

VERSLO APSKAITOS STANDARTŲ IR PELNO MOKESČIO ĮSTATYMO NUOSTATŲ TAIKYMO PROBLEMINIŲ SRIČIŲ TYRIMAS

Asta Kamarauskaitė¹, Rasa Subačienė¹, Kastytis Senkus²

¹ Vilniaus universitetas, ² Vilniaus kolegija, Lietuva



Anotacija

Finansinės ir mokestinės apskaitos informacijos pateikimas ir derinimas daugeliu atvejų yra pakankamai sudėtingas dėl šioms apskaitos rūšims keliamų skirtingų reikalavimų ir tikslų. Finansinės apskaitos sritį reglamentuoja verslo apskaitos standartai, mokestinės – daugiausia pelno mokesčio įstatymas. Todėl šių teisės aktų nuostatų formuoja jų taikymo problematiką. Straipsnio tikslas yra sistemaiškai išanalizuoti verslo apskaitos standartų (VAS) ir pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) nuostatas bei identifikuoti svarbiausias jų taikymo problemines sritis. Tikslui pasiekti taikyti mokslinės literatūros analizės, informacijos sisteminimo, apibendrinimo, palyginimo metodai. Praktiniam VAS ir PMĮ nuostatų taikymo vertinimui atlikta 56 įmonių pelno mokesčio peržvalgų analizė. Remiantis loginiu ir sisteminiu metodais išskirtos probleminės VAS ir PMĮ nuostatų taikymo sritys. Tyrimo procesą sudarė VAS ir PMĮ ryšio nustatymo, VAS ir PMĮ nuostatų taikymo analizės bei VAS ir PMĮ nuostatų taikymo probleminių sričių nustatymo etapai.

Atlikus tyrimą, nustatyta, jog problematiškiausias yra turto apskaitos bei pelno mokesčio lengvatų taikymo sritys. Ilgalaikio materialiojo turto (IMT) apskaitos srityje sudėtingiausias VAS ir PMĮ nuostatų taikymas dėl operacijų, susijusių su IMT įsigijimo būdu, perkainojimo rezultatų vertinimu, nusidėvėjimo skaičiavimu, remonto ir rekonstrukcijos bei nurašymo. Nematerialiojo turto apskaitos srityje problematiškiausias operacijos, susijusios su turto pripažinimu, plėtos darbų ir mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos atskyrimu, prestižo apskaičiavimu. Finansinio turto apskaitos srityje - tolimesnio vertinimo, perkainojimo, pardavimo ir nurašymo. Dėl trumpalaikio turto apskaitos įmonėms dažniausiai tenka susidurti su atsargų vertinimo, inventorizacijos rezultatų ir nurašymo operacijų skirtingai taikomomis VAS ir PMĮ nuostatomis. PMĮ lengvatos poveikį daro tik pelno mokesčio deklaracijose pateiktiems rezultatams kaip tiesioginė reguliacinė/skatinamoji priemonė.

Reikšminiai žodžiai: verslo apskaitos standartai, pelno mokesčio įstatymas, finansinė apskaita, mokestinė apskaita.

JEL kodas: M41.

Įvadas

Įmonės apskaitos sistemos sukaupta informacija naudojama įvairiems tikslams ir skirtingiems apskaitos informacijos vartotojų poreikiams tenkinti. Nors finansinės apskaitos informacija yra naudojama tiek finansinių ataskaitų rinkiniui rengti, tiek mokesčių apskaičiavimo tikslais, tačiau mokesčių apskaitai ir apskaičiavimui daugeliu atvejų atliekami papildomi veiksmai ir/ar operacijos. Egzistuojantis ryšys tarp finansinės ir mokestinės apskaitos nėra statiškas, jis sąlygojamas besikeičiančių sąlygų ir yra nuolatiniame pokyčių procese.

Finansinė ir mokestinė apskaita formuojama remiantis skirtingais principais: finansinė apskaita grindžiama ekonomine logika, tuo tarpu mokestinė – valstybės poreikių tenkinimu bei politine konjunktūra. Todėl šioms apskaitos rūšims keliami skirtingi tikslai ir reikalavimai, o tai šių sričių suderinimą daro sudėtingesnį. Verslo vienetams tiek dabar, tiek ir ateityje reikės vesti apskaitą, atsižvelgiant į abiejų sričių reikalavimus. Finansinės ir mokestinės apskaitos reikalavimų išmanymas ir atskyrimas tampa būtinas, norint atskleisti tikrą ir teisingą vaizdą apie vieneto veiklą bei užtikinti mokestinių prievolių teisingą nustatymą. Dėl finansinės ir mokestinės apskaitos sąveikos tiek verslas, tiek valdžios institucijos negali išvengti papildomų laiko ir veiklos sąnaudų.

Tiek Lietuvoje, tiek ir užsienio valstybėse daugiausiai skirtingų taisyklių šiose srityse taikoma, apskaičiuojant ir apskaitant vieneto pelną ir pelno mokesť. Kiti mokesčiai, atsižvelgiant į pakankamai retas išimtis apskaičiuojami ir apskaitoje atspindimi pagal mokesčių apskaičiavimo taisykles. Reikalavimai finansinei apskaitai apibrėžiami apskaitos standartuose. Todėl dažniausia skirtumai ir nesutapimai formuojasi tarp pelno mokesčio įstatymo ir nacionalinių apskaitos standartų reikalavimų.

Literatūroje pelno mokesčio apskaičiavimo skirtumus tarp finansinės ir mokestinės apskaitos bei dėl to atsirandančius nuolatinius ir laikinuosius skirtumus nagrinėjo Budrionytė (2005), Juškauskas (2005a; 2005b), Vinauskienė (2008a; 2008b). Atskirų sričių (ilgalaikio materialiojo turto, nematerialiojo turto, finansinio turto ir įsipareigojimų, atsargų, išlaidų darbuotojams, reklamai, reprezentacijai ir kt.) apskaitai pagal Lietuvoje taikomus verslo apskaitos standartus (VAS) ir LR Pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) keliamus reikalavimus nagrinėjo nemaža grupė autorių: Bajoriūnaitė (2006), Čingienė (2011), Deveikis (2006; 2007a; 2007b; 2013), Dovidaitė (2009; 2012; 2014) Kundelis ir Kubilius (2010), Subačienė ir Jakubauskaitė (2012) ir kiti. Pelno mokesčio ir finansinės apskaitos reikalavimų sugretinimo galimybes analizavo Tušaitė (2003), Juočiūnienė ir Stončiuvienė (2008), Bružauskas ir Stončiuvienė (2012) ir kiti. Dauguma autorių fragmentiškai nagrinėjo šiuos klausimus analizuodami atskirų siaurų sričių VAS ir PMĮ reikalavimų nesutapimus. Nebuvo atlikta sisteminė analizė, atskleidžianti svarbiausias problemines sritis, derinant šių sričių nuostatas.

Tyrimo problema. Netinkamas VAS ir PMĮ nuostatų derinimas gali iškreipti finansinėse ataskaitose pateikiamą informaciją apie verslo subjektą ir lemti neteisingą mokestinių prievolių dydžio nustatymą.

Tyrimo objektas – VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai ir jų taikymas.

Tyrimo tikslas – sistemiškai išanalizuoti VAS ir PMĮ nuostatas bei identifikuoti jų taikymo svarbiausias problemines sritis.

Tyrimo metodai. Iškeltai problemai tirti ir teoriniams rezultatams gauti naudota mokslinės literatūros analizė, informacijos sisteminimas ir apibendrinimas. Aprašomasis, palyginimo ir analitinis metodai naudoti tikslui pasiekti – išanalizuoti VAS ir PMĮ nuostatų nesuderinamumo sritis ir nustatyti dėl to atsirandančias problemas. Praktiniam VAS ir PMĮ nuostatų taikymo vertinimui atlikta 56 įmonių pelno mokesčio peržvalgų analizė. Remiantis loginiu ir sisteminiu metodais išskirtos probleminės VAS ir PMĮ nuostatų taikymo sritys.

Finansinės ir mokesstinės apskaitos nuostatų taikymo problematikos iširtumas

Dar XIX amžiuje buvo formuojama bendra apskaitos samprata ir praktika. Tik vėliau finansinė, valdymo ir mokesstinė apskaita atsiskyrė kaip savarankiškos apskaitos sritys. Verslo vienetų veikloje apskaita suskilo į skirtingas sritis, kad geriau patenkintų skirtingus informacijos vartotojų poreikius (Mackevičius, 2004). Bene daugiausiai diskusijų kelia finansinės ir mokesstinės apskaitos sąveika bei nepastovi riba egzistuojanti tarp šių sričių. Nors finansinė apskaita yra reglamentuojama tarptautiniu lygmeniu, o šiuo metu ir kai kurių mokesčių sričių reglamentavimą siekiama harmonizuoti bent jau Europos Sąjungos mastu, tačiau finansinės ir mokesstinės apskaitos skirtumų neįmanoma išvengti.

Mokslinėje literatūroje nėra susiformavusi vieninga finansinės apskaitos samprata, bet dauguma autorių (Alley ir James, 2005; Finansinės apskaitos teorija..., 2009; Kalčinskas, 2007; Kanapickienė ir kt., 2008; Logan, 2011; Mackevičius, 1994; Mackevičius ir Subačienė, 2016; Manzon ir George, 2002; Wernitz, 1945 ir kt.) bendrąja prasme finansinę apskaitą nusako, kaip apskaitą funkcionuojančią, remiantis ekonominės logikos principais, ir turinčią pagrindinę tikslą, kuris siejamas su informacijos, taikant tam tikrą sistemą, kaupimu ir teikimu suinteresuotoms vartotojų grupėms. Finansinė apskaita ne tik fiksuoja faktus, bet ir turi pastebėti ženklus apie galimas ateities perspektyvas ir grėsmes verslui, padėti priimti valdymo sprendimus ir apsispręsti dėl galimos investicijos į įmonę.

Analizuoti autoriai (Freedman, 2008; Kalčinskas, 2013; Mackevičius ir Subačienė, 2016; Wernitz, 1945 ir kt.) mokesčių apskaitos sąvoką traktuoja skirtingai, tačiau pateikti šios sistemos apibūdinimai akcentuoja šiuos esminius mokesčių bruožus: susiformuoja kaip politinės konjunktūros rezultatas, siekiant pateikti informaciją bei surinkti pajamas valstybės valdymui ir prisiimtų funkcijų vykdymui. Rinkdama mokesčius valstybė formuoja savo pajamas ir kartu atlieka reguliacines ir prevencines funkcijas skatindama ar stabdydama tam tikrą ekonominę veiklą bei įtakodama makroekonominį procesus.

Vertinant finansinės ir mokesstinės apskaitos nuostatų taikymo problematikos iširtumą, pastebima, jog skirtingi autoriai nagrinėja įvairius šių apskaitos rūšių aspektus. Waegenaere ir kt., (2015) vertina JAV apskaitos standartų (GAAP) apibrėžiamos finansinės apskaitos ir mokesčių nuostatų taikymo alternatyvas mokesčių vadybininko siūlomų sprendimų ir jų finansinės naudos kontekste. Goncharov ir Jacob (2014) analizuoja kaupimo principo taikymą finansinėje apskaitoje ir mokesčių tikslais EBPO šalyse. Zinn ir Nicolay (2016) nagrinėja finansinės ir mokesstinės apskaitos skirtumus Vokietijoje finansinių ataskaitų straipsnių bei kai kurių finansinių rodiklių aspektu. Koh ir Lee (2014) vertina finansinių veiksmų įtaką Korėjos įmonių prioritetiniam pasirinkimui orientuotis į finansinės ar mokesčių apskaitos ataskaitų sudarymo reikalavimus. Tzovas (2006) nagrinėja, kokią įtaką mokesčių taisyklės (teisės aktai) daro Graikijos įmonių vadovų apskaitos politikos sprendimų priėmimui, kurie atsispindi finansinėse ataskaitose bei autoriaus išskirtuose kai kuriuose finansiniuose rodikliuose. Lennox ir kt., (2013) analizuoja agresyviąją mokesčių apskaitos politiką ir vertina jos sąsajas su apgaulėmis apskaitoje bei „apgaulingomis finansinėmis ataskaitomis“. Jiraskova ir Molin (2015) analizuoja tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų pritaikymo ir su tuo susijusių mokesčių teisės aktų pakeitimų analizę Čekijos Respublikoje, šiuo klausimu išskylančias problemas bei atliko šio aspekto lyginamąją analizę kai kuriose Europos šalyse. Purina (2015) vertina tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų ir mokesčių reglamentų nuostatų taikymą Rusijos Federacijoje. Sikorova ir kt. (2015) nagrinėja finansinės apskaitos pasikeitimus, įsigaliojančius nuo 2016 m. sausio 01 d. (pagal 2013 m. birželio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2013/34 ES), bei susijusius mokesčių apskaitos reglamentavimo pasikeitimus Čekijos Respublikoje, taip pat su pakeitimais susijusias mažų ir vidutinių įmonių finansinės analizės problemas. Yussof ir kt. (2014) analizuoja skirtingas nusidėvėjimo skaičiavimo nuostatas finansinėje ir mokesčių apskaitoje Malaizijoje.

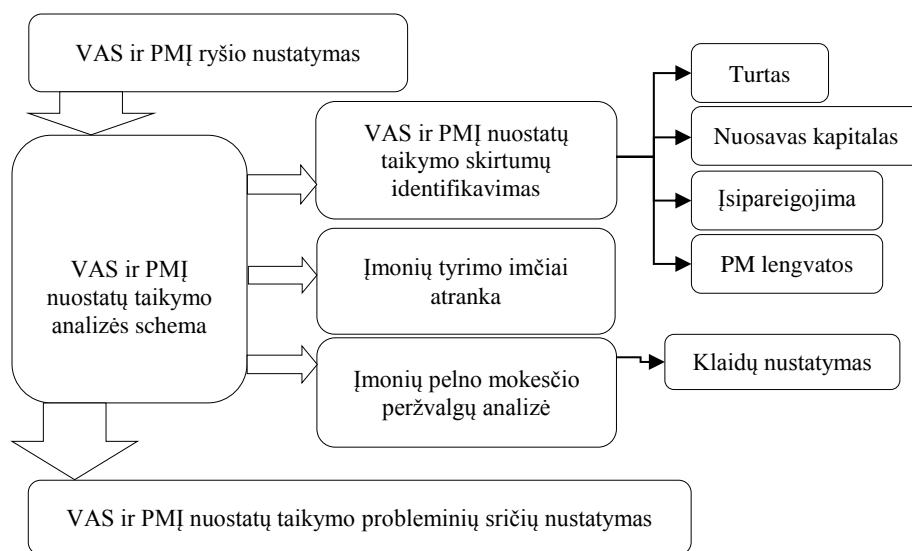
Atlikta finansinės ir mokesstinės apskaitos nuostatų taikymo problematikos iširtumo analizė rodo, kad šios apskaitos rūšys yra aktualios ir svarbios įvairiose šalyse bei įvairių autorių nagrinėjamos labai skirtingais aspektais.

Verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo analizės metodika

Skirtumai tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos atsiranda dėl nesuderinamų šių sričių tikslų ir taikomų priemonių tikslams pasiekti, skirtingų principų, metodų, laiko orientacijos, reguliavimo šaltinių ir informacijos vartotojų. Ryšys tarp šių sričių visada buvo sudėtingas ir yra nuolatiniame pokyčių procese. Susiklostančius ryšius tarp šių sistemų daugiausiai nulemia: šalyje vyraujantis apskaitos modelis ir kultūriniai aspektai; verslo subjekto dydis, veiklos sritis ir mastas; mokesčio specifika. Tačiau ne visi mokesčiai daro reikšmingą įtaką mokesčių apskaičiavimo bazės nustatymui: daugiausiai skirtingų nuostatų taikoma apskaičiuojant pelno mokesčių finansinėje apskaitoje ir mokesčių tikslais. Kiti mokesčiai, atsižvelgiant į rečiau pasitaikančias išimtis, apskaičiuojami, remiantis tais pačiais principais. Nors, kuo labiau finansinė apskaita bus nutolusi nuo Pelno mokesčio įstatymo nuostatų, tuo daugiau koregavimų reikės atlikti. Tačiau tai neturėtų daryti įtakos pasirenkamai apskaitos politikai, nes finansinės ataskaitos turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę (Juočiūnienė ir Stončiuvienė, 2008).

Lietuvoje šiuo metu nėra oficialių duomenų, kokia dalis įmonių tvarko apskaitą, remiantis tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais (TFAS) ir verslo apskaitos standartais (VAS). Todėl, pasirenkant analizės objektą loginiu būdu, nustatyta, jog didžioji dalis Lietuvos įmonių taiko verslo apskaitos standartus, nes TFAS privalo taikyti įmonės, kurių akcijos yra kotiruojamos vertybinių popierių biržoje, o tokių įmonių yra iki 100, kai tuo tarpu, remiantis Statistikos departamento duomenų baze (Statistikos departamento duomenų..., 2016), veikiančių ūkio subjektų skaičius 2016 m. pradžioje sudarė 99200. Taigi, vertinant Lietuvos finansinės ir mokesstinės apskaitos taikymą, tikslinga nagrinėti VAS ir PMĮ nuostatas.

VAS ir PMĮ nuostatų taikymo analizės metodika pateikta 1 paveiksle.



1 pav. VAS ir PMĮ nuostatų taikymo analizės metodika

(Šaltinis: sudaryta autorių)

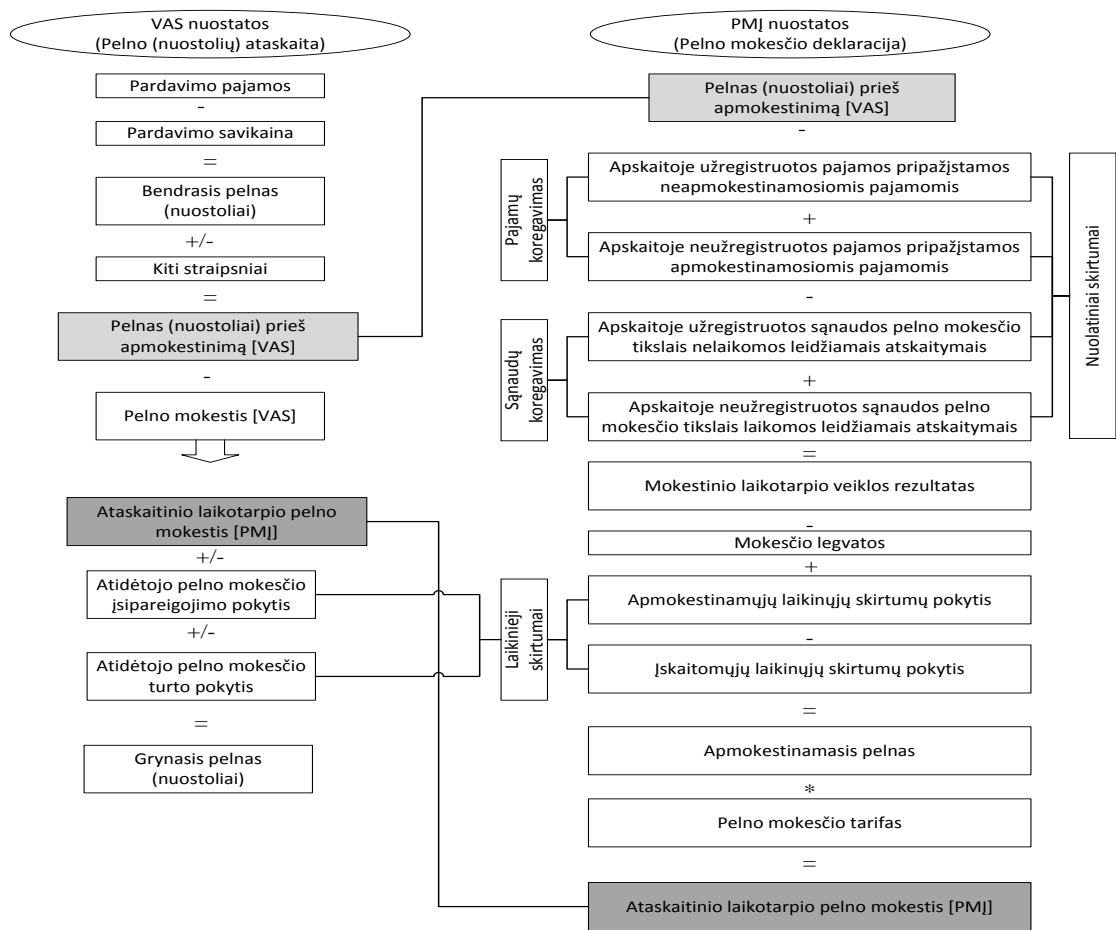
Šią metodiką sudaro VAS ir PMĮ ryšio nustatymo, VAS ir PMĮ nuostatų taikymo analizės bei VAS ir PMĮ nuostatų taikymo probleminių sričių nustatymo etapai.

VAS ir PMĮ ryšys

Atliekant VAS ir PMĮ nuostatų taikymo analizę, pirmiausia nustatomas šių sričių ryšys, įvertinama jų sąveika bei skirtingų vertinimų atsiradimo šaltiniai. Šis ryšys grafiškai atskleistas 2 paveiksle.

Sąveiką tarp VAS ir PMĮ nulemia pelno mokesčio bazės finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais apskaičiavimo reikalavimai. Kaip rodo 2 paveikslas, pelno mokesčio apskaičiavimui pagal VAS ir PMĮ taikoma skirtinga bazė. Finansinėje apskaitoje pagal VAS nustatytas apskaitinio laikotarpio rezultatas – pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą – tampa išieties tašku, apskaičiuojant pelno mokestį mokesčiais tikslais. „Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą“ yra perkeliama į pelno mokesčio deklaraciją ir koreguojami atsižvelgus į PMĮ reikalavimus, o pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuotas mokėtinas pelno mokestis perkeliama į finansines ataskaitas. Pelnas (nuostolių) ataskaitos skiltis „Pelnas mokestis“ turi atspindėti ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudas, todėl pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuotas mokėtinas pelno mokestis perkeltas į Pelną (nuostolių) ataskaitą dar yra koreguojamas, kad atspindėtų ne tik ataskaitinių metų mokėtiną pelno mokesčio sumą, bet faktiškai per laikotarpį patirtas pelno mokesčio sąnaudas. Tokio ryšio egzistavimas reikalauja papildomų laiko ir finansinių išteklių, užtikrinant teisingos informacijos pateikimą abejose sistemose.

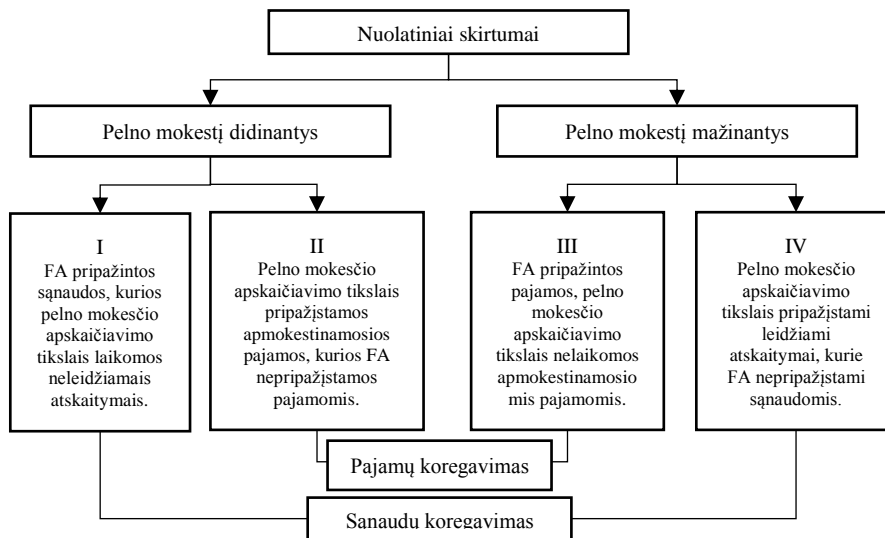
Šių VAS ir PMĮ nuostatų taikymo sričių ryšio ir sąveikos analizė identifikavo pagrindinius skirtumų formavimosi požymius: išnykstantys/neišnykstantys laiko perspektyvoje (laikinieji ir nuolatiniai); didinantys/mažinantys apskaitinį/apmokestinamąjį pelną; susiję su pagrindinių Balanso straipsnių (turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų (tame tarpe ir pelno, kaip galutinio skirtumo tarp pajamų pajamų ir sąnaudų rezultato)) koregavimu.



2 pav. VAS ir PMĮ ryšys

(Šaltinis: sudaryta autorių remiantis 3-asis VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“ (2015); Dėl metinių pelno... (2016))

Pirmiausia, tarp VAS ir PMĮ nuostatų reikalavimų atsirandančius skirtumus būtų galima analizuoti laiko perspektyvoje – išnykstantys/neišnykstantys. Dalis atsiradusių skirtumų daro įtaką tik ataskaitinių metų apmokestinamajam pelnui ir vėlesnių metų rezultatams įtakos neturi – tai yra nuolatiniai (neišnykstantys) skirtumai. Nuolatiniais skirtumams (N) taip pat gali būti būdinga tai, kad atsiradę vieną ataskaitinį laikotarpį, būsimaisiais laikotarpiais neišnyksta. Koreguojantys įrašai dėl nuolatinių skirtumų yra daromi tik ataskaitinių metų pelno mokesčio deklaracijoje ir finansinėse ataskaitose neatsispindi. Nuolatinius skirtumus galima suskirstyti į keturias grupes, atsižvelgiant į tai, kas yra koreguojama ir kuria kryptimi šis koregavimas veikia apmokestinamo pelno dydį (3 pav.).



3 pav. Nuolatinių skirtumų tarp VAS ir PMĮ atsiradimo priežastys

(Šaltinis: sudaryta autorių remiantis Juškauskas (2005a); Kalčinskas (2013))

Nuolatiniai skirtumai atsiranda koreguojant pajamas ir sąnaudas, pagal PMĮ reikalavimus. Vieni koregavimai didina apmokestinamąjį pelną ir nuo jo apskaičiuotą mokėtiną pelno mokesčio sumą, kiti – mažina.

Kita dalis skirtumų, kurie daro įtaką kelių metų apskaitinio ir apmokestinamojo pelno apskaičiavimui – tai laikinieji skirtumai. 24 VAS „Pelno mokesčiai“ (2016) laikinieji skirtumai (L) apibrėžiami, kaip turto ir įsipareigojimų balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumą. Turto ar įsipareigojimų balansine verte laikoma vertė, kuria turtas ir įsipareigojimai yra atvaizduojami balanse, o turto ir įsipareigojimų mokesčių baze laikoma vertė, kuria turtas ir įsipareigojimai yra įvertinami mokesčių įstatymų nustatyta tvarka finansinių ataskaitų sudarymo dieną. Laikinių skirtumų susidarymo aplinkybės ir rūšys detalizuoti 4 paveiksle.

Einamasis laikotarpis	ĮSKAITOMIEJI SKIRTUMAI			APMOKESTINAMIEJI SKIRTUMAI		
	Apmokestinamasis pelnas	>	Apskaitinis pelnas	Apmokestinamasis pelnas	<	Apskaitinis pelnas
Būsimaisiais laikotarpiais	Apmokestinamasis pelnas	<	Apskaitinis pelnas	Apmokestinamasis pelnas	>	Apskaitinis pelnas
Susidarymo priežastys	Turto balansinė vertė	<	Turto mokesčio bazė	Turto balansinė vertė	>	Turto mokesčio bazė
	Įsipareigojimo balansinė vertė	>	Įsipareigojimo mokesčio bazė	Įsipareigojimo balansinė vertė	<	Įsipareigojimo mokesčio bazė
		=			=	
	Sąnaudos pagal VAS pripažįstamos anksčiau negu pagal PMĮ			Sąnaudos pagal PMĮ pripažįstamos anksčiau negu pagal VAS		
	Pajamos pagal PMĮ pripažįstamos anksčiau negu pagal VAS			Pajamos pagal VAS pripažįstamos anksčiau negu pagal PMĮ		
Sukuria:	Atidėtojo pelno mokesčio turtą			Atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimą		
FA parodoma (mokesčio verte)	Atidėtojo PM turto pokytis			Atidėtojo PM įsipareigojimo pokytis		
MA parodoma (visa verte)	Įskaitomųjų skirtumų pokytis			Apmokestinamųjų skirtumų pokytis		

4 pav. Laikinių skirtumų tarp VAS ir PMĮ rūšys ir atsiradimo priežastys

(Šaltinis: sudaryta autorių remiantis Juškauskas (2005b); Kalčinskas (2013); Vinauskienė (2008a, 2008b))

Laikinieji skirtumai galioja ribotą laiką, bet ilgiau negu vieną ataskaitinį periodą. Susidarę vieną ataskaitinį laikotarpį, laikinieji skirtumai išnyksta būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais ir laikinių skirtumų galiojimo pabaigoje turto ir įsipareigojimų balansinės vertės ir mokesčio bazės skirtumas visiškai išnyksta. Todėl ataskaitiniais laikotarpiais pripažintų pajamų ir sąnaudų sumos atskirose apskaitos sistemose nesutampa, bet skirtumų galiojimo pabaigoje bendra pripažintų pajamų ir sąnaudų suma susilygina.

Laikinieji skirtumai, skirtingai nei nuolatiniai, veikia ir apmokestinamąjį pelną, ir apskaitinį pelno mokesčių: apmokestinamasis pelnas veikiamas konkrečiam laikotarpiui tenkančia nuolatinių skirtumų suma, o apskaitinis pelno mokesčiai – dėl laikinių skirtumų atsiradusiais atidėtais mokesčiais. Atidėtas mokesčiai – tai atidėtojo mokesčio turtas arba įsipareigojimas (Budrionytė, 2005). Atidėtieji mokesčiai apskaičiuojami dauginant susidariusį skirtumą iš pelno mokesčio tarifo (iš tokio tarifo dydžio, koks jis turėtų būti tais laikotarpiais, kai laikinasis skirtumas išnyks). Šis dydis parodo, kokia suma būsimaisiais laikotarpiais padidės/sumažės į biudžetą mokėtinas pelno mokesčiai. 24 VAS „Pelno mokesčiai“ (2016) išskiriami dviejų rūšių laikinieji skirtumai: apmokestinamuosius ir įskaitomuosius.

Įskaitomieji skirtumai, tai tokie skirtumai, dėl kurių atsiradimo einamuoju laikotarpiu apmokestinamasis pelnas yra didesnis už apskaitinį, bet būsimaisiais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas sumažės (nuostoliai padidės) lyginant su apskaitiniu. Būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais atgautina pelno mokesčio suma, kuri susidaro dėl įskaitomųjų laikinių skirtumų, arba nepanaudotų mokesčių nuostolių vadinama atidėtojo mokesčio turtu (Budrionytė, 2005). Atidėtojo mokesčio turtas finansinėje apskaitoje pripažįstamas tą ataskaitinį laikotarpį, kai susidaro ir pripažįstamas ilgalaikiu turtu. Apmokestinamieji skirtumai – tai tokie skirtumai, dėl kurių einamuoju laikotarpiu mokesstinis pelnas yra mažesnis už apskaitinį, bet būsimaisiais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas padidės (nuostoliai sumažės) lyginant su apskaitiniu (Juškauskas, 2005a). Būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais mokėtina pelno mokesčio suma, kuri susidaro dėl apmokestinamųjų laikinių skirtumų, vadinama atidėtojo mokesčio įsipareigojimu (Budrionytė, 2005). Atidėtojo mokesčio įsipareigojimas pripažįstamas tą ataskaitinį laikotarpį, kai susidaro ir finansinėje apskaitoje pripažįstamas ilgalaikiu įsipareigojimu.

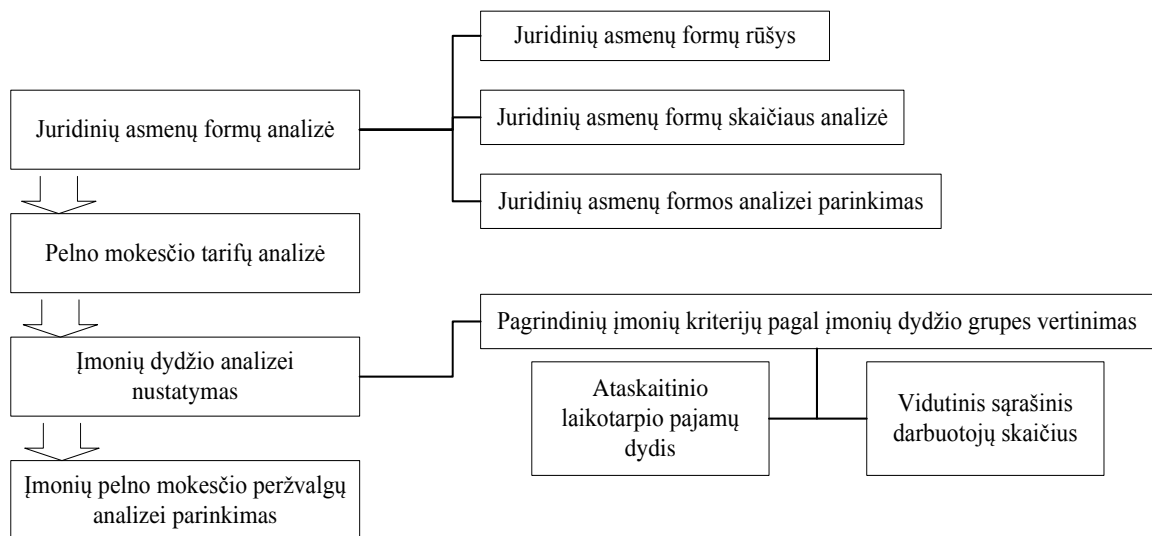
VAS ir PMĮ nuostatų taikymo analizės schema

Skirtumų analizė laiko perspektyvoje, kartu pateikia informaciją ir pagal kitus VAS ir PMĮ nuostatų taikymo požymius – didinantys/mažinantys apskaitinį/apmokestinamąjį pelną, pajamų, sąnaudų bei turto ir įsipareigojimų koregavimai. Įvertinus galimus VAS ir PMĮ nuostatų taikymo skirtumų formavimosi požymius ir jų teikiamą informaciją, tikslinga būtų analizuoti skirtumus pagal tam tikrą balanso straipsnių vertinimo rezultatą, nes jie atsispindi ir pajamų/sąnaudų koregavime. Be to, svarbus PMĮ nuostatų taikymo analizės aspektas yra PMĮ numatytos lengvatos. Pagrindinės analizės sritys ir operacijos bei jų taikymą apibrėžiantys teisės aktai pateikti 5 paveiksle.

Sritis		Operacijos	Sritis ir operacijas apibrėžiantys	
			VAS	Kiti teisės aktai
Turtas	Ilgalaikis materialusis Nematerialusis Finansinis Trumpalaikis	įsigijimas pripažinimas ir tolimesnis vertinimas klasifikavimas perkainojimas nusidėvėjimas remontas inventorizacijos rezultatai perleidimas/ praradimas/ nurašymas	9-asis VAS „Atsargos“	
			12-asis VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ 13-asis VAS „Nematerialusis turtas“ 14-asis VAS „Verslo jungimai“ 18-asis VAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ 20-asis VAS „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“	
Nuosavas kapitalas	Įstatinis kapitalas Rezervai Nepaskirstytasis pelnas/ nuostoliai Akcijų priedai	įmonės steigimas įstatinio kapitalo keitimas klaidų taisymas akcijų išleidimas/supirkimas nuostolių dengimas/ perkėlimas	7-asis VAS „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“	Akcinių bendrovių įstatymas
			8-asis VAS „Nuosavas kapitalas“ 24-asis VAS „Pelno mokestis“	
Įsipareigojimai	Atidėjiniai Sukauptimai Paskolos tarp susijusių asmenų	pripažinimas ir tolimesnis vertinimas nurašymas	18-asis VAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“	Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės
			19-asis VAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“	
Pelno mokesčio lengvatos	MTEP Parama Filmo gamyba Investicinis projektas	pripažinimas	24-asis VAS „Pelno mokestis“	Mokslo ir studijų įstatymas

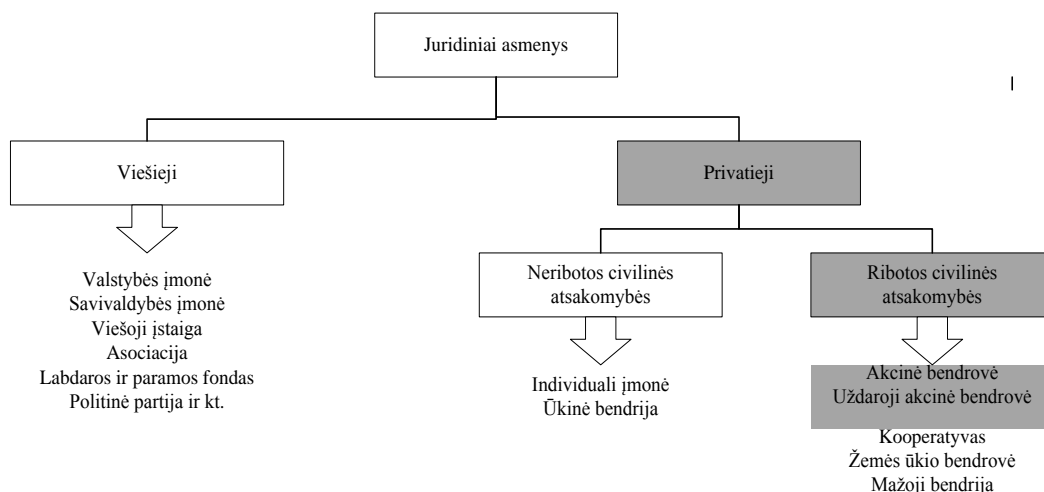
5 pav. VAS ir PMĮ nuostatų taikymo lyginamosios analizės sritys
(Šaltinis: sudaryta autorių)

Siekiant įvertinti ir išnagrinėti, kaip praktiškai taikomos VAS ir PMĮ nuostatos, atliekama pelno mokesčio peržvalgų analizė. Įmonių pelno mokesčio peržvalgų analizės atlikimui atrankos procesas pateiktas 6 paveiksle.



6 pav. Įmonių atrankos procesas
(Šaltinis: sudaryta autorių)

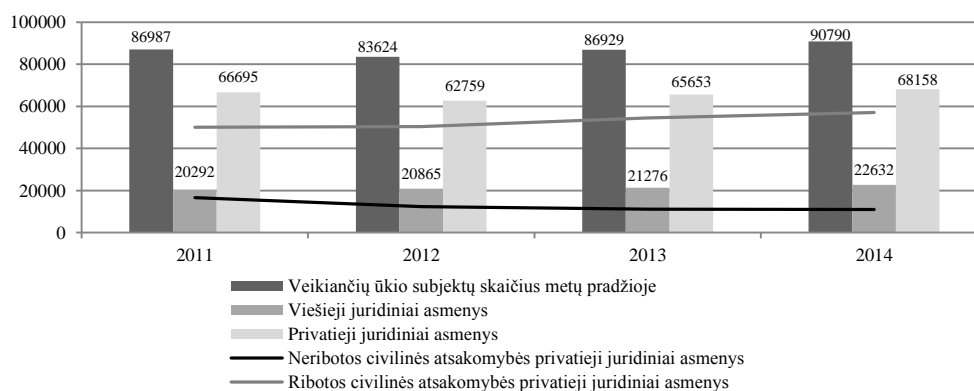
VAS ir PMĮ nuostatas taiko juridiniai asmenys, kuriuos, atsižvelgus į veiklos tikslą, galima skirstyti į viešuosius (kurių tikslas – tenkinti viešuosius interesus ir teikti viešąsias gėrybes) ir privačiuosius (kurių tikslas – tenkinti privačius interesus) (7 pav.).



7 pav. Juridinių asmenų formos Lietuvoje

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis LR Civilinio kodekso... (2016))

Juridinių asmenų skaičiaus pagal jų formas dinamika nagrinėjamu laikotarpiu pateikta 8 paveiksle.



8 pav. Juridinių asmenų formų skaičiaus dinamika 2011–2014 m.

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis Statistikos departamento duomenų... (2016))

Viešieji juridiniai asmenys, skirtingai negu privatieji, veikia visuomenės interesams ir pelno uždirbimo motyvas jiems nėra svarbus. Lietuvoje šių vienetų apskaita reglamentuojama viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais ar kitais viešųjų juridinių asmenų apskaitą nusakančiais teisės aktais, todėl tyrimui šie vienetai nėra tinkami. Privatieji juridiniai asmenys atsižvelgus į turtinės atsakomybės formą skirstomi į ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės juridinius asmenis. Neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, remiantis Statistikos departamento duomenų bazės duomenimis (2016), 2014 m. pradžioje sudarė apie 16 proc. visų privačiųjų juridinių asmenų. Be to, tokie juridiniai asmenys dažnai yra mažos įmonės ir joms taikomos supaprastintos apskaitos vedimo taisyklės arba tokios įmonės orientuojasi tik į mokesčius reglamentuojančias taisykles, todėl tokių įmonių analizė taip pat nėra tikslinga.

Ribotos civilinės atsakomybės privačiųjų asmenų rūšių skaičiaus analizė rodo (1 lentelę), jog nagrinėjamu laikotarpiu didžiąją dalį tokių asmenų – apie 97 proc. – sudarė uždarnosios akcinės bendrovės. Todėl tokių įmonių analizei pasirinkimas atspindėtų dažniausią ir bendrąją VAS ir PMĮ nuostatų taikymo tendenciją.

1 lentelė. Ribotos civilinės atsakomybės privačiųjų asmenų rūšių skaičius 2011–2014 m.

Metai	2011	2012	2013	2014
uždarnosios akcinės bendrovės	48919	49281	53367	55248
akcinės bendrovės	343	327	320	317
žemės ūkio bendrovės	371	368	377	398
kooperatinės bendrovės	346	346	360	374
mažosios bendrijos	0	0	0	636
užsienio juridinių asmenų filialai	133	143	134	164
ribotos civilinės atsakomybės privatieji asmenys, iš viso	50112	50465	54558	57137

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis Statistikos departamento duomenų... (2016))

Pelno mokesčio tarifai, kurie priklauso nuo vieneto veiklos srities ir masto, pateikti 9 paveiksle. Smulkiam verslui ir vienietams, kurie užsiima žemės ūkio veikla yra taikomas lengvatinis pelno mokesčio tarifas – 5 proc. Išimtinės apmokestinimo taisyklės taikomos ir įmonėms veikiančioms laisvosiose ekonominėse zonos (LEZ) – 6 metus taikomos 0 proc. tarifas, o kitus 10 metų – 50 proc. mažesnis pelno mokesčio tarifas. Tokių įmonių Lietuvoje nėra daug ir jos neatspindi VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų tendencijų, todėl tokių įmonių analizė nebūtų tikslinga.

Pagrindinis tarifas	Lengvatinis tarifas	Laisvosios ekonominės zonos (LEZ)
15%	5%	6 m. taikomas 0%, 10 m. – 50 % sumažintas PM tarifas
Lietuvos vienetai Užsienio vienetų nuolatinės buveinės	Smulkusis verslas: - vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius neviršija 10 - pajamos neviršija 300000 eurų Žemės ūkio veiklą vykdančios vienetai: - ŽŪ pajamos sudaro daugiau kaip 50 %	LEZ įmonės: - kapitalo investicija ne mažesnė kaip 1 mln. eurų - ne mažiau kaip 75 % sudaro iš LEZe vykdomos prekių gamybos, apdirbimo, perdirbimo, sandėliavimo, IT veikla bei orlaivių techninis aptarnavimas ir remontas

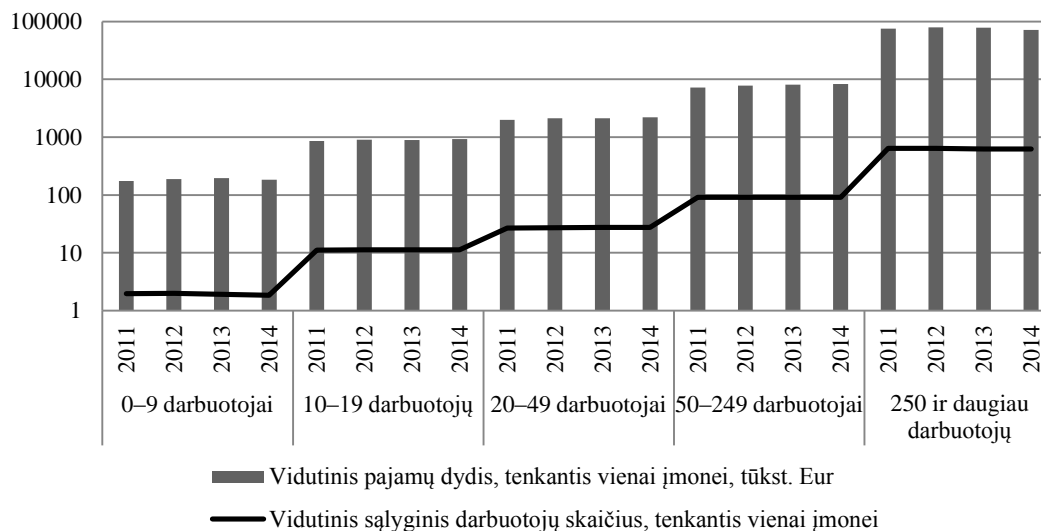
9 pav. Pelno mokesčio tarifų taikymas Lietuvoje

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis LR Pelno mokesčio... (2016))

Vertinant bendrąsias VAS ir PMĮ nuostatų taikymo tendencijas, tinkamomis analizei įmonės turėtų būti tokios, kurioms taikomas standartinis – 15 proc. – pelno mokesčio tarifas. Tačiau šis tarifas taikomas ir užsienio vienietams vykdančioms Lietuvoje veiklą per nuolatinės buveines, todėl, apskaičiuojant pelno mokestį, papildomai turėtų būti taikomos ir konkrečios valstybės, kurioje yra įsikūrusi patrunuojanti įmonė, su Lietuva pasirašytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties taisyklės, taip pat atsižvelgiama į taikomas specialias patrunuojančios įmonės per nuolatinę buveinę uždirbtų ir patirtų sąnaudų priskyrimo nuolatinėi buveinei pelno mokesčio tikslais taisykles. Dėl taikomų specifinių nuostatų nuolatinės buveinės analizės tikslais negalėtų būti vertinamos, kaip tinkamos.

Be to, nors kooperatinės bendrovės, žemės ūkio bendrovės ir mažosios bendrijos ir veda apskaitą, remiantis VAS, bet tokioms įmonėms dažnai taikomas lengvatinis pelno mokesčio tarifas (10 pav.), todėl jos į analizę neįtraukiamos. Taip pat analizės tikslais neįtraukiamos finansų įstaigos dėl veiklos specifiškumo bei įmonių likvidavimo ir reorganizavimo atvejai.

Pagrindiniai kriterijai, apibrėžiantys įmonės lengvatinio – 5 proc. – pelno mokesčio tarifo taikymą yra atskaitinio laikotarpio pajamų dydis bei vidutinis įmonės darbuotojų skaičius. Remiantis 10 paveikslu duomenimis, pačios mažiausios kategorijos įmonėse, kuriose dirba iki 9 darbuotojų, negali būti įtraukiamos VAS ir PMĮ nuostatų taikymo analizę, nes vidutiniškai tokios įmonės atitinka lengvatinio pelno mokesčio tarifo taikymo kriterijus.



10 pav. Pagrindiniai įmonių kriterijai pagal įmonių dydžio grupes, 2011–2014 m.

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis Statistikos departamento duomenų... (2016))

Todėl, siekiant įvertinti dažniausiai pasitaikančius skirtumus tarp VAS ir PMĮ, jų nuostatų derinimo bendras tendencijas, praktikoje dažniausiai pasitaikančias klaidas bei problemines sritis, analizei pasirenkamos uždarnosios akcinės bendrovės, kurioms taikomas standartinis (15 proc.) pelno mokesčio tarifas, darbuotojų skaičius daugiau kaip 10, mokestinio laikotarpio pajamos viršija 300 tūkst. Eur. Kadangi pelno mokesčių deklaracijų duomenys nėra skelbiami viešai, tyrimo vienetų atrankai taikomas patogumo (parankumo) metodas. Pagal išnagrinėtus kriterijus ir sąlygas iš turimų duomenų atrinktos 56 2011–2014 metų laikotarpio pelno mokesčio peržvalgos. Siekiant nustatyti pagrindines problemines sritis, derinant VAS ir PMĮ nuostatas, analizuojamos pelno mokesčių peržvalgų metu aptiktos klaidos ir jų pobūdis.

VAS ir PMĮ nuostatų taikymo skirtumai ir probleminės sritys

Ilgalaikis materialusis turtas (IMT) – sritis, kurioje pasitaiko bene daugiausiai skirtumų derinant VAS ir PMĮ nuostatas. Apibendrinti IMT pripažinimo ir tolimesnio vertinimo apskaitoje būdai, bei dėl to atsirandantys skirtumai tarp VAS ir PMĮ nuostatų pateikti 11 paveiksle.

Sritis	Nuostatų reikalavimai		Skirtumų rūšis	
	VAS	PMĮ		
Ilgijimas	Turto pripažinimas ilgalaikiu kriterijai	Ilgalaikio turto įsigytos dalys gali būti apskaitomos kaip savarankiški turto vienetai, jei jos naudingo tarnavimo laikas skiriasi nuo to turto, kurio sudedamoji dalis ji yra, naudingo tarnavimo laiko ir jeigu įmanoma nustatyti šios dalies įsigijimo (pasigaminimo) savikainą.	Ilgalaikio turto eksploataavimo išlaidos, įsigytos dalys negali būti naudojamos kaip savarankiški turto vienetai.	L
		Kai įsigijamas turtas, kuris pagal savo esmę yra ilgalaikis turtas, bet neatitinka ilgalaikiam turtui nustatytos minimalios vertės, apskaitomas, kaip trumpalaikis turtas.	Kai įsigijamas turtas, kuris pagal savo esmę yra ilgalaikis turtas, bet neatitinka ilgalaikiam turtui nustatytos minimalios vertės, vis tiek turi būti laikomas ilgalaikiu.	
	Turto pirkimas	PVM priskyrimas veiklos sąnaudoms ar IMT savikainai, jei IMT įsigijamas/pasigaminamas ne PVM mokėtojo.	PVM priskyrimas leidžiamiems atskaitymams, jei IMT įsigijamas/pasigaminamas ne PVM mokėtojo.	L
	Turto pasigaminimas	Bendru atveju, kai vienetas nusprendžia nugriauti turimą IMT, tai nugriauto turto nenudėvėta vertė nurašoma į veiklos sąnaudas.	Kai vienetas nusprendžia nugriauti turimą IMT ir jo vietoje pastatyti naują tos pačios ar panašios paskirties turtą reikalingą savo veiklai, tai nugriauto turto nenudėvėta vertė yra įtraukiama į statomo objekto savikainą.	L
			Jeigu vienetas įsigytą turtą nugriauna, tačiau jo vietoje nestato naujo savo veiklai vykdyti reikalingo ilgalaikio turto arba statomas IMT, kuris nėra reikalingas įmonės pajamoms uždirbti, tai nugriauto turto nenudėvėtoji vertė nepriskiriama leidžiamiems atskaitymams.	N
	Turtas gautas už akcijas	Jeigu turtas gautas savininkų turinių įnašų forma, toks turtas registruojamas savininkų susirinkimo patvirtinta verte pridėdant su turto parengimo naudoti susijusias išlaidas, bet turto vertė negali būti didesnė už turto tikrąją vertę.	Jeigu įnašas turtu gaunamas iš juridinio asmens – turto įsigijimo kaina vienetai yra ta pati už kurią ši turtą įsigijo dalyvis. Jeigu šiam turtui pelno mokesčio tikslais buvo skaičiuojamas nusidėvėjimas, turto įsigijimo kaina yra turto įsigijimo savikainos ir sukaupto nusidėvėjimo skirtumas. Jeigu turinio įnašo rinkos vertė nustatoma didesnė, nei šio turto likutinė vertė ir dalininkas šias turto vertės padidėjimo pajamas įtrauktų į apmokestinamąsias pajamas, tai naujasis turto savininkas, turto nusidėvėjimą pelno mokesčio tikslais galėtų skaičiuoti nuo rinkos kainos.	N
	Mainais gautas turtas	Mainais gauto IMT savikaina apskaičiuojama, prie mainų sutartyje nurodytos vertės pridėdant tiesiogines su turto mainymu susijusias išlaidas. Jei mainų sutartyje turto vertė nenurodyta, tai įsigytas IMT apskaitoje registruojamas tikrąja verte. Jei gauto turto tikrosios vertės nustatyti neįmanoma, jis registruojamas už jį perduoto turto tikrąja verte. Jei perduodamo turto tikrosios vertės nustatyti neįmanoma, IMT registruojamas už jį perduodamo turto balansine verte.	Jeigu atiduodamas ilgalaikis turtas, kurio pardavimas nepriskiriamas įprastinės veiklos pajamoms, gautas turtas mokesčių tikslais registruojamas atiduoto turto įsigijimo savikaina. Jeigu tokiam turtui mokesčių tikslais buvo skaičiuojamas nusidėvėjimas – nusidėvėjimo suma mažinama įsigyto turto savikaina. Jeigu atiduoto turto įsigijimo kainos nustatyti negalima, gautas turtas registruojamas jo tikrąją rinkos kaina. Jeigu atiduodamas turtas, iš kurio įmonė uždirba įprastinės veiklos pajamas, turto įsigijimo kaina yra į pajamas įtraukta šių prekių ar paslaugų vertė, t.y. pardavimo kaina. Į turto įsigijimo savikainą įskaitomos išlaidos, patirtos įsigyjant šį turtą.	N
	Nemokamai gautas turtas	Nemokamai gauto turto vertė nustatoma pagal dovanojimo sutartyje nurodytą vertę, kuri negali būti didesnė už turto tikrąją vertę, įvertinus turto paruošimo naudoti išlaidas. Jeigu turto vertė nenurodyta, gautas turtas registruojamas tikrąja turto verte.	Jeigu turtas gaunamas nemokamai ir nepatiriama jokių išlaidų su šio turto įsigijimu, tokio turto įsigijimo kaina bus lygi nuliui ir pelno mokesčio tikslais nusidėvėjimas neskaičiuojamas.	N
	Atgalinis lizingas	Perleidus turtą pagal atgalinio lizingo sandorį, gautas pelnas registruojamas, kaip gauti išankstiniai mokėjimai ir amortizuojamas per lizingo sutarties laikotarpį (mažinant per ataskaitinį laikotarpį apskaičiuotas turto nusidėvėjimo sąnaudas), o nuostolis – pripažįstamas to laikotarpio veiklos sąnaudomis.	Teigiamas turto perleidimo rezultatas nelaikomas apmokestinamosiomis pajamomis, o nuostolis – nelaikomas leidžiamais atskaitymais.	N
	Perkainojimas	Naudojamas veikloje turtas	Perkainojus turtą, nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo rezultato po perkainojimo – pasikeitusios turo vertės.	Nuo perkainotos vertės nusidėvėjimas neskaičiuojamas, o turto vertės sumažėjimas nepripažįstamas leidžiamais atskaitymais.

Sritis	Nuostatų reikalavimai		Skirtumų rūšis	
	VAS	PMĮ		
Nusidėvėjimas	Nusidėvėjimo skaičiavimas	Nusidėvėjimas neskaiciuojamas investiciniam turtui, kuris apskaitomas tikrąja verte. Nusidėvėjimas skaičiuojamas nenaudojamam, remontuojamam turtui. Nenumatytos išimties nusidėvėjimo skaičiavimui turtui, kuris nėra būtinas vieneto pajamoms uždirbti ir/ar būtų naudojamas paslaugoms teikti ribotam vartotojų ratui.	Jeigu investicinis turtas naudojamas pajamoms iš nuomos gauti (išskyrus žemę), tokiam turtui mokesčių tikslais gali būti skaičiuojamas nusidėvėjimas. Jeigu turtas laikomas pajamoms iš turto vertės padidėjimo gauti ir praktiškai įmonės veikloje nenaudojamas ir pajamų neuždirba – tokiam turtui nusidėvėjimas neskaiciuojamas. Nenaudojamo įmonės veikloje, esančio atsargose ar užkonservuoto turto, ilgalaikio remonto ar rekonstrukcijos atveju, nusidėvėjimas neskaiciuojamas. Jeigu įsigijimas turtas, kuris nėra būtinas vieneto pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti arba kuris išskirtinai naudojamas paslaugoms teikti tik įmonės darbuotojams ar savininkams, tokio turto nusidėvėjimas mokesčių tikslais nėra skaičiuojamas.	N
	Nusidėvėjimo normatyvai	Nusidėvėjimo normatyvus nustato pati įmonė.	1 PMĮ priedėlyje nustatyti nusidėvėjimo normatyvai. Mokslinių tyrimų ir eksperimentinėje veikloje naudojamas turtas.	L
	Nusidėvėjimo būdai	Kito mėnesio pradžios nusidėvėjimo skaičiavimo būdas	Kito mėnesio pradžios nusidėvėjimo skaičiavimo ir pusmečio nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios būdai	L
	Nusidėvėjimo metodai	Tiesiogiai proporcingas, produkcijos, metų skaičiaus ir dvigubai mažėjančios vertės metodai	Tiesiogiai proporcingas, produkcijos, ir dvigubai mažėjančios vertės metodai	L
	Likvidacinė vertė	Likvidacinę vertę nustato pati įmonė.	Likvidacinė vertė negali būti didesnei nei 10 proc. IMT įsigijimo savikainos.	L
	Minimalios IMT keitimas	Padidinus minimalią IMT vertę, visas turtas, kuris nebeatitinka ilgalaikio turto kriterijų iš karto yra nurašomas į sąnaudas	Nauja minimali IMT vertė taikoma tik naujai įsigytam turtui, o anksčiau įsigytas turtas, kuris nors ir nebeatitinka IMT kriterijų, nudėvimas per likusį naudingo tarnavimo laiką	L
Remontas	Einamasis	Jeigu atliekamas nuomojamo (savininkas remonto išlaidų nekompensuoja) arba nuosavo IMT remontas, kuris nepagerina turto naudingųjų savybių ir nepailgina naudingo tarnavimo laiko, bet yra privalomas atlikti pagal techninio eksploatavimo taisyklės tam tikrais periodais – šios išlaidos kapitalizuojamos ir nudėvimos iki kito numatomo remonto.	Jeigu remontuojamas nuosavas arba nuomojamas (savininkas remonto išlaidų nekompensuoja) IMT, ir toks remontas nepagerina turto naudingųjų savybių ir nepailgina naudingo tarnavimo laiko, tokios remonto sąnaudos mokesčių tikslais pripažįstamos leidžiamais atskaitymais tą laikotarpį kada patirtos.	L
	Pagerinantis naudingąsias savybes ir/ ar naudingo tarnavimo laiką	Jeigu atliekamas nuosavo IMT remontas, kuris pagerina turto naudingąsias savybes ir pailgina naudingo tarnavimo laiką arba tik pailgina naudingo tarnavimo laiką - remonto suma didinama IMT savikaina ir turi būti patikslinami nudėvėjimo normatyvai.	Jeigu atliekamas nuosavo IMT remontas, kuris pagerina turto naudingąsias savybes arba pailgina naudingo tarnavimo laiką, remonto suma didinama IMT savikaina. Mokesčių mokėtojas gali pasirinkti ar tokio remonto atveju tikslinti nudėvėjimo normatyvus, bet turi gauti mokesčių administratoriaus sutikimą	L
			Jeigu atliktas išnuomoto IMT remontas pailgina naudingo tarnavimo laiką arba pagerina naudingąsias savybes arba atlikta rekonstrukcija, tai šių remonto ar rekonstravimo darbų vertė didinama IMT įsigijimo savikaina ir priskiriama apmokestinamosioms pajamoms, tą laikotarpį, kai remontas ar rekonstravimas atliktas.	N
	Apdrausto turo remontas	Jeigu atliekamas IMT remontas, kuris buvo apdraustas, finansinėje apskaitoje gauta draudimo išmoka mažinama patirtos apdrausto turto remonto sąnaudos arba IMT vertės sumažėjimo sąnaudos. Skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio kitos veikos pajamomis arba veiklos sąnaudomis.	Gauta draudimo išmoka, jeigu neviršija patirtų remonto sąnaudų arba paskaičiuota pagal draudimo sutarties sąlygas priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, o faktiškai patirtos remonto sąnaudos - neleidžiamiems atskaitymams pelno mokesčio tikslais.	N
Netekimas	Perleidimas	Turto perleidimo rezultatas (pelnas arba nuostoliai) registruojami įvertinus perleidžiamo turto likutinę vertę ir su perleidimu susijusias išlaidas.	Turto pardavimo pajamos – tai visos pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus turtą, atėmus sumokėtus mokesčius (išskyrus PVM) ir su perleidimu susijusias išlaidas. Turto pardavimo kaina turi atitikti tikrąją rinkos kainą.	N
	Nurašymas	Nurašant IMT, įvertinama, ar iš nurašyto turto gali būti gaunamos dalys, medžiagos, ir yra registruojamas nuostolis arba pelnas dėl turto nurašymo.	Jeigu nurašomas turtas, kuris nebuvo visiškai nudėvėtas – nenudėvėtoji vertė pripažįstama mokesčio laikotarpio pajamomis.	N

11 pav. IMT pripažinimo ir apskaitos skirtumų palyginimas

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis 12-asis VAS (2016); 20-asis VAS (2016); LR Pelno mokesčio... (2016))

Išanalizavus pelno mokesčio peržvalgas, pastebima, jog dažniausiai daromos klaidos jau pradiname IMT

apskaitos etape – įsigyjant IMT: savo esme ilgalaikis turtas dėl mažos įsigijimo vertės priskiriamas trumpalaikiam turtui; IMT pelno mokesčio tikslais priskiriamas netinkamai turto grupei; pagal atgalinį lizingą įsigytam turtui nustatoma netikslus mokesčio bazė; nugriovus mokesčių tikslais nenudėvėtą turtą, jo likutinė vertė įskaitoma į naujai statomo IMT savikainą, nors šis turtas yra kitos paskirties ar neskirtas vieneto pajamoms uždirbti; mainant IMT į prekes ir paslaugas, mokesčių tikslais nepripažįstamos apmokestinamosios pajamos; į IMT pasigaminimo savikainą įskaitomos išlaidos, kurios įprastu atveju priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams, PMĮ priedėlyje nustatyti IMT nudėvėjimo normatyvai visais atvejais taikomi ir rengiant finansines atskaitas; perkainojus IMT, dažniausiai perkainojimo rezultatas pripažįstamas ir pelno mokesčio tikslais (ypač nuvertėjimas).

Pelno mokesčio peržvalgų analizė rodo, jog daugiausia klaidų daroma IMT nusidėvėjimo srityje, kai PMĮ 1 priedėlyje nurodyti nusidėvėjimo normatyvai ir reikalavimai dėl likvidacinės vertės taikomi ir finansinėje apskaitoje, taip iškreipiant įmonės realią finansinę būklę; pelno mokesčio tikslais pripažįstamas IMT nusidėvėjimas, kuris nesulijęs su įmonės pajamų uždirbimu arba uždirba neapmokestinamąsias pajamas; skaičiuojamas nusidėvėjimas nuo perkainotos turto vertės ir pelno mokesčio tikslais.

Dažniausios klaidos, vertinant IMT remonto ir netekimo operacijas, yra susijusios su remonto darbų pripažinimu; netinkamu išnuomoto IMT remonto ar rekonstravimo vertinimu, neatsižvelgiant į tai, jog toks remontas skirtingai traktuojamas šio turto nuomininko ir savininko apskaitoje; gauta draudimo išmoka dėl IMT remonto dažniausia priskiriama neapmokestinamosios pajamoms, bet remonto sąnaudos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams; neteisingai apskaičiuojamas IMT perleidimo rezultatas pelno mokesčio tikslais.

Kita VAS ir PMĮ nuostatų taikymo nesutapimų sritis nematerialiojo turto (NT) apskaita. Apibendrinti nematerialiojo turto apskaitos būdai pagal VAS ir PMĮ pateikti 12 paveiksle.

Sritis	Nuostatų reikalavimai		Skirtumų rūšis	
	VAS	PMĮ		
Įgijimas	Turto pripažinimas ilgalaikiu kriterijai	Nematerialiuoju turto nepripažįstama pačios įmonės viduje sukurti prekės ženklai, klientų sąrašai ir kitos vidinės duomenų bazės, tinklapių kūrimo išlaidos, jeigu tinklapiai nebus skirti pajamoms iš elektroninės prekybos ar reklamos gauti, tyrimų išlaidos, prestižas ir kiti.	Nematerialiuoju turto taip pat gali būti laikomos iki 2006 metais prasidėjusio mokesčio laikotarpio pradžios sukauptos išlaidos, kurios priskiriamos formavimo savikainai.	L
		Visos išlaidos patirtos darbuotojų mokymui ir kvalifikacijai (esamų ir potencialių) nekaupiamos ir pripažįstamos sąnaudomis tą laikotarpį kada buvo patirtos	Išlaidos, kurios buvo tiesiogiai sumokėtos už asmenų, nesusijusių su vienetu darbo santykiais, mokymą (aukštesnįjį ir aukštąjį) ar kvalifikaciją, jeigu išsilavinimas būtinas vieneto pajamoms uždirbti, šiems asmenims pradėjus dirbti vienetą šios išlaidos gali būti priskiriamos nematerialiajam turtui. Kol šie asmenys mokėsi ir nedirbo vienetą, jų naudai patirtos išlaidos priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams.	
	Turto pasigaminimas	Vieneto patirtos plėtros išlaidos yra priskiriamos nematerialiajam turtui ir amortizuojamos per įmonės nustatytą naudingo tarnavimo laiką.	Jei įmonės vykdyti plėtros darbai kartu atitinka mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros (MTEP) darbų apibrėžimą, šios išlaidos dėl taikomos mokesčių lengvatos, pripažįstamos leidžiamais atskaitymais, tą laikotarpį, kada buvo patirtos, t.y. nekaupiamos ir neamortizuojamos. Jeigu plėtros darbai neatitinka MTEP apibrėžimo – jie amortizuojami pagal PMĮ 1 priedėlyje numatytus normatyvus.	L
	Prestižas apskaičiuojamas įvykus verslo jungimui – teisės daryti lemiamą poveikį kitai įmonei įsigijimo, verslo arba jo dalies įsigijimo, įmonių reorganizavimo prijungimo ar sujungimo metodu. Vienetas atsiskaityti už įsigytą įmonę/verslą gali tiek pinigais, tiek kitu turtu. Jeigu apskaičiuojamas neigiamas skirtumas tarp įsigijimo savikainos ir įsigyto grynojo turto vertės – apskaitoje pripažįstamas pelnas dėl verslo jungimo nėra neigiamo prestižo.	Prestižas (neigiamas prestižas) susidaro tik tada, kai įsigyjancio vieneto pinigais sumokėta kaina yra didesnė (mažesnė) už įsigytojo vieneto grynojo turto dalį, įvertintą tikrąja rinkos kaina. Prestižas (neigiamas prestižas) susidaro tik tada, kai įsigijama kito vieneto veikla kaip kompleksas ar jo veiklos dalis, kaip teisių ir prievolių visuma (įsigijamas visas kito vieneto verslas ar jo dalis, neįsigyjant to vieneto akcijų) arba įsigijamos kito vieneto akcijos siekiant valdyti šio vieneto grynąjį turtą ir veiklą. Prestižo vertė nekoreguojama. Neigiama prestižo vertė pripažįstama pajamomis įsigijimo momentu.	N/L	

12 pav. NT pripažinimo ir apskaitos būdų skirtumų palyginimas

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis 13-asis VAS (2016); 14-asis VAS (2016); Šidlauskas (2008); LR Pelno mokesčio... (2016))

Nematerialiojo turto pirkimas, mainymas į kitą, nurašymas ir perleidimas pagal VAS ir PMĮ pripažįstamas ir registruojamas tais pačiais principais ir išskiriami skirtumai, kurie pateikti IMT pripažinimo ir apskaitos būdų palyginime. 13 paveiksle pateikti NT specifika atspindintys skirtumai.

Analizuojant pelno mokesčio peržvalgas, nustatyta, jog dažniausiai plėtros darbai pripažįstami nematerialiuoju turto dėl didelės vertės, neatsižvelgiant į nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus; verslo jungimai vykdomi, siekiant gauti ne ekonominės naudos, o pelno mokesčio mažinimo tikslais; pelno mokesčio tikslais prestižas apskaičiuojamas netinkamai datai; apskaičiuojama daug didesnė prestižo vertė; siekiant mokesčines prestižo amortizacijos naudos, už įsigytas akcijas apmokama daug didesne nei rinkos kaina; verslo jungimai naudojami mokesčių planavimui ir vengimui.

Finansinis turtas įsigijimo momentu, tiek finansinėje apskaitoje, tiek pelno mokesčio tikslais registruojamas

įsigijimo savikaina, o tolimesnis turto vertinimas priklauso nuo finansinio turto grupės, kuriai jis priklauso (13 pav.).

Sritis	Nuostatų reikalavimai		Skirtumų rūšis
	VAS	PMĮ	
Parduoti laikomo finansinio turto paskesnė apskaita	Sudarant finansines atskaitas, finansinis turtas turi būti įvertinamas tikrąja verte.	Turto vertės pasikeitimo rezultatai nepripažįstami.	N
Suteiktų paskolų palūkanų skaičiavimas		Paskolą asocijuotam asmeniui suteikęs vienetas, turi apskaičiuoti menamas palūkanas, kurios atitinka tikrąją rinkos kainą ir įtraukti jas į apmokestinamąsias pajamas. Paskolos gavėjas, menamas palūkanas gali priskirti leidžiamais atskaitymams.	
Gautinų sumų vertinimas	Abejotinos skolos gali būti apskaitomos tiesioginiu arba netiesioginiu būdais. Nenumatytas laiko apribojimas - abejotinos skolos pripažįstamos tada, kai tikimybė nesusižąžinti gautinų sumų yra didesnė nei susižąžinti.	Gautinų sumų nuvertėjimas, jeigu šios skolos anksčiau nebuvo įtrauktos į vieneto pajamas, yra nepripažįstamas leidžiamais atskaitymais.	N
		Beviltiškos skolos yra pripažįstamos tik taikant tiesioginį metodą. Jeigu skolos nebuvo atgautos praėjus ne mažiau kaip vieneriems metams po skolos įtraukimo į pajamas ir įmonė turi surinkus reikalingus dokumentus ir įrodymus dėl skolų beviltiškumo (atsižvelgus į skolų vertę), tokios skolos gali būti pripažįstamos leidžiamais atskaitymais.	L
Finansinio turto perleidimas	Perleidimo rezultatas nustatomas, įvertinus visus vertės pokyčius.	Perleidimo rezultatas nustatomas, lyginant pradinę įsigijimo savikainą su pardavimo kaina. Perleidžiant gautinas sumas už mažesnę vertę, nuostolis nepripažįstamas leidžiamais atskaitymais.	N

13 pav. Finansinio turto apskaitos būdų skirtumų palyginimas

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis 18-asis VAS (2016); LR Pelno mokesčio... (2016))

Nagrinėjant pelno mokesčio peržvalgas, pastebima, jog dažniausiai daromos finansinio turto apskaitos klaidos yra tokios: neapskaičiuojamos ir neapmokestinamos menamos palūkanų pajamos ir sąnaudos nuo beprocentinių paskolų arba paskolų su labai mažomis palūkanomis; skolos, kurios nebuvo įtrauktos į vieneto pajamas, registruojamos beviltiškų skolų sąnaudose; mokesčių tikslais pripažįstamas finansinio turto perkainojimo rezultatas.

Trumpalaikio turto srityje didžiausia skirtumų dalis pastebima, apskaitant atsargas (14 pav.).

Sritis	Nuostatų reikalavimai		Skirtumų rūšis
	VAS	PMĮ	
Atsargų įkainojimo metodai	Atsargos gali būti įkainojamos FIFO, LIFO, svertinio vidurkio ir konkrečių kainų metodais.	Be apribojimų galima taikyti tik FIFO metodą, norint taikyti kitus metodus reikia gauti mokesčių administratoriaus leidimą	L
Atsargų vertinimas	Atsargos yra registruojamos įsigijimo savikaina, o vėliau yra vertinamos įsigijimo savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tą, kuri yra mažesnė.	Atsargos vertinamos įsigijimo savikaina. Faktiškas atsargų vertės sumažėjimas pripažįstamas leidžiamais atskaitymais tik pardavus prekes (nuostolis dėl prekių pardavimo).	
Inventorizacijos metu nustatomas atsargų perteklius arba trūkumas	Jeigu atsargų perteklius ar trūkumas susidarė dėl duomenų registravimo apskaitoje klaidų, taisomi apskaitoje padarytus įrašus. Jeigu nėra galimybių nustatyti priežasčių, kodėl atsirado atsargų perteklius ar trūkumas, rastos atsargas apskaitoje registruojamos galima grynojo realizavimo verte, o nerastos – kaip nuostolis dėl atsargų praradimo.	Įvertinimas, ar nustatytas vienarūšių ar nevienarūšių prekių perteklius/trūkumas. Nustačius vienarūšių prekių trūkumą/perteklių, prekes galima perrūšiuoti. Po perrūšiavimo atsiradęs kiekio trūkumas priskiriamas neleidžiamais atskaitymams, o perteklius - apmokestinamosioms pajamoms. Po perrūšiavimo atsiradęs vertės trūkumas laikytinas leidžiamais atskaitymais, o perteklius – apmokestinamosioms pajamomis. Jeigu nustatomas nevienarūšių prekių trūkumas, jis traktuojamas kaip neleidžiami atskaitymai, o perteklius – kaip apmokestinamosios pajamos. Pardavus vienarūšes ir nevienarūšes prekes, buvusio pertekliaus suma priskiriama leidžiamais atskaitymams (prekių įsigijimo savikaina).	N/L
Netekties nuostoliai	Nuostoliai atsiradę dėl specifinių prekių savybių (išgaravimo, sudužimo, perpilant, fasuojant, perdurbant ir kiti) priskiriami natūralios netekties nuostoliams.	Nustatytos ribos, kokią dalį nuo pardavimo pajamų vienetas per mokesčius gali priskirti natūralios netekties nuostoliams atskirai pagal tam tikras produktų grupes. Nepriskiriami nuostoliai dėl prekių galiojimo laiko pabaigos ir su tokių prekių utilizavimu susijusios išlaidos.	N
	Jeigu prekių trūkumas atsiranda dėl vagysčių, tai nurašoma į nuostolius dėl prekių praradimo.	Prekių trūkumą atsiradusį dėl „pirkėjų užmaršumo“ prekybos salėse galima priskirti leidžiamais atskaitymams, tačiau yra išimčių. Jeigu prekės prarandamos dėl vagysčių iš prekių saugojimo vietų, tai laikoma neleidžiamais atskaitymais.	
Atsiskaitymais atskaitingais asmenimis		Atskaitingiesiems asmenims išduoti, bet nepanaudoti ir negražinti avansai priskiriami neleidžiamais atskaitymams. Jeigu atskaitingiesiems asmenims yra išduotos didelės sumos ir jos nėra gražinamos arba nepanaudojamos įmonės reikmėms, šios išlaidos yra traktuojamos kaip beprocentinės paskolos darbuotojams arba net nepaskirstytojo pelno išmokėjimas vengiant sumokėti mokesčius (jeigu atsakingas asmuo kartu įmonės darbuotojas ir akcininkas).	N

14 pav. Trumpalaikio turto apskaitos skirtumai

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis 9-asis VAS (2016); Deveikis (2013); Žilinskienė (2013); LR Pelno mokesčio... (2016))

Nežiūrint skirtumų, pateiktų 15 paveiksle, atsargos finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio tikslais gali būti apskaitomos nuolat arba periodiškai apskaitomų atsargų būdais.

Išanalizavus pelno mokesčio peržvalgas, nustatyta, jog dažniausia yra perrūšiuojamos prekės, kurios pelno mokesčio tikslais nėra laikomos vienu metu priskiriamas leidžiamoms atskaitymams; natūralios netekties nuostoliams priskiriamas prekių netekimas, kuris mokesčių tikslais nelaikomas natūralios netekties nuostoliais (pvz. pasibaigusio galiojimo laiko prekės); atskaitingiesiems asmenims išduodamos paskolos, jas įforminant, kaip įprastai išduodamus avansus, vengiant mokėti mokesčius.

Vertinant skirtumus, susidarančius įsipareigojimų srityje, pastebima, jog dažniausia pasitaiko skirtumų atidėjinių apskaitoje. Finansinėje apskaitoje atidėjiniai ir sukauptimai užregistruoti, kaip įmonės įsipareigojimai pripažįstami ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, tačiau pelno mokesčio tikslais sąnaudos susijusios su atidėjimais ir sukauptimais pripažįstamos leidžiamais atskaitymais, tik tada, kai yra faktiškai patiriamos išlaidos, susijusios su šių įsipareigojimų įvykdymu. Šiuo atveju finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio tikslais gali atsirasti laikinieji skirtumai – atidėjiniai finansinėse ataskaitose pripažįstami sąnaudomis anksčiau, nei priskiriami leidžiamoms atskaitymams pelno mokesčio deklaracijoje. Tačiau gali atsirasti ir nuolatinių skirtumų, jeigu atidėjiniai suformuoti finansinėje apskaitoje taip ir nebus faktiškai panaudoti.

Kitas dažnas skirtumų atvejis – kaupiniai, susiję su įmonės darbuotojų darbo užmokesčiu, – premijos ir atostoginiai. Finansinėje apskaitoje šie kaupiniai pripažįstami sąnaudomis tą laikotarpį, už kurį buvo apskaičiuoti. Pelno mokesčio tikslais taikoma nuostata, jog, jeigu pasibaigus mokestiniam laikotarpiui vienas metines premijas išmoka iš darbo apmokėjimo lėšų (kaip priedą prie darbuotojo atlyginimo) ir minėtos premijos buvo apskaitomos vieneto praėjusio mokestinio laikotarpio veiklos sąnaudose, tai tokios išmokėtos premijos priskiriamos leidžiamoms atskaitymams tą mokestį laikotarpį, už kurį šios premijos išmokamos (LR Pelno mokesčio..., 2016). Tos pačios nuostatos taikomos socialinio draudimo įmokoms ir įmokoms į garantinį fondą, susijusioms su premijų išmokėjimu. Sukaupti atostoginiai gali būti priskiriami leidžiamoms atskaitymams, tik tada, kai yra tiksliai paskaičiuoti (Kalčinskaitė-Klimaitienė, 2011). Tiksliai apskaičiuoti reiškia, kad būtų apskaičiuotas tikslus atostogų laikas ir darbo užmokesčio suma. Dėl atostoginių apmokėjimo, taikant vidutinį darbuotojo darbo užmokesį, – praktikoje tai retai įmanoma. Socialinio draudimo įmokos ir įmokos į garantinį fondą nuo sukauptų atostoginių priskiriamos leidžiamoms atskaitymams tik tuomet, kai šios sąnaudos faktiškai patiriamos. Jeigu įmonė kaupia atostoginius pirmą kartą, ankstesniais laikotarpiais uždirbtos nepanaudotos atostogos priskiriamos neleidžiamoms atskaitymams. Dėl kaupinių susijusių su darbo užmokesčiu dažniausiai atsiranda laikinieji skirtumai.

Analizuojant pelno mokesčio peržvalgas nustatyta, jog dažniausia šioje srityje faktiškai nepatirtos atidėjinių sąnaudos priskiriamos leidžiamoms atskaitymams; panaudoti atidėjiniai, kurie buvo suformuoti padengti išlaidas, nesusijusias su vieneto pajamų uždirbimu ar apmokestinamąja veikla, yra priskiriami leidžiamoms atskaitymams; leidžiamoms atskaitymams priskiriami atostoginių sukauptimai.

Nors nuosavo kapitalo apskaitos operacijos yra pakankamai retos, tačiau ir šioje srityje aptinkami skirtumai. Remiantis 8-uoju VAS „Nuosavas kapitalas“ (2016), steigiant įmonę ar keičiant įstatinio kapitalo dydį, patirtomis išlaidomis finansinėje apskaitoje mažinami akcijų priedai, jeigu tokių yra. Jeigu akcijų priedų nėra, šiomis išlaidomis mažinamas nepaskirstytas pelnas (nuostoliai). Tokių išlaidų pavyzdžiai galėtų būti įstatų registravimo ir keitimo išlaidos, akcijų išleidimo ir investuotojų suradimo išlaidos, finansų maklerių išlaidos ir kitos. Pelno mokesčio tikslais beveik visos išlaidos, susijusios su įmonės įstatinio kapitalo keitimu ir akcijų išleidimu, yra nepriskiriamos įprastinės veiklos sąnaudoms ir laikomos neleidžiamais atskaitymais. Patirtos išlaidos, susijusios su įmonės akcininkais, jeigu jie nėra įmonės darbuotojai, laikomos neleidžiamais atskaitymais. Jeigu išleis akcijas, akcijų kaina viršija jų nominalią vertę, registruojami akcijų priedai, o pelno mokesčio prasme jokių mokestinių įsipareigojimų neatsiranda. Dėl įstatinio kapitalo keitimo finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio tikslais atsiranda nuolatiniai skirtumai.

Finansinėje apskaitoje aptiktos esminės praėjusio laikotarpio klaidos taisomos, koreguojant nepaskirstytą pelną (nuostolius) pagal 7 VAS „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ (2016). Pelno mokesčio tikslais rastos klaidos taisomos tą laikotarpį, kurį jos buvo padarytos. Dėl tokių skirtingų VAS ir PMĮ reikalavimų taikymo nepaskirstyto pelno (nuostolių) apskaitoje gali atsirasti ir laikinieji, ir nuolatiniai skirtumai.

Finansinėje apskaitoje, perkainojus ilgalaikį turtą, nuosavo kapitalo dalyje registruojamas perkainojimo rezervas. Pelno mokesčio tikslais perkainojimo rezultatas jokios įtakos skaičiuojamam pelno mokesčiui neturi. Išimtis yra taikoma tik perkainojimo rezultatui dėl išvestinių finansinių priemonių rizikai drausti – apmokestinamas PMĮ nustatyta tvarka (Soruzenko ir Rimgaila, 2010). Dėl perkainojimo rezultatų dažniausiai atsiranda nuolatiniai skirtumai.

Kai įmonė įsigyja savų akcijų, finansinėje apskaitoje šios akcijos registruojamos kontrarinėje kapitalo sąskaitoje. Pelno mokesčio tikslais, vieneto įsigytos savos akcijos priskiriamos vieneto turtui. Jeigu savos akcijos yra parduodamos arba anuliuojamos, finansinėje apskaitoje susidaręs rezultatas parodomas ataskaitinių metų pelno (nuostolių) sąskaitoje, atskiroje eilutėje. Mokesčių tikslais teigiamas savų akcijų perleidimo rezultatas priskiriamas apmokestinamosioms pajamoms, o neigiamas – laikomas neleidžiamais atskaitymais ir negali būti dengiamas vertybinių popierių/išvestinių finansinių priemonių pelnu, taigi, atsiranda nuolatiniai skirtumai.

Pelno mokesčio peržvalgų analizė parodė, jog dažniausia su akcininkais, akcijų išleidimu, akcinio kapitalo dydžio keitimu susijusios išlaidos priskiriamos leidžiamoms atskaitymams; neteisingai parodomi klaidų taisymai finansinėse ataskaitose ir pelno mokesčio deklaracijose; neapmokestinamas teigiamas savų akcijų perleidimo rezultatas pelno mokesčio tikslais.

Skirtingos VAS ir PMĮ nuostatos vertinant nuostolius formuoja dar vieną skirtumų tarp šių teisės aktų šaltinių. Finansinėje apskaitoje patirti apskaitinio laikotarpio nuostoliai gali būti mažinami (LR Akcinių bendrovių..., 2016):

- pervedimais iš rezervų, nepanaudotų ataskaitiniais metais (išskyrus perkainojimo rezervą);
- pervedimais iš privalomojo rezervo;
- pervedimais iš akcijų priedų;
- akcininkų įnašais;
- mažinant įstatinį kapitalą, sumažinat akcijų nominalias vertes arba anuliuojant akcijas (su sąlyga, kad sumažintas įstatinis kapitalas negali būti mažesnis už LR Akcinių bendrovių įstatyme nustatytą minimalią vertę).

Remiantis 24-ujuo VAS „Pelno mokesčiai“ (2016), mokesstinio laikotarpio nuostoliai, kuriuos įmonė perkels į kitus mokesčius laikotarpius, gali būti pripažinti atidėtojo pelno mokesčio turto. Įmonė gali pripažinti tik tiek atidėtojo mokesčio turto, kiek tikisi uždirbti apmokestinamojo pelno, kuriam bus galima panaudoti sukauptus mokesčius nuostolius. Jeigu įmonė nesitiki būsimaisiais laikotarpiais uždirbti pelno ir pasinaudoti mokesčių nuostolių perkėlimo lengvata – atidėtojo pelno mokesčio turtas nepripažįstamas.

Pelno mokesčio tikslais, atsižvelgiant į nuostolių susidarymo šaltinius (įprastinė veikla, vertybinių popierių (VP) ir išvestinių finansinių priemonių (IFP) perleidimas), jie perkeliama į kitus mokesčius laikotarpius ar perduodami kitiems grupėms vienetais ir dengiami PMĮ nustatyta tvarka kitais mokesčiais laikotarpiais uždirbtu apmokestinamuoju pelnu (15 pav.).

Lengvata	Nuostolių rūšys	Taikymo laikotarpis	Maksimalus lengvatos dydis	Sąlygos
Mokesstinio laikotarpio nuostolių perkėlimas (įmonės lygyje)	Įprastinės veiklos	neribotai	sudengti iki 70 proc. laikotarpio veiklos VP/IFP perleidimo pelno su veiklos nuostoliais	<ul style="list-style-type: none"> • Perkeliama VP/IFP nuostoliai dengiami tik su kitų metų VP/IFP pelnu. • Veiklos nuostoliai keliami tik tada, kai tęsiama veikla, iš kurios šie nuostoliai susidarė (išskyrus, kai veikla nebetęsiama dėl nuo vieneto nepriklausančių priežasčių). • Nuostolių perkėlimui taikomas FIFO metodas. • Pirmiausia dengiami tos pačios rūšies nuostoliai ir pelnas (VP/IFP pelnas su VP/IFP nuostoliu, veiklos pelnas su veiklos nuostoliais). • Veiklos nuostoliai gali būti dengiami ir su VP/IFP perleidimo pelnu, bet tik po to, kai padengti ankstesnių laikotarpių VP/IFP perleidimo nuostoliai.
	VP/IFP perleidimo	5 metus po laikotarpio, kai susidarė VP/IFP perleidimo nuostoliai	sudengti iki 100 proc. VP/IFP perleidimo pelno su VP/IFP perleidimo nuostoliu	
	Akcijų perleidimo	tik ataskaitinį laikotarpį, kai patiriami nuostoliai dėl akcijų perleidimo	sudengti iki 100 proc. to paties mokesstinio laikotarpio apmokestinamųjų VP/IFP pajamų	
Mokesstinio laikotarpio nuostolių perdavimas (grupės lygyje nuo 2010 m.)	Įprastinės veiklos	neribotai	sudengti iki 70 proc. laikotarpio veiklos VP/IFP perleidimo pelno su veiklos nuostoliais	<ul style="list-style-type: none"> • Nuostolius galima perduoti tik pelningai dirbančioms įmonėms, dalį arba visus iš karto, vienam ar keliems vienetais. • Nuostolius gali perduoti: patronuojanti-dukterinei; dukterinė-patronuojančiai; dukterinė-dukterinei; gali vykdyti skirtingą veiklą. • Perimantis vienetas apmokestinamąjį pelną gali sumažinti tik to paties laikotarpio perimtais nuostoliais. • Perduodantis vienetas neturi nepriemokų biudžetui ir netaikomas 0 proc. PM tarifas ar atleidimas nuo PM. • Patronuojantis vienetas tiesiogiai ar netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 2/3 nuostolių perdavime dalyvaujančių vienetų akcijų perdavimo metu ir 2 m. po to. • Vienetai grupėje yra bent jau 2 m. arba vienetas grupėje yra nuo įregistravimo ir išbus grupėje ne mažiau kaip 2 m.
	VP/IFP perleidimo	5 metus, įskaitant laikotarpį, kai susidarė VP/IFP perleidimo nuostoliai	sudengti iki 100 proc. VP/IFP perleidimo pajamų su VO/IFP perleidimo nuostoliu	
	Akcijų perleidimo	neperduodami	-	

15 pav. Mokesčių nuostolių perkėlimo galimybės ir sąlygos

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis LR PMĮ komentaras (2015); Kalčinskas (2011, 2014))

Pastabos. Mokesčių nuostolių perkėlimo/perdavimo atveju: Įprastinės veiklos pelnas = pajamos - neapmokestinamos pajamos - leidžiami atskaitymai - ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai (išskyrus ankstesnių metų mokesčių laikotarpio nuostolius). VP perleidimo pelnas = gautos pajamos už VP perleidimą - VP įsigijimo kaina. Mokesčių nuostolių perėmimo atveju: apmokestinamas pelnas = pajamos - neapmokestinamos pajamos - leidžiami atskaitymai - ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai - vieneto mokesčiai nuostoliai pagal PMĮ 30 ir 43 str.

Pažymėtina, jog PMĮ suteikia galimybę ne tik perkelti savo patirtus mokesčius nuostolius į kitus laikotarpius, bet ir perimti/perduoti mokesčius nuostolius tarp įmonių grupės narių. Tačiau mokesčių nuostolių perdavimas tarp įmonių grupės nėra atvaizduojamas įmonės finansinėse ataskaitose. Remiantis bendromis 24-ojo VAS „Pelno mokesčiai“ (2016) nuostatomis, kadangi nuostolius perduodanti įmonė nesitiki būsimaisiais laikotarpiais panaudoti savo sukauptus mokesčius nuostolius, įmonė nepripažįsta finansinėse ataskaitose atidėtojo pelno mokesčio turto tuo laikotarpiu, kai mokesčiai nuostoliai susidarė. Jeigu atidėtojo pelno mokesčio turtas buvo pripažintas, bet būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais buvo priimtas sprendimas dėl visų ar dalies mokesčių nuostolių perdavimo kitai grupės įmonei – atidėtojo

mokesčio turtas yra atitinkamai sumažinamas arba iš viso nepripažįstamas. Mokestinius nuostolius perimančios įmonės apskaitoje papildomi įrašai nėra daromi, bet informacija apie mokestinių nuostolių perėmimą pateikiama aiškinamajame rašte kaip pastaba apie ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudas.

Mokestiniai nuostoliai (ar jų dalis) PMĮ nustatyta tvarka gali būti perduodami ir už atlygį, bet tik tarp įmonių grupės narių, kai tenkinami PMĮ reikalavimai. Lietuvos vieneto už perduotus nuostolius gautas atlygis, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, laikomas neapmokestinamosiomis pajamomis. Nuostolius gavusio Lietuvos vieneto patirtos išlaidos pelno mokesčio tikslais – sumokėta atlygio kaina, priskiriama neleidžiamiems atskaitymams. Finansinėje apskaitoje už perduotus mokestinius nuostolius gautas atlygis pripažįstamas pajamomis, o nuostolius perėmusio vieneto patirtos išlaidos dėl nuostolių pirkimo – veiklos sąnaudomis. Jeigu perduodantis nuostolius vienetas turėjo atidėtojo pelno mokesčio turto – pajamų suma yra mažinama nepanaudoto atidėtojo pelno mokesčio turto vertė. VAS ir PMĮ nuostatų taikymo analizė rodo, jog nuostolių sumažinimas finansinėje apskaitoje nedaro poveikio apskaičiuotiems nuostoliams mokesčių tikslais ir atvirkščiai. Dėl šios priežasties atsiranda nuolatiniai skirtumai – nesutampa šiose srityse apskaičiuotas nuostolių dydis bei nuostolių perkėlimo/dengimo tvarka.

Pelno mokesčio peržvalgų analizė rodo, jog dažniausia neteisingai deklaruojami nuostoliai dėl VP ir IFP perleidimo, vengiant mokėti mokesčius; taikomos įvairios verslo įsigijimo/reorganizavimo schemos, siekiant mokestinės naudos; sudaromi fiktyvūs sandoriai, sandoriai didesnėmis nei rinkos kainomis; perkeliama nutrauktos veiklos nuostoliai.

VAS ir PMĮ nuostatų taikymo skirtumai neišvengiamai atsiranda ir dėl mokestinių lengvatų įtakos įmonių apskaitinio periodo veiklos rezultatams. Apibendrintos pagrindinės PMĮ numatytos mokesčių lengvatos pateiktos 16 paveiksle.

Lengvata	Lengvata taikoma			Galiojimo laikotarpis	Taikymo laikotarpis	Maksimalus lengvatos dydis	Sąlygos
	Ap. Paj.	Ap. Pln.	PM				
Moksliniai tyrimai ir eksperimentinė veikla (MTEP)	+			nuo 2008 m. - neribotai	tu mokestiniu laikotarpiu, kai patiriamos MTEP sąnaudos	patirtos MTEP sąnaudos 3 kartus atskaitomos iš pajamų	<ul style="list-style-type: none"> • Apčiuopiamas naujumo bei mokslinio/technologinio neapibrėžtumo sprendimas. • MTEP susijusi su vieneto vykdoma įprastine veikla arba numatoma vykdyti veikla. • Iš veiklos bus uždirbamos pajamos arba gaunama ekonominė nauda.
Parama		+		nuo 2008 m. - neribotai	tu mokestiniu laikotarpiu, kai teikiama parama	galima 2 kartus atskaityti, bet iki 40 proc. apmokestinamojo rezultato	<ul style="list-style-type: none"> • Negali turėti mokestinių nepriemokų biudžetui. • Numatytas galima paramos gavėjų sąrašas (tik juridiniai asmenys), paramos formos ir panaudojimo sritys. • Paramos vertė nustatoma, atsižvelgus į paramos formą. • Paramai skirtomis sumomis negali būti didinami vieneto nuostoliai.
Filmo arba jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktos lėšos	+			2014–2018 m. suteiktos lėšos	tą laikotarpį, kai gauta Lietuvos Kino centro išduota Investicijos pažyma	sumažinti iki 75 proc. ap. pajamų tą laikotarpį, kai gavo investicinę pažymą iš Lietuvos Kino centro	<ul style="list-style-type: none"> • Paramos gavėjas yra Lietuvos filmo gamintojas. • Filmą turi atitikti Lietuvos Kino centro nustatytus kultūrinio turinio ir gamybos kriterijus. • Ne mažiau kaip 80 proc. (43000Eur) filmo gamintojo išlaidų patiria LR. • Parama neturi viršyti 20 proc. visų filmo gamybos išlaidų. • Investuotojas iš paramos teikimo neturi jokios kitos ekonominės naudos.
			+			sumažinti iki 75 proc. mokėtino pelno mokesčio, kai gauta Investicinę pažymą ir 2 vėlesnius metus	
Investicinis projektas		+		2009–2018 m.	tą laikotarpį, kai faktiškai patiriamos išlaidos dėl Investicinio projekto ir 4 vėlesnius m.	sumažinti iki 50 proc. ap. pelno tą laikotarpį, kai patiriamos išlaidos	<ul style="list-style-type: none"> • Lengvata taikoma IT: mašinos ir įrenginiai, įrenginiai, kompiuterinė technika ir ryšių priemonės, programinė įranga, įsigytos teisės, krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai – ne senesni kaip 5 m. • Turtas tik tiesiogiai gamybos ar paslaugų procese dalyvaujantis ir turtas, būtinas gamybos ir paslaugų procesui vykdyti ir aptarnauti. • Turtas turi būti nenaudotas ir pagamintas ne anksčiau kaip 2 m. (nuo naudojimo pradžios). • Turtas turi būti naudojamas ne trumpiau kaip 3 m. (nuo naudojimo pradžios kiekvienam turtui).

16 pav. Mokestinių lengvatų rūšys ir taikymo galimybės

(Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis LR PMĮ komentaras (2015))

MTEP lengvata suteikia įmonėms galimybę tobulinti esamus gamybos ir valdymo procesus bei investuoti į naujų potencialiai naudingų žinių įgijimą. Remiantis LR Pelno mokesčio įstatymu (2016), MTEP sąnaudos

nekaupiamos ir atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kai patiriamos. Šiomis sąnaudomis gali būti didinami ir įmonės mokestiniai nuostoliai. Paminėtina, kad ši lengvata netaikoma IT nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudoms, kurios patiriamos MTEP etape (atskaitomi iš pajamų tik vieną kartą), bet tokiam turtui PMĮ tikslais galima taikyti pagreitintus nusidėvėjimo normatyvus. Finansinėje apskaitoje MTEP sąnaudos dažniausiai kapitalizuojamos ir priskiriamos ilgalaikiam turtui. Tokiu atveju finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio apskaitos tikslais atsiranda nuolatiniai ir laikinieji skirtumai. Laikinieji skirtumai atsiranda, nes mokestinėje apskaitoje į sąnaudas šios išlaidos perkeliama, kai patiriamos, o finansinėje - per nusidėvėjimo/amortizacijos laikotarpį. Kadangi yra galimybė du kartus atskaityti šias sąnaudas iš pajamų atsiranda nuolatiniai skirtumai – pelno mokesčio tikslais pripažintos sąnaudos finansinėje apskaitoje neegzistuoja.

Atlikus šios srities pelno mokesčių peržvalgų analizę, nustatyta, jog dažniausiai daromos klaidos, taikant MTEP lengvatą: kai lengvata taikoma, nors darbai neatitinka MTEP darbų apibrėžimo; MTEP priskiriami darbai, kurie nebūdingi įmonės įprastinei veiklai; patirtos išlaidos finansinėje apskaitoje iš karto nurašomos į sąnaudas, o ne kapitalizuojamos; patirtos išlaidos ne tik finansinėje apskaitoje, bet ir mokesčių tikslais kapitalizuojamos ir priskiriamos ilgalaikiam turtui.

Paramos teikimo lengvata suteikia įmonei galimybę dalyvauti visuomeniniuose ir socialiniuose projektuose bei kartu sumažinti pelno mokesčio sąnaudas. Dėl šios lengvatos taikymo finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio tikslais apskaitoje atsiranda nuolatiniai skirtumai – PMĮ tikslais pripažintų sąnaudų nėra finansinėje apskaitoje.

Pelno mokesčio peržvalgų analizė parodė, jog dėl šios lengvatos taikymo dažniausia nesutampa paramos vertė paramos davėjo ir gavėjo apskaitoje; išlaidos, kurių negalima priskirti paramai, apskaitomos, kaip parama; gauta parama naudojama paramą suteikusių vieneto reklamai (daugiau nei 10 proc. paramos vertės); už gautą paramą įsipareigojama išskirtinai pirkti prekes ar paslaugas tik iš paramos davėjo; netinkamai nustatoma paramos vertė, kai parama teikiama turtu ar paslaugomis; paramos lengvata pritaikoma ne tą laikotarpį (atskaitoma sukaupta, o ne faktiškai suteikta parama).

Siekiant paskatinti Lietuvos filmų gamintojus, nuo 2014 m. suteikiamos lengvatos vienetais, kurie neatlygintinai suteikia lėšų filmo arba jo dalies gamybai. Tokiems vienetais nustatyta dviguba pelno mokesčio lengvata: galimybė sumažinti apmokestinamąsias pajamas ir mokėtiną pelno mokestį. Dėl šios lengvatos taikymo tarp finansinės ir mokestinės apskaitos atsiranda nuolatiniai skirtumai.

Dar viena lengvata, kuria siekiama paskatinti verslą investuoti – investicinis projektas. Ši lengvata suteikia teisę sumažinti apmokestinamąjį pelną (apmokestinamasis pelnas, apskaičiuotas PMĮ 11 straipsnyje nustatyta tvarka, t. y. iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus, ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, įskaitant suteiktą paramą ir ankstesnių metų mokestinių laikotarpių nuostolius), jeigu vykdomi lengvatos taikymo reikalavimai. Dėl investicinio projekto lengvatos taikymo atsiranda nuolatiniai skirtumai: pelno mokesčio tikslais apskaičiuojamas mažesnis metų veiklos rezultatas negu finansinėje apskaitoje.

Atlikus pelno mokesčio peržvalgų analizę, nustatyta, jog investiciniam turtui neteisingai priskiriamas turtas įsigytas 2008 m. ir anksčiau; turtas pagamintas anksčiau kaip prieš 2 m.; turtas kuris nepriskiriamas investicinio turto grupėms; turtas neatitinkantis įmonės IMT minimalios vertės; priskiriamos paskolų palūkanos; turtas skirtas pakeisti tos pačios paskirties turtą; lengvata pritaikoma išnuomotam turtui; turtas tiesiogiai nedalyvauja gamybos/paslaugų teikimo procese; nepraėjus 3 metams parduodamas ar išnuojamas.

Atlikta VAS ir PMĮ nuostatų taikymo ir pelno mokesčio peržvalgų analizė rodo, jog visose srityse yra nemažai šių teisės aktų skirtumų, kurie apsunkina atitinkamų operacijų atspindėjimą finansinėje apskaitoje bei pelno mokesčio deklaracijos formavimą, tačiau, įvertinus dažniausia pasikartojančias klaidas, galima išskirti problemines VAS ir PMĮ nuostatų taikymo sritis.

VAS ir PMĮ nuostatų taikymo probleminės sritys

Įvertinus VAS ir PMĮ nuostatų taikymo tyrimo rezultatus bei išanalizavus pelno mokesčių peržvalgų metu aptiktas klaidas, įvertinamos sudėtingiausios sritys. Apibendrintas identifikuotų klaidų pasiskirstymas pagal jų dažnumą pateiktas 17 paveiksle. Tarp analizuotų 56 įmonių pelno mokesčio peržvalgų, nebuvo atvejų, kad būtų nenustatyta netikslumų.

Sritis	Nustatytas klaidų dažnumas		
	≥20 klaidų	10 - 19	≤9
	Didelis	Vidutinis	Mažas
Turtas	X		
Nuosavas kapitalas		X	
Įsipareigojimai			X
Pelno mokesčio lengvatos	X		

17 pav. Pelno mokesčio peržvalgose aptiktų klaidų sklaida

(Šaltinis: sudaryta autorių)

Daugiausia netikslumų buvo nustatyta sudėtingiausioje apskaitos srityje - turto apskaitos nuostatų taikyme bei pakankamai specifinėje ir nemažai reikalavimų keliančioje pelno mokesčio lengvatų taikymo srityje.

Įvertinus apibendrintus analizės rezultatus, pastebima, jog daugiausia problemų kyla, taikant PMĮ nuostatas.

Didžiojoje daugumoje tirtų pelno mokesčio peržvalgų buvo taikomos finansinės, o ne mokestinės apskaitos nuostatos. VAS nuostatos yra universalesnės ir paprastesnės, todėl jų taikymas praktikoje kelia mažiau problemų. Tačiau, nors PMĮ nuostatos dažnai nesikeičia, gana dažnai keičiasi šių nuostatų aiškinimas, t.y. mokesčių administratoriaus nuomonė. Be to, PMĮ nuostatos mažiau universalios ir taikoma nemažai papildomų sąlygų, išimčių ir/ar specialių taisyklių.

Po atliktos analizės identifikuojamos pagrindinės probleminės VAS ir PMĮ nuostatų taikymo sritys, pateiktos 18 paveiksle.

Turtas	Ilgalaikis materialusis turtas	IMT įsigijimo savikainos nustatymas
		IMT naudojimo paskirtis ir ryšys su pajamų uždirbimu
		Atgalinio lizingo sandoriai
		IMT gautas akcininkų įnašo forma
		IMT mainai: turto pobūdis, atlygis
		IMT naudojimo trumpesni nei PMĮ 1 priedėlyje numatyti normatyvai
		IMT rekonstrukcija nuomininko ir savininko apskaitoje
		Apdrausto IMT remontas
		Nenudėvėto IMT perleidimas
	Nematerialusis turtas	NT pirkimas, pasigaminimas
		Plėtos darbai ir moksliniai tyrimai
		Verslo įsigijimo kainos apmokėjimo būdai
	Finansinis turtas	Prestižo (neigiamo prestižo) apskaičiavimas
		Vertės pasikeitimai
	Trumpalaikis turtas	Beviltiškos skolos, neįtrauktos į pajamas
		Atsargų pertekliaus/trūkumo atsiradimo priežastys
		Vienarūšės/nevienarūšės prekės
		Atsargų praradimai
		Atskaitingų asmenų skolos
Įsipareigojimai	Atidėjinių ir sukauptųjų ryšys su pajamų uždirbimu	
Nuosavas kapitalas	Savų akcijų supirkimas	
	Apskaitinių nuostolių padengimas ir mokestinių nuostolių perkėlimas	
	Mokestinių nuostolių sudengimas pagal nuostolių susidarymo šaltinius	
	Mokestinių nuostolių perdavimas/perėmimas	
Pelno mokesčio lengvatos	Lengvatos taikymo sritis: apmokestinamos pajamos, pelnas, pelno mokestis	
	MTEP darbų apibrėžimas ir tikslas	
	Paramos vertės nustatymas, atsižvelgiant į paramos formą	
	Filmo ar jo dalies gamybai suteiktų išlaidų ir pažymos gavimo momentas	
	Investicinio turto pripažinimo kriterijai: naujumas, minimali IMT vertė, paskirtis	

18 pav. VAS ir PMĮ nuostatų taikymo probleminės sritys

(Šaltinis: sudaryta autorių)

Problemės sritys pateiktos atskirai pagal turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų straipsnius, bei įvertinus pelno mokesčio lengvatų taikymą. 19 paveiksle pateikta informacija neapima visų sričių, kuriose taikomos skirtingos VAS ir PMĮ nuostatos, bet atkreipia dėmesį į daugiausia klaidų sąlygojančias operacijas, dėl kurių traktavimo pelno mokesčio tikslais praktikoje kyla problemų.

Išvados

VAS ir PMĮ nuostatų taikymo derinimas yra pastovus ir sudėtingas procesas, kuris atspindi skirtingus tikslus ir reikalavimus, keliamus finansinės ir mokestinės apskaitos rūšims. Siekiant ištirti VAS ir PMĮ nuostatų taikymą, buvo atliktas tyrimas, kuris apėmė VAS ir PMĮ ryšio nustatymo, VAS ir PMĮ nuostatų taikymo analizės bei VAS ir PMĮ nuostatų taikymo probleminių sričių nustatymo etapus.

VAS ir PMĮ ryšį atspindi pelno mokesčio apskaičiavimui naudojamas pagrindinis dydis - pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą. Pagal VAS nuostatas pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuotas apskaitinis pelnas tampa išėties tašku apskaičiuojant pelno mokestį pagal PMĮ reikalavimus. Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą perkeltas į pelno mokesčio deklaraciją yra koreguojamas dėl nuolatinių skirtumų, laikinųjų skirtumo pokyčio, mokesčių lengvatų ir mokestinių nuostolių perkėlimo. Apskaičiuotas pelno mokestis perkeltas į pelno (nuostolių) ataskaitą ir pakoreguotas, atsižvelgus į atidėtųjų mokesčių pokyčius atspindi faktiškai per laikotarpį patirtas pelno mokesčio sąnaudas.

Atlikus VAS ir PMĮ nuostatų taikymo analizę, nustatyta, jog daugiausiai klaidų, taikant VAS ir PMĮ nuostatas, buvo nustatyta, vertinant su turto apskaita susijusias operacijas. Problematiškesnėmis VAS ir PMĮ nuostatų taikymo sritimis, išskiriamos operacijos, susijusios su IMT įsigijimo būdu, perkainojimo rezultatų vertinimu, nusidėvėjimo skaičiavimu, remonto ir rekonstrukcijos bei nurašymo traktavimu. Nematerialiojo turto apskaitos srityje nustatytos problematiškesnės sritys, susijusios su turto pripažinimu, plėtos darbų ir mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos atskyrimu, prestižo apskaičiavimu. Finansinio turto apskaitos srityje - tolimesnio vertinimo, perkainojimo, pardavimo ir nurašymo operacijų apskaita. Apskaitant trumpalaikį turtą, dažniausiai problemų kyla, registruojant atsargų vertinimo, inventorizacijos rezultatų ir nurašymo operacijas. Vertinant įmonės įsipareigojimus, skirtingai VAS ir PMĮ nuostatose traktuojami atidėjiniai, sukauptimai ir kiti neapibrėžtieji įsipareigojimai. Nuosavo kapitalo operacijos yra gana retos, tačiau pažymėtinos operacijos, susijusios su apskaitinių ir mokestinių nuostolių perkėlimu/perleidimu. PMĮ lengvatos

poveikį daro tik pelno mokesčio deklaracijose pateiktiems rezultatams, kaip tiesioginė reguliacinė/skatinamoji priemonė.

Esminių pokyčių derinant VAS ir PMĮ nuostatas bei siekiant jas sugretinti, nėra galimybių pasiekti. VAS ir PMĮ nuostatų apjungimas sukurtų sistemą, kuri nebegalėtų užtikrinti nei finansinės, nei mokesstinės apskaitos tikslų įgyvendinimo. VAS grindžiami ekonomine logika, tuo tarpu PMĮ nuostatos veikia, kaip antivengiminės priemonės prieš nesąžiningus mokesčių mokėtojus ir makroekonominių procesų reguliavimo įrankis. Tos pačios nuostatos negali užtikrinti tikros ir teisingos įmonės būklės finansinėse ataskaitose ir kartu sąžiningų bei atspindinčių valstybės ekonominę politiką rezultatų pelno mokesčio deklaracijose. Verslo vienetai turi vadovautis VAS ir PMĮ nuostatomis bei užtikrinti, kad šios sistemos galėtų pateikti nepriklausomus rezultatus abejose srityse.

Literatūra

- ALLEY, C.; JAMES, S. 2005. *The Interface Between Financial Accounting and Tax Accounting: a Summary of Current Research*. Department of Accounting Working Paper Series, no. 84. Hamilton, New Zealand: University of Waikato. Prieiga internetą: <http://researchcommons.waikato.ac.nz/bitstream/handle/10289/1681/Accounting_wp_84.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- BAJORIŪNAITĖ, B. 2006. Atidėjimų apskaita ir mokesčiai ypatumai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 5, 5–13.
- BRUŽAUSKAS, V.; STONČIUVIENĖ, N. 2012. Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, nr. 1(8), 28–36. Prieiga per <file:///D:/Downloads/mokslo_zumalas_2012_0.pdf>.
- BUDRIONYTĖ, R. 2005. 24 VAS „Pelno mokesčio“ taikymo aspektai. *Sąskaitų*, nr. 9, 3–8.
- ČINGIENĖ, L. 2011. Atgalinis lizingas - verslo finansavimas už užstatą. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 9, 14–18.
- Dėl metinių pelno mokesčio deklaracijų PLN204, PLN204a, PLN204n, PLN204u formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo, valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas, 2007 m. sausio 15 d. Nr. VA-2. 2016. Prieiga per <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=291134&p_query=&p_tr2=>>.
- DEVEIKIS, G. 2006. Nematerialiojo turto koregavimai balanse. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 12, 8–10.
- DEVEIKIS, G. 2007a. Pirkėjų skolos: finansinės apskaitos ir mokesčių reikalavimų derinimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 11, 12–18.
- DEVEIKIS, G. 2007b. Po balansiniai įvykiai ir jų įtaka finansinės atskaitomybės duomenims ir apmokestinamajam pelnui. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 7, 10–13.
- DEVEIKIS, G. 2013. Atsiskaitymai su atskaitingais asmenimis: daugiau galimybių ir pavojų. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 6, 3–7.
- DOVIDAITĖ, B. 2009. Nuomininko atliekamo remonto išlaidų apskaita. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 8, 5–13.
- DOVIDAITĖ, B. 2012. Diskontai – galimybė paspartinti tarpusavio atsiskaitymus. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 9, 18–23.
- DOVIDAITĖ, B. 2014. Turto ir įsipareigojimų sumų tikslinimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 12, 3–7.
- Finansinės apskaitos teorija ir praktika*. 2009. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- FREEDMAN, J. 2008. Financial and Tax Accounting: Transparency and “Truth”. *Oxford Legal Studies Research Paper*, no. 2, 1–28. Prieiga per <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1085862>.
- GONCHAROV, I.; JACOB, M. 2014. Why Do Countries Mandate Accrual Accounting for Tax Purposes? *Journal of Accounting Research*, vol. 52, no. 5, 1127–1163. Prieiga per <<http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e28361a0-4cbd-40f3-b79e-a3b9769c1a1a%40sessionmgr4007&vid=0&hid=4002>>.
- YUSSOF, S. H.; ISA, K.; MOHDALI, R. 2014. An Analysis of the Gap between Accounting Depreciation and Tax Capital Allowance in Malaysia. *Procedia Economics and Finance*, vol. 164, 351–357. Prieiga per <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042814059072>>.
- JIRASKOVA, S.; MOLIN, J. 2015. IRFS Adoptoon for Accounting and Tax Pirposes: An Issue Based on the Czech Republic as Compared with Other European Countries. *Procedia Economics and Finance*, vol. 25, 53–58. Prieiga per <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115007121>>.
- JUOČIŪNIENĖ, D.; STONČIUVIENĖ, N. 2008. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodologiniai neatitikimai. *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai*, nr. 14(3), 151–159. Prieiga <<http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB0001:J.04-2008-1367164752368/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>>.
- JUŠKAUSKAS, G. 2005a. Pelno mokesčio finansinė apskaita 1. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr.7, 23–34.
- JUŠKAUSKAS, G. 2005b. Pelno mokesčio finansinė apskaita 2. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr.9, 7–18.
- KALČINSKAITĖ-KLIMAITIENĖ, R. 2011. Kaupimai atostoginiams – finansinės apskaitos ir mokesčių apskaitos reikalavimai ir jų derinimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 3, 24–29.
- KALČINSKAS, G. 2007. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: UAB „Pačiolis“.
- KALČINSKAS, G. 2011. Nuostolių perdavimas tarp grupės vienetų. *Vadovas, verslas, vadyba*, nr. 11, 42–49.
- KALČINSKAS, G. 2013. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: UAB „Pačiolis“.
- KALČINSKAS, G. 2014. Mokesčių nuostolių perkėlimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 2, 11–18.
- KANAPICKIENĖ, R.; RUDŽIONIENĖ, K.; JEFIMOVAS, B. 2008. *Finansinė apskaita*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- KOH, Y.; LEE, H. 2015. The Effect of Financial Factors on Firms’ Financial and Tax Reporting Decisions. *Asian Review of Accounting*, vol. 23, issue 2, 110–138. Prieiga per <<http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/ARA-01-2014-0016>>.
- KUNDELIS, E.; KUBILIUS, R. 2010. Turtinių įnašų didinančią įstatinį kapitalą mokesčiai ypatumai. *Vadovas*, nr. 6, 42–46.
- LENNOX, C.; LISOWSKY, P.; PITTMAN, J. 2013. Tax Aggressiveness and Accounting Fraud. *Journal of Accounting Research*, vol. 51, issue 4, 739–78. Prieiga per <<http://web.a.ebscohost.com/ehost/detail/detail?sid=8c93a1e9-1d09-4ca5-8836-53c25d415eb3%40sessionmgr4006&vid=0&hid=4002&data=JnNpdGU9ZWhvc3QtGjZlZG%3d%3d&db=eoh&AN=1389070>>.
- Lietuvos Respublikos Akcinių bendrovių įstatymas, 2000 m. liepos 13 d. Nr. VIII-1835. 2016. Galiojanti suvestinė redakcija. Prieiga per <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.E22116F1B0E0/tVoxapUkzB>>.
- Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas, 2000 m. liepos 18 d. Nr. VIII-1864. Galiojanti suvestinė redakcija. 2016. Prieiga per <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.8A39C83848CB/OnnITvBYS>>.
- Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. Galiojanti suvestinė redakcija. 2016. Prieiga per <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACBDA529A9/nDmlUuROke>>.
- Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 komentaras. 2015. Valstybinė mokesčių inspekcija. Prieiga per <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8/-/asset_publisher/00hS/content/lietuvos-respublikos-pelno-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras/10174?redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.14.8%3Fp_id%3D101_INSTANCE_00hS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_>.

state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_col_id%3Dcolumn-1%26p_col_count%3D1>.

- LOGAN, S. D. 2011. Three differences between Tax and Book Accounting that Legislators Need to Know. Tax Foundation Fiscal Fact, no. 277. Prieiga per <<http://taxfoundation.org/article/three-differences-between-tax-and-book-accounting-legislators-need-know>>.
- MACKEVIČIUS, J. 1994. *Apskaita*. Vilnius: „Mintis“.
- MACKEVIČIUS, J. 2004. Buhalterinė apskaita – ekonominės informacijos registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema. *Informacijos mokslai*, nr. 29, 112–123. Prieiga per <<http://archive.minfolit.lt/arch/501/709.pdf>>.
- MACKEVIČIUS, J.; SUBAČIENĖ, R. 2016. *Lietuvos buhalterinės apskaitos sistema: praeitis, dabartis, perspektyvos*. Vilnius: VšĮ Akademine leidyba.
- MANZON, G. B.; GEORGE, A., 2002. The Relation between Financial and Tax Reporting Measures of Income. *Tax law review*, no. 55, 175–214. Prieiga per <http://heionline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/taxlr55&div=13&g_sent=1&collection=journals#193>.
- PURINA, M. 2015. Tax Accounting in the Russian Federation. *Procedia Economics and Finance*, vol. 25, 127–133. Prieiga per <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115007194>>.
- SIKOROVA, E.; MEIXNEROVA, L.; MENŠIK, M.; PASZTO, V. 2015. Descriptive Analysis and Spatial Projection of Performanc among the Small and Middle Enterprises in the Olomouc Region in the Czech Republic in the Context of Accounting and Tax Legislation. *Procedia Economics and Finance*, vol. 34, 528–534. Prieiga per <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115016640>>.
- SORUŽENKO, A.; RIMGAILA, A., 2011. Išvestinių finansinių priemonių finansinės ir mokesstinės apskaitos aspektai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 11, 25–28.
- Statistikos departamento duomenų bazė. Veikiantys ūkio subjektai metų pradžioje. 2016. Prieiga per <<http://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliuanalize?portletFormName=visualization&hash=23259c80-3334-42b4-9378-aa7fdf0d7f0f>>.
- SUBAČIENĖ, R.; JAKUBAUSKAITĖ, D. Ž. 2012. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo finansinės ir mokesstinės apskaitos aspektai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, nr. 12, 41–48.
- ŠIDLAUSKAS, A. 2008. Prestižas mokesčių tikslais. *Vadovas*, nr. 11, 32–35.
- TUŠAITĖ, J. 2003. Naujosios mokesčių sistemos bruožai. *Jurisprudencija*, nr. 48(40), 107–121. Prieiga per <https://www.mruni.eu/lt/mokslo_darbai/st/archyvas/dwn.php?id>.
- TZOVAS, C. H. 2006. Factors Influencing a Firm’s Accounting Policy Decisions when Tax Accounting and Financial Accounting Coincide. *Managerial Auditing Journal*, vol. 21, iss. 4, 372–386. Prieiga per <<http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/02686900610661397>>.
- VINAUSKIENĖ, D. 2008a. Atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimai. *ECOVIS proventus*. Prieiga per <<http://www.proventus.lt/2015/01/01/atidetojo-pelno-mokescio-ispareigojimai/>>.
- VINAUSKIENĖ, D. 2008b. Atidėtojo pelno mokesčio turtas. *ECOVIS proventus*. Prieiga per <<http://www.proventus.lt/2015/01/01/atidetojo-pelno-mokescio-turtas/>>.
- WAEGENAERE, A. D.; SANSING, R.; WIELHOUWER, J.L. 2015. Financial Accounting Effects of Tax Aggressiveness: Contracting and Measurement. *Contemporary Accounting Research*, vol. 32, no 1, 223–242. Prieiga per <<http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=0c7521d0-b3cc-4ab8-9784-a2354b6aa242%40sessionmgr4006&vid=0&hid=4002>>.
- WERNTZ, W. W. 1945. Some Observation on the Relation between Financial and Tax Accounting Practices, 53–66 Prieiga per <<https://www.sec.gov/news/speech/1945/042345wertz.pdf>>.
- ZINN, B.; NICOLAY, K. 2016. Characterizing True Book-tax Differences. *Betriebswirtschaft/Business Administration Review*, vol. 3, 213–231. Prieiga per <<http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=2bc7ecae-ef52-49ef-bc3dabe8630c29de%40sessionmgr4006&vid=0&hid=4002>>.
- ŽILINSKIENĖ, I. 2013. Natūrali netektis – ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, nr. 1, 23–26.
- 3-asis verslo apskaitos standartas „Pelno nuostolių atskaita“. 2016. 2015m. birželio 28d. standarto redakcija. Prieiga per <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/3-VAS-10-redakcija.pdf>>.
- 7-asis verslo apskaitos standartas „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“. 2016. Standartas su pakeitimais, priimtais iki 2012 m. gruodžio 21 d. Prieiga per <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/7-VAS-4-redakcija.pdf>>.
- 8-asis verslo apskaitos standartas „Nuosavas kapitalas“. 2016. Standartas su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. rugšėjo 04 d. . Prieiga per <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/8-VAS-7-redakcija.pdf>>.
- 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“. 2016. Standartas su pakeitimais, priimtais iki 2014 m. gruodžio 18 d. Prieiga per <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/9-VAS-5-redakcija.pdf>>.
- 12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“. 2016. Standartas su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. spalio 13 d. Prieiga per <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/12-VAS-13-redakcija-nuo-20160101.pdf>>.
- 13-asis verslo apskaitos standartas „Nematerialusis turtas“. 2016. Standartas su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. gegužės 28 d. Prieiga per <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/13-VAS-10-redakcija.pdf>>.
- 14-asis verslo apskaitos standartas „Verslo jungimai“. 2016. Standartas su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. gegužės 28 d. Prieiga per <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/14-VAS-9-redakcija.pdf>>.
- 18-asis verslo apskaitos standartas „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“. 2016. Standartas su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. gegužės 28 d. Prieiga per <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/18-VAS-7-redakcija.pdf>>.
- 20-asis verslo apskaitos standartas „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“. Standartas su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. rugšėjo 04 d. Prieiga per <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/20-VAS-7-redakcija.pdf>>.
- 24-asis verslo apskaitos standartas „Pelno mokesčiai“. Standartas su pakeitimais, priimtais iki 2015 m. balandžio 13 d. 2016. Prieiga per <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/24-VAS-4-redakcija.pdf>>.

INVESTIGATION OF PROBLEMATIC AREAS IN APPLICATION OF THE PROVISIONS OF BUSINESS ACCOUNTING STANDARDS AND LAW ON CORPORATE INCOME TAX

Asta Kamarauskaitė¹, Rasa Subačienė¹, Kastytis Senkus²

¹ Vilnius University, ² Vilniaus kolegija/University of Applied Sciences, Lithuania

Summary

Presentation and coordination of financial and tax accounting information is quite complicated as in many cases these types of accounting have to comply with different requirements and purposes. Business accounting standards regulate financial accounting and the biggest part of tax accounting is regulated by Law on corporate income tax. Consequently provisions of the mentioned above legislation form their application problems. The aim of the article is to systematically analyse provisions of business accounting standards (BAS) and Law on corporate income tax (LCIT) and to

identify main problematical spheres of their application. Methods of scientific literature analysis, information systematization, comparison and summarization were applied in order to achieve the purpose of the article. Analysis of 56 corporate tax reviews were carried out for assessment of practical application of BAS and LCIT provisions. Problematical spheres of application of BAS and LCIT provisions were distinguished on the basis of logical and systematic methods. The research process consist of such stages as determination of relationship between of BAS and LCIT, analysis of application of BAS and LCIT provisions and identification of problematical spheres of application of BAS and LCIT provisions.

The research identified spheres of assets' accounting and application of corporate income tax exemptions as most problematical. Most complicated transactions in application of BAS and LCIT provisions for accounting of fixed tangible assets were related with acquisition of fixed tangible assets, assessment of revaluation results, calculation of depreciation, repair and reconstruction, and the write-off. Most complicated transactions for accounting of intangible assets were related with recognition of intangible assets, separation of development work and researches, calculation of goodwill. Subsequent assessment, revaluation, sales and the write-off transactions were found as most complicated for accounting of financial assets. Enterprises have to meet such different requirements for application of BAS and LCIT provisions for current assets accounting as transactions of assessment of inventories, accounting of results of inventory and the write-off. It may be stated, that exemptions of LCIT make impact only on results presented in corporate income tax declaration as a direct regulatory / incentive instrumentality.

Keywords: business accounting standards, law on corporate income tax, financial accounting, tax accounting.

JEL Codes: M41.

The article has been reviewed.

Received in September, 2016

Accepted in October, 2016

Contact person:

Rasa Subačienė, Vilnius University; Saulėtekio 9, LT-10222, Vilnius, Lithuania; e-mail: rasa.subaciene@ef.vu.lt
