

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Apskaitos, finansų ir bankininkystės studijų programa
Kodas 62404S102

SIMONA STOŠKUTĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

APMOKESTINAMOJO PELNO APSKAIČIAVIMO YPATUMAI

Kaunas 2010

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

SIMONA STOŠKUTĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

APMOKESTINAMOJO PELNO APSKAIČIAVIMO YPATUMAI

Darbo vadovas:

Doc. dr. Gailutė Gipiienė
(darbo vadovo mokslo laipsnis,
mokslo pedagoginis vardas,
vardas ir pavardė)

Magistrantas _____
(parašas)

Darbo įteikimo data _____

Registracijos Nr. _____

Kaunas 2010

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	4
LENTELIŲ SĄRAŠAS.....	5
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS.....	5
ĮVADAS.....	6
1. PELNO SAMPRATA IR VALDYMAS.....	8
1.1. Pelno samprata	8
1.2. Finansinio ir mokestinio pelno skirtumai.....	13
1.3. Pelno valdymas	18
2. APMOKESTINAMOJO PELNO APSKAIČIAVIMAS LIETUVOJE.....	23
2.1. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas pagal PMI	23
2.2. Apmokestinamojo pelno sumažinimo galimybės	28
2.3. Metinės pelno mokesčio deklaracijos analizė	33
3. APMOKESTINAMOJO PELNO APSKAIČIAVIMO PALYGINAMOJI ANALIZĖ	38
3.1. Latvijos apmokestinamojo pelno skaičiavimas.....	38
3.2. Estijos apmokestinamojo pelno nustatymas.....	43
3.3. Lietuvos, Latvijos ir Estijos apmokestinamojo pelno apskaičiavimo palyginimas	48
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	53
SANTRAUKA	55
SUMMARY	57
LITERATŪRA.....	59
PRIEDAI	65

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

BSI – (seniau MGL) bazinė socialinė išmoka

EEK – Estijos krona

IT – ilgalaikis turtas

JAV – Jungtinės Amerikos Valstijos

LR – Lietuvos Respublika

LVL – Latvijos latas

PMĮ – pelno mokesčio įstatymas

PVM – pridėtinės vertės mokestis

TFAS – Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai

VAS – verslo apskaitos standartai

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė Pelno sąvokos apibrėžimai	8
2 lentelė Ekonominio ir buhalterinio pelno apskaičiavimas, Lt.....	10
3 lentelė Neapmokestinamųjų pajamų sąrašas pagal PMI	24
4 lentelė Neleidžiami atskaitymai pagal PMI	26
5 lentelė Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai	26
6 lentelė Investicinio projekto skaičiavimai	29
7 lentelė Maksimalios paramos atskaitymo sumos apskaičiavimas.....	30
8 lentelė Apskaičiuoto pelno mokesčio mažinimas	33
9 lentelė IMT nusidėvėjimo normatyvai Latvijoje.....	42
10 lentelė 2010 m. Lietuvos, Latvijos ir Estijos svarbiausi pelno mokesčio įstatymo aspektai	49

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Skirtumas tarp buhalterinio ir ekonominio pelno.....	11
2 pav. Įmonių veiklos klasifikavimas pelno (nuostolių) ataskaitoje	12
3 pav. Pajamų/pelno sąvokos sampratos piramidė.....	14
4 pav. Neatitikimai tarp finansinėje ir mokesstinėje apskaitoje apskaičiuoto pelno	16
5 pav. Ryšys tarp sukčiavimo ir pelno valdymo	19
6 pav. Atsargų apskaitos metodų pasirinkimas	20
7 pav. Ilgalaikio turto apskaitos metodų pasirinkimas.....	21
8 pav. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas pagal PMI	23
9 pav. Veiklos rezultatas, apskaičiuotas pelno mokesčio deklaracijoje.....	35
10 pav. Latvijos apmokestinamojo pelno apskaičiavimas	39
11 pav. Estijos įmonių pelno mokesčio apskaičiavimas	47
12 pav. ES šalių įmonių pelno mokesčio tarifai 2009 m.....	48

ĮVADAS

Temos aktualumas. Įmonių apmokestinamojo ir apskaitinio pelno sumų skirtumai – ne dirbtinai sukeltas, bet dažnai objektyvus reiškinys. Su juo susiduria beveik visų šalių buhalteriai. Kad visi investuotojai iš įmonių gaunamą informaciją suprastų vienodai, būtina vienoda bendrosios finansinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės rengimo metodika. Šito reikia ne tik siekiant teisingai atspindėti įmonių veiklos rezultatus, bet ir norint palyginti kelių, kartais veikiančių netgi skirtingose valstybėse, įmonių bei įvairių laikotarpių veiklos efektyvumą.

Įmonių finansinėje ir mokestinėje atskaitomybėse apskaičiuojami veiklos rezultatai – visai skirtingi dalykai. Jie negali ir neturi būti tapatinami. Tačiau vedant apskaitą, būtina mokėti atitinkamai atvaizduoti finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumus. Tik labai nedidelėse įmonėse finansinėje apskaitoje išvestas pelnas sutampa su apmokestinamuoju pelnu.

Lietuva per paskutinius keletą metų prarado lyderės pozicijas Vakarų Europoje lyginant apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisykles ir pelno mokesčio tarifo dydį, tačiau iš pirmaujančių šalių grupės nepasitraukė, nenusileidžia ji ir Latvijai bei Estijai, kuriose yra sukurtos taip pat vienos patraukliausių investuotojams pelno mokesčio sistemų Europos Sąjungoje.

Visų trijų (Lietuvos, Latvijos ir Estijos) valstybių pelno mokesčio bazė yra skirtinga. Labai panašios yra tik Lietuvos ir Latvijos šalių šio mokesčio bazės. Tuo tarpu Estijos įstatymų leidėjai pasirinko netradicinę ir netgi Europoje neįprastą pelno mokesčio bazę. Siekiant įvertinti šalies patrauklumą užsienio investuotojams reikia įvertinti apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisykles bei apžvelgti pelno mokesčio tarifą.

Darbo objektas – apmokestinamasis pelnas.

Darbo tikslas – išsiaiškinti apmokestinamojo pelno apskaičiavimą.

Šiam tikslui pasiekti išskelti šie svarbiausi **uždaviniai**:

- išnagrinėti pelno sampratą bei pateikti informaciją apie pelno valdymą;
- išanalizuoti Lietuvos akcinių bendrovių apmokestinamojo pelno apskaičiavimą;
- išnagrinėti ir palyginti Lietuvos, Latvijos ir Estijos apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisykles;

Darbo struktūra. Darbą sudaro 3 pagrindinės dalys. Pirmoje dalyje “Pelno samprata ir valdymas“ nagrinėjama pelno sąvoka, aiškinamasi kuo skiriasi ekonominis ir buhalterinis pelnas, išskiriami neatitikimai tarp finansinio ir mokesčio pelno bei pateikiamos pelno valdymo galimybės pasirenkant apskaitos politikos priemones.

Antroje dalyje „Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas Lietuvoje“ analizuojama akcinių bendrovių apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka, pateikiamos neapmokestinamosios

pajamos, neleidžiami ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Nagrinėjami galimi pelno mokesčio sumažinimo būdai bei metinė pelno mokesčio deklaracija ir jos paskirtis.

Trečiojoje dalyje „Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo palyginamoji analizė“ nagrinėjamas apmokestinamojo pelno apskaičiavimas Latvijoje ir Estijoje, surinkti duomenys po to palyginami su Lietuvos įmonių apmokestinamojo pelno apskaičiavimu. Pateikiamos Lietuvos pelno mokesčio įstatymo tobulinimo galimybės remiantis kaimyninių šalių patirtimi..

Tyrimo metodai. Rašant darbą literatūros apžvalga buvo atlikta referatyviai, išnagrinėjant ką ta tema rašo kiti autoriai, išryškinama nuomonių įvairovė, kas tose nuomonėse bendra, o kuriais aspektais jos skiriasi. Nagrinėjant kaip apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas, naudojami kokybiniai duomenų apdorojimo metodai: analizė, sisteminimas, klasifikacija.

Darbo apribojimai ir sunkumai. Apsiribojama mokestine apskaita, nesigilinant į finansinę apskaitą bei tik akcinėmis bendrovėmis, nesigilinant į kitas įmones. Rašant darbą susidurta su sunkumais, nes nėra daug literatūros, ypač nagrinėjant užsienio šalis, mažai naujausios informacijos anglų kalba, naujausią informaciją galima gauti tik konkrečios šalies nacionaline kalba, o knygose pateikta informacija yra pasenusi dėl nuolatinės įstatymų kaitos.

Darbo apimtis. 58 puslapiai, pateikta 10 lentelių, 12 paveikslų, pateikiami 6 priedai. Panaudoti 69 literatūros šaltiniai. Darbe naudojama lietuvių ir užsienio autorių literatūra. Analizuojant apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarką daugiausia naudotasi įvairiais naujausiais teisės aktais bei straipsniais, kurie publikuojami apskaitos laikraščiuose ir žurnaluose.

1. PELNO SAMPRATA IR VALDYMAS

Kiekvienos įmonės, dirbančios rinkos ekonomikos sąlygomis, svarbiausias veiklos rezultatų įvertinimo rodiklis yra pelnas. Įmonė siekia uždirbti kuo daugiau pelno, nors mokestiniu požiūriu daugelis įmonių stengiasi sumažinti deklaruojamą pelną. Pelnas sudaro galimybę plėsti veiklą, todėl jis yra vienas iš pagrindinių rodiklių, pagal kurį vertinamas įmonės veiklos efektyvumas.

Apskaičiuotas pelnas reikalingas ne tik įmonės akcininkams, bet ir būsimiems investuotojams. Nuo įmonės uždirbto veiklos rezultato reikia mokėti pelno mokestį, kuris turi būti apskaičiuotas pagal tuo metu galiojančius teisės aktus. Tad prieš pradėdant gilintis į apmokestinamojo pelno apskaičiavimo mechanizmą, reiktų išsiaiškinti pelno sampratą, palyginti finansinėje ir mokestinėje apskaitoje apskaičiuojamą veiklos rezultatą bei parodyti, kaip, remiantis apskaitos politikos priemonių pasirinkimu, galima valdyti įmonės pelną.

1.1. Pelno samprata

Pelningumo siekimas yra natūralus verslo įmonės tikslas, dažnai lemiantis vadovų pasirinkimą, sprendžiant problemas. Todėl pelno informacija labai svarbi planavimui ir kontrolei. Ji reikalinga ne vien vadybos, bet ir mokesčių apskaitai, tik šiam tikslui ji labiau reglamentuojama.

Ekonominiu požiūriu svarbiausias kiekvienos veiklos tikslas – gauti kuo daugiau pajamų ir pelno. Tik rūpinimasis pelnu leidžia efektyviausiai naudoti išteklius. Todėl norint uždirbti ir teisingai apskaičiuoti pelną būtini ne tik sugebėjimai tinkamai organizuoti gamybą ar prekybą, bet ir tiksliai užfiksuoti uždirbtas pajamas bei joms uždirbti patirtas sąnaudas finansinėje apskaitoje.

Pirmiausia plačiau bus panagrinėtos pelno sąvokos. (1 lentelė) Apskritai terminas pelnas yra skirtumas tarp pajamų ir išlaidų, o jo rūšis priklauso nuo to kokios išlaidos bus atimtos iš pajamų. Anot Recklies, D. (2001), už vieną ir tą pačią veiklą pelnas nebūtinai turi būti toks pat, nes yra skirtingi požiūriai į pelną. Tai gali būti skirtingi apskaitos standartai (kaip JAV GAAP) arba specialūs mokesčių reguliavimai, todėl dėl įvairių tikslų įmonės pateikia skirtingus pelnus finansinėse ataskaitose.

1 lentelė

Pelno sąvokos apibrėžimai

Autorius	Apibrėžimas
Bannock, G. (1992) The Penguin dictionary of economics.	Pelnas (profit). 1) grįžtantis likutis verslininkui. Ekonomikos teorijoje pelnas neapima žemės, darbo ar kapitalo grąžos, bet yra perteklius liekantis po išlaidų atskaitymo. 2) Apskaitoje, pelnas yra likutis atėmus visas pinigines išlaidas, t.y. pardavimo pajamos minus atlyginimai, nuoma, kuras, medžiagos ir t.t.
Pass, C. (1997) Ekonomikos terminų žodynas.	Pelnas (profit) – skirtumas, kuris atsiranda tuomet, kai firmos bendrosios pajamos yra didesnės už jos bendrąsias sąnaudas.

Autorius	Apibrėžimas
Wonacot, P. (1998) Mikroekonomika.	Ekonominis pelnas viršija įprastinio (normaliojo) pelno sumą. Tai pelnas, likęs atskaičiavus visus kaštus, tarp jų įvertinus alternatyvinius kapitalo kaštus. Kitaip tariant, ekonominis pelnas yra bet koks pelnas virš įprastinio pelno, reikalingas kapitalui išlaikyti tam tikroje verslo sferoje.
Bagdanavičius J. (1999) Ekonomikos terminai ir sąvokos.	Pelnas – 1) sąvoka, paprastai vartojama skirtumui tarp pajamų ir išlaidų gamyboje nustatyti; 2) mikroekonomikoje – skirtumas tarp pajamų už parduotas prekes ir panaudotų išteklių vertės, apskaičiuotas kaip alternatyvieji kapitalo kaštai, toks pelnas vadinamas ekonominiu; 3) makroekonomikoje pelnui nepriskiriamos palūkanos už skolintą kapitalą, bet priskiriamos pajamos už nuosavą kapitalą; pelnas makroekonomikoje yra ekonominio pelno ir nuosavo kapitalo alternatyviųjų kaštų suma.
Snieška, V. (2001) Mikroekonomika.	Buhalterinis pelnas (<i>angl. accounting profit</i>) yra bendrųjų pajamų ir buhalterinių kaštų skirtumas. Ekonominis pelnas (<i>economic profit</i>) – tai lėšos, kurios lieka atskaičius iš bendrųjų pajamų visus kaštus – eksplcitinius ir implicitinius.
Jurkštienė, A. (2002) Valdymo apskaita.	Pelnas (<i>angl. profit</i>) – tai įmonės veiklos finansinis rezultatas, apskaičiuojamas kaip per laikotarpį uždirbtų pajamų ir patirtų kaštų skirtumas.
24-VAS „Pelno mokesčiai“ (2003)	Apmokestinamasis pelnas (mokestiniai nuostoliai) – mokesčius reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuotas ataskaitinio laikotarpio pelnas (nuostoliai), nuo kurio apskaičiuojamas ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčiai. Apskaitinis pelnas (nuostoliai) – ataskaitinio laikotarpio pelnas ar nuostoliai, parodyti pelno (nuostolių) ataskaitoje, prieš atimant pelno mokesčio sąnaudas (pridedant pelno mokesčio pajamas).
Heather, B. (2006) Dictionary of economics.	Pelnas (<i>angl. profit</i>) – tai pinigai, uždirbti iš pardavimų ir kurie yra didesni nei išleisti pinigai.
Patackaitė, J. (2008). Įmonės finansinė analizė.	Pelnas – veiklos rezultatas, skaičiuojamas iš pajamų atėmus sąnaudas, rezultatas rodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje.
Latvian Enterprise Income Tax, (2009)	Apmokestinamosios pajamos (<i>angl. taxable income</i>) yra pelno arba nuostolių suma iki įmonės pajamų mokesčio atskaitymo, apskaičiuota pelno (nuostolių) ataskaitoje, kuri yra didinama arba mažinama tokia išlaidų suma arba dalimi išlaidų, kurios nėra tiesiogiai susijusios su mokesčių mokėtojo ekonomine veikla.

Šaltinis: sudaryta autorės

Kaip matyti iš lentelės, Wonacot, P. (1998), Snieška, V. (2001) ir kiti autoriai (Mankiw, G. (2008); Gwartney, D. James (2006); Baumol, J. William (2009) ir t.t.) ekonomikos teorijos disciplinose (bei knygose) dažniausiai išskiria dvi pelno rūšis: buhalterinis ir ekonominis pelnas. Įmonės bendrųjų pajamų ir buhalterinių išlaidų skirtumas vadinamas buhalteriniu (apskaitiniu) pelnu, o bendrųjų pajamų ir ekonominių išlaidų skirtumas - ekonominiu pelnu. Buhalterinės išlaidos yra realios verslo įmonės išlaidos, kai pinigai sunaudojami darbo užmokesčiui, medžiagoms, kuriai, nuomai, palūkanoms ir t.t. Šios išlaidos vadinamos eksplcitinėmis arba aiškiomis. Jos įrašomos į buhalterines knygas, todėl ir vadinamos buhalterinėmis išlaidomis.

Ekonominės išlaidos skiriasi nuo buhalterinių išlaidų tuo, kad į pirmųjų sudėtį dar yra įtraukiamos ir prarastos alternatyvios pajamos, kurias verslininkas gautų palūkanomis arba kaip atlyginimą už darbą ir pan. Tokias negautas pajamas jis gautų arba palūkanomis, įdėjęs pinigus į banką, ar paskolinęs kitiems, jei kapitalą būtų panaudojęs ne savo verslui, arba kaip atlyginimą už darbą, pasisamdęs svetimoje įmonėje atlikti tas pačias funkcijas.

Webster, T. J. (2003), Bernanke, B. (2003) taip pat teigia, kad buhalterio ir ekonomisto pelno supratimas skiriasi. Ekonomisto pelno samprata remiasi tuo, kad resursai yra nepakankami ir

gali būti alternatyviai panaudojami. Tam tikrų išteklių naudojimas prekės ar paslaugos gamybai reiškia, kad alternatyvios produkcijos gamyba neįmanoma.

Siekiant lengviau suprasti ekonominio ir buhalterio pelno skirtumą pateikiamas praktinis pavyzdys. Verslininkas turi nedidelę parduotuvę, kuri yra jo nuosavybė ir pats joje dirba. Tokiu būdu nėra nuomos ir atlyginimo už darbą išlaidų. Prieš pradėdamas savo verslą, jis uždirbdavo 1000 Lt iš patalpų nuomos, gaudavo darbo užmokestį 2500 Lt, bei 1000 Lt palūkanų už obligacijas. Šiuo metu parduotuvės pajamos yra 10000 Lt, o atsargų ir darbo išlaidos 6000 Lt. Ekonominio ir buhalterinio pelno skaičiavimai pateikiami 2 lentelėje.

2 lentelė

Ekonominio ir buhalterinio pelno apskaičiavimas, Lt.

Buhalterinis pelnas		Ekonominis pelnas	
Bendrosios pajamos	10000	Bendrosios pajamos	10000
Buhalterinės išlaidos (aiškios)	6000	Aiškios išlaidos	6000
		Prarastos pajamos:	4500
		Patalpų nuoma	1000
		Palūkanos	1000
		Atlyginimas	2500
Buhalterinis pelnas	4000	Ekonominis pelnas	-500

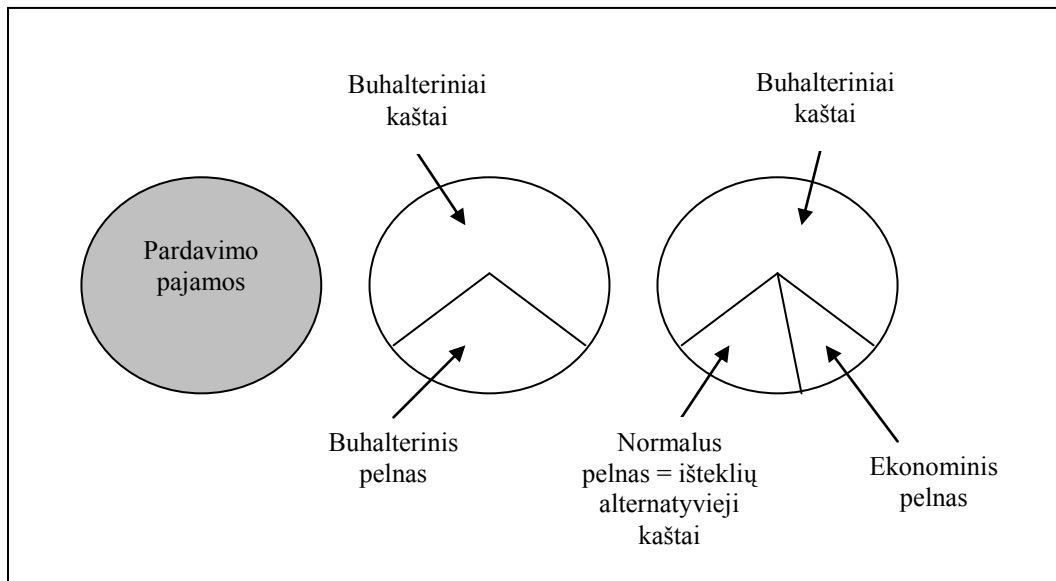
Šaltinis: sudaryta autorės pagal Webster, T.J. (2003) Managerial Economics: theory and practice, p.

Remiantis 2 lentelės skaičiavimais matyti, kad ekonominis pelnas visada yra mažesnis nei buhalterinis. Taip yra todėl, kad apskaičiuojant ekonominį pelną atsižvelgiama į visas išlaidas, tad šiuo atveju pelnas nuo 4000 Lt, tapo -500 Lt ekonominiu nuostoliu.

Pickering, C. (2007), Baumol, J. William (2009) teigia, kad apskaičiuojant numanomas ir aiškias išlaidas galima nustatyti kada įeiti, pasilikti arba palikti rinką, bei koks ekonominio pelno tipas generuojamas. Atliekant ekonominį pelno įvertinimą, galimos trys situacijos: ekonominis pelnas, ekonominiai nuostoliai ir nulinis ekonominis pelnas.

- Ekonominis pelnas reiškia įeiti arba pasilikti rinkoje. Įmonės bendra pajamų suma yra daugiau nei pakankama tiesioginių ir netiesioginių išlaidų padengimui. Kitaip tariant, pardavimų pajamos padengia daugiau, nei naudojamų išteklių alternatyvios išlaidos.
- Ekonominiai nuostoliai reiškia palikti rinką. Šiuo atveju aiškios ir numanomos išlaidos yra didesnės nei gaunamos pajamos. Neigiamas ekonominis pelnas reiškia, jog išteklius reikia perkelti į alternatyvias veiklas.
- Nulinis ekonominis pelnas. Tai reiškia, jog pardavimų pajamos padengia buhalterines ir alternatyvias išlaidas. Čia nėra jokių paskatinimų perkelti alternatyvias išlaidas į kitą veiklą.

Be prieš tai aptartų ekonominio ir buhalterinio pelno, Bernanke, B. (2003), Bagdanavičius J. (1999) išskiria normalųjį pelną, kuris apibūdinamas kaip skirtumas tarp buhalterinio ir ekonominio pelno. Normalus pelnas kiekybiškai apima išteklių alternatyvius kaštus. (1 pav.)



Šaltinis: Bermanke, B. (2003) Principles of Microeconomics, p. 195.

1 pav. Skirtumas tarp buhalterinio ir ekonominio pelno

Kadangi šiame darbe siekiama išsiaiškinti kaip teisingai apskaičiuoti apmokestinamąjį pelną, toliau plačiau bus panagrinėtas buhalterinis pelnas bei jo rūšys. Įmonės balanse yra parodomas einamojo ir ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio nepaskirstytas pelnas. Tačiau įmonės finansinių ataskaitų vartotojai nori daugiau informacijos. Dėl šios priežasties yra sudaroma ir pelno (nuostolių) ataskaita, kurioje atskleidžiami įmonės veiklos rezultatai, t.y. pateikiamos visos per ataskaitinį laikotarpį uždirbtos pajamos, patirtos sąnaudos bei veiklos rezultatai. Šioje ataskaitoje gan smulkiai parodoma, kaip grynasis pelnas yra apskaičiuojamas. Anot J. Žvinklio (2006), faktiškai pelno (nuostolių) ataskaita yra balanso priedas. Kadangi įmonei pelnas yra labai svarbus rodiklis, ypatingai vertinant galutinį veiklos rezultatą, kai įmonės savininkams reikia dalytis nauda, atskira pelno (nuostolių) ataskaita yra viena iš pagrindinių įmonės finansinių ataskaitų. Jos sudarymas yra reglamentuojamas 3-ajame VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“.

Yra naudojami du pelno (nuostolių) ataskaitos sudarymo būdai:

- 1) vienpakopė ir 2) daugiapakopė.

Vienpakopėje sistemoje yra atskirai sugrupuotos pajamos ir sąnaudos, o šių rodiklių skirtumas parodo pelną arba nuostolius. Daugiapakopėje sistemoje įmonės veiklos galutinis rezultatas yra apskaičiuojamas remiantis keliais tarpiniais pelno apskaičiavimais. Lietuvoje bei kitose pasaulio šalyse pelnas yra skaičiuojamas daugiapakope sistema. Informacija apie įmonėje uždirbtas pajamas, patirtas sąnaudas bei gautus veiklos rezultatus yra tam tikru būdu suklasifikuota ir detalizuota. (2 pav.)

Eil. Nr.	Straipsniai		
I.	PARDAVIMO PAJAMOS	Tipinė veikla	Įprastinė įmonės veikla
II.	PARDAVIMO SAVIKAINA		
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS		
IV.1.	Pardavimo		
IV.2.	Bendrosios ir administracinės		
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)		
VI.	KITA VEIKLA	Kita veikla	
VI.1.	Pajamos		
VI.2.	Sąnaudos	Finansinė ir investicinė	
VII.	FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA		
VII.1.	Pajamos		
VII.2.	Sąnaudos		
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)		
IX.	PAGAUTĖ	Neįprastinė įmonės veikla	
X.	NETEKIMAI		
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ		
XII.	PELNO MOKESTIS		
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		

Šaltinis: sukurta autorės pagal 3-jį VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“ ir KALČINSKAS, G. Buhalterinės apskaitos pagrindai, 2007, p. 106.

2 pav. Įmonių veiklos klasifikavimas pelno (nuostolių) ataskaitoje

Iš pateikto paveikslo matyti, kad pelno (nuostolių) ataskaitoje informacija apie pajamas ir sąnaudas pateikiama suskirstyta pagal įmonės veiklos sritis. Duomenys apie įmonės veiklą per ataskaitinį laikotarpį pelno (nuostolių) ataskaitoje grupuojami į įprastinės veiklos ir neįprastinės veiklos (ypatinguosius) straipsnius. Įprastinė įmonės veikla tai pasikartojančios ūkinės operacijos, susijusios su įmonės veikla. O ypatinguose straipsniuose parodomi neįprastų, atsitiktinių, reguliariai nesikartojančių ūkinių įvykių rezultatai.

Įprastinės įmonės veiklos duomenys grupuojami į tipinės ir netipinės veiklos straipsnius. Tipinė veikla yra ta, iš kurios įmonė keletą ataskaitinių laikotarpių gauna daugiausia pajamų ir kurią įmonė laiko pagrindine. Netipinė veikla skirstoma į kitą bei finansinę ir investicinę veiklą. Ypatinguosius straipsnius sudaro pagautė ir netekimai, kuriuose parodomi neįprastų, atsitiktinių, reguliariai nesikartojančių ūkinių įvykių rezultatai.

Taigi yra išskiriamos šios pelno rūšis: bendrasis pelnas (nuostoliai), tipinės veiklos pelnas (nuostoliai), įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai), pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą ir grynas pelnas (nuostoliai). Pelno rodiklio forma priklauso nuo to, kokios sąnaudos ir kokios įmonės veiklos sritys aprėpiamos jį skaičiuojant.

Bendrojo pelno (nuostolių) rodiklis apskaičiuojamas iš pardavimo pajamų atimant pardavimo savikainą. Tipinės veiklos pelnas (nuostolis) yra apskaičiuojamas dviem pakopomis. Taigi pirmiausia apskaičiuojamas bendrasis (nuostoliai), o tuomet atimant veiklos sąnaudas gaunamas *tipinės veiklos pelnas*. *Įprastinės veiklos pelno (nuostolių)* rodiklis apskaičiuojamas prie tipinės veiklos pelno (nuostolių) pridėdant kitos veiklos bei finansinės ir investicinės veiklos rezultatus. *Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą* rodiklis parodo įmonės įprastinės veiklos ir ypatingųjų straipsnių rezultata. Jis apskaičiuojamas prie įprastinės veiklos pelno (nuostolių) pridėdant pagautę ir atimant netekimus. *Grynojo pelno (nuostolių)* rodiklis parodo galutinį įmonės veiklos rezultata, t.y. įmonėje liekantį pelną, kuris gali būti paskirstytas, arba nuostolius. Grynojo pelno rodiklis apskaičiuojamas iš pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą atimant pelno mokesčio sąnaudų rodiklį.

Remiantis Pelno mokesčio įstatymu, apskaitoje pelno paskirstymui naudojamos dar dvi pelno sąvokos, t.y. paskirstytinasis pelnas (nuostoliai) bei nepaskirstytas pelnas (nuostoliai). Susumavus ankstesnių finansinių metų nepaskirstytą pelną (nuostolius) ataskaitinių finansinių metų pabaigoje, grynąjį ataskaitinių finansinių metų pelną (nuostolius), pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintą ataskaitinių finansinių metų pelną (nuostolius), pervedimus iš rezervų bei akcininkų įnašus bendrovės nuostoliams padengti, gaunamas paskirstytinas rezultatas – pelnas arba nuostoliai. Likusi suma po pelno paskirstymo arba įmonės sukauptas, bet dar nepaskirstytas pelnas yra vadinamas nepaskirstytu pelnu (nuostoliais). Ši suma dažnai paliekama įmonės plėtrai.

Aptarti pelno rodikliai iš pelno (nuostolių) ataskaitos turi skirtingą ekonominę prasmę bei vartojami skirtingiems vertinimams. Kalbant apie įmonės kapitalo pelningumą, remiamasi pelnu prieš apmokestinimą, taip pat pelnu iki pelno mokesčio, palūkanų, nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudų apskaičiavimo bei grynuoju įmonės pelnu. Tipinės veiklos pelno (nuostolių) nesutapimas su pelnu (nuostoliais) prieš apmokestinimą parodo, kad įmonė pelną gauna ne tik iš pagrindinės (tipinės) veiklos, kuri gali būti gamyba, paslaugų teikimas ar pardavimas, bet ir iš kitos veiklos, kuri yra netipiška, bei iš finansinės ar investicinės veiklos. Be to, siekiant įvertinti įmonės galimybes rinkoje, reikėtų apskaičiuoti ekonominį pelną, kuris parodo ar verta toliau vykdyti verslą, nes tie patys investuoti pinigai kitur gali atnešti didesnę naudą.

1.2. Finansinio ir mokesčio pelno skirtumai

Vienas iš pagrindinių metinio finansinių ataskaitų rinkinio tikslų – pateikti tikrą ir teisingą vaizdą apie įmonės finansinę būklę ir ūkininkavimo rezultatus šių ataskaitų vartotojams. Finansinės ataskaitos, sudarytos duomenų kaupimo principu, vartotojams pateikia informaciją ne tik apie ataskaitinio laikotarpio įmonės pajamas ir sąnaudas, turtą ir įsipareigojimus, bet ir leidžia įvertinti ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais įmonės gautiną naudą ar vykdytinus įsipareigojimus.

Istatyminė sąvoka: įplaukų periodiškumas, darbo jėgos produktas arba turto realizavimas atskirai nuo žaliavų, pelno uždirbimo tikslas ar motyvas, kasdieninė reikšmė, pavertimas nepinigine nauda. *Ekonomisto požiūris:* periodiškumas, našumas, pastovumas. *Apskaitos sąvoka:* rinkos sandoriai, realizuota nauda, pažymėta nerealizuota nauda. *Ekonominė sąvoka:* nerealizuota vertė keičia vartojimo sąnaudas, aiškios pajamos/pelnas.

Remiantis šių sąvokų samprata, plačiausias požiūris ekonominės sąvokos, o siauriausias įstatyminės sąvokos. Taigi įstatyminė pajamų/pelno sąvoka yra siauresnė ir natūroje skiriasi nuo apskaitos sąvokos, todėl parengtos ataskaitos taip pat skirsis.

Nuolatinis apskaitos ir mokesčių sistemos vystymasis taip pat prisideda prie šių sistemų skirtingumo. Skirtingas tarifas, metodas ir kryptis, kuria kiekviena sistema yra plėtojama, įamžina konfliktus tarp dviejų sistemų. Mokesčių sistema yra turbūt dažniausiai keičiama. Ji priklauso nuo kiekvienos šalies vyriausybės, nes per mokesčių sistemą didžiaja dalimi galima valdyti šalies ūkį. Todėl mokesčių apskaita yra palyginti sudėtinga kiekvieno buhalterio darbo dalis. Be to, susiduria skirtingi dviejų subjektų interesai: mokesčių rinkėjai stengiasi surinkti kuo anksčiau ir kuo didesnius mokesčius, o įmonės suinteresuotos mokėti kuo mažesnius mokesčius bei patį mokėjimo laiką kiek įmanoma nukelti, kad galėtų ilgiau pasinaudoti pinigais pajamoms uždirbti.

Praktikoje mokesčių sistemoje labai svarbus matavimo tikslumas. Dėl to mokesčių sistema linkusi pasitikėti apskaitos taisyklėmis, taip pat aiškiais ir patikimais sandoriais. Viskas reikalauja tikslumo, bet mokesčių sistemos administraciniam efektyvumui ypač svarbu, kad mokesčių prievolė yra paremta tiksliais kintamaisiais. Ataskaitos paremtos mokesčių įstatymais yra naudojamos praeičiai išmatuoti ir turi būti aiškiai įrodomi sandoriai. Be kitų tikslų ataskaitos, parengtos pagal finansinės apskaitos taisykles, yra naudojamos kaip bazė siekiant numatyti ateitį. Nors jos sudaromos remiantis istorija, jos gali būti naudingos ateities sprendimų priėmimui.

Dėl šių skirtingų priežasčių galima teigti, kad mokestinio pelno arba nuostolių skaičiavimas yra skirtingas nuo finansinio pelno (nuostolių) apskaičiavimo. Taip yra todėl, kad mokesčių apskaičiavimo taisyklės yra griežtesnės, nes gali priverstinai išgauti pinigus iš mokesčių mokėtojo. Be to, skirtinga informacija yra pageidaujama kiekvienoje srityje.

Paskutiniu metu siekiama, kad būtų didesnė nepriklausomybė tarp apskaitos ir apmokestinimo. Ši plėtra susieta su perėjimu prie rinkos ekonomikos bei apskaitos harmonizavimu. Be to, praktiškai yra lengviau dirbti su viena apskaitos sistema bei taip taupomi įmonių pinigai. Kai kurie atstovai teigia, kad ryšys tarp apmokestinimo ir apskaitos „teršia“ finansinių ataskaitų sugebėjimą pateikti tikrą ir teisingą verslo ekonominės ir finansinės situacijos vaizdą.

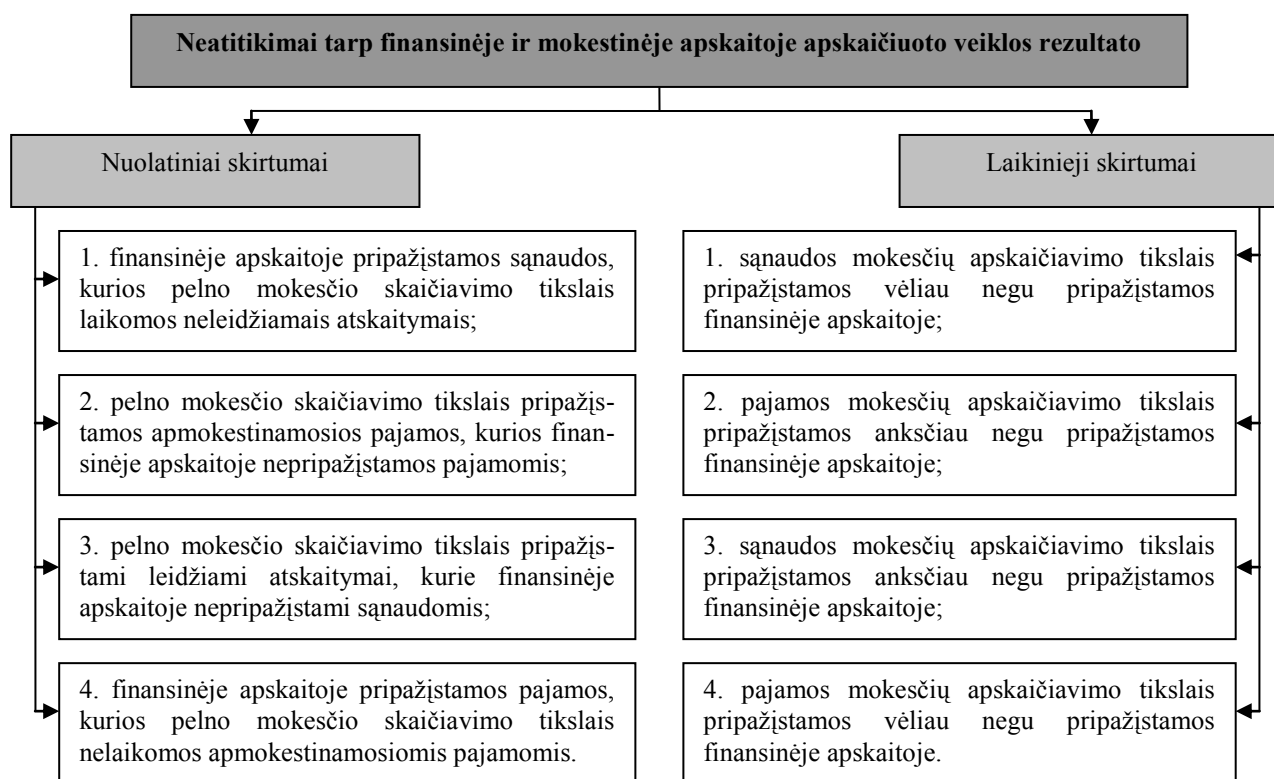
Ribotos civilinės atsakomybės įmonės pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui privalo parengti finansinę atskaitomybę ir deklaruoti ataskaitinio laikotarpio pelno mokestį. Taigi už tą patį ataskaitinį laikotarpį įmonės apskaičiuoja uždirbtą apskaitinį rezultatą ir uždirbtą mokestinį

rezultatą. Apskaitinis pelnas yra nustatomas vadovaujantis VAS/TFAS išdėstytais bendraisiais apskaitos principais, turto ir įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų pripažinimo taisyklėmis.

Mokesčius reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuotas ataskaitinio laikotarpio pelnas (nuostoliai), nuo kurio apskaičiuojamas mokėtinas (atgautinas) pelno mokestis, apibūdintas kaip apmokestinamasis pelnas (mokestiniai nuostoliai). Pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas yra nustatomas vadovaujantis pelno mokesčių reglamentuojančiuose teisės aktuose išdėstytais taisyklėmis. Reikalavimai, taikomi pelno mokesčiui skaičiuoti, daugeliu atvejų nesutampa su VAS/TFAS įtvirtintomis taisyklėmis, taikomomis finansinėje apskaitoje apskaičiuojant apskaitinį pelną. Todėl finansinėje apskaitoje pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuotas apskaitinis pelnas nesutampa su apmokestinamuoju pelnu.

Kaip teigia Putra (2009), siekiant suprasti įmonės apmokestinamąjį pelną reikia žinoti, kad yra keletas sričių, kur įmonės gali naudoti skirtingus apskaitos metodus sudarant finansines ataskaitas bei mokesčių tikslais.

Juškauskas, G. (2006), Kalčinskas, G. (2007), Kothari, J. (2006), Hey-Cunningham, D. (2006) išskiria laikinuosius ir nuolatinus neatitikimus tarp finansinės ir mokestinės apskaitos. (4 pav.)



Šaltinis: sukurta autorės pagal Juškauskas, G. (2006), Stolowy, H. (2006), Kalčinskas, G. (2007).

4 pav. Neatitikimai tarp finansinėje ir mokestinėje apskaitoje apskaičiuoto pelno

Nuolatiniai skirtumai – tai apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumai, susidarantys dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal apskaitą ir mokesčius reglamentuojančius teisės aktus. Kartą susidarę šie skirtumai neišnyksta būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais. Kitaip tariant valdžia nei ateinantį, nei praėjus keleriems metams nepripažins šių neatitikimų leidžiamais atskaitymais. Nuolatiniai skirtumai neregistruojami finansinėje apskaitoje ir neatspindimi finansinėje atskaitomybėje. Šie skirtumai aptariami tik aiškinamajame rašte, nurodant kodėl apmokestinamasis pelnas yra didesnis ar mažesnis už apskaičiuotą finansinėse ataskaitose.

Yra galimi keturi atvejai, kai susidaro nuolatiniai neatitikimai tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos. Remiantis pateiktais atvejais, galima pastebėti, kad ne tik išlaidos, bet ir pajamų neatitikimai gali lemti šiuos skirtumus. Pirmasis ir antrasis nuolatinių skirtumų atvejis padidina apmokestinamąjį pelną lyginant su apskaitiniu, dėl to padidėja pelno mokesčio sąnaudos. Trečiasis ir ketvirtasis atvejai duoda priešingą rezultatą, t.y. sumažėja apmokestinamasis pelnas.

Dažniausiai pasikartojantis yra pirmasis nuolatinių skirtumų atvejis, kai finansinėje apskaitoje pripažįstamos sąnaudos, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais laikomos neleidžiamais atskaitymais. Tokių nuolatinių skirtumų pavyzdys yra visos PMĮ 17 straipsnyje reglamentuotos ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus viršijančios sąnaudos (reprezentacijos, natūralios netekties ir kt.) bei kai kurios 31 straipsnyje pateiktos sąnaudos (netesybos, baudos, delspinigiai ir kt.). Nors visos patirtos ataskaitinio laikotarpio sąnaudos turi atsispindėti finansinėse ataskaitose, tačiau valdžia nepripažindindama viršnorminių sąnaudų sukelia šiuos nuolatinis neatitikimus. Antrasis atvejis yra galimas, tačiau siekiant paaiškinti būtina gerai išmanyti investuojamam turtui valdžios teikiamas mokesčių lengvatas, todėl daugelyje literatūros šalių (Kalčinskas, G. (2007), Stolowy, H. (2006), Juškauskas, G. (2006) ir kt.) šis atvejis paminimas, bet plačiau nekomentuojamas.

Trečiasis atvejis pasitaiko ne taip dažnai, bet galima rasti praktinių pavyzdžių tokių, kaip paramos, investicinio projekto, tyrimo ir plėtros išlaidos. Ketvirtasis atvejis, kai įmonių veikloje gali būti tokių ūkinių operacijų, dėl kurių finansinėje apskaitoje pripažįstamos pajamos, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais nelaikomos apmokestinamosiomis pajamomis. Tokio pelno mokestį mažinančio nuolatinio skirtumo pavyzdžiu laikytini iš kitos Lietuvos įmonės gautieji dividendai, kurie pagal PMĮ 33 straipsnį neįtraukiami į apmokestinamąsias pajamas.

Laikinieji skirtumai gyvuoja ribotą laiką: susidarę vieną ataskaitinį laikotarpį, laikinieji skirtumai išnyksta būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais. Laikinių skirtumų susidarymo priežastis yra skirtingas turto ar įsipareigojimo pripažinimas finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais. Dėl to ataskaitiniu laikotarpiu apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais skirtingai pripažįstamos su tuo turtu ar įsipareigojimu susijusios pajamos ir (arba) sąnaudos. Laikinių skirtumų egzistavimo laikotarpio (jis būtinai trunka daugiau nei vieną

ataskaitinį laikotarpį) pabaigoje turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumas visiškai išnyksta.

Pirmasis ir antrasis laikinųjų skirtumų atvejis padidina apmokestinamąjį pelną. Būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, kai įskaitomieji laikinieji skirtumai pradės nykti, apmokestinamasis pelnas mažės. Todėl būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais nuo sumažėjusio apmokestinamojo pelno įmonė turės apskaičiuoti ir į biudžetą mokėti mažesnes pelno mokesčio sumas. Būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais atgautinos pelno mokesčio sumos, susidarančios dėl įskaitomųjų laikinųjų skirtumų, vadinamos atidėtojo mokesčio turtu. Pirmasis laikinųjų skirtumų atvejis gali atsirasti, kai įmonė formuoja atidėjimus. Antrasis laikinųjų skirtumų pavyzdys galėtų būti išsimokėtinai parduodamų prekių apskaita.

Trečiasis ir ketvirtasis atvejai sumažina apmokestinamąjį pelną. Būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, kai apmokestinamieji laikinieji skirtumai pradės nykti, apmokestinamasis pelnas padidės. Todėl būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais nuo padidėjusio apmokestinamojo pelno įmonė turės apskaičiuoti ir į biudžetą mokėti didesnes pelno mokesčio sumas. Būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais mokėtinos pelno mokesčio sumos, kurios susidaro dėl apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, vadinamos atidėtojo mokesčio įsipareigojimu. Trečiasis atvejis pasitaiko kai įmonė taiko pagreitintą nusidėvėjimo metodą. Ketvirtasis atvejis pasitaiko retai, o pagal galiojančius įstatymus tokio atvejo iš viso neturėtų būti.

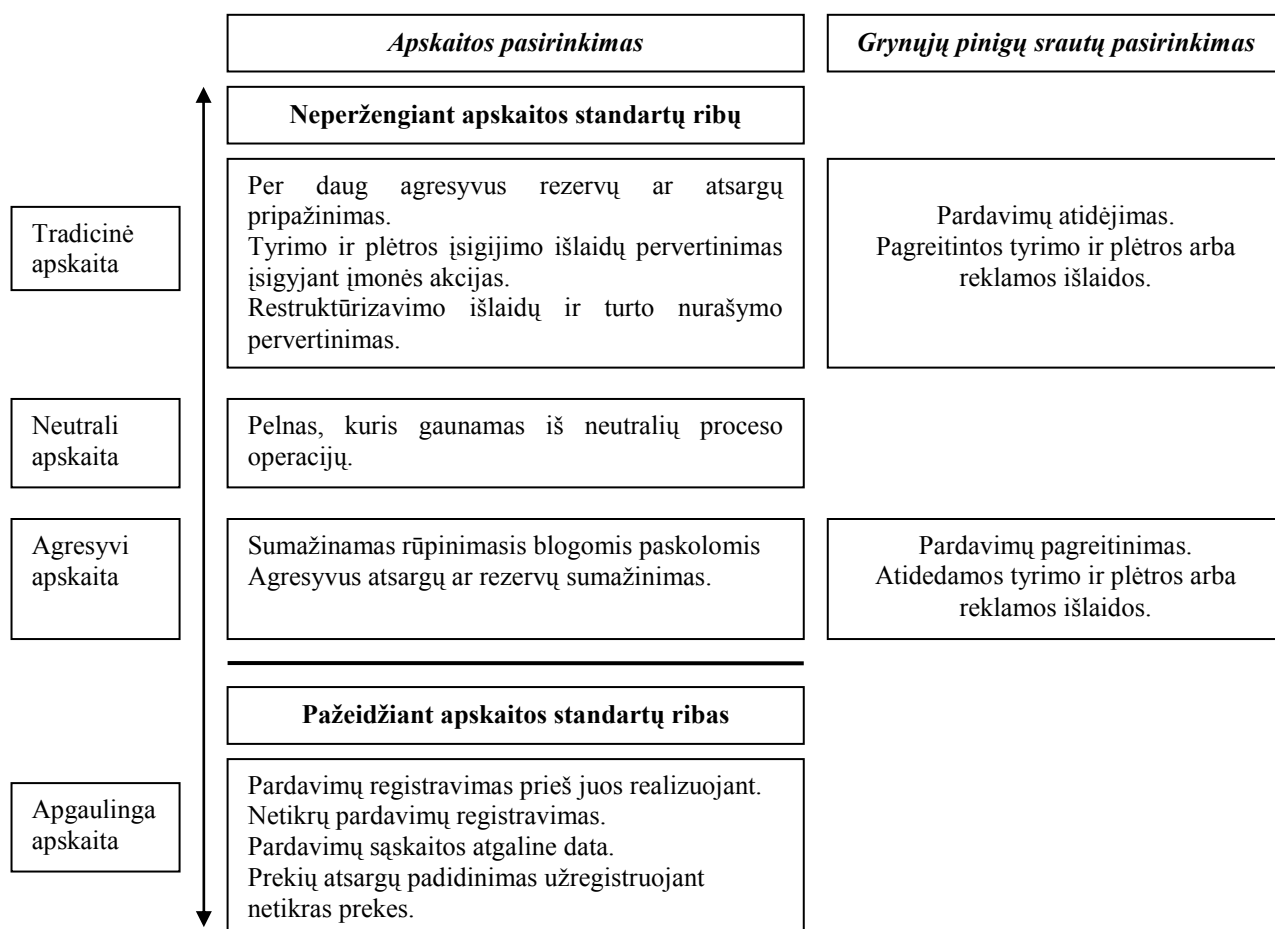
Apibendrintai galima teigti, kad apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas dažniausiai skirsis, nes įmonei gali būti leista arba pareikalauta pagal galiojančius mokesčių įstatymus naudoti skirtingus apskaitos metodus negu tie, kuriuos naudoja vadovaudamasi VAS/TFAS. Šie skirtumai gali padidinti arba sumažinti apskaičiuojamą pelną.

1.3. Pelno valdymas

Dažnai, ypač užsienio šalyse, pasitaiko įmonių, kurios įgunda pateikti aukštą pelną investuotojams ir žemą apmokestinamąjį pelną. Pirmuoju atveju tai yra pelno valdymas arba pelno manipuliacijos, pateikiant aukštesnį finansinį pelną siekiant paveikti akcijos kainą. Antruoju atveju tai yra mokesčių slėpimas. Pelno valdymas pakenkia finansų rinkoms mažinant jų skaidrumą, o mokesčių slėpimas sumažina mokesčių sistemos efektyvumą ir teisingumą.

Pelno valdymas yra glaudžiai susijęs su prieš tai nagrinėtais neatitikimais tarp finansinėje ir mokeskinėje apskaitoje apskaičiuoto įmonės veiklos rezultato, t.y., jeigu įmonė valdo pelną, tuomet pelnas gali būti padidintas arba sumažintas. Dechow, P.M. (2000) pateikia tokius pelno valdymo apibrėžimus: „tikslingas kišimasis į finansinių ataskaitų rengimo procesą, siekiant išgauti tam tikros asmeninės naudos“ bei „pelno valdymas atsiranda tuomet, kai vadovai vertina finansines ataskaitas, struktūrinius sandorius, siekiant pakeisti finansines ataskaitas, tam, kad suklaidintų suinteresuotus

asmenis dėl įmonės ekonominės padėties arba darytų įtaką kontraktams, kurie priklauso nuo apskaitos rezultatų“. Pelnas gali būti valdomas prisilaikant įstatymų ir standartų bei nesilaikant įstatymų – sukčiaujant. (5 pav.)



Šaltinis: Dechow, Patricia M. Earnings management: Reconciling the views of accounting academics, practitioners anr regulators, 2000, p. 239.

5 pav. Ryšys tarp sukčiavimo ir pelno valdymo

Tradicinė, neutrali ir agresyvi apskaita galima neperžengiant apskaitos standartų ribų, todėl įmonėse galima išvėlgti, kad apskaita tvarkoma vienu iš šių būdų. Apgaulinga apskaita pažeidžia apskaitos standartų ribas, todėl toks apskaitos tvarkymas yra draudžiamas.

Stolowy, H. (2000) apibendrinamas daugelio autorių darbus išskiria pagrindinius pelno valdymo motyvus:

1. *Vadovų premijos*. Buvo nustatyta, kad vadovai, kurių premijos priklauso nuo pelno lygio, manipuliuos pelnu. Jie pasirinks pelną mažinančią politiką, jei premijos planai yra aukščiau arba žemiau nustatytų ribų, arba pelną didinančią politiką, kai premijos planai yra tarp šių ribų, tam, kad gautų maksimalių premijos dydį.
2. *Susitvarkymas su įmonės skoliniais įsipareigojimais*. Jei įmonės turi problemų su skoliniais įsipareigojimais, stengsis parodyti didesnę pelną.

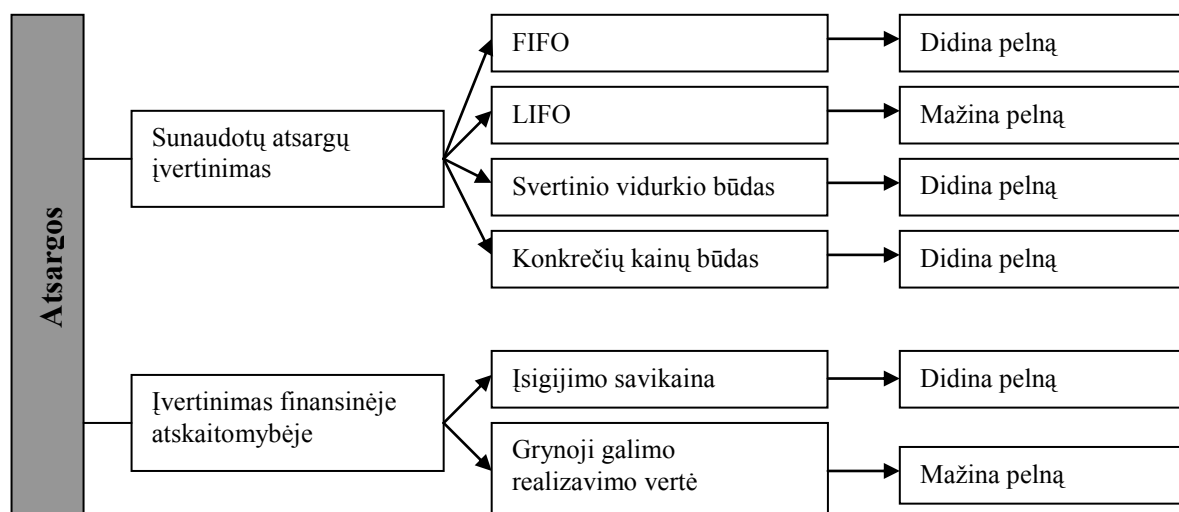
3. *Oficialus patikrinimas, orientuojantis į netinkamą įmonės ar sektoriaus elgesį.* Jei didelis pelnas yra monopolistinės situacijos signalas, tuomet įmonė stengsis sumažinti pelną.
4. *Pirminiai vieši siūlymai.* Pelno valdymas pagerina įėjimo į rinką kainą, todėl įmonės prieš pradėdamos prekiauti viešai savo akcijomis, didina pelną.
5. *Apskaitos pasirinkimai.*
6. *Pelno mokesčio minimizavimas.*
7. *Kiti motyvai.* Pelno didinimas prieš susijungiant įmonėms, pelno valdymas siekiant išvengti nuostolių, politinių išlaidų, finansavimo išlaidų minimizavimas ir kt.

Taip pat pateikiami trys pelno valdymo metodai:

- ✓ kaupimų valdymas,
- ✓ laiko pasirinkimas kada taikyti privalomą apskaitos politiką,
- ✓ savanoriški apskaitos metodų pakeitimai.

Šioje dalyje bus nagrinėjamas tik vienas iš pelno valdymo metodų – apskaitos politikos priemonių pasirinkimas. Formuojant įmonės apskaitos politiką daugiausia laisvės yra palikta renkantis ilgalaikio turto ir atsargų apskaitos metodus bei būdus, vienu ar kitu metodų pasirinkimas gali apspręsti, kokią apskaitos politiką įmonė pasirinks: pelną didinančią ar pelną mažinančią. Prielaidos, jog tai yra pelną didinanti arba pelną mažinanti apskaitos politika, daromos remiantis sąlyga, kad šalyje vyrauja infliacija.

Atsargų ir ilgalaikio turto apskaitos metodų pasirinkimo įtaka pelnui pateikiama remiantis verslo apskaitos standartais, Bowen, R.M (1995) ir Zimmerman, J.L. (1991) atliktais tyrimais.



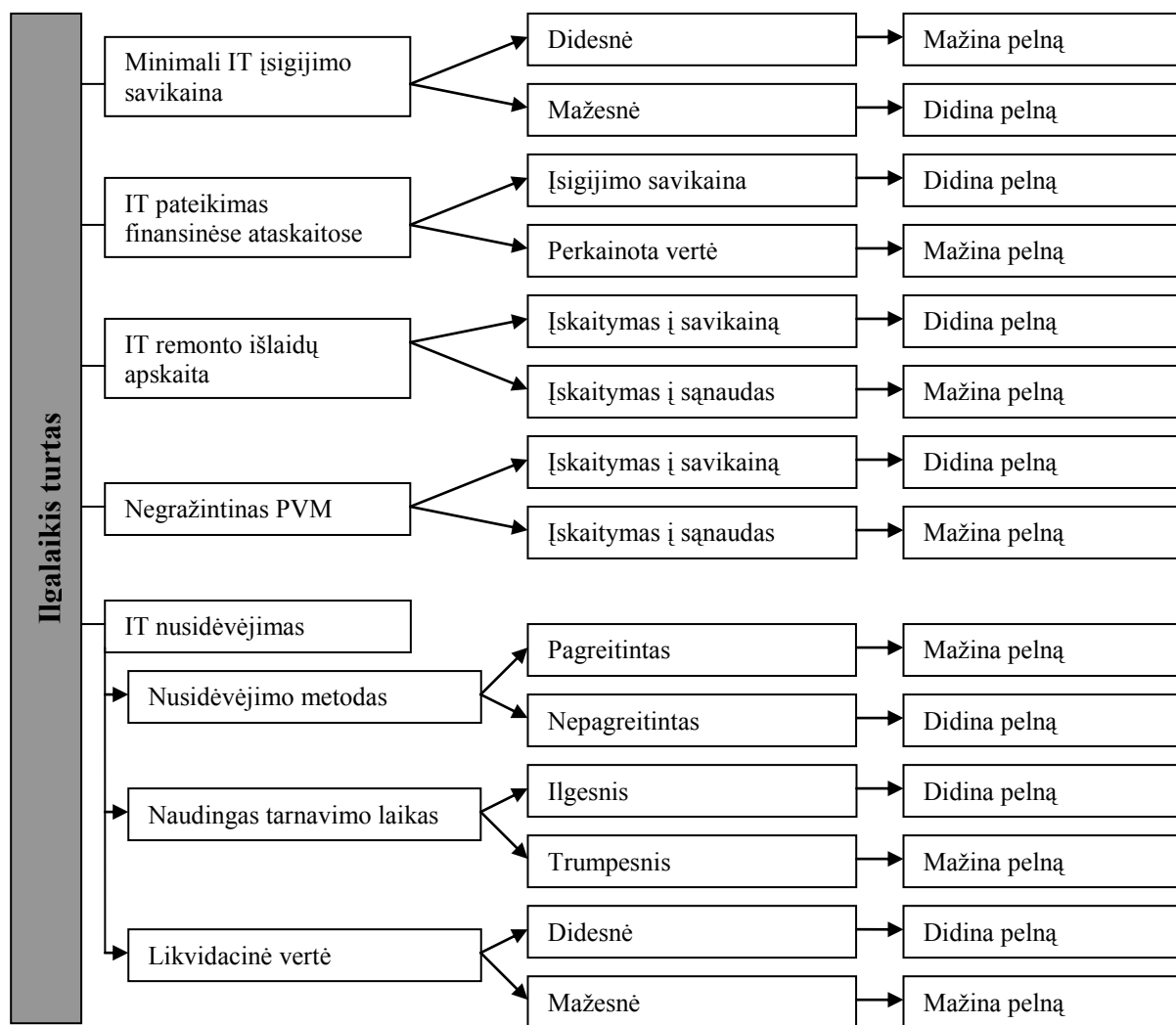
Šaltinis: sukurta autorės remiantis 9-uju VAS „Atsargos“.

6 pav. Atsargų apskaitos metodų pasirinkimas

Remiantis 6 pav., apskaitant atsargas įmonė turi pasirinkti kaip įvertins sunaudotas atsargas bei kokia verte pateiks finansinėse ataskaitose. Siekdama sumažinti pelną, sunaudotas atsargas

vertins LIFO metodu ir finansinėse ataskaitose pateiks grynąja galimo realizavimo verte. Pasirinkusi kitus sunaudotų atsargų įvertinimo metodus (FIFO, svertinio vidurkio, konkrečių kainų) bei pateikimą finansinėse ataskaitose įsigijimo savikaina – įmonė padidins uždirbtą pelną.

Didesnis galimų metodų pasirinkimas yra apskaitant ilgalaikį turtą. Čia galima rinktis minimalią ilgalaikio turto įsigijimo savikainą, ilgalaikio turto pateikimą finansinėse ataskaitose, ilgalaikio turto remonto išlaidų apskaitą, negražintino PVM apskaitą, ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą, naudingą tarnavimo laiką bei likvidacinę vertę. (7 pav.)



Šaltinis: sukurta autorės remiantis 12-uju VAS „Ilgalaikis materialus turtas“.

7 pav. Ilgalaikio turto apskaitos metodų pasirinkimas

Įmonė savo apskaitos politikoje turi nusistatyti minimalią ilgalaikio turto įsigijimo savikainą. Pasirinkusi didesnę minimalią ilgalaikio turto įsigijimo savikainą įmonė sumažina uždirbtą pelną, o priešingu atveju – padidina. Kaip atsargų, taip ir ilgalaikio turto pateikimas finansinėse ataskaitose įsigijimo savikaina didina pelną, o pateikimas perkainota verte – mažina. Atlikto ilgalaikio turto remonto ar rekonstrukcijos išlaidos, priklausomai nuo tam tikrų sąlygų, gali

būti iš karto nurašomos į sąnaudas, taip sumažinant pelną, arba įskaitomos į savikainą bei nudėvimos per likusį naudingą tarnavimo laiką, padidinant pelną esamuoju laikotarpiu. Jeigu įmonė nėra PVM mokėtoja, negražintino PVM įskaitymas į savikainą didina pelną, o įskaitymas į sąnaudas – mažina. Ilgalaikio turto nusidėvėjimas apima tris aspektus: nusidėvėjimo metodo, naudingo tarnavimo laiko ir likvidacinės vertės pasirinkimą. Siekiant sumažinti pelną įmonė rinksis pagreitintą nusidėvėjimo metodą, trumpesnį naudingo tarnavimo laiką bei mažesnę likvidacinę vertę. Nepagreitinto nusidėvėjimo metodo, ilgesnio naudingo tarnavimo laiko bei didesnės likvidacinės vertės pasirinkimas padidina pelną.

Be atsargų ir ilgalaikio turto apskaitos metodų pasirinkimo, įmonė dar gali formuoti atidėjinius, t.y. įsipareigojimus, kurių galutinės padengimo sumos ar įvykdymo laiko negalima tiksliai nustatyti, tačiau galima patikimai įvertinti. Atidėjinių skaičiavimas mažina įmonės pelną.

Finansinėje apskaitoje įmonė gali rinktis visus šiuos apskaitos politikos formavimo metodus ir būdus, tačiau reikia nepamiršti, kad konkrečios šalies mokesčių įstatymai gali leisti arba neleisti naudoti vieną ar kitą konkretų metodą. Tad siekiant išvengti dvigubos apskaitos tvarkymo, ypač mažose įmonėse, pasirenkant apskaitos politikos metodus ir būdus būtina atsižvelgti į šalies mokesstinę apskaitą reglamentuojančius įstatymus.

2. APMOKESTINAMOJO PELNO APSKAIČIAVIMAS LIETUVOJE

Pirmoje dalyje išnagrinėjus pelno sampratą galima teigti, kad finansinėje apskaitoje apskaičiuotas pelnas prieš apmokestinimą ir mokesstinėje apskaitoje gautas apmokestinamasis pelnas dažniausiai nesutampa. Skaičiuojant pelno mokesčių, finansinės apskaitos rezultatams turi būti atliekami koregavimai, kurių sudėtingumas ir laiko sąnaudos priklauso nuo pasirinktos apskaitos politikos. Kuo labiau finansinė apskaita bus nutolusi nuo PMI nuostatų, tuo daugiau koregavimų reikės atlikti bei tuo didesnės bus darbo laiko sąnaudos. Tačiau šios aplinkybės neturėtų daryti įtakos pasirinkamai apskaitos politikai, nes finansinė atskaitomybė turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę.

Šioje dalyje plačiau bus analizuojamas apmokestinamojo pelno apskaičiavimas Lietuvoje. Pirmiausiai supažindinama su apmokestinamojo pelno apskaičiavimu remiantis Pelno mokesčio įstatymu, o po to aptariama kokios yra apmokestinamojo pelno sumažinimo galimybės. Taip pat nagrinėjama pelno mokesčio deklaracija bei jos praktinė reikšmė.

2.1. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas pagal PMI

Visi ribotos civilinės atsakomybės pelno siekiantys juridiniai asmenys, įregistruoti Lietuvos Respublikoje, rengdami finansinių ataskaitų rinkinį, pirmiausia vadovaujasi Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu bei kitais mokesčių įstatymais, o po to verslo apskaitos standartais arba tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais. Todėl finansinėse ataskaitose gautas pelnas prieš apmokestinimą, kaip jau buvo minėta anksčiau, dažniausiai nesutampa su apmokestinamuoju pelnu.

Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas, remiantis PMI 11 str., pateikiamas 8 pav.

Apmokestinamasis pelnas	=	Pajamos - neapmokestinamos pajamos - leidžiami atskaitymai - ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai
----------------------------	---	--

Šaltinis: sukurta autorės pagal PMI 11 str.

8 pav. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas pagal PMI

Remiantis PMI nuostatomis matome, kad apmokestinamasis pelnas yra apskaičiuojamas koreguojant pajamų sumą neapmokestinamosiomis pajamomis, leidžiamais atskaitymais bei ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais.

Lietuvos vieneto pajamas sudaro visos vieneto vykdomos veiklos pajamos, uždirbtos Lietuvoje ir užsienyje. PMI nustato, kad pajamos pripažįstamos pagal pajamų kaupimo ir kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus

atvejus, kai pagal tam tikras nuostatas pajamos gali būti pripažįstamos taikant pinigų apskaitos principą.

Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme pateikiama kaupimo principo esmė. Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į įmonės apskaitą traukiami tada, kai jie įvyksta, ir pateikiami tų ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose, neatsižvelgiant į pinigų gavimą arba išmokėjimą. Pagal kaupimo principą pajamos registruojamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos – tada, kai jos patiriamos. Kaupimo principu vadovaujamosi ir pripažįstant pajamas pelno mokesčio tikslais, išskyrus atvejus, kai įstatymas numato galimybę nedidelėms įmonėms (per mokestinį laikotarpį uždirbančioms iki 100 tūkst. Lt pajamų) taikyti pinigų apskaitos principą.

Taikant pinigų apskaitos principą, Lietuvos vieneto pajamos pripažįstamos faktišku pajamų gavimo momentu. Lietuvos vieneto sąnaudos pripažįstamos tokia pat tvarka, kaip jos pripažįstamos taikant kaupimo apskaitos principą, tačiau pripažįstamos tik tos vieneto sąnaudos, kurios susijusios su pajamomis, faktiškai gautomis per mokestinį laikotarpį.

Taigi vieneto apmokestinamosios pajamos bus visos jo uždirbtos pajamos, išskyrus įstatymo įvardytas neapmokestinamąsias pajamas.

3 lentelė

Neapmokestinamųjų pajamų sąrašas pagal PMĮ

Eil. Nr.	Neapmokestinamosios pajamos
1.	gautos draudimo išmokos, neviršijančios prarasto turto arba patirtų nuostolių ar žalos vertės; sugrąžintų draudimo įmokų dalis, viršijanti iš pajamų PMĮ 26 straipsnyje nustatyta tvarka atskaitytas draudimo įmokas, taip pat draudimo išmokos dalis, viršijanti iš pajamų PMĮ 26 straipsnyje nustatyta tvarka atskaitytas draudimo įmokas;
2.	bankrutavusio vieneto pajamos, gautos už parduotą turtą;
3.	draudimo įmonės organizacinio fondo likutis Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo nustatyta tvarka
4.	pagal Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą veikiančių investicinių kintamojo kapitalo bendrovių ir uždaro tipo investicinių bendrovių investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną
5.	sveikatos priežiūros įstaigų pajamos už paslaugas, kurios finansuojamos iš Privalomojo sveikatos draudimo fondo lėšų
6.	pajamos dėl turto ir įsipareigojimų, išskyrus pajamas dėl išvestinių finansinių priemonių, įsigytų rizikai drausti, perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka
7.	netesybos, išskyrus netesybas, gautas iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar tų teritorijų gyventojų
8.	iš neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų pelno mokesčio mokėtojų, kurių pajamos apmokestintos pelno mokesčiu pagal įstatymą arba analogišku mokesčiu pagal užsienio valstybių atitinkamus teisės aktus, gautas pelnas ar jo dalis, išskyrus PMĮ 39 straipsnyje nustatytus atvejus
9.	jūrų, oro uostų, oro navigacinių paslaugų rinkliavos ir už jūrų uosto žemės nuomą surinktos lėšos
10.	praėjusių mokesčių laikotarpių klaidų ir netikslumų taisymai pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 18 straipsnį
11.	turto vertės padidėjimo pajamos už vieneto, kuris įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir kuris yra pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio mokėtojas, akcijų perleidimą kitam vienetui arba fiziniam asmeniui, jei akcijas perleidžiantis vienetas ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 procentus balsus suteikiančių šio vieneto akcijų arba jei akcijos buvo perleistos PMĮ 41 straipsnio 2 dalyje nurodytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais, ne trumpiau kaip 3 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 procentus balsus suteikiančių šio vieneto akcijų. Ši lengvata netaikoma tuo atveju, kai akcijas perleidžiantis vienetas jas perleidžia šias akcijas išleidusiam vienetui

Eil. Nr.	Neapmokestinamosios pajamos
12.	draudimo įmonių gyvybės draudimo įmokos, jei draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų arba jei draudimo išmoka išmokama apdraustajam sulaukus pensinio amžiaus pagal Profesinių pensijų kaupimo įstatymo nuostatas, draudimo įmonių draudimo investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, bei draudimo įmonių draudimo investicinės pajamos pagal profesinių pensijų gyvybės draudimo sutartis, sudarytas pagal Profesinių pensijų kaupimo įstatymo nuostatas
13.	vieneto gautas žalos atlyginimas, išskyrus 1 punkte nustatytais atvejais
14.	kompensacijos, gautos pagal Europos Sąjungos finansinės paramos Lietuvos Respublikos programas už žvejybos laivų atidavimą į metalo laužą
15.	Lietuvos Respublikos įstatymuose arba kituose teisės aktuose nustatyto dydžio tiesioginės ir kitos kompensacinės išmokos pajamų lygiui palaikyti, kurias gauna žemės ūkio veiklą vykdančios vienetai

Šaltinis: Pelno mokesčio įstatymas (2001), 12 str.

Vienetas, vykdydamas savo veiklą, ne tik gauna pajamų, bet ir patiria išlaidų. Ne visos vieneto patirtos išlaidos priskiriamos sąnaudoms, o tik tos, kurios patirtos uždirbant pajamas. Apskaičiuojant pelną finansinėje apskaitoje iš pajamų atimamos sąnaudos, o apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną – atimami leidžiami atskaitymai. Leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu PMĮ nenustato ko kita.

Kaip teigia Guptor, M. (2005), priskiriant sąnaudas leidžiamiems atskaitymams, reikia atsižvelgti į toliau nurodytus reikalavimus:

- ✓ sąnaudos leidžiamiems atskaitymams priskiriamos, jei yra pagrįstos galiojančiais sandoriais, apskaitos dokumentais. Sąnaudos, kurias norima priskirti leidžiamiems atskaitymams, turi būti pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie turi turėti visus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Sąnaudos turi būti pagrįstos galiojančiais sandoriais, todėl vienetas, sudarydamas sandorį, turi būti įsitikinęs, kad šio sandorio antroji šalis nėra fiktyvus ūkio subjektas ir kad jis turi teisę vykdyti sandoriu sukurtas pareigas;

- ✓ leidžiamais atskaitymais galima pripažinti tik tas išlaidas, kurios atitinka bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Sumos, kurios viršija tikrąją rinkos kainą, priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams;

- ✓ sąnaudos turi atitikti įmonės vykdomos veiklos pobūdį ir turi būti įprastos vieneto veiklai ar (ir) skirtos vieneto ekonominei naudai gauti.

Išlaidos pripažįstamos sąnaudomis pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo apskaitos principą arba kitus norminių aktų nustatytus principus. Patirtos sąnaudos – tai sunaudotas turtas, suteiktų paslaugų ar išpareigojimų tiekėjams išlaidos, susijusios su per ataskaitinį laikotarpį uždirbtomis pajamomis. Vienetai pajamas pripažįstantys pagal pinigų apskaitos principą, sąnaudas pripažįsta pagal kaupimo apskaitos principą, tačiau apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, pripažįstamos tik tos sąnaudos, kurios susijusios su pajamomis, faktiškai gautomis per mokesstinį laikotarpį. Taigi vienetai Lietuvoje sąnaudas pripažįsta pagal kaupimo apskaitos principą.

Skaičiuojant pelno mokestį, labai svarbu įsitikinti, kokie atskaitymai yra neleidžiami ir kokie yra ribojamo dydžio. Neleidžiamų atskaitymų sąrašas PMI yra baigtinis. (4 lentelė)

4 lentelė

Neleidžiami atskaitymai pagal PMI

Eil. Nr.	Neleidžiami atskaitymai
1.	pridėtinės vertės mokestis, mokamas į biudžetą, ir pelno mokestis, nustatytas šio PMI
2.	netesybos, į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos už Lietuvos Respublikos teisės aktų pažeidimus
3.	palūkanos ar kitokios išmokos už susijusių asmenų sutartinių įsipareigojimų nevykdymą
4.	ribojamų dydžių atskaitymų dalis, viršijanti nustatytus dydžius
5.	sąnaudos, kurios buvo įtrauktos į leidžiamus atskaitymus daugiau kaip prieš 18 mėnesių, tačiau faktiškai iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, gautos prekės ar suteiktos paslaugos neapmokėtos;
6.	parama ir dovanos, išskyrus PMI 28 straipsnyje nustatytus atvejus
7.	išmokos, nepagrįstos 31 straipsnio 2 dalyje nustatytais įrodymais, bei išmokos, neapmokestintos PMI 37 straipsnyje nustatyta tvarka
8.	vieneto padarytos žalos atlyginimas;
9.	dividendai ar kitaip paskirstytas pelnas
10.	kitos nesusiję su pajamų uždirbimu ir neįprastinės vieneto vykdomai veiklai sąnaudos bei sąnaudos, nelaikomos leidžiamais atskaitymais pagal PMI
11.	praėjusių mokesčių laikotarpių klaidų ir netikslumų taisymai pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 18 straipsnį
12.	sąnaudos dėl turto ir įsipareigojimų, išskyrus sąnaudas dėl išvestinių finansinių priemonių, įsigytų rizikai drausti, perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka
13.	neapmokestinamosioms pajamoms tenkantys leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai
14.	sąnaudos, susijusios su pajamomis iš tarptautinio vežimo jūrų laivais ir su juo tiesiogiai susijusios veiklos, jei laivybos vieneto pasirinkimu pajamoms iš tarptautinio vežimo jūrų laivais ir su juo tiesiogiai susijusios veiklos pagal PMI 38 ⁽¹⁾ straipsnio nuostatas taikomas fiksuotas pelno mokestis.

Šaltinis: Pelno mokesčio įstatymas (2001), 31 str.

Kai kurie leidžiami atskaitymai, apskaičiuojant vieneto pelno mokesčio bazę, yra ribojamų dydžių, tai yra iš pajamų galima atimti ne visą patirtų išlaidų sumą, o tik tam tikrą jos dalį arba visą sąnaudų sumą pagal PMI nustatytas specialias taisykles ir per tam tikrą laikotarpį. PMI taip pat yra numatytas sąrašas išlaidų, kurios priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams.

5 lentelė

Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai

Eil. Nr.	Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai	Apribojimai
1.	Ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos	IT įsigijimo kaina iš pajamų atskaitoma dalimis. PMI numatyti nusidėvėjimo normatyvai.
2.	Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo sąnaudos	Jei remontas pailgina naudingo tarnavimo laiką arba pagerina naudingąsias savybes, remonto vertė pridedama prie įsigijimo savikainos.
3.	Komandiruočių sąnaudos	Atskaitomos tik tiesiogiai su komandiruote susijusios išlaidos.
4.	Reklamos ir reprezentacijos sąnaudos	Iš pajamų atskaitoma ne daugiau kaip 75 procentai
5.	Natūraliosios netekties nuostoliai	Suma neturi viršyti 1 procento vieneto pajamų.
6.	Mokesčiai	Atskaitomos tik tos pirkimo ir sumokėto importo PVM sumos, kurios neatskaitomos pagal PVM įstatymo nuostatas ir kai šios sumos apskaičiuotos nuo PMI nustatytų leidžiamų atskaitymų.
7.	Beviltiškos skolos	Visais atvejais mokesčio mokėtojas turi įrodyti skolos beviltiškumą ir pastangas šioms skoloms susigrąžinti.
8.	Įmokos ir išlaidos darbuotojų naudai	Neviršija 25 procentų per mokesčinį laikotarpį kiekvienam iš šių darbuotojų apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų

Eil. Nr.	Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai	Apribojimai
9.	Specialieji kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimai	Iš pajamų leidžiama atskaityti specialiuosius atidėjimus kredito įstaigų abejotiniams aktyvams padengti.
10.	Parama	Iš pajamų leidžiama du kartus atskaityti išmokas, tačiau ne didesnes kaip 40 procentų mokesčio mokėtojo pajamų
11.	Narių mokesčiai, įnašai ir įmokos	Iš pajamų atskaitoma stojamųjų narių įnašų suma ir narių mokesčių suma, ne didesnė kaip 0,2 procento pajamų
12.	Mokestinio laikotarpio nuostoliai	Mokestinio laikotarpio nuostolių suma perkeliama į kitus mokestinius metus, išskyrus nuostolius, patirtus dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo.

Šaltinis: Pelno mokesčio įstatymas (2001), 17 str.

2009-08-10 Valstybinė mokesčių inspekcija PMĮ 22 str. komentara papildė tokia nuostata „Kai ūkinės operacijos esmė yra aiški iš vienetui už reprezentacinio pobūdžio paslaugas (prekes) pateiktų sąskaitų, tai reprezentacines sąnaudas pagrindžiantys papildomi apskaitos dokumentai gali būti nesurašomi. Tokiu atveju reprezentacinės išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis pagal reprezentacinių paslaugų (prekių) pirkimo dokumentą, kuriame įrašas, patvirtintas įmonės vadovo, kad šio išlaidos yra reprezentacinės“.

Kaip jau buvo minėta anksčiau, išlaidos turi būti pagrindžiamos juridinę galią turinčiais dokumentais. Tačiau 2009-06-26 Valstybinė mokesčių inspekcija išaiškino, jog vieneto sumokėtos valstybės arba vietinės rinkliavos sąnaudomis gali būti pripažįstamos pagal rinkliavų sumokėjimą patvirtinančius apskaitos dokumentus (mokėjimo pavedimus arba kvitus). Vadinasi, įmonės ir organizacijos pagal kvitus arba mokėjimo pavedimus į sąnaudas galės nurašyti pinigų sumas, sumokėtas už įvairias rinkliavas, nustatytas Rinkliavų įstatyme arba savivaldybių tarybų sprendimuose. Šiais atvejais išrašyti PVM sąskaitų faktūrų nereikia.

Kaip teigia Kvedarienė, A. (2005), jeigu PMĮ sąnaudos neįvardintos kaip neleidžiami atskaitymai arba ribojamo dydžio leidžiami atskaitymai, valstybinė mokesčių inspekcija laiko, jog tokios sąnaudos turi būti pripažintos taip, kaip jos pripažįstamos pagal VAS. Galima pateikti keletą pavyzdžių, kai leidžiami atskaitymai gali tapti neleidžiamais. Pvz. Įmonė yra užregistravusi dvi veiklos sritis: prekyba ir krovinių pervežimas, tačiau ataskaitiniais metais krovinių nepervežinėjo, bet patyrė išlaidų, priskirtinų šiai veiklai, sumokėjo metinį vežėjų asociacijos nario mokesį. Kadangi šios išlaidos nėra prekybos veiklai įprastinės sąnaudos, jos nebus priskiriamos leidžiamiems atskaitymams. Kitas pavyzdys, kuris dažnai pasitaiko įmonėse yra sunaudoto kuro norma. Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, leidžiamiems atskaitymams galima priskirti tik faktiškai nuvažiuotam atstumui tenkantį degalų kiekį, neviršijantį norminio kiekio.

Taigi remiantis PMĮ išdėstytomis nuostatomis bei kitais teisės aktais yra apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas. Sudarant metinę pelno mokesčio deklaraciją, labai svarbu teisingai apskaičiuoti sąnaudas. PMĮ nustato leidžiamų atskaitymų pripažinimo tvarką. Kadangi ribojamo dydžio leidžiami atskaitymai apibrėžti konkrečiais dydžiais, dėl jų apskaičiavimo sunkumų

dažniausiai nekyla. Daug daugiau neaiškumų kyla dėl faktiškai patirtų įprastinių veiklos sąnaudų, kadangi jos įstatyme nėra apibrėžtos, todėl galimos interpretacijos.

2.2. Apmokestinamojo pelno sumažinimo galimybės

Yra keletas galimybių sumažinti apmokestinamąjį pelną daugiau, negu įmonė patyrė per laikotarpį išlaidų, bei tam tikrų sąlygų, kuomet galima sumažinti apskaičiuotą pelno mokestį.

Mokslinių tyrimų ir investicinio projekto išlaidos

Pelno mokesčio mokėtojai, plečiantys gamybą, investuojantys į naujos technikos ir technologijos, mokslinių tyrimų rezultatų diegimą į gamybą, gali pasinaudoti dviem pelno mokesčio lengvatomis. Tai lengvata investiciniam projektui bei lengvata moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai.

Nuo 2008 m. prasidėjusio mokesčio laikotarpio papildytas PMĮ dėl įmonių patirtų mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudų. Apskaičiuojant pelno mokestį, sąnaudos, išskyrus ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudas, patirtos moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai, tris kartus atskaitomos iš pajamų tuo mokesčiu laikotarpiu, kuri patiriamos, jeigu atliekami mokslinių tyrimų ir (ar) eksperimentinės plėtros darbai yra susiję su vieneto vykdoma įprastine ar numanoma vykdyti veikla, iš kurios yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda.

Nuo 2009 m. prasidėjusio mokesčio laikotarpio įsigaliojo lengvata dėl investicijų į ilgalaikį turtą. Vienetai vykduojantys investicinį projektą – atliekantys investicijas į ilgalaikį turtą, skirtą naujų, papildomų produktų gamybai ar paslaugų teikimui arba gamybos pajėgumų didinimui, arba naujo gamybos proceso įdiegimui, arba esamo proceso esminiam pakeitimui, taip pat su tarptautiniais išradimų patentais apsaugotų technologijų įdiegimui, už mokesčio laikotarpį apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną gali sumažinti iki 50 procentų. Šią sumą viršijančios išlaidos gali būti perkeltos į vėlesnius keturis vienas po kito einančius mokesčius laikotarpius. Apmokestinamasis pelnas gali būti sumažintas tik 2009-2013 m. mokesčiais laikotarpiais patirtomis išlaidomis. (6 lentelė)

Remiantis skaičiavimais matyti, kad 2009 m. patirtos išlaidos nebuvo atskaitytos visiškai, t.y. 2009 m. išlaidų likutis 3200 Lt likęs 2013 m. nebebuvo perkeltas į sekančius metus.

Kaip teigia Dikčius, R. (2009), Šareikienė, G. (2009) apmokestinamasis pelnas mažinamas tą mokesčio laikotarpį, kurį įsigijimo išlaidos faktiškai buvo patirtos. Apmokestinamasis pelnas mažinamas, jeigu turtas yra reikalingas vieneto investicinio projekto vykdymui ir priskirtinas ilgalaikio turto grupėms bei turtas yra nenaudotas ir pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus.

Investicinio projekto skaičiavimai

Mokestiniai metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Apmokestinamasis pelnas, Lt	24000	20000	16000	-3000	6000	1600	26000
Investicinio projekto išlaidos, Lt	15000	25000	7000	-	-	-	-
Apmokestinamojo pelno sumažinimas (50 proc.), Lt	-	20000/50 proc.= 10000	16000/50 proc.= 8000	-	6000/50 proc.= 3000	1600//50 proc.= 800	26000/50 proc.= 13000 (perkeliamas visas 2010 m. likutis – 7000 Lt.)
Investiciniam projektui reikalingo turto faktiškos įsigijimo kainos likutis perkeliamas į kitus metus, Lt	- (neperkeliamas, nes išlaidos patirtos 2008 m.)	2009m.– (25000- 10000) =15000	2009m – (15000- 8000) = 7000 2010 m. - 7000	2009m. – 7000 2010 m. - 7000	2009m. – (7000- 3000) = 4000 2010 m. - 7000	2009m. – (4000- 800) = 3200 2010 m. - 7000	

Šaltinis: VMI paaiškinamieji raštai (2009).

Anot Petrauskienės, B. (2009) vieneto investicijos, skirtos vien tik turimam ilgalaikiam turtui pakeisti kitu analogiškos rūšies ilgalaikiu turtu, nebūtų laikomos investiciniu projektu (ar jo dalimi). Investiciniam projektui vykdyti įsigyto ilgalaikio turto nusidėvėjimo (ar amortizacijos) sąnaudos iš pajamų atskaitomos PMI nustatyta tvarka. Taikant šią lengvatą, vienetą, ketinantis sumažinti apmokestinamąjį pelną dėl vykdomo investicinio projekto, turi informuoti vietos mokesčių administratorių. Be to, ilgalaikis turtas, kuriam buvo pritaikyta mokesčio lengvata, įmonės veikloje turi būti naudojamas ne trumpiau negu trejus metus. Jei dėl tam tikrų priežasčių taip atsitiko, kad turtas naudojamas trumpiau, tai įmonė privalo perskaičiuoti ir apmokestinti atitinkamą praėjusių mokesčių laikotarpių apmokestinamuosius pelnus, kurie buvo sumažinti dėl šio turto įsigijimo, ir mokesčių administratoriui pateikti patikslintas tų mokesčių laikotarpių pelno mokesčio deklaracijas. Tačiau šios nuostatos netaikomos, jei įmonė likviduojama arba tais atvejais, kai turtas prarandamas dėl nenugalimos jėgos ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veiklos.

Paramos teikimo išlaidos

Kasmet paramos mastai vis didėja, įmonių vadovai ir savininkai dalį įmonės uždirbtų lėšų skiria paramai ir prisideda prie visuomenei naudingų tikslų įgyvendinimo, o kartu siekia didinti savo įmonių prestižą ir jas reklamuoti. Įmonių ketinimams skirti uždirbtą pelną paramai turi įtakos ir Pelno mokesčio įstatyme numatyta lengvata, leidžianti apmokestinamąjį pelną mažinti dviguba suteiktos paramos suma. Nuo 2008 metų mokesčio laikotarpio pasikeitusi apmokestinamojo pelno mažinimo suteikta parama tvarka tapo dar palankesnė paramos teikėjams.

Mokesčių lengvatos taikomos, jeigu parama ar labdara teikiama Labdaros ir paramos įstatymo nustatyta tvarka. Paramą gali teikti Lietuvos Respublikos fiziniai ir juridiniai asmenys, išskyrus politines partijas, politines organizacijas, valstybės ir savivaldybės įmones, biudžetines

įstaigas, valstybės įmones, biudžetines įstaigas, valstybės bei savivaldybių institucijas ir Lietuvos banką.

Įmonė, apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną, iš pajamų gali atimti dvigubą suteiktos paramos sumą, jeigu parama suteikiama pagal Labdaros ir paramos įstatymo nuostatas, o grynaisiais pinigais vienam paramos gavėjui išmokėta dalis per mokestinį laikotarpį neviršija 250 BSI. Iš pajamų, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, gali būti atimta dviguba suteiktos paramos suma, bet ne daugiau kaip 40 proc. mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų, iš jų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus.

Kaip teigia Zaikauskienė, R. (2008) pagal Labdaros ir paramos įstatymo nuostatas, suteikta parama turi atitikti ir PMI nuostatas dėl paramos pripažinimo ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais. Kai grynaisiais pinigais vienam paramos gavėjui suteikta paramos suma viršija 250 BSI (šiuo metu BSI yra 130 Lt, taigi 250 BSI yra 32500 Lt), viršyta suma negali būti atimama iš mokesčio mokėtojo pajamų kaip ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai.

Pavyzdžiui, įmonė vienam paramos gavėjui per mokestinį laikotarpį suteikė 40000 Lt dydžio paramą, kuri atitinka Paramos ir labdaros įstatymo nuostatas, grynaisiais pinigais. Tačiau remiantis PMI nuostatomis suteikta paramos suma galės būti tik 32500 Lt, t.y. neviršijanti 250 BSI, o apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, iš pajamų bus galima atimti dvigubą paramos sumą – 65000 Lt (32500*2), jeigu ji neviršys 40 proc. apmokestinamojo pelno sumos.

Nuo 2008 m. mokestinio laikotarpio pasikeitė apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka, nuo kurios yra apskaičiuojama 40 proc. ribojamų dydžių leidžiama paramos atskaitymo suma.

7 lentelė

Maksimalios paramos atskaitymo sumos apskaičiavimas

Iki 2007 m. galiojusi tvarka	Nuo 2008 m. galiojanti tvarka
Apmokestinamasis pelnas prieš atskaitymus paramai = Pajamos – neapmokestinamosios pajamos – leidžiami atskaitymai – ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, išskyrus paramą	Apmokestinamasis pelnas prieš atskaitymus paramai = Pajamos – neapmokestinamosios pajamos – leidžiami atskaitymai – ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, išskyrus paramą ir <i>mokestinius nuostolius</i>
Sąlyga: 50000 Lt (finansinėje apskaitoje apskaičiuotas pelnas prieš apmokestinimą) 40000 Lt praėjusių metų mokestiniai nuostoliai 15000 Lt suteiktos paramos suma per ataskaitinį laikotarpį Visos per mokestinį laikotarpį uždirbtos pajamos yra apmokestinamos, sąnaudos – leidžiami atskaitymai.	
50000 Lt (pelnas prieš apmokestinimą) + 15000 (suteikta parama – neleidžiami atskaitymai) - 40000 Lt (mokestiniai nuostoliai) = 25000 Lt (apmokestinamasis pelnas prieš atskaitymus paramai)	50000 Lt (pelnas prieš apmokestinimą) + 15000 (suteikta parama – neleidžiami atskaitymai) = 65000 Lt (apmokestinamasis pelnas prieš atskaitymus paramai)
Apskaičiuojama maksimali ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų suma: 25000*40%=10000 Lt	Apskaičiuojama maksimali ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų suma: 65000*40%=26000 Lt

Šaltinis: sukurta autorės pagal Zaikauskienė, R. (2008) Paramos teikimo išlaidos: finansinės apskaitos ir mokesčių reikalavimų derinimas, p.13.

Remiantis iki 2007 m. galiojusia tvarka net nebūtų galima visą suteiktos paramos sumą priskirti leidžiamiems atskaitymams. Pagal naujai galiojančią tvarką leidžiamiems atskaitymams bus galima priskirti 26000 Lt. Šiuo atveju nuo 16000 Lt nereikės mokėti pelno mokesčio.

Be to, reikėtų pažymėti, kad tais atvejais, kai mokestinių metų pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuojami mokestiniai nuostoliai, įmonė suteiktos paramos suma neturi teisės didinti mokestinių nuostolių, t.y. suteiktos paramos suma tampa neleidžiamais atskaitymais.

Mokestinių nuostolių perkėlimas

Mokestiniai nuostoliai yra apskaičiuojami remiantis PMĮ nuostatomis ir gali nesutapti su pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuotu nuostoliu prieš apmokestinimą. Seniau nuostoliai nebuvo skirstomi į įprastinės veiklos nuostolius ir nuostolius, susidarančius dėl vertybinių popierių ar išvestinių finansinių priemonių perleidimo. Visi nuostoliai buvo priskiriami bendros veiklos nuostoliams ir keliami į kitus mokestinius metus, bet ne ilgiau nei penkerius metus. Nuo 2002 m. nuostolių perkėlimas priklauso nuo to, kokios tai veiklos nuostoliai. Dėl vertybinių popierių ar išvestinių finansinių priemonių perleidimo susidarę nuostoliai gali būti perkelti į kitus finansinius metus, bet dengiami tik vertybinių popierių ar išvestinių finansinių priemonių perleidimo pelnu.

Pagal 2008 m. gruodžio 22 d. PMĮ 30 straipsnio nuostatas, jeigu mokestiniais metais iš pajamų atėmus neapmokestinamas pajamas, leidžiamus atskaitymus bei ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, gaunami mokesčio laikotarpio nuostoliai, nuostolių suma perkeliama į kitus mokestinius metus, išskyrus nuostolius, patirtus dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo. Taigi naujoje PMĮ redakcijoje nebeliko penkerių metų termino, per kurį buvo galima atskaityti ankstesniuose mokestiniuose laikotarpiuose patirtus nuostolius, t.y. nuo šiol mokestinius nuostolius galima perkelti neribotą laiką. Tačiau toks perkėlimas nutraukiamas, jeigu vienetas nebetęsia veiklos, dėl kurios šie nuostoliai susidarė, išskyrus atvejus, kai vienetas veiklos nebetęsia dėl nuo jo nepriklausančių priežasčių. Nuostoliai dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo perkelti ne ilgiau kaip penkis vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius (ankstesnėje redakcijoje buvo trys metai), pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kuris eina po to mokesčio laikotarpio, kurį šie nuostoliai susidarė.

Kaip teigia Banytė-Surplienė, L. (2007), jei įmonė mokestiniais metais patiria nuostolį dėl vertybinių popierių ar išvestinių finansinių priemonių perleidimo, bet iš įprastinės veiklos uždirba pelną, tai ji apskaičiuoja ir moka pelno mokestį nuo įprastinės veiklos pelno, o nuostolius dėl vertybinių popierių ar išvestinių finansinių priemonių perleidimo kelia į kitus mokestinius metus. Tačiau jei įmonė uždirba pelno perleisdama vertybinius popierius ar išvestines finansines priemones, bet patiria įprastinės veiklos nuostolių, ji gali šiuos nuostolius padengti finansinės veiklos pelnu.

Nuostoliai dėl vieneto, kuris įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir kuris yra pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio mokėtojas, akcijų perleidimo, jei akcijas perleidžiantis vienetas šiame vienete ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 procentus balsus suteikiančių akcijų, atskaitomi iš mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų vertybinių popierių perleidimo pajamų, tačiau taip atskaitomų nuostolių suma negali būti didesnė už to mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų vertybinių popierių turto vertės padidėjimo pajamų sumą, o neatskaityta tokio nuostolio suma į kitus mokestinius metus neperkeliamas.

Jeigu įmonė apskaičiuoja mokestinius nuostolius kelerius metus iš eilės, tai kiekvienų metų mokestinis nuostolis perkeliamas iš eilės ta tvarka, kokia jis susidarė. Tai reiškia, kad pirmiausia yra keliami anksčiausiai susidarę mokestiniai nuostoliai, o tik juos padengus, galima kelti vėliau susidariusius mokestinius nuostolius.

Reorganizavimo ar perleidimo atvejais ir įsigyjančiosios, ir įsigyjamosios įmonės mokestiniai nuostoliai (išskyrus nuostolius dėl vertybinių popierių ar išvestinių finansinių priemonių perleidimo) susidarę iki reorganizavimo ar perleidimo, gali būti toliau keliami į kitus mokestinius metus, jei yra tenkinamos šios sąlygos: 1) įsigyjančioji įmonė tęsia perimtą veiklą ne trumpiau kaip trejus metus po reorganizavimo ar perleidimo 2) įsigyjančiai įmonei perduoti tik su įsigyjamo ar perleidžiančiojo vieneto perleista ir įsigyjančiame vienete tęsiama veikla ar veiklos dalimi susiję mokestinių laikotarpių nuostoliai.

Žeimantas, V. (2009) teigia, kad ekspertai pelno mokestį siūlo leisti perkelti į prieš tai buvusius metus. Kai kurios šalys (Norvegija, Didžioji Britanija, Vokietija, Prancūzija, Airija, Olandija, JAV) leidžia nuostolius perkelti į praeitį. Tokia PMĮ pataisa leistų ilgą laiką pelningai dirbusiems bendrovėms susitvarkyti su ekonominės krizės metu patirtu nuostoliu ir staiga atsiradusiu grynujų stygiumi, nes dabar Lietuvoje galiojanti įstatymo nuostata, kuria leidžiama nuostolius kelti į ateinančius metus, naudinga tik naujai įsikūrusioms įmonėms. Taigi toks, bent jau laikinas, mokestinių nuostolių perkėlimas atgal būtų įmonėms racionalus krizės laikotarpio sprendimas.

Papildomos galimybės pelno mokesčio sumažinimui

Juridiniai asmenys, kurių pajamos už pačių pagamintą produkciją sudaro daugiau kaip 50 procentų visų gautų pajamų ir kuriuose dirba riboto darbingumo asmenys, mažina apskaičiuotą pelno mokestį tokia tvarka. (8 lentelė)

Apskaičiuoto pelno mokesčio mažinimas

Riboto darbingumo asmenų dalis tarp visų dirbančių asmenų	Apskaičiuoto pelno mokesčio sumažinimas
Daugiau kaip 50 %	100 %
40–50 %	75 %
30–40 %	50 %
20–30 %	25 %

Šaltinis: Lietuvos Respublikos Seimas. (2001) „Pelno mokesčio įstatymas“, 58 str.

Taip pat yra papildomos galimybės sumažinti pelno mokesčių, jeigu įmonė yra įsikūrusi laisvojoje ekonominėje zonoje. Laisvosios ekonominės zonos įmonė, kurioje kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą, 6 mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio, o kitais 10 mokestinių laikotarpių jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas. Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio zonos įmonės pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos prekių gamybos, apdirbimo, perdirbimo, sandėliavimo veiklos, didmeninės prekybos zonoje sandėliuojamomis prekėmis ir (arba) teikiamų paslaugų, susijusių su minėtomis zonoje vykdomos veiklos rūšimis (zonoje pagamintų, apdirbtų, perdirbtų ar sandėliuojamų, taip pat zonoje vykdomai gamybai, apdirbimui ar perdirbimui reikalingų prekių transportavimo, aptarnavimo, statybos zonos teritorijoje ir kitų su minėtomis veiklomis susijusių paslaugų).

2.3. Metinės pelno mokesčio deklaracijos analizė

Metinis įmonių finansinių ataskaitų rinkinys – ne vienintelės įmonių rengiamos ataskaitos. Kartu su finansinėmis ataskaitomis metams pasibaigus rengiama ir vadinamoji mokestinė atskaitomybė (pelno mokesčio deklaracija), kurioje apskaičiuojamas ir deklaruojamas mokėtinas į biudžetą pelno mokestis. Mokestinė atskaitomybė rengiama pagal kitokius principus, kurie nustatyti mokesčių įstatymuose ir poįstatyminiuose aktuose.

Kaip teigia Juškauskas, G. (2007), pelno mokesčio apskaičiavimo pagrindu yra laikomas finansinėje apskaitoje (pelno (nuostolių) ataskaitoje) išvestas pelnas prieš apmokestinimą. Kadangi apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tikslais ne visos į finansinę apskaitą įtrauktos sąnaudos laikomos apmokestinamąjį pelną mažinančiomis, lygiai kaip ir apmokestinamosiomis pajamomis pripažįstamos ne tik finansinėje apskaitoje įrašytos pajamos, todėl pelno mokesčio deklaracijoje atliekami apskaitinio rezultato koregavimai, pastarąjį perskaičiuojant į apmokestinamąjį pelną. Apmokestinamąjį pelną padauginus iš pelno mokesčio tarifo, apskaičiuojamas mokėtinas pelno mokestis ir parodomas balanse įsipareigojimų dalyje.

Pelno mokesčio įstatymas reikalauja, kad metinė pelno mokesčio deklaracija būtų pateikta iki kitų metų spalio 1 d., tačiau įstatymas nedraudžia deklaracijos pateikti anksčiau. Jeigu pateiktoje pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuota pelno mokesčio suma viršija per metus sumokėtą avansinio pelno mokesčio sumą, skirtumas privalo būti sumokėtas į biudžetą. Mokesčių permoka atitinkamai gali būti grąžinama arba įskaitoma kaip gyventojų pajamų, PVM ar kitas mokestis, kurio mokėjimo terminas dar nėra atėjęs. Be to, reikėtų paminėti, kad avansinio pelno mokesčio mokėti nereikia naujai įregistruotoms įmonėms pirmaisiais jų mokestiniais metais ir įmonėms, kurių praėjusio mokestinio laikotarpio apmokestinamosios pajamos neviršijo 1 mln. litų.

Deklaracijos PLN204 formoje (1 priedas) pelno mokesčių turi deklaruoti Lietuvos vienetai – pelno siekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys bei pagal PMĮ nuolatinėmis buveinėmis laikomi užsienio bankų filialai (skyriai), kurie privalo sudaryti atskiras filialų (skyrių) finansines atskaitomybes pagal Lietuvos banko valdybos nustatytus reikalavimus ir jas teikia Lietuvos bankui, ir nuolatinės buveinės - užsienio valstybių draudimo įmonių filialai, kurie privalo sudaryti atskiras filialų finansines atskaitomybes pagal Lietuvos Respublikos draudimo priežiūros komisijos finansinei atskaitomybei nustatytus reikalavimus, ir teikia jas Lietuvos Respublikos draudimo priežiūros komisijai.

Deklaracijos PLN204 formoje apmokestinamasis pelnas (mokestiniai nuostoliai) apskaičiuojamas netiesioginiu būdu. Pelno mokesčio deklaracijoje apmokestinamojo pelno apskaičiavimas prasideda nuo to, kad yra įrašomas pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuotas mokestinių metų pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą (9 pav.). Ši suma po to yra koreguojama pelno prieš apmokestinimą padidinimo (nuostolių sumažinimo) bendra suma, pelno prieš apmokestinimą sumažinimo (nuostolių padidinimo) bendra suma, pridedamos pozityvios pajamos ir atimamas vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo rezultatas. Gautas mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas koreguojamas atimant suteiktos paramos bei patirtų nuostolių sumą. Be to, gauta apmokestinamojo pelno suma gali būti sumažinta dėl investicijų, bet ne daugiau kaip 50 proc.

Sąnaudų sumos, kurios laikomos neleidžiamais atskaitymais, pateikiamos atskirose eilutėse, o vėliau susumuojamos. Neleidžiami atskaitymai buvo pateikti ankstesniame skyriuje: netesybos, reprezentacijos sumos, beviltiškos skolos ir t.t. Pajamų padidinimo suma, PMĮ nustatytais atvejais, susideda iš: turto vertės padidėjimo pajamų, kai turtas perduotas pagal nuomos sandorį, atitinkantį PMĮ 38 str.; pelno padidinimo pagal PMĮ 40 str. 2 dalį; pajamos dėl skirtingo jų pripažinimo ataskaitoje ir pagal PMĮ.

Pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuotas mokestinių metų pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	
+	pelno prieš apmokestinimą padidinimo (nuostolių sumažinimo) bendra suma: 1) sąnaudų sumos, laikomos neleidžiamais atskaitymais 2) pajamų padidinimo PMI nustatytais atvejais suma
-	pelno prieš apmokestinimą sumažinimo (nuostolių padidinimo) bendra suma: 1) neapmokestinamosios pajamos 2) pajamos, kurios apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, į mokesčio bazę (pajamas) neįtraukiamos 3) sąnaudos dėl skirtingo jų pripažinimo pagal PMI nuostatas ir finansinėje apskaitoje, mažinančios pelną (didinančios nuostolius)
+	Pozityviosios pajamos
-	Vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo rezultatas
=	Mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas

Šaltinis: sukurta autorės pagal pelno mokesčio deklaraciją.

9 pav. Veiklos rezultatas, apskaičiuotas pelno mokesčio deklaracijoje

Neapmokestinamosios pajamos taip pat buvo nurodytos anksčiau. Pajamos, kurios apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną į mokesčio bazę neįtraukiamos: iš Lietuvos vienetų gauti apmokestinami dividendai; grynieji dividendai; iš Lietuvos vienetų gauti neapmokestinami dividendai; iš užsienio vienetų gauti dividendai. Sąnaudos dėl skirtingo jų pripažinimo pagal PMI nuostatas ir finansinėje apskaitoje, mažinančios pelną (didinančios nuostolius): mokslinių tyrimų sąnaudos; beviltiškos skolos; ilgalaikio turto nusidėvėjimo sumos ir kt.

Pozityviosios pajamos įrašomos iš pelno mokesčio PLN204K deklaracijos priedo, t.y. turi būti įrašoma į pajamas įtraukiama kontroliuojamųjų užsienio vienetų pozityviųjų pajamų suma.

G. Kalčinskas (2008) teigia, kad negalima sutapatinti pelno mokesčio baze nelaikomų pajamų su neapmokestinamosiomis pajamomis. Nors ir vienos ir kitos nedidina apmokestinamojo pelno, tačiau neapmokestinamosios pajamos įskaičiuojamos į pajamas, laikomas pelno mokesčio baze (deklaracijos PLN204 18 laukelis). Pajamos, laikomos pelno mokesčio baze, yra atskaitos taškas tam tikriems ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymams apskaičiuoti (pvz., natūralios netekties ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai).

Deklaracijos priedų PLN204B, PLN204C, PLN204E ir PLN204K formos yra deklaracijos sudedamosios dalys ir jos pildomos tokiais atvejais:

✓ priedo PLN204B forma („Vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo pajamų (nuostolių) apskaičiavimas“) pildoma, jei Lietuvos vienetas ar nuolatinė buveinė per mokestinį laikotarpį perleido vertybinius popierius ir/ar išvestines finansines priemones, ir/ar perdavė vertybinių popierių nuostolius PMI 43 straipsnyje nustatyta tvarka;

✓ priedo PLN204C forma („Užsienio valstybėse gautos pajamos ir Lietuvoje atskaitytino tose užsienio valstybėse sumokėto pelno mokesčio apskaičiavimas“) pildoma, jei Lietuvos vienetas vykdo veiklą užsienio valstybėje per nuolatinę buveinę, kurios pajamos yra apmokestinamos toje užsienio valstybėje pagal jos vidaus teisės aktus, ir/ar gavo kitų (ne per nuolatinę buveinę) užsienio valstybėje apmokestinamų pajamų, nuo kurių toje valstybėje sumokėtą pelno mokestį (ar jam tapatų mokestį) PMĮ 55 straipsnyje nustatyta tvarka atskaitė iš Lietuvoje mokėtinos mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumos. Šio priedo nepildo užsienio vienetų nuolatinės buveinės;

✓ priedo PLN204E forma („Neapmokestinami dividendai“) pildoma tais atvejais, jei: Lietuvos vienetas iš iki 2008 12 31 sukauptų grynujų dividendų sąskaitos išmokėjo grynujų dividendų arba Lietuvos vienetas per mokestinį laikotarpį išmokėjo pagal PMĮ 33 str. 2 dalį neapmokestinamų dividendų Lietuvos ar užsienio vienetams bei nuolatinėms buveinėms, arba pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus įsteigtiems pensijų fondams ar investiciniams fondams, kurie pagal PMĮ nelaikomi apmokestinamaisiais vienetais;

✓ priedo PLN204K forma („Kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų apskaičiavimas“) pildoma, jei Lietuvos vienetas pagal PMĮ 39 straipsnio nuostatas turi skaičiuoti kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviasias pajamas. Šio PLN204K priedo nepildo užsienio vienetų nuolatinės buveinės

Išvardyti priedai, kurių mokesčių mokėtojai pildyti neprivalo, prie deklaracijos nepridedami ir apskrities Valstybinei mokesčių inspekcijai neteikiami. Užpildytą deklaraciją turi pasirašyti vieneto vadovas ir vyriausiasis buhalteris (buhalteris) arba neribotos civilinės atsakomybės juridinio asmens savininkas.

Kaip teigia Navikienė, J. (2009), pelno mokesčio deklaracijos užpildymo logika yra jau įprasta – finansinėje apskaitoje apskaičiuotas pelnas yra koreguojamas neleidžiamų atskaitymų ar neapmokestinamųjų pajamų suma, taip pat jis gali padidėti ar sumažėti, atsižvelgiant į tam tikras PMĮ lengvatas ir pan. Svarbu yra išidėmėti, kad pelno mokesčio deklaracijoje atliktus koregavimus, būtina surašyti į laisvos formos registrus. Paprastai sudaroma tiek registrų, kiek rūšių koregavimų yra atliekama. Taigi vienas registras skiriamas neleidžiamiems atskaitymams; antras registras – sąnaudoms, neužregistruotoms finansinėje apskaitoje, tačiau mažinančioms apmokestinamąjį pelną; trečias – neapmokestinamosioms pajamoms; ketvirtas – finansinėje apskaitoje neužregistruotoms pajamoms, didinančioms apmokestinamąjį pelną. Šių registrų reikšmė ir naudingumas pajuntamas po kelerių metų prireikus paanalizuoti pelno mokesčio deklaraciją. Šie registrai paaiškins koregavimų sumas.

Visi skirtumai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos, susiję su pelno apskaičiavimu, atsispindi pelno mokesčio deklaracijoje. Su tokiais neatitikimais (finansinėje apskaitoje jie laikomi nuolatiniais skirtumais) susiduria dauguma įmonių. Todėl, anot Greimienės, J. (2006), praktiškai

svarbu vesti tokių skirtumų apskaitą. Galima pateikti tokį praktinį pavyzdį su reprezentacinėmis išlaidomis. Šios sąnaudos apskaitos organizavimo prasme (dėl apskaitos ir mokesčių neatitikimų) reikalauja daugiau dėmesio. Todėl kai kurios įmonės, norėdamos sukaupti informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti, į savo individualų sąskaitų planą įtraukia atitinkamas subsąskaitas. Reprezentacinėms sąnaudoms registruoti įmonės sąskaitų plane galima skirti šias sąskaitas:

- 6102 Skelbimų ir reklamos sąnaudos
- 61021 Reprezentacinės sąnaudos
- 610211 Reprezentacinės sąnaudos (leidžiami atskaitymai)
- 610212 Reprezentacinės sąnaudos (neleidžiami atskaitymai)

Sąskaitų plane detalizuojant reprezentacinių sąnaudų finansinės apskaitos ir mokesčių neatitikimus, tikslinga detalizuoti ir neatskaitomo PVM sąnaudų sąskaitą:

- 6123 Neatskaitomo PVM sąnaudos
- 61231 Neatskaitomo PVM sąnaudos (leidžiami atskaitymai)
- 61232 Neatskaitomo PVM sąnaudos (neleidžiami atskaitymai).

Kiekvieną kartą apskaitoje registruojant reprezentacines sąnaudas, kurios pagal PMĮ 75 proc. bus leidžiami atskaitymai, panaudojamos šios sąskaitos:

- D 610211 Reprezentacinės sąnaudos (leidžiami atskaitymai 75 proc.)
- D 610212 Reprezentacinės sąnaudos (neleidžiami atskaitymai 25 proc.)
- D 2431 Gautinas PVM
- K 4486 Kitos mokėtinos sumos

Pirkimo PVM, kurio negalima atskaityti, registruojamas įrašu:

- D 61232 Neatskaitomo PVM sąnaudos (neleidžiami atskaitymai)
- K 2431 Gautinas PVM

Būtent tokie įrašai padeda sukaupti informaciją, reikalingą pelno mokesčio deklaracijai užpildyti ir palengvina buhalterio darbą ateityje.

Taigi apibendrintai galima teigti, kad įmonių pateikiamos pelno mokesčio deklaracijos yra kontrolės priemonė, kuria naudojasi mokesčių administratorius, šiuo atveju Lietuvoje – Valstybinė mokesčių inspekcija. Remiantis pateiktomis deklaracijomis Valstybinė mokesčių inspekcija kontroliuoja, kad Lietuvos vienetai, vadovaudamiesi priimtais įstatymais, teisingai apskaičiuotų bei laiku sumokėtų pelno mokesčių į valstybės biudžetą.

3. APMOKESTINAMOJO PELNO APSKAIČIAVIMO PALYGINAMOJI ANALIZĖ

Lietuva, Latvija ir Estija yra susijusios artimais ekonominiais ryšiais. Kiekvienos iš Baltijos šalių eksportas į kitas valstybes sudaro apie penktadalį visų užsienyje parduodamų prekių, tad, sumažėjus vidaus paklausai vienoje jų, pastebimai nukenčia ir kitos. Lietuva, Latvija ir Estija susietos ir nemenkomis tarpusavio investicijomis, taip pat jau yra išgalėjęs užsienio verslininkų požiūris į Baltijos šalis kaip vieną regioną. Pastaruoju metu vis dažniau tenka girdėti, kad Lietuvos ekonomikos procesai seka paskui Latvijos ir Estijos ūkio pokyčius.

Kita vertus, yra tam tikrų turinčių didelę reikšmę skirtumų tarp „kaimyninių“ Baltijos šalių. Pirmiausia Lietuvos ekonomika yra didžiausia ir labiausiai diversifikuota. Estijoje ir Latvijoje pastebimai svarbesnį vaidmenį pridėtinės vertės kūrimo procese atlieka nekilnojamojo turto operacijų, vidaus prekybos, finansinio tarpininkavimo sektoriai. Todėl analizuojant įvairiausių rodiklius tampa įprasta lyginti šias tris šalis.

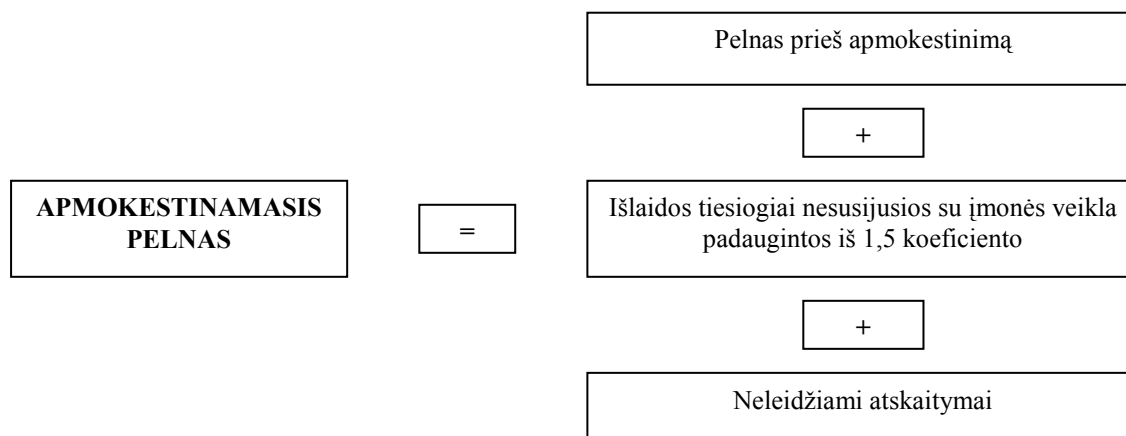
Lyginant pelno mokesčio našta, reikia atsižvelgti ne tik į pelno mokesčio tarifą, bet ir į apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisykles. Todėl šio tyrimo tikslas yra palyginti Lietuvos, Latvijos ir Estijos apmokestinamojo pelno apskaičiavimą, išskiriant panašumus ir skirtumus bei pateikiant Lietuvos apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tobulinimo galimybes, remiantis Latvijos ir Estijos patirtimi.

3.1. Latvijos apmokestinamojo pelno skaičiavimas

Latvijoje įmonių apmokestinamojo pelno apskaičiavimą reglamentuoja „Įmonių pajamų mokesčio įstatymas“ (angl. Enterprise Income Tax). Pagal šį įstatymą mokesčių mokėtojų (rezidentų ir nuolatinių atstovybių) apmokestinamosios pajamos yra pelno arba nuostolių suma iki įmonės pajamų mokesčio atskaitymo, apskaičiuota pelno (nuostolių) ataskaitoje, kuri yra didinama arba mažinama tokia išlaidų suma arba dalimi išlaidų, kurios nėra tiesiogiai susijusios su mokesčių mokėtojo ekonomine veikla ir patirtų nuostolių suma dėl socialinės infrastruktūros objektų priežiūros, kurie priklauso arba yra naudojami mokesčių mokėtojo. Apibendrinta apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka pateikiama 10 pav.

Išlaidos tiesiogiai nesusijusios su ekonomine veikla, yra įvardijamos kaip visos išlaidos patirtos poilsiui, pramoginėms kelionėms, kelionėms su motorinėmis transporto priemonėmis, dovanoms, kreditai ir paskolos paverstos dovanomis, išmokos pinigais ar natūra savininkams ar darbuotojams, kurios nesusijusios su ekonomine veikla. Taip pat į šias išlaidas reikia įtraukti paramą ir dovanas kitiems asmenims, garantijas. Išlaidos susijusios su socialinės infrastruktūros objektų plėtra (būsto ir komunalinių paslaugų objektai, švietimo, kultūros, sporto, viešojo

maitinimo ir sveikatos priežiūros įstaigos ir kt.), priklausančios mokėtojui, negali būti atimamos iš apmokestinamųjų pajamų.



Šaltinis: sukurta autorės pagal Latvijos Pajamų mokesčio įstatymą (2009).

10 pav. Latvijos apmokestinamojo pelno apskaičiavimas

Į išlaidas tiesiogiai nesusijusias su ekonomine veikla neturi būti įtraukiamos išlaidos darbuotojų pervežimui nuo gyvenamosios vietos iki darbo ir atgal, jei dėl konkretaus darbo pobūdžio nėra galimybės darbuotojams atvykti viešuoju transportu. Apmokestinamosios pajamos turi būti padidintos išlaidų, kurios nėra tiesiogiai susijusios su įmonės veikla, suma naudojant 1,5 koeficientą.

Mokėtojo apmokestinamosios pajamos pagal Pajamų mokesčio įstatymo (2009) 6 str. turi būti padidintos šiais neleidžiamais atskaitymais:

1. nuvertėjusio ilgalaikio turto suma ir nurašomo nematerialaus turto investicijų vertė;
2. baudų sumos, sutarčių netesybos ir piniginės nuobaudos, delspinigiai ir kitos sankcijos;
3. trūkumų arba pasisavinimų sumos kapitalo įmonėse, kur valstybės arba savivaldybių valdoma dalis viršija 50 procentų;
4. 60 procentų reprezentacinių išlaidų;
5. abejotinų skolų rezervo padidinimo suma ir negrąžintinų skolų sumos, kurios buvo tiesiogiai įtrauktos į nuostolius;
6. vertybinių popierių pardavimo nuostoliai (išskyrus pardavimų nuostolius iš ES ir Europos Ekonominėje Erdvėje viešai platinamų vertybinių popierių);
7. ES ir Europos Ekonominėje Erdvėje viešai platinamų vertybinių popierių įsigijimo išlaidos;
8. palūkanų mokėjimai;

9. darbdavio mokējimai darbuotoju naudai ī privačius pensiju fondus ir draudimo īmokos už darbuotojo gyvybės draudimą (su taupymo fondais), jei paskutinę īmonės apmokestinamojo laikotarpio dieną yra mokesčių skolos;
10. išlaidos reprezentacinių lengvųjų automobilių (automobiliai, kurių vertė didesnė kaip 25 424 LVL be PVM) eksploatavimui ir priežiūrai;
11. nuomos arba pirkimo išsimokėtinai īmokos, kurios siejamos su reprezentacinio lengvojo automobilio nuoma;
12. palūkanų mokējimai, kurie siejami su reprezentacinio lengvojo automobilio īsigijimu arba nuoma.

Įmonės, kuriai buvo perkelti kitos īmonės nuostoliai, apmokestinamosios pajamos turi būti padidintos īmonės mokamos kompensacijos suma kaip atlyginimas už perkeltus nuostolius, tiek kiek tokios kompensacijos buvo atimta vertinant kitos īmonės apmokestinamąsias pajamas.

Apmokestinamosios pajamos turi būti padidintos palūkanų mokėjimais (taip pat ir nuolaidų forma), kurie viršija palūkanų sumą, apskaičiuotą pagal praėjusio mėnesio trumpalaikę palūkanų normą kredito īstaigose ir padaugintą iš 1,2 koeficiento. Palūkanų suma, ītraukta ī ekonominės veiklos išlaidas, negali viršyti faktiškai apskaičiuotų palūkanų.

Nustatant apmokestinamąsias pajamas pagal Pajamų mokesčio īstatymo (2009) 6 str., mokėtojo pelnas turi būti sumažintas šiais leidžiamais atskaitymais:

1. nekilnojamojo turto mokesčio, loterijų ir azartinių lošimų mokesčių ir rinkliavų sumos bei šalies mokesčiai už šalies loterijų prekių ar paslaugų organizavimą;
2. sumos, mokamos subsidijomis, kaip valstybės pagalba žemės ūkiui arba Europos Sąjungos parama žemės ūkiui ir kaimo turizmo plėtrai;
3. nustatytos beviltiškų skolų sumos per apmokestinamąjį laikotarpį, abejotinių skolų rezervo sumažinimo sumos, išskyrus sumažėjimo sumas dėl nurašytų beviltiškų skolų iš abejotinių skolų rezervo;
4. atsargų ir rezervų sumažinimo sumos, lyginant su praėjusiu mokestinio laikotarpiu, jei atsargų ir rezervų padidinimo sumos prieš tai buvusį mokestinį laikotarpį buvo ītrauktos ī apmokestinamąsias pajamas;
5. beviltiškų skolų atgavimo ir pasisavintos sumos, kurios yra tiesiogiai ītrauktos ī nuostolius ir dėl kurių ankstesnį mokestinį laikotarpį mokėtojo apmokestinamasis pelnas buvo padidintas;
6. netesybų sumažinimo suma, kuri buvo sukurta mažinant arba panaikinant netesybas pagal mokesčių īstatymą;
7. kompiuterio ar susijusios įrangos, įskaitant spausdinimo įrenginius, perduotos švietimo įstaigoms neatlygintinai, likutinė vertė;

8. pajamos iš ES ir Europos Ekonominėje Erdvėje viešai platinamų vertybinių popierių;
9. išlaidos, patirtos siekiant užtikrinti darbuotojui su fizine ir psichine negalia specializuotą darbo vietą, jei naujoji darbo vieta yra išlaikoma bent dvejus metus.
10. ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos.

Apskaičiuojant apmokestinamasias pajamas neturi būti atsižvelgiama į ilgalaikio turto perkainojimo rezultatus, išskyrus ilgalaikio turto vertės pasikeitimus dėl valiutų kursų pasikeitimo. Mokėtojo pelnas gali būti sumažintas draudimo premijų išmokomis bei privačių pensijų fondų išmokomis dėl kiekvieno darbuotojo, taip pat tokia pinigų suma, kokia buvo įmonės sąskaitoje banko bankroto metu.

Nustatant apmokestinamasias pajamas, jos gali būti sumažintos abejotinių skolų sumomis, jei atitinka pirmas tris ir kurias nors kitą sąlygas:

- pajamos susijusios su tokiais skolomis jau buvo įtrauktos apmokestinamasias pajamas;
- abejotinių skolų suma buvo nurašyta nuo abejotinių skolų rezervo arba tiesiogiai kaip nuostoliai mokėtojo apskaitoje;
- skolininkas yra Latvijos mokesčių mokėtojas;
- skolininkas yra valstybės arba savivaldybės kapitalo įmonė, kuri buvo likviduota laikantis atitinkamos institucijos sprendimo;
- yra teismo sprendimas dėl skolos išieškojimo iš skolininko ir antstolio pareiškimas dėl neįmanomo lėšų išieškojimo, o skolininkas yra išbrauktas iš įmonių registro;
- yra teismo sprendimas dėl skolos sugražinimo iš skolininko – fizinio asmens – ir antstolio pareiškimas dėl neįmanomo lėšų išieškojimo arba jei skolos išieškojimas iš skolininko pagal teismo sprendimą yra neįmanomas dėl efektyvumo priežasčių, skolos suma mažesnė nei skolos išieškojimo išlaidos ir, jei buvo atlikti matavimai dėl skolos išieškojimo, skolos suma neviršija 0,2 procento mokestinio laikotarpio grynosios apyvartos.

Jei nurodytos sąlygos yra įvykdytos, apmokestinamosios pajamos gali būti sumažintos puse nuostolių sumos, kai bankroto procedūros dėl skolininko buvo pradėtos. Apmokestinamosios pajamos dėl likusių abejotinių skolų gali būti sumažintos po to, kai baigiasi skolininko bankroto procedūra. Apmokestinamosios pajamos turi būti padidintos tokia pinigų ar turto verte, kokią gavo iš skolininko ar banko kaip dalį likvidavimo procedūros, jei praėjusius mokestinius laikotarpius apmokestinamosios pajamos buvo sumažintos tokia reikšminga suma kaip abejotinos skolos.

Įmonėje vertinant nusidėvėjimą ilgalaikis turtas yra skirstomas į 6 kategorijas ir kiekvienai kategorijai nustatomas nusidėvėjimo procentas. (9 lentelė) Nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo likutinės vertės prieš atimant nusidėvėjimą, taikant dvigubą nusidėvėjimo procentą. Taigi

ilgalaikiam materialiam turtui taikomas dvigubo balanso nusidėvėjimo metodas. Naujos gamybos technologinės įrangos nusidėvėjimo procentas (2009-2013) m. yra dauginamas iš 1,5 koeficiento.

9 lentelė

IMT nusidėvėjimo normatyvai Latvijoje

Kategorija	Nusidėvėjimo procentas	Ilgalaikio turto tipas
1	5 %	Pastatai, statiniai, daugiamečiai įrenginiai
2	10 %	Geležinkelių traukiniai ir technologijų įranga, jūrų ir upių laivyno laivai, laivyno ir uosto technologijų įranga, elektroninė įranga.
3	35 %	Kompiuterinė įranga ir su jais susijusi įranga, įskaitant spausdinimo prietaisus, informacinės sistemos, programinės įrangos ir duomenų saugojimo įranga, ryšio priemonės, kopijuokliai ir kt.
4	20 %	Kitas ilgalaikis turtas
5	7,5 %	Naftos paieškos ir gavybos platformos kartu su įranga, kurios reikia veikimui ant platformos, naftos žvalgyimo bei gavybos laivai.
6	15 %	Automobiliai, kurių vertė mažiau kaip 30 000 LVL (įskaitant PVM)

Šaltinis: sudaryta autorės pagal KPMG BALTICS SIA. (2010) Republic of Latvia Tax Card aso f 2010.

Nusidėvėjimas neskaičiuojamas žemei, meno kūriniais, antikvariatiniams daiktams ir juvelyriniams dirbiniams, taip pat organiniam turtui, ilgalaikėms investicijoms, kurios laikomos pardavimui. Iš nematerialaus turto nusidėvėjimas neskaičiuojamas prestižui ir komercinėms paslaptims. Nematerialaus turto nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesinį metodą. Pvz., patentams, licencijoms, prekės ženklams virš 5 metų, sutartims, kurios perduoda teisę – virš 10 metų. Patentams ir prekės ženklams, kurie buvo užregistruoti nuo 2009 m. gali būti taikomas didesnis nusidėvėjimo procentas, t.y. padaugintas iš 1,5 koeficiento. (Gencs, V. 2009)

Nustatant apmokestinamasias pajamas, pajamos iš kompensacijos už žemę, pastatus, jų dalis ir struktūras, kurios buvo prarastos dėl *force majeure* ar kitų nuostolių, neturi būti įtrauktos, jeigu per 12 mėn. laikotarpį buvo investuojama į ta patį ar panašų ilgalaikį turtą.

Apmokestinamosios pajamos turi būti sumažintos gautų dividendų suma, bet padidintos iš nerezidentų gautų dividendų suma arba iš kapitalo įmonių gautų dividendų dalimi. Apmokestinamųjų pajamų nereikia padidinti iš nerezidentų gautų dividendų suma, jei valdoma ne mažiau kaip 25 proc. akcijų bei mokėtojas nėra įsikūręs laisvojoje ekonominėje zonoje.

Jei mokesčio laikotarpio veiklos rezultatas yra nuostoliai, jie gali būti padengti per ateinančius aštuonis mokesčius laikotarpius mažinant apmokestinamasias pajamas. Jei įmonė yra įsikūrusi Laisvojoje ekonominėje zonoje, tuomet nuostolių perkėlimo laikotarpis yra 10 metų.

Taigi Latvijos apmokestinamasis periodas dažniausiai yra kalendoriniai metai, tačiau gali būti nustatyta ir kitaip. Šiuo metu standartinis pelno mokesčio tarifas yra 15 procentų. Pasibaigus mokesčiam laikotarpiui reikia parengti mokesčių deklaraciją, kuri pateikiama kartu su finansinėmis ataskaitomis per keturis mėnesius po apmokestinamojo laikotarpio pabaigos. Mokestis turi būti sumokamas per 15 dienų po to kai pateikiama deklaracija.

3.2. Estijos apmokestinamojo pelno nustatymas

Estijoje, kaip ir Latvijoje, pajamų apmokestinimą reglamentuoja „Pajamų mokesčio įstatymas“ (angl. Income Tax Act). Šis įstatymas reglamentuoja fizinių ir juridinių asmenų pajamų apmokestinimą. Kaip teigia Lehis, L. (2008), nuo 2000 m. naujas Pajamų mokesčio įstatymas išsiskyrė savo unikalumu. Nuo tradicinių sistemų skyrėsi tuo, kad pelnas nebuvo apmokestinimo objektas tuo momentu kai buvo uždirbtas, pelno mokestis skaičiuojamas tuomet kada jis yra paskirstomas. Tokio pajamų mokesčio įstatymo tikslas buvo palengvinti įmonių plėtrą ir pritraukti naujus investuotojus.

Lisauskas, K. (2008) teigia, kad Estija nepakeitė pelno mokesčio sistemos, kuri pelno mokestį leidžia mokėti tik tuomet, kai pelnas skirstomas, nors tai padaryti iki 2009 m. ją spaudė Europos Komisija, o tik užtaisė įstatymo spragą, pro kurią pelnas šalį galėjo palikti iš viso be mokesčių.

Mokesčių ekspertai pažymi, jog ES daugiau priekaištų turėjo ne tiek dėl 0 % pelno mokesčio tarifo iš naujo investuotam pelnui, kiek dėl paliktos galimybės iš viso nemokėti pelno mokesčio. Pelno mokesčio buvo galima išvengti, jeigu įmonė sumažindavo savo kapitalą ir išmokėdavo laisvas lėšas. Į pastarąsias pastabas Estija atsižvelgė. Nuo 2009 m. išmokos, kai padalijamas bendrovės likutinis turtas ar bendrovė mažina nuosavą kapitalą (jeigu jis viršija įnašus į kapitalą), apmokestinamos. (Žeimantas, V. 2008)

Taigi remiantis Pajamų mokesčio įstatymu (2009) apmokestinimo objektai yra:

- dividendai ir kiti pelno paskirstymai. (Nuo 2009 m. įmonės likvidavimo pajamos, įmonės akcinio kapitalo mažinimo išmokos ir išpirkimas arba grąžinimas akcijų sumos, kurios viršija indėlį į bendrovės kapitalą)
- apmokestinamosios dovanos, aukojimai ir reprezentacinės išlaidos;
- išlaidos ir mokėjimai nesusiję su įmonės veikla.

Įmonių apmokestinamasis periodas yra kalendorinis mėnuo. Pajamų mokestis turi būti grąžintas arba sumokėtas iki kito mėnesio 10 d. Standartinis pajamų mokesčio tarifas nuo 2009 m. yra 21 %. Apmokestinamoji suma (dovanų, pašalpų, reprezentacinių išlaidų, paskirstytojo pelno bei išlaidų nesusijusių su įmonės veikla) prieš padauginant iš mokesčių tarifo, turi būti dauginama iš 0,79 koeficiento. Skirtumas yra tas, kad 21 % taikomas bendroms (bruto) išmokoms, o 21/79 grynoms (neto) išmokoms.

Taigi Estijoje taikomą pelno mokestį galima apskaičiuoti dviem būdais. Apskaičiuojant pirmuoju būdu, suma, kurią bendrovė paskirstė, apmokestinama 21 % pelno mokesčio tarifu. Jeigu, pavyzdžiui, bendrovė paskirstė 100 EEK pelno akcininkams, įmonė sumoka į biudžetą 21 EEK ir 79 EEK išmokami akcininkams.

Estijoje pelno mokestis, kurį reikia sumokėti bendrovei, skaičiuojamas taikant ir kitą būdą. Skaičiuojant antruoju būdu, mokestis skaičiuojamas nuo grynojo pelno, tai yra nuo sumos, kuri lieka sumokėjus 21 % pelno mokesť. Šiuo atveju reikėtų skaičiuoti nuo 79 EEK. Tuomet taikomas kitas tarifas – 26,58 %. Skaičiuojant abiem būdais, gauname tą patį. Pirmasis būdas: $100 \times 0,21 = 21$ EEK. Antrasis būdas: $100 - 21 = 79$ EEK; $79 \times 26,58 \% (21/79) = 21$ EEK. 26,58 % tarifas kartais mokesčius lyginančiose studijose pateikiamas kaip trupmena 21/79 (21 padalinę iš 79 ir padauginę iš 100, gausime 26,58 %).

Nustatant apmokestinamąją sumą, buhalterinis pelnas pirmiausiai yra apskaičiuojamas pagal apskaitos taisykles, po to yra koreguojamas pagal mokesčių taisykles (pvz. tam tikros išlaidos padidina apmokestinamąją sumą). Estijoje paskirstytas pelnas, atspindintis buhalterinį pelną, ir dar neatskaitomos išlaidos yra apmokestinamoji bazė. Taigi skirtumas tarp tradicinės sistemos ir šios yra laikas, be to Estijos pajamų mokesčio sistema turi didelį privalumą – nėra amortizacijos ir nusidėvėjimo taisyklių poreikio. (Lehis, L. 2008)

Be to, paskirstytas pelnas ir kitos apmokestinamosios įmonės išmokos nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas. Taip išvengiama dvigubo apmokestinimo.

Remiantis Pajamų mokesčio įstatymo (2009) 33 str. visos išlaidos susijusios su mokesčių mokėtojo veikla per apmokestinamąjį periodą gali būti atimtos iš pajamų. Tačiau yra tam tikrų apribojimų. Išlaidos, susijusios su viešuoju maitinimu, apgyvendinimu, transportavimu ar kultūros paslaugomis svečiams ar verslo partneriams gali būti atimamos, bet neturi viršyti 2 % pajamų, gautų per mokestinį laikotarpį, po to kai jau buvo atimti visi leidžiami atskaitymai. Išlaidos patiriamos teikiant papildomas išmokas gali būti atimtos iš pajamų po to, kai yra sumokėtas pajamų mokestis.

Jei atimamų išlaidų suma viršija mokėtojo pajamas, gautas per mokestinį laikotarpį, tuomet įmonė patiria nuostolių. Pelnas gali būti paskirstytas tik tokiu atveju, jeigu nėra nuostolių iš praėjusių laikotarpių.

Išlaidos, kurios nėra atskaitomos iš įmonės pajamų (neleidžiami atskaitymai), yra nurodomi Pajamų mokesčio įstatymo (2009) 34 str.:

- 1) pelno mokestis pagal Pajamų mokesčio įstatymą;
- 2) baudos ir delspinigiai pagal įstatymus bei palūkanų mokėjimai pagal Pajamų mokesčio įstatymą;
- 3) iš mokesčių mokėtojo konfiskuoto turto išlaidos;
- 4) aplinkos taršos mokestis, mokamas pagal padidintus tarifus ir kompensacija, sumokėta už padarytą žalą aplinkai ar trečiajai šaliai už užterštumą;
- 5) patirtos išlaidos apsirūpinant privilegijomis, kurios nėra pajamų mokesčio objektas;
- 6) išlaidos dovanoms ir pašalpoms (paramai);

- 7) turto perleidimo nuostoliai už žemesnę nei rinkos kainą asmeniui, susijusiam su mokesčių mokėtoju iki tol, kol bus sumokėtas dėl tokių nuostolių pajamų mokestis;
- 8) turto, piršto už aukštesnę nei rinkos kainą iš asmens susijusio su mokesčių mokėtoju perleidimo nuostoliai;
- 9) kitos piniginės dovanos ir kyšiai;
- 10) įmokos sumokėtos Estijoje ar kitoje užsienio šalyje, siekiant užtikrinti pensijų, sveikatos, motinystės, nedarbo, nelaimingų atsitikimų darbe ar profesinių ligų draudimą asmeniui.

Apskaičiuojant pelną (arba nuostolius) iš turto pardavimo, skaičiuojamas skirtumas tarp įsigijimo išlaidų ir parduodamos kainos. Mokėtojas turi teisę iš pelno (arba nuostolių) atimti išlaidas, tiesiogiai susijusias su turto pardavimu. Jei ilgalaikiam turtui buvo skaičiuojamas nusidėvėjimas, tai įsigijimo išlaidos yra mažinamos nusidėvėjimo suma. Įsigijimo išlaidos reiškia visas išlaidas turtui įsigyti, pagerinti ar papildyti, įskaitant sumokėtus mokesčius ir komisinius.

Juridiniai asmenys, išmokėdami papildomas išmokas savo darbuotojams, kurie dirba Estijoje, turi mokėti pajamų mokestį. Papildomos išmokos yra prekės, paslaugos, atlygis arba piniginio įvertinimo nauda, kurios duodamos darbuotojui. Į papildomas išmokas yra įtraukiamos tokios išlaidos: gyvenamosios vietos išlaidos; automobilio ar kito turto naudojimo išlaidos, kurios nesusijusios su darbu; draudimo premijų išmokos; verslo kelionių išlaidų kompensavimas, jeigu viršijami nustatyti dydžiai; suteiktos paskolos su žemesnėmis nei rinkos palūkanomis; daiktų, nuosavybės teisių ar paslaugų nemokamas perdavimas arba pardavimas žemesne nei rinkos kaina; daiktų, nuosavybės teisių ar paslaugų pirkimas aukštesne nei rinkos kaina; piniginio pareikalavimo atšaukimas; mokymosi išlaidų padengimas.

Dividendai ir kiti pelno paskirstymai

Įmonės turi mokėti pajamų mokestį nuo dividendais arba kitaip paskirstyto pelno. Įmonė rezidentė turi mokėti pajamų mokestį nuo išmokų mažinant akcinį kapitalą, išperkant arba gražinant akcijų sumą, kuri viršija indėlį į bendrovės kapitalą, bei likvidavimo pajamų.

Atsiradę nauji pakeitimai nuo 2009 m. leis Estijos mokesčių administratoriui surinkti pelno mokestį nuo paskirstyto pelno, kurį pagal buvusią mokesčių sistemą užsienio įmonės, įsteigtos valstybėse, turinčiose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su Estija, galėdavo išsigabenti nemokėdamos mokesčių.

Pelno mokestis neskaičiuojamas nuo dividendų pagal 50 str., jeigu:

- 1) rezidentė įmonė išmokanti dividendus gavo dividendų, kurie yra apmokestinamasis objektas kitos įmonės ir tuo metu valdo ne mažiau kaip 10 procentų tokių bendrovės akcijų, kai yra išmokami dividendai;
- 2) dividendai išmokami iš pelno per rezidentės įmonės nuolatinę atstovybę;

- 3) rezidentė įmonė išmokanti dividendus gavo dividendų, kurie yra apmokestinamasis objektas kitos užsienio įmonės ir tuo metu įmonė turi ne mažiau kaip 10 procentų įmonės akcijų, o pajamų mokestis buvo išskaičiuotas iš dividendų;
- 4) dividendai išmokami iš pelno per užsienio įmonės nuolatinę atstovybę.

Įmonė, kuri yra išbraukta iš registro be likvidavimo, turi mokėti pajamų mokestį nuo tos nuosavo kapitalo dalies, kuri viršija įnašus į įmonės nuosavą kapitalą. Ši sąlyga netaikoma, jei įmonės turtas naudojamas kitoje ekonominėje veikloje Estijoje.

Apmokestinamosios dovanos, aukojimai ir reprezentacinės išlaidos

Remiantis Pajamų mokesčio įstatymo (2009) 49 str., juridiniai asmenys rezidentai turi mokėti pajamų mokestį nuo dovanų ir pašalpų. Pelno mokestis netaikomas prekėms ar teikiamoms paslaugoms, kurių tikslas yra reklama, o vertė be pridėtinės vertės mokesčio yra ne didesnė kaip 150 kronų. Pelno mokestis neskaičiuojamas nuo dovanų ir pašalpų, kurios buvo skirtos asmeniui, kuriam priklauso ligoninės, valstybės ar savivaldybių mokslo, kultūros, švietimo, sporto, teisėsaugos ar socialinės rūpybos įstaigos, arba saugomos teritorijos vadybininkui, kurių bendra suma ne didesnė kaip viena iš šių ribinių verčių:

- 3 procentai išmokų sumos, kurioms taikomas socialinis mokestis;
- 10 procentų paskutinių finansinių metų pelno.

Mokesčių mokėtojas turi nustatyti bendrą metinį atleidimą nuo tokių dovanų ir aukų, remiantis tik viena ribine verte.

Pajamų mokestis nėra mokamas nuo šių išmokų, reprezentacijos, apgyvendinimo, transporto ar kultūros paslaugų teikimo svečiams ir verslo partneriams, jei suma neviršija 500 Estijos kronų per kalendorinį mėnesį. Jei kažkurį mėnesį juridinis asmuo neturėjo tokių išlaidų, tai jis turi teisę perskaičiuoti tas išlaidas pagal metinį dydį (6000 Estijos kronų).

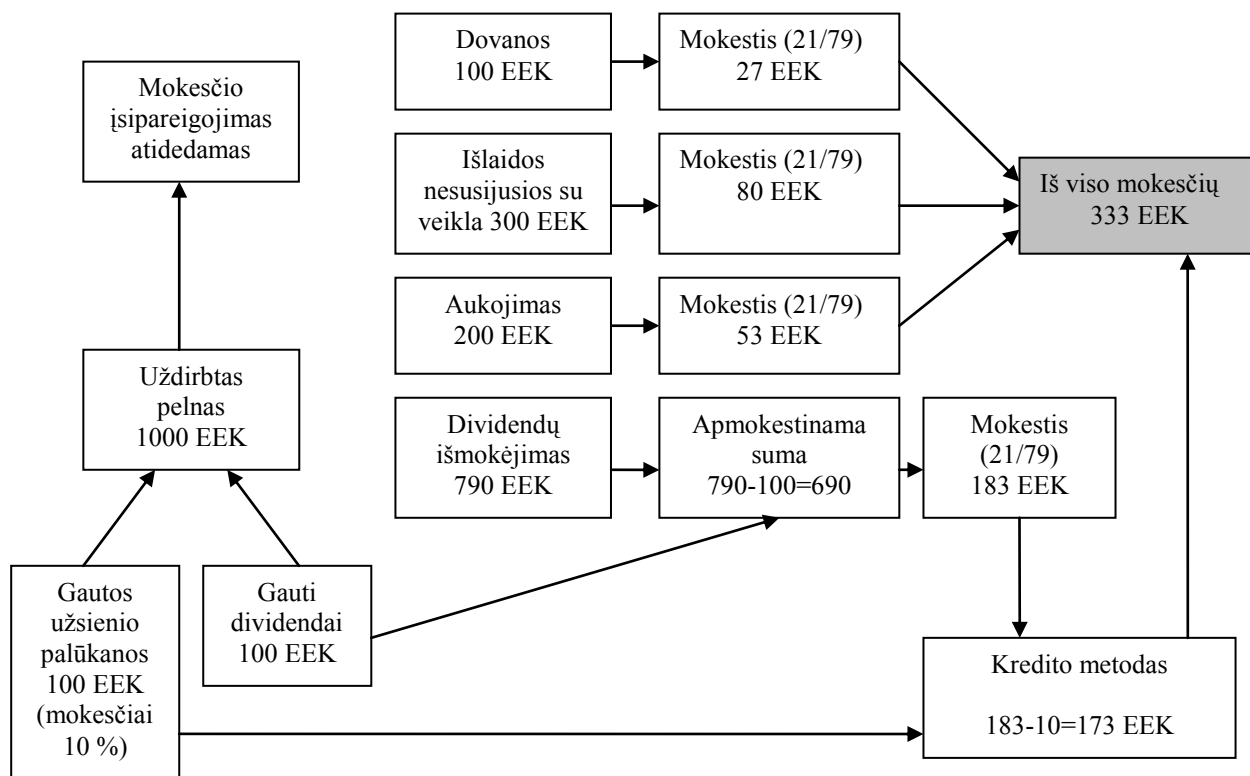
Išlaidos nesusijusios su įmonės veikla

Pajamų mokestis mokamas nuo išlaidų, kurios nėra tiesiogiai susijusios su įmonės veikla. Pagal Pajamų mokesčio įstatymo (2009) 52, 53 str. tai tokios išlaidos:

- 1) išlaidos paminėtos kaip neleidžiami atskaitymai (punktai 2,3,4,9);
- 2) įėjimo ir narystės mokesčiai mokami ne pelno siekiančioms organizacijoms;
- 3) mokėjimai, kuriems mokesčių mokėtojas neturi reikalingų dokumentų;
- 4) išlaidos tam, kad įsigytų paslaugų, kurios nėra susijusios su mokėtojo tiesiogine veikla;
- 5) išlaidos įsipareigojimams vykdyti, kurie nėra susiję su mokėtojo tiesiogine veikla;
- 6) turto, nesusijusio su įmonės veikla, įsigijimo išlaidos;
- 7) įsigijimo išlaidos vertybinių popierių, kurie yra išleisti juridinio asmens veikiančio laisvojoje ekonominėje zonoje;

- 8) nuobaudų už vėlavimą mokėjimai arba sutarčių delspinigiai bei kompensacijos už padarytą žalą juridiniam asmeniui, veikiančiam laisvojoje ekonominėje zonoje;
- 9) paskolų garantijos arba pareikalavimo teisių įgijimas juridiniam asmeniui veikiančiam laisvojoje ekonominėje zonoje.

Apibendrinat pelno mokesčio apskaičiavimo tvarką, pateikiama schema, kuri padeda lengviau suprasti Estijos įmonių pajamų apmokestinimą. (11 pav.)



Šaltinis: sukurta autorės pagal Tax Policy Department Ministry of Finance (2010).

11 pav. Estijos įmonių pelno mokesčio apskaičiavimas

11 pav. pateikiamas uždirbtas pelnas yra 1000 Estijos kronų. Į uždirbtą pelną yra įskaičiuojamos gautos užsienio palūkanos bei gauti dividendai. Jeigu uždirbtas pelnas nėra paskirstomas, tuomet mokesčio įsipareigojimas atidedamas. Dovanos, aukos ir išlaidos nesusijusios su įmonės veikla 2010 m. yra apmokestinamos taikant 21 procentų pajamų mokesčio tarifą, tačiau prieš tai išlaidų suma turi būti padalinta iš 0,79 koeficiento.

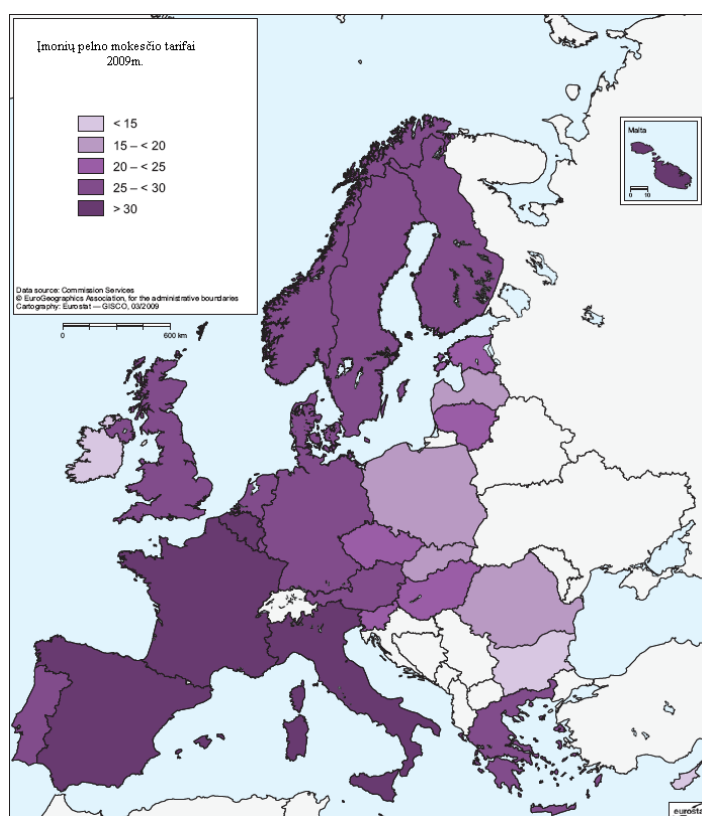
Jeigu yra išmokami dividendai, iš tos sumos galima atimti gautų dividendų sumą. Kaip teigia Uustalu E. (2008), nuo 2009 m. Estijos įmonės yra atleidžiamos nuo pelno mokesčio, kurį tektų sumokėti už gautus dividendus iš užsienio įmonių, kuriose Estijos įmonė turi ne mažiau kaip 10 % akcijų. Išmokamiems dividendams 2010 m. taikomas 21 procentų pajamų mokesčio tarifas, prieš tai dividendų sumą padalijus iš 0,79 koeficiento.

Taip pat buvo išplėstas kredito metodas. Jei Estijos įmonė gaus kitų pajamų iš užsienio (pvz., palūkanas, autorinius atlyginimus, kapitalo prieaugius ir pan.) mokestis, sumokėtas už tas

prekes ar paslaugas užsienyje, gali būti įskaitytas į Estijos bendrovės mokėtiną mokestį po pelno paskirstymo. Šiuo atveju jei nuo gautų palūkanų užsienyje buvo sumokėtas 10 procentų mokestis, ši suma yra atimama iš mokėtino pelno mokesčio Estijoje. Iš pavaizduotos schemos pagal pateiktus duomenis gaunamas mokėtinas pelno mokestis yra 333 Estijos kronų.

3.3. Lietuvos, Latvijos ir Estijos apmokestinamojo pelno apskaičiavimo palyginimas

Per pastaruosius dvidešimt metų Baltijos šalys išgyveno daug istorinių pokyčių. Tie pokyčiai paveikė politinę sistemą, visuomenę, ekonomiką, kapitalo rinką bei mokesčių sistemą. Siekiant pagerinti konkurencingumą pasaulyje Lietuva, Latvija ir Estija pradėjo plėtoti savo mokesčių sistemas. Kalbant apie visų šių šalių pelno mokesčio sistemas, galima pastebėti daug panašumų, bet tuo pačiu metu egzistuoja ir svarbių skirtumų.



Šaltinis: Eurostat. (2009) Taxation trends in the European Union.

12 pav. ES šalių įmonių pelno mokesčio tarifai 2009 m.

Nuo 2004 m. Lietuva, Latvija ir Estija yra Europos Sąjungos šalys, todėl siekiamos pritraukti naujų investicijų, jos konkuruoja ne tik tarpusavyje, bet ir su kitomis Europos Sąjungos šalimis. 12 pav. pateikiami įmonių pelno mokesčio tarifai 2009 m.

Kai kurios šalys nuolat mažina įmonių pelno mokesčio tarifus. Estija yra geras tokios plėtros pavyzdys. Šalis pasitraukė nuo klasikinės įmonės mokesčių sistemos: nepaisant žemo pelno mokesčio tarifo (26 %) 1994 m., nuo 2000 m. Estija nusprendė palikti 0 % pelno mokesčio tarifą

nepaskirstytam pelnui, todėl tik paskirstytas pelnas yra apmokestinamas. Pelno mokesčio tarifas buvo sumažintas iki 21 %. 12 pav. parodo pelno mokesčio pasiskirstymo lygius. Egzistuoja skirtumai tarp Rytų ir Vakarų šalių. Pietvakarių šalys ir Skandinavijos regionai turi aukščiausius pelno mokesčio tarifus. Mažiausi pelno mokesčio tarifai yra būtent naujųjų Europos Sąjungos narių: Lietuvos, Latvijos, Estijos, Lenkijos, Slovakijos, Vengrijos, Rumunijos, Bulgarijos. Šiame žemėlapyje Lietuva pažymėta ryškesne spalva nei Latvija todėl, kad 2009 m. Lietuvos įmonių pelno mokesčio tarifas buvo padidintas nuo 15 % iki 20 %, nors 2010 m. Lietuvos pelno mokesčio tarifas vėl buvo grąžintas į ankstesnį 15 % lygį. Siekiant įvertinti šalių patrauklumą investuotojams neužtenka apžvelgti tik pelno mokesčio tarifus. Kaip jau buvo minėta anksčiau, reikia atsižvelgti ir į apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimą.

Išnagrinėjus Lietuvos, Latvijos ir Estijos apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarką pateikiama apibendrinanti 10 lentelė, kurioje nurodomi svarbiausi aspektai.

10 lentelė

2010 m. Lietuvos, Latvijos ir Estijos svarbiausi pelno mokesčio įstatymo aspektai

Rodiklis	Lietuva	Latvija	Estija
Standartinis tarifas	15 %	15 %	21 %
Apmokestinamasis periodas	1 metai	1 metai	1 mėnuo
Apmokestinamieji asmenys	Lietuvos ir užsienio vienetai	Latvijos įmonės rezidentės ir nerezidentės.	Estijos įmonės rezidentės ir nerezidentės
Apmokestinamoji bazė	Pelnas prieš apmokestinimą, pakoreguotas neapmokestinamosiomis pajamomis, neleidžiamais atskaitymais, ir ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais.	Pelnas prieš apmokestinimą, pakoreguotas išlaidomis, kurios tiesiogiai nesusijusios su įmonės veikla ir neleidžiamais atskaitymais.	1) Dividendai ir kiti pelno paskirstymai (akcinio kapitalo mažinimas, likvidavimo pajamos); 2) Dovanos, aukojimai, reprezentacinės išlaidos; 3) išlaidos nesusijusios su įmonės veikla, papildomos išmokos darbuotojams.
Nuostolių perkėlimas	Neribotas laikotarpis, nuostoliai neperkeliami į buvusius metus	8 mokesčiai laikotarpiai	Nėra apibrėžta.

Šaltinis: sudaryta autorės.

Remiantis pateikta lentele iš pirmo žvilgsnio galima pasakyti, kad panašiausia apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka yra Lietuvos ir Latvijos. Abiejų šalių apmokestinamasis laikotarpis yra vieneri metai, taip pat standartinis pelno mokesčio tarifas vienodas, apmokestinamieji asmenys tie patys.

Apmokestinamoji bazė yra per mokesčinį laikotarpį apskaičiuota pelno (nuostolių) suma prieš pelno mokesčio atskaitymą iš pelno (nuostolių) ataskaitos, kuri yra koreguojama kiekvienos šalies įstatymų nustatytais leidžiamų ir neleidžiamų atskaitymų taisyklėmis. Šios taisyklės skiriasi, tačiau yra ir tokių pačių reikalavimų. Pvz., abiejose šalyse reprezentacinės išlaidos yra

ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Lietuvoje reprezentacinių išlaidų leidžiamų atskaitymų dalis sudaro 75 %, o Latvijoje tik 40 %. Lietuvoje ir Latvijoje beviltiškos skolos yra leidžiami atskaitymai, tik reikia įrodyti skolos beviltiškumą, taip pat tam tikri sumokėti mokesčiai į šalies biudžetą.

Nusidėvėjimo sąnaudos yra ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Kiekvienos šalies įstatymuose yra nurodyti nusidėvėjimo normatyvai bei metodai, kurių įmonės privalo laikytis apskaičiuodamas ataskaitinių metų apmokestinamąjį pelną. Lietuvoje mokesčių tikslais pagal tam tikras turto grupes yra leidžiami šie nusidėvėjimo metodai: tiesinis, dvigubo balanso ir vienai turto grupei produkcijos metodas. Tačiau praktiškai daugelis Lietuvos įmonių taiko tiesinį metodą, kuris yra paprasčiausias ir geriausiai žinomas. Latvijoje materialiam turtui naudojamas dvigubo balanso metodas, o nematerialiam turtui – tiesinis. Be to, skiriasi abiejų šalių nusidėvėjimo laikotarpiai. Lietuvoje prestižui skaičiuojama amortizacija, o Latvijoje – ne.

Tiek Latvijoje, tiek Lietuvoje baudos, netesybos, delspinigiai ir kitos sumokėtos sankcijos, žalos atlyginimas yra neleidžiami atskaitymai. Abiejose šalyse išlaidos, nesusijusios su įmonės tiesiogine veikla yra neleidžiami atskaitymai. Tačiau tokios išlaidos yra griežčiau kontroliuojamos Latvijoje, nes apmokestinamosios pajamos turi būti padidintos tokia išlaidų suma padauginant iš 1,5 koeficiento. Taip pat Latvija riboja ir prabangių lengvųjų automobilių pirkimą bei išlaidas susijusias su jų eksploatavimu. Jei automobilio vertė viršija 25424 LVL be PVM, tuomet tokios išlaidos tampa neleidžiamais atskaitymais.

Kalbant apie nuostolių perkėlimą, Lietuvoje ir Latvijoje nuostolius galima perkelti į ateinančius laikotarpius, mažinant apmokestinamąsias pajamas, tačiau Latvijoje nuostolių perkėlimas galimas per 8 ateinančius mokesčius laikotarpius, o Lietuvoje nuo 2009 m. nebeliko apribojimų nuostolių perkėlimo laikotarpiui, t.y. nuostoliai gali būti perkelti tol, kol bus visiškai padengti. Pirmiausiai padengiami anksčiausiai patirti nuostoliai, o juos padengus galima toliau perkelti ir kitų mokesčių laikotarpių nuostolius chronologine tvarka.

Visiškai priešinga šioms dviem tradicinėms Lietuvos ir Latvijos pelno mokesčio sistemoms yra Estijos pelno mokesčio sistema. Pirmiausiai, standartinis tarifas yra 21 %, o jeigu pelnas nėra skirstomas, tuomet nereikia mokėti ir pelno mokesčio, šiuo atveju pelno mokesčio tarifas lygus 0%. Apmokestinamasis periodas yra 1 mėnuo. Bendra visoms trimis šalims yra tai, kad apmokestinamieji asmenys yra įmonės rezidentės ir nerezidentės. Atsižvelgiama tik į tas nerezidenčių įmonių uždirbtas pajamas, kurios buvo uždirbtos tik toje konkrečioje šalyje.

Estijos apmokestinamoji bazė yra daug paprastesnė ir lengviau suprantama. Ją sudaro dividendai ir kiti pelno paskirstymai (akcinio kapitalo mažinimas, likvidavimo pajamos, išpirkimas arba grąžinimas akcijų sumos, kuri viršija indėlį į bendrovės kapitalą), apmokestinamosios dovanos, aukojimai ir reprezentacinės išlaidos bei išlaidos ir mokėjimai nesusiję su įmonės veikla (pvz.

papildomos išmokos įmonių darbuotojams). Kaip jau buvo minėta anksčiau, skirtumas tarp tradicinės ir Estijos pelno mokesčio sistemos yra laikas. Estija turi didelį privalumą – nėra amortizacijos ir nusidėvėjimo taisyklių poreikio.

Lyginant Baltijos regioną, Lietuvoje pelno mokesčio našta nėra didesnė nei Estijoje ar Latvijoje. Estijoje nereikia mokėti pelno mokesčio, kol pelnas nėra paskirstomas. Tačiau kai akcininkai jį skirsto, reikia mokėti 21 % pelno mokestį. Kadangi Estijoje nereikia mokėti pelno mokesčio, daugiau lėšų lieka investicijoms.

Anot Žeimanto, V. (2007) Estijoje galiojanti pelno mokesčio sistema yra unikali Europos Sąjungoje. Be to, ši šalis nepatenka į jokių juoduosius sąrašus. Vien ta aplinkybė, kad tokia įmonė gali gauti pelną iš ūkinės veiklos ir jį toliau investuoti ar tiesiog laikyti be jokių mokesčių, Estijai suteikia didelį pranašumą. Anot ekspertų, Estiją labai keblu lyginti su kitomis Baltijos šalimis, nes estai savo pelną skaičiuoja pagal Tarptautinius apskaitos standartus, o Lietuva ir Latvija – pagal apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisykles.

Lietuva, siekdama pritraukti daugiau investicijų, 2009-2013 m. turi pranašumą prieš kaimynines šalis. Pelno mokesčio mokėtojai, plečiantys gamybą, investuojantys į naujos technikos ir technologijos, mokslinių tyrimų rezultatų diegimą į gamybą, gali pasinaudoti dviem pelno mokesčio lengvatomis. Tai lengvata investiciniam projektui bei lengvata moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai. Apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną galima sumažinti iki 50 procentų. Šią sumą viršijančios išlaidos gali būti perkeliamos į vėlesnius keturis vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius.

Siekiant patobulinti Lietuvos pelno mokesčio įstatymą ir palengvinti apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarką bei pritraukti kuo daugiau investuotojų, galima remtis Latvijos ir Estijos įmonių pelno mokesčio sistemomis. Iš Latvijos pelno mokesčio sistemos galima panaudoti griežtesnę reprezentacinių išlaidų, prabangių automobilių bei išlaidų nesusijusių su įmonės tiesiogine veikla atskaitymo tvarką. Tokių išlaidų neturėtų būti įmonėse, o jeigu jos yra, turėtų būti taikoma griežtesnė apmokestinimo tvarka.

Iš Estijos pelno mokesčio sistemos galima pasinaudoti tuo, kad, kol pelnas nėra skirstomas, nereikėtų mokėti ir pelno mokesčio. Tokia pataisa galėtų būti priimta nebūtinai visam įmonės gyvavimo laikotarpiui, o tik pvz. pirmiems keleriems metams po įmonės įsteigimo. Tai ypač palengvintų smulkių ir vidutinių įmonių plėtrą.

Lietuvos įmonių apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka yra gana sudėtinga, ypač užsienio investuotojams, siekiant perprasti įvairias įstatymo subtilybes ir teisingai apskaičiuoti ataskaitinio laikotarpio pelno mokestį. Čia vėlgi reikėtų pasinaudoti Estijos patirtimi, kurios pelno mokesčio sistema iš analizuotų trijų Baltijos šalių yra pati prasčiausia ir lengviausiai suprantama ne tik vietinėms įmonėms, bet ir užsienio investuotojams.

Galiausiai kalbant apie mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimą, galima būtų pasiūlyti Lietuvai įteisinti nuotolių perkėlimą ne tik į ateinančius laikotarpius, bet ir vieną ar kelis mokestinius laikotarpius atgal. Ši sąlyga galiotų tik esant sunkiai ekonominei situacijai šalyje, nes būtent tuo metu įmonės susiduria su apyvartinių lėšų stygiui. Tai padėtų ne tik smulkioms įmonėms, bet ir stambioms nesubankrotuoti esant šalyje ekonominei krizei.

Apibendrinant išnagrinėtas šias tris Baltijos šalis galima teigti, kad lengviausia, paprasčiausia ir patraukliausia investuotojams pelno mokesčio sistema yra Estijos.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Atlikti teoriniai ir praktiniai tyrimai leido suformuluoti šias išvadas:

1. Ekonomikos teorijoje dažniausiai yra aptariamose dvi pelno rūšys: buhalterinis ir ekonominis pelnas. Visos įmonės skaičiuoja buhalterinį pelną, tačiau siekiant įvertinti įmonės galimybes rinkoje, reikėtų apskaičiuoti ekonominį pelną, kuris parodo ar verta toliau vykdyti verslą, nes tie patys investuoti pinigai kitur gali atnešti didesnę naudą.

2. Mokesčių ir finansinės apskaitos sistemos egzistuoja dėl skirtingų priežasčių, todėl apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas dažniausiai skirsis, nes įmonei gali būti leista arba pareikalauta pagal pelno mokesčio įstatymą, naudoti skirtingus apskaitos metodus negu tie, kuriuos naudoja vadovaudamasi VAS/TFAS.

3. Finansinėje apskaitoje įmonė gali rinktis įvairius apskaitos politikos formavimo metodus ir būdus, tačiau reikia nepamiršti, kad konkrečios šalies mokesčių įstatymai gali leisti arba neleisti naudoti vieną ar kitą konkretų metodą. Tad siekiant išvengti dvigubos apskaitos tvarkymo, ypač mažose įmonėse, pasirenkant apskaitos politikos metodus ir būdus būtina atsižvelgti į šalies mokesinę apskaitą reglamentuojančius įstatymus.

4. Lietuvos įmonių apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas remiantis PMĮ išdėstytomis nuostatomis bei kitais teisės aktais. Iš pajamų atimamos neapmokestinamosios pajamos, leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. PMĮ nustato neleidžiamų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų pripažinimo tvarką. Daug daugiau neaiškumų kyla dėl faktiškai patirtų įprastinių veiklos sąnaudų, kadangi jos įstatyme nėra apibrėžtos, todėl galimos interpretacijos.

5. Lietuvos įmonių pelnas prieš apmokestinimą ir apmokestinamais pelnas skiriasi, o šie skirtumai atsispindi pelno mokesčio deklaracijoje. Todėl praktiškai svarbu vesti tokių skirtumų apskaitą, kad po to buhalteriams būtų lengviau užpildyti pelno mokesčio deklaraciją bei teisingai apskaičiuoti pelno mokestį.

6. Apibendrintai galima teigti, kad įmonių pateikiamos pelno mokesčio deklaracijos yra kontrolės priemonė, kuria naudojasi mokesčių administratorius. Remiantis pateiktomis deklaracijomis VMI kontroliuoja, kad Lietuvos vienetai, vadovaudamiesi priimtais įstatymais, teisingai apskaičiuotų bei laiku sumokėtų pelno mokestį į valstybės biudžetą.

7. Latvijos įmonių apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas taip: pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą pakoreguotas išlaidomis, kurios nėra susijusios su įmonės veikla bei neleidžiamais atskaitymais.

8. Estijos pelno mokesčio sistema skiriasi nuo Lietuvos ir Latvijos tradicinių sistemų tuo, kad pelnas nėra apmokestinimo objektas tuo momentu kai uždirbamas. Pelno mokestis skaičiuojamas tuomet, kada jis yra paskirstomas dividendais ar kitokia forma (likvidavimo pajamos,

įmonės akcinio kapitalo mažinimo išmokos ir išpirkimas arba gražinimas akcijų sumos, kurios viršija indėlį į bendrovės kapitalą). Taip pat pelno mokestis apskaičiuojamas nuo dovanų, aukojimų ir reprezentacinių išlaidų bei išlaidų, kurios nėra susijusios su įmonės veikla.

9. Išnagrinėjus trijų šalių apmokestinimo sistemas, galima pasakyti, kad panašiausia apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka yra Lietuvos ir Latvijos. Abiejų šalių apmokestinamasis laikotarpis yra vieneri metai, taip pat standartinis pelno mokesčio tarifas vienodas, apmokestinamieji asmenys tie patys bei apmokestinamoji bazė labai panaši, tik skiriasi tam tikros leidžiamų ir neleidžiamų atskaitymų taisyklės.

10. Estijos apmokestinamoji bazė yra daug paprastesnė ir lengviau suprantama. Skirtumas tarp tradicinės ir Estijos pelno mokesčio sistemos yra laikas. Estija turi didelį privalumą – nėra amortizacijos ir nusidėvėjimo taisyklių poreikio.

11. Lietuva, siekdama pritraukti daugiau investicijų, 2009-2013 m. turi pranašumą prieš kaimynines šalis, nes yra lengvata investiciniam projektui bei lengvata moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai. Apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną galima sumažinti iki 50 procentų, priklausomai nuo patirtų išlaidų.

Remiantis atliktais tyrimais galima suformuluoti šiuos pasiūlymus:

1. Siekiant patobulinti Lietuvos pelno mokesčio įstatymą galima remtis Latvijos ir Estijos įmonių pelno mokesčio sistemomis. Iš Latvijos pelno mokesčio sistemos galima panaudoti griežtesnę reprezentacinių išlaidų, prabangių automobilių bei išlaidų nesusijusių su įmonės tiesiogine veikla atskaitymo tvarką.

2. Iš Estijos pelno mokesčio sistemos galima pasinaudoti tuo, kad kol pelnas nėra skirstomas, nereikėtų mokėti ir pelno mokesčio bei padaryti Lietuvos pelno mokesčio sistemą paprastesnę ir lengviau suprantamą.

3. Dėl mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimo, galima būtų pasiūlyti Lietuvai įteisinti nuotolių perkėlimą ne tik į ateinančius laikotarpius, bet ir vieną ar kelis mokestinius laikotarpius atgal. Ši sąlyga galiotų tik esant sunkiai ekonominei situacijai šalyje, nes būtent tuo metu įmonės susiduria su apyvartinių lėšų stygiui. Tai padėtų nesubankrutuoti ne tik smulkiom įmonėm, bet ir stambiom, esant šalyje ekonominei krizei.

STOŠKUTĖ, Simona. (2010) *Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo ypatumai*. Magistro baigiamasis darbas. Kaunas: Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas. 54 p.

SANTRAUKA

RAKTINIAI ŽODŽIAI: ekonominis ir buhalterinis pelnas, pelno valdymas, apmokestinamasis pelnas, neapmokestinamosios pajamos, neleidžiami atskaitymai, ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, mokestinių nuostolių perkėlimas, pelno mokesčio deklaracija.

Lietuva per paskutinius keletą metų prarado lyderės pozicijas Vakarų Europoje lyginant apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisykles ir pelno mokesčio tarifo dydį, tačiau iš pirmaujančių šalių grupės nepasitraukė, nenusileidžia ji ir Latvijai bei Estijai, kuriose yra sukurtos taip pat vienos patraukliausių investuotojams pelno mokesčio sistemų Europos Sąjungoje. Siekiant įvertinti šalies patrauklumą užsienio investuotojams reikia įvertinti apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisykles bei apžvelgti pelno mokesčio tarifą.

Šio darbo objektas yra apmokestinamasis pelnas. Tikslas – išsiaiškinti apmokestinamojo pelno apskaičiavimą. Šiam tikslui pasiekti iškelti šie svarbiausi uždaviniai: 1) išnagrinėti pelno sampratą bei pateikti informaciją apie pelno valdymą; 2) išanalizuoti Lietuvos akcinių bendrovių apmokestinamojo pelno apskaičiavimą; 3) išnagrinėti ir palyginti Lietuvos, Latvijos ir Estijos apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarką;

Darbą sudaro 3 pagrindinės dalys. Pirmoje dalyje “Pelno samprata ir valdymas“ nagrinėjama pelno sąvoka, išskiriami neatitikimai tarp finansinio ir mokestinio pelno bei pateikiamos pelno valdymo galimybės pasirenkant apskaitos politikos priemonės. Antroje dalyje „Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas Lietuvoje“ analizuojama akcinių bendrovių apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka, pateikiamos neapmokestinamosios pajamos, neleidžiami ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Nagrinėjami galimi pelno mokesčio sumažinimo būdai bei metinė pelno mokesčio deklaracija ir jos paskirtis. Trečiojoje dalyje „Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo palyginamoji analizė“ nagrinėjamas apmokestinamojo pelno apskaičiavimas Latvijoje ir Estijoje, surinkti duomenys palyginami su Lietuvos įmonių apmokestinamojo pelno apskaičiavimu. Pateikiamos Lietuvos pelno mokesčio įstatymo tobulinimo galimybės.

Išanalizavus šią temą buvo gautos šios svarbiausios išvados. Mokesčių ir finansinės apskaitos sistemos egzistuoja dėl skirtingų priežasčių, todėl apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas dažniausiai skirsis, nes įmonei gali būti leista arba pareikalauta, pagal mokesčių įstatymą, naudoti skirtingus apskaitos metodus negu tie, kuriuos naudoja vadovaudamasi VAS/TFAS. Lietuvos

įmonių apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas remiantis PMĮ išdėstytomis nuostatomis bei kitais teisės aktais. Iš pajamų atimamos neapmokestinamosios pajamos, leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Latvijos įmonių apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas taip: pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą pakoreguotas išlaidų, kurios nėra susijusios su įmonės veikla bei neleidžiamais atskaitymais. Estijos pelno mokesčio sistema skiriasi nuo Lietuvos ir Latvijos tradicinių sistemų tuo, kad pelnas nėra apmokestinimo objektas, tuo momentu kai uždirbamas. Pelno mokestis skaičiuojamas tuomet kada jis yra paskirstomas dividendais ar kitokia forma. Taip pat pelno mokestis apskaičiuojamas nuo dovanų, aukojimų ir reprezentacinių išlaidų bei išlaidų, kurios nėra susijusios su įmonės veikla.

SUMMARY

KEYWORDS: economic and accounting profit, profit management, taxable profit, non-taxable income, not allowed deductions, limited amount allowed deductions, covering losses of previous years, profit tax declaration.

Lithuania during several recent years has lost its leading position in Western Europe compared to calculation of taxable profit rules and income tax rate, but it is still one of leading countries, it keep up with Latvia and Estonia where also are developed one of the most attractive income tax systems in the European Union. In order to evaluate country's attractiveness to foreign investors we need to evaluate calculation of taxable profit rules and review corporate income tax rate.

The subject of this investigation is taxable profit. Purpose is to find out calculation of taxable profit rules. There are main tasks to achieve the purpose: 1) to investigate concept of profit and to give information about profit management; 2) to analyze calculation of taxable profit of Lithuanian stock companies; 3) to consider and compare Lithuanian, Latvian and Estonian calculation of taxable profit.

This paper consists of three main parts. In the first part "Concept of profit and management", is considered the profit concept, differences between taxable and accounting profit, also there is written about profit management opportunities choosing of accounting policy tools. In the second part "Calculation of taxable profit in Lithuania" is analyzed stock companies calculation of taxable profit and is introduced non-taxable income, not allowed and limited amount allowed deductions. Also there is written possibilities of reducing income tax and about profit tax declaration as well its purpose. The third part "Calculation of taxable profit comparative analysis" is dedicated to compare Lithuanian, Latvian and Estonian calculation of taxable profit rules. Furthermore there is given Lithuanian corporate income tax law improvement.

The analysis of this topic has received these important findings. Tax and accounting systems exist for different reasons. So, the accounting and taxable profit will differ mainly because company may be permitted or required under the tax law, to use different accounting methods than those used under the VAS/IFRS. Lithuanian company taxable profit is calculated in accordance to the provisions of income tax law and other legislation. Income is deducted by non-taxable income, allowed deductions and limited amount allowed deductions. Latvia's corporate taxable profit is

calculated like this: profit (loss) before taxation is adjusted by expenses not related to business and by not allowed deductions. Estonian income tax system differs from traditional Lithuanian and Latvian systems that profit is not subject to tax at the time when earned. Income tax is calculated when it is distributed in dividends or any other form. As well as income tax is calculated on the gifts, donations and entertainment expenses and expenses that are not related to business.

LITERATŪRA

1. ALLEY, Clinton; JAMES, Simon. (2005) *The Interface Between Financial Accounting and Tax Accounting*. New Zeland. 33 p.
2. AUŠTREVICĪUS, Petras; PUPKEVICĪUS, Dainius; TREIGIENĖ, Dalia. (1991) *Šiuolaikinių ekonomikos terminų enciklopedinis žodynas*. Vilnius: Lietuvos komersantas. 512 p. ISBN 5-417-00624-6.
3. BAGDANAVIČIUS, J.; STANKEVICĪUS, P.; LUKOŠEVICĪUS, L. (1999) *Ekonomikos terminai ir sąvokos: (mokomasis žodynas)*. Vilnius: Vilniaus pedagoginio universiteto leidykla. 177 p. ISBN 9986-869-47-1. <<http://www.vpu.lt/bibl/elvpu/15260.pdf>>.
4. BANYTĖ-SURPIENĖ, Lina, KUNDELIS, Egidijus. (2007) Mokestinių nuostolių perkėlimas apskaičiuojant pelno mokestį (1). *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, Vilnius: Pačiolis, Nr. 10, p. 6-9. ISSN 1392-3722.
5. BANYTĖ-SURPIENĖ, Lina, KUNDELIS, Egidijus. (2007) Mokestinių nuostolių perkėlimas apskaičiuojant pelno mokestį (2). *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, Vilnius: Pačiolis, Nr. 11, p. 33-35. ISSN 1392-3722.
6. BANNOCK, Graham; BAXTER, R.E.; DAVIS, Evan. (1992) *The Penguin dictionary of economics*. London: Penguin books. 448 p. ISBN 0-14-051255-1.
7. BAUMOL, J. William; BLINDER, S. Alan. (2009) *Economics: Principles and Policy*. 825 p. ISBN 978-0-324-58620-6. [žiūrėta 2009 m. balandžio 08 d.] Prieiga per internetą: <<http://books.google.com/books?id=6Kedl8ZTTe0C&pg=PA159&dq=economic+profit+accounting&hl=lt&cd=9#v=onepage&q=economic%20profit%20accounting&f=false>>.
8. BERNANKE, Ben; FRANK, Robert H. *Principles of Microeconomics*. McGraw-Hill Education. 424 p. ISBN 7-302-07666-9.
9. BOWEN, Robert M.; DUCHARME, Larry; SHORES, D. (1995) *Stakeholders' implicate claims and accounting method choice*. *Journal of Accounting and Economics*. Washington.
10. D'Ascenzo, Michael. (2003) *The Tax and Accounting Intercafé*. 15th Australasian Tax Teachers Conference. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugėjo 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/29545.htm&page=1#P24_3490>.
11. DECHOW, Patricia M.; SKINNER, Douglas J. (2002) *Earnings management: Reconciling the view of accounting academics, practitioners, and regulators*. *Accounting Horizons*, Vol. 14, No. 2. p.235-250.
12. DIKČIUS, Romas. (2005a) Atskaitymai: ribojami ir neleidžiami. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: „AAM aktualijų“ leidybos centras, Nr. 48 (384), p. 2. ISSN 1392-4087.

13. DIKČIUS, Romas. (2005b) Leidžiami atskaitymai gali tapti ir neleidžiamais. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: „AAM aktualijų“ leidybos centras, Nr. 35 (371), p. 1, 14. ISSN 1392-4087.
14. DIKČIUS, Romas. (2009) Dvi pelno mokesčio lengvatos. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: „AAM aktualijų“ leidybos centras, Nr. 37 (565), p. 9. ISSN 1392-4087.
15. *Estonia Income Tax Act*. (2009) [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.fin.ee/doc.php?14986>>.
16. EUROSTAT. (2009) *Taxation trends in the European Union*. 391 p. ISBN 978-92-79-11171-6. [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>.
17. GENCS, Valters. (2009) *The International Comparative Legal Guide to: Corporate Tax 2009. Latvia*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.legal500.com/assets/images/stories/firmdevs/valt22640/corp_tax.pdf>.
18. GREIMIENĖ, Jūratė. (2006) Rerezentacijos sąnaudos: finansinės apskaitos ir mokesčių reikalavimų derinimas. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. spalio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vakarai.lt/article.php?id=37>>.
19. GUPTOR, Marina. (2005) *Pelno mokestis per 2 savaites*. Vilnius: Pačiolis. 135 p. ISBN 9955-04-142-0.
20. GWARTNEY, D. James; STROUP, L. Richard; SOBEL, S. Russell; MACPHERSON, A. David. (2006) *Economic: Private and Public Choice*, 11 th edition. 760 p. ISBN 0-324-20564-3. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. balandžio 08 d.] Prieiga per internetą: <<http://books.google.com/books?id=1cklAwAVAgkC&pg=PA450&dq=economic+profit+accounting&hl=lt&cd=10#v=onepage&q=economic%20profit%20accounting&f=false>>.
21. HEATHER, Bateman. (2006) *Dictionary of economics: over 3000 terms clearly defined*. London: A & C Black. 220 p. ISBN 978-0-7136-8203-8.
22. HEY-CUNNINGHAM, David. (2006) *Financial statements demystified*. Australia. 336 p. ISBN 1-74114-821-9.
23. Holmes, Kevin (1999) *The concept of Income – A New Zealand Analysis*. 499 p.
24. JAMES, Simon. (2002) *The Relationship Between Accounting and Taxation*. 23 p. ISSN 1473-2912. [žiūrėta 2009 m. spalio 20 d.]. Prieiga per internetą: <http://business-school.exeter.ac.uk/documents/discussion_papers/management/2002/0209.pdf>.
25. JURKŠTIENĖ, Aušra. (2002) *Valdymo apskaita: mokomoji knyga*. Kaunas: Technologija. 162 p. ISBN 9955-09-137-1.

26. JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2006) *Pelno mokesčio finansinė apskaita*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugėjo 20 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=821&new_id=612>.
27. JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2007) *Metinė finansinė atskaitomybė – įmonės rentgeno nuotrauka*. Apskaita, mokesčiai ir auditas. [žiūrėta 2009 m. lapkričio 25 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.infoverslui.lt/index.php?cid=54&new_id=585>.
28. KALČINSKAS, Gediminas. (2007) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis. 863 p. ISBN 9955-04-166-8.
29. KALČINSKAS, Gediminas; DEVEIKIS, Gintautas; DOVIDAITĖ, Brigita; GREIMIENĖ, Jūratė; JUŠKAUSKAS, Gintaras; ZAKALSKIENĖ, Rita. (2008) 2007 metų finansinė atskaitomybė ir aktualūs apskaitos bei mokesčių klausimai (seminaro dalijamoji medžiaga). Vilnius: Pačiolis. 136 p. ISBN 978-9955-04-193-1.
30. KOTHARI, Jagdish; BARONE, Elisabetta. (2006) *Financial Accounting – An International Approach*. Gosport: Ashford Colour Press. 223 p. ISBN 978-0-27369-319-2.
31. KPMG BALTICS SIA. (2010) *Republic of Latvia Tax Card as of 2010*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.kpmg.lv/dbfetch/52616e646f6d49565d45263efbabf675ffba69c0a714bf06/lv_tax_card_eng_web.pdf>.
32. KVEDARIENĖ, Alma. (2005) Kai išlaidos neatitinka leidžiamų atskaitymų sąvokos, jos nepripažįstamos reprezentacinėmis sąnaudomis. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: „AAM aktualijų“ leidybos centras, Nr. 47 (383), p. 1. ISSN 1392-4087.
33. *Latvian Enterprise Income Tax*. (2009) [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.ttc.lv/export/sites/default/docs/LRTA/Likumi/Enterprise_Income_Tax.doc>.
34. LEHIS, Lasse; KLAUSON, Inga; PAHAPILL, Jelen; UUSTALU, Erki. (2008) *The Compatibility of the Estonian Corporate Income Tax System with Community Law*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <www.pwc.com/en_EE/ee/home/assets/estonian_tax_system.pdf>.
35. Lietuvos Respublikos Seimas. (2001) *Lietuvos Respublikos Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas Nr. IX-575* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Informacinių technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2008 m. birželio 26 d. [žiūrėta 2009 m. lapkričio 06 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=324382&p_query=&p_tr2=>>.
36. Lietuvos Respublikos Seimas. (2001) *Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas Nr. IX-675* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Informacinių technologijų departamentas: lrs.lt.

- Aktuali redakcija nuo 2009 m. kovo 05 d. [žiūrėta 2009 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=338526&p_query=&p_tr2=>>.
37. LISAUSKAS, Kęstutis. (2008) *Estija ketina atsispirti Europos Komisijai*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <http://archyvas.vz.lt/show_file.php?file=vez20080212_11.pdf>.
 38. MANKIW, N. Gregory. (2008) *Principles of economics*. 5 th edition. 872 p. ISBN 978-0-324-58997-9. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. balandžio 08 d.] Prieiga per internetą: <<http://books.google.com/books?id=oRgQ2goeFzwC&pg=PA270&dq=economic+profit+accounting&hl=lt&cd=2#v=onepage&q=economic%20profit%20accounting&f=false>>.
 39. MINISTRY OF FINANCE OF ESTONIA. (2010) *Corporate Income Tax*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.fin.ee/index.php?id=81569>>.
 40. NAVIKIENĖ, Jurgita. (2009) Laikas patikrinti, ar teisingai parengta 2008 m. pelno mokesčio deklaracija. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: „AAM aktualijų“ leidybos centras, Nr. 35 (563), p. 1, 7, 8. ISSN 1392-4087.
 41. PASS, Christopher; LOWES Bryan; DAVIES, Leslie. (1997) *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Baltijos bisnis. 583 p. ISBN 9986-604-01-X.
 42. PATAKAITĖ, Jūratė. (2008) *Įmonės finansinė analizė* [interaktyvus]. Klaipėda: Socialinių mokslų kolegija., [žiūrėta 2009 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.emokymas.lt/emokymas/imones_finansine_analize/178667.html>.
 43. PETRAUSKIENĖ, Birutė. (2009) Pelno mokesčio pasikeitimai ir lengvatos nuo 2009 m. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: „AAM aktualijų“ leidybos centras, Nr. 4 (532), p. 15. ISSN 1392-4087.
 44. PICKERING, Carrie. (2007) *Profits: The Difference between Economic and Accounting Costs, Economic Profit, Economic Loss, and Zero Economic Profit*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugėjo 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://mba651fall2007.wikispaces.com/Profit++the+difference+between+economic+and+accounting+costs,+economic+profit,++economic+losses,+and+zero+economic+profit>>.
 45. PricewaterhouseCoopers. (2008) *Pelną iš Estijos patartina išgabenti dar šiemet*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.balsas.lt/naujiena/190290/pricewaterhousecoopers-pelna-is-estijos-patartina-iscgabenti-dar-siemet>>.
 46. PUTRA (2009) *Corporate Taxable Income [A Closer Look]*. Costa Mesa. [žiūrėta 2009 m. lapkričio 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://accounting-financial-tax.com/2009/10/corporate-taxable-income-a-closer-look/>>.

47. RECKLIES, Dagmar. (2001) *The Concept of Profit in Accounting and Economics*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.themanager.org/Models/profit.htm>>.
48. SHAVIRO, Daniel (2007) *The Optimal Relationship between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal*. Law & Economics research paper series working paper No. 07-38. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. spalio 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1017073>.
49. SNIEŠKA, Vytautas; AMBRASIENĖ, Inelija; BERNATONYTĖ, Dalia. (2001) *Mikroekonomika: vadovėlis aukštųjų mokyklų studentams*. Kaunas: Technologija. 293 p. ISBN 9986-13-550-8.
50. STOLOWY, Herve; BRETON, Gaetan. (2000) *A Framework for the Classification of Accounts manipulations*. 94 p.
51. STOLOWY, Herve; LEBAS, Michel. (2006) *Financial Accounting and Reporting – a global perspective*. Great Britain. 632 p. ISBN 978-1-84480-250-0.
52. ŠAREIKIENĖ, Gelminė. (2009) Investiciniam projektui – pelno mokesčio lengvata. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: „AAM aktualijų“ leidybos centras, Nr. 10 (538), p. 1, 5, 6. ISSN 1392-4087.
53. Tax Policy Department Ministry of Finance (2010) *Estonian Taxes and Tax Structure*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.fin.ee/doc.php?81596>>.
54. UUSTALU, Erki (2008) *No major changes in Estonian corporate tax reform 2009*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <<http://brilliantfixer.wordpress.com/2008/12/18/no-major-changes-in-estonian-corporate-tax-reform-2009/>>.
55. VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA. (2006) *Mokesčių lengvatos teikiant paramą ir labdarą*. Registracijos Nr. (18.10-31-1)-R-7744. [žiūrėta 2009 m. lapkričio 19 d.]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/generatepdf.do?id=1000056338>>.
56. VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA. (2009) Dėl Pelno mokesčio įstatymo 2 str. 12-1 dalies ir 46-1 str. 1-6 dalių komentarų. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: „AAM aktualijų“ leidybos centras, Nr. 37 (565), p. 5, 6. ISSN 1392-4087.
57. VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA. (2009) *Metinių pelno mokesčio deklaracijų PLN204, PLN204A, PLN204N, PLN204U formų užpildymo taisyklės, Nr. VA-34* [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2009 m. balandžio 30 d. [žiūrėta 2009 m. gruodžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <<http://deklaravimas.vmi.lt/Forms/FileDownload.aspx?file=501>>.

58. VŠĮ Audito ir apskaitos tarnyba. (2003) *12-asis Verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialus turtas“ Nr. VAS-9* [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2008 m. gruodžio 08 d. [žiūrėta 2009 m. spalio 19 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/get.php?f.674>>.
59. VŠĮ Audito ir apskaitos tarnyba. (2003) *24-asis Verslo apskaitos standartas „Pelno mokestis“ Nr. 75-2979* [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2007 m. birželio 29 d. [žiūrėta 2009 m. rugsėjo 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/get.php?f.719>>.
60. VŠĮ Audito ir apskaitos tarnyba. (2003) *3-asis Verslo apskaitos standartas „Pelno (nuostolių) ataskaita“ Nr. 1-46* [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2006 m. gruodžio 22 d. [žiūrėta 2008 m. gruodžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/get.php?f.275>>.
61. VŠĮ Audito ir apskaitos tarnyba. (2003) *9-asis Verslo apskaitos standartas „Atsargos“ Nr. 1-48* [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2006 m. gruodžio 22 d. [žiūrėta 2009 m. spalio 19 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/get.php?f.662>>.
62. WEBSTER, T.J. (2003) *Managerial Economics: theory and practice*. California: Academic Press. 724 p. ISBN 0-12-740852-5.
63. WONNACOTT, Paul; WONNACOTT, Ronald. (1998) *Mikroekonomika*. Kaunas: UAB „Poligrafija ir informatika“. 571 p. ISBN 9986-850-15-0.
64. ZAIKAUSKIENE, Rūta. (2008) Paramos teikimo išlaidos: finansinės apskaitos ir mokesčių reikalavimų derinimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, Vilnius: Pačiolis, Nr. 7-8, p. 10-15. ISSN 1392-3722.
65. ZIMMERMAN, Jerold L.; CHRISTIE, Andriew A. (1991) *Efficient vs. Opportunistic Choice of Accounting Procedures: Corporate Control Contests*. New York. 46 p.
66. ŽEIMANTAS, Vytautas. (2007) *Lietuva nebe lyderė, tačiau vis dar patraukli*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <http://archyvas.vz.lt/show_file.php?file=vez20070914_09.pdf>.
67. ŽEIMANTAS, Vytautas. (2008) *Estija paliko nulinio procentų tarifą investuotam pelnui*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2010 m. balandžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <http://archyvas.vz.lt/show_file.php?file=vez20081210_14.pdf>.
68. ŽEIMANTAS, Vytautas. (2009) Kovoja dėl 2008 metų pelno mokesčio. *Verslo žinios*, Vilnius: vz.lt. Nr. 202/2009, p.14. ISSN 1392-2807.
69. ŽVINKLYS, Jurgis; VABALAS, Eduardas. (2006) *Įmonės ekonomika: mokomoji knyga*. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla. 367 p. ISBN 9955-528-11-7.

PRIEDAI

1 PRIEDAS. Metinė pelno mokesčio deklaracija (PLN204).....	66
2 PRIEDAS. Konferencijos pranešimo „Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo ypatumai“ kopija	70
3 PRIEDAS. Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ medžiagos titulinio lapo kopija	80
4 PRIEDAS. Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ medžiagos, kurioje spausdintas straipsnis, turinio kopija	81
5 PRIEDAS. Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ programos kopija.....	82
6 PRIEDAS. Konferencijos dalyvio pažymėjimo kopija.....	84

1 PRIEDAS. Metinė pelno mokesčio deklaracija (PLN204)

Ployti tik atžiosisomis spausdintinėmis raidėmis

Vieta VMI archyvo brūkšniniam kodui

PLN204

Versija 02

Forma patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. sausio 15 d. įsakymu Nr. VA-2 (2009 m. balandžio 30 d. įsakymo VA-34 redakcija)

S
p
a
u
d
a
s

Pildo AVMI darbuotojas

I dalis. Mokesčių mokėtojo ir deklaracijos duomenys

- 1 Mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris (kodas)
- 2 Mokesčių mokėtojo pavadinimas
- 3 Buveinės adresas
- 4 Telefonas 5 Faksas
- 6 Elektroninio pašto adresas

METINĖ PELNO MOKESČIO DEKLARACIJA

Pildo pelno siekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys

7 Pildymo data Registracijos Nr.

8 Mokestinis laikotarpis nuo iki

Deklaracija pildoma už trumpesnį nei 12 mėnesių laikotarpį

9 paskutinis mokestinis laikotarpis* veiklos pabaigos data

pereinamasis mokestinis laikotarpis (laikotarpis, susidaręs pakeitus mokestinį laikotarpį; 8 laukelyje įrašomos pereinamojo mokestinio laikotarpio pradžios ir pabaigos datos) laikotarpis nuo mokestinio laikotarpio pradžios iki bankroto ar restruktūrizavimo procedūrų pradžios* procedūros pradžios data

* 8 laukelyje įrašomas visas mokestinis laikotarpis, neatsižvelgiant į tai, kad teikiama trumpesnio nei 12 mėnesių laikotarpio deklaracija

Ar buvo vykdomi sandoriai su vienetais, įregistruotais ar kitaip organizuotiems tikslinėse teritorijose? 10 Taip Ne Ar vienetas mokestiniu laikotarpiu buvo pertvarkytas, reorganizuotas arba dalyvavo reorganizavime ar perleidime PMĮ 41 str. nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais? 19 Taip Ne

20 vienetas likviduojamas pagal CK 2.106 str. 4 arba 7 punktus

Vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius

11 , 

Pagrindinės vykdomos ekonominės veiklos rūšys (pagal EVRK)

12 13 14

Prie deklaracijos pridedami šie priedai

15 PLN204B

PLN204C

PLN204E

PLN204K

PLN204C priedo lapų skaičius 16

PLN204K priedo lapų skaičius 17

II dalis. Mokesčio bazė

Pajamų, įtrauktų į mokestinio laikotarpio pelno mokesčio bazę, suma 18

1 PRIEDAS. (tęsinys) Metinė pelno mokesčio deklaracija (PLN204)

1 Mokesčių mokesčio identifikacinis numeris (kodas) PLN 204 Versija 0 2 2



III dalis. Apmokestinamojo pelno ir pelno mokesčio apskaičiavimas

Pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuotas mokesčių metų pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą + (-)	1	
Pelno prieš apmokestinimą padidinimo (nuostolių sumažinimo) bendra suma (3+20)	2	
Sąnaudų sumos, laikomos neleidžiamais atskaitymais (3=4+5+6+7+8+9+10+11+12+13+14+15+16+17+18+78+19)	3	
Iš to sk.: netesybos, į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos už LR teisės aktų pažeidimus, palūkanos ar kitokios išmokos už susijusių asmenų sutartinių įsipareigojimų nevykdymą	4	
ilgalaikio turto nusidėvėjimo (arba amortizacijos) sumos (atsižvelgiant į PMĮ 18 ir 19 str.)	5	
reklamos ir reprezentacijos sumos (atsižvelgiant į PMĮ 22 str.)	6	
natūralios netekties nuostolių sumos (atsižvelgiant į PMĮ 23 str.)	7	
beviltingos skolos (atsižvelgiant į PMĮ 25 str.)	8	
įmokos ir išlaidos darbuotojų naudai (atsižvelgiant į PMĮ 26 str.)	9	
sumos, viršijančios specialiuosius kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimus (atsižvelgiant PMĮ 27 str.)	10	
parama ir dovanos	11	
sąnaudos, kurios buvo įtrauktos į leidžiamus atskaitymus daugiau kaip prieš 18 mėnesių, tačiau faktiškai iš vienetų įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, gautos prekės ar suteiktos paslaugos neapmokėtos, taip pat išmokos užsienio vienetams, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, nepagrįstos PMĮ 31 str. 2 dalyje nustatytais įrodymais, arba išmokos užsienio vienetams neapmokestinamos PMĮ 37 str. nustatyta tvarka	12	
nuostoliai dėl turto nurašymo	13	
turto, įskaitant vertybinius popierius, ir įsipareigojimų pervaldinimo neigiamas rezultatas	14	
įvairių bendrųjų atidėjinių sąnaudos	15	
neapmokestinamosioms pajamoms, nurodytoms 25 laukelyje, tenkantys leidžiami ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai	16	
palūkanos ir kitos išmokos, atsižvelgiant į PMĮ 40 str. 3 d.	17	
akcijų, nurodytų PMĮ 30 str. 2 d., perdavimo nuostolių suma (išskyrus sumą, nurodytą PLN204B priedo 4 laukelyje)	18	
apskaitoje pripažintos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudos	78	
kitos sąnaudos pagal PMĮ 31 str. laikomos neleidžiamais atskaitymais, taip pat sąnaudos dėl skirtingo jų pripažinimo apskaitoje ir pagal PMĮ, įskaitant praėjusių mokesčių laikotarpių klaidų taisymo atvejus	19	
Pajamų padidinimo PMĮ nustatytais atvejais suma (20=21+22+79+23)	20	
Iš to sk.: turto vertės padidėjimo pajamos, kai turtas perduotas pagal nuomos sandorį, atitinkantį PMĮ 38 str. nustatytus kriterijus	21	
mokesčio laikotarpio pajamų (pelno) padidinimas pagal PMĮ 40 str. 2 dalį	22	
mokesčio laikotarpio nuostolių suma, perleidžiančiojo vieneto perduota įsigyjantįjam vienetui reorganizavimo ar perdavimo atvejais PMĮ 43 str. 3 d. nustatyta tvarka (apskaičiuota nuo mokesčio laikotarpio pradžios iki perdavimo pabaigos)	79	
pajamos dėl skirtingo jų pripažinimo apskaitoje ir pagal PMĮ, taip pat kitos pajamos	23	
		
Pelno prieš apmokestinimą sumažinimo (nuostolių padidinimo) bendra suma (24=25+35+40)	24	
Neapmokestinamosios pajamos, nurodytos PMĮ 12 str. (25=26+27+28+29+30+31+32+33+34)	25	
Iš to sk.: draudimo išmokos (PMĮ 12 str. 2 p.)	26	

1 PRIEDAS. (tęsinys) Metinė pelno mokesčio deklaracija (PLN204)

	1 Mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris (kodas)	P L N 2 0 4	Versija 0 2 3	
	Investicinių bendrovių investicinės pajamos (PM 12 str. 5 p.)	27		
	Draudimo įmonių gyvybės draudimo įmokos, investicinės pajamos (PM 12 str. 16 p.)	28		
	sveikatos priežiūros įstaigų pajamos už paslaugas, kurios finansuojamos iš Privalomojo sveikatos draudimo fondo lėšų (PM 12 str. 6 p.)	29		
	pajamos dėl turto ir įsipareigojimų, išskyrus pajamas dėl išvestinių finansinių priemonių, įsigytų rizikai drausti, perkainojimo, atliekamo teisės aktų nustatyta tvarka (PM 12 str. 7 p.)	30		
	netesybos, išskyrus netesybas, gautas iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar tų teritorijų gyventojų (PM 12 str. 8 p.)	31		
	Jūrų, oro uostų, oro navigacinių paslaugų rinkliavos ir už jūrų uosto žemės nuomą surinktos lėšos (PM 12 str. 10 p.); žemės ūkio veiklą vykdančių vienetų gautos kompensacinės išmokos (PM 12 str. 17 p.)	32		
	turto vertės padidėjimo pajamos už akcijų perleidimą (PM 12 str. 15 p.)	33		
	kitos neapmokestinamosios pajamos, nurodytos PM 12 str.	34		
	Pajamos, kurios apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, į mokesčio bazę (pajamas) neįtraukiamos (35=80+81+36+37+38+39)	35		
	Iš to sk.: iš Lietuvos vienetų gauti apmokestinami dividendai (PM 33 str. 1 d.)	80		
	iš Lietuvos vienetų gauti apmokestinami dividendai (PM 33 str. 2 d.)	81		
	grynjieji dividendai	36		
	iš Lietuvos vienetų gauti neapmokestinami dividendai	37		
	iš užsienio vienetų gauti dividendai (PM 35 str.)	38		kitos 39
	Sąnaudų dėl skirtingo jų pripažinimo pagal PM nuostatas ir finansinėje apskaitoje, mažinančių pelną (didinančių nuostolius) bendra suma (40=82+42+83+43)	40		
	Iš to sk.: mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudos, apskaičiuotos PM 17-1 straipsnyje nustatyta tvarka	82		
	beviltingos skolos	42		
	ilgalaikio turto nusidėvėjimo (arba amortizacijos) sumos (atsižvelgiant į PM 18 ir 19 str.)	83		
	kitos	43		
	Mokestinio laikotarpio veiklos (be pozityviųjų pajamų) rezultatas - pelnas (nuostoliai) (44=1+2-24) +(-)	44		
	Pozityviosios pajamos (suma įrašoma iš PLN204K priedo lapų 15 laukelio)	45		
	Mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas: pelnas (nuostoliai) kartu su pozityviosiomis pajamomis (46=44+45) +(-)	46		
	Vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo rezultatas – pelno (nuostolių) suma, įrašoma iš PLN204B priedo 7 lauk. +(-)	47		
	Mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas (46-47)			
	pelnas (įrašoma, kai suma > 0 arba = 0)	48		
	nuostoliai (įrašoma, kai suma < 0)	49		
	Atskaitoma suteiktos paramos suma, išskyrus išmokas grynais pinigais, viršijančias 250 MGL dydžio sumą vienam paramos gavėjui per mokestinį laikotarpį, ir ne daugiau kaip 40 proc. apmokestinamojo pelno (47+48, jei 47>0) arba (47-49, jei 47>49) sumos (PM 28 str. 2 d.)	84		
	Mokestinio laikotarpio veiklos pelno suma po atskaitymų paramai	85		
	Vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo pelno suma po atskaitymų paramai	86		
	Iš veiklos pelno atskaityta veiklos nuostolių suma (PM 30 str. ir 43 str.)	50		

1 PRIEDAS. (tęsinys) Metinė pelno mokesčio deklaracija (PLN204)

	1 Mokesčių mokesčio identifikacinis numeris (kodas)	PLN 2 0 4	Versija 0 2 4	
Mokestinio laikotarpio veiklos pelno suma po nuostolių atskaitymo (51 = 85-50)		51		
Iš vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo pelno atskaityta nuostolių suma (PMĮ 30 str. ir 43 str.)		52		
Mokestinio laikotarpio vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo pelno suma po nuostolių atskaitymo (53=86- 52)		53		
Apmokestinamasis pelnas, apskaičiuotas PMĮ 11 str. nustatyta tvarka (56=51+53 arba 56=53-49, jei 53 lauk. suma > už 49 lauk. sumą arba 56 lauk.=0, jei 53= 49)		56		
Apmokestinamojo pelno sumažinimo suma dėl investicijų, ne daugiau kaip 50 proc. 56 laukelyje apskaičiuotos apmokestinamojo pelno sumos (PMĮ 46-1 str.)		87		
Apskaičiuota apmokestinamojo pelno suma (88=56-87 ir 88=58+61+64)		88		
Pelno mokesčio suma (57=60+63+66)		57		
Apmokestinamojo pelno suma (įrašoma iš 88 laukelio)		58		
Tarifas (proc.)		59		
60		61		
62		63		
64		65		
Pelno mokesčio sumažinimo suma pagal PMĮ 58 str. 16 d. 3 p. nustatytą pelno mokesčio lengvatą (kai vienete dirba riboto darbingumo asmenys)		67		
Riboto darbingumo asmenų dalis (proc.) tarp visų dirbančiųjų		68		
Apskaičiuota pelno mokesčio suma, mokėtina į biudžetą (69=57- 67)		69		
Atskaitoma nuo Lietuvos vienetams išmokėtų dividendų išskaičiuota ir į biudžetą iki 2008-12-31 sumokėta pelno mokesčio suma		70		
Atskaitomas užsienio valstybėse sumokėtas mokestis pagal PMĮ 55 str. (suma įrašoma iš PLN204C III dalies 26 laukelio)		71		
Atskaitomas užsienio valstybėse nuo pozityviųjų pajamų sumokėtas mokestis pagal PMĮ 39 str. (suma įrašoma iš PLN204K priedo lapų 21 laukelio)		72		
Pelno mokesčio suma, mokėtina į biudžetą (73=69-70-71-72)		73		
Užskaitomas nuo gautų dividendų išskaitytas pelno mokestis (PMĮ 33 str. 3 d.) (laukelis pildomas nuo 2009 m.)		89		
Pelno mokesčio skirtumas, mokėtinas į biudžetą (75= 73-89, jei 73>89; 75 lauk. įrašomas 0, jei 73=89)		75		
Pelno mokesčio permoka (76=89-73, jei 89>73 arba 76=89, jei 73 lauk. = 0, arba 88 lauk. = 0, arba neužpildytas)		76		
PMĮ 41 str. nustatytais reorganizavimo ir perleidimo atvejais įsigyjantįjam vienetui perduotų veiklos mokesčių nuostolių suma		90		
vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo nuostolių suma (pildo finansų įstaigos)		91		
PMĮ 41 str. nustatytais reorganizavimo ir perleidimo atvejais iš perleidžiančiojo ar įsigyjamojo vieneto perimtų veiklos mokesčių nuostolių suma		92		
vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo nuostolių suma (pildo finansų įstaigos)		93		



Tvirtinu, kad deklaracijoje pateikti duomenys yra teisingi

Vadovas

(parašas) (vardas, pavardė)

Vyr. buhalteris (buhalteris) ar įgaliotas asmuo (arba likvidatorius)

(parašas) (vardas, pavardė)



2 PRIEDAS. Konferencijos pranešimo „Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo ypatumai“ kopija

ŪKIO PLĖTRA:
TEORIJA IR PRAKTIKA



6 –oji MOKSLINĖ KONFERENCIJA
ISBN 978-9955-33-503-0

2009 m. gruodžio mėn. 4d.
Kaunas, Lietuva

APMOKESTINAMOJO PELNO APSKAIČIAVIMO YPATUMAI *

Simona Stoškutė

Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas
Muitinės g. 8, Kaunas LT 44280

Santrauka. Straipsnyje analizuojamas akcinėse bendrovėse apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas. Kiekvienos įmonės, dirbančios rinkos ekonomikos sąlygomis, svarbiausias veiklos rezultatų įvertinimo rodiklis yra pelnas. Pelnas sudaro galimybę plėsti veiklą, todėl jis yra vienas iš pagrindinių rodiklių, pagal kurį vertinamas įmonės veiklos efektyvumas. Todėl pirmiausiai analizuojama pelno samprata ekonomikoje ir apskaitoje.

Finansinėje ir mokesstinėje apskaitoje gauti įmonės veiklos rezultatai prieš pelno mokesčio atskaitymą beveik visuomet skiriasi, todėl analizuojamos šių nesutapimų objektyvios priežastys. Nemažas dėmenys straipsnyje skiriamas pelno valdymui. Renkantis apskaitos politikos elementus, įmonės gali padidinti arba sumažinti gautą pelną, nuo kurio skaičiuojamas pelno mokestis. Plačiau analizuojamas Lietuvos įmonių apmokestinamojo pelno apskaičiavimo mechanizmas, pateikiami praktiniai patarimai buhalteriai kaip palengvinti pelno mokesčio deklaracijos užpildymą.

Raktiniai žodžiai: ekonominis ir buhalterinis pelnas, pelno valdymas, apmokestinamasis pelnas, finansinės ir mokesstinės apskaitos skirtumai, pelno mokesčio deklaracija.

Įvadas

Įmonių apmokestinamojo ir apskaitinio pelno sumų skirtumai – ne dirbtinai sukeltas, bet dažnai objektyvus reiškinys. Su juo susiduria beveik visų šalių buhalteriai. Kad visi investuotojai iš įmonių gaunamą informaciją suprastų vienodai, būtina vienoda bendrosios finansinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės rengimo metodika. Šito reikia ne tik siekiant teisingai atspindėti įmonių veiklos rezultatus, bet ir norint palyginti kelių, kartais veikiančių netgi skirtingose valstybėse, įmonių bei įvairių laikotarpių veiklos efektyvumą.

Taigi įmonių finansinėje ir mokesstinėje atskaitomybėse apskaičiuojami veiklos rezultatai – visai skirtingi dalykai. Jie negali ir neturi būti tapatinami. Tačiau vedant apskaitą, būtina mokėti atitinkamai atvaizduoti finansinės ir mokesstinės apskaitos skirtumus.

Darbo objektas – apmokestinamasis pelnas.

Darbo tikslas – išsiaiškinti apmokestinamojo pelno apskaičiavimo ypatumus.

Tyrimo metodai. Rašant darbą buvo referatyviai analizuojama literatūra, sisteminamos gautos praktinės žinios. Naudojama Lietuvos ir užsienio autorių literatūra, straipsniai ir įvairūs teisės aktai.

* Šį straipsnį mokslinės konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ (2009) mokslinio ir recenzijų komitetas atrinko publikuoti tarptautiniame periodiniame recenzuojamame mokslo leidinyje IJORTISS 2009-2010 metais.

APMOKESTINAMOJO PELNO APSKAIČIAVIMO YPATUMAI

Simona Stoškutė

Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas, Muitinės g. 8, LT-44280 Kaunas, Lietuva, tel.+37068533437,
simutux@meganet.lt

Straipsnyje analizuojamas akcinėse bendrovėse apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas. Kiekvienos įmonės, dirbančios rinkos ekonomikos sąlygomis, svarbiausias veiklos rezultatų įvertinimo rodiklis yra pelnas. Pelnas sudaro galimybę plėsti veiklą, todėl jis yra vienas iš pagrindinių rodiklių, pagal kurį vertinamas įmonės veiklos efektyvumas. Todėl pirmiausiai analizuojama pelno samprata ekonomikoje ir apskaitoje.

Finansinėje ir mokesstinėje apskaitoje gauti įmonės veiklos rezultatai prieš pelno mokesčio atskaitymą beveik visuomet skiriasi, todėl analizuojamos šių nesutapimų objektyvios priežastys. Nemažas dėmesys straipsnyje skiriamas pelno valdymui. Renkantis apskaitos politikos elementus, įmonės gali padidinti arba sumažinti gautą pelną, nuo kurio skaičiuojamas pelno mokestis. Plačiau analizuojamas Lietuvos įmonių apmokestinamojo pelno apskaičiavimo mechanizmas, pateikiami praktiniai patarimai buhalteriai kaip palengvinti pelno mokesčio deklaracijos užpildymą.

RAKTINIAI ŽODŽIAI: ekonominis ir buhalterinis pelnas, pelno valdymas, apmokestinamasis pelnas, finansinės ir mokesstinės apskaitos skirtumai, pelno mokesčio deklaracija.

Įvadas

Įmonių apmokestinamojo ir apskaitinio pelno sumų skirtumai – ne dirbtinai sukeltas, bet dažnai objektyvus reiškinys. Su juo susiduria beveik visų šalių buhalteriai. Kad visi investuotojai iš įmonių gaunamą informaciją suprastų vienodai, būtina vienoda bendrosios finansinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės rengimo metodika. Šito reikia ne tik siekiant teisingai atspindėti įmonių veiklos rezultatus, bet ir norint palyginti kelių, kartais veikiančių netgi skirtingose valstybėse, įmonių bei įvairių laikotarpių veiklos efektyvumą.

Taigi įmonių finansinėje ir mokesstinėje atskaitomybėse apskaičiuojami veiklos rezultatai – visai skirtingi dalykai. Jie negali ir neturi būti tapatinami. Tačiau vedant apskaitą, būtina mokėti atitinkamai atvaizduoti finansinės ir mokesstinės apskaitos skirtumus.

Darbo objektas – apmokestinamasis pelnas.

Darbo tikslas – išsiaiškinti apmokestinamojo pelno apskaičiavimo ypatumus.

Tyrimo metodai. Rašant darbą buvo referatyviai analizuojama literatūra, sisteminamos gautos praktinės žinios. Naudojama Lietuvos ir užsienio autorių literatūra, straipsniai ir įvairūs teisės aktai.

1. Pelnas ekonomikoje ir apskaitoje

Pelningumo siekimas yra natūralus verslo įmonės tikslas, dažnai lemiantis vadovų pasirinkimą, sprendžiant problemas. Todėl pelno informacija labai svarbi planavimui ir kontrolei. Ji reikalinga ne vien vadybos, bet ir mokesčių apskaitai, tik šiam tikslui ji labiau reglamentuojama.

Ekonominiu požiūriu svarbiausias kiekvienos veiklos tikslas – gauti kuo daugiau pajamų ir pelno. Tik rūpinimasis pelnu leidžia efektyviausiai naudoti išteklius. Todėl norint gauti ir teisingai apskaičiuoti pelną būtini ne tik sugebėjimai tinkamai organizuoti gamybą ar prekybą, bet ir tiksliai užfiksuoti uždirbtas pajamas bei joms uždirbti patirtas sąnaudas finansinėje apskaitoje.

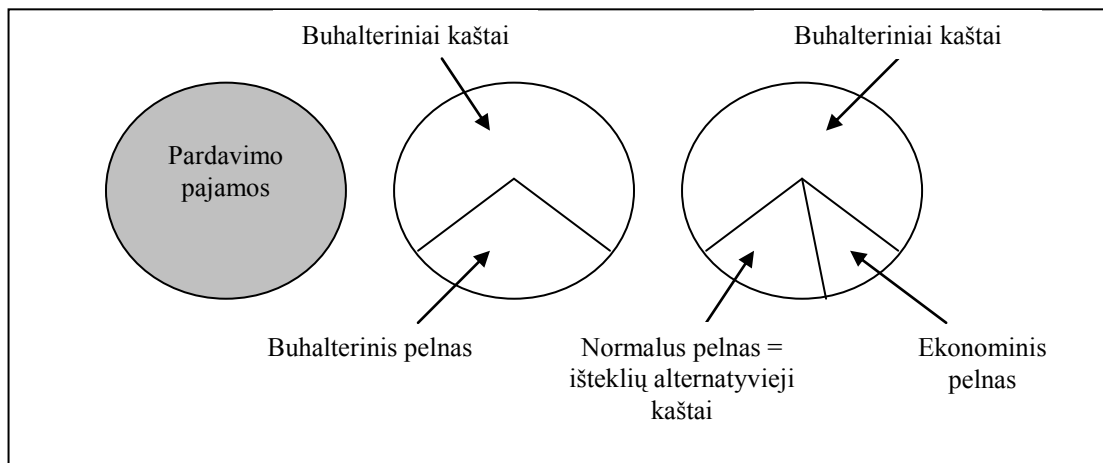
Išanalizavus daugelio autorių (Auštrevičius, P. (1991), Bannock, G. (1992), Pass, C. (1997), Wonacot, P. (1998), Bagdanavičius J. (1999), Snieška, V. (2001), Jurkštienė, A. (2002), Heather, B. (2006), Patackaitė, J. (2008), 24-VAS „Pelno mokestis“ ir kt.) pelno apibrėžimus, galima teigti, kad pelnas bendriausiu požiūriu yra skirtumas tarp pajamų ir išlaidų, o jo rūšis priklauso nuo to kokios išlaidos bus atimtos iš pajamų.

Ekonomikos teorijos disciplinose (bei knygose) dažniausiai yra aptariamasi dvi pelno rūšys: buhalterinis ir ekonominis pelnas. Įmonės bendrųjų pajamų ir buhalterinių išlaidų skirtumas vadinamas buhalteriniu (apskaitiniu) pelnu, o bendrųjų pajamų ir ekonominių išlaidų skirtumas - ekonominiu pelnu. Buhalterinės išlaidos yra realios verslo įmonės išlaidos, kai pinigai sunaudojami darbo užmokesčiui, medžiagoms, kurui, nuomai, palūkanoms ir t.t. Šios išlaidos vadinamos eksplicitinėmis arba aiškiomis. Jos įrašomos į buhalterines knygas, todėl ir vadinamos buhalterinėmis išlaidomis.

Ekonominės išlaidos skiriasi nuo buhalterinių išlaidų tuo, kad į pirmųjų sudėtį dar yra įtraukiamos ir prarastos alternatyvios pajamos, kurias verslininkas gautų palūkanomis arba kaip atlyginimą už darbą ir pan. Tokias negautas pajamas jis gautų arba palūkanomis, idėjęs pinigus į banką, ar paskolinęs kitiems, jei kapitalą būtų panaudojęs ne savo verslui, arba kaip atlyginimą už darbą, pasisamdęs svetimoje įmonėje

atlikti tas pačias funkcijas. Webster, T. J. (2003), Bernanke, B. (2003) taip pat teigia, kad buhalterio ir ekonomisto pelno supratimas skiriasi. Ekonomisto pelno samprata remiasi tuo, kad resursai yra nepakankami ir gali būti alternatyviai panaudojami. Tam tikrų išteklių naudojimas prekės ar paslaugos gamybai reiškia, kad alternatyvios produkcijos gamyba neįmanoma.

Be prieš tai aptartų ekonominio ir buhalterinio pelno, Bernanke, B. (2003), Bagdanavičius J. (1999) išskiria normalųjį pelną, kuris apibūdinamas kaip skirtumas tarp buhalterinio ir ekonominio pelno. Normalus pelnas kiekybiškai apima išteklių alternatyvius kaštus. (1 pav.)



Šaltinis: Bernanke, B. (2003) Principles of Microeconomics, p. 195.

1 pav. Skirtumas tarp buhalterinio ir ekonominio pelno

Pickering, C. (2007) teigia, kad apskaičiuojant numanomas ir aiškias išlaidas galima nustatyti kada įeiti, pasilikti arba palikti rinką, bei koks ekonominio pelno tipas generuojamas. Atliekant ekonominį pelno įvertinimą, galimos trys situacijos: ekonominis pelnas, ekonominiai nuostoliai ir nulinis ekonominis pelnas.

- Ekonominis pelnas reiškia įeiti arba pasilikti rinkoje. Įmonės bendra pajamų suma yra daugiau nei pakankama tiesioginių ir netiesioginių išlaidų padengimui. Kitaip tariant, pardavimų pajamos padengia daugiau nei naudojamų išteklių alternatyvios išlaidos.
- Ekonominiai nuostoliai reiškia palikti rinką. Šiuo atveju aiškios ir numanomos išlaidos yra didesnės nei gaunamos pajamos. Neigiamas ekonominis pelnas reiškia, jog išteklius reikia perkelti į alternatyvias veiklas.
- Nulinis ekonominis pelnas reiškia, jog pardavimų pajamos padengia buhalterines ir alternatyvias išlaidas. Čia nėra jokių paskatinių perkelti alternatyvias išlaidas į kitą veiklą.

Kadangi darbe siekiama išsiaiškinti kaip teisingai apskaičiuoti apmokestinamąjį pelną, plačiau bus panagrinėtas buhalterinis pelnas. Pelnas yra apskaičiuojamas naudojantis pelno (nuostolių) ataskaita, kurios sudarymą reglamentuoja 3-iasis VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“.

Yra naudojami du pelno (nuostolių) ataskaitos sudarymo būdai: 1) vienkopė ir 2) daugiapakopė. Vienkopėje sistemoje yra atskirai sugrupuotos pajamos ir sąnaudos, o šių rodiklių skirtumas parodo pelną arba nuostolius. Daugiapakopėje sistemoje įmonės veiklos galutinis rezultatas yra apskaičiuojamas remiantis keliais tarpiniais pelno apskaičiavimais. Lietuvoje bei kitose pasaulio šalyse pelnas yra skaičiuojamas daugiapakope sistema. Informacija apie įmonėje uždirbtas pajamas, patirtas sąnaudas bei gautus veiklos rezultatus yra tam tikru būdu suklasifikuota ir detalizuota. Remiantis pelno (nuostolių) ataskaita yra išskiriamos šios pelno rūšis: bendrasis pelnas (nuostoliai), tipinės veiklos pelnas (nuostoliai), įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai), pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą ir grynas pelnas (nuostoliai). Pelno rodiklio forma priklauso nuo to, kokios sąnaudos ir kokios įmonės veiklos sritys aprėpiamos jį skaičiuojant.

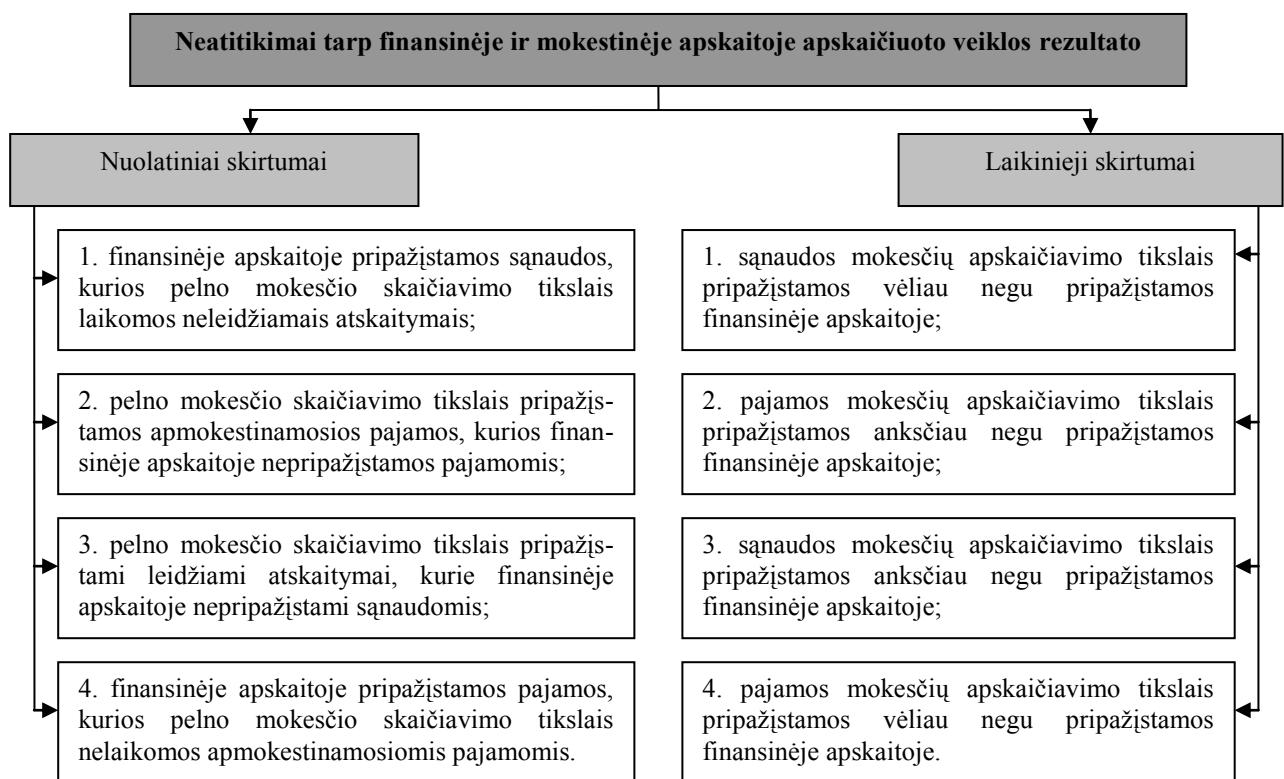
2. Finansinės ir mokesstinės apskaitos skirtumai

Kaip teigia D'Ascenzo, M. (2003), mokesčių ir finansinės apskaitos sistemos egzistuoja dėl skirtingų priežasčių. Mokesčių sistema egzistuoja tam, kad surinktų pajamas visuomenei ir tam, kad apsaugotų arba neapsaugotų tam tikras veiklos šakas bei atliktų pajamų perskirstymą. Iš kitos pusės, finansinė apskaita egzistuoja dėl finansinių ataskaitų pateikimo, kurios reikalingos informacijos vartotojams, t.y. aprūpintų reikiama informacija akcininkus, kreditorius ar būsimus investuotojus. Pagrindinė buhalterio atsakomybė apsaugoti finansinių ataskaitų vartotojus nuo galimo suklaidinimo. Dėl šių skirtingų tikslų galima teigti, kad mokesčių pajamų arba nuostolių skaičiavimas yra skirtingas nuo finansinio pelno (nuostolių)

apskaičiavimo. Taip yra todėl, kad mokesčių apskaičiavimo taisyklės yra griežtesnės, nes gali priverstinai išgauti pinigų iš mokesčių mokėtojo.

Ribotos civilinės atsakomybės įmonės pasibaigus atskaitiniam laikotarpiui privalo parengti finansinę atskaitomybę ir deklaruoti atskaitinio laikotarpio pelno mokestį. Taigi už tą patį atskaitinį laikotarpį įmonės apskaičiuoja uždirbtą apskaitinį rezultatą ir uždirbtą mokestinį rezultatą. Apskaitinis pelnas yra nustatomas vadovaujantis VAS išdėstytais bendraisiais apskaitos principais, turto ir įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų pripažinimo taisyklėmis.

Mokesčius reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuotas atskaitinio laikotarpio pelnas (nuostoliai), nuo kurio apskaičiuojamas mokėtinas (atgautinas) pelno mokestis, apibūdintas kaip apmokestinamasis pelnas (mokestiniai nuostoliai). Pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas yra nustatomas vadovaujantis pelno mokestį reglamentuojančiuose teisės aktuose išdėstytais taisyklėmis. Reikalavimai, taikomi pelno mokesčiui skaičiuoti, daugeliu atvejų nesutampa su VAS įtvirtintomis taisyklėmis, taikomomis finansinėje apskaitoje apskaičiuojant apskaitinį pelną. Todėl finansinėje apskaitoje pelno (nuostolių) atskaitoje apskaičiuotas apskaitinis pelnas nesutampa su apmokestinamuoju pelnu. Juškauskas, G. (2006), Kalčinskas, G. (2007), Kothari, J. (2006), Hey-Cunningham, D. (2006) išskiria laikinuosius ir nuolatinus neatitikimus tarp finansinės ir mokestinės apskaitos. (2 pav.)



Šaltinis: sukurta autorės pagal Juškauskas, G. (2006), Kalčinskas, G. (2007).

2 pav. Neatitikimai tarp finansinėje ir mokestinėje apskaitoje apskaičiuoto pelno

Nuolatiniai skirtumai – tai apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumai, susidarantys dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal apskaitą ir mokesčius reglamentuojančius teisės aktus. Kartą susidarę šie skirtumai neišnyksta būsimaisiais atskaitiniais laikotarpiais. Nuolatiniai skirtumai neregistruojami finansinėje apskaitoje ir neatspindimi finansinėje atskaitomybėje.

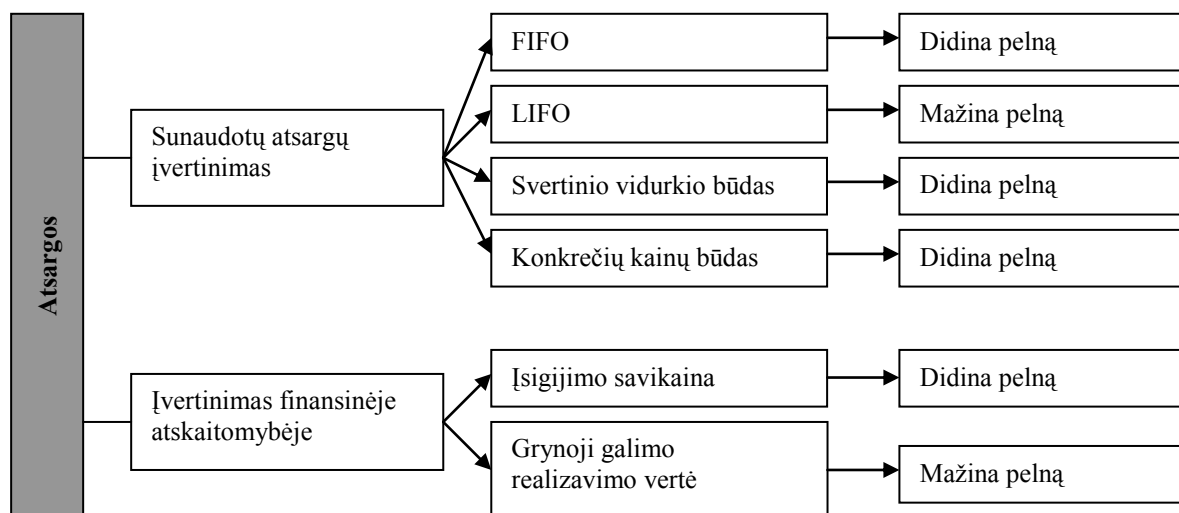
Pirmasis ir antrasis nuolatinųjų skirtumų atvejais padidina apmokestinamąjį pelną lyginant su apskaitiniu, dėl to padidėja pelno mokesčio sąnaudos. Trečiasis ir ketvirtasis atvejai duoda priešingą rezultatą, t.y. sumažėja apmokestinamasis pelnas. Dažniausiai pasikartojantis yra pirmasis nuolatinųjų skirtumų atvejis, kai finansinėje apskaitoje pripažįstamos sąnaudos, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais laikomos neleidžiamais atskaitymais. Tokių nuolatinųjų skirtumų pavyzdys yra visos PMĮ 17 straipsnyje reglamentuotos ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus viršijančios sąnaudos (reprezentacijos, natūralios netekties ir kt.) bei kai kurios 31 straipsnyje pateiktos sąnaudos (netesybos, baudos, delspinigiai ir kt.). Trečiasis atvejis pasitaiko ne taip dažnai, bet galima rasti praktinių pavyzdžių tokių, kaip paramos, investicinio projekto, tyrimo ir plėtros išlaidos.

Laikinieji skirtumai gyvuoja ribotą laiką: susidarę vieną ataskaitinį laikotarpį, laikinieji skirtumai išnyksta būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais. Laikinių skirtumų susidarymo priežastis yra skirtingas turto ar išpareigojimo pripažinimas finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais. Dėl to ataskaitiniu laikotarpiu apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais skirtingai pripažįstamos su tuo turtu ar išpareigojimu susijusios pajamos ir (arba) sąnaudos. Laikinių skirtumų egzistavimo laikotarpio (jis būtinai trunka daugiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį) pabaigoje turto ar išpareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumas visiškai išnyksta. Pirmasis ir antrasis laikinių skirtumų atvejis padidina apmokestinamąjį pelną, o trečiasis ir ketvirtasis – sumažina. Pirmasis laikinių skirtumų atvejis gali atsirasti, kai įmonė formuoja atidėjimus. Antrasis laikiniojo skirtumo pavyzdys galėtų būti išsimokėtinai parduodamų prekių apskaita. Trečiasis atvejis pasitaiko kai įmonė taiko pagreintą nusidėvėjimo metodą. Ketvirtasis atvejis pasitaiko retai, o pagal galiojančius įstatymus tokio atvejo iš viso neturėtų būti.

3. Pelno valdymas

Pelno valdymas yra glaudžiai susijęs su prieš tai nagrinėtais neatitikimais tarp finansinėje ir mokesstinėje apskaitoje apskaičiuoto įmonės veiklos rezultato, t.y., jeigu įmonėje vyksta pelno valdymas, tuomet pelnas gali būti padidintas arba sumažintas. Dechow, P.M. (2000) savo straipsnyje pateikia tokius pelno valdymo apibrėžimus: „tikslingas kišimasis į finansinių ataskaitų rengimo procesą, siekiant išgauti tam tikros asmeninės naudos“ bei „pelno valdymas atsiranda tuomet, kai vadovai vertina finansines ataskaitas, struktūrinius sandorius, siekiant pakeisti finansines ataskaitas, tam, kad suklaidintų suinteresuotus asmenis dėl įmonės ekonominės padėties arba darytų įtaką kontraktams, kurie priklauso nuo apskaitos rezultatų“. Pelno valdymas gali būti atliekamas prisilaikant įstatymų ir standartų, bei nesilaikant įstatymų – sukčiaujant. Pagrindiniai motyvai, kodėl vyksta pelno valdymas, tai vadovams skiriamos premijos už puikius rezultatus, pelno išlyginimas, įmonės vertės padidinimas, pelno mokesčio minimizavimas ir kt.

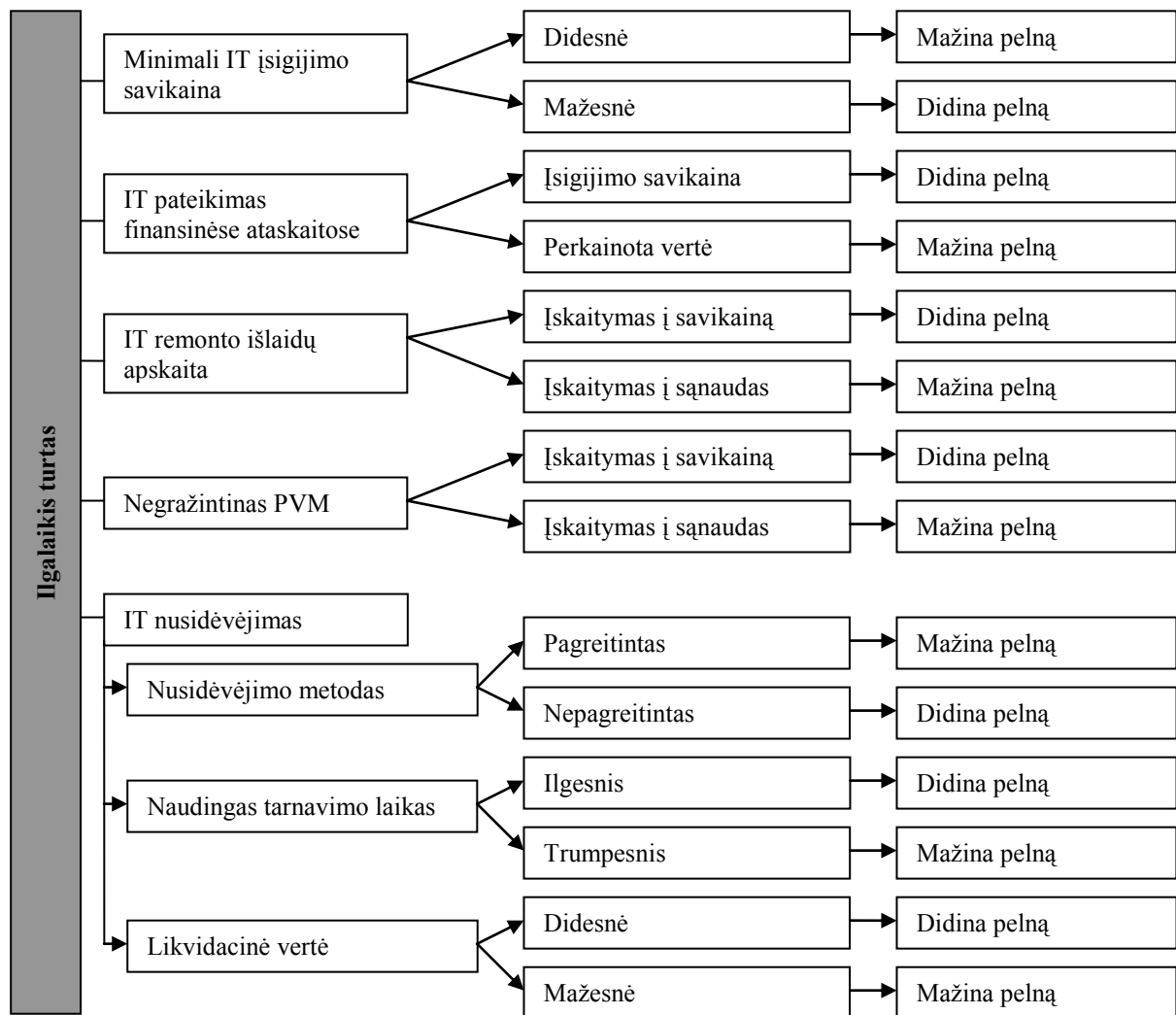
Šiame straipsnyje bus nagrinėjamas tik vienas iš pelno valdymo metodų – apskaitos politikos priemonių pasirinkimas. Formuojant įmonės apskaitos politiką daugiausia laisvės yra palikta renkantis ilgalaikio turto ir atsargų apskaitos metodus bei būdus, vienu ar kitu metodų pasirinkimas gali apspręsti, kokią apskaitos politiką įmonė pasirinks: pelną didinančią ar pelną mažinančią. Prielaidos, jog tai yra pelną didinanti arba pelną mažinanti apskaitos politika, daromos remiantis, kad šalyje vyrauja infliacija.



Šaltinis: sukurta autorės remiantis VAS.

3 pav. Atsargų apskaitos metodų pasirinkimas

Remiantis 3 pav. apskaitant atsargas įmonė turi pasirinkti kaip įvertins sunaudotas atsargas bei kokia verte pateiks finansinėse ataskaitose. Siekdama sumažinti pelną, sunaudotas atsargas vertins LIFO metodu ir finansinėse ataskaitose pateiks grynąją galimo realizavimo vertę. Pasirinkusi kitus metodus (FIFO, svertinio vidurkio, konkrečių kainų) – įmonė padidins uždirbtą pelną.



Šaltinis: sukurta autorės remiantis VAS.

4 pav. Ilgalaikio turto apskaitos metodų pasirinkimas

Didesnis galimų metodų pasirinkimas yra apskaitant ilgalaikį turtą. (4 pav.) Įmonė savo apskaitos politikoje turi nusistatyti minimalią ilgalaikio turto įsigijimo savikainą. Pasirinkusi didesnę minimalią ilgalaikio turto įsigijimo savikainą įmonė sumažina uždirbtą pelną, o priešingu atveju – padidina. Kaip atsargų, taip ir ilgalaikio turto pateikimas finansinėse ataskaitose įsigijimo savikaina didina pelną, o pateikimas perkainota verte – mažina. Atlikto ilgalaikio turto remonto ar rekonstrukcijos išlaidos, priklausomai nuo tam tikrų sąlygų, gali būti iš karto nurašomos į sąnaudas, taip sumažinant pelną, arba įskaitomos į savikainą bei nudėvimos per likusį naudingą tarnavimo laiką, padidinant pelną esamuoju laikotarpiu. Jeigu įmonė nėra PVM mokėtoja, negražintino PVM įskaitymas į savikainą didina pelną, o įskaitymas į sąnaudas – mažina. Ilgalaikio turto nusidėvėjimas apima tris aspektus: nusidėvėjimo metodo, naudingo tarnavimo laiko ir likvidacinės vertės pasirinkimą. Siekiant sumažinti pelną įmonė rinksis pagreintą nusidėvėjimo metodą, trumpesnį naudingo tarnavimo laiką bei mažesnę likvidacinę vertę. Nepagreitinto nusidėvėjimo metodo, ilgesnio naudingo tarnavimo laiko bei didesnės likvidacinės vertės pasirinkimas – padidina pelną.

Be atsargų ir ilgalaikio turto apskaitos metodų pasirinkimo, įmonė dar gali formuoti atidėjinius, t.y. išsipareigojimus, kurių galutinės padengimo sumos ar įvykdymo laiko negalima tiksliai nustatyti, tačiau galima patikimai įvertinti. Atidėjinių skaičiavimas mažina įmonės pelną.

Finansinėje apskaitoje įmonė gali rinktis visus šiuos apskaitos politikos formavimo metodus ir būdus, tačiau reikia nepamiršti, kad konkrečios šalies mokesčių įstatymai gali leisti arba neleisti naudoti vieną ar kitą konkretų metodą. Tad siekiant išvengti dvigubos apskaitos tvarkymo, ypač mažose įmonėse, pasirenkant apskaitos politikos metodus ir būdus būtina atsižvelgti į šalies mokesstinę apskaitą reglamentuojančius įstatymus.

4. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas

Skaičiuojant pelno mokestį, finansinės apskaitos rezultatams turi būti atliekami koregavimai, kurių sudėtingumas ir laiko sąnaudos priklauso nuo pasirinktos apskaitos politikos. Kuo labiau finansinė apskaita bus nutolusi nuo PMĮ nuostatų, tuo daugiau koregavimų reikės atlikti bei tuo didesnės bus darbo laiko sąnaudos. Tačiau šios aplinkybės neturėtų daryti įtakos pasirenkamai apskaitos politikai, nes finansinė atskaitomybė turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę.

Visi ribotos civilinės atsakomybės pelno siekiantys juridiniai asmenys, įregistruoti Lietuvos Respublikoje, rengdami finansinių ataskaitų rinkinį, pirmiausia vadovaujasi Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu bei kitais mokesčių įstatymais, o po to verslo apskaitos standartais arba tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais. Todėl finansinėse ataskaitose gautas pelnas prieš apmokestinimą, kaip jau buvo minėta anksčiau, dažniausiai nesutampa su apmokestinamuoju pelnu.

Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas, remiantis PMĮ 11 str., pateikiamas 5 pav.

Apmokestinamasis pelnas	=	Pajamos - neapmokestinamos pajamos - leidžiami atskaitymai - ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai
-------------------------	---	--

Šaltinis: sukurta autorės pagal PMĮ 11 str.

5 pav. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas

Visos neapmokestinamosios pajamos yra išvardintos PMĮ 12 str., tačiau galima įvardinti dažniausiai pasikartojančias bei pateiktas pelno mokesčio deklaracijoje: draudimo išmokos; investicinių bendrovių investicinės pajamos; draudimo įmonių gyvybės draudimo įmokos, investicinės pajamos; pajamos dėl turto ir išipareigojimų, išskyrus pajamas dėl išvestinių finansinių priemonių, įsigytų rizikai drausti, perkainojimo, atliekamo teisės aktų nustatyta tvarka; netesybos, išskyrus netesybas, gautas iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar tų teritorijų gyventojų; turto vertės padidėjimo pajamos už akcijų perleidimą ir kt.

Leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu PMĮ nenustato ko kita.

Ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskiriama: 1) ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos; 2) ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo sąnaudos; 3) komandiruočių sąnaudos; 4) reklamos ir reprezentacijos sąnaudos; 5) natūraliosios netekties nuostoliai; 6) mokesčiai; 7) beviltiškos skolos; 8) įmokos ir išlaidos darbuotojų naudai; 9) specialieji kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimai; 10) parama; 11) narių mokesčiai, įnašai ir įmokos; 12) mokestinio laikotarpio nuostoliai. Taip pat prie ribojamų dydžių galima priskirti mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudas, kurios tris kartus atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį patiriamos.

Pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuotas mokestinių metų pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	
+	pelno prieš apmokestinimą padidinimo (nuostolių sumažinimo) bendra suma: 3) sąnaudų sumos, laikomos neleidžiamais atskaitymais 4) pajamų padidinimo PMĮ nustatytais atvejais suma
-	pelno prieš apmokestinimą sumažinimo (nuostolių padidinimo) bendra suma: 4) neapmokestinamosios pajamos 5) pajamos, kurios apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, į mokesčio bazę (pajamas) neįtraukiamos 6) sąnaudos dėl skirtingo jų pripažinimo pagal PMĮ nuostatas ir finansinėje apskaitoje, mažinančios pelną (didinančios nuostolius)
+	Pozityviosios pajamos
-	Vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo rezultatas
=	Mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas

Šaltinis: sukurta autorės pagal pelno mokesčio deklaraciją.

6 pav. Veiklos rezultatas, apskaičiuotas pelno mokesčio deklaracijoje

Pelno mokesčio deklaracijoje apmokestinamojo pelno apskaičiavimas prasideda nuo to, kad yra įrašomas pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuotas mokesčių metų pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą (6 pav.). Ši suma po to yra koreguojama pelno prieš apmokestinimą padidrinimo (nuostolių sumažinimo) bendra suma, pelno prieš apmokestinimą sumažinimo (nuostolių padidrinimo) bendra suma, pridamos pozityvios pajamos ir atimamas vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo rezultatas. Gautas mokesčio laikotarpio veiklos rezultatas koreguojamas atimant suteiktos paramos bei patirtų nuostolių sumą. Be to, gauta apmokestinamojo pelno suma gali būti sumažinta dėl investicijų, bet ne daugiau kaip 50 proc.

Taigi visi skirtumai tarp finansinės ir mokesčio apskaitos, susiję su pelno apskaičiavimu, atsispindi pelno mokesčio deklaracijoje. Su tokiais neatitikimais (finansinėje apskaitoje jie laikomi nuolatiniais skirtumais) susiduria dauguma įmonių. Todėl, anot Greimienės, J. (2006), praktiškai svarbu vesti tokių skirtumų apskaitą. Galima pateikti tokį praktinį pavyzdį su reprezentacinėmis išlaidomis. Šios sąnaudos apskaitos organizavimo prasme (dėl apskaitos ir mokesčių neatitikimų) reikalauja daugiau dėmesio. Todėl kai kurios įmonės, norėdamos sukaupti informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti, į savo individualų sąskaitų planą įtraukia atitinkamas subsąskaitas. Reprezentacinėms sąnaudoms registruoti įmonės sąskaitų plane galima skirti šias sąskaitas:

- 6102 Skelbimų ir reklamos sąnaudos
- 61021 Reprezentacinės sąnaudos
- 610211 Reprezentacinės sąnaudos (leidžiami atskaitymai)
- 610212 Reprezentacinės sąnaudos (neleidžiami atskaitymai)

Sąskaitų plane detalizuojant reprezentacinių sąnaudų finansinės apskaitos ir mokesčių neatitikimus, tikslinga detalizuoti ir neatskaitomo PVM sąnaudų sąskaitą:

- 6123 Neatskaitomo PVM sąnaudos
- 61231 Neatskaitomo PVM sąnaudos (leidžiami atskaitymai)
- 61232 Neatskaitomo PVM sąnaudos (neleidžiami atskaitymai).

Kiekvieną kartą apskaitoje registruojant reprezentacines sąnaudas, kurios pagal PMĮ 75 proc. bus leidžiami atskaitymai, panaudojamos šios sąskaitos:

- D 610211 Reprezentacinės sąnaudos (leidžiami atskaitymai 75 proc.)
- D 610212 Reprezentacinės sąnaudos (neleidžiami atskaitymai 25 proc.)
- D 2431 Gautinas PVM
- K 4486 Kitos mokėtinos sumos

Pirkimo PVM, kurio negalima atskaityti, registruojamas įrašu:

- D 61232 Neatskaitomo PVM sąnaudos (neleidžiami atskaitymai)
- K 2431 Gautinas PVM

Būtent tokie įrašai padeda sukaupti informaciją, reikalingą pelno mokesčio deklaracijai užpildyti ir palengvina buhalterio darbą ateityje.

Išvados

1. Ekonomikos teorijoje dažniausiai yra aptariamos dvi pelno rūšys: buhalterinis ir ekonominis pelnas. Įmonės bendrųjų pajamų ir buhalterinių išlaidų skirtumas vadinamas buhalteriniu (apskaitiniu) pelnu, o bendrųjų pajamų ir ekonominių išlaidų skirtumas - ekonominiu pelnu. Siekiant įvertinti įmonės galimybes rinkoje, reikėtų apskaičiuoti ekonominį pelną, kuris parodo ar verta toliau vykdyti verslą, nes tie patys investuoti pinigai kitur, gali atnešti didesnę naudą.

2. Mokesčių ir finansinės apskaitos sistemos egzistuoja dėl skirtingų priežasčių, todėl atsiradusius laikinuosius ir nuolatinis skirtumus tarp finansinės ir mokesčio apskaitos būtina atskirti ir suprasti.

3. Pelno valdymas, renkantis apskaitos politikos metodus ir būdus, suteikia galimybę padidinti arba sumažinti pelno mokesį, tačiau tai reikėtų daryti prisilaikant šalies mokesčių įstatymų.

4. Pelnas prieš apmokestinimą ir apmokestinamais pelnas skiriasi, o šie skirtumai atsispindi pelno mokesčio deklaracijoje. Su tokiais neatitikimais (finansinėje apskaitoje jie laikomi nuolatiniais skirtumais) susiduria dauguma įmonių. Todėl praktiškai svarbu vesti tokių skirtumų apskaitą, kad po to buhalteriams būtų lengviau užpildyti pelno mokesčio deklaraciją bei teisingai apskaičiuoti pelno mokesį.

Literatūra

1. AUŠTREVČIUS, Petras; PUPKEVIČIUS, Dainius; TREIGIENĖ, Dalia. (1991) *Šiuolaikinių ekonomikos terminų enciklopedinis žodynas*. Vilnius: Lietuvos komersantas. 512 p. ISBN 5-417-00624-6.

2. BAGDANA VIČIUS, J.; STANKEVIČIUS, P.; LUKOŠEVIČIUS, L. (1999) *Ekonomikos terminai ir sąvokos: (mokomasis žodynas)*. Vilnius: Vilniaus pedagoginio universiteto leidykla. 177 p. ISBN 9986-869-47-1. <<http://www.vpu.lt/bibl/elvpu/15260.pdf>>.
3. BANNOCK, Graham; BAXTER, R.E.; DAVIS, Evan. (1992) *The Penguin dictionary of economics*. London: Penguin books. 448 p. ISBN 0-14-051255-1.
4. BERNANKE, Ben; FRANK, Robert H. *Principles of Microeconomics*. McGraw-Hill Education. 424 p. ISBN 7-302-07666-9.
5. D'Ascenzo, Michael. (2003) *The Tax and Accounting Intercafe*. 15th Australasian Tax Teachers Conference. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugėjo 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/29545.htm&page=1#P24_3490>.
6. DECHOW, Patricia M.; SKINNER, Douglas J. (2002) Earnings management: Reconciling the view of accounting academics, practitioners, and regulators. *Accounting Horizons*, Vol. 14, No. 2. p.235-250.
7. GREIMIENĖ, Jūratė. (2006) Reprezentacijos sąnaudos: finansinės apskaitos ir mokesčių reikalavimų derinimas. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. spalio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vakarai.lt/article.php?id=37>>.
8. HEATHER, Bateman. (2006) *Dictionary of economics: over 3000 terms clearly defined*. London: A & C Black. 220 p. ISBN 978-0-7136-8203-8.
9. HEY-CUNNINGHAM, David. (2006) *Financial statements demystified*. Australia. 336 p. ISBN 1-74114-821-9.
10. JURKŠTIENĖ, Aušra. (2002) *Valdymo apskaita: mokomoji knyga*. Kaunas: Technologija. 162 p. ISBN 9955-09-137-1.
11. JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2006) *Pelno mokesčio finansinė apskaita*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugėjo 20 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=821&new_id=612>.
12. KALČINSKAS, Gediminas. (2003) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis. 860 p. ISBN 9955-04-082-3.
13. KOTHARI, Jagdish; BARONE, Elisabetta. (2006) *Financial Accounting – An International Approach*. Gosport: Ashford Colour Press. 223 p. ISBN 978-0-27369-319-2.
14. Lietuvos Respublikos Seimas. (2001) *Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas Nr. IX-675* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Informacinių technologijų departamentas: Irs.lt. Aktuali redakcija nuo 2009 m. kovo 05 d. [žiūrėta 2009 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=338526&p_query=&p_tr2=>>.
15. PASS, Christopher; LOWES Bryan; DAVIES, Leslie. (1997) *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Baltijos bisnis. 583 p. ISBN 9986-604-01-X.
16. PATAČKAITĖ, Jūratė. (2008) *Įmonės finansinė analizė* [interaktyvus]. Klaipėda: Socialinių mokslų kolegija., [žiūrėta 2009 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.emokymas.lt/emokymas/imones_finansine_analize/178667.html>.
17. PICKERING, Carrie. (2007) *Profits: The Difference between Economic and Accounting Costs, Economic Profit, Economic Loss, and Zero Economic Profit*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2009 m. rugėjo 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://mba651fall2007.wikispaces.com/Profit++the+difference+between+economic+and+accountin+g+costs,+economic+profit,++economic+losses,+and+zero+economic+profit>>.
18. SNIEŠKA, Vytautas; AMBRASIENĖ, Inelija; BERNATONYTĖ, Dalia. (2001) *Mikroekonomika: vadovėlis aukštųjų mokyklų studentams*. Kaunas: Technologija. 293 p. ISBN 9986-13-550-8.
19. VŠĮ Audito ir apskaitos tarnyba. (2003) *12-asis Verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialus turtas“ Nr. VAS-9* [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2008 m. gruodžio 08 d. [žiūrėta 2009 m. rugsėjo 30 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/get.php?f.674>>.
20. VŠĮ Audito ir apskaitos tarnyba. (2003) *24-asis Verslo apskaitos standartas „Pelno mokesčiai“ Nr. 75-2979* [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2007 m. birželio 29 d. [žiūrėta 2009 m. rugėjo 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/get.php?f.719>>.
21. VŠĮ Audito ir apskaitos tarnyba. (2003) *3-asis Verslo apskaitos standartas „Pelno (nuostolių) ataskaita“ Nr. I-46* [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2006 m. gruodžio 22 d. [žiūrėta 2008 m. gruodžio 02 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/get.php?f.275>>.
22. VŠĮ Audito ir apskaitos tarnyba. (2003) *9-asis Verslo apskaitos standartas „Atsargos“ Nr. I-48* [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2006 m. gruodžio 22 d. [žiūrėta 2009 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/get.php?f.662>>.
23. WEBSTER, T.J. (2003) *Managerial Economics: theory and practice*. California: Academic Press. 724 p. ISBN 0-12-740852-5.
24. WONNACOTT, Paul; WONNACOTT, Ronald. (1998) *Mikroekonomika*. Kaunas: UAB „Poligrafija ir informatika“. 571 p. ISBN 9986-850-15-0.

Summary. Peculiarities of taxable income calculation

The article analyzes the calculation of taxable profit in the stock companies. For each company, operating in a market economy, a key performance indicator for the assessment is profit. Profit creates an opportunity to expand operations because it is one of the key indicators for the purpose of assessing business performance. Therefore, first we analyze the concept of profit in the economy and accounting.

In financial and taxable accounting company performance result before income tax deduction almost always vary, so we analyze objective reasons for these discrepancies. In the article big attention is for earnings management. Choosing of accounting policy items, companies can raise or lower profits before calculation of income tax. There is more analysis of Lithuanian companies' taxable profit calculating mechanism, providing practical tips on how to facilitate the accounting officer to fill declaration.

KEY WORDS: economic and accounting profit, earnings management, taxable income, the financial and tax accounting differences, income tax declaration.

3 PRIEDAS. Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ medžiagos titulinio lapo kopija

  	2009 m. gruodžio 4 d. 6-OJI MOKSLINĖ KONFERENCIJA ŪKIO PLĖTRA: TEORIJA IR PRAKTIKA		
APIE FAKULTETĄ	APIE KONFERENCIJĄ	KONFERENCIJOS MEDŽIAGA	ORGANIZATORIAI
		KONFERENCIJOS MEDŽIAGA PLENARINIS PRANEŠIMAS SEKCIJA A Ekonomikos bei vadybos aktualijos ir perspektyvos SEKCIJA B Finansiniai sprendimai verslo aplinkoje SEKCIJA C Vadybos aktualios ir perspektyvos SEKCIJA D Komercijos plėtra globalizacijos sąlygomis	
2009 m. gruodžio 4 d.			
TURINYS 			
PLENARINIS PRANEŠIMAS 			
SEKCIJA A <i>Ekonomikos bei vadybos aktualijos ir perspektyvos.</i>			
Jaunieji tyrėjai, kurie atstovauja VU KHF, KTU, VDU, pateiktuose straipsniuose ekonomikos problemas nagrinėja tokiais aspektais: energetika bei aplinkosauga, lyčių ekonomika, Lietuvos konkurencingumo didinimo galimybės.			
SEKCIJA B <i>Finansiniai sprendimai verslo aplinkoje.</i>			
Teorinės šios sekcijos išvalgos yra apie produkcijos savikainą, pelno valdymą bei įmonės vertę, atsižvelgiama ir į pirkėjų skolų valdymą bei klientų rizikingumą. Pateikta Baltijos šalių palyginamoji analizė apie TUI ir VP rinkas. Analizuojamas finansų krizės poveikis Lietuvos ekonomikai. Gilesnė analizė yra apie portfelio pelningumą ir riziką, bei JAV ir ES apskaitos harmonizuoja.			
SEKCIJA C <i>Vadybos aktualios ir perspektyvos.</i>			
Vadybos srityje dėmesys skiriamas autentiški lyderystei, karjeros valdymui, motyvacijai, lyginamos deklaruojamos personalo valdymo politikos. Atvejų analizės pavyzdžiai: Kauno turizmo organizacijos ir Lietuvos leidybos įmonės.			
SEKCIJA D <i>Komercijos plėtra globalizacijos sąlygomis.</i>			
Šiai sekcijai pateiktas 31 straipsnis, kurių autoriai atstovauja VU KHF, KTU, VDU. Be pagrindinių marketingo konceptų prekės ženklo, reklamos, viešųjų ryšių formavimo, strateginio marketingo, gilinamasi į žiniomis grįstą marketingą bei ekologinius iššūkius, genetiškai modifikuotus produktus.			

4 PRIEDAS. Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ medžiagos, kurioje spausdintas straipsnis, turinio kopija

ŪKIO PLĖTRA: TEORIJA IR PRAKTIKA



6 –oji MOKSLINĖ KONFERENCIJA
ISBN 978-9955-33-503-0

2009 m. gruodžio mėn. 4d.
Kaunas, Lietuva

TURINYS

PLENARINIS PRANEŠIMAS

Prof. dr. (HP) Dainora GRUNDEY	<i>Ekonominės krizės sėmiotika: simbolių interpretacija mokslinių knygų viršeliuose</i>	1
--------------------------------	---	---

A SEKCIJA: EKONOMIKA

ARDARAVIČIŪTĖ Živilė	<i>Socialinės atsakomybės standartas SA 8000</i>	11
BOVEINIS Paulius	<i>Saulės energijos panaudojimo Lietuvoje problemos</i>	16
ŠTREIMIKIENĖ Dalia		
BULKEVIČIŪTĖ Vaida	<i>Lisabonos strategija: inovacijos, užsienio investicijos ir rinkos plėtra</i>	21
PAUKŠTĖ Vaidotas	<i>The Effect of FDI to Sustainable Development in Developing Countries</i>	28
REDIKIENĖ Rolanda	<i>Protekcioniško priemonių taikymo padariniai šalies ekonomikai recesijos metu</i>	34
ŠIKŠNELYTĖ Indrė	<i>Elektros energijos rinkos atvėrimo teorinis pagrindimas</i>	39
JANKAUSKAS Rytis	<i>Lietuvos pramonės vystymosi poveikis aplinkai</i>	53
KALNIETĖ Mingailė	<i>Lietuvos aktyvaus poilsio instruktorių veiklos raiška, panaudojant ES šalių patirtį</i>	66
KIAUŠIENĖ Ilona	<i>Moteryų skurdo problemos Lietuvoje</i>	73
KLUPŠAITĖ Almantė	<i>Būsto kreditų rinkos ypatybės Baltijos šalyse</i>	74
KUNCYTĖ Viktorija	<i>ES regioninė politika: Kauno regiono įmonių klasterizacijos galimybės</i>	82
SARVUTYTĖ Miglė		
KULVELYTĖ Birutė	<i>Mokslų ir technologijų įtaka Lietuvos konkurencingumui</i>	97
STASIULAITYTĖ Rasa	<i>ES prekyba šiltnamio efektą sukeliančių dujų emisijomis Lietuvoje</i>	108

B SEKCIJA: FINANSAI

GASIŪNAITĖ Reda	<i>Produkcijos savikainos kalkuliavimas gamybinėse įmonėse</i>	116
MATUSEVIČIENĖ Lina	<i>Reikalavimai balanso sudarymui ir ataskaitos tobulinimo galimybės</i>	118
MOCKEVIČIŪTĖ Asta	<i>Pelno valdymo prielaidos ir tyrimo metodai</i>	119
KARPAVIČIENĖ Egidija	<i>Įmonės vertę lemiantys veiksniai</i>	121
STOŠKUTĖ Simona	<i>Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo ypatumai</i>	129
VAIŠNORAITĖ Ema	<i>Teoriniai pirkėjų skolų valdymo sprendimai</i>	130
GUDELEVIČIŪTĖ Irma		
ZAVECKAS Karolis		
TREIGYTĖ Živilė	<i>Klientų rizikingumo vertinimas</i>	137
LAJAUSKIENĖ Giedrė	<i>Grynosios galimo realizavimo vertės nustatymo problemos</i>	147
MOCKUTĖ Inga	<i>Tiesioginių užsienio investicijų palyginamoji analizė Baltijos šalyse</i>	153
PAŠKEVIČIUS Paulius	<i>Didžiųjų pasaulio akcijų rinkų įtaka Baltijos šalių vertybinių popierių rinkos indeksams</i>	154
TERESIENĖ Deimantė		
RAČICKAS Evaldas	<i>Pasaulinė finansų krizė ir jos poveikis Lietuvos ekonomikai</i>	156
VALUKONIS Mantas	<i>Portfelio sudaryto iš ETF fondų pelningumo ir rizikos vertinimas</i>	167
TERESIENĖ Deimantė		
VETRIAKAITĖ Greta	<i>JAV ir ES apskaitos harmonizacijos įvertinimas</i>	168

5 PRIEDAS. Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ programos kopija

D1 SEKCIJA. Komercijos plėtra globalizacijos sąlygomis

Pirmininkauja: Bernardas Toluba, Rita Jankūnaitė
14.00–18.00, 11 a.

14.05–14.15 Dovilė Adamonytė (VU KHF) Vartotojų impulsyvaus pirkimo ypatumai.

14.20–14.30 Simona Bakutytė (VU KHF) Value-based marketing: assessing shareholders' value.

14.35–14.45 Vita Butkutė (VU KHF) The Influencers of buyers' behaviour and purchasing decisions.

14.50–15.00 Kristina Benesevičienė (VU KHF) E-consumers' behaviour: differences with offline consumers.

15.05–15.15 Laura Gajauskaitė, Aurelija Ganusauskaitė (VDU) Jutiminio marketingo samprata ir esmė.

15.20–15.30 Agnė Naureckienė (KTU) Importance of branding during economic downturn.

15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA (prie J. Jablonskio a.)

16.00–16.10 Sandra Martišiūtė, Gabrielė Vilutytė (VU KHF) Consumers' preference towards product or brand: the interface of loyalty and satisfaction origins.

16.15–16.25 Jolanta Pilybaitytė (VU KHF) Asmenybės prekės ženklo formavimas.

16.30–16.40 Indrė Žabaliūnaitė (VU KHF) Virusinio marketingo galimybės didinant prekės ženklo vertę.

16.45–16.55 Ilona Bartkevičiūtė (VU KHF) Travel decision-making: information search and processing.

17.00–17.10 Inga Bajoraitė (VU KHF) Organizacijos kaip prekės ženklo įvaizdžio kūrimas.

17.15–17.25 Renata Dubnikovienė (VU KHF) Prekės ženklo kūrimo internete modeliavimas.

17.25–17.35 Vaidotas Paukštė (VDU) The effect of metaphor to brand perception.

17.35–17.45 Jociūtė Milda (VU KHF) Reklamos naudojimas politikoje ir jos įtaka rinkėjams.

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija. Geriausių pranešimų apdovanojimas. (11 a.)

D2 SEKCIJA. Komercijos plėtra globalizacijos sąlygomis

Pirmininkauja: Lina Verbauskienė, Ingrida Daugėlaitė
14.00–18.00, M. Biržiškos a.

14.05–14.15 Neringa Juškaitė (VU KHF) Segmenting sports tourism market.

14.20–14.30 Raimonda Luožytė (VU KHF) Žiniomis grįsto marketingo taikymas leidyboje.

14.35–14.45 Neringa Radžiuvienė (VU KHF) Viešųjų ryšių kampanija universitete: traukimo-stūmimo strategijų įvertinimas.

14.50–15.00 Vilija Surblytė (VU KHF) Stipraus prekės ženklo įvaizdžio kūrimas.

15.05–15.15 Dovilė Atutytė, Marina Basangova, Daiva Laurinaitytė, Neringa Ramoškaitė (VU KHF) Socialinės atsakomybės nauda Lietuvos įmonėms.

15.20–15.30 Edita Korsakienė (VU KHF) Motyvavimo priemonių vertinimas Lietuvos bankininkystės sektoriuje.

15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA (prie J. Jablonskio a.)

16.00–16.10 Kristina Petruškevičiūtė, Rosita Basevičienė (VU KHF) Naujos vakcinės įdiegimas į rinką–poreikis ar būtinybė.

16.15–16.25 Ieva Sviklaitė (VU KHF) Socialinės reklamos raiška Lietuvos rinkoje.

16.30–16.40 Indrė Vanagaitė (VU KHF) Genetiškai modifikuoti produktai Lietuvos rinkoje.

16.45–16.55 Ieva Vilkelytė (VU KHF) Marketingo iššūkiai ekologiniame gyvenime.

17.00–17.10 Ingrida Daugėlaitė (VU KHF) Verslo partnerystės vystymas vidaus marketingo pagrindu: UAB „Bioprojektas“ pavyzdys.

17.15–17.25 Monika Lukašėkinaitė (VU KHF) Strateginio marketingo planavimo vertinimas Kauno sveikatingumo centruose.

17.30–17.40 Aušra Nedzinskienė (VU KHF) Sėkmingo miesto prekės ženklo kūrimo prielaidos.

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija. Geriausių pranešimų apdovanojimas. (11 a.)



VILNIAUS UNIVERSITETO
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS

PROGRAMA

ŪKIO PLĖTRA: TEORIJA IR PRAKTIKA

6-oji MOKSLINĖ KONFERENCIJA,
skirta Vilniaus universiteto
Kauno humanitarinio fakulteto
45-erių metų jubiliejui paminėti

2009 m. gruodžio 4 d.
KAUNAS, LIETUVA

5 PRIEDAS. (tęsinys) Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ programos kopija

12.00–13.00 REGISTRACIJA (prie J. Jablonskio a.)

13.00–13.40 PLENARINIS POSĖDIS (11 a.)

Pranešėjai:

Prof. dr. Rasa Kanapickienė (VU KHF, Lietuva)

Sveikinimo kalba

Prof. dr. Dainora Grundey (VU KHF, Lietuva)

Ekonominės krizės semiotika: simbolių interpretacija mokslinių knygų viršeliuose

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija. Geriausių pranešimų apdovanojimas. (11 a.)

A SEKCIJA. Ekonomikos aktualijos ir perspektyvos

Pirmininkauja: Iлона Kiaušienė, Miglė Sarvutytė
14.00–18.00, J. Jablonskio a.

14.00–14.10 Živilė Ardaravičiūtė (VU KHF) Socialinės atsakomybės standartas SA 8000.

14.10–14.20 Paulius Boveinis (VU KHF) Saulės energijos panaudojimo Lietuvoje problemos.

14.20–14.30 Vaida Bulkevičiūtė (VU KHF) Lisabonos strategija: inovacijos, užsienio investicijos ir rinkos plėtra.

14.30–14.40 Vaidotas Paukštė (VDU) The effect of FDI to sustainable development in developing countries.

14.40–14.50 Rolanda Redikienė (KTU) Protekcionizmo priemonių taikymo padariniai šalies ekonomikai recesijos metu.

14.50–15.00 Miglė Sarvutytė, Dalia Štreimikienė (VU KHF) Darbo jėgos migracija lyčių aspektu: moterų migracija.

15.00–15.10 Indrė Šikšnelytė (VU KHF) Elektros energijos rinkos atvėrimo teorinis pagrindimas.

15.10–15.20 Rytis Jankauskas (VU KHF) Lietuvos pramonės vystymosi poveikis aplinkai.

15.20 - 15.30 Mingailė Kalmietė (VU KHF) Lietuvos aktyvaus poilsio instruktorių veiklos raiška, panaudojant ES šalių patirtį.

15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA (prie J. Jablonskio a.)

16.00–16.10 Iлона Kiaušienė (VU KHF) Moterų skurdo problemos Lietuvoje.

16.20–16.30 Almantė Klupšaitė (VU KHF) Būsto kreditų rinkos ypatybės Baltijos šalyse.

16.40–16.50 Birutė Kulvelytė (VDU) Mokslo ir technologijų įtaka Lietuvos konkurencingumui.

17.00–17.10 Rasa Stasiulaitytė (VU KHF) ES prekyba šiltnamio efektą sukeliančių dujų emisijomis Lietuvoje.

17.20–17.30 Jolita Krumplytė (VGTU) Šešėlinės ekonomikos priežasčių ir veiksmų tyrimas ekspertinio vertinimo metodu: Lietuvos atvejis.

17.30–17.40 Jurgita Plytnikaitė (KTU) Subjektyvios gyvenimo kokybės ir socialinės-ekonominės gerovės santykis: teoriniai aspektai.

B SEKCIJA. Finansiniai sprendimai verslo aplinkoje

Pirmininkauja: Živilė Grundienė, Darius Gliaubicas
14.00–18.00, Mokslo darbuotojų skaitykla

14.00–14.10 Reda Jasiūnaitė (VU KHF) Produkcijos savikainos kalkuliavimas gamybinėse įmonėse.

14.10–14.20 Lina Matusevičienė (VU KHF) Reikalavimai balanso sudarymui ir ataskaitos tobulinimo galimybės.

14.20–14.30 Asta Mockevičiūtė (VU KHF) Pelnio valdymo teoriniai aspektai.

14.30–14.40 Egidija Karpavičienė (VUKHF) Įmonės vertę lemiantys veiksniai.

14.40–14.50 Simona Stoškutė (VU KHF) Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo ypatumai.

14.50–15.00 Ema Vaišnoraitė, Irma Gudėlevičiūtė, Karolis Zaveckas (VU KHF) Teoriniai pirkėjų skolų valdymo sprendimai.

15.00–15.10 Živilė Treigyte (VU KHF) Klientų rizikingumo vertinimas.

15.10–15.20 Giedrė Lazauskienė (VU KHF) Grynosios galimo realizavimo vertės nustatymo problemos.

15.20–15.30 Inga Mockutė (VU KHF) Tiesioginių užsienio investicijų palyginamoji analizė Baltijos šalyse.

15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA

(prie J. Jablonskio a.)

16.00–16.10 Paulius Paškevičius (VU KHF) Didžiųjų pasaulio akcijų rinkų įtaka Baltijos šalių vertybinių popierių rinkos indeksams.

16.20–16.30 Evaldas Rašickas (KTU) Pasaulinė finansų krizė ir jos poveikis Lietuvos ekonomikai.

16.40–16.50 Mantas Valukonis (VU KHF) Portfelio sudaryto iš ETF fondų pelningumo ir rizikos vertinimas.

17.00–17.10 Greta Vetriakaitė (VU KHF) JAV ir ES apskaitos harmonizacijos įvertinimas

17.20–17.40 Rūta Martinkutė (VU KHF) Turto apibrėžimo įtaka turto pripažinimui finansinėje apskaitoje.

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija. Geriausių pranešimų apdovanojimas. (11 a.)

C SEKCIJA. Vadybos aktualijos ir perspektyvos

Pirmininkauja: Donatas Pilinkus, Renaldas Tatoris
14.00–18.00, 10 a.

14.00–14.10 Rasa Katilienė (VDU) Autentiškos lyderystės teoriniai aspektai.

14.20–14.30 Mantas Normantas, Lina Normantienė (VDU) Lankščios organizacijos kūrimas remiantis lyderio ontopsichologiniu modeliu.

14.40–14.50 Lina Plytnikaitė (VU KHF) Karjeros valdymo įtaka darbuotojų lojalumui.

15.00–15.10 Mindaugas Urbas (VU KHF) Santykių su klientais kūrimo, vystymo ir valdymo optimizavimas programine įranga.

15.10–15.30 Roberta Šleikytė (VU KHF), Diana Žalpytė (VDU) Kvalifikuoto specialisto nuomos galimybių tyrimas.

15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA

(prie J. Jablonskio a.)

16.00–16.10 Roberta Šleikytė (VU KHF), Diana Žalpytė (VDU) Deklaruojamų personalo valdymo politikų palyginamoji analizė.

16.20–16.30 Diana Urbonaitė (VU KHF) Jaunimo integracijos ir adaptacijos proceso analizė Kauno turizmo organizacijose.

16.40 -16.50 Raimonda Zakaravičiūtė (VU KHF) Kūrybinių darbuotojų motyvavimo ypatybės: Lietuvos leidybos įmonės atvejis.

17.00–17.10 Kristina Okuneva (VU KHF) Vadovo kompetencijos ugdymo modelio kūrimas ir taikymas organizacijose.

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija. Geriausių pranešimų apdovanojimas. (11 a.)

6 PRIEDAS. Konferencijos dalyvio pažymėjimo kopija



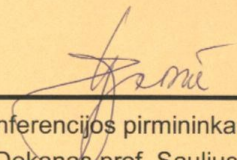
VU KHF

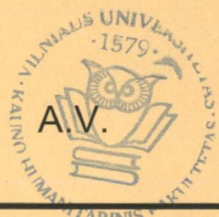
SERTIFIKATAS




INYRSS Network

Pažymime, kad **Simona Stoškutė** skaitė pranešimą tema „*Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo ypatumai*“.


Konferencijos pirmininkas
VU KHF Dekanas prof. Saulius Gudas




Konferencijos mokslinio komiteto pirmininkė
doc. Ingrida Šarkiūnaitė

6-oji mokslinė konferencija
„Ūkio plėtra: teorija ir praktika“
2009 m. gruodžio 4 d., Kaunas
VU Kauno humanitarinis fakultetas ir INYRSS