansų būklei.

Kanapickienė ir Rauchaitė (2003), Stačiokas (2003), Valužis ir Palubinskienė (2005), Giriūnienė (2009) išskiria atskirą apskaitos politikos elementą – mokesčių politiką, kuri atspindi įmonės pasirinktus verslo organizavimo, apskaitos, mokesčių metodus ir būdus, sąlygojančius tam tikrų ilgalaikių apmokestinimo normų taikymą įmonėje. Pudeyan et al. (2020) teigia, kad mokesčių apskaita tvarkoma siekiant nustatyti tikslią informaciją apie apskaitą mokesčių rinkliavos tikslais pagal ūkio

subjekto per ataskaitinį laikotarpį įvykdytus ekonominius sandorius. Mokesčių apskaita naudojama teisingam, savalaikiam, visiškam mokesčių apskaičiavimui, mokesčių mokėjimui į biudžetą. Vadinasi, įmonė rengdama apskaitos politiką negali apsiriboti tik finansinės apskaitos politikos tikslais ir metodais. Įmonė turėtų apskaitos politiką formuoti taip, kad būtų pasiekti ir mokesčių apskaitos tikslai ir metodai. Nors tiek finansinės apskaitos, tiek mokesčių apskaitos sritys turi gana skirtingus tikslus, taikant atitinkamus apskaitos būdus ir metodus, galima pasiekti visų įmonės iškeltų tikslų.

Formuojant įmonės apskaitos politiką, siekiant parengti teisingas ir tikras įmonės finansines ataskaitas, galima atsižvelgti į mokesčių planavimą, kuris yra mokesčių politikos proceso dalis. Mokesčių planavimo pagrindinis tikslas – sumažinti įmonės mokestinę naštą. Pasak Makutėno ir Krikštonaitienės (2017), vadovaujantis ES ir Lietuvos Respublikos įstatymine baze bei mokslininkų (Stačiokas, 2003; Armstrong, Blouin, Larcker, 2012; ir kt.) atliktais tyrimais, galima išskirti tokius pagrindinius mokesčių planavimo būdus: 1) mokesčių lengvatų taikymas; 2) apmokestinamųjų pajamų mažinimas; 3) leidžiamų atskaitymų didinimas. Vadinasi, formuojant įmonės apskaitos politiką, turi būti siekiama atspindėti ne tik įmonės teisingą finansinę būklę, veiklos rezultatus, bet ir mažinti mokestines sąnaudas.

Finansinę apskaitą ir mokesčių skaičiavimą reglamentuoja skirtingi teisės aktai. Pasak Legenzovos ir kt. (2016), Lietuvoje įmonės IMT finansinę apskaitos politiką rengia remdamosios ĮFAĮ (2001) ir VAS arba TAS reikalavimais. Pagrindinis VAS, kurį įmonė gali taikyti nuosavų automobilių finansinei apskaitos politikai yra 12-tasis VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ arba 16-asis TAS „Turtas, įranga ir įrengimai“. Kadangi dauguma Lietuvos įmonių renkasi apskaitą tvarkyti pagal Lietuvos VAS, tai toliau nagrinėjami šių standartų reikalavimai automobilių apskaitai. Mokesčių apskaičiavimo tvarką reglamentuoja mokesčių įstatymai: pelno, pridėtinės vertės ir kt. Pagrindinis įmonių mokestis yra pelno mokestis, turintis nemažą lengvatų skaičių.

Kai automobiliai įsigijami ne perparduoti, o naudoti įmonės veikloje, jie dažniausiai atitinka IMT kriterijus, todėl priskiriami IMT grupei, kurioje registruojami įsigijimo savikaina. Pagal 12-ąją VAS įmonė savo apskaitos politikoje pati nusistato, kokios išlaidos sudaro automobilio įsigijimo savikainą (tai pirkimo kaina, paruošimo naudoti išlaidos, pristatymo išlaidos, importo muitai ir kiti negražinami mokesčiai). Dažniausiai įmonės pristatymo, krovimo, transportavimo, draudimo kelionės metu išlaidomis didina automobilio įsigijimo savikainą. Jeigu, pagal apskaitos politikoje nustatytas reikšmingumo ribas, išlaidos yra nereikšmingos, jos gali būti iš karto priskiriamos bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms. Taigi į IMT įsigijimo savikainą įskaičiuojant visas su IMT įsigijimu ir paruošimu naudoti susijusias išlaidas, gaunama didesnė turto vertė bei mažesnės to ataskaitinio laikotarpio, kada automobilis pirktas, sąnaudos.

Į automobilio įsigijimo savikainą neįskaitomi negražintini mokesčiai, pavyzdžiui, pridėtinės vertės mokestis (PVM). Negražinamą PVM įmonė gali įskaityti į automobilio įsigijimo savikainą, tačiau negražintino PVM įskaitymas į automobilio savikainą daro reikšmingą įtaką įmonės veiklos rezultatui, nes ši suma paskirstoma per visą naudojimo laikotarpį, o pirkimo metais nesumažina reikšmingai pelno (nepadidina nuostolių). Jeigu įmonė negražintiną PVM įskaito į bendrąsias ir administracines sąnaudas, tuomet pirkimo metais reikšmingai sumažinamas įmonės pelnas (padidinami nuostoliai). Pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą (2002; PVMĮ), negali būti atskaitomas „pirkimo arba importo PVM už lengvąjį automobilį, skirtą vežti ne daugiau kaip 8 žmones (neskaičiuojant vairuotojo), arba nurodytos klasės automobilį, priskiriamą visureigių kategorijai, jeigu automobilis nebus tiekiamas arba išnuojamas, taip pat juo nebus teikiamos keleivių vežimo už atlygį paslaugos.“ Vadinasi, jeigu įmonė perka lengvąjį automobilį, pagal PVMĮ (2001), neatskaitomas automobilio pirkimo PVM į automobilio įsigijimo savikainą neįtraukiamas, o pirkimo PVM pripažįstamas sąnaudomis tą mokestinį laikotarpį, kurį yra apskaičiuotas.

Pagal 12-ąją VAS, kiekviena įmonė turi nusistatyti minimalią kiekvienos IMT grupės vieneto įsigijimo savikainą, nuo kurios, materialią išraišką turintis turtas bus priskiriamas prie IMT. Skirtinga minimali IMT savikaina gali būti taikoma skirtingoms automobilių grupėms, pavyzdžiui, krovininiams ir lengviesiems automobiliams gali būti nustatytos skirtingos minimalios IMT įsigijimo savikainos, nes dažniausiai šių automobilių kainos ženkliai skiriasi. Minimalios IMT įsigijimo savikainos nustatymas turi reikšmingą įtaką įmonės veiklos rezultatams, nes pasirinkus didesnę minimalią įsigijimo savikainą,

daugiau įsigyjamų transporto priemonių bus priskiriamos trumpalaikiam turtui, vadinasi, įmonė patirs daugiau sąnaudų pradėjus jas naudoti. Tačiau valstybinė mokesčių inspekcija (2007-02-09 rašte) yra pateikusi komentarą, kuris teigia, kad „Įmonės automobilius įsigyja planuodamos juos naudoti ne vienerius metus (neskaitant tų atvejų, kai automobiliai įsigijami tik dėl detalių), todėl akivaizdu, jog toks turtas pagal savo esmę yra ilgalaikis turtas. Todėl toks turtas pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais turi būti laikomas ilgalaikiu, neatsižvelgiant į tai, kad jis įsigytas už mažesnę, nei įmonės apskaitos politikoje nustatyta ilgalaikio tokio turto minimalią kainą.“ Vadinasi, automobiliai praktiškai visais atvejais priskiriami IMT, išskyrus atvejus, kai automobilis perkamas išardymui ar perpardavimui.

Formuojant automobilių apskaitos politiką, vienas iš svarbiausių pasirinkimų - apskaitos būdo pasirinkimas. Pagal 12-ąją VAS IMT turi būti apskaitomas įsigijimo savikaina arba perkainota verte. Pasirinkus įsigijimo savikainos apskaitos būdą, automobiliai finansinėse ataskaitose parodomi įsigijimo savikaina, iš kurios atimtas sukauptas nusidėvėjimas ir vertės sumažėjimas. Jeigu įmonė pasirenka naudoti perkainotos vertės būdą, tuomet IMT vėlesniais laikotarpiais perkainojamas rinkos verte. Jeigu nustačius automobilių rinkos kainą, ji bus didesnė negu yra jo balansinė vertė, tuomet apskaitoje registruojamas IMT vertės padidėjimas. Iš automobilio tikrosios vertės atėmus balansinę vertę, gautu skirtumu padidinama automobilio turto vertė ir užregistruojama nuosavo kapitalo perkainojimo rezerve. Tokiu atveju veiklos rezultatas pelno (nuostolių) ataskaitoje bus mažesnis, tačiau pagal PMĮ (2001) nusidėvėjimas nuo IMT perkainojimo rezultatų pripažįstamas neleidžiamais atskaitymais, tai pelno mokesčiui šis padidėjęs nusidėvėjimas nepadarys jokios įtakos.

Įmonės veikloje naudojami automobiliai palaipsniui dėvisi, todėl neatsiejama apskaitos procedūra yra šio automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas, kuris svarbus, nes nusidėvėjimo sąnaudų dydis turi tiesioginę įtaką įmonės finansinės veiklos rezultatams. Naudojamo automobilio nusidėvėjimo per atskaitinį laikotarpį sumos apskaičiavimui reikia nusistatyti automobilio likvidacinę vertę, naudingo tarnavimo laiką ir nusidėvėjimo skaičiavimo metodą.

Likvidacinė vertė, pasak 12-tojo VAS, yra suma, kurią pasibaigus naudingo tarnavimo laikui tikimasi gauti už turtą, įvertinus būsimas likvidavimo ar perleidimo išlaidas. Likvidacinę vertę įmonė turi nusistatyti pati, nes VAS jos neapibrėžia. PMĮ (2001) teigia, kad likvidacinė vertė turėtų būti ne didesnė negu 10 procentų turto įsigijimo vertės. Jeigu pasirenkama didesnė likvidacinė vertė, tuomet gaunama mažesnė nudėvimoji automobilio vertė, dėl to apskaičiuojama mažiau automobilio nusidėvėjimo sąnaudų, tuo pačiu gaunamas didesnis veiklos rezultatas. Kita vertus, jeigu įmonė pasirenka mažesnę likvidacinę vertę, pavyzdžiui, 1 Eur, tuomet nudėvimoji suma bus didžiausia galima, padidės nusidėvėjimo sąnaudos ir sumažės pelnas; taip pat sumažės ir apmokestinamasis pelnas, nes nusidėvėjimo sąnaudos pripažįstamos leidžiamais atskaitymais. Nors ir 1 Eur likvidacinė vertė visiškai yra tinkama skaičiuojant pelno mokestį ir nusidėvėjimo sąnaudas pripažįstant leidžiamais atskaitymais, tačiau finansinėje apskaitoje ji neatrodo teisinga, nes net ir visiškai nudėvėjus automobilį, dažniausiai jis būna vertas gerokai daugiau, taigi tokia likvidacinė vertė neatspindi realios situacijos.

Kitas svarbus nusidėvėjimo skaičiavimo pasirinkimas – automobilio naudingo tarnavimo laikas. Kaip teigia 12-tasis VAS, tai yra ribotas laikotarpis, kuriuo įmonės veikloje naudojamas turtas gali teikti naudos. Naudingo tarnavimo laikas nustatomas kiekvienoje įmonėje skirtingai priklausomai nuo automobilio naudojimo intensyvumo, automobilio savybių. Nustačius ilgesnį automobilio naudingo tarnavimo laiką, jo nusidėvėjimo sąnaudos išskaidomos mažesnėmis dalimis per visą naudingo tarnavimo laiką, tai didina gaunamą pelną. Atvirkščiai, jeigu įmonė nustato trumpesnį automobilio naudingo tarnavimo laiką, tai automobilis bus nudėvimas per trumpesnį laiką, todėl metinė nusidėvėjimo sąnaudų suma bus didesnė, tai sumažina gaunamą pelną. Tačiau pagal PMĮ (2001), įmonė gali nusistatyti automobilio naudingo tarnavimo laiką, ne trumpesnį negu nustatyti PMĮ įstatymo IMT nusidėvėjimo normatyvai. Ne senesniems lengviesiems automobiliams negalima pasirinkti trumpesnio kaip 6 metų laikotarpio, o senesniems nei 5 metų – 10 metų, kroviniams automobiliams, priekaboms, puspriekabėms, autobusams – 4 metų. Tik jeigu įmonė yra nedidelė (vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 150 000 eurų), ji finansinei ir mokesčių apskaitai gali pasirinkti naudingo tarnavimo laiką, nepaisydama PMĮ (2001) normatyvų.

Įmonėse taikant skirtingus automobilių nusidėvėjimo skaičiavimo metodus, gaunamos skirtingo dydžio nusidėvėjimo sąnaudos. 12-ajame VAS nurodyta, kad įmonės gali taikyti vieną iš keturių IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodų (tiesiogiai proporcingą (tiesinį), produkcijos, metų skaičiaus, dvigubai mažėjančios vertės). Taikant tiesiogiai proporcingą arba kitaip tiesinį nusidėvėjimo metodą, sąnaudos visuomet būna vienodo dydžio visą naudingo tarnavimo laiką. Produkcijos metodo taikymas siejamas su darbų apimtimi, pavyzdžiui, nuvažiuotų kilometrų skaičiumi, ir kiekvienais metais nusidėvėjimas gali būti skirtingas, priklausomai nuo automobilio eksploatacijos intensyvumo. Renkantis metų skaičiaus arba dvigubai mažėjančios vertės metodus, didesnė automobilio nusidėvėjimo sąnaudų dalis priskaitoma pirmaisiais naudojimo metais, būtent dėl to tais metais gaunamas mažesnis pelnas, o kitais laikotarpiais sąnaudų suma vis mažėja, o pelnas didėja. Tačiau IMT nusidėvėjimo metodų pasirinkimo galimybės finansinėje ir mokesčių apskaitoje yra skirtingos, nes PMĮ (2001) automobilių nusidėvėjimui skaičiuoti leidžia taikyti tik tiesinį metodą, o dvigubai mažėjančios vertės metodą galima parinkti tik ne senesniems nei 5 metų kroviniams automobiliams, priekaboms ar puspriekabėms, autobusams.

Pradėjus naudoti automobilį įmonėje, finansinėje apskaitoje pagal 12-ąją VAS automobilio nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmos dienos, kai automobilis pradedamas naudoti, o baigiamas skaičiuoti taip pat kito mėnesio pirmąją dieną, kai automobilis yra nurašomas. Pagal PMĮ (2001), galima rinktis kito mėnesio būdą arba pusmečio būdą, priklausomai nuo to, koks pasirenkamas nusidėvėjimo metodas. Kai renkama iš dviejų nusidėvėjimo apskaičiavimo metodų: tiesinio arba dvigubai mažėjančios vertės metodo, nusidėvėjimo pradžia siejama su pusmečio būdu. Jeigu nusidėvėjimo pradžia siejama su kito mėnesio būdu, tuomet taikomas yra tik tiesinis automobilio nusidėvėjimas. Taigi, formuojant pelną didinančią apskaitos politiką tenka rinktis tiesinį automobilio nusidėvėjimo metodą, o jeigu įmonė renkasi pirmaisiais automobilio naudojimo metais pelną mažinančią apskaitos politiką, tuomet geriau pasirinkti dvigubai mažėjančios vertės metodą.

Kiekviena įmonė, norėdama užtikrinti saugų bei ilgesnį automobilio naudojimo tarnavimo laiką ar norą gauti ekonominės naudos, patiria išlaidų automobilio remontui. Pagal 12-ąją VAS, automobilio remonto darbų išlaidų registravimas priklauso nuo to, ar buvo pagerintos automobilio naudingos savybės, ar prailgintas naudingo tarnavimo laikas. Jeigu automobilio remontas prailgina naudingo tarnavimo laiką ir/ar pagerina jo naudingąsias savybes, šių darbų verte didinama automobilio įsigijimo savikaina, patikslinamas naudingo tarnavimo laikas ir būsimų laikotarpių metinė nusidėvėjimo suma; kitais atvejais remonto išlaidos iš karto pripažįstamos sąnaudomis. Automobilio remonto išlaidų registravimas taip pat gali turėti įtakos įmonės gaunamam veiklos rezultatui, pavyzdžiui, įvertinus automobilio remonto išlaidas, nusprendžiama išlaidas pripažinti bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis, tuomet yra mažinamas veiklos rezultatas, o jeigu nutariama didinti automobilio įsigijimo savikainą, tuomet bus gaunamas didesnis veiklos rezultatas. PMĮ (2001) teigia, kad jeigu atliekamas automobilio remontas, kuris pailgina automobilio naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, šio remonto arba rekonstravimo verte yra didinama remontuoto arba rekonstruoto IMT įsigijimo kaina. Visais kitais atvejais įmonėje naudojamo automobilio remonto išlaidos priskiriamos remonto sąnaudoms ir atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį jos faktiškai patiriamos.

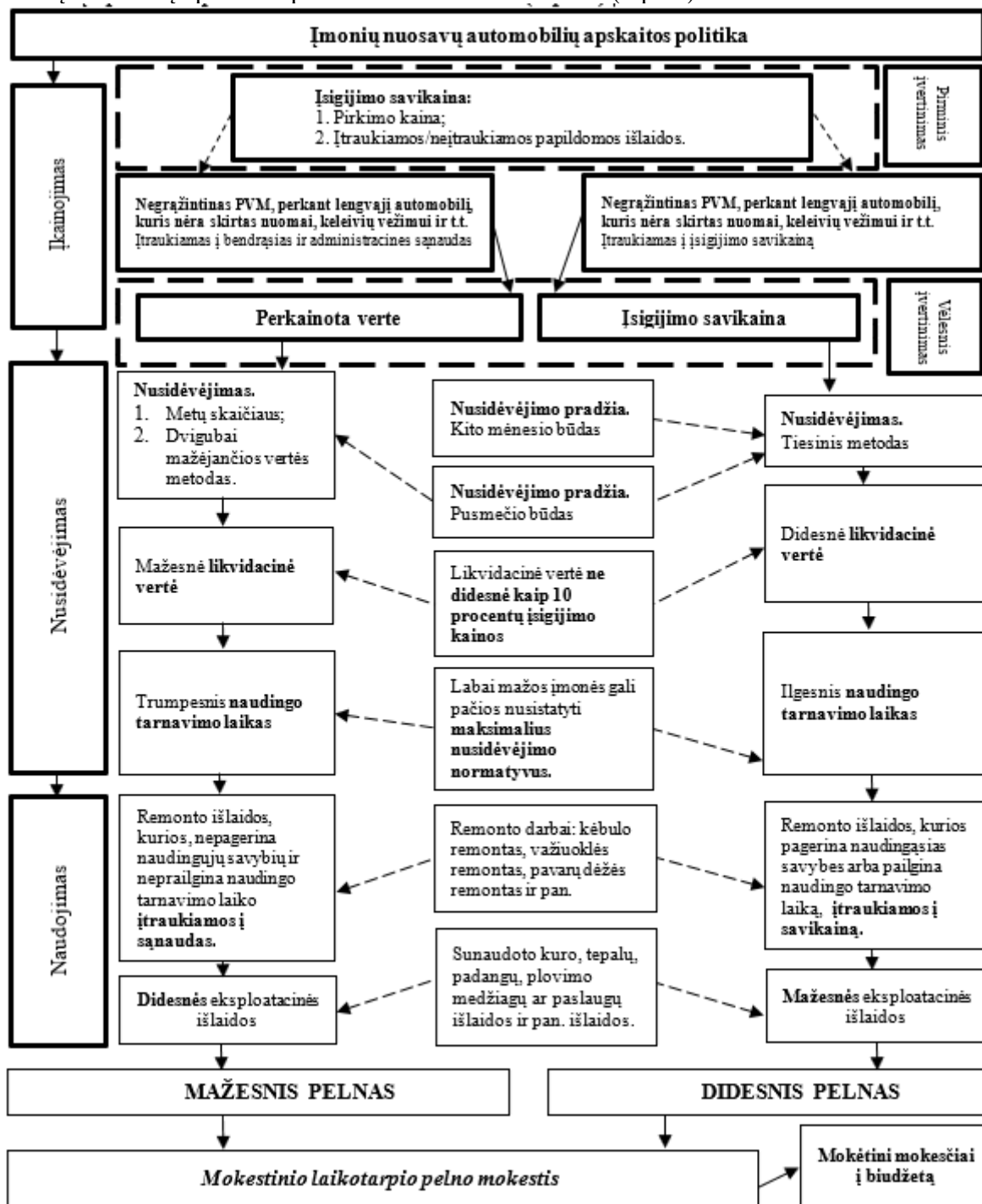
Pagal 12-ąją VAS, automobilio eksploatacines išlaidas (sunaudoto kuro, tepalų, padangų, plovimo medžiagų, filtrų, plovimo paslaugų ir pan.) išlaidos priskiriamos to ataskaitinio laikotarpio, per kurį jos buvo patirtos, sąnaudoms. PMĮ (2001) teigia, kad apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, sunaudotų degalų įsigijimo kaina, taip pat kitos autotransporto degalus naudojančios priemonės eksploatacines išlaidos (perduotų naudoti tepalų, padangų, plovimo medžiagų, filtrų, įvairių smulkių detalių įsigijimo kaina ir kt.) priskiriamos prie leidžiamų atskaitymų. Vadinas, jeigu įmonė siekia sumažinti pelną, galima patirti kuo didesnes automobilio eksploatacines išlaidas, taip bus mažinamas ir apmokestinamasis pelnas.

Apibendrinant 12-ojo VAS ir PMĮ (2001) reikalavimų ryšius finansinėje ir mokesčių apskaitoje, akivaizdu, kad įmonėms atsiranda apskaitos politikos pasirinkimų sunkumų siekiant derinti skirtingus tikslus ir optimaliai tvarkyti apskaitą. Finansinės ir mokesčių apskaitos neatitikimai susidaro dėl automobilių įsigijimo savikainos nustatymo, negražinamo PVM, nusidėvėjimo apskaičiavimo metodų

taikymo, nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos būdų taikymo, naudingo tarnavimo laiko, likvidacinės vertės, apskaitos būdo pasirinkimo, remonto ir eksploatacinių išlaidų traktavimo. Pasirenkant tam tikrus apskaitos metodus arba įvertinimus, apskaitoje ir finansinėse ataskaitose galima pateikti didesnę ar mažesnę finansinį ir apmokestinamąjį pelną.

2. Įmonių nuosavų automobilių mokesčių apskaitos politikos formavimo modelio kūrimas

Įmonės automobilių apskaitos politikos formavimas, kuris remiasi VAS ir kitais mokesčius reglamentuojančius norminiais aktais (PVMĮ, 2002; PMĮ, 2001), susijusiais su IMT ir įmonių mokamais mokesčiais, iš pradžių prasideda nuo įmonės konkrečių IMT apskaitos metodų ir įvertinimų pasirinkimo. Susiejant finansinės bei mokesčių apskaitos reikalavimus, sudaromas įmonių nuosavų automobilių mokesčių apskaitos politikos formavimo modelis (1 pav.).



1 pav. Įmonių nuosavų automobilių mokesčių apskaitos politikos formavimo modelis

Šaltinis: sudaryta autorių naudojantis PMĮ (2001) ir 12 – tuju VAS.

Modelyje susiejami finansinį pelną mažinantys arba didinantys įmonių nuosavų automobilių mokesčių apskaitos politikos elementai. Siekiant sumažinti finansinį pelną, reikėtų automobilio vēlesniam įkainojimui taikyti perkainotos vētės būdą, nes ataskaitiniu laikotarpiu nusidėvėjimo sąnaudos būtų didesnės, tačiau pelno mokestis nepasikeistų – padidėjusios nuo perkainotos vētės nusidėvėjimo sąnaudos būtų priskirtos neleidžiamiems atskaitymams. Siekiant mažesnio pelno automobilio pirkimo metais, automobilio negražintą PVM galima pasirinkti įtraukti į sąnaudas. Pagreitintų automobilio nusidėvėjimo metodų – metų skaičiaus arba dvigubai mažėjančios vētės – taikymas taip pat mažina įmonės finansinį pelną, nes didesnė automobilio nusidėvėjimo sąnaudų dalis priskaitoma pirmaisiais naudojimo metais, tačiau mokesčių apskaitoje metų skaičiaus metodu paskaičiuotos sąnaudos priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams. Nustčius kuo mažesnę automobilio likvidacinę vētę, pripažįstama daugiau automobilio nusidėvėjimo sąnaudų, taip sumažinamas finansinis ir apmokestinamasis pelnas. Renkantis trumpesnę automobilio naudingo tarnavimo laiką, metinė nusidėvėjimo sąnaudų suma bus didesnė, o pelnas mažesnis. Tačiau svarbu atsižvelgti į įmonės dydį, kuris lemia nustatytų PMĮ (2001) normatyvų taikymą. Automobilio remonto išlaidos, kai remontas neilgina naudingo tarnavimo laiko ir/ar nepagerina naudingųjų savybių, įtraukiamos į sąnaudas, tai mažina finansinį veiklos rezultatą ir apmokestinamąjį pelną.

Didesnį pelną pelno (nuostolių) ataskaitose galima parodyti automobilio apskaitai taikant įsigijimo savikainos būdą, nes tuomet apskaičiuojamos mažesnės ataskaitinio laikotarpio nusidėvėjimo sąnaudos. Įtraukiant į automobilio savikainą išlaidas, susijusias su automobilio pirkimu, gaunama didesnė automobilio įsigijimo savikaina. Automobilio negražintą pirkimo PVM traukiant į savikainą, suma paskirstoma per visą naudojimo laikotarpį, tačiau vēliau atsiranda koregavimų, dėl skirtumų finansinėje ir mokesčių apskaitoje. Taikant tiesinį automobilio nusidėvėjimo metodą, visais automobilio naudojimo laikotarpiais nudėvima suma yra vienoda, taip gerėja veiklos rezultatas pirmaisiais dėvėjimo metais. Didesnės automobilio likvidacinės vētės pasirinkimas duoda mažesnę nudėvimąją automobilio vētę, vadinasi, priskaičiuojama mažiau automobilio nusidėvėjimo sąnaudų. Renkantis ilgesnį automobilio naudingo tarnavimo laiką, nusidėvėjimo sąnaudos išskaidomos mažesnėmis dalimis per visą naudingo tarnavimo laiką, taip įmonei padidėja grynasis finansinis ir apmokestinamasis pelnas. Kadangi įmonė pati nusprendžia, ar remonto išlaidas įtraukti į automobilio įsigijimo savikainą, tai pasirinkusi šį apskaitos būdą, ji taip gali gauti didesnį veiklos rezultatą.

3. Įmonių nuosavų automobilių mokesčių apskaitos politikos formavimo modelio taikymas UAB „ABC“

Sukurtam modeliui patikrinti pasirinkta UAB „ABC“, kurios veikla pradėta vykdyti 2016 m. gruodžio 15 d. Pagrindinė įmonės veikla yra transporto priemonių detalių pardavimas tiek Lietuvoje, tiek užsienyje. Prieš atliekant tyrimą, daroma prielaida, kad įmonės „ABC“ automobilių apskaitos politika, remiantis 12 – tuoju VAS, buvo suformuota taikant mišrią apskaitos politiką, renkantis lengviausius taikyti praktikoje apskaitos metodus ir įvertinimus. Siekiant išspręsti iškeltą problemą - kaip tinkamai pasirinkti apskaitos būdus formuojant įmonių nuosavų automobilių apskaitos politiką, kuriais naudojantis būtų ne tik tinkamai apskaitomi nuosavi automobiliai, bet tuo pačiu ir tam tikrose situacijose sumažinama mokestinė našta nepažeidžiant įstatymų – naudojami analizuojamos įmonės duomenys. Įmonės IMT susideda iš automobilių, kompiuterinės technikos ir ryšių priemonių, pastatų, darbo mašinų ir įrengimų bei kitos įrangos ir prietaisų. Transporto priemonės (5 lengvieji automobiliai ir 2 kroviniai automobiliai) sudaro 23 % visos UAB „ABC“ IMT vētės. Siekiant parinkti įmonei apskaitos politiką ir sumažinti mokamus mokesčius, peržiūrimi taikomi apskaitos metodai ir įvertinimai, atliekami skaičiavimai. Daroma prielaida, kad visi automobilių apskaitos politikos pakeitimai, kurie galimai paveiks įmonės 2020 metų grynąjį pelną, daromi 2019 m. gruodžio 31 dieną.

UAB „ABC“ įmonės visų automobilių apskaitai tvarkyti buvo taikytas įsigijimo savikainos būdas. Siekiant nustatyti, kokią įtaką grynajam pelnui daro apskaitos būdo pasirinkimas, daroma prielaida, kad 2019 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną visiems automobiliams taikomas perkainotos vētės būdas.

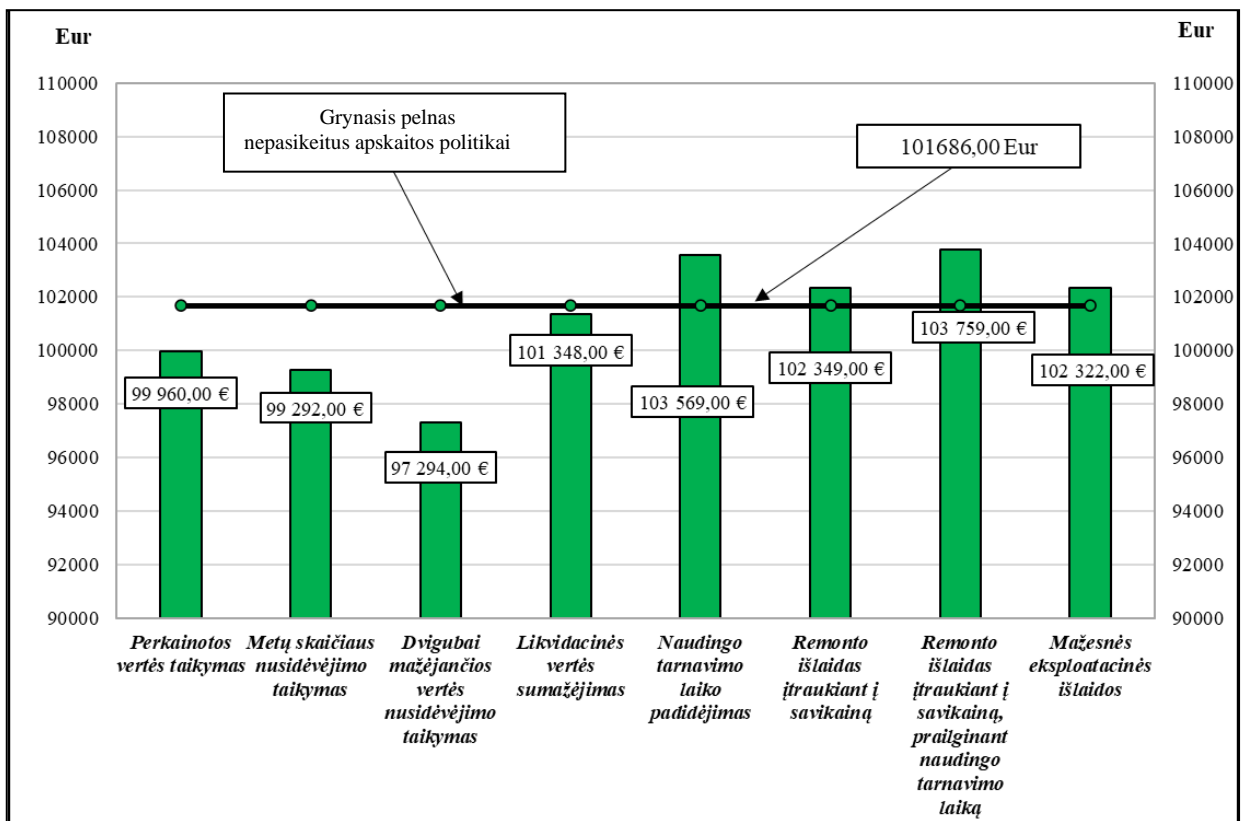
Analizuojant nusidėvėjimą, UAB „ABC“ automobiliams taikomas tiesinis nusidėvėjimo metodas, o nusidėvėjimo pradžia siejama su kito mėnesio būdu. Siekiant įvertinti, ar pasikeistų įmonės veiklos rezultatas pakeitus nusidėvėjimo metodą, skaičiavimams pasirinkti metų skaičiaus ir dvigubai mažėjančios vertės metodai. UAB „ABC“ automobilių likvidacinės vertės buvo nustatytos remiantis PMI (2001) reikalavimu – ne didesnės kaip 10 procentų įsigijimo kainos. Siekiant apibrėžti, kaip likvidacinė vertė veikia veiklos rezultata, automobilių nusidėvėjimas buvo perskaičiuojamas taikant 1 Eur likvidacinę vertę kiekvienam automobiliui atskirai. UAB „ABC“ automobiliams naudingą tarnavimo laiką taikė pagal minimalius PMI (2001) paskirtus nusidėvėjimo normatyvus. Kadangi visi lengvieji automobiliai buvo pirkti panaudoti, tai jų naudingo tarnavimo laikas buvo 10 metų. Lengvųjų automobilių naudingas tarnavimo laikas padidintas iki 12 metų, o krovinių automobilių naudingo tarnavimo laikas padidintas iki 8 metų.

UAB „ABC“ automobilius įsigijo 2017 – 2019 metais. Per šiuos laikotarpius įmonė patyrė nemažai smulkių automobilių remonto išlaidų. Kiekvienu laikotarpiu patirtas remonto išlaidas įmonė įtraukdavo į sąnaudas. Daroma prielaida, kad dalis patirtų išlaidų 2020 metais buvo reikšmingos ir pagerino automobilių naudingąsias savybes, todėl remonto verte yra didinama remontuotų automobilių įsigijimo savikaina, keičiamas naudingo tarnavimo laikas. Buvo paskaičiuoti 3 galimi variantai: 1) visos patirtos remonto išlaidos 2020 metais buvo priskirtos sąnaudoms, 2) visos išlaidos įtraukiamos į automobilių įsigijimo savikainą ir naudingo tarnavimo laikas išlieka nepakitęs, 3) visos išlaidos įtraukiamos į automobilių įsigijimo savikainą, bet prailginamas naudingo tarnavimo laikas 2 metais.

UAB „ABC“ faktiškai kiekvieną dieną patiria automobilių eksploatacinių išlaidų. Išlaidos susideda iš sunaudoto kuro, tepalų, padangų pirkimo ir keitimo, plovimo paslaugų ir kitų išlaidų. Kuro išlaidos sudaro automobilio didžiąją dalį eksploatacinių sąnaudų. Daroma prielaida, kad praeitą ataskaitinį laikotarpį, t.y. 2019 metais automobilių eksploatacinių išlaidos buvo 0,25 karto didesnės negu 2020 metais. Eksploatacinių išlaidos 2020 metais sumažėjo dėl parduodamų prekių paklausos kitimo, todėl kuro, tepalų ar plovimo paslaugos buvo mažesnės. Visi parinkti kiti metodai turėjo pelną mažinantį poveikį, išskyrus naudingo tarnavimo laiko, remonto ir eksploatacinių išlaidų pakeitimą.

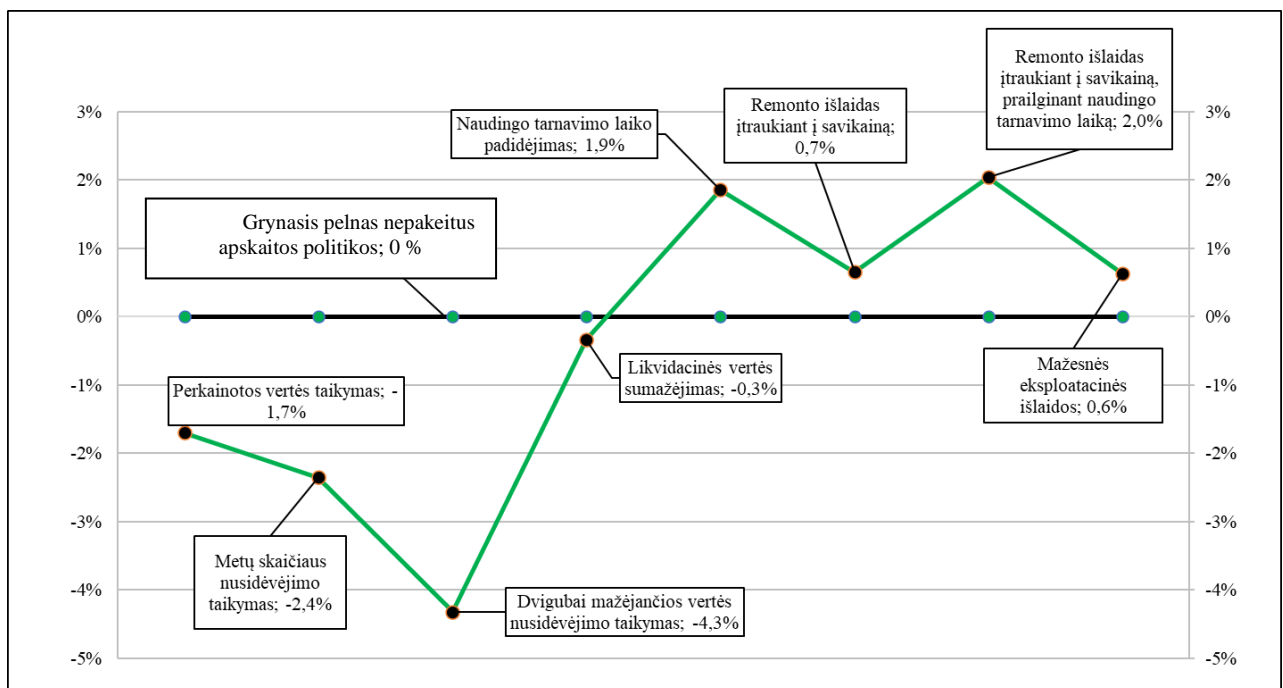
Siekiant patikrinti, kuris elementas, pakeitus įmonės automobilių apskaitos politiką, paveiktų grynąjį pelną stipriausiai, sudaryta palyginamoji diagrama (2 pav.). Juoda linija su žaliais taškais nurodo įmonės grynąjį pelną 2020 metais, kuris siekė 101686 Eur. Galima pastebėti, kad neigiamai įmonės grynasis pelnas pasikeistų, jeigu įmonė sumažintų likvidacinę vertę iki 1 Eur, keistų nusidėvėjimo metodus arba taikytų perkainotą vertę.

Nors automobilių įsigijimo savikainos nėra itin aukštos, vis dėl to likvidacinės vertės sumažinimas turi įtakos veiklos rezultatui. Taikant metų skaičiaus arba dvigubai mažėjančios vertės metodus, grynasis pelnas sumažėtų iki 200 – 300 Eur. Jeigu automobiliams nusprendžiama taikyti perkainotos vertės apskaitos metodą, grynasis pelnas sumažėja, tačiau pelno mokestis išlieka toks pats. Teigiamai įmonės grynasis pelnas pasikeistų, jeigu įmonė padidintų naudingo tarnavimo laiką iki 12 metų lengviesiems automobiliams ir iki 8 metų kroviniams automobiliams, tuomet grynasis pelnas padidėtų net iki 1639 Eur. Remonto išlaidas įtraukiant į automobilių įsigijimo savikainą, grynasis pelnas padidėtų apie 2000 Eur, o jeigu įtraukus remonto išlaidas į transporto priemonių įsigijimo savikainą ir prailginus naudingo tarnavimo laiką 2 metais – pelnas padidėtų apie 600 Eur, tačiau šiuo atveju remontas turėtų būti pagerinantis automobilio savybes ir prailginantis jo naudojimo laiką. Sumažinus eksploatacines išlaidas, veiklos rezultatas padidėtų 636 Eur.



2 pav. UAB „ABC“ apskaitos politikos elementų įtaka grynajam pelnui 2020 metais (Eur)
Šaltinis: sudaryta autorių.

Siekiant palyginti apskaitos politikos elementų įtaką grynajam pelnui procentine išraiška, sudaryta diagrama (3 pav.), kurioje nurodyta UAB „ABC“ apskaitos politikos elementų įtaka grynajam pelnui 2020 metais procentais. Juoda linija su žaliais taškais nurodo įmonės grynąjį pelną nepakeitus apskaitos politikos, o elementų įtaka grynajam pelnui išreikšta teigiamais procentais jeigu grynasis pelnas padidėja ir neigiamais procentais – pelnui mažėjant.



3 pav. UAB „ABC“ apskaitos politikos elementų įtaka grynajam pelnui 2020 metais (%)
Šaltinis: sudaryta autorių.

Apibendrinant, patikrinus modelio pritaikomumą UAB „ABC“, nustatyta, kad atitinkamų apskaitos politikos elementų taikymas įmonėje gali lemti pelną didinančią arba pelną mažinančią apskaitos politiką. Galima teigti, kad sudarytas įmonių nuosavų automobilių mokesčių apskaitos politikos formavimo modelis pasitvirtino – modelis įmonėms gali padėti ne tik suformuoti nuosavų automobilių mokesčių apskaitos politiką, bet ir tuo pačiu sumažinti mokestinę naštą įmonėje. Galima daryti prielaidą, kad modelis tinka tiek mažoms, tiek didelėms įmonėms, užsiimančioms įvairia veikla, nes automobilius eksploatuoja praktiškai kiekviena įmonė.

Išvados

1. Įmonės turi galimybę praktikoje derinti finansinės bei mokesčių apskaitos tikslus, t.y. finansinėse ataskaitose atspindėdamos tikrą ir teisingą finansinę būklę ir veiklos rezultatus mažinti mokesčių naštą. Finansinės ir mokesčių apskaitos neatitikimai susidaro dėl automobilių įsigijimo savikainos nustatymo, negražinamo PVM, nusidėvėjimo apskaičiavimo metodų, nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos būdų, naudingo tarnavimo laiko, likvidacinės vertės, apskaitos metodo pasirinkimo, remonto ir eksploatacinių išlaidų traktavimo. Pasirenkant tam tikrus apskaitos metodus arba įvertinimus, apskaitoje ir finansinėse ataskaitose galima pateikti didesnę ar mažesnę finansinį ir apmokestinamąjį pelną.

2. Teisingas 12-tojo VAS ir PMĮ (2001) reglamentavimo suderinimas lemia sėkmingą automobilių apskaitos metodikos parinkimą, leidžia įmonei išnaudoti visas įstatymų teikiamas galimybes sumažinti mokamų mokesčių apimtį. Apibendrinus visus pagrindinius IMT finansinės ir mokesčių apskaitos neatitikimus, suformuotas įmonių nuosavų automobilių mokesčių apskaitos politikos formavimo modelis papildė jau egzistuojančią IMT apskaitos politikos koncepciją.

3. Atlikus atvejo analizę UAB „ABC“, nustatyta, kad atitinkamų apskaitos politikos elementų taikymas gali įmonėje lemti pelną didinančią arba pelną mažinančią apskaitos politiką. Svarbiausias apskaitos politikos elementas, dėl kurio ypač kito grynasis pelnas, yra automobilių nusidėvėjimo sąnaudos. Įmonės veiklos rezultatas padidėjo remonto išlaidas įtraukiant į įsigijimo savikainą ir prailginant naudingo tarnavimo laiką 2 metais, taip grynasis pelnas išaugo 1,8 proc. Prailginant naudingo tarnavimo laiką lengviesiems automobiliams iki 12 metų, o krovininiams automobiliams iki 8 metų, grynasis pelnas padidėjo 1,6 proc. Didžiausias neigiamas poveikis įmonės grynajam pelnui gautas taikant dvigubai mažėjančios vertės metodą – grynasis pelnas sumažėja net 4,3 proc. Įvertinus modelio pritaikymo rezultatus, galima teigti, kad sukurtas įmonių nuosavų automobilių mokesčių apskaitos politikos formavimo modelis pasitvirtino. Modelis įmonėms gali padėti ne tik suformuoti nuosavų automobilių apskaitos politiką, bet tuo pačiu ir sumažinti mokestinę naštą. Galima daryti prielaidą, kad modelis tinka tiek mažoms, tiek didelėms įmonėms, užsiimančioms įvairia veikla, nes automobilius eksploatuoja praktiškai kiekviena įmonė.

Literatūra

1. 12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“. 2003 m. gruodžio 18. d. VAS-9. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616. <https://avnt.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-1/verslo-apskaitos-standartai/priimti-standartai>
2. 1-asis verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“. 2003 m. gruodžio 18. d. VAS-12. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616. <https://avnt.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-1/verslo-apskaitos-standartai/priimti-standartai>
3. 23-iasis verslo apskaitos standartas „Turto nuvertėjimas“. 2004 m. gruodžio 8 d. VAS-23. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 180-6700. <https://avnt.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-1/verslo-apskaitos-standartai/priimti-standartai>
4. 7-asis verslo apskaitos standartas „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“. 2003 m. gruodžio 18. d. VAS-21. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616. <https://avnt.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-1/verslo-apskaitos-standartai/priimti-standartai>

5. 8-asis tarptautinis apskaitos standartas „Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“. 2008 m. lapkričio 3 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1606/2002. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1397629289404&uri=CELEX%3A02008R1126-20190101>
6. Armstrong, C. S., Blouin, J. L., Larcker, D. F. (2012). The Incentives for Tax Planning. *Journal of Accounting & Economics*, 53(1-2), 391–411. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.04.001>
7. Csongor, C. (2013). Findings Regarding Differentiating of Accounting Policies at Small and Medium Entities in Covasna County. *Revista Tinerilor Economisti*, (20), 54-63. <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=539818>.
8. Giriūnienė, G. (2009). Mokesčių politikos reikšmė smulkaus verslo kūrimuisi. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos : mokslo straipsnių rinkinys*, 2, 57-64.
9. Holtzman, M. P. (2007). Reporting Critical Accounting Policies. *The CPA journal*, 77(12), 42-47. Prieiga per <https://search.proquest.com/docview/212271125?accountid=201395>.
10. Ivanauskienė, A. (2016). *Buhalterinė apskaita*. Vilnius: Tyto alba.
11. Juozaitienė, L. (2007). *Įmonės finansai: analizė ir valdymas*. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla.
12. Kalčinskas, G. (2017). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis.
13. Kamarauskaitė, A., Subačienė, R. ir Senkus, K. (2016). Verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo probleminių sričių tyrimas. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, vol. 10, no 1: 65-84. <https://doi.org/10.15544/ssaf.2016.07>.
14. Kanapickienė, R. ir Rauchaitė, L. (2003). Mažų ir vidutinių apskaitos politikos formavimo ypatumai. *Ekonomika - Vilniaus Universitetas*, 64. <https://doi.org/10.15388/Ekon.2003.17323>
15. Legenzova, R., Gaigalienė, A. ir Vilkaitė, I. (2016). Lietuvos įmonių ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politikos pasirinkimo analizė. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*, Nr. 10 (2), 59–79. <https://doi.org/10.7220/AESR.2335.8742.2016.10.2.4>
16. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574. *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 99-3515. Prieiga per <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.43178AA9832E/asr>
17. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas. 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-575. *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 99-3516. Prieiga per <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.132D0D75309C/asr>
18. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 110-3992. Prieiga per <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACBDA529A9/asr>
19. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271. Prieiga per <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.163423>
20. Makutėnas, V. ir Krikštonaitienė, D. (2017). Mokesčių optimizavimo galimybių modeliavimas verslo įmonėse. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, 39(3), 303–314. <https://doi.org/10.15544/mts.2017.22>
21. Mockevičiūtė, A. ir Rudžionienė, K. (2010). Apskaitos politikos įtaka pelno valdymui. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, tomas 8, 98-104.
22. Mukoviz, V. (2016). The Impact of Accounting Policy on Formation of The Valuation of Assets, Obligations and Company's Capital. *Research Papers of the Wroclaw University of Economics*, 434, 116–125. <https://doi.org/10.15611/pn.2016.434.12>
23. Pudėyan, L., Zaporozceva, E., Medvedskaya, T. & Yureva, O. (2020). Changes in the tax accounting policy of industrial enterprises in the context of digitalization. *E3S Web of Conferences*, 217, 06013. <https://doi.org/10.1051/e3sconf/202021706013>
24. Rudžionienė, K. (2004). *Įmonės finansinės apskaitos politikos formavimo modelis: daktaro disertacija : socialiniai mokslai, ekonomika (04 S) (p. 176)*.
25. Stačiokas, R. (2003). *Verslo apmokestinimo įvadas*. Kaunas: Technologija.
26. Valstybinės mokesčių inspekcijos komentaras dėl pelno mokesčio įstatymo 13, 17, 18 straipsnių taikymo. 2007-02-09. Raštas Nr. (18.11-31-1)-R-1753. Prieiga per <https://www.vmi.lt/cms/teises->

27. Valužis, K. ir Palubinskienė, S. (2005). Apskaitos politika: verslo apskaitos standartai, apskaita ir mokesčių sistema : monografija (p. d.). Viltis.
28. Varanavičiūtė, I. ir Palubinskienė, S., (2008). Apskaitos politikos pasirinkimą lemiantys veiksniai. *Jaunųjų mokslininkų darbai, Nr. 1(17)*, 150-157.

COMPANIES' OWN CARS TAX ACCOUNTING POLICY-MAKING MODEL

Dr. Kristina Rudžionienė, Laura Subačiūtė
Vilnius University

Summary

One of the long-term assets' group is cars. The accounting policy of cars is relevant to the overall accounting policy of the company, as the value of some companies' own cars often accounts for a significant portion of the company's total available assets. The choice of corporate accounting policies is closely related to tax accounting requirements and tax burden optimization. By formulating the company's accounting policy considering the relevant laws and accounting standards, not only can the company properly account for its cars, but also at the same time save – reduce in tax burden.

Research object is the corporate's own cars accounting policy. **Research purpose** is to develop and test the model to help companies choose their own cars tax accounting policy. To achieve this purpose, the following tasks are set: 1) to examine the relationship of companies' own cars accounting policy choices with the tax calculation requirements; 2) to develop the companies' own cars tax accounting policy-making model; 3) to test the application of the created model in the Lithuanian company. The main research methods are induction, comparative analysis of accounting and taxes on long-term assets accounting laws; graphical representation, modelling, and logical analysis are used to form the model of cars tax accounting policy-making; case study, synthesis, generalization, used for model verification.

Companies have the opportunity to combine financial and tax accounting objectives in practice, i.e. financial statements presenting a true and fair view of financial position and performance and to reduce the tax burden. Differences between financial and tax accounting arise from the determination of the recognition cost of cars, non-refundable VAT, choice of depreciation methods, methods of beginning and end of depreciation, useful life, residual value, choice of accounting method, interpretation of repair and operating costs. Depending on the choice of certain accounting methods or estimates, the accounting and financial statements may present higher or lower financial and taxable profits.

The correct harmonization of the regulation of the 12th BAS and the Law on Profit Tax determines the successful choice of cars accounting methodology, allows the company to use all the possibilities provided by law to reduce the amount of paid taxes. The created model of corporate cars tax accounting policy-making complements the already existing long-term assets' accounting policy concept.

After the case analysis in the Ltd. ABC, it has been established that the application of the relevant elements of the accounting policy may lead to a profit-increasing or profit-reducing accounting policy in the company. The most important element of accounting policy, which in particular led to a change in net profit, is the depreciation expense of cars. The biggest negative impact on the company's net profit (4.3 percent) was obtained by applying the double-diminishing value method instead of linear depreciation method. The company's operating result increased 1.8 percent by including repair costs in the acquisition cost and by extending the useful life by 2 years. Extending the useful life of passenger cars to 12 years and trucks to 8 years increases net profit by 1.6 percent. After evaluating the results of the application of the model, it can be stated that the developed company's own cars tax accounting policy-making model has been confirmed. The model can help companies not only to formulate their own cars accounting policies, but also to reduce the tax burden. It can be assumed that the model is suitable for both small and large companies engaged in a variety of activities, as cars are operated by every company.

Keywords: accounting policy, taxes, cars, model.