

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Verslo administravimo studijų programa
Kodas 62103S101

DAIVA KARKAZIENĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS SUDERINAMUMO MODELIS

Kaunas 2007

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

DAIVA KARKAZIENĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS SUDERINAMUMO MODELIS

Darbo vadovas _____
(parašas)

doc. dr. Rasa Kanapickienė

Magistrantas _____
(parašas)

Darbo įteikimo data _____

Registracijos Nr. _____

Kaunas 2007

TURINYS

LENTELIŲ SĄRAŠAS.....	4
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS.....	4
ĮVADAS.....	5
1. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS TEORINIAI ASPEKTAI	7
1.1 Apskaitos politikos sąvokos interpretavimas.....	8
1.1.1 Įmonės finansinės apskaitos tvarkymo ir finansinės atskaitomybės parengimo politiką nustatantys aspektai ir jų dalys.....	12
1.1.2 Įmonės mokestinės apskaitos vedimo ir mokestinės atskaitomybės parengimo politiką nustatantys aspektai ir jų dalys.....	15
2.1 Finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimai.....	21
2.1.1 Nuolatiniai neatitikimai ir jų susidarymo priežastys.....	23
2.2.2 Laikinieji neatitikimai ir jų susidarymo priežastys.....	24
2. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS SUDERINIMO PROBLEMOS	28
2.1 Finansinės ir mokestinės apskaitos tyrimo organizavimas.....	28
2.2 Finansinės ir mokestinės apskaitos derinimas Lietuvos organizacijose.....	31
3. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS SUDERINAMUMO MODELIS	39
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	48
SANTRAUKA	50
SUMMARY	52
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	54
PRIEDAI.....	57

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė Apskaitos politikos apibrėžimai	10
2 lentelė Apskaitos politikos aspektai ir jų dalys	13
3 lentelė Mokestinės apskaitos organizaciniai aspektai	18
4 lentelė Bendrieji derinimo principai	22
5 lentelė Finansinės ir mokestinės apskaitų neatitikimų kilmė	24
6 lentelė Įskaitomųjų ir apmokestinamųjų skirtumų palyginimas	26
7 lentelė Klausimyno parengimo scenarijus	30
8 lentelė Tiriamųjų darbų trukmė	31
9 lentelė Apskaitos būdų metodų pasirinkimo įvertinimas	37
10 lentelė Ilgalaikiam materialiam turtui apskaityti būdų ir metodų pasirinkimas	38
11 lentelė Sąskaitų plano naudojimas ataskaitoms	40
12 lentelė Užbalansinių sąskaitų pasirengimo struktūra	41
13 lentelė Nuolatinių neatitikimų praktinis atvaizdavimas	42
14 lentelė Užbalansinių sąskaitų parengimo registrai	
15 lentelė Laikinių neatitikimų praktinis atvaizdavimas	45
16 lentelė Atidėtojo mokesčio atvaizdavimas	45

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Įmonės apskaitos politikos samprata	11
2 pav. Mokesčių planavimo tikslai	16
3 pav. Įmonės mokesčių politika	17
4 pav. Finansinės ir mokestinės apskaitos aspektų suderinimas	20
5 pav. Laikinių neatitikimų įtaka įvairių ataskaitinių laikotarpių veiklos rezultatams	25
6 pav. Akcininkų dalyvavimas įmonės valdyme	32
7 pav. Turto ir įsipareigojimų santykio įvertinimas	33
8 pav. Įmonės įsipareigojimų sudėtis	33
9 pav. Informacijos kaupimo būdai apmokestinamajam pelnui apskaičiuoti.....	35
10 pav. Suvestinės sąskaitos mokestinei apskaitai atvaizdavimas	46

IVADAS

Temos aktualumas. Lietuvai įstojus į Europos Sąjungos gretas, kaip ir kitose šalyse vyksta apskaitos harmonizavimo procesai. Finansinių ataskaitų harmonizavimas nėra tikslas suvienodinti finansinę su mokestine apskaita. Harmonizavimo tikslas yra parengti, palyginamas finansines ataskaitas dėl to, kad būtų pašalintos kliūtys tarptautiniam nuosavybės ir finansinės informacijos judėjimui. Daugelis Europos valstybių, (tarp jų ir Lietuva) orientuojasi į Tarptautinius apskaitos standartus, todėl kartu su vis platesniu Tarptautinių apskaitos standartų taikymu daugelyje pasaulio šalių pastebima bendroji tendencija- mokesčių apskaičiavimo ir jų apskaitos atskyrimas nuo finansinės apskaitos ir atskaitomybės taisyklių. Finansinė ir mokestinė apskaitos dėl reglamentų neatitikimų, informacijos vartotojų skirtingų poreikių ir tapo dvi skirtingos sistemos, turinčios skirtingus tikslus. Čia iškyla būtinybė paaiškinti, kad praktiniu požiūriu toje pačioje įmonėje negali būti kelių apskaitos sistemų. Lietuvos respublikos įstatymai suteikia galimybę pasirinkti įmonei tinkamiausius apskaitos tvarkymo būdus. Įmonėje taikant atitinkamus apskaitos būdus ir metodus turi būti parengta apskaitos politika, kad būtų suderinti finansinės ir mokestinės apskaitos tikslai. Svarbiausi skiriamieji finansinės ir mokestinės apskaitos bruožai: finansinė apskaita skirta įmonės finansinei būklei įvardinti, naudojantis finansinėmis ataskaitomis, o mokestinė apskaita skirta mokesčių bazei apskaičiuoti ir mokesčių sumos teisingumui įrodyti.

Temos ištyrimo lygis: Buhalterinės apskaitos tvarkymas turi atitikti ne tiktai finansinės atskaitomybės sudarymo reikalavimus, bet ir sukaupti duomenis pelno mokesčiui apskaičiuoti. Teoriniuose ir praktiniuose darbuose mokesčių politikos tema yra labai mažai analizuojama ir pateikiama. Aprašydami apskaitos politikos formavimą autoriai G. Deveikis (2001), D. Mačernienė (2002) apie mokestinę apskaitą užsimenama vienu sakiniu - mokesčių skaičiavimui apibūdinti siūlo skirti atskirą dalį įsakyme ir plačiau apie ją neanalizuoja.

Tyrimo objektas: Finansinė ir mokestinė apskaitos sistemos.

Tikslas. Finansinė ir mokesčių tikslais tvarkomos apskaitos –išties dvi skirtingos sistemos. Tačiau praktiniu požiūriu toje pačioje įmonėje negali būti kelių apskaitos sistemų, kadangi atskira apskaitos rūšis turi turėti: atskirą sąskaitų planą ir atskirus dokumentus. Taigi, šio tyrimo tikslas sukurti finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumo modelį.

Minėtam tikslui pasiekti iškelti šie *uždaviniai*:

- Pagrindinių reglamentų, kurių reikia laikytis tvarkant apskaitą ir sudarant finansinę atskaitomybę, įvardinimas;
- Išanalizuoti apskaitos politikos sąvoką ir jos aspektus;
- Įvardinti mokestinės apskaitos politikos aspektus ir jų dalis;

- Išsiaiškinti dėl kokių priežasčių finansinėje apskaitoje apskaičiuotas įmonės veiklos rezultatas nesutampa su to paties laikotarpio apmokestinamuoju rezultatu;
- Įvardinti pagrindines problemas ir tendencijas, kylančias Lietuvos organizacijose dėl finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimų;
- Įvertinus tyrimo rezultatus, sukurti savitą finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumo modelį.

Darbe siekiama pagrįsti arba atmesti šias hipotezes:

- *Dauguma Lietuvos įmonių stengiasi patvirtinti apskaitos politikos taisykles, pagal mokesčių apskaičiavimo reikalavimus.*
- *Dėl apskaitos politikos pasirinkimo mokesčių tikslais, nukenčia finansinių ataskaitų išoriniai vartotojai.*

Darbo struktūra. Darbą sudaro 3 skyriai, pirmasis skirtas aptarti finansinę ir mokestinę apskaitą kaip dvi skirtingas sistemas apskaitos politikos aspektų požiūriu, įvardinti finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimų esmę ir susidarymo priežastis, antrajame skyriuje aprašytas empirinis tyrimas organizacijose, kuriuo remiantis įvardinamos problemos dėl finansinės ir mokestinės apskaitos suderinimo, hipotezių tikrinimas, trečioje dalyje pateikiamas finansinės ir mokestinės apskaitos paktinis suderinimas. Darbe yra 15 lentelių ir 10 paveikslų.

Tyrimo metodai. Darbo tikslui pasiekti buvo naudojama mokslinės ir įstatyminės literatūros analizė, kuri paremta lyginamuoju principu. Naudotasi antrinės, o taip pat pirminės informacijos rinkimo metodais, pastarasis vykdytas remiantis apklausa (jos rūšis – anketa).

Darbe naudoti literatūros šaltiniai. Darbas parengtas analizuojant apskaitą reglamentuojančius norminius aktus, Lietuvos ir užsienio autorių parengtais leidiniais, kurie daugiausiai yra mokomojo pobūdžio, kadangi mokslinių publikacijų šia tema stokojama. Taip pat naudotasi Lietuvos periodinių leidinių straipsniais.

Darbo apribojimai ir sunkumai. Plėtojant šią temą, reikėjo labai gerai išanalizuoti apskaitą reglamentuojančius norminius aktus, patikrinti jų aktualias redakcijas, kadangi norminiai aktai mūsų šalyje labai keičiami. Analizuojant įvairių autorių parengtus leidinius reikėjo nusistatyti, kuri informacija galiojanti kuri jau pasenusi. Renkant pirminius duomenis paminėtini tokie sunkumai: nenoras bendradarbiauti, apmaudu, jog kai kurie įmonių buhalteriai, kuriems yra šiuo metu labiausiai aktualios finansinės ir mokestinės apskaitos suderinimo problemos atsisakė sugaišti savo brangų laiką.

Darbo struktūros paaiškinimas. Darbą sudaro 3 dalys, 49 puslapiai, 10 paveikslų, 16 lentelių, 37 literatūros šaltiniai.

1. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS TEORINIAI ASPEKTAI .

Rinkos ekonomikos sąlygomis buhalterinė apskaita tampa įvairių ūkinių operacijų registravimo grupavimo apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams. (Gaidienė, 2001, p. 63). Lietuvai įstojus į Europos sąjungos gretas, vyksta apskaitos harmonizavimo procesai. Apskaitos harmonizavimas pasireiškia per reglamentavimą tarptautiniu mastu - per finansinių ataskaitų palyginimą. Siekiant galimybės, kad apskaitos ypač atskaitomybės sistemos būtų palyginamos tarpusavyje, kad būtų pašalintos kliūtys tarptautiniam ir nuosavybės ir finansinės informacijos judėjimui. Todėl ne tik Europos sąjungos šalys, bet ir kitos valstybės yra suinteresuotos, kad apskaitos, ir atskaitomybės sistema, būtų palyginamos tarpusavyje. Todėl bendruosius finansinės apskaitos ir atskaitomybės rodiklius derina ne tik skirtingos vienos šalies įmonės, bet ir įvairios valstybės.

Siekdami atspindėti tikrą įmonės ir jos veiklos būklę taip, kad šią informaciją teisingai suprastų visi jos vartotojai, apskaitininkai vadovaujasi - **Tarptautiniais apskaitos standartais** (toliau TAS). Pagal Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymo 3 straipsnio 3 dalį: „ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose, apskaitą tvarko pagal Tarptautinius apskaitos standartus“. Tačiau iš karto reikėtų pabrėžti, kad tie TAS nėra įstatymai, kurių reikalaujama griežtai ir be išlygų laikytis. A. Drevinsko (2002, p.16) nuomone :“ tarptautinius apskaitos standartus nereikėtų laikyti vien griežtais ir tiksliais nurodymais, kaip atlikti konkrečias buhalterinės apskaitos procedūras. Kiekviena valstybė, atsižvelgdama į nacionalinius ypatumus ir realias laiko būklės sąlygas, sukonkretina Tarptautinius apskaitos standartus - derina juos su savo interesais.“.

Europos Sąjungos valstybių apskaitininkai tvarkydami apskaitą vadovaujasi ne tik tarptautiniais apskaitos standartais, bet dar vienu svarbiu dokumentu - **Europos Sąjungos direktyvomis**. Europos Sąjungos direktyvos reglamentuoja buhalterinės apskaitos tvarkymo klausimus ir atskaitomybei kelia jau ne tiek rekomendacinio (kaip TAS), kiek direktyvinio pobūdžio reikalavimus. Europos Sąjungos narių įmonėms svarbiausios direktyvos yra **ketvirtoji**, **septintoji** ir **aštuntoji**. **Ketvirtoji** ES direktyva skirta įmonių metinei finansinei atskaitomybei parengti ir skelbti. **Septintoje** direktyvoje nagrinėjami įmonių rengiančių metinę finansinę atskaitomybę klausimai. **Aštuntoji** direktyva skirta audito organizavimo atlikimo ir atsakomybės temoms aptarti.(Stačiokas R., 2002, p32)]

TAS ir Europos sąjungos direktyvos nėra privalomi apskaitos taisyklių rinkiniai. Šių dokumentų tikslas – harmonizuoti apskaitą. (Gaidienė, 2001, p64) Todėl kiekviena valstybė turi parengti savo panašaus turinio ir pobūdžio standartus ir kitus vienodus apskaitos principus. Lietuvoje pagrindiniai norminiai aktai reglamentuojantys apskaitą yra šie:

1. *LR Buhalterinės apskaitos įstatymas (toliau BAI)* Šis Įstatymas nustato, ūkio subjektui užsiimančiam Lietuvoje bet kokia veikla ir siekiančiam pelno, buhalterinės apskaitos organizavimą ir tvarkymą.
2. *Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (tolia [FAI])* Šis Įstatymas nustato finansinės atskaitomybės parengimo tvarką, turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų įvertinimo sudarant finansinę atskaitomybę taisykles, metinio pranešimo parengimą.
3. *Lietuvos Respublikos įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas.* Šis Įstatymas reglamentuoja konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymą, konsoliduoto metinio pranešimo parengimą, tvirtinimą, skelbimą, audito atlikimą, nustato reikalavimus įmonėms, kurios privalo rengti konsoliduotą finansinę atskaitomybę
4. *Verslo apskaitos standartai.* (toliau –VAS) Šiais standartais privalo vadovautis ribotos civilinės atskaitomybės juridiniai asmenys, taip pat neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, kai savo nuožiūra nusprendžia sudaryti finansinę atskaitomybę.

Tačiau reikia pažymėti, kad normatyvinis apskaitos reguliavimas negali atspindėti visos įmonės apskaitos sistemos, užtikrinti objektyvų ūkinių operacijų registravimą, grupavimą ir apibendrinimą. Įmonės yra labai įvairios savo apimtimi, veiklos specifika, kuriose vyksta specifinių ūkinių operacijų, kurių apskaitos jokiais norminiais aktais negalima reglamentuoti. Todėl įmonių vadovai, vadovaudamiesi bendraisiais apskaitos principais bei valdžios patvirtintais norminiais aktais, neviršydami šiuose dokumentuose leidžiamų ribų, nustato įmonės apskaitos politiką.

Toliau analizuosime finansinę ir mokestinę apskaitą kaip dvi skirtingas sistemas per apskaitos politikos aspektus. Šiame skyriuje pristatomi teoriniai aspektai, susiję su finansinės ir mokestinės apskaitos parengimo būdais, metodais, taisyklėmis. Finansinė ir mokestinės apskaitos sritys turi skirtingus tikslus, jų metodologijos yra skirtingos, vadinasi įmonėje parengta apskaitos politika, taikant atitinkamus apskaitos būdus ir metodus turi būti tokia, kad būtų pasiekti visi apskaitos tikslai. Teorinėje apžvalgoje susipažįstame su apskaitos politikos sąvoka, įvardiname apskaitos politikos aspektų sudėtinės dalis finansinėje ir mokestinėje apskaitoje, bei didelį dėmesį skiriame aiškindami finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimų esmę ir priežastis. Ši finansinės ir mokestinės apskaitos apžvalga apskaitos politikos kontekste būtina giliau nagrinėjant reiškinį, padėsiantį sukurti finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumo modelį.

1.1 Apskaitos politikos sąvokos interpretavimas.

Norminiuose aktuose laisvas įmonių apskaitos taisyklių pasirinkimas keičiamas prievole pagal LR Buhalterinės apskaitos įstatymo 9 straipsnį kuris numato, kad: „ūkio subjekto vadovas turi parinkti apskaitos politiką ir ją įgyvendinti, atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, verslo pobūdį ir vadovaudamasis apskaitos standartais.“ Taigi ūkio subjekto vadovas turi parinkti apskaitos politiką, kitaip sakant apskaitos būdus, metodus ir principus su kuriais būtų siekiama ne tik tiksliai ir

teisingai fiksuoti įmonės vykdomas operacijas, bet ir atspindėtų įmonės veiklos rezultatus bei finansinę padėtį.

1 -ajame VAS „Finansinė atskaitomybė“ 27 p. yra pateikta nuoroda: „ Jei VAS nėra nurodyta, kurios nors ūkinės operacijos, įvykio registravimo ar pateikimo tvarkos, įmonė turi vadovautis apskaitos politika., kuri užtikrintų , kad finansinėje atskaitomybėje pateikta informacija: 1) būtų naudinga jos vartotojams; 2) teisingai parodytų įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus; 3) atspindėtų ūkinių operacijų ir įvykių turinį bei ekonominę prasmę, o ne tik formalius pateikimo rezultatus; 4) būtų nešališka ir neutrali; 5) būtų parengta vadovaujantis bendraisiais apskaitos principais; 6) būtų visais reikšmingais atžvilgiais išsami. Tokie reikalavimai yra labai platūs, kadangi visi reikalavimai susieti su apskaitos politika yra išbarstyti beveik visuose standartuose, bei kituose norminiuose aktuose. Todėl paruošti apskaitos politiką visos įmonės mastu, sukaupiant joje visus reikalavimus yra gana sudėtinga.

Tuo tarpu apskaitos politikai keliami dideli reikalavimai, t.y. įmonėje parengta apskaitos politika turi būti tokia, kad įmonės apskaitos informacija būtų: 1) *išsami*. Vadinsi turi būti į įmonės apskaitą įtraukta visa įmonei reikšminga informacija; 2) *reikiamu laiku*. Įmonėje pateikta informacija neturi atsilikti nuo valymo poreikių. Pavėluota informacija mažai vertinga arba visai nevertinga; 3) *objektyvi*. Tai reiškia, kad įmonėje negali būti neparodytų rezervų ar koki kiti nuslėpti netikslumai; 4) *ekonomiškai prasminga*. Deja, Lietuvos apskaitos metodologiniai dokumentai įtvirtina apskaitos turinio svarbą, o ne formą; 5) *suderinta*. Tai reiškia, kad įmonėje surašomi pirminiai apskaitos dokumentai, kurių pagrindu sudaromos visos kitos suvestinės, turi atitikti jų turinį ir esmę; 6) *racionali*. Įmonės apskaitos sistema turi atitikti įmonės apskaitos poreikius. (Bagdžiūnienė, 2004, p. 8):

Užsienyje terminas „apskaitos politika“ apibrėžiamas, kaip „valstybės, valdžios, verslo, individo ir kt. pasirinkta veiklos tvarka“. (The Oxford Dictionary for the Business Word, 1993). Taigi teigiama, kad politika yra nebūtinai valstybės valdžios nustatyta veiklos tvarka, bet labiau pasirinkta valstybinės valdžios, įmonės ar individo tvarka. (Rudžionienė, Kanapickienė, 2006, p. 5)

1 lentelėje pateikiame, kaip apskaitos politikos sąvoka apibrėžiama Lietuvos norminiuose aktuose, bei mokslo darbuose. (žr. 1 lentelę).

Apskaitos politikos apibrėžimai

Šaltinis	Apskaitos politikos apibrėžimas
A Dictionary of Accounting Oxford University Press	Apskaitos politika – tai įmonės patvirtinti specifiniai apskaitos duomenys kurių organizacija privalo laikytis ruošdama finansines ataskaitas.
8-asis TAS	Apskaitos politika yra tam tikri principai, pagrindai, konvencijos, taisyklės ir praktika, kurių ūkio subjektas vadovaujasi sudarydamas ir pateikdamas finansinę atskaitomybę.
LR BAĮ 9 str.; 7-asis VAS	Apskaitos politika - tai bendrieji apskaitos principai, apskaitos metodai ir taisyklės, skirti ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti
Deveikis, 2001, p.4	Apskaitos politika -tai būdas pačioms įmonėms nustatyti sau patogią tvarką silpnai, nesistemiškai, kartais ir prieštaringai reglamentuotoje apskaitoje.
Maniušytė, Kanapickienė, 2003, p. 67	Apskaitos politika -tai įmonėje taikomų apskaitos taisyklių, būdų, metodų, kurie neprieštarauja apskaitą reglamentuojantiems dokumentams ir atitinka strateginius įmonės tikslus bei informacijos poreikius, visuma, skirta įmonės apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti taip, kad ši atspindėtų “ tikrą ir teisingą” įmonės finansinę padėtį bei rezultatus.
Mačernienė, 2002, p.1	Apskaitos politika – tai apskaitos taisyklės, apskaitos tvarkymo priemonių, būdų ir metodų visuma, glaudžiai susieta su įmonės strateginiais tikslais, per kurią formuojama apskaitos informacija jos vartotojams: įmonės ir jos padalinių vadovams, akcininkams, investuotojams, kreditoriams, valstybinėms institucijoms ir kitiems

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal lentelėje pateiktus šaltinius

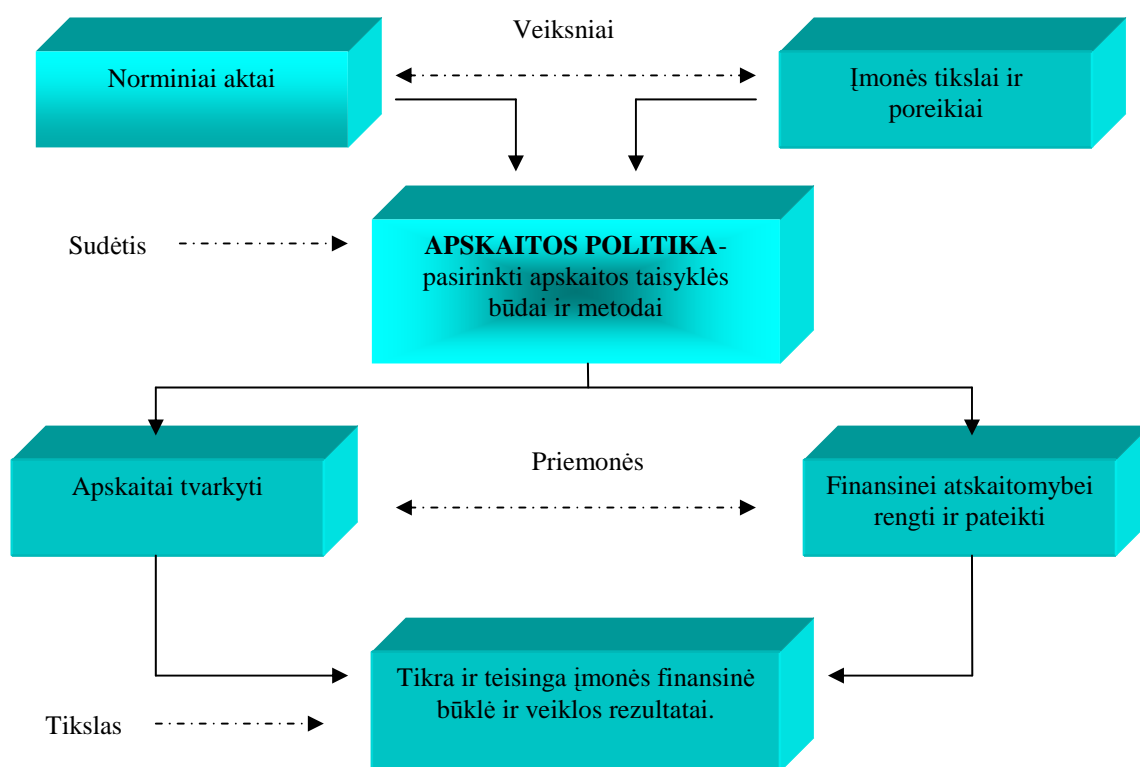
Analizuodami apskaitos politikos apibrėžimus pateiktus 1 lentelėje galime teigti, kad standartuose, bei norminiuose aktuose apskaitos politika apibrėžiama trumpai ir konkrečiai, kad tai principai, metodai, taisyklės skirti apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti. Autoriai Maniušytė (2003), Kanapickienė (2003), Mačernienė (2002) –pateikia platesnius apskaitos politikos apibrėžimus, įvardindami, kad tai įmonėje taikomų apskaitos tvarkymo priemonių, būdų metodų visuma, kurie turi atitikti įmonės strateginius tikslus, tenkinti vartotojų poreikius. Deveikis (2001) apskaitos politiką apibrėžime akcentuoja, kad įmonė svarbiausia turi nusistatyti sau patogią tvarką prieštaringai reglamentuotoje apskaitoje.

Susipažinę su apskaitos politikos apibrėžimo sąvokomis galime teigti, kad apskaitos politika tai būdas: 1) įmonei iš galimų apskaitos būdų ir metodų pasirinkti palankiausius, leidžiančius teisingai parodyti įmonės veiklą ir jos rezultatus; 2) reglamentuoti ir palengvinti apskaitos darbuotojų darbą; 3) išvengti funkcijų dubliavimo tvarkant apskaitą ir sudarant atskaitomybę; 4)

siekti, kad atskaitomybės informacija būtų suprantama jos vartotojams; 5) kontroliuoti konfidencialios informacijos naudojimą.

Praktiniu požiūriu, į apskaitos politikos sudėtį turėtų papildomai įeiti apskaitos metodai ir taisyklės mokestinės atskaitomybės sudarymui Taigi plačiau apskaitos politikos apibrėžimą įvardinsime: „*apskaitos politika* - tai įmonėje taikomi pasirinkti apskaitos būdai, metodai, neprieštaraujantys apskaitą reglamentuojantiems norminiams aktams ir nepažeidžiantys bendrųjų apskaitos principų, atitinkantys įmonės tikslus bei informacijos poreikius, skirti įmonės apskaitai tvarkyti finansiniu ir mokestiniu požiūriu, finansinei atskaitomybei sudaryti ir pateikti, kad ši atspindėtų tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę bei veiklos rezultatus.

Autoriai K. Rudžionienė, R. Kanapickienė (2006, p.6) siūlo išskirti iš apskaitos politikos apibrėžimo šiuos aspektus: 1) apskaitos politikos sudėtis; 2) apskaitos politiką lemiantys veiksniai; 3) apskaitos politikos įgyvendinimo priemonės; 4) apskaitos politikos tikslai. Šiems aspektams apibendrinti pateikiama sampratos schema. (1 pav.)



Šaltinis: RUDŽIONIENĖ., K. KANAPICKIENĖ, R. Įmonės apskaitos politika Lietuvoje, 2006, p. 6.

1 pav. Įmonės apskaitos politikos samprata

Pagal pateiktą sampratos schemą (žr.1 pav.) plačiau aptarsime aspektus. Apskaitos politikos sudėtį sudaro įmonės pasirinkti apskaitos būdai ir metodai. Pasirenkant apskaitos politiką būtina nepažeisti bendrųjų apskaitos principų, norminių aktų, įstatymų reglamentuojančių apskaitą.

Apskaitos politika priklauso nuo konkrečios įmonės tikslų, sąlygų ir poreikių. Pasirinkimą lemia dvi svarbiausios veiksnių grupės: norminiai aktai ir konkrečios įmonės pasirengti strateginiai tikslai ir informacijos poreikiai. Apskaitos politika įgyvendinimo priemonės, tai kad ji reikalinga apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti. Pagrindinis apskaitos politikos tikslas - atspindėti įmonės veiklos rezultatus, bei finansinę padėtį.

Apskaitos politikos procesas apima tris stadijas: 1) formavimo; 2) atskleidimo; 3) keitimo. Apskaitos politikos atskleidimo bei keitimo klausimus reglamentuoja 7 -asis VAS ir 8 -asis TAS. O formavimas yra visiškai nereglamentuojamas ir paliekamas pačios įmonės nuožiūrai. Apskaitos politikos turinį D Mačernienė (2002, p.2) .siūlo išdėstyti dviem variantais: 1) aprašyti visas parinktos apskaitos politikos nuostatas, bendruosius apskaitos principus, kuriais remiantis turi būti tvarkoma apskaita ir sudaroma finansinė atskaitomybė; 2) aprašyti atsižvelgiant į įmonės specifiką, tai kas individualu ir parinkta iš bendrųjų reglamentų ir nekartoti, kas yra privaloma pagal reglamentus. Įmonės vadovas parengtą įmonės apskaitos politiką turėtų įforminti savarankišku įsakymu.

1.1.1 Įmonės finansinės apskaitos tvarkymo ir finansinės atskaitomybės parengimo politiką nustatantys aspektai ir jų dalys.

Įmonės apskaitos politikos sprendimai yra priimami remiantis ekonomikos įtaka ir svarba. Dhaliwal (1982). Remiantis Holthausen'u ir Leftwich'u (1983, p. 77) įmonės politikai didele įtaką daro ekonomikos padariniai, kai pasikeitus valdžiai būtina planuoti apskaitos tvarką kuri įtakoja pinigų srautus, ar pasirinktus turto (apskaitos) būdus, kurie turi didele įtaką sprendimu priėmimui.

Apskaitos politika parenkama aptariant jos sudėtines dalis, t.y. apskaitos politikos elementus skirstant pagal šiuos aspektus: *techninį apskaitos politikos aspektą* – tai priemonių, naudojamų tvarkant apskaitą, visuma; *organizacinį apskaitos politikos aspektą* – tai apskaitos tarnybos darbo organizavimas; *metodinį apskaitos politikos aspektą* – tai apskaitoje taikomų būdų ir metodų visuma. Toliau aptarsime kokios sudėtinės dalys sudaro kiekvieną apskaitos politikos aspektą.

Remdamiesi K. Rudžionienės , R. Kanapickienės (2006), G. Deveikio (2001), D. Mačernienės (2002), V. Bagadžiūnienės (2005) nuomonėmis sukurta 2 lentelė, kurioje įvardiname kokios dalys sudaro finansinės apskaitos politikos aspektus.

Apskaitos politikos aspektai ir jų dalys

FINANSINĖS APSKAITOS POLITIKOS ASPEKTAI		
Organizaciniai aspektai	Techniniai aspektai	Metodiniai aspektai
<p><u>Svarbiausios dalys:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Apskaitos organizavimo būdo nustatymas; ✓ Atsakomybės pasidalijimas; ✓ Kasos ir banko operacijų organizavimas ✓ Įmonės darbuotojų kvalifikacija; ✓ Informacijos atskleidimo tvarka ir komercinių paslapčių saugojimas; ✓ Vidinės kontrolės sistemos sukūrimas. 	<p><u>Svarbiausios dalys:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Apskaitos sistema ✓ Sąskaitų planas; ✓ Apskaitos dokumentai ir jų saugojimo tvarka ✓ Laikotarpio pabaigos procedūros ✓ Inventorizacijos atlikimo tvarka ✓ Finansinė atskaitomybė ✓ Dokumentų saugojimo tvarka ✓ Apskaitos kompiuterizavimas ✓ Klaidų ir apgaulių nustatymas. 	<p><u>Svarbiausios dalys:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Bendrieji apskaitos principai ✓ Ilgalaikio turto apskaita ✓ Atsargų apskaita ✓ Skolų apskaita ✓ Nuosavo kapitalo apskaita ✓ Pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarka ✓ Dotacijų subsidijų apskaita ✓ Nuosavo kapitalo

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal: DEVEIKIS (2001); KAČINSKAS (2001, 2007); MANIUŠYTĖ, KANAPICKIENĖ (2004); MAČERNIENĖ (2002)

Tokiu būdu (žr.2 lentelę) galime teigti, kad *organizacinis apskaitos politikos aspektas* tai buhalterijos funkcijų nustatymas, jos darbo organizavimas, buhalterių darbo planavimas, kvalifikacijos kėlimas, apsirūpinimas normatyvine medžiaga. Todėl galime pritarti K. Rudžionienės, R. Kanapickienės (2006, p.10) nuomonei, kad: „apskaitos organizavimo būdas –pats svarbiausias organizacinis apskaitos politikos elementas nuo kurio priklauso tolesnis apskaitos tvarkymas įmonėje“. Buhalterinės apskaitos organizavimas turėtų prasidėti nuo įsakymo dėl apskaitos organizavimo įmonėje parengimo ir jo nuostatų keitimo tvarkos nustatymo. (Kalčinskas, 2007, p.169) Administracijos vadovui įstatymai palieka teisę pačiam asmeninio pasitikėjimo pagrindu pasirinkti asmenį kuris tvarkys apskaitą.

Pagal LR BAĮ 10 str. įmonių apskaitą gali tvarkyti: apskaitos tarnyba arba vyriausias buhalteris, apskaitos paslaugas teikianti įmonė bei pats vadovas - tik neribotos civilinės atsakomybės bendrovėse. Jeigu įmonė pasirenka, kad apskaitą tvarko apskaitos tarnyba arba vyriausias buhalteris, tuomet reikia tiksliai apibrėžti buhalterijos padalinio struktūrą , pareigų pasiskirstymą, bei atsakomybės pasidalijimą. Ir pagal LR BAĮ 11 str., vyriausias buhalteris ir apskaitos paslaugas teikianti įmonė atsako už buhalterinių įrašų teisingumą. Informacijos atskleidimo tvarka ir komercinių paslapčių saugojimas pagal LR BAĮ 22 str. įvardinamas kaip informacija, kuri nenurodoma finansinėje atskaitomybėje yra neskelbiama. Kiekvienos įmonės

vadovas turi sudaryti konfidencialios informacijos sąrašą ir su juo supažindinti darbuotojus. LR Konkurencijos įstatymo 16 straipsnio 4 dalis teigia, kad asmenys, kuriems komercinė paslaptis tapo žinoma dėl jų darbo ar kitokių sutartinių santykių su ūkio subjektu, gali naudoti šią informaciją praėjus ne mažiau vieneriems metams nuo darbo ar kitokių sutartinių santykių pasibaigimo. Šis norminis aktas bus apgintas tik tada, jei darbuotojai bus supažindinti su įmonės ar konfidencialios informacijos sąrašu.

Techninis apskaitos politikos aspektas- tai priemonių pasirinkimas ir naudojimas tvarkant apskaitą. Techninis aspektas (žr.2 lentelę) apima buhalterijų aprūpinimą skaičiavimo technika, bei kitomis buhalteriams dirbi reikalingomis techninėmis priemonėmis, taip pat dokumentų ir registru blankais. Techniniam aspektui priskiriamas ūkinių operacijų dokumentavimas, kaupimas archyvuose, inventorizavimas, ūkinių faktų registravimas buhalterinės apskaitos sąskaitose ir jų teisingas atspindėjimas finansinėje atskaitomybėje. Apskaitos tvarkymo technologija apima ir laikotarpio pabaigos procedūras, t.y. sąskaitų uždarymą. Šią apskaitos politikos sudedamąją dalį G. Kalčinskis (2007, p.173) įvardina kaip itin svarbią, nes tik tinkamai suorganizavus šią techninę sritį, pavyks tinkamai pasirengti naujam atskaitiniam laikotarpiui. Daug dėmesio tai pat turi būti skirta klaidų ir apgaulių prevencijai, jų išaiškinimui ir ištaisymui.

Metodinis apskaitos politikos aspektas – tai apskaitoje taikomų būdų ir metodų visuma. Reikia pasirinkti įmonei, jei priimtinausius būdus ir metodus, kurie normatyviniuose dokumentuose pateikiami tos pačios ūkinės operacijos kelio pasirinkimo alternatyvos. Tokių alternatyvių būdų šiandieninėje finansinėje apskaitoje (neretai turinčių įtakos apmokestinamojo pelno taisyklėms) yra daug. Tai minimalios ilgalaikio turto vertės pasirinkimas, nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo metodai, normatyvai, atsargų įvertinimo būdai, beviltiškų skolų, pajamų ir sąnaudų nustatymo būdai ir kt. Įmonė pasirinkdama apskaitos būdus taikydama apskaitos metodus, siekia ne tik tiksliai ir teisingai fiksuoti įmonės vykdomas operacijas, bet ir suformuoti tokius veiklos rezultatus, kurie būtų artimi įmonės vadovų siekiams. Nemažą finansinės apskaitos politikos metodikos dalį sudaro – kūrybinės apskaitos metodai. Jos pagrindinis tikslas - iš įstatymų (ar kitų apskaitą reglamentuojančių norminių aktų dokumentų) leidžiamų apskaitos būdų ir metodų pasirinkti tuos, kurie finansinėse ataskaitose leistų pateikti tokį veiklos rezultatą ar turto dydį, kokio norėtų įmonės vadovybė, žinoma, nepažeidžiant bendrųjų apskaitos principų. Kaip nurodo G. Deveikis (2001, p. 6), kad daugelis mūsų buhalterių galėtų būti apmokestinamojo pelno mažinimo tikri virtuozei. Tad šis "menas" perkeliamas ir į finansinę apskaitą, kurioje gausu įvertinimų - prognozuojamų dydžių. O prognozės niekada nebūna tikslios, be to, jų netikslumai dažniausiai išaiškėja tik įvykus prognozuotam įvykiui.

Renkantis apskaitos tvarkymo būdus ir metodus yra taip pat svarbu įvertinti jų poveikį ne tik atskaitinio laikotarpio, bet ir vėlesnių laikotarpių veiklos rezultatams. Klasikinis pavyzdys – kaip

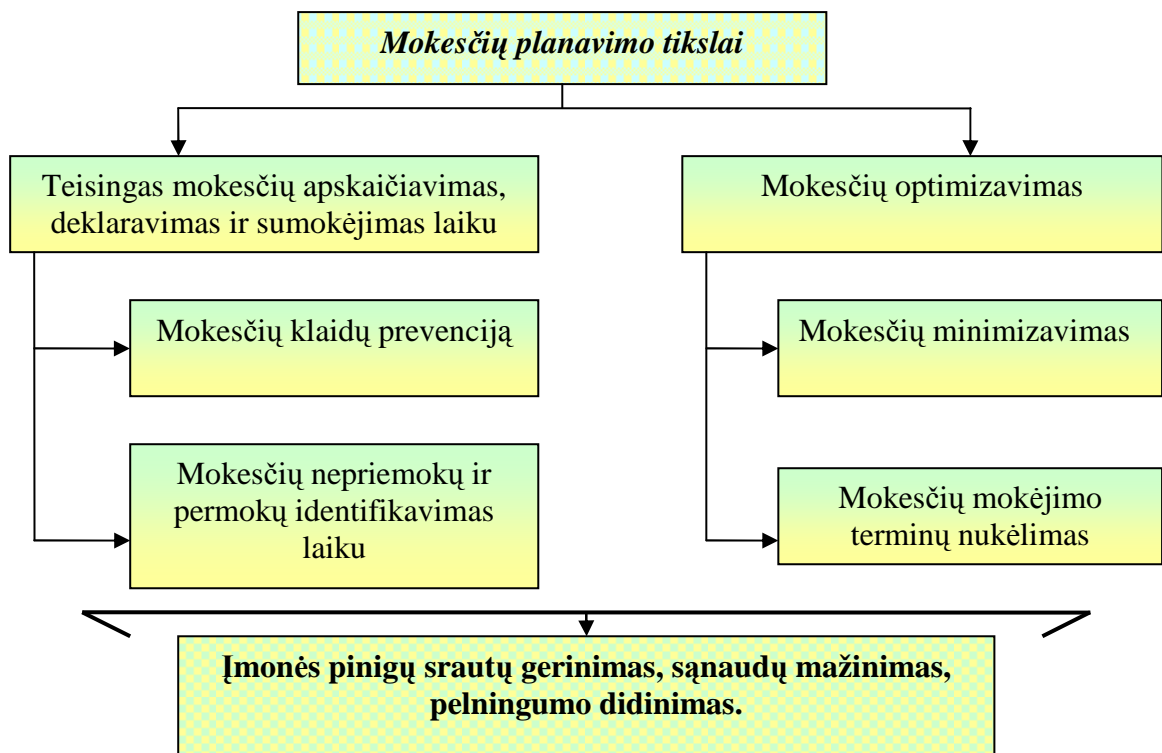
įmonė pasirenka taikyti pagreintų nusidėvėjimo skaičiavimo metodą. Įmonė pirmaisiais metais didžiąją ilgalaikio turto vertės dalį nurašius į sąnaudas ir sumažinus apmokestinamąjį pelną, turi įvertinti, ar mažindama apmokestinamąjį pelną, nepažeidžia bendrųjų apskaitos principų - tiksliai ir teisingai atspindėti įmonėje vykstančius procesus, šiuo atveju - turto vertės mažėjimą.

Buhalterinės apskaitos tvarkymas turi atitikti ne tik finansinės atskaitomybės sudarymo reikalavimus, bet ir sukaupti duomenis pelno mokesčiui apskaičiuoti. Teoriniuose ir praktiniuose darbuose mokesčių politikos tema yra labai mažai analizuojama ir pateikiama. Aprašydami apskaitos politikos formavimą autoriai G. Deveikis (2001), D. Mačernienė (2002) apie apskaitos politiką užsimenama vienu sakiniu - mokesčių skaičiavimui apibūdinti siūlo skirti atskirą dalį įsakyme. Toliau paanalizuosime mokesstinę apskaitos politiką ir jos aspektus brėždami lygiagrečių brūkšnių finansinei apskaitos politikai.

1.1.2 Įmonės mokesstinės apskaitos vedimo ir mokesstinės atskaitomybės parengimo politiką nustatantys aspektai ir jų dalys.

Labai apibendrintai mokesstinės apskaitos politikos formavimą galima apibūdinti, kaip procesą kurio metu nustatomi tam tikri siektini tikslai, priemonės ir būdai, numatytiems tikslams pasiekti. Pateikia G. Juškauskas (2001, p.17) *Įmonės mokesstinės apskaitos politikos apibrėžimą* kad, tai įmonės pasirinkti verslo organizavimo, apskaitos bei mokesčių metodai ir būdai, sąlygojantys tam tikrų ilgalaikių apmokestinimo normų taikymą įmonėje ir sudarantys sąlygas įmonei teisingai nepažeidžiant mokesčių įstatymų apskaičiuoti minimalią mokėtinų į biudžetą mokesčių sumą, ją laiku deklaruoti ir sumokėti. Aptardamas G. Deveikis (2001, p.6) mokesstinės apskaitos politiką įvardina, kad be skaičiavimo ir mokėjimo būdų pasirinkimo ji apima mokesstinės apskaitos organizavimą, buhalterinių duomenų koregavimo procedūrų nustatymą, pelno mokesčio apskaitoje nuolatinių ir laikinųjų neatitikimų identifikavimą, buhalterijų apsirūpinimą metodine medžiaga ir pan. Kaip nurodo Adomaitienė (2001, p.14) mokesstinė apskaitos politika apima įmonės mokamų mokesčių apskaičiavimą ir mokesstinės atskaitomybės pagal nustatančias taisykles parengimą ir patvirtinimą.

Visi pasirinkti įmonėse būdai ir metodai turi atitikti įmonės bendrus tikslus, kuriuos nustato įmonės savininkai. Mokesstinėje apskaitoje numatyti mokesčių planavimo tikslai išplaukia iš įmonės pagrindinių tikslų. Juškauskas (2001, p.16). išskiria du pagrindinius mokesčių planavimo tikslus: 1) teisingą mokesčių apskaičiavimą; 2) mokėtinų mokesčių optimizavimą. (2 pav.)

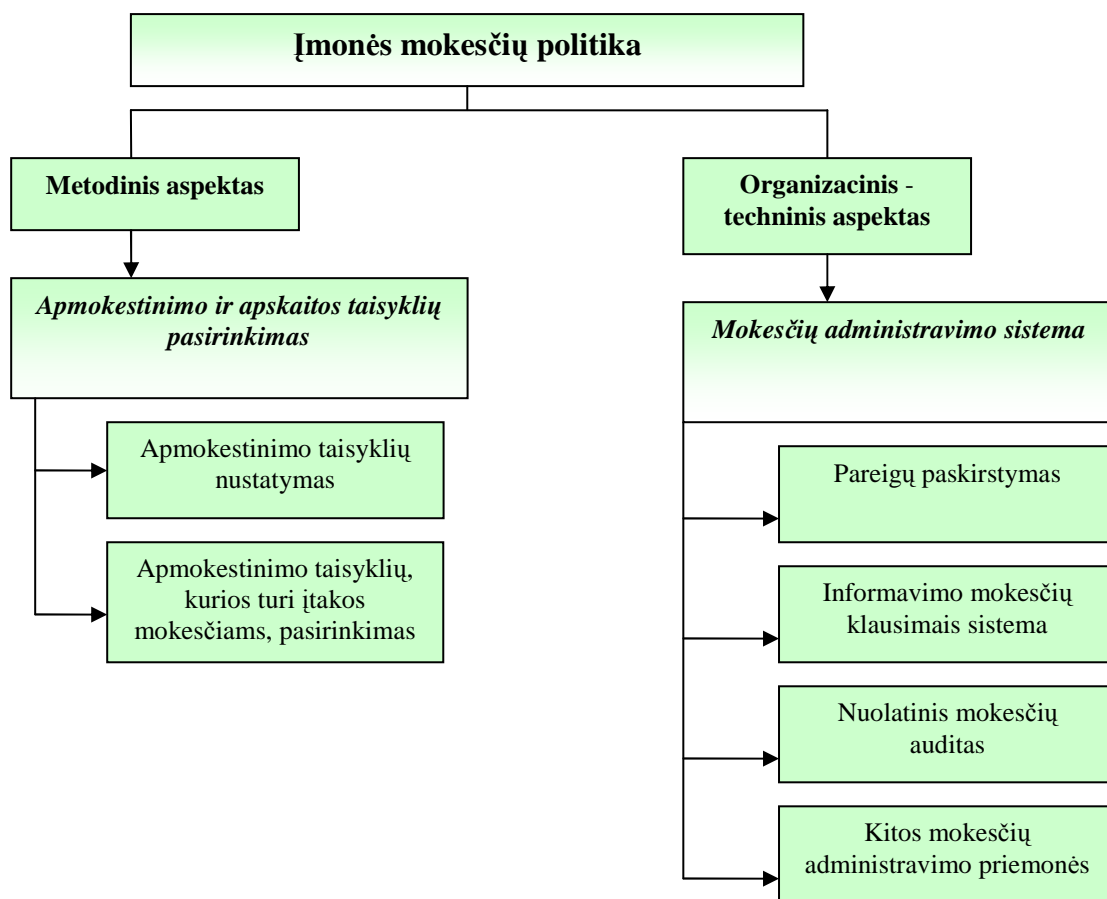


2 pav. Mokesčių planavimo tikslai

Šaltinis: JUŠKAUSKAS, G. Mokesčių planavimas įmonėje, 2001, p. 16

Kaip matyti 2 paveiksle iš pateiktų mokesčio planavimo tikslų, pirmasis teisingas mokesčių apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas laiku: apima mokesčių klaidų prevenciją, mokesčių permokų nepriemokų nustatymą laiku. O mokesčių optimizavimas sąlygoja mokėtinų mokesčių mažinimą, mokėjimo terminų nukėlimą. Šie mokesčių politikos tikslai apima įmonės pinigų srautų gerinimą, sąnaudų mažinimą ir pelno didinimą.

Įmonės mokesčių politika kaip matyti 3 paveiksle sudaro dvi sistemos: apmokestinimo ir apskaitos vedimo taisyklių pasirinkimas ir mokesčių administravimas.



3 pav. Įmonės mokesčių politika

Šaltinis: sukurta autoriaus pagal JUŠKAUSKAS, G. Mokesčių planavimas įmonėje, 2001, p. 17

Įmonės mokesčių politikos (žr. 3 pav.) metodinis aspektas įvardinamas kaip apmokestinimo ir apskaitos taisyklių pasirinkimas, o organizacinis sujungtas su techniniu ir įvardinamas kaip mokesčių administravimo sistema. Metodiniame аспекte įmonė nusistato pasirinkdama ir nustatydamą palankiausias apmokestinimo ir apskaitos vedimo taisykles, sudaro prielaidas mokėtinėms į biudžetą mokesčiams optimizuoti, bei teisingai mokesčių sumai apskaičiuoti. Mokesčių administravimo sistema leidžia įgyvendinti įmonės pasirinktas apmokestinimo taisykles bei užtikrinti informacijos mokesčių klausimais atnaujinimą bei perdavimą laiku.

Nagrinėjant plačiau (3 lentelėje) mokesstinės apskaitos politikos aspektų dalis galime išskirti tris pagrindinius mokesčių politikos formavimo lygmenis: valstybės vykdoma verslo apmokestinimo politika, įmonės akcininkų sprendimai ir vadovybės sprendimai formuojantys apmokestinimo politiką.

Mokestinės apskaitos organizaciniai aspektai

MOKESTINĖS APSKAITOS POLITIKOS ASPEKTAI		
Organizaciniai aspektai	Techniniai aspektai	Metodiniai aspektai
<p>Svarbiausios dalys:</p> <p>Verslo savininkų sprendimai:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Dėl pelno paskirstymo; ✓ Verslo organizavimo formos parinkimas; <p>Įmonės administracijos sprendimai:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Mokesčių apskaičiavimo tvarkos nustatymas; ✓ Pareigų ir atsakomybės mokesčių apskaičiavimo srityje nustatymas; ✓ Mokesčių apskaičiavimo ir apskaitos specialistų profesiniai ir etikos reikalavimai, kvalifikacijos kėlimas; ✓ Informavimo apie mokesčių taisyklių sistemos sukūrimas; ✓ Mokesčių apskaičiavimo ir apskaitos vidinio ir išorinio patikrinimo būdo parinkimas; ✓ Pasirengimas mokestiniam tikrinimui ir veiksmai patikrinimo metu. 	<p>Svarbiausios dalys:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Apskaitos rezultatų perskaičiavimo į mokestinius technikos nustatymas. ✓ Pirminių dokumentų žymėjimas; ✓ Sutarčių ir patvarkomųjų dokumentų mokestinis įvertinimas; ✓ Mokesčių deklaravimo ir sumokėjimo parengimas; ✓ Išspręstų probleminių klausimų bylos vedimas; ✓ Klaidų ir apgaulių nustatymas, ✓ Klaidų ištaisymo metodikos parengimas. 	<p>Svarbiausios dalys:</p> <p>Apmokestinimo taisyklių pasirinkimas įstatymų numatytose ribose:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Ilgalaikio turto minimalios kainos, likvidacinės vertės ir nusidėvėjimo skaičiavimo metodikos pasirinkimas. ✓ Atsargų įvertinimo būdai; ✓ Produktų savikainos kalkuliavimo būdo pasirinkimas. ✓ Beviltiškų skolų sąnaudų pripažinimo būdai.

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal UAB „Pačiolis“, seminaro medžiaga, Aktualūs apskaitos ir mokesčių klausimai, 2003, p. 61

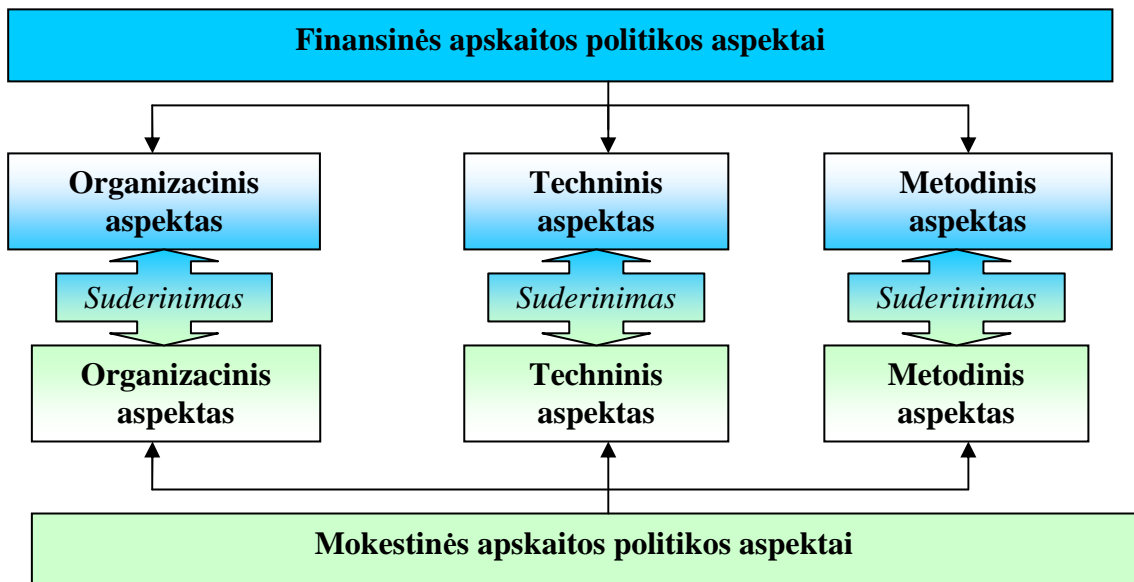
Remiantis 3 lentelėje mokestinės apskaitos organizacinio aspekto dalys turi būti patvirtinamos, kad tenkintų verslo savininkų sprendimus ir įmonės administracijos sprendimus. *Organizacinis apskaitos politikos aspektas* įvardina mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo tvarkos nustatymą, pareigų ir atsakomybės mokesčių srityje nusistatymą, nuolatinių žinių apmokestinimo klausimais atnaujinimą ir t.t.. *Techninio aspekto viena iš pagrindinių dalių* - apskaitos rezultatų perskaičiavimo į mokestinius technikos nustatymas. Šiame аспекte taip pat turi būti aptarti ir mokesčių deklaravimo ir sumokėjimo klausimai, klaidų nustatymo ir ištaisymo metodikos parengimas. *Metodiniame mokestinės apskaitos aspekto* įmonė nusistato metodikos pasirinkimą įstatymų numatytose ribose: ilgalaikio turto, atsargų, beviltiškų skolų.

LR Buhalterinės apskaitos įstatymo 9 str., numato:“ Ūkio subjekto vadovas turi parinkti apskaitos politiką ir ją įgyvendinti, atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, verslo pobūdį ir vadovaudamasis apskaitos standartais“. LR Pelnų mokesčio įstatymo 57 straipsnis reikalauja, kad:“ mokesčio mokėtojų buhalterinė apskaita privalo būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti. Taigi nors mokestinės apskaitos tikslai skiriasi, nuo finansinės apskaitos tikslų, tačiau jos abi yra glaudžiai susijusios, todėl kad turime teisingai apskaičiuoti finansinės apskaitos rezultatą ir tik tada teisingai įvertinti apmokestinamąjį pelną. Kadangi finansinė apskaita nekoreguojama pagal mokesčių taisykles, o atvirkščiai – apmokestinamosios sumos apskaičiuojamos koreguojant finansinėje apskaitoje išvestas sumas.

Finansinė ir mokestinės apskaitos sritys turi skirtingus tikslus, jų metodologijos yra skirtingos, vadinasi įmonėje parengta apskaitos politika, taikant atitinkamus apskaitos būdus ir metodus turi būti tokia, kad būtų pasiekti visi apskaitos tikslai. Įmonė rengdama apskaitos politiką negali apsiriboti tik finansinės apskaitos politikos tikslais ir metodais. Turi didelį dėmesį skirti, kad būtų pasiekti mokestinės apskaitos tikslai ir metodai. (Valužis, Palubinskienė, 2005, p.4)

Kaip, matome, dėl objektyvių priežasčių egzistuoja skirtingi požiūriai vertinant įmonės veiklos procesą ir jo rezultatus. Vienas - finansinės apskaitos, kitas –mokesčių požiūris. Dėl šių skirtingų požiūrių finansinėje apskaitoje apskaičiuotas pelno rodiklis, dažnai skiriasi nuo apskaičiuoto pelno mokesčių tikslais. Tokie skirtumai paprastai vadinami sutrumpintai – skirtumai susidarę tarp finansinės apskaitos ir mokesčių. (Kalčinskas, Černius, Cicėnas ir kt., 2000, p.110).

Teoriškai reikiamus duomenis būtų galima gauti tvarkant dvi visiškai atskiras apskaitas, tačiau tiek finansiniu požiūriu tiek mokestiniu apskaitai duomenys imami iš tų pačių apskaitos duomenų. Čia iškyla būtinybė paaiškinti, kad praktiniu požiūriu toje pačioje įmonėje negali būti kelių apskaitos sistemų. Kadangi atskira apskaitos rūšis turi turėti: atskirą sąskaitų planą ir atskirus dokumentus. Iškyla būtinybė suderinti finansinę ir mokestinę apskaitas. (4 pav.)



4 pav. Finansinės ir mokestinės apskaitos aspektų suderinimas

Šaltinis: sukurta autoriaus

4 paveiksle pateiktas finansinės ir mokestinės apskaitos aspektų suderinimas sąlygoja, kad įsigaliojus verslo apskaitos standartams, pajamų, sąnaudų, turto ir įsipareigojimų pripažinimo neatitikimai finansinėje apskaitoje ir apskaičiuojant mokesčius tapo įprastu dalyku. Tačiau svarbu ne tik aptikti tokius skirtumus, bet sugalvoti, kaip praktiškai suderinti skirtingas teisės aktų nuostatas. Siekiant suderinti finansinę ir mokestinę apskaitas, gali būti naudojamos įvairios nesisteminės priemonės: subsąskaitų metodas, užbalansinių sąskaitų metodas. Taikant *subsąskaitų metodą* įmonės sąskaitų plane yra sukuriamos subsąskaitos (detaliosios sąskaitos), kiekvienai sąnaudų ir pajamų grupei pagal pelno mokesčio deklaracijos atitinkamas eilutes. Užbalansinių sąskaitų metodo esmė yra ta, kad informacijos kaupimas vykdomas apskaičiuojant pelno mokesčių užbalansinėse sąskaitose. G. Kačinskas (2003, 2007) šį metodą įvardina, kaip įrašų atminčiai metodą.

Kiekvienai įmonei yra labai reikšmingas pelno mokestis. Jam didžiausią dėmesį skiria tiek finansinės tiek mokestinės apskaitos vartotojai. Toliau nagrinėsime pelno mokesčio klausimus, nurodydami mokestinėje apskaitoje apskaičiuotų veiklos rezultatų nesutapimo su finansinėje apskaitoje apskaičiuotais veiklos rezultatais esmę ir priežastis.

2.1 Finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimai.

Įmonių apskaitinio (susidariusio finansinėje apskaitoje) ir apmokestinamo pelno (susidariusio mokestinėje apskaitoje) sumų neatitikimas yra objektyvus reiškinys, kuris yra praktiškai neišvengiamas visų šalių apskaitininkams. Neatitikimus finansinėje ir mokestinėje apskaitoje lemia ne tik skirtinga dviejų atskaitomybės rūšių paskirtis, bet ir skirtingi jų vartotojai. Finansinė apskaita ir atskaitomybė reikalinga savininkams, investuotojams, kreditoriams. Mokesčių atskaitomybės vartotojų interesai kur kas siauresni. Mokesčių surinkėjus domina ar tiksliai apskaičiuota apmokestinamojo pelno suma ar laiku sumokėtas pelno mokestis. Nepakanka pasakyti, kad skiriasi finansinės ir mokestinės atskaitomybės tikslai ir vartotojai. Reikia atkreipti dėmesį, kad šios ataskaitos rengiamos vadovaujantis skirtingais metodais. Finansinė ir mokestinė apskaita, t.y. dvi skirtingos sistemos. Tačiau reikia turėti galvoje, kad daugelis mokestinių ataskaitų rengiamos koreguojant finansinėje atskaitomybėje išvestus rodiklius, tai visgi jos yra glaudžiai susijusios. Kadangi be teisingai apskaičiuoto finansinės apskaitos rezultato bus labai sudėtinga nustatyti ir pačius pelno mokesčio įsipareigojimus.

Taigi įmonių mokestinėje ir finansinėje atskaitomybėse apskaičiuoti veiklos rezultatai yra visai skirtingi dalykai. Jie negali būti tapatinami, tačiau tvarkant apskaitą, reikia mokėti atvaizduoti finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimus. (Kačinskas G., 2003, p.650)

Toliau panagrinėsime finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimus palyginant kaip vykdoma pelno mokesčio apskaita finansiniu ir mokestiniu požiūriu. Finansiniu požiūriu pelno mokesčio apskaita vykdoma vadovaujantis 24 VAS. Šio standarto tikslas - nustatyti pelno mokesčio apskaitos ir pateikimo finansinėje atsakomybėje, taikant kaupimo principą, tvarką. Finansinėje apskaitoje pelno mokestis vykdomas kaupimo principu tam, kad šios informacijos pagrindu finansinių ataskaitų vartotojas galėtų nustatyti ne tik mokėtiną pelno mokestį, bet ir turėtų informaciją apie ilgalaikius įmonės įsipareigojimus dėl ateityje mokėtino pelno mokesčio, bei informaciją apie ilgalaikį įmonės turtą dėl sumažėsiančio pelno mokesčio. Šie pelno mokesčio atidėjimai labai svarbūs finansinės informacijos vartotojams, priimant sprendimus.

Juškauskas (2005a, p. 9) įvardina pelno mokesčio apskaitą šiais metodais: 1) atidėjimų metodu (*angl. deferral method*); 2) įsipareigojimų metodu (*ang. Liability method*); 3) grynujų mokesčių metodu. (*ang. net fo tax method*) Ataskaitinio laikotarpio pelno mokestis ir atidėtasis mokestis pateikiant finansinėje atskaitomybėje, apskaičiuojamas, registruojamas apskaitoje vadovaujantis 24 VAS, pagal kuri pelno mokesčio apskaita pateikiama įsipareigojimo metodu. Ataskaitinio laikotarpio pelną (nuostolius) apskaičiuotą pelno (nuostolių) ataskaitoje, prieš atimant (pridedant) pelno mokesčio sąnaudas 24 VAS įvardinama apskaitiniu pelnu.

Mokesčių apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuotas atskaitinio laikotarpio pelnas (nuostoliai), nuo kurio apskaičiuojamas mokėtinas (atgautinas) pelno mokestis 24 VAS apibūdinamas kaip *apmokestinamasis pelnas* (mokestiniai nuostoliai). (24 VAS; 12 TAS). 4 lentelėje pateikiama apskaitinio ir apmokestinamojo pelno schema:

4 lentelė

Bendrieji derinimo principai

Pelno (nuostolių) ataskaita	Metinė pelno mokesčio deklaracija
Pardavimų pajamos -Parduotų prekių ir paslaugų savikaina (11 VAS) = Bendrasis pelnas -veiklos sąnaudos(11-asis VAS) +Kita veikla(3VAS) +Finansinė investicinė veikla (3VAS) = ATASKAITINIŲ METŲ PELNAS PRIEŠ APMOKESTINIMĄ (apskaitinis pelnas)	ATASKAITINIŲ METŲ PELNAS PRIEŠ APMOKESTINIMĄ +Neleidžiami atskaitymai -Neapmokestinamosios pajamos -praėjusių mokesčių metų nuostoliai = MOKESTINIO LAIKOTARPIO APMOKESTINAMASIS PELNAS (NUOSTOLIS) (<i>Apmokestinamasis pelnas</i>) x Pelno mokesčio tarifo = Pelno mokestis prieš mokestį nuo dividendų -mokestis nuo dividendų (PMĮ 33 str. 3p. ir 4 p.) Atskaitomas Užsienio valstybėje sumokėtas mokestis (PMĮ 39str. ir 55 str.) = Pelno mokestis
-Pelno mokestis (24 VAS) = GRYNASIS ATSKAITINIŲ METŲ PELNAS (NUOSTOLIS)	←

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal UAB „Mokesčių srautas“ seminario medžiaga, *Apskaitos ir mokesčių derinimas*, 2005, p. 8

Iš 4 lentelės matyti, kad finansinėje atskaitomybėje –pelno (nuostolių) ataskaitoje –iš uždirbtų per atskaitinį laikotarpį pajamų atėmus pajamas sąnaudas toms pajamoms uždirbtas, apskaičiuojamas pelnas prieš apmokestinimą, t.y. *apskaitinis pelnas*. O mokestinėje atskaitomybėje (metinėje pelno mokesčio deklaracijoje) nurodoma, kodėl apmokestinamasis pelnas skiriasi nuo apskaitinio, taip pat apskaičiuojama suma kurią įmonė privalo pervesti biudžetui, padengdama atskaitinio laikotarpio pelno mokesčio skolą.

Įvardindami finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimų poveikį apmokestinamajam pelnui reikia pabrėžti, kad būtina mokėti atitinkamai atvaizduoti finansinės ir mokestinės apskaitos vedimo skirtumus, kurie dažniausiai skirstomi į nuolatinius ir laikinuosius neatitikimus.

2.1.1 Nuolatiniai neatitikimai ir jų susidarymo priežastys

Nuolatiniai neatitikimai – tai skirtumai kurie susidaro dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal įmonės apskaitos politiką skiriasi nuo pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal mokesčius reglamentuojančius teisės aktus (24 VAS). Nuolatiniams skirtumams yra būdinga, tai kad, jie *susidare vieną mokestinį laikotarpį vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais neišnyksta*. Todėl jie nesukuria atidėtojo mokesčio. Nuolatinų skirtumų atsiradimo priežastis ta, kad vertinant įmonės veiklą ir jos rezultatus finansinėje ir mokestinėje apskaitoje skirtingai traktuojami kai kurie ūkiniai faktai.

Nuolatiniai skirtumai neregistruojami finansinėje apskaitoje ir neatspindimi finansinėje atskaitomybėje. Šių skirtumų kaupimas reikalingas apmokestinamojo pelno apskaičiavimui. Pildant metinę pelno mokesčio deklaraciją nuolatiniais ir laikiniais skirtumais tikslinamas apskaitinis pelnas ir tokiu būdu apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas. (G. Juškauskas, 2005, 9p)

Išskiriamos keturios pagrindinės nuolatinų skirtumų susidarymo priežastys susijusios pajamų ir sąnaudų pripažinimu, finansinėje ir mokestinėje apskaitoje (žr.5 lentelė):

1) *Mokestinėje apskaitoje pripažįstamos apmokestinamosios pajamos, kurios finansinėje apskaitoje nepripažįstamos pajamomis*. Kai kurias įmonėje užfiksuotas ūkines operacijas valdžia traktuoja kaip apmokestinamųjų pajamų padidėjimą, nors apskaičiuojant bendrąjį veiklos rezultatą jos tokiomis nelaikomos. Dėl to apmokestinis pelnas gaunamas didesnis už apskaitinį pelną ir šiuo atveju padidėja pelno mokesčio sąnaudų suma.

2) *Finansinėje apskaitoje pripažįstamos sąnaudos, kurios mokestinėje apskaitoje laikomos neleidžiamais atskaitymais*. Pelno mokesčio įstatymo 31 str. išvardinti neleidžiami atskaitymai, kurie nemažina apmokestinamojo pelno. Dėl to apmokestinis pelnas gaunamas didesnis už apskaitinį pelną ir šiuo atveju padidėja pelno mokesčio sąnaudų suma.

3) *Finansinėje apskaitoje pripažįstamos pajamos, kurios mokestinėje apskaitoje nelaikomos apmokestinamosiomis pajamomis*. (Pelno mokesčio įstatymo 12 str. išvardintos pajamos kurios pajamų mokesčiu neapmokestinamos) Dėl to apmokestinis pelnas gaunamas mažesnis už apskaitinį pelną ir šiuo atveju sumažėja pelno mokesčio sąnaudų suma.

4) *Mokestinėje apskaitoje pripažįstami leidžiami atskaitymai, kurie finansinėje apskaitoje nepripažįstami sąnaudomis*. Dėl to apmokestinis pelnas gaunamas mažesnis už apskaitinį pelną ir šiuo atveju sumažėja pelno mokesčio sąnaudų suma.

Finansinės ir mokesstinės apskaitų neatitikimų kilmė

	FINANSINĖJE APSKAITOJE		APSKAIČIUOJANT PELNO MOKESTĮ
<i>Finansinė apskaita lygi mokesstiniai apskaitai</i>	Pajamos Sąnaudos <i>Apskaitinis pelnas</i>	= = =	Pajamos Leidžiami atskaitymai <i>Apmokestinis pelnas</i>
<u>Neatitikimai didinantys apmokestinamąjį pelną (apmokestinamieji)</u>			
<i>Finansinė apskaita nelygi mokesstiniai apskaitai</i>	Pajamos (<i>nepripažintos</i>) Sąnaudos <i>Apskaitinis pelnas</i>	< = <	Pajamos (<i>apmokestinamos</i>) Leidžiami atskaitymai <i>Apmokestinis pelnas</i>
<i>Finansinė apskaita nelygi mokesstiniai apskaitai</i>	Pajamos Sąnaudos (<i>pripažintos</i>) <i>Apskaitinis pelnas</i>	= > <	Pajamos Leidžiami atskaitymai <i>Apmokestinis pelnas</i>
<u>Neatitikimai mažinantys apmokestinamąjį pelną (iskaitomieji)</u>			
<i>Finansinė apskaita nelygi mokesstiniai apskaitai</i>	Pajamos (<i>pripažintos</i>) Sąnaudos <i>Apskaitinis pelnas</i>	> = >	Pajamos (<i>neapmokestinamos</i>) Leidžiami atskaitymai <i>Apmokestinis pelnas</i>
<i>Finansinė apskaita nelygi mokesstiniai apskaitai</i>	Pajamos Sąnaudos (<i>nepripažintos</i>) <i>Apskaitinis pelnas</i>	= < >	Pajamos Sąnaudos <i>Apmokestinis pelnas</i>

Šaltinis: sukurta autoriaus pagal KAČINSKAS, G. Buhalterinės apskaitos pagrindai, 2003, p. 654

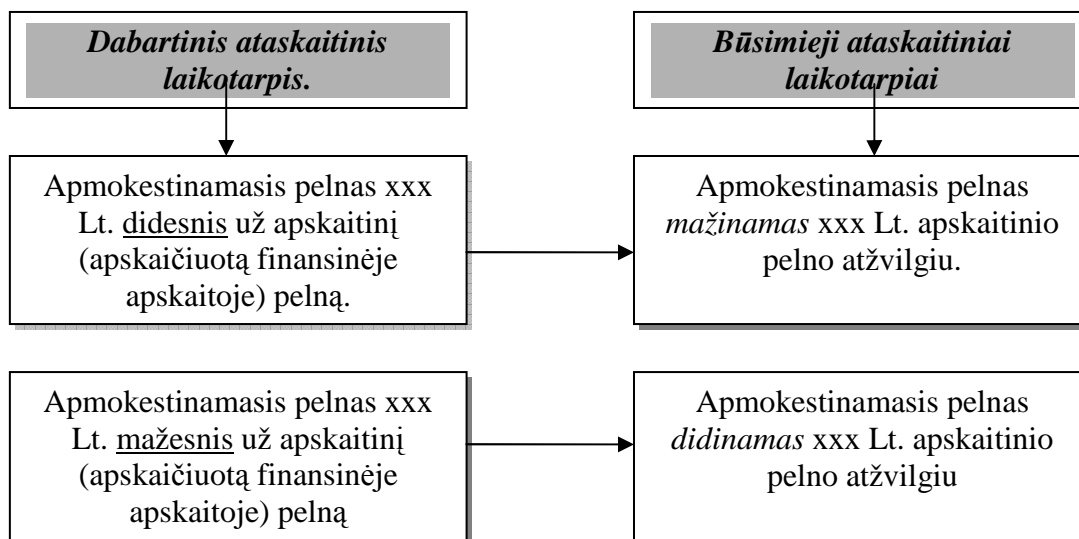
Išnagrinėjus keturias priežastis dėl kurių atsiranda nuolatiniai skirtumai pastebime, kad ne tik išlaidų, bet ir pajamų neatitikimai gali lemti šiuos skirtumus. Pirmoji ir antroji įvardintos priežasčių grupės *didina apmokestinamąjį pelną*, o trečioji ir ketvirtoji priežasčių grupės *mažina apmokestinamąjį pelną*.

Apskaitos vedimo požiūriu nuolatiniai skirtumai neatspindimi finansinės apskaitos Didžiosios knygos pagrindinių (sisteminių) klasių sąskaitose ir pagrindinėse metinės atskaitomybės formose, nes finansinė apskaita nekoreguojama pagal mokesčių taisyklės. Nuolatiniai neatitikimai aprašomi metinės finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte, nurodant kodėl apskaitinis pelnas yra didesnis ar mažesnis už apmokestinamąjį pelną..

2.2.2 Laikinieji neatitikimai ir jų susidarymo priežastys.

Be nuolatinių apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumų, yra ir kita skirtumų tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno rūšis –*laikinieji neatitikimai*. Pavadinimas sako, kad **laikinieji neatitikimi** susidaro ribotam laikui: susidarę vieną ataskaitinį laikotarpį, išnyksta būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais. Laikinių skirtumų atsiradimo priežastis, yra ta pati, kaip ir

nuolatinių, tačiau, t.y. kad vertinant įmonės veiklą ir jos rezultatus finansinėje ir mokesstinėje apskaitoje skirtingai traktuojami kai kurie ūkiniai faktai. Tačiau jie skiriasi nuo nuolatinių neatitikimų tuo, kad būsimaisiais laikotarpiais jie išnyksta. 5 pav. pateikiame laikinųjų neatitikimų įtaką įvairių ataskaitinių laikotarpių veiklos rezultatams.



Šaltinis: KALČINSKAS, G. Buhalterinės apskaitos pagrindai, 2003, p. 661

5 pav. Laikinių neatitikimų įtaka įvairių ataskaitinių laikotarpių veiklos rezultatams.

Kaip įvardinta 5 paveikslėlyje jeigu vieno ataskaitinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas būna didesnis už apskaitinį pelną apskaičiuotą finansinėje apskaitoje, tai vėlesniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas mažinamas ta pačia suma, ir atvirkščiai jeigu vieno ataskaitinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas būna mažesnis už apskaitinį pelną apskaičiuotą finansinėje apskaitoje, tai vėlesniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas didinamas ta pačia suma.

Laikinių skirtumų atsiradimo priežastis ta, kai apskaičiuojant apskaitinį pelną pajamos arba sąnaudos įtraukiamos į vieną ataskaitinį laikotarpį, o apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną į kitą ataskaitinį laikotarpį. 24 VAS laikinieji skirtumai apibrėžti: „*kaip turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčių bazės skirtumas*“. Laikinieji skirtumai gali būti: apmokestinamieji ir įskaitomieji.

1) *Įskaitomieji laikinieji skirtumai* - laikinieji skirtumai, dėl kurių būsimaisiais laikotarpiais apmokestinamas pelnas sumažės arba dabartinį ataskaitinį laikotarpį mokesčiai nuostoliai padidės. Susidarius įskaitomiesiems skirtumams ataskaitinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas visada susidaro didesnis už apskaitinį pelną. Būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais atgautinos pelno mokesčio sumos, kurios susidaro dėl įskaitomųjų laikinųjų skirtumų vadinamos *atidėtojo mokesčio turtu*. (24 VAS) Kai susidaro įskaitomieji laikinieji skirtumai, tą ataskaitinį laikotarpį, apskaitoje pripažįstamas ir registruojamas atidėto mokesčio turtas. Atidėto mokesčio turtas apskaičiuojamas sekančiai: *įskaitomąjį laikinąjį skirtumą dauginti iš pelno mokesčio tarifo*.

2) *Apmokestinamieji laikinieji skirtumai*- laikinieji skirtumai, dėl kurių būsimaisiais laikotarpiais apmokestinamas pelnas padidės arba dabartinį atskaitinį laikotarpį mokestiniai nuostoliai sumažės. Susidarius *apmokestinamiesiems* skirtumams atskaitinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas visada susidaro mažesnis už apskaitinį pelną. 6 lentelėje palyginame įskaitomųjų ir apmokestinamųjų skirtumų susidarymo priežastis.

6 lentelė

Įskaitomųjų ir apmokestinamųjų skirtumų palyginimas

Įskaitomieji laikinieji skirtumai	Apmokestinamieji laikinieji skirtumai
Turto balansinė vertė <u>mažesnė</u> už jo mokesčio bazę arba išpareigojimo balansinė vertė yra <u>didesnė</u> už jo mokesčio bazę.	Turto balansinė vertė <u>didesnė</u> už jo mokesčio bazę. arba išpareigojimo balansinė vertė yra <u>mažesnė</u> už jo mokesčio bazę.
Įskaitomieji laikinieji skirtumai sukuria <u>atidėto mokesčio turta</u>	Apmokestinamieji laikinieji skirtumai sukuria <u>atidėto mokesčio išpareigojimą</u>
Ataskaitinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas <u>didesnis</u> už apskaitinį (apskaičiuotą finansinėje apskaitoje) pelną.	Ataskaitinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas <u>mažesnis</u> už apskaitinį (apskaičiuotą finansinėje apskaitoje) pelną.
Būsimaisiais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas <u>mažinamas</u> apskaitinio pelno atžvilgiu.	Būsimaisiais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas <u>didinamas</u> apskaitinio pelno atžvilgiu
Įskaitomieji laikinieji skirtumai <u>išnyksta</u> būsimaisiais atskaitiniais laikotarpiais	Apmokestinamieji laikinieji skirtumai <u>išnyksta</u> būsimaisiais atskaitiniais laikotarpiais

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal 24 VAS

Susidarius apmokestinamiesiems laikiniams skirtumams atskaitinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas susidaro mažesnis už apskaičiuotą finansinėje apskaitoje atskaitinį pelną. Apmokestinamieji laikinieji skirtumai, kaip ir įskaitomieji laikinieji skirtumai išnyksta. Tačiau, kaip apmokestinamieji laikinieji skirtumai pradeda nykti apmokestinamasis pelnas padidėja. Apmokestinamieji laikinieji skirtumai sukuria *atidėto mokesčio išpareigojimą* būsimaisiais atskaitiniais laikotarpiais atgautinos pelno mokesčio sumos, kurios susidaro dėl apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų vadinamos *atidėtojo mokesčio išpareigojimu*. (24 VAS) Atidėto mokesčio išpareigojimas apskaičiuojamas sekančiai: apmokestinamąjį laikinąjį skirtumą dauginti iš pelno mokesčio tarifo.

Taigi įvardiname, dėl kokių priežasčių finansinėje apskaitoje apskaičiuotas ir finansinėje atskaitomybėje atspindimas įmonės apskaitinis pelnas nesutampa su tos pačios įmonės, to paties atskaitinio laikotarpio apmokestinamuoju pelnu, galime teigti, kad 2004 metais įsigaliojus Verslo apskaitos standartams neatitikimai finansinėje apskaitoje ir apskaičiuojant mokesčius tapo įprastu kiekvienam buhalteriu dalyku. Įmonės buhalteris privalo gerai išmanyti Verslo apskaitos standartų

ir mokesčių reglamentų nuostatas, turi sugebėti jas palyginti ir išskirti neatitikimus. Taigi norint parengti apskaitos politiką, kurią taikant būtų galima be didesnio vargo sudaryti ir finansinę ir mokestinę atskaitomybę, reikia išsiaiškinti su kokiomis problemomis įmonės susiduria dėl reglamentų nuostatų neatitikimų ir įvardinti sprendimo būdus pateikiant finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumo modelį.

2. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS SUDERINIMO PROBLEMAS

Prieš kuriant finansinės ir mokesstinės apskaitos suderinamumo modelį, svarbu išsiaiškinti, kodėl reikalinga kaupti ir sisteminti informacija finansinei atskaitomybei ir mokesčiai atskaitomybei. Nustatyti finansinės apskaitos duomenų svarbą jų vartotojams. Lietuvos apskaitos sistema, taikant Ch. Nobes kriterijus Z. Gaidienė (2001, p.63) priskyrė kontinentiniam tipui. O kontinentinės apskaitos sistemos labai orientuotos į valdžios išleistas apmokestinimo taisykles, pabrėžiant „kontrolinę finansinės apskaitos funkciją“. Tačiau vis platesniu tarptautinių apskaitos standartų taikymu daugelyje pasaulio šalių pastebima bendroji tendencija – mokesčių apskaičiavimo ir jų apskaitos atskyrimas nuo finansinės apskaitos ir atskaitomybės taisyklių.

Lietuvoje įsigaliojus Verslo apskaitos standartams, pajamų, sąnaudų, turto ir įsipareigojimų pripažinimo neatitikimai finansinėje apskaitoje ir apskaičiuojant mokesčius tapo teoriniu požiūriu įprastu dalyku, tačiau jų praktinis naudojimas komplikuoju. Įmonės buhalteris privalo gerai išmanyti VAS –us ir mokesčių reglamentų nuostatas, turi sugebėti jas palyginti ir išskirti neatitikimus, praktiškai suderinti skirtingas teisės aktų nuostatas. Šiame skyriuje plačiau aptarsime jau žinomus rezultatus, pagrįstus empiriniais tyrimais, dėl finansinės ir mokesstinės apskaitos suderinimo. Taip pat aprašysime tyrimą, kuris, identifikavus finansinės ir mokesstinės apskaitos suderinimo problemas, tendencijas padės sukurti finansinės ir mokesstinės apskaitos suderinimo modelį.

2.1 Finansinės ir mokesstinės apskaitos tyrimo organizavimas.

Atliekant empirinį tyrimą prieš tai svarbu išsiaiškinti kas jau yra atlikta tiriant vieną ar kitą mokslinę sritį finansinės ir mokesstinės apskaitos suderinimo tema. Siekiant išsiaiškinti, veiksnius įtakančius apskaitos politikos sprendimus, rastas vienas iš nedaugelio tyrimų autoriaus C. Tzovas moksliniame straipsnyje – “Factors influencing a firms accounting policy decisions when tax accounting and financial accounting coincide” (Managerial, 2006, Nr.4). Šiame moksliniame darbe autorius pateikia veiksnius kurie daro įtaką apskaitos politikos pasirinkimui, kada mokesstinės taisyklės naudojamos finansinių ataskaitų sudarymui. Plačiau įvardinsime veiksnius kurie daro didelę kaip stengiamasi apskaitos politiką parengti, taip, kad tenkintų mokesstinės apskaitos reikalavimus.

Pirmasis tyrime įvardintas veiksnys, darantis įtaką, kaip finansinių ataskaitų duomenys sudaryti remiantis apmokestinimo taisyklėmis – *akcininkų nuosavybė*. Finansinės išlaidos susidarę dėl mokesčių mažinimo politikos susiję su įmonės akcininkų nuosavybe. Šie duomenys turi didelę reikšmę, kaip akcininkai nėra administracijos dalyviai. Įmonėse kurias sudaro nedidelis skaičius akcininkų, kurie aktyviai dalyvauja įmonės veikloje, būtinybė naudoti duomenų pateikimo

akcininkams schemą išnyksta. Finansinės apskaitos duomenys palengvinant buhalterijos darbą rengiami pagal apmokestinimo taisykles. Tzovas, C. (2006, p. 373) drąsiai teigia, kad esant ne tokioms svarbioms finansinėms išlaidoms įmonė laikysis agresyvesnės mokesčių mažinimo politikos.

Antrasis veiksnys, darantis įtaką, kaip finansinių ataskaitų duomenys sudaryti remiantis apmokestinimo taisyklėmis – *paskolos sutarties sąlygų pažeidimas*. Padidėjus įmonės skolintam kapitalui apskaitos politikoje tam tikrų būdų ir metodų pasirinkimas tikslui pasiekti, gali priartinti įmonę prie paskolos sutarties sąlygų pažeidimo. (Wolfson 1993). Dėl paskolos sutarties sąlygų pažeidimų gali įmonė turėti nepalankių pasekmių. (Gopalakrishnan ir Parkash, 1995). Siekiant išvengti tokių įvykių, įmonės yra linkusios pritaikyti pajamų didinimo apskaitos politiką, didėjančios pajamos didina apmokestinamąsias pajamas. Taigi įmonės, kurios stengias pasiekti didesnę apskaitinį pelną renkasi pajamų didinimą. (Tzovas, 2006, p.373)

Trečiasis įvardintas veiksnys, darantis įtaką, kaip finansinių ataskaitų duomenys sudaryti remiantis apmokestinimo taisyklėmis- *dėl kredito gavimo*. Kai kurios finansinės išlaidos gali padidėti. Jeigu ekonominis kriterijus nėra svarbiausias banko sprendime dėl kredito suteikimo, iš daugumos kompanijų bus reikalaujama laikytis oficialių vertinimo kriterijų, kurie pagrįsti apskaitos duomenimis teikiant prašymą *dėl kredito gavimo*. Jei besikreipianti įmonė turi tvirtą ryšį su atitinkamu banku, išimties tvarka banko valdytojai gali toleruoti kai kuriuos apskaitos duomenis, kad kompanija patenkintų susijusias su kreditu sąlygas. Tokiu būdu, sustiprėja įmonės polinkis įtakoti apskaitos duomenis renkantis atitinkamą apskaitos politiką.

Aukščiau aptarus veiksnius darančius įtaką formuojant apskaitos politiką, kada mokestinės taisyklės naudojamos finansinių ataskaitų sudarymui, bei V. Bagdžiūnienės (2005, p. 5) teigimas, kad daugelio Lietuvos įmonių apskaitos politika parengta, taip, kad tenkintų mokestinės apskaitos reikalavimus sąlygojo empirinio tyrimo atlikimą Lietuvos organizacijose.

Bendras tiriamojo darbo tikslas įvardinti problemas atsirandančias tvarkant apskaitą dėl finansinės ir mokestinės apskaitos nuostatų neatitikimų, kaip sukaupti informaciją apmokestinamojo pelno apskaičiavimui sąlygojo empirinio tyrimo tikslą - identifikuoti organizacijose kylančias problemas dėl finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimų, jų sprendimo būdus, įvertinti finansinės ir mokestinės atskaitomybės duomenų vartotojų požiūrį ir naudą, patvirtinti arba atmesti iškeltas hipotezes.

Prieš pradėdant atlikti tyrimą reikalinga apibrėžti kokio pobūdžio informacija yra reikalinga ir į kokius tyrimo klausimus ji turėtų atsakyti. Labai svarbu surinkti ir susisteminti duomenis, kurie padėtų rasti atsakymus šiais pagrindiniais stambiais klausimais: 1) kaip akcininkai dalyvauja įmonės valyme; 2) įsipareigojimų didžiausios dalies įvardinimas įmonėje; 3) pelningai dirbančių įmonių nustatymas; 4) apskaitinio ir apmokestinamojo pelno palyginimas; 5) apmokestinamojo

pelno apskaičiavimui duomenų kaupimas apskaitoje. 6) apskaitos politikos esmė, būdų ir metodų pasirinkimo tikslas.

Sekantis etapo žingsnis – anketos kūrimas. Sudaromas klausimynas, numatant gautinų atsakymų interpretavimo galimybes ir galimą jų naudą (žr. 7 lentelė).

7 lentelė

Klausimyno parengimo scenarijus

<i>Klausimo esmė</i>	<i>Klausimo interpretacija, laukiami rezultatai</i>
1. Jūsų įmonės juridinis statusas?	1 klausimas yra bendro pobūdžio, įvedantis į pagrindinį klausimyną. Apdorojant rezultatus pagal pateiktus atsakymus bus galima išvesti priklausomybę, tarp privačių ir valstybinių įmonių.
2. Kiek akcininkų valdo įmonę: 3. Ar Įmonės akcininkas (ai) dirba įmonės administracijoje:	2 ir 3 klausimu sužinoma, kiek akcininkų valdo įmonę ir kaip jie yra susiję su įmonės valdymu. Šio klausimo atsakymais galėsime palyginti kaip įtakoja apskaitos politikos pasirinkimas akcininkų nuosavybę.
4. Vidutinis darbuotojų skaičius 5. Kokia yra įmonės turto balansinė vertė? 6. Kokios yra jūsų įmonės grynosios metinės pajamos?	Šių klausimų atsakymų priklausomybė padės suskirstyti įmones į smulkaus ir vidutinio verslo subjektus, t.y į vidutines, mažas ir mikro įmones padės suformuluoti svarbias problemas kylančias dėl finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimų. Šie klausimai parengti pagal LR smulkaus ir vidutinio verslo įstatymo 2 straipsnį kuris įvardina kokios įmonės priskiriamos mikro, mažoms ir vidutinėms.
7. Koks susidaro įmonės balanse viso turto ir visų išipareigojimų santykis; 8. Kas sudaro įmonės išipareigojimų didžiausią dalį sudaro;	7 klausimu sužinoma, ar įmonė gali visu savo turtu padengti visus išipareigojimus. Kam įmonė turi daugiausia išipareigojimų galima nustatyti pagal 8 klausimo atsakymus. Šiuos klausimus palyginus bus galima įvardinti, kad įmonės turinčios išipareigojimų „iki 1“, vadinasi jos dirba kelinti metai nuostolingai ir didžioji dalis skolų sudarys tiekėjams arba kitos skolos, nes tokios įmonėms sunku gauti kreditus.
9. Ar įmonė du paskutinius metus dirbo pelningai?	Patvirtinti 7 ir 8 klausimo interpretavimą pateikiamas 9 klausimas.
10. Įmonės pelnas prieš apmokestinimą skiriasi nuo apmokestinamojo pelno: 11. Kad teisingai apskaičiuotumėte apmokestinamąjį pelną ir užpildytumėte pelno mokesčio deklaraciją informacija kaupiama:	10 klausimo pateikimas sąlygojo sekančio klausimo aiškesnį įvardinimą. Šio klausimo pateikti atsakymai padės suprasti, koku būdu įmonės registruoja apskaitoje apskaitinio ir apmokestinamojo pelno neatitikimus. Įvertinti kokius būdus pasirenka daugiausia ir kokių vengia.
12. Ar manote, kad įmonei apskaitos politika yra naudinga ir reikalinga: 13. Jūsų nuomone apskaitos politika reikalinga dėl to, kad: 14. Ar keitėte apskaitos politiką?	Šių klausimų atsakymais įvardinsime, kaip įmonės suvokia apskaitos politikos pasirinkimo naudą. Neatmetama galimybė, kad plačiai kalbant apie apskaitos politikos naudą ir svarbą įmonėje, bus pasirenkamas atsakymas, kad ji yra reikalinga ir naudinga įmonėje. Tačiau 14 klausimas ar keitėte apskaitos politiką plačiau įvertins, kaip įmonės vertina apskaitos politikos naudą.
15. Įmonėje apskaitos būdų ir metodų pasirinkimo tikslas. 16. Kokio dydžio įprastai nustatomas ilgalaikio materialaus turto naudingo tarnavimo laikotarpis? 17. Kaip jūsų įmonės finansinėje apskaitoje taikomas nusidėvėjimo metodas?	Paskutinių trijų klausimų atsakymai patvirtins galutiniai iškeltą hipotezę, ar organizacijos stengiasi apskaitą tvarkyti pagal mokesčių reikalavimus.

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Kaip matyti iš 7 lentelės, anketą sudaro 17 klausimų, pastarieji padeda išsiaiškinti finansinės ir mokestinės apskaitos suderinimo problemas, kaip finansinių ataskaitų duomenys įtakoja išorinius vartotojus, bei klausimų atsakymai padės patvirtinti arba paneigti iškeltas hipotezes.

Tyrimo eigoje buvo pateiktos respondentams anketos (1 priedas), viso buvo užpildytos 24 anketos iš 30 pateiktų, taigi anketų grįžtamumas 80 proc., tyrimo laikotarpis – 57 dienos, tiriamųjų darbų pasiskirstymo trukmė pavaizduota 8 lentelėje.

8 lentelė

Tiriamųjų darbų trukmė

Savaitės	1	2	3	4	5	6	7	8
Klausimyno parengimas								
Apklauso vykdymas								
Duomenų interpretavimas, apdorojimas								
Išvadų pateikimas								

Šaltinis: sukurta autorės

Anketos buvo pateiktos tiesiogiai, atvykus į pasirinktą organizaciją, prieš tai susitarus su jos vyr. buhalteriu. Tyrimo respondentai – organizacijų vyr. buhalteriai, atsakingi už apskaitos tvarkymą finansinės ir mokestinės atskaitomybių sudarymą ir pateikimą laiku. Apklausa buvo vykdoma 2007 metų kovo mėnesio 1 – 28 dienomis.

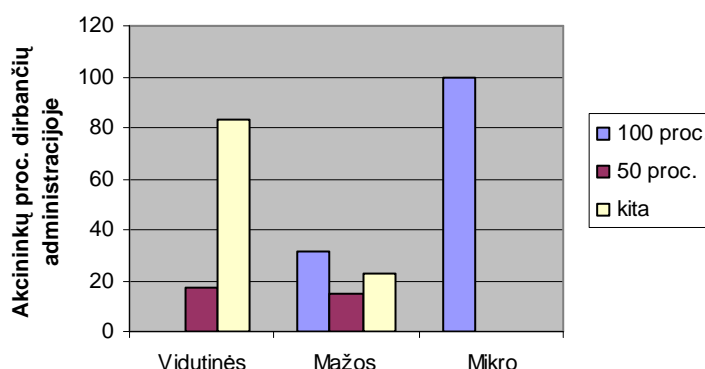
Apklauso metu gautos informacijos pagalba formuojama rezultatų suvestinė, išvados ir interpretacija, ko pasekoje bus įvardinama apskaitos politikos nauda įmonėje, įvardinti kur įmonės kaupia finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimus, su kokiomis problemomis įmonės susiduria tvarkydamos apskaitą ir rengdamos finansinę bei mokestinę atskaitomybę.

2.2 Finansinės ir mokestinės apskaitos derinimas Lietuvos organizacijose.

Apdorojant tyrimo rezultatus išaiškėjo, jog respondentų apklausa buvo vykdoma: 8 proc. respondentų valstybinėse įstaigose, 92 proc. privačiose įmonėse. Rezultatų suvestinė išvedama atsakymų priklausomybė skirstant įmones į valstybines ir privačias, nėra tokia svarbi, atsakymų paskirstymas į smulkaus ir vidutinio verslo subjektus, t.y į vidutines, mažas ir mikro įmones padės suformuluoti svarbias problemas kylančias dėl finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimų. Pagal LR smulkaus ir vidutinio verslo įstatymo 2 straipsnį kuris įvardina kokios įmonės priskiriamos mikro, mažoms ir vidutinėms, sugrupavome, ir gavome rezultatus, jog apklausoje dalyvavo 5 mikro, 13 mažųjų, 6 vidutinės įmonės.

Akcininkų dalyvavimas įmonės valdyme. Respondentai turėjo nurodyti kiek akcininkų valdo įmonę ir kuris procentas dirba administracijoje, t.y kiek yra tiesiogiai susiję su įmonės veikla. Gretinant atsakymus pagal smulkaus ir vidutinio verslo subjektus nustatyta – 100 proc. mikro

įmones valdo 1 akcininkas, mažas įmones - 56 proc. atsakė valdo 1 akcininkas ir 54 proc. - nuo 1 iki 10 akcininkų. Visi apklausoje dalyvavę vidutinių įmonių respondentai (100proc.) atsakė, kad įmonę valdo daugiau kaip 50 akcininkų.



Šaltinis: sukurta autorės, remiantis atliktos apklausos duomenimis

6 pav. Akcininkų dalyvavimas įmonės valdyme

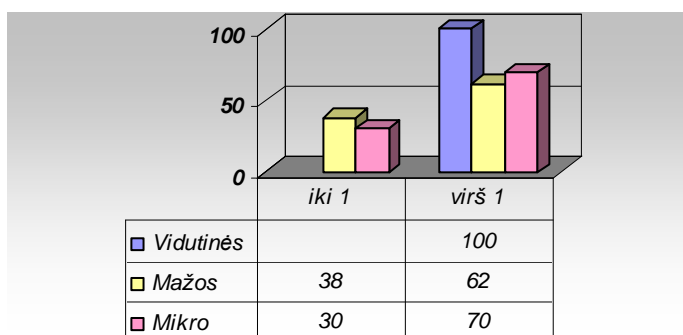
6paveiksle pagal gautus rezultatus nustatyta, kad mikro įmonėse 100 proc. akcininkai dalyvauja įmonės administracijoje. Mažose įmonėse nemaža dalis respondentų (31 proc.) teigė, kad akcininkai nėra tiesiogiai susiję su įmonės valdymu, 69 proc. respondentų atsakė „taip“, iš kurių 31 proc. nurodė, kad akcininkai dirba įmonės administracijoje 100 proc., 15 proc. nurodė kad pusė įmonės akcininkų, t.y 50 proc. dirba administracijoje ir 23 proc. atsakė „kita“ teigdami, kad sudaro ne daugiau kaip 20 proc. akcininkų kurie dirba įmonėje. Vidutinėse įmonėse 83 proc. respondentų nurodė „kita“ ir 17 proc. kad dirba 50 proc. akcininkų administracijoje.

Remiantis apklausos rezultatais paaiškėjo, kad mikro ir mažų įmonių akcininkai yra tiesiogiai susiję su įmonės valdymu ir aktyviai dalyvauja įmonės administravime. Vadinasi apskaitinio pelno duomenys neįtakoja akcininkų nuosavybės ir tokios įmonės linkusios rinktis apskaitos politikos taisykles, kurios mokesstinę apskaitą priartintų prie finansinės. Sugrupavus rezultatus nustatyta, kad vidutinės įmonės daugumoje valdo virš 50 akcininkų.. Vidutinių įmonių (17 proc. iš 100 proc.) respondentai atsakė, kad., pusė įmonės akcininkų dirba administracijoje. Tokiu atveju, kai tik pusė įmonės akcininkų yra tiesiogiai susiję su įmonės valdymu, pasireiškia labai didelė apskaitinio pelno duomenų svarba. Todėl įmonės vesdamos apskaitą ir rengdamos apskaitos politiką, apmokestinimo taisykles naudoja finansinių ataskaitų sudarymui. Tačiau yra neteisinga parengti įmonės finansinę atskaitomybę remiantis apmokestinimo taisyklėmis, nes akcininkai ir kiti finansinės atskaitomybės vartotojai negalėtų susiorientuoti, dėl kokių priežasčių įmonė uždirbo mažiau ar daugiau pelno: dėl, to, kad pagerėjo įmonės veikla ar kad valdžia pakeitė apmokestinimo taisykles.

Įsipareigojimų įvardinimas įmonėje. Turto ir įsipareigojimų santykio įvardinimui nustatyti respondentai turėjo iš savo įmonės balanso duomenų apskaičiuoti viso įmonės turto ir

įsipareigojimų santykį. (Turtas/įsipareigojimai). Visų respondentų sugrupuotų į mikro, mažas ir vidutines įmones atsakymai pavaizduoti 7 paveiksle.

Turto ir įsipareigojimų santykis įmonėje



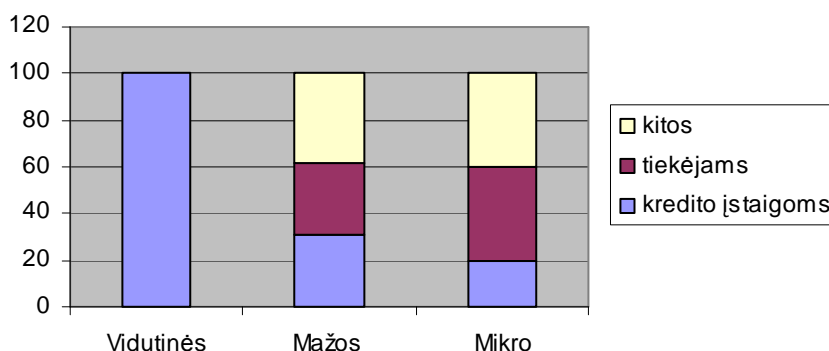
Šaltinis: sukurta autorės, remiantis atliktos apklausos duomenimis

7 pav. Turto ir įsipareigojimų santykio įvertinimas

Kaip matyti iš 7 paveiksle pateiktų duomenų mikro ir mažose įmonėse įvertinta panaši situacija. Turto ir įsipareigojimų santykį „iki 1“ mikro įmonėse nurodė 30 proc. respondentų, mažosiose įmonėse 38 proc.. „Virš 1“ mikro įmonėse nurodė - 70 proc, mažosiose - 62 proc., o vidutinių įmonių respondentai (100 proc.) apskaičiavo turto ir įsipareigojimų santykį „virš 1“. Kuris reiškia, kad įmonė visus savo įsipareigojimus padengtų nuosavu turtu.

Kam įmonė yra daugiausia įsiskolinusi? Respondentai šiuo klausimu turėjo įvardinti kokią didžiausią dalį įmonės visų įsipareigojimų (ilgalaikių, trumpalaikių) sudaro skolos kredito įstaigoms, skolos tiekėjams ir kitos skolos. Susumavus rezultatus ir sugrupavus į mikro, mažas ir vidutines įmones gautų rezultatų grafinis vaizdas pateiktas 8 paveikslėlyje.

Įsipareigojimų didžiausios dalies įvardinimas



Šaltinis: sukurta autorės, remiantis atliktos apklausos duomenimis

8 pav. Įmonės įsipareigojimų sudėtis

Gauti rezultatai mikro įmonėse parodė, kad didžiausią įsipareigojimų dalį sudaro: po 40 proc. respondentų įvardino skolas tiekėjams ir kitos skolas, 20 proc. skolas kredito įstaigoms.

Mažosiose įmonėse: po 31 proc. sudaro skolos tiekėjams ir skolos kredito įstaigoms, o 38 procentus įvardino kitos skolos. Vidutinių įmonių respondentai (100 proc.) atsakė, kad didžiausią dalį įsipareigojimų sudaro skolos kredito įstaigoms.

Interpretuodami šiuos klausimų atsakymus galime teigti, kad mikro ir mažos įmonės yra laibiau įsiskolinusios, kadangi jos yra įsigijusios turto skolon. Mikro ir mažosiose įmonėse didžiausią įsipareigojimų dalį, respondentai nurodė: skolos tiekėjams ir kitos skolos. Kitos skolos daugumoje buvo įvardintos, kaip skolos akcininkams. Mikro (20 proc. iš 100 proc.) ir mažųjų įmonių (38 proc. iš 100 proc.) respondentai didžiausią dalį įmonės įsiskolinimų įvardino kredito įstaigoms. Vadinasi mažosios ir vidutinės įmonės linkusios labiau skolintis ne iš kredito įstaigų, o įsigyti kuo daugiau prekių skolon ar laukti kol įneš apyvartinių lėšų pats akcininkas. Galime susieti su tai, jei įmonių turtas nepadengia įsipareigojimų, o kredito įstaigų vienas iš pagrindinių paskolos suteikimo rodiklių - trumpalaikis turtas turi viršyti trumpalaikius įsipareigojimus. Vadinasi šios įmonės turi problemų dėl kredito gavimo, todėl jos turi įtakoti per apskaitos politikos sprendimus finansinių ataskaitų duomenis, kad galėtų tenkinti kredito įstaigų reikalavimus dėl kredito suteikimo. Turi ne tik priimti apskaitos politikos sprendimus apmokestinimo politikos tikslais, bet atvaizduoti finansinę padėtį kuri didintų apskaitines pajamas ir mažintų apskaitines išlaidas.

Vidutinių įmonių respondentai įvardino (100 proc.), kad didžiausią dalį įsipareigojimų sudaro skolos kredito įstaigoms. Dauguma vidutinių įmonių turi vykdyti, kredito įstaigų suteikusių paskolas, įsipareigojimus. Vadinasi ne tik gauti kreditui, bet ir laikytis kredito sutarties sąlygų, įmonės negali priimti apskaitos politikos sprendimus kurie tenkintų tik apmokestinimo taisykles. Akivaizdi tikimybė, ta, kad jeigu įmonė linkusi ne pažeisti kredito sutarties sąlygas, tuo labiau ji bus linkusi į apskaitą, kuri didins pajamas. Reikia įvardinti tai, kad įmonė pasirinkusi pajamų didinimo metodus praėjusiame laikotarpyje nebeturės lankstumo apskaitos pasikeitimuose padidinti pajamas dabartiniu periodu. Įmonės finansinė atskaitomybės duomenys turi tenkinti išorinių vartotojų poreikius, kurių pagrindinis tikslas teisingi atspindėti įmonės veiklos rezultatus, bei finansinę padėtį.

Pelningai dirbančių įmonių nustatymas. Minėtiems duomenims įvardinti buvo pateiktas klausimas, ar įmonė du paskutinius metus dirbo pelningai. Iš pasirinktų vidutinių įmonių (100 proc.) buvo nustatyta, kad yra dirbančios pelningai. Mažosios įmonės 64 proc. dirba pelningai, o 36 proc. nepelningai. Mikro įmonės 40 proc. dirba pelningai, o 60 proc. nepelningai dirbo du paskutinius metus.

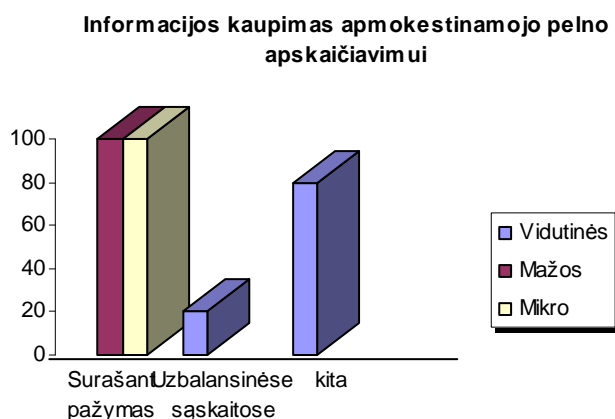
Apklausoje rezultatus sugrupavus pagal smulkaus ir vidutinio verslo subjektus, nustatyta kad 100 proc. pelningai dirbo du paskutinius metus vidutinės įmonės. Mažos įmonės subjektų nedidelė dauguma (36 proc. iš 100 proc.) įvardino, kad dirbo nuostolingai. O tarp mikro įmonės subjektų atsirado daugiausia dirbančių nuostolingai (60 proc. iš 100 proc.). Vadinasi galime išvelgti, kad

vidutinės įmonės, turinčios didžiausią skaičių akcininkų, bei įsipareigojimų kredito įstaigoms stengiasi parodyti kuo didesnę apskaitinį pelną.

Apskaitinio ir apmokestinamojo pelno palyginimas. Į klausimą, ar įmonės pelnas skiriasi nuo apmokestinamojo pelno, visi respondentai įvardino (100 proc.), kad skiriasi. Apskaitinis pelnas gali sutapti su mokestiniu, tačiau taip atsitinka labai retai. Taip dažniausiai pasitaiko tuomet, kai labai mažos įmonės tvarko finansinę apskaitą pagal mokesčių taisykles ir neturi jokių neleidžiamų atskaitymų.

Apklausa parodė, kad įmonės, kad ir kaip stengtųsi apskaitos politikos sprendimus priartinti prie apmokestinimo taisyklių, neišvengia skirtumų susidariusių tarp apskaitinio pelno apmokestinamojo pelno. Šių skirtumų labai sunku išvengti, kadangi valdžia, nustatydamą apmokestinimo taisykles vadovaujasi ne finansinę apskaitą ir atskaitomybę reglamentuojančiais aktais, o pačios nustatytomis apmokestinimo taisyklėmis kurios daugeliu atveju skiriasi nuo finansinės apskaitos taisyklių. Yra išimčių kaip apskaitinis pelnas gali sutapti su mokestiniu, tačiau taip atsitinka labai retai. Taip gali atsitikti tik labai mažoms įmonėms kurios tvarko finansinę apskaitą pagal mokesčių taisykles ir neturi jokių neleidžiamų atskaitymų. Tarp apklaustų respondentų tokių įmonių nepasitaikė.

Apmokestinamojo pelno apskaičiavimui duomenų kaupimas apskaitoje. Panašios formuluotės anketinis klausimas padeda išsiaiškinti kur įmonės kaupia informaciją, kad teisingai apskaičiuotų apmokestinamąjį pelną ir teisingai už pildytų pelno mokesčio deklaraciją. Iš visų respondentų 18 įvardino, kad informacija kaupiama surašant pažymą, 5 respondentai nurodė „kita“, papildydami atsakymą „įvedant papildomas subsąskaitas“, 1 respondentas informaciją kaupia užbalansinėse sąskaitose. Panašus atsakymų pasiskirstymas gautas sugrupavus atsakymus pagal smulkaus ir vidutinio verslo subjektus, atsakymų grafinis vaizdas pateiktas 9 paveiksle.



Šaltinis: sukurta autoriaus remiantis atliktos apklausos duomenimis

9 pav. Informacijos kaupimo būdai apmokestinamajam pelnui apskaičiuoti

Iš visų apklaustųjų nustatyta, kad mikro ir mažų įmonių respondentai 100 proc. atsakė, kad informacija kaupiama surašant pažymą. Vidutinės įmonės respondentai (20 proc.) nurodė kad informaciją kaupia užbalansinėse sąskaitose, o likusi dalis (80 proc.) nurodė įvedant papildomas subsąskaitas.

Taigi galime patvirtinti daugelio autorių nuomonę, kad pažymų surašymo metodas tinka labiau įmonėms turinčioms mažą apyvartą ir mažus skirtumus tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno. Kadangi įmonė kiekvieną ūkinę operaciją, kurią fiksuojant atsiranda neatitikimas finansinėje ir mokestinėje apskaitoje turi užfiksuoti surašant pažymą. Tokiu būdu vesdama finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimus, įmonė apsikrauna dideliu kiekiu pažymų. Įmonės vengia kausti informaciją užbalansinių sąskaitų metodu. Užbalansinių sąskaitų metodo praktinio taikymo nėra įvadinta. G. Kalčinskas (2001, 2007) įvardina, kad įrašai užbalansinėse sąskaitose atliekami paprastuoju įrašu, nes dvejetainis įrašas yra nereikalingas. Tačiau reikia nepamiršti, kad įmonių apskaita yra kompiuterizuota, ir buhalterinėje programoje paprastu įrašu ūkinės operacijos neapskaitomos. Išskelsime tikslą sukurti finansinės ir mokestinės apskaitos suderinamumo modelį naudojant užbalansinių sąskaitų metodą- ūkinių operacijų fiksavimui, darant dvejetainį įrašą.

Apskaitos politikos esmė, būdų ir metodų pasirinkimo tikslas. Minėtam požiūriui atskleisti, respondentai turėjo atsakyti į klausimą ar apskaitos politika yra reikalinga ir naudinga įmonėje. Visi respondentai (100 proc.) įvardino, kad apskaitos politika yra naudinga ir reikalinga įmonėje. Neatmetama galimybė, jog respondentai įvardino apie apskaitos politikos reikalingumą, kadangi įsigaliojus VAS, visi labai plačiai apie tai pradėjo kalbėti ir tapo labai sunkus uždavinys suformuoti ir patvirtinti įmonėse apskaitos politiką.

Apskaitos politikos reikalingumą dauguma respondentų apibūdino, kad apskaitos politika yra svarbus įmonės dokumentas, nustatantis taisykles, metodus, leidžiančius teisingai atskleisti įmonės veiklą ir jos rezultatus. (mikro-100 proc.; mažos-62 proc; vidutinės-50 proc.). Apskaitos politika reikalinga, dėl to, kad nustačius ūkinių operacijų apskaitos būdus, metodus, palengvėja visas apskaitos darbuotojų darbas- įvardino mažos įmonės-38 proc, vidutinės įmonės -50 proc. respondentų. Mikro įmonės visus savo balsus atidavė aukščiau minėtam būdai. Respondentų procentinis atsakymų pasiskirstymas, plačiau apibūdinantis apskaitos politikos būdų ir metodų pasirinkimo tikslą pavaizduotas 9 lentelėje.

Apskaitos būdų metodų pasirinkimo įvertinimas

<i>Apskaitos būdų metodų pasirinkimo tikslas:</i>	Mikro įmonės	Mažos įmonės	Vidutinės įmonės
a) Finansinę apskaitą priartinti prie mokestinės	100 proc.	23 proc.	
b) Teisingai atspindėti įmonės veiklos rezultatus bei finansinę padėtį.		62 proc.	100 proc.
c) Didinti pajamas mažinti sąnaudas		15proc.	
d) Mažinti pajamas didinti sąnaudas.			
Viso:	<i>100 proc.</i>	<i>100 proc.</i>	<i>100 proc.</i>

Šaltinis: sukurta autorės, remiantis atliktos apklausos duomenimis

Minėtų klausimu dauguma respondentų nuomonės sutapo – 100 proc. mikro įmonių ir 23 proc. mažų įmonių. Minėjo, kad būdų ir metodų pasirinkimo tikslas finansinę apskaitą priartinti prie mokestinės. Kad teisingai atspindėti įmonės veiklos rezultatus bei finansinę padėtį, pasisakė -62 proc. mažos įmonės respondentų ir vidutinės įmonės respondentai į šį teiginį atsakė 100 proc. balsų. Apskaitos būdų ir metodų pasirinkimo tikslui didinti pajamas ir mažinti sąnaudas –15 proc. mažos įmonės respondentai. Tačiau iš pasirinktų respondentų niekas nesistengia pasirinkti būdų ir metodų, kurie mažintų pajamas, didintų sąnaudas.

Ar apskaitos politika reikalinga ir naudinga įmonėje ? Visi respondentai (100 proc.) įvardino , kad apskaitos politika yra reikalinga ir naudinga. Neatmetama galimybė, jog respondentai įvardino apie apskaitos politikos reikalingumą, kadangi įsigaliojus VAS visiems tapo labai sunkus uždavinys suformuoti ir patvirtinti įmonėse apskaitos politiką. Didžiausias procentas respondentų apskaitos politikos reikalingumą įvardino, kad - apskaitos politika yra svarbus įmonės dokumentas, nustatantis taisykles, metodus leidžiančius teisingai atskleisti įmonės veiklą ir jos rezultatus. (mikro -100 proc., mažos-62 proc., vidutinės -50 proc.). Likusieji respondentai įvardino – kad nustačius ūkinių operacijų apskaitos būdus metodus, palengvėja visas apskaitos darbuotojų darbas. Niekas iš respondentų neįvardino, kad apskaitos politika padeda tiksliau ir teisingiau parengti įmonės finansinę atskaitomybę. Galima šį nepasirinkimą interpretuoti, jeigu įmonės nusistatys taisykles, metodus ūkinių operacijų fiksavimui, tai savaime aišku palengvės ir finansinių ataskaitų sudarymas. Taigi negalime teigti, kad respondentai atmetė šį pasirinkimo variantą, tiesiog jie turėjo pažymėti ne kelis, o iš esamų variantų pasirinkti vieną.

Kad galėtumėm galutinai patvirtinti iškeltą hipotezę, jog dauguma Lietuvos įmonių stengiasi patvirtinti apskaitos politikos taisykles, pagal mokesčių apskaičiavimo reikalavimus, įmonės iš būdų ir metodų turėjo nurodyti kokius pasirenka ilgalaikiam turtui apskaityti.. Respondentų minėtu klausimu atsakymai pateikti 10 lentelėje.

Ilgalaikiam materialiam turtui apskaityti būdų ir metodų pasirinkimas.

	Mikro įmonės	Mažos įmonės	Vidutinės įmonės
<i>Ilgalaikio materialaus turto naudingo tarnavimo laikotarpį pasirenka:</i>			
a) trumpiausią, kokį tik leidžia Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlis;	100 proc.	100 proc.	80 proc.
b) atitinkantį faktinį turto naudingo tarnavimo laikotarpį, neatsižvelgiant į Pelno mokesčio įstatymo apribojimus;			20 proc.
c) Kita			
Viso:	100 proc.	100 proc.	100 proc.
<i>Nusidėvėjimo metodus finansinėje apskaitoje taiko:</i>			
a) visoms turto grupėms - tiesiogiai proporcingas (tiesinis);	100 proc.	100 proc.	50 proc.
b) tiesiogiai proporcingas (tiesinis), o kur leidžia Pelno mokesčio įstatymas – dvigubas-mažėjančios vertės;			50 proc.
c) skirtingoms turto grupėms – skirtingi metodai, atspindintys faktinį turto nusidėvėjimą, nepriklausomai nuo Pelno mokesčio įstatymo apribojimų;			
d) kita			
Viso:	100 proc.	100 proc.	100 proc.

Šaltinis: sukurta autoriaus, remiantis atliktos apklausos duomenimis

Didžioji dalis respondentų (mikro ir mažos įmonės-100 proc., vidutinės įmonės -80 proc.) nurodė, kad ilgalaikiam materialiam turtui naudingo tarnavimo laikotarpį pasirenka – trumpiausią, kokį tik leidžia Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlis. Ir 20 proc. vidutinių įmonių respondentų pasirinko- atitinkantį faktinį turto naudingo tarnavimo laikotarpį, neatsižvelgiant į Pelno mokesčio įstatymo apribojimus;

Kokius ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimo metodus finansinėje apskaitoje pasirenka įmonės, respondentai įvardino labai panašiai kaip ir nurodydami naudingo tarnavimo laikotarpį. (8 lentelė) Įmonės respondentai (mikro ir mažos - 100 proc., vidutinės- 50 proc.) nusidėvėjimo metodą pasirenka, visoms grupėms tiesiog proporcingą. Ir 50 proc. vidutinės įmonės respondentų nurodė - dvigubą-mažėjančios vertės, kur leidžia Pelno mokesčio įstatymas.

Įvertinant respondentų pateiktus duomenis dėl ilgalaikio turto apskaito būdų ir metodų pasirinkimo galime daryti išvadas, kad įmonės stengdamos kuo mažiau turėti finansinėje ir mokestinėje apskaitoje skirtumų, renkasi būdus ir metodus kuriuos leidžia pelno mokesčio įstatymo nuostatos. Labai maža dalis tarp vidutinių įmonių respondentų (20 proc. iš 100 proc.) pasirenka būdus ir metodus, kuris atitiktų turto naudingo tarnavimo laikotarpį ir būtų nutolę nuo pelno mokesčio nuostatų. Vadinas patvirtindami iškeltą hipotezę galime teigti, jog dauguma Lietuvos įmonių stengiasi patvirtinti apskaitos politikos taisykles, pagal mokesčių apskaičiavimo reikalavimus.

3. FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS SUDERINAMUMO MODELIS

Analizuojant finansinės ir mokesstinės apskaitos reglamentų nuostatas, įvairių autorių išvadas pasiūlymus, galima pastebėti, kad yra pateikiamos tik finansinės ir mokesstinės apskaitos reglamentuose neatitikimų sąvokos, o jų praktinis taikymas apskaitos sistemoje – tvarkant apskaitą bei sudarant finansinę, mokesstinę atskaitomybę - neįvardinamas. Teorinėje dalyje įvardinome finansinę ir mokesstinę apskaitą, kaip dvi skirtingas sistemas. Čia iškyla būtinybė paaiškinti, kad praktiniu požiūriu toje pačioje įmonėje negali būti kelių apskaitos sistemų. Kadangi atskira apskaitos rūšis turi turėti: atskirą sąskaitų planą ir atskirus dokumentus. Tačiau įmonėse yra tik vienas sąskaitų planas, o dokumentai sudaromi, ne atskirai (finansinei ir mokesatinei apskaitai), o juose yra fiksuojamos ūkinės operacijos, kurias atitinkamai registruojant apskaitoje, yra sudaromos finansinė ir mokesstinė atskaitomybės.

Pateiksime finansinės ir mokesstinės apskaitos suderinimą, nuo ūkinių operacijų fiksavimo iki finansinėje ir mokesstinėje ataskaitose apskaičiuoto grynojo pelno (nuostolio) rezultato. Analizuodami pagrindines finansinės ir mokesstinės apskaitos ataskaitas, t.y. balansą pelno (nuostolių) atskaitą ir pelno mokesčio deklaraciją, įvardinsime kaip jos yra tarpusavyje susijusios. (žr. 4 priedą) Finansinėje atskaitomybėje – balanse surašomi duomenys turtas lygus savininkų skolininkų nuosavybei. Pelno (nuostolių) ataskaitoje iš uždirbtų per ataskaitinį laikotarpį pajamų atėmus tas pajamas uždirbant patirtas sąnaudas, apskaičiuojamas pelnas prieš apmokestinimą (apskaitinis pelnas). Finansinėje apskaitoje apskaičiuotas pelnas prieš apmokestinimą keliamas į mokesstinę apskaitą, t.y. į pelno mokesčio deklaraciją. Pelno mokesčio deklaracijoje reikia nurodyti, dėl kokių priežasčių apmokestinamasis pelnas skiriasi nuo apskaitinio pelno. Pildant metinę pelno mokesčio deklaraciją nuolatiniiais ir laikinisiais neatitikimais tikslinamas apskaitinis pelnas ir tokiu būdu apskaitinis pelnas. Kaip pateikta 4 priede apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas sekančiai: pelnas prieš apmokestinimą minus neatitikimai mažinantys apmokestinamąjį pelną plus neatitikimai didinantys apmokestinamąjį pelną. Teorinėje dalyje aptarėme dėl kokių priežasčių finansinėje apskaitoje apskaičiuotas ir finansinėje atskaitomybėje atspindimas įmonės veiklos rezultatas gali nesutapti su tos pačios įmonės ir to paties ataskaitinio laikotarpio apmokestinamuoju rezultatu. Išskyrėme dvi neatitikimų rūšis: nuolatinius ir laikinuosius. Pateikdami finansinės ir mokesstinės apskaitos suderinamumo modelį pirmoje dalyje pateiksime nuolatinių neatitikimų praktinį atvaizdavimą apskaitoje, toliau seks laikinųjų neatitikimų atvaizdavimas apskaitoje. Šiame darbe siūlomas algoritmas padės sukaupti informaciją ne tik teisingai atspindėti įmonės veiklos rezultatus, finansinių ataskaitų užpildymui, bet ir kaip teisingai apskaičiuoti apmokestinamąjį pelną, bei užpildyti pelno mokesčio deklaraciją.

Atliktas tyrimas parodė, kad dauguma įmonių neatitikimus susidariusius finansinėje ir mokestinėje apskaitoje fiksuoja surašydamos pažymas. Tačiau vidutinei įmonei, su didelėmis apyvartomis, tai padaryti tikrai yra labai didelis ir painus darbas. Finansinės ir mokestinės apskaitos suderinimas bus vykdomas darant įrašus užbalansinėse sąskaitose, t.y. kaupsiame mokestinę informaciją, kad apskaičiuotumėme apmokestinamąjį pelną, bei teisingai užpildytumėm pelno mokesčio deklaraciją. Finansinės ir mokestinės apskaitos tvarkymui turi būti patvirtintas sąskaitų planas. Pavyzdinį sąskaitų planą, kurį rengia ir tvirtina LR viešoji įstaiga apskaitos institutas, yra naudojamas finansinei apskaitai, t.y. Verslo apskaitos standartų nuostatoms aiškinti ir yra neprivalomas. Pavyzdinis sąskaitų planas nėra pritaikytas pelno mokesčio apskaičiavimo tikslams. Kiekviena įmonės vadovas turi patvirtinti savo individualų sąskaitų planą, atsižvelgdamas ne tik į išorinius, bet ir į vidinius informacijos poreikius. Sąskaitų plano naudojimas turi labai svarbią reikšmę, finansinės ir mokestinės apskaitos tvarkymui, nes tai susieta su atskaitomybės formomis. (11 lentelė)

11 lentelė.

Sąskaitų plano naudojimas ataskaitoms

<i>Finansinės atskaitomybės ataskaitos</i>	Sąskaitų plano klasės	<i>Mokestinės atskaitomybės ataskaita</i>
Balansas (2 VAS)	1 klasė - Ilgalaikis turtas; 2 klasė - Trumpalaikis turtas; 3 klasė – Nuosavas kapitalas 4 klasė – Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	
Pelno (nuostolių) ataskaita (3 VAS)	5 klasės – Pajamos 6 klasė - Sąnaudos	
	0 klasė – Apmokestinamojo pelno apskaičiavimui	Pelno mokesčio deklaracija (PMĮ)

Šaltinis: sukurta autoriaus

Pirmoji, antroji, trečioji, ketvirtoji sąskaitų klasės skirtos finansinei apskaitai, t.y. balanso ataskaitai užpildyti. Penktosios ir šeštosios klasės sąskaitos skirtos finansinėje apskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitai užpildyti ir apskaitiniam pelnui apskaičiuoti. Nulinės klasės sąskaitose kaupsiame mokestinės apskaitos informaciją. G. Kačinskas (2003, 2007) įvardina, kad mokesčių apskaita yra viena iš sudėtingiausių barų sąskaitų korespondencijų prasme. Mokestinės apskaitos informacijai kaupti ir apdoroti pateiksime nulinės klasės sąskaitų pasirengimo struktūrą. (12 lentelė)

Užbalansinių sąskaitų pasirengimo struktūra

<i>0 klasės sąskaitos</i>	Pavadinimas
01	Tarpinės sąskaita
039	Suvestinės sąskaitos
05 06	Laikinių neatitikimų apskaitai tvarkyti sąskaitos
07	Apmokestinamojo pelno apskaičiavimui sąskaitos

Šaltinis: sukurta autorės

Kaip matyti iš 12 lentelės mokestinei apskaitai pasirenkame nulinės klasės sąskaitas, kurias įvardiname panašiai kaip finansinėje apskaitoje kaupiamai informacijai. Vadovaudamiesi šių sąskaitų pasirengimo struktūra pateiksime nuolatinių ir laikinųjų neatitikimų praktinį atvaizdavimą mokestinėje apskaitoje.

Nuolatinių neatitikimų apskaita. Apskaitos vedimo požiūriu nuolatinių neatitikimų tarp finansinėje ir mokestinėje apskaitoje apskaičiuotų rezultatų svarbiausias ypatumas yra tas, kad šie finansinės atskaitomybės sąskaitose ir formose neatspindimi. Nuolatinių skirtumų registruoti buhalterinėse sąskaitose negalima, nes jie iškreiptų uždirbtų pajamų ir patirtų sąnaudų dydį. Pateiksime pavyzdį kurio pagalba įvardinsime, kaip fiksuojami įrašai mokestinėje apskaitoje. Pavyzdžiui, įmonė nusipirkusi naują buhalterinės apskaitos programą, o senąją nurašo į ilgalaikio turto perleidimo nuostolius. Senosios programos likutinė vertė 2000 litų. Finansinėje apskaitoje užfiksuosime ūkinę operaciją darydami sekantį įrašą:

D 1148 Programinės įrangos amortizacija – 13000 Lt.

D 621 Ilgalaikio turto perleidimo nuostolis-2000 Lt.

K 1140 Programinės įrangos įsigijimo savikaina -15000 Lt.

Tačiau mokestinėje apskaitoje apskaičiuojant pelno mokestį 2000 litų bus neleidžiami atskaitymai. Užfiksavus finansinėje ir mokestinėje apskaitoje neatitikimą tuo pačiu metu surašant pirminį dokumentą reikia daryti įrašą ir mokestinėje apskaitoje. Taigi turime mokestinėje apskaitoje fiksuoti skirtumus, kad teisingai galėtume apskaičiuoti apmokestinamąjį pelną.

Kadangi apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumus lemia dvi veiksmų grupės – skirtingai pripažįstamos pajamos ir sąnaudos, tikslinga įsivesti užbalansinėse sąskaitose vieną sąskaitą kurios *kredite didinsime* apskaitinį pelną, o *debete mažinsime* apskaitinį pelną. Naudodamiesi nulinės sąskaitos pasirengimo struktūra įsivesime apmokestinamojo pelno apskaičiavimui sąskaitą Nr. 071 - *Neatitikimai didinantys ir mažinantys apmokestinamąjį pelną.* (2 priedas) Šioje sąskaitoje sukauptos informacijos pagalba apskaičiuosime apmokestinamąjį pelną.

Kaip buvo teigta teorinėje dalyje užbalansinėse sąskaitose kaupiti informaciją mokesčiai apskaitai naudojamas paprastas įrašas. Tačiau įvertinus, kad visos įmonės apskaitas tvarko kompiuterizuotu būdu, o šiuo metu nėra nė vienos buhalterinės programos galinčios apskaityti paprastą įrašą. Tuo tikslu, kad galėtume apskaityti įrašus buhalterinėje programoje kaupsime informaciją naudodami dvejetainį įrašą, per pasirinktą tarpinę sąskaitą Nr.01-*Tarpinė apmokestinamojo pelno sąskaita*. (2 priedas) Pateikiame 13 lentelėje kaip nuolatiniai neatitikimai atvaizduojami mokesčių apskaitoje.

13 lentelė

Nuolatinių neatitikimų praktinis atvaizdavimas

	<i>Koresponduojantys įrašai</i>	Pelno mokesčio deklaracija	
		<i>Debetas</i>	<i>Kreditas</i>
NUOLATINIŲ NEATITIKIMŲ APSKAITA	D 071 → K 01	Neatitikimai mažinantys apmokestinamąjį pelną	
	D 01 K 071 →		Neatitikimai didinantys apmokestinamąjį pelną

Šaltinis: sukurta autorės.

Vadovaudamiesi LR PMĮ 5 str. mūsų pateiktu atveju 2000 litų yra neleidžiami atskaitymai. Vadinasi šia suma mes didiname apmokestinamąjį pelną darydami įrašą mokesčių apskaitoje:

D 01 Tarpinė apmokestinamojo pelno sąskaita 2000 Lt. (1)
K 071 Neatitikimai didinantys ir mažinantys apmokestinamąjį pelną 2000 Lt.

Ūkinių operacijų mažinančių apmokestinamąjį pelną yra labai ne daug, nes valdžia visuomet yra linkusi apmokestinti visas įmonės uždirbtas pajamas, jeigu jos pripažįstamos finansinėje apskaitoje ir atspindimos finansinėje atskaitomybėje. Tačiau kartais pasitaiko ir tokių skirtumų. Pavyzdžiui, įmonės suteikta labdara, jeigu ji atitinka pelno mokesčio taisyklių reikalavimus, mokesčių suma sumažinama dviguba suma. Tarkim, įmonė suteikė 4000 Lt. dydžio labdarą, tačiau apskaičiuodama pelno mokestį galės pripažinti 8000 mokesčių suma. Vadinasi reikia dvigubinti mokesčių suma ir 4000 litų bus apmokestinamąjį pelną mažinanti suma. Šiuo atveju mokesčių apskaitoje registruojama buhalteriniu įrašu:

D 071 Neatitikimai didinantys ir mažinantys apmokestinamąjį pelną 4000 Lt. (2)
K 01 Tarpinė apmokestinamojo pelno sąskaita 4000 Lt.

Naudodamiesi užbalansinės sąskaitos Nr. 071 duomenimis galime tiksliai nurodyti apmokestinamojo pelno ir apskaitinio pelno skirtumo priežastis. Įrašai užbalansinėse sąskaitose turėtų būti daromi labai tvarkingai, kiekvieną kartą, kaip į buhalterinės sąskaitos registrus įrašomos pajamos ir sąnaudos neatitinkančios pelno apmokestinimo taisyklių. Taigi įmonės susidūrusios su

nuolatiniais neatitikimai darydamos mokesstinėje apskaitoje papildomą įrašą gali tikslai įvardinti apskaičiuoti apmokestinamąjį pelną. Kur kas sudėtingesnė laikinųjų neatitikimų tarp bendroje finansinėje apskaitoje ir apmokestinimo tikslais apskaičiuotų veiklos rezultatų apskaita.

Laikinių neatitikimų apskaita Be nuolatinių skirtumų yra ir kita neatitikimų rūšis - laikinieji. Teorinėje dalyje įvardinome kuo skiriasi laikinieji skirtumai nuo nuolatinių, jų susidarymo esmę ir priežastis. Reikia pabrėžti tai, kad laikinieji skirtumai yra mažiau pastebimi ir sunkiau atpažįstami nei nuolatiniai. Laikinieji skirtumai sukuria atidėto mokesčio turtą ir atidėto mokesčio įsipareigojimą. Apskaitoje atsiradus laikiniams skirtumams neužtenka mokesstinėje apskaitoje atvaizduoti informaciją didinančią ir mažinančią apmokestinamąjį pelną. Pateiksime supaprastintą sąlyginį pavyzdį kurio pagalba įvardinsime, kokias reikia mokesstinėje apskaitoje, t.y užbalansinėse sąskaitose susikurti sąskaitas, kad galėtume apskaityti laikinuosius neatitikimus. Pavyzdžiui, įmonė A 2006 m. įsigijo kompiuterį už 1500 litų. Šis turtas bus naudojamas 3 metus. Įmonės apskaitos politikoje numatyta, finansinėje apskaitoje kad šis turtas bus nudėvimas taikant tiesiog proporcingą metodą, o skaičiuojant pelno mokestį mokesstinėje apskaitoje pasirinktas dvigubas – mažėjančios vertės metodas. Įsigijus turtą darysime buhalterinį įrašą sekančiai:

D 1230 Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai	1500 Lt.
K 271 Sąskaitos bankuose	1500 Lt.

Nusidėvėjimą turtui skaičiuosime pasibaigus mėnesiui. Tačiau darome prielaidą, kad kompiuteris, per metus finansinėje apskaitoje susikaups nusidėvėjimo suma 500 lt. ir pasibaigus 2006 m. apskaitoje bus sukauptos 500 Lt. nusidėvėjimo sąnaudos:

D 6115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos	500 Lt..
K 1237 Įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	500 Lt.

Mokesstinėje apskaitoje sukaupti kompiuterio nusidėvėjimo sumą mokesčio tikslais informaciją kaupsiame užbalansinėse sąskaitose įsivedę papildomų sąskaitų. Nustačius neatitikimus pavyzdžiui, ilgalaikio turto nusidėvėjime, kuris finansinėje apskaitoje apskaitomas Nr. 6115 sąskaitoje, mokesčio tikslais apskaičiuotą sumą užregistruosime sąskaitoje Nr. 0615. Taigi, 14 lentelėje pateikiame užbalansinių sąskaitų pasirengimo principą.

Užbalansinių sąskaitų parengimo registrai

5 ir 6 klasių sąskaitos (naudojamos Pelno (nuostolių) deklaracijoje, apskaitinio pelno apskaičiavimui)	0 klasė (užbalansinės sąskaitos) (naudojamos Pelno mokesčio deklaracijoje apmokestinamojo pelno apskaičiavimui)
535 - Palūkanų pajamos	0535- Palūkanų pajamos
6111 - Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	06111- Remonto ir eksploatacijos sąnaudos
6113 - Draudimo sąnaudos	06113- Draudimo sąnaudos
6114 -Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios išlaidos	06114-Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios išlaidos
6115 -Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos	06115- Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos
6117 -Abejotinų skolų sąnaudos	06117 - Abejotinų skolų sąnaudos
6118 -Kitos bendrosios sąnaudos	06118- Kitos bendrosios sąnaudos
652 - Pervedimai į atidėtuosius pelno mokesčius	0652 – Atidėto mokesčio sumai apskaičiuoti

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal pavyzdinį sąskaitų planą

Kaip matyti iš 14 lentelėje pateiktų sąskaitų yra rekomenduojama mokestinėje apskaitoje užbalansinėse sąskaitose įsivesti 5 ir 6 klasių sąskaitų analogus. Kad būtų aiškiau kaupti informaciją mokestinei apskaitai. Analizuodami pateiktą pavyzdį mokestinėje apskaitoje apskaičiuodami ilgalaikio turto nusidėvėjimą taikydami dvigubą mažėjančios vertės metodą užfiksuosime operaciją darydami buhalterinį rašą:

D 06115 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos	1000 Lt.(3)
K 01 Tarpinė apmokestinamojo pelno sąskaita	1000 Lt.	

Nustatydami ilgalaikio turto neatitikimus, sukaupsime mokestinės apskaitos registruose, kiek turtas nusidėvėjo mokesčių tikslais. Taigi šiuo atveju kompiuterio nusidėvėjimo finansinėje apskaitoje Nr. 6115 sąskaitoje sukaupta bus 500 litų, o mokestinėje apskaitoje sąskaitoje Nr. 06115 bus sukaupta 1000 litų . Apskaičiuosime laikinąjį neatitikimą atsiradusį mokestinėje ir finansinėje apskaitoje sekančiai:

Finansinėje apskaitoje sukaupta nusidėvėjimo - suma	Mokestinėje apskaitoje sukaupta nusidėvėjimo = suma	+ (didinantis apmokestinamąjį pelną) - (mažinantis apmokestinamąjį pelną)
---	---	--

Pagal pateiktą laikinojo neatitikimo rezultato apskaičiavimą gauname (500-1000=-500 Lt.) – minus 500 litų sumą mažinančią apmokestinamąjį pelną. Vadinasi šiais ataskaitiniais metais įmonė mokės 500 litų. mažesnį pelno mokestį. Mokestinėje apskaitoje registruosime įrašą įsivesdami papildomą sąskaitą Nr. 0652 :

D 071 Neatitikimai didinantys ir mažinantys apmokestinamąjį pelną	500 Lt.	(4)
K 0652 Atidėto mokesčio sumai apskaičiuoti	500 Lt.	

Apibendrinti laikinųjų neatitikimų praktiniam atvaizdavimui pateikiame 15 lentelėje, kokius mokesstinėje apskaitoje reikia daryti įrašus atsiradus laikinajam neatitikimui finansinėje ir mokesstinėje apskaitoje.

15 lentelė

Laikinių neatitikimų praktinis atvaizdavimas

Laikinių neatitikimų apskaita	Mokesstinėje apskaitoje daromi įrašai			Pelno mokesčio deklaracija	
				Debetas	Kreditas
	D 05 klasė K01 klasė	5 klasė-05 klasė Arba 6 klasė -06 klasė lygu (-)Atidėto mokesčio suma	D 071 K 062	→	Neatitikimai mažinantys apmokestinamą jį pelną
D 01 klasė K 06 klasė	5 klasė-05 klasė arba 6 klasė -06 klasė lygu (+)Atidėto mokesčio suma	D 062 K 071	→		Neatitikimai didinantys apmokestinamą jį pelną

Šaltinis: sukurta autorės.

Toliau paaiškinsime sąskaitos Nr. 0652 įsivedimo naudą. Taigi reikia neužmiršti, kad laikinieji skirtumai susidarę vieną ataskaitinį laikotarpį yra įskaitomi po jo einančiais laikotarpiais. Šiuo atveju valstybė suteikia įmonėms galimybę sumokėti mokesčius vėliau. Įmonė naudodamasi tokia lengvata turi tvirtai žinoti, kad netrukus turės mokėti gerokai didesnius mokesčius nei tą turta naudojant pirmaisiais metais. Taip pat kiekvienai įmonei yra labai svarbu žinoti, koks yra tikras skolos biudžetui dydis. Turim užfiksuoti apskaitoje duomenis, kurių pagalba galėtume apskaičiuoti atidėtojo mokesčio sumą. Užbalansinėse sąskaitoje įsivedame sąskaitą atidėto mokesčio sumai apskaičiuoti Nr. 0652. Šioje sąskaitoje susidaręs laikinasis mokesčių ir finansinių sąnaudų skirtumas padaugintas iš pelno mokesčio tarifo sudaro **atidėtąjį mokesį**. ($500 \times 15\% = 75$). Mūsų atveju atidėtojo mokesčio susidarymą ir išnykimą pailiuosime 16 lentelėje.

16 lentelė

Atidėtojo mokesčio atvaizdavimas

Rodikliai	2006 m.	2007 m.	2008 m.
IMT įsigijimo vertė	1000	500	0
IMT turto mokesčio bazė	500	167	0
Laikinas neatitikimas	500	333	0
Atidėtųjų mokesčių pradinis likutis	0	↗ 75	↗ 50
Atidėtųjų mokesčių likutis laikotarpio pabaigoje (laikinas neatitikimas x15 proc.)	↘ 75	↘ 50	↘ 0
Atidėtųjų mokesčių pasikeitimas per ataskaitinį laikotarpį:	+75	-25	-50

Šaltinis: sukurta autoriaus

Kaip matyti 16 lentelėje atidėto pelno mokesčio sumą įmonė sumokės per ateinančius 2007-2008 metus. Dėl to šis laikinasis apskaitinių ir mokesčių sąnaudų skirtumas lėmė įmonės įsiskolinimo valstybei padidėjimą –atidėto pelno mokesčio atsiradimą. Iš sukaupto informacijos mokesstinėje apskaitoje pateiksime kaip teisingai apskaičiuoti apmokestinamąjį pelną.

Apmokestinamojo pelno rezultata apskaičiuosime sudarydami darbinę atskaitomybės lentelę, pagal pateiktą darbinę atskaitomybės lentelę (4 priedas). Šios lentelės sudėtį sudarys: bandomasis balansas, pelno (nuostolių) ataskaitos sąskaitos ir sąskaitos pelno mokesčiui apskaičiuoti. Bandomajame balanse ir pelno (nuostolių) ataskaitose atspindėti įmonės sąskaitų likučiai 2006 metų pabaigai. Pelno (nuostolių) ataskaitoje išvestas pelnas prieš apmokestinimą 9343 litų sumoje. Šis finansinėje apskaičiuotas rezultatas keliamas į pelno mokesčio deklaraciją. Mokesstinėje apskaitoje užregistravę neatitikimus didinančius ir mažinančius apmokestinamąjį pelną sąskaitoje Nr.071, visus sukauptus duomenis perkeliame į pelno mokesčio deklaraciją. Gauname sumą apmokestinamą pelno mokesčiu.

Visiems užregistruotiems finansinės ir mokesstinės apskaitos neatitikimams užbalansinių sąskaitų registruose, reikia uždaryti, kadangi į naują mokestinį laikotarpį negali atsikelti mokesčių sąskaitų likučiai. Atliksime įrašus kurie sumažina iki nulio užbalansinių sąskaitų balansus, rengiantis kitiems finansiniams metams. Mokesstinės apskaitos sąskaitų uždarymo esmė yra ta, kad į kitą ataskaitinį laikotarpį mokesstinės apskaitos sąskaitų likučiai negali būti perkelti, kadangi jie naudojami to ataskaitinio laikotarpio apmokestinamajam pelnui apskaičiuoti. Todėl pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui visos mokesstinėje apskaitoje susidariusios sumos iškeliamos į mokesstinės apskaitos suvestinę sąskaitą. Mūsų pasirinktu atveju visiems sąskaitų uždarymams skyrėme sąskaitą Nr. 039 sąskaita. (039- suvestinės sąskaitos mokesčiai apskaitai).

Suvestinės sąskaitos mokesčiai apskaitai (039)

Debetas

Debete surenkamos visų ūkių operacijų sąskaitos kurios didina apmokestinamąjį pelną.

Kreditas

Kredite surenkamos visų ūkinių operacijų sąskaitos kurios mažina apmokestinamąjį pelną

Šaltinis: sukurta autoriaus

10 pav. Suvestinės sąskaitos mokesčiai apskaitai atvaizdavimas

Kaip matyti iš 10 paveiksle pateiktos suvestinės sąskaitos atvaizdavimo, debete surenkamos visų ūkių operacijų sąskaitos kurios didina apmokestinamąjį pelną, o kredite surenkamos visų ūkinių operacijų sąskaitos kurios mažina apmokestinamąjį pelną Mūsų įvardintais pavyzdžiais

visus sąskaitų likučius, išskyrus sąskaitą Nr 071 - neatitikimai didinantys ir mažinantys apmokestinamąjį pelną, prilyginsime nuliui darydami sekančius įrašus:

D 01 Tarpinė apmokestinamojo pelno sąskaita	1000 Lt.	(5)
---	----------	-----

K 039 Suvestinė sąskaita mokestinei apskaitai	1000 Lt.	
---	----------	--

D 0615 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos	1000 Lt.	(6)
---	----------	-----

K 039 Suvestinė sąskaita mokestinei apskaitai	1000 Lt.	
---	----------	--

D 0652 Atidėto mokesčio sumai apskaičiuoti	500 Lt.	(7)
--	---------	-----

K 039 Suvestinė sąskaita mokestinei apskaitai	500 Lt.	
---	---------	--

Visi mokestinės apskaitos sąskaitų likučiai buvo prilyginti nuliui. Įvardinama papildoma sąlyga, kad *sukaupta mokestinės apskaitos suvestinės sąskaitos suma turi būti lygi sąskaitos neatitikimai didinantys ir mažinantys apmokestinamąjį pelną sumai*. Mūsų atveju sąskaita Nr. 039 suma susidariusi kredite lygi sąskaita Nr. 071 sumai susidariusiai debete. (žr.2 priede) Šiuo atveju daromas sekantis įrašas:

D 071 Neatitikimai didinantys ir mažinantys apmokestinamąjį pelną	2500 Lt...	(8)
---	------------	-----

K 039 Suvestinės sąskaitos mokestinei apskaitai	2500 Lt.	
---	----------	--

Finansinės ir mokestinės apskaitos suderinimo technika –užbalansinių sąskaitų metodu, įmonės apsaugo nuo didelio kiekio pažymų surašymo. Užbalansinių sąskaitų metodu iš karto yra kaupiami ir sisteminami duomenys apmokestinamajam pelnui apskaičiuoti.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Atlikti teoriniai ir praktiniai tyrimai leido suformuluoti šias išvadas ir pasiūlymus:

1) Lietuvos respublikos įstatymai suteikia galimybę pasirinkti įmonei tinkamiausius apskaitos vedimo būdus, formuojant apskaitos politiką. Apskaitos politika - tai įmonėje taikomi pasirinkti apskaitos būdai, metodai, neprieštaraujantys apskaitą reglamentuojantiems norminiams aktams ir nepažeidžiantys bendrųjų apskaitos principų, atitinkantys įmonės tikslus bei informacijos poreikius, skirti įmonės apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti ir pateikti, kad ši atspindėtų tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę bei veiklos rezultatus. Apskaitos politika parenkama skirstant pagal šiuos aspektus: organizacinį, techninį, metodinį.

2) LR Buhalterinės apskaitos įstatymo 9 str., numato:“ Ūkio subjekto vadovas turi parinkti apskaitos politiką ir ją įgyvendinti, atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, verslo pobūdį ir vadovaudamasis apskaitos standartais“. LR Pelno mokesčio įstatymo 57 straipsnis reikalauja, kad:“ mokesčio mokėtojų buhalterinė apskaita privalo būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti. Dėl reglamentų nuostatų neatitikimų įmonė rengdama apskaitos politiką negali apsiriboti tik finansinės apskaitos politikos tikslais ir metodais, turi didelį dėmesį skirti, kad būtų pasiekti ir mokestinės apskaitos tikslai.

3) Mokesčių politikai moksliniuose darbuose nėra skiriama dėmesio. Tarsi ji nedomina nė vidinių nė išorinių vartotojų. Aprašydami apskaitos politikos formavimą autoriai G. Deveikis (2001), D. Mačernienė (2002) apie mokestinę apskaitą užsimenama vienu sakiniu - mokesčių skaičiavimui apibūdinti siūlo skirti atskirą dalį įsakyme ir plačiau apie ją neanalizuoja. G. Juškauskas (2005) analizuoja mokestinę politiką įvardindamas, kad įmonės mokestinės apskaitos politiką sudaro dvi sistemos: apmokestinimo - apskaitos taisyklių pasirinkimas ir mokesčių administravimas. Apmokestinimo ir apskaitos taisyklių pasirinkimas įvardinamas kaip metodinis aspektas, o organizacinis su techniniu įvardinamas kaip mokesčių administravimo sistema. Formuodami apskaitos politiką turime analizuoti finansinės ir mokestinės aspektų dalis, išskirti neatitikimus ir juos suderinti.

4) Neatitikimai finansinėje ir mokestinėje apskaitoje atsiranda dėl to, kad mokesčius reglamentuojančiuose norminiuose aktuose pripažįstamos kitokio dydžio pajamos ir sąnaudos nei bendroje finansinėje apskaitoje. Finansinėje apskaitoje apskaičiuotas apskaitinis pelnas nesutampa su apmokestinamuoju pelnu dėl laikinųjų ir nuolatinių neatitikimų. Nuolatiniai neatitikimai – tai apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumai, kurie susidaro dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal finansinę apskaitą ir mokesčius reglamentuojančius teisės aktus. Šie neatitikimai susidarę vieną ataskaitinį laikotarpį vėlesniais neišnyksta. Laikinieji skirtumai susidaro ribotam laikui: susidarę vieną ataskaitinį laikotarpį, išnyksta būsimaisiais ataskaitiniais

laikotarpiais. Laikinieji skirtumai gali būti: apmokestinamieji ir įskaitomieji. Įskaitomieji laikinieji skirtumai sukuria atidėto mokesčio turtą, o apmokestinamieji –atidėto mokesčio įsipareigojimą.

5) Praktinis duomenų rinkimas Lietuvos organizacijose išryškino tai, kad įmonės kiek įmanoma formuodamos apskaitos politiką stengiasi pasirinkti apskaitos būdus ir metodus kurie tenkintų mokestinės apskaitos reikalavimus, t.y būtų skirti mokesčių bazei apskaičiuoti, mokėtinų sumų teisingumui nustatyti. Tačiau yra neteisinga parengti įmonės finansinę atskaitomybę remiantis apmokestinimo taisyklėmis, nes akcininkai ir kiti finansinės atskaitomybės vartotojai negalėtų susiorientuoti, dėl kokių priežasčių įmonė uždirbo mažiau ar daugiau pelno. Tyrimas parodė, kad dauguma įmonių neatitikimus susidariusius finansinėje ir mokestinėje apskaitoje fiksuoja surašydamos pažymas. Tačiau vidutinei įmonei, su didelėmis apyvartomis, tai padaryti tikrai yra labai didelis ir painus darbas. Įmonės vengia kaupti informaciją užbalansinių sąskaitų metodu, kadangi šio metodo praktinio taikymo nėra įvardinta.

6) Teoriškai reikiamus duomenis būtų galima gauti tvarkant dvi visiškai atskiras apskaitas, tačiau praktiniu požiūriu toje pačioje įmonėje negali būti kelių apskaitos sistemų, todėl turi būti vykdomas finansinės ir mokestinės apskaitos suderinimas. Užfiksavus finansinėje ir mokestinėje apskaitoje neatitikimą tuo pačiu metu surašant pirminį dokumentą reikia daryti įrašą finansinėje ir mokestinėje apskaitoje, naudojant užbalansinių sąskaitų metodą, kuris susistemins informacija, palengvins ne tik apmokestinamojo pelno apskaičiavimą, bet ir pelno mokesčio deklaracijos užpildymą. Užbalansinių sąskaitų metodu kaupti informaciją reikia daryti dvejetainį įrašą, kadangi visos įmonės tvarko apskaita kompiuterizuotu būdu, o šiuo metu nėra nė vieno programos kuri gali apskaityti paprastąjį įrašą.

7) Pildant metinę pelno mokesčio deklaraciją nuolatiniais ir laikiniais skirtumais tikslinamas apskaitinis pelnas ir tokiu būdu apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas. Kad teisingai apskaičiuotumėm apmokestinamąjį pelną būtina pasitvirtinti neatitikimų apskaitos tvarkymo metodą mokestinėje apskaitoje.

SANTRAUKA

RAKTINIAI ŽODŽIAI: apskaitos politika, finansinė apskaita, mokesinė apskaita, neatitikimai, apskaitinis pelnas, apmokestinamasis pelnas.

Finansinė ir mokesinė apskaitos dėl reglamentų neatitikimų, informacijos vartotojų skirtingų poreikių tapo dvi skirtingos sistemos, turinčios skirtingus tikslus. Tačiau praktiniu požiūriu toje pačioje įmonėje negali būti kelių apskaitos sistemų. Įmonėje taikant atitinkamus apskaitos būdus ir metodus, turi būti parengta apskaitos politika, kad būtų suderinti finansinės ir mokesinės apskaitos tikslai. Įmonės tvarkydamos apskaitą ir rengdamos finansinę atskaitomybę vadovaujasi standartais, o apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną turi nepažeisti Perno mokesčio įstatymo nuostatų. Svarbiausi skiriamieji finansinės ir mokesinės apskaitos bruožai: finansinė apskaita skirta įmonės finansinei būklei įvardinti, naudojantis finansinėmis atskaitomis, o mokesinė apskaita skirta mokesčių bazei apskaičiuoti ir mokesčių sumos teisingumui įrodyti. Įmonių finansinėje ir mokesinėje apskaitoje apskaičiuoti veiklos rezultatai- visai skirtingi dalykai. Jie neturi ir negali būti tapatinami. Tačiau tvarkant apskaitą, būtina atitinkamai atvaizduoti finansinės ir mokesinės apskaitos skirtumus.

Tyrimo objektas: Finansinė ir mokesinė apskaitos sistemos.

Tikslas. Sukurti finansinės ir mokesinės apskaitos suderinimo modelį.

Minėtam tikslui pasiekti iškelti šie *uždaviniai*:

- Pagrindinių reglamentų, kurių reikia laikytis tvarkant apskaitą ir sudarant finansinę atskaitomybę, įvardinimas;
- Išanalizuoti apskaitos politikos sąvoką ir jos aspektus;
- Įvardinti mokesinės apskaitos politikos aspektus ir jų dalis;
- Išsiaiškinti dėl kokių priežasčių finansinėje apskaitoje apskaičiuotas įmonės veiklos rezultatas nesutampa su to paties laikotarpio apmokestinamuoju rezultatu;
- Įvardinti pagrindines problemas ir tendencijas, kylančias Lietuvos organizacijose dėl finansinės ir mokesinės apskaitos neatitikimų;
- Įvertinus tyrimo rezultatus, sukurti savitą finansinės ir mokesinės apskaitos suderinamumo modelį.

Įvertinti finansinės ir mokesinės apskaitos suderinimo problemas atliktas tyrimas 24 organizacijose. Tyrimo metu buvo nustatyta, kad įmonės kiek įmanoma formuodamos apskaitos politiką stengiasi pasirinkti apskaitos būdus ir įgyvendinti metodus kurie būtų skirti mokesčių bazei

apskaičiuoti, mokėtinų sumų teisingumui nustatyti. Tačiau yra neteisinga parengti įmonės finansinę atskaitomybę remiantis apmokestinimo taisyklėmis, nes akcininkai ir kiti finansinės atskaitomybės vartotojai negalėtų susiorientuoti, dėl kokių priežasčių įmonė uždirbo mažiau ar daugiau pelno.

Darbą sudaro 3 dalys, 49 puslapiai, 10 paveikslų, 16 lentelių, 37 literatūros šaltiniai.

KARKAZIENĖ, Daiva (2007). *Financial and fiscal model of accounting compatibility*
Kaunas: Vilnius University, Kaunas Faculty of Humanities. 49 p.

SUMMARY

KEY WORDS: accounting policy, financial accounting, taxing accounting, nonconformities, accounting profit, taxable profit.

Financial and taxing accountings became two separate systems having different aims due to the nonconformities of regulations and different needs of information users. But, practically, one and the same enterprise cannot have a couple of accounting systems. While applying appropriate ways and methods of accounting, the enterprise should prepare accounting policy which combines the goals of financial and taxing accounting. Enterprises administering their accounting and preparing financial accountability follow the standards, while during calculation of taxable profit – they should not violate provisions of Corporation tax law. The major and distinctive features of financial and taxing accounting are as follows: financial accounting is meant for naming the financial state of the enterprise by using financial reports, while taxing accounting is intended for calculating the tax base and prove the correctness of tax sum. Activity results calculated in the financial and taxing accounting of the enterprise – are completely different things. They should not and cannot be identified. But, the differences of financial and taxing accounting should be properly showed during keeping of accounting.

Research object: Financial and taxing accounting as two different systems and their compatibility.

Goal. Prepare a compatibility model for financial and taxing accounting.

The following tasks have been set to achieve this goal:

- Stating the major regulations which should be followed while keeping accounting and while preparing financial accounting;
- Analyze the concept of accounting policy and its aspects;
- State the taxing accounting policy aspects and its parts;
- Find out what were the reasons that the enterprise activity result in the financial accounting is not in conformity with the taxable result for the same period;
- Name the major problems and tendencies emerging in the Lithuanian organizations due to the nonconformities of financial and taxing accounting;
- After evaluating the research results, create an individual model of financial and taxing accounting compatibility.

In order to evaluate the problems of combining the financial and taxing accounting, a research was made in 24 organizations. Research showed that the enterprise forms the policy of accounting as much as possible and they choose ways and methods of accounting which should be intended to calculating the tax base to determine the correctness of the sums payable. But it is incorrect to prepare the enterprise financial accountability appealing on the taxing rules, because shareholders and other users of financial accounting could not orient themselves what were the reasons for the enterprise to earn more or less profit.

The paper consists of 3 parts, 49 pages, 10 pictures, 16 tables, 37 literature resources.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. *24-Verslo apskaitos standartas „Pelno mokestis“* (2004) [interaktyvus] Apskaitos institutas [žiūrėta 2007 m. vasario 20 d.] Prieiga per internetą.: <http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/24%20VAS%20-%201%20redakcija.pdf>
2. *7-asis verslo apskaitos standartas „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas* (2004) [interaktyvus] Apskaitos institutas [žiūrėta 2007 m. vasario 20 d.] Prieiga per internetą.: <http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/24%20VAS%20-%201%20redakcija.pdf>
3. ADOMAITIENĖ, G. (2001) *Buhalterinės apskaitos procedūrų formalizavimo problemos*//Ekonomika ir Vadyba 1 knyga. Kaunas: Technologija. 256 p. ISBN 9986-13-923-6
4. BAGDŽIŪNIENĖ, Vitalija. (2005) *Apskaitos politika*. Vilnius: Inforastras 115 p. ISBN 9955-608-21-8
5. BAGDŽIŪNIENĖ, Vitalija. (2005). *Finansinė atskaitomybė*. Vilnius: Conto Litera p.190 ISBN 99-55-485-58-4
6. DEVEIKIS, Gintautas, (2004) *Verslo apskaitos standartai: apskaitos pasikeitimų registravimas*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga Nr. 2. Vilnius: Pačiolis 94 p.
7. DEVEIKIS, Gintautas. (2001) *Apskaitos politika-svarbi įmonių veiklos rezultatų teisingo ir palankaus atspindėjimo priemonė*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga Nr.1 Vilnius: Pačiolis 106 p.
8. DREVINSKAS, A.(2002) *Kai kurie pastebėjimai, skaitant buhalterinės apskaitos įstatymą apskaitos ir audito aktualijos* Nr.6 Vilnius: 16 p. ISBN 1392-4087
9. GAIDIENĖ, Z.(2001) *Lietuvos apskaitos sistema pasauliniame kontekste: ekonomika ir vadyba* 1 knyga. Kaunas: Technologija 352 p. ISBN 9986-13-923
10. Holthausen, R.W. and Leftwich, R.W (1983), *The economic consequences of accountig choice: implications of costing and monitoring“*, *Journal of Accounting &Economics*, Nr. 5, p. 77-117.
11. JUŠKAUSKAS, Gintaras, (2001) *Mokesčių planavimas įmonėje*, Apskaitos ir mokesčių apžvalga Nr. 1. Vilnius: Pačiolis 106 p.
12. JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2005) *Pelno mokesčio finansinė apskaita 1*, Apskaitos ir mokesčių apžvalga Nr. 7-8. Vilnius: Pačiolis 135 p.
13. JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2005) *Pelno mokesčio finansinė apskaita 2*, Apskaitos ir mokesčių apžvalga Nr. 9. Vilnius: Pačiolis 98 p.

14. KALČINSKAS, Gediminas, (2007). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis, 830 p. ISBN 9955-04-166-8
15. KALČINSKAS, Gediminas. (2001). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis, 830 p. ISBN 9955-04-082-3
16. KALČINSKAS, Gediminas; ČERNIUS, Gintaras; CICĖNAS, Valdas. (2000); *Buhalterio žinynas*. Vilnius: Pačiolis, 734 p. ISBN 9986-487-89-7
17. KAPITANOVAS, Artūras, (2006) *Mokesčių deklaracijų pildymas. Naujausi mokesčių įstatymų komentarai*, 96- seminaro dalomoji medžiaga. Vilnius: Mokesčių srautas. p.140
18. KAPITANOVAS, Artūras, ČERNIUS, Gintaras, (2005) *Apskaitos ir mokesčių derinimas, kaip laikantis VAS nepažeisti mokesčių įstatymų*, 43- seminaro dalomoji medžiaga. Vilnius: Mokesčių srautas. p.140
19. *LR Buhalterinės apskaitos įstatymas* (2001) Lietuvos Respublikos seimas Nr. 110-3992 [interaktyvus] Lietuvos Respublikos seimas [žiūrėta 2007 m. vasario 20 d.] Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=157066
20. *LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas* (2003) Lietuvos Respublikos seimas Nr IX-575. [interaktyvus] Lietuvos Respublikos seimas [žiūrėta 2007 m. kovo 05 d.] Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=224420
21. MAČERNIENĖ, Dalia. (2002) *Apskaitos politikos nustatymas-neišvengiama prievolė ir nauda*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 24 Vilnius :Pačiolis. p.16 ISSN 1392-1087
22. MAČERNIENĖ, Dalia. (2002) *Apskaitos politikos nustatymas-neišvengiama prievolė ir nauda*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 25 Vilnius p. 17 ISSN 1392-1087
23. MANIUŠYTĖ Kristina., KANAPICKIENĖ Rasa. (2004) *Įmonės finansinės apskaitos politika: etinis pasirinkimo aspektas*. Inžinerinė ekonomika, Nr. 1 Kaunas: Technologija p. 36
24. MASKEVIČIUS, Jonas. (2001) *Apskaitos politika //Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Nr. 9 Vilnius p.153 ISSN 1392-4087
25. PADEN NEELY L.,FRANK, J. IMKE. (1987) *Accounting principles and practices*. USA: 588 p. ISBN 0-538-01641-8
26. *Pavyzdinis sąskaitų planas* (2004) [interaktyvus] Apskaitos institutas [žiūrėta 2007 m. vasario 10 d.] Prieiga per internetą.: <http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/planas%2020040113.doc>
27. *Pelno mokesčio įstatymas* (2001) Lietuvos Respublikos seimas Nr IX-675. [interaktyvus] Lietuvos Respublikos seimas [žiūrėta 2007 m. balandžio 24 d.] Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=289647

28. RUDŽIONIENĖ, Kristina. KANAPICKEINĖ, Rasa. (2006) *Įmonės apskaitos politika Lietuvoje: Mokomoji priemonė*, Kaunas: VUKHF 50 p. ISBN 9986-19-870-4
29. SIMONAVIČIUS, Jaunius. (2004) dar kartą dėl pavyzdinio sąskaitų plano *Vilnius Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2004 Nr.19 16 p. ISSN 1392-1058
30. *Smulkaus ir vidutinio verslo įstatymas* (1998) Lietuvos Respublikos seimas Nr VIII-935. [interaktyvus] Lietuvos Respublikos seimas [žiūrėta 2007 m. vasario 24 d.] Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=238716
31. STAČIOKAS, Romas. *Buhalterinės apskaitos Reglamentavimas* (2002) Kaunas: Technologija, 204 p. ISBN 9955-09-210-6
32. *Tarptautiniai apskaitos standartai* (2004) [interaktyvus] Apskaitos institutas [žiūrėta 2006 m. birželio 05 d.] Prieiga per internetą.: <http://www.apskaitosinstitutas.lt/main.php?category=57&number=1>
33. *The Oxford Dictionry for th Business World* (1993) Oxford University Press
34. TVOZAS, Christos, (2006) Factors influencing a firms accounting policy decisions when accounting and financial accounting coincide. *Managerial Auditing Journal* Nr.4 p 386.
35. USEVIČIENĖ, Rima, *Apskaitos politika-svarbus dalykas*, *Vilnius: Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2003 Nr. 4. 16 p. ISBN 1392-4087
36. VALUŽIS, Kostas, PALUBINSKIENĖ, Stasė (2005). *Apskaitos politika*. Kaunas: p 450 p. ISBN 9986-454-69-7
37. *Verslo Apskaitos standartai ir metodinės rekomendacijos* (2004) [interaktyvus] Apskaitos institutas [žiūrėta 2006 m. gruodžio 10 d.] Prieiga per internetą.: <http://www.apskaitosinstitutas.lt/main.php?category=15&number=1>

PRIEDAI

1 PRIEDAS. Anketa	58
2 PRIEDAS. Finansinės ir mokestinės apskaitos suderinimo principas	60
3 PRIEDAS. Mokestinės apskaitos T - tipo sąskaitos	61
4 PRIEDAS. Darbinė atskaitomybės lentelė	62

1 PRIEDAS. Anketa

Vilniaus universiteto Kauno humanitaro fakulteto magistrantė Daiva Karkazienė atlieka tyrimą padėsiantį įvertinti finansinės ir mokesstinės apskaitos suderinamumo problemas.

Maloniai prašau Jūsų užpildyti šią anoniminę anketą. Iš pateiktų galimų variantų pasirinkite Jums tinkantį ir pažymėkite kryžiuoku (X), pabraukite arba įrašykite atsakymą tam skirtoje vietoje.

Nuoširdūs Jūsų atsakymai padės atlikti išsamų tyrimą. Iš anksto dėkoju:

ANKETA

1. Jūsų įmonės juridinis statusas:

- a) individuali įmonė;
- b) ūkinė bendrija;
- c) uždaroji akcinė bendrovė;
- d) akcinė bendrovė;
- e) valstybės arba savivaldybės įmonė;
- f) kita (įrašykite)

2. Įmonę valdo :

- 1) 1 akcininkas
- 2) nuo 2 iki 10 akcininkų
- 3) nuo 10 iki 50 akcininkų
- 4) virš 50 akcininkų

3. Įmonės akcininkas (ai) dirba įmonės administracijoje:

- 1) ne
- 2) taip. **Jei taip tai kuris procentas visų akcininkų dirba administracijoje:**
 - a) 100 proc.
 - b) 50 proc.
 - c) kita.....

4. Vidutinis darbuotojų skaičius:

- a) samdomų darbuotojų nėra
- b) nuo 1 iki 10 žmonių;
- c) nuo 10 iki 50 žmonių;
- d) nuo 50 iki 250 žmonių
- e) nuo 250 ir daugiau žmonių.

5. Kokia yra įmonės turto balansinė vertė?

- a) mažesnė kaip 5 mln. litų.
- b) nuo 5 iki 17 mln. litų.
- c) Nuo 17 iki 93 mln. litų.
- d) didesnė kaip 93 mln. litų.

6. Kokios yra jūsų įmonės grynosios metinės pajamos?

- a) neviršija 7 mln. litų;
- b) daugiau negu 7 mln., bet neviršija 24 mln. litų;
- c) daugiau negu 24 mln., bet neviršija 138 mln. litų;
- d) daugiau negu 138 mln. litų.

7. Koks susidaro įmonės balanse viso turto ir visų įsipareigojimų santykis:

Turtas / Įsipareigojimų =

1 PRIEDAS (TĘSINYS) Anketa

8. Įmonės įsipareigojimų didžiausią dalį sudaro:

- A) Skolos kredito įstaigoms;
- B) Skolos tiekėjams
- C) Kitos skolos

9. Ar įmonė du paskutinius metus dirbo pelningai?

- a) Taip
- b) Ne

10. Įmonės pelnas prieš apmokestinimą skiriasi nuo apmokestinamojo pelno.:

- 1) Ne
- 2) Taip

11. Kad teisingai apskaičiuotumėte apmokestinamąjį pelną ir užpildytumėte pelno mokesčio deklaraciją informacija kaupiama:

- a) surašant pažymą;
- b) užbalansinėse sąskaitose.
- c) kita

12. Ar manote, kad įmonei apskaitos politika yra naudinga ir reikalinga:

- a) taip;
- b) ne.

13. Jūsų nuomone apskaitos politika reikalinga dėl to, kad:

- e) nustačius ūkinių operacijų apskaitos būdus, metodus, palengvėja visas apskaitos darbas;
- f) yra svarbus įmonės dokumentas, nustatantis taisykles, metodus, leidžiančius teisingai atskleisti įmonės veiklą ir jos rezultatus;
- g) padeda tiksliau ir teisingiau parengti įmonės finansinę atskaitomybę;
- h) kita (įrašykite)

14. Ar keitėte apskaitos politiką?

- a) ne;
- b) taip. Jei taip, tai kas lėmė šį sprendimą?
 - pelno ar kitų mokesčių įstatymų, standartų pakeitimai;
 - pasikeitusios rinkos ir nuo įmonės nepriklausančios aplinkos sąlygos;
 - kita (įrašykite)

15. Įmonėje apskaitos būdų ir metodų pasirinkimo tikslas:

- 1) Finansinę apskaitą priartinti prie mokeskinės;
- 2) Teisingai atspindėti įmonės veiklos rezultatus bei finansinę padėtį.
- 3) Didinti pajamas mažinti sąnaudas
- 4) Mažinti pajamas didinti sąnaudas.

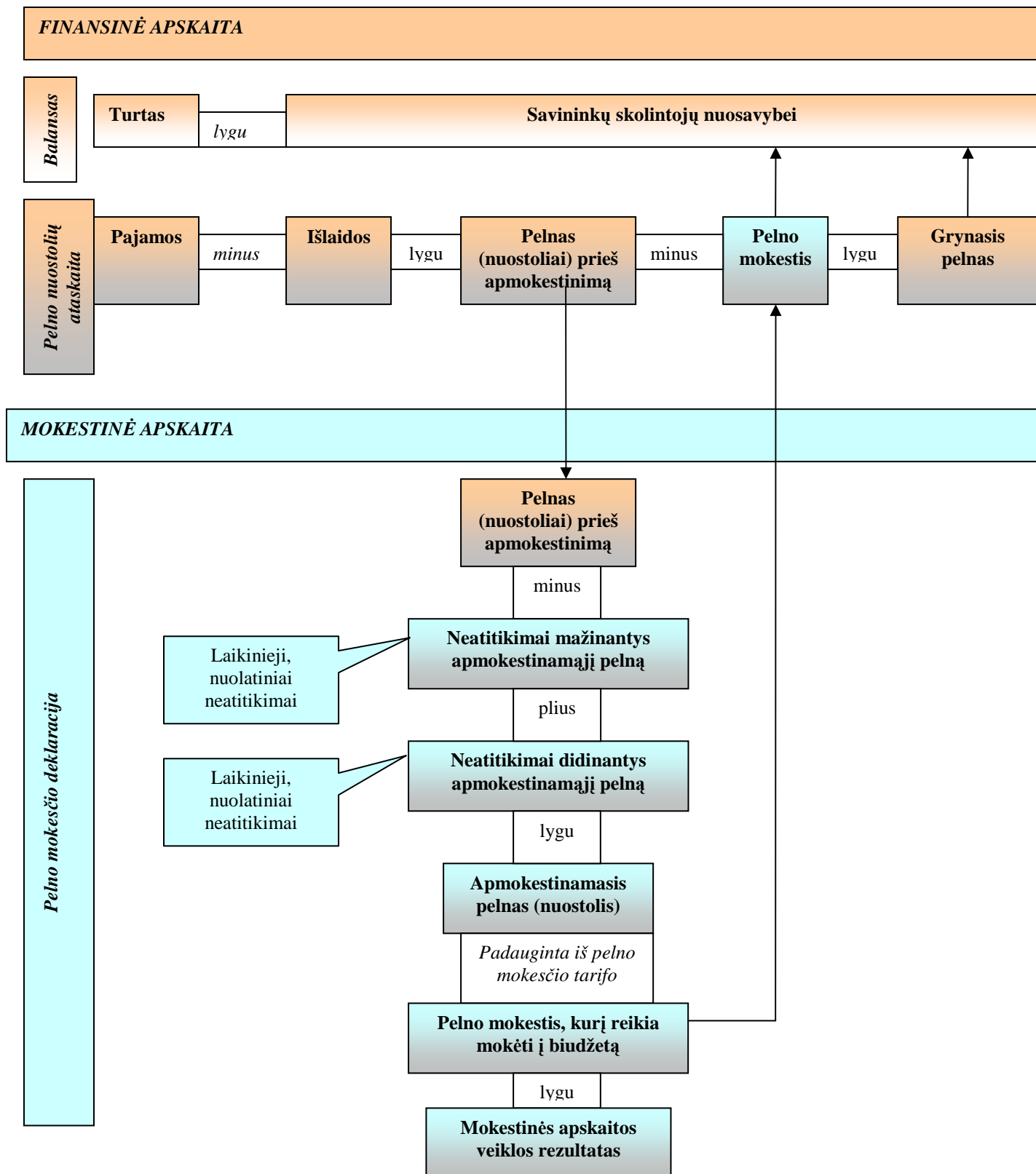
16. Kokio dydžio įprastai nustatomas ilgalaikio materialaus turto naudingo tarnavimo laikotarpis?

- a) trumpiausias, kokį tik leidžia Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlis;
- b) atitinkantis faktinį turto naudingo tarnavimo laikotarpį, neatsižvelgiant į Pelno mokesčio įstatymo apribojimus;
- c) Kita (įrašykite)

17. Kaip jūsų įmonės finansinėje apskaitoje taikomas nusidėvėjimo metodas?

- a) visoms turto grupėms - tiesiogiai proporcingas (tiesinis);
- b) tiesiogiai proporcingas (tiesinis), o kur leidžia Pelno mokesčio įstatymas – dvigubas-mažėjančios vertės;
- c) skirtingoms turto grupėms – skirtingi metodai, atspindintys faktinį turto nusidėvėjimą, nepriklausomai nuo Pelno mokesčio įstatymo apribojimų;
- d) kita (įrašykite)

2 PRIEDAS. Finansinės ir mokesinės apskaitos suderinimo principas



Šaltinis: sukurta autoriaus

3 PRIEDAS. Mokestinės apskaitos T - tipo sąskaitos

01 - Tarpinė apmokestinamojo pelno sąskaita	
(1) 2000 Lt	4000 Lt. (2)
(3) 1000 Lt	
3000 lt.	4000 Lt...t
(5) 1000 lt.	1000 lt.
	0 lt.

0615 – Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos	
	1000 Lt. (3)
(6) 1000 lt.	1000 lt.
	0 lt.

0652 – Atidėto mokesčio sumai apskaičiuoti	
	500 Lt. (4)
(7) 500 lt.	500 lt.
	0 Lt.

039 –suvestinės sąskaitos mokestinei apskaitai	
	1000 Lt (5)
	1000 lt. (6)
500 lt. (7)
2500 lt. (8)	2500 Lt.
	0 Lt.

071 - Neatitikimai didinantys ir mažinantys apmokestinamąjį pelną	
(2) 4000 Lt.	2000 Lt. (1)
(4) 500 Lt...	
4500 lt.	2000 lt.
2500 lt.	2500 Lt (8)
	0 Lt.

4 PRIEDAS. Darbinė atskaitomybės lentelė

Sąskaitų numeriai	Pavadinimas	Bandomas balansas		Pelno (nuostolių) ataskaita		Pelno mokesčio deklaracija	
		1	2	3	4	5	6
		Debetas	Kreditas	Debetas	Kreditas		
1140	Programinės įrangos įsigijimo savikaina	10000					
1220	Transporto priemonių įsigijimo savikaina	20000					
204	Atsargos	1600					
2411	Pirkėjai	15500					
271	Sąskaitos bankuose	94850					
272	Kasa	22050					
2434	Kitos gautinos skolos	11000					
262	Terminuoti indėliai	13200					
3010	Paprastosios akcijos		100000				
4012	Skolos kredito įstaigoms		50000				
443	Skolos tiekėjams		7500				
444	Gauti išankstiniai apmokėjimai		290				
4461	Mokėtini atlyginimai		300				
4486	Įvairios mokėtinos sumos		20000				
405	Atidėtieji mokesčiai		767				
500	Pardavimai				10000		
505	Suteiktos paslaugos				11500		
534	Investicinės veiklos pajamos				2123		
6115	Nusidėvėjimo sąnaudos			873			
6110	Nuomos sąnaudos			1200			
6111	Transporto priemonių sanaudos			100			
6113	Darudimo sąnaudos			1000			
6114	labdara parama			4200			

4 PRIEDAS (TĘSINYS). Darbinė atskaitomybės lentelė

1	2	3	4	5
6118	Kitos bendrosios sąnaudos		90	
622	Kitos sąnaudos		6050	
652	Pervedimai į aidėtuosius pelno mokesčius		767	
			14280	23623
	<i>Pelnas prieš apmokestinimą</i>			9343
	Labdara parama			4000
	Nusidėvėjimas			500
	Ilgalaikio turto perleidimo nuostolis			2000
	Apmokestinamasis pelnas			6843
	Pelno mokestis 15 proc	1026.45	1026.45	1026.45
	Grynasis veiklos rezultatas	8316.55	8316.55	5816.55
		188200	188200	

