

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Apskaita, finansai ir bankininkystė
Kodas 62404S102

JŪRATĖ RADKEVIČIŪTĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS SAŲEIKA

Kaunas 2010

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

JŪRATĖ RADKEVIČIŪTĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS SAŲVEIKA

Darbo vadovas _____
(parašas)

(darbo vadovo mokslo laipsnis,
mokslo pedagoginis vardas,
vardas ir pavardė)

Magistrantas _____
(parašas)

Darbo įteikimo data _____

Registracijos Nr. _____

Kaunas 2010

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	4
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS	5
LENTELIŲ SĄRAŠAS	6
ĮVADAS	7
1. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS NEATITIKIMO TEORINĖS PRIELAIIDOS	9
1.1. <i>Finansinės ir mokesstinės apskaitos neatitikimo priežastys</i>	9
1.2. <i>Ryšys tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos</i>	21
2. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS SĄVEIKA LIETUVOJE	32
2.1. <i>Finansinės ir mokesstinės apskaitos ryšys Lietuvos apskaitos sistemoje</i>	32
2.2. <i>Finansinės ir mokesstinės apskaitos neatitikimo įtaka įmonės pelno mokesčiui</i>	42
3. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS NEATITIKIMO TYRIMAS	52
3.1. <i>Efektyvios pelno mokesčio normos tyrimo metodika</i>	52
3.2. <i>Tyrimo rezultatai ir atotrūkio tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos įvertinimas</i>	58
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	76
SANTRAUKA	78
SUMMARY	80
LITERATŪROS SĄRAŠAS	82
PRIEDAI	87

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

BAĮ – Lietuvos Respublikos Būhalterinės apskaitos įstatymas

EMN – efektyvi pelno mokesčio norma

ĮFAĮ – Lietuvos Respublikos Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas

ĮMT – įstatymų nustatytas, standartinis pelno mokesčio tarifas

LR – Lietuvos Respublika

LS – laikinieji skirtumai tarp finansinio ir mokestinio pelno

NS – nuolatiniai skirtumai tarp finansinio ir mokestinio pelno

PMĮ – Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas

TFAS - Tarptautiniai finansinės apskaitos standartai

VAS – Verslo apskaitos standartai

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Skirtumai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos	12
2 pav. Holmes (1999) pajamų piramidė.....	13
3 pav. Apskaitos standartų skirstymas pagal jų ryšį su mokesčių įstatymais	30
4 pav. Verslo apskaitos standartų grupavimas pagal Fayle (1990) metodiką.....	36
5 pav. Leidžiamų atskaitymų pripažinimas pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais.....	39
6 pav. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas.....	40
7 pav. Finansinės apskaitos ir mokesčių taisyklių ryšys apskaičiuojant pelno mokestį.....	41
8 pav. Apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, sukuriančių atidėtojo mokesčio įsipareigojimą, susidarymas	46
9 pav. Atidėtųjų mokesčių susidarymo priežastys.....	47
10 pav. 2005 m. įmonių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo	60
11 pav. 2006 m. įmonių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo	60
12 pav. 2007 m. įmonių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo	61
13 pav. 2008 m. įmonių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo	61
14 pav. 2005 m. įmonių grupių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo.....	62
15 pav. 2006 m. įmonių grupių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo.....	62
16 pav. 2007 m. įmonių grupių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo.....	63
17 pav. 2008 m. įmonių grupių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo.....	63
18 pav. Pardavimų pajamų ir EMN sklaidos diagrama ir regresija	68
19 pav. Pardavimų pajamų ir nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresija.....	68
20 pav. Turto ir EMN sklaidos diagrama ir regresija	69
21 pav. Turto ir nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresija.....	69
22 pav. Bendrojo pelno ir EMN sklaidos diagrama ir regresija	70
23 pav. Bendrojo pelno ir nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresija	70
24 pav. Pardavimų pajamų ir faktinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresija.....	73
25 pav. Turto ir faktinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresija.....	73
26 pav. Bendrojo pelno ir faktinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresija.....	74

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė Mokestinės ir finansinės apskaitos taisyklių skirtumai	16
2 lentelė Orientavimasis į kreditorius ir orientavimasis į akcininkus	23
3 lentelė Bendroji ir romėnų teisės sistema	24
4 lentelė Ryšys tarp apskaitos ir apmokestinimo	25
5 lentelė Kontinentinio Europos ir anglo-saksų apskaitos modelio palyginimas	26
6 lentelė Kontinentinio Europos ir anglo-saksų modelio apskaitos savybių palyginimas	27
7 lentelė Lietuvos apskaitos sistemos palyginimas su kontinentiniu Europos ir anglo-saksų apskaitos modeliu	33
8 lentelė 2005 – 2008 m. įmonių vidutinės EMN ir vidutiniai nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo	58
9 lentelė 2005 – 2008 m. įmonių grupių vidutinės EMN ir vidutiniai nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo	59
10 lentelė Nuolatinių ir laikinųjų skirtumų pasiskirstymas darant įtaką faktinėms pelno mokesčio sąnaudoms	64
11 lentelė EMN ir faktinio pelno mokesčio priklausomybė nuo pardavimo pajamų, bendrojo pelno ir turto	66
12 lentelė Regresijos koeficientai	71

ĮVADAS

Temos aktualumas. Nors finansinės apskaitos taisyklės yra įmonės apskaitos vedimo ir mokesčių deklaracijų rengimo pagrindas, finansinės ir mokestinės apskaitos ryšys visada buvo sudėtingas. Esminė šių dviejų apskaitos sistemų neatitikimo priežastis yra jų skirtinga paskirtis bei tikslai ir principų neatitikimas. Finansinės atskaitomybės tikslas yra įvertinti veiklos rezultata, siekiant žinoti realią padėtį, o mokestinės atskaitomybės – apmokestinti veiklos rezultata.

Ryšys tarp finansinės ir mokestinės apskaitos yra besirutuliojantis ir tuo pačiu jis yra kur kas sudėtingesnis procesas nei iš pradžių gali pasirodyti. Įvairiose šalyse finansinės ir mokestinės apskaitos ryšio stiprumo lygiai yra skirtingi, tačiau nei viena šalis negali visiškai išvengti neatitikimo tarp šių dviejų apskaitos rūšių. Iš tikrųjų yra logiškai pagrindžiamų priežasčių, kodėl mokestiniai įsipareigojimai turėtų būti nustatomi remiantis finansine apskaita, tačiau ne visada yra taip, kadangi apskaitos vedimas pagal mokesčių reikalavimus priklauso nuo daugelio faktorių, atitinkančių apmokestinimo, o ne finansinės apskaitos tikslus. Didėjantis atotrūkis tarp finansinės ir mokestinės apskaitos paskutiniuoju metu sulaukė didelio susidomėjimo ir diskusijų.

Finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo problema yra aktuali ir gilėjanti daugelyje pasaulio valstybių. Ryšys tarp finansinės apskaitos taisyklių ir mokesčių įstatymų Lietuvoje taip pat yra silpnas. Įsigaliojus Verslo apskaitos standartams, neatitikimas tarp finansinės ir mokestinės apskaitos tapo neišvengiamas. Ypatingai reikšminga yra pelno mokesčio apskaita, kadangi finansinė ir mokestinė apskaita pelno mokesčio bazę apskaičiuoja skirtingai. Apskaitinis pelnas nesutampa su apmokestinamuoju pelnu, todėl svarbu nustatyti finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo priežastis, skirtumų rūšis ir jų daromą įtaką įmonių mokamam pelno mokesčio dydžiui. Dėl šios priežasties Lietuvos įmonėms yra aktualus efektyvios pelno mokesčio normos skaičiavimas.

Darbo objektas – finansinė ir mokestinė apskaita.

Darbo tikslas yra išnagrinėti finansinės ir mokestinės apskaitos sąveiką, nustatant finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo priežastis ir galimus ryšio ar neatitikimo atvejus tarptautiniu mastu bei giliau analizuojant finansinės ir mokestinės apskaitos ryšį Lietuvoje.

Tikslui pasiekti iškelti šie svarbiausi **uždaviniai**:

- 1) Apibrėžti finansinės ir mokestinės apskaitos esmę bei paskirtį ir pateikti pagrindines finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo priežastis.
- 2) Nustatyti galimus ryšio ar neatitikimo tarp finansinės ir mokestinės apskaitos tipus ir atvejus.

3) Apibūdinti pelno mokesčio apskaitos reglamentavimo ypatybes Lietuvoje pagal finansinės apskaitos taisykles ir mokestinės apskaitos reikalavimus bei nustatyti finansinės ir mokestinės apskaitos ryšį.

4) Nustatyti finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo įtaką pelno mokesčio dydžiui.

5) Atlikti statistinį efektyvios pelno mokesčio normos ir faktinio pelno mokesčio tyrimą Lietuvoje bei pateikti tyrimo rezultatus.

Tyrimo metodai. Mokslinis darbas paremtas pozityviaja ekonomikos teorija. Kadangi šios teorijos tikslas yra parodyti kaip ekonomika ar jos dalis veikia, šiame mokslo tiriamajame darbe aprašomos finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo priežastys ir ryšys bei analizuojama finansinės ir mokestinės apskaitos sąsaja Lietuvoje stengiantis paaiškinti tai, kas yra, ir kaip atotrūki tarp finansinio ir mokestinio pelno gali keisti įvairios ekonominės jėgos. Pozityvioji ekonomikos teorija stengiasi susekti santykius tarp ekonominių kintamųjų, nustatyti šių santykių kiekį ir juos išmatuoti bei numatyti, kas atsitiks kintamajam pakitus. Taigi, šiame mokslo tiriamajame darbe atlikta efektyvios pelno mokesčio normos bei faktinio pelno mokesčio priklausomybės nuo tam tikrų įmonės finansinių charakteristikų analizė naudojantis surinktais faktiniais duomenimis.

Moksliniame darbe naudoti kokybiniai ir kiekybiniai tyrimo metodai: sisteminė mokslinės literatūros analizė, informacijos palyginimas, statistiniai analizės metodai – vidurkis, standartinis nuokrypis, koreliacija, regresija.

Darbo struktūra. Mokslo tiriamąjį darbą sudaro trys dalys. Pirmoje darbo dalyje apžvelgta užsienio literatūra ir skirtingų autorių tyrimai nagrinėjant finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo priežastis ir galimus ryšio ar neatitikimo atvejus, atskleidžiant svarbiausius finansinės ir mokestinės apskaitos principus, tikslus ir paskirtį. Antroje dalyje nustatoma efektyvios pelno mokesčio normos skaičiavimo tvarka, bei apžvelgiami kitose šalyse atlikti efektyvios pelno mokesčio normos tyrimai. Analizuojama finansinės ir mokestinės apskaitos sąveika Lietuvoje, nustatant skirtumus tarp apskaitinio ir finansinio pelno ir nagrinėjant neatitikimų įtaką pelno mokesčio dydžiui. Trečioje dalyje nurodoma atlikto efektyvios pelno mokesčio normos ir faktinio pelno mokesčio tyrimo metodika, pateikti rezultatai, patikrintos hipotezės bei atsakyta į klausimus dėl finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo reikšmingumo Lietuvoje.

Darbo pabaigoje pateikiamos išvados, naudotos literatūros sąrašas, santrauka lietuvių ir anglų kalbomis bei priedai. Darbą sudaro 81 puslapis, 26 paveikslai, 12 lentelių, 10 priedų.

1. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS NEATITIKIMO TEORINĖS PRIELAUDOS

Bendrieji apskaitos standartai ir principai yra įmonės atliekamų operacijų fiksavimo apskaitoje ir ataskaitų, kurios yra naudojamos ir mokestinėje apskaitoje, sudarymo pagrindas. Tačiau finansinės apskaitos taisyklių ir mokesčių įstatymų ryšys visada buvo sudėtingas. Pats svarbiausias finansinės ir mokestinės apskaitos sistemų neatitikimo veiksnys yra jų išsiskiriantys tikslai ir skirtinga paskirtis. Didėjantis atotrūkis tarp finansinės ir mokestinės apskaitos paskutiniuoju metu sulaukė didelio susidomėjimo ir diskusijų.

Pirmojoje darbo dalyje nagrinėjamas finansinės ir mokestinės apskaitos ryšys ir pagrindiniai neatitikimo šaltiniai. Apžvelgta užsienio literatūra ir skirtingų autorių tyrimai nagrinėjant finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimą, atskleidžiant svarbiausius finansinės ir mokestinės apskaitos principus, tikslus ir paskirtį.

1.1. Finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo priežastys

Apskaita yra skirta ir teikia informaciją visiems suinteresuotiems vidiniams ir išoriniams įmonės apskaitos informacijos vartotojams ir yra orientuota į jų poreikius. Atsižvelgiant į tai, kokią informaciją apskaita turi teikti skirtingiems vartotojams, C. Alley ir S. James (2005) išskiria šiuos du pagrindinius įmonės apskaitos tikslus:

- 1) Apskaityti visus įmonės naudojamus išteklius ir finansinėje atskaitomybėje parodyti jos veiklos rezultatą – pelną arba nuostolius. Šį tikslą įgyvendina finansinė apskaita.
- 2) Apskaityti kiekvieno mokesčio apmokestinamąją bazę, teisingai pritaikyti mokesčių tarifus ir nustatyti įsipareigojimus valstybės ir savivaldybių biudžetams. Tam reikalinga mokestinė apskaita.

Dėl skirtingų apskaitos tikslų, sąlygotų skirtingų vartotojų poreikių, buhalterinė įmonės apskaita skyla į finansinę ir mokestinę. A. Tran (1997) teigia, kad visa įmonės apskaita yra padalinta į mokestinę apskaitą valdžiai ir finansinę apskaitą įmonei, savininkams, klientams bei partneriams, potencialiems investuotojams ir kreditoriams. Finansinės apskaitos duomenys yra reikalingi visiems suinteresuotiems vidiniams ir išoriniams vartotojams, o mokestinė apskaita yra skirta tik valstybinėms institucijoms, administruojančioms mokesčius.

Pasak Tang (2005), mokesčių nustatymas, administravimas ir reglamentavimas yra viena iš valdžios funkcijų, kuri veikia apskaitos sistemą ir tuo pačiu mokesčių organams padeda nustatyti apmokestinamojo vieneto vertę. Todėl apskaitos reglamentai turi savo atskiras taisykles ir procedūras, kurias naudoja įmonės, kad sukurtų ir pateiktų tikrą ir teisingą finansinę informaciją apie save vidiniams ir išoriniams informacijos vartotojams. Tuo tarpu mokesčių įstatymai apibrėžia privalomas mokesčių taisykles mokestinių įsipareigojimų nustatymui.

„Finansinė apskaita – tai apskaitos dalis, susijusi su operacijų fiksavimu, duomenų apdorojimu ir pavertimu finansinėmis ataskaitomis“ (R. D. Larson, 1987 m.). R. F. Meigs ir W. B. Meigs (1990) finansinę apskaitą apibrėžia kaip procesą, kurio metu rengiama ir teikiama informacija apie įmonę jos vadovams ir išoriniams vartotojams (savininkams, kredito įstaigoms, valstybinėms institucijoms). Jie teigia, kad remiantis finansinės apskaitos informacija, galima įvertinti įmonės pelningumą ir mokumą. Oksfordo universiteto žodyne („A Dictionary of Finance and Banking“, 2005 m.) pateiktas toks finansinės apskaitos apibrėžimas: „Finansinė apskaita – tai apskaitos rūšis, susijusi su verslo operacijų klasifikavimu, įvertinimu ir registravimu. Finansinė apskaita pirmiausiai suvokiama kaip sistema, teikianti „tikrą ir teisingą“ vaizdą apie įmonės finansinę būklę išoriniams informacijos vartotojams“. W. W. Pyle (1987) taip pat finansinę apskaitą apibūdina kaip apskaitos rūšį, nukreiptą į informacijos apie įmonę teikimą išoriniams vartotojams.

„Mokestinė apskaita – tai yra įmonės mokamų mokesčių apskaita – mokesčio bazės ir paties mokesčio apskaičiavimas, bei pateikimas mokesčių deklaracijų formose pagal teisės aktų reikalavimus“ (B. E. Needles; M. Jr. Powers, 1998 m.). Ph. E. Fess ir C. S. Warren (1986) teigia, kad mokestinė apskaita tai yra procesas, apimantis teisės aktų reikalavimus atitinkantį mokesčių deklaracijų parengimą, teikiant dėmesį į tai, kaip mokestinių įsipareigojimų dydis priklauso nuo vienos ar kitos operacijos. Anot R. D. Larson (1987), mokestinė apskaita – tai viešosios apskaitos dalis, apimanti mokesčių deklaracijų rengimą ir patarianti, kaip atlikti operacijas, kad mokestinis įsipareigojimas būtų kuo mažesnis.

G. A. Plesko (2000) teigia, kad „finansinė ir mokestinė apskaita yra skirtingos, tačiau tarpusavyje susiję apskaitos sistemos, turinčios skirtingus tikslus“. Finansinės apskaitos tikslas yra pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės ataskaitinio laikotarpio rezultatus bei finansinę būklę. Taigi, finansinės apskaitos uždavinys yra teisingai apskaityti visą įmonės turtą, nuosavybę ir įsipareigojimus ir finansinėje atskaitomybėje parodyti jos veiklos rezultatą – pelną arba nuostolius. Finansinės ataskaitos suformuotos taip, kad teiktų informaciją apie įmonės veiklos rezultatus akcininkams ir kitiems išoriniams vartotojams. R. Meigs (1990) rašo, kad finansinės atskaitomybės paskirtis yra patenkinti vartotojų poreikius gauti teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Metinę finansinę įmonės atskaitomybę gauna įmonės savininkai, valdžios institucijos bei kiti vartotojai, pavyzdžiui, įmonei suteikiantys kreditą bankai.

Priešingai, mokestinės apskaitos tikslas – apskaityti kiekvieno mokesčio apmokestinamąją bazę, teisingai pritaikyti mokesčių tarifus ir nustatyti įsipareigojimus valstybės ir savivaldybių biudžetams (C. Alley; S. James, 2005 m.). Mokesčių apskaitos produktas yra mokesčių deklaracijos. Mokestinę atskaitomybę įmonės rengia ir pateikia valstybės institucijų nustatyta tvarka ir terminais mokesčių administratoriams ir kitoms valstybinėms institucijoms. C. P. Stickney (2009) rašo, kad informacija, skirta mokesčiams apskaičiuoti, yra rengiama pagal apmokestinimo nuostatas, kurios

dažniausiai neatitinka buhalterinės apskaitos principų ir praktikos. Apskaitos informacija, skirta mokesčiams apskaičiuoti, atspindi valstybės interesą – gausinti biudžeto pajamas ir daryti įtaką ekonomikos procesams.

Ph. E. Fess (1986) esminiu finansinės apskaitos tikslu išskiria naudingos informacijos teikimą įmonės vadovams, savininkams, kreditoriams ir kitiems suinteresuotiems informacijos vartotojams. Pagrindinė apskaitininko atsakomybė yra apsaugoti šiuos vartotojus nuo klaidų ir nuo to, kas juos gali suklaidinti. Priešingai, pagrindinis pelno mokesčio sistemos tikslas yra teisingas ir efektyvus valstybės pajamų surinkimas, o pagrindinė atsakomybė – apsaugoti valstybės biudžetą.

Pasak A. Tran (1997), kiekvienais metais įmonės pelną skaičiuoja dėl dviejų skirtingų apskaitos tikslų:

- 1) Pagal apskaitos standartus ir bendruosius apskaitos principus finansinei atskaitomybei sudaryti,
- 2) Pagal mokesčių įstatymus mokestinei atskaitomybei parengti ir pelno mokesčio įsipareigojimui nustatyti.

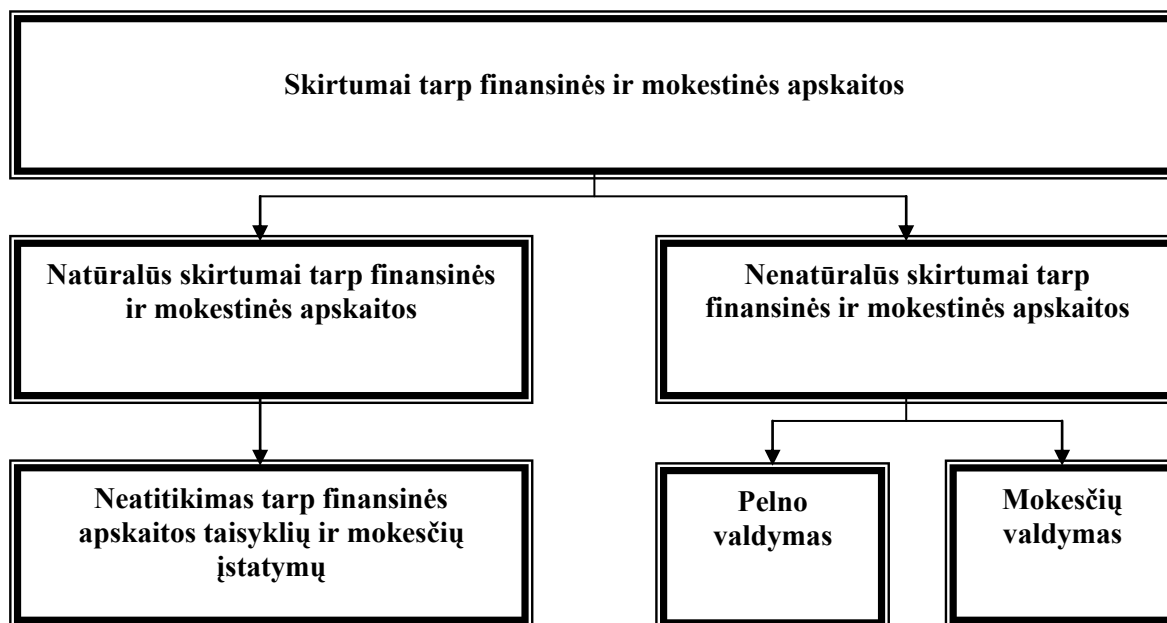
Finansinės apskaitos tikslas yra teikti informaciją apie įmonės veiklos rezultatus išoriniams informacijos vartotojams. Priešingai, mokesčių įstatymų tikslas yra padėti pagrindus teisingam ir efektyviam mokestinių įsipareigojimų nustatymui, mokesčių surinkimui ir įmonių skatinimui užsiimti tam tikra veikla arba priešingai – riboti tam tikras veiklas (Scholes; Wolfson; Erickson; Maydew; Shevlin, 2002 m.; Manzon; Plesko, 2002 m.).

M. Desai (2002) teigia, kad iš tikrųjų nėra konkrečių atsakymų, kas lemia didėjančią atotrūkį tarp finansinės ir mokestinės apskaitos. Tačiau kai kurie šios problemos tyrėjai mano, kad tai yra sąlygota įmonių vadovų, kurie siekia padidinti įmonės pajamas, o tuo pačiu ir pelną, ir yra suinteresuoti sumažinti mokesčius, minimizuojant apmokestinamąsias pajamas.

Pasak Tang (2005), galimas tyrimas, kuriame analizuojami skirtumai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos, gali būti atliekamas dviem kryptimis:

- nagrinėjami skirtumai iš valdžios institucijų perspektyvos, pabrėžiant, kad neatitikimai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos yra prieštaravimų tarp apskaitos taisyklių ir mokesčių įstatymų padariniai; arba
- telkiamasi ties teiginiais, kad skirtumai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos susidaro dėl verslo administratorių tikslų, kurie apskaitydami pajamas, siekia patenkinti konkrečius kompanijos interesus.

Yra egzistuojančių įrodymų, kad įmonės vadovai elgiasi oportunistiškai su apskaitos informacija, kad sumažintų įmonės mokesčius (Zimmermann; Goncharov, 2005 m.; Tang, 2005 m.). Tokiu atveju dėl įmonės vadovų iniciatyvos, valdant pelno ir mokesčių dydžius, susidaro nenatūralūs skirtumai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos (1 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal T. Tang (1997).

1 pav. Skirtumai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos

A. Tran (1997) rašo, kad oportunistinių veiksmų, kuriuos sąlygoja didesnių mokestinių įsipareigojimų vengimas, įtaką įmonių vedamai apskaitai siekiama sumažinti. Dėl to, kad daug stambių kompanijų, nepaisant pastovių pajamų, pateiktų finansinėse ataskaitose, mokėjo mažus pelno mokesčius, 1986 m. Jungtinėse Amerikos Valstijose buvo įvestas alternatyvus minimalus mokestis. Pagrindinis alternatyvaus minimalaus mokesčio objektas buvo konkrečiai nustatyta apskaitinių pajamų riba: jeigu pagal pateiktas finansines ataskaitas įmonės deklaruotos bendrosios pajamos viršijo minimalias apmokestinamas pajamas, įmonė privalėjo mokėti mokestį nuo viršijančios sumos.

C. Alley ir S. James (2005) esminiu dalyku laiko nevienodą pajamų sąvokos ir esmės supratimą finansinėje ir mokestinėje apskaitoje, kadangi skirtingose apskaitos rūšyse pajamos vertinamos ir pripažįstamos skirtingai. Jie teigia, kad pajamos yra vienas iš svarbiausių kintamųjų, kurį bandoma aiškiai apibrėžti ir įvertinti tiek finansinėje, tiek mokestinėje apskaitoje. C. Alley ir S. James (2005) teigia, kad įvertinant pajamas, sunkiausia yra laikantis mokesčių įstatymų, nenukrypstant nuo realybės perteikti tikrąją operacijos esmę. O Prebble (1994) pastebi, kad šiuolaikinių mokesčių sistemų sudėtingumas kyla dėl bandymo atitikti „natūralius ekonominius faktus“ mokesčių įstatymuose.

Skirtumas tarp pajamų sąvokos apskaitoje ir pajamų koncepcijos pagal apmokestinimo nuostatas, arba kitaip, mokesčių įstatymus, pateiktas Holmes (1999) pajamų piramidėje (2 pav.). Pasak jo, plačiausias pajamų supratimas yra moralinio pasitenkinimo pajamos, kurių uždirbimui sąnaudas labai sunku priskirti, nes sudėtinga tokias pajamas apskritai įvertinti. Ekonomistai, nustatant pajamas, siūlo vadovautis tokiais kriterijais kaip periodiškumas, produktyvumas ir

pastovumas. Holmes (1999) teigia, kad šios pajamų savybės įtakojo apmokestinimo įstatymus ir apribojo platų įmonės pajamų supratimą. Jis konstatavo, kad apskaitos disciplina tradiciškai susiaurino pamatinį pajamų suvokimą, pripažindama tik ekonominės naudos padidėjimą iš ūkinių operacijų.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Holmes (1999).

2 pav. Holmes (1999) pajamų piramidė

Holmes (1999) pajamų piramidę sudaro:

- Įstatyminė pajamų koncepcija: įplaukų periodiškumas, darbo jėgos produktas ar turto realizacija atskirai nuo pirminio šaltinio, pelno siekimas ar naudos motyvas, įprastinė reikšmė, nepaverčiama pinigine nauda.
- Ekonomistų vertinimas: periodiškumas, produktyvumas ir pastovumas.
- Apskaitos koncepcija: ūkinė operacija, gauta ekonominė nauda, tam tikrais atvejais ekonominė nauda gali būti negauta.
- Ekonominė koncepcija: patirtomis sąnaudomis sunkiai įvertinamas įmonės vertės padidėjimas, moralinis pasitenkinimas.

Kylant nuo žemiausio piramidės lygmens link įstatyminės pajamų koncepcijos, atotrūkis tarp pajamų pripažinimo kriterijų vis didėja. Taigi įstatymų pripažįstama pajamų koncepcija yra daug siauresnė nei ekonominė ar apskaitos koncepcijos. Kadangi įstatyminė pajamų koncepcija yra daug siauresnė ir savo pobūdžiu skiriasi nuo apskaitos koncepcijos, tampa akivaizdu, kad finansinės

pajamos, apskaitytos finansinėje apskaitoje, ir mokestinės pajamos, pripažintos mokestinėje apskaitoje, skirsis, todėl skirsis finansinė ir mokestinė atskaitomybės.

M. Desai (2002) nagrinėjo problemas, bandant suderinti finansines ir apmokestinamąsias pajamas. Savo darbe jis apžvelgė esančią literatūrą apie bandymus pasiekti suderinamumą tarp pajamų pripažinimo finansinėje ir mokestinėje apskaitoje. Apie finansinių ir mokestinių pajamų neatitikimą rašė ir G. A. Plesko (2000). Pasak jo, nepaisant to, kad apskaičiuojant finansines ir mokestines pajamas remiamasi tuo pačiu pagrindu, skirtumai tarp jų vis tiek išlieka dideli. Vieni skirtumai, žinomi kaip nuolatiniai, atsiranda tada, kai finansinė apskaita tam tikras pajamas pripažįsta, o mokesčių įstatymai nelaiko jų pajamomis (arba atvirkščiai); kiti skirtumai yra laikinieji. Laikinieji skirtumai atsiranda tada, kai finansinėje ir mokestinėje apskaitoje pajamos pripažįstamos skirtingu laiku.

Finansinė apskaita pajamas pripažįsta tada, kada jos uždirbamos, o sąnaudas, kai jos patiriamos toms pajamoms uždirbti arba pripažįstamos tą laikotarpį, kada susidarė. Mokestinėje apskaitoje pajamos pripažįstamos tada, kai už jas atsiskaitoma arba atsiranda įsipareigojimas sumokėti, o sąnaudos negali būti atimamos iš pajamų, jeigu neatitinka griežtų sąlygų (M. Desai, 2002 m.)

A Tran (1997) rašo, kad finansinėje apskaitoje didelis dėmesys skiriamas pastovumo principui, tačiau mažai reikšmės teikiama finansinių rezultatų atitikimui tarp skirtingų įmonių – kad visos įmonės finansinėje apskaitoje taikytų vienodus įvertinimo metodus. Pagal apskaitos principus veiksmų laisvė laikoma gera ypatybe, kadangi įmonės gali pasirinkti joms labiausiai tinkantį įvertinimo metodą konkrečioje situacijoje. Tačiau dėl šios priežasties skirtingose ūkio šakose veikiančios įmonės gali gauti visiškai kitokius finansinius rezultatus dėl taikomų skirtingų įvertinimo metodų – skirtingai pripažinti pajamas ir sąnaudas ir skirtingai parodyti informaciją apie įmonę atitinkamai pagal tai, ką reikia matyti įmonės savininkams, kreditoriams ar kitiems informacijos vartotojams.

Finansinė apskaita vadovaujasi konservatyvumo (atsargumo) principu. Šis principas numato, kad vertinant įmonės veiklos rezultatus, esant neaiškiai situacijai, iš keleto vertinimo metodų pasirenkamas tas, kurį taikant įmonės veiklos rezultatai ir turtas nebus nepagrįstai padidinti, o įsipareigojimai – nepagrįstai sumažinti, t.y. „įvertinant turtą ar pajamas, jų vertę geriau sumažinti nei nepagrįstai padidinti, o įvertinant įsipareigojimus ir sąnaudas, jų vertę geriau padidinti, nei nepagrįstai sumažinti“ (C. Alley ir S. James, 2005 m.). Mokesčių apskaitoje konservatyvumo (atsargumo) principas negalioja. Atsižvelgiant į šį skirtumą galima teigti, kad finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumas yra negalimas ir nepriimtinas.

Praktiniame lygmenyje įvertinimo tikrumas ir tvirtumas ypatingai svarbus mokestinei apskaitai. Todėl mokestinėje apskaitoje yra tendencija pasitikėti apskaitos įvertinimo taisyklėmis,

kurios remiasi tikslu ūkinių operacijų fiksavimu. Whittington (1995) pabrėžia, kad mokesčių sistema yra linkusi pasikliauti tiksliais, aiškiais ir patikrinamomis operacijomis, kai tuo tarpu finansinė apskaita turi atsižvelgti ir į daugiau subjektyvius kriterijus. Pasak C. Alley ir S. James (2005), abiejose apskaitos rūšyse reikalaujama tikslumo, bet dėl administracinio efektyvumo tikslus mokestinio įsipareigojimo nustatymas konkrečiam kintamajam yra ypatingai svarbus mokesčių sistemai ir mokestinei apskaitai.

D. Shaviro (1997) nurodo ir kitas priežastis, kodėl mokestinės apskaitos principai skiriasi nuo finansinės apskaitos principų: esminė apmokestinimo esmė yra finansuoti visuomenines išlaidas (gauti pajamų į biudžetą ir jo išlaidoms finansuoti), o taip pat apmokestinimas yra įrankis vyriausybės ekonominei ir socialinei politikai vykdyti. D. Shaviro (1997) teigia, kad mokestinės priemonės yra naudojamos ekonominiams įmonės sprendimams įtakoti, todėl vyriausybės naudoja daugybę įvairių būdų, kuriais įtakoja pajamų įvertinimą ir pripažinimą dėl mokesčių tikslų, kad pasiektų reikiamą apmokestinamojo pelno dydį. Tam yra naudojami įvairūs leidžiami, ribojami ir neleidžiami atskaitymai, neapmokestinamosios pajamos, lengvatos ir pan. Todėl ir atsiranda neatitikimas tarp finansinėje apskaitoje išvesto pelno ir to, kuris apskaičiuotas apmokestinimo tikslais.

Kai įstatymų leidėjai ir mokesčių administratoriai priima tam tikras nuostatas, taisykles ir principus, kurie atspindi mokesčių sistemos tikslus, mokesčių taisyklės skiriasi nuo bendrųjų finansinės apskaitos principų ir atsiranda skirtumai tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno (A. Shackelford ir T. Shevlin, 2000 m.).

R. D. Larson (1987) pagrindinį finansinės atskaitomybės tikslą apibrėžia taip: „teikti tikslią ir teisingą informaciją jos vartotojams apie finansinę įmonės būklę ir veiklos rezultatus, tam, kad jie galėtų priimti atitinkamus sprendimus ir teisingai paskirstytų ribotus išteklius“. Pagrindinė finansinių ataskaitų paskirtis yra atskleisti reikšmingą ir svarbią informaciją, kad būtų galima patikimai įvertinti tam tikrus įvykius, finansinę būklę, padaryti teisingus finansavimo ir investavimo sprendimus, apimant informaciją apie taisyklių ir įstatymų laikymąsi.

Pasak A. Tran (1997), finansinės apskaitos informacija turi turėti tokias savybes kaip tinkamumas (svarbumas), patikimumas, pastovumas, savalaikiškumas, palyginamumas, materialumas ir naudingumas. Panašūs reikalavimai apskaitos informacijai keliami ir Jungtinių Amerikos Valstijų Finansinės Apskaitos Sąvokų Nuostatose, ir Jungtinės Karalystės Pricipuose. Be šių įvertinimo kriterijų, A. Tran (1997) išskiria dar tokius principus apskaitos informacijai: įmonės principas, apskaitinio periodo, įgyvendinimo galimybės, realizacijos, vienodumo (suderinamumo), konservatyvumo (atsargumo) ir turinio viršenybės prieš formą. Visi finansinės ir mokestinės apskaitos tikslai, įvertinimo kriterijai ir principai pateikti 1 lentelėje.

Mokestinės ir finansinės apskaitos taisyklių skirtumai

MOKESTINĖ APSKAITA	FINANSINĖ APSKAITA
TIKSLAI	
<ul style="list-style-type: none"> • gausinti valstybės pajamas • valdyti ekonominius procesus • pasiekti socialinių ir politinių tikslų 	<ul style="list-style-type: none"> • teikti informaciją finansavimo ir investavimo sprendimams priimti • teikti informaciją apie vykdomą veiklą ir veiklos rezultatus
ĮVERTINIMO KRITERIJAI	
<ul style="list-style-type: none"> • teisingumas • veiksmingumas • tikrumas • pastovumas • patogumas • ekonomiškumas 	<ul style="list-style-type: none"> • tinkamumas (svarbumas) • patikimumas • pastovumas • savalaikiškumas • palyginamumas • naudingumas • materialumas
PAGRINDINIAI PRINCIPAI	
<ul style="list-style-type: none"> • pajėgumas mokėti mokesčius • nei pelnas nei nuostoliai negali būti dirbtinai padidinti ar sumažinti • pajamų skirtumų įvertinimas 	<ul style="list-style-type: none"> • realizacija • vienodumas (suderinamumas) • konservatyvumas (atsargumas) • turinys svarbiau už formą

Šaltinis: sudaryta autorės pagal A. Tran (1997).

Freedman (2008) pritaria, kad finansinės ir mokestinės atskaitomybės tikslai yra labai skirtingi. Mokesčiai renkami valstybės biudžeto pajamoms didinti ir tai turi būti atliekama teisingai ir veiksmingai tarp visų mokesčių mokėtojų, nesvarbu, ar tai fiziniai ar juridiniai asmenys. Pasak Freedman (2008), šios būtinos apmokestinimo sąlygos sukelia objektyviai pagrįstų taisyklių poreikį, kurios būtų nukreiptos į pajėgumą mokėti mokesčius ir administracinį efektyvumą bei pateiktų tinkamą įstatymų rinkinį, kurio pagrindu būtų skaičiuojami ir surenkami mokesčiai.

Šios pagrindinės apmokestinimo koncepcijos siejasi su realizacijos principu, kadangi negaunant pajamų, įmonei sudėtinga mokėti mokesčius. Dėl šios priežasties, pasak Freedman (2008), realizacijos principas yra svarbesnis mokesčių, o ne finansinės apskaitos tikslams, ypatingai, kai einama link tikrosios vertės apskaitos (angl. „fair value accounting“).

Nepastovumas, būdingas tikrosios vertės apskaitai, atspindi nepastovią rinką ir tokiu būdu įtakoja įmonių finansines ataskaitas. Taigi akivaizdu ir iš mokesčių mokėtojo, ir iš vyriausybės pozicijos, kad mokesčių įstatymai yra jautrūs kintančiai finansinei apskaitai. Be to, mokestinė apskaita yra nuolat įtakoja vyriausybės veiksmų, kadangi naudojantis mokesčių sistema, stengiamasi sulaikyti ar paskatinti tam tikrus veiksmus, kovoti su vengimu mokėti mokesčius, arba siekiama tam tikrų visuomeninės politikos tikslų.

Freedman (2008) teigia, kad Tarptautiniai apskaitos standartai ir Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai teikia pirmenybę balansui, o ne pelno (nuostolių) ataskaitai. Tai aiškiai

skiriasi nuo mokesčių sistemos pozicijos, kuri paremta apmokestinamojo pelno apskaičiavimu. Todėl mokesčių įstatymams pelno (nuostolių) ataskaita yra reikšmingesnė.

Kiekvienu konkrečiu atveju išsiskiriantys finansinės ir mokestinės apskaitos tikslai yra visiškai pagrįsti, tačiau praktikoje dėl šių tikslų dvi apskaitos sistemos viena nuo kitos skiriasi. Nepaisant to, kad esminis tikslas yra apskaita, jos vedimas finansinėje ir mokestinėje skiriasi. Be to, kiekvienai šių sistemų siekiant savo tikslų, reikia išvengti viena kitos įtakos.

Pasak Freedman (2008), šiuo metu Tarptautinių apskaitos standartų leidėjai teikia mažai reikšmės mokesčių apskaitai. Jie nenoriai priima siūlymus spręsti mokestinės apskaitos problemą. Finansinė apskaita dėl apmokestinimo yra „iškreipta“. Dėl didesnių mokestinių įsipareigojimų vengimo įmonės informacijos vartotojams dažnai pateikiama neteisinga ir netiksli informacija. Mokesčių vengimo pasekmės turi reikšmę ir leidžiant standartus – vengiama priimti standartus, kurie atspindi finansinės apskaitos tikslus, tačiau didina mokestines sąnaudas, o priimtinesni tokie, pagal kuriuos apskaičiuojamas mažesnis mokestinis įsipareigojimas.

Panašūs Hanlon ir Shevlin pastebėjimai. Jie stengiasi įrodyti, kad suderinus finansinę ir mokestinę apskaitą JAV kontekste, vyriausybė įgautų didesnę kontroliuojamąjį vaidmenį nei finansinės apskaitos standartų leidėjai, ir todėl, mokestinė apskaita įgautų didesnę reikšmę nei finansinė, tokiu būdu atskirdama rinką nuo tikslios ir teisingos informacijos apie įmonę. Taigi, Freedman (2008) kelia klausimą, „kas turi kontroliuoti mokesčių sistemą, įstatymų leidžiamuosius organus ir apskaitos standartų leidėjus“.

C. Alley ir S. James (2005) išskiria tokius esminius finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumus:

- pirmaeilis ir pats svarbiausias finansinės apskaitos tikslas yra teikti svarbią ir naudingą informaciją įmonės vadovams ir savininkams, kreditoriams ir kitiems suinteresuotiems vartotojams, o pagrindinė apskaitininko ir auditoriaus atsakomybė yra apsaugoti vartotojus nuo klaidinimo.
- pagrindinis mokestinės apskaitos tikslas yra teisingas mokestinių pajamų ir mokestinių įsipareigojimų įvertinimas, o svarbiausia mokesčių administratoriaus atsakomybė yra apsaugoti valstybės biudžetą.

C. Alley ir S. James (2005) teigia, kad dėl šių tikslų skirtingumo bet koks galimas finansinės ir mokestinės apskaitos atitikimas yra neįmanomas ir nepriimtinas.

Galimus skirtumus tarp finansinės ir mokestinės apskaitos A. Tran (1997) grupuoja į keturias kategorijas:

- skirtumai, atsirandantys dėl skirtingo pajamų ir sąnaudų pripažinimo finansinėje ir mokestinėje apskaitoje;
- skirtumai, atsirandantys dėl vyriausybės politikos sprendimų;

- skirtumai, atsirandantys nustatant apmokestinamąjį kapitalo prieaugį (angl. „taxable capital gains“);
- skirtumai, kylantys iš turinio prieš formą principo ir kovos prieš vengimą mokėti mokesčius priemonių taikymo.

Viena priežastis, dėl kurios pajamos buvo paimtos kaip pagrindas mokesčiui skaičiuoti ir įvertinti yra ta, kad gaunamos pajamos rodo apmokestinamojo vieneto pajėgumą mokėti mokesčius – kuo daugiau gaunam pajamų, tuo daugiau galime mokėti mokesčių (nepriklausomai, kokią gaunam naudą). Pasak T. Shevlin ir M. Hanlon (2005), kad garantuoti mokesčių mokėtojo mokumą, paprastai pajamos yra pripažįstamos tada, kai yra uždirbamos: kai paslaugos suteikiamos arba prekės yra perduotos pirkėjui, o pajamų suma gali būti patikimai įvertinta. Šis mokumo reikalavimas yra aiškiai pateiktas kaip mokesčių apskaitos principas Jungtinėse Amerikos Valstijose, Didžiosios Britanijos, Australijos ir kitų valstybių mokesčių įstatymuose.

A. Tran (1997) teigia, kad finansinės apskaitos įtaka pelno mokesčio įstatymui yra didžiulė, kadangi pardavimų pajamos finansinėje apskaitoje apskaičiuojamos pagal realizacijos principą, o tuo remiantis tinkamai įvertinamos ir apmokestinamosios pajamos.

Dėl įmonių atliekamų komercinių operacijų įvairovės ir sudėtingumo, apskaitos vedimo taisyklėse atsirado daugiau lankstumo, prisitaikymo įvairiose situacijose, tam tikrais atvejais leidžiama pasirinkti tarp keleto apskaitos metodų. Pasak D. Shaviro (2007), finansinėje apskaitoje tam tikrais atvejais galima pasirinkti labiausiai tinkantį apskaitos metodą, ypatingai sąnaudų pripažinime ir atsargų įvertinime, kur atitikimo principas vaidina svarbų vaidmenį ir kur galima subjektyvi nuomonė.

D. Shaviro (2007) teigia, kad apskaičiuojant mokesstinį išsipareigojimą, mokesčių įstatymai reikalauja tikslumo ir teisingumo ir, pritaikant vieną ar kitą principą, suteikia labai mažai pasirinkimo galimybių: nei pajamų, nei sąnaudų pripažinimas negali būti pagreitinamas. Konservatyvumo (atsargumo) principas mokesstinėje apskaitoje netaikomas: netesybų, delspinigių, baudų, paramos, dovanų ir pan. negalima pripažinti sąnaudomis, nes mokesčių apskaičiavimo tikslais tai neleidžiami atskaitymai.

Pasak D. Beigos (2006), mokesstinė apskaita yra orientuota į trumpalaikius įmonių veiklos įvertinimo rezultatus - apskaičiuojant mokesčius, įvertinamos tik ataskaitiniais metais atliktos operacijos (nupirktos žaliavos, parduotos prekės, išmokėti atlyginimai) ir neatsižvelgiama į tokias operacijas, kurios gali turėti įtakos veiklai ateityje (atsiradusios abejotinos skolos, sumos, susikaupusios dėl darbuotojų nepanaudotų atostogų). Finansinės apskaitos standartai skatina vertinti ne tik realiai šiuo metu patirtas sąnaudas bei uždirbtas pajamas, bet ir kitas operacijas ir įvykius, kurie gali nulemti įmonės veiklą ateityje.

C. Alley ir S. James (2005) teigia, kad ataskaitos, parengtos pagal mokesčių įstatymų reikalavimus, yra naudojamos įvertinti praeities įvykius, o pagal mokestinės apskaitos paskirties pobūdį turi būti aiškios galimybės patikrinti, ar apskaitoje užfiksuota operacija atitinka tikrąją operacijos turinį. Daugumos finansinių ataskaitų tikslas yra įvertinti ne tik praeities įvykius ir veiklos rezultatus, bet ir prognozuoti įmonės veiklą ateityje. Be to, pagal esminių finansinių ataskaitų tikslą, jos turi padėti informacijos vartotojams priimti tinkamus sprendimus.

Taigi, dėl pajėgumo mokėti mokesčius (mokumo) principo ir pageidaujamo tikslumo ir teisingumo principo, pajamų ir sąnaudų pripažinimo laikotarpis mokestinėje apskaitoje ir finansinėje apskaitoje gali skirtis. Šie laikinieji skirtumai gali sudaryti sąlygas atsirasti tam tikriems straipsniams finansinėse ataskaitose vieną laikotarpį, o mokesčio įsipareigojimams kitą laikotarpį, arba atvirkščiai (A. Tran, 1997 m.).

Pelno mokestis pirmiausia buvo įvestas valstybės biudžeto pajamoms didinti. Skirtingos vyriausybės naudojasi mokesčiais ir tam, kad galėtų reguliuoti ekonominius procesus. Pavyzdžiui, daugelyje šalių leidžiama naudoti pagreitinto nusidėvėjimo skaičiavimo metodus, siekiant padidinti investicijas į įrenginius, mašinas ir kitą ilgalaikį turtą, kadangi tai reikalinga ekonominiam augimui. Tam tikriems sektoriams skiriamą paramą taip pat galima vadinti vyriausybės politikos sprendimu ar politiniu spaudimu.

Taigi, kaskart, kai pelno mokestis naudojamas ne valstybės pajamoms didinti, o kaip politikos įrankis, t.y. ekonominiams, socialiniams ir politiniams tikslams pasiekti, atitinkamai traktuojamos tam tikros pajamų ir sąnaudų rūšys, ir tokiu atveju mokestinis pelnas skiriasi nuo apskaitinio finansinio pelno. Mokesčių reikalavimų ir bendrųjų apskaitos principų derinimas, anot A. Shackelford ir T. Shevlin (2000) reiškia, kad vyriausybė savo politikos tikslų turėtų siekti ne per pelno mokesčio sistemą, o kitais būdais. Paskutiniuoju metu yra tendencija pakeisti finansinės atskaitomybės akcentą nuo pelno (nuostolių) ataskaitos prie balanso ataskaitos ir tokiu būdu sumažinti pelno dydžio reikšmę, kuri yra labai svarbi apmokestinimui.

A. Tran (1997) teigia, kad pelno (nuostolių) ataskaitoje, parengtoje pagal bendruosius apskaitos principus, yra įtrauktos visos atskaitinio laikotarpio pajamos ir sąnaudos, pelnas ir nuostoliai, nesvarbu, kokio pobūdžio: turto ar pajamų. Finansinės apskaitos principai reikalauja, kad pelno (nuostolių) ataskaitoje atskirose eilutėse būtų išskirtos įprastinės, tipinės ir netipinės veiklos pajamos. Apmokestinimui, priešingai, svarbesni turto ir pajamų straipsnių skirtumai.

Pasak E. V. Macomber (1919), Jungtinėse Amerikos Valstijose apmokestinamosiomis pajamomis laikomas ir kapitalo prieaugis. Tačiau jis teigia, kad tai nėra visiškai teisinga, nes jo apmokestinimui reikalingas ilgalaikis prieaugis. Neteisinga taikyti tuos pačius mokesčius kapitalo prieaugiui, kauptam daug metų ir per trumpą laikotarpį.

Didžiojoje Britanijoje kapitalo prieaugis nebuvo laikomas apmokestinamosiomis pajamomis ir nebuvo mokesčio objektas iki 1965 m. Panašiai ir Australijoje, kapitalo prieaugis nebuvo traukiamas į apmokestinamas pajamas iki 1985 m. Apmokestinus kapitalo prieaugį, šiose dviejose šalyse kapitalo ir pajamų dichotomija sudarė nuolatinius skirtumus tarp apmokestinamojo ir finansinėje apskaitoje išvesto pelno (A. Tran, 1997 m.). Pavyzdžiui, Australijoje apmokestinamas tas kapitalo prieaugis, kuris sukauptas iki turto perleidimo jį išlaikius daugiau nei vienerius metus, t.y. apmokestinamas tik realizuotas kapitalo prieaugis.

Dar viena svarbi finansinės ir mokesstinės apskaitos neatitikimo priežastis ta, kad finansinės apskaitos taisyklės pripažįsta operacijas, jeigu jos neprieštarauja įstatymams ir atitinka realybę, o mokesstinėje apskaitoje plačiai taikomas turinio viršenybės prieš formą (turinio svarbos) principas.

C. Alley ir S. James (2005) teigia, kad norint pasiekti finansinės atskaitomybės tikslą, buhalterinės operacijos turi charakterizuoti ekonominę ūkinio įvykio esmę. Pagal mokesstinės apskaitos principus, įvertinant ūkinį įvykį, svarbu teisingai nustatyti operacijos poveikį mokesčiniams įmonės įsipareigojimams. A. Tran (1997) rašo, kad Didžiojoje Britanijoje ir Australijoje, jeigu mokesčių įstatymai nesiderina su finansinės apskaitos principais, yra tendencija taikytis prie įstatymo nuostatų ir reikalavimų. Neteisingas ūkinio įvykio charakterizavimas gali turėti įvairių nenumatytų pasekmių ir gali sukelti neaiškumus, kaip taikyti mokesčių įstatymus. Pavyzdžiui, įsigijus turtą išperkamosios nuomos būdu, pagal apskaitos principus palūkanos turi būti kapitalizuojamos ir nudėvimos (pagrindas - ekonominė prasmė), o pagal mokesčių įstatymus reikalaujama, kad nuomos ar išpirkimo įmokos ir palūkanos būtų traukiamos į sąnaudas (pagrindas - teisinė forma).

Taigi, tam tikrais konkrečiais vengimo mokėti mokesčius atvejais skirtingose šalyse mokesčių įstatymai traktuoja sandorių turinio viršenybę prieš formą principą (ignoruojama forma) – atsižvelgiama į sandorių esmę ir tikslą. Teisiniame procese ar įstatymų leidyboje, naudojant kovos su vengimu mokėti mokesčius priemones, tokiu būdu siekiama apsaugoti valstybės biudžeto pajamas (Millet, 1988 m.). Turinio viršenybės prieš formą principas yra būdas kovoti su vengimu mokėti mokesčius ir Didžiojoje Britanijoje, Jungtinėse Amerikos Valstijose, Australijoje ir kitose šalyse.

Pasak A. Tran (1997), be bendrųjų kovos su vengimu mokėti mokesčius priemonių yra daug kitų specialių, per apskaitos reglamentavimą įgyvendinamų būdų, padedančių užtikrinti administracinį efektyvumą ir „užlopančių“ spragas, kuriomis pasinaudojant būtų galima išvengti mokesčių. Pavyzdžiui, reprezentacinės sąnaudos dažniausiai yra neleidžiami atskaitymai ar ribojami atskaitymai.

Taigi, mokesčių apskaitos taisyklės ekonominėje srityje skiriasi nuo finansinės apskaitos taisyklių. Mokesčių įstatymuose yra daugybė kovos su vengimu mokėti mokesčius priemonių,

kurios sudaro prielaidas atsirasti fiktyvioms pajamoms, o realioms išlaidoms būti nepripažintoms. Taigi tai ir yra vienas esminių skirtumų tarp finansinio ir apmokestinamojo pelno šaltinių.

„Be esamų finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo priežasčių, ir finansinė, ir mokestinė apskaita yra nuolatiniame tobulinimo, vystymo ir kaitos procese“ (C. Alley ir S. James, 2005 m.). Mokestinė apskaita keičiasi kaskart pasikeitus mokesčių įstatymams. JAV Iždo Sekretorius William E. Simon, yra pasakęs, kad „valstybės mokesčių sistema visada turi atrodyti taip, lyg būtų suformuota kažkieno konkrečioms tikslams pasiekti“. Ji negali būti statiška ir nesikeisti. Mokesčių sistema keičiama kaskart keičiantis šalies ekonominei situacijai. Taigi finansinė ir mokestinė apskaita nuolat kinta, vystosi ir tampa vis sudėtingesnės. Problema ta, kad jos nesikeičia ir nesivysto vienodais tempais, apimtimi ir ta pačia kryptimi.

1.2. Ryšys tarp finansinės ir mokestinės apskaitos

Viena iš pagrindinių temų apskaitos tyrimuose yra susijusi su ryšiais tarp finansinės ir mokesčių informacijos. Apie tai rašė Porcano (1997), W. Roberts ir D. Babek (1997), Miller ir Skinner (1998), Shackelford ir Shevlin (2000), Tang (2005), Zimmermann ir Goncharov (2005), Alley ir James (2005), Shaviro (2007) ir kiti.

Finansinė apskaita ir mokestinė apskaita turi skirtingus tikslus ir reikalavimus. Finansinė apskaita apima informacijos, reikalingos valdymui ir sprendimų priėmimui rinkimą, fiksavimą bei pateikimą finansinėmis ataskaitomis vartotojams. Iš finansinės apskaitos tikimasi atspindėti faktinę informaciją. Pagrindinis apmokestinimo tikslas yra padidinti valstybės pajamas; taip pat apmokestinimas naudojamas kaip priemonė valstybės ekonominei ir socialinei politikai įgyvendinti. C. Alley ir S. James (2005) rašė, kad mokesčių sistemai priimant įstatymus, nors ir vadovaujantis teisingumo ir tikrumo principais, jie ne visada būna tinkamai suderinti su finansine apskaita. Jie teigia, kad netgi parengus alternatyvius ataskaitų rengimo metodus, suderintus su apskaitos standartais, pasirinkimai apskaitoje vis tiek būtų įtakojami mokesčių taisyklių ir reikalavimų.

Kintamieji, tokie kaip pajamos, sąnaudos ir pelnas yra naudojami tiek finansinėje, tiek mokestinėje apskaitoje. Dažnai jie yra nagrinėjami ir pateikiami tais pačiais atvejais abiejose apskaitos rūšyse. Kartais šie dydžiai apskaičiuojami taip pat, tačiau dažnai esant tam tikroms aplinkybėms, finansinėje ir mokestinėje apskaitoje vertinami skirtingai. Esminis dalykas yra tai, kad finansinė ir mokestinė apskaita yra atsiradę ir egzistuoja dėl skirtingų priežasčių. Pasak Green (1995), „finansinė apskaita ir mokestinė apskaita nėra tas pats. Jos turi skirtingus tikslus, yra skirtingų taisyklių subjektas ir atstovauja skirtingiems poreikiams“.

C. Alley ir S. James (2005) išskiria keletą priežasčių, kodėl finansinės apskaitos taisyklės ir praktika negali visada būti tinkamos nustatant mokestinį išipareigojimą. Šios priežastys gali būti finansinės ir mokestinės apskaitos paskirtis, pajamų pripažinimo skirtumai, nuolatinis finansinės ir

mokestinės apskaitos vystymas, plėtojimas ir administracinio efektyvumo siekimas. Pasak jo, skirtingi rodikliai ir koeficientai, principai ir metodai sukelia nuolatinius ir neišvengiamus neatitikimus tarp finansinės ir mokestinės apskaitos.

Finansinės apskaitos paskirtis yra teikti informaciją suinteresuotiems vartotojams valdymui, kontrolei ir tinkamam sprendimų priėmimui. Suinteresuoti vartotojai gali būti vidiniai ir išoriniai. Anot Nobes ir Parker (2006), pagrindinis finansinių ataskaitų uždavinys yra teikti informaciją įvairiems vartotojams jų priimamų sprendimų gerinimui – „teisingiems sprendimams priimti naudojant tikrą ir teisingą informaciją“. Mokesčių sistemos reikalavimai yra visai kitokie.

A. Shackelford ir Shevlin (2000) tyrė apskaitos įtaką apmokestinimo sprendimų priėmimui ir mokesčių įstatymų rengimui, kadangi paskutiniu metu padaugėjo atvejų, kada apmokestinimo tikslais pasikliaujama apskaita. Nors atrodytų, kad įmonių finansinės ataskaitos, parengtos pagal apskaitos principus, gali būti labiausiai tinkamas pagrindas mokestinei atskaitomybei ir mokesčių deklaracijoms rengti, A. Shackelford ir Shevlin (2000) nustatė, kad ne visada yra taip. Tai rodo Naujosios Zelandijos pavyzdys - bandymas pritaikyti finansinės atskaitomybės standartus įstatymų leidyboje parodė, kad skirtumai tarp finansinės apskaitos ir mokesčių taisyklių visada išliks ir visiška harmonizacija yra neįmanoma. Tarptautinių apskaitos standartų rengimas yra priežastis ryšiui tarp mokesčių taisyklių ir apskaitos principų bei praktikos peržiūrėti, o tuo pačiu šie standartai yra žingsnis link darnios harmonizuotos įstatymų bazės.

S. James ir C. Alley (2005) teigia, kad įvairiose šalyse finansinės ir mokestinės apskaitos ryšio stiprumo lygiai yra skirtingi, tačiau nei viena šalis negali visiškai išvengti neatitikimo tarp šių dviejų apskaitos rūšių. Pelno mokesčio įstatymas ir jo laikymasis yra įtakojamas daugelio faktorių, kurie nutolina nuo tikrųjų mokesčių politikos rengėjų tikslų. Todėl S. James ir C. Alley (2005) siūlo mokesčių įstatymus periodiškai peržiūrėti, kad jie atitiktų ir šiuolaikinės verslo praktikos, ir mokesčių sistemos poreikius.

Įvairiose šalyse pelno mokesčio įstatymai apskaitos principais ir praktika remiasi skirtingu lygiu. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (OECD) vykdomame apskaitos standartų tyrime išskiriami trys pagrindiniai ryšio tarp finansinės ir mokestinės apskaitos tipai:

- Apskaitos praktika yra priklausoma nuo mokesčių įstatymų reikalavimų. Pavyzdys galėtų būti Norvegija, kurioje apskaitos praktika negali skirtis nuo mokesčių įstatymų.
- Finansinės apskaitos taisyklės ir mokesčių įstatymų reikalavimai yra nepriklausomi vienas nuo kito (visiškai nesutampa). Šalys, atitinkančios šį ryšio tipą, yra Jungtinės Amerikos Valstijos, Didžioji Britanija, Olandija.
- Finansinės ataskaitos yra sudaromos vadovaujantis finansinės apskaitos taisyklėmis. Finansinėje apskaitoje apskaičiuotas apskaitinio pelno dydis atitinka apmokestinamąjį pelną ir pagal jį yra nustatomas pelno mokestis. Šalys, atitinkančios šį tipą: Prancūzija, Vokietija, Italija.

Hoogendoorn (1996) palygino finansinės ir mokestinės apskaitos ryšį trylikoje Europos šalių. Jis nustatė, kad yra įmanoma identifikuoti du esminius skirtingus ryšio tipus, kuriuos jis apibūdino kaip „priklausomybę“ arba „nepriklausomybę“ tarp finansinės ir mokestinės apskaitos.

Lamb, Nobes ir Roberts (1998) sukūrė metodą ryšiui tarp finansinės apskaitos praktikos ir mokestinės apskaitos taisyklių nustatyti skirtingose šalyse. Jie pasiūlė galimus penkis ryšio ar neatitikimo atvejus:

- 1) Neatitikimas – skirtingos finansinės ir mokestinės apskaitos taisyklės;
- 2) Atitikimas – finansinės ir mokestinės apskaitos taisyklės yra vienodos;
- 3) Pirmoje vietoje apskaita – finansinės apskaitos taisyklėmis vadovujamasi ir finansinėje ir mokestinėje apskaitoje;
- 4) Pirmoje vietoje mokesčių taisyklės – finansinėje ir mokestinėje apskaitoje vadovujamasi mokesčių taisyklėmis;
- 5) Dominuoja mokesčių taisyklės – finansinių apskaitos taisyklių yra nepaisoma.

C. Alley ir S. James (2005) taip pat nustatė keletą skirtingų finansinės ir mokestinės apskaitos priklausomybės formų. Viena jų yra kada galima pasirinkti įmonės apskaitos politiką, tačiau ji visais atvejais turi atitikti galiojančius teisės aktus, taigi mokesčių įstatymams skiriamas didelis dėmesys. Kita forma yra kada pagal nustatytą tvarką suteikiamos mokesčių lengvatos (atleidimas nuo tam tikrų mokesčių ar jų sumažinimas) privalo būti atspindėtos finansinėje apskaitoje arba yra taikomos mokesčių lengvatos, kurios suteikiamos tik tada, jeigu yra akivaizdžios pagal finansinės apskaitos duomenis. Pagaliau yra mokesčių taisyklių, kurios taikomos finansinėje apskaitoje, net jeigu finansinei apskaitai jos visai nėra būdingos.

Tarptautinėje apskaitos literatūroje tokie veiksniai kaip teisės sistema, pagrindiniai finansavimo šaltiniai verslo įmonėms, apmokestinimo įtaka bei apskaitos profesionalumas šalyje buvo priimti kaip svarbiausi vedantys į tarptautinius skirtumus finansinėje apskaitoje ir atskaitomybėje (Nobes ir Parker, 2006 m.). Pagal Nobes ir Parker (2006), „teikiant finansines ataskaitas, orientavimasis į akcininkus (išorinius vartotojus) ar į kreditorius (vidinius vartotojus) yra pagrindinė tarptautinių skirtumų priežastis“ (2 lentelė).

2 lentelė

Orientavimasis į kreditorius ir orientavimasis į akcininkus

Orientavimasis į kreditorius	Orientavimasis į akcininkus
Vokietija	JAV
Prancūzija	Didžioji Britanija
Belgija	Olandija
Italija	Švedija
Ispanija	Australija
Portugalija	Kanada

Šaltinis: sudaryta autorės pagal K. Rudžionienė (2007)

Valstybėse, kuriose įmonės daugiausiai finansuojamos išleidžiant akcijas, finansinės ataskaitos orientuotos į investuotojus ir akcininkus. Tai reiškia, kad finansinės ataskaitos turi pateikti tokią informaciją, kad potencialus akcininkas galėtų priimti geriausią investavimo sprendimą. Valstybėse, kuriose įmonės orientuotos į finansavimą paskolomis, ataskaitos orientuotos į kreditorius. Tokių valstybių finansinėse ataskaitose pateikiama informacija turi padėti nuspręsti, ar įmonė galės gražinti savo skolas. Šiuo atžvilgiu tampa svarbi kreditorių apsauga.

Kiti autoriai į pirmą vietą iškelia teisės sistemos veiksnį. Vakarų šalyse naudojamos dvi teisės sistemos: bendroji (Common Law) ir romėnų (Codified Roman Law).

Bendrosios (legityvinės) teisės sistemos, kurios tėvynė Anglija, esmę sudaro tai, kad nustatomos bendros pagrindinės taisyklės apskaitai tvarkyti. Romėnų teisės pagrindinės idėjos siejamos su teisingumo ir moralės normomis. Šalys, remdamosi romėnų teisės sistema, savo kompanijų įstatymuose ar Komercijos kodeksuose detaliai aprašo apskaitos ir finansinės atskaitomybės taisykles. Kurios šalys naudoja bendrosios teisės ir romėnų teisės sistemas, rodo 3 lentelė.

3 lentelė

Bendroji ir romėnų teisės sistema

Įstatymų teisinės sistemos valstybės	Bendrosios teisės valstybės
Škotija	Anglija ir Velsas
Prancūzija	JAV
Vokietija	Australija
Belgija	Kanada
Olandija	Airija
Portugalija	Naujoji Zelandija
Ispanija	Singapūras
Japonija	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal K. Rudžionienė (2007)

Kai kuriose valstybėse fiskalinė valdžia naudoja informaciją, pateiktą finansinėse ataskaitose, kad nustatytų mokestines pajamas. Pavyzdžiui, Belgijoje sąnaudos atskaitomos ir apskaičiuojant mokesčius, ir finansinėje apskaitoje. Dėl to mokesčiai daro įtaką finansinėms ataskaitoms.

Kitose valstybėse (pvz., JAV, Didžioji Britanija, Olandija) ryšys tarp apmokestinamų pajamų ir finansinių pajamų yra žymiai silpnesnis. Mokesčių tikslais pildomos atskiros ataskaitos. Įvertinimo, pripažinimo taisyklės ir apskaičiavimai, naudojami mokesčių ataskaitose, gali skirtis nuo taisyklių, naudojamų finansinių ataskaitų, skirtų išorės vartotojams, parengimui.

Ryšys tarp apskaitos ir apmokestinimo

Priklausomas	Nepriklausomas
Vokietija	Danija
Prancūzija	Airija
Belgija	Didžioji Britanija
Italija	Olandija
Švedija	Čekija
Norvegija	Lenkija

Šaltinis: sudaryta autorės pagal K. Rudžionienė (2007)

Kaip alternatyva Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros agentūros (OECD) klasifikacijai yra dar viena klasifikacija, paremta ryšiu tarp apskaitinio pelno (išvesto finansinėje apskaitoje) ir apmokestinamojo pelno (išvesto mokeskinėje apskaitoje). Nobes ir Parker (2006) nustatė, kad stiprus ryšys tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno yra kontinentinio Europos apskaitos modelio šalyse (Vokietija, Prancūzija, Italija ir dauguma kitų Europos šalių) ir labai silpnas ryšys aptinkamas anglo-saksų apskaitos modelio šalyse (Australija, Kanada, Naujoji Zelandija, Didžioji Britanija, Jungtinės Amerikos Valstijos).

A. Tran (1997) taip pat pastebi, kad kontinentinio Europos apskaitos modelio šalyse ryšys tarp finansinės ir mokeskinės apskaitos yra gana stiprus, o anglo-saksų modelio šalyse – silpnas ir tose šalyse egzistuoja neatitikimai tarp apskaitos principų bei praktikos ir apmokestinimo taisyklių.

Kontinentinio Europos modelio šalyse apskaitos principai ir taisyklės paprastai yra komercinės teisės dalis. Pagrindiniai finansinių išteklių tiekėjai yra vyriausybė arba bankai ir jie yra pagrindiniai įmonės finansinių ataskaitų informacijos vartotojai, todėl standartizuotos finansinės ataskaitos yra rengiamos taip, kad patenkintų kreditorių ir mokesčių administratorių interesus ir reikalavimus ir atitiktų vyriausybės ekonominę politiką. Šiose šalyse apskaitinis ir apmokestinamasis pelnas yra naudojami vienu metu (bendrus interesus turinčių) vartotojų grupių ir todėl abu šie pelno dydžiai yra daugiau ar mažiau vienodi.

Anglo-saksų modelio šalyse, priešingai, paprastai remiamasi bendrosios (legityvinės) teisės sistema. Pagrindiniai finansuotojai yra visuomenė (savininkai, akcininkai), kuri reikalauja „tikro ir teisingo vaizdo“ finansinėse ataskaitose, paremto bendraisiais apskaitos principais, kad būtų galima įvertinti vadovų darbą ir padaryti teisingus investavimo sprendimus. Bendrovių įstatymai šiose šalyse reikalauja periodinio finansinių ataskaitų pateikimo investuotojams ir kitiems informacijos naudotojams detalias apskaitos vedimo taisykles paliekant nustatyti apskaitos profesionalams ir kitoms įmonės apskaitą reguliuojančioms institucijoms. Kita vertus, mokesčių įstatymai šiose šalyse pelno mokesčių skiria pajamoms, gerokai nutolus nuo tikrosios šios žodžio reikšmės ir esmės. Kas yra „pajamos“ apmokestinimo perspektyvoje, interpretuoja mokesčių administratoriai.

Taigi, apskaitinis pelnas ir apmokestinamasis pelnas yra dvi koncepcijos, išvystytos skirtingų autorių ir naudojamos skirtingų vartotojų grupių su skirtingais tikslais. Skirtingi instituciniai sprendimai kontinentinio Europos modelio šalyse ir anglo-saksų šalyse yra pateikti 5 lentelėje.

5 lentelė

Kontinentinio Europos ir anglo-saksų apskaitos modelio palyginimas

Kontinentinis Europos modelis	Anglo-saksų modelis
Smulkios kapitalo rinkos: pagrindiniai kreditoriai yra bankai ir vyriausybė. Didelė valdymo organų įtaka.	Stambios kapitalo rinkos: pagrindiniai kreditoriai yra privatūs investuotojai. Didelė akcininkų įtaka.
Kodifikuota teisės sistema: detalizuotos apskaitos taisyklės yra komercinės teisės dalis.	Bendroji (legityvinė) teisės sistema: bendrosios apskaitos taisyklės.
Standartizuotos finansinės ataskaitos yra rengiamos šiems veiksams atlikti: <ul style="list-style-type: none"> • Kredito suteikimui • Apmokestinimui • Ekonominiam planavimui 	Pelno mokesčio įstatymas nustato mokesčio dydį nuo grynujų pajamų necharakterizuojant konkrečiai pajamų kaip tokių (pajamos neatitinka finansinių pajamų, apskaitytų finansinėje apskaitoje).
Įstatymai reikalauja iš įmonių periodiškai teikti finansines ataskaitas, neskirstant finansinės apskaitos taisyklių ir mokesčių reikalavimų (mokesčių ir finansinės apskaitos įstatymai neprieštarauja vieni kitiems).	Įstatymai reikalauja periodinio finansinių ataskaitų pateikimo detalias apskaitos vedimo taisykles paliekant nustatyti apskaitos profesionalams ir kitoms įmonės apskaitą reguliuojančioms institucijoms.
Vienarūšiai apskaitos informacijos vartotojai	Įvairiarūšiai apskaitos informacijos vartotojai
Apmokestinimas yra svarbi aplinkybė nustatyti apskaitos taisykles	Finansinės atskaitomybės ir mokesčių apskaičiavimo taisyklės yra kuriamos atskirai (nepriklauso viena nuo kitos).
Nereikalauja iš buhalterių aukštos kvalifikacijos	Įmonės buhalteriai (apskaitininkai) turi būti labai išsilavinę (buhalteriai profesionalai), kad galėtų vesti įmonės apskaitą.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal A. Tran (1997)

Kontinentinio Europos modelio atstovės yra dauguma Europos šalių ir Japonija. Šiose šalyse verslas susijęs su bankais, kurie dažniausiai ir tenkina įmonių finansavimo poreikius. Buhalterinė apskaita reglamentuojama įstatymais ir pasižymi ypatingu konservatyvumu. Orientacija į įmonės vadovybės valdymo sprendimus nėra prioritetas apskaitos uždavinys. Priešingai, apskaitos praktika pirmiausia orientuojasi į vyriausybės reikalavimų įvykdymą, ypač dėl apmokestinimo pagal nacionalinį makroekonominį planą. Kontinentinis modelis būdingas šalims, kuriose ekonomika reguliuojama stipria bankų sistema.

Anglo-saksų modeliui nebūdingas griežtas apskaitos reglamentavimas. Pagrindinė šio modelio idėja – apskaitos orientacija į investuotojų ir savininkų poreikių patenkinimą. Pagrindinė šio modelio šalyse gerai išvystytos vertybinių popierių rinkos, kur dauguma kompanijų suranda sau finansinių išteklių. Pagrindiniai finansinės atskaitomybės vartotojai yra investuotojai. Jie reikalauja patikimos ir išsamios informacijos. Pasak P. Walton ir W. Aerts (2006), šiam apskaitos modeliui

nebūdingas tiesioginis ryšys tarp apskaitos ir mokesčių reikalavimų. Apskaitos reglamentavimas yra ne valstybės rankose. Išsilavinimo sistema atitinka aukštus standartus: aukštą kvalifikaciją turi tiek buhalteriai, tiek ir finansinės apskaitos informacijos vartotojai. Šiose šalyse įsikūrę daugelio tarptautinių kompanijų padaliniai. Anglo-saksų modelio šalys savo įtaką apskaitos srityje paskleidė daugelyje kitų valstybių. Esminis anglo-saksų apskaitos modelio pagrindas yra tas, kad apskaita yra vedama orientuojantis į praktiką.

Pasak J. Blake (1997), dvi šalys, Vokietija ir Didžioji Britanija, gali būti paimtos kaip savitų, išsiskiriančių apskaitos tradicijų Europos sąjungoje atstovės. Vokietija yra ryškiausia kontinentinio Europos modelio atstovė, kurioje finansinės ir mokestinės apskaitos ryšys yra fundamentalus. Didžioji Britanija yra ryškiausia anglo-saksų apskaitos modelio atstovė, kurioje nėra tokio visapusiško finansinės ir mokestinės apskaitos ryšio, nors mokesčių įstatymų įtaka kartais yra svarbus faktorius pasirenkant apskaitos politiką.

Bendrąsias šių dviejų modelių apskaitos savybes J. Blake (1997) charakterizuoja taip:

6 lentelė

Kontinentinio Europos ir anglo-saksų modelio apskaitos savybių palyginimas

Kontinentinio Europos (apimančio Vokietija)	Anglo-saksų (apimančio Didžiąją Britanija)
Teisėtumas pagal įstatymų normas	Teisingumas ir tikrumas
Orientacija į kreditorius	Orientacija į akcininkus
Slaptumas	Atskleidimas
Mokesčių taisyklės apskaitoje dominuoja	Atskiros mokesčių ir finansinės apskaitos taisyklės
Forma svarbiau už turinį	Turinys svarbiau už formą
Apskaita reguliuojama valstybinės valdžios organų	Apskaitininkų profesionalų standartai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal J. Blake (1997)

J. Blake (1997) teigia, kad esminis skirtumas tarp šiuos modelius atstovaujančių šalių yra tas, kad anglo-saksų modelio šalyse apskaitos praktika vystėsi atskirai nuo mokesčių teisės, tuo tarpu kontinentinio Europos modelio šalyse apskaitos praktika visada buvo įtakojama mokesčių įstatymų ir vystėsi veikiami mokesčių taisyklių.

M. Lamb, J. Freedman ir kt. (2005) palygino mokesčių įtaką apskaitai keturiuose valstybėse nustatyti, ar yra skirtumas tarp anglo-saksų modelio šalių ir kontinentinio Europos modelio šalių. Nagrinėjamos anglo-saksų modelio šalys buvo Didžioji Britanija ir Jungtinės Amerikos Valstijos, o kontinentinio Europos modelio - Prancūzija ir Vokietija. Apmokestinimo įtaka įmonės apskaitai nagrinėjama dviem aspektais:

- 1) istorinė - apmokestinimas kaip istorinė įtaka apskaitos procesui,
- 2) operacinė - dabartinis ryšio tarp finansinės apskaitos ir mokesčių taisyklių laipsnis pagal pelno įvertinimą.

M. Lamb ir J. Freedman (2005) atrado, kad galima atskirti anglo-saksų modelio šalis nuo kontinentinės Europos modelio šalių pagal mokesčių daromą įtaką apskaitos procesui. Be to, jie ištyrė, kad pagal šį aspektą galima rasti skirtumų tarp Prancūzijos ir Vokietijos, Didžiosios Britanijos ir JAV. Taigi šalių suskirstymas į du modelius – anglo-saksų ir kontinentinį Europos modelį - supaprastina sudėtingą skirtingų šalių finansinės ir mokestinės apskaitos ryšio modelį.

A. Tran (1997) rašo, kad dėl plintančios kapitalo rinkų internacionalizacijos, stambios korporacijos kontinentinio Europos modelio šalyse, kurios nori, kad jų leidžiamos akcijos būtų kotiruojamos Niujorko ir Londono akcijų biržose, finansines ataskaitas turi parengti pagal JAV ir Didžiosios Britanijos apskaitos taisykles, kadangi reikalaujama, kad finansinės ataskaitos būtų palyginamos. Taigi, pasaulinė plėtra ir finansų rinkų globalizacija prisidėjo prie Tarptautinių finansinės apskaitos standartų priėmimo (TFAS), kurių pagrindas yra anglo-saksų modelio šalių bendrieji apskaitos principai.

Kontinentinio Europos modelio šalyse yra tendencija teikti dviejų rūšių finansinę atskaitomybę: finansinės ataskaitos pagal nacionalines apskaitos taisykles, kurios turi glaudų ryšį su mokesčių reikalavimais, vidiniams šalies vartotojams ir konsoliduota finansinė atskaitomybė, paremta tarptautinėmis apskaitos taisyklėmis, kurios informacija naudojasi įvairūs pasaulio investuotojai ir reguliavimo institucijos tarptautiniu lygiu (Nobes; Parker, 2006 m.; Whittington, 1995 m.).

Glaudesnio ryšio tarp finansinio ir mokestinio pelno apskaičiavimo metodikų buvo ieškoma ir bandoma lyginti finansinės ir mokestinės apskaitos taisykles Australijoje, Didžiojoje Britanijoje, Jungtinėse Amerikos Valstijose (Robin W. Roberts, Donna D. Babek, 1997 m., A. Tran, 1997 m., C. Alley, S. James, 2005 m.). Yra manančių, kad šių taisyklių rinkinių sulyginimas galėtų sumažinti finansinės ir mokestinės apskaitos derinimo kaštus, pagerinti mokesčių sistemos efektyvumą.

Taigi, prieš traktuojant įvairių finansinės apskaitos taisyklių ir mokesčių įstatymų suderinimo metodų privalumus, pirmiausia reikia nustatyti galimą naudą iš suderinamumo.

Tačiau finansinės apskaitos taisyklių ir mokesčių įstatymų suderinimo šalininkai pateikia tokius suderinamumo privalumus:

- supaprastės apskaitos vedimo tvarka,
- sumažės dviejų tvarkų laikymosi sąnaudos,
- nesidvigubins informacija,
- bus įgyvendintas ilgalaiškumas,
- padidės galimybės imtis pakeitimų ateityje negriaunant esančios sistemos pagrindų.

Mokesčių įstatymų ir finansinės apskaitos suderinimas gali būti pasiektas:

- reikalaujant, kad mokesčių įstatymai atitiktų finansinės apskaitos taisykles (būtų priderinti prie finansinės apskaitos),
- reikalaujant, kad finansinės apskaitos taisyklės būtų priderintos prie mokesčių įstatymų arba
- pakeičiant egzistuojančias finansinės apskaitos taisykles ir mokesčių įstatymus nauju bendrųjų įstatymų rinkiniu, kuriuo naudotųsi ir mokestinė, ir finansinė apskaita.

Blaikie (1981) nagrinėjus apskaitos duomenų reikšmingumą teisminiame procese Australijoje, paaiškėjo, kad apskaitos principai ir praktika vaidina ribotą įrodantį vaidmenį teisminiame precedente. Buvo tokių atvejų, kada teismas klovėsi apskaitos duomenimis priimant sprendimą, bet pabrėžė, kad nors apskaitos principai ir praktika turi reikšmę priimant sprendimą, teismas niekada nelaiko apskaitos informacijos pagrindiniu įrodymu. Tačiau Heringas (1986) pastebėjo, kad kuo toliau, tuo dažniau teisminė praktika skiria dėmesį apskaitos duomenims, tikriausiai dėl to, kad verslo sprendimai ir veiksmai darosi vis sudėtingesni ir apskaitos standartai sulaukia vis daugiau šalininkų.

Justice Hill (1996) paruošė išsamią bendrųjų apskaitos principų apžvalgą tam tikrais apmokestinimo atvejais Australijoje. Jis ištyrė, kad pelno mokesčio kontekste apskaitos principai kartais buvo lemiami, kartais jais vadovaujamosi tam tikra dalimi ir kartais jie atmetami.

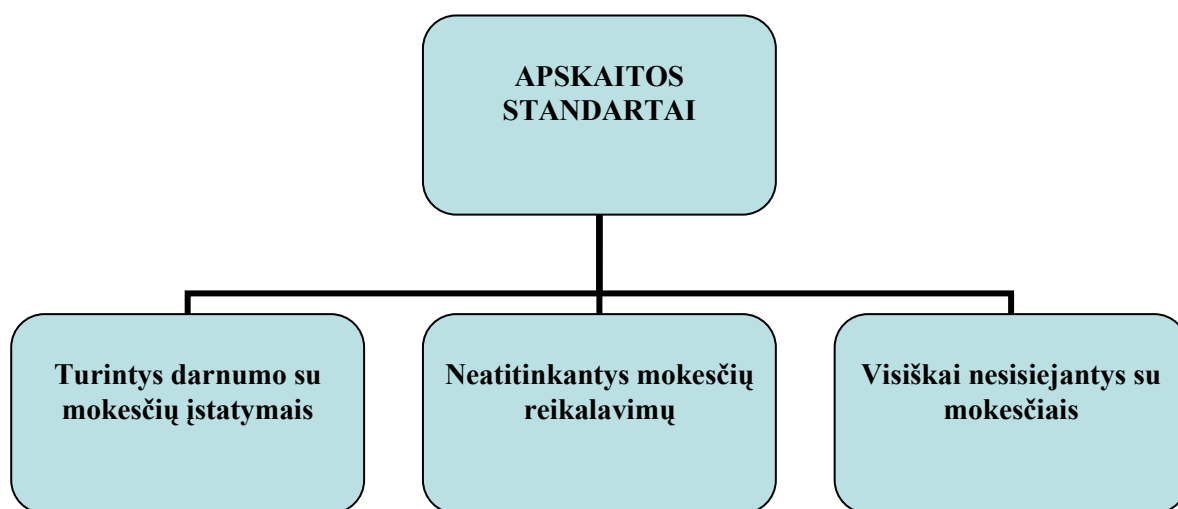
Kada mokesčių įstatymai rengiami komercinių įmonių pelnui apmokestinti, bendrieji apskaitos principai turi savo vaidmenį šiame procese. Kaip ten bebūtų, A. Tran (1997) išskiria vieną pagrindinį sunkumą teismui remtis apskaitos duomenimis: „apskaitininkų požiūriai skirtingais atvejais skiriasi – konkrečioje situacijoje operacijos yra traktuojamos skirtingai“.

Aldrin de Zilva (2005) teigia, kad egzistuojanti Australijos mokesčių sistema yra per daug sudėtinga ir neefektyvi. Finansinių ir mokestinių pajamų suderinimas (suvienodinimas) daug metų buvo laikomas galimu daugelio apskaitos problemų sprendimu. Todėl jis nagrinėja galimus finansinės apskaitos ir mokesčių įstatymų suderinimo privalumus dabartinėje aplinkoje Australijoje. Ypatingai Aldrin de Zilva (2005) pabrėžia tai, kad jeigu neįmanoma galiojančių mokesčių įstatymų suderinti su finansinės apskaitos taisyklėmis, nei finansinės apskaitos taisyklių su mokesčių įstatymais, verta sukurti naują bendrųjų taisyklių rinkinį, kuris būtų naudojamas ir mokestinėje, ir finansinėje apskaitoje.

Fayle (1990) pažymi, kad teisėtai orientuoti mokesčių įstatymų tikslai, tokie kaip dividendų išmokėjimo ribojimas (dividendus galima išmokėti tik iš įmonės uždirbto pelno), gali būti pasiekti tik per apskaitos standartus. Tikslus ir teisingas apskaičiavimas apskaitos standartuose yra išskirtinai pabrėžiamas. Kada tikslas yra gauti ir teikti informaciją tam, kad būtų galima kontroliuoti įmonę, stebėti jos veiklą, įvertinti jos sėkmę ir galimą augimo potencialą, tikslumo ir teisingumo principų laikymasis yra labai svarbus.

C. Alley ir S. James (2005) pabrėžia, kad apskaitos taisyklės teikia per daug subjektyvų pelno įvertinimą, kad atitiktų mokesčių įstatymų reikalavimus, o pastarieji nori daugiau tikslumo įvertinant apmokestinamąjį pelną. Fayle (1990) išanalizavo Australijos apskaitos standartus tam, kad išryškintų jų svarbumą ir aktualumą mokesčių įstatymams ir nustatė trijų rūšių ryšį tarp dviejų taisyklių rinkinių – mokesčių įstatymų ir apskaitos standartų (3 pav.):

- apskaitos standartai, turintys darnumo (atitikimo tam tikru laipsniu) su mokesčių įstatymais,
- apskaitos standartai, kurie sukuria skirtumus tarp apskaitinių ir apmokestinamųjų pajamų (tuo pačiu tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno),
- apskaitos standartai, kurie visiškai neaktualūs mokesčiams ir niekaip su mokesčių įstatymais nesisiejantys.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Fayle (1990).

3 pav. Apskaitos standartų skirstymas pagal jų ryšį su mokesčių įstatymais

Kai kurie standartai iš paskutinės kategorijos gali apimti svarbią informaciją, kuri mokesčius įtakoja netiesiogiai. Fayle (1990) teigia, kad finansinės apskaitos ir mokesčių taisyklių rinkinių neatitikimas neduoda jokių blogų pasekmių: „jos skiriasi, nes yra numatytos skirtingiems tikslams pasiekti“.

Kiekvienos šios apskaitos rūšies tikslai atrodo labai skirtingi. Mokesčių sistema yra piniginių lėšų perskirstymo sistemos dalis. Pagrindinis mokesčių sistemos tikslas - surinkti kuo daugiau lėšų vyriausybės programoms. Be to, vyriausybės naudoja mokesčių sistemą kaip įrankį valdyti ir kontroliuoti šalies ekonomiką, pasiekti socialinius ir politinius tikslus, paskatinti arba varžyti tam tikrus įmonių veiksmus. Derinant šiuos tikslus, yra rūpinamasi, kad mokesčių sistema būtų efektyvi, atitiktų tam tikrus kriterijus ir standartus. Mokesčių sistema turi būti teisinga, veiksminga (efektyvi), nepertraukiama, ne per daug sudėtinga ir ekonomiška.

Kartais, kuriant mokesčių politiką, šie tikslai ir kriterijai gali kirstis tarpusavyje, tačiau tikėtina, kad vyriausybė, kurdama mokesčių politiką ir priimdama mokesčių įstatymus, tam tikru laipsniu sąmoningai leidžia kirstis šiems tikslams.

Ryšys tarp finansinės ir mokestinės apskaitos yra besirutuliojantis ir tuo pačiu jis yra kur kas sudėtingesnis procesas nei iš pradžių gali pasirodyti. Iš tikrųjų yra logiškai pagrindžiamų priežasčių, kodėl mokestiniai išpareigojimai turėtų būti nustatomi remiantis finansine apskaita, tačiau ne visada yra taip, kadangi apskaitos vedimas pagal mokesčių reikalavimus priklauso nuo daugelio faktorių, atitinkančių apmokestinimo, o ne finansinės apskaitos tikslus. Taigi, galima rasti ir priežasčių, kodėl finansinės ir mokestinės apskaitos taisyklės turi skirtis. Tačiau išvada ta, kad šalių vyriausybės neturėtų rengti mokesčių įstatymų neatsižvelgiant į finansinės apskaitos principus.

Aldrin de Zilva (2005) nustatė, kad suderinti mokesčių įstatymus su finansinės apskaitos taisyklėmis yra neįmanoma dėl šių priežasčių:

- skirtumo tarp finansinės ir mokestinės apskaitos kilmė yra egzistuojanti skirtinga dviejų sistemų paskirtis ir tikslai, kurių pakeisti neįmanoma;
- didelė veiksmų laisvė finansinėje apskaitoje;
- tiesiogiai susijusių asmenų nenoras atsisakyti galių (valdžios);
- reikšmingi perėjimo į naują tvarką kaštai.

Finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimas daugelyje pasaulio šalių yra aktuali problema, o tuo pačiu neišvengiama ir Lietuvoje. Skirtingi finansinės ir mokestinės apskaitos tikslai ir paskirtis taip įtakoja apskaitos taisykles, kad jos yra visiškai skirtingos skirtingose apskaitos sistemose, taigi finansinis ir mokestinis pelnas visada skirsis, tačiau tai turi būti aiškiai išdėstyta ir pagrįsta konkrečiais ir išsamiais kriterijais.

2. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS SĄVEIKA LIETUVOJE

Neatitikimas tarp finansinės apskaitos taisyklių ir mokestinės apskaitos reikalavimų neišvengiamas ir Lietuvoje. Didžioji dalis pagal finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus pripažįstamų pajamų, apskaičiuojant pelno mokestį, laikomos apmokestinamosiomis, o patiriamų sąnaudų – priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, tačiau tam tikrais atvejais pajamų ir sąnaudų pripažinimas finansinėje ir mokestinėje apskaitose skiriasi. Dėl šių skirtumų Lietuvoje apskaitinis pelnas nesutampa su apmokestinamuoju ir dėl šios priežasties įmonių mokamo pelno mokesčio norma skiriasi nuo LR Pelno mokesčio įstatyme nurodyto standartinio pelno mokesčio tarifo.

Šioje darbo dalyje nagrinėjama finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo įtaka pelno mokesčiui Lietuvoje detaliau nagrinėjant finansinės ir mokestinės apskaitos ryšį bei efektyviąją pelno mokesčio normą, analizuojami finansinės apskaitos taisyklių ir mokesčių įstatymų nuostatų neatitikimai bei kokie skirtumai susidaro ir kaip tai įtakoja įmonių mokamo pelno mokesčio dydį.

2.1. Finansinės ir mokestinės apskaitos ryšys Lietuvos apskaitos sistemoje

Daugelio Europos valstybių apskaita atitinka kontinentinį Europos apskaitos modelį, pagal kurį finansinė ir mokestinė apskaita yra greičiau turinčios stiprų ryšį nei neatitinkančios. Lietuvoje nuo pat Nepriklausomybės atkūrimo iki Verslo apskaitos standartų įsigaliojimo apskaita daugiausiai priklausė nuo mokesčių įstatymų, visada buvo stipriai jų įtakoje ir vystėsi veikiami apmokestinimo taisyklių. Galima sakyti, kad mokestinė apskaita dominavo prieš finansinę. Todėl buvo aiškiai matyti, kad Lietuvos apskaitos sistema turėjo daugiau panašumų su kontinentiniu Europos nei anglo-saksų apskaitos modeliu.

Tačiau 2003 m. finansinę apskaitą reglamentavus Verslo apskaitos standartais ir naujais įstatymais, Lietuvos apskaitos sistema žymiai pasikeitė, tapo sudėtingesnė ir painesnė, finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimas tapo itin aktualus klausimas ir kelia sunkumų įmonių pelno mokesčiui apskaičiuoti, kadangi įmonės privalo teikti dvigubą atskaitomybę – finansinę ir mokestinę. Taigi, po Verslo apskaitos standartų ir buhalterinės apskaitos bei įmonių finansinės atskaitomybės įstatymų priėmimo išryškėjo finansinė įmonės apskaita, sumažindama mokesčių apskaitos reikšmę.

7 lentelėje pateiktas Lietuvos apskaitos sistemos palyginimas su kontinentiniu Europos ir anglo-saksų modeliu pagal pagrindinius modelių bruožus, kadangi į Lietuvos apskaitos sistemą įvedus daug naujų reglamentų ir naujovių, kyla klausimas, ar Lietuva vis dar yra artimesnė kontinentiniam Europos modeliui, ar turi daugiau panašumų su anglo-saksų apskaitos modeliu. Lyginant Lietuvos apskaitos sistemą su esminiais dviejų ryškiausių apskaitos modelių bruožais, remtasi A. Tran (1997) ir J. Blake (1997) iškeltomis pagrindiniais apskaitos modelius charakterizuojančiomis savybėmis.

Lietuvos apskaitos sistemos palyginimas su kontinentiniu Europos ir anglo-saksų apskaitos modeliu

Kontinentinis Europos modelis	Lietuvos apskaitos sistema		Anglo-saksų modelis
Smulkios kapitalo rinkos: pagrindiniai kreditoriai yra bankai ir vyriausybė. Didelė valdymo organų įtaka.	+		Stambios kapitalo rinkos: pagrindiniai kreditoriai yra privatūs investuotojai. Didelė akcininkų įtaka.
Kodifikuota teisės sistema: detalizuotos apskaitos taisyklės yra komercinės teisės dalis.	+		Bendroji (legityvinė) teisės sistema: bendrosios apskaitos taisyklės.
Standartizuotos finansinės ataskaitos yra rengiamos šiems veiksams atlikti: <ul style="list-style-type: none"> • Kredito suteikimui • Apmokestinimui • Ekonominiam planavimui 	+	+	Pelno mokesčio įstatymas nustato mokesčio dydį nuo grynujų pajamų necharakterizuojant konkrečiai pajamų kaip tokių (pajamos neatitinka finansinių pajamų, apskaitytų finansinėje apskaitoje).
Įstatymai reikalauja iš įmonių periodiškai teikti finansines ataskaitas, neskirstant finansinės apskaitos taisyklių ir mokesčių reikalavimų (mokesčių ir finansinės apskaitos įstatymai neprieštarauja vieni kitiems).		+	Įstatymai reikalauja periodinio finansinių ataskaitų pateikimo detalias apskaitos vedimo taisykles paliekant nustatyti apskaitos profesionalams ir kitoms įmonės apskaitą reguliuojančioms institucijoms.
Vienarūšiai apskaitos informacijos vartotojai	+		Įvairiarūšiai apskaitos informacijos vartotojai
Apmokestinimas yra svarbi aplinkybė nustatyti apskaitos taisykles		+	Finansinės atskaitomybės ir mokesčių apskaičiavimo taisyklės yra kuriamos atskirai (nepriklauso viena nuo kitos).
Nereikalauja iš buhalterių aukštos kvalifikacijos	+		Įmonės buhalteriai (apskaitininkai) turi būti labai išsilavinę (buhalteriai profesionalai), kad galėtų vesti įmonės apskaitą.
Teisėtumas pagal įstatymų normas	+		Teisingumas ir tikrumas
Orientacija į kreditorius	+		Orientacija į akcininkus
Slaptumas		+	Atskleidimas
Mokesčių taisyklės apskaitoje dominuoja		+	Atskiros mokesčių ir finansinės apskaitos taisyklės
Forma svarbiau už turinį	+		Turinys svarbiau už formą
Apskaita reguliuojama valstybinės valdžios organų	+		Apskaitininkų profesionalų standartai

Šaltinis: sudaryta autorės

Ryškus kontinentinio Europos apskaitos modelio bruožas, kuriuo pasižymi Lietuvos apskaitos aplinka tas, kad Lietuvoje dominuoja smulkios kapitalo rinkos, kuriose pagrindiniai kreditoriai yra bankai ir vyriausybė, o apskaitos praktika yra orientuota į jų poreikių tenkinimą. Lietuvoje yra didelė valdymo organų įtaka. Standartizuotos finansinės ataskaitos yra rengiamos

taip, kad patenkintų kreditorių ir mokesčių administratorių interesus ir reikalavimus ir atitiktų vyriausybės ekonominę politiką. Lietuvoje, kaip ir daugumoje Europos valstybių, galioja kodifikuota teisės sistema, o detalizuotos apskaitos taisyklės yra komercinės teisės dalis. Dar vienas Lietuvos apskaitos sistemai būdingas bruožas, sutampantis su kontinentiniu Europos apskaitos modeliu yra tas, kad Lietuvoje iš buhalterių nereikalaujama aukštos kvalifikacijos, anglo-saksų modelio šalyse yra priešingai – apskaitą veda tik kvalifikuoti buhalteriai profesionalai. Be to, formos reikšmingumo prieš turinį principas, būdingas Lietuvos apskaitos sistemai, yra kontinentinio Europos apskaitos modelio charakteristika.

Tačiau kai kurios Lietuvos apskaitos sistemai būdingos charakteristikos artimesnės anglo-saksų apskaitos modeliui. LR Pelno mokesčio įstatymas nustato mokesčio dydį nuo grynujų pajamų, necharakterizuojant konkrečiai pajamų kaip tokių, kadangi apmokestinamosios pajamos neatitinka pajamų, apskaitytų finansinėje apskaitoje. Finansinės ir mokestinės atskaitomybės taisyklės Lietuvoje yra kuriamos atskirai ir dažnai nepriklauso viena nuo kitos, todėl dažnai yra sunkiai suderinamos. Įstatymai reikalauja periodinio finansinių ataskaitų rinkinio pateikimo, detalias apskaitos vedimo taisykles paliekant nustatyti apskaitos profesionalams ir kitoms įmonės apskaitą reguliuojančioms institucijoms.

Taigi, nors nuo 2003 m. Lietuvoje įsigaliojo Verslo apskaitos standartai ir nuo to laiko buvo priimta daug naujų finansinę apskaitą reglamentuojančių įstatymų, kitų teisės aktų ir apskaitos procesas iki dabar tik sudėtingėja, vis dėlto pagal išvardytas savybes matyti, kad Lietuvos apskaitos sistema išliko artimesnė ir vis dar priklauso kontinentiniam Europos apskaitos modeliui.

Vis dėlto tvirtinti, kad finansinės ir mokestinės apskaitos įstatymai Lietuvoje neprieštarauja vieni kitiems, negalima. Ryšys tarp finansinės ir mokestinės apskaitos Lietuvoje nėra stiprus. Finansinę ir mokestinę apskaitą reglamentuoja skirtingi teisės aktai. Finansinė apskaita vedama vadovaujantis LR Buhalterinės apskaitos įstatymu, LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu, LR Konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymu, Verslo apskaitos standartais (arba Tarptautiniais apskaitos standartais) ir kitais finansinę apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais, o mokestinės apskaitos vedimo tvarką reglamentuoja mokesčių įstatymai.

Pagal Lamb, Nobes ir Roberts (1998) pasiūlytus penkis galimus ryšio ar neatitikimo tarp finansinės ir mokestinės apskaitos tipus, Lietuvą galima priskirti atvejui, pagal kurį finansinėje ir mokestinėje apskaitoje vadovaujama mokesčių taisyklėmis. Nors Lietuvoje yra priimti skirtingi reglamentai finansinei ir mokestinei apskaitai, tačiau vedant finansinę apskaitą ir priimant sprendimus, pirmiausia yra atsižvelgiama į mokesčių reikalavimus ir tokiu būdu finansinė apskaita yra užgožiama mokestinės.

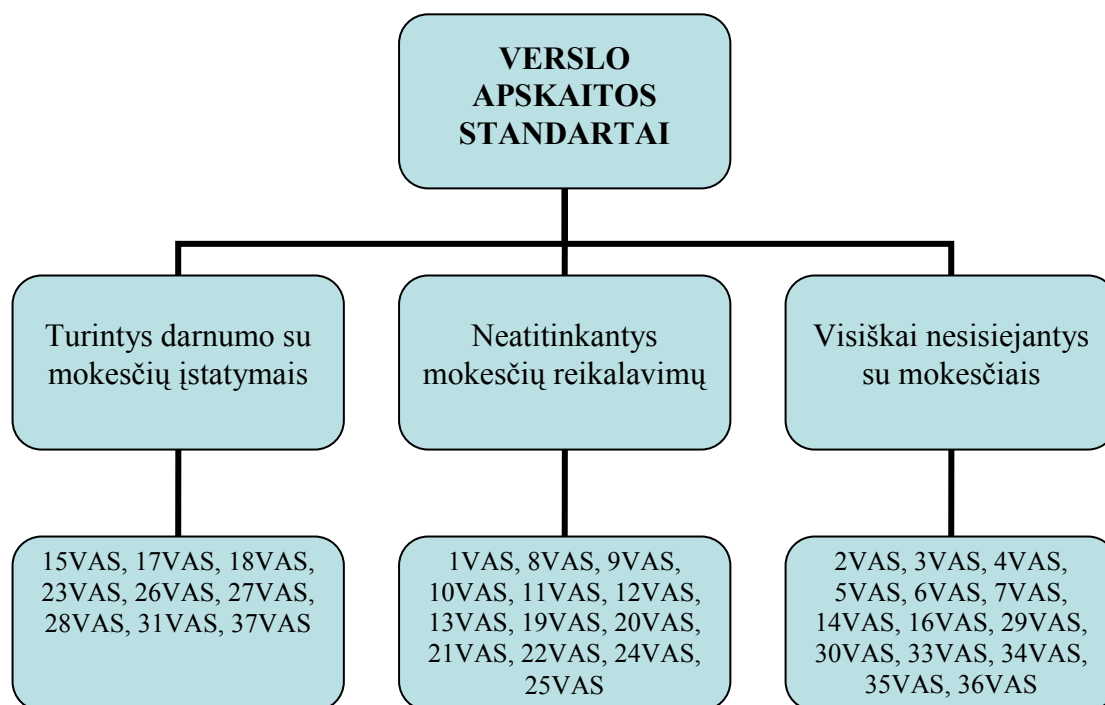
Dėl tos priežasties, kad finansinė ir mokestinė apskaita pelno mokesčio bazę apskaičiuoja skirtingai, atsiranda dvi pelno sąvokos: finansinėje apskaitoje - apskaitinis pelnas (nuostoliai),

mokestinėje – apmokestinamasis pelnas. Apskaitinio ir apmokestinamojo pelno sąvokos išskiriamos 24-ajame VAS „Pelno mokestis“. Apskaitiniu pelnu (nuostoliais) laikomas per ataskaitinį laikotarpį uždirbtų pajamų ir joms uždirbti patirtų sąnaudų skirtumas. Apmokestinamasis pelnas – tai yra mokesčius reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuotas ataskaitinio laikotarpio pelnas (nuostoliai), nuo kurio apskaičiuojamas mokėtinas pelno mokestis. Tai reiškia, kad apskaitinis pelnas yra apskaičiuojamas pagal finansinės apskaitos taisykles ir principus, o apmokestinamasis – pagal mokestinės apskaitos reikalavimus.

Pagal Verslo apskaitos standartus apskaitomos visos uždirbtos pajamos ir sąnaudos. Finansinėje apskaitoje pajamomis pripažįstamos visos patikimai įvertintos sumos, iš kurių įmonė tikisi gauti ekonominės naudos, o sąnaudomis – išteklių praradimai finansinės atskaitomybės sudarymo laikotarpį. Gauta ekonominė nauda yra pagrindinis pajamų pripažinimo kriterijus, o prarasta nauda – sąnaudų. Informacija, skirta mokesčiams apskaičiuoti, yra rengiama pagal apmokestinimo nuostatas, kurios dažniausiai nesiderina su finansinės apskaitos principais ir taisyklėmis. Apskaitos informacija, skirta mokesčiams apskaičiuoti, atspindi valstybės interesą – didinti biudžeto pajamas ir daryti įtaką ekonominiams procesams. Taigi, pasak D. Mačernienės (2006), mokestinėje atskaitomybėje išvedami ne tikrieji, bet apmokestinamieji įmonės veiklos rezultatai.

Kaip jau buvo rašyta anksčiau, Fayle (1990) siūlė apskaitos standartus skirstyti pagal jų santykį su mokesčių įstatymais: standartai, turintys darnumo su mokesčių įstatymais, apskaitos standartai, kurie sukuria skirtumus tarp apskaitinių ir apmokestinamųjų pajamų (tuo pačiu tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno) ir apskaitos standartai, kurie yra visiškai neaktualūs mokesčiams ir niekaip su mokesčių įstatymais nesisiejantys. Kadangi Lietuvoje taip pat yra apskaitos standartų, kurie atitinka apmokestinimo nuostatas, nesiderina su mokesčių įstatymais ir standartų, nesisiejančių su mokesčių įstatymų reikalavimais, tai visus Lietuvos finansinę apskaitą reglamentuojančius standartus galima taip sugrupuoti.

Lietuvos apskaitos sistemoje ypatingai reikšminga yra pelno mokesčio apskaita, kadangi finansinė ir mokestinė apskaita pelno mokesčio bazę apskaičiuoja skirtingai. Pelno mokesčio apskaitos tvarką Lietuvoje nustato 24-asis VAS „Pelno mokestis“, kurio tikslas nustatyti pelno mokesčio apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką, o uždirbtos pelno apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką nustato LR Pelno mokesčio įstatymas. Kadangi daugumos Verslo apskaitos standartų taikymas vienaip ar kitaip įtakoja įmonės finansinio pelno dydį, tai mums aktualu visus Verslo apskaitos standartus suskirstyti pagal jų atitikimą ir derinimąsi konkrečiai su LR Pelno mokesčio įstatymu. 4 pav. pateiktas Lietuvoje priimtų ir galiojančių Verslo apskaitos standartų suskirstymas pagal Fayle (1990) pasiūlytą metodiką.



Šaltinis: sudaryta autorės

4 pav. Verslo apskaitos standartų grupavimas pagal Fayle (1990) metodiką

1-asis VAS priskirtas prie neatitinkančių apmokestinimo reikalavimams standartų dėl tos priežasties, kad jame yra pateikti visi bendrieji apskaitos principai, o kadangi, kaip išsiaiškinome anksčiau, dauguma apskaitos principų neatitinka apmokestinimo nuostatų, šis standartas laikomas nederančiu su mokesčių taisyklėmis.

Prie su mokesčiais nesisiejančių ir mokesčiams neaktualių Verslo apskaitos standartų priskirti visi skirtingų objektų finansinę atskaitomybę reglamentuojantys apskaitos standartai.

Atitinkantys ar iš dalies atitinkantys apmokestinimo nuostatas standartai yra visi tie, pagal kuriuos, taikantis prie LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatų, neatsiranda skirtumų tarp apskaitinio finansinio ir apmokestinamojo pelno.

Verslo apskaitos standartai, nederantys su mokesčių įstatymų reikalavimais, t.y. standartai, dėl kurių taikymo atsiranda neatitikimas tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos kiekybine išraiška, yra visi likusieji standartai.

Nesutampa 8-ojo VAS „Nuosavas kapitalas“ ir LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatos, susiję su nuosavo kapitalo suformavimu, padidiniu, sumažinimu ar sudėties pasikeitimu. 9-asis VAS „Atsargos“ neatitinka LR Pelno mokesčio įstatymo, kadangi skiriasi atsargų sąnaudų pripažinimo tvarka (nuostolių ir nukainojimo sąnaudų), o taip pat yra neatitikimų dėl skirtingų atsargų įkainojimo ir apskaitymo metodų taikymo (FIFO, LIFO ir kt.).

10-ojo VAS „Pajamos“ nuostatos skiriasi nuo LR Pelno mokesčio įstatymo dėl skirtingos pajamų pripažinimo tvarkos (diskontavimo, teigiamos valiutų kursų įtakos, dotacijų negautoms pajamoms ar patirtoms sąnaudoms kompensuoti, mainų, išsinuomoto turto remonto, pajamų už

darbus pagal statybų ar kitų ilgalaikių sutarčių sutartis, nukrypimų nuo sutarties sąlygų atvejais). 11-ojo VAS „Sąnaudos“ nuostatos nuo LR Pelno mokesčio įstatymo skiriasi analogiškai dėl skirtingos sąnaudų pripažinimo tvarkos (komandiruočių, reklamos, reprezentacinių, pridėtinės vertės mokesčio, beviltiškų skolų sąnaudų, įmokų darbuotojų naudai, narių mokesčių, įnašų ir įmokų, paramos, netesybų, į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtų baudų, delspinigių ir kitų sankcijų už LR teisės aktų pažeidimų sąnaudų pripažinimo, išmokų užsienio vienetams, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, jei tos išmokos nepagrįstos PMI 31 str. 2 dalyje nustatytais įrodymais, įmonės padarytos žalos atlyginimo sąnaudų pripažinimo tvarkos, sąnaudų, susidariusių dėl turto perkainojimo, likviduojamo vieneto dėl turto perleidimo patirtų nuostolių ir likviduojamo vieneto dalyvių turto vertės nuostolių ir kitų nesusijusių su pajamų uždirbimu ir neįprastinių vieneto vykdomai veiklai sąnaudų pripažinimo neatitikimų).

12-asis VAS „Ilgalaikis materialus turtas“ ir 13-asis VAS „Nematerialusis turtas“ nesiderina su LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis dėl ilgalaikio turto sampratos suvokimo, įsigijimo kainos ir įsigijimo (pasigaminimo) savikainos nustatymo tvarkos (tyrinėjimo ir plėtros darbų išlaidų, neatskaitomo pridėtinės vertės mokesčio, nemokamai gauto turto, ilgalaikio turto, įsigyto už prekes ir (arba) paslaugas, mainomo į kitą ilgalaikį turtą ar vertybinius popierius, ilgalaikio turto, kuriuo įmonės dalyvis (dalininkas, pajininkas) sumoka už tos įmonės akcijas (dalis, pajus), ilgalaikio turto minimalios kainos ir minimalios įsigijimo savikainos, likvidacinės vertės bei nusidėvėjimo ir amortizacijos laikotarpio nustatymo, pačios įmonės susikurto ilgalaikio nematerialiojo turto amortizacijos ir nenaudojamo ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo, remonto ir rekonstravimo sąnaudų pripažinimo atvejais).

19-asis VAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“ neatitinka LR Pelno mokesčio įstatymų nuostatų dėl atidėjinių pripažinimo ir pobalansinių įvykių registravimo apskaitoje skirtumų. Jeigu pobalansiniai įvykiai suteikia įrodymų apie balanso datą buvusias sąlygas ir daro tiesioginę įtaką nepatvirtintos finansinės atskaitomybės duomenims, finansinė atskaitomybė turi būti koreguojama. Tam koreguojamos finansinėje atskaitomybėje pripažintos sumos arba pripažįstami anksčiau nepripažinti straipsniai. Pagal PMI nuostatas įmonės finansinėje apskaitoje dėl pobalansinių įvykių suformuoti įsipareigojimai leidžiamiems atskaitymams priskiriami tik tuomet, kai šie įsipareigojimai yra faktiškai įvykdyti, t. y., kai išlaidos yra faktiškai patiriamos.

20-asis VAS „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“ skiriasi nuo LR Pelno mokesčio įstatymo lizingo ir nuomos pripažinimo klausimais, nuomos rūšies pakeitimo atveju, pripažįstant sąnaudas lizingo gavėjo įmonėje ir pripažįstant pajamas lizingo davėjo įmonėje, skirtumai susidaro ir sąnaudų nuomininko ar pajamų nuomotojo įmonėje pripažinimo atvejais, o

taip pat neatitikimai yra dėl atgalinės nuomos, sąnaudų pripažinimo panaudos gavėjo įmonėje ir nusidėvėjimo skaičiavimo panaudos davėjo įmonėje skirtumų.

21-asis VAS „Dotacijos ir subsidijos“ neatitinka su LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis dėl dotacijų ir subsidijų pripažinimo skirtumų; 22-asis VAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimas“ – dėl užsienio valiuta įsigyto turto įsigijimo savikainos nustatymo skirtumų. Taikant 24-ojo VAS „Pelno mokestis“ nuostatas susidaro neatitikimai tarp finansinio ir apmokestinamojo pelno, kadangi pelno mokestis finansinėje ir mokestinėje apskaitoje apskaitomas skirtingai, ypatingai dėl kaupimo principo taikymo finansinėje apskaitoje. 25-asis VAS „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“ nesiderina su LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis dėl skirtingo pajamų už atliktus darbus pripažinimo.

Taigi, finansinis pelnas pagal Verslo apskaitos standartus yra apskaičiuojamas kaip visų įmonės gautų pajamų ir joms gauti patirtų sąnaudų skirtumas, o apmokestinamasis pelnas gaunamas finansinio pelno dydį koreguojant LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis. Apskaičiuojant įmonės apmokestinamąjį pelną iš pajamų yra atimamos (LR PMĮ 11 str.):

- 1) neapmokestinamosios pajamos,
- 2) leidžiami atskaitymai,
- 3) ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai.

LR Pelno mokesčio požiūriu įmonės uždirbtos pajamos skirstomos į:

- 1) pelno mokesčiu apmokestinamas,
- 2) pelno mokesčiu neapmokestinamas.

Taigi ne visos įmonės pajamos apmokestinamos šiuo mokesčiu. Neapmokestinamų pajamų rūšys yra įvardytos LR PMĮ 12 str. Tačiau ir ne visos įmonės patirtos finansinėje apskaitoje užregistruotos sąnaudos mažina apmokestinamąjį pelną, apskaičiuojant pelno mokestį. Pelno mokesčio požiūriu įmonės patirtos sąnaudos skirstomos į:

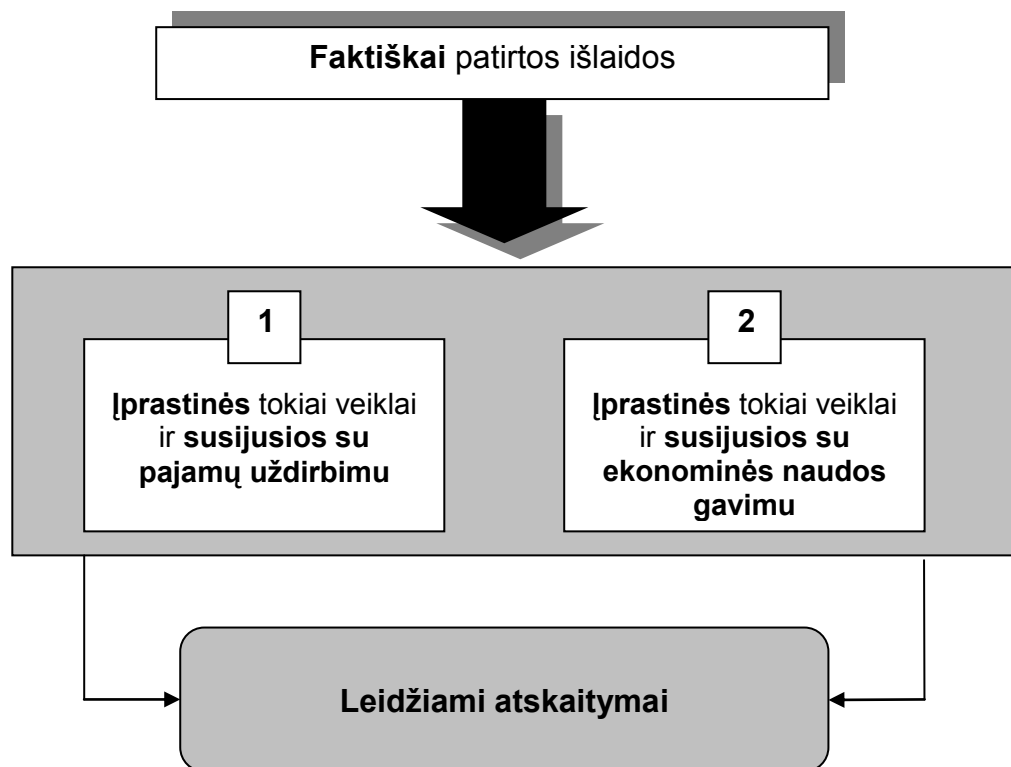
- 1) leidžiamus atskaitymus,
- 2) neleidžiamus atskaitymus.

Leidžiamais atskaitymais pagal LR PMĮ 17 str. 1 d. laikomos visos faktiškai įmonės patirtos įprastinės tokiai veiklai sąnaudos, būtinos įmonės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

Pripažįstant įmonės patirtas sąnaudas leidžiamais atskaitymais, svarbu atsižvelgti į dokumentų, kuriais grindžiamos sąnaudos, juridinę galią. LR Buhalterinės apskaitos įstatymo 13 str. nustatyta, kad sąnaudos leidžiamiems atskaitymams priskiriamos tik jei yra faktiškai patirtos, t.y. pagrįstos galiojančiais sandoriais, apskaitos dokumentais, turinčiais visus privalomus rekvizitus, nustatytus LR teisės aktuose. Kitas svarbus kriterijus pripažįstant sąnaudas leidžiamais atskaitymais – sandorio ar ūkinės operacijos tikroji rinkos kaina. Pagal PMĮ 40 str. 1 d. leidžiamais atskaitymais

galima pripažinti tik tas išlaidas, kurios atitinka bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Sumos, viršijančios tikrąją rinkos kainą, priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams.

Sąnaudų pripažinimą leidžiamais atskaitymais pagal Lietuvoje galiojančius mokesčių įstatymus iliustruoja 5 pav.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal J. Ališauskaitė-Paulavičienė ir kiti (2007) *Mokesčių vadovas: schemas ir pavyzdžiai*.

5 pav. Leidžiamų atskaitymų pripažinimas pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais

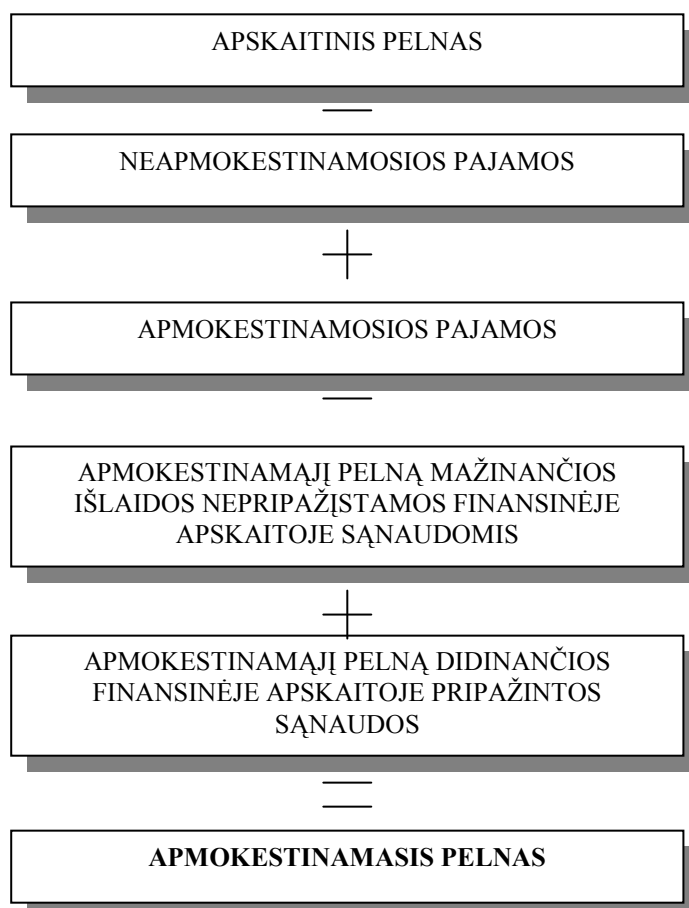
J. Ališauskaitė-Paulavičienė (2007 m.) pabrėžia, kad faktiškai patirtos išlaidos mokestinėje apskaitoje priskiriamos leidžiamiems atskaitymams tik tada, jei atitinka vykdomos veiklos pobūdį, yra įprastos įmonių, vykdančių panašią veiklą Lietuvoje ar užsienyje, veiklai ir yra būtinos pajamoms uždirbti. Išlaidas, sietinas su įmonės pajamų uždirbimu, daugeliu atvejų galima tiesiogiai susieti su per atskaitinį laikotarpį uždirbtomis pajamomis. Tam tikrais atvejais patirtų sąnaudų negalima tiesiogiai susieti su atskaitinio laikotarpio pajamomis, tačiau jos taip pat laikomos tenkančiomis uždirbtoms atskaitinio laikotarpio pajamoms. Prie tokių sąnaudų gali būti priskirtos bendrosios ir administracinės sąnaudos ir pan. (PMĮ 17, 57 str.).

Kai kurių įmonės patiriamų sąnaudų, atitinkančių leidžiamų atskaitymų kriterijus, dydis, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, yra ribojamas. Leidžiami atskaitymai gali būti ribojami konkrečiu dydžiu, t.y. tik tam tikra dalis kurios nors rūšies įmonės patirtų sąnaudų gali būti priskirta leidžiamiems atskaitymams, arba apibrėžiamas patirtų sąnaudų, kurias apskaičiuojant pelno mokestį galima priskirti leidžiamiems atskaitymams, pobūdis, t.y. leidžiama atimti tik LR Pelno mokesčio įstatyme įvardytus kriterijus atitinkančias sąnaudas. Ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus

viršijanti arba ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų kriterijų neatitinkanti sąnaudų suma pelno mokesčio požiūriu yra neleidžiami atskaitymai. Neleidžiami atskaitymai yra išvardinti LR Pelno mokesčio įstatymo 31 str.

Daugeliu atvejų, reikalavimai, taikomi pelno mokesčiui skaičiuoti, nesutampa su Verslo apskaitos standartuose įtvirtintomis taisyklėmis, taikomomis finansinėje apskaitoje apskaičiuojant apskaitinį pelną, todėl finansinėje apskaitoje pelno (nuostolių) atskaitoje apskaičiuotas apskaitinis pelnas nesutampa su apmokestinamuoju pelnu. Taip atsitinka dėl skirtingo pajamų ir sąnaudų pripažinimo finansinėje ir mokesstinėje apskaitose.

Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas susijęs su metinės pelno mokesčio deklaracijos pildymo nuoseklumu. Tokia informacija reikalinga patiems apskaitininkams, kad galėtų patikrinti ar teisingai nustatytas pelno mokestis, ir mokesčių administratoriams, tikrinant, ar teisingai įmonė sumokėjo mokesčius biudžetui.



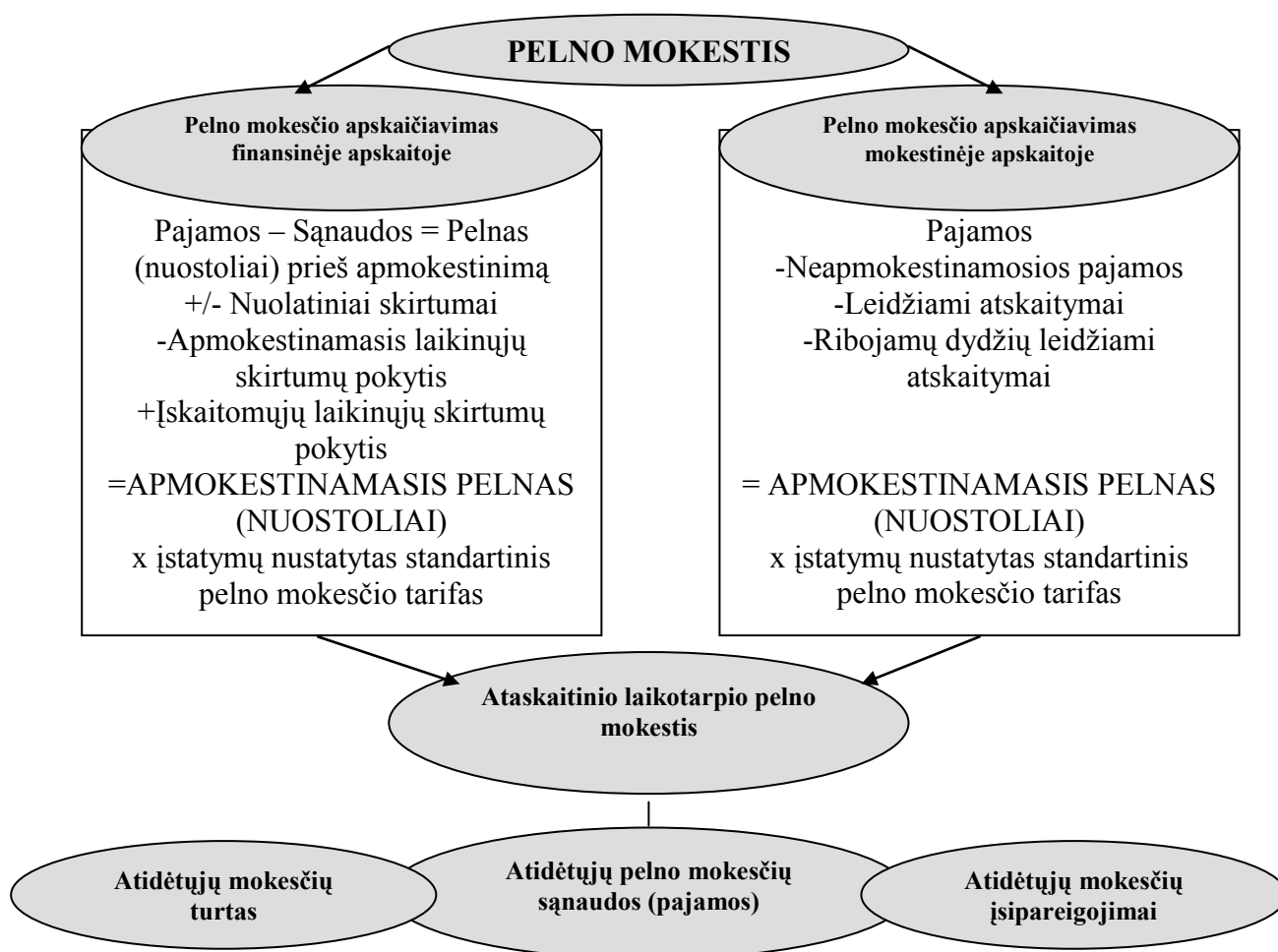
Šaltinis: sudaryta autorės

6 pav. Apmokestinamojo pelno apskaičiavimas

Nustatant apmokestinamąjį dydį, pirmiausia reikia iš finansinėje apskaitoje apskaičiuoto apskaitinio pelno atimti neapmokestinamąsias pelno mokesčiu pajamas. Tada atimamos apmokestinamąjį pelną mažinančios išlaidos, nepripažįstamos finansinėje apskaitoje sąnaudomis,

tačiau pagal LR Pelno mokesčio įstatymą pripažįstamos nustatant apmokestinamąjį pelną, ir pridedamos apmokestinamosios pajamos bei apmokestinamąjį pelną didinančios finansinėje apskaitoje pripažintos pajamos (kai finansinėje apskaitoje pajamos pripažįstamos, o apskaičiavus pelno mokestį jos nepripažįstamos arba pripažįstamos vėliau). 6 pav. pateikta apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka.

Pelno mokesčio apskaičiavimą finansinėje (pagal Verslo apskaitos standartus) ir mokestinėje apskaitoje (pagal LR Pelno mokesčio įstatymą) galima pavaizduoti 7 paveiksle pateiktu modeliu. Šis modelis parodo, kad apskaičiuotas rezultatas – ataskaitinio laikotarpio pelno mokestis – sutampa, kadangi skaičiavimams naudojami tie patys duomenys, tik skiriasi apskaičiavimo metodika. Pelno mokesčio bazė yra nustatoma remiantis Verslo apskaitos standartais, finansinę apskaitą reglamentuojančiais įstatymais ir, be abejo, LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis.



Šaltinis: sudaryta autorės

7 pav. Finansinės apskaitos ir mokesčių taisyklių ryšys apskaičiuojant pelno mokestį

Dėl susidarančių skirtumų tarp finansinėje ir mokestinėje apskaitoje išvesto pelno, reikia atidžiai vadovautis finansinės apskaitos ir mokesčių įstatymų nuostatomis bei derinti jas

tarpusavyje. Pasak D. Beigos (2006), iki Verslo apskaitos standartų atsiradimo nemaža dalis Lietuvos įmonių apskaitą tvarkė remdamosi tik mokesčių įstatymų skelbiamomis nuostatomis ir beveik neatsižvelgdavo į tai, ar taikant šias nuostatas tiksliai nurodoma įmonės veikla. Pati įmonės būklės apskaita nebuvo iškeliami į pirmą vietą. Taigi Lietuvos apskaitos sistema atstovavo kontinentinį Europos apskaitos modelį.

Įsigaliojus Verslo apskaitos standartams, įmonių apskaitininkams skirtingų įstatymų nuostatų taikymas pradėjo kelti nemažai sunkumų: pajamų, sąnaudų, turto ir išipareigojimų pripažinimo neatitikimai finansinėje apskaitoje ir apskaičiuojant mokesčius tapo įprastu, bet komplikuoju dalyku. Remiantis tuo, galima teigti, kad apskaitos sistema Lietuvoje kai kuriomis charakteristikomis tapo artima anglo-saksų apskaitos modeliui, kuriam būdingas silpnas ryšys tarp finansinės ir mokestinės apskaitos taisyklių.

2.2. Finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo įtaka įmonės pelno mokesčiui

Vertinant įmonės veiklą ir jos rezultatus pagal Lietuvoje galiojančius teisės aktus, kai kurie ūkiniai faktai finansinės apskaitos ir mokesčių požiūriu yra vertinami skirtingai, todėl dalis sąnaudų ir pajamų, apskaičiuojant mokesčius yra nepripažįstamos ir niekada nebus pripažintos veiklos sąnaudomis ir pajamomis; arba skaičiuojant mokesčius, kai kurių pajamų ir sąnaudų pripažinimas paankstinamas arba pavėlinamas palyginti su jų pripažinimu finansinėje atskaitomybėje (G. Deveikis, 2007 m.). Tai gali atsitikti kitą ataskaitinį laikotarpį arba tęstis kelius laikotarpius, pvz., valdžios sprendimu įmonei leista mokėti pelno mokestį vėliau negu tą laikotarpį, už kurį šis mokestis buvo apskaičiuotas. Tokiu atveju atidedamas pelno mokesčio mokėjimas, bet pajamos apmokestinamos, o pelno mokesčio sąnaudos finansinėje ir mokestinėje atskaitomybėje sutampa tik ateinančiais laikotarpiais. Taigi dėl skirtingo pajamų ir sąnaudų pripažinimo finansinėje ir mokestinėje apskaitoje tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno susidaro skirtumai.

LR Pelno mokesčio įstatymo 57 str. nustatyta, kad mokesčių mokėtojų buhalterinė apskaita privalo būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti. Apskaitos politika turi būti parengta taip, kad pagal ją parengta finansinė atskaitomybė parodytų tikrą ir teisingą organizacijos finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, turi būti taikomos tik tos buhalterinės apskaitos nuostatos, kurios neprieštaruoja LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis.

Mokesčių apskaitoje pelnas yra apskaitomas taikant LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, kurios gali neturėti ekonominės logikos. Dalis pajamų pagal LR Pelno mokesčio įstatymą yra neapmokestinama; dalis sąnaudų – neleidžiami atskaitymai ir ribojamų atskaitymų dalis, viršijanti nustatytus normatyvus, yra ne mokestinės sąnaudos.

Pasak D. Beigos (2006 m.), mokestinė apskaita yra orientuota į trumpalaikius įmonių veiklos įvertinimo rezultatus - apskaičiuojant mokesčius, vertinamos tik ataskaitiniais metais atliktos operacijos (nupirkta žaliava, parduotos prekės, išmokėti atlyginimai) ir neatsižvelgiama į tokias operacijas, kurios gali turėti įtakos veiklai ateityje (atsiradusios abejotinos skolos, sumos, susikaupusios dėl darbuotojų nepanaudotų atostogų). Verslo apskaitos standartai skatina įvertinti ne tik realiai šiuo metu patirtas sąnaudas bei uždirbtas pajamas, bet ir kitas operacijas ir įvykius, kurie gali nulemti įmonės veiklą ateityje.

Skirtingas turto ar įsipareigojimo pripažinimas finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais taip pat sąlygoja skirtumus tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno. Pasak V. Bagdžiūnienės (2005 m.), taip yra todėl, kad ataskaitiniu laikotarpiu apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais skirtingai pripažįstamos su tuo turtu ar įsipareigojimu susijusios pajamos ir (arba) sąnaudos. Taigi skirtumai tarp turto balansinės vertės ir turto mokesčio bazės bei skirtumai tarp įsipareigojimo balansinės vertės ir mokesčio bazės taip pat yra sąlygoti skirtingo pajamų ir sąnaudų pripažinimo pagal Verslo apskaitos standartus ir LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatas.

Tačiau, kaip teigia G. Juškauskas (2006 m.), skirtumų tarp turto ir įsipareigojimų pripažinimo egzistavimo laikotarpio pabaigoje turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumas visiškai išnyksta. Todėl bendra su tuo turtu ar įsipareigojimu susijusių per kelis ataskaitinius laikotarpius pripažintų pajamų ir (arba) sąnaudų suma finansinėje apskaitoje yra lygi per tuos pačius kelis ataskaitinius laikotarpius su tuo pačiu turtu ar įsipareigojimu susijusiai pelno mokesčio skaičiavimo tikslais pripažintai bendrai pajamų ir (arba) leidžiamų atskaitymų sumai.

Taigi pelno suma yra pelno mokesčio apmokestinamoji bazė, kuri finansinėje ir mokestinėje apskaitoje skiriasi, kadangi apskaitinis pelnas yra apskaičiuojamas vadovaujantis finansinę apskaitą reglamentuojančiais įstatymais ir Verslo apskaitos standartais, o mokestinis pelnas apskaičiuojamas, vadovaujantis LR Pelno mokesčio įstatymu. Finansinėje apskaitoje apskaičiuotas pelnas prieš apmokestinimą nesutampa su apmokestinamuoju pelnu, išvestu pagal pelno mokesčio taisyklės, dėl dvejopų skirtumų, apibrėžiamų 24-ajame VAS „Pelno mokestis“:

- 1) nuolatinių,
- 2) laikinųjų.

24-ajame VAS „Pelno mokestis“ nurodyta, kad nuolatiniai skirtumai – tai apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumai, kurie susidaro dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal apskaitą ir mokesčius reglamentuojančius teisės aktus. Nuolatiniams skirtumams būdinga tai, kad kartą susidarę jie neišnyksta būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais. Todėl G. Juškauskas (2005) pabrėžia, kad nuolatiniai skirtumai nesukuria atidėtojo pelno mokesčio, neregistruojami sisteminėse sąskaitose ir neatspindimi finansinėje atskaitomybėje. Tarkime, jeigu

finansinėje apskaitoje užregistruotos sąnaudos skaičiuojant 2009 m. apmokestinamąjį pelną yra laikomos neleidžiamais atskaitymais, tai esant nuolatiniam skirtumui, tokios sąnaudos ir ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais skaičiuojant apmokestinamąjį pelną nebus pripažintos leidžiamais atskaitymais. Todėl 2009 m. susidaręs apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumas ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais neišnyks.

Yra išskiriamos keturios pagrindinės nuolatinių apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumų susidarymo priežastys, kurios visos yra susijusios su skirtingu pajamų ir sąnaudų pripažinimu finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais:

1) Finansinėje apskaitoje pripažįstamos sąnaudos, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais laikomos neleidžiamais atskaitymais;

2) Pelno mokesčio skaičiavimo tikslais pripažįstami leidžiami atskaitymai, kurie finansinėje apskaitoje nepripažįstami sąnaudomis;

3) Pelno mokesčio skaičiavimo tikslais pripažįstamos apmokestinamosios pajamos, kurios finansinėje apskaitoje nepripažįstamos pajamomis;

4) Finansinėje apskaitoje pripažįstamos pajamos, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais nelaikomos apmokestinamosiomis pajamomis.

„Laikinieji skirtumai – turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumai“ (24-asis VAS „Pelno mokestis“). Laikinieji skirtumai, atsiradę vieną ataskaitinį laikotarpį, kitais ataskaitiniais laikotarpiais išnyksta. Jų atsiradimo priežastis ta pati – finansinės apskaitos ir mokesčių požiūriu vertinant įmonės veiklą ir jos rezultatus, kai kurie ūkiniai faktai traktuojami skirtingai, tačiau nuo pastarųjų jie skiriasi tuo, kad skaičiuojant mokesčius, kai kurių pajamų ir sąnaudų pripažinimas paankstinamas arba pavėlinamas palyginti su jų pripažinimu finansinėje atskaitomybėje.

Dėl skirtingo turto ar įsipareigojimo pripažinimo finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais ataskaitiniu laikotarpiu skirtingai pripažįstamos su tuo turtu ar įsipareigojimais susijusios pajamos arba sąnaudos. 24-ojo VAS „Pelno mokestis“ 9 p. nurodo, kad laikinieji skirtumai dažniausiai atsiranda tada, kai apskaičiuojant apskaitinį pelną, pajamos arba sąnaudos įtraukiamos į vieną ataskaitinį laikotarpį, o apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną – į kitą ataskaitinį laikotarpį. Tačiau laikinųjų skirtumų egzistavimo laikotarpio (jis būtinai trunka ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį) pabaigoje turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumas visiškai išnyksta.

Laikinieji skirtumai gali būti apmokestinamieji ir įskaitomieji. 24-ajame VAS „Pelno mokestis“ nurodyta, kad įskaitomieji laikinieji skirtumai – tai skirtumai, dėl kurių būsimaisiais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas sumažės arba mokestiniai nuostoliai padidės. Įskaitomieji laikinieji skirtumai susidaro dėl to, kad finansinės atskaitomybės sudarymo dieną turto balansinė

vertė yra mažesnė už jo mokesčio bazę arba įsipareigojimo balansinė vertė yra didesnė už jo mokesčio bazę (24-asis VAS „Pelno mokestis“ 13 p.). Dėl šių priežasčių apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais skirtingai pripažįstamos sąnaudos (pajamos) ir leidžiami atskaitymai (apmokestinamosios pajamos):

1) finansinėje apskaitoje sąnaudos pripažįstamos ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, o pelno mokesčio skaičiavimo tikslais šios sąnaudos leidžiamais atskaitymais pripažįstamos vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais;

2) pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais apmokestinamosios pajamos pripažįstamos ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, o finansinėje apskaitoje šios pajamos pripažįstamos vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais.

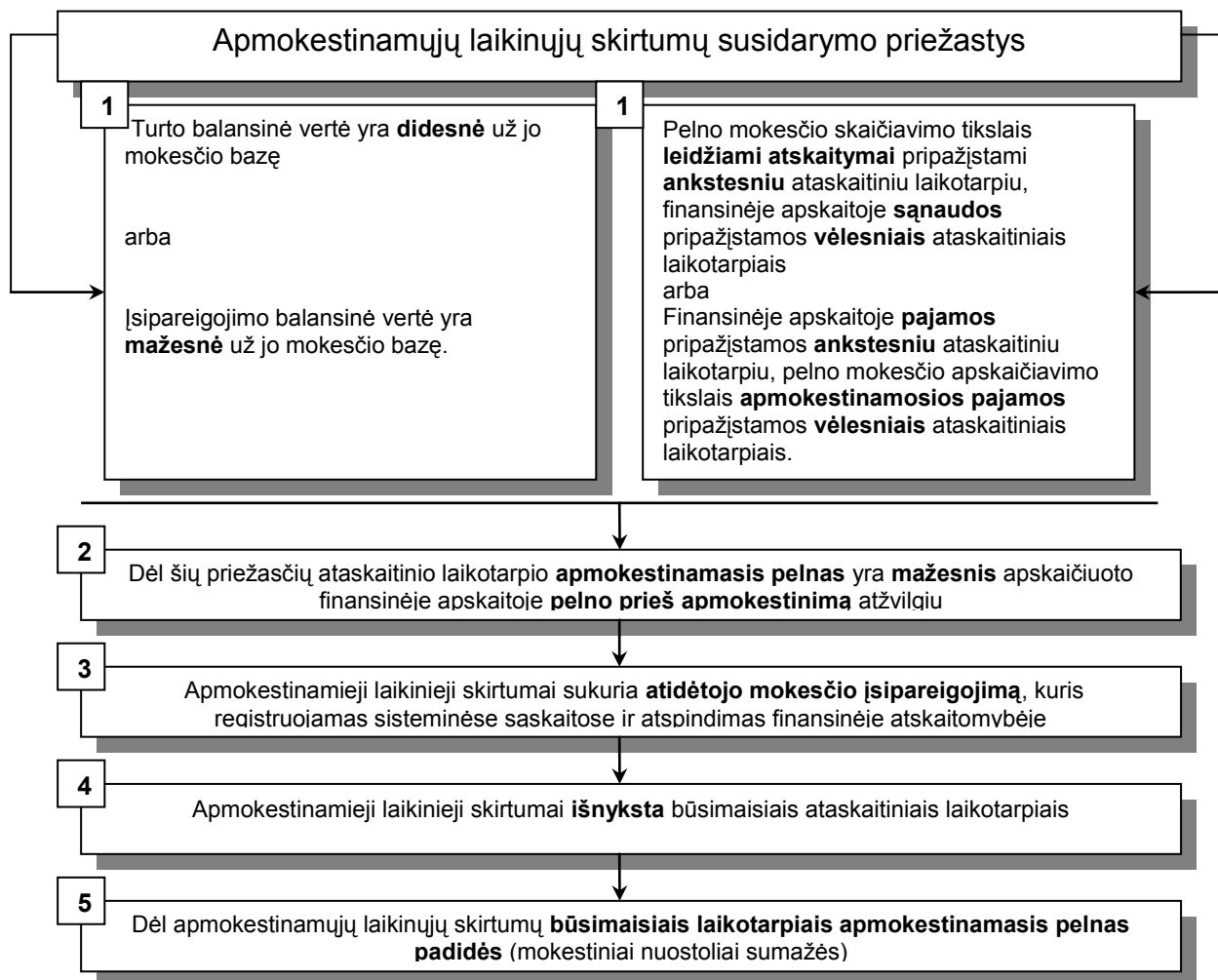
D. Vinauskienė (2008 m.) teigia, kad susidarius įskaitomiesiems laikiniams skirtumams, ataskaitinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas visada yra didesnis už apskaičiuotą finansinėje apskaitoje pelną prieš apmokestinimą, o būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, kai įskaitomieji laikinieji skirtumai pradeda nykti, apmokestinamasis pelnas mažėja. 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, susidarancios dėl įskaitomųjų laikinųjų skirtumų, vadinamos atidėtojo mokesčio turtu.

Antroji laikinųjų skirtumų rūšis, apmokestinamieji laikinieji skirtumai, susidaro tuo atveju, jei turto balansinė vertė yra didesnė už jo mokesčio bazę arba įsipareigojimo balansinė vertė yra mažesnė už jo mokesčio bazę (24-asis VAS „Pelno mokestis“ 11 p.). Apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų susidarymo priežastys pateiktos 8 pav.

Dėl šių priežasčių apskaitoje ir pelno mokesčio skaičiavimo tikslais skirtingai pripažįstamos sąnaudos (pajamos) ir leidžiami atskaitymai (apmokestinamosios pajamos):

1) pelno mokesčio skaičiavimo tikslais leidžiami atskaitymai pripažįstami ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, o finansinėje apskaitoje sąnaudos pripažįstamos vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais;

2) finansinėje apskaitoje pajamos pripažįstamos ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu, o pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais apmokestinamosios pajamos pripažįstamos vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais.



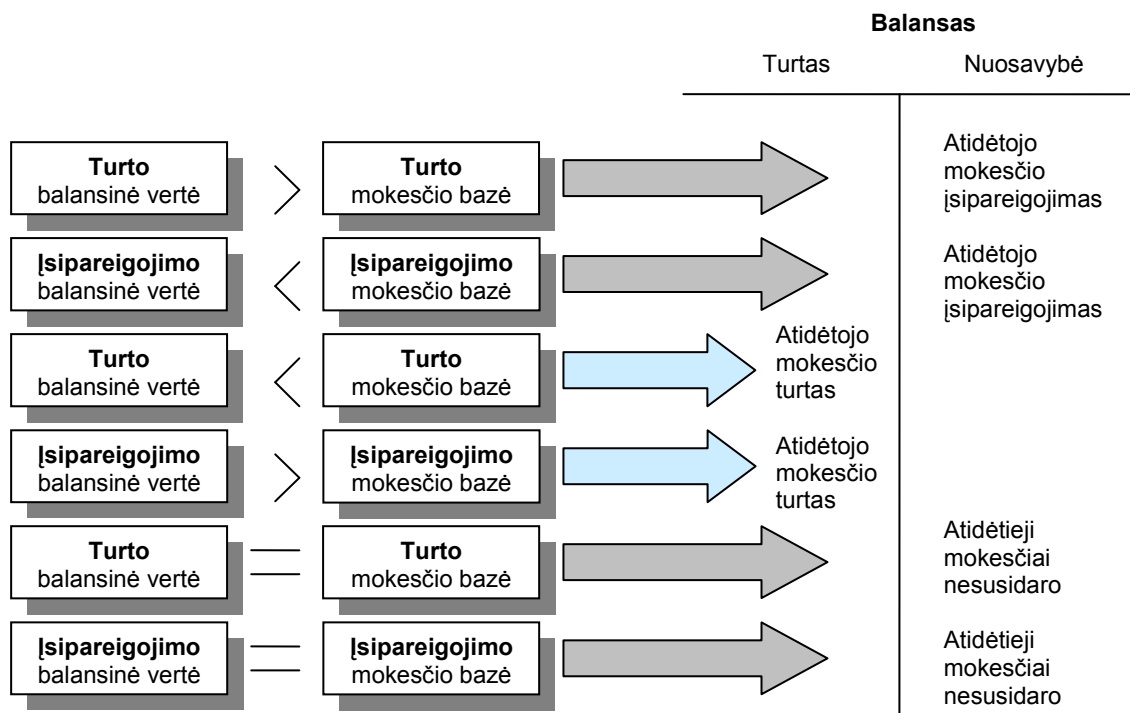
Šaltinis: sudaryta autorės pagal G. Juškauskas. (2005) *Pelno mokesčio apskaita 2*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 9, 2005 m. rugsėjis, 24 p.

8 pav. Apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, sukuriančių atidėtojo mokesčio įsipareigojimą, susidarymas

24-ajame VAS „Pelno mokestis“ nurodyta, kad apmokestinamieji laikinieji skirtumai tai skirtumai, dėl kurių būsimaisiais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas padidės (mokestiniai nuostoliai sumažės). Todėl susidarius apmokestinamiesiems laikiniams skirtumams, ataskaitinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas yra mažesnis už apskaičiuotą finansinėje apskaitoje pelną prieš apmokestinimą. Būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, kai apmokestinamieji laikinieji skirtumai pradės nykti, apmokestinamasis pelnas padidės. Todėl, kaip teigia G. Juškauskas (2005 m.), būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais nuo padidėjusio apmokestinamojo pelno įmonė turės apskaičiuoti ir į biudžetą mokėti didesnes pelno mokesčio sumas.

24-ajame VAS „Pelno mokestis“ nurodyta, kad būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais mokėtinos pelno mokesčio sumos, kurios susidaro dėl apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, vadinamos atidėtojo mokesčio įsipareigojimu, o atidėtojo mokesčio turtas – būsimaisiais

ataskaitiniais laikotarpiais atgautinos pelno mokesčio sumos, kurios susidaro dėl įskaitomųjų laikinųjų skirtumų ir nepanaudotų mokestinių nuostolių perkėlimo. Atidėtojo pelno mokesčio susidarymo atvejai pateikti 9 pav.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal G. Juškauskas. (2005) „Pelno mokesčio apskaita 2“, Apskaitos ir mokesčių apžvalga Nr. 9 2005 m. rugsėjis.

9 pav. Atidėtųjų mokesčių susidarymo priežastys

Jei apskaičiuojant pelno mokestį turto ar įsipareigojimo balansinė vertė skiriasi nuo jo mokesčio bazės, pripažįstami atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas ir (arba) turtas. Jie apskaičiuojami lyginant turto ar įsipareigojimo balansinę vertę su jo mokesčio baze.

Nuolatinių ir laikinųjų skirtumų bei atidėtųjų mokesčių susidarymas reiškia, kad pelno mokesčio bazė, t.y. pelnas prieš apmokestinimą, pritaikius LR Pelno mokesčio įstatymo reikalavimus, nukrypsta nuo apskaitinio finansinio pelno. Pelno mokestis yra skaičiuojamas ne nuo finansinio apskaitinio pelno, bet nuo apmokestinamojo.

Tokiu būdu, įstatymu nustatyta pelno mokesčio norma (statutinis tarifas) nebeatitinka faktinės įmonių pelno mokesčio normos, kadangi mokesčio bazė nustatoma finansinį pelną prieš apmokestinimą koreguojant LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis. Todėl pagal Lietuvos Respublikos įstatymus veikiančioms įmonėms dėl nuolatinių ir laikinųjų skirtumų įtakos pelno mokesčio dydžiui yra aktualu skaičiuoti efektyvią pelno mokesčio normą, kadangi ji padeda nustatyti faktinį apmokestinimo lygį pritaikius visus apribojimus ir mokesčių įstatymų nuostatas.

Įsivedame du pelno mokesčio tarifo žymėjimus, kuriuos naudosime formulėse:

ĮMT – įstatymų nustatytas, standartinis pelno mokesčio tarifas.

EMN – faktiškai įmonės mokamas pelno mokesčio tarifas – efektyvi pelno mokesčio norma.

Efektyvi pelno mokesčio norma (EMN) nustatoma kaip įmonės apskaičiuoto ataskaitinio laikotarpio faktinio pelno mokesčio sąnaudų (PM) ir pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą ir dukterinėms bei asocijuotoms įmonėms tenkančio rezultato dalies (PA) santykis (A. Tran, 1997 m.):

$$EMN = \frac{PM}{PA} \times 00\% \quad (1)$$

Faktiškai einamaisiais metais įmonės patirtų pelno mokesčio sąnaudų sumą galime išsireikšti taip (A. Tran, 1997 m.):

$$PM = PA \pm VS \pm NS \times MT \quad (2)$$

NS – nuolatiniai skirtumai tarp finansinio ir mokestinio pelno.

LS – laikinieji skirtumai tarp finansinio ir mokestinio pelno.

Dėl tos priežasties, kad apskaičiuojant įmonės pelno mokesčio dydį, iš įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo dauginamas ne tiesiogiai pelnas prieš apmokestinimą, o pirmiausia atimami (pridedami) nuolatiniai ir laikinieji skirtumai, tai realiai įmonės patiriamos pelno mokesčio sąnaudos nukrypsta nuo įstatymų nustatyto standartinio pelno mokesčio tarifo. Taigi, neatitikimus tarp nustatyto pelno mokesčio tarifo ir faktiškai įmonės mokamo lemia nuolatiniai ir laikinieji skirtumai.

Įmonės pelno mokesčio sąnaudas sudaro:

- a) einamųjų metų pelno mokesčio sąnaudos,
- b) atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos.

Einamųjų metų pelno mokesčio sąnaudos yra apskaičiuotos nuo metų pelno, pakoreguoto tam tikromis anksčiau darbe minėtomis pelno mokesčio nemažinančiomis/nedidinančiomis sąnaudomis/pajamomis. Pelno mokesčio sąnaudos apskaičiuojamos naudojant įstatymų nustatytą pelno mokesčio normą, galiojusią finansinės atskaitomybės sudarymo dieną.

Atidėtas pelno mokeskis apskaitomas balanso metodu. Atidėtų mokesčių turtas ir įsipareigojimai yra pripažįstami būsimų mokesčių tikslais, pažymint skirtumus tarp turimo turto ir įsipareigojimų apskaitinės vertės finansinėje atskaitomybėje ir jų atitinkamos mokestinės bazės. Atidėtų mokesčių įsipareigojimai yra pripažįstami visiems laikiniams skirtumams, kurie vėliau didins mokestinį pelną, o atidėtų mokesčių turtas pripažįstamas tik ta dalimi, kuri tikėtinai ateityje sumažins mokestinį pelną. Atidėto pelno mokesčio turtas yra peržiūrimas balanso sudarymo dienai ir yra sumažinamas, jei nėra tikėtina, kad įmonė ateityje turės pakankamai mokestinio pelno šiam turtui realizuoti, iki sumos, kuri tikėtinai ateityje sumažins mokestinį pelną.

Atidėtų mokesčių turtas ir įsipareigojimai ir yra įvertinami naudojant efektyvią mokesčio normą, kuri taikoma metų, kuriais šiuos laikinus skirtumus numatoma padengti arba apmokėti, apmokestinamajam pelnui apskaičiuoti.

Jeigu efektyvi pelno mokesčio norma (EMN) yra mažesnė už įstatymų nustatytą pelno mokesčio tarifą (IMT), tai reiškia, kad įmonės apmokestinamasis pelnas yra mažesnis už apskaitinį finansinį pelną dėl nuolatinių ir laikinųjų skirtumų, ir atvirkščiai. Taigi įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo ir faktiškai įmonės mokamo tarifo palyginimas yra priemonė patikrinti, kaip nuolatiniai ir laikinieji apskaitinio finansinio ir apmokestinamojo pelno skirtumai įtakoja įmonės mokamo pelno mokesčio dydį. Realus atotrūkis tarp įstatymų nustatytos ir efektyvios faktinės pelno mokesčio normos gali būti pagrindas apmokestinimo tyrimui.

Daug efektyvios pelno mokesčio normos (EMN) tyrimų buvo atlikta JAV, tačiau jų rezultatai buvo labai prieštaringi. Stickney ir McGee (1982) skaičiavo 1978-1980 m. faktiškai įmonių mokamą pelno mokesčio normą pagal finansines JAV kompanijų ataskaitas. Efektyviają pelno mokesčio normą (EMN) autoriai apibūdina kaip „tarifą, pelną prieš apmokestinimą pakoregavus laiko skirtumais“. Tyrimui atlikti buvo paimitos kompanijos su panašiomis charakteristikomis. Stickney ir McGee (1982) tyrimas parodė, kad kompanijos su maža EMN yra labai įtakingos, turi daug turto, dažniausiai priklauso gamtos išteklių pramonei. Buvo nustatyta, kad operacijų su užsieniu mastas ir kompanijos dydis pagal pardavimų apimtį ar turtą neturi reikšmės aiškinantis faktinės pelno mokesčio normos skirtumus.

Zimmerman (1983) tikrino ryšį tarp kompanijos pardavimo pajamų ir EMN 1970-1981 m. laikotarpiui. Tyrimo rezultatai parodė, kad kompanijos su didžiausiomis pardavimų apimtimis dėsningai turėjo didesnę EMN nei likusios kompanijos.

Tačiau teigiama, kad įmonės, turinčios neįprastai didelį pelną, t. y. ryškiau politiškai matomos, ir nenorinčios būti labiau stebimos administruojančių institucijų, pirmenybę teiks pelną mažinančiai apskaitos politikai (politinių išlaidų hipotezė) (Watts ir Zimmerman, 1986; Whittred ir Zimmerman, 1990).

Taip pat tyrimais yra patvirtinta įmonės dydžio hipotezė, tačiau pripažįstama, kad tyrimo rezultatams daug įtakos turėjo kai kurių politiškai jautrių pramonės šakų (pvz., naftos ir dujų gavybos) įmonių duomenys.

Įmonės priklausymas politiškai aktyviai pramonės šakai (pvz., naftos ir dujų gavybos) gali daryti poveikį jos ataskaitinio laikotarpio pelną mažinančios apskaitos politikos pasirinkimui. Be to, įmonės vykdoma veikla lemia įmonės dydį todėl, kad vienos pramonės šakos įmonės dažnai būna panašaus dydžio. Tačiau šis įmonės dydžio ir vykdomos veiklos ryšys gali būti ir silpnas (Watts ir Zimmerman, 1986; Whittred ir Zimmerman, 1990).

Viena politinių išlaidų hipotezės reikšmė yra ta, kad jeigu didelės stambios įmonės linę rinktis pelną mažinančią apskaitos politiką ir procedūras, tai jų efektyvi pelno mokesčio norma, paremta apskaitiniu finansiniu pelnu, bus didesnė nei mažų įmonių.

EMN tyrimas Australijoje (1997 m.), kuriame nagrinėjami skirtumai tarp efektyvios pelno mokesčio normos ir įstatymų nustatyto tarifo, taip pat teikia statistinę informaciją politinių išlaidų hipotezės patikrinimui. Įvertindami jau atliktus tyrimus, Ball ir Foster (1982) iškėlė teiginio pagrįstumo problemą testuojant politinių išlaidų hipotezę. Jie atkreipė dėmesį į tai, kad įmonės dydis buvo susijęs su sektoriumi, kuriame įmonė dirba. Taigi, dabartiniai tyrimai atskirai analizuoja priklausymo tam tikram sektoriui efektą ir įmonės dydžio efektą efektyviai pelno mokesčio normai.

Porcano (1986) studijavo įmonės dydžio efektą efektyviai pelno mokesčio normai, siekiant patikrinti ar JAV pelno mokesčiai yra progresinis, proporcinis ar regresinis. Įmonės buvo suskirstytos į keturias dalis pagal turtą, pardavimus, pelno dydį prieš apmokestinimą ir kapitalo sąnaudas. Buvo nustatyta, kad efektyvi pelno mokesčio norma (EMN) yra JAV įstatymais nustatytas pelno mokesčiai pelnui prieš apmokestinimą. Buvo skaičiuojama dviejų metų (1982-1983 m.) EMN. Skaičiavimams paimtas pagal minėtus kriterijus suskirstytų įmonių EMN svorinis vidurkis. Svoris priklausė nuo įmonių pelno prieš apmokestinimą dydžio.

Rezultatai parodė, kad JAV kompanijų EMN buvo ženkliai mažesnė nei įstatymų nustatytas standartinis pelno mokesčio tarifas, o didelių kompanijų EMN buvo dar mažesnė nei mažų įmonių, o tai reiškia, kad JAV pelno mokesčio sistema yra regresinė. Tolesnė analizė parodė, kad regresinę mokesčio sistemą lėmė pagreitinto nusidėvėjimo metodo taikymas ir užsienio mokesčių lengvatos stambioms kompanijoms. Po regresinės pelno mokesčio sistemos atradimo, Jungtinėse Amerikos Valstijose sekė ir daugiau EMN tyrimų.

Pasak Birnbaum ir Murray (1987), nepaisant šių prieštaraujančių išvadų, efektyvi pelno mokesčio norma vaidino svarbų vaidmenį formuojant JAV pelno mokesčio politiką ir atliekant pelno mokesčio įstatymo reformą.

Teisingo apmokestinimo problema laikas nuo laiko iškyla Australijoje. Pavyzdžiui, 1988 m. daugumos stambiausių kompanijų (kurių pelnas buvo virš 20 mln. dolerių) EMN buvo žema. Ryan (1994) nustatė, kad kai kurios didžiausios Australijos kompanijos sugebėdavo arba visiškai išsisukti nuo mokesčio, arba mokėdavo labai mažą pelno mokesčių.

1997 m. A. Tran atliko išsamią EMN analizę Australijos kompanijoms. Jo tyrimo imtis aprėpė virš 500 kompanijų, kurios buvo lyginamos pagal pramonės sektorių, kuriame veikia, dydį ir pelną prieš apmokestinimą. A. Tran (1997) nustatė, kad EMN priklauso nuo pramonės šakos, kurioje įmonė veikia, tačiau tarp EMN ir įmonės dydžio ir jos pelno prieš apmokestinimą dydžio yra atvirkščia priklausomybė: kuo didesnė įmonė ir kuo didesnis jos pelnas prieš apmokestinimą, tuo mažesnė įmonės EMN.

Šiame mokslo tiriamajame darbe tirsime efektyvią pelno mokesčio normą (EMN) Lietuvoje, atkreipiant dėmesį į neatitikimus tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos ir to pasekmes – kaip nuolatiniai ir laikinieji skirtumai koreguoja įmonės mokamo pelno mokesčio dydį ir kokie įmonės

faktoriai šiuos skirtumus įtakoja. Aiškimsimės, ar efektyvi pelno mokesčio norma priklauso nuo pelno prieš apmokestinimą dydžio ir įmonės dydžio, pagrindiniu dydžio įvertinimo kriterijumi imant pardavimo pajamas ir įmonės turtą. Bandysime nustatyti, kiek efektyvi pelno mokesčio norma skiriasi nuo įstatymų nustatyto standartinio pelno mokesčio tarifo ir ar dėl nuolatinių ir laikinųjų skirtumų pelno mokesčio sąnaudos Lietuvos įmonėms išauga ar sumažėja.

Žinoma, šiuo metu tam tikro lygio finansinės apskaitos taisyklių ir mokesčių reikalavimų suderinimas Lietuvoje yra. Vis dėlto visiškai dviejų taisyklių rinkinių atitikimas gali būti sunkiai pasiekiamas dėl jų institucinės tvarkos. Skirtumų tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos yra labai daug esminiuose principuose ir idėjose, metoduose ir praktikoje. Šie skirtumai turi būti, kadangi jie turi skirtingus šalininkus ir išsiskiriančius tikslus. Todėl tikriausiai šių taisyklių išsiskyrimas yra vieša visuomeninė nauda (visuomeninis interesas). Jeigu būtų įvestas visiškai finansinės ir mokesstinės apskaitos suderinimas ir sąmoningai priimtas šių dviejų apskaitos sistemų deformavimas, to įtaka jų vartotojams būtų labai didelė. Taigi, pagaliau atsakymas į klausimą „ar mokesstinė ir finansinė apskaita turėtų būti suderintos“ priklauso nuo to, ar tai būtų bendrai naudinga visiems.

3. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS NEATITIKIMO TYRIMAS

Siekiant išsiaiškinti, kokią įtaką pelno mokesčio dydžiui Lietuvoje turi neatitikimas tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos, buvo atliktas tyrimas. Tyrimu buvo bandoma išsiaiškinti, ar dėl finansinės ir mokesstinės apskaitos neatitikimo, t.y. nuolatinųjų ir laikinųjų skirtumų, pelno mokesčio dydis Lietuvos įmonėse paprastai yra didesnis, lyginant su nustatyto tarifu, ar mažesnis, ir nuo ko tai priklauso.

Pagrindinis tyrimo tikslas buvo nustatyti, ar egzistuoja koks nors statistiškai reikšmingas neatitikimas tarp įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo ir efektyvios pelno mokesčio normos. Siekiant paaiškinti nukrypimų skirtumus tarp įvairių skirtingų įmonių, kaip kintamieji analizei pasirinkti įmonės dydis ir bendrasis pelnas. Be to buvo vertinama, nuolatiniai ar laikinieji skirtumai turi didesnę įtaką nukrypimui nuo standartinio pelno mokesčio tarifo.

Šioje darbo dalyje pateikta tyrimo metodika ir tyrimo rezultatai, patikrintos hipotezės bei pateikti atsakymai į klausimus dėl finansinės ir mokesstinės apskaitos neatitikimo reikšmingumo Lietuvoje.

3.1. Efektyvios pelno mokesčio normos tyrimo metodika

Yra atlikta daug empirinių tyrimų, kuriuose nagrinėjamas mokesčių vaidmuo ir jų įtaka įmonių sprendimams, tokiems kaip organizacinės alternatyvos, investavimo ir finansiniai sprendimai, dividendų politika, susijungimai ir įmonių įsigijimai, apskaitos pasirinkimai, operatyviniai sprendimai ir atsakas į politinį spaudimą. Priešingai nei finansinė įmonės atskaitomybė, finansinio apskaitinio pelno dydis ir individualūs konkrečios įmonės apmokestinimo tyrimai, kur mikro informacija yra viešai prieinama – mokesstinės įmonių atskaitomybės informacija bendrame lygmenyje yra konfidenciali. Niekas, išskyrus valstybines institucijas, negali priverstiniu būdu gauti iš įmonės duomenų mokesčių kintamųjų tyrimams atlikti.

Taigi, tiesiogiai palyginti apskaitinio ir apmokestinamojo pelno nėra galimybės. Tačiau neatitikimas tarp įstatymų nustatyto standartinio pelno mokesčio tarifo ir faktinės pelno mokesčio normos reiškia, kad įmonių mokamo pelno mokesčio dydį įtakoja skirtumai tarp finansinės apskaitos taisyklių ir mokesčių reikalavimų.

Siekiant išsiaiškinti, kaip neatitikimas tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos įtakoja pelno mokesčio dydį Lietuvoje, buvo atliktas tyrimas. Konkrečiai kiekybiškai neatitikimas tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos, t.y. tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno, šiame tiriamajame darbe išreiškiamas nuolatiniais ir laikiniais skirtumais ir efektyvios pelno mokesčio normos nukrypimu nuo įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo.

Tyrimo tikslas – nustatyti, ar egzistuoja koks nors statistiškai reikšmingas neatitikimas tarp įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo (ĮMT) ir efektyvios pelno mokesčio normos (EMN) ir nuo

ko tai priklauso: ar dėl finansinės ir mokesstinės apskaitos neatitikimo, t.y. dėl nuolatinių ir laikinųjų skirtumų pelno mokesčio dydis Lietuvos įmonėse paprastai yra didesnis lyginant su nustatyto standartiniu tarifu, ar mažesnis, ir kokie faktoriai tuos neatitikimus įtakoja.

Finansinės ir mokesstinės apskaitos neatitikimo problemai tirti Lietuvoje suformuluotos hipotezės. Hipotezė – tai pažinimo būdas, teoriškai suformuotas ir pakankamai tiksliai apibūdinamas, kad jį būtų galima patikrinti patirties duomenimis. Ekonomikoje hipotezės keliamos remiantis loginiais samprotavimais iš tam tikrų pradinių duomenų apie vartotojų, gamintojų ir kt. elgesį. Jos patikrinamos surinkus ekonomikos duomenis ir apdorojus juos statistikos technika. Finansinės ir mokesstinės apskaitos neatitikimui tirti suformuluotos trys nulinės hipotezės:

- H01: Efektyvi pelno mokesčio norma (EMN) reikšmingai nesiskiria nuo įstatymų nustatyto standartinio pelno mokesčio tarifo (IMT).
- H02: Skirtingų įmonių efektyvi pelno mokesčio norma (EMN) paprastai nesiskiria priklausomai nuo įmonės dydžio ar bendrojo pelno dydžio.
- H03: Skirtingų įmonių faktinis pelno mokestis paprastai skiriasi priklausomai nuo įmonės dydžio ar bendrojo pelno dydžio.

Siekiant ištirti skirtingo dydžio įmonių ir įmonių su skirtingais bendrojo pelno dydžiais EMN bei faktines pelno mokesčio sąnaudas ir patikrinti įmonės dydžio bei politinių išlaidų hipotezę, nulinės hipotezės H02 ir H03 buvo išskaidytos taip:

- H02a: Nepriklausomai nuo įmonės dydžio, skirtingų įmonių efektyvi pelno mokesčio norma (EMN) nesiskirs.
- H02b: Nepriklausomai nuo įmonės bendrojo pelno dydžio, skirtingų įmonių efektyvi pelno mokesčio norma (EMN) nesiskirs.
- H03a: Skirtingų įmonių faktinės pelno mokesčio sąnaudos skirsis priklausomai nuo įmonės dydžio.
- H03b: Skirtingų įmonių faktinės pelno mokesčio sąnaudos skirsis priklausomai nuo bendrojo pelno dydžio.

Taigi, atliekant tyrimą, manoma, kad efektyvi pelno mokesčio norma (EMN), imant visų įmonių vidurkį, reikšmingai nesiskirs nuo įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo. Teoriškai įmonės dydis ir bendrasis pelnas taip pat neturėtų įtakoti efektyvios pelno mokesčio normos (EMN), kadangi apmokestinimo sąlygos visų dydžių įmonėms, nepriklausomai koks jų uždirbtas pelnas, yra vienodos. Įmonės negali manipuliuoti pajamomis, o įmonės dydis nedaro jokios įtakos teikiant kažkokias lengvatas ar pan. Tačiau manoma, kad faktines pelno mokesčio sąnaudas įmonės dydis ir bendrojo pelno dydis įtakoja tiesiogiai. Todėl tikimasi, kad visos šios penkios hipotezės bus patvirtintos.

Ištirti, ar efektyvi pelno mokesčio norma (EMN) reikšmingai skiriasi nuo valstybės įstatymų nustatyto standartinio pelno mokesčio tarifo (ĮMT), ir padaryti išvadas, ar apskaitinis pelnas reikšmingai skiriasi nuo apmokestinamojo pelno dėl nuolatinių ir laikinųjų skirtumų, H02a ir H02b hipotezės buvo modifikuotos taip:

- H'02a: Nepriklausomai nuo įmonės dydžio, skirtingų įmonių efektyvi pelno mokesčio norma nesiskiria nuo įstatymais nustatyto pelno mokesčio tarifo (EMN nesiskiria nuo ĮMT).
- H'02b: Nepriklausomai nuo bendrojo pelno dydžio, skirtingų įmonių efektyvi pelno mokesčio norma nesiskiria nuo įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo (EMN nesiskiria nuo ĮMT).

Ir vėlgi, kadangi apmokestinimo sąlygos ir pajamų pripažinimas pagal mokesčių taisykles skirtingoms įmonėms nesiskiria, manoma, kad šios nulinės hipotezės bus patvirtintos.

Tyrimui atlikti ir hipotezėms patikrinti iškelti tokie tyrimo uždaviniai:

1) Išsiaiškinti, ar dėl finansinės apskaitos taisyklių ir mokesčių reikalavimų neatitikimo pelno mokesčio dydis Lietuvos įmonėse vidutiniškai yra didesnis, lyginant su nustatytu standartiniu tarifu, ar mažesnis, ir kokių procentu vidutiniškai efektyvi pelno mokesčio norma skiriasi nuo įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo .

2) Nustatyti, nuolatiniai ar laikinieji skirtumai labiau įtakoja efektyvios pelno mokesčio normos nukrypimus nuo įstatymų nustatyto standartinio pelno mokesčio tarifo.

3) Išsiaiškinti, ar įmonės dydis ir bendrasis pelnas turi įtakos atotrūkiui tarp finansinio ir mokesčio pelno, t.y. skirtumui tarp efektyvios ir įstatymų nustatytos pelno mokesčio normos.

4) Ištirti, kaip įmonės dydis ir bendrasis pelnas įtakoja faktines pelno mokesčio sąnaudas.

Tyrimui pasirinktos savo akcijas platinančios ir todėl viešai finansinių ataskaitų rinkinius teikiančios Lietuvos įmonės. Viešai akcijas platinančių įmonių finansinės ataskaitos yra skelbiamos Nasdaq OMX Baltic¹ internetiniame tinklapyje ir kitose internetinėse svetainėse investuotojams. Tyrimas apima absoliučiai visų įmonių, kurios pateikė savo metinius finansinius rezultatus, duomenis. Be to, šios įmonės pasirinktos todėl, kad jos teikia pilną finansinę atskaitomybę, aiškinamojo rašto pastabas ir pelno mokesčio sąnaudų struktūrą (standartinis pelno mokeskis, taikant galiojantį tarifą, nuolatiniai ir laikinieji skirtumai, faktinis pelno mokesčio tarifas). Tyrimo imtį sudaro 42 Lietuvos įmonės.

Kadangi dauguma į tyrimą įtrauktų bendrovių yra patronuojančios įmonės, kontroliuojančios ir vykdančios veiklą per dukterines įmones, atskirai buvo renkami patronuojančios įmonės ir įmonių grupės finansiniai duomenys ir atskirai pateikiami rezultatai. Įmonių grupė šiame tyrime vadinama grupė bendrai valdomų ar kontroliuojamų įmonių, t.y. įmonių

¹ Baltijos vertybinių popierių birža. Prieiga per internetą: < <http://www.nasdaqomxbaltic.com/lt/birzu-informacija/apie-mus> >

grupė suvokiama kaip ekonominis vienetas. LR Konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatyme įmonių grupė apibrėžiama kaip „...patronuojanti įmonė ir jos dukterinės įmonės, kuri teikia konsoliduotą finansinę atskaitomybę...>“. Taigi, įmonių grupės finansiniai duomenys buvo renkami iš konsoliduotų finansinių ataskaitų. Analizuojant ir tyrime naudojant ne tik patronuojančios įmonės, o ir įmonių grupės finansinius duomenis, iš esmės sumažinamas dividendų sąlygotas neatitikimas, nes bendros įmonių grupės dividendai eliminuojasi dėl konsolidacijos.

Efektyvios pelno mokesčio normos bei finansinio ir mokestinio pelno neatitikimo tyrime dalyvavę įmonės:

- | | |
|--|-------------------------------------|
| 1) AB „Agrowill Group“ | 22) AB „Linas“ |
| 2) AB „Alita“ | 23) AB „Panevėžio statybos trestas“ |
| 3) AB „Anykščių vynas“ | 24) AB „Pieno žvaigždės“ |
| 4) AB „Apranga“ | 25) AB „Pramprojektas“ |
| 5) AB „City Service“ | 26) AB „Rytų skirstomieji tinklai“ |
| 6) AB „DnB NORD bankas“ | 27) AB „Rokiškio sūris“ |
| 7) AB „Dvarčionių keramika“ | 28) AB „Sanitas“ |
| 8) AB „Grigiškės“ | 29) AB SEB bankas |
| 9) AB „Gubernija“ | 30) AB „Šiaulių bankas“ |
| 10) AB „Invalida“ | 31) AB „Snaigė“ |
| 11) AB „Kauno energija“ | 32) AB „Snoras“ |
| 12) AB „Kauno tiekimas“ | 33) AB „Stumbras“ |
| 13) AB „Klaipėdos baldai“ | 34) AB „TEO LT“ |
| 14) AB „Klaipėdos jūrų krovinių kompanija“ | 35) AB „Ūkio bankas“ |
| 15) AB „Klaipėdos nafta“ | 36) AB „Utenos trikotažas“ |
| 16) AB „Lietuvos dujos“ | 37) AB „Vilkyškių pieninė“ |
| 17) AB „Lietuvos elektrinė“ | 38) AB „Vilniaus baldai“ |
| 18) AB „Lietuvos energija“ | 39) AB „Vilniaus degtinė“ |
| 19) AB „Lietuvos jūrų laivininkystė“ | 40) AB „Vilniaus vingis“ |
| 20) AB „Lifosa“ | 41) AB „VST“ |
| 21) AB „Limarko laivininkystės kompanija“ | 42) AB „Žemaitijos pienas“ |

Mokslo tiriamojo darbo tyrimui atlikti naudota statistinė analizė naudojant vidurki, standartinį nuokrypį, koreliaciją ir tiesinius regresinius modelius. Šie statistiniai metodai pasirinkti todėl, kad jie teikia informaciją hipotezių patikrinimui.

Pagal statistinę metodiką pirmiausia nustatomi analizės parametrai. Pagal šiuos parametrus lyginamas skirtumas tarp efektyvios ir įstatymų nustatytos pelno mokesčio normos bei analizuojama efektyvios pelno mokesčio normos ir faktinių pelno mokesčio sąnaudų priklausomybė nuo įmonės dydžio ir bendrojo pelno dydžio. Taigi, tyrimo parametrai, yra (pateikti prieduose):

- pelnas prieš apmokestinimą,
- pelno mokestis, apskaičiuotas taikant standartinį pelno mokesčio tarifą,
- faktinės pelno mokesčio sąnaudos,
- nuolatiniai skirtumai,
- laikinieji skirtumai,
- pardavimo pajamos,
- bendrasis pelnas,
- turtas.

Efektyvi pelno mokesčio norma buvo skaičiuojama naudojant pelno prieš apmokestinimą ir faktinių pelno mokesčio sąnaudų dydžius. Analizuojant nuolatinių ir laikinųjų skirtumų įtaką faktinių pelno mokesčio sąnaudų nukrypimams, naudojami nuolatinių ir laikinųjų skirtumų dydžiai. Siekiant paaiškinti efektyvios pelno mokesčio normos skirtumus tarp įvairių skirtingų įmonių, kaip kintamieji analizei pasirinkti įmonės dydis ir bendrasis pelnas. Įmonės dydis dažniausiai vertinamas pardavimų apimtimi, turto dydžiu, pelningumu, savininkų nuosavybės rinkos verte, darbuotojų skaičiumi ir kitais dydžiais. Šiame tyrime įmonės dydžiui įvertinti buvo naudojamos pardavimų pajamos ir visas įmonės turtas.

Statistiniai duomenys buvo generuojami taip, kad tikrintų hipotezes dėl finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo problemos. Parametrai buvo naudojami efektyviai pelno mokesčio normai apskaičiuoti ir nustatyti, ar egzistuoja kažkoks reikšmingas skirtumas tarp efektyvios pelno mokesčio normos (EMN) ir įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo (ĮMT), ir jeigu toks žymus skirtumas yra, tai kokia jo tendencija – ar dažniau EMN yra didesnė už ĮMT, ar mažesnė.

Be to, buvo tiriama, kokią įtaką efektyviai pelno mokesčio normai (EMN), tiksliau jos nukrypimui nuo standartinio pelno mokesčio tarifo, daro nuolatiniai skirtumai, kadangi laikinieji skirtumai, kaip žinome, per kelis ataskaitinius laikotarpius išnyksta, todėl pelno mokestį įtakoja laikinai, o per kelis ataskaitinius laikotarpius išsilygina.

Galiausiai atliekant koreliacinę ir regresinę analizę, buvo siekiama nustatyti, ar efektyvią pelno mokesčio normą ir faktines pelno mokesčio sąnaudas įtakoja tokie faktoriai kaip įmonės dydis ir bendrasis pelnas.

Įmonių teikiamos finansinės ataskaitos yra vieninteliai prieinami duomenys efektyviajai pelno mokesčio normai (EMN) apskaičiuoti remiantis apskaitiniu pelnu. Įmonių grupės EMN šiame tyrime apskaičiuotos iš konsoliduotų įmonių finansinių ataskaitų, kurios yra skelbiamos Baltijos

vertybinių popierių biržos OMX Nasdaq Baltic internetinėje svetainėje ir kituose internetiniuose tinklapiuose, skirtuose investuotojams. Kiekvienos įmonių grupės EMN randama kaip realiai apskaičiuotų finansinių metų pelno mokesčio sąnaudų ir pelno prieš apmokestinimą santykis:

$$EMN_{Grupes} = \frac{GrupesPM}{GrupesPA} \times 100\% \quad (3)$$

Pagal LR Pelno mokesčio įstatymo 30 str., „<...jeigu mokestiniais metais iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas ir atskaičius leidžiamus atskaitymus bei ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus gaunami mokestinio laikotarpio nuostoliai, šių nuostolių suma perkeliama į kitus mokestinius metus...>“. Dėl šios priežasties efektyvi pelno mokesčio norma (EMN) keletą metų gali būti netiksli ir iškraipyta: tol kol patirti nuostoliai bus pilnai padengti.

Ši deformacija susidaro, kadangi vyriausybė tiesiogiai apmokestina bendrąjį pelną, tačiau neapmokestina nuostolių, tol, kol vėl neuždirbamas pelnas. Pelno ir nuostolių traktavimas pagal apmokestinimo nuostatą yra asimetriškas, todėl metinė EMN gali neatitikti realios. EMN vertinimas pagal kelių metų pelno mokesčio sąnaudų ir pelno prieš apmokestinimą vidurkius padeda išvengti neatitikimų ar iškraipymų. Šie vidurkiniai duomenys yra pastovesni nei kasmetinė efektyvi pelno mokesčio norma ir teisingesni statistinei analizei atlikti.

Įvairiuose tyrimuose EMN apskaičiavimui mokslininkai naudodavo arba dabartinį mokėtiną pelno mokestį ir atidėtuosius mokesčius, arba tikrai šalies vidaus standartinį pelno mokestį, ankstesniuose JAV atliktuose tyrimuose - standartinį ir užsienio pelno mokesčius. Pasirinkimas priklauso nuo nagrinėjamų tyrimo problemų. Konkrečiai šiame tyrime apskaičiuota EMN buvo lyginama su kiekvienų metų įstatymų nustatyto standartiniu pelno mokesčio tarifu.

Šiame statistiniame tyrime įmonės EMN negali būti skaičiuojama naudojant vidutines kelių metų įmonės pelno mokesčio sąnaudas, kurios apima ir dabartinį pelno mokestį ir atidėtuosius mokesčius, Lietuvoje taikomą pelno mokesčio tarifą ir užsienio mokesčius, t.y. apima visą bendrą įmonės mokamą pelno mokestį, įtraukiant visus nukrypimus nuo įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo, kadangi negalėtume šios EMN palyginti su standartiniu pelno mokesčio tarifu. Taip yra todėl, kad nors įmonių uždirbtas pelnas Lietuvoje apmokestinimas standartiniu įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifu, tačiau tyrimo laikotarpiu įstatymų nustatytas pelno mokesčio tarifas kito: 2005 m. buvo 15%, 2006 m. 19%, 2007 m. 18%, 2008 m. 15%, o nuo 2009 m. pelnui taikomas 20% apmokestinimo tarifas.

Kad efektyvios pelno mokesčio normos palyginimas taptų prasmingas, prieš skaičiuojant kelių metų efektyvios pelno mokesčio normos vidurkį, pirmiausiai kiekvienų metų faktinės pelno mokesčio normos buvo lyginamos su konkrečiai tų metų standartiniu pelno mokesčio tarifu, išvedami nukrypimai procentais, o tada jau vedamas kelių metų nukrypimų vidurkis. Tyrimui atlikti

buvo renkami 2005 – 2008 m. įmonių ir įmonių grupių duomenys, kadangi šių metų finansinės ataskaitos yra naujausios ir paskutinės prieinamos (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 PRIEDAI).

Efektyvios pelno mokesčio normos ir įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo nesutapimas yra atotrūkio tarp apskaitinio ir finansinio pelno požymis. Įrodymams apie galimo finansinės ir mokestinės apskaitos suderinimo poreikį Lietuvoje ir buvo atliekamas efektyvios pelno mokesčio normos tyrimas.

3.2. Tyrimo rezultatai ir atotrūkio tarp finansinės ir mokestinės apskaitos įvertinimas

Ekonominiams procesams tirti plačiai pasitelkiama klasikinė matematika ir ekonometrika. Ekonometrika nagrinėja ekonominių procesų statistinių modelių sudarymo bei jų modeliavimo problemas. Todėl efektyvios pelno mokesčio normos ir faktinio pelno mokesčio tyrimui atlikti buvo pasitelkti statistinės analizės metodai. Duomenų gavimui buvo atliktas statistinis stebėjimas, o visa gauta informacija, kaip jau minėta anksčiau, yra pateikta prieduose lentelių forma (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 PRIEDAI).

Statistinis tyrimas buvo atliekamas pagal suformuluotus uždavinius hipotezėms patvirtinti arba paneigti. Duomenų analizei buvo naudojami šie matematiniai statistiniai metodai: vidurkis, standartinis nuokrypis, koreliacija, regresija.

Skaičiuojant efektyvios pelno mokesčio normos ir nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo vidurkius, buvo siekiama išsiaiškinti, kiek vidutiniškai efektyvi pelno mokesčio norma skiriasi nuo įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo. Taigi, imant visų įmonių vidurkį, buvo skaičiuojama kiekvienų metų efektyvi pelno mokesčio norma ir lyginama su tų metų standartiniu pelno mokesčio tarifu. Atskirai apskaičiuotos patronuojančių įmonių ir įmonių grupių vidutinės efektyvios pelno mokesčio normos.

8 lentelėje pateiktos vidutinės įmonių EMN ir vidutiniai nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo 2005 – 2008 m.

8 lentelė

2005 – 2008 m. įmonių vidutinės EMN ir vidutiniai nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo

Metai	Pelno mokesčio tarifas, %	Įmonės	
		Vidutinė efektyvi pelno mokesčio norma, %	Vidutinis nukrypimas nuo standartinio pelno mokesčio tarifo, %
2005	15%	12,02%	-2,98%
2006	19%	18,26%	-0,74%
2007	18%	16,82%	-1,18%
2008	15%	11,61%	-3,39%

Šaltinis: sudaryta autorės

Apskaičiavus EMN ir jos nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo vidurkius paaiškėjo, kad tiriamu laikotarpiu patronuojančių įmonių vidutinės faktinės pelno mokesčio normos

kiekvienais metais buvo mažesnės už įstatymų nustatytą pelno mokesčio tarifą. Nukrypimai nuo įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo buvo nuo -0,74% 2006 m. iki -3,39% 2008 m. Jei 2-3% ir didesnę nukrypimą priimsime reikšmingu, tai galime tvirtinti, kad patronuojančių įmonių efektyvi pelno mokesčio norma 2005 – 2008 m. nuo įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo statistiniu požiūriu buvo nutolusi gana daug ir tai turėjo didelę įtaką faktinėms įmonės pelno mokesčio sąnaudoms, o valdžios požiūriu – pelno mokesčio pajamoms.

9 lentelė

2005 – 2008 m. įmonių grupių vidutinės EMN ir vidutiniai nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo

Metai	Pelno mokesčio tarifas, %	Įmonių grupės	
		Vidutinė efektyvi pelno mokesčio norma, %	Vidutinis nukrypimas nuo standartinio pelno mokesčio tarifo, %
2005	15%	15,51%	0,51%
2006	19%	17,74%	-1,26%
2007	18%	17,24%	-0,76%
2008	15%	11,85%	-3,15%

Šaltinis: sudaryta autorės

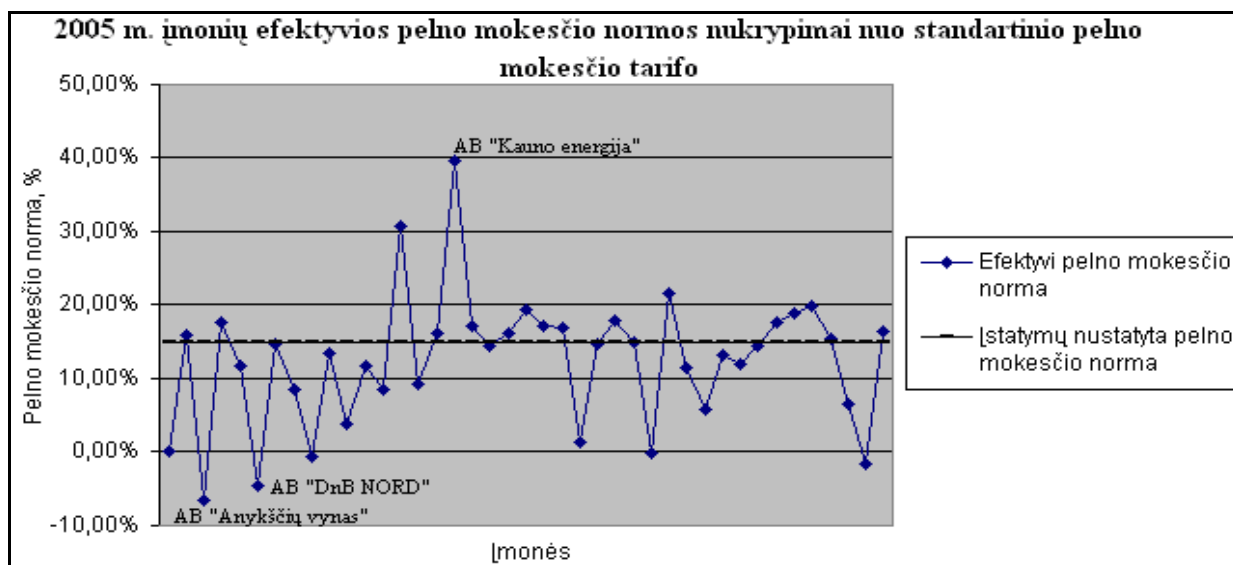
Įmonių grupių efektyvios pelno mokesčio normos yra mažiau nukrypusios nuo įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo nei patronuojančių įmonių, tačiau taip pat yra nutolę į mažesnę pusę – taigi faktinė įmonių grupės pelno mokesčio norma 2005 – 2008 m. paprastai taip pat buvo mažesnė nei standartinis įstatymų nustatytas pelno mokesčio tarifas. Vis dėlto, jeigu vadovaujamės priimtu nukrypimų reikšmingumo vertinimu, tai bendro EMN nukrypimo įmonių grupėse reikšmingu laikyti negalime. Labiausiai nukrypusi nuo standartinio pelno mokesčio tarifo EMN buvo 2008 m., kai vidutinis nukrypimas siekė -3,15%, o mažiausiai 2005 m., kuomet EMN už įstatymų nustatytą pelno mokesčio tarifą buvo didesnė 0,51%.

Imant analizuojamų įmonių grupių vidurkį, tiriamu laikotarpiu EMN standartinį pelno mokesčio tarifą viršijo tik 2005 m., o visais kitais metais tiek patronuojančių įmonių, tiek įmonių grupių EMN buvo mažesnė nei įstatymų nustatytas pelno mokesčio tarifas.

Vis dėlto efektyvios pelno mokesčio normos nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo statistiškai reikšmingais laikyti negalime, kadangi bendras nuokrypis nuo tarifo tiriamu laikotarpiu nesudarė daugiau kaip 10% bendroje pelno mokesčio normoje imant patronuojančių įmonių bei įmonių grupių vidurkį, todėl bendras pelno mokesčio sąnaudas įtakojo nedaug.

10 pav. pateiktos 2005 m. patronuojančių įmonių efektyvios pelno mokesčio normos ir jų svyravimai apie 15% standartinį pelno mokesčio tarifą. Matyti, kad 2005 m. EMN įmonėse svyravo gana stipriai ir dažniausiai buvo mažesnės už įstatymų nustatytą pelno mokesčio tarifą. AB „Kauno energijos“ EMN buvo pati didžiausia ir siekė 39,69%, o AB „Anukščių vyno“ EMN siekusi -6,59% ir AB „DnB NORD“ banko EMN siekusi -4,51% buvo pačios mažiausios, o tai reiškia, kad nors

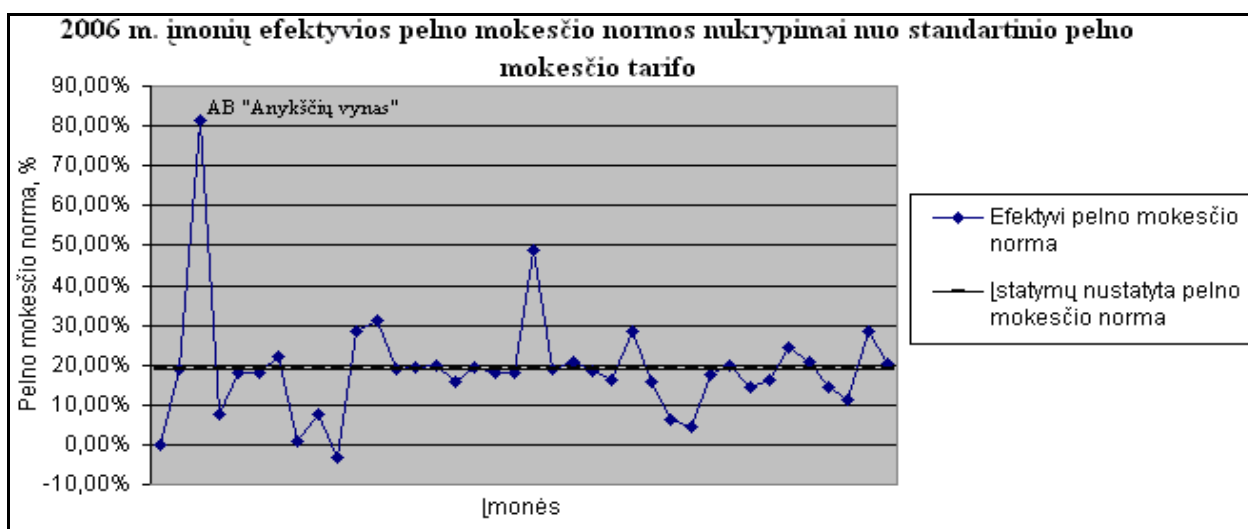
įmonės turėjo teigiamus pelnus prieš apmokestinimą, dėl nuolatinių ir laikinųjų skirtumų faktinės pelno mokesčio sąnaudos 2005 m. buvo neigiamos ir pelno mokesčio šios įmonės tais metais nemokėjo.



Šaltinis: sudaryta autorės

10 pav. 2005 m. įmonių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo

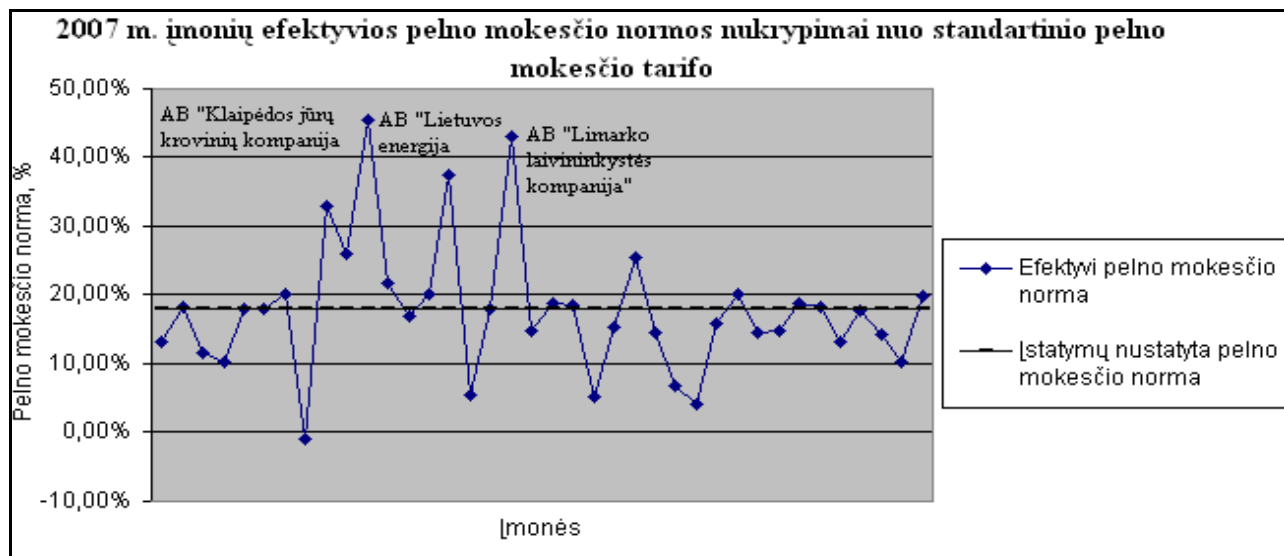
2006 m. efektyvios pelno mokesčio normos ir jų svyravimai apie standartinį pelno mokesčio tarifą patronuojančiose įmonėse pateiktos 11 pav. 2006 m. pelno mokesčio tarifas buvo 19%. Labiausiai nukrypusi buvo AB „Anykščių vynu“ efektyvi pelno mokesčio norma, kuri siekė 81,18%, taigi viršijo standartinį pelno mokesčio tarifą kelis kartus. Šis didelis atotrūkis susidarė pagrindė dėl didelių faktinių pelno mokesčių didinančių laikinųjų skirtumų. Kitų įmonių efektyvi pelno mokesčio norma taip žymiai nesiskyrė nuo įstatymų nustatyto standartinio pelno mokesčio tarifo ir vidutiniškai buvo tik šiek tiek mažesnė (-0,74%) už 19% pelno mokesčio normą.



Šaltinis: sudaryta autorės

11 pav. 2006 m. įmonių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo

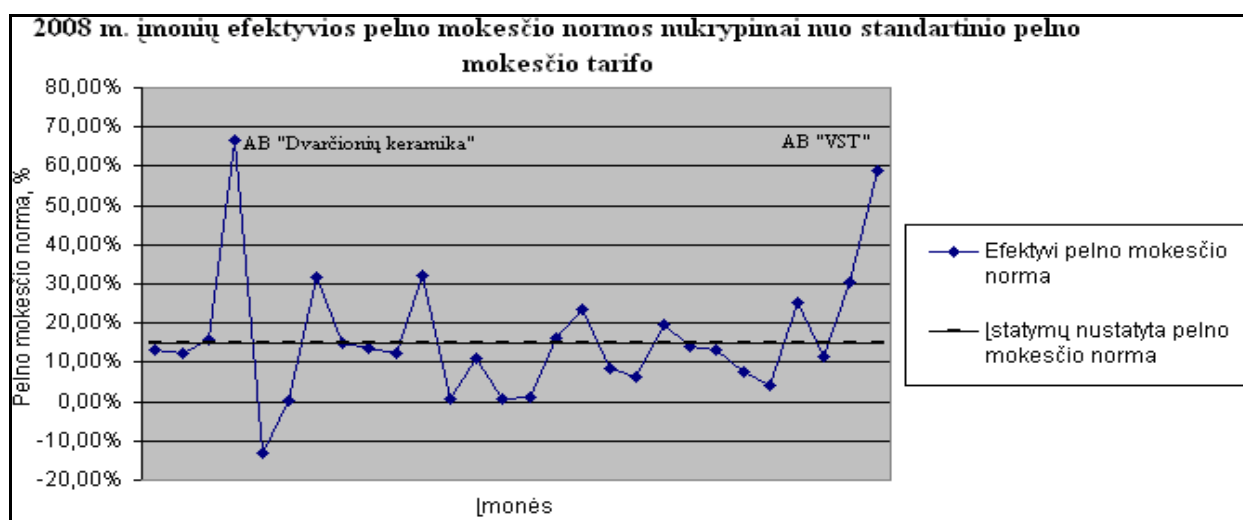
2007 m. įmonių EMN dažniau buvo mažesnės už standartinį įstatymų nustatytą pelno mokesčio tarifą, tačiau į didesnę pusę gana žymiai nukrypusias EMN 2007 m. turėjo AB „Klaipėdos jūrų krovinių kompanija“ (45,56%), AB „Lietuvos energija“ (37,47%) ir AB „Limarko laivininkystės kompanija“ (43,15%). Todėl bendras EMN nukrypimas nuo standartinio pelno mokesčio tarifo siekia nedaug – tik -1,18% (8 lentelė).



Šaltinis: sudaryta autorės

12 pav. 2007 m. įmonių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo

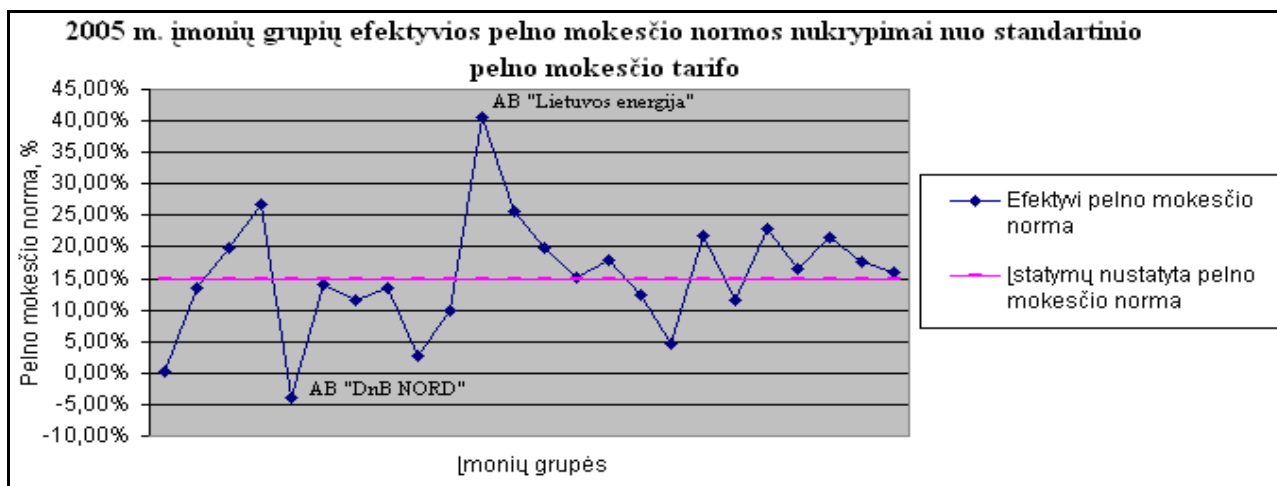
13 pav. pateiktos 2008 m. patronuojančių įmonių EMN ir nukrypimai nuo standartinio 15% pelno mokesčio tarifo. Kaip ir 2007 m. daugumos įmonių EMN buvo mažesnės už standartinį įstatymų nustatytą pelno mokesčio tarifą, tačiau keliskart didesnes už 15% tarifą EMN turėjo AB „Dvarčionių keramika“ (66,51%) ir AB „VST“ (59%). Pagal 8 lentelę bendras EMN nukrypimas nuo standartinio pelno mokesčio tarifo 2008 m. tiriamose įmonėse siekė -3,39%.



Šaltinis: sudaryta autorės

13 pav. 2008 m. įmonių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo

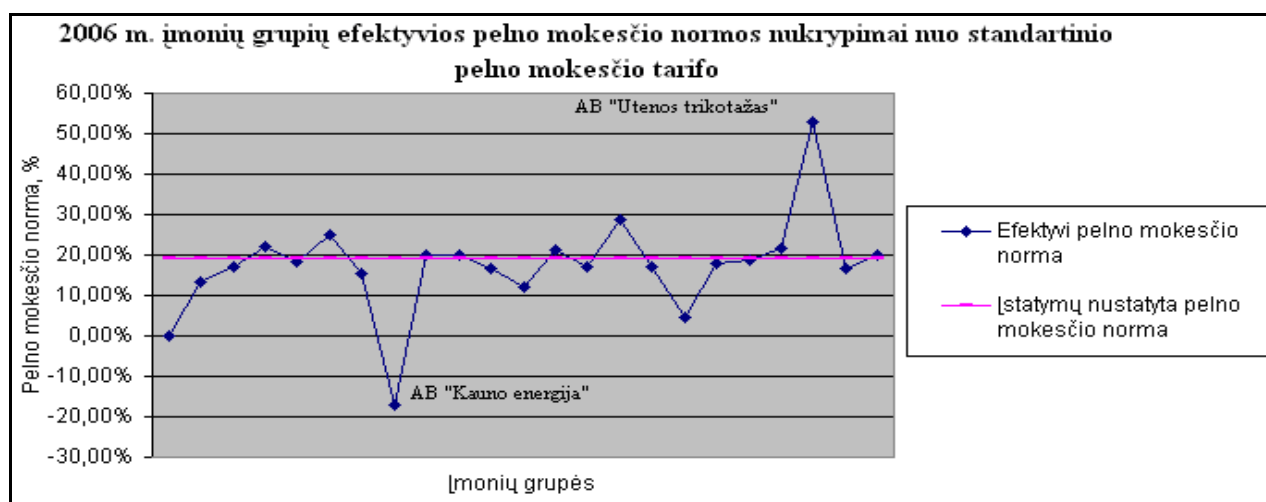
2005 m. įmonių grupių efektyvios pelno mokesčio normos ir jų svyravimai apie 15% standartinių pelno mokesčio tarifą pateiktos 14 pav. AB „Lietuvos energijos“ įmonių grupės EMN buvo pati didžiausia ir siekė 40,71%, o AB „DnB NORD“ banko grupės EMN siekusi -3,93%, buvo pati mažiausia. Iš tiriamų įmonių AB „DnB NORD“ banko grupė buvo vienintelė 2005 m. turėjusi neigiamą EMN, o tai reiškia, kad nors bankas turėjo teigiamą pelną prieš apmokestinimą, dėl nuolatinių ir laikinųjų apmokestinamąjį pelną mažinančių skirtumų faktinės pelno mokesčio sąnaudos 2005 m. buvo neigiamos ir pelno mokesčio AB „DnB NORD“ bankas tais metais nemokėjo.



Šaltinis: sudaryta autorės

14 pav. 2005 m. įmonių grupių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo

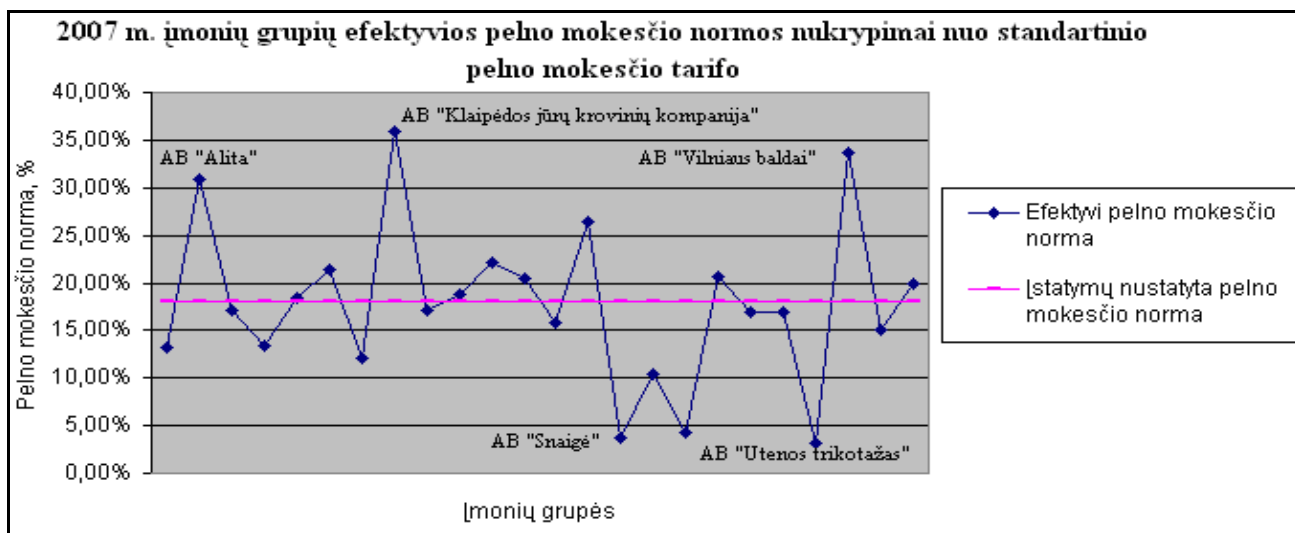
15 pav. pateiktos 2006 m. įmonių grupių efektyvios pelno mokesčio normos ir matyti jų nukrypimai nuo 19% įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo. 2006 m. EMN įmonių grupėse svyravo nedaug, išskyrus žymiai išsiskiriančias AB „Kauno energijos“ EMN -17,23% ir AB „Utenos trikotažas“ EMN siekusią net 52,72%. Bendras nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo vidurkis įmonių grupėse 2006 m. sudarė -1,26% (9 lentelė).



Šaltinis: sudaryta autorės

15 pav. 2006 m. įmonių grupių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo

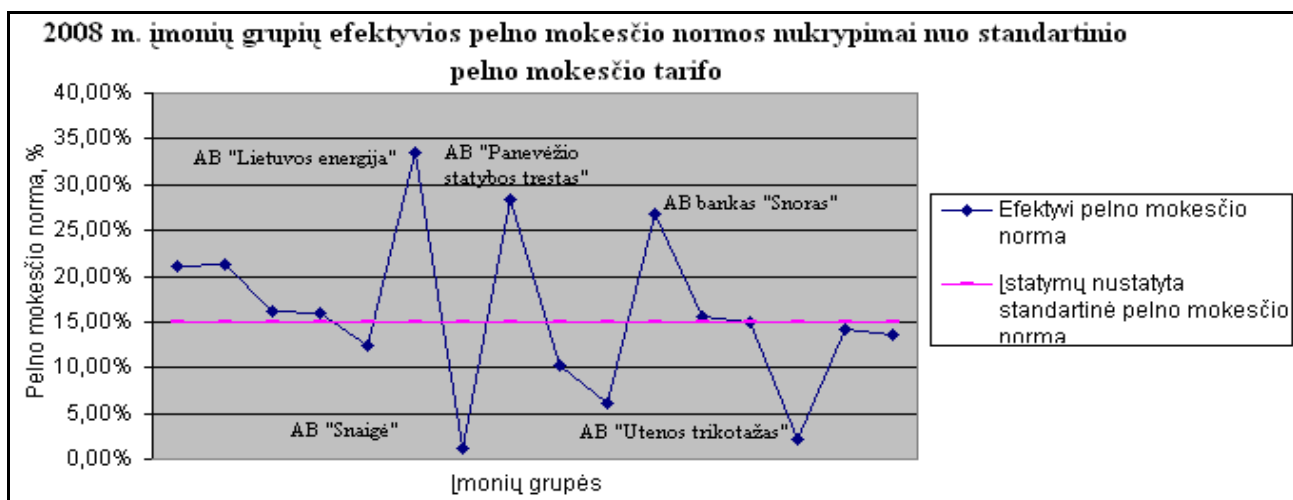
16 pav. matyti, kad 2007 m. įmonių grupių EMN svyravo gana stipriai. Įstatymų nustatytas pelno mokesčio tarifas 2007 m. buvo 18%. Labai žymiai už 18% tarifą EMN buvo didesnė AB „Alitos“, AB „Klaipėdos jūrų krovinių kompanijos“ ir AB „Vilniaus baldai“. Daug mažesnė už standartinį pelno mokesčio tarifą EMN buvo AB „Snaigėje“ ir AB „Utenos trikotaže“. Vis dėlto bendras vidutinis įmonių grupių EMN nukrypimų vidurkis 2007 m. buvo tik -0,76%.



Šaltinis: sudaryta autorės

16 pav. 2007 m. įmonių grupių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo

2008 m. EMN ir jų svyravimai apie 15% standartinį pelno mokesčio tarifą pateiktos 17 pav. Nors 2008 m. EMN nukrypimų vidurkis įmonių grupėse buvo tik -3,15%, tačiau imant kiekvieną įmonių grupę atskirai, faktinės pelno mokesčio normos nuo standartinio pelno mokesčio tarifo dažnai buvo nutolusios labai žymiai. Labiausiai išsiskyrė AB „Lietuvos energijos“, AB „Panevėžio statybos trestas“, AB bankas „Snoras“, AB „Snaigės“ ir AB „Utenos trikotažo“ įmonių grupių efektyvios pelno mokesčio normos.



Šaltinis: sudaryta autorės

17 pav. 2008 m. įmonių grupių EMN nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo

Kaip jau minėta anksčiau, vienas iš būdų neatitikimui tarp finansinės ir mokestinės apskaitos išreikšti yra nuolatinių ir laikinųjų skirtumų nustatymas, kadangi dėl šių skirtumų ir atsiranda tiesioginis kiekybinis finansinio ir mokestinio pelno neatitikimas.

Nustačius 2005 – 2008 m. įmonių ir įmonių grupių nuolatinius ir laikinuosius skirtumus, paaiškėjo, kokia procentine dalimi faktinės pelno mokesčio normos nukrypimus nuo standartinio pelno mokesčio tarifo įtakoja nuolatiniai ir kokia laikinieji skirtumai.

10 lentelė

Nuolatinių ir laikinųjų skirtumų pasiskirstymas darant įtaką faktinėms pelno mokesčio sąnaudoms

Metai	Įmonė		Viso	Grupė		Viso
	Nuolatiniai skirtumai	Laikinieji skirtumai		Nuolatiniai skirtumai	Laikinieji skirtumai	
2005	98,94%	1,06%	100,00%	35,15%	64,85%	100,00%
2006	89,47%	10,53%	100,00%	61,84%	38,16%	100,00%
2007	57,97%	42,03%	100,00%	88,47%	11,53%	100,00%
2008	1,13%	98,87%	100,00%	55,87%	44,13%	100,00%
Vidurkis	61,88%	38,12%	100,00%	60,33%	39,67%	100,00%

Šaltinis: sudaryta autorės

Remiantis 10 lentelėje pateikta nuolatinių ir laikinųjų skirtumų struktūra, galima tvirtinti, kad vidutiniškai tiek patronuojančiose įmonėse, tiek įmonių grupėse 2005 – 2008 m. laikotarpiu, nuolatiniai skirtumai faktines pelno mokesčio sąnaudas įtakojo stipriau nei laikinieji skirtumai. Tiriamose patronuojančiose įmonėse nuolatiniai skirtumai sudarė vidutiniškai 61,88% visų finansinio ir mokestinio pelno skirtumų, o įmonių grupėse vidutiniškai 60,33%.

Tiriamose patronuojančiose įmonėse nuolatiniai skirtumai sudarė žymiai didesnę dalį nei laikinieji 2005 m. – 98,94% ir 2006 m. – 89,47%, o laikinieji skirtumai 2008 m. apėmė beveik absoliučiai visus skirtumus tarp finansinio ir mokestinio pelno ir sudarė net 98,87%. Pagrinde tai lėmė labai dideli AB „Lifosa“ apmokestinamąjį pelną didinantys laikinieji skirtumai.

Žvelgiant į įmonę kaip į įmonių grupę, nuolatiniai ir laikinieji skirtumai šiek tiek išsilygina, yra pasiskirstę gana panašiai, tačiau bendrame rezultate nuolatiniai skirtumai vis dėlto sudaro daugiau nei pusę visų neatitikimų tarp finansinio ir mokestinio pelno.

Statistinis ryšys pasireiškia kaip priklausomybė tarp atsitiktinių dydžių taip, jog vieno dydžio pokytis veikia kito dydžio pasiskirstymą. Šiame mokslo tiriamajame darbe nagrinėjama statistinė priklausomybė tarp efektyvios pelno mokesčio normos ir įmonės dydžio bei bendrojo pelno, o be to nagrinėjama, kaip įmonės dydis ir bendrasis pelnas veikia faktines pelno mokesčio sąnaudas.

„Statistinio ryšio samprata remiasi tikimybės reiškinių prigimties aiškinimu – kiekvienas atskiras faktas traktuojamas kaip griežtai neapibrėžtas, tikimybinis, tik iš tokių faktų visumos ryškėja tam tikra tvarka, dėsningumas“ (V. Bartosevičienė, 75 p., 2008 m.). Statistinio tipo ryšiams

išreikšti naudojama koreliacinė ir regresinė analizė, todėl šiuos statistinės analizės elementus ir naudosime EMN ir faktinio pelno mokesčio tyrime.

Koreliacija atsako į klausimą ar yra ryšys tarp požymių, kokia jo kryptis ir stiprumas, o regresija – konkretizuoja ryšio formą. Taigi, tyrimu bandysime nustatyti ne tik ryšio ir priklausomybės egzistavimą, bet ir jo stiprumą, ryšio kryptį bei formą.

V. Boguslauskas (2008) pateikia tokį regresijos apibrėžimą: „regresinėje analizėje tiriama vieno kintamojo priklausomybė nuo vieno arba daugiau kitų kintamųjų, siekiant įvertinti ir/arba prognozuoti vėlesnes populiacijos vidutines reikšmes, žinant (fiksavus) imties ankstesnes reikšmes“. Šiam tikslui pasiekti sudaromas regresijos modelis. Regresinėje analizėje tiriamas statistinis kintamųjų ryšys, bet ne funkcinis.

Nors ir regresinėje analizėje tiriama vieno kintamojo priklausomybė nuo kito, tačiau tai nėra sutapatinama su priežastingumo nustatymu. Anot V. Boguslauskos (2008), visuomet reikia prisiminti tai, kad ir kokia stipri bei įtaigi būtų statistinė priklausomybė, tačiau ja niekada negalima pagrįsti priežastingumo. Vienas iš esminių regresinės analizės tikslų yra nustatyti, ar vieno kintamojo kitimas sąlygoja kito kintamojo kaitą, t.y. ar egzistuoja priežastinis efektas. Regresinėje analizėje tiriamas statistinis kintamųjų ryšys, bet ne funkcinis.

Tiriant EMN ir įmonės dydžio bei bendrojo pelno priežastinius ryšius ir faktinių pelno mokesčio sąnaudų bei įmonės dydžio ir bendrojo pelno priklausomybę, šiame tyrime remiamasi „ceteris paribus“ sąlyga: „fiksuoju duomenis, tariama, kad kinta tik tiriami kintamieji, o kiti kintamieji – nekinta, t.y. jie pastovūs“ (V. Boguslauskas, 91 psl., 2008 m.).

Tarp regresinės ir koreliacinės analizės yra daug bendro, tačiau konceptualiai jos skiriasi. Koreliacinės analizės objektas yra ryšio tarp dviejų kintamųjų stiprumo laipsnis. Dviejų atsitiktinių kintamųjų tiesinei priklausomybei įvertinti naudojamas koreliacijos koeficientas, o netiesinei – koreliacinis santykis.

„Koreliacinė analizė pasižymi tuo, kad kintamieji yra simetriniai, ir visai nesvarbu, kuris yra priklausomas, o kuris nepriklausomas kintamasis“ (V. Boguslauskas, 92 p., 2008 m.). Be to, daroma prielaida, kad abu kintamieji yra atsitiktiniai.

11 lentelėje pateikti efektyvios pelno mokesčio normos ir faktinių pelno mokesčio sąnaudų koreliacijos koeficientai su nepriklausomais kintamaisiais – pardavimo pajamomis, turtu ir bendroju pelnu. Kaip žinome, koreliacijos koeficientas gali įgyti reikšmes iš intervalo $\{0;1\}$. Kuo reikšmė artimesnė vienetui, tuo ryšys stipresnis, nes regresijos modelis geriau aprašys stebinius.

EMN priklausomybė tiriama atskirai kaip:

- faktinės pelno mokesčio normos (EMN) priklausomybė nuo įmonės pardavimo pajamų, bendrojo pelno ir turto;

- nukrypimo nuo standartinio pelno mokesčio tarifo priklausomybė nuo įmonės pardavimo pajamų, bendrojo pelno ir turto dydžių.

11 lentelė

EMN ir faktinio pelno mokesčio priklausomybė nuo pardavimo pajamų, bendrojo pelno ir turto

Įmonės	2005 - 2008 m. vidurkis		
	Pardavimų pajamos	Bendrasis pelnas	Turtas
Efektyvi pelno mokesčio norma	0,1672011	0,010397	-0,0103432
Nukrypimai nuo standartinio tarifo	0,1679854	0,011284	-0,0098527
Faktinis pelno mokestis	0,6582735	0,890915	0,7985483
Grupės	2005 - 2008 m. vidurkis		
	Pardavimų pajamos	Bendrasis pelnas	Turtas
Efektyvi pelno mokesčio norma	0,2319572	0,072190	0,0216869
Nukrypimai nuo standartinio tarifo	0,2309256	0,071319	0,0211781
Faktinis pelno mokestis	0,6083918	0,829999	0,8621312

Šaltinis: sudaryta autorės

Kaip žinome, koreliacijos koeficientas parodo, ar tiriamų kintamųjų tiesinė priklausomybė stipri ir ar koreliacija statistiškai reikšminga. Apskaičiuoti ir 11 lentelėje pateikti koreliacijos koeficientai rodo, kad EMN ir pardavimo pajamos, bendrasis pelnas bei turtas nei įmonėse, nei įmonių grupėse nekoreliuoja. Tarp nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo ir pardavimo pajamų, bendrojo pelno bei turto koreliacija taip pat labai silpna. Tačiau stipresnę koreliacinę priklausomybę rodo faktinio pelno mokesčio ir pardavimo pajamų, bendrojo pelno bei turto koeficientai. Šie koreliacinio ryšio stiprumo laipsniai rodo tiesioginį ryšį, t.y. pardavimo pajamoms, bendrajam pelnui arba turtui didėjant, faktinės pelno mokesčio sąnaudos auga ir atvirksčiai.

Tačiau, jei kintamieji nekoreliuoja, tai dar nereiškia, kad jie nėra priklausomi. Žinant koreliacijos koeficiento reikšmę negalima atsakyti į klausimą, kaip pasikeis vieno kintamojo reikšmė, pakitus kitam kintamajam. Taigi koreliacijos nebuvimas tarp EMN ir pasirinktų įmonės charakteristikų dar nereiškia, kad jos neveikia faktinės pelno mokesčio normos ir jos nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo. Norint įvertinti priežastinį ryšį, vienareikšmiškai apibrėžus priklausomą ir nepriklausomą kintamuosius, reikia sudaryti regresinį modelį. Todėl EMN ir faktinio pelno mokesčio priklausomybė nuo pardavimo pajamų, turto ir bendrojo pelno dar tirama atliekant regresinę analizę.

Regresinėje analizėje ryšio stiprumo įvertinti nereikia. Čia tenka įvertinti vidutinę galimą vieno kintamojo reikšmę, fiksavus kitų kintamųjų reikšmes. Pasak V. Boguslauskos (2008), tai įvertinus, galima teigti, kad koreliacinė analizė nustato agreguotą dviejų kintamųjų priklausomybės

egzistavimo faktą kintamųjų reikšmių kitimo diapazone. Regresinėje analizėje nustatoma priklausomybė, leidžianti apskaičiuoti priklausomo kintamojo tikėtiną reikšmę, fiksavus nepriklausomo kintamojo reikšmę. Šios priklausomybės forma kiekvienu konkrečiu atveju gali būti skirtinga, ir nebūtinai tiesinė.

Atliekant regresinę analizę patronuojančių įmonių ir įmonių grupių duomenys buvo apjungti ir priklausomybė tarp EMN ir įmonės dydžio bei bendrojo pelno ir priklausomybė tarp nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio ir įmonės dydžio bei bendrojo pelno buvo vertinama bendrai.

Modelių sudarymui naudoti 2005 - 2008 m. įmonių ir įmonių grupių efektyvių pelno mokesčio normų, faktinės pelno mokesčio normos nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo, faktinio pelno mokesčio, įmonių pardavimo pajamų, turto ir bendrojo pelno vidurkiai.

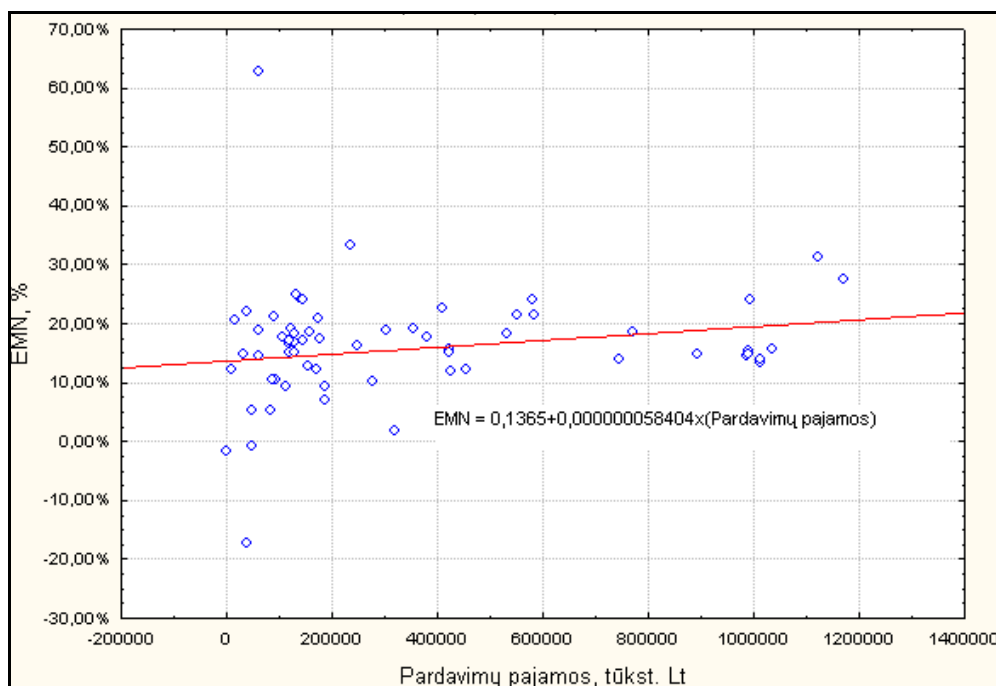
Atliekant analizę, kai kurie vidurkiniai duomenys buvo pašalinti vadovaujantis tokiais kriterijais:

- jeigu nebuvo įmonės ar įmonės grupės tam tikrų metų finansinės atskaitomybės arba trūko reikalingų tyrimui duomenų,
- jeigu pelnas prieš apmokestinimą buvo neigiamas,
- jeigu apskaičiuota efektyvi pelno mokesčio norma buvo lygi arba didesnė nei 100%.

Regresijos tiesės ir duomenų sklaidos grafikai sudaryti kiekvienam priklausomam kintamajam pagal nepriklausomą kintamąjį atskirai. Taigi, atliekant regresinę EMN, faktinės pelno mokesčio normos nukrypimo nuo standartinio pelno mokesčio tarifo ir faktinių pelno mokesčio sąnaudų analizę, sudaryti tokie regresiniai modeliai:

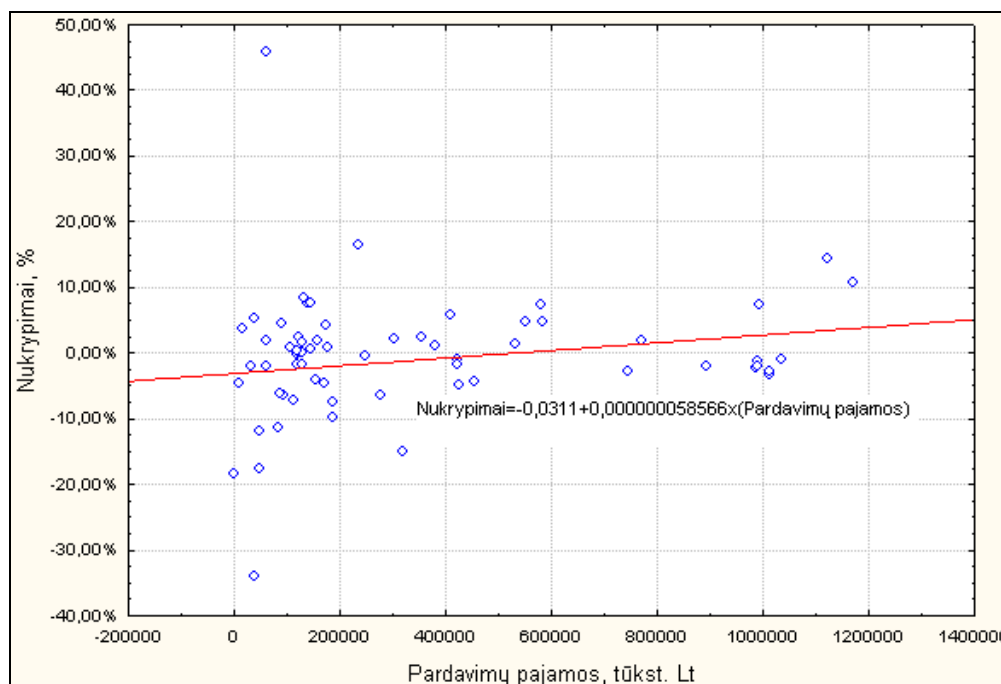
1. Priklausomas kintamasis – EMN, nepriklausomas kintamasis – pardavimų pajamos;
2. Priklausomas kintamasis – EMN, nepriklausomas kintamasis – turtas;
3. Priklausomas kintamasis – EMN, nepriklausomas kintamasis – bendrasis pelnas;
4. Priklausomas kintamasis – faktinės pelno mokesčio normos nukrypimas nuo įstatymų nustatyto standartinio pelno mokesčio tarifo, nepriklausomas kintamasis – pardavimų pajamos;
5. Priklausomas kintamasis – faktinės pelno mokesčio normos nukrypimas nuo įstatymų nustatyto standartinio pelno mokesčio tarifo, nepriklausomas kintamasis – turtas;
6. Priklausomas kintamasis – faktinės pelno mokesčio normos nukrypimas nuo įstatymų nustatyto standartinio pelno mokesčio tarifo, nepriklausomas kintamasis – bendrasis pelnas;
7. Priklausomas kintamasis – faktinis pelno mokesčio, nepriklausomas kintamasis – pardavimo pajamos;
8. Priklausomas kintamasis – faktinis pelno mokesčio, nepriklausomas kintamasis – turtas;
9. Priklausomas kintamasis – faktinis pelno mokesčio, nepriklausomas kintamasis – bendrasis pelnas.

18 pav. pateiktos EMN kitimo tendencijos priklausomai nuo įmonės pardavimo pajamų. Grafike matyti, kad pardavimo pajamos EMN kitimą įtakoja mažai, nes tiesinė priklausomybė labai silpna.

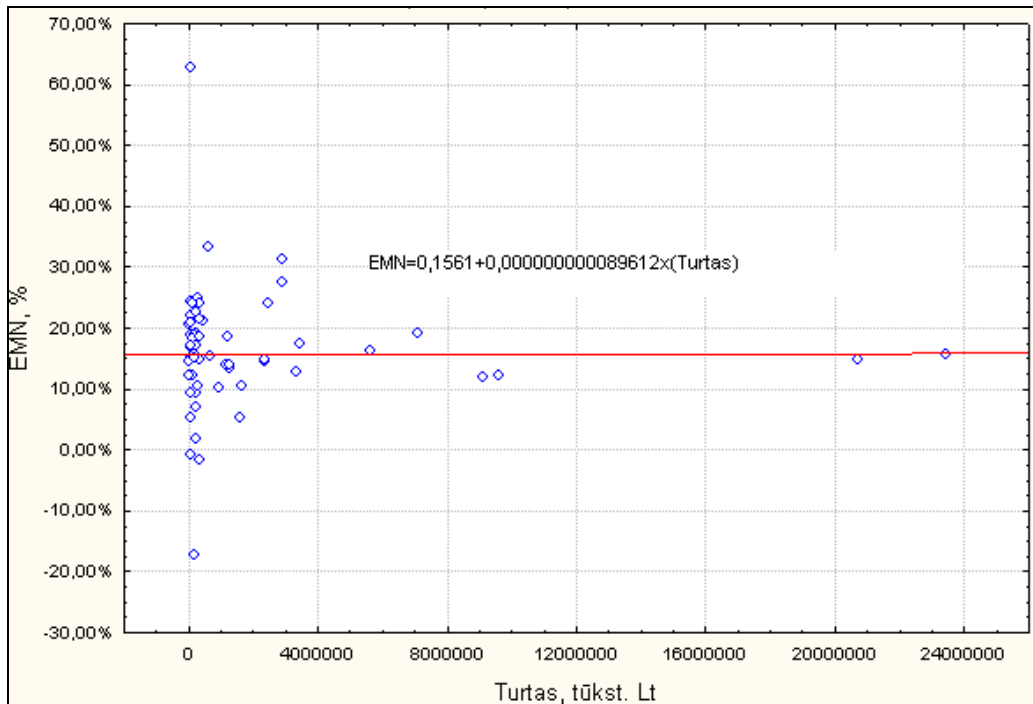


18 pav. Pardavimų pajamų ir EMN sklaidos diagrama ir regresija

19 pav. pateiktos nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo kitimo tendencijos priklausomai nuo įmonės pardavimo pajamų. Šis grafikas taip pat rodo silpną faktinės pelno mokesčio normos ir jos nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo priklausomybę nuo įmonės pardavimo pajamų.

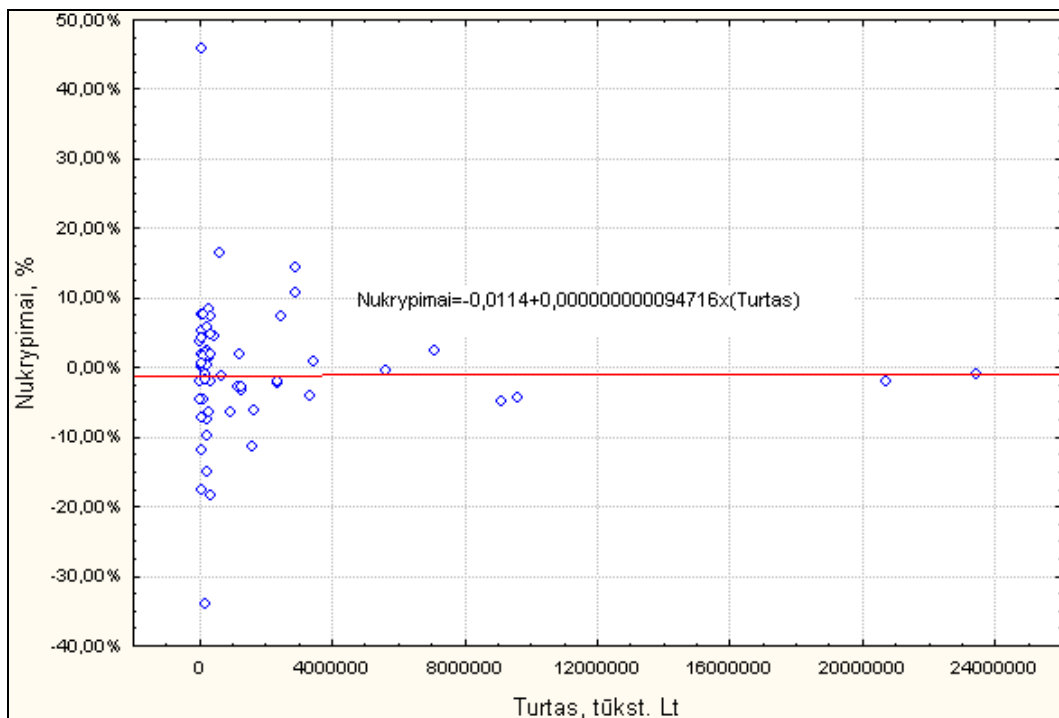


19 pav. Pardavimų pajamų ir nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresija

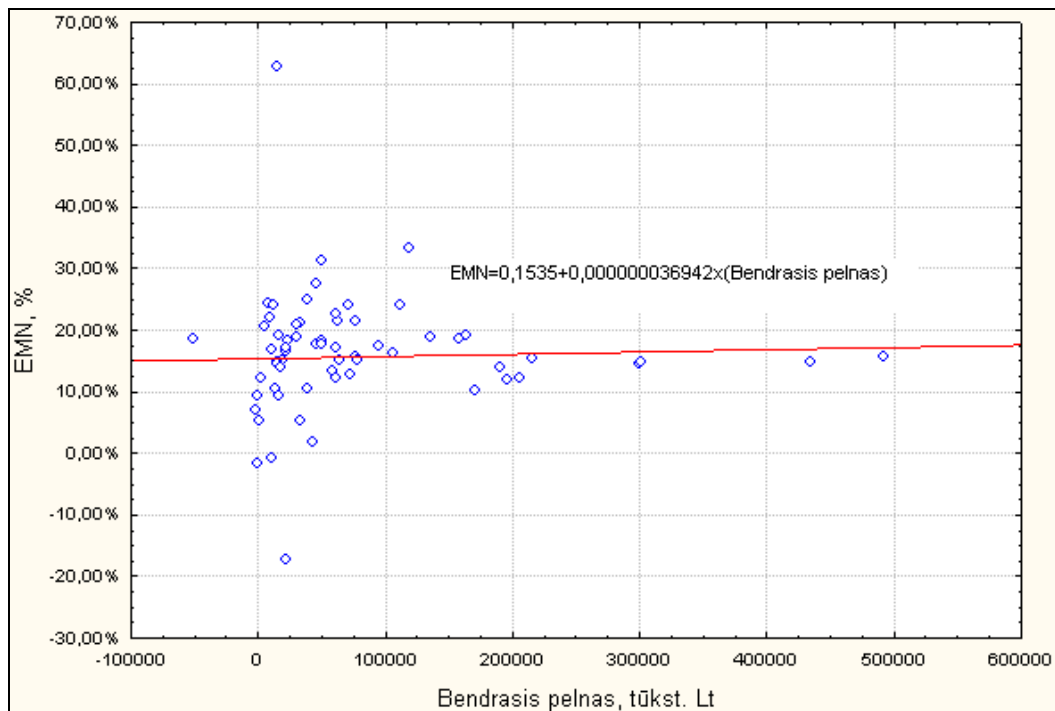


20 pav. Turto ir EMN sklaidos diagrama ir regresija

20 pav. ir 21 pav. pateikta EMN ir jos nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresijos tiesė, rodanti, kaip EMN ir jos nukrypimą nuo standartinio pelno mokesčio tarifo įtakoja įmonės turto dydis. Įvertis b_0 yra labai artimas 0, todėl visai nereikšmingas. Galima teigti, kad tiesinės priklausomybės tarp EMN bei jos nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo ir įmonės turto dydžio nėra

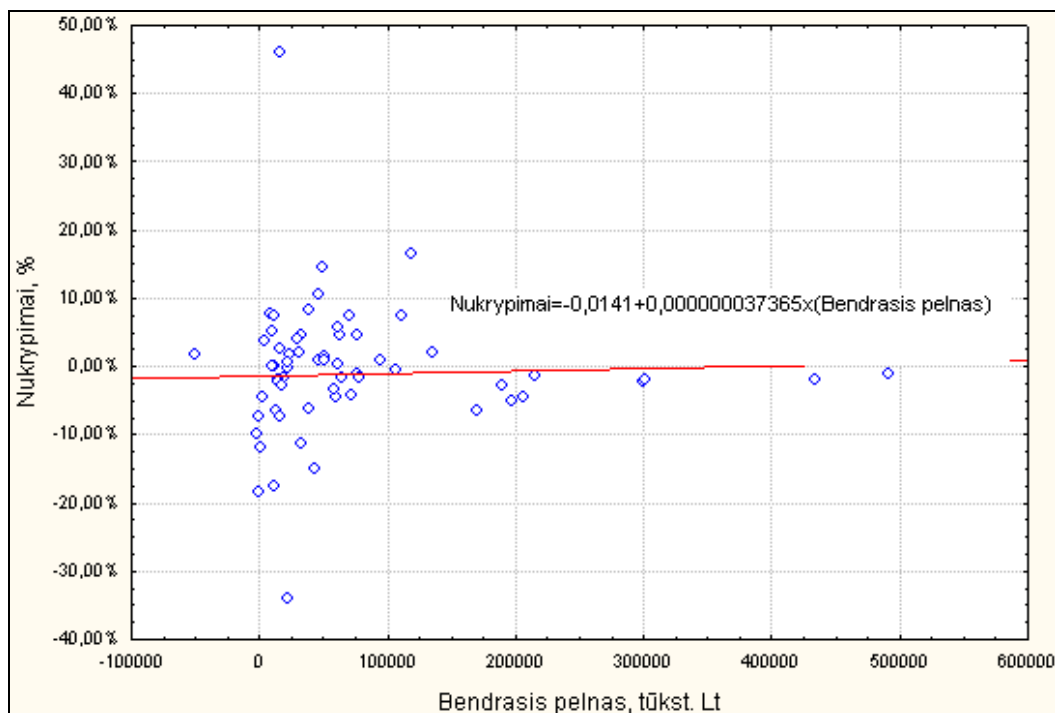


21 pav. Turto ir nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresija



22 pav. Bendrojo pelno ir EMN sklaidos diagrama ir regresija

22 pav. ir 23 pav. pateikta EMN ir jos nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresijos tiesė, rodanti, kaip EMN ir jos nukrypimą nuo standartinio pelno mokesčio tarifo įtakoja įmonės bendrojo pelno dydis. Įvertis b_0 yra labai artimas 0, todėl visai nereikšmingas. Galima teigti, kad tiesinės priklausomybės tarp EMN bei jos nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo ir įmonės bendrojo pelno dydžio nėra.



23 pav. Bendrojo pelno ir nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresija

Regresinių modelių kokybės rodikliai R, R², F ir p pateikti 12 lentelėje. Joje taip pat pateikti parametų įverčiai, pagal kuriuos sudarytos regresinių tiesių funkcijos, standartinės paklaidos bei modelių t kriterijai, skirti hipotezėms apie parametų reikšmingumą tikrinti. Regresinėje analizėje buvo vadovojamasi 95% pasiklovimo lygmeniu.

12 lentelė

Regresijos koeficientai

Regresijos koeficientai	R	R ²	St. nuokrypis	Laisv. narys	t kriterijus	p-lygmuo	Beta
Nepriklausomi kintamieji:	Priklausomas kintamasis: EMN, %						
Pardavimo pajamos, tūkst. Lt	0,187458	0,03514059	0,104734	0,136516	7,4718	0,131755	0,187
Turtas, tūkst.	0,003505	0,00001228	0,106623	0,156128	10,9700	0,977719	0,004
Bendrasis pelnas, tūkst.	0,034463	0,00118767	0,106560	0,153522	9,3059	0,783541	0,034
Nepriklausomi kintamieji:	Priklausomas kintamasis: Nukrypimai, %						
Pardavimo pajamos, tūkst. Lt	0,187766	0,03525589	0,104846	-0,03109	-1,7000	0,131112	0,188
Turtas, tūkst.	0,003700	0,00001369	0,106744	-0,01143	-0,8022	0,976477	0,004
Bendrasis pelnas, tūkst.	0,034818	0,00121231	0,106680	-0,01406	-0,8513	0,781362	0,035
Nepriklausomi kintamieji:	Priklausomas kintamasis: Faktinis pelno mokesčis						
Pardavimo pajamos, tūkst. Lt	0,636139	0,40467345	8051,388	-402,592	-0,2866	0,00000	0,636
Turtas, tūkst.	0,832108	0,69240379	5787,401	2574,655	3,3327	0,00000	0,832
Bendrasis pelnas, tūkst.	0,861278	0,74179957	5302,389	-589,031	-0,7175	0,00000	0,861

Šaltinis: sudaryta autorės

Bendrai vertinant patronuojančių įmonių ir įmonių grupių koreliacinės analizės rezultatus, matyti, kad koreliaciniai santykiai R tarp priklausomų kintamųjų – EMN ir nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo bei nepriklausomų kintamųjų – pardavimo pajamų, turto ir bendrojo pelno taip pat yra labai maži (kaip ir vertinant patronuojančių įmonių ir įmonių grupių rezultatus atskirai). Taigi, tiesinio koreliacinio ryšio tarp jų nėra.

Determinacijos koeficientas R² parodo, kokią procentinę priklausomo kintamojo kitimo dalį nulemia nepriklausomo kintamojo kitimas nebūtinai esant tiesinei priklausomybei. Kadangi determinacijos koeficientas kinta nuo 0 iki 1, o priklausomų kintamųjų EMN ir jos nukrypimo nuo standartinio pelno mokesčio tarifo determinacijos koeficientai yra labai maži (R² < 0,2), tai jų reikšmingais laikyti taip pat negalime.

Kadangi determinacijos koeficientas naudojamas patikrinti sudaryto regresijos modelio adekvatiškumą, tai jam esant nereikšmingu, regresijos modelis yra neadekvatus. Taigi, galime teigti, kad EMN ir jos nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo regresijos modeliai yra neadekvatūs. Tačiau, kadangi šiuose modeliuose determinacijos koeficientas yra labai mažas, o, be

to, yra neigiamų reikšmių, čia netinkamas ne tik tiesinis regresijos modelis, tačiau negali būti pritaikytas ir joks kitas netiesinis regresijos modelis.

EMN ir jos nukrypimų nuo standartinio pelno mokesčio tarifo regresiniuose modeliuose (regresijos tiesių funkcijose) priklausomo kintamojo įvertinimų standartinės paklaidos ir laisvojo nario reikšmės taip pat yra labai mažos – artimos nuliui. Tai reiškia, kad priklausomi kintamieji EMN ir faktinės pelno mokesčio normos nukrypimai nuo standartinio pelno mokesčio tarifo beveik visiškai nepriklauso nuo tiriamų nepriklausomų kintamųjų – pardavimo pajamų, turto ir bendrojo pelno dydžio.

Kaip jau matėme 11 lentelėje, tarp įmonės pardavimo pajamų, turto bei bendrojo pelno dydžių ir faktinių pelno mokesčio sąnaudų tiesinis koreliacinis ryšys egzistuoja. Tą rodo ir 12 lentelėje pateikti koreliaciniai santykiai R , kur patronuojančių įmonių ir įmonių grupių duomenys yra apjungti. Apskaičiavus determinacijos koeficientus R^2 , paaiškėjo, kad faktinio pelno mokesčio determinacijos koeficientai tiek su pardavimo pajamomis ir turtu, tiek su bendroju pelnu reikšmingai viršija 0, o reikšmingumo lygmuo p yra mažesnis už 0,001. Praktiškai taikant regresinę analizę, dažniausiai reikalaujama, kad $R^2 > 0,25$, priešingu atveju tiesinės regresijos modelis netinka.

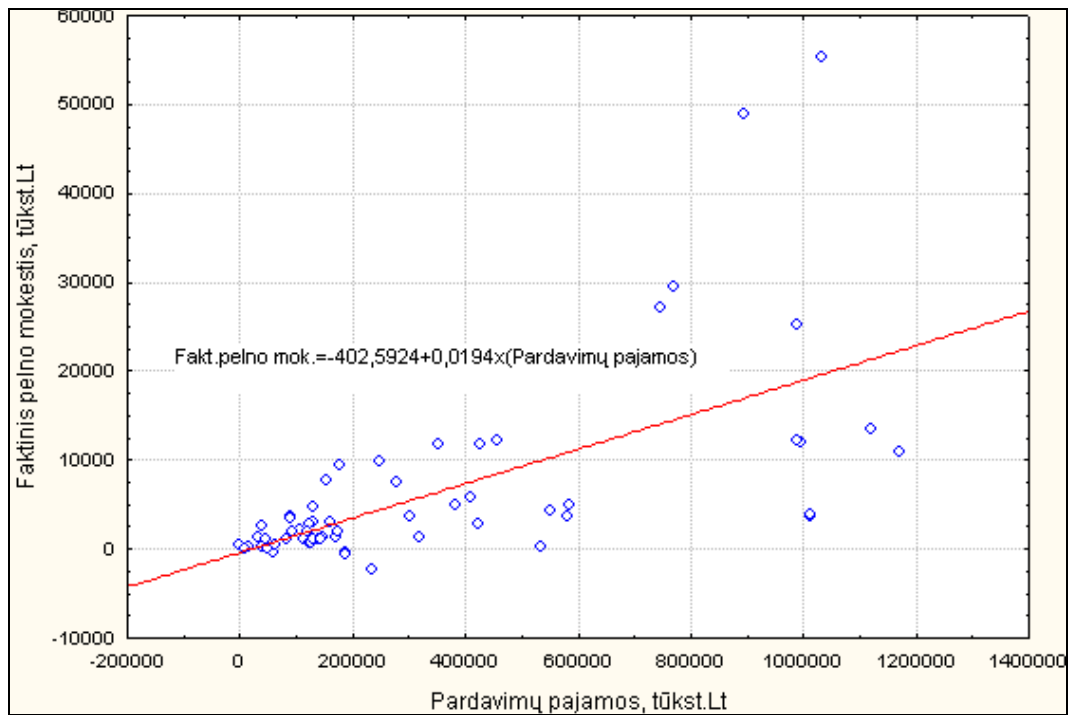
Remiantis tokiais determinacijos koeficientais ir reikšmingumo lygmenimis, galime teigti, kad šiuo atveju tiesinės regresijos modelis yra adekvatus. Nustatyti faktinio pelno mokesčio ir priklausomų kintamųjų determinacijos koeficientai (12 lentelė) reiškia, kad regresijos modelis, nagrinėjant pardavimo pajamų įtaką paaiškina 40% faktinio pelno mokesčio reikšmių, 69% faktinių pelno mokesčio sąnaudų kitimą paaiškina įmonės turto dydis, 74% faktinio pelno mokesčio dydį paaiškina įmonės bendrojo pelno dydis.

Laisvasis narys yra patikimas tuo atveju, kai reikšmingumo lygmuo $p < 0,05$ ir t statistikos reikšmė yra didesnė nei kritinė, taigi, remiantis 12 lentelėje pateiktais rodikliais, kur reikšmingumo lygmenys yra beveik lygūs nuliui, o Stjudento kriterijus taip pat rodo, kad laisvojo nario įvertis yra reikšminis, galima teigti, kad priklausomas kintamasis yra stipriai įtakojamas nepriklausomų kintamųjų, o regresijos tiesės yra patikimos ir tinkamos šiuose regresiniuose modeliuose:

- faktinio pelno mokesčio ir pardavimo pajamų;
- faktinio pelno mokesčio ir turto;
- faktinio pelno mokesčio ir bendrojo pelno.

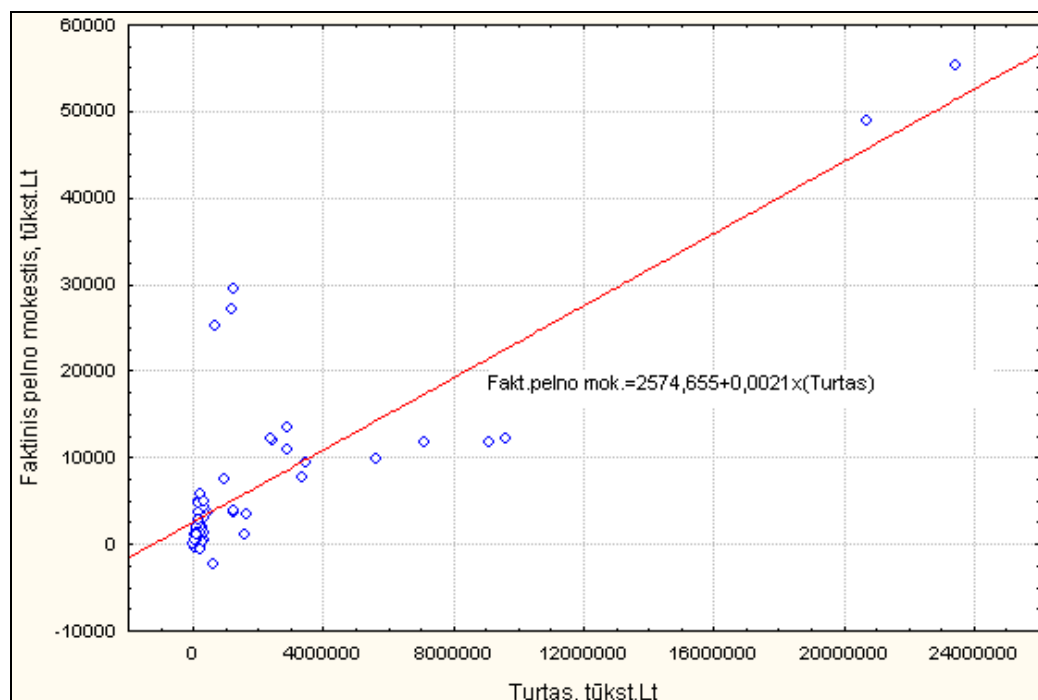
Standartizuotos laisvųjų narių įverčių paklaidos pateiktuose regresiniuose modeliuose sutampa su tiesinio koreliacijos koeficiento reikšme R .

Faktinio pelno mokesčio sklaidos diagramos su nepriklausomais kintamaisiais – pardavimo pajamomis (24 pav.) ir turtu (25 pav.) – rodo gana stiprią tiesinę priklausomybę tarp įmonės dydžio ir faktinių pelno mokesčio sąnaudų.



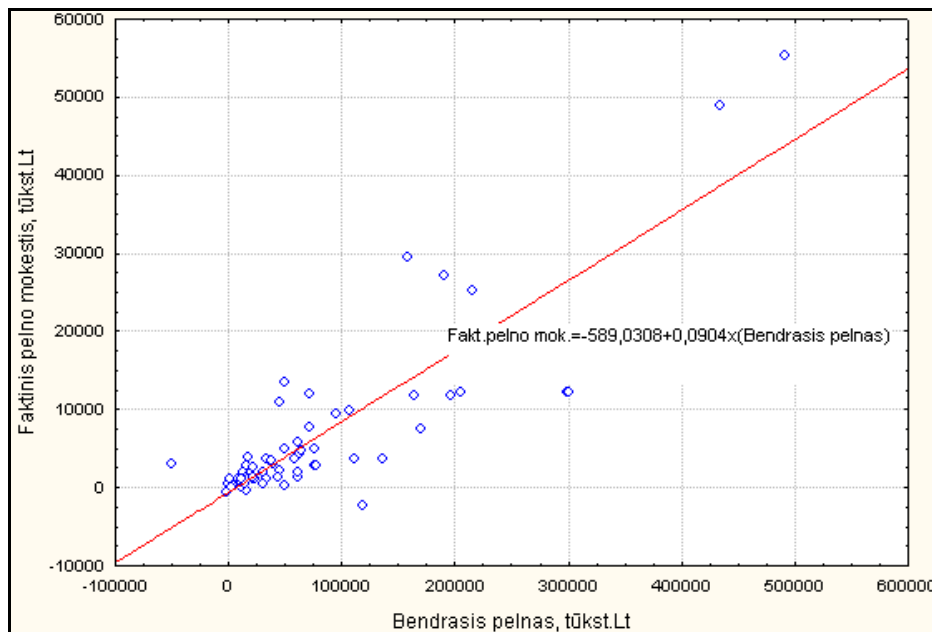
24 pav. Pardavimų pajamų ir faktinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresija

Iš 24 pav. matyti, kad pardavimo pajamoms ir turtui didėjant, faktinio pelno mokesčio dydis įmonėse taip pat didėja.



25 pav. Turto ir faktinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresija

Pavyzdžiui, pardavimo pajamoms padidėjus 100 000 litų, faktinės pelno mokesčio sąnaudos padidės 1 940 litų, o turtui padidėjus 100 000 litų, faktinis pelno mokestis išaugs 210 litų. Taigi, nors faktinis pelno mokestis yra priklausomas ir nuo įmonės pardavimo pajamų, ir nuo įmonės turto, tačiau pardavimo pajamų pasikeitimas faktinės pelno mokesčio sąnaudas įtakoja labiau nei įmonės turto dydžio pokytis.



26 pav. Bendrojo pelno ir faktinio pelno mokesčio tarifo sklaidos diagrama ir regresija

Kaip matyti iš 26 pav., kuriame pateiktas faktinio pelno mokesčio ir bendrojo pelno regresinis modelis, įmonės bendrojo pelno dydis faktines pelno mokesčio sąnaudas įtakoja tiesiogiai. Tai įrodė ne tik koreliacijos ir regresijos koeficientai, bet iliustruoja ir gana stati regresijos tiesė. Bendrojo pelno pasikeitimas veikia faktines pelno mokesčio sąnaudas taip, kad bendrasis pelnas ir faktinis pelno mokesčis ir auga, ir mažėja kartu – ta pačia kryptimi. Pavyzdžiui, bendrajam pelnui išaugus 100 000 litų, faktinės pelno mokesčio sąnaudos išaugus 9 040 litų.

Atlikus statistinį EMN ir faktinio pelno mokesčio tyrimą, buvo patikrintos hipotezės. Naudojantis tyrimo rezultatais, galima teigti, kad visos iškeltos hipotezės pasitvirtino:

- Efektyvi pelno mokesčio norma reikšmingai nesiskiria nuo įstatymų nustatyto standartinio pelno mokesčio tarifo (H01 – patvirtinta);
- Nepriklausomai nuo įmonės dydžio, skirtingų įmonių efektyvi pelno mokesčio norma nesiskiria nuo įstatymais nustatyto pelno mokesčio tarifo (H'02a - patvirtinta);
- Nepriklausomai nuo bendrojo pelno dydžio, skirtingų įmonių efektyvi pelno mokesčio norma nesiskiria nuo įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo (H'02b - patvirtinta);
- Skirtingų įmonių faktinės pelno mokesčio sąnaudos skirsis priklausomai nuo įmonės dydžio (H03a - patvirtinta);
- Skirtingų įmonių faktinės pelno mokesčio sąnaudos skirsis priklausomai nuo bendrojo pelno dydžio (H03b - patvirtinta).

Kaip išsiaiškinome anksčiau, įvairiose šalyse finansinės ir mokesstinės apskaitos ryšio stiprumo lygiai yra skirtingi. Nepaisant to, nei viena šalis negali išvengti neatitikimo tarp šių dviejų apskaitos rūšių. Nors Lietuvos apskaitos sistemą palyginus su kontinentiniu Europos ir anglo-saksų apskaitos modeliais paaiškėjo, kad Lietuvos apskaita artimesnė kontinentiniam Europos apskaitos

modeliui, vis dėlto sąsaja tarp finansinės ir mokestinės apskaitos Lietuvoje yra gana sudėtinga dėl besiskiriančių Verslo apskaitos standartų reikalavimų ir mokesčių įstatymų nuostatų, o finansinio ir mokestinio pelno dydis Lietuvos įmonėse nesutampa dėl nuolatinių ir laikinųjų skirtumų. Tačiau, atlikus statistinį tyrimą, paaiškėjo, kad kiekybinis finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimas nėra toks reikšmingas kaip gali pasirodyti teoriškai, neįvertinus praktikos.

Nustatyta, kad paprastai efektyvi pelno mokesčio norma, o tuo pačiu ir faktinės pelno mokesčio sąnaudos yra nereikšminga dalimi mažesnė už vyriausybės nustatytą pelno mokesčio normą, be to, neatitikimas tarp finansinio ir mokestinio pelno labiau yra įtakojamas nuolatinių, o ne laikinųjų skirtumų. Pagal iš įmonių finansinių ataskaitų surinktus duomenis atliktas statistinis tyrimas parodė, kad tokios įmonės charakteristikos kaip jos dydis, išreikštas pardavimo pajamomis ir turtu, bei bendrasis pelnas efektyviai pelno mokesčio normai ir jos nukrypimui nuo standartinio pelno mokesčio tarifo tiriamose įmonėse įtakos neturėjo, tačiau įtakojo faktines pelno mokesčio sąnaudas.

Kadangi buvo patvirtintos visos iškeltos hipotezės, tai galima būtų teigti, kad kiekybinis finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimas Lietuvoje nėra statistiškai reikšmingas, nors tyrimas parodė, kad paprastai įmonės moka šiek tiek mažesnę pelno mokesčio normą nei yra įstatymų nustatyta ir didesne dalimi tai yra susiję su nuolatiniiais skirtumais tarp finansinio ir mokestinio pelno. Politinių išlaidų ir įmonės dydžio hipotezės šiame moksliniame darbe nepasitvirtino, kadangi paaiškėjo, kad tarp efektyvios pelno mokesčio normos ir įmonės dydžio ryšio nėra.

Vis dėlto remtis šiais tyrimo rezultatais ir taikyti juos absoliučiai visos Lietuvos mastu negalime, kadangi tyrimo imtį sudarė nepakankamai didelė Lietuvos įmonių dalis, kurios finansinė atskaitomybė yra viešai skelbiama ir prieinama visiems vartotojams. Jeigu atlikus tyrimą visos Lietuvos mastu, vis dėlto, paaiškėtų, kad efektyvi pelno mokesčio norma vidutiniškai keliais procentiniais punktais yra mažesnė už įstatymų nustatytą pelno mokesčio tarifą, tokiu atveju derėtų keisti pelno mokesčio įstatymo nuostatas. Nuolatiniai ir laikinieji skirtumai imant kelių metų vidurkį neturėtų reikšmingai iškraipyti įmonių mokamo pelno mokesčio dydžio, taigi efektyvi pelno mokesčio norma, imant didžiosios dalies įmonių vidurkį, neturėtų skirtis nuo įstatymų nustatytos pelno mokesčio normos.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Atlikti teoriniai ir praktiniai tyrimai leido suformuluoti šias išvadas:

1) Dėl skirtingų apskaitos tikslų, sąlygotų skirtingų vartotojų poreikių, įmonės apskaita yra padalinta į finansinę ir mokestinę. Finansinės apskaitos duomenys yra reikalingi visiems suinteresuotiems vidiniams ir išoriniams vartotojams, o mokestinė apskaita yra skirta tik valstybinėms institucijoms, administruojančioms mokesčius.

2) Svarbiausiomis finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo priežastimis galima vadinti skirtingą finansinės ir mokestinės apskaitos paskirtį bei tikslus, esminių principų neatitikimą, pajamų ir sąnaudų pripažinimo skirtumus, oportunistinį įmonės vadovų elgesį, vyriausybės sprendimus, nuolatinį finansinės ir mokestinės apskaitos vystymąsi ir plėtojimąsi.

3) Pagrindiniai ryšio tarp finansinės ir mokestinės apskaitos tipai yra kada apskaitos praktika yra priklausoma nuo mokesčių įstatymų reikalavimų, t.y. ryšys tarp finansinės ir mokestinės apskaitos yra stiprus; arba finansinės apskaitos taisyklės ir mokesčių įstatymų reikalavimai yra nepriklausomi vienas nuo kito, t.y. silpnas ryšys tarp finansinės ir mokestinės apskaitos.

4) Veiksniai, laikomi svarbiausiais, vedančiais į skirtingus ryšio stiprumo lygius tarp finansinės ir mokestinės apskaitos įvairiose šalyse yra: teisės sistema, pagrindiniai finansavimo šaltiniai verslo įmonėms, apmokestinimo įtaka ir apskaitos profesionalumas šalyje.

5) Finansinės apskaitos taisyklių ir mokesčių reikalavimų neatitikimo problema yra aktuali daugelyje pasaulio šalių, kuriose finansinės ir mokestinės apskaitos ryšys yra silpnas, o tuo pačiu neišvengiama ir Lietuvoje, kadangi šias dvi apskaitos sistemas reglamentuoja skirtingi teisės aktai. Išsiskiriantys finansinės ir mokestinės apskaitos tikslai ir paskirtis taip įtakoja apskaitos taisykles, kad jos yra visiškai skirtingos skirtingose apskaitos sistemose, taigi finansinis ir mokestinis pelnas visada skirsis.

6) Nors nuo 2003 m. Lietuvoje įsigaliojo Verslo apskaitos standartai ir nuo to laiko buvo priimta daug naujų finansinę apskaitą reglamentuojančių įstatymų, kitų teisės aktų ir apskaitos procesas iki dabar tik sudėtingėja, vis dėlto galima teigti, kad Lietuvos apskaitos sistema išliko artimesnė ir vis dar priklauso kontinentiniam Europos apskaitos modeliui. Tačiau tvirtinti, kad finansinės ir mokestinės apskaitos įstatymai Lietuvoje neprieštarauja vieni kitiems, negalima. Ryšys tarp finansinės ir mokestinės apskaitos Lietuvoje nėra stiprus.

7) Kadangi įmonės Lietuvoje paprastai turi išlaidų, nemažinančių apmokestinamojo pelno ir (ar) pajamų, nedidinančių apmokestinamojo pelno, atidėtųjų mokesčių ar turto, rekomenduotina skaičiuoti efektyvią pelno mokesčio normą. Įstatymų nustatyto ir faktiškai įmonės mokamo pelno mokesčio tarifo palyginimas yra priemonė patikrinti, kaip nuolatiniai ir laikinieji finansinio ir

apmokestinamojo pelno skirtumai įtakoja įmonės mokamo pelno mokesčio dydį. Efektyvios pelno mokesčio normos ir įstatymų nustatyto pelno mokesčio tarifo nesutapimas yra atotrūkio tarp finansinio ir mokestinio pelno, o tuo pačiu tarp finansinės ir mokestinės apskaitos, požymis.

8) Atlikus statistinį tyrimą paaiškėjo, kad efektyvi pelno mokesčio norma paprastai yra mažesnė už standartinių įstatymų nustatytą pelno mokesčio tarifą, tačiau vidutinis nukrypimas, imant patronuojančių įmonių ir įmonių grupių vidurkį, faktinį pelno mokesčio dydį įtakoja nežymiai. Be to, tyrimu nustatyta, kad nuolatiniai skirtumai efektyvios pelno mokesčio normos nukrypimus nuo standartinio pelno mokesčio tarifo įtakoja žymesne dalimi nei laikinieji skirtumai.

9) Koreliacinės ir regresinės analizės rezultatai parodė, kad įmonės dydis ir bendrasis pelnas efektyviai pelno mokesčio normai ir atotrūkiui tarp finansinio ir mokestinio pelno įtakos neturi, tačiau įtakoja faktines pelno mokesčio sąnaudas – įmonės pardavimo pajamoms, turtui ir bendrajam pelnui augant, faktinis įmonės mokamo pelno mokesčio dydis taip pat auga.

Apibendrinant darbą pateikiami šie pasiūlymai:

1) Kad galėtume konstatuoti nereikšmingą kiekybinį finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimą, t.y. tiksliau nustatyti efektyvios pelno mokesčio normos atitikimą ar nukrypimą nuo įstatymų nustatyto standartinio pelno mokesčio tarifo, o tyrimo rezultatus taikyti visos Lietuvos mastu, reikėtų ištirti daugiau įvairaus dydžio bei skirtingose šakose veikiančių įmonių, kadangi atlikto statistinio tyrimo imtis apėmė nedidelę dalį Lietuvos įmonių. Jeigu atlikus tyrimą visos Lietuvos mastu paaiškėtų, kad efektyvi pelno mokesčio norma vidutiniškai keliais procentiniais punktais yra mažesnė už įstatymų nustatytą pelno mokesčio tarifą, tokiu atveju derėtų keisti pelno mokesčio įstatymo nuostatas, reglamentuojančias ribojamus ir leidžiamus atskaitymus.

2) Remiantis pelno mokesčio normos ir faktinių pelno mokesčio sąnaudų tyrimais galima nustatyti – progresinė, regresinė ar proporcinė yra Lietuvos pelno mokesčio sistema. Jeigu būtų nustatyta, kad didesnę pelną uždirbančios įmonės patiria ir didesnes pelno mokesčio sąnaudas, tai reikštų, kad mokesčių sistema yra progresinė, jei atvirkščiai – regresinė. Be to, atliekant pelno mokesčio normos tyrimus turėtų paaiškėti, ar Lietuvoje pasitvirtina įmonės dydžio ir politinių išlaidų hipotezės, kadangi manoma, kad didesnę pelną uždirbančios ir ryškiau politiškai matomos stambios įmonės yra linkę rinktis pelną mažinančią apskaitos politiką, o jų efektyvi pelno mokesčio norma, paremta apskaitiniu finansiniu pelnu, yra didesnė už standartinį tarifą.

SANTRAUKA

RAKTINIAI ŽODŽIAI: finansinė apskaita, mokesstinė apskaita, apskaitinis pelnas, apmokestinamasis pelnas, pelno mokestis, nuolatiniai skirtumai, laikinieji skirtumai, efektyvi pelno mokesčio norma.

Nors finansinės apskaitos taisyklės yra įmonės apskaitos vedimo ir mokesčių deklaracijų rengimo pagrindas, finansinės ir mokesstinės apskaitos ryšys visada buvo sudėtingas. Įvairiose šalyse finansinės ir mokesstinės apskaitos ryšio stiprumo lygiai yra skirtingi, tačiau nei viena šalis negali visiškai išvengti neatitikimo tarp šių dviejų apskaitos rūšių. Didėjantis atotrūkis tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos paskutiniuoju metu sulaukė didelio susidomėjimo ir diskusijų.

Lietuvoje ryšys tarp finansinės apskaitos taisyklių ir mokesčių įstatymų taip pat yra silpnas. Įsigaliojus Verslo apskaitos standartams, neatitikimas tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos tapo neišvengiamas. Ypatingai reikšminga yra pelno mokesčio apskaita, kadangi finansinė ir mokesstinė apskaita pelno mokesčio bazę apskaičiuoja skirtingai. Apskaitinis pelnas nesutampa su apmokestinamuoju pelnu, todėl svarbu nustatyti finansinės ir mokesstinės apskaitos neatitikimo priežastis, skirtumų rūšis ir jų daromą įtaką įmonių mokamam pelno mokesčio dydžiui. Dėl šios priežasties Lietuvos įmonėms yra aktualus efektyvios pelno mokesčio normos skaičiavimas.

Darbo objektas – finansinė ir mokesstinė apskaita.

Darbo tikslas yra išnagrinėti neatitikimą tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos, nustatant finansinės ir mokesstinės apskaitos neatitikimo priežastis ir galimus ryšio ar neatitikimo atvejus tarptautiniu mastu bei giliau analizuojant finansinės ir mokesstinės apskaitos sąveiką Lietuvoje.

Tikslui pasiekti iškelti šie svarbiausi uždaviniai:

- 1) Apibrėžti finansinės ir mokesstinės apskaitos esmę bei paskirtį ir pateikti pagrindines finansinės ir mokesstinės apskaitos neatitikimo priežastis.
- 2) Nustatyti galimus ryšio ar neatitikimo tarp finansinės ir mokesstinės apskaitos tipus ir atvejus.
- 3) Apibūdinti pelno mokesčio apskaitos reglamentavimo ypatybes Lietuvoje pagal finansinės apskaitos taisykles ir mokesstinės apskaitos reikalavimus bei nustatyti finansinės ir mokesstinės apskaitos ryšį.
- 4) Nustatyti finansinės ir mokesstinės apskaitos neatitikimo įtaką pelno mokesčio dydžiui.
- 5) Atlikti efektyvios pelno mokesčio normos ir faktinio pelno mokesčio tyrimą Lietuvoje bei pateikti tyrimo rezultatus.

Moksliniame darbe naudoti kokybiniai ir kiekybiniai tyrimo metodai: sisteminė mokslinės literatūros analizė, informacijos palyginimas, statistiniai analizės metodai – vidurkis, standartinis nuokrypis, koreliacija, regresija.

Mokslo tiriamąjį darbą sudaro trys dalys. Pirmoje darbo dalyje apžvelgta užsienio literatūra ir skirtingų autorių tyrimai nagrinėjant finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo priežastis ir galimus ryšio ar neatitikimo atvejus, atskleidžiant svarbiausius finansinės ir mokestinės apskaitos principus, tikslus ir paskirtį. Antroje dalyje nustatoma efektyvios pelno mokesčio normos skaičiavimo tvarka bei apžvelgiami kitose šalyse atlikti efektyvios pelno mokesčio normos tyrimai. Analizuojama finansinės ir mokestinės apskaitos sąveika Lietuvoje, nustatant skirtumus tarp apskaitinio ir finansinio pelno ir nagrinėjant neatitikimų įtaką pelno mokesčio dydžiui. Trečioje dalyje nurodoma atlikto efektyvios pelno mokesčio normos ir faktinio pelno mokesčio tyrimo metodika, pateikti rezultatai, patikrintos hipotezės bei atsakyta į klausimus dėl finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo reikšmingumo Lietuvoje.

RADKEVIČIŪTĖ, Jūratė. (2010) *Interface between financial and tax accounting*. Master's graduation paper. Kaunas: Kaunas Faculty of Humanities, Vilnius University. 81 p.

SUMMARY

KEYWORDS: financial accounting, tax accounting, financial profit, taxable profit, corporation tax, constant discrepancies, temporary discrepancies, effective tax rate.

Although financial accounting rules is the base of company accounting and preparation of tax declarations, the relationship between financial and tax accounting was always difficult. There are different levels of dependency within countries and no country is able to avoid the difficult relationship between accounting and taxation. Rising gap between financial and tax accounting in recent years have received great interest and debate.

In Lithuania relationship between financial accounting and taxation is weak. When business accounting standards took effect, discrepancy between financial and tax accounting became inevitable. Corporate tax accounting is particularly important, as financial and tax accounting the base of corporate tax are computing differential. Taxable profit varies from financial profit, therefore it is important to determine sources of divergence between financial accounting and taxation., types of differences and their influence to the size of corporate tax. For this reason effective tax rate evaluation is very important for Lithuanian companies.

Subject of the work – financial and tax accounting.

Objective of the work – to explore discrepancy between financial and tax accounting by setting basic sources of divergence and possible types of relationship between financial and tax accounting internationally, and going further analyse interface between financial and tax accounting in Lithuania.

To meet an aim, these tasks are brought forward:

- 1) To define essence and purpose of financial and tax accounting and to determine basic sources of divergence between financial and tax accounting.
- 2) To deduce possible types and cases of relationship or discrepancy between financial accounting and tax accounting.
- 3) To describe characteristics of corporate tax accounting in Lithuania according to the rules of financial accounting and requirements of taxation, and to determine the type of relationship between financial and tax accounting.
- 4) To measure influence of discrepancy between financial and tax accounting to the size of corporate tax.

- 5) To make a research of effective tax rate and factual corporate tax of Lithuanian companies and give results of the research.

In this study qualitative and quantitative methods of analysis were used: systemic nonfiction literature analysis, comparison of information and data, statistical analysis methods – average, standart deviation, correlation, regression.

Work consists of three main parts. In the first part there is reviewed foreign literature and various authors research analysing sources of discrepancy between financial and tax accounting and possible relationship or discrepancy cases, educing the main rules, purposes and objectives of financial and tax accounting. In the second part there is determined effective tax rate calculating order and reviewed in the other countries made research of effective tax rate. It is analysed relationship between financial and tax accounting in Lithuania in this part, setting differencies between taxable and financial profit and studying influence of those discrepancies to the size of corporate tax. In the third part it would be refered methodology and results of effective tax rate and factual corporate tax research made, proved hypothesis and given answers to the questions of discrepancy importance between financial and tax accounting in Lithuania.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas, Lietuvos Respublikos Seimas (2001-11-06) IX-574, Valstybės žinios: 2001-11-28 Nr. 99-3515;
2. Lietuvos Respublikos Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas, Lietuvos Respublikos Seimas (2001-11-23) IX-575, Valstybės žinios: 2001-11-28 Nr. 99-3516;
3. Lietuvos Respublikos įmonių grupių konsoliduotosios finansinės atskaitomybės įstatymas, Lietuvos Respublikos Seimas (2001-11-06) X-1634, 2008-06-26, Valstybės žinios: 2008-07-12 Nr. 79-3099;
4. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, Lietuvos Respublikos Seimas (2004-04-13) IX-2112, Valstybės žinios: 2004-04-28 Nr. 63-2243;
5. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas, Lietuvos Respublikos Seimas (2001-12-20) IX-675, Valstybės žinios: 2001-12-29 Nr. 110-3992;
6. Verslo apskaitos standartai (2004), VŠĮ Audito ir apskaitos tarnyba;
7. ALIŠAUSKAITĖ-PAULAVIČIENĖ, Jolanta; BAGDZEVIČIŪTĖ, Aušra; BAJORIŪNAITĖ, Brigita; BŪDVYTIENĖ, Dalė ir kiti (2004) *Buhalterinės apskaitos vadovas: schemas ir pavyzdžiai*. Vilnius: Pačiolis. ISSN 1822-0967;
8. ALIŠAUSKAITĖ-PAULAVIČIENĖ, Jolanta; BAGDZEVIČIŪTĖ, Aušra; DOVIDAITĖ, Brigita; BŪDVYTIENĖ, Dalė ir kiti (2007) *Mokesčių vadovas: schemas ir pavyzdžiai*. Vilnius: Pačiolis. ISSN 1822-0959;
9. BAGDŽIŪNIENĖ, Vitalija. (2005) *Pelno mokesčio apskaita*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 11 (347), 2005 m. kovo 21 d.;
10. BARTOSEVIČIENĖ, Vladislava. (2008) *Ekonominė statistika*. Kaunas: Technologija. Septintasis leidimas. 108 p. ISBN 9986-13-918-X;
11. BEIGA, Darius. (2006) *Verslo apskaitos standartai – įsigaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra*. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos, 1 (6). ISSN 1648-9098.
12. BOGUSLAUSKAS, Vytautas. (2008) *Ekonometrika*. Kaunas: Technologija. 386 p. ISBN 978-9955-25-234-4;
13. DAUDERIS, Henry. (1993) *Finansų apskaita: kaip pasirinkti sprendimą*. 1 tomas. Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras. 347 p.;
14. DEVEIKIS, Gintautas. (2007) *Nauji verslo apskaitos standartai – galvos skausmas po atostogų sugrįžusiems buhalteriams*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 9, 2007 m. rugsėjis;
15. JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2005) *Pelno mokesčio finansinė apskaita 1*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 7-8, 2005 m. liepa-rugpjūtis;

16. JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2005) *Pelno mokesčio finansinė apskaita 2*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 9, 2005 m. rugsėjis;
17. KALČINSKAS, Gediminas. (2001) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Ketvirtoji atnaujinta ir papildyta laida. 860 p. ISBN 9986-487-99-4;
18. MAČERNIENĖ, Dalia. (2006) *Mokesčių apskaita užgožia finansinę*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2006 m. vasario 28 d.;
19. MARCIJONAS, Antanas; SUDAVIČIUS, Bronius (1998) *Mokesčių teisė*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 116 p. ISBN 9986-19-317-6;
20. PETRAUSKIENĖ, Birutė. (2005) *Pelno mokesčio apskaita pagal 24-ąjį verslo apskaitos standartą „Pelno mokestis“*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 37(373) 2005 m. spalio 3 d.;
21. A DICTIONARY OF FINANCE AND BANKING (2005) Third Edition, Oxford University Press. ISBN 0-19-860749-0;
22. FESS, Philip E. WARREN, Carl S. (1986) *Accounting principles*. Fifteenth Edition, Cincinnati, Ohio. 1291 p. ISBN 0-538-00300-6;
23. LARSON, Rermit D., PYLE, William W. (1987) *Fundamental accounting principles*. Eleventh Edition, Jungtinės Amerikos Valstijos. 1076 p. ISBN 0-256-03574-1;
24. MEIGS, Robert F. MEIGS, Walter B. (1990) *Accounting: the basis for business decisions*. Eighth Edition, Jungtinės Amerikos Valstijos. ISBN 0-07-041689-3;
25. NEEDLES, Belverd E. POWERS, Marian Jr. (1998) *Financial accounting*. Sixth Edition, Jungtinės Amerikos Valstijos. 819 p. ISBN 0-395-85753-8;
26. Baltijos vertybinių popierių birža. [interaktyvus] žiūrėta 2010 m. sausio 12 d. Prieiga per internetą: < <http://www.nasdaqomxbaltic.com/lt/birzu-informacija/apie-mus> >;
27. JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2006) *Pelno mokesčio finansinė apskaita*. 2006 m. gegužės 21 d. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. gegužės 27 d. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=821&new_id=612>;
28. JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2007) *Metinė finansinė atskaitomybė – įmonės rentgeno nuotrauka*. Apskaita, mokesčiai ir auditas, 2007 m. balandžio 21 d. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. gegužės 20 d. Prieiga per internetą: <http://www.infoverslui.lt/index.php?cid=54&new_id=585>;
29. VINAUSKIENĖ, Dalia. (2008) *Atidėtojo pelno mokesčio turtas*. UAB „ECOVIS proventus“. 2008 m. rugsėjis. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. gegužės 12 d. Prieiga per internetą: <<http://www.proventus.lt/Publikacijos-1straipsnis>>;
30. VINAUSKIENĖ, Dalia. (2008) *Atidėtojo pelno mokesčio išipareigojimai*. UAB „ECOVIS proventus“. 2008 m. lapkritis. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. gegužės 12 d. Prieiga per internetą: <<http://www.proventus.lt/Publikacijos-3straipsnis>>;

31. ALLEY, Clinton. JAMES, Simon. (2005) *The interface between financial accounting and tax accounting: a summary of current research*. 2005 m. gruodis. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. spalio 30 d. Prieiga per internetą: <<http://researchcommons.waikato.ac.nz/handle/10289/1681>>;
32. BLAKE, John. AKERFELDT, Katarina. FORTES, Hilary J. GOWTHORPE, Catherine. (1997) *Relationship between tax and accounting rules: The Swedish case*. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. lapkričio 18 d. Prieiga per internetą: <<http://www.emeraldinsight.com/Insight/viewContentItem.do?contentId=869102&contentType=Article>> ;
33. DESAI, Mihir, A. (2002) *The divergence between book and tax income*. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. lapkričio 15 d. Prieiga per internetą: <<http://www.people.hbs.edu/mdesai/divergence.pdf>>;
34. DE ZILVA, Aldrin. (2005) *The Alignment Of Tax And Financial Accounting Rules: The Case For A New Set Of Common Rules*. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. lapkričio 12 d. Prieiga per internetą: <<http://www.austlii.edu.au/au/journals/JIATaxTA/2005/5.html>>;
35. FREEDMAN, Judith. (2008) *Financial and tax accounting: Transparency and 'Truth'*. 2008 m. sausis. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. lapkričio 16 d. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1085862>;
36. GONCHAROV, Igor. WERNER, Joerg. R. (2007) *Reassessing the role of book-tax conformity*. 2007 m. kovas. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. lapkričio 16 d. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=975504>;
37. LAMB, Margaret, LYMER, Andrew, FREEDMAN, Judith, JAMES Simon. (2005) *Taxation – an interdisciplinary approach to research*. Oxford University Press [elektroninė knyga] 316 p. ISBN 0199242933. Žiūrėta 2009 m. lapkričio 15 d. Prieiga per internetą: <http://www.google.com/books?hl=lt&lr=&id=RkM3UevilikC&oi=fnd&pg=PA55&dq=Lamb,+M.,+Nobes,+C.+and+Roberts,+A.+1995,+The+Influence+of+Taxation+on&ots=6-bwLz8yUI&sig=FZaBo1XE6dw_b65EJBGMP5ewYZA#v=onepage&q=&f=false>;
38. NOBES, Christopher, PARKER, Robert. (2006) *Comparative International Accounting*. Pearson Education [elektroninė knyga] 576 p. ISBN 0273703579. Žiūrėta 2009 m. lapkričio 15 d. Prieiga per internetą: <http://www.google.com/books?id=Uh8ftSz-HcAC&lpg=PR14&ots=eIXshT_G8T&dq=Lamb%2C%20M.%2C%20Nobes%2C%20C.%20and%20Roberts%2C%20A.%201995%2C%20The%20Influence%20of%20Taxation%20on&lr=&hl=lt&pg=PR14#v=onepage&q=&f=false>;

39. PLESKO, George A. (2000) *Book-tax differences and the measurement of corporate income*. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. lapkričio 12 d. Prieiga per internetą: <http://web.mit.edu/gplesko/www/Plesko%20NTA%20Pro%201999%20Book%20Tax%20.pdf>;
40. ROBERTS, Robin W., BOBEK, Donna D. (1997) *The politics of tax accounting in the United States: evidence from the Taxpayer Relief Act of 1997*. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. lapkričio 10 d. Prieiga per internetą: <<http://ideas.repec.org/a/eee/aosoci/v29y2004i5-6p565-590.html>>;
41. SHAVIRO, Daniel. (2007) *The optimal relationship between taxable income and financial accounting income: analysis and proposal*. NYU Law and Economics Research Paper No. 07-38, Georgetown Law Journal, Vol. 97, [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. spalio 27 d. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1017073>;
42. SHEVLIN, Terry J. HANLON, Michelle. (2005). *Book-tax conformity for corporate income: an introduction to the issues*. 2005 m. Sausis [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. lapkričio 12 d. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=652985>;
43. SHEVLIN, Terry J. SHACKELFORD, Douglas A. (2000) *Empirical tax research in accounting*. JAE Rochester Conference, 2000 m. gruodis. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. lapkričio 3 d. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=235796>;
44. STICKNEY, Clyde P. WEIL, Roman L. SCHIPPER, Katherine (2009). *Financial accounting: an introduction to concepts, methods, and uses*. Thirteenth Edition. Cengage Learning. [elektroninė knyga] 936 p. ISBN 0324651147. Žiūrėta 2009 m. lapkričio 17 d. Prieiga per internetą: <http://books.google.lt/books?id=M72b6tXgT1MC&dq=Financial+Accounting:+an+introduction+to+concepts,+methods,+and+uses/+Clyde+P.+Stickney&source=gbs_navlinks_s>;
45. TANG, Tanya. (2005) *Book-tax differences, a proxy for earnings management and tax management – empirical evidence from China*. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. spalio 30 d. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=872389>;
46. TRAN, Alfred. (1997) *Relationship of tax and financial accounting rules and empirical study of the alignment issue*. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. spalio 27 d. Prieiga per internetą: <<http://www.rbt.treasury.gov.au/submissions/PlatformForConsultation/html/sub002.htm>>;
47. ZIMMERMANN, Jochen. GONCHAROV, Igor. (2005) *Earnings management when incentives compete: the role of tax accounting in Russia*. 2005 m. Sausis. [interaktyvus] žiūrėta 2009 m. lapkričio 7 d. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=622640>;

48. WALTON, Peter. AERTS, Walter. (2006) *Global financial accounting and reporting – principles and analysis*. [elektroninė knyga] 493 p. ISBN 1844802655. Žiūrėta 2009 m. lapkričio 20 d. Prieiga per internetą:

http://books.google.lt/books?id=geUx5sowGdEC&pg=PA10&lpg=PA10&dq=Relationship+of+tax+and+financial+accounting+rules+in+Anglo-Saxon+countries&source=bl&ots=pSJJ4d8X97&sig=-JpIf_b_K2NE6_Ukj7g4LITyIUE&hl=lt&ei=48wFS4-CA9C14Qbiyt29Cw&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=9&ved=0CEEQ6AEwCA#v=onepage&q=Relationship%20of%20tax%20and%20financial%20accounting%20rules%20in%20Anglo-Saxon%20countries&f=false .

PRIEDAI

1 PRIEDAS 2005 m. įmonių finansiniai duomenys.....	88
2 PRIEDAS 2006 m. įmonių finansiniai duomenys.....	89
3 PRIEDAS 2007 m. įmonių finansiniai duomenys.....	90
4 PRIEDAS 2008 m. įmonių finansiniai duomenys.....	91
5 PRIEDAS 2005 m. įmonių grupių finansiniai duomenys	92
6 PRIEDAS 2006 m. įmonių grupių finansiniai duomenys	93
7 PRIEDAS 2007 m. įmonių grupių finansiniai duomenys	94
8 PRIEDAS 2008 m. įmonių grupių finansiniai duomenys	95
9 PRIEDAS 2005 – 2008 m. įmonių finansinių duomenų vidurkiai koreliacijai ir regresijai skaičiuoti	96
10 PRIEDAS 2005 – 2008 m. įmonių grupių finansinių duomenų vidurkiai koreliacijai ir regresijai skaičiuoti	97

1 PRIEDAS 2005 m. įmonių finansiniai duomenys

	Įmonė	Pelnas prieš apmok.	Pelno mokeskis 15%	Nuolatiniai skirtumai	Laikinieji skirtumai	Faktinis pelno mokeskis	Fakt. Pelno mokeskis/Pelnas prieš apmok.	Nukrypimai nuo 15% tarifo	Pardavimų pajamos	Bendrasis pelnas	Turtas
1.	AB "Agrowill Group"	5278000	792000	-	-	5000	0,09%	-14,91%	23025000	5506000	60543000
2.	AB "Alita"	18814000	2822000	374000	-207000	2989000	15,89%	0,89%	100217000	45213000	161086000
3.	AB "Anykščių vynas"	2275000	341000	20000	-511000	-150000	-6,59%	-21,59%	36843000	11710000	53366000
4.	AB "Apranga"	4838000	726000	-11000	143000	858000	17,73%	2,73%	110255000	38711000	96122000
5.	AB "City Service"	14770000	2216000	-484000	0	1732000	11,73%	-3,27%	95986000	13984000	53172000
6.	AB "DnB NORD bankas"	41183000	6177000	-646000	-7388000	-1857000	-4,51%	-19,51%	171326000	107147000	5128841000
7.	AB "Dvarčionių keramika"	-3554000	-533000	55000	-310000	-788000	22,17%	7,17%	42442000	12049000	81659000
8.	AB "Grigiškės"	11050000	1657000	263000	-289000	1631000	14,76%	-0,24%	101314000	25009000	94334000
9.	AB "Gubernija"	-4525000	-679000	387000	672000	380000	8,40%	-23,40%	54819000	13598000	57599000
10.	AB "Invalida"	9554000	1433000	-1433000	-66000	-66000	-0,69%	-15,69%	0	0	117067000
11.	AB "Kauno energija"	7432000	1115000	-750000	642000	1007000	13,55%	-1,45%	178215000	3294000	197018000
12.	AB "Kauno tiekimas"	5130000	770000	-	-	194000	3,78%	-11,22%	639631000	70224000	482073000
13.	AB "Klaipėdos baldai"	4373000	656000	-138000	0	518000	11,85%	-3,15%	101894000	8860000	71178000
14.	AB "Klaipėdos jūrų krovinių kompanija"	14822000	2223000	-159000	-793000	1271000	8,58%	-6,42%	127423000	27770000	413916000
15.	AB "Klaipėdos nafta"	14563000	2184000	-	-	4492000	30,85%	15,85%	85454000	27274000	475201000
16.	AB "Lietuvos dujos"	39745000	5962000	1719000	-3999000	3682000	9,26%	-5,74%	595465000	255203000	2244057000
17.	AB "Lietuvos elektrinė"	20547000	3082000	1768000	-1533000	3317000	16,14%	1,14%	202959000	27888000	1340454000
18.	AB "Lietuvos energija"	16800000	2520000	-	-	6668000	39,69%	24,69%	930033000	21854000	2732843000
19.	AB "Lietuvos jūrų laivininkystė"	21195000	3179000	-4135000	4584000	3628000	17,12%	2,12%	96418000	17166000	257879000
20.	AB "Lifosa"	95152000	14273000	-637000	0	13636000	14,33%	-0,67%	603865000	148550000	411930000
21.	AB "Limarko laivininkystės kompanija"	18368000	2755000	103000	115000	2973000	16,19%	1,19%	88291000	22959000	168977000
22.	AB "Linus"	2878000	432000	105000	18000	555000	19,28%	4,28%	45570000	13820000	35769000
23.	AB "Panevėžio statybos trestas"	4450000	668000	122000	-22000	768000	17,26%	2,26%	157743000	19972000	80162000
24.	AB "Pieno žvaigždės"	18401000	2760000	345000	2000	3107000	16,88%	1,88%	446331000	91515000	280588000
25.	AB "Pramprojektas"	3474000	521000	-	-	47000	1,35%	-13,65%	7376000	2118000	13574000
26.	AB "Rytų skirstomieji tinklai"	19925000	2989000	-7000	-43000	2939000	14,75%	-0,25%	871436000	23555000	2473769000
27.	AB "Rokiškio sūris"	25590000	3838000	777000	-25000	4590000	17,94%	2,94%	473118000	73411000	299452000
28.	AB "Sanitas"	15221000	2283000	23000	-33000	2273000	14,93%	-0,07%	35919000	15249000	127135000
29.	AB "Šiaulių bankas"	8103000	1215000	-720000	-495000	0	0,00%	-15,00%	42419000	22926000	1039010000
30.	AB "Snaigė"	19208000	2881000	614000	673000	4168000	21,70%	6,70%	368878000	68836000	246284000
31.	AB bankas "Snoras"	51217000	7683000	-2502000	762000	5943000	11,60%	-3,40%	149827000	90341000	4507570000
32.	AB "Stumbras"	21035000	3155000	195000	-2120000	1230000	5,85%	-9,15%	82770000	42936000	127272000
33.	AB "TEO LT"	161510000	24227000	-2816000	105000	21516000	13,32%	-1,68%	692636000	160036000	1188327000
34.	AB "Ūkio bankas"	22309000	3346000	-222000	-477000	2647000	11,87%	-3,13%	59298000	25684000	2183868000
35.	AB "Utenos trikotažas"	13328000	1999000	-275000	217000	1941000	14,56%	-0,44%	121423000	25279000	84069000
36.	AB "Vilkyškių pieninė"	5197000	780000	-37000	171000	914000	17,59%	2,59%	91709000	11536000	38381000
37.	AB "Vilniaus baldai"	4250000	638000	491000	-325000	804000	18,92%	3,92%	110849000	13756000	118304000
38.	AB SEB bankas	133441000	20016000	-2399000	9050000	26667000	19,98%	4,98%	408201000	262136000	13312092000
39.	AB "Vilniaus degtinė"	4065000	610000	49000	-36000	623000	15,33%	0,33%	47076000	26544000	73961000
40.	AB "Vilniaus vingis"	-5246000	-787000	69000	1066000	348000	6,63%	-21,63%	84184000	5048000	68276000
41.	AB "VST"	47720000	7158000	-8217000	307000	-752000	-1,58%	-16,58%	842781000	59919000	2454636000
42.	AB "Žemaitijos pienas"	11764000	1765000	206000	-46000	1925000	16,36%	1,36%	369153000	62572000	153587000

2 PRIEDAS 2006 m. įmonių finansiniai duomenys

	Įmonė	Pelnas prieš apmok.	Pelno mokestis	Nuolatiniai skirtumai	Laikinieji skirtumai	Faktinis pelno mokestis	Fakt. Pelno mokestis/Pelnas prieš apmok.	Nukrypimai nuo 19% tarifo	Pardavimų pajamos	Bendrasis pelnas	Turtas
1.	AB "Agrowill Group"	3467000	659000	-1054000	395000	0	0,00%	-19,00%	27407000	9391000	91730000
2.	AB "Alita"	19329000	3673000	333000	-301000	3705000	19,17%	0,17%	109845000	48514000	148313000
3.	AB "Anykščių vynas"	1169000	222000	18000	-1189000	949000	81,18%	62,18%	33831000	9338000	51147000
4.	AB "Apranga"	10132000	1925000	-769000	-397000	759000	7,49%	-11,51%	151055000	52843000	116932000
5.	AB "City Service"	9195000	1747000	-153000	51000	1645000	17,89%	-1,11%	103447000	16691000	74027000
6.	AB "DnB NORD bankas"	68556000	13026000	56000	-744000	12338000	18,00%	-1,00%	283846000	153815000	7510001000
7.	AB "Dvarčionių keramika"	-202000	-38000	400000	-663000	-301000	149,01%	130,01%	56923000	15553000	81375000
8.	AB "Grigiškės"	8132000	1545000	138000	101000	1784000	21,94%	2,94%	110119000	23194000	110108000
9.	AB "Gubernija"	-4434000	-842000	253000	620000	31000	0,70%	-19,70%	52396000	12483000	52235000
10.	AB "Invalda"	31257000	5939000	-3495000	-3000	2441000	7,81%	-11,19%	0	0	235764000
11.	AB "Kauno energija"	9083000	1725000	215000	-2217000	-277000	-3,05%	-22,05%	191688000	8484000	211350000
12.	AB "Kauno tiekimas"	744000	141000	-	-	272000	36,56%	17,56%	647990000	49258000	230844000
13.	AB "Klaipėdos baldai"	4229000	804000	394000	0	1198000	28,33%	9,33%	119512000	7424000	93160000
14.	AB "Klaipėdos jūrų krovinių kompanija"	3835000	729000	465000	0	1194000	31,13%	12,13%	114570000	39259000	249206000
15.	AB "Klaipėdos nafta"	15820000	3006000	-	-	3013000	19,05%	0,05%	73212000	27749000	457832000
16.	AB "Lietuvos dujos"	73516000	13968000	221000	187000	14376000	19,55%	0,55%	778318000	283055000	2302016000
17.	AB "Lietuvos elektrinė"	31174000	5923000	3830000	-3587000	6166000	19,78%	0,78%	190762000	26182000	1410907000
18.	AB "Lietuvos energija"	21749000	4132000	-	-	3388000	15,58%	-3,42%	938906000	26365000	2697708000
19.	AB "Lietuvos jūrų laivininkystė"	14037000	2667000	-3527000	3583000	2723000	19,40%	0,40%	102129000	13719000	273267000
20.	AB "Lifosa"	45530000	8651000	-341000	0	8310000	18,25%	-0,75%	682466000	107713000	436196000
21.	AB "Limarko laivininkystės kompanija"	11711000	2225000	185000	-300000	2110000	18,02%	-0,98%	115673000	12305000	208192000
22.	AB "Linas"	210000	40000	60000	3000	103000	49,05%	30,05%	1022000	923000	35531000
23.	AB "Panevėžio statybos trestas"	21745000	4131000	67000	-82000	4116000	18,93%	-0,07%	322065000	37538000	177033000
24.	AB "Pieno žvaigždės"	23303000	4428000	533000	-150000	4811000	20,65%	1,65%	545033000	103366000	320014000
25.	AB "Pramprojektas"	880000	167000	-	-	162000	18,41%	-0,59%	8663000	2403000	14294000
26.	AB "Rytų skirstomieji tinklai"	29232000	5554000	-948000	84000	4690000	16,04%	-2,96%	933458000	32484000	2503586000
27.	AB "Rokiškio sūris"	18238000	3465000	1793000	-41000	5217000	28,61%	9,61%	510272000	65931000	322756000
28.	AB "Sanitas"	12628000	2399000	-843000	431000	1987000	15,73%	-3,27%	32347000	16558000	381192000
29.	AB "Šiaulių bankas"	14586000	2771000	-1220000	-616000	935000	6,41%	-12,59%	59896000	30349000	1350304000
30.	AB "Snaigė"	-10128000	-1924000	1629000	752000	457000	4,51%	-23,51%	351827000	50315000	247287000
31.	AB bankas "Snoras"	79069000	15023000	-3294000	2361000	14090000	17,82%	-1,18%	266633000	147133000	6539480000
32.	AB "Stumbras"	24837000	4719000	236000	-4000	4951000	19,93%	0,93%	101943000	49820000	124883000
33.	AB "TEO LT"	195294000	37106000	-7741000	-980000	28385000	14,53%	-4,47%	717035000	191915000	1229536000
34.	AB "Ūkio bankas"	56725000	10778000	-825000	-611000	9342000	16,47%	-2,53%	109878000	56373000	3025221000
35.	AB "Utenos trikotažas"	8540000	1623000	465000	0	2088000	24,45%	5,45%	124810000	22022000	91228000
36.	AB "Vilkyškių pieninė"	4883000	928000	-23000	104000	1009000	20,66%	1,66%	115719000	13457000	64763000
37.	AB "Vilniaus baldai"	-5619000	-1068000	832000	-66000	-302000	5,37%	-13,63%	110289000	7220000	109861000
38.	AB SEB bankas	333063000	63282000	-13308000	-2444000	47530000	14,27%	-4,73%	666271000	374914000	19063040000
39.	AB "Vilniaus degtinė"	4233000	804000	-250000	-76000	478000	11,29%	-7,71%	61349000	32147000	73333000
40.	AB "Vilniaus vingis"	-24989000	-4748000	901000	1729000	-2118000	8,48%	-10,52%	48378000	-1417000	35499000
41.	AB "VST"	83601000	15884000	1242000	6798000	23924000	28,62%	9,62%	924779000	94556000	2284918000
42.	AB "Žemaitijos pienas"	15797000	3001000	195000	17000	3213000	20,34%	1,34%	383240000	71937000	161434000

3 PRIEDAS 2007 m. įmonių finansiniai duomenys

	Įmonė	Pelnas prieš apmok.	Pelno mokestis 18%	Nuolatiniai skirtumai	Laikinieji skirtumai	Faktinis pelno mokestis	Fakt. Pelno mokestis/Pelnas prieš apmok.	Nukrypimai nuo 18% tarifo	Pardavimų pajamos	Bendrasis pelnas	Turtas
1.	AB "Agrowill Group"	36866000	6636000	-1857000	105000	4884000	13,25%	-4,75%	42687000	43776000	202443000
2.	AB "Alita"	19143000	3446000	305000	-260000	3491000	18,24%	0,24%	117270000	50882000	258696000
3.	AB "Anykščių vynas"	823000	148000	31000	-83000	96000	11,66%	-6,34%	46565000	11714000	61071000
4.	AB "Apranga"	19326000	3479000	-1206000	-275000	1998000	10,34%	-7,66%	198656000	72458000	155981000
5.	AB "City Service"	12213000	2198000	-50000	63000	2211000	18,10%	0,10%	138545000	22400000	96411000
6.	AB "DnB NORD bankas"	131567000	23682000	799000	-798000	23683000	18,00%	0,00%	494605000	231844000	10631469000
7.	AB "Dvarčionių keramika"	-1756000	-316000	455000	-370000	-231000	13,15%	-4,85%	69469000	17162000	73863000
8.	AB "Grigiškės"	6916000	1245000	180000	-25000	1400000	20,24%	2,24%	134055000	25358000	121025000
9.	AB "Gubernija"	-5934000	-1068000	-	-	-214000	3,61%	-14,39%	50481000	10897000	43795000
10.	AB "Invalda"	86096000	15497000	-16400000	195000	-708000	-0,82%	-18,82%	0	-42000	525520000
11.	AB "Kauno energija"	-10492000	-1889000	159000	-141000	-1871000	17,83%	-0,17%	169373000	-9853000	219198000
12.	AB "Kauno tiekimas"	563000	101000	-	-	185000	32,86%	14,86%	417381000	50506000	197694000
13.	AB "Klaipėdos baldai"	4079000	734000	329000	0	1063000	26,06%	8,06%	154330000	8097000	94593000
14.	AB "Klaipėdos jūrų krovinių kompanija"	14478000	2606000	710000	3280000	6596000	45,56%	27,56%	135425000	42534000	253352000
15.	AB "Klaipėdos nafta"	11167000	2010000	512000	-94000	2428000	21,74%	3,74%	78664000	24802000	446371000
16.	AB "Lietuvos dujos"	125076000	22514000	414000	-1618000	21310000	17,04%	-0,96%	1022881000	347533000	2457926000
17.	AB "Lietuvos elektrinė"	42468000	7644000	3879000	-2972000	8551000	20,14%	2,14%	262228000	17368000	1569500000
18.	AB "Lietuvos energija"	61236000	11022000	11842000	83000	22947000	37,47%	19,47%	1133466000	66877000	2745178000
19.	AB "Lietuvos jūrų laivininkystė"	31852000	5733000	-	-	1715000	5,38%	-12,62%	91701000	16714000	319856000
20.	AB "Lifosa"	270065000	48612000	351000	0	48963000	18,13%	0,13%	921648000	343626000	717009000
21.	AB "Limarko laivininkystės kompanija"	14644000	2636000	-	-	6319000	43,15%	25,15%	136705000	18918000	260269000
22.	AB "Linas"	641000	115000	-448	-20000	95000	14,82%	-3,18%	-111	-111	33358000
23.	AB "Panevėžio statybos trestas"	30597000	5507000	405000	-160000	5752000	18,80%	0,80%	487261000	54536000	215141000
24.	AB "Pieno žvaigždės"	40904000	7363000	830000	-594000	7599000	18,58%	0,58%	663379000	146176000	376629000
25.	AB "Pramprojektas"	551000	99000	-	-	28000	5,08%	-12,92%	10925000	2921000	15765000
26.	AB "Rytų skirstomieji tinklai"	85909000	15464000	-1019000	-1368000	13077000	15,22%	-2,78%	1060428000	89589000	3661000
27.	AB "Rokiškio sūris"	41061000	7391000	3427000	-392000	10426000	25,39%	7,39%	609595000	88974000	322233000
28.	AB "Sanitas"	19335000	3480000	-958000	284000	2806000	14,51%	-3,49%	35947000	18615000	382702000
29.	AB "Šiaulių bankas"	29201000	5256000	-3180000	-123000	1953000	6,69%	-11,31%	94570000	37574000	2013146000
30.	AB "Snaigė"	-2968000	-534000	662000	-2000	126000	4,25%	-22,25%	306674000	30896000	251322000
31.	AB bankas "Snoras"	85354000	15364000	-1351000	-382000	13631000	15,97%	-2,03%	233951000	87948000	5753774000
32.	AB "Stumbras"	41085000	7395000	930000	-7000	8318000	20,25%	2,25%	168511000	82906000	157281000
33.	AB "TEO LT"	220000000	39600000	-7952000	185000	31833000	14,47%	-3,53%	771527000	209417000	1161579000
34.	AB "Ūkio bankas"	96964000	17454000	-3037000	-177000	14240000	14,69%	-3,31%	194614000	98520000	4019085000
35.	AB "Utenos trikotažas"	-1732000	-312000	194000	69000	-49000	2,83%	-15,17%	114751000	12649000	92796000
36.	AB "Vilkyškių pieninė"	12317000	2217000	-6000	92000	2303000	18,70%	0,70%	136274000	22044000	79485000
37.	AB "Vilniaus baldai"	5052000	909000	122000	-114000	917000	18,15%	0,15%	151404000	14692000	103675000
38.	AB SEB bankas	572246000	103004000	-25494000	-1358000	76152000	13,31%	-4,69%	1086438000	518551000	24694845000
39.	AB "Vilniaus degtinė"	2044000	368000	41000	-46000	363000	17,76%	-0,24%	67795000	32687000	88134000
40.	AB "Vilniaus vingis"	34255000	6166000	10000	-1270000	4906000	14,32%	-3,68%	8279000	1337000	57080000
41.	AB "VST"	74856000	13474000	6858000	-12718000	7614000	10,17%	-7,83%	1053757000	85256000	2088375000
42.	AB "Žemaitijos pienas"	30292000	5452000	379000	213000	6044000	19,95%	1,95%	464287000	101823000	165871000

4 PRIEDAS 2008 m. įmonių finansiniai duomenys

	Įmonė	Pelnas prieš apmok.	Pelno mokestis 15%	Nuolatiniai skirtumai	Laikinieji skirtumai	Faktinis pelno mokestis	Fakt. Pelno mokestis/Pelnas prieš apmok.	Nukrypimai nuo 15% tarifo	Pardavimų pajamos	Bendrasis pelnas	Turtas
1.	AB "Agrowill Group"	-6928000	-1039000	4264000	2500000	5725000	-82,64%	-97,64%	63923000	28374000	363226000
2.	AB "Alita"	-7499000	-1125000	1395000	-1576000	-1306000	17,42%	2,42%	92663000	38176000	250221000
3.	AB "Anykščių vynas"	-6407000	-961000	55000	799000	-107000	1,67%	-13,33%	37453000	7398000	56813000
4.	AB "Apranga"	11445000	1717000	-1187000	998000	1528000	13,35%	-1,65%	219019000	78951000	169561000
5.	AB "City Service"	9856000	1478000	-253000	11000	1236000	12,54%	-2,46%	140937000	23244000	114869000
6.	AB "DnB NORD bankas"	83826000	12574000	2478000	-1963000	13089000	15,61%	0,61%	759284000	294035000	13101513000
7.	AB "Dvarčionių keramika"	218000	33000	439000	-327000	145000	66,51%	51,51%	72026000	17379000	74935000
8.	AB "Grigiškės"	-2743000	-411000	472000	-315000	-254000	9,26%	-5,74%	135465000	15221000	133300000
9.	AB "Gubernija"	-6112000	-	-	-	-145000	2,37%	-12,63%	38317000	8278000	44487000
10.	AB "Invalda"	1410000	212000	-172000	-224000	-184000	-13,05%	-28,05%	0	-43000	553445000
11.	AB "Kauno energija"	-4779000	-717000	-490000	771000	-436000	9,12%	-5,88%	206555000	-2260000	244782000
12.	AB "Kauno tiekimas"	-5448000	-817000	-	-	25000	0,46%	-15,46%	428152000	31325000	140964000
13.	AB "Klaipėdos baldai"	4447000	667000	182000	555000	1404000	31,57%	16,57%	185283000	8376000	97626000
14.	AB "Klaipėdos jūrų krovinių kompanija"	18059000	2709000	43000	-62000	2690000	14,90%	-0,10%	146355000	45461000	239410000
15.	AB "Klaipėdos nafta"	33040000	4956000	1304000	-1818000	4442000	13,44%	-1,56%	119612000	52591000	455512000
16.	AB "Lietuvos dujos"	73078000	10962000	-138000	-1683000	9141000	12,51%	-2,49%	1554061000	313382000	2528476000
17.	AB "Lietuvos elektrinė"	6474000	972000	3818000	3600000	40790000	630,06%	615,06%	387736000	20790000	1685042000
18.	AB "Lietuvos energija"	66063000	9909000	4883000	6360000	21152000	32,02%	17,02%	1482294000	83749000	3432777000
19.	AB "Lietuvos jūrų laivininkystė"	-19630000	-2945000	-	-	97000	0,49%	-15,49%	87617000	6998000	323581000
20.	AB "Lifosa"	266767000	40015000	-166000	-10313000	29536000	11,07%	-3,93%	1748778000	262570000	1052619000
21.	AB "Limarko laivininkystės kompanija"	-12887000	-1933000	-	-	73000	0,57%	-15,57%	151363000	9556000	341342000
22.	AB "Linus"	-15562000	-2334000	2479000	0	145000	0,93%	-15,93%	21659000	4577000	24027000
23.	AB "Panevėžio statybos trestas"	57920000	8688000	454000	162000	9304000	16,06%	1,06%	558902000	89140000	233716000
24.	AB "Pieno žvaigždės"	-3088000	-463000	827000	-1608000	-1244000	40,28%	25,28%	666289000	103707000	401408000
25.	AB "Pramprojektas"	338000	51000	-	-	80000	23,67%	8,67%	11489000	3048000	15675000
26.	AB "Rytų skirstomieji tinklai"	-86449000	-12967000	-1714000	8313000	-6368000	7,37%	-7,63%	1190964000	89589000	3395000
27.	AB "Rokiškio sūris"	-23065000	-3460000	1461000	-1149000	-3148000	13,65%	-1,35%	614828000	22379000	343698000
28.	AB "Sanitas"	-14230000	-2135000	-380000	554000	-1961000	13,78%	-1,22%	26754000	11121000	418407000
29.	AB "Šiaulių bankas"	19130000	2870000	-1247000	-17000	1606000	8,40%	-6,60%	134457000	42734000	2049685000
30.	AB "Snaigė"	-14245000	-2137000	660000	2360000	883000	6,20%	-21,20%	253349000	23027000	230874000
31.	AB bankas "Snoras"	27344000	4102000	1852000	-566000	5388000	19,70%	4,70%	340565000	99662000	5694651000
32.	AB "Stumbras"	33785000	5068000	162000	-424000	4806000	14,23%	-0,77%	161349000	81198000	134377000
33.	AB "TEO LT"	207475000	31121000	-4108000	180000	27193000	13,11%	-1,89%	804026000	200287000	1158193000
34.	AB "Ūkio bankas"	62092000	9314000	-2248000	-2357000	4709000	7,58%	-7,42%	249760000	108948000	4224250000
35.	AB "Utenos trikotažas"	-5987000	-898000	169000	977000	248000	4,14%	-19,14%	94040000	7242000	70648000
36.	AB "Vilkyškių pieninė"	-13416000	-2012000	-908000	1473000	-1447000	10,79%	-4,21%	151981000	-2357000	137764000
37.	AB "Vilniaus baldai"	4616000	692000	24000	449000	1165000	25,24%	10,24%	137523000	7999000	99217000
38.	AB SEB bankas	393361000	59004000	-16081000	2710000	45633000	11,60%	-3,40%	1414468000	581238000	25830497000
39.	AB "Vilniaus degtinė"	1821000	273000	30000	253000	556000	30,53%	15,53%	69369000	33062000	90836000
40.	AB "Vilniaus vingis"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
41.	AB "VST"	28474000	4271000	1534000	10994000	16799000	59,00%	44,00%	1159752000	45237000	2973431000
42.	AB "Žemaitijos pienas"	-5123000	-768000	694000	-244000	-318000	6,21%	-8,79%	471511000	70164000	189032000

5 PRIEDAS 2005 m. įmonių grupių finansiniai duomenys

Grupė	Pelnas prieš apmok.	Pelno mokestis	Nuolatiniai skirtumai	Laikinieji skirtumai	Faktinis pelno mokestis	Fakt. Pelno mokestis/Pelnas prieš apmok.	Nukrypimai nuo 15% tarifo	Pardavimų pajamos	Bendrasis pelnas	Turtas
1. AB "Agrowill Group"	5278000	792000	-	-	5000	0,09%	-14,91%	23025000	5506000	60543000
2. AB "Alita"	21082000	3162000	394000	-717000	2839000	13,47%	-1,53%	136494000	56941000	180303000
3. AB "Anykščių vynas"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4. AB "Apranga"	11093000	1664000	-166000	696000	2194000	19,78%	4,78%	170058000	75175000	117765000
5. AB "City Service"	6192000	929000	732000	0	1661000	26,82%	11,82%	117232000	21105000	54253000
6. AB "DnB NORD bankas"	42537000	6381000	-514000	-7538000	-1671000	-3,93%	-18,93%	179956000	111438000	5257135000
7. AB "Dvarčionių keramika"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8. AB "Grigiškės"	11657000	1749000	172000	-292000	1629000	13,97%	-1,03%	104756000	26077000	106103000
9. AB "Gubernija"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10. AB "Invalida"	44300000	6645000	-381000	-1086000	5178000	11,69%	-3,31%	295686000	198915000	811732000
11. AB "Kauno energija"	7432000	1115000	-750000	642000	1007000	13,55%	-1,45%	178215000	3294000	197018000
12. AB "Kauno tiekimas"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
13. AB "Klaipėdos baldai"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
14. AB "Klaipėdos jūrų krovinių kompanija"	9439000	1416000	589000	-1755000	250000	2,65%	-12,35%	127578000	27762000	419735000
15. AB "Klaipėdos nafta"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
16. AB "Lietuvos dujos"	42002000	6300000	1877000	-3990000	4187000	9,97%	-5,03%	596524000	256062000	2247957000
17. AB "Lietuvos elektrinė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
18. AB "Lietuvos energija"	16832000	2525000	-	-	6852000	40,71%	25,71%	971884000	22656000	2744398000
19. AB "Lietuvos jūrų laivininkystė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20. AB "Lifosa"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
21. AB "Limarko laivininkystės kompanija"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
22. AB "Linas"	3660000	549000	-	-	939000	25,66%	10,66%	73290000	21866000	54059000
23. AB "Panevėžio statybos trestas"	10551000	1583000	423000	80000	2086000	19,77%	4,77%	191590000	32032000	95474000
24. AB "Pieno žvaigždės"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
25. AB "Pramprojektas"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
26. AB "Rytų skirstomieji tinklai"	22081000	3312000	34000	-2000	3344000	15,14%	0,14%	869156000	25712000	2479855000
27. AB "Rokiškio sūris"	25590000	3838000	777000	-25000	4590000	17,94%	2,94%	473118000	73411000	299452000
28. AB "Sanitas"	9975000	1496000	-172000	-78000	1246000	12,49%	-2,51%	62988000	16840000	146515000
29. AB "Šiaulių bankas"	8884000	1333000	-468000	-440000	425000	4,78%	-10,22%	45725000	25867000	1066807000
30. AB "Snaigė"	19208000	2881000	614000	673000	4168000	21,70%	6,70%	368878000	68836000	246284000
31. AB bankas "Snoras"	51217000	7683000	-2502000	762000	5943000	11,60%	-3,40%	149827000	90341000	4507570000
32. AB "Stumbras"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
33. AB "TEO LT"	108647000	16283000	8305000	376000	24964000	22,98%	7,98%	729636000	105763000	1258705000
34. AB "Ūkio bankas"	23498000	3525000	1378000	-1037000	3866000	16,45%	1,45%	74851000	39648000	2358748000
35. AB "Utenos trikotažas"	9777000	1467000	216000	419000	2102000	21,50%	6,50%	173327000	37375000	102482000
36. AB "Vilkyškių pieninė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
37. AB "Vilniaus baldai"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
38. AB SEB bankas	180962000	27144000	-13206000	17967000	31905000	17,63%	2,63%	494960000	315045000	15110713000
39. AB "Vilniaus degtinė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
40. AB "Vilniaus vingis"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
41. AB "VST"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
42. AB "Žemaitijos pienas"	12218000	1833000	150000	-46000	1937000	15,85%	0,85%	369258000	63190000	154301000

6 PRIEDAS 2006 m. įmonių grupių finansiniai duomenys

Grupė	Pelnas prieš apmok.	Pelno mokestis	Nuolatiniai skirtumai	Laikinieji skirtumai	Faktinis pelno mokestis	Fakt. Pelno mokestis/Pelnas prieš apmok.	Nukrypimai nuo 19% tarifo	Pardavimų pajamos	Bendrasis pelnas	Turtas
1. AB "Agrowill Group"	3467000	659000	-1054000	395000	0	0,00%	-19,00%	27407000	9391000	91730000
2. AB "Alita"	20474000	3890000	351000	-1485000	2756000	13,46%	-5,54%	143463000	57881000	166069000
3. AB "Anykščių vynas"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4. AB "Apranga"	21050000	4000000	99000	-485000	3614000	17,17%	-1,83%	253489000	114178000	143163000
5. AB "City Service"	9650000	1834000	126000	162000	2122000	21,99%	2,99%	113607000	18812000	78857000
6. AB "DnB NORD bankas"	68219000	12962000	317000	-744000	12535000	18,37%	-0,63%	296361000	160677000	7735386000
7. AB "Dvarčionių keramika"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8. AB "Grigiškės"	7165000	1361000	199000	219000	1779000	24,83%	5,83%	119989000	24842000	121494000
9. AB "Gubernija"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10. AB "Invalida"	89488000	17003000	-1865000	-1202000	13936000	15,57%	-3,43%	238349000	142738000	938006000
11. AB "Kauno energija"	5039000	957000	392000	-2217000	-868000	-17,23%	-36,23%	187438000	4440000	207154000
12. AB "Kauno tiekimas"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
13. AB "Klaipėdos baldai"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
14. AB "Klaipėdos jūrų krovinių kompanija"	7781000	1478000	72000	0	1550000	19,92%	0,92%	150215000	55674000	378636000
15. AB "Klaipėdos nafta"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
16. AB "Lietuvos dujos"	71747000	13632000	603000	188000	14423000	20,10%	1,10%	779579000	284098000	2303089000
17. AB "Lietuvos elektrinė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
18. AB "Lietuvos energija"	22461000	4268000	-	-	3756000	16,72%	-2,28%	980266000	28994000	2710269000
19. AB "Lietuvos jūrų laivininkystė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20. AB "Lifosa"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
21. AB "Limarko laivininkystės kompanija"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
22. AB "Linas"	4488000	853000	-	-	540000	12,03%	-6,97%	60078000	12285000	40352000
23. AB "Panevėžio statybos trestas"	17124000	3254000	395000	1000	3650000	21,32%	2,32%	339512000	42675000	238006000
24. AB "Pieno žvaigždės"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
25. AB "Pramprojektas"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
26. AB "Rytų skirstomieji tinklai"	29939000	5688000	-498000	-73000	5117000	17,09%	-1,91%	933779000	33323000	2508898000
27. AB "Rokiškio sūris"	18238000	3465000	1793000	-41000	5217000	28,61%	9,61%	518144000	67181000	322756000
28. AB "Sanitas"	-11378000	-2162000	-3809000	1928000	-4043000	35,53%	16,53%	161721000	76082000	725453000
29. AB "Šiaulių bankas"	50937000	9678000	-522000	-550000	8606000	16,90%	-2,10%	64489000	35332000	1387303000
30. AB "Snaigė"	-10128000	-1924000	1629000	752000	457000	4,51%	-23,51%	351827000	50315000	247287000
31. AB bankas "Snoras"	79069000	15023000	-3294000	2361000	14090000	17,82%	-1,18%	266633000	147133000	6539480000
32. AB "Stumbras"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
33. AB "TEO LT"	162092000	30790000	-10000	-489000	30291000	18,69%	-0,31%	734811000	158461000	1249051000
34. AB "Ūkio bankas"	55577000	10560000	3411000	-1879000	12092000	21,76%	2,76%	133111000	78011000	3202478000
35. AB "Utenos trikotažas"	4429000	841000	178000	1316000	2335000	52,72%	33,72%	163274000	24932000	115536000
36. AB "Vilkyškių pieninė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
37. AB "Vilniaus baldai"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
38. AB SEB bankas	346054000	65750000	-5499000	-2378000	57873000	16,72%	-2,28%	773564000	425831000	21159578000
39. AB "Vilniaus degtinė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
40. AB "Vilniaus vingis"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
41. AB "VST"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
42. AB "Žemaitijos pienas"	16146000	3068000	166000	12000	3246000	20,10%	1,10%	383258000	72440000	161817000

7 PRIEDAS 2007 m. įmonių grupių finansiniai duomenys

	Grupė	Pelnas prieš apmok.	Pelno mokestis 18%	Nuolatiniai skirtumai	Laikinieji skirtumai	Faktinis pelno mokestis	Fakt. Pelno mokestis/Pelnas prieš apmok.	Nukrypimai nuo 18% tarifo	Pardavimų pajamos	Bendrasis pelnas	Turtas
1.	AB "Agrowill Group"	36866000	6636000	-1857000	105000	4884000	13,25%	-4,75%	42687000	43776000	202443000
2.	AB "Alita"	11417000	2055000	1257000	206000	3518000	30,81%	12,81%	197995000	69439000	286314000
3.	AB "Anykščių vynas"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4.	AB "Apranga"	30042000	5408000	119000	-408000	5119000	17,04%	-0,96%	368907000	167948000	202531000
5.	AB "City Service"	10813000	1946000	-427000	-67000	1452000	13,43%	-4,57%	199346000	34189000	121139000
6.	AB "DnB NORD bankas"	131038000	23587000	1545000	-1011000	24121000	18,41%	0,41%	529911000	242227000	11413206000
7.	AB "Dvarčionių keramika"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8.	AB "Grigiškės"	6523000	1174000	201000	19000	1394000	21,37%	3,37%	144012000	27003000	132041000
9.	AB "Gubernija"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10.	AB "Invalida"	97813000	17606000	7973000	-2215000	11848000	12,11%	-5,89%	253595000	142094000	1204527000
11.	AB "Kauno energija"	-10492000	-1889000	164000	-141000	-1866000	17,78%	-0,22%	170847000	-9798000	215227000
12.	AB "Kauno tiekimas"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
13.	AB "Klaipėdos baldai"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
14.	AB "Klaipėdos jūrų krovinių kompanija"	20698000	3726000	608000	3111000	7445000	35,97%	17,97%	188524000	64359000	371073000
15.	AB "Klaipėdos nafta"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
16.	AB "Lietuvos dujos"	125332000	22560000	414000	-1620000	21354000	17,04%	-0,96%	1024264000	348695000	2458956000
17.	AB "Lietuvos elektrinė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
18.	AB "Lietuvos energija"	62637000	11275000	460000	83000	11818000	18,87%	0,87%	1200659000	68185000	2764483000
19.	AB "Lietuvos jūrų laivininkystė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20.	AB "Lifosa"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
21.	AB "Limarko laivininkystės kompanija"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
22.	AB "Linas"	675000	121000	27000	1000	149000	22,07%	4,07%	64000000	14719000	46207000
23.	AB "Panevėžio statybos trestas"	38421000	6916000	636000	339000	7891000	20,54%	2,54%	516976000	71949000	279168000
24.	AB "Pieno žvaigždės"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
25.	AB "Pramprojektas"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
26.	AB "Rytų skirstomieji tinklai"	88236000	15882000	-583000	-1368000	13931000	15,79%	-2,21%	1057836000	92799000	3680000
27.	AB "Rokiškio sūris"	46507000	8371000	4290000	-392000	12269000	26,38%	8,38%	664962000	115942000	333944000
28.	AB "Sanitas"	38736000	6972000	-10631000	5105000	1446000	3,73%	-14,27%	335404000	171680000	769154000
29.	AB "Šiaulių bankas"	29518000	5313000	-2205000	-51000	3057000	10,36%	-7,64%	101641000	44218000	2051563000
30.	AB "Snaigė"	-2968000	-534000	662000	-2000	126000	4,25%	-22,25%	306674000	30896000	251322000
31.	AB bankas "Snoras"	91912000	16544000	1930000	521000	18995000	20,67%	2,67%	425620000	196402000	8996984000
32.	AB "Stumbras"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
33.	AB "TEO LT"	196147000	35306000	-2165000	176000	33317000	16,99%	-1,01%	793450000	185466000	1205642000
34.	AB "Ūkio bankas"	91804000	16525000	-1095000	165000	15595000	16,99%	-1,01%	215104000	117467000	4324728000
35.	AB "Ūtenos trikotažas"	-7775000	-1400000	525000	1123000	248000	3,19%	-21,19%	137541000	16053000	102373000
36.	AB "Vilkyškių pieninė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
37.	AB "Vilniaus baldai"	2716000	489000	553000	-125000	917000	33,76%	15,76%	151404000	14814000	100209000
38.	AB SEB bankas	600790000	108142000	-14857000	-2196000	91089000	15,16%	-2,84%	1229238000	573790000	27988743000
39.	AB "Vilniaus degtinė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
40.	AB "Vilniaus vingis"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
41.	AB "VST"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
42.	AB "Žemaitijos pienas"	30567000	5502000	334000	221000	6057000	19,82%	1,82%	464226000	102196000	165883000

8 PRIEDAS 2008 m. įmonių grupių finansiniai duomenys

Grupė	Pelnas prieš apmok.	Pelno mokeskis 15%	Nuolatiniai skirtumai	Laikinieji skirtumai	Faktinis pelno mokeskis	Fakt. Pelno mokeskis/Pelnas prieš apmok.	Nukrypimai nuo 15% tarifo	Pardavimų pajamos	Bendrasis pelnas	Turtas
1. AB "Agrowill Group"	-6928000	-1039000	4264000	2500000	5725000	-82,64%	-97,64%	63923000	28374000	363226000
2. AB "Alita"	-14206000	-2131000	1050000	-382000	-1463000	10,30%	-4,70%	2264000	62867000	269846000
3. AB "Anykščių vynas"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4. AB "Apranga"	17466000	2620000	118000	944000	3682000	21,08%	6,08%	418622000	186203000	213446000
5. AB "City Service"	11034000	1655000	135000	558000	2348000	21,28%	6,28%	263850000	46551000	138623000
6. AB "DnB NORD bankas"	82862000	12429000	3095000	-2069000	13455000	16,24%	1,24%	817257000	308547000	13957650000
7. AB "Dvarčionių keramika"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8. AB "Grigiškės"	-4509000	-676000	489000	-410000	-597000	13,24%	-1,76%	145460000	15846000	140693000
9. AB "Gubernija"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10. AB "Invalda"	-93425000	-14014000	7278000	5439000	-1297000	1,39%	-13,61%	321073000	197967000	913857000
11. AB "Kauno energija"	-4895000	-734000	-380000	454000	-660000	13,48%	-1,52%	207311000	-2833000	240520000
12. AB "Kauno tiekimas"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
13. AB "Klaipėdos baldai"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
14. AB "Klaipėdos jūrų krovinių kompanija"	18125000	2719000	232000	-62000	2889000	15,94%	0,94%	170537000	53716000	240542000
15. AB "Klaipėdos nafta"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
16. AB "Lietuvos dujos"	73273000	10991000	-138000	-1815000	9038000	12,33%	-2,67%	1555366000	314466000	2529266000
17. AB "Lietuvos elektrinė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
18. AB "Lietuvos energija"	62615000	9392000	5156000	6389000	20937000	33,44%	18,44%	1530290000	64314000	3455745000
19. AB "Lietuvos jūrų laivininkystė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20. AB "Lifosa"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
21. AB "Limarko laivininkystės kompanija"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
22. AB "Linas"	-15355000	-2303000	2492000	0	189000	1,23%	-16,23%	46705000	8794000	24441000
23. AB "Panevėžio statybos trestas"	33721000	5058000	2290000	2189000	9537000	28,28%	13,28%	586086000	100665000	285581000
24. AB "Pieno žvaigždės"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
25. AB "Pramprojektas"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
26. AB "Rytų skirstomieji tinklai"	-89158000	-13374000	-1659000	8365000	-6668000	7,48%	-7,52%	1193909000	-82693000	3405000
27. AB "Rokiškio sūris"	-21003000	-3150000	1536000	-1062000	-2676000	12,74%	-2,26%	681821000	50301000	361289000
28. AB "Sanitas"	-10063000	-1509000	-751000	-5919000	-8179000	81,28%	66,28%	382512000	211108000	752364000
29. AB "Šiaulių bankas"	17588000	2638000	-628000	-204000	1806000	10,27%	-4,73%	140234000	47966000	2079574000
30. AB "Snaigė"	-14245000	-2137000	660000	2360000	883000	6,20%	-21,20%	253349000	23027000	230874000
31. AB bankas "Snoras"	31853000	4778000	4070000	-337000	8511000	26,72%	11,72%	571545000	220349000	8451716000
32. AB "Stumbras"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
33. AB "TEO LT"	189500000	28425000	-346000	1513000	29592000	15,62%	0,62%	826267000	182238000	1182623000
34. AB "Ūkio bankas"	38910000	5837000	2162000	-2170000	5829000	14,98%	-0,02%	283096000	143899000	3984653000
35. AB "Utenos trikotažas"	-16723000	-2508000	-489000	3349000	352000	2,10%	-17,10%	110745000	8419000	66582000
36. AB "Vilkyškių pieninė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
37. AB "Vilniaus baldai"	8188000	1228000	-512000	449000	1165000	14,23%	-0,77%	137523000	8209000	99256000
38. AB SEB bankas	298301000	44745000	-4888000	664000	40521000	13,58%	-1,42%	1639325000	652152000	29525035000
39. AB "Vilniaus degtinė"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
40. AB "Vilniaus vingis"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
41. AB "VST"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
42. AB "Žemaitijos pienas"	-3889000	-583000	678000	-274000	-179000	4,60%	-10,40%	471829000	72149000	201685000

**9 PRIEDAS 2005 – 2008 m. įmonių finansinių duomenų vidurkiai koreliacijai ir regresijai
skaiciuoti**

Eil. Nr.	Įmonė	2005 - 2008 m. vidurkiai					
		Faktinis pelno mokestis, tūkst. Lt	Efektyvi pelno mokesčio norma, %	Nukrypimai nuo standartinio tarifo, %	Pardavimų pajamos, tūkst. Lt	Bendras pelnas, tūkst. Lt	Turtas, tūkst. Lt
1.	AB "Agrowill Group"	2653	-17,32%	-34,07%	39261	21762	179486
2.	AB "Alita"	2220	17,68%	0,93%	104999	45696	204579
3.	AB "Anykščių vynas"	197	21,98%	5,23%	38673	10040	55599
4.	AB "Apranga"	1286	12,23%	-4,52%	169746	60741	134649
5.	AB "City Service"	1706	15,07%	-1,68%	119729	19080	84620
6.	AB "DnB NORD bankas"	11813	11,78%	-4,97%	427265	196710	9092956
7.	AB "Dvarčionių keramika"	-294	62,71%	45,96%	60215	15536	77958
8.	AB "Grigiškės"	1140	16,55%	-0,20%	120238	22196	114692
9.	AB "Gubernija"	13	-0,78%	-17,53%	49003	11314	49529
10.	AB "Invalida"	371	-1,69%	-18,44%	0	-21	357949
11.	AB "Kauno energija"	-394	9,36%	-7,39%	186458	-84	218087
12.	AB "Kauno tiekimas"	169	18,19%	1,44%	533289	50328	262894
13.	AB "Klaipėdos baldai"	1046	24,45%	7,70%	140255	8189	89139
14.	AB "Klaipėdos jūrų krovinių kompanija"	2938	25,04%	8,29%	130943	38756	288971
15.	AB "Klaipėdos nafta"	3594	21,27%	4,52%	89236	33104	458729
16.	AB "Lietuvos dujos"	12127	14,59%	-2,16%	987681	299793	2383119
17.	AB "Lietuvos energija"	13539	31,19%	14,44%	1121175	49711	2902126
18.	AB "Lietuvos jūrų laivininkystė"	2041	10,35%	-6,40%	94466	13649	293646
19.	AB "Lifosa"	25111	15,45%	-1,30%	989189	215615	654438
20.	AB "Limarko laivininkystės kompanija"	2869	19,20%	2,45%	123008	15935	244695
21.	AB "Linus"	225	20,56%	3,81%	17063	4830	32171
22.	AB "Panevėžio statybos trestas"	4985	17,76%	1,01%	381493	50296	176513
23.	AB "Pieno žvaigždės"	3568	24,10%	7,35%	580258	111191	344660
24.	AB "Pramprojektas"	79	12,13%	-4,62%	9613	2623	14827
25.	AB "Rytų skirstomieji tinklai"	3585	13,35%	-3,40%	1014072	58804	1246103
26.	AB "Rokiškio sūris"	4271	21,40%	4,65%	551953	62674	322035
27.	AB "Sanitas"	1276	14,74%	-2,01%	32742	15386	327359
28.	AB "Šiaulių bankas"	1124	5,37%	-11,38%	82836	33396	1613036
29.	AB "Snaigė"	1409	1,69%	-15,06%	320182	43269	243942
30.	AB bankas "Snoras"	9763	16,27%	-0,48%	247744	106271	5623869
31.	AB "Stumbras"	4826	15,06%	-1,69%	128643	64215	135953
32.	AB "TEO LT"	27232	13,86%	-2,89%	746306	190414	1184409
33.	AB "Ūkio bankas"	7735	12,65%	-4,10%	153387	72381	3363106
34.	AB "Utenos trikotažas"	1057	9,42%	-7,33%	113756	16798	84685
35.	AB "Vilkyškių pieninė"	695	16,93%	0,18%	123921	11170	80098
36.	AB "Vilniaus baldai"	646	16,92%	0,17%	127516	10917	107764
37.	AB SEB bankas	48996	14,79%	-1,96%	893845	434210	20725118
38.	AB "Vilniaus degtinė"	505	18,73%	1,98%	61397	31110	81566
39.	AB "Vilniaus vingis"	1045	5,39%	-11,95%	46947	1656	53618
40.	AB "VST"	11896	24,05%	7,30%	995267	71242	2450340
41.	AB "Žemaitijos pienas"	2716	15,72%	-1,03%	422048	76624	167481

10 PRIEDAS 2005 – 2008 m. įmonių grupių finansinių duomenų vidurkiai koreliacijai ir regresijai skaičiuoti

Eil. Nr.	Grupė	2005 - 2008 m. vidurkiai					
		Faktinis pelno mokestis, tūkst. Lt	Efektyvi pelno mokesčio norma, %	Nukrypimai nuo standartinio tarifo, %	Pardavimų pajamos, tūkst. Lt	Bendrasis pelnas, tūkst. Lt	Turtas, tūkst. Lt
1.	AB "Agrowill Group"	2653	-17,32%	-34,07%	39260	21762	179486
2.	AB "Alita"	1912	17,01%	0,26%	120054	61782	225633
3.	AB "Apranga"	3652	18,77%	2,02%	302769	135876	169226
4.	AB "City Service"	1896	20,88%	4,13%	173509	30164	98218
5.	AB "DnB NORD bankas"	12110	12,27%	-4,48%	455871	205722	9590844
6.	AB "Grigiškės"	1051	18,35%	1,60%	128554	23442	125083
7.	AB "Invalida"	7416	10,19%	-6,56%	277176	170428	967031
8.	AB "Kauno energija"	-597	6,90%	-9,85%	185953	-1224	214980
9.	AB "Klaipėdos jūrų krovinių kompanija"	3033	18,62%	1,87%	159213	-50378	352497
10.	AB "Lietuvos dujos"	12251	14,86%	-1,89%	988933	300830	2384817
11.	AB "Lietuvos energija"	10841	27,43%	10,68%	1170774	46037	2918724
12.	AB "Linas"	454	14,63%	-2,12%	61018	14416	41265
13.	AB "Panevėžio statybos trestas"	5791	22,48%	5,73%	408541	61830	224557
14.	AB "Rytų skirstomieji tinklai"	3931	13,88%	-2,87%	1013670	17285	1248960
15.	AB "Rokiškio sūris"	4850	21,42%	4,67%	584511	76709	329360
16.	AB "Sanitas"	-2382	33,26%	16,51%	235656	118927	598372
17.	AB "Šiaulių bankas"	3473	10,58%	-6,17%	88022	38346	1646312
18.	AB "Snaigė"	1408	1,69%	-15,06%	320182	43269	243942
19.	AB bankas "Snoras"	11885	19,20%	2,45%	353406	163556	7123938
20.	AB "TEO LT"	29541	18,57%	1,82%	771041	157982	1224005
21.	AB "Ūkio bankas"	9345	17,54%	0,79%	176540	94756	3467652
22.	AB "Utenos trikotažas"	1259	17,23%	0,48%	146222	21695	96743
23.	AB "Vilniaus baldai"	1041	24,00%	7,50%	144463	11511	99733
24.	AB SEB bankas	55347	15,77%	-0,98%	1034272	491705	23446017
25.	AB "Žemaitijos pienas"	2765	15,09%	-1,66%	422143	77494	170921