

TURINYS

IVADAS	3
1. IŠLAIDŲ, SĄNAUDŲ ESMĖ	5
1.1. Sąnaudos	5
1.1.1. Pardavimo savikaina	7
1.1.2. Veiklos sąnaudos	8
1.1.3. Kitos veiklos ir finansinės – investicinės veiklos sąnaudos	10
1.2. Sąnaudų pripažinimas	11
2. PAJAMOS	13
2.1. Pajamų esmė	13
2.2. Pajamų pripažinimas	18
3. PAJAMŲ IR SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMO PROBLEMOS	21
3.1. Sąnaudų pripažinimas apskaitos požiūriu	21
3.2. Pajamų pripažinimo problemos	31
3.3. Ilgalaikių sutarčių pajamų ir sąnaudų apskaita	33
3.4. Aidėjų apskaita	36
3.5. Kaupimų apskaita	39
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	44
LITERATŪRA	48
SANTRAUKA	51
1 PRIEDAS	52
2 PRIEDAS	53

IVADAS

Plėtojant rinkos ekonomikos santykius Lietuvoje, finansų mokslo žinių ir praktinio jų pritaikymo reikia įvairiose verslo įmonės valdymo lygiuose, nepriklausomai nuo to, ar tai prekes gaminanti ar paslaugas siūlanti įmonė. Vykdamas ūkines – finansines operacijas visa vieneto veikla registruojama ūkiniuose registruose, sudarydama veiklos atskaitomybę. Finansinė atskaitomybė sudaryta remiantis palyginamumo principu leidžia mums palyginti ir su tos pačios įmonės ankstesnių laikotarpių finansine atskaitomybe ir su kitų įmonių finansine atskaitomybe.

Kiekvienos įmonės veiklą sudaro daugybė ūkinių faktų, darančių tam tikrą poveikį įmonės turtui, nuosavam kapitalui, įsipareigojimams ar veiklos rezultatams. Kiekvienas ūkinis faktas, susijęs su turto ar įsipareigojimų pasikeitimu, turi būti ne tik tiksliai įkainotas, bet ir įrašytas į tinkamai parinktą sąskaitą. Netinkamai nustatytos sąskaitų korespondencijos neįmanoma aptikti neišnagrinėjus atitinkamų pirminių apskaitos dokumentų. Dėl klaidų duomenys gali būti labai iškreipti. O neteisingus sprendimus gali priimti ne tik investuotojai, kredito institucijos, kiti verslo partneriai, bet ir įmonės valdytojai. Taigi įmonės buhalteriai turi tiksliai žinoti kiekvienos sąskaitos objektą ir tai pačiai sąskaitų grupei priklausančių sąskaitų skirtumus.

Šio darbo **objektas**- sąnaudos ir pajamos. Darbo objekto pasirinkimą nulėmė jo ypatinga praktinė reikšmė ir aktualumas. Nepaisant to, kad Lietuva pastaruoju metu aktyviai išitraukia į tarptautinį gyvenimą ir pamažu harmonizuoja savo norminius aktus, Lietuvos norminiuose aktuose vis dar lieka nemažai neišspręstų klausimų.

Duomenys finansinėje atskaitomybėje turi būti pateikti aiškiai ir suprantamai, kad informacijos vartotojai galėtų priimti tinkamus sprendimus; informacija turi būti neutrali ir patikima, nesudaranti prielaidų pajamų bei sąnaudų iškreipimų atsiradimui.

Darbo tikslas – išnagrinėti sąnaudas bei pajamas ir nustatyti pajamų ir sąnaudų apskaitos problemas. Tik savalaikis ir objektyvus, su vieneto veikla susijęs sąnaudų ir pajamų pripažinimas, sudaro prielaidas sėkmingai vystyti vieneto veiklą ir priimti optimalius sprendimus apsprendžiančius tolimesnius ekonominius vystymo planus.

Darbo uždaviniai:

- Išanalizuoti įmonių pajamų, išlaidų, sąnaudų esmę, grupavimą pagal apskaitą reglamentuojančius dokumentus;
- Išnagrinėti pajamų ir sąnaudų pripažinimą apskaitoje, pripažinimo skirtumus pajamas ir sąnaudas apibrėžiančiuose norminiuose dokumentuose..
- Įvertinti pajamų ir sąnaudų koncepcijas apskaitą reglamentuojančiuose nutarimuose, bei įstatymuose.
- Apibendrinti svarbiausias pajamų ir sąnaudų pripažinimo problemas

- Pateikti pasiūlymus pripažinimo problemoms spręsti.

Tyrimo metodas: norminių aktų, mokslinės literatūros analizė ir sintezė.

Esminiai darbe nagrinėjami klausimai atsispindi darbo struktūroje. Pirmajame skyriuje aptariame išlaidas, sąnaudų esmę, pagrindines sąnaudų rūšis (parduotų prekių savikaina, veiklos sąnaudos, kitos veiklos sąnaudos, finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos, neįprastinės veiklos sąnaudos), kiekvienos sąnaudų rūšies atspindėjimo apskaitoje pagrindus, bei pripažinimą pagal apskaitą reglamentuojančius dokumentus. Antras skyrius skirtas apibūdinti įmonės gaunamoms pajamoms, jų pripažinimui. Trečiajame skyriuje apibūdinamos pagrindinės problemos su kuriomis kiekvieną dieną susiduria įmonės apskaitininkai, taip pat pateikiami pasiūlymai pajamų ir sąnaudų apskaitos metodikai tobulinti.

Darbe analizuojama mokslinė literatūra, nagrinėjami atskiri teisės aktai, Vyriausybės nutarimai, taisyklės ir kita norminė medžiaga reglamentuojanti sąnaudas ir pajamas. Didžiausias dėmesys skiriamas teisės aktų analizei, nes jie mokslinėje literatūroje labai siaurai aptariami. Šis darbas padės plačiau susipažinti su sąnaudų ir pajamų pripažinimo, apskaitos ir atskleidimo finansinėje atskaitomybėje tvarka ir padės išvengti praktikoje pasitaikančių problemų.

Darbas susideda iš 53 puslapių.

1. IŠLAIDŲ, SĄNAUDŲ ESMĖ

Buhalterinė apskaita gali labai tiksliai apskaičiuoti sunaudotus gamybos išteklius remiantis finansinės apskaitos dokumentais, sąskaitomis - faktūromis bei kitais dokumentais. Tokia kaštų apskaita reikalinga gamybos išteklių finansinei kontrolei, nes ji parodo, kiek ir kokių pajamų bei išlaidų yra įvairiose gamybos (prekybos ar paslaugų teikimo) stadijose, pradedant išteklių atsargomis ir baigiant galutinių produktu.

Nusakydami veiklos kaštus (išlaidas), paprastai naudojame piniginius kaštus, fiksuojamus įmonių buhalterinės apskaitos registruose, todėl jie dar vadinami buhalteriniais arba skaičiuojamaisiais apskaitos kaštais. Šie kaštai nėra tapatus alternatyviesiems kaštams. Pastarieji yra ekonominių kaštų apskaičiavimo ir analizės kertinis akmuo.

1.1. Sąnaudos

Norminiuose dokumentuose bei literatūroje dažnai taikomi terminai „sąnaudos“ „išlaidos“ „savikaina“ ir „kaštai“ sutapatinami ir tuo pačiu tai sukelia diskusijas terminų taikymo klausymais.

Pinigai gali būti išleisti atsargų įsigijimui ir skolų atsiradimas, bet tai nėra sąnaudos. Kaip nurodo Kostas Valužis¹ sąnaudomis taps tik tuomet, kada tos atsargos bus realizuotos arba bus nurašytos į veiklos sąnaudas bei ilgalaikio turto gamybai. Pasak K.Valužio¹ norėdami praktiškai nustatyti, kas yra sąnaudos, o kas išlaidos, turime laikytis apskaitos metodikos:

- Pagal apskaitos metodiką sąnaudos yra apskaitomos 6 klasės sąskaitose (žiūrėti priedą nr.1). Tiek išleidžiant pinigus, tiek atsirandant skoloms, jei tie išleisti pinigai ar skolų atsiradimas pagal sąskaitų korespondencijas yra įrašoma į sąnaudų sąskaita, tai ir bus sąnaudos;
- Jei tie patys išleisti pinigai negali patekti į 6 klasės sąskaitas, o jas yra padengiamos skolos arba yra sumokamas avansas tiekėjams, sumokamas avansinis pelno mokestis, tai nėra sąnaudos;
- Išlaidomis, o ne sąnaudomis taps įsigytų žaliavų ar remonto medžiagų sunaudojimas gamybiniame procese. Sąnaudomis taps tik tuomet, kai pagaminta produkcija iš šių žaliavų bus realizuota.

Kaip nurodo 11-asis verslo apskaitos standartas, sąnaudos- ekonominės naudos sumažėjimas dėl turto sunaudojimo, turto pardavimo, turto netekimo arba turto vertės sumažėjimo

¹ Valužis K. (1999) *Apskaitos metodika*. Vilnius, p.49

ar įsipareigojimų prisiėmimo per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to sumažėja nuosavas kapitalas, išskyrus tiesioginį jo mažinimą.

Panašų sąnaudų apibūdinimą galima rasti ir Tarptautiniame apskaitos standarte- sąnaudos – ekonominės naudos ar potencialių paslaugų sumažėjimas per ataskaitinį laikotarpį dėl turto atidavimo ar sunaudojimo arba dėl priimtų įsipareigojimų, dėl kurių sumažėja grynasis turtas / nuosavas kapitalas, išskyrus paskirstymą savininkams.

O štai Pelno mokesčio įstatyme sąnaudos tai visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas.

Sąnaudos siejamos su įmonės turto (pinigų, ilgalaikio materialiojo, nematerialiojo, finansinio ar atsargų) ar jo vertės sumažėjimu arba įsipareigojimų sumažėjimu ar padidėjimu. Jos siejamos su įmonės ekonominės naudos mažėjimu. Sąnaudos mažina įmonės ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultata bei nuosavą kapitalą. Vienas iš įmonės veiklos efektyvumo rodiklių yra sąnaudos, kurios parodo įmonės pastangas uždirbti ataskaitinio laikotarpio pajamas vertę. Todėl sąnaudoms nepriskiriamas tiesioginis nuosavo kapitalo mažinimas.

Įmonė turėtų nustatyti apibrėždama apskaitos politiką:

1. sąnaudų rūšis;
2. pripažinimo kriterijus;
3. įvertinimo būdus;
4. apskaitos procedūras.

Sąnaudos apskaitoje grupuojamos pagal įmonės veiklos specifiką. Pagal 11-ąjį Verslo apskaitos standartą „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“ sąnaudos skirstomos į:

- pardavimo savikainą, kuri dar gali būti sudaryta iš:
 - parduotų prekių savikainos;
 - perparduotų prekių savikainos;
 - suteiktų paslaugų savikainos;
- veiklos sąnaudos, kurios sudarytos iš:
 - pardavimo sąnaudų;
 - administracinių ir bendrųjų sąnaudų;
- kitos veiklos sąnaudos;
- finansinės- investicinės veiklos sąnaudos;
- Netekimai.

Veiklos sąnaudos ir parduotų prekių savikaina – tai vieni iš pagrindinių sąnaudų straipsnių, ne tik turinčių įtaką finansinėje apskaitoje išvedamam rezultatui, bet ir sąlygojantys apmokestinamojo pelno dydį. Sąnaudomis laikomas ne bet koks turto sumažėjimas ar įmonės skolų

padidėjimas, bet tik ta jų dalis, kuri buvo sunaudota įmonės per tam tikrą ataskaitinį laikotarpį parduotai produkcijai pagaminti ar paslaugoms suteikti - pajamoms uždirbti. Ne visos per ataskaitinį laikotarpį patirtos išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis ir ne visos sąnaudos pripažįstamos išlaidomis. Siekiant tikslios veiklos apskaitos, įmonė sąnaudas, patirtas uždirbant ataskaitinio laikotarpio pajamas, turi registruoti apskaitoje ir pateikti metinėje finansinėje atskaitomybėje pagal duomenų kaupimo ir pajamų bei sąnaudų palyginimo principus. Išlaidos, kurios buvo padarytos per ataskaitinį laikotarpį, bet nepripažintos sąnaudomis, nurodomos balanse kaip turtas. Sąnaudos, kurios susijusios su pajamomis, uždirbtomis per ataskaitinį laikotarpį pripažįstamos ir įregistruojamos nepriklausomai nuo pinigų išleidimo laiko

1.1.1. Pardavimo savikaina

Parduotų prekių savikaina tiesiogiai siejama su ataskaitinio laikotarpio įmonės pagrindinės veiklos pajamų uždirbimu. Šios išlaidos patiriamos uždirbant įmonės tipinei veiklai priskirtinas pajamas, apskaitomas pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnyje Pardavimo pajamos.

Visi duomenys apie įmonės veiklą pelno (nuostolių) ataskaitoje grupuojami į įprastinės veiklos ir ypatinguosius straipsnius. Įmonės įprastinė veikla skirstoma į tipinę ir netipinę veiklą, priklausomai nuo įmonės apskaitos politikos nuostatų.

Pardavimo savikaina pagal Verslo apskaitos 11-ąjį standartą- per ataskaitinį ir ankstesnius laikotarpius patirtos išlaidos, tenkančios per ataskaitinį laikotarpį suteiktoms paslaugoms ir parduotoms prekėms. Parduotos produkcijos savikainai priskirtinos :

- Tiesioginės sąnaudos- laikomos tos, kurias be didelių sąnaudų ir pastangų galima tiesiogiai priskirti gaminamai produkcijai. Tai pagrindinės žaliavos (medžiagos), komplektavimo gaminiai ir tiesioginio darbo užmokesčio išlaidos, taip pat tiesiogiai su tos produkcijos gamyba ar paslaugų teikimu susijusių tiriamųjų darbų metinė dalis.

Prie pagrindinių žaliavų (medžiagų) išlaidų priskiriamos produkcijos gamybos metu sunaudotos žaliavos (medžiagos) ar komplektavimo gaminiai, kurie sudaro materialųjį produkcijos pagrindą arba įeina į produkcijos sudėtį ir be žymių sąnaudų gali būti priskirti prie konkrečių gaminių ar jų grupių.

Prie tiesioginio darbo išlaidų priskiriamos darbuotojų, tiesiogiai dalyvaujančių produkcijos gamyboje, atlyginimų bei nuo šių atlyginimų priskaičiuoto socialinio draudimo įmokų sumos, kurios gali būti be didelių papildomų sąnaudų priskirtos prie konkrečių gaminių ar jų grupių.

- Netiesioginės išlaidos- priskiriamos išlaidos, netiesiogiai susijusios su produkcijos gamyba ar paslaugų teikimu. Įmonės neprivalo pelno (nuostolio) ataskaitoje atskirai pateikti tiesioginių ir paskirstomųjų sąnaudų. Visos šios sąnaudos gali būti nurodytos Parduotų prekių

savikainos straipsnyje. Prie paskirstomųjų išlaidų priskiriamos pagalbinės žaliavos (medžiagos), netiesioginis darbo užmokestis, tiesioginėms sąnaudoms nepriskirtinos kitų įmonių ir asmenų paslaugos bei kitos paskirstomosios sąnaudos, kurių neįmanoma arba ekonomiškai netikslinga priskirti prie tiesioginių.

Prie pagalbinių žaliavų (medžiagų) išlaidų priskiriamos produkcijos gamybos metu sunaudotos žaliavos (medžiagos), kurios siejasi su gamyba, bet į gaminio sudėtį tiesiogiai neįeina, arba, sudarydamos gaminio dalį, nėra tokios reikšmingos, kad galėtų būti priskirtos prie pagrindinių.

Prie netiesioginio darbo išlaidų priskiriamos tiesiogiai su produkcijos gamyba nesusijusios, bet sudarančios sąlygas gamybai vykti darbuotojų atlyginimų ir socialinio draudimo įmokų sumos, apskaičiuotos nuo šių atlyginimų.

Prekybos įmonės į parduotų prekių savikainą skaičiuoja prekių pirkimo pakoreguota kainą, jų atsivežimo, draudimo pervežant šias prekes, sandėliavimo, paruošimo naudoti ir kitas panašias išlaidas, kurios atsiranda perkant prekę, kol jos patenka į įmonės sandėlius. Visos kitos išlaidos tenkančios neparduotai produkcijai ar atsargoms yra laikomos turtu kaip ateinančių laikotarpių sąnaudos. Kol prekės neparduotos, nei pajamos, nei savikaina nepripažįstamos.

Į parduotų prekių savikainos rodiklį neįskaičiuojamos įmonės prekybos nuolaidos, kurias įmonė gavo pirkdama prekes dėl prekybos nuolaidų, nukainavimų ar grąžinimo sumos.

Parduotų prekių savikainos nustatymas priklauso nuo įmonės taikomo atsargų apskaitos būdo. Verslo apskaitos standartai toleruoja įvairius atsargų įkainojimo ir apskaitos būdus, tačiau apmokestinamojo pelno apskaičiavimui parduotos produkcijos savikainai nustatyti taikytinas FIFO metodas. Nustatant apmokestinamojo pelno sumą kitais atsargų įkainojimo ir apskaitos metodais, galima naudotis gavus Valstybės mokesčių inspekcijos leidimą. Atsargas apskaitant nuolat, parduotų prekių suma yra nustatoma pagal registruojamas operacijas. Jei atsargos apskaitomos periodiniu būdu, parduotų prekių savikaina nustatoma laikotarpio pabaigoje inventorizavus neparduotas atsargas ir darant prielaidą, kad trūkstamas kiekis buvo parduotas.

1.1.2. Veiklos sąnaudos

Veiklos sąnaudos užima labai didelę dalį visos įmonės sąnaudų. Net jeigu iš pajamų atėmus suteiktų paslaugų ir parduotų prekių savikainą gautas bendrasis pelnas nėra mažas, tai atėmus veiklos sąnaudas, veiklos pelnas būna pakankamai mažas, gali susidaryti net nuostolis.

Veiklos sąnaudoms priskiriamos visos įmonės išlaidos, kurių neįmanoma aiškiai susieti su ataskaitinio laikotarpio pajamų uždirbimu. Jas sudaro pardavimų ir bendrosios bei administracinės sąnaudos, kurias leidžiama visas iš karto pripažinti laikotarpio veiklos sąnaudomis.

11-asis verslo apskaitos standartas veiklos sąnaudas aprašo taip: “Įmonė, vykdydama ūkinę veiklą, patiria išlaidas, kurių negalima tiesiogiai priskirti parduotų prekių ar suteiktų paslaugų savikainai. Šios rūšies sąnaudų skiriamieji bruožai tokie:

- 1) jų negalima priskirti parduotų prekių savikainai, nes jos buvo skirtos perparduotoms prekėms, žaliavoms ar komplektavimo gaminiams pirkti;
- 2) jų negalima priskirti suteiktų paslaugų savikainai, nes šios išlaidos tiesiogiai nesusiję su atliekamais darbais;
- 3) šios sąnaudos susiję su tipinės įmonės veiklos procese pagamintų ir perparduotų prekių pardavimais arba sudaro sąlygas visai įmonės veiklos ataskaitinio laikotarpio pajamoms uždirbti, todėl jų neįmanoma tiesiogiai priskirti kitos veiklos, finansinės ir investicinės veiklos sąnaudoms;
- 4) veiklos sąnaudoms gali būti priskirtos išlaidos, kurių neįmanoma paskirstyti tarp įvairių ataskaitinių laikotarpių arba toks paskirstymas būtų labai imlus darbui, todėl visa šių išlaidų suma turi būti įskaičiuota į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas;
- 5) šios išlaidos neturi būti priskirtos netekimams (ypatingiems praradimams).

Pardavimo sąnaudos – ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudų dalis, susijusi su prekių pardavimu per ataskaitinį laikotarpį. Pardavimo sąnaudoms priskiriamos prekybos patalpų nuomos ir eksploatavimo išlaidos, produkcijos sandėliavimo išlaidos, komisiniai mokesčiai pardavėjams, prekybos darbuotojų darbo užmokestis ir socialinis draudimas, paslaugų bei prekių reklamos išlaidos ir kitos su ataskaitinio laikotarpio pardavimais susijusios sąnaudos.

Pardavimo sąnaudos turi būti pripažįstamos, registruojamos apskaitoje ir pateikiamos finansinėje atskaitomybėje tą patį ataskaitinį laikotarpį, kada jos buvo patirtos.

Bendrosios ir administracinės sąnaudos – ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudų dalis, susijusi su įmonės tipine veikla, sudarančia sąlygas ataskaitinio laikotarpio pajamoms uždirbti. Paprastai bendrųjų ir administracinių sąnaudų dydis nėra susijęs su pardavimų apimtimi.

Bendrosios ir administracinės sąnaudos turi būti pripažįstamos, registruojamos apskaitoje ir pateikiamos finansinėje atskaitomybėje tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai jos buvo patirtos.

Bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms priskiriamos, pavyzdžiui, tokios per ataskaitinį laikotarpį patirtos išlaidos: administracinių ir bendro naudojimo patalpų išlaikymas, nuoma ar nusidėvėjimas, įmonės reprezentavimo, paramos, labdaros, socialinės išlaidos, įvairūs, išskyrus pelno, mokesčiai (nekilnojamojo turto, akcizų, jeigu jie nepriskirti prekių savikainai, neįtrauktas į atskaitą ir nesusigražinamas pridėtinės vertės mokestis ir pan.) susiję su tipine veikla, įmonės ir jos padalinių valdymo ir aptarnavimo personalo darbo užmokestis ir socialinis draudimas, baudos už netinkamą sutarčių vykdymą ar netinkamą produkcijos kokybę, abejotinų skolų sąnaudos ir kitos su

tipine įmonės veikla susijusios išlaidos, patirtos per ataskaitinį laikotarpį. Prie bendrųjų ir administracinių sąnaudų priskirtinos ir ataskaitinio laikotarpio pabaigoje formuojamų atidėjimų sąnaudos (19-asis verslo apskaitos standartas “Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai”), nebent jos pagal savo pobūdį ir prasmę turėtų būti priskiriamos pardavimo savikainai. Šios sąnaudos atspindi būsimųjų laikotarpių įsipareigojimus, susijusius su ataskaitinio laikotarpio pardavimo sandoriais bei įmonės veikla. Šie įsipareigojimai gali atsirasti, kai parduodant prekes numatoma galimybė jas grąžinti ar nukainoti arba kuri laiką atlikti jų garantinę priežiūrą, ir kitais atvejais.

Apibendrinant galima teigti, kad:

- 1) Pardavimų sąnaudoms priskiriamos visos ataskaitinio laikotarpio išlaidos, tiesiogiai susijusios su ataskaitinio laikotarpio produkcijos pardavimais bei paslaugų teikimu;
- 2) Bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms priskiriamos patirtos sąnaudos, susijusios su įmonės valdymu bei sąlygų visos įmonės veiklai vykdyti sudarymu.

1.1.3. Kitos veiklos ir finansinės – investicinės veiklos sąnaudos

Kitos veiklos sąnaudos- parduotos netipinės veiklos produkcijos sąnaudos ir nuostoliai susiję su perparduotų prekių ar paslaugų savikaina, ilgalaikio turto (išskyrus finansinį) perleidimo nuostoliai ir visos tretiesiems asmenims sumokėtos arba sumokėtinos sumos, nesusijusios su pagrindine įmonės veikla, finansinės ir investicinės veiklos sąnaudomis ir netekimais, taip pat savos statybos sąnaudos.

Šios sąnaudos pripažįstamos jų patyrimo momentu, neatsižvelgiant į faktinį pinigų išleidimo ar įmonės įsiskolinimų atsiradimo laiką.

Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos- nuostoliai dėl valiutų kurso pasikeitimo, baudos ir delspinigiai už pradelstus atsiskaitymus, palūkanų sąnaudos ir kitos per ataskaitinį laikotarpį patirtos finansinės ir veiklos sąnaudos.

Kitos veiklos, finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis kai jos patiriamos, neatsižvelgiant į faktinį pinigų išleidimo momentą ar įmonės įsiskolinimų atsiradimo laiką.

Nuo įmonės nepriklausantys praradimai, nesusiję su įprastine įmonės veikla, apskaitoje registruojami ir pateikiami finansinėje atskaitomybėje atskiriami netekimų straipsnyje. Kokius nuostolius priskirti netekimams, įmonė sprendžia savarankiškai, tačiau šiai kategorijai negalima priskirti įprastinių, tačiau retų operacijų rezultatų, kaip gaisrai, vagystės, ar tai geografinei zonai būdingų stichinių nelaimių padariniai.

1.2. Sąnaudų pripažinimas

Sąnaudų, kaip ir pajamų, pripažinimo taisyklės reglamentuoja Tarptautiniai apskaitos standartai, Europos Sąjungos direktyvos ir Lietuvos Respublikos norminiai aktai. Sąnaudos pripažįstamos vadovaujantis kaupimo bei palyginimo principais tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo uždirbamos su jomis susijusios pajamos, nepriklausomai kada yra išleisti pinigai. Tai gi, ne visos įmonėje per ataskaitinį laikotarpį padarytos išlaidos (pinigų išleidimas, turto bei paslaugų sunaudojimas, taip pat skolų atsiradimas) laikomos sąnaudomis ir ne visos per ataskaitinį laikotarpį patirtos sąnaudos turi būti susijusios su šio laikotarpio išlaidomis. Per ataskaitinį laikotarpį padarytos išlaidos, kurios nelaikomos sąnaudomis, nurodomos balanse kaip turtas.

Sąnaudomis nepripažįstami turto sumažėjimai, skirti:

- Turto materialaus, nematerialaus, finansinio pirkimui,
- Pastatų ir kitų kreditinių įsipareigojimų grąžinimui,
- Užstatų ir išankstiniams mokėjimams,
- Sumų pagal sutartis trečiųjų asmenų naudai mokėjimams.

Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 metų priimtą ir nebegaliojantį nutarimą, tačiau nuostatos vis dar tinkamos, sąnaudos turi atitikti šias sąlygas :

- sąnaudomis gali būti pripažinta išlaidų dalis, susijusi su parduotų prekių (produkcijos) pagaminimu ar paslaugų atlikimu, kadangi sąnaudų pripažinimo kriterijus - ataskaitinio laikotarpio pajamos, kurias uždirbant buvo patirtos šios sąnaudos;
- sąnaudų susidarymas turi būti susijęs su įmonės turto ar kitų įmonių bei asmenų jai teikiamų paslaugų naudojimu arba įmonės įsiskolinimų ar įsipareigojimų kitoms įmonėms bei asmenims didėjimu, be to, visi šie ūkiniai faktai turi būti patikimai įvertinti;
- jeigu pajamos, susijusios su tam tikrų išteklių naudojimu, bus uždirbamos per keletą ateinančiųjų ataskaitinių laikotarpių ir dėl to pajamų bei sąnaudų tarpusavio ryšys gali būti nustatytas tik apytiksliai, apskaitoje turi būti naudojami netiesioginiai sąnaudų pripažinimo bei jų registravimo būdai (susidėvėjimas ir amortizacija);
- per ataskaitinį laikotarpį įmonės padarytos išlaidos gali būti nedelsiant pripažintos to ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, jeigu jų neįmanoma susieti su konkrečių pajamų uždirbimu ir nenumatoma, kad per ateinančiuosius ataskaitinius laikotarpius iš šių išlaidų bus galima gauti pajamų.

Sąnaudos, susijusios su pajamomis, uždirbtomis per ataskaitinį laikotarpį, pripažįstamos ir įregistruojamos apskaitoje bei pateikiamos metinėje finansinėje atskaitomybėje nepriklausomai nuo pinigų išleidimo laiko.

Kai per ataskaitinį laikotarpį padarytų išlaidų neįmanoma tiesiogiai susieti su konkrečių pajamų uždirbimu ir jos ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais neduos pajamų, tai šios išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tą patį laikotarpį, kada jos buvo patirtos. Sąnaudomis pripažįstama tik ta ankstesniųjų ir ataskaitinio laikotarpių išlaidų dalis, kuri tenka per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms. Išlaidos, kurios yra nesusijusios su ataskaitinio laikotarpio pajamų uždirbimu, bet skirtos pajamoms uždirbti būsimaisiais laikotarpiais, apskaitoje registruojamos ir pateikiamos finansinėje atskaitomybėje turto straipsniuose. Turto dalis, kuri yra skirta pajamoms uždirbti būsimaisiais laikotarpiais, turi būti priskirta sąnaudoms nurodytais laikotarpiais. Jei tam tikro turto naudojimas leis uždirbti pajamas keletą ateinančių ataskaitinių laikotarpių, dėl to sąnaudų ir pajamų ryšys gali būti nustatytas tik apytiksliai. Tuomet sąnaudos apskaitoje pripažįstamos taikant netiesioginius pripažinimo būdus.

2. PAJAMOS

Vykstant įmonės veiklos procesams visuomet tenka susidurti su vienokiomis ar kitokiomis išlaidomis bei pajamomis susijusiomis su įmonės veikla. Įmonių vadovai privalo žinoti, kaip įvertinti gamybos rezultatus, o šie dažnai priklauso nuo to, kokiais apskaitos duomenimis vadovautasi priimant valdymo sprendimus. Tai skatina apskaityti ir analizuoti vidinius išteklius. Tuo tarpu apskaitos paskirtis ne tik kaupti informaciją, bet ir ją filtruoti.

Pajamos yra labai svarbus įmonės veiklos rodiklis, kuris didina įmonės turtą, o pajamų perviršis, palyginus su atitinkamomis sąnaudomis, sudaro pelną. Taigi pajamų didinimas yra reikšmingas įmonės turto ir jos pelno didinimo veiksnys. Todėl įmonės pajamos yra labai svarbus finansinės apskaitos objektas. Taigi šiame skyriuje ir bandysime apibrėžti pajamas, jų pripažinimą.

2.1. Pajamų esmė

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 metų spalio 27 d. nutarimu Nr. 804 buvo patvirtinta "Pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaitoje tvarka", kurios privalėjo laikytis visi ribotos civilinės atskaitomybės juridiniai asmenys t.y. įmonė, tvarkantys buhalterinę apskaitą ir pateikiantys metinę finansinę atskaitomybę pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo principus. Pagrindinis pajamų apskaitos principas yra apibrėžtas ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme, kuriame teigiama, kad apskaitinės pajamos rodomos tuo metu, kada jos uždirbtos, nepriklausomai nuo sumokėjimo laiko. Verslo apskaitos standartai taip pat nustato įmonių, tvarkančių apskaitą pagal kaupimo principą, pajamų pripažinimą.

Įmonė apibrėždama pajamų apskaitos politiką turi nustatyti:

- Pajamų grupes
- Įvertinimo būdus
- Apskaitos procedūras.

Pajamos pagal 10-ąjį Verslo apskaitos standartą „Pardavimo pajamos“: - ekonominės naudos padidėjimas dėl prekių pardavimo ir paslaugų teikimo per ataskaitinį laikotarpį, pasireiškiantis įmonės turto padidėjimu arba įsipareigojimų sumažėjimu, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.

Pagal 3-ąjį Verslo apskaitos standartą „Pelno (nuostolio) ataskaitą“ pajamos reikia sugrupuoti :

- Pardavimo pajamos
- Paslaugų pajamos
- Kitos veiklos pajamos

- Finansinės ir investicinės veiklos pajamos
- Ypatingosios (pagautė).

O štai pagal 5-ąjį Verslo apskaitos standartą „Pinigų srautų ataskaita“ įmonės įplaukas grupuoja, pagal veiklos pobūdį, į:

- Pagrindinės veiklos;
- Investicinės veiklos;
- Finansinės veiklos
- Pagautė.

Nors įplaukos ir pajamos yra skirtingos kategorijos, bet įmonės vedama apskaitos politika turi būti tokia, kad būtų galima sudaryti visas reikalaujamas ataskaitas.

Pagal Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymą pajamos rodomos atskirai:

- Apmokestinamosios pajamos
- Neapmokestinamosios pajamos
- Dividendų ir kito paskirstytinojo pelno pajamos
- Pozityviosios pajamos
- Palūkanos
- Autorinis atlyginimas, įskaitant atlyginimą už suteiktas gretutines teises
- Pajamos, gautos kaip atlyginimas už perduotą ar licencine sutartimi suteiktą teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu, frančize
- Atlyginimas už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį (know-how)
- Pajamos, gautos už perduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn arba išnuomotą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Lietuvos Respublikos teritorijoje
- Kompensacijų už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą pajamos
- Teisė daryti kompiuterio programos kopijas, turint tikslą jas viešai platinti ar kitaip perduoti nuosavybėn, išnuomoti, skolinti ar rengti išvestines kompiuterio programas, kurios remiasi autorių teise apsaugota kompiuterio programa, ar teisė viešai demonstruoti kompiuterio programą.
- gauta parama, panaudota ne pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį;

Taigi kiekviename įstatyme pajamų grupavimas yra vis skirtingas ir įmonės diegdamos apskaitos politiką, turi pajamas sugrupuoti taip, kad nepažeistų įstatymų ir juos lydinčių aktų. Visos

pajamos atvaizduojamos šioje Lietuvos Respublikos patvirtintame pavyzdiniame sąskaitų plane (žiūrėti Priedas Nr.1)

Sugrupuotos pajamos pateikiamos pelno (nuostolio) ataskaitoje, kuriose pajamos ir išskirstomos pagal įmonės gaunamas pajamas.

10 –asis Verslo apskaitos standartas reglamentuoja paslaugų teikimo ir prekių pardavimo pajamų pripažinimą ir registravimą apskaitoje bei jų patikimą finansinėje atskaitomybėje.

Pardavimo pajamos- tai ekonominės naudos padidėjimas dėl prekių ir paslaugų teikimo per ataskaitinį laikotarpį, pasireiškiantis įmonės turto padidėjimu arba išsipareigojimų sumažėjimu, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus. Svarbiausias yra tai, kad pardavus prekes ar paslaugas gaunama ekonominė nauda, kuri pasireiškia įmonės turto padidėjimu arba išsipareigojimų sumažėjimu.

Įmonės ekonominės naudos nedidina gautas pridėtinės vertės mokestis, nes jis nėra pardavimo kainos sudedamoji dalis, bet tik valstybės nustatytas mokestis, kurį sumoka galutinis prekių vartotojas. Įmonė pardavėja šiuo atveju yra tik tarpininkė, iš pirkėjo surinktą mokestį grąžinanti valstybei. Taigi pardavus prekes ar suteikus paslaugas, apskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis didina ne pajamas, bet pripažįstamas kaip išsipareigojimas valstybei.

Pajamos, susijusios su įmonės pagrindine veikla t.y. iš kurios įmonė per keletą ataskaitinių laikotarpių gauna daugiausiai pajamų, priskiriamos įmonės tipinės veiklos pajamomis. Šių pajamų suma pateikiama pelno (nuostolių) ataskaitoje straipsnyje Pardavimo pajamos. Uždirbtos pajamos iš veiklos, kuri nelaikoma tipine veikla, bet yra įprastinė, priskiriama kitai veiklai ir pateikiama pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip kitos veiklos pajamos. Įmonės apskaitos politikoje turi būti aptarta kokios pajamos yra priskiriamos tipinės veiklos pajamomis ir kokios kitos veiklos pajamos.

Prekės yra parduotos, kai yra įvykdytos tokios sąlygos:

- Pirkėjui perduota reikšminga rizikos dalis ir prekių nuosavybės teikiama nauda, įmonė daugiau nebevaldo ir nebekontroliuoja parduotas prekes ir pirkėjas tampa atsakingas už prekes bei gauna prekių nuosavybės teikiamą naudą;
- Pajamų sumą galima patikimai įvertinti;
- Tikėtina, kad įmonė gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą; netaikoma pirkėjo nemokumo atveju. Jei pajamos buvo pripažintos ir užregistruotos apskaitoje, tuomet skolų suma, kurios nesitikima atgauti, nurašoma į sąnaudas kaip abejotina.
- Su sandoriu susijusias patirtas arba būsimąsias išlaidas galima patikimai įvertinti.

Jei įmonė neperduoda rizikos susijusios su parduotomis prekėmis, toks sandoris nelaikomas pardavimu ir, be abejo, pajamos nepripažįstamos. Įprasta, kad pardavimo pajamos pripažįstamos

išrašius pardavimo dokumentus. Tačiau retais atvejais, kai yra pagrįstų abejonių, kurios gali lemti veiklos įstatymų neapibrėžtumą, pardavimo pajamos pripažįstamos tik toms abejonėms išnykus. Tai neapima galimų abejonių, susijusių su atsiskaitymu už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas. Kai už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas pirkėjas neatsiskaito ir skolos atgavimas tampa abejotinas, ši pirkėjo skola apskaitoma ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudų apimtyje, neatsižvelgiant į tai, kuriuo laikotarpiu pardavimo ar veiklos pajamos buvo pripažintos. Tačiau abejotinių skolų sąnaudos, neatitinkančios beviltiškų skolų kriterijų, kurie yra nustatyti Vyriausybės patvirtintuose dokumentuose, nepriskiriamos sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamojo pelno apimtį.

Skolos gali būti laikomos beviltiškomis kai:

- mokesčio mokėtojas negali jų susigrąžinti praėjus ne mažiau kaip vieneriems metams nuo skolų sumos įtraukimo į mokesčio mokėtojo pajamas, o jeigu mokesčio mokėtojas pajamas pripažįsta pagal pinigų apskaitos principą - nuo skolų atsiradimo momento (kai ūkinė operacija užfiksuojama apskaitos dokumentuose ir apskaitos registruose);
- skolininkas yra miręs arba paskelbtas mirusiu;
- skolininkas yra likviduotas. Jeigu skolininkas yra likviduotas, tačiau egzistuoja jo skolų (teisių ir pareigų) perėmėjas, tai tokiais atvejais skolos negali būti laikomos beviltiškomis remiantis tik tuo faktu, kad skolininkas buvo likviduotas. Tokiu atveju ir skolininko teisių perėmėjas turi neturėti pakankamai turto skoloms sugrąžinti;
- skolininkas yra bankrutavęs.

Tačiau skolas pripažinti beviltiškomis nepakanka vien tik šių sąlygų. Visais šiais atvejais mokesčio mokėtojas, norėdamas skolas pripažinti beviltiškomis, turi įrodyti skolos beviltiškumą ir pastangas šioms skoloms susigrąžinti. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 11 d įsakymu Nr. 40 patvirtinta Skolų beviltiškumo ir pastangų šioms skoloms susigrąžinti įrodymo bei beviltiškų skolų sumų apskaičiavimo tvarka. Šioje Tvarkoje nustatyta kokiais dokumentais ar kitais įrodymais mokesčio mokėtojai įrodo skolų beviltiškumą ir pastangas susigrąžinti tas skolas. Tvarka taip pat reglamentuoja, kaip mokesčio mokėtojai apskaičiuoja beviltiškų skolų sumas.

Skolos negali būti laikomos beviltiškomis, nors ir atitinka beviltiškomis laikomų skolų kriterijus, tokiais atvejais:

- Jeigu mokesčio mokėtojas koku nors būdu iš skolininko įsigyja kokio nors turto ir skolininko skolos taip pat atitinka beviltiškomis laikomų skolų kurį nors kriterijų, tai tokiais atvejais ir vienos, ir kitos skolos negali būti laikomos beviltiškomis. Tokie skolos įskaitymai turi būti patvirtinti mokesčio mokėtojo ir skolininko surašytais dokumentais;

- Jeigu mokesčio mokėtojas skolų reikalavimo teisę atlygintinai arba neatlygintinai perleido kitam asmeniui.

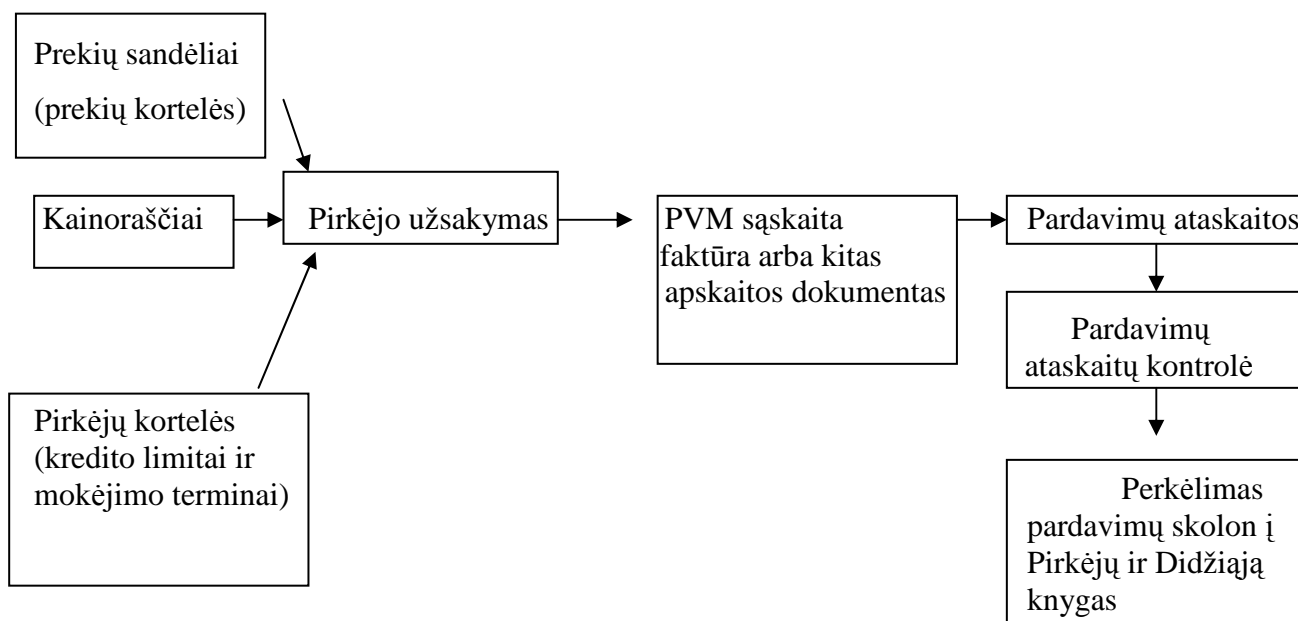
Pagal Civilinį kodeksą kreditorius (pagal Skolų beviltiškumo ir pastangų šioms skoloms susigražinti įrodymo bei beviltiškų skolų sumų apskaičiavimo tvarkos nuostatas – mokesčių mokėtojas) turi teisę atlygintinai arba neatlygintinai perleisti reikalavimo teisę kitam asmeniui. Tokiam naujam reikalavimo įgijėjui pereina prievolės įvykdymui užtikrinti nustatytos teisės bei kitos papildomos teisės. Pradinis kreditorius praranda savo teisę ne tik reikalauti skolos, bet ir tokias beviltiškų skolų sumas atimti iš įmonės pajamų.

Jeigu yra aplinkybių, kurios neleidžia patikimai įvertinti pardavimo sąnaudų, pardavimo pajamos tuo laikotarpiu nepripažįstamos ir visos už parduotas prekes jau gautos sumos yra pripažįstamos kaip išsipareigojimai- būsimų laikotarpių pajamos.

10-asis verslo apskaitos standartas, kaip ir Pelno mokesčio, bei Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nustato sąlygas, kurioms išgyvendinus, pajamos gali būti apskaitomos kaip paslaugų teikimo pajamos, jeigu:

- Pajamų suma gali būti patikimai įvertinta. Kad tai būtų įgyvendinta, paslaugos kaina turi būti iš anksto numatyta arba jos nustatymo principai turi būti iš anksto aptarti sandorio šalių.
- Sandoris yra baigtas arba jo įvykdymo laipsnis iki balanso sudarymo datos gali būti patikimai įvertintas.
- Tikėtina, kad bus gauta ekonominė nauda susijusi su paslaugų teikimu. Ekonominė nauda siejama su įmonės turto padidėjimu arba išsipareigojimų sumažėjimu.
- Gali būti patikimai įvertintos su paslaugos teikimu susijusios sąnaudos. Jei paslaugos pradėtos vieną ataskaitinį laikotarpį ir nėra užbaigiamos tą laikotarpį bei nėra galimybės tiksliai įvertinti patirtų sąnaudų sumos, tai pajamos už suteiktas paslaugas nepripažįstamos. Pajamos bus pripažįstamos tik tuomet, kai galima pagal pasirinktą kriterijų nustatyti patirtų sąnaudų sumą ir apskaičiuoti paslaugų teikimo kainą.

Pardavimo bei paslaugų apskaitos procedūros turi parodyti visą apskaitos ciklą nuo prekių užsakymo iki jų atidavimo naudotojui bei apmokėjimo. Reikia aprašyti : pardavimų ir pirkėjų skolų dokumentų judėjimą, dokumentų formatus, valdymo dokumentų ataskaitas, jų formas, terminus, nuolaidų sistemą, tipinius pardavimo apskaitos įrašus. (Paveikslas)



Šaltinis: Bagdžiūnienė V (2005) *Apskaitos politika* Vilnius, psl. 50

Paveikslas. Pardavimo dokumentų judėjimo schema.

Pirminių pardavimų apskaitos dokumentų reikalavimai reglamentuojami Buhalterinės apskaitos įstatyme, Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų“. Įmonėms nėra draudžiama taikyti papildomus reikalavimus, kaip sąskaitos-faktūros nustatyta spalva, tai nereglamentuoja nei vienas apskaitos nutarimas ar įstatymas, tai tik pačios įmonės vidinės kontrolės priemonė. Pardavimų ataskaitos yra labai svarbios ir sudaro didelę reikšmę įmonės valdymui, bei mokesčių apskaitai. Pardavimų ataskaitos gali būti sudaromos apskaitos programomis, kurios palengvina apskaitininko darbą.

2.2. Pajamų pripažinimas

Pajamos apskaitoje registruojamos kaupimo principu, apskaitoje jos registruojamos tada kai uždirbamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimą už parduotas prekes ar atliktas paslaugas.

Pajamų pripažinimą apsprendžia ne pinigų gavimas, bet įregistravimas apskaitoje. Avansinis apmokėjimas už prekes nėra pajamos, o tik įplaukos, nes pirkėjas šias prekes pasiims vėliau. Pajamos šiuos atveju bus pripažįstamos tik perdavus prekes. Taigi pajamos fiksuojamos ne tada kai yra gaunami pinigai, bet tuomet kai prekės parduodamos pirkėjui ir įforminami pirkimo dokumentai. Tačiau ne visos sumos, kurioms yra išrašomas sąskaitos faktūros yra laikomos įmonės pajamomis ir atvirkščiai, sumos, kurioms nėra išrašomi pardavimo dokumentai, taip pat nepriskiriamos pajamoms.

Paslaugų pajamos pripažįstamos, kai:

- Tikėtina, kad bus gauta su paslaugų teikimo sandoriu susijusi nauda, kuri gali būti patikimai įvertinta
- Taip pat gali būti patikimai įvertintos sąnaudos susijusios su paslaugų teikimu ir užbaigimu.

Lietuvos respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme pajamos pripažįstamos ir apmokestinamos šiuo mokesčiu, kai:

- Prekės perduodamos kitam asmeniui arba trečiajai šaliai disponuoti jas pagal sandorio sąlygas.
- Prekės perduodamos pagal nuomos ar kitą sutartį, kai atlyginimas už perduotas prekes atidedamas ar mokamas dalimis, jei perduodama didžioji dalis rizikos ir naudos susijusios su turto nuosavybe ir numatytas šio turto perdavimas ateityje.
- Daiktinių teisių į nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (servituto, uzufrukto, užstatymo teisės ar ilgalaikės nuomos) nustatymas ar perdavimas taip pat yra laikomas prekės (to nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, dėl kurio jos nustatytos) tiekimu. Prekės (nekilnojamojo pagal prigimtį daikto) tiekimu laikomas ir pajaus ar vertybinio popieriaus perleidimas tuo atveju, kai perleidžiamas pajus ar vertybinis popierius suteikia jo turėtojui teisę disponuoti nekilnojamuoju pagal prigimtį daiktu (ar jo dalimi) kaip jo savininkui. Taikoma tik tuo atveju, jeigu atlygio už daiktinių teisių nustatymą ar perdavimą, pajaus ar vertybinio popieriaus perleidimą suma atitinka nekilnojamojo pagal prigimtį daikto rinkos kainą.
- Prekės suvartojamos PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti
- Prekės perduodamos neatlygintinai, o asmuo ar trečioji šalis, kuriam perduota teisė disponuoti preke, laikoma prekių tiekimu. Šiuo atveju savininkui nuosavybė sumažėja, nes prarandamas turtas ir negaunama nauda. Šio įstatymo nuostata prieštarauja pajamų pripažinimui pagal Verslo apskaitos standartus.
- Pervežamos prekės verslo tikslais iš valstybės, kurioje prekės faktiškai yra, į kitą valstybę, kai prekes perveža pats apmokestinamasis asmuo ar jo užsakymu kitas asmuo. Pagal Verslo apskaitos standartus prekių pervežimas ar jų vietos pakeitimas nėra pajamų pripažinimo kriterijus.

- Pasigaminamas ilgalaikis materialus turtas taip pat laikomas prekių tiekimu už atlygį.

Paslaugų teikimu laikoma bet koks sandoris dėl bet kokio civilinių teisių objekto. Taip pat:

- Pardavimas ar kitoks perdavimas nestandartizuotos programinės įrangos.
- Nuoma.
- Nematerialiojo turto ar turtinių teisių perdavimas.
- Statybos darbai, įskaitant pastatyto naujo pastato ar statinio perdavimą užsakovui (statytojui).
- Įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmų, taip pat įsipareigojimas toleruoti veiksmus arba padėti.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nerasime apie sąnaudų pripažinimą, susijusį su prekės pardavimu ar paslaugos teikimo sandoriu ir jo užbaigimu. Taigi pajamos pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą bus apmokestinamos, bet negalės būti pripažintos pajamomis finansinėje atskaitomybėje, nes įmonė neturės patikimos informacijos apie pajamas, ko reikalauja Verslo apskaitos standartas „Pardavimo pajamos“

Rizikos perdavimo momentas reglamentuojamas ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme ir Verslo apskaitos standarte. 10–jame Verslo apskaitos standarte „Pardavimo pajamos“ rizikos perdavimas asocijuojasi su ekonominės naudos gavimu, o Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme tai asocijuojasi su Pridėtinės vertės mokesčio sąskaitos- faktūros išrašymu ir prekės ar paslaugos apmokestinimu. Taigi pajamų pripažinimas pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą ir pajamų pripažinimas pagal Verslo apskaitos standartus gali skirtis.

3. PAJAMŲ IR SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMO PROBLEMOS

Ankstesniuose skyriuose buvo aptarta apibendrinta informacija apie sąnaudas ir pajamas, jų reglamentavimą Verslo apskaitos standartuose bei kituose pajamas ir sąnaudas apibrėžiančiuose įstatymuose ir nutarimuose. Šiame skyriuje plačiau apibrėšime įmonių apskaitos problemas susijusias su pajamų ir sąnaudų pripažinimu.

Išanalizavus literatūrą, pasiremiant Internetu, didžiausius neaiškumus sudaro įstatymų dviprasmybės: pelno įstatymas, Verslo apskaitos standartai ir kiti apskaitą reglamentuojantys nutarimai. Apie verslo apskaitos standartų ir Pelno mokesčio įstatymo neatitikimus jau aptarėme ankstesniuose skyriuose.

Įmonė, formuodama pajamų ir sąnaudų apskaitos politiką, turi nustatyti pajamų bei sąnaudų esmę, jų pripažinimą apskaitoje, informacijos apie pajamas ir sąnaudas atskleidimą finansinėje atskaitomybėje.

Kaip jau minėta ankstesniuose skyriuose pajamos apskaitoje pripažįstamos vadovaujantis kaupimo principu. Apskaitos politikoje turi būti nurodyta, kokiais kriterijais įmonė vadovaujasi pripažįstant ir (ar) nepripažįstant pajamas ir jas registruojant įmonės apskaitoje.

3.1 Sąnaudų pripažinimas apskaitos požiūriu

Pagrindiniai visuotinai pripažinti apskaitos principai–tai yra, bendros apskaitos taisyklės, pagrindinės nuostatos, svarbiausi reikalavimai, kuriais vadovaujasi finansinėje apskaitoje ir sudarant įmonės finansinę atskaitomybę:

1. juos pripažįsta ir vienodai traktuoja visi ar bent dauguma su apskaita ir verslu susijusių įmonių vesdami įmonės apskaitą;
2. jais vadovujamasi, tvarkant visų įmonių apskaitą, nepriklausomai nuo organizacijos dydžio, nuosavybės formos, gamybos ar veiklos ypatybių.

Sąnaudos – tai įmonės turto (įsigytų paslaugų) sunaudojimas ar jo išsėmimas arba įmonės skolų bei įsipareigojimų padidėjimas, kuris sąlygoja įmonės nuosavybės sumažėjimą, nesusijusį su turto paskirstymu įmonės savininkams.

Sąnaudų pripažinimo taisyklės reglamentuojamos Tarptautiniais apskaitos standartais, Europos Sąjungos direktyvomis ir Lietuvos Respublikos įstatymais. Pagrindinis aktas, kuris apibūdino bendrąsias sąnaudų pripažinimo taisykles buvo Lietuvos Vyriausybės nutarimas Nr. 804, priimtas dar 1993 metais, tačiau jo galiojimas jau baigėsi, bet pagrindinės nuostatos atsikartoja vėlesniuose galiojančiuose apskaitą reglamentuojančiuose dokumentuose. Remiantis šiuo aktu sąnaudomis galėjo būti pripažįstamos:

- Išlaidų dalis, susijusi su parduotos produkcijos pagaminimu ar paslaugų atlikimu, kadangi sąnaudų pripažinimo kriterijus - ataskaitinio laikotarpio pajamos, kurias uždirbant buvo patirtos šios sąnaudos.

- Jei pajamos, uždirbamos per keletą ateinančiųjų ataskaitinių laikotarpių ir dėl to pajamų bei sąnaudų tarpusavio ryšys gali būti nustatytas tik apytiksliai, apskaitoje naudojami netiesioginiai sąnaudų pripažinimo bei jų registravimo būdai (susidėvėjimas ir amortizacija).

- Ataskaitinio laikotarpio įmonės padarytos išlaidos gali būti nedelsiant pripažintos to ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, jeigu jų neįmanoma susieti su konkrečiu pajamų uždirbimu ir nenumatoma, kad per ateinančiuosius ataskaitinius laikotarpius iš šių išlaidų bus galima gauti pajamų.

Sąnaudoms apskaityti naudojamas patvirtintas pavyzdinis sąskaitų planas, kurio 6 klasės sąskaitų grupėje yra apskaitomos sąnaudos:

60 Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina

61 Veiklos sąnaudos

62 Kitos veiklos sąnaudos

63 Finansinės-investicinės veiklos sąnaudos

64 Netekimai

Ne visos per ataskaitinį laikotarpį patirtos išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis ir ne visos sąnaudos pripažįstamos išlaidomis. Siekiant tikslios veiklos apskaitos, įmonė sąnaudas, patirtas uždirbant ataskaitinio laikotarpio pajamas, privalo registruoti apskaitoje ir pateikti metinėje įmonės finansinėje atskaitomybėje pagal duomenų kaupimo ir pajamų bei sąnaudų palyginimo principus. Išlaidos, kurios buvo padarytos per ataskaitinį laikotarpį, bet nepripažintos sąnaudomis, nurodomos įmonės balanse kaip turtas. Sąnaudos, susijusios su pajamomis, uždirbtomis per ataskaitinį laikotarpį pripažįstamos ir įregistruojamos nepriklausomai nuo pinigų išleidimo laikotarpio.

Sąnaudų apskaitymui naudojamas patvirtintas Lietuvos Respublikos vyriausybės pavyzdinis sąskaitų planas, kurio pagrindų kiekviena įmonė sudaro individualų sąskaitų planą. Sąskaitų plano ištrauką (žiūrėti Priedas Nr.2)

Elementaru, kad įmonės pagrindinės veiklos pajamų apimtyje turėtų būti fiksuojamos tos pajamos, kurioms uždirbti įmonė ir buvo sukurta. Šiuo metu palyginti dažniais atvejais, kai įmonės įstatuose numatyta labai įvairi veikla, kad atsiradus galimybei užsiimti netikėtu verslu, ja galima būtų pasinaudoti papildomai nekeičiant įmonės įstatų. Pasitaiko, kad gamybinės paskirties įmonės įstatuose gali aptikti netikėčiausių galimų pajamų šaltinių, kurie nesuderinami su gamybinės įmonės

paskirtimi - tai gali būti mažmeninė prekyba kioskuose ir prekyvietėse, viešbučiai su restoranu, sekretoriavimo ir vertimo veikla, krovinių vežimas, nuosavo turto išnuomojimas, kirpyklų ir kitų kosmetikos salonų veikla, nekilnojamo turto agentūros veikla, verslo ir valdymo konsultacijų teikimas ir pan.

Kyla klausimas: ar būtina įmonei savo veiklos įstatuose reglamentuoti visą galimų veiklos rūšių spektrą, net ir tas veiklas, kurios neturi nieko bendro su ta veiklos rūšimi, kuriai įmonė buvo įsteigta. Ypač platus veiklos rūšių spektras neturėtų klaidinti apskaitininko, kuris savo nuožiūra pajamas, gautas iš atskirų (kad ir skirtingų) veiklos rūšių turi priskirti pagrindinės ar nepagrindinės veiklos pajamoms (realizacinėms ar nerealizacinėms pajamoms), nes nuo to priklauso ir atitinkamų mokesčių paskaičiavimas. Toks pat opus yra ir atitinkamų išlaidų priskyrimas įmonės ataskaitinio laikotarpio sąnaudoms.

Vesti apskaitą kaupimo principu yra vienas svarbiausių konceptualių laisvosios rinkos apskaitos nuostatų. Juo reikalaujama, kad ūkiniai faktai apskaitoje būtų fiksuojami tada, kai jie įvyksta: uždirbamos pajamos turi būti registruojamos tada, kai jos uždirbamos, o jas uždirbant patirtos sąnaudos tada, kai jos patiriamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimą ar išmokėjimą. Kiekvienas norintis suprasti apskaitos informaciją turi mokėti skirti sąvokas: pajamos, įplaukos, sąnaudos ir išlaidos. Duomenų kaupimo principu numatyta, kad pajamos laikomos uždirbtomis tuomet, kai paslaugos yra suteiktos, ir visiškai nesvarbu ar pirkėjai už sumokėjo ar ne. Pinigai ar kitas turtas, gauti už pateiktas prekes (iš jų ir atliktas paslaugas) arba dar nepateiktas prekes ar nesuteiktas paslaugas, vadinami įplaukomis. Įplaukos negali būti laikomos pajamomis, kol prekės ar kitos vertybės neperduodamos pirkėjui arba kol neišrašomas už šių prekių pardavimo – pirkimo faktą įteisinantis dokumentas (kai kurių vakarų šalių buhalteriai praktikai kaupimo principu tvarkomą apskaitą vadina „apskaita pagal išrašytas sąskaitas“).

Patirtomis sąnaudomis laikomas sunaudotas turtas bei suteiktų paslaugų ar įsipareigojimų išlaidos, susijusios su ataskaitinio laikotarpio uždirbtomis pajamomis. Pinigai ar kitas turtas, išleistas ataskaitinių laikotarpiu neuždirbant pajamų vadinamas išlaidomis. Šis pajamų ir sąnaudų pripažinimas gana komplikuoatas. Kur kas paprasčiau būtų pajamas registruoti tada, kai gaunami pinigai, o sąnaudas - kai šie išleidžiami. Tokia apskaitos vedimo tvarka (dar kitaip vadinama pinigų principu pagrįsta apskaita) išties gerokai paprastesnė. Bet apskaitos rezultatai šiuo atveju gali būti netikslūs, jie negali atspindėti visų finansinės veiklos niuansų. Tokiu supaprastintu metodu galima vesti neribotos juridinės atsakomybės įmonių apskaitą, dar kitaip vadinama individualių įmonių apskaita.

Tam, kad nesusidarytų neaiškumų, įmonės finansinis padalinys turėtų pateikti vadovybei atitinkamą vidaus apskaitos standartą (procedūrą, reglamentą), kuriame būtų nustatyta iš kokios

veiklos rūšies uždirbtos pajamos priskiriamos pagrindinės veiklos, o kokios - nepagrindinės veiklos pajamoms.

Nuo 2004 metų sausio 1 dienos įsigaliojusiam verslo apskaitos standarte „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“ teigiama, kad “ūkio subjekto vadovas turi pasirinkti apskaitos politiką ir ją įgyvendinti, atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, verslo pobūdį ir vadovaudamasis apskaitos standartais“. Būtent šioje apskaitos politikoje įmonės vadovas renkasi apskaitos politikos reglamentus, kuriais remiantis pripažįstamos sąnaudos.

Dėl aukščiau minėtų priežasčių kiekviena įmonė vidaus tvarkos dokumentais turėtų nusistatyti:

- kokios įmonės uždirbtos pajamos pripažįstamos pagrindinės veiklos pajamomis;
- kokiose veiklos srityse uždirbtos pajamos pripažįstamos kitos veiklos pajamomis;
- kokios pajamos apskaitomos kaip finansinės-investicinės veiklos pajamos;
- kokiais atvejais gali susiformuoti netikėtos pajamos - pagautė.

Įmonės, kurių veiklos laikotarpis tęsiasi du-tris ūkinius metus, esant kvalifikuotai surinktai ir pritaikytai valdymui apskaitos informacijai, turi pakankamai duomenų savo veiklos analizei vykdyti. Verslas savaime nevyksta, jis turi būti efektyviai administruojamas, o jo sėkmė priklauso nuo praeitų veiklos metų rezultatų tinkamos analizės, kurios pagrindu būtų sėkmingai formuojama veiklos ateitis. Trumpai tariant, įmonės apskaitos darbuotojai turi suformuoti tinkamą verslo valdymui informaciją, kurią galima būtų analizuoti be papildomų buhalterio pastangų, rengiant detalesnes atskirų klausimų ataskaitas.

Būtina apskaitoje naudojamą sąskaitų planą suderinti su valdymo poreikiais įmonės ūkinės veiklos analizei ir planavimui vykdyti. Sąskaitų planas neturėtų būti atmetinai paruoštas ir tik dėl formalių reikalavimų apskaitos tvarkai įmonėje jos vadovo patvirtintas.

Įmonės finansinės ataskaitos turėtų būti pakankamai detalios ir aiškios valdymo personalui. Finansinių ataskaitų sudarymo procesas t.y. koku būdu pirminiuose apskaitos dokumentuose esanti informacija patenka į finansines ataskaitas, įmonėje neturėtų būti vien vyriausiojo buhalterio darbas, nes nuo to priklauso ir minėtų ataskaitų duomenų patikimumas. Negalima leisti, kad keičiantis vyriausiems buhalteriams nukentėtų duomenų apie įmonės veiklą nuoseklumas, palyginamumas, kad būtų pažeistas duomenų atvaizdavimo apskaitoje pastovumo principas.

Įmonėse turėtų būti sudaryta ir vadovo patvirtinta finansinių ataskaitų atitinkamų duomenų suformavimo tvarka, t.y. parengta buhalterinės apskaitos vidaus tvarkos procedūra.

Klausimas, ar visose gamybos, prekybos, paslaugų teikimo ir kt. veikla užsiimančių įmonių valdytojai yra tikri dėl gaminamų, parduodamų prekių, teikiamų paslaugų savikainos sumos tikrumo. Gal kartais atbaidome potencialų užsakovą tam tikrai paslaugai ar prekei suteikti padidinta galimos suteikti paslaugos ar prekės savikaina ir dėl to Lietuvoje vis daugėja paslaugų ar prekių

pardavėjų, kurie negali savo produkcija konkuruoti su užsienio analogais? Be to, ne visada esame tikri, kad prekės, paslaugos savikaina yra tinkamai kalkuluojama.

Savikainos sudedamosios dalys sąlyginiam produkcijos vienetui turėtų būti pastovios. Pvz. Prekių, skirtų perparduoti, savikainą sudaro pirkimo, atsigabenimo bei prekių parengimo parduoti išlaidos. Jeigu atsigabenimo išlaidos būtų apskaitomos straipsnyje "veiklos sąnaudos" - prekių savikaina būtų neteisinga, o su neparduotų prekių atvežimu susijusios išlaidos nepagrįstai padidintų atitinkamo laikotarpio veiklos sąnaudas, t.y. būtų pažeistas pajamų ir sąnaudų kaupimo principas apskaitoje. Tačiau, jeigu įmonės vadybininkas išvyko į komandiruotę tam, kad parodose atrinktų ir užsakytų reikiamas prekes, skirtas pardavimui, tai tokios įmonės išlaidos neturėtų didinti užsakytų prekių savikainos, o išlaidų susidarymo laikotarpiu turėtų padidinti straipsnyje "veiklos sąnaudos".

Taigi tik nuo įmonės vedamos apskaitos politikos ir apskaitininko žinių priklauso sąnaudų atvaizdavimo tikslumas ir aiškumas. Tikslių finansinių ataskaitų dėka galima priimti teisingus įmonės valdymo sprendimus.

Įmonės, parduodančios pačių pagamintas ar įsigytas iš tiekėjų ilgai vartojamas prekes numato tų prekių garantinio aptarnavimo laikotarpį, taip padidindamos prekių pardavimus. Jei šiuo laikotarpiu išaiškėja prekių gedimai, prekės yra remontuojamos nemokamai. Garantinio aptarnavimo darbus atlieka pats prekių pardavėjas (savo ar gamintojo sąskaita) arba pardavėjas remontuotiną prekę tik persiunčia gamintojui, ir dėl to pats pardavėjas beveik nepatiria sąnaudų.

Įmonė, pardavusi pačios pagamintas prekes, kurioms pirkimo–pardavimo sutartyse numatytas garantinio aptarnavimo laikotarpis, turi įvertinti, kokio dydžio išlaidas dėl šių darbų ateityje ji gali patirti. Vadovaujantis palyginimo principu, sąnaudos turi būti pripažįstamos tada, kai uždirbamos atitinkamos pajamos. Garantinio aptarnavimo išlaidos siejamos ne su tuo laikotarpiu, kada prekė yra remontuojama, bet su jos pardavimo laikotarpiu, nes garantinis aptarnavimas – viena iš pardavimo sąlygų. Todėl garantinio aptarnavimo sąnaudas reikia pripažinti iš anksto, nelaukiant faktinių darbų. Numatomos garantinio aptarnavimo išlaidos apskaičiuojamos, atsižvelgiant į susiklosčiusią praktiką, kai įmonė jau kelerius metus prekiauja šiomis prekėmis ir žino, kokios detalės dažniausiai genda, kokius papildomus darbus dažniausiai dar tenka atlikti prekes pardavus, ekspertų siūlymus, išvadas, kai parduodama sukurta nauja prekė, ir kt. Atsižvelgiant į numatomų išlaidų dydį – ar pagal įmonės apskaitos politiką finansinės atskaitomybės požiūriu tai reikšminga suma ar ne², dėl įmonės įsipareigojimo pirkimo–pardavimo sutartyje prekes pardavus nemokamai atlikti garantinio aptarnavimo darbus finansinėje apskaitoje gali tekti užregistruoti įsipareigojimą pirkėjui – sudaryti atidėjimą. Atidėjimai pagal 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“ nuostatas turi būti atskirti nuo

² 1-asis verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“

tikrųjų įsipareigojimų (pavyzdžiui, įsipareigojimų kredito įstaigoms, įvairiems tiekėjams, valstybei ir pan.). Kad ir kaip įmonė skaičiuotų, ji negalės apskaičiuoti visiškai tikslios išlaidų sumos, kurią ateityje patirti yra reali tikimybė nemokamai atliekant garantinio aptarnavimo darbus. Kad būtų galima pripažinti atidėjimą (taip pat ir garantiniam aptarnavimui), turi būti įvykdytos šios sąlygos:

- įmonė turi teisinį įsipareigojimą arba neatšaukiamą pasižadėjimą, kurį lėmė praeities veiksmai (pirkimo–pardavimo sutartyje nustatytas konkretus laikotarpis, per kurį bus nemokamai atliekami garantinio aptarnavimo darbai);

- tikėtina, kad teisiniam įsipareigojimui ar neatšaukiamam pasižadėjimui įvykdyti reikės naudoti turimą turtą – daryti išlaidas (garantiniam remontui atlikti bus naudojamos detalės, darbininkams mokamas darbo užmokestis arba darbams atlikti samdoma kita įmonė ir pan.);

- įsipareigojimų suma gali būti patikimai įvertinta (pagal susiklosčiusią patirtį, ekspertų išvadas galima numatyti, kokios vertės darbus teks atlikti prekes pardavus).

Tuo atveju, kai numatomų atlikti darbų vertė pagal įmonės apskaitos politikoje nusistatytą reikšmingumo dydį nėra reikšminga, atidėjimo tokiems darbams galima ir nesudaryti. Kai numatomų darbų vertė reikšminga, nesudarius atidėjimų garantiniam aptarnavimui būtų iškraipyti apskaitos duomenys ir apskaičiuotas laikotarpio rezultatas neatspindėtų faktinio rezultatyvumo – prekių pardavimo laikotarpiu pelnas būtų padidintas, vėlesniais – sumažintas.

Jeigu garantinio aptarnavimo laikotarpis numatytas ne pačios įmonės pagamintoms prekėms, o įsigytoms iš gamintojų ar kitų tiekėjų, kurie ir padengs garantinio aptarnavimo išlaidas, perparduodanti prekes įmonė atidėjimų apskaitoje neregistruos. Perparduodančios prekes įmonės patirtos išlaidos bus kompensuotos prekių gamintojo ar jų tiekėjo, t. y. teisiniam įsipareigojimui atlikti (nemokamai sutaisyti sugedusias prekes) šiai įmonei nereikės naudoti savo turto.

Tuo atveju, kai garantiniam aptarnavimui atlikti įmonė pagal 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“ nuostatas numatomų išlaidų sąskaita privalo sudaryti atidėjimą, finansinėje apskaitoje yra daromas įrašas:

D 6000 Parduotų prekių savikaina Lt
K 447X Atidėjimai garantiniam aptarnavimui Lt

Atidėjimai visada formuojami sąnaudų sąskaita. Yra draudžiama tai daryti mažinant pardavimo pajamas. Tai taikoma ir registruojant garantinio aptarnavimo atidėjimą. Į parduodamos prekės kainą įskaičiuojama ir numatomo garantinio aptarnavimo darbų vertė. Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto Standartų tarybos parengtose 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“ metodinėse rekomendacijose garantinio aptarnavimo atidėjimai registruojami parduotų prekių savikainoje – galimos išlaidos tiesiogiai siejamos su parduotos prekės pasigaminimo, įsigijimo savikaina. Tačiau

manome, kad šios sąnaudos gali būti laikomos ir pardavimų sąnaudomis. Nes ilgesnis garantinio aptarnavimo laikotarpis yra patrauklesnis pirkėjui, todėl tai gali būti laikytina viena iš pardavimus didinančių priemonių. Taigi kiekviena įmonė pati gali pasirinkti, kurioje sąnaudų sąskaitoje registruos numatomų darbų vertę. Atidėjimo garantiniam aptarnavimui panaudojimo laikotarpis nėra visiškai aiškus. Net tuo atveju, kai garantinio aptarnavimo laikotarpis, numatytas pirkimo–pardavimo sutartyje, yra keleri kalendoriniai metai, iš anksto nežinoma, kuriais garantinio laikotarpio metais teks atlikti nemokamus darbus. Dažniausiai darbai atliekami per pirmus metus. Kita vertus, apskaičiuojant atidėjimo sumą, atliekamas būsimų laikotarpių išlaidų įvertinimas, o skirstant šias išlaidas atskiriems garantinio laikotarpio metams, būtų atliekamas dvigubas įvertinimas. Tai jau būtų labai netikslu, todėl tikslingiausia atidėjimus garantiniam aptarnavimui registruoti kaip trumpalaikius išpareigojimus.

Atidėjimų garantiniam aptarnavimui atlikti apskaita būtų tiksliausia, jeigu kiekvienai parduotai prekei būtų formuojamas atskiras atidėjimas. Tačiau tai nerealu. Todėl atidėjimai sudaromi tam tikroms prekių grupėms ar visai parduotai produkcijai. Dėl šios priežasties laikotarpio pabaigoje likus nepanaudotam atidėjimo likučiu, jis nenurašomas ir naujas atidėjimas neformuojamas, o tik patikslinamas. Be to, atidėjimas gali būti tikslinamas, dėl remonto įkainių pasikeitimo ar darbams atlikti reikalingų medžiagų pabrangimo.

Kadangi atidėjimo sumos nustatymas laikomas apskaitiniu įvertinimu, tai šios sumos patikslinimas registruojamas atvirkštiniu atidėjimo suformavimui įrašų. Mažinama atskaitinio laikotarpio parduotų prekių savikaina, nesvarbu, kuriais metais šis atidėjimas buvo sudarytas. Nepanaudotas atidėjimas turi būti išformuotas tik tuomet, jeigu nutraukiami tos rūšies prekių pardavimai arba prekėms nebetaikomas garantinis aptarnavimas.

Jeigu garantinio aptarnavimo išlaidoms padengti neužtenka sudaryto atidėjimo, patirtos išlaidos registruojamos įrašų, t.y. didinamos tos pačios rūšies sąnaudos kaip ir sudarant atidėjimą.

Pastebėtina, kad kiekvienas atidėjimas turi būti naudojamas tik tiems tikslams, kuriems jis buvo sudarytas. Todėl draudžiama trūkstantį vienos rūšies atidėjimo sumą dengti naudojant kitiems tikslams sudarytu atidėjimu.

Remonto išlaidų, patirtų ataskaitinį laikotarpį, suma didinama atskaitinio laikotarpio parduotų prekių savikaina, neatsižvelgiant į tai, kuriais metais prekės buvo parduotos.

Tada, kai įmonei, perpardavusiai prekes, pagal jų pirkimo sutarties sąlygas numatyta, kad atlikto garantinio aptarnavimo išlaidas kompensuos prekių gamintojas ar jų tiekėjas, finansinėje apskaitoje daromas įrašas (priminsime, kad šiuo atveju atidėjimas nesudaromas):

Patyrus garantinio aptarnavimo išlaidų:

D 6000 Parduotų prekių savikaina ... Lt

K 2 klasė., 4 klasė. ... Lt

Pateikus prekių gamintojui sąskaitą už atliktą remontą (kai sutartyje numatyta tokių išlaidų kompensacija):

D 243 Kitos gautinos sumos Lt
K 6000 Parduotų prekių savikaina Lt

Kaip jau buvo minėta, atidėjimų garantiniam aptarnavimui panaudojimo laikas iš principo negali būti tiksliai nustatytas, todėl tokie atidėjimai dažniausiai laikomi trumpalaikiais įsipareigojimais. Jie registruojami balanso dalyje *Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai*. Balanse įmonės sprendimu atidėjimai gali būti detalizuoti pagal jų sudarymo priežastis. Pavyzdžiui, atskirose balanso eilutėse, pačios įmonės papildomai įvestose, gali būti atspindėti atidėjimai garantiniam remontui ir atidėjimai galimiems įsipareigojimams dėl teismo bylų.

Finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte atidėjimai turi būti detalizuoti. Aiškinamajame rašte tikslinga pateikti informaciją ir apie tokius sandorius, kuriuose parduotoms prekėms yra numatytas garantinio aptarnavimo laikotarpis, tačiau įmonė neturėjo galimybės patikimai įvertinti būsimųjų laikotarpių išlaidų ir dėl to nesudarė atidėjimo.

Kaip nurodyta 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“ 30 punkte, aiškinamajame rašte turi būti atskleista ši informacija:

- atidėjimo balansinė vertė finansinių metų pradžioje, per metus sudarytų atidėjimų ir kitokio padidėjimo sumos, per metus panaudotos ar kitaip nurašytos sumos;
- trumpas apibūdinimas, numatomi padengimo laikotarpiai;
- trumpas kiekvieno neapibrėžtojo įsipareigojimo apibūdinimas ir galimas poveikis įmonės finansinei būklei.

Nustatant prekių pardavimo kainą, įvertinamos visos patirtos ar patirtinos išlaidos. Todėl finansinėje apskaitoje užregistruotos prekių su garantinio aptarnavimo laikotarpiu pardavimo pajamos pripažįstamos ir apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną.

Tuo atveju, kai finansinėje apskaitoje kaip sąnaudos registruojamos faktiškai atliktų darbų išlaidos, o ne būsimų laikotarpių išlaidos, jos pripažįstamos ir apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną. Tai remonto sąnaudų pripažinimas, kai garantinio aptarnavimo darbams nebuvo sudarytas atidėjimas arba remonto sąnaudos, kai atidėjimo garantiniams darbams atlikti neužteko.

Įmonės, sudarančios atidėjimus garantiniam remontui, turėtų įvertinti ir 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“ nuostatas. Atidėjimas sudaromas patikimai nustatytų būsimųjų išlaidas, kurios, kol faktiškai neatlikti garantinio aptarnavimo darbai, nepripažįstamos leidžiamais atskaitymais, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną. Tą ataskaitinį arba mokestinį

laikotarpį, kurį finansinėje apskaitoje būsimos išlaidos tik buvo užregistruotos parduotų prekių savikainos sąskaitoje, apskaitinis pelnas, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, didinamas visa numatomų remonto išlaidų suma.

Tą ataskaitinį laikotarpį, kurį faktiškai atliekami garantinio aptarnavimo darbai ir finansinėje apskaitoje registruojamos jau ne sąnaudos, o atidėjimo panaudojimas, apskaitinis pelnas, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, mažinamas atliktų darbų verte. Dėl skirtingo garantinio aptarnavimo darbų pripažinimo finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio požiūriu susidaro laikinieji skirtumai, dėl kurių turi būti registruojamas atidėto pelno mokesčio turtas, nes būsimaisiais laikotarpiais įmonė turės ekonominės naudos. Pelno mokesčio požiūriu bus pripažįstamos sąnaudos, kurios neregistruojamos finansinėje apskaitoje ir todėl apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną jų suma mažinamas apskaitinis rezultatas, dėl ko įmonė būsimaisiais laikotarpiais mokės mažiau pelno mokesčio.

Naujai įvertinus ankstesniais laikotarpiais sudarytą atidėjimą, išformavus nepanaudotą atidėjimą, turi būti iš naujo įvertinamas ir atidėto pelno mokesčio turtas. Be abejo, pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, atidėto pelno mokesčio turtas turi būti iš naujo įvertintas net tuo atveju, jeigu atidėjimas garantiniam aptarnavimui liktų toks pat.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnyje Pridėtinės vertės mokesčio objektas apibrėžtas kaip privaloma trijų sąlygų visuma – tai prekių tiekimas, paslaugų teikimas šalyje už atlygį apmokestinamojo asmens, vykdančio ekonominę veiklą. Įmonė, parduodama prekę, į jos pardavimo kainą įskaičiuoja visas išlaidas, taip pat ir numatomas būsimaisiais laikotarpiais, kurias gali patirti vėliau, atlikdama jau nemokamus garantinio aptarnavimo darbus. Todėl, už prekių tiekimą išrašant PVM sąskaitą faktūrą arba išduodant kasos aparato kvitą nuo visos prekės vertės apskaičiuojamas pardavimo Pridėtinės vertės mokestis. Vadinasi, vėlesniais laikotarpiais atliekami nemokami garantinio aptarnavimo darbai siejami su jau uždirbtų Pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamų pajamų uždirbimu.

Pirkimo Pridėtinės vertės mokesčio atskaita taip pat būtų atliekama, jeigu remonto paslaugos su Pridėtinės vertės mokesčiu būtų įsigyjamos iš trečiųjų asmenų, t. y. ne pati įmonė, pardavusi prekes, atliktų aptarnavimo darbus. Nemokamai darbai buvo atlikti prekių pirkėjui – galutiniam vartotojui, tačiau jie, apmokestinti pardavimo Pridėtinės vertės mokesčiu, buvo parduoti įmonei prekių tiekėjai, vadinasi, uždirbo Pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamas pajamas.

Žinoma, jeigu parduotos prekės pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas Pridėtinės vertės mokestis buvo neapmokestintos (pavyzdžiui, medicinos įranga), tai ir garantinio aptarnavimo išlaidų pirkimo Pridėtinės vertės mokestis negali būti traukiamas į atskaitą.

Šios pirkimo Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos nuostatos taikomos ir tuomet, kai prekių pardavėjui garantinio remonto išlaidas, lygias faktiškai patirtoms, kompensuoja prekių gamintojas ar tiekėjas.

Gali būti taip, kad prekių garantinį remontą atlieka jų gamintojas, esantis kitoje valstybėje narėje. Tuomet Lietuvos įmonei, perparduodančiai tas prekes, pagal Šeštosios Tarybos Direktyvos Nr. 77/388/EEB 28(a)(5)(b) straipsnio ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5 straipsnio 2 dalies nuostatas prekių pervežimas į kitą valstybės narę garantinio aptarnavimo darbams atlikti nelaikomas tų prekių tiekimu už atlygį – prekės į kitą valstybę narę, kurioje atliekamas šių prekių garantinis aptarnavimas, pervežtos laikinai. Vadinasi, prekių išvežimas neapmokestinamas Pridėtinės vertės mokesčiu.

Suremontuotų prekių įvežimas atgal į Lietuvą nelaikomas prekių įsigijimu iš kitos valstybės narės, todėl taip pat neapmokestinamas Pridėtinės vertės mokesčiu.

Atkreiptinas dėmesys, kad šiuo atveju privalu vadovautis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymu Nr. VA-27 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5¹ straipsnio 2 dalies 5–7 punktuose nurodytais tikslais į kitą Europos Sąjungos valstybę išvežamų prekių ir 13 straipsnio 5 dalyje nurodytoms paslaugoms teikti įvežamų prekių bei suteiktų paslaugų apskaitos taisyklių patvirtinimo“.

Dažnai garantinio aptarnavimo darbus atlieka ne prekių pardavėjas, o kita įmonė, kuriai išlaidas kompensuoja prekių tiekėjas ar jų gamintojas. Tuomet darbus atliekanti įmonė, išrašydama prekių tiekėjui ar jų gamintojui Pridėtinės vertės mokesčio sąskaitą faktūrą, nuo visos darbų vertės apskaičiuoja pardavimo Pridėtinės vertės mokestis standartiniu 18 proc. tarifu. Taip paslauga Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinama ir tuomet, kai paslaugos pirkėjas yra užsienio šalyje registruotas asmuo, valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje. Prekių, kilnojamųjų daiktų, garantinio aptarnavimo paslauga Pridėtinės vertės mokesčio požiūriu laikoma suteikta ten, kur ji faktiškai atlikta. Vadinasi, jeigu prekė yra Lietuvoje, tai ir aptarnavimo paslauga atlikta Lietuvoje, todėl apmokestinama standartiniu tarifu. Taigi tokiems darbams atlikti skirtų prekių, paslaugų pirkimo Pridėtinės vertės mokestis darbus atlikusios įmonės gali būti traukiamas į atskaitą.

Garantinio aptarnavimo paslaugos, kurios suteikimo metu privalo būti apmokestinamos Pridėtinės vertės mokesčiu (jos parduodamos prekių tiekėjui ar gamintojui) įforminamos kaip ir bet kuri kita paslauga Pridėtinės vertės mokesčio sąskaita faktūra. Kitu atveju joks teisės aktas nereglamentuoja, kaip tai turi būti įforminta. Kiekviena įmonė sprendžia tai savaip, sudarydama pasirinkimo laisvę apskaitininkams. Tai gali būti laisvos formos darbų atlikimo aktas ar kitas apskaitos dokumentas

3.2. Pajamų pripažinimo problemos

Literatūroje diskutuojami keli alternatyvūs požiūriai į pajamų pripažinimą:

- pajamos pripažįstamos gamybos proceso metu;
- pripažįstamos pagaminus produkciją;
- pardavimo metu pripažįstamos pajamos;
- pajamos pripažįstamos, kai gaunami pinigai už suteiktą paslaugą ar prekę

Pajamų pripažinimą reglamentuoja Buhalterinės apskaitos įstatymas, Verslo apskaitos standartai ir kiti norminiai aktai. Šiuose įstatymuose reglamentuojama, kad pajamos pripažįstamos duomenų kaupimo būdu. Ūkinės veiklos operacijos fiksuojamos tuo metu, kada vyksta ir tai suteikia daugiau informacijos jos vartotojams, nors yra skirtumai tarp apskaitos reglamentavimo dokumentų (aptarta praeituose skyriuose).

Didžiausia dalis įmonės pajamų gaunama pardavus prekes ar suteikus paslaugas. Taigi pajamų pripažinimas ir priklauso nuo to, kada prekės pateiktos pirkėjui ar suteiktos paslaugos naudotojui. Tuomet yra galimybė reikšti pretenzijas į prekes ar paslaugos pinigus ar kitą turtą. Čia susiduriama su keblumais, nes pajamos laikomos uždirbtomis, kai produkcija parduota ar suteikta paslauga ir nesvarbu ar už tas prekes ar paslaugas bus sumokėta. Dabartinėje Lietuvos rinkoje. Daugelis Lietuvos įmonių už suteiktas paslaugas ar prekes atsiskaito tik po kelių dienų ar net kelių mėnesių, nors pirkėjas yra perėmęs visą riziką susijusią su gautomis prekėmis ar suteiktomis paslaugomis. Taigi nėra garantijos, kad apskaitoje fiksuojamos pajamos už suteiktas paslaugas ar parduotas prekes bus gautos.

Kiekvienos įmonės veikla susijusi su rizika. Juk kiekviena įmonė siekia padidinti savo pajamas ir pritraukti kuo daugiau naujų klientų. Todėl įmonės ieško vis naujų ir įvairių pardavimo formų, kurios sąlygotų naujų klientų pritraukimą. Siekiant padidinti pardavimų apimtį įmonės taiko nuolaidų sistemas, prekės ar paslaugos pardavimas išsimokėtinai, pardavimas su atidėjimu, su garantiniu ir pogarantiniu aptarnavimu ir kitas priemones.

Šiomis rinkos sąlygomis ir aiškiai perkrauta rinka įmonės taiko konsignacines sutartis, kad padidintų pardavimus ir išsilaikytų rinkoje. Apskaitos požiūriu konsignacinė sutartis niekuo nesiskiria nuo komiso sutarties.

Komiso sutartis- tai tarpininkavimo sutartis perkant ar parduodant, pagal kurią viena šalis (komisininkas) įsipareigoja savo vardu, bet kitos šalies (komitento) pavedimu ir pagal sąskaita už atlyginimą sudaryti sandorį su trečiuoju asmeniu. Komitentas gali būti ir fizinis ir juridinis asmuo. Įvykdęs pavedimą komisininkas turi gauti iš komitento sutartą ir surašytą sutartyje atlyginimą. Tai yra naudinga abiem šalims, nes kitu atveju tokio susitarimo nebūtų. Parduodančiai šaliai tai

naudinga, nes nereikia naudoti savo lėšų ar skolintis pinigų, kad būtų galima įsigyti šias prekes, o pardavėjui naudinga taip pat, nes prekės neguli sandėlyje ir po truputi jos yra parduodamos.

Tačiau dėl šių sutarčių iškyla tam tikrų neaiškumų, ypač kai parduodanti šalis prekiauja ne tik komiso pagrindais įsigytais prekėmis, bet ir turinti pilną nuosavybės teisę priklausančioms prekėms. Gautos sumos už konsignacines ar komiso prekes bus fiksuojamos kaip pardavimo pajamos. Komitentas išrašys sąskaitą-faktūrą tik tuomet, kai komisionierius pateiks ataskaitą apie parduotas prekes. Taigi bus užfiksuotos pajamos už prekes, kurių komisionierius nebuvo pirkęs. Tai ypač komplikuoja, jei įmonė turi didelį asortimentą ir su tiekėjais turi pasirašiusi ne tik konsignacines sutartis. Tarp daugelio prekių ir sutarčių painiavos sekti parduodamą produkciją padeda apskaitos programos, kurių pagalbą galima sužinoti kokiu pagrindu buvo parduota prekė.

Parduodant prekes išsimokėtinai uždirbtos pardavimo pajamos už prekes ar suteiktas paslaugas fiksuojamos apskaitoje prekių pardavimo ar paslaugos suteikimo dieną. Tikrai palūkanos už išsimokėtinai parduotas prekes yra pripažįstamos pajamomis tada, kai palūkanos yra mokamos pagal nustatytą grafiką. Fiksuojant pardavimo pajamas įmonė turės mokėti pelno, pridėtinės vertės mokesčius, nors visos sumos už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas įmonė negavo. Tačiau parduodant prekes išsimokėtinai sunku įvertinti būsimą riziką, kuri susijusi su nenusakoma ūkinės veiklos partnerių elgsena, valiutos kurso ir palūkanų normos pokyčiais. Jei parduodant prekes išsimokėtinai yra didelė rizika, jog pinigai nebus gauti, pajamų pripažinimą reikia atidėti vėlesniam laikotarpiu, apskaitant pradinį ir vėlesnius mokėjimus. Pardavimus išsimokėtinai galima registruoti dviem būdais

- eilinės įmokos būdu;
- sąnaudų padengimo.

Tačiau tikslaus paaiškinimo kaip tai registruoti nėra. Registruojant mokėjimus pajamos už išsimokėtinai parduotas prekes ir parduotų prekių savikaina pripažįstami perdavus prekes ir su ja susijusia rizika. Bet bendrojo pelno pripažinimas atidedamas vėlesniam laikotarpiui. Taigi nukrypstama nuo duomenų kaupimo principo, nes bendrasis pelnas šiuo atveju registruojamas atsižvelgiant į piniginių įmokų gavimo laiką.

Pardavimų išsimokėtinai įmokų apskaita sąnaudų padengimo būdu yra taikoma tuomet, kai yra ypač didelė rizika negauti pinigų už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas. Šio būdo esmė: gaunamos įmokos už išsimokėtinai parduotas prekes pirmiausiai turi padengti parduotos produkcijos savikainą ir visi vėliau gauti pinigai yra pripažįstami bendroju pelnu. Pardavimus išsimokėtinai apskaitant sąnaudų padengimo būdu, įmonėje turi būti tvarkoma detali analitinė kiekvieno pirkėjų įsiskolinimo apskaita pagal kiekvieną parduotą išsimokėtinai prekių rūšį. Kai esama mažesnė rizika negauti visų įmokų už išsimokėtinai parduotas prekes, pradinio ir vėlesnių mokėjimų apskaita taikomas eilinės įmokos būdas. Kiekviena eilinė įmoka laikoma savikainos

dengimu ir bendrojo pelno didinimu. Šiuo atveju būtina apskaičiuoti bendrojo pelno procentą, nes taikant minėtus mokėjimų registravimo būdus pardavimo pajamos ir parduotų prekių savikaina registruojamos bendra tvarka, o atidedamas tik bendrojo pelno pripažinimas, todėl padavus prekes išsimokėtinai apskaitoje bus atvaizduojama :

D 2411 Pirkėjų skola- išsimokėtinai parduotoms prekėmsLt
K 5001 pardavimai išsimokėtinaiLt

Įmonė gavusi pirmąją įmoką apskaitoje atvaizduos:

D 27 PinigaiLt
K 2411 Pirkėjų skola-išsimokėtinai parduotoms prekėmsLt

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje siekiant parodyti kuo tikslesnius turto ir nuosavybės bei pajamų straipsnių dydžius, koreguojančiu įrašu finansinėje apskaitoje užregistruojamas ateinančiais laikotarpiais pripažintas bendrasis pelnas. Bet atidėtas pelno pripažinimas nėra būsimųjų laikotarpių pajamos, nes taikant duomenų kaupimo principą busimųjų laikotarpių pajamomis vadinamos iš anksto sumokėtos, bet dar neuždirbtos pajamos. Šiuo atveju atidėtos pelno iš pardavimų išsimokėtinai sumos dar nėra gautos, todėl tokių sumų negalime traktuoti kaip būsimųjų pajamų. Be to taip užregistravus pardavimų pajamas, parduotų prekių savikainą ir pardavimų pelną, pardavimo pajamų suma ataskaitiniu laikotarpiu turės būti ne mažesnė nei parduotų prekių savikaina. Tačiau faktiškai gali būti, kad ataskaitiniu laikotarpiu gauta pradinių ir eilinių įmokų suma bus mažesnė nei parduotų prekių savikaina. Jeigu vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais įmonė neatgaus skolos, tai tuomet praėjusio laikotarpio finansinėje atskaitomybėje bus užfiksuotas neteisingas pardavimo rezultatas.

Išsimokėtinai parduotų prekių apskaita taikant eilinės įmokos ar sąnaudų padengimo būdus yra pakankamai sudėtingas, reikalaujantis daug darbo sąnaudų ir sunkiai praktiškai įgyvendinamas procesas. Pardavimo pajamos mokestinėje apskaitoje pripažįstamos išsiuntus produkciją, o jų suma lygi pardavimo kainai, nuo kurios ir skaičiuojami įvairūs mokesčiai.

3.3. Ilgalaikių sutarčių pajamų ir sąnaudų apskaita

Daugelis ūkio subjektų planuojantys statybas rengia rangovų konkursus, kurie teikia pasiūlymus dėl statybos darbų. Užsakovui įvertinus visus rangovų pasiūlymus, atsižvelgiant į kriterijus: sumas, terminus, sudaroma statybos sutartis, kurioje numatomas rangovo įsipareigojimas per sutartyje numatytą terminą pastatyti statinį arba atlikti kitus darbus. Sutartys gali būti skirtingos, priklausomai nuo to kokios statybos vyksta. 25- amė Verslo apskaitos standarte „Statybos ir kitos

ilgalaikės sutartys“ susitarimas dėl fiksuotos sumos arba pastatyto objekto dalies, kurią rangovas gauna kaip atlygį baigęs darbus ir atidavęs naudoti statybos objektą, yra vadinamas fiksuotų kainų sutartis. Tačiau statant atsiranda įvairių, tiek rangovo tiek užsakovo pakeitimų įforminamų papildomais susitarimais ir jie gali lemti vėlesnį sutarties kainos kitimą. Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse yra nustatyta, kad rangovas, statybos metu padaręs išvadą, kad reikalingi nenumatyti darbai, dėl kurių būtina didinti sutarties kainą, privalo apie tai pranešti užsakovui. Jei tai neįvykdoma, rangovas netenka teisės reikalauti iš užsakovo sumokėti už papildomus darbus, išskyrus atskirus atvejus numatytus Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse.

Galimi ir kiti susitarimo būdai, kuriais padengiamos rangovo numatytos ar kitokiu būdu nustatytos išlaidos, remiantis sutartyje nurodytomis prielaidomis.

Norint įgyvendinti duomenų kaupimo bei pajamų ir išlaidų palyginimo principus įmonėse, vykdančiose ilgalaikes sutartis, labai svarbu laiku ir teisingai užfiksuoti apskaitoje patirtas išlaidas ir uždirbtas pajamas. Įmonėse, kuriose produkcijos gamybos ciklas ilgesnis nei vieneri metai, pajamos pripažįstamos pagal faktiškai atliktus darbus. Taigi šiuo atveju pajamos apskaitoje pripažįstamos taikant iš dalies atliktų darbų būdą, pajamos ir išlaidos bei bendrasis pelnas pripažįstami, kai atliekama tam tikra ilgalaikių darbų dalis. Todėl norint apskaičiuoti uždirbtų pajamų dydį, būtina įvertinti darbų užbaigtumo laipsnį, kurį įvertinti ypač sunku. Galimi užbaigtumo laipsnio nustatymo būdai:

- išlaidų palyginimo;
- atlikto darbo vienetai.

Nustatant atliktų darbų dalį dažniausiai naudojama išlaidų palyginimo būdas. Pagal jį darbų užbaigtumo laipsnis nustatomas lyginant jau padarytas išlaidas su prognozuojamomis išlaidomis visiems darbams atlikti. Nustačius faktiškai atliktų darbų dalį yra apskaičiuojama, kokia pajamų dalis turi būti pripažinta per ataskaitinį laikotarpį. Dažniausiai problema iškyla, kai atliekami papildomi darbai, kurie nėra įtraukti į sutartį ir patiriamos išlaidos. Nesant garantijų, kad užsakovas sutiks sumokėti už papildomus darbus, tokios pajamos negali būti pripažįstamos. Tačiau taikant išlaidų palyginimo būdą labai svarbu patikimai įvertinti sutarties rezultatus. Pagal Tarptautinius apskaitos standartus patikimam rezultatui įvertinti turi būti šios sąlygos:

- turi būti įmanoma nustatyti visas pajamas, kurias įmonė gaus kai įvykdys ilgalaikę sutartį;
- turi būti įmanoma įvertinti sutarties užbaigtumo laipsnį ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir būsimąsias išlaidas, kurios būtinos sutarčiai įvykdyti;
- turi būti įmanoma nustatyti išlaidas, kurios yra susijusios su sutarties vykdymu ir jas palyginti su praėjusių laikotarpių analogiškais išlaidomis.

Daugelis statybos organizacijų jau seniai atskirai apskaito kiekvienos statybos sutarties pajamas ir sąnaudas, nors ankstesni norminiai aktai to nereikalavo. Dabar tai jau tampa privaloma, nes 25-asis Verslo apskaitos standartas „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“ reikalauja kiekvieną sutartį pripažinti atskiru pajamų ir sąnaudų apskaitos objektu.

Manytume, kad statybos išlaidos turi būti apskaitomos detalizuotose bendrose visoms sutartims sąskaitose, pagal išlaidų pobūdį. Aiškinamajame rašte reikėtų atskleisti apibendrintą informaciją, kuri būtų aiški ne tik rašto sudarytojui, bet ir jos naudotojui, mokesčių administratoriui.

Pripažintas pajamas iš sutarčių, kurios dar nėra įformintos perdavimo aktais, kuriuos reglamentuoja Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, siūlytume registruoti kaupimų sąskaitoje, nes taip pripažinus pajamas atsiranda užsakovo įsipareigojimas tas sumas sumokėti. Kol atlikti darbai neperduoti užsakovui, nėra prievolės nuo apskaičiuotų pajamų skaičiuoti ir mokėti Pridėtinės vertės mokesťį.

Apskaičiuotas sumas būtina išskirti atskiroje sąskaitoje, kad būtų galima valdyti pinigų srautus. Registruojant užsakovų įsiskolinimus yra nurodomi sumokėjimo terminai ir pagal tai yra kontroliuojamos gautinos sumos. Turėdami tokią sąskaitą visada žinosime, kokie darbai nėra visiškai baigti, bei neperduoti užsakovams.

Pagal sutarties darbų įvykdymo lygio įvertinimo metodą pajamos pripažįstamos pelno (nuostolių) ataskaitose tų ataskaitinių laikotarpių, kuriuose buvo atliekami darbai ir su kuriais jos yra susijusios. Tačiau jei kokios nors sutarties išlaidos viršija bendrą sutarties sumą, perviršis turi būti pripažįstamas sąnaudomis.

Statybos sutarties išlaidas, kurios vėliau bus pripažįstamos sąnaudomis per sutarties vykdymo laikotarpį, sudaro:

- išlaidos, kurios yra tiesiogiai susijusios su konkrečia įprastinės veiklos sutartimi-medžiagos, nuomojami įrenginiai, darbuotojų atlyginimai, subrangovų paslaugos ir kt.;
- Bendros sutarties veiklai priskirtinos išlaidos, kurios gali būti pagrįstai paskirstytos vykdomoms sutartims – tai įvairios statybos priežiūros išlaidos, draudimai ir kt.

Statybos sutarčių išlaidoms negalima priskirti:

- Pardavimo išlaidų
- Paskolų išlaidų, net jei jos skirtos sutartims vykdyti
- Bendrųjų ir administravimo išlaidų
- Tyrimų bei plėtros išlaidų, kurių užsakovo ir rangovo sutartyje nenumatyta kompensuoti
- Vykdytą sutartį nenaudojamų įrenginių nusidėvėjimo išlaidų.

Statybos sutartims priskiriamos išlaidos, kurios yra susidariusios nuo sutarties pasirašymo iki jos visiško įvykdymo. Statybos sutarties pajamų pripažinimą lemia statybos sutarties rezultatų patikimas įvertinimas ir įmonės pagrįstas ekonominės naudos gavimas ateityje. Tačiau rezultatų įvertinimas yra abstraktus dalykas, ypač kai statybos vyksta ilgą laiką, todėl siūloma atliktų darbų apimtį įvertinti proporcingai dirbtoms žmogaus darbo, įrengimų naudojimo objekte valandoms arba galima apskaičiuoti pagal projekto atliktų darbų kiekį.

3.4. Aidėjų apskaita

Pajamų ir sąnaudų palyginimo principas reikalauja, kad sąnaudos finansinėje apskaitoje būtų pripažintos tuomet, kai jos uždirbamos atitinkamos pajamos. Tik tuomet pajamų ir sąnaudų skirtumas teisingai atspindės faktinį įmonės veiklos rezultatą – pelną arba nuostolius. Tai padaryti nesunku, kai sąnaudų patyrimą galima susieti su turto naudojimu – pinigėmis išmokomis, atsargų ar kito turto sunaudojimu, turto vertės mažinimu nudėvint ir panašiai. Daug sudėtingiau laiku pripažinti sąnaudas, kurios susijusios su įmonės išsipareigojimų didėjimu. Ypač kai tokio išsipareigojimo susidarymo nepatvirtina joks kreditoriaus išrašytas dokumentas. Tokiais atvejais sąnaudos neretai iš viso nepripažįstamos tol, kol faktiškai nepadengiamas išsipareigojimas. Tačiau taip pažeidžiamas pajamų ir sąnaudų kaupimo bei palyginimo principas.

Atidėjimais laikomi tokie išsipareigojimai, kurių galutinės padengimo sumos arba įvykdymo laiko negalima tiksliai nustatyti, tačiau galima patikimai įvertinti.

Atidėjų apskaita iki 2004 m. nebuvo aiškiai reglamentuota ir nuo 2004 m. įsigaliojęs 19 Verslo apskaitos standartas „Atidėjimai, neapibrėžtieji išsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“ nustatė atidėjų įvertinimo, apskaitos ir pateikimo finansinėje atskaitomybėje tvarką.

Atidėjimai gali būti pripažįstami, jeigu atitinka bendruosius atidėjų pripažinimo kriterijus:

- 1) įmonė turi teisinį išsipareigojimą arba neatšaukiamą pasižadėjimą, kurį lėmė praeities įvykiai;
- 2) tikėtina, kad teisiniam išsipareigojimui ar neatšaukiamam pasižadėjimui įvykdyti reikės naudoti turimą turtą;
- 3) išsipareigojimų suma gali būti patikimai įvertinta.

Teisinių išsipareigojimų atsiradimo pagrindas gali būti sutartys, teisės aktų reikalavimai, teismų ir kitų institucijų sprendimai, įmonės vadovybės sprendimai, kuriuos privalu vykdyti. Prisiimdama išsipareigojimus įmonė įgyja tam tikras prievoles.

Atidėjų pripažinimo pagrindas gali būti ir neatšaukiamas įmonės pasižadėjimas, t. y. vienašališkas įmonės išsipareigojimas, kuriuo kiti rinkos dalyviai tiki. Tokio pasižadėjimo patikimumą lemia, kai pasižadėjimą suteikianti įmonė yra patikima, be to, ankstesnė įmonės veikla

rodo, kad įmonė tokius pasižadėjimus vykdo. Svarbiausia, kad pasižadėjimas turi būti dokumentuotas ir viešas.

Dar viena svarbi teisinio įsipareigojimo ar neatšaukiamo pasižadėjimo sąlyga – įmonė savo veiksmais negali išvengti būsimų išlaidų. Tiek teisinis įsipareigojimas, tiek neatšaukiamas pasižadėjimas atsiranda teisės aktu arba tarpusavio susitarimu, kai antroji šalis įgyja teisę reikalauti įvykdyti prievoles. Taigi juridine prasme teisinis įsipareigojimas bei neatšaukiamas pasižadėjimas yra tas pats.

Jeigu balanso sudarymo dieną nėra aišku, ar yra įsipareigojimas, atidėjimas neturėtų būti pripažįstamas. Tokiu atveju užbalansinėse sąskaitose registruojami neapibrėžtieji įsipareigojimai, kurie atskleidžiami tik aiškinamajame rašte.

Pavyzdžiui, įmonės vadovai pasirašytu garantiniu raštu įsipareigojo padengti dukterinės įmonės įsipareigojimus, jeigu ši nesugebėtų vykdyti priimtų prievolių. Toks įsipareigojimas neatitinka atidėjimui pripažinti keliamos sąlygos, nes neaišku, ar įmonei teks dengti dukterinės įmonės skolas. Faktas, kad įmonė pasirašė tokį garantinį raštą, ir galima jo suma turėtų būti atskleisti finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte.

Teisinis įsipareigojimas arba neatšaukiamas pasižadėjimas turi būti susiję su praeities įvykiais ar praeities įvykiu. Ši reikalavimą lemia pajamų ir sąnaudų kaupimo principas, t. y. sąnaudos yra pripažįstamos, kai uždirbamos atitinkamos pajamos, nors dalis tokias sąnaudas atitinkančių išlaidų, kaip turto sunaudojimo, pinigų išmokėjimo ir panašiai, gali būti patiriamos ir vėlesniais laikotarpiais. Būtent įmonės įsipareigojimas ateityje daryti tam tikras išlaidas ir yra viena iš būtinų atidėjimo pripažinimo sąlygų.

Jeigu įsipareigojimas siejamas su ateities įvykiais, atidėjimas yra nepripažįstamas, nes atitinkamos pajamos dar nėra uždirbtos.

Įsipareigojimai įvertinami suma, tai yra kiek įmonei kainuos padengti įsipareigojimą. Apibendrintai galima konstatuoti, kad atidėjimas gali būti pripažintas tik tuomet, kai įmanoma patikimai įvertinti, kiek savo turimų ekonominių išteklių (turto ar pinigų) įmonė turės sunaudoti įsipareigojimui padengti. Jeigu sumos įvertinti neįmanoma, tokie įsipareigojimai pripažįstami neapibrėžtaisiais įsipareigojimais. Kita vertus, jeigu įsipareigojimo sumą galima tiksliai nustatyti (pavyzdžiui, apskaičiuotos mokėtinos baudos), toks įsipareigojimas laikomas įprastiniu įsipareigojimu, o ne atidėjimu.

Kaip minėta, viena iš atidėjimų pripažinimo būtinų sąlygų – turi būti įmanoma patikimai įvertinti atidėjimo sumą, kuri įvertinti yra labai sunku. Todėl atidėjimų dydis įvertinamas remiantis patirtimi, ekspertų vertinimais, atsižvelgiant į pobalansinius įvykius ir panašiai. Nustatydamos atidėjimų sumą, įmonės turi atsižvelgti ne tik į balanso sudarymo dieną esamą padėtį, bet ir į numatomus pasikeitimus. Pavyzdžiui, įmonė planuoja įsigyti naujas, aukštesnio techninio lygio

stakles ir naudoti jas atlikdama parduotos produkcijos garantinį remontą. Sudarydama atidėjimą garantiniam remontui, įmonė turi įvertinti ir planuojamą išlaidų sumažėjimą dėl įsigytų naujų staklių.

19-asis Verslo apskaitos standartas „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“ reikalauja, kad atidėjimų suma turi parodyti numatomų būsimų išlaidų, reikalingų įsipareigojimams padengti, dabartinę vertę. Savaiame aišku, kad laikui bėgant pinigai dėl infliacijos nuvertėja, vėlesniais laikotarpiais tiems patiems darbams atlikti tenka išleisti daugiau pinigų. Todėl jeigu numatomi pinigų vertės pokyčiai, planuojamų išlaidų suma turi būti diskontuojama t.y. perskaičiuojama į dabartinę jų vertę.

Atidėjimai gali būti labai įvairūs:

- galimoms baudoms sumokėti;
- garantiniams įsipareigojimams vykdyti;
- nuolaidoms, kurias pirkėjai gauna nupirkę tam tikrą kiekį prekių;
- žalai kompensuoti.

Atidėjimai negali būti sudaromi būsimiems turto vertės sumažėjimams, nurašymui dėl galimų stichinių nelaimių, valiutos kurso kritimui ir kitiems būsimiems veiklos nuostoliams. Jie neatitinka įsipareigojimų apibrėžimo ir atidėjimų sudarymo kriterijų: įmonė neturi jokio teisinio įsipareigojimo ar neatšaukiamo pasižadėjimo, kurį būtų lėmęs koks nors praeities įvykis. Atidėjimai taip pat negali būti sudaromi turto straipsnių vertei koreguoti. Pavyzdžiui, abejotinos skolos turi būti nurašomos į sąnaudas mažinant skolų sumą, o ne didinant įsipareigojimus sudarant atidėjimus.

Atidėjimai, atsižvelgiant į numatomą įsipareigojimų įvykdymo terminą, skirstomi į ilgalaikius ir trumpalaikius. Jei atidėjimai skirti vienerių finansinių metų įsipareigojimams vykdyti, jie laikomi trumpalaikiais, jei ilgesnių nei vieneri finansiniai metai – ilgalaikiais atidėjimais.

Atidėjimus pateikiant finansinėje atskaitomybėje, einamųjų metų atidėjimų dalis neišskiriama. Įsipareigojimų įvykdymo terminas ir suma tiksliai nėra žinomi (nustatytas atliekant įvairius įvertinimus), todėl šią apytiksliai nustatytą sumą dar skaidant pagal laikotarpius gauti rezultatai bus visiškai netikslūs. Todėl netikslinga iš ilgalaikių atidėjimų išskirti einamųjų metų dalį.

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sudarytų atidėjimų sumos turi būti peržiūrimos ir, jeigu reikia, tikslinamos. Jei atidėjimų sumos tiksliai nustatyti neįmanoma, įvykdžius įsipareigojimą, dalis atidėjimų gali likti nepanaudota. Svarbu atkreipti dėmesį, kad atidėjimai gali būti naudojami tik tiems tikslams, kuriems jie buvo sudaryti, todėl likusi nepanaudota atidėjimo dalis metų pabaigoje turi būti nurašoma.

Atskleidžiant informaciją apie atidėjimus finansinėje atskaitomybėje, aiškinamajame rašte turi būti nurodyti atidėjimų sudarymo principai, per metus sudarytų atidėjimų ar kitokio atidėjimų

padidėjimo sumos, per metus panaudotos ar kitaip nurašytos atidėjimų sumos, numatomi atidėjimų padengimo terminai.

Finansinėje apskaitoje, siekiant įgyvendinti palyginimo principą, formuoti atidėjimus privalu. Tačiau mokesčių prasme atidėjimai leidžiamais atskaitymais nepripažįstami. Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 17 straipsnį 2-ąją dalį ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskiriami tik specialieji kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimai. Visi kiti atidėjimai leidžiamais atskaitymais nepripažįstami.

Atidėjimų išlaidos leidžiamais atskaitymais pripažįstamos tik tada, kai jos faktiškai patiriamos.

3.5. Kaupimų apskaita

Iki Verslo apskaitos standartų įsigaliojimo kaupimų apskaitą reglamentavo Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. spalio 27 d. nutarimas Nr. 804. Šiuo nutarimu patvirtintoje Pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaitoje tvarkoje buvo nurodyta, kad per ataskaitinį laikotarpį gautos įplaukos, kurios nelaikomos pajamomis, nurodomos balanse kaip įmonės įsipareigojimai. Per ataskaitinį laikotarpį padarytos išlaidos, kurios nelaikomos sąnaudomis, nurodomos balanse kaip turtas.

Panašios ir Verslo apskaitos standartų nuostatos, kur 10-ajame Verslo apskaitos standarte „Pardavimo pajamos“ nurodoma, kad pajamos pripažįstamos vadovaujantis kaupimo principu ir apskaitoje registruojamos tada, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimą. Pajamos pagal Verslo apskaitos standartą pripažįstamos, jeigu įvykdytos tam tikros sąlygos.

Pagal palyginimo principą pajamos ir sąnaudos, susijusios su tuo pačiu sandoriu, turi būti pripažįstamos tą patį ataskaitinį laikotarpį. Sąnaudos pripažįstamos tuomet, kai jos uždirba atitinkamas pajamas. Tačiau pajamos negali būti pripažintos, jeigu negalima patikimai įvertinti sąnaudų – tokiu atveju visos už parduotas prekes jau gautos sumos yra pripažįstamos įsipareigojimais arba būsimų laikotarpių pajamomis.

11-ame Verslo apskaitos standarte „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“ nurodoma, kad sąnaudomis pripažįstama tik ta ankstesnių ir ataskaitinio laikotarpių išlaidų dalis, kuri tenka per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms. Išlaidos, kurios nesusijusios su ataskaitinio laikotarpio pajamų uždirbimu, bet skirtos pajamoms uždirbti būsimais laikotarpiais, apskaitoje registruojamos ir finansinėje atskaitomybėje pateikiamos kaip turtas. Turto dalis, skirta pajamoms uždirbti būsimais laikotarpiais, turi būti priskirta sąnaudoms nurodytais laikotarpiais

Ypatinga neuždirbtų pajamų, laikomų įsipareigojimais, ir sąnaudoms nepriskirtinų išlaidų, laikomų turto, rūšis yra nuolat besikaupiančios pajamos ir sąnaudos. Anksčiau balanse jos buvo registruojamos atskirtos nuo kitų turto ir įsipareigojimų straipsnių. Balanse buvo išskirtos atskiros

eilutės *Sukauptos (gautinos) pajamos ir ateinančio laikotarpio sąnaudos* ir *Sukauptos sąnaudos ir ateinančio laikotarpio pajamos*.

Įsigaliojus Verslo apskaitos standartams, patvirtintose formose atskirų kaupimams skirtų straipsnių neliko. Tačiau tai nereiškia, kad apskaitoje neliko tokios kategorijos kaip kaupimai. 2-ame Verslo apskaitos standarte „Balansas“ nurodyta, kad:

- sukauptos pajamos pateikiamos gautinų sumų straipsniuose;
- ateinančio laikotarpio sąnaudos pateikiamos išankstinių apmokėjimų straipsniuose;
- sukauptos sąnaudos pateikiamos kitų įsipareigojimų straipsniuose;
- ateinančio laikotarpio pajamos pateikiamos gautų išankstinių apmokėjimų straipsniuose.

2-ame Verslo apskaitos standarte „Balansas“ nurodoma, jeigu kaupimų straipsniuose sumos yra reikšmingos, jos gali būti rodomos atskirose eilutėse ir paaiškinamos aiškinamajame rašte. Kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje šias sumas reikia peržiūrėti ir patikslinti, pakoreguoti sąskaitas.

Sukauptos pajamos yra ypatinga skolų įmonei rūšis, o ateinančių laikotarpių sąnaudos yra ypatinga išankstinių apmokėjimų rūšis. Jos uždirbamos nuolat t.y. kiekvieną dieną, valandą, minutę ar net sekundę. Tik tuo jos ir skiriasi nuo atskiroje sąskaitoje apskaitomų išankstinių apmokėjimų ar kitoje sąskaitoje apskaitomų prekybinių skolų. Sukauptų sąnaudų ir ateinančių laikotarpių pajamų esminis skirtumas nuo gautų avansų ir apskaitomų kitų įsipareigojimų irgi tas pats – pajamų uždirbimas ir sąnaudų patyrimas, susijęs su laiko tėkme.

Iki Verslo apskaitos standartų įsigaliojimo kaupimai buvo išskiriami atskirose eilutėse turto ir įsipareigojimų dalyse. Įsigaliojus Verslo apskaitos standartams, jie neišskiriami, nebent sumos būtų labai reikšmingos ir įmonė pati nuspręstų papildyti balanso formą. Neišskiriant balanse į atskirą eilutę, kaupimų sąskaitose užregistruotas sumas teisingiau klasifikuoti pagal vieną principą, nes kaupimai patenka į atitinkamus balanso straipsnius pagal savo pobūdį. Apskaitos organizavimo požiūriu toks būdas yra daug mažiau racionalus, nes laikotarpio pabaigoje apskaitininkai turi tikrinti visas gautinų ir mokėtinų skolų sąskaitas ir ieškoti, ar jose nėra kaupimų, kuriuos reikia koreguoti.

Susiduriama su tinkamu kaupimų apskaitos organizavimu. Tai priklauso nuo daugelio aplinkybių kaip įmonės pasirinktos apskaitos politikos, buhalterijos darbuotojų kvalifikacijos, buhalterinės apskaitos kompiuterizavimo ir pan.

Kaupimų sąskaitas rekomenduojama išskirti iš įprastinių turto ir įsipareigojimų sąskaitų, nes jas reikia nuolat stebėti, kontroliuoti ir koreguoti. Priešingu atveju, rengiant finansinę atskaitomybę, balanse gali būti pateikiama klaidinga informacija apie įmonės turta, įsipareigojimus ir veiklos rezultatus. Taip gali atsitikti dėl to, kad bendrose turto ir įsipareigojimų sąskaitose apskaitomos kaupimų sumos gali būti nepastebėtos ir buhalteriai gali atlikti ne visus koregavimus. Peržiūrint

visas gautinas ir mokėtinas sumas, ieškant kaupimų bus gaištama nepalyginti ilgiau, kai kaupimų apskaitai bus išskiriamos atskiras subsąskaitas.

Pavyzdiniame sąskaitų plane, parengtame pagal Verslo apskaitos standartą, kaupimų apskaitai išskirtos tik dvi sąskaitos:

- (2436) *Sukauptos gautinos pajamos*
- (4483) *Sukauptos sąnaudos*.

Sudarant individualų įmonės sąskaitų planą, pirmiausia būtina įvertinti nuostatą, kad kaupimuose užregistruotos sumos gali būti priskirtos tiek trumpalaikiams, tiek ilgalaikiams išsipareigojimams ar gautinoms sumoms. Gauti ar sumokėti išankstiniai apmokėjimai taip pat turėtų būti atskirti nuo įprastinių nekoreguotinių išankstinių apmokėjimų, be to, jie taip pat turi būti sugrupuoti pagal gavimo ar apmokėjimo terminus į trumpalaikius ir ilgalaikius.

Organizuodamos kaupimų apskaitą, visus kaupimus įmonės gali apskaityti vienoje grupėje, kaip buvo iki Verslo apskaitos standartų įsigaliojimo, naudojant 29 ir 49 sąskaitų grupes, o sudarydamos balansą – atitinkamai turto ar išsipareigojimų grupei priskirtiną sumą įrašyti į tam skirtą balanso eilutę. Taip sudarytame sąskaitų plane patogiau registruoti ūkines operacijas, tačiau sunkumų kyla rengiant įmonės finansinę atskaitomybę. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje reikia peržiūrėti visas kaupimų sąskaitose užregistruotas sumas ir priskirti jas atitinkamiems balanso straipsniams, todėl automatiškai parengti atskaitomybės nepavyks.

Kitas būdas palengvinantis apskaitininko darbą – kaupimams skirtas subsąskaitas įvesti atitinkamose turto ir išsipareigojimų sąskaitų grupėse. Parengtas sąskaitų planas turi būti labai detalus, nes beveik kiekvienoje gautinų ar mokėtinų sumų sąskaitose gali būti apskaitomi kaupimai. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje būtina peržiūrėti visas sąskaitas, kuriose gali būti užregistruotos kaupimų sumos, siekiant įsitikinti, kad jose nėra sumaišytų ir įskaičiuotų kitų laikotarpių pajamų ir sąnaudų sumų. Taigi naudojant taip sudarytą sąskaitų planą atskaitomybė gali būti parengta daug lengviau ir paprasčiau.

Be pateiktų specialiai kaupimams skirtų sąskaitų naudojimo, kiekvienoje įmonėje kaupimų apskaita gali būti organizuota skirtingai priklausomai nuo daugelių priežasčių.

Vienas iš būdų išskirti kaupimų sąskaitas iš bendro buhalterinio sąskaitų plano sąrašo – suteikti joms tam tikrą ypatybę. Įmonės naudojamoje kompiuterio programose prieš sąskaitos numerį leidžiama nurodyti papildomą simbolio lauką. Toks kaupimų išskyrimas leistų lengviau atlikti koreguojančius įrašus ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sudarant metinę finansinę atskaitomybę ir nepaklysti sąskaitų plane.

Kaupimų sąskaitose gali būti registruojamos ne tik tolygiai besikaupiančios pajamos ar sąnaudos. Tam tikrais atvejais jos gali būti naudojamos ne tik kaupimams registruoti.

12-ajame Verslo apskaitos standarte „Ilgalaikis materialusis turtas“ nagrinėjant ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, rekonstravimo, remonto išlaidų apskaitą, nurodoma, kad „tam tikrais atvejais, pagal techninio eksploatavimo ar panašias sąlygas, ilgalaikis materialusis turtas turi būti remontuojamas nustatytais laikotarpiais, kad būtų užtikrintas saugus ir patikimas jo naudojimas. Tai gi remonto išlaidas įmonė turi pripažinti turtu, ateinančių laikotarpių sąnaudomis ir nurašyti į sąnaudas per laikotarpį iki kito numatomo to turto remonto“.

Įmonės savo apskaitos politikoje turi nustatyti, kaip kiekvienu konkrečiu atveju bus pripažįstamos ir nurašomos tokio pobūdžio išlaidos: ar apskaitomos sąskaitoje *Būsimų laikotarpių sąnaudos* -kai visi kaupimai apskaitomi vienoje grupėje, o pildant balansą priskiriami atitinkamam balanso straipsniui, ar atitinkamoje ilgalaikio materialiojo turto grupėje, specialiai išskirtoje subsąskaitoje.

12-ojo Verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“ 38 punkte nurodoma, kai nuomotojas nekompensuoja nuomininko patirtų turto rekonstravimo ar remonto išlaidų, šios išlaidos pripažįstamos nuomininko veiklos sąnaudomis tą laikotarpį, kurį jos buvo patirtos. Jeigu rekonstravimo ar remonto išlaidų pripažinimas sąnaudomis tą patį laikotarpį, kurį jos buvo patirtos, reikšmingai iškraipytų veiklos rezultatus, šios išlaidos registruojamos kaip turtas ir pripažįstamos sąnaudomis per likusį nuomos laikotarpį. Tokiu atveju patirtos išlaidos turi būti registruojamos kaip ilgalaikis materialusis turtas, kuris sąnaudomis pripažįstamas per likusį nuomos laikotarpį.

Manytume, kad ir šiuo atveju pagal pasirinktą apskaitos politiką patirtas nuomojamo turto remonto išlaidas, kurių nurašymas reikšmingai iškraipytų ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatus, galima apskaityti ne ilgalaikio materialiojo turto, bet kaupimų sąskaitose kai visi kaupimai apskaitomi vienoje grupėje.

Verslo apskaitos standarto nuostatose galima būtų rasti ir daugiau pavyzdžių, kai pasirenkamos kaupimų sąskaitos, kuriose registruojamos ne tik tolygiai besikaupiančios pajamos ar sąnaudos.

Apibendrinant galima teigti, kad pagrindinis požymis, apibūdinantis kaupiamąsias pajamas ir sąnaudas, yra teikiamų ar gaunamų paslaugų matavimo vienetas, išreikštas laiku. Su tokiomis paslaugomis susijusios skolos ir įsipareigojimai turėtų būti fiksuojami specialiose sąskaitose, kad nepasiklystume tarp įvairių sąskaitų. Tačiau tam tikrais atvejais šiose sąskaitose gali būti užregistruotos kaupimais nelaikomos pajamos arba sąnaudos. Tačiau dėl to, kad tokioms sumoms būtina skirti daugiau dėmesio, jas nuolat stebėti, atlikti koregavimus, būtina jas atskirti nuo kitų turto ir įsipareigojimų sąskaitų.

Nors kaupimų sąskaitų likučiai nuolat kinta, jie, kaip ir kiti turto bei įsipareigojimų straipsnių likučiai, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turi būti inventorizuojami. Atliekant

besikaupiančių pajamų ir sąnaudų sąskaitų likučių inventORIZACIJA, jiems patikslinti taikoma ta pati tvarka, kaip ir inventorizuojant įmonės gautinas ir mokėtinas sumas.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Darbe apibūdomos sąnaudos ir pajamos, jų esmė ir pripažinimo kriterijai. Apžvelgti ir pajamas bei sąnaudas reglamentuojantys dokumentai, jų skirtumai. Remiantis išnagrinėta literatūra, padarytos tokios darbo išvados bei pateikti pasiūlymai:

1. Buhalterinė apskaita – vieninga sistema sutelktos, nepertraukiamos, savitarpio tarpiais ryšiais susijusios informacijos dokumentinio atvaizdavimo apie vieneto ūkinę – finansinę veiklą, jos apdorojimas, apibendrinimas ir pateikimas tolimesnių valdymo sprendimų priėmimui.
2. Sąnaudos- ekonominės naudos sumažėjimas dėl turto sunaudojimo, turto pardavimo, turto netekimo arba turto vertės sumažėjimo ar įsipareigojimų prisiėmimo per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to sumažėja nuosavas kapitalas, išskyrus tiesioginį jo mažinimą.
3. Sąnaudų pripažinimas vadovaujantis kaupimo principu yra gana sudėtingas, todėl reikalauja aukštos apskaitininkų kvalifikacijos. Kur kas paprasčiau pajamas registruoti tada, kai gaunami pinigai, o sąnaudas, - kai jie išleidžiami (pagal pinigų apskaitos principą). Tokia apskaitos vedimo tvarka yra gerokai paprastesnė, bet ir apskaitos rezultatai šiuo atveju gali būti labai netikslūs.
4. Sąnaudos siejamos su įmonės turto ar jo vertės sumažėjimu arba įsipareigojimų sumažėjimu ar padidėjimu. Jos siejamos su įmonės ekonominės naudos mažėjimu. Sąnaudos mažina įmonės ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatą bei nuosavą kapitalą.
5. Sąnaudų pripažinimo principai: palyginamumas – neutralumas – turinio svarba.
6. Veiklos sąnaudos ir parduotų prekių savikaina – tai vieni iš pagrindinių sąnaudų straipsnių, ne tik turinčių įtaką finansinėje apskaitoje išvedamam rezultatui, bet ir sąlygojantys apmokestinamojo pelno dydį
7. Sąnaudos, susijusios su pajamomis, uždirbtomis per ataskaitinį laikotarpį, pripažįstamos ir įregistruojamos apskaitoje bei pateikiamos metinėje finansinėje atskaitomybėje nepriklausomai nuo pinigų išleidimo laiko. Metinė finansinė atskaitomybė, kaip ir pati veikla, sudaro uždara ciklą ir tiksliai atspindi kiekvieną veiklos stadiją.
8. Ne visos per ataskaitinį laikotarpį patirtos išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis ir ne visos sąnaudos pripažįstamos išlaidomis. Siekiant tikslios veiklos apskaitos, įmonė sąnaudas, patirtas uždirbant ataskaitinio laikotarpio pajamas, turi registruoti apskaitoje ir pateikti metinėje finansinėje atskaitomybėje pagal duomenų kaupimo ir

- pajamų bei sąnaudų palyginimo principus. Išlaidos, kurios buvo padarytos per ataskaitinį laikotarpį, bet nepripažintos sąnaudomis, nurodomos balanse kaip turtas.
9. Prekybos įmonės į parduotų prekių savikainą skaičiuoja prekių pirkimo pakoreguota kainą, jų atsivežimo, draudimo pervežant šias prekes, sandėliavimo, paruošimo naudoti ir kitas panašias išlaidas, kurios atsiranda perkant prekę, kol jos patenka į įmonės sandėlius.
 10. Parduotų prekių savikainos rodiklis visuomet siejamas su ataskaitiniu laikotarpiu parduota produkcija ir suteiktomis paslaugomis. Į šį rodiklį turi būti įskaitoma tik ta išlaidų dalis, kuri buvo padaryta per ataskaitinį laikotarpį parduotai produkcijai pagaminti ar paslaugoms suteikti.
 11. Parduotų prekių savikainos nustatymas priklauso nuo įmonės taikomo atsargų apskaitos būdo.
 12. Kitos veiklos, finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis kai jos patiriamos, neatsižvelgiant į faktinį pinigų išleidimo momentą ar įmonės įsiskolinimų atsiradimo laiką.
 13. Įmonės finansinės ataskaitos turėtų būti pakankamai detalios ir aiškios valdymo personalui. Finansinių ataskaitų sudarymo procesas t.y. kokiu būdu pirminiuose apskaitos dokumentuose esanti informacija patenka į finansines ataskaitas, įmonėje neturėtų būti vien vyriausiojo buhalterio darbas, nes nuo to priklauso ir minėtų ataskaitų duomenų patikimumas. Negalima leisti, kad keičiantis vyriausiems buhalteriams nukentėtų duomenų apie įmonės veiklą nuoseklumas, palyginamumas, kad būtų pažeistas duomenų atvaizdavimo apskaitoje pastovumo principas.
 14. Būtina apskaitoje naudojamą sąskaitų planą suderinti su valdymo poreikiais įmonės ūkinės veiklos analizei ir planavimui vykdyti. Sąskaitų planas neturėtų būti atmestinais paruoštas ir tik dėl formalių reikalavimų apskaitos tvarkai įmonėje jos vadovo patvirtintas.
 15. Jei sąnaudų dydžio neįmanoma patikimai įvertinti, tai pajamos apskaitoje negali būti pripažinamos. Tokiu atveju už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas gautos sumos yra įmonės įsipareigojimai.
 16. Pagrindinis požymis, apibūdinantis kaupiamąsias pajamas ir sąnaudas, yra teikiamų ar gaunamų paslaugų matavimo vienetas, išreikštas laiku. Su tokiomis paslaugomis susijusios skolos ir įsipareigojimai turėtų būti fiksuojami specialiose sąskaitose.
 17. Pardavimo pajamos- tai ekonominės naudos padidėjimas dėl prekių ir paslaugų teikimo per ataskaitinį laikotarpį, pasireiškiantis įmonės turto padidėjimu arba įsipareigojimų sumažėjimu, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus

papildomus savininkų įnašus. Svarbiausias yra tai, kad pardavus prekes ar paslaugas gaunama ekonominė nauda, kuri pasireiškia įmonės turto padidėjimu arba išipareigojimų sumažėjimu.

18. Pardavus prekes ar suteikus paslaugas, apskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis didina ne pajamas, bet pripažįstamas kaip išipareigojimas valstybei.
19. Kiekviename įstatyme, nutarime reglamentuojančiame apskaitą, pajamų grupavimas yra vis skirtingas ir įmonės diegdamos apskaitos politiką, turi pajamas sugrupuoti taip, kad nepažeistų įstatymų ir juos lydinių aktų.
20. Jei įmonė neperduoda rizikos susijusios su parduotomis prekėmis, toks sandoris nelaikomas pardavimu ir, be abejo, pajamos nepripažįstamos. Įprasta, kad pardavimo pajamos pripažįstamos išrašius pardavimo dokumentus. Tačiau retais atvejais, kai yra pagrįstų abejonių, kurios gali lemti veiklos įstatymų neapibrėžtumą, pardavimo pajamos pripažįstamos tik toms abejonėms išnykus.
21. Jeigu yra aplinkybių, kurios neleidžia patikimai įvertinti pardavimo sąnaudų, pardavimo pajamos tuo laikotarpiu nepripažįstamos ir visos už parduotas prekes jau gautos sumos yra pripažįstamos kaip išipareigojimais- būsimų laikotarpių pajamos.
22. 10–jame Verslo apskaitos standarte „Pardavimo pajamos“ rizikos perdavimas asocijuojasi su ekonominės naudos gavimu, o Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme tai asocijuojasi su Pridėtinės vertės mokesčio sąskaitos- faktūros išrašymu ir prekės ar paslaugos apmokestinimu.
23. Garantinio aptarnavimo išlaidos siejamos ne su tuo laikotarpiu, kada prekė yra remontuojama, bet su jos pardavimo laikotarpiu, nes garantinis aptarnavimas – viena iš pardavimo sąlygų. Todėl garantinio aptarnavimo sąnaudas reikia pripažinti iš anksto, nelaukiant faktinių darbų
24. Atidėjimų garantiniam aptarnavimui atlikti apskaita būtų tiksliausia, jeigu kiekvienai parduotai prekei būtų formuojamas atskiras atidėjimas. Tačiau tai nerealu. Todėl atidėjimai sudaromi tam tikroms prekių grupėms ar visai parduotai produkcijai. Dėl šios priežasties laikotarpio pabaigoje likus nepanaudotam atidėjimo likučiu, jis nenurašomas ir naujas atidėjimas neformuojamas, o tik patikslinamas. Be to, atidėjimas gali būti tikslinamas, dėl remonto įkainių pasikeitimo ar darbams atlikti reikalingų medžiagų pabrangimo.
25. Gautos sumos už konsignacines ar komiso prekes bus fiksuojamos kaip pardavimo pajamos. Komitentas išrašys sąskaitą-faktūrą tik tuomet, kai komisionierius pateiks ataskaitą apie parduotas prekes. Taigi bus užfiksuotos pajamos už prekes, kurių komisionierius nebuvo pirkęs

26. Išsimokėtinai parduotų prekių apskaita taikant eilinės įmokos ar sąnaudų padengimo būdus yra pakankamai sudėtingas, reikalaujantis daug darbo sąnaudų ir sunkiai praktiškai įgyvendinamas procesas. Pardavimo pajamos mokestinėje apskaitoje pripažįstamos išsiuntus produkciją, o jų suma lygi pardavimo kainai, nuo kurios ir skaičiuojami įvairūs mokesčiai.
27. Parduodant prekes išsimokėtinai uždirbtos pardavimo pajamos už prekes ar suteiktas paslaugas fiksuojamos apskaitoje prekių pardavimo ar paslaugos suteikimo dieną.
28. Norint įgyvendinti duomenų kaupimo bei pajamų ir išlaidų palyginimo principus įmonėse, vykdančiose ilgalaikes sutartis, labai svarbu laiku ir teisingai užfiksuoti apskaitoje patirtas išlaidas ir uždirbtas pajamas. Įmonėse, kuriose produkcijos gamybos ciklas ilgesnis nei vieneri metai, pajamos pripažįstamos pagal faktiškai atliktus darbus. Taigi šiuo atveju pajamos apskaitoje pripažįstamos taikant iš dalies atliktų darbų būdą, pajamos ir išlaidos bei bendrasis pelnas pripažįstami, kai atliekama tam tikra ilgalaikių darbų dalis. Todėl norint apskaičiuoti uždirbtų pajamų dydį, būtina įvertinti darbų užbaigtumo laipsnį, kurį įvertinti ypač sunku.
29. Pripažintas pajamas iš ilgalaikių sutarčių, kurios dar nėra įformintos perdavimo aktais, kuriuos reglamentuoja Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, siūlytume registruoti kaupimų sąskaitoje, nes taip pripažinus pajamas atsiranda užsakovo įsipareigojimas tas sumas sumokėti.
30. Statybos sutarties pajamų pripažinimą lemia statybos sutarties rezultatų patikimas įvertinimas ir įmonės pagrįstas ekonominės naudos gavimas ateityje. Tačiau rezultatų įvertinimas yra abstraktus dalykas, ypač kai statybos vyksta ilgą laiką, todėl siūloma atliktų darbų apimtį įvertinti proporcingai dirbtoms žmogaus darbo, įrengimų naudojimo objekte valandoms arba galima apskaičiuoti pagal projekto atliktų darbų kiekį.
31. Kaupimų sąskaitas rekomenduojama išskirti iš įprastinių turto ir įsipareigojimų sąskaitų, nes jas reikia nuolat stebėti, kontroliuoti ir koreguoti. Priešingu atveju, rengiant finansinę atskaitomybę, balanse gali būti pateikiama klaidinga informacija apie įmonės turtą, įsipareigojimus ir veiklos rezultatus.
32. Sudarant individualų įmonės sąskaitų planą, pirmiausia būtina įvertinti nuostatą, kad kaupimuose užregistruotos sumos gali būti priskirtos tiek trumpalaikiams, tiek ilgalaikiams įsipareigojimams ar gautinoms sumoms. Gauti ar sumokėti išankstiniai apmokėjimai taip pat turėtų būti atskirti nuo įprastinių nekoreguotinų išankstinių apmokėjimų, be to, jie taip pat turi būti sugrupuoti pagal gavimo ar apmokėjimo terminus į trumpalaikius ir ilgalaikius.

LITERATŪRA

1. 10- asis Verslo apskaitos standartas „Pardavimo pajamos“.
2. 11 – asis Verslo apskaitos standartas „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“
3. 12 – asis Verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“
4. 19 – asis Verslo apskaitos standartas „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“
5. 2– asis Verslo apskaitos standartas „Balansas“
6. 24 – asis Verslo apskaitos standartas „Pelno mokestis“
7. 25 – asis Verslo apskaitos standartas „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“
8. 3 – asis Verslo apskaitos standartas „Pelno (nuostolio) ataskaita“
9. 5 – asis Verslo apskaitos standartas „ Pinigų srautų ataskaita“
10. Bagdžiūnienė V. (2005) *Apskaitos politika* Vilnius ISBN 9955-608-21-8
11. Bagdžiūnienė V. (2005) *Finansinė atskaitomybė* Vilnius ISBN 9955-485-58-4
12. Bagdžiūnienė V. (2005) *Įmonių veiklos planavimas ir apskaita* Vilnius : Conto litera ISBN 9986-836-19-0
13. Bajoriūnaitė B., Ališauskiatė-Paulavičienė J. (2004) Atidėjimų apskaita ir mokestiniai ypatumai, *Apskaitos ir mokesčių apžvalga* UAB „Pačiolis“, nr. 12 (119), psl. 26-29. ISSN 1392-3722
14. Daryll E. Ray *Crop Agriculture Faces Long-Term Price and Income Problems* [interaktyvus] APAC [žiūrėta 2006 03 20] Prieiga per internetą: <<http://apacweb.ag.utk.edu/ppap/pp01/testimony.doc>>
15. Finansų ministro įsakymas Nr. 40 „Dėl skolų beviltiškumo ir pastangų šioms skoloms susigrąžinti įrodymo bei beviltiškų skolų sumų apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“ 2006 m. kovo 8 d. Nr. 1K-099
16. Gerika K., Individualių įmonių pajamų ir sąnaudų pripažinimo ypatumai, *Apskaitos, audito ir mokesčio aktualijos* Vilnius 2004 11 22 Nr.44, 2004 12 29 Nr. 45, 2004 12 06 Nr. 46, 2004 12 13 Nr.47, 2005 01 03 Nr. 1, 2005 01 10 Nr. 2
17. Gudaitienė O. (2005) *Buhalterinė apskaita*. Vilnius. ISBN 9955-519-53-3
18. K.Glaveckas *Rinkos ekonomika ir valstybinis reguliavimas*, Konsultacinė firma “Baltica”, 1990 193-218
19. Kalčinskas G. (2003) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius : UAB „Pačiolis“. ISBN 9955-04-082-3
20. Kancerevyčius G. (2004) *Finansai ir investicijos*. Kaunas : "Smaltijos" leidykla, ISBN 9955-551-40-2

21. Lazauskas J.(2005) *Įmonių ūkinės ir komercinės veiklos ekonominė analizė* Vilnius: Technika ISBN 9986-05-778-7
22. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675 Vilnius, Valstybės žinios 2001, Nr. 110-3992
23. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751, Vilnius, Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271
24. Lietuvos Respublikos vyriausybės nutarimas „Dėl ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir metinės finansinės atskaitomybės“ Valstybės žinios, 1993, Nr. 58-1123
25. Nagienė A. (2005) Statybos sutarčių pajamų ir sąnaudų apskaita. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, Vilnius: UAB „Pačiolis“, nr. 6 (132), psl.17-23. ISSN 1392-3722
26. Pajamų ir leidžiamų atsiskaitymų pripažinimas sandoriuose su tikslinėse zonose registruotomis įmonėmis
27. *Pasiūlymai dėl pelno nesiekiančių juridinių asmenų finansinės apskaitos ir mokesstinės atskaitomybės suderinamumo* (2005) [interaktyvus]. LLRI projektas „Lietuvos teisinės bazės gerinimas nevyriausybinų organizacijų veiklos ir plėtros atžvilgiu“ [žiūrėta 2006 02 26]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrinka.lt/Tyrimai/Imones/Apskaita.phtml>>
28. Pavyzdinis sąskaitų planas. Valstybės žinios, 2004 01 22, Nr. 12-377
29. Smalenskas G. (1997) *Finansinė atskaitomybė ir jos rodikliai*, Lietuvos informacinis institutas, ISBN 9986-12-148-5
30. Stačiokas R. (2005) *Turto apskaita įmonėje* Kaunas : Technologija, ISBN 9955-09-805-8
31. Stončiuvienė N. *Pajamų ir sąnaudų apskaita* [interaktyvus]. Valstiečių laikraštis [žiūrėta 2006 02 26]. Prieiga per internetą: <http://www.valstietis.lt/HTML/Priedai/Verslas/Buhalterija/2dalis.htm>
32. Švelginienė L. (2003) *Kaupimai neišnyko, Apskaitos ir mokesčių apžvalga* Vilnius: UAB „Pačiolis“, nr. 9 (123), psl.10-18. ISSN 1392-3722
33. Švelginienė L. (2003) *Pardavimo pajamų apskaita pagal verslo apskaitos standartus*, Vilnius: UAB „Pačiolis“, nr. 11 (113), psl.9-13. ISSN 1392-3722
34. Valys A. *Teisingai supraskime sąvokas: išlaidos, sąnaudos, kaštai*, Ekonomika ir vadyba -98, 1998 04 23 – 24, p.428 – 429
35. Valužis K. (2001) *Apskaitos problemos* Vilnius : UAB "Viltis" ISBN 9986-454-51-4
36. Valužis K.(1999) *Apskaitos metodika*. Vilnius. ISBN 9986-454-38-7
37. *Verslo apskaitos standartai: kaip juos taikyti praktiškai*. (2005). Vilnius: UAB „Pačiolis“. 192 psl. ISBN 9955-04-137-4

38. Vinauskienė D.(2005) *Kaip sudaryti 2005-ųjų finansinių metų atskaitomybę ir apskaičiuoti pelno mokestį* Vilnius ISBN 9955-9833-0-2
39. Warren C. (2000) *Financial accounting* Cincinnati: South Western Publishing Company
40. Zakalskienė R. (2004) Prekybinių nuostolių apskaita, *Apskaitos ir mokesčių apžvalga* Vilnius: UAB „Pačiolis“, nr. 5 (119), psl. 26-29. ISSN 1392-3722
41. Zinkevičienė D. (2004) *Pajamų samprata ekonomikoje ir apskaitoje*. Tiltai Nr.1, psl. 29-35

SANTRAUKA

ADUKAUSKAITE Reda (2006) *Problems of actual expenditure and income proof*. MBA Graduation Paper. Kaunas University, Kaunas faculty of Humanities, Department of finance.

SUMMARY

While restructuring financial accounting in accordance to International Accounting Standards requirements was confirmed the order of expenditure and income accounting recognition. But some points of the order are discrepant or hardly implemented in the practice. So in this paper the subject of research is expenditure and income.

Incomes – the economics benefit increase through period under review incomes or assets increase form or decrease debts, trough increase property. Incomes have to be acknowledge, registrate and present in the accounting, when commodity sold, or total incomes can be reliable estimate. The trade book-keepers want to know parts of incomes. For that incomes have to be accumulated by the kinds. For that we use 5 class synthetic accountants.

Expenditure – the reduction of economic benefits as a result of consumption, sale, loss or reduction in value of assets or assumption of liabilities during the reporting period resulting in the reduction of equity, other than its direct reduction.

Costs are recognized on accrual and comparison basis in the reporting period during which the related income is earned, regardless of the time of spending the money.

Recognized as costs is only that part of expenses of the previous and reporting periods, which is related with income earned during the reporting period. Expenses that are not related with income earned during the reporting period, but are intended for earning income in future periods are registered in accounting and presented in financial statement as assets. Part of assets which is intended for earning income in future periods should be recognised as costs during the specified periods. When the use of certain assets will generate income during several reporting periods in future and due to that the association between income and costs can be determined only approximately, costs are recognized using indirect recognition methods, for example depreciation and amortization of non-current assets.

The main condition to recognize earned income is that production would be sold and the buyer would become responsible for all risk through the benefit.

While selling of production by instalments it is not purposive to apply the ways of ordinary payment or defrayment of expenditure for registration of payments, because the principle of data accumulation is disturbed. Accounting become complex. It is necessary to registered total sum from the sales for the purpose of taxes.

1 PRIEDAS

Pajamų atvaizdavimas pavyzdiniame sąskaitų plane

5	PAJAMOS
50	Pardavimo pajamos
500	Pardavimo pajamos
	500 Pardavimo pajamos
	505 Suteiktų paslaugų pajamos
509	Nuolaidos, grąžinimai (-)
52	Kitos veiklos pajamos
	5211 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas
	5221 Kitos netipinės veiklos pajamos
53	Finansinės-investicinės veiklos pajamos
	532 Dividendų pajamos
	533 Baudų ir delspinigių pajamos
	534 Investicijų perleidimo pelnas
	535 Palūkanų pajamos
	536 Teigiama valiutų kursų pasikeitimo įtaka
	538 Investicijų perkainojimo pajamos
	539 Kitos finansinės-investicinės veiklos pajamos
54	Pagautė
59	Pelno paskirstymas
	591 Praėjusių metų nepaskirstytasis pelnas
	592 Pervedimai iš rezervų
	593 Nepaskirstytasis nuostolis
	594 Akcininkų įnašai nuostoliams padengti

2 PRIEDAS

Sąnaudų atvaizdavimas pavyzdiniame sąskaitų plane

SĄNAUDOS

- 60 Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina**
 - 600 Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina
 - 6000 Parduotų prekių savikaina
 - 6001 Suteiktų paslaugų savikaina
 - 6002 Pirkimai
 - 6003 Tiesioginės gamybos išlaidos
 - 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos
 - 6005 Atsargų padidėjimas / sumažėjimas
 - 609 Nuolaidos, grąžinimai (-)
- 61 Veiklos sąnaudos**
 - 610 Pardavimų sąnaudos
 - 6100 Komisinių tretiesiems asmenims sąnaudos
 - 6101 Pardavimų paslaugų sąnaudos
 - 6102 Skelbimų ir reklamos sąnaudos
 - 6103 Darbuotojų darbo užmokesčio ir su juo susijusios sąnaudos
 - 6104 Kitos pardavimo sąnaudos
 - 6105 Gautos nuolaidos (-)
 - 611 Bendrosios ir administracinės sąnaudos
 - 6110 Nuomos sąnaudos
 - 6111 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos
 - 6112 Mokėjimų tretiesiems asmenims sąnaudos
 - 6113 Draudimo sąnaudos
 - 6114 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios išlaidos
 - 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos
 - 6116 Amortizacijos sąnaudos
 - 6117 Abejotinų skolų sąnaudos
 - 6118 Kitos bendrosios sąnaudos
 - 6119 Gautos nuolaidos (-)
 - 612 Veiklos mokesčių sąnaudos
 - 6121 Kelių mokesčio sąnaudos

- 6122 Nekilnojamojo turto mokesčio sąnaudos
- 6123 Neatskaitomo PVM sąnaudos
- 6124 Aplinkos teršimo mokesčio sąnaudos
- 6125 Kitų mokesčių sąnaudos
- 613 Turto vertės sumažėjimo sąnaudos
 - 6131 Atsargų vertės sumažėjimo sąnaudos
 - 6132 Nematerialaus turto vertės sumažėjimo sąnaudos
 - 6133 Materialaus ilgalaikio turto vertės sumažėjimo sąnaudos
 - 6134 Kito turto vertės sumažėjimo sąnaudos
- 614 Atidėjimų sąnaudos
- 615 Kitos administracinės sąnaudos
- 62 Kitos veiklos sąnaudos**
 - 621 Ilgalaikio turto perleidimo nuostolis
 - 622 Kitos sąnaudos
- 63 Finansinės-investicinės veiklos sąnaudos**
 - 630 Palūkanų sąnaudos
 - 632 Investicijų vertės sumažėjimo sąnaudos
 - 633 Investicijų perleidimo nuostolis
 - 635 Baudų ir delspinigių sąnaudos
 - 636 Neigiama valiutų kursų pasikeitimo įtaka
 - 637 Kitos finansinės-investicinės veiklos sąnaudos
 - 638 Investicijų perkainojimo sąnaudos
- 64 Netekimai**
- 65 Pelno mokesčiai**
 - 651 Ataskaitinių metų pelno mokesčiai
 - 652 Pervedimai į atidėtuosius pelno mokesčius
- 69 Pelno paskirstymas**
 - 690 Praėjusių metų nepaskirstytasis nuostolis
 - 691 Pervedimai į įstatymo nustatytus rezervus
 - 693 Nepaskirstytasis pelnas
 - 692 Pervedimai į kitus rezervus
 - 694 Dividendai
 - 696 Kiti paskirstymai