

VILNIAUS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO ADMINISTRAVIMO FAKULTETAS

KARINA INGILIARTAITĖ
IV KURSAS, VADYBA IR VERSLO ADMINISTRAVIMAS
BUHALTERINĖ APSKAITA IR AUDITAS

Baigiamasis bakalauro darbas

FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS YPATUMAI

Darbo vadovas _____
(mokslinis darbo vadovo laipsnis, pedagoginis
mokslo vardas, vardas, pavardė)

Vilnius, 2022m.

Turinys

Įvadas.....	3
1. Apskaitos informacijos sistema.....	6
1.1. Apskaitos rūšys.....	6
1.2. Apskaitos rūšių tikslai ir skirtumai.....	10
2. Finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumų tyrimo metodologija.....	14
2.1. Finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo įtaka pelno mokesčiui.....	15
2.2. Finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumų analizė.....	18
2.3. Skirtumų sisteminimas apskaitoje.....	33
2.4. Pasirinktų įmonių pristatymas.....	37
3. Finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumų analizė įmonėse UAB „LeMuse LT“ ir UAB „DADADA“	39
Išvados.....	45
Santrauka.....	46
Summary.....	47
Literatūra.....	48
Priedai.....	52

IVADAS

Darbo temos aktualumas ir problema: Tam, kad kiekviena įmonė įgyvendintų skirtingus apskaitos rūšių tikslus – turi būti suformuota įmonės apskaitos politika. Nors skirtingos apskaitos ir turėtų būti tarpusavyje susijusios, bet finansinės ir mokestinės apskaitos ryšys visada buvo sudėtingas. Pagal tarptautinius apskaitos standartus, Lietuvoje ilgainiui buvo priimti verslo apskaitos standartai, kurių vienas iš tikslų yra panašus apskaitos tvarkymas su kitomis Europos valstybėmis. Verslo apskaitos standartų tikslas nebuvo visiškas apskaitos suvienodinimas, bet bent jau panašumas tam, kad būtų aiški galimybė lyginti gautinus rezultatus – skirtingas finansines ataskaitas. Kiekviena valstybė turi nusistačiusi savo mokestines taisykles, tad jos į šį procesą nėra įtrauktos, tačiau atlieka ne ką mažesnę reikšmę. Pradėjus galioti Verslo apskaitos standartams – skirtumai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos tapo tik dar labiau akivaizdūs. Pagrindinė finansinės ir mokestinės apskaitos sistemos ryšio neatitikimo priežastis tai skirtingos paskirtys, tikslai bei principai. Finansinės apskaitos vienas iš tikslų tai veiklos rezultato vertinimas siekiant atspindėti tikrą ir teisingą vaizdą apie įmonę. Tuo tarpu mokestinės apskaitos vienas iš tikslų tai veiklos rezultato apmokestinimas, siekiant numatytų valstybės tikslų bei taikant griežtas teisės aktais patvirtintas taisykles. Ypač svarbi ir reikšminga abiem apskaitoms yra pelno mokesčio apskaita, kadangi tiek finansinė, tiek mokestinė apskaita šią bazę skaičiuoja skirtingais būdais. Apmokestinamas pelnas nesutampa su įmonės apskaitiniu pelnu, todėl yra svarbios apskaitos neatitikimo priežastys, kokia yra skirtumo rūšis bei daroma įtaka įmonės mokamam pelno mokesčiui ir jo dydžiui. Mokestinė apskaita vis dažniau yra išskiriama, kaip trečioji atskira apskaitos rūšis. Pagal naująjį Finansinės apskaitos įstatymą – finansinės apskaitos informacija yra naudojama ir mokestinėms ataskaitoms rengti. Tačiau tai problemos neišsprendžia. Pagrindinė darbo temos problema – kokie yra finansinės ir mokestinės apskaitos ypatumai bei pagrindiniai skirtumai.

Kalčinskas G. (2010) nagrinėja verslo apskaitos standartus ir teigia, kad VAS atsiradimas buvo orientuotas į tikslų ir teisingą įmonės turto atspindėjimą, nuosavybę ir veiklos rezultatus. Autorius nagrinėdamas finansinę ir mokestinę apskaitą pagrindine priežastimi dėl jų neatitikimų laiko laikinuosius ir nuolatinius pajamų ir sąnaudų pripažinimo skirtumus. Černius G. (2012) tokius neatitikimus savo knygoje nurodo ne tik ilgalaikiam turto, kuomet yra pripažįstama įsigijimo savikaina ir skaičiuojamas vertės sumažėjimas. Taip pat ir trumpalaikiam turto, kuomet yra abejotinių skolų pripažinimas arba atsargų vertės sumažėjimas. Aleliūnaitė R. (2012) nagrinėdama finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimus taip pat išskiria ilgalaikio turto nusidėvėjimo bei leidžiamų metodų neatitikimus tarp finansinių ir mokestinių

duomenų kaip pagrindinius. Autorių, kurie savo literatūroje išskyrė finansinę ir mokestinę apskaitą, kaip skirtingas, yra ir daugiau. Kanapickienė, Rudžionienė, Jefimovas (2008), savo literatūroje teigia, kad praktikoje kur kas dažniau yra minima mokestinė apskaita nei finansinė apskaita. Bet Bružauskas ir Stončiuvienė (2012) bei Logan (2011) literatūroje pabrėžia, kad mokestinės apskaitos negalima tapatinti su buhalterinės apskaitos, finansinės apskaitos ar valdymo apskaitos sąvokomis. Būtent dėl to apskaitą reglamentuojančiuose dokumentuose apskaitos rūšių išskyrimas ir yra nevienodas. O dažniausiai tarp autorių išsiskiria apskaitos rūšies, kaip mokestinės apskaitos išskyrimo klausimas.

Išnagrinėjus skirtingus teisės aktus, mokslinius šaltinius ir praktikoje išskiriamas rūšis, galima matyti, kad teisės aktuose ir moksliniuose šaltiniuose dažnai išskiriamos vienodos apskaitos rūšys. Tačiau praktinėje veikloje yra išskiriama dar viena apskaitos rūšis – mokestinė apskaita. Ši tema yra aktuali ir kiekvienai įmonei yra svarbu turėti finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumų registravimo sistemą.

Darbo tikslas: Išnagrinėjus finansinės ir mokestinės apskaitos teorinius apsektus, įvertinti finansinės ir mokestinės apskaitos ypatumus ir skirtumus UAB „LeMuse LT“ ir UAB „DADADA“.

Darbo uždaviniai:

1. Išanalizuoti apskaitos rūšis;
2. Išnagrinėti apskaitos rūšių tikslus ir skirtumus;
3. Sudaryti finansinės ir mokestinės apskaitos tyrimo metodologiją;
4. Įvertinti finansinės ir mokestinės apskaitos ypatumus ir skirtumus UAB „LeMuse LT“ ir UAB „DADADA“ įmonėse.

Darbo metodai: mokslinės literatūros, teisės aktų analizė, lyginimas, sisteminimas ir apibendrinimas.

Darbo struktūra: visas darbas susideda iš trijų pagrindinių dalių. Pirmoje dalyje yra aprašomos apskaitos rūšys, jų tikslai bei apibrėžimai. Taip pat išnagrinėjami finansinės ir mokestinės apskaitos tikslai ir uždaviniai. Antroje darbo dalyje yra pateikiama finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumų tyrimo metodologija, kuriame nagrinėjama šių apskaitų neatitikimo įtaka pelno mokesčiui, pagrindinių finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumų analizė bei skirtumų sisteminimas apskaitoje. Trečiajame skyriuje yra pateikiamos dvi įmonės – UAB „LeMuse LT“

ir UAB „DADADA“. Skyriuje įvertinama nagrinėjamų įmonių finansinės ir mokestinės apskaitos ypatumai bei skirtumai, pasiūloma UAB „DADADA“ finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumų informacijos rinkimo/ apskaitos sistema.

1.APSKAITOS INFORMACIJOS SISTEMA

Apskaitos informacija tai duomenys, kurie yra gauti iš patikimų bei nustatytų šaltinių, juos užregistruojant, sugrupuojant bei apibendrinant. Pagal buhalterinės apskaitos įstatymą (nuo 2022.05.01 Finansinės apskaitos įstatymą) yra numatyta, kad kiekvienos įmonės apskaita turi būti tvarkoma taip, kad visa apskaitos informacija būtų tinkama, objektyvi ir palyginama. Apskaitos informacija turi taip pat būti pateikiama laiku ir išsami bei naudinga visiems vidaus ir išorės informacijos vartotojams. Jei apskaitos informacija neatitinka nors vieno iš šių kriterijų ji nepasiekia tikslo bei neįvykdo sau keliamų uždavinių.

Pirmajame darbo skyriuje yra pristatomos pagrindinės apskaitos rūšys, jų apibrėžimai, tikslai bei pagrindiniai ir esminiai skirtumai.

1.1. APSKAITOS RŪŠYS

Visame pasaulyje yra nemažai skirtingų apskaitos sistemų, todėl ir apskaita visur yra apibrėžiama skirtingai. Buhalterių institutas, esantis Amerikoje 1941 metais apskaitą apibrėžė taip (Kanapickienė, Rudžionienė, Jefimovas, 2008, 12-13 p.): „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”. Kiek vėliau, 1989 metais jau tarptautinis institutas pasauliui pateikė kiek kitokį apskaitos apibrėžimą (Soanes, Waite, Hawker, 2001): „Apskaita – tai informacijos apie įmonės finansinę veiklą ir pasikeitimus pateikimas didelei potencialių vartotojų grupei priimti ekonominius sprendimus”. Buhalterinė apskaita teikia apskaitos informaciją, kuri yra gauta iš patikimų ir nustatytų šaltinių, užregistruota, sugrupuota ir duomenys apibendrinti. Tokia informacija yra teikiama skirtingiems vartotojams, kuriuos galima skaidyti į išorinius (savininkai ir investuotojai, finansiniai kreditoriai, tiekėjai, klientai, konkurentai, valstybinės institucijos, visuomenė) informacijos vartotojus ir vidinius (įmonės vadovybė bei įmonės darbuotojai) informacijos vartotojus pagal informacijos pobūdį. 1 lentelėje nurodoma kaip tai yra skirstoma.

Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme, kuris galiojo iki šių metų balandžio 30 dienos apskaitos sąvoka įvardijama, kaip buhalterinė „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”. (Lietuvos

Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001). Nuo šių metų gegužės 1 dienos, įsigaliojus šio įstatymo pakeitimui įsigaliojo ir atitinkamo buhalterinės apskaitos sąvokai. Dabar ji atitinka sąvoką – finansinė apskaita. Taip pat pasikeitė ir įstatymo pavadinimas – Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymas ir buvo pakoreguotas ir finansinės apskaitos apibrėžimas – „Finansinė apskaita (toliau – apskaita) – ūkinių operacijų pagrindimo, vertinimo, registravimo sistema, skirta gauti finansinei informacijai, reikalingai finansinių ataskaitų rinkiniui (toliau – finansinės ataskaitos), mokesčių deklaracijoms ir kitoms ataskaitoms, kuriose pateikiama finansinė informacija (toliau kartu – ataskaitos), parengti ir (arba) informacijos vartotojų ekonominiams sprendimams priimti.“ (Lietuvos Respublikos Finansinės apskaitos įstatymas, Galiojanti suvestinė redakcija, 2022).

Šiame įstatyme be buhalterinės apskaitos yra išskirta ir dar viena apskaitos rūšis – valdymo apskaita. Ši apskaita Buhalterinės apskaitos įstatyme apibrėžiama, kaip informacijos, reikalingos ūkio subjektui valdyti, rinkimas, sisteminimas, įvertinimas ir pateikimas. Įstatymas nurodo, kad už šios apskaitos vedimą yra atsakinga kiekviena įmonė individualiai, pritaikant ją pagal savo poreikius. Skirtingi Lietuvos mokslininkai nagrinėdami apskaitą skirtingai apibūdina skirtingas apskaitos rūšis, vieni išskiria dvi apskaitos rūšis – finansinę ir valdymo apskaitą, kiti išskiria ir trečiąją rūšį – mokestinę apskaitą. 1 lentelėje pateikiami finansinės ir mokestinės apskaitos apibrėžimai.

1 lentelė. Finansinės ir mokestinės apskaitos apibrėžimai

Autorius, metai	Finansinės apskaitos apibrėžimas	Mokestinės apskaitos apibrėžimas
Valužis K. (2000)	Finansinė apskaita – buhalterinės apskaitos dalis, kuri apima visų rūšių veiklos sritis ir nuosavybės formas.	Mokestinė apskaita – tai duomenų kaupimas, kuris remiasi pelno mokesčio įstatymu tam, kad parodytų tam tikrų modelių įjungtų į ataskaitos klasifikavimą.
Mačernienė D. (2006)	Finansinė apskaita – tai informacijos pateikimas, kurio tikslas atspindėti tikrąją įmonės finansinę padėtį ir realius jos veiklos rezultatus.	Mokestinė apskaita – tai apskaitos informacija, skirta mokesčiams apskaičiuoti.
Mackevičius J. (2007)	Finansinė apskaita – tai ūkinių operacijų bei įvykių, jų registravimų ir duomenų grupavimo, apibendrinimo ir finansinių ataskaitų parengimo priemonė.	Mokestinės apskaitos apibrėžimo nebuvo, nes tokios apskaitos autorius neišskyrė.
Kalčinskas G. (2010)	Finansinė apskaita – tai apskaitos rūšis registruojant ūkines įmonės operacijas ir įvykius bei iš gautų duomenų rengianti finansinių ataskaitų rinkinius.	Mokestinės apskaitos apibrėžimo nebuvo, nes tokios apskaitos autorius neišskyrė.

Lentelės tęsinys

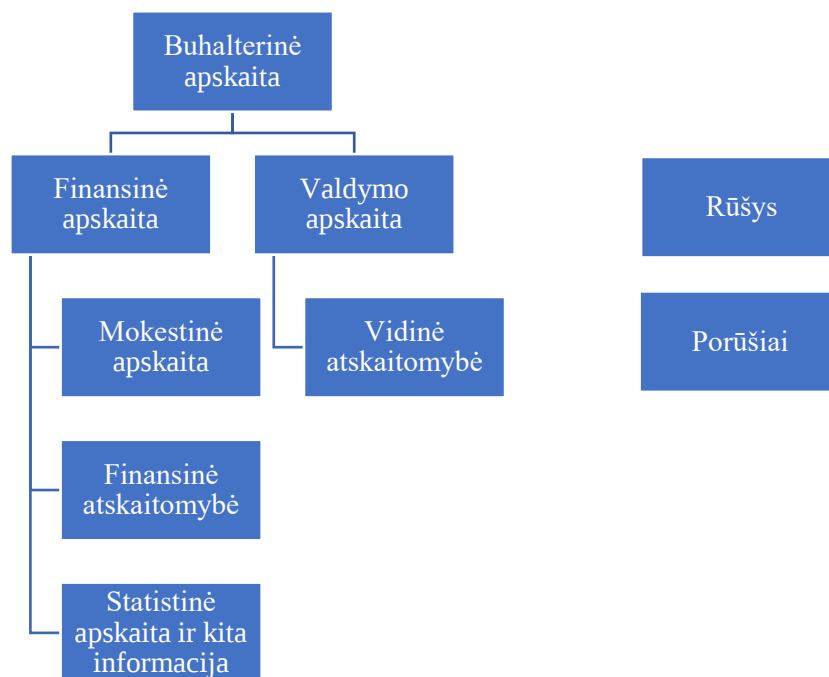
Aleliūnaitė R. (2012)	Finansinė apskaita – tai apskaitos rūšis apimanti ūkinių operacijų fiksavimą, analizę ir informacijos pateikimą tuo suinteresuotiems asmenims.	Mokestinė apskaita – tai įstatymų reglamentuota, mokesčių pagal gautus apskaitos duomenis apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo sistema.
Subačienė R., Mackevičius J. (2016)	Finansinė apskaita – tarptautiniais ir nacionaliniais reglamentais nustatyta informacijos registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta finansinių ataskaitų rinkiniui sudaryti ir duomenims apie finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus vidiniams ir išoriniams vartotojams teikti.	Mokestinė apskaita – nacionaliniais teisės aktais reglamentuota informacijos apie mokesčius rinkimo, grupavimo bei apibendrintos informacijos pateikimo nustatytose ataskaitose griežtai apibrėžta forma skirta duomenims apie nacionalinius mokesčius surinkti, išanalizuoti ir įvertinti.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis nurodytais autoriais.

Iš pateiktų duomenų matyti, jog autoriai pasiskirstę į dvi puses. Dalis mokestinę apskaitą išskiria kaip konkrečią rūšį, dalis mano, kad tai nėra taip svarbu ir mokestinę apskaitą palieka tik kaip porūšį. Tačiau visi autoriai finansinę apskaitą apibrėžia beveik taip pat – tai apskaitos rūšis, kuri apima ūkines įmonės operacijas, jas registruoja ir analizuoja tam, kad galėtų pateikti finansines ataskaitas tiek įmonės vadovybei, tiek valstybinėms institucijoms ar suinteresuotiems asmenims. Lietuvos Respublikos teisės aktai daugiau apskaitos rūšių nenumato, nors mokslininkai ir įvardija kelias skirtingas apskaitos rūšis. Dėl to ir kyla klausimas, kokias apskaitos rūšis galima įvardinti kaip atskiras, o kurios nėra atskiros apskaitos rūšys.

Apskaitos struktūra Lietuvoje pavaizduota 1 paveiksle.

1 paveikslas. *Apskaitos struktūra Lietuvoje*



Šaltinis: sudarytas darbo autorės, remiantis Lietuvos Respublikos teisės aktais ir moksliniais šaltiniais

Remiantis 1 paveikslu – buhalterinė apskaita apima didžiausią dalį apskaitos pagrindo. Būhalterinės apskaitos pagalba yra fiksuojamos visos įmonėje vykstančios ūkinės operacijos ir įvykiai. Duomenys, kurie užfiksuoti didžiojoje knygoje pagal poreikį yra perduodami finansinei arba valdymo apskaitai. Nors valdymo apskaita ir nėra reglamentuota teisės aktais, mokslininkai teigia, kad esant apskaitos teisiniam reglamentavimui reikia išskirti valdymo apskaitą, kaip atskirą apskaitos rūšį. Mokestinė apskaita nėra išskiriama, kaip atskira apskaitos rūšis, o nurodoma, kaip porūšis priklausantis finansinei apskaitai. Pagrindinė priežastis, kodėl taip yra – mokestinė apskaita neturi atskiro savo sąskaitų plano ir nėra vedama atskirai. Visi duomenys, kurie yra pateikiami mokestinei apskaitai yra gaunami iš finansinės apskaitos. Atsižvelgiant į porūšius yra išskirti ir dar du porūšiai. Tai statistinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės porūšiai. Statistinės apskaitos ir kitos informacijos porūšis – tai statistikos departamentui ir esant reikalui kitoms valdžios institucijoms pateikiamos informacijos apie įmonę porūšis. Informacijos pateikimas statistikos departamentui reikalauja kai kurios specifinės informacijos ir kitokio pateikimo būdo (pavyzdžiui, pildant statistinės ataskaitas). Kita informacija, tai skirtingos ataskaitos tiems, kurie dėl kažkokių konkrečių priežasčių gali domėtis įmone ar jos perspektyvomis. Finansinė atskaitomybė, tai Lietuvos Respublikos teisės aktais nustatytas ataskaitų rinkinys, kuris parodo tikrąją įmonės finansinę būklę. Finansinės ataskaitos yra aktualiausios akcininkams, įmonės partneriams ir kreditoriams.

Valdymo apskaita (Subačienė R ir kt., 2015) tai informacijos, kuri yra reikalinga ūkio subjektui valdyti, rinkimas, sisteminimas, įvertinimas bei pateikimas ūkio subjekto valdymo darbuotojams. Kaip valdymo apskaitos porūšis yra išskirta vidinė atskaitomybė. Ši atskaitomybė yra skirtina įmonės vidiniams poreikiams tenkinti. Vidinėje atskaitomybėje pateikta informacija yra konfidenciali ir negali būti atskleidžiama trečiosioms šalims. Kiekviena įmonė savo nuožiūra gali pasirinkti sau priimtina valdymo apskaitą, todėl ji gali būti įvairiausia.

Apibendrinant - apskaita nėra vienalytė. Ji susideda iš daug skirtingų elementų ir taip siekia patenkinti visų informacijos vartotojų poreikius. Dėl to buhalterinė apskaita yra išskiriama į dvi skirtingas rūšis – finansinę ir valdymo apskaitą. Nors kai kurie mokslininkai išskiria ir trečią apskaitos rūšį – mokestinę apskaitą, tačiau ji neturi apskaitai visų būtinų bruožų. Priežastis išskirti būtent mokestinę apskaitą iš finansinės apskaitos porūšių yra tai, kad šios apskaitos nėra visiškai tarpusavyje suderinamos. Pagrindine nesuderinamumo tarp šių apskaitų priežastis yra skirtingas apskaitų teisinis reguliavimas, kuriame ir atsiskleidžia didžiausia dalis nesutapimų. Išskiriant mokestinę apskaitą galima nurodyti kelias pagrindines priežastis: teisės aktai, kurie reglamentuoja finansinių ir mokestinių rodiklių apskaičiavimą ir skirtingi šių apskaitų vartotojai ir jų interesai. Vienas didžiausių neatitikimų atsiranda skaičiuojant pelno mokestį, kuriam įtakos turi laikinieji ir nuolatiniai skirtumai. Kartais iškyla pavojus, kad derinant finansinę apskaitą prie mokestinės apskaitos reikalavimų – yra galimi reikšmingi įmonės rezultatų iškraipymai, o tai sukeltų ir didelių problemų. Esant nesuderinamumui tarp finansinės ir mokestinės apskaitos teisės aktų – iki galo taip ir nėra apibrėžta, kaip įmonėms tvarkyti savo apskaitą. Pagal verslo apskaitos standartus (VAS) ir teisės aktus, kurie reglamentuoja buhalterinę apskaitą, įmonėms reikia vesti realią įmonės būklę atitinkančią – finansinę apskaitą. Mokestiniai įstatymai įmones įspraudžia į tam tikrus rėmus ir nesuteikia laisvės pateikti teisingus realią situaciją parodančius duomenis. Visgi manytina, kad turėtų būti išskirtos visos trys apskaitos rūšys – valdymo, finansinė ir mokestinė apskaitos. Visos trys šios apskaitos yra skirtingos, bet tuo pačiu jų visų panašumai ir skirtumai galėtų padėti ir tobulėti viena kitai ar sprendžiant konkrečius klausimus susijusius su įmonės rodikliais.

1.2. APSKAITOS RŪŠIŲ TIKSLAI IR SKIRTUMAI

Buhalterinė apskaita – nėra tik gražių skaičių pateikimas finansinėse ataskaitose. Buhalterinės apskaitos keliamiems tikslams ir uždaviniams yra svarbūs apibrėžti bendrieji apskaitos principai, kurie padeda tiksliai surinkti, susisteminti ir apdoroti visą gautą informaciją ir tik vėliau ją susistemintai pateikti per finansines ataskaitas suinteresuotiems asmenims, įmonių

vadovams ar valstybinėms institucijoms. Buhalterinės apskaitos informacija yra naudojama ir pačiai svarbiausiai informacijai apie įmonę parengti – sudaryti finansinių ataskaitų rinkinį. Visos finansinės ataskaitos – balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir aiškinamasis rašytas yra skirti tam, kad padėtų įmonės vadovams bei įmonės veiklai susidomėjusiems išoriniams vartotojams įvertinti dabartinę ir praėjusių laikotarpių finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Taip pat suprasti pagrindinės, finansinės ir investicinės veiklos pokyčius, įvertinti ir numatyti pinigų srautus, suprasti turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų įvertinimo metodus. (Mackevičius J. ir Subačienė R., 2016, 21p.)

Pagrindinius apskaitos tikslus galime išskirti du (Subačienė R. ir kt., Apskaitos ir audito pagrindai, 2015, 19p.):

1. Tai nustatyti įmonės finansinius rezultatus ir apskaitos informacijos vartotojams pateikti tą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus.
2. Pateikti įmonės valdytojams informaciją, kuria jie naudodamiesi galėtų planuoti įmonės veiklą, priimti reikalingus sprendimus ir kontroliuoti jų vykdymą.

Apskaitos rūšys, pagrįdė yra skiriamos į finansinę ir valdymo apskaitą. Valdymo apskaita teikia informaciją, kuria remiantis yra planuojama įmonės veikla, priimami valdymo sprendimai bei yra kontroliuojamas jų vykdymas. Valdymo apskaita iš esmės išplečia ir papildo finansinės apskaitos sugeneruotą informaciją. Finansinės apskaitos pagrindinis tikslas yra informacijos tiekimas išoriniams informacijos vartotojams apie įmonės veiklos rezultatus. Finansinė apskaita turi pateikti tikrą bei teisingą informaciją apie ataskaitinio laikotarpio finansinius rezultatus bei būklę. Būtent tokios apskaitos uždavinys yra teisingas įmonės turto, nuosavybės bei įsipareigojimų apskaitymas – finansinėje atskaitomybėje parodant veiklos rezultatą – pelną arba nuostolius. Valdymo apskaitos rūšies informacija gali būti apibendrinama sudarant skirtingas vidines ataskaitas, kurios skirtos įmonės vidui ir nėra viešai skelbiamos, o laikomos komercine paslaptimi. (Subačienė R. ir kt., Apskaitos ir audito pagrindai, 2015, 19p.). Tačiau nors valdymo apskaita ir papildo finansinės apskaitos sugeneruotus duomenis, galime išskirti ir šių apskaitų esminius skirtumus:

2 lentelė. *Finansinės ir valdymo apskaitos skirtumai*

	Finansinė apskaita	Valdymo apskaita
Apskaitos reguliavimo lygis	Teisės aktai	Įmonė formuoja pagal poreikį
Apskaitos objektas	Visa įmonės veikla	Įmonės padalinių veikla

Lentelės tęsinys

Apskaitos sistema	Dvejybinis įrašas	Bet kokia, kuri duotų realų rezultatą
Ataskaitų rūšys	Reglamentuotos įstatymu	Įvairi, kuri būti patogi galutiniam vartotojui
Ataskaitų sudarymo dažnumas	Sudaromos teisės aktų nustatytu laiku	Pagal poreikį
Laiko požiūris	Orientuojamasi į praeitį	Praeities, dabarties ir ateities informacija

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis moksline literatūra.

Abi šios rūšys yra svarbios įmonės sistemos dalys. Norint pasiekti, kad tiek finansinės, tiek valdymo apskaitos būtų naudingos jų galutiniam vartotojui yra keliami keturi pagrindiniai reikalavimai: tikslumas; pakankamumas; tinkamumas sprendimams priimti ir duomenų pateikimas laiku.

Nors tarp finansinės ir valdymo apskaitos galime įžvelgti skirtumų yra ir panašumų:

1. informacinė sistema, kuri savo vartotojams teikia reikalingą informaciją skirtingiems tikslams pasiekti;
2. naudojami tie patys informacijos šaltiniai, bet skirtingiems poreikiams patenkinti;
3. padeda taupyti, laikytis finansinės drausmės, abi atlieka tam tikrą veiklos kontrolės funkciją;
4. visi duomenys naudojami įmonės veiklos analizei.

Taip pat reikėtų nepamiršti ir dar vienos išskiriamos apskaitos – mokesstinės apskaitos. Mokestinė apskaita nors ir daugelio autorių nėra išskiriama, kaip trečioji apskaitos rūšis, tačiau ji vis tiek turi savo pagrindinį tikslą. Mokestinės apskaitos pagrindinis tikslas yra apskaityti kiekvieno mokesčio apmokestinamąją bazę, pritaikant mokesčių tarifus ir nustatant kokie yra įsipareigojimai valstybės ar savivaldybės, kurioje veikia įmonė biudžetui. Pagrindinis mokesstinės apskaitos „produktas“ tai skirtingos mokesčių deklaracijos. Įmonės taikančios mokesstinės apskaitos principą rengia bei valstybės institucijom (registrų centrui, valstybinei mokesčių inspekcijai) pateikia mokesstinę atskaitomybę.

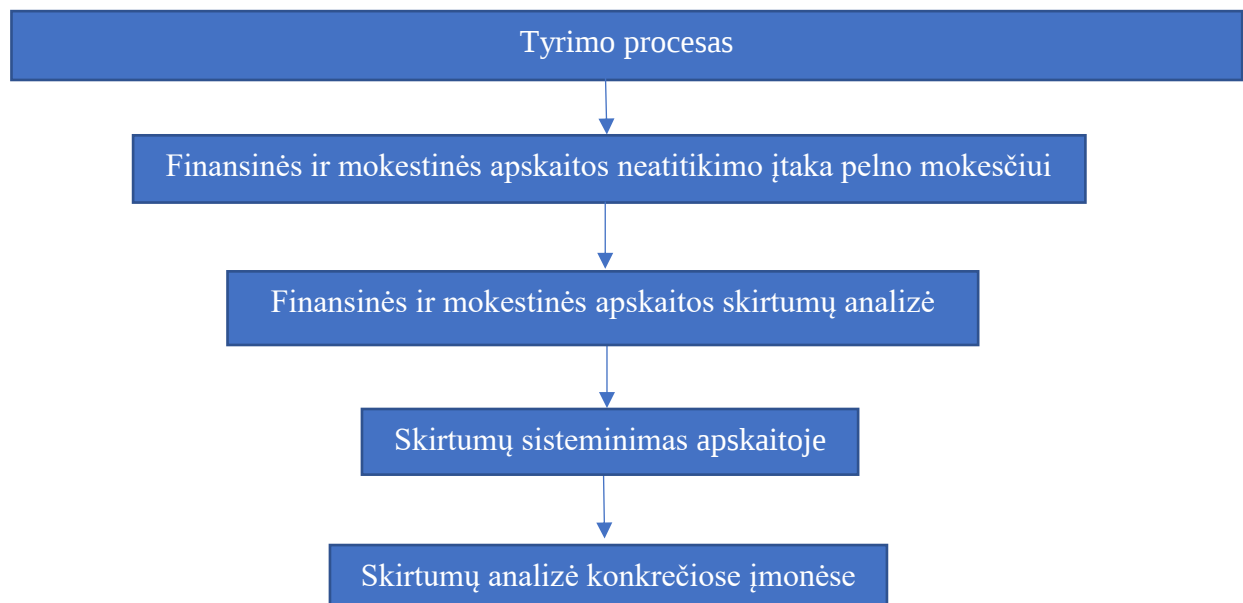
Taigi, tiek finansinės, tiek ir valdymo apskaitos vienas iš pagrindinių tikslų yra kurti kuo didesnę ir vartotojui naudingesnę fondą su informacija, kurį vartotojai galėtų naudoti tam tikriems tikslams pasiekti. O mokestinė apskaita daugiausiai rūpinasi teisinga mokesčio apmokestinamąją baze, kur galėtų pritaikyti skirtingus tarifus. Nors finansinė, valdymo ir mokestinė apskaitos ir yra skirtingos (finansinė akcentuoja visos įmonės veiklą, valdymo apskaita yra skirta labiau atskiriems organizacijos padaliniais, mokestinė orientuojasi į mokesčius) – jos visos siekia tų pačių tikslų, kad įmonėms būtų lengviau pamatyti realią savo situaciją ir įvertinti ką reikėtų pakeisti, kad darbas vyktų pelningai.

2. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS SKIRTUMŲ TYRIMO METODOLOGIJA

Apskaitos standartai ir principai yra įmonės atliekamų operacijų fiksavimas apskaitoje. Taip pat ir ataskaitų, kurios yra sudaromos tiek finansinėje, tiek mokestinėje apskaitoje pagrindas. Nors finansinė ir mokestinė apskaita turi savų panašumų, bet tuo pačiu turi ir savų skirtumų. Ryšys tarp šių dviejų apskaitų visada buvo kiek sudėtingas. Vienas iš svarbiausių veiksnių, kodėl finansinė ir mokestinė apskaita turi tiek skirtumų yra tas, kad abiejų apskaitų tikslai yra ganėtinai skirtingi, kaip ir jų paskirtis. Visada didėjantys skirtumai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos sulaukia susidomėjimo ir įvairių diskusijų, kaip reikia ir kaip nereikia daryti.

Šioje darbo dalyje yra pateikiama tyrimo metodologija. Apžvelgiami ir palyginami pagrindiniai skirtumai, kurie susidaro taikant tik finansinę apskaitą arba tik mokestinę apskaitą. Darbe apžvelgiami ir palyginami įstatymai, kurie reglamentuoja tiek finansinę, tiek mokestinę apskaitą bei kokią įtaką jie turi.

2 paveikslas. Tyrimo procesas



Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Išskiriamos tyrimo proceso dalys yra naudingos ir reikalingos, nes tai padeda pamatyti išnagrinėti teisės aktus ir įstatymus, kurie reglamentuoja finansinę ir mokestines apskaitas. Išnagrinėjus aktus ir įstatymus išryškėja esminiai skirtumai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos.

Viso tyrimo tikslas yra išnagrinėti finansinės ir mokestinės apskaitos teorinius aspektus bei įvertinti šių apskaitų pranašumus bei skirtumus nagrinėjamose įmonėse pateikiant išvadas bei pasiūlymus. Tyrimo uždaviniai yra išnagrinėti kokią įtaką pelno mokesčiui turi finansinė ar mokestinė apskaita, kokie yra skirtumai tarp šių apskaitų bei kaip tie skirtumai ir sisteminami įmonės apskaitoje pritaikant konkrečių įmonių analizę.

2.1. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS NEATITIKIMO ĮTAKA PELNO MOKESČIUI

Kuomet Lietuva atkūrė savo nepriklausomybę, visas apskaitos tvarkymas buvo orientuotas į tuo metu galiojusį Europos paskaitos modelį. Nuolat kintančios mokestinės taisyklės turėjo daug įtakos apskaitos kaitai, dėl to pati finansinė apskaita progresavo ir derinosi prie mokestinės apskaitos. Tuomet kai Lietuva įstojo į Europos Sąjungą – atsirado prievolė šalies finansinę apskaitą sugretinti su kitų valstybių finansine apskaita. Nuo 2004 metų sausio mėnesio įsigaliojo verslo apskaitos standartai, kurie turėjo įtakos visam finansinės apskaitos supratimui. Kalčinskas G. (2010) teigia, kad verslo apskaitos standartų atsiradimas ir įsigaliojimas Lietuvoje buvo orientuotas į tikslų ir teisingą įmonės turto atspindėjimą, jos turimą nuosavybę ir veiklos rezultatus. Lietuvoje finansinių ir mokestinių ataskaitų rodiklių tvarką reglamentuoja įvairūs teisės aktai. Tačiau nors ir yra skirtingi reglamentavimai visų pirma reikia vadovautis finansinę apskaitą reglamentuojančiais teisiais aktais. Dėl to, kad šalyje yra keli skirtingi reglamentavimo metodai yra išskiriamos dvi pagrindinės sąvokos: apskaitinis pelnas ir apmokestinamasis pelnas. Gudaitienė O. (2012) išskirdama apskaitinį ir apmokestinamą pelną nurodo, kad apskaitinis pelnas – tai pelnas, kuris yra apskaičiuotas lyginant finansinėje apskaitoje pripažintas pajamas ir su tomis pajamomis patirtas sąnaudas. Apmokestinamas pelnas - apskaičiuojamas pagal taisykles, kai iš mokestinių pajamų yra atimamos mokestinės sąnaudos. Prieš tai minėtas Kalčinskas G. (2010) savo literatūroje taip pat išskyrė šiuos du apibrėžimus, sakydamas, kad apskaitinis pelnas nurodo, kaip „pajamas, sąnaudas ir pelną, išvedus finansinėje apskaitoje ir atspindimus finansinių ataskaitų rinkiniuose“, o apmokestinamas pelnas anot autoriaus gaunamas „įvairiose mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo ataskaitose atspindimų mokestinių pajamų ir mokestinių sąnaudų bei apmokestinamojo pelno rodikliai yra išvedami pagal mokesčio apskaičiavimo taisykles“. Štarolytė S. (2018) savo publikacijoje taip pat išskiria Verslo apskaitos standartų ir Pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo vertinimą.

24 – ajame verslo apskaitos standarte (<http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/VAS-2020/24-VAS.pdf>) yra nurodoma, kad apskaitinis pelnas (nuostoliai) tai ataskaitinio laikotarpio pelnas ar nuostoliai, kurie yra parodyti pelno (nuostolių) ataskaitoje prieš atimant pelno mokesčio sąnaudas. O apmokestinamasis pelnas (arba mokestiniai nuostoliai) – tai mokesčius reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuotas ataskaitinio laikotarpio pelnas (arba nuostoliai), nuo kurių yra apskaičiuojamas ataskaitinio laikotarpio pelno mokestis. Taigi, apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas tai dvi skirtingos apskaitos rūšys, kurios yra skaičiuojamos pagal skirtingas taisykles. Todėl įmonės dažnai veda „dvi oficialias apskaitas“: finansinę ir apskaitą, kuri skirta mokesčiams skaičiuoti. Kadangi mokestiniai reikalavimai dažnai užgožia ir panaikina galimybę tinkamai tvarkyti finansinę apskaitą ir realiai atspindėti verslo procesus.

Finansinis ir mokestinis pelnai taip pat yra skaičiuojami skirtingai. Finansinis pelnas skaičiuojamas kuomet yra išvedamas skirtumas tarp per ataskaitinį laikotarpį uždirbtų pajamų ir patirtų sąnaudų. Šis rezultatas yra pelnas prieš apmokestinimą. Mokestiniu požiūriu pelnas yra apskaičiuojamas iš apskaitinio pelno atėmus neleidžiamus atskaitymus ir pridėjus leidžiamus atskaitymus.

Norint įvertinti įmonės veiklą ir jos veiklos rezultatus pagal tuo metu Lietuvoje galiojančius teisės aktus, dalis finansinės ir mokestinės apskaitos vienetų yra vertinami skirtingai. Dėl tokios priežasties dalis sąnaudų ir pajamų apskaičiuojant mokesčius gali būti nepripažįstamos (ir niekada nebus pripažįstamos) veiklos sąnaudomis ir pajamomis. Taip pat kai kurių pajamų ir sąnaudų pripažinimas gali būti paankstinamas arba pavėlinamas palyginti su jų pripažinimu finansinėje atskaitomybėje. Taip gali atsitikti kitą ataskaitinį laikotarpį arba tęstis kelis laikotarpius, kai valdžios sprendimas yra leisti įmonei nemokėti pelno mokesčio arba jį sumokėti vėliau nei yra tas laikotarpis už kurį mokestis yra skaičiuojamas. Tokiu atveju pelno mokestis tampa atidėtoju pelno mokesčio, bet pajamos už kurias buvo paskaičiuotas mokestis vis tiek yra apmokestinamos, bet pelno mokestis finansinėje ir mokestinėje atskaitomybėje su tampa tik ateinančiais laikotarpiais. Dėl skirtingo pajamų ir sąnaudų pripažinimo finansinėje ir mokestinėje atskaitomybėje pelno mokestis ir jo sumokėjimas „užsidaro“ tik ateinančiais laikotarpiais – taip atsiranda apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumai.

Pagal Lietuvos respublikos pelno mokesčio įstatymo 57 straipsnį (<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/DaemFTjPTd>) yra nustatyta, kad mokesčių mokėtojų apskaitą tvarkantis asmuo privalo apskaitą tvarkyti taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti. Apskaitos politika įmonėse privalo būti parengta taip, kad pagal ją rengiant finansinę atskaitomybę ši parodytų tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę

ir jos veiklos rezultatus. Apskaičiuojant pelną, kuris yra apmokestinamas turi būti taikomos tik tos buhalterinės apskaitos nuostatos, kurios neprieštarauja LR PMĮ nuostatomis.

Pelnas mokesčių apskaitoje yra apskaitomas taikant PMĮ nuostatas, kurios kartais gali neturėti ir ekonominės logikos. Dalis pajamų pagal mokesčio įstatymą gali būti neapmokestinamos, taip pat dalis sąnaudų gali būti neleidžiami atskaitymai ar ribojamų atskaitymų dalis, kuri gali viršyti nustatytus normatyvus. Mokestinė apskaita yra labiau orientuota į trumpalaikius veiklos įvertinimo vienetus – skaičiuojant mokesčius yra įvertinamas tik ataskaitiniu laikotarpiu atliktos operacijos – nusipirkta žaliava, parduotos prekės ar paslaugos, išmokėti atlyginimai darbuotojams. Tuomet nėra atsižvelgiama į kitus ganėtinai svarbius aspektus – a-bejotinos skolos, sumos, kurios atsiranda dėl susikaupusių ir nepanaudotų įmonės darbuotojų atostogų. VAS skatina vertinti įmones kitas operacijas ir įvykius, kurie gali nulemti darbą ir pajamas ateityje, o ne tik vadovautis ataskaitiniais metais.

Skirtingas turto bei įsipareigojimų pripažinimas apskaitoje bei pelno mokesčio skaičiavimas turi įtakos ir skirtumui tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno. Bagdžiūnienė V. (2005) sako, kad taip nutinka, nes ataskaitiniu laikotarpiu apskaitoje ir pelno mokesčio ateityje skaičiavimo tikslais su tuo turtu ar įsipareigojimu susijusios ir pripažįstamos pajamos ir/arba sąnaudos yra skirtingai pripažįstamos. Tad skirtumas tarp turto balansinės vertės ir turto mokesčio bazės ir skirtumas tarp įsipareigojimo balansinės vertės ir mokesčio bazės taip pat sąlygoja skirtingo pajamų ir sąnaudų pripažinimo pagal VAS ir LR PMĮ nuostatas. Juškauskas G. (2006) teigia, kad skirtumas tarp turto ir įsipareigojimų pripažinimo laikotarpio pabaigoje turto ar įsipareigojimų balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumas – išnyksta. Tad bendra su tuo turtu ar įsipareigojimu susijusių ataskaitinių laikotarpių pripažintų pajamų ir/arba sąnaudų suma apskaitoje yra lygi per tuos pačius kelis ataskaitinius laikotarpius su tuo pačiu įsipareigojimu ar turtu susijusi pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais priskirta bendroji pajamų ir/arba leidžiamų atskaitymų suma. Pelno suma, kurią įmonė sumoka valstybei yra pelno mokesčio apmokestinamoji bazė, kuri finansinėje ir mokestinėje apskaitoje skiriasi dėl to, kad apskaitinis pelnas yra apskaičiuojamas pagal finansinę apskaitą reglamentuojančius įstatymus ir VAS, o mokestinis pelnas apskaičiuojamas vadovaujantis tik Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymu.

Finansinėje apskaitoje pelnas, kuris apskaičiuotas prieš apmokestinimą gali nesutapti su apmokestinamuoju pelnu, kuris yra išvestas pagal pelno mokesčio taisyklės, dėl skirtumų, kuriuos apibrėžia 24-asis VAS:

1. nuolatiniai skirtumai;
2. laikinieji skirtumai.

Esant skirtumams tarp finansinės ir mokestinės apskaitos bei matant tų skirtumų neatitikimų įtaką pelno mokesčio apskaičiavimui kyla klausimas, kaip reikėtų teisingai vesti apskaitą, kad ji nenukryptų nuo ją reglamentuojančių teisės aktų, bet taip pat ir būtų galima pakankamai tiksliai ir teisingai bei paprastai apskaičiuoti skirtingas mokestines prievoles. Nors skirtumų registravimas finansinėje apskaitoje ir nėra galimas – apskaitą vedantis asmuo privalo žinoti visus neatitikimus, kurie atsiranda tarp finansinės ir mokestinės apskaitos, nes skaičiuojant mokėtiną pelno mokestį reikia nustatyti ne tik finansinio pelno dydį, bet tuo pačiu ir mokėtiną pelno mokesčio sumą. Todėl tie susidarę neatitikimai turėtų būti fiksuojami tam, kad apskaičiavus, koks yra mokėtinas pelno mokestis jį galima būtų koreguoti, atsižvelgiant į galiojančias mokestines taisykles. Viena iš tokių galimybių fiksuoti neatitikimams galėtų būti atskiras finansinės ir mokestinės apskaitos vedimai, tačiau tam įmonėms būtų reikalingi papildomai skiriami kaštai bei įvairūs nepatogumai, kurie apskaitos vedimą galėtų padaryti neracionaliu. Kaip galimybę registruoti tokiems skirtumams, gali būti specialūs mokestiniai registrai, kuriuose galima nurodyti dėl kokių priežasčių konkreči suma koreguoja mokestinį įmonės pelną. Atsižvelgiant į įmonės dydį, vykdomos veiklos specifiką – tokių registų formą bei reikalingą kiekį kiekviena įmonė gali pasirinkti pagal savo poreikius. Šiuose registruose pateikta informacija būtų naudinga tiek įmonės buhalterijai, tiek ir esant konfliktui ar patikrinimui galima būtų pateikti ir mokesčių administratoriui. Jei vedama apskaita programoje, tai tokie registrai būtų tarsi nesisteminės sąskaitos, kurios pakliūna į užbalansinę dalį ir yra vadinamos užbalansinėmis sąskaitomis. Tokios sąskaitos nepakliūna į finansinę apskaitą, bet jose būtų galima pažymėti visas sumas dėl kurių yra koreguojamas mokestinis pelnas. Norint, kad informacija būtų kuo tikslesnė ir padaroma įtaka pelno mokesčiui kuo mažesnė reiktų turėti bent dvi sąskaitas iš kurių vienoje, būtų registruojami pajamų neatitikimai, o kitoje sąnaudų neatitikimai. Esant poreikiui, tokias sąskaitas būtų galima skirti ir į subsąskaitas.

2.2. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS SKIRTUMŲ ANALIZĖ

Nagrinėjant finansinių ir mokestinių duomenų neatitikimus, aiškiai galime išskirti PMI, kaip pagrindinę priežastį tarp finansinių ir mokestinių duomenų neatitikimų. Pavyzdžiui Kalčinskas G. (2010) pagrindine priežastimi dėl tokių neatitikimų laiko laikinuosius ir nuolatinius pajamų ir sąnaudų pripažinimo skirtumus. Černius G. (2012) tokius neatitikimus nurodo ilgalaikiame turte, kuomet yra pripažįstama įsigijimo savikaina ir skaičiuojamas vertės sumažėjimas. Taip pat ir trumpalaikiame turte, kuomet kai yra abejotinų skolų pripažinimas

arba atsargų vertės sumažėjimas. Aleliūnaitė R. (2012) taip pat išskiria ilgalaikio turto nusidėvėjimo bei leidžiamų metodų neatitikimus tarp finansinių ir mokestinių duomenų kaip pagrindinius. Be šių kelių mokslininkų išvardintų dalykų, kurie jų nuomonę turi didžiausią įtaką finansinio ir pelno mokesčio neatitikimams, didelę įtaką turi ir pats pelno mokestis bei jo tarifas. Pats tarifas nėra vieningas visoms įmonėms.

Mokestinėje sistemoje būtent pelno mokestis yra vienas iš svarbiausių, bet ne vienas iš sunkiausiai apskaičiuojamų mokesčių. Priežasčių tam yra daug ir skirtingų, todėl kiekvieną jų reikia nagrinėti atskirai. „Šalys, kurios turi aukštas pelno mokesčio normas, yra linkusios turėti didžiausią įvairovę mokesčių lengvatų bei išimčių“ (Tamulevičienė D. ir kt. 2012). Šis teiginys yra būdingas ir gali būti taikomas Lietuvos mokesčių sistemai. Tai būtų galima vertinti kaip neigiamą procesą, kadangi taip yra iškreipiamos konkurencinės sąlygos. Pažeidžiamas teisingumo principas, nes skirtingos įmonės nepriklausomai nuo veiklos vykdymo segmento gali būti apmokestinamos skirtingais mokesčio tarifais.

Pelno mokesčio procesą reglamentuoja valstybės teisės aktai, todėl šis procesas yra gan dinamiškas bei kintantis. Kadangi nuolat vyksta įvairūs mokestinių teisės aktų keitimai tai sukelia nemažai skirtingų nepatogumų įmonių buhalterijai. Dabartiniu periodu pasirenkant įmonės apskaitos politiką po tam tikrų teisės aktų pakeitimų ji gali tapti nebetinkama, taip pažeidžiant pastovumo principą. Šiuo metu Lietuvoje pelno mokestis yra reglamentuotas LR pelno mokesčio įstatymu, LR mokesčių administravimo įstatymu. Taip pat jam įtakos turi ir skirtingi vyriausybės nutarimai, finansų ministro įsakymai, VMI viršininko įsakymai bei Europos sąjungos direktyvos.

Įmonės vadovaujamosios pelno mokesčio įstatymu, kuris yra pagrindinis teisės aktas apskaičiuoja pelno mokestį, kurį privalo sumokėti į valstybės biudžetą. Šiame įstatyme yra reglamentuotos pagrindinės nuostatos, kurios yra susijusios su pelno apmokestinimu. Tamulevičienė D. ir Subačienė R., (2013) išskiria bei pabrėžia tris veiksnius, kurie lemia pelno mokesčio dydį:

1. Mokesčio tarifas;
2. Pelno ir kitų mokesčių sąveika;
3. Mokesčiai bazės nustatyta tvarka.

Pelno mokesčio įstatyme mokesčio bazė yra apibūdinama, kaip pajamos, kurios yra uždirbtos Lietuvos respublikoje ir užsienio valstybės, o jų šaltinis yra ir Lietuvos respublikoje, ir ne Lietuvos respublikoje. Mokesčio bazę galime skirti į dvi dalis: Lietuvos vienetas ir užsienio vienetas.

Po Lietuvos vieneto dalimi yra tokios pajamos, kaip (Pelno mokesčio įstatymas, 4 straipsnis, 2019):

1. Visos LR ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos respublikoje ir ne;
2. Kontroliuojamo užsienio vieneto pozityviosios pajamos;
3. Europos ekonominių interesų grupės pajamos.

Po Užsienio vieneto dalimi yra tokios pajamos, kaip (Pelno mokesčio įstatymas, 4 straipsnis, 2019):

1. Pajamos per nuolatinės buveinės Lietuvoje, kurių šaltinis ir yra Lietuvoje;
2. Palūkanos;
3. Honorarai;
4. Pajamos iš nekilnojamojo turto, kuris pagal prigimtį yra LR teritorijoje;
5. Pajamos už autorių ar gretutinių teisių pažeidimus;
6. Metinės išmokos už stebėtojų tarybos veiklą.

Pelno mokestis, kaip ir dauguma mokesčių priklauso tiesioginiams mokesčiams. Dėl šios priežasties ir pelno mokesčio ėmimo būdas yra tiesioginis. Visada pelno mokestis yra skaičiuojamas ir mokamas pagal mokesčio bazę bei jai nustatytą tarifą. Pelno mokesčio įstatyme taip pat yra nustatyti ir neleidžiami atskaitymai, kurie negali būti atskaitomi iš pajamų: pridėtinės vertės mokestis, kuris yra mokamas į biudžetą, kaip ir pelno mokestis; netesybos, delspinigiai ir kitos sankcijos; dividendai ar kitaip paskirstytas pelnas, neapmokestinamosioms pajamoms tenkantys leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai ir kt. (Pelno mokesčio įstatymas, 31 straipsnis, 2021)

Svarbu yra tai, kad skaičiuojant Lietuvos vieneto mokestinį pelną nėra įtraukiamos pajamos, kuris yra uždirbtos per nuolatinės buveinės, jei šios yra Europos ekonominės erdvės valstybėse arba Lietuvos respublika su ta šalimi yra sudariusi dvigubo apmokestinimo sutartį. Jei šalis nepatenka į šias kategorijas, tuomet jai yra netaikomas dvigubas apmokestinimas – tai reiškia, kad per visą mokestinį laikotarpį gautos ar uždirbtos pajamos tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėje, kurioje gavo ar uždirbo tas pajamas, Lietuvos vieneto užsienio valstybėje gautų pajamų dvigubas apmokestinimas yra naikinamas, taikant užsienio valstybėje sumokėto mokesčio sumos atskaitymo iš Lietuvoje esančio vieneto mokėtino pelno mokesčio sumos metodą. Tačiau ši nuostata nėra naudinga valstybei, nes jei įmonė deklaruoja, kad turi nuolatinę buveinę Estijoje, tokiu atveju įmonė Lietuvoje yra atleidiama nuo pelno mokesčio.

Estijoje pelno mokestis yra mokamas tik nuo to pelno, kuris yra paskirstytas, tad įmonės siekdamos išvengti mokėti daugiau mokesčių gali pasinaudoti tokia galimybe ir savo buveinę perkelti į Estiją.

Visi pelno mokesčiai tarifai yra apibrėžiami pelno mokesčio įstatyme. Yra išskirti keli skirtingi tarifai ir neapmokestinami vienetai. Pagrindinis tarifas yra 15 procentų, tačiau šalia šio tarifo įstatyme yra nurodyta daugybė išimčių, kai mokestinis tarifas gali tapti mažesnis. Lengvatų taikymas yra viena iš daugiau neišspręstų problemų su pelno apmokestinimu. Tokios problemos nesuvienodina mokestinių sąlygų visoms įmonėms ir nėra suderinamos su teisingumo principu. Dažnai mažų įmonių apskaitą tvarkantiems žmonėms yra neaišku ir sunku suprasti, kada įmonė pakliūna į lengvatinių apmokestinimų rėmus, kadangi vyksta dažni pasikeitimai, kurie kelia tam tikrą painiavą ir neaiškumą. O didelės įmonės, turinčios aukštos klasifikacijos specialistus šalia savęs bei kitus finansinius resursus, gali manipuluoti taisyklių nuostatomis taip mažinant sumokamus mokesčius. Jei įmonė gali sau leisti investuoti į laisvas ekonomines zonas, jos yra atleidžiamos nuo pelno mokesčio mokėjimo ribotam laikui.

Ilgalaikis turtas finansinėse ataskaitose - balanse yra ta dalis, kuri vienetų prasme sudaro viena iš didžiausių dalių. Norint, kad įmonės duomenys – finansiniai rezultatai, būtų kuo tikslesni dėmesio dalį reikėtų skirti būtent čia. Visuomet kyla klausimai ar finansinę apskaitą reikia tvarkyti bei rengti remiantis apskaitą reglamentuojančiais aktais ir VAS ar derinti prie mokestinės apskaitos teisės aktu. Jei finansinės ataskaitos yra rengiamos atsižvelgiant į verslo apskaitos standartus ir kitus apskaitą reglamentuojančius aktus – ataskaitas reiktų koreguoti atsižvelgiant į mokestinius reikalavimus. Jei finansinės ataskaitos yra ruošiamos tik atsižvelgiant į mokestinės apskaitos teisės aktus – galimi netikslūs duomenys, kurie nepilnai parodo įmonės būklę, turimą visą turtą. Tokiu atveju tai gali turėti įtakos bendriesiems įmonės finansiniams rodikliams. Ilgalaikis turtas yra skirstomas į keturias dalis: ilgalaikį materialų ir ilgalaikį nematerialų turtą, finansinį turtą ir kitą ilgalaikį turtą. Pilno balanso formoje kiekviena dalis yra išskirta ir jai priskiriami skirtingi straipsniai:

3 lentelė. Ilgalaikio turto skirstymas

ILGALAIKIS TURTAS			
Nematerialusis turtas	Materialusis turtas	Finansinis turtas	Kitas ilgalaikis turtas
1. Plėtros darbai; 2. Prestižas; 3. Programinė įranga; 4. Koncesijos, patentai, licencijos, prekių ženklai ir panašios teisės; 5. Kitas nematerialusis turtas; 6. Sumokėti avansai.	1. Žemė; 2. Pastatai ir statiniai; 3. Mašinos ir įranga; 4. Transporto priemonės; 5. Kiti įrenginiai, prietaisai ir įrankiai; 6. Investicinis turtas (žemė, pastatai); 7. Sumokėti avansai ir vykdomi materialiojo turto statybos (gamybos).	1. Įmonių grupės įmonių akcijos; 2. Paskolos įmonių grupės įmonėms; 3. Iš įmonių grupės įmonių gautinos sumos; 4. Asocijuotųjų įmonių akcijos; 5. Paskolos asocijuotosioms įmonėms; 6. Iš asocijuotųjų įmonių gautinos sumos; 7. Ilgalaikės investicijos; 8. Po vieno metų gautinos sumos; 9. Kitas finansinis turtas.	1. Atidėtojo pelno mokesčio turtas; 2. Biologinis turtas; 3. Kitas turtas.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Aleliūnaite R. (2012)

Pagal pelno mokesčio įstatymą ilgalaikis turtas yra skirstomas į materialųjį, nematerialųjį bei finansinį turtą. Taigi čia skirtumas tarp Verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo yra tik vienas – kitas ilgalaikis turtas, kuris nėra apibrėžtas pelno mokesčio įstatyme.

Ilgalaikis materialusis turtas – materialusis turtas, skirtas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, nuomoti ar administraciniams tikslams ir kurį numatoma naudoti ilgiau nei vienerius metus (Subačienė R. ir kt., 2012, 48 p.). Norint turtą priskirti ilgalaikiam materialiajam turtui, jis turi atitikti tam tikrus kriterijus:

1. Įmonė gali patikimai nustatyti turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą;
2. Įmonė pagrįstai tikisi gauti iš turto ekonominės naudos būsimaisiais laikotarpiais;
3. Turtas turi bet kokią materialią formą;
4. Įmonė ketina tokį turtą naudoti ilgiau nei vienerius metus;

5. Turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina yra ne mažesnė už minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę;

6. Įmonei yra perduota rizika, kuri yra tiesiogiai susijusi su įsigytu turtu.

Jei materialusis turtas yra sudarantis įvairias prielaidas įmonei veikti būsimaisiais laikotarpiais, nors gali ir neduoti įmonei jokios ekonominės naudos tiesiogiai, vis tiek gali būti pripažintas ilgalaikiu turtu apskaitoje.

Ilgalaikis nematerialusis turtas – nepiniginis, neturintis fizinės formos turtas, kuris naudojamas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, valdymo tikslams arba nuomai (Bajorūnienė ir Christauskas, 2011, 37p.). Finansinis turtas pagal 18 –ąją verslo apskaitos standartą yra apibrėžiamas, kaip turtas, kuris yra: pinigai ar pinigų ekvivalentai; sutartinė teisė pasikeisti finansinėmis priemonėmis su kita šalimi galimai sau palankiomis sąlygomis; įsigyti kito subjekto vertybiniai popieriai; sutartinė teisė gauti pinigus ar kitą prieš tai išvardytą finansinį turtą iš kito subjekto.

Skirtumai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos dažniausiai atsiranda tuomet, kai yra apskaitomas ilgalaikis materialusis turtas.

12 - jame verslo apskaitos standarte yra nurodyta, kada turtas priskiriamas ilgalaikiam materialiajam turtui:

1. Jei turtas skirtas prekėms pasigaminti, paslaugoms teikti, nuomoti ar administraciniams tikslams ir iš jo tikimasi gauti ekonominės naudos;

2. Turta numatoma naudoti ilgiau nei vienerius metus;

3. Turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina yra ne mažesnė už įmonės nustatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vieneto vertę;

4. Vienetas gali patikimai nustatyti turto vertę;

5. Vienetui yra perduota rizika susijusi su materialiuoju turtu.

O pagal pelno mokesčio įstatymą ilgalaikis turtas, yra tas turtas, kuris naudojamas vieneto pajamoms uždirbti (arba ekonominei naudai gauti) ar naudai teikti ilgiau, kaip vienerius metus. Taip pat ilgalaikio turto įsigijimo kaina negali būti mažesnė už vieneto ilgalaikio turto grupės nustatytą kainą pelno mokesčio įstatyme.

Ilgalaikis materialusis turtas kiekvienoje įmonėje yra naudojamas ilgą tačiau ribotą laiką. Anksčiau ar vėliau toks turtas įmonei tampa nebereikalingas, nes galiausiai susidėvi fiziškai ar tampa nebetinkamas dėl kitų aspektų. Bandant suvienodinti finansinę ir mokestinę apskaitą aprašančius teisės aktus ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo aspektu – yra pastebimi keli neaiškumai ir neatitikimai. 12-ojo verslo apskaitos standarte yra nurodoma, kad

turto nusidėvėjimas gali būti skaičiuojamas „remiantis metine nusidėvėjimo norma, kurią įmonė nusistato, atsižvelgiant į nurodytus kriterijus”. Pagal šį standartą įmonei yra suteikiama visiška laisvė norint pasirinkti ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimo laikotarpį, svarbiausia yra tai, kad tas laikotarpis kuo tiksliau atitiktų realiąją nusidėvėjimo normą. Bet pagal pelno mokesčio įstatymo 18 str. 2 dalį, kurioje yra nurodoma, kad įmonės pasirinkdamos nusidėvėjimo laikotarpį, privalo vadovautis šio įstatymo 1 priedėlyje esančiais normatyvais ir nusidėvėjimo būdais. Priedėlyje atskiroms turto grupėms nurodomi maksimalūs nusidėvėjimo normatyvai, kurių taikymas būtinas norint, kad nusidėvėjimai būtų pripažinti pelno mokesčių mažinančiomis sąnaudomis. Išimtys taikomos tik mažoms įmonėms, kurios pateiktos 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”.

Likvidacinė vertė apibrėžiama kaip „suma, kurią pasibaigus naudingo tarnavimo laikui tikimasi gauti už turtą, įvertinus būsimas likvidavimo ar perleidimo išlaidas”. Verslo apskaitos standartas nustato, kad likvidacinę vertę įmonė gali nusistatyti pati. Bet nagrinėjant pelno mokesčio įstatymo 18 straipsnį, jo 2 dalyje yra nurodoma, kad likvidacinė vertė negali būti didesnė kaip 10 procentų įsigijimo kainos.

Pagal 12 – ajį verslo apskaitos standartą yra nustatyti keturi nusidėvėjimo skaičiavimo metodai, tai:

1. tiesiogiai proporcingas (tiesinis);
2. produkcijos;
3. metų skaičiaus;
4. dvigubai mažėjančios vertės.

Tuo tarpu pelno mokesčio įstatymas nustato, kad naudojimui yra galimi tris nusidėvėjimo skaičiavimo metodai:

1. tiesiogiai proporcingas (tiesinis);
2. dvigubai – mažėjančios vertės;
3. produkcijos.

Pelno mokesčio įstatymo pirmame priedėlyje yra nurodomi ne tik nusidėvėjimo terminai, priedėlyje galima surasti ir nusidėvėjimo metodus. Šiuos būtina naudoti priklausomai

nuo to, kokia yra turto rūšis. Jei įmonė dėl kažkokių priežasčių finansinėje ir mokestinėje apskaitoje yra taikanti skirtingus nusidėvėjimo metodus – naudojant turtą turės daryti vertės koregavimus dėl kurių galimas apskaitinio ir mokestinio pelno kitimas.

Lyginant 13 –ąjį verslo apskaitos standartą bei pelno mokesčio įstatymo taikymo nuostatus galima aiškiai išskirti skirtumus, kur yra ilgalaikio turto pripažinimas.

4 lentelė. Tyrimų ir plėtros darbų išlaidų skirtumai

13 VAS	PMĮ (pelno mokesčio įstatymas)
Tyrimas – pagal VAS tai suplanuota veikla, atliekama siekiant įgyti naujų mokslo ar technikos žinių. VAS 30 punkte nurodyti tyrimų išlaidų pavyzdžiai: - veikla, skirta naujoms žinioms įgyti; - gautų žinių įvertinimas ir jų pritaikymas; - alternatyvių medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų ar paslaugų paieška. Tyrimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis to laikotarpio, per kurį jos susidaro.	PMĮ 18 straipsnio 1 dalyje tuo atveju, jei tyrinėjimo ir plėtojimo darbai neatitinka mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros sąvokų, kurias apibrėžia PMĮ 2 straipsnio 18 dalyje tai pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais įmonės patirtos tyrinėjimo darbų išlaidos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, atskaitomos iš pajamų kaip leidžiami atskaitymai tą mokestinį laikotarpį, kurį faktiškai patiriamos.

Šaltinis: Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie LR finansų ministerijos.

Tyrimų ir plėtros darbų išlaidų skirtumai tarp 13 Verslo apskaitos standarto ir pelno mokesčio įstatymo atsiranda dėl to, kad 13 VAS tyrimo išlaidos yra pripažįstamos sąnaudomis viso to laikotarpio, per kurį buvo patirtos. Jei tyrimas ar plėtros darbai trunka ilgiau nei trunka finansiniai įmonės metai – sąnaudos bus pripažįstamos laikotarpyje tuomet, kai pats tyrimas ar plėtros darbai bus baigti. O pelno mokesčio įstatyme tyrimo ar plėtros darbų išlaidos gali būti atskaitomos iš pajamų, kaip leidžiami atskaitymai tame mokestiniame laikotarpyje, kuomet faktiškai ir buvo patirtos neatsižvelgiant į tai, kad tyrimas ar plėtros darbai dar gali būti nebaigti.

4 a lentelė. Nematerialiojo turto vertės skirtumai

13 VAS	PMĮ (pelno mokesčio įstatymas)
Pagal 13-ojo VAS 18 punktą nematerialiojo turto įsigijimo savikainą sudaro už šį turtą sumokėta ar mokėtina pinigų suma ar kitokio sunaudoto turto vertė, įskaitant muitus ir kitus negrąžinamus mokesčius, tarp jų ir pridėtinės vertės mokestį, išskyrus kai kuriuos atvejus. Pagal 13-ojo VAS 24 punktą, jei nematerialusis turtas įsigijamas mainais į kitą turtą, o mainų sutartyje vertė nenurodyta, tai įsigytas nematerialusis turtas įvertinamas ir apskaitoje registruojamas tikrąja verte.	Pagal PMĮ 14 straipsnio 1 dalį turto įsigijimo kaina – išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), išskyrus pridėtinės vertės mokestį, susijusį su šio turto įsigijimu. Pagal PMĮ 14 straipsnio 3 dalies nuostatas, jei turtas mainomas į kitą turtą, naujai įsigyto turto įsigijimo kaina yra išmainyto turto įsigijimo kaina.

Šaltinis: Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie LR finansų ministerijos.

Nematerialiojo turto vertės skirtumai tarp 13 Verslo apskaitos standarto ir pelno mokesčio įstatymo atsiranda dėl to, kad pagal verslo apskaitos standartus nematerialiojo turto vertės skirtumai atsiranda jei turto įsigijimo savikainai nėra priskiriamos ir kitos tiesioginės turto paruošimo numatomam naudojimui išlaidos. Pagal VAS turtas turi būti registruojamas apskaitoje savo tikrąja verte. Tačiau pagal pelno mokesčio įstatymą į turto įsigijimo kainą nėra įskaičiuojamas įsigijimo metu priskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis, neatsižvelgiant į tai ar pirkėjas yra PVM mokėtojas ar ne.

4 b lentelė. Ilgalaikio turto nurašymas

13 VAS	PMĮ (pelno mokesčio įstatymas)
Pagal 13-ojo VAS 62 punktą, praradus ar nurašius ne visiškai amortizuotą nematerialųjį turtą, apskaitoje pripažįstami nuostoliai, kurie parodomi pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip bendrosios ir administracinės sąnaudos.	Pagal PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 13 punktą neleidžiamiems atskaitymams priskiriamos nesusijusios su pajamų uždirbimu ir neįprastinės vieneto vykdomai veiklai sąnaudos. Todėl, jeigu nevisiškai amortizuotas turtas prarandamas (nurašomas) ir pajamoms uždirbti nenaudojamas, tai, nurašant tokį turtą, įsigijimo kainos nenudėvėta dalis priskiriama neleidžiamiems atskaitymams.

Šaltinis: Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie LR finansų ministerijos.

Pagrindinis ilgalaikio turto nurašymo skirtumas tarp 13 VAS ir pelno mokesčio įstatymo yra toks, kad pagal verslo apskaitos standartus praradus ilgalaikį turtą apskaitoje yra pripažįstami nuostoliai, kurie ataskaitose tampa sąnaudomis. O pagal pelno mokesčio įstatymą – tokiu atveju, kuomet yra prarandamas ne visiškai nudėvėtas turtas – priskiriama neleidžiamiems atskaitymams.

4 c lentelė. Ilgalaikio turto amortizacija

13 VAS	PMĮ (pelno mokesčio įstatymas)
Nematerialusis turtas, suteikiantis išskirtinių teisių (patentai, licencijos, franšizė ir pan.), dažniausiai įsigyjamas ribotam laikui, todėl nustatant jo naudingo tarnavimo laiką atsižvelgiama į teisių galiojimo laiką. Pagal 13-ojo VAS 55 punktą naudingo tarnavimo laikas turi būti apsvarstomas iš naujo kiekvienų finansinių metų pabaigoje. Jei tikėtinas turto naudingo tarnavimo laikas reikšmingai skiriasi nuo ankstesnių įvertinimų, jis turi būti patikslintas. Pagal 13-ojo VAS 56 punktą, jei nematerialiojo turto įsigijimo savikaina padidinama dėl jo patobulinimo ar turto vertė sumažinama dėl nuvertėjimo, per likusį naudingo tarnavimo laiką amortizacija skaičiuojama nuo patikslintos turto likutinės vertės. Pagal 13-ojo VAS 49 punktą nematerialusis turtas amortizuojamas taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) amortizacijos skaičiavimo metodą. Pagal 13-ojo VAS nuostatas nematerialiojo turto amortizacija pradedama skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmos dienos po ilgalaikio turto naudojimo pradžios.	PMĮ 18 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad ilgalaikio turto grupės ir jo amortizacijos maksimalūs normatyvai (metais) nustatyti šio įstatymo 1 priedėlyje. Pagal PMĮ nuostatas įmonės pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais turi nusistatyti ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį, ne trumpesnį negu PMĮ 1 priedėlyje nustatyti nusidėvėjimo ir amortizacijos normatyvai (metais). Pagal PMĮ 18 straipsnio 12 dalį ilgalaikio nematerialaus turto amortizacijos normatyvai gali būti tikslinami tik dėl kitų objektyvių priežasčių ir tik gavus vietos mokesčio administratoriaus sutikimą. Pagal PMĮ 18 straipsnio 4 dalies nuostatas nematerialiojo turto amortizacija skaičiuojama, taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) arba dvigubą – mažėjančios vertės (dvigubo balanso) – metodus pagal PMĮ 1 priedėlį. Įmonės gali pasirinkti vieną iš dviejų PMĮ nustatytų ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos skaičiavimo mokesčių tikslais pradžios ir pabaigos būdų: 1) kito mėnesio būdas (PMĮ 18 straipsnio 11 dalis); 2) pusmečio būdas (PMĮ 18 straipsnio 8, 9 dalys).

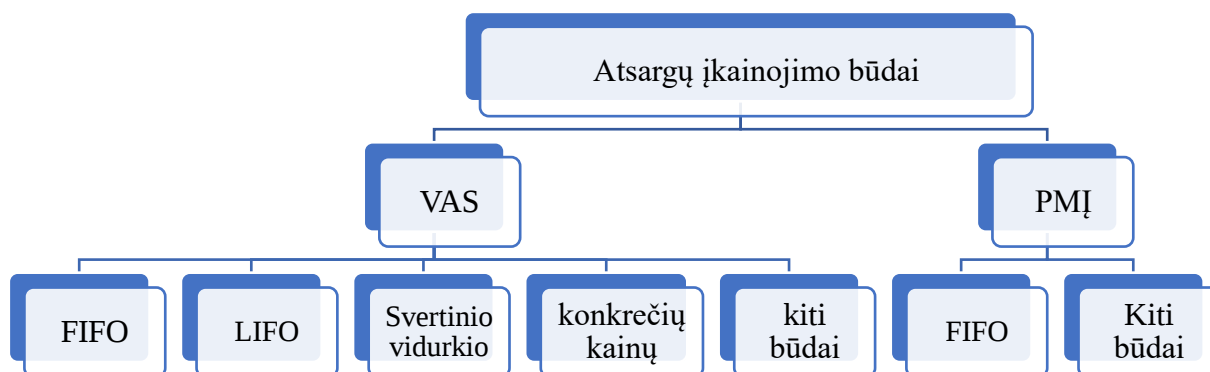
Šaltinis: Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie LR finansų ministerijos.

Pagrindinis ilgalaikio turto amortizacijos skirtumas tarp 13 VAS ir pelno mokesčio įstatymo yra toks, kad pagal verslo apskaitos standartus kiekvienais metais turto naudingo tarnavimo laikas yra apsvarstomas iš naujo. Pagal pelno mokesčio įstatymą – tokie laikotarpiai kiekvienam ilgalaikiam turtui jau yra nustatyti valstybės ir aprašyti pelno mokesčio įstatyme bei pateikti šio darbo prieduose.

Atsargų apskaitos tvarkymui bei įkainojimui yra daug skirtingų metodų. Kiekvienas iš metodų yra taikomas priklausomai nuo įmonės veiklos specifikos. Visos įmonės vadovaujamosios verslo apskaitos standartais, buhalterinės apskaitos įstatymu ar kitais teisės aktais pasirenka kokią atsargų apskaitos politiką naudos, kad ši atspindėtų teisingiausią atsargų vertę ir realią situaciją įmonėje. Atsargų apskaitą aprašančios finansinės apskaitos taisyklės ne visada sutampa su mokestinės apskaitos taisyklėmis. Siekiant, kad įmonėse apskaitos duomenys teisingai atspindėtų realią situaciją – yra svarbus finansinės ir mokestinės apskaitos aktų suderinimas.

„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 D. ir Subačienė R., 2013). Atsargos tai įmonės trumpalaikis turtas, kuris bet kurią akimirką gali virsti pinigais banko sąskaitoje. Verslo apskaitos standartai (9 – asis verslo apskaitos standartas) nurodo ir leidžia labai svarbų apskaitos būdą, kuris įvertina grynąją galimo turto realizavimo vertę. Paminėtas būdas svarbus, norint užtikrinti, kad trumpalaikio turto vertė balanse neviršytų tikrosios turto vertės. Pagal VAS yra numatyta, kad atsargos gali būti įkainojamos: FIFO, LIFO, svertinio vidurkio, konkrečių kainų arba kitais pritaikytais būdais. Žvelgiant į kitą prizmę – pelno mokesčio įstatymą, kuriame yra nurodyta, kad teisingo įkainojimo būdas yra tik vienas ir turi būti taikomas FIFO metodas. Pagal pelno mokesčio įstatymą kiti įkainojimo būdai gali būti naudojami tik išskirtiniais atvejais, kuomet yra gaunamas mokesčių administratoriaus leidimas ir yra leidžiami kiti įkainojimo būdai.

3 paveikslas. Atsargų įkainojimo būdai



Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis 8 – uoju Verslo apskaitos standartu

8 – asis verslo apskaitos standartas apibūdina penkis pagrindinius įkainojimo būdus. Renkantis FIFO „first in – first out“ būdą, yra sudaroma prielaida, kad tos prekės, kurios buvo įsigytos anksčiausiai – anksčiausiai ir yra sunaudojamos. Atsargas įkainojant LIFO „last in – first out“ būdu yra daroma prielaida, kad tos prekės, kurios yra įsigyjamos vėliausiai – sunaudojamos yra anksčiausiai. LIFO metodas yra tas, kuris pakankamai tiksliai gali padėti nustatyti įmonės finansinius rezultatus. Kuomet yra lyginami paskutinių pirktų atsargų kaina su jų pardavimo kaina – gaunami gana tikslūs bei neiškraipomi duomenys. LIFO metodas padeda sumažinti pelną, nes lyginama kaina yra paskutinė – dažniausiai ji būna didžiausia atsargų savikainoje. Svertinio vidurkio metodas yra naudojamas, kai „atsargos įkainojamos vidutinėmis kainomis, tai yra vienerūšių atsargų savikaina atsargoms yra nustatoma pagal tokių atsargų vienetų laikotarpio pradžioje ir per visą laikotarpį įsigytų ar pagamintų atsargų vienetų kainų svertinį vidurkį. (Tamulevičienė D., Subačienė R., 2013). Vienas iš trūkumų naudojant svertinio vidurkio metodą yra tai, kad jis nesuteikia aiškios informacijos kokią tiksliai įtaką kainų svyravimai daro galutiniam veiklos rezultatui. Konkrečių kainų metodas yra naudojamas tuomet, kai kiekvienas atsargos vienetas yra įkainojamas atskirai. Verslo apskaitos standartuose yra išskirti ir kiti galimi įkainojimo būdai – tai normatyvinės savikainos ir mažmeninių kainų būdai. PMĮ yra naudojamas tik FIFO arba kitas būdas, todėl atsargų įkainojimo metoduose galima pastebėti neatitikimų ne tik tarp VAS ir PMĮ, bet ir viename iš VAS. 9 – tasis verslo apskaitos standartas nurodo, 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). Tame pačiame VAS 23 p. yra nurodoma, kad nėra svarbu, kaip įvertinamos atsargos, nes jų finansinėse ataskaitose turi būti įvertinta savikaina arba grynoji galimo realizavimo vertė. Šis punktas prieštarauja tiek VAS prieš tai paminėtam punktui, tiek PMĮ nuostatomis.

Tarp 9 VAS ir pelno mokesčio įstatymo atsargų apskaitoje ir tarp leidžiamų atskaitymų galima surasti akivaizdžių skirtumų.

5 lentelė. Skirtumai atsargų apskaitoje

9 VAS	PMĮ
Pagal 9-ojo VAS 31 punkto nuostatas visų atsargų nukainojimo iki gryniosios galimo realizavimo vertės suma ir visi atsargų nuostoliai turi būti pripažįstami to laikotarpio, kuriuo buvo atliekami nukainojimai ir (ar) susidarę nuostoliai, bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis.	Pagal Lietuvos Respublikos PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatas leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu PMĮ nenustatė kitaip. Todėl atsargų nukainojimo ir nuostolių (neįskaitant natūralios netekties nuostolių) sumos, skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, nepriskiriamos leidžiamiems atskaitymams, nes šios sąnaudos nėra patirtos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

Šaltinis: Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie LR finansų ministerijos.

Pagrindinis skirtumas atsargų apskaitoje tarp 9 VAS ir pelno mokesčio įstatymo yra toks, kad pagal verslo apskaitos standartus visi atsargų nuostoliai, kurie buvo patirti mokestiniame laikotarpyje turi būti pripažinti bendrosiomis sąnaudomis tame pačiame mokestiniame laikotarpyje, kuomet ir buvo patirti. Tokiu būdu sąnaudos tampa leidžiamais atskaitymais, ko nėra taikant pelno mokesčio įstatymo. Įmonės apskaitoje taikant pelno mokesčio įstatymą ir skaičiuojant apmokestinamąjį pelną bei atsiradus skirtumui atsargų apskaitoje – tokios sąnaudos tampa neleidžiamais atskaitymais.

5 a lentelė. Skirtumai tarp pridėtinės vertės mokesčio.

9 VAS	PMĮ
Pagal VAS 6 ir 7 punktų nuostatas nustatant atsargų įsigijimo savikainą, prie pirkimo kainos pridedami visi su pirkimu susiję mokesčiai bei rinkliavos (išskyrus tuos, kurie vėliau bus atgauti).	Pagal PMĮ turto įsigijimo kaina – išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas) – nėra įskaitomos. Išimtis yra pridėtinės vertės mokestis, jei jis yra susijęs su šio turto įsigijimu - PVM į turto įsigijimo kainą neįskaitomas, neatsižvelgiant į tai, ar vienetas yra PVM mokėtojas, ar ne.

Šaltinis: Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie LR finansų ministerijos.

Skirtumas tarp pridėtinės vertės mokesčio tarp 9 VAS ir pelno mokesčio įstatymo yra toks, kad neatsižvelgiant į tai ar įmonė yra PVM mokėtoja ar ne - pagal verslo apskaitos standartus į sąnaudas yra traukiamos visos patirtos išlaidos – tarp jų ir sumokėtas pridėtinės vertės mokestis. Pagal pelno mokesčio įstatymą šiuo atveju yra atvirkščiai – PVM nėra priskiriamas sąnaudoms.

5 b lentelė. Skirtumai tarp leidžiamų atskaitymų

9 VAS	PMĮ
Išlaidų, kurios ne įtraukiamos į gaminių savikainą, o pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio, kai jos patiriamos, sąnaudomis. Tokiomis išlaidomis laikomos nepagrįstai didelės medžiagų, darbo užmokesčio arba kitos gamybos išlaidos, taip pat sandėliavimo išlaidos, išskyrus prieš tolesnį gamybos etapą būtinas sandėliavimo išlaidas, papildomos administravimo išlaidos, nesusijusios su galiniu pristatymu į jų dabartinę vietą ir su jų būkle, ir pardavimo išlaidos	Pagal PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 5 punktą ribojamų dydžių atskaitymų dalis, viršijanti nustatytus dydžius, priskiriama neleidžiamiems atskaitymams.

Šaltinis: Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie LR finansų ministerijos.

Skirtumas tarp leidžiamų atskaitymų 9 verslo apskaitos standarte ir pelno mokesčio įstatyme yra toks, kad pagal pelno mokesčio įstatymą, jei atskaitymų dalis viršija nustatytas ribas – atskaitymai tampa neleidžiami. O verslo apskaitos standartas leidžia visas savikainas, kurios buvo patirtos tame ataskaitiniame laikotarpyje pripažinti to ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.

5 c lentelė. Skirtumai tarp savikainų

9 VAS	PMĮ
Pagal 9-ojo VAS 30 punkto nuostatas, kai pasikeičia aplinkybės, dėl kurių atsargos turėjo būti nukainotos žemiau negu savikaina, nukainojimo suma atstatoma taip, kad nauja balansinė vertė būtų lygi atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainai arba patikslintai grynajai galimo realizavimo vertei, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų mažesnė. Tačiau atstatytoji atsargų vertė negali būti didesnė už atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainą.	Kai padidėja nukainotų atsargų grynoji galimo realizavimo vertė, šių atsargų nukainojimo atstatymo iki naujos grynosios galimo realizavimo vertės arba iki faktinės įsigijimo (pasigaminimo) savikainos, kai ji mažesnė už naują grynąją galimo realizavimo vertę, tai, skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, apskaitoje padidintos sąnaudos turi būti atstatomos, mažinant sąnaudas.
Pagal 9-ojo VAS 35 punkto nuostatas įmonė, apskaičiuodama gamyboje sunaudotų ar parduotų atsargų savikainą, gali taikyti FIFO būdą (darant prielaidą, kad pirmiausiai sunaudojamos anksčiausiai įsigytos ar pagamintos atsargos), LIFO būdą (darant prielaidą, kad pirmiausiai sunaudojamos vėliausiai įsigytos ar pagamintos atsargos), svertinio (slenkančiojo) vidurkio, konkrečių kainų arba kitus atsargų įkainojimo būdus, atsižvelgdama į įmonės veiklos pobūdį bei kitas sąlygas	Pagal PMĮ 57 straipsnio 4 dalies nuostatas įmonės atsargos, skaičiuojant pelno mokestį, apskaitomos FIFO metodu. Įmonės, kurios, sudarydamos finansinių ataskaitų rinkinį, atsargas apskaito, taikydamos LIFO, svertinio vidurkio, konkrečių kainų arba kitą (neįskaitant FIFO) atsargų įkainojimo ir apskaitymo metodą ir tą patį metodą nori taikyti skaičiuodamos pelno mokestį, tai turi kreiptis į mokesčių administratorių ir pateikti prašymus.

Šaltinis: Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie LR finansų ministerijos.

Skirtumas tarp savikainų 9 verslo apskaitos standarte ir pelno mokesčio įstatyme yra toks, kad atsiradus aplinkybėms dėl kurių atsargos turėjo būti perkainotos žemiau už savikainą - nukainojimo suma atstatoma atsižvelgiant į tai ar nauja balansinė vertė yra lygi atsargų įsigijimo savikainai ar patikslintai grynajai galimo realizavimo vertei bei yra mažesnė. O pagal pelno mokesčio įstatymą toks atstatymas yra iki naujos grynosios galimo realizavimo vertės arba iki faktinės įsigijimo (pasigaminimo) savikainos, kai ji mažesnė už naują grynąją galimo realizavimo vertę.

Skirtumų tarp skirtingų įstatymų natūralu, kad yra, buvo ir bus. Norint turėti kuo tikslesnę apskaitą ir išvengti finansinių ir mokestinių neatitikimų, žvelgiant per atsargų apskaitą – įmonės turėtų atsargų įkainojimo būdą pasirinkti atsižvelgiant į tai, kokia yra vieneto veiklos specifiška. Tiek finansinėje, tiek mokestinėje apskaitoje reikia pasirinkti vienodus įkainojimo būdus tam, kad būtų kuo mažiau skirtingų neatitikimų ir informacijos šaltinių. Įmonėms reikėtų stengtis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje išvengti pirkti didelių atsargų kiekių, nes tai didina sąnaudas metų pabaigoje, o nusidėvėjimo ar amortizacijos paskaičiuoti negalima. Įstatymų leidėjai norint padėti įmonėms siekti finansinės ir mokestinės apskaitos harmonizavimo atsargų įkainojimo aspektu bei sudaryti sąlygas kiekvienai įmonei laisvai pasirinkti įkainojimo metodą, taip apskaičiuojant ataskaitinį pelną suteikia galimybę pasirinkti pateikus prašymą valstybinei mokesčių inspekcijai. Pagrindinis dėmesys yra skiriamas ne maksimalaus mokesčio surinkimui, o tiksliai finansinių dokumentų duomenų atspindėjimui bei tam tikrų sričių, tokių kaip lengvatos investicijoms, paramai ir panašiai reguliavimas.

2.3. SKIRTUMŲ SISTEMINIMAS APSKAITOJE

Finansinės ir mokestinės apskaitos vedimo atveju sudarant finansinės ir mokestinės ataskaitas – duomenys kartais gali nesutapti, taip atsitinka dėl natūralių priežasčių. Nors pajamos ir yra skaičiuojamos remiantis tais pačiais principais – skirtumai ataskaitose gali būti akivaizdūs. Taip atsiranda dėl dviejų priežasčių: laikinieji ir nuolatiniai skirtumai. Laikinieji skirtumai atsiranda dėl to, kad pajamos ir sąnaudos yra pripažįstamos skirtingame laike. O nuolatiniai skirtumai atsiranda, nes mokestinėje apskaitoje nėra pripažįstamos finansinės apskaitos pajamos arba atvirkščiai. A. Tran 1997 metais teigė, kad apskaitos politikoje yra stengiamasi laikytis pastovumo principo, bet tuo pačiu per mažai dėmesio yra skiriama teikiamų finansinių ataskaitų suderinamumui – tai reiškia, kad nėra bendro įvertinimo metodo finansinėje apskaitoje. Įmonėms yra laisvai leidžiama pasirinkti įvertinimo metodus pagal savo veik-

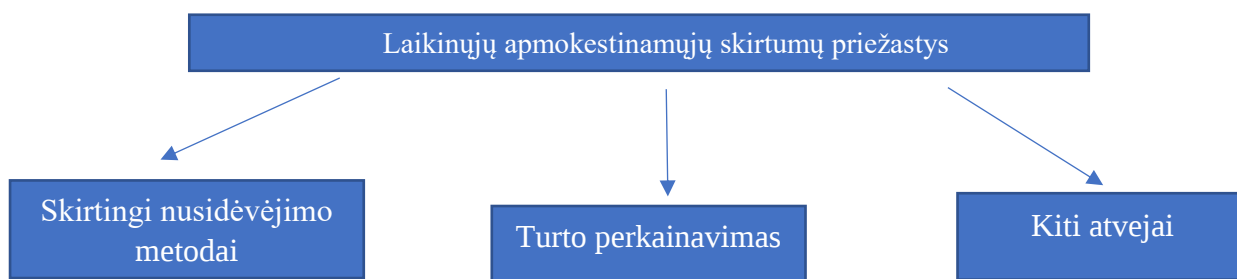
los specifika, tačiau vienoduose segmentuose dirbančios įmonės taip gali gauti kardinaliai skirtingus dėl ne vienodai pasirinktų vertinimo metodų. Tačiau taikant finansinę arba mokestinę apskaitą kitaip ir nebus. Finansinėje apskaitoje taikomi metodai turi būti skirtingi tam, kad atspindėtų kuo realesnį įmonės finansinį vaizdą, o mokestinėje apskaitoje svarbiausia yra mokestinė bazė. Dėl tokių veiksnių atsiranda finansiniai ir mokestiniai skirtumai, kurie yra išskiriami į laikinuosius ir nuolatinus.

„Laikinieji skirtumai – turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumai. Gali būti apmokestinamieji ir įskaitomieji laikinieji skirtumai“. (24 – asis verslo apskaitos standartas). Pagrindinė laikinųjų skirtumų atsiradimo priežastis yra tada, kai yra apskaičiuojamas apskaitinis pelnas, o jo pajamos arba sąnaudos yra įtraukiamos į vieną laikotarpį, o apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną – atsiranda kitame ataskaitiniame laikotarpyje. Laikinieji skirtumai gali atsirasti ir dėl kitų priežasčių: turtas yra perkainojimas, o mokesčio bazė nekinta, turto ar įsipareigojimo balansinė vertė pirmą kartą kuomet yra pripažįstama skiriasi nuo pirminės turto ar įsipareigojimo mokesčio bazės arba kuomet įsigijamas verslas arba įmonė yra reorganizuojamos (jungimo būdu) – įsigijimo savikaina yra paskirstoma įsigytam turtui arba įsipareigojimams ir atsižvelgiama į jų tikrąją vertę, o mokesčio bazė yra paliekama tokia pati. Laikinieji skirtumai susidaro, kai apskaičiuojant apmokestinamas pajamas, jos anksčiau yra pripažįstamos mokestinėje apskaitoje, nei finansinėje.

Apmokestinamieji laikinieji skirtumai 24 – jame verslo apskaitos standarte yra apibrėžiami, kaip laikinieji skirtumai, dėl kurių būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas bus didesnis už apskaitinį (mokestiniai nuostoliai bus mažesni už apskaitinius) (24 – asis verslo apskaitos standartas). Kuomet įmonė finansinėje ir mokestinėje apskaitoje pasirenka skirtingus nusidėvėjimo metodus – atsiranda rizika atsirasti mokestiniams neatitikimams. Dėl to mokestinė bazė gali būti ryškiai didesnė nei balansinė vertė. Turto perkainavimas į tikrąją vertę gali pakeisti balansinę vertę, bet tuo pačiu mokestinė bazė gali ir nekisti. Dėl tokių priežasčių mokestinis pelnas tampa mažesnis lyginant su finansiniu pelnu – todėl mažėja to laikotarpio išlaidos pelno mokesčiui. Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas atsiranda tada, kai susidaro apmokestinamieji laikinieji skirtumai - kai turto balansinė vertė tampa didesnė arba įsipareigojimo balansinė vertė tampa mažesnė nei jo mokesčio bazė. Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas turi būti priskirtas visiems apmokestinamiesiems laikiniams skirtumams, nebent jie atsirastų iš: prestižo, kurio amortizacija nėra naudojama mokesčių skaičiavimui arba pirminio turto ar jo įsipareigojimo pripažinimo sandorio, kai tai nėra verslo įsigijimas

ar įmonių reorganizavimas sujungimo būdu, o sandorio metu niekas neturi įtakos nei apskaitiniam nei apmokestinamajam pelnui arba nuostoliams. 2 paveiksle pateikiamos priežastys dėl kurių atsiranda laikinieji apmokestinamieji skirtumai.

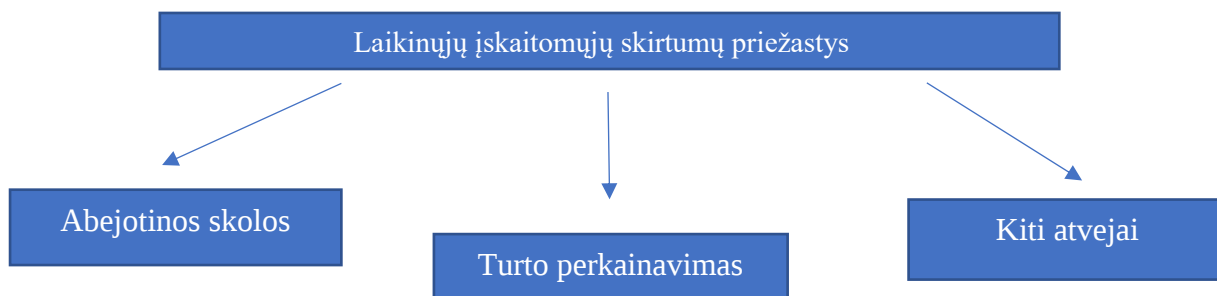
4 paveikslas. *Laikinių apmokestinamųjų skirtumų priežastys*



Šaltinis: sudaryta darbo autorės.

Įskaitomieji laikinieji skirtumai pagal 24 verslo apskaitos standartą yra apibrėžiami, kaip laikinieji skirtumai, dėl kurių būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas bus mažesnis nei apskaitinis pelnas, o mokestiniai nuostoliai bus didesni už apskaitinius. Įskaitomieji laikinieji skirtumai sukuria atidėtojo mokesčio turtą, kuris atsiranda jeigu turto balansinė vertė yra mažesnė arba įsipareigojimo balansinė vertė yra didesnė už jo mokesčio bazę. Paveiksle pateikiamos priežastys dėl kurių atsiranda įskaitomieji laikinieji skirtumai. Abejotinomis skolomis gali būti pripažintos sąnaudos, kurios mažina pelną, bet mokestinėje apskaitoje už tą patį laikotarpį jos nėra pripažįstamos, todėl mokestinė bazė tampa didesne už balansinę. Turto perkainavimas gali sumažinti bendrą balansinę vertę ir mokestinės vertės atžvilgiu. Laikinieji skirtumai gali atsirasti dėl naujo turto ir su jo paruošimu naudoti susijusiomis išlaidomis – jų įtraukimo į balansą ar skirtingų investicijų. Dėl tokių priežasčių mokestinis ataskaitinių metų pelnas tampa didesnis nei finansinės pelnas – todėl didėja ataskaitinio laikotarpio išlaidos pelno mokesčiui. Atidėtojo mokesčio turtas kiekvienais ataskaitiniais finansiniais metais yra koreguojamas tol, kol iki galo yra panaikinami įskaitomieji laikinieji skirtumai. 3 paveiksle pateikiamos priežastys dėl kurių atsiranda įskaitomieji laikinieji skirtumai.

5 paveikslas. *Laikinių įskaitomųjų skirtumų priežastys*



Šaltinis: sudaryta darbo autorės.

Nors atsirandantys laikinieji skirtumai išnyksta kitais ataskaitiniais laikotarpiais, kartais gali pasitaikyti ir nuolatinių skirtumų, kurie dažnai kartotis. Nuolatiniai skirtumai pagal 24 –ąją VAS yra apibrėžiami, kaip apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumai, kurie susidaro dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal finansinę apskaitą ir mokesčius reglamentuojančius teisės aktus. Šie rodiklių skirtumai susidaro konkretų ataskaitinį laikotarpį ir kitais laikotarpiais neišnyksta. Nuolatiniai skirtumai gali būti dviejų rūšių: didinantys arba mažinantys mokestinę bazę. (Kalčinskas, G., (2013), Buhalterinės apskaitos pagrindai). Skirtumai dėl kurių atsiranda mokesčio dalies didinimas gali susidaryti dėl to, kad apskaitoje yra arba nėra pripažįstamos konkrečios pajamos arba sąnaudos. Gali pasitaikyti taip, kad apskaitoje konkrečios išlaidos yra traukiamos kaip sąnaudos, nors pelno mokesčio įstatyme tokios sąnaudos negali būti pripažįstamos arba pripažįstamos dalinai. (Pelno mokesčio įstatymo V skyrius, 31 straipsnis). Kuomet mokestinė bazė yra mažinama, tai gali nutikti dėl kelių priežasčių: pagal mokestinę bazę - įmonės išmokėtos lėšos yra tarp leidžiamų atskaitymų, nors metinėje atskaitomybėje jos nėra įtrauktos į sąnaudas (Pelno mokesčio įstatymas, V skyrius 17 straipsnis) arba apskaitoje prieš tai pripažintos pajamos nėra įtrauktos į mokestinę bazę (Pelno mokesčio įstatymas, V skyrius, 12 straipsnis).

Kamarauskaitė A., Subačienė R., Senkus K., (2016) savo straipsnyje mini, kad laikinieji skirtumai, veikia tiek apmokestinamąjį pelną, tiek ir apskaitinį pelno mokestį – bet to nedaro nuolatiniai skirtumai. Apmokestinamasis pelnas yra veikiamas konkrečiam laikotarpiui tenkančia nuolatinių skirtumų suma, o apskaitinis pelno mokestis atsiranda dėl laikinųjų skirtumų atsiradusiais atidėtaisiais mokesčiais. Šie mokesčiai yra apskaičiuojami dauginant sudariusį skirtumą iš pelno mokesčio tarifo (tarifo dydis yra toks, koks jis turėtų būti tais laikotarpiais, kai laikinasis skirtumas išnyks). Pats dydis parodo, kokia suma ateinančiais laikotarpiais padidės ar sumažės į biudžetą mokamas pelno mokestis.

Dažnu atveju apskaitos politika įmonėse yra derinama prie skirtingų mokestinių taisyklių, o ypač tvarkant ilgalaikio turto arba atsargų apskaitą. Įmonės norint išvengti susidarantių laikinųjų arba nuolatinių skirtumų gali minimaliai sumažinti neleidžiamų atskaitymų sumas vedant mokestinę apskaitą.

2.4. PASIRINKTŲ ĮMONIŲ PRISTATYMAS

Pasirinkau nagrinėti dvi lietuvių įmones - UAB „LeMuse LT“ ir UAB DADADA. Su šių įmonių veikla esu susipažinusi tiesiogiai ir žinau, ką ir kaip įmonės veikia bei kokią apskaitos politiką taiko todėl tai yra naudinga. LeMuse LT savo apskaitoje vadovaujasi finansinės ir mokestinės apskaitos principais todėl ji galėtų būti kaip gerasis pavyzdys su savo apskaitos politika. DADADA pradedama kurti savo veiklą – apskaitos tvarkymą pradėjo būtent nuo mokestinės apskaitos principų, tačiau paskutiniu metu kuomet pasaulyje vyrauja pandemija susiduria su įvairiais sunkumais ir svarsto pereiti prie finansinės ir mokestinės apskaitos taikymo savo įmonėje. Pačiame darbe lyginama kaip įmonės taiko ir vadovaujasi anksčiau aprašytus principus bei pateikiama sistema, kaip UAB „DADADA“ galėtų pereiti prie finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumų derinimo savo apskaitoje.

UAB „LeMuse LT“ - LeMuse yra tvarios mados prekės ženklas, kuris gimė prieš daugiau nei 10 metų. LeMuse gimė iš noro kurti patogius ir puikiai tinkančius drabužius, pasižyminčius savo minimalistiniu dizainu ir įgyvendintus iš natūralių medžiagų. Lina - LeMuse mados prekės ženklo įkūrėja. Pačiai įkūrėjai labai rūpi nepriekaištingai tinkantys, minimalistiniai, ilgaamžiai ir natūralūs drabužiai. Pagrindinis audinys iš kurio gaminami drabužiai įmonėje – linas. Be to, linas taip pat yra labai svarbi Lietuvos ir Baltijos šalių paveldo dalis. Visi LeMuse kūriniai yra gaminami Lietuvoje. LeMuse žodžio reikšmė - mūza. Kadangi LeMuse drabužiai yra pagaminti iš natūralių audinių ir yra ne tik gražūs, bet ir labai jaukūs bei patogūs. LeMuse tikslas – priversti kiekvieną moterį jaustis tikra ir gražia mūza, nepaisant jokių trūkumų, kuriuos galvojame, kad turime. LeMuse klientų vertybės labai artimos LeMuse komandos vertybėms tai tvarumas, rūpinimasis mūsų planeta bei sąžininga prekyba. LeMuse prekės ženklas kuria tvarius, ilgaamžius drabužius, kurie gali papildyti kiekvienos moters garderobą ir suteikti patogumo bei grožio kiekvieną dieną (<https://dresslemuse.com/lt/>).

UAB „DADADA“ – DADADA tai Lietuvos dizaino įmonė, kuri konsultuoja asmeninius arba įmonių prekių ženklus – jų produktus ar paslaugas. DADADA nagrinėja įvairius kliento poreikių aspektus bei gali pasiūlyti geriausius įmanomus variantus tobulinti dizainą, kuriuos sugeneruoja profesionalų ir prekės ženklo strategijos komanda. Įmonė turi ilgalaikius partnerius Lietuvoje, tokius kaip SEB bankas, DAO šeima, Lietuvos kultūros institutas, Lietuvos jūrų muziejus, Žemaičių muziejus ALKA bei kitais. Pati įmonė specializuojasi ties dizainu, tačiau jų paslaugas apima tiek prekės ženklo strategija, įvardijimas, kopijavimas – rašymas, vizualo sukūrimas įmonės prekės ženklui, taip pat įmonės tapatybė. DADADA gali sukurti ir

pristatyti vizualinę komunikaciją – internetinio puslapio ar aplikacijos dizainui. Kolektyvas vykdomas skirtingus daugiafunkcinius projektus bendradarbiauja su architektais ir inžinieriais tam, kad pateiktų geriausią įmanomą sprendimą nuo koncepcijos sukūrimo ir jos gamybos ar montavimo. Patirtiniai parodų projektai – tai patirtis, kai dizainas susijungia su erdve. Pačiai įmonei patinka išplėsti komunikacijos pranešimą nuo vizualinio iki erdvės ir patirtinio dizaino sričių. Tokie dalykai vyksta įvairių muziejaus ekspozicijų, interaktyvių instaliacijų, firminių aplinkų, kelio paieškos sistemos ir kitų projektų metu. DADADA savo darbus sėkmingai atlieka ir Lietuvos Respublikos Prezidento rūmuose, sukūrė vizualizaciją lietuviškam Vinted startuoliui. Taip pat DADADA įmonė prekiauja ir savo kurtomis marškinėliais, kurias noriai įsigyja tiek Lietuvos, tiek užsienio rinkos klientai (<https://dadada.lt/>)

3. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS SKIRTUMŲ ANALIZĖ

UAB „LEMUSE LT“ IR UAB „DADADA“

UAB „LeMuse LT“ pradedama kurti savo verslą – orientavosi į Lietuvos ir užsienio rinką taip mėgindama pasauliui paskleisti žinią apie Lietuvą ir lietuvių kuriamus lietuviškus produktus. UAB „DADADA“ pačioje įmonės gyvavimo pradžioje buvo orientuota į užsienio rinką ir būtent pirmieji jos partneriai buvo viena iš Čekijos įmonių – Cocoon, S.R.O. Tik kiek vėliau į lietuvių įkurtą įmonę pradėjo kreiptis kitos mūsų šalies įmonės prašydamos pagalbos dizaino srityje apipavidalinant įmonės elektroninį puslapį, sukuriant vizualizaciją, kaip galėtų atrodyti atnaujintos įmonės patalpos ar kiti įmonės dizaino dalykai.

Kuriant apskaitos politiką ir sprendžiant kokių apskaitos taisyklių laikysis įmonės – LeMuse LT pasirinko iškart taikyti tiek finansinės, tiek mokestinės apskaitos principus, kadangi jai buvo ir yra svarbu matyti iškart realius įmonės duomenis taip planuojant kokius avansus gali sumokėti tiekėjams, atsargų likučius, taip pat įmonės vadovybė mato realius pinigų srautus pagal tai, kuris metų laikas ir sezonas yra pelningesnis. Įkuriant DADADA įmonę pirminė idėja buvo labiau orientuotis būtent į užsienio rinką taip pritraukiant klientus iš skirtingų užsienio šalių suteikiant jiems dizaino paslaugas. Būtent dėl to DADADA pasirinko apskaitoje taikyti mokestinės apskaitos taisykles.

Tyrimų ir plėtros darbų išlaidų skirtumai

Tam, kad UAB „LeMuse LT“ galėtų tinkamai vykdyti savo veiklą yra reikalingas nuolatinis žinių, kurias būtų galima pritaikyti praktikoje atnaujinimas. Pagal verslo apskaitos standartus veikla, skirta naujoms žinioms įgyti gali būti traktuojama, kaip įsigytos tyrimo išlaidos. Tokiu atveju patyrus išlaidas skirtas tyrimui įmonė savo apskaitoje gali apskaityti kaip sąnaudas per kurį susidarė tos išlaidos.

UAB „DADADA“, kuri apskaitoje taiko mokestinės apskaitos politiką turi vadovautis pelno mokesčio įstatymu, pagal kurį tokios išlaidos apskaitoje gali būti pripažintos tik tuomet jei tai padėjo uždirbti pajamas ar vieneto ekonominei naudai gauti. Tokiu atveju DADADA išlaidas, kurias patirtų įsigijus mokymus, kurie skatintų klientų pritraukimą galėtų atskaityti iš pajamų, kaip leidžiamus atskaitymus tik per tą mokestinį laikotarpį kada faktiškai ir patirtų tokias išlaidas. Tačiau, jei mokymai nebūtų konkrečiai susiję su įmonės vykdoma veikla ir nepadėtų tiesiogiai uždirbti pajamų, to įmonė negalėtų priskirti prie leidžiamų atskaitymų per mokestinį laikotarpį.

Čia ir atsiranda pagrindinis skirtumas tarp taikymo finansinės ir mokestinės apskaitos bei tik mokestinės apskaitos. Įmonė, kuri įsigyja tyrimus ar plėtros darbus pagerinti savo

vykdomai veiklai ir savo apskaitoje taikanti abu apskaitos principus, tokias išlaidas visuomet gali pripažinti, kaip sąnaudas ir matyti realų sąnaudų kiekį. Bet įmonė, kuri apskaitoje taiko tik vieną principą – patyrusi tokias išlaidas juos išskaičiuoja iš leidžiamų atskaitymų faktiškai tik tą laikotarpį, kai ir patyrė išlaidas.

Ilgalaikio turto nurašymas

Kuomet LeMuse LT praranda ar nurašo ne visiškai amortizuotą nematerialųjį turtą pagal 13 Verslo apskaitos standartą ji gali pripažinti nuostolius, kuriuos finansinės atskaitomybės ataskaitoje (pelno (nuostolių)) ji priskirtų prie bendrųjų ir administracinių sąnaudų. Patyrus tokį ilgalaikio turto nurašymą įmonė tiesiog padidina sąnaudas bei sumažina pelną prieš apmokestinimą, kas šiuo atveju finansinėje apskaitoje bus parodyta, kaip mažesnis pelnas, bet pats pelno mokestis, kuris yra apskaičiuojamas pagal pelno mokesčio įstatymą bus vis tiek didesnis.

DADADA, kuri vadovaujasi tik mokestinės apskaitos politika patyrusi tokį ilgalaikio turto netekimą ir turint jį nurašyt turėtų priskirti prie neleidžiamų atskaitymų. Tokios išlaidos, pagal pelno mokesčio įstatymą nėra susijusios su pajamų uždirbimu ar neįprastinės įmonės vykdomos veiklos sąnaudomis.

Taikant mokestinės apskaitos politiką pelnas yra apskaičiuojamas iš apskaitinio pelno atėmus neleidžiamus atskaitymus ir pridėjus leidžiamus atskaitymus. Taigi, jei DADADA taikytų finansinės ir mokestinės apskaitos politiką savo apskaitoje ir turėtų ilgalaikio turto nurašymą, šiuo atveju parodytų, kad apskaitinis (finansinės apskaitos) pelnas sumažėtų, bet pelno mokestis būtų didesnis. Tokiu atveju ir sąlyginai mažesnis būtų įmonės nepaskirstytas finansinės apskaitos pelnas, kurį įmonės akcininkai gali išsimokėti, kaip dividendus.

Ilgalaikio turto nusidėvėjimas/amortizacija

Ilgalaikio turto amortizacija vadovaujantis tik mokestinės apskaitos principu ir pagrindinį dėmesį telkiant tik pelno mokesčio įstatymui čia turi kone didžiausią pranašumą. DADADA, kuri taiko savo apskaitoje tai vadovaujasi tuo, kad pačiame įstatyme jau yra nustatyta kokios yra ilgalaikio turto grupės ir kokie yra nustatyti amortizacijos normatyvai. Bet kuri įmonė gali pati nusistatyti normatyvus, tačiau jie negali būti trumpesni nei tai nustato įstatymas. Įmonėje nematerialiojo turto amortizacija yra skaičiuojama, taikant tik tiesiogiai proporcingą (tiesinį) arba dvigubą – mažėjančios vertės (dvigubo balanso) – metodus.

Kadangi LeMuse LT taiko tiek finansinę, tiek mokestinę apskaitą – čia ji taip pat gali vadovautis pelno mokesčio įstatymu ir taikyti jau nustatytus ir įstatyme pateiktus normatyvus.

Įmonė, kuri savo apskaitoje taiko tik mokestinės apskaitos principus perėjusi prie finansinės ir mokestinės apskaitos principų šiuo atveju vis tiek apskaitoje vadovautųsi pelno mokesčio įstatyme nustatytais amortizacijos normatyvais nieko jose nekeičiant.

Skirtumai atsargų apskaitoje

Kaip ir visur, taip ir teisingame atsargų apskaitos tvarkyme bei įkainojime yra be galo daug įvairių metodų. Visi metodai yra taikomi prie įmonės ir pasirenkamas tinkamiausias metodas atsižvelgiant į tai, ką veikia kiekviena įmonė.

Pagrindinės atsargos, kurios yra skirtos perparduoti, abiejose įmonėse yra drabužiai. Tiek DADADA, tiek LeMuse LT prekiauja drabužiais. DADADA kiekvienų metų pabaigoje pasigamina skirtingų maketų marškinėlių, kurias pardavinėja visų metų eigoje. O LeMuse LT specializuojasi visų viršutinių drabužių gamyboje. LeMuse LT savo apskaitoje puikiai suderina finansinės ir mokestinės apskaitos reikalavimus, o tai padeda įmonei matyti realiausius likučius tiek finansinių metų pabaigai, tiek bet kuriai kitai dienai. Savo apskaitoje LeMuse atsargas dviem skirtingais būdais:

1. FIFO (ang. first in – first out), jei įmonė tam tikrų drabužių sandėlyje nori turėti daugiau nei vieną vienetą, o vis tik gavus užsakymą jį išsiųsti;
2. LIFO (ang. last in – first out), jei klientas nori savo pateiktą užsakymą gauti kuo skubiau.

DADADA, kuri savo apskaitoje labiau vadovaujasi mokestinės apskaitos principais šiuo atveju vadovaujasi ir pelno mokesčio įstatymu, pagal kurį vienintelis teisingas būdas apskaityti atsargas, kurios yra skirtos perparduoti yra FIFO metodas. Būtent šį metodą apskaitoje ir naudoja UAB „DADADA“. Metų pradžioje užsisakius skirtingų maketų drabužius ir norint juos parduoti per ateinančius metus, įmonė pagal įkainojimo metodą turi pradėti nuo tų, kurios yra sandėlyje likusios nuo ankstesnių laikotarpių ir tik vėliau pardavinėti tas, kurias užsisakė paskutines. Toks įkainojimo būdas įmonės apskaitoje tapo itin nenaudingas 2020 metų pradžioje, kuomet tiek Lietuvoje, tiek visame pasaulyje pradėjo plisti COVID – 19 virusas ir pasaulį ištiko pasaulinė pandemija. Įmonė metų pradžioje, kaip ir kasmet buvo pasigaminusi savo dizaino palaidines, kurias tikėjosi parduoti per ateinančius metus, nors dar ir turėjo likusių vienetų iš praeitų metų. Ištikus pandemijai ir visam pasauliui užsidarius namuose – naujosios palaidines taip ir liko sandėlyje beveik nepajudintos, kadangi pradžioje pagal FIFO įkainojimo metodą turėjo būti parduotos prieš tai įsigytos atsargos.

Teisingiausia abiem įmonėm atsargų apskaitoje būtų pradėti taikyti konkrečių kainų metodą, kuris reikštų, kad nesvarbu jog sandėlyje yra turimos atsargos, skirtos perparduoti – įmonė galėtų teisingai pardavinėti ir paskutines užsisakytas prekes, taip mažinant atsargas.

Skirtumai tarp atsargų įsigijimo savikainų

LeMuse LT savo apskaitoje pasikeitus aplinkybėms, dėl kurių turi perkainoti atsargas žemesne kaina nei tai būtų savikaina gali nukainojimo suma atstatyti taip, jog naujoji balansinė vertė būtų lygi tai savikainai, kuri buvo kuomet atsargos buvo įsigytos arba patikslinti galimąją realizavimo vertę priklausomai nuo to, kuri suma yra mažesnė (atsargų vertė negali būti didesnė nei yra atsargų įsigijimo savikaina). Kadangi ši įmonė taiko tiek FIFO (jei tai yra anksčiau pagaminti drabužiai, kuriuos įmonė turi prekyboje), tiek LIFO (jei tai yra specialūs greiti užsakymai ir tam reikia specialių medžiagų) įkainojimo būdus pagal 9 – ojo VAS galiojančią nuostatą apskaičiuoja gamyboje sunaudotą ar parduotą atsargų savikainą.

DADADA apskaitoje, kuomet pasikeičia aplinkybės ir reikia perkainoti savikainą, turi vadovautis pelno mokesčio įstatymu, kuris nusako kad kai įmonė apskaitoje naudoja FIFO įkainojimo metodu tai atsargų nukainojimo atstatymo iki naujos grynosios galimo realizavimo vertės arba iki faktinės įsigijimo (pasigaminimo) savikainos, jei ji mažesnė už naują grynąją galimo realizavimo vertę, tai, skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, apskaitoje padidintos sąnaudos turi būti atstatomos, mažinant sąnaudas. Tokių sąnaudų, kaip ir finansinės apskaitos taikyme negalima atstatyti didesnių nei buvo tuo metu, kai atsargos buvo įsigytos.

Ižvelgiant skirtumus tarp savikainų taikant finansinę ir mokestinę apskaitą arba tik mokestinę apskaitą – pagrindinis skirtumas yra tas, kad taikant abi apskaitos sistemos – įmonė gali rinktis, koku keliu nori eit ir kaip perkainoti turimas atsargas, kad pačiai įmonei būtų geriau tiek finansiškai nenukenčiant, tiek matant realius rezultatus. Jei DADADA pradėtų taikyti finansinės ir mokestinės apskaitos principus savo apskaitoje, žiūrint iš atsargų įsigijimo savikainų perspektyvos ji galėtų likti prie šiuo metu taikomo būdo, nes jis pakankamai ryškiai atspindėtų esamą situaciją įmonėje, kuri yra susijusi su atsargomis.

Skirtumai tarp sąnaudų/leidžiamų atskaitymų

LeMuse LT pagal savo apskaitos politiką leidžiamais atskaitymais gali laikyti ko ne visas savo patiriamas sąnaudas. Tokios išlaidos, kaip dideli medžiagų įsigijimai, gamybos išlaidos, sandėliavimo išlaidos bei papildomos administravimo išlaidos įmonėje, jei jos nėra

įtraukiamos į pagamintų gaminių savikainą, bet yra patirtos ir pripažintos ataskaitiniame laikotarpyje taip pat tampa įmonės patirtomis sąnaudomis. Tačiau įmonė yra tai įvertinusi ir tam, kad neturėtų didelių nereikalingų sąnaudų dažniausiai įsigyja tik tokį kiekį medžiagų, kurį sunaudos per artimiausią laikotarpį, o jeigu tai yra finansinių metų pabaiga – stengiasi vengti tokių papildomų išlaidų ir medžiagas įsigyja kitame ataskaitiniame laikotarpyje.

DADADA taikomoje apskaitos politikoje yra kiek kitaip. Įmonei yra svarbu turėti leidžiamų atskaitymų kadangi tai yra sudėtinė dalis apskaičiuojant įmonės apmokestinamąjį pelną. Jei įmonėje atsitinka taip, kad leidžiamų atskaitymų dydis viršija pelno mokesčio įstatymo – tai įmonės apskaitoje tokios sąnaudos turi būti priskirtos prie neleidžiamų atskaitymų.

Lyginant skirtumus tarp leidžiamų atskaitymų akivaizdu, kad geriau apskaitoje yra taikyti finansinės ir mokestinės apskaitos principus nei tik mokestinės apskaitos principus, nes finansinė apskaita parodo tikresnį įmonės veiklos rezultatą bei realią padėtį bet kuriuo veiklos metu. Norint matyti savo įmonės kuo realesnę padėtį DADADA akcininkai turėtų taikyti finansinės apskaitos principus.

Išanalizavus ir palyginus abiejų įmonių taikomus apskaitos metodus, jų skirtumus ir privalumus rekomenduotina UAB „DADADA“ savo apskaitoje pradėti vadovautis tiek finansinės, tiek mokestinės apskaitos taisyklėmis. Nors įmonė šiuo metu taiko tik mokestinės apskaitos principus, tačiau galvoja apie pradėjimą taikyti abiejų. Atliktas palyginimas parodė, kad tai būtų naudinga tiek įmonės viduje, tiek ir išorėje, kadangi šių abiejų apskaitos principų taikymas visuomet galėtų parodyti realią įmonės finansinę būseną taip įsivertinus, kokios yra plėtros ar klientų pritraukimo galimybės. Taip pat, įmonė galėtų dalyvauti tarptautiniuose konkursuose, nes visuomet žinotų tiksliai ir realias savo galimybes juose dalyvaujant, jei reikėtų papildomų lėšų. Esant poreikiui arba atsiradus kažkuriems nuolatiniais ar įskaitomiems skirtumams, kurie būtų reikšmingi įmonei apskaitos sistemoje galima naudoti subsąskaitas, kurios yra užbalansinėje dalyje taip fiksuojant reikšmingas pajamas arba išlaidas. Tokios sąskaitos nepakliūna į finansinę apskaitą, bet jose būtų galima pažymėti visas sumas dėl kurių yra koreguojamas mokestinis pelnas arba nuostoliai. Norint, kad informacija būtų kuo tikslesnė ir padaroma įtaka pelno mokesčiui kuo mažesnė reiktų turėti bent dvi sąskaitas iš kurių vienoje, būtų registruojami pajamų, o kitoje sąnaudų neatitikimai. Taip UAB DADADA galėtų vesti tikresnę ir teisingesnę informaciją nei tai darė iki šiol.

Apibendrinant – UAB „LeMuse LT“, kuri savo apskaitoje taiko tiek finansinės, tiek mokestinės apskaitos principus yra puikus pavyzdys įmonei UAB „DADADA“. Išnagrinėjus bei palyginus pagrindinius skirtumus tarp šių apskaitų taikymo įmonė DADADA tam, kad jos apskaitos vedimas bei tikslumas būtų kuo realesnis ir tikresnis turėtų pereiti prie abiejų apskaitų praktinio taikymo. Įmonės UAB „DADADA“ duomenys bus tikslesni norint pritraukti ne tik užsienio, bet ir Lietuvos investuotojus – jie kaip išorės vartotojai galės matyti realiai atspindinčią situaciją bet kuriame laikotarpyje ir taip įvertins kylančias rizikas. Investuotojai bei klientai galėtų susidaryti tinkamą įspūdį apie realias grėsmes pradedant dirbti kartu. O įmonės akcininkams tai padėtų matyti ir realią įmonės situaciją planuojant jos ateitį.

IŠVADOS

Atlikus literatūros analizę išsiaiškinta, kad skirtingose valstybėse apskaitos rūšys yra išskiriamos skirtingai. Remiantis Lietuvos respublikos teisės aktais egzistuoja dvi pagrindinės apskaitos valdymo rūšys: valdymo ir finansinė apskaitos.

Rašto darbe išskiriamas finansinės apskaitos porūšis - mokestinė apskaita. Remiantis literatūros šaltiniais mokestinė apskaitos rūšis yra apibrėžiama skirtingais apskaitos teisiniais reguliavimais, todėl neišskyrus mokestinės apskaitos gali atsirasti įmonės rezultatų iškraipymų skaičiuojant pelno mokestį.

Pagrindiniai skirtumai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos atsiranda dėl to, kad skiriasi Verslo apskaitos standartų ir Pelno mokesčiai įstatymo nuostatos. Skirtumai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos turi būti minimizuoti, suderinant Pelno mokesčio įstatymo prie galiojančių Verslo apskaitos standartų nuostatų.

Tarp VAS ir PMĮ esantis ryšys geriausiai atspindimas dydyje, kuris naudojamas pelno mokesčio apskaičiavime tai pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą. Skaičiuojant pelno mokestį pagal Verslo apskaitos standartus apskaitinis pelnas tampa pagrindiniu rodikliu, nes būtent jis yra perkeliamas į pelno mokesčio deklaraciją norint apskaičiuoti pelno mokestį ir yra koreguojamas dėl susidariusių nuolatinių skirtumų, laikinųjų skirtumų pokyčių, finansinių metų laikotarpyje gautų mokesčių lengvatų ar mokestinių nuostolių perkėlimo iš ankstesnių laikotarpių.

Rašto darbe pasirinktos analizuoti dvi įmonės: finansinę ir mokestinę apskaitą vykdanči UAB „LeMuse LT“ ir mokestinę apskaitą vykdanči UAB „DADADA“. Pagrindiniai skirtumai pagal kuriuos buvo analizuotos įmonės yra: tyrimų ir plėtros darbų išlaidų skirtumai, ilgalaikio turto nurašymas, ilgalaikio turto nusidėvėjimas/amortizacija, skirtumai atsargų apskaitoje, skirtumai tarp atsargų įsigijimo savikainų, skirtumai tarp sąnaudų/ leidžiamų atskaitymų.

Išanalizavus įmonės pagal finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumus UAB „DADADA“ įmonei rekomenduotina savo apskaitoje taikyti tiek finansinės, tiek mokestinės apskaitos principus. Jei įmonė pereitų prie tokios apskaitos taikymo, įmonės akcininkai ir susiję asmenys galėtų matyti tikrą, neiškraipytą ir tikslią informaciją apie įmonės finansinę būklę.

SANTRAUKA

Pagrindinis šio darbo tikslas – remiantis teisės aktais ir mokslinės literatūros analize išsiaiškinti bei nustatyti pagrindinius ypatumus tarp finansinės ir mokestinės apskaitos. Darbe minimaliai supažindinama su tuo, kas yra apskaita bei kokie jos porūšiai. Taip pat kokie yra pagrindiniai apskaitos tikslai ir skirtumai tarp pagrindinių rūšių.

Antrame skyriuje plačiau yra nagrinėjamos finansinės ir mokestinės apskaitos ypatumai. Visame pasaulyje galioja tarptautiniai apskaitos standartai pagal kuriuos Lietuvoje buvo parengti bei priimti Verslo apskaitos standartai. Pagal šiuos standartus dirba didelė dalis Lietuvos įmonių taip ruošdamos finansinės ataskaitas. Tinkamai paruošti finansinės atskaitomybės ataskaitas įmonės padeda ir tokie įstatymai, kaip Buhalterinės apskaitos įstatymas (nuo 2022 gegužės 1 dienos – Finansinės apskaitos įstatymas), Pelno mokesčio įstatymas, Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas bei kiti įvairūs teisės aktai. Darbo nagrinėjimo pagrindas yra finansinė ir mokestinė apskaitos, kurias reglamentuoja Verslo apskaitos standartai bei Pelno mokesčio įstatymas. Pagrindiniai skirtumai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos yra pastebimi būtent dėl skirtumų įstatyme ir nuostatuose. Darbe aprašomi pagrindiniai skirtumai, jie palyginami bei pateikiamos išvados.

Trečiasis skyrius yra skirtas dviejų įmonių analizei. Viena iš pasirinktų įmonių savo apskaitoje taiko tiek finansinę, tiek mokestinę apskaitas. O kita iki COVID – 19 pasaulinės pandemijos taikė tik mokestinės apskaitos principus ir vadovavosi Pelno mokesčio įstatymu. Darbe palyginami pagrindiniai skirtumai įmonės apskaitoje, parodant kuri apskaitos sistema turi daugiau privalumų taip pateikiant išvadas ir siūlymus.

PECULARITIES OF FINANCIAL AND TAX ACCOUNTING

KARINA INGILIARTAITĖ

Bachelor thesis

Management and business administration

Vilnius University, Faculty of Economics and Business Administration

Vilnius, 2022

Summary

Main purpose of this thesis - using law acts and scientific literature analysis, determine the main features of the financial and tax accounting. The work contains explanation of what is accounting, the different types of accounting, main goals of accounting and also the differences between the main types of accounting.

In the second section of the work, deeper analysis of financial and tax accounting features are performed. In the whole World international accounting standards are used, according to which, business accounting standards in Lithuania were adopted and implemented. Majority of companies in Lithuania are using these standards, when preparing financial statements. In addition, different laws are also helping companies to prepare their financial statements, like the accounting law (Financial accounting law - from May 1st 2022), Profit tax law, accountability law of the companies of Republic of Lithuania and other various law acts. Foundation of the investigation of the thesis is the financial and tax accounting, which are regulated by the business accounting standards and the profit tax law. Main differences between the financial and tax accounting are visible due to differences in the laws and acts. Main differences are analysed, compared and summarised in this work.

Third chapter is dedicated for the analysis of the two companies. One of the chosen companies is using both the financial and tax accounting schemas in their day to day business, while the other company, before COVID-19 Global pandemics, was using only tax accounting principles and worked according to Profit tax law. In the thesis, main differences of the two companies accounting procedures are compared, showing which accounting system has more advantages and also providing suggestions and conclusions.

LITERATŪRA

- Aleliūnaitė R., (2012) *Ilgalaikio turto finansinė ir mokestinė apskaita: skirtumai ir problemos*, Vilnius. Vilniaus universiteto leidykla.
- Bagdžiūnienė V., (2007), *Apskaitos dokumentai ir jų valdymas*, Vilnius - Conto litera, 2007.
- Bagdžiūnienė, V., (2007) *Apskaitos sąvokos*, Vilnius – Conto Litera.
- Bogulauskas, V., (2007), *Ekonometrija*, Kaunas – leidykla technologija.
- Buškevičiūtė, E., (2007), *Mokesčių Sistema*, Kaunas.
- Gutaitienė, O., (2012), *Apskaitos pradmenys*, Vilnius – Vilniaus kolegija.
- Jefimovas, B., (2008), *Apskaitos pagrindai*, Kaunas – leidykla Technologija, 2008.
- Kalčinskas, G., (2013), *Buhalterinės apskaitos pagrindai*, Vilnius – Pačiolio leidykla.
- Kanapickienė, R., Rudžionienė, K., Jefimovas, B., (2008), *Finansinė apskaita*, Vilnius – Vilniaus universiteto leidykla
- Lakis V., Mackevičius J., Gaižauskas L., (2010), *Valdymo apskaitos teorija ir praktika*, Vilnius – Vilniaus universiteto leidykla
- Rudžionienė K., (2012), *Finansinės apskaitos teorijos*, Vilnius – Vilniaus universiteto leidykla.
- Subačienė, R., Budrionytė, R., Kamarauskienė I., Lakis V., Raziūnienė D., Savickas V., Senkus, K., Tamulevičienė D., (2015), *Apskaitos ir audito pagrindai*, Vilnius – Vilniaus universiteto leidykla.
- Subačienė R., Budrionytė, R., Senkus K., (2012), *Finansinė apskaita*, Vilnius – Vilniaus universiteto leidykla.
- Subačienė R., Mackevičius J., (2016), *Lietuvos buhalterinės apskaitos sistema: praeitis, dabartis, perspektyvos*. Vilnius – Akademine leidyba.
- Tamulevičienė, D., Subačienė, R., (2013), *Valdymo apskaita*, Vilnius – Vilniaus universiteto leidykla.
- A autorių kolektyvas, (2010), *Studentų mokslinė konferencija jaunasis mokslininkas*, Kaunas-Akademia, http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2010/JM_2010_straipsniu_rinkinys.pdf

Bikienė J., Pučkienė D., (2012), *Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika*, <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16851/9789955194385.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Bužinskienė R., Vaitatienė L., (2020) *Mokestinė apskaita keičiantis verslo formai Lietuvoje*. <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:78418176/datastreams/MAIN/content>

Bird, R., M., Zolt, E. M., (2011) *Dual Income Taxation: A Promising Path to Tax Reform for Developing Countries* // *World Development*, <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0305750X11000787>

Česnauskė J., (2018), *Apskaitos pagrindai: teorija ir praktika*, <https://dspace.kaunokolegija.lt/bitstream/handle/123456789/96/Apskaitos%20pagrindai%20teorija%20ir%20praktika%202.pdf?sequence=2&isAllowed=y>

Jočiūnienė, D., Stončiuvienė N., (2008), *Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodologiniai neatitikimai*, <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/get/LTLDB0001:J.04~2008~1367164752368/DS.002>

Kamarauskaitė A., Subačienė R., Senkus K., (2016), *Verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo probleminių sričių tyrimas*, <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:19589449/datastreams/MAIN/content>

Mačernienė D., (2006), *Mokesčių apskaita užgožia finansinę*, Verslo žinios, Nr. 40.

Subačienė R., Lehte A., Brūna I., Hladika M., Mokošova D., Molin J., (2018), *Evaluation of accounting regulation evolution in selected countries*, <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:31351197/datastreams/MAIN/content>

Štarolytė S., (2018), *Verslo apskaitos standartų ir LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo vertinimas*, <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:59679057/datastreams/MAIN/content>

Tamulevičienė D., Valkauskas R., (2018), *Lietuvos buhalterinės apskaitos ir statistikos sąsajos bei transformacijos*, <https://www.zurnalai.vu.lt/BATP/article/view/11850/10463>

1-asis verslo apskaitos standartas, Finansinė atskaitomybė: <http://www.aat.lt/index.php?id=14>

1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ metodinės rekomendacijos:

<http://www.aat.lt/index.php?id=175>

2-asis verslo apskaitos standartas, Balansas: <http://www.aat.lt/index.php?id=14>

9-asis verslo apskaitos standartas, Atsargos: <http://www.aat.lt/index.php?id=14>

12-asis verslo apskaitos standartas, ilgalaikis materialusis turtas: <http://www.aat.lt/index.php?id=14>

24-asis verslo apskaitos standartas, Finansinė atskaitomybė: <http://www.aat.lt/index.php?id=14>

Buhalterinės apskaitos įstatymas (galiojanti suvestinė redakcija iki 2022-04-30): <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/27740c60a86911e9aab6d8dd69c6da66>

Finansinės apskaitos įstatymas (galiojanti suvestinė redakcija nuo 2022-05-01): <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154657/PtKgYgWbse>

Finansinių ataskaitų formos (galiojančios nuo 2016-01-01): <https://avnt.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-1/verslo-apskaitos-standartai/finansiniu-ataskaitu-formos-nuo-2016-01-01>

Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=324382

Pelno mokesčio įstatymas: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActEditions/lt/TAD/TAIS.157066>

Pelno mokestis: <https://www.vmi.lt/evmi/pelno-mokestis2>

Verslo apskaitos standartų ir Pelno mokesčio įstatymo skirtumai: <https://avnt.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-1/verslo-apskaitos-standartai/vas-ir-pmi-skirtumai>

Verslo apskaitos standartų ir LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo vertinimas: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2018~1540995810441/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

Verslo apskaitos standartai: <https://avnt.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-1/verslo-apskaitos-standartai/priimti-standartai>

Endrijaitis M., (2015), *Finansinės apskaitos standartų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu*, [Daktaro disertacija, Vilniaus universitetas], <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:14434880/datastreams/MAIN/content>

Katinas G., (2015), *Finansinės ir mokestinės apskaitos palyginamoji analizė*, [Magistro darbas, Mykolo Romerio universitetas], eLABa – nacionalinė Lietuvos akademinė elektroninė biblioteka.

Radkevičiūtė J., (2010), *Finansinės ir mokestinės apskaitos sąveika*, [Magistro darbas, Vilniaus universitetas], eLABa – nacionalinė Lietuvos akademinė elektroninė biblioteka.

PRIEDAI

1 lentelė. Įmonės apskaitos informacijos pobūdžio skirstymas

Rūšys	Vartotojų grupė	Informacijos pobūdis
Vidiniai vartotojai	Įmonės vadovybė	Teikiama informacija, kuri reikalinga įmonės veiklai planuoti, sprendimams priimti ar kontrolei užtikrinti.
	Įmonės darbuotojai	Teikiama informacija apie įmonės stabilumą, pelningumą, pajėgumą mokėjimams ar kitoms darbinėms funkcijoms vykdyti.
Išoriniai vartotojai	Savininkai ir investuotojai	Teikiama informacija apie pelningumą, investicijų saugumą, kuri padeda priimti sprendimus dėl akcijų pirkimo, laikymo ar pardavimo ar pelno skirstymo
	Finansiniai kreditoriai	Teikiama informacija apie įmonės mokumą ir gebėjimus laiku grąžinti paskolas.
	Tiekėjai	Teikiama informacija apie įmonės trumpalaikį mokumą, galimybes vykdant veiklą.
	Klientai	Teikiama informacija apie įmonės veiklos tęstinumą ir galimybes teikiant prekes arba paslaugas.
	Konkurentai	Teikiama informacija apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus.

	Valstybinės ir jos institucijos	Teikiama informacija, kurios pagalba leidžiama numatyti mokesčių politiką.
	Visuomenė	Teikiama informacija, kuri leidžia nustatyti koks yra įmonės indėlis į vietos ekonomiką.

2 lentelė. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvai (metais)

Ilgalaikio turto grupė	Metodas	Normatyvas metais
MATERIALUSIS TURTAS		
Veiklai naudojami nauji pastatai bei pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimas, jei pastatai pastatyti arba rekonstravimas atliktas nuo 2002 m. sausio 1 d.	tiesinis arba dvigubo balanso	8
Gyvenamieji namai	tiesinis	20
Kiti aukščiau neišvardyti pastatai	tiesinis	15
Mašinos ir įrengimai	tiesinis arba dvigubo balanso	5
Įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)	tiesinis	8
Elektros perdavimo ir ryšių įtaisai (išskyrus kompiuterinius tinklus)	tiesinis	8
Geležinkelio riedmenys (šilumvežiai, vagonai, cisternos), laivai	tiesinis	8
Vamzdynai, lėktuvai, ginklai	tiesinis	15
Baldai, išskyrus naudojamus viešbučių veiklai	tiesinis	6
Inventorius, baldai, naudojami viešbučių veiklai	tiesinis arba dvigubo balanso	6
Kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)	tiesinis arba dvigubo balanso	3
Lengvieji automobiliai:		
1) naudojami trumpalaikės automobilių nuomos veiklai, vairavimo mokymo paslaugoms ar transporto paslaugoms teikti – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis arba dvigubo balanso	4
2) kiti lengvieji automobiliai – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis	6
3) kiti lengvieji automobiliai	tiesinis	10
Krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis arba dvigubo balanso	4

Kiti kroviniai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai	tiesinis	10
Kitas aukščiau neišvardytas materialusis turtas	tiesinis	4
NEMATERIALUSIS TURTAS		
Programinė įranga	tiesinis arba dvigubo balanso	3
Įsigytos teisės	tiesinis arba dvigubo balanso	3
Kitas nematerialusis turtas	tiesinis	4
PRESTIŽAS		
Prestižas	tiesinis	15