

VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Apskaitos, finansų ir bankininkystės studijų programa

Kodas 62104S105

RITA ŠLITERIENĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS
PALYGINIMAS

Kaunas 2006

VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

RITA ŠLITERIENĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO FINANSINĖS IR MOKESTINĖS APSKAITOS
PALYGINIMAS

Darbo vadovas _____
(parašas)

Daktarė docentė Neringa Stončiuvienė
(darbo vadovo mokslo laipsnis, mokslo pedagoginis vardas,
vardas ir pavardė)

Magistrantas _____
(parašas)

Darbo įteikimo data _____

Registracijos Nr. _____

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	5
LENTELIŲ SĄRAŠAS.....	6
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS.....	8
ĮVADAS.....	9
1. REIKALAVIMAI ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO FINANSINEI APSKAITAI IR PELNO MOKESČIUI APSKAIČIUOTI.....	12
1.1. Finansinės apskaitos reikšmė bei problemos, susiję su neatitikimais mokesčių įstatymų nuostatomis.....	12
1.2. Ilgalaikio materialiojo turto savikaina ir pateikimas finansinėje atskaitomybėje.....	14
1.2.1. Ilgalaikio materialiojo turto savikaina ir negražinamas PVM.	14
1.2.2. Nemokamai gauto turto savikaina.....	15
1.2.3. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas mainais.....	16
1.2.4. Ilgalaikio materialiojo turto pateikimas finansinėje atskaitomybėje.....	19
1.3. Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, rekonstravimo ir remonto išlaidų apskaita	22
1.4. IMT naudingo tarnavimo laikas, likvidacinė vertė ir jų tikslinimas	23
1.5. IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodai, jų taikymas	24
1.6. IMT nusidėvėjimo skaičiavimo pradžia ir pabaiga	26
1.7. Ilgalaikio materialiojo turto nurašymas.....	28
2. IMT APSKAITOS METODOLOGINIŲ SKIRTUMŲ TEISINGUMAS, TIKSLINGUMAS IR REIKŠMINGUMAS	30
2.1. Kodėl reikalingas IMT apskaitos metodologinių skirtumų apskaitymas?	30
2.2. IMT apskaitos metodologinių skirtumų apskaitymas, kai negražinamas PVM įskaitomas į IMT įsigijimo savikainą.....	32
2.3. Finansinėje atskaitomybėje įsigijimo savikaina pateikiamo IMT apskaitos metodologinių skirtumų apskaitymas.....	37
2.4. Perkainota vertė finansinėje atskaitomybėje pateikiamo IMT apskaitos metodologinių skirtumų apskaitymas	40
3. IMT APSKAITOS METODOLOGINIŲ SKIRTUMŲ TIKSLINGUMAS PELNO MOKESČIO DYDŽIUI	47
3.1. Metodologinių skirtumų dėl negražinamo PVM, naudingo tarnavimo laiko, likvidacinės vertės ir kt. tikslingumas	47
3.2. Metodologinių skirtumų tikslingumas vertės sumažėjimo apskaitoje	59
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	65

LITERATŪRA.....	67
SUMMARY	73
1 PRIEDAS ILGALAIKIO TURTO NUSIDĖVĖJIMO ARBA AMORTIZACIJOS NORMATYVAI (METAIS)	74
2 PRIEDAS PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA.....	76
3 PRIEDAS METINĖ PELNO MOKESČIO DEKLARACIJA.....	77
4 PRIEDAS APKLAUSOS ANKETA	81

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

IMT – ilgalaikis materialusis turtas

PM – pelno mokestis

PMĮ – LR Pelno mokesčio įstatymas

PVM – pridėtinės vertės mokestis

VAS – verslo apskaitos standartas(-ai)

TAS – tarptautinis(-iai) apskaitos standartas(-ai)

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė	Apklauso dalyvių atsakymai į klausimą: „...ar pelno mokesčio deklaracijoje reikia koreguoti apmokestinamąjį rezultatą dėl IMT finansinės apskaitos neatitikimo pelno mokesčio įstatymo nuostatomis?“.....	31
2 lentelė	Apklauso dalyvių atsakymai į klausimą: „...ar neatskaitomas PVM turėtų būti traukiamas į IMT įsigijimo savikainą?“.....	35
3 lentelė	Apklauso dalyvių nuomonė dėl negražinamo PVM ir IMT įsigijimo kainos pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais.....	36
4 lentelė	Apklauso dalyvių atsakymai į klausimą: „Ar tiriamos įmonės apskaitos politikoje numatyta neatskaitomą PVM traukti į IMT įsigijimo savikainą?“.....	37
5 lentelė	Apklauso dalyvių nuomonė, ar pripažinti IMT nuvertėjimo sąnaudas leidžiamais atskaitymais, jei nėra nepanaudotos perkainojimo rezervo dalies.....	39
6 lentelė	Apklauso dalyvių nuomonė dėl teisingesnio būdo IMT pateikimui finansinėje atskaitomybėje.....	41
7 lentelė	Apklauso dalyvių nuomonė, ar visi finansinėje apskaitoje taikomi IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodai turėtų būti taikomi ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais	43
8 lentelė	IMT nustatomo naudingo tarnavimo laiko finansinei apskaitai palyginimas su PMĮ 1 priedėlyje leidžiamais maksimaliais IMT nusidėvėjimo normatyvais.....	44
9 lentelė	Apklauso dalyvių atsakymai į klausimą, ar tai yra teisinga, kad PMĮ leidžia naujus pastatus ir ne senesnes nei 5 metų transporto priemonės nudėvėti greičiau nei senesnius pastatus ir transporto priemones?.....	45
10 lentelė	Lengvojo automobilio nusidėvėjimo skaičiavimas tiesiogiai proporcingu (tiesiniu) metodu.....	48
11 lentelė	Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas PMĮ nuostatomis.....	48
12 lentelė	PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas.....	49
13 lentelė	Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas.....	50
14 lentelė	PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas.....	51
15 lentelė	Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas.....	52
16 lentelė	PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas.....	53
17 lentelė	Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas.....	54
18 lentelė	PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas.....	54
19 lentelė	Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas.....	55
20 lentelė	PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas.....	55

21 lentelė	Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas.....	56
22 lentelė	PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas.....	56
23 lentelė	Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas.....	57
24 lentelė	PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas.....	57
25 lentelė	Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas.....	58
26 lentelė	PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas.....	58
27 lentelė	Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas.....	59
28 lentelė	PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas.....	59
29 lentelė	2X01 m. pelno(nuostolių) ataskaitoje gauto pelno koregavimas.....	61
30 lentelė	2X02 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje gauto pelno koregavimas.....	61
31 lentelė	2X03 – 2X10 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje gauto pelno koregavimas.....	62
32 lentelė	2X11 – 2X15 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje gauto pelno koregavimas.....	63
33 lentelė	Koregavimų rezultatų suvestinė.....	64

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. IMT įsigijimo (pasigaminimo) savikainai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai pagal VAS.....	14
2 pav. Negražinamo PVM apskaitos skirtumai tarp TAS, VAS ir PMĮ nuostatų.....	15
3 pav. Mainomo ilgalaikio materialiojo turto savikainos nustatymas pagal VAS.....	16
4 pav. Mainomo ilgalaikio materialiojo turto savikainos nustatymas pagal TAS.....	17
5 pav. Mainomo ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina pagal Pelno mokesčio įstatymą..	18
6 pav. Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatų atvaizdavimas apskaitoje.....	21
7 pav. Ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimo ir remonto darbų registravimas apskaitoje..	22
8 pav. IMT nusidėvėjimo skaičiavimui finansinėje apskaitoje taikomų pasirinkimų apribojimai pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais.....	25
9 pav. Nusidėvėjimo dydis, pradžia ir pabaiga, taikant PMĮ pusmečio būdą.....	26
10 pav. Nusidėvėjimo sumų dydžiai taikant PMĮ pusmečio būdą.....	27
11 pav. Skirtumo tarp nurašyto IMT likutinės vertės ir gautų atsargų grynosios galimo realizavimo vertės registravimas apskaitoje.....	28
12 pav. Ar įmonių IMT finansinė apskaita sutampa su apskaita pelno mokesčiui skaičiuoti?...	32
13 pav. Apklauso dalyvių atsakymai į klausimą: „...ar neatskaitomas PVM turėtų būti traukiamas į IMT įsigijimo savikainą?“.....	35
14 pav. Apklauso dalyvių nuomonė dėl negražinamo PVM ir IMT įsigijimo kainos pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais.....	36
15 pav. Apklauso dalyvių atsakymai į klausimą: „Ar tiriamos įmonės apskaitos politikoje numatyta neatskaitomą PVM traukti į IMT įsigijimo savikainą?“.....	37
16 pav. Apklauso dalyvių nuomonė, ar pripažinti IMT nuvertėjimo sąnaudas leidžiamais atskaitymais, jei nėra nepanaudotos perkainojimo rezervo dalies.....	40
17 pav. Apklauso dalyvių nuomonė dėl teisingesnio būdo IMT pateikimui finansinėje atskaitomybėje.....	42
18 pav. Apklauso dalyvių nuomonė, ar visi finansinėje apskaitoje taikomi IMT nusidėvėji- mo skaičiavimo metodai turėtų būti taikomi ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais	43
19 pav. IMT nustatomo naudingo tarnavimo laiko finansinei apskaitai palyginimas su PMĮ 1 priedėlyje leidžiamais maksimaliais IMT nusidėvėjimo normatyvais.....	44
20 pav. Apklauso dalyvių atsakymai į klausimą, ar tai yra teisinga, kad PMĮ leidžia naujus pastatus ir ne senesnes nei 5 metų transporto priemones nudėvėti greičiau nei senesnius pastatus ir transporto priemones?.....	45

ĮVADAS

Temos aktualumas. Dabartiniame informacijos amžiuje finansinė apskaita yra svarbus verslo ir kultūros elementas. Įrodyta, kad žemos kultūros šalys negali sukurti aukšto lygio apskaitos sistemų, kad silpnos ekonomikos šalys neturi poreikio tiksliai ir teisingai buhalterinei apskaitai. Buhalterinė apskaita yra ir svarbus visuomenės gerovės kėlimo šaltinis. Nė viena įmonė negali sėkmingai dirbti be teisingos buhalterinės apskaitos.

Nuo 2004 metų sausio 1 dienos Lietuvoje įsigaliojo Verslo apskaitos standartai, suderinti su Tarptautiniais apskaitos standartais bei Europos sąjungos direktyvomis. Jie reglamentuoja ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų, savo veikla siekiančių pelno, apskaitos tvarkymą. Nuo 2005 metų sausio 1 dienos ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose, apskaitą privalo tvarkyti pagal Tarptautinius apskaitos standartus. Kadangi šiuo metu Lietuvoje ūkio subjektų prekiaujančių vertybiniais popieriais reguliuojamose rinkose nesiekia penkiasdešimties, todėl didesnis dėmesys darbe bus skiriamas problemoms susijusioms su Verslo apskaitos standartų taikymu.

Verslo apskaitos standartai, pakeitė iki tol galiojusius norminius aktus, prie kurių jau buvo įpratę tiek įmonių buhalteriai ir finansininkai, tiek savininkai ir kiti kreditoriai. Jau net yra atlikta ir aprašyta nemažai tyrimų, kuriais įrodyta, kad įmonės vadovai įvairiausiais būdais ir taip stengiasi reguliuoti įmonės finansinius rezultatus. Tai negana to, dėl įsigaliojusių Verslo apskaitos standartų atsirado dar daugiau neatitikimų tarp finansinės apskaitos ir apskaitos mokesčių apskaičiavimo tikslams, dėl ko padaugėjo darbo apskaitos darbuotojams ir jie nenoriai prisitaiko prie naujos tvarkos, pagal galimybes stengdamiesi pritaikyti apskaitos politiką bei apskaitą vest pagal mokesčių įstatymų nuostatas. Tačiau įmonės finansinė atskaitomybė turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę, kitaip bus klaidinami tiek vadovai, sprendžiantys valdymo klausimus, tiek savininkai, kontroliuojantys savo nuosavybę, tiek kreditoriai, skolinantys lėšas.

Įmonėms ypač svarbus yra materialusis turtas, kadangi jis tiesiogiai dalyvauja kuriant materialines gėrybes. Nuo ilgalaikio materialiojo turto naudojimo efektyvumo priklauso daugelis įmonės veiklos rodiklių. Todėl tikslinga daugiau dėmesio skirti šio turto analizei, nustatant jo sudėties, struktūros kitimą, skaičiuojant nusidėvėjimo, atnaujinimo, nurašymo, naudingumo koeficientus ir kitus rodiklius. Daugelyje prekybos bei gamybos įmonių ilgalaikis materialusis turtas sudaro didžiąją turimo turto dalį, todėl labai svarbu jį apskaityti ypač tikrai ir teisingai, nes menkiausi pasikeitimai ar netikslumai ilgalaikio materialiojo turto apskaitoje turi didelį poveikį tiek einamiesiems, tiek būsimųjų laikotarpių įmonės veiklos rezultatams bei finansiniams rodikliams. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitoje susiduriama su bene daugiausia problemų, susijusių su jos koregavimu mokesčių apskaičiavimo tikslais. Tai, kad dar iki VAS įsigaliojimo buvo nagrinėtos

mokestinės ilgalaikio turto apskaitos, ilgalaikio turto įsigijimo bei perkainojimo apskaitos problemos Lietuvoje, o po VAS įsigaliojimo VMĮ parašė daugiausia paaiškinimų apie ilgalaikio turto sampratą, įsigijimo kainos ir įsigijimo (pasigaminimo) savikainos nustatymo, minimalios kainos ir minimalios įsigijimo savikainos, likvidacinės vertės bei nusidėvėjimo laikotarpio nustatymo, nusidėvėjimo apskaičiavimo metodų, nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos būdų taikymo, sąnaudų, susidariusių dėl turto perkainojimo, nenaudojamo ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo, remonto ir rekonstravimo sąnaudų pripažinimo neatitikimus pagal PMI ir VAS nuostatas rodo, kad ilgalaikio materialiojo turto apskaita – viena iš problematiškiausių apskaitos sričių Lietuvoje nuo nepriklausomybės atkūrimo laikų iki šių dienų.

Siekiant IMT finansinę apskaitą palyginti ne su visų mokesčių apskaita paviršutiniškai, o su vieno mokesčio apskaita išsamiau, šiame darbe IMT finansinės apskaitos palyginimas apribojamas tik su apskaita pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais.

Galima pasidžiaugti, kad nuo 12-to VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ įsigaliojimo iki dabar padaryti reikšmingi Pelno mokesčio įstatymo pakeitimai, sumažinę neatitikimų skaičių tarp finansinės IMT apskaitos ir IMT apskaitos pelno mokesčio apskaičiavimo tikslams, tad ir toliau tikėtina, kad nesutapimų skaičius bus mažinamas, didinant apskaitos tikrumą bei teisingumą, o taip pat patikimumą bei efektyvumą.

Problema. Neatitikimai tarp ilgalaikio materialiojo turto finansinės apskaitos ir apskaitos pelno mokesčiui apskaičiuoti sąlygoja arba buhalterio pastangas finansinę apskaitą vesti pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, arba du kartus apskaityti tą patį ilgalaikį materialųjį turtą: pateikimui finansinėje atskaitomybėje ir pelno mokesčiui apskaičiuoti. Pirmu atveju tai gali sąlygoti nepilnai tikros ir teisingos įmonės finansinės būklės parodymą, antru – pažeidžiamas apskaitos efektyvumo principas.

Objektas. Ilgalaikio materialiojo turto finansinės apskaitos ir apskaitos pelno mokesčiui apskaičiuoti neatitikimų tikslingumas bei apskaitymas.

Tikslas. Išnagrinėjus neatitikimus tarp ilgalaikio materialiojo turto finansinės apskaitos ir apskaitos pelno mokesčio apskaičiavimo tikslams, pasiūlyti tam tikrų neatitikimų mažinimo arba net panaikinimo apskaitos modelius bei sukurti ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodiką patogią tiek finansinės apskaitos, tiek apskaitos pelno mokesčio apskaičiavimui tikslams.

Uždaviniai:

1. Išskirti ilgalaikio materialiojo turto finansinės apskaitos ir apskaitos pelno mokesčiui apskaičiuoti neatitikimus.
2. Pasiūlyti ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodologinių neatitikimų apskaitymo būdą.

3. Sąlyginių duomenų pagalba įvertinti ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodologinių neatitikimų tikslingumą.

Tyrimo metodai. Sisteminė, loginė ir palyginamoji mokslinių publikacijų, metodinės literatūros ir norminių aktų analizė, anketinė apklausa, apibendrinimas.

Darbo struktūra ir apimtis. Be įvado ir išvadų darbą sudaro trys pagrindinės dalys. Pirmoje darbo dalyje apžvelgiama mokslinė bei publicistinė literatūra apie ilgalaikio materialiojo turto apskaitą, išanalizuojami ilgalaikio materialiojo turto apskaitą reglamentuojantys nacionaliniai bei tarptautiniai norminiai aktai, atlikta teorinė problemos studija, išskirti konkretūs ilgalaikio materialiojo turto finansinės apskaitos ir apskaitos pelno mokesčiui apskaičiuoti neatitikimai. Antroje darbo dalyje pateiktas galimas sprendimo būdas ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodologinių neatitikimų apskaitymui, taip pat pateikiama susisteminta kai kurių LR registruotų ribotos atsakomybės įmonių nuomonė apie ilgalaikio materialiojo turto apskaitą, surinkta anketinės apklausos pagalba. Trečioje dalyje sąlyginių duomenų pagalba įvertintas ilgalaikio materialiojo turto metodologinių neatitikimų tikslingumas.

Darbo apimtis – 73 puslapiai aiškinamosios dalies ir 10 puslapių skirta priedams. Darbe yra 33 lentelės, 20 paveikslų, 4 priedai.

1. REIKALAVIMAI ILGALAIKIO MATERIALIOJO TURTO FINANSINEI APSKAITAI IR PELNO MOKESČIUI APSKAIČIUOTI

1.1. Finansinės apskaitos reikšmė bei problemos, susiję su neatitikimais mokesčių įstatymų nuostatomis

Pastarąjį šimtmetį verslas pasaulyje akivaizdžiai internacionalėja, šalių integracijos procesų metu, didėja tarptautinių investicijų apimtys, naikinami prekybos ir kiti barjerai, trukdantys šalims tarpusavyje prekiauti bei užsiimti kita komercine veikla. Efektyviam verslo vystimuisi reikalinga tokia informacija, kurią būtų galima kuo greičiau įvertinti ir priimti reikiamus sprendimus. Įvairių šalių įmonių ekonominės situacijos suprantamumas ir palyginamumas remiantis metinėmis ataskaitomis tampa būtinas. Šis procesas, kurio tikslas – skirtumų tarp apskaitos normų panaikinimas arba sumažinimas, kad būtų galima pasiekti visišką arba paprastesnę tarptautinių finansinių ataskaitų palyginamumą, dar vadinamas apskaitos harmonizavimu arba standartizavimu (Gaisrytė, A., 2001, p.112).

Daugelis svarbių tarptautinių organizacijų yra pareiškę savo nuomonę apie apskaitos standartizavimą. Dauguma jų pasisako už Tarptautinius apskaitos standartus (TAS) (Gaisrytė, A., 2001, p.113). Europos Komisija teikia didelę reikšmę tarptautinės apskaitos suvienodinimui. Ji net laikėsi pozicijos, kad visos stambios ir vidutinės ES įmonės, tiek finansų rinkose vertybinius popierius platinančios, bet konsoliduotos atskaitomybės nesudaranti įmonės, tiek ir nelistinguojamos įmonės, turėtų taikyti vieningus apskaitos standartus (Levišauskaitė, K., Legenzova, R., p.85).

Visuotinis TAS taikymas tiek Lietuvoje, tiek bet kurioje šalyje teiktų didelę naudą - lėšų nacionalinių standartų rengimui taupymą bei tarptautinių investicijų pritraukimą. Pritaikant TAS būtų sutaupomas laikas ir lėšos, kurie reikalingi rengiant nacionalinius apskaitos standartus, o užsienio investitoriams būtų paprasčiau analizuoti finansines ataskaitas, parengtas pagal TAS ir priimti sprendimus investuoti. Taigi, ateityje dar galima tikėtis nacionalinių standartų reikšmės mažėjimo ir jų bei TAS supanašėjimo.

ES Parlamentui ir Tarybai priėmus reglamentą dėl TAS taikymo, įtvirtintas reikalavimas nuo 2005 metų sausio 1 dienos visoms ES įmonėms, kurių vertybiniais popieriais yra prekiaujama viešai, konsoliduotas finansines ataskaitas rengti pagal TAS (Levišauskaitė, K., Legenzova, R., p.78). Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas nustato, jog ūkio subjektai, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose, nepriklausomai nuo to, ar jie rengia konsoliduotą atskaitomybę, ar ne, apskaitą privalo tvarkyti pagal TAS, o ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikla siekiantys pelno, tvarkydami apskaitą turi vadovautis

Verslo apskaitos standartais, kurie rengiami, vadovaujantis TAS nuostatomis todėl nežymiai nuo jų skiriasi ir ateityje bus keičiami, keičiantis TAS. Standartų atnaujinimas siejamas su būtinybe reaguoti į pokyčius verslo aplinkoje, su augančiu savalaikės ir realios veiklos sąlygas atitinkančios finansinės informacijos apie įmonių veiklą poreikius. Nors ES direktyvos nedraudžia šalims pačioms nusistatyti, kokios dar papildomai įmonės turi vadovautis TAS tvarkydamos apskaitą, nepriklausomai nuo finansinės atskaitomybės formos, tačiau yra nuomonių, kad lietuviai dažnai „perlenkia lazda“ reglamentuodami tiek apskaitos tvarkymą, tiek kitas sritis.

Psichologų teigimas, jog žmogiška prigimtis yra linkusi atmesti naujoves ir joms priešintis, ypatingai, jei tai yra susiję su neapibrėžtumu, pasitvirtina ir Lietuvoje, nes dažna įmonė iki šiol apskaitą tvarko vadovaudamasi Lietuvos mokesčių apskaitos reikalavimais, kadangi ataskaitų parengimo pagrindinis tikslas vis dar yra teisingas mokesčių apskaičiavimas ir kuo tikslesnis informacijos pateikimas mokesčių tikslais. Tokios ataskaitos atskleidžia įmonių mokestinius aspektus, tačiau jos yra netinkamos finansinei analizei atlikti.

2002 metais atliktas tarptautinis tyrimas „Apskaitos standartų vienodinimas 2002“. Jo metu, be kitų iškeltų uždavinių, buvo aiškinamasi ir pagrindinės kliūtys bei sunkumai, kylantys pereinant prie TAS. 51 procentas tyrime dalyvavusių šalių, tame tarpe ir Lietuva, nurodė, jog pagrindinė kliūtis, pereinant prie TAS, yra kai kurių apskaitos standartų, ypač susijusių su finansinėmis priemonėmis ir tikrosios vertės apskaita, sudėtingumas. 47 procentai tyrime dalyvavusių šalių, įskaitant ir Lietuvą, nurodė, kad perėjimui prie TAS, sunkumų kelia ir į mokestinę apskaitą orientuotas vietinės finansinės apskaitos pobūdis (Levišauskaitė, K., Legenzova, R., p.87).

Kadangi šiuo metu Lietuvoje ūkio subjektų, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose skaičius nesiekia penkiasdešimties (Vilniaus vertybinių popierių biržos tinklapis, 2006), todėl didesnis dėmesys darbe bus skiriamas Verslo apskaitos standartų (VAS) taikymui, kurie nedaug kuo skiriasi nuo TAS.

Skaičiuojant pelno mokestį, finansinės apskaitos rezultatams turi būti atliekami koregavimai, kurių sudėtingumas ir laiko sąnaudos priklauso nuo pasirinktos apskaitos politikos. Kuo labiau finansinė apskaita bus nutolusi nuo Pelno mokesčio įstatymo nuostatų, tuo daugiau koregavimų reiks atlikti bei daugiau laiko reiks gaišti. Tačiau šios aplinkybės neturėtų įtakoti pasirenkamos apskaitos politikos, nes finansinė atskaitomybė turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę.

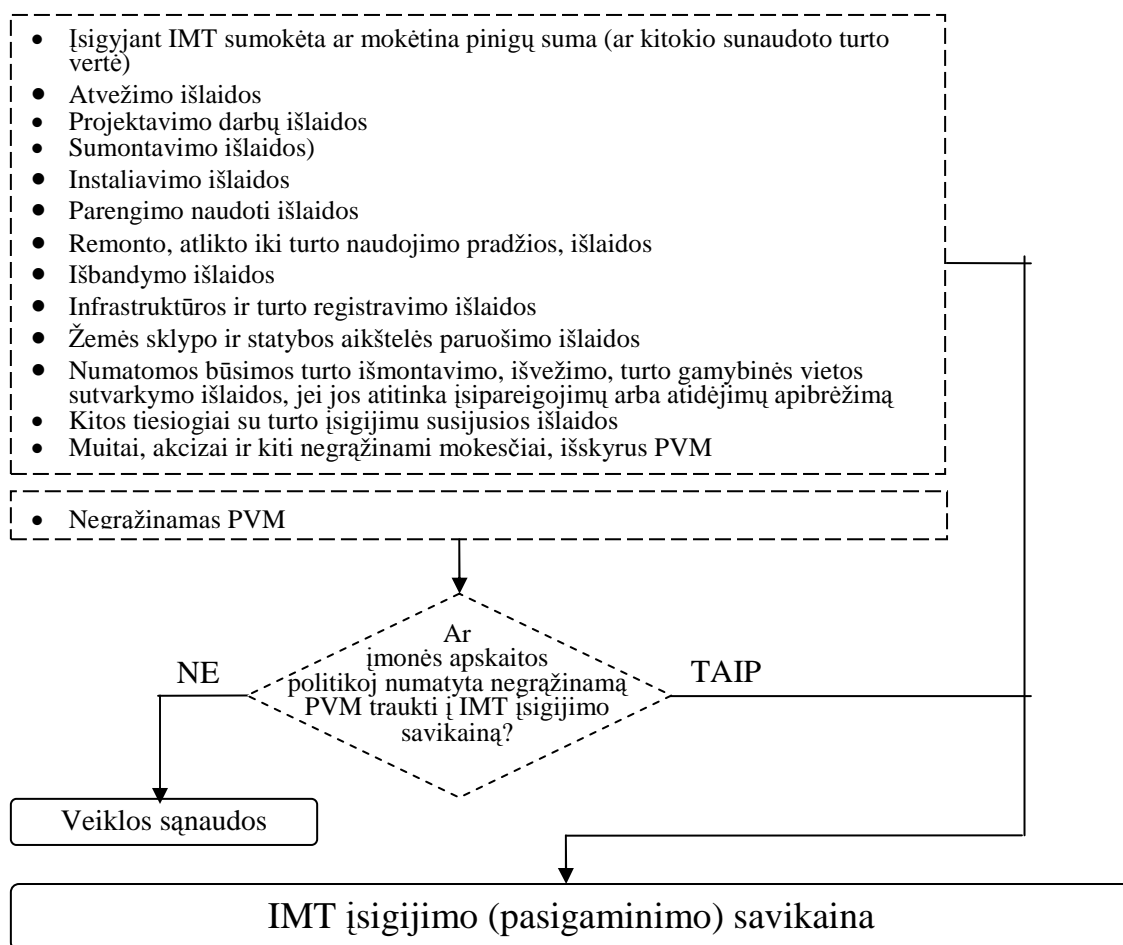
Nuo 2004 metų sausio 1 dienos, įsigaliojus 12-tajam Verslo apskaitos standartui „Ilgalaikis materialusis turtas“ (2003-12-18 VŠĮ Apskaitos instituto nutarimas Nr.1), buvo pakeistos tam tikros Pelno mokesčio įstatymo nuostatos, sumažinusios neatitikimų skaičių tarp ilgalaikio materialiojo turto finansinės apskaitos bei apskaitos pelno mokesčiui apskaičiuoti.

Šiame darbe bus analizuojami skirtumai tarp ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ilgalaikio materialiojo turto, išskyrus investicinį turtą, finansinės apskaitos ir apskaitos pelno mokesčiui apskaičiuoti. Bus keliami klausimai, ar tikslingi šie neatitikimai ir ką būtų galima pakeisti, kad tų skirtumų būtų mažiau.

1.2. Ilgalaikio materialiojo turto savikaina ir pateikimas finansinėje atskaitomybėje

1.2.1. Ilgalaikio materialiojo turto savikaina ir negražinamas PVM.

Pagal 12-tąjį VAS ilgalaikis materialusis turtas apskaitoje registruojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Įmonė savo apskaitos politikoje pati nusistato, kokios išlaidos sudaro IMT įsigijimo savikainą. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikaina nustatoma prie pagrindinių žaliavų, medžiagų, komplektuojamųjų gaminių, sunaudotų gaminant ilgalaikį turtą, įsigijimo savikainos pridėdant tiesiogines darbo ir netiesiogines gamybos išlaidas, padarytas gaminant šį turtą iki jo naudojimo pradžios. Tik palūkanų, veiklos sąnaudų bei atskaitomo pridėtinės vertės mokesčio negalima įskaityti į ilgalaikio materialiojo turto savikainą. Tačiau įmonė gali įskaityti negražinamą pridėtinės vertės mokestį į ilgalaikio materialiojo turto savikainą.



Šaltinis: sudaryta autorės.

1 pav. IMT įsigijimo (pasigaminimo) savikainai priskirtinų išlaidų pavyzdžiai pagal VAS.

Pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas į ilgalaikio materialiojo turto savikainą negražinamas pridėtinės vertės mokestis negali būti įtrauktas. Tad finansinėje apskaitoje į savikainą įtraukto pridėtinės vertės mokesčio sumos nusidėvėjimo sąnaudos pelno mokesčiui nepripažįstamos.

TAS	VAS	PMĮ
Negražinamas PVM įskaitomas į IMT įsigijimo (pasigaminimo) savikainą	Leidžiama pasirinkti, ar negražinamą PVM įskaityti į IMT įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, ar iš karto pripažinti veiklos sąnaudomis	Negražinamas PVM negali būti įskaitomas į IMT įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, o iš karto pripažįstamas veiklos sąnaudomis

Šaltinis: sudaryta autorės.

2 pav. Negražinamo PVM apskaitos skirtumai tarp TAS, VAS ir PMĮ nuostatų.

Darbo bei laiko sąnaudų atžvilgiu, įmonei naudingiau neįskaityti negražinamo pridėtinės vertės mokesčio į ilgalaikio materialiojo turto savikainą, tačiau, didelė pridėtinės vertės mokesčio suma nuo įgyjamo labai didelės vertės turto iš karto traukiama į sąnaudas gali ženkliai sumažinti įmonės ataskaitinių metų pelną ar net padidinti nuostolį. Iš vienos pusės, pelno mokesčio įstatymo nuostata yra logiška, nes, net ir išsimokėtinai pardavęs turtą, tiekėjas turi sumokėti pardavimo PVM į biudžetą iš karto, todėl reikalauja pirkėją iš karto susimokėti PVM, tad pirkėjas patiria viso negražinamo PVM dydžio išlaidas, kurios traukiamos į veiklos sąnaudas. Iš kitos pusės, biudžetui būtų naudingiau, jei pirkėjas turėtų galimybę ir pasirinktų negražinamą PVM sąnaudomis pripažinti per kelis ataskaitinius periodus, nes galutinis apmokestinamasis rezultatas bet kokių atveju liktų nepakitęs, o pelno mokestis pirmaisiais metais būtų apskaičiuotas ir sumokėtas didesnis nei kitu atveju. Atsižvelgiant į tai, kad 16-asis TAS „Nekilnojamasis turtas, įranga ir įrengimai“ įpareigoja negražintinus pirkimo mokesčius įskaičiuoti į turto savikainą, autorė siūlo keisti šią Pelno mokesčio įstatymo nuostatą leidžiant pačiai įmonei pasirinkti, ar įskaityti negražinamą PVM į turto įsigijimo savikainą, ar ne. Tokiu būdu, nacionalės apskaitos nuostatos labiau priartėtų prie tarptautinių, o įmonės patirtų mažiau laiko bei darbo sąnaudų, kas sąlygotų geresnius veiklos rezultatus.

1.2.2. Nemokamai gauto turto savikaina.

Pagal 12-tojo VAS nuostatas, neatlygintinai gauto ilgalaikio materialiojo turto savikainą sudaro dovanojimo sutartyje ar kitame analogiška dokumente patvirtinta to turto vertė. Visais atvejais ši vertė negali būti didesnė už jo tikrąją vertę pridėjus visas su jo gavimu, įregistravimu ir

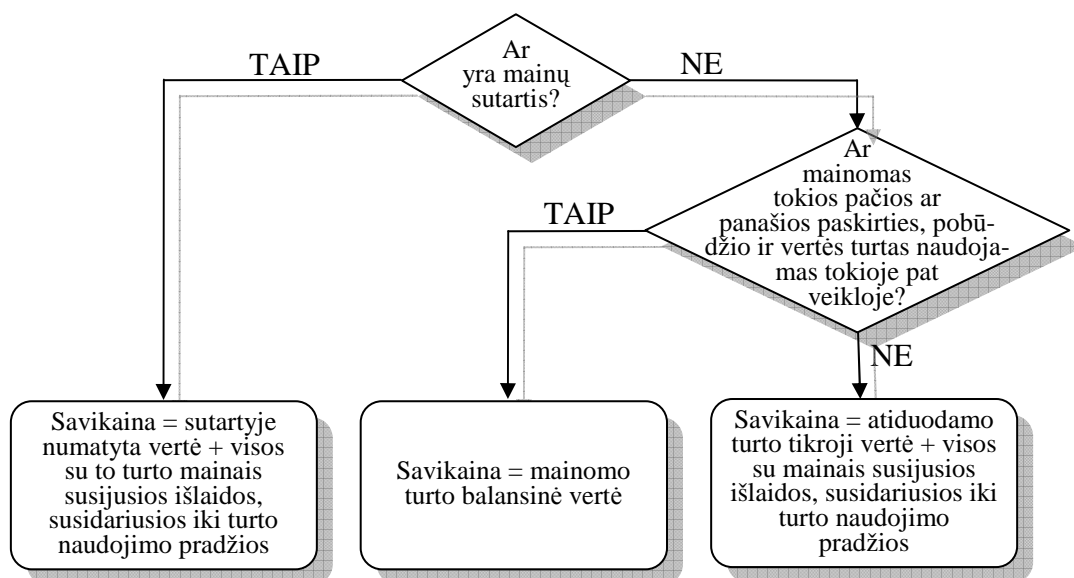
paruošimu naudoti susijusias išlaidas, o, kai turto vertė nenurodyta, gauto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą, nustato įmonė, atsižvelgdama į to turto tikrąją vertę.

Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis, tokio turto įsigijimo kaina bus lygi nuliui ir tokio turto nusidėvėjimas neskaičiuojamas.

Tiek verslo apskaitos standarto, tiek pelno mokesčio įstatymo nuostatos teisingos. Nors ir nemokamai gautas turtas, finansinėje apskaitoje jis privalo būti atvaizduotas, nes įmonė juo disponuoja kaip ir kitu ilgalaikiu materialiuoju turtu, tačiau nepatyrusi jokių realių išlaidų, įmonė negali turėti ir leidžiamų atskaitymų pelno mokesčio apskaitoje.

1.2.3. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas mainais.

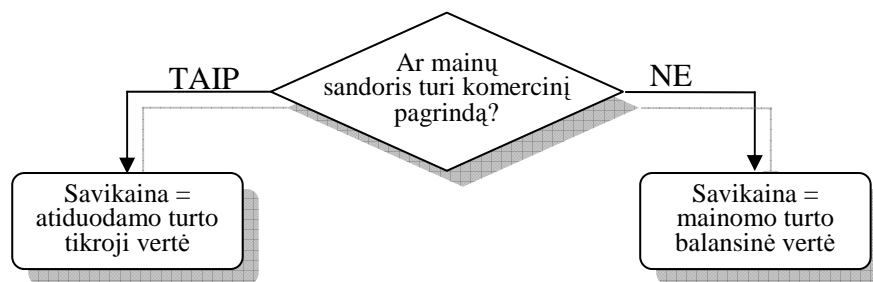
Pagal 12-tojo VAS nuostatas mainomo ilgalaikio materialiojo turto savikaina nustatoma pagal tokią schemą:



Šaltinis: sudaryta autorės.

3 pav. Mainomo ilgalaikio materialiojo turto savikainos nustatymas pagal VAS.

12-tojo VAS nuostatos yra parengtos pagal iki 2005 m. sausio 1 dieną galiojusio 16-tojo TAS nuostatas, kurios nuo minėtos datos pasikeitė ir dabar mainomo turto įsigijimo savikaina pagal TAS priklauso nuo to, ar mainų sandoris turi komercinį pagrindą, ar ne.



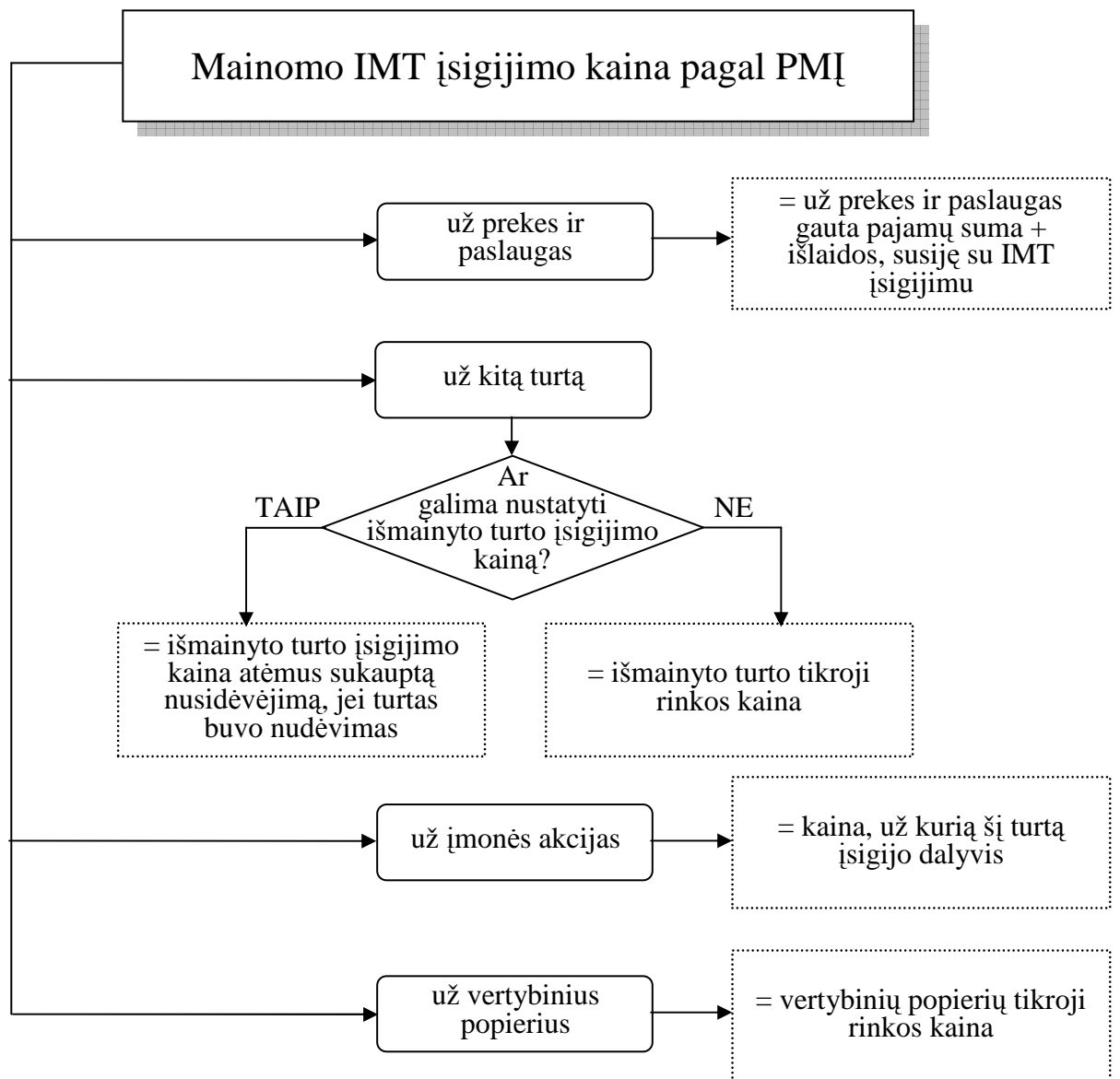
Šaltinis: sudaryta autorės.

4 pav. Mainomo ilgalaikio materialiojo turto savikainos nustatymas pagal TAS.

Iš pirmo žvilgsnio gali pasirodyti, kad mainomo ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nustatymas pagal VAS ir TAS visiškai nesutampa, tačiau atidžiau pasigilinus, kai mainų sutarties nėra, tai sandorio komercinio pagrindo nebuvimo atvejį pagal TAS atitinka mainomo tokios pačios ar panašios paskirties, pobūdžio ir vertės turto naudojamo tokioje pat veikloje atvejį pagal VAS. Tad nebūtų nuostabu, jei neužilgo VAS nuostatos būtų pakeistos pagal TAS, panaikinant įsigijimo savikainos nustatymą pagal mainų sutartyje numatytą vertę.

Pagal LR Pelno mokesčio įstatymą, mainomo ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina priklauso nuo to, už kokį turtą jis buvo išmainytas (5 paveikslas):

- už prekes ir paslaugas išmainyto turto įsigijimo kaina – atitinkama suma, įtraukta į vieneto pajamas, gautas už šias prekes ir paslaugas, ir išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant išlaidas, susijusias su šio turto įsigijimu;
- už kitą turtą išmainyto turto įsigijimo kaina – išmainyto turto įsigijimo kaina atėmus sukauptą nusidėvėjimą, jei turtas buvo nudėvimas. Jei išmainyto turto įsigijimo kainos negalima nustatyti, tai naujai įsigyto turto įsigijimo kaina yra šio turto tikroji rinkos kaina;
- už įmonės akcijas išmainyto turto įsigijimo kaina – ta pati, už kurią šį turtą įsigijo dalyvis;
- už vertybinius popierius išmainyto turto įsigijimo kaina – šių vertybinių popierių tikroji rinkos kaina turto įsigijimo momentu.



Šaltinis: sudaryta autorės.

5 pav. Mainomo ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina pagal Pelno mokesčio įstatymą.

Kaip matome, pagal pelno mokesčio nuostatas tas pats ilgalaikis materialusis turtas gali kainuoti visiškai skirtingai, priklausomai nuo to, už ką jis buvo išmainytas.

Iš pirmo žvilgsnio net patyrusiam buhalteriu gali pasirodyti, kad skirtumų tarp IMT įsigijimo savikainos finansinėje apskaitoje ir įsigijimo kainos pagal pelno mokesčio nuostatas yra nepaprastai daug. Tačiau, vadovaujantis 2002 m. gegužės 29 d. LRV nutarimu Nr. 780 patvirtinta „Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo tvarka“, norint mainais gauto IMT įsigijimo kainos nusidėvėjimo sąnaudas pripažinti ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais, sandoris turi būti įformintas pardavimo sąskaitomis faktūromis, o tam, kad mainų sandoris būtų pilnai užbaigtas - surašomas tarpusavio skolų užskaitymo aktas. Tokiu būdu, jokių skirtumų tarp IMT įsigijimo savikainos finansinėje apskaitoje ir įsigijimo kainos pagal pelno mokesčio nuostatas nelieka, nes turtas pajamuojamas dokumentuose nurodytomis vertėmis.

1.2.4. Ilgalaikio materialiojo turto pateikimas finansinėje atskaitomybėje.

Įmonės, tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansinę atskaitomybę, turi vadovautis bendraisiais apskaitos principais. Vienas iš jų yra atsargumo principas. Docentė daktarė Dalia Mačernienė apie atsargumo principą yra išsakiusi savo nuomonę spaudoje: „Informacijos pateikimas finansinėje atskaitomybėje, įsigaliojus Verslo apskaitos standartams, remiasi atsargumo principu, vadinasi, tuo atveju, kai situacija nėra tikra, turta, nuosavą kapitalą ir pajamas geriau sumažinti nei padidinti, o išsipareigojimus ir sąnaudas – geriau padidinti nei sumažinti. Šis apskaitos principas turėjo būti taikomas ir anksčiau, tačiau, įsigaliojus Verslo apskaitos standartams, jo traktavimas tapo griežtesnis“ (Mačernienė, D., 2005, p.7). IMT pateikimas finansinėje atskaitomybėje įsigijimo savikainos būdu visiškai atitinka taip traktuojamą atsargumo principą.

IMT pateikimas finansinėje atskaitomybėje įsigijimo savikainos būdu. Jei įmonė pasirinkusi įsigijimo savikainos būdą, ilgalaikis materialusis turtas finansinėje atskaitomybėje parodomas įsigijimo savikaina, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir jo vertės sumažėjimą. Ilgalaikio materialiojo turto vertė turi būti mažinama tada, kai turto balansinė vertė reikšmingai didesnė už jo atsiperkamąją vertę.

Kaip skirti reikšmingą informaciją nuo nereikšmingos, atsižvelgiant į suminę straipsnio išraišką, tikslių kriterijų nėra. Įvairūs šaltiniai teikia labai įvairią metodiką informacijos reikšmingumui apibrėžti. Pavyzdžiui, 1-ojo VAS „Finansinė atskaitomybė“ metodinėse rekomendacijose, rašoma, kad straipsnis, kurio dydis yra didesnis nei 5 procentai ataskaitos bendros sumos, yra reikšmingas. Tačiau yra ir kitų vertinimų, kuriais vadovaujasi audito įmonės. Pavyzdžiui, suma gali būti reikšminga, jei ji didesnė nei 5 procentai grynojo pelno arba didesnė nei 0,5 procento pardavimo pajamų, arba ji sudaro 0,25-0,5 procento turto balansinės vertės (Navikienė, J., 2005, p.10). Siekiant nustatyti, ar informacija yra reikšminga, taikomi ir kiti kriterijai ar jų kombinacijos, kurie, priklausomai nuo įmonės dydžio, vykdomos veiklos ar kitų aplinkybių, gali būti labai individualūs. Svarbu, kad įmonė apskaitos politikoje būtų apibrėžusi šį dydį, atsižvelgdama į aplinkybes, kurios gali turėti įtakos informacijos pasikeitimo reikšmingumui nustatyti, taip, kad apskaita būtų tikra ir teisinga.

Suma, kuria reikšmingai sumažėja ilgalaikio materialiojo turto vertė, pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto vertės sumažėjimo. Toks vertės sumažėjimas nepripažįstamas leidžiamais atskaitymais pelno mokesčiui skaičiuoti. Šią PMĮ nuostatą būtų logiška pakeisti. Betkokiu atveju, visa nudėvimoji IMT vertė bus pripažinta leidžiamais atskaitymais per turto naudingo tarnavimo laiką, tačiau, jei dėl tam tikrų aplinkybių turtas nuvertėjo būtent tą ataskaitinį periodą, tad ir leidžiami atskaitymai turėtų būti pripažinti būtent tada, o likusi nudėvimoji vertė būtų pripažįstama leidžiamais atskaitymais per likusį naudingo tarnavimo laiką.

PMĮ 40 straipsnis „Sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimas ir pajamų ar išmokų apibūdinimas iš naujo“ apsaugo Valstybės biudžetą nuo verslininkų pagundų įsigyti IMT už didesnę nei rinkos kainą ir vėliau tą turtą „nuvertinti“, tokiu būdu susimąžinant pelno mokestį.

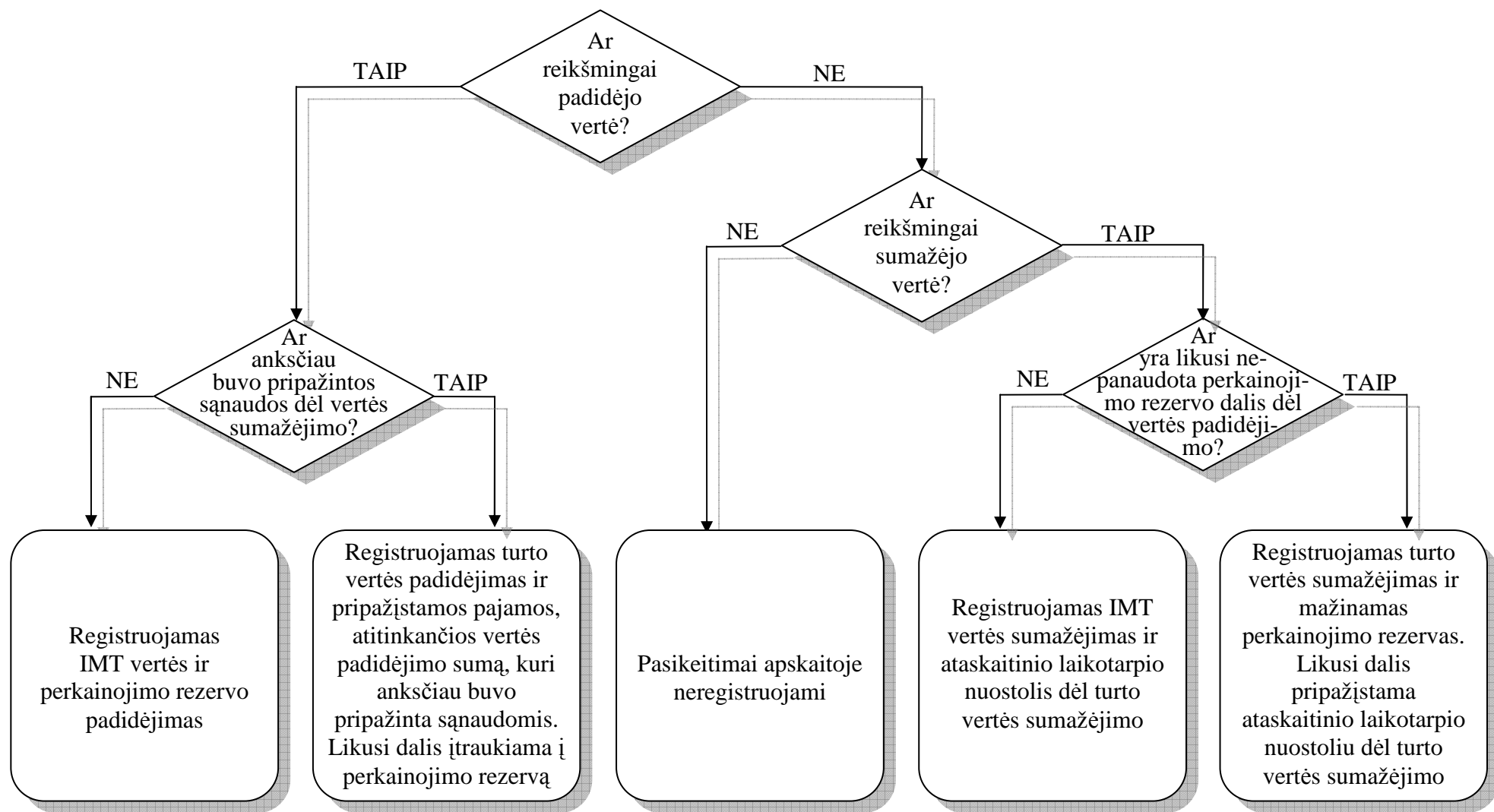
Nors įsigijimo savikainos būdas IMT pateikimui finansinėje atskaitomybėje yra viešai pripažintas ir patvirtintas, jis neatitinka apskaitos atsargumo principo, kaip jis yra apibūdintas 1-ajame VAS „Finansinė atskaitomybė“ ir, juo labiau, neatitinka teisingumo reikalavimo finansinėje atskaitomybėje pateikiamai informacijai apie įmonės turtą, nes šiuo būdu nėra atspindimas IMT vertės padidėjimas. Tačiau, darbo autorės nuomone, tam tikroms įmonėms šis būdas yra gyvybiškai reikalingas tam, kad patirtos išlaidos teisingos ir tikros informacijos pateikimui finansinėje atskaitomybėje neviršytų apskaitos teikiamos naudos. Remiantis šiuo argumentu, įsigijimo savikainos būdą IMT pateikimui finansinėje atskaitomybėje naudinga rinktis nedidelėms, jaunoms įmonėms, kurios neturi planų verslo plėtrai naudoti išorinių finansavimo šaltinių, taupo lėšas ir nenori turėti papildomų išlaidų tiek turto vertinimams, tiek sudėtingam apskaitos vedimui.

IMT pateikimas finansinėje atskaitomybėje perkainotos vertės būdu. Jei įmonė pasirinkusi perkainotos vertės būdą, ilgalaikis materialusis turtas finansinėje atskaitomybėje parodomas perkainota verte, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir turto vertės sumažėjimą. Pagal VAS, turto perkainojimas turi būti atliekamas periodiškai, ne rečiau kaip kas penkerius metus. Turta, kurio tikroji vertė nuolat reikšmingai kinta, reikia perkainoti dažniau. TAS numato, kad turto vertė turi būti peržiūrima kasmet.

Perkainotos vertės būdu finansinėje atskaitomybėje pateiktas IMT, suteikia tikresnę ir teisingesnę informaciją apie įmonės ilgalaikį materialųjį turtą nei įsigijimo savikainos būdu finansinėje atskaitomybėje pateiktas IMT (Maniušytė, K., (2002b), p.164-165), kadangi įvertinamas ne tik reikšmingas turto vertės sumažėjimas, bet ir reikšmingas padidėjimas.

Ilgalaikis materialusis turtas skirstomas į grupes pagal turto pobūdžio ir naudojimo panašumą. Turto grupių skaičių ir rūšis įmonės nusistato savo nuožiūra. Perkainojus vieną turto vienetą, turi būti perkainotas visas tai grupei priskirtas IMT. Atsižvelgdama į tokį reikalavimą ir siekdama valdyti ir įtakoti finansinius rezultatus ateityje, įmonė turimą turtą gali grupuoti stambiau arba smulkiau, pavyzdžiui, nekilnojamąjį turtą gali sugrupuoti į smulkesnes grupes pagal jų naudojimo paskirtį ir dar pagal senumą. Tokiu būdu perkainojus vienos nekilnojamojo turto grupės turto vienetus, nereikės perkainoti viso nekilnojamojo turto. Toks turto grupių susmulkinimas naudingas ir tuo atveju, kai tam tikras turto vienetą nuvertėja dėl stichinės nelaimės arba trečiųjų nusikalstamos veikos ir tampa privalu peržiūrėti šio turto vertę. Kuo mažiau turto vienetų priklausys tai turto grupei, kuriai priklauso nukentėjęs turto vienetą, tuo mažiau įmonė patirs turto vertinimo išlaidų. Niekam ne paslaptis, kad nepriklausomų vertintojų kokybiškos paslaugos nėra pigios.

IMT perkainojimo rezultatai apskaitoje registruojami pagal 6 paveiksle pateiktą schemą.



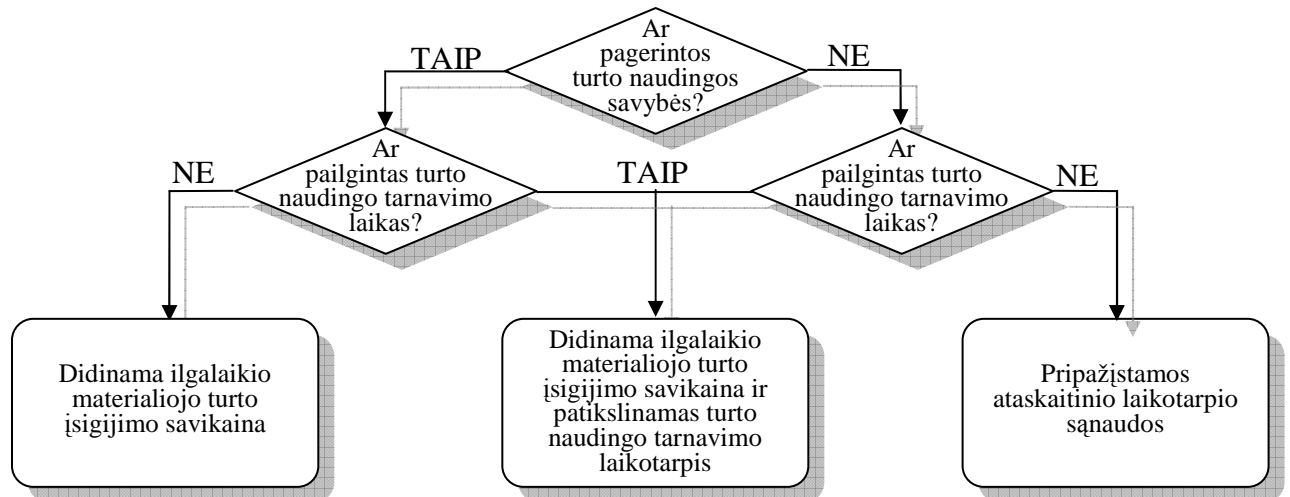
Šaltinis: sudaryta autorės.

6 pav. Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatų atvaizdavimas apskaitoje.

1.3. Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, rekonstravimo ir remonto išlaidų apskaita

Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo išlaidos priskiriamos to ataskaitinio laikotarpio, kuriuo jos buvo patirtos, veiklos sąnaudoms, jei jos pagal įmonės apskaitos politiką nepriskiriamos gaminamos produkcijos savikainai.

Ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimo ir remonto darbų registravimas apskaitoje priklauso nuo tų darbų suteikiamo rezultato.



Šaltinis: sudaryta autorės.

7 pav. Ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimo ir remonto darbų registravimas apskaitoje.

Tam tikrais atvejais, ilgalaikis materialusis turtas turi būti remontuojamas nustatytais laikotarpiais, kad būtų užtikrintas saugus ir patikimas jo naudojimas. Tokias remonto išlaidas įmonė turi pripažinti turtu (ateinančių laikotarpių sąnaudomis) ir nurašyti į sąnaudas per laikotarpį iki kito numatomo to turto remonto. Stebėtina, jog šiuo atveju nėra taikomas reikšmingumo kriterijus, nes, esant nereikšmingai tokio remonto sumai, būtų neefektyvu ją nurašinėti per kelis ataskaitinius laikotarpius. Pagal PMI nuostatas šios išlaidos priskiriamos leidžiamoms atskaitymams tą mokestinį laikotarpį, kurį jos faktiškai patiriamos. Ši finansinės ir mokestinės apskaitos neatitiktumą būtų tikslinga panaikinti, pakeičiant pelno mokesčio įstatymo nuostatą pagal VAS ir abiejuose norminiuose aktuose įvedant reikšmingumo kriterijų.

Nekompensuojamos nuomojamo turto rekonstravimo ar remonto išlaidos pripažįstamos nuomininko veiklos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kuriuo jos buvo patirtos. Bet yra išimtis. Jei tokių išlaidų pripažinimas sąnaudomis tą patį laikotarpį, kurį jos buvo patirtos, reikšmingai iškraipytų veiklos rezultatus, šios išlaidos registruojamos kaip turtas (ateinančių laikotarpių sąnaudos) ir pripažįstamos sąnaudomis per likusį nuomos laikotarpį. Taigi, taikomas reikšmingumo kriterijus. Pagal PMI nuostatas šios išlaidos priskiriamos leidžiamoms atskaitymams tą mokestinį laikotarpį,

kurių jos faktiškai patiriamos. Ir vėl yra tikslinga pakeisti pelno mokesčio įstatymo nuostatą pagal VAS tam, kad būtų panaikintas neatitikimas tarp finansinės ir mokestinės apskaitos.

1.4. IMT naudingo tarnavimo laikas, likvidacinė vertė ir jų tikslinimas

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvimoji vertė turi būti nuosekliai paskirstyta per visą jo naudingo tarnavimo laiką. Naudingo tarnavimo laiką kiekvienam ilgalaikio materialiojo turto vienetui įmonė nustato atsižvelgdama į tam tikrus kriterijus. Įmonės nustatytas ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali nesutapti su PMĮ 1 priedėlyje tokiam turtui leidžiamu taikyti maksimaliu nusidėvėjimo normatyvu. Tokiu atveju, finansinėje apskaitoje apskaičiuotos IMT nusidėvėjimo sąnaudos turės būti mažinamos skaičiuojant pelno mokesčių.

Atkreipkime dėmesį į PMĮ 1 priedėlyje nustatytus kai kurių ilgalaikio materialiojo turto grupių maksimalius nusidėvėjimo normatyvus (1 priedas). Ne gana to, kad nėra taikomos įsigyto ne naujo ilgalaikio materialiojo turto greitesnės nusidėvėjimo normos, tai lengvai pastebima tendencija senesniems pastatams bei transporto priemonėms taikyti ženkliai ilgesnį nusidėvėjimo laikotarpį nei naujesniems. Akivaizdu, kad tokiu būdu valdžia siekia mažinti seno turto bei skatinti naujo turto įsigijimą. Tačiau ir taip kiekvienam akivaizdu, kad finansiškai pajėgi įmonė stengsis įsigyti kuo naujesnį, našesnį bei modernesnį ilgalaikį turtą, o ne taip finansiškai stipri įmonė neįstengs įsigyti naujo turto. Tad tiek fiziškai, tiek morališkai finansinėje apskaitoje susidėvėjęs ir nurašytas turtas pelno mokesčio tikslais gali būti dar nenusidėvėjęs. Nenusidėvėta turto dalis nebus pripažįstama leidžiamais atskaitymais, kas dar labiau sekins ir taip finansiškai silpną įmonę. Tuo tarpu, finansiškai stipresnė įmonė, siekdama efektyviau dirbti, norės atnaujinti savo ilgalaikį turtą ir parduoti jau naudotą seną ilgalaikį materialųjį turtą, tik niekas nesiverš jo pirkti. Atsižvelgiant į tai, darbo autorė visiškai pritaria K.Manušytės nuomonei, kad padėvėto turto nusidėvėjimui skaičiuoti reikėtų nustatyti kitokius normatyvus (Manušytė, K., (2001b), p.162).

Ribotos civilinės atsakomybės įmonės, kurios pagal PMĮ 5 str. 2 d. 1 punktą pelną apmokestina taikydamos lengvatinį 13 procentų pelno mokesčio tarifą, gali IMT nudėvėti per trumpesnį už nurodytą PMĮ 1 priedėlyje ilgalaikio turto nusidėvėjimo laikotarpį, išskyrus naujus pastatus, naudojamus veikalai, gyvenamuosius namus, taip pat pastatų, įtrauktų į LR nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimą, jei pastatai pastatyti arba rekonstruoti nuo 2002 m. sausio 1 d. (LR Pelno mokesčio įstatymo 18 str. 3 d.). Prieš pasirinkdama naudoti trumpesnį ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo laikotarpį pelno mokesčio skaičiavimo tikslais, įmonė turėtų gerai paskaičiuoti tokio pasirinkimo naudą. Įmonė, praradusi teisę taikyti lengvatinį pelno mokesčio tarifą, nuo to mokestinio laikotarpio, kurį prarado teisę į lengvatą, pradžios, ilgalaikio turto įsigijimo kainos nenusidėvėtą dalį į sąnaudas gali perkelti dalimis per ne trumpesnį nei PMĮ 1 priedėlyje atitinkamai turto grupei nustatytą nusidėvėjimo laikotarpį, minusuojant tą laikotarpį, kurį tas turtas

jau buvo naudotas (Martinonytė, E., p.53). Kadangi, nenudėvėtos ilgalaikio turto dalies bus likę mažiau nei būtų likę, jei būtų taikytas ne trumpesnis nusidėvėjimo laikotarpis už PMĮ 1 priedėlyje nustatytą, tai 2 procentais padidėjusiu pelno mokesčio tarifu (15 procentų) bus apmokestinta jau didesnė suma dėl į leidžiamus atskaitymus traukiamos mažesnės sumos. Teks mokėti didesnę pelno mokesčių, o jei tai įvyks 2006 arba 2007 metais, tai didesnę ir laikinąjį socialinį mokesčių - 4 ir 3 procentais atitinkamai (LR Laikinojo socialinio mokesčio įstatymo 5 str.) - nuo tos pačios apmokestinamosios bazės kaip ir pelno mokesčių.

VAS nustato, kad ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laikas gali būti tikslinamas ne tik atlikus turto rekonstravimą ar remontą, bet taip pat ir gavus papildomos informacijos. Šiais atvejais gali būti tikslinama ir turto likvidacinė vertė. Ilgalaikio materialiojo turto nudėvimoji vertė, pradedant nuo laikotarpio, kurį buvo patikslintas naudingo tarnavimo laikas arba likvidacinė vertė, turi būti nudėvėta per patikslintą turto naudingo tarnavimo laiką. Pagal TAS, likvidacinės vertės ir naudingo tarnavimo laikotarpiai turi būti peržiūrimi kasmet, nepriklausomai nuo to, ar buvo gauta papildoma informacija.

PMĮ likvidacinės vertės dydį riboja ir nustato, kad ji turi būti ne mažesnė už 1 litą ir ne didesnė kaip 10 procentų IMT įsigijimo kainos. Visai neaišku, kodėl nustatytos šios ribos. Nustatyta likvidacinė turto vertė šiose ribose gali būti smarkiai nutolusi nuo likvidacinės vertės, nustatytos pagal 12-tajame VAS apibrėžtą sąvoką. Neaiški valdžios pozicija šiuo klausimu, kadangi, suteikus galimybę nusistatyti didesnę likvidacinę vertę nei 10 procentų turto įsigijimo kainos, būtų mokamas didesnis pelno mokesčių. Tuo tarpu, naudingo tarnavimo laiko tikslinimas pagal PMĮ nuostatas galimas tik dėl rekonstravimo ar remonto pailginus turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerinus jo naudingąsias savybes, pakeitus IMT naudojimo paskirtį, įsigijus kitą to paties IMT dalį arba vietos mokesčio administratoriaus sutikimu dėl objektyvių aplinkybių. Kaip jau savaiame suprantama, patikslintas naudingojo tarnavimo laikas negali būti trumpesnis už PMĮ 1 priedėlyje atitinkamai turto grupei nustatytą nusidėvėjimo laikotarpį, minusuojant tą laikotarpį, kurį tas turtas jau buvo naudotas.

1.5. IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodai, jų taikymas

TAS leidžia įmonėms pačioms pasirinkti metodus IMT nusidėvėjimui skaičiuoti, tuo tarpu, VAS nusidėvėjimo skaičiavimui nurodo tik keturis galimus konkrečius metodus: tiesiogiai proporcingą (tiesinį), produkcijos, metų skaičiaus ir dvigubą – mažėjančios vertės.

Nusidėvėjimo skaičiavimo metodas turi būti periodiškai peržiūrimas. Jei pastebėtas reikšmingas laukiamos iš to turto ekonominės naudos pasikeitimas, nusidėvėjimo skaičiavimo metodas keičiamas taip, kad atspindėtų pasikeitusią situaciją.

PMĮ 18 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad įmonės nusidėvėjimo skaičiavimui gali taikyti tik du metodus: tiesinį ir dvigubo balanso. VAS pastarąjį vadina dvigubu - mažėjančios vertės metodu. IMT grupėms nusidėvėjimo metodai taikomi pagal PMĮ 1 priedėlį, tai yra kai kurioms IMT grupėms gali būti taikomas tik tiesinis nusidėvėjimo metodas, o kai kurioms – arba tiesinis, arba dvigubo balanso. Pasirinkto metodo turi būti laikomasi nuosekliai: PMĮ 1 priedėlyje nustatyta ilgalaikio turto grupei ir kiekvienam tai grupei priskirtam turto vienetui taikomas tas pats įmonės pasirinktas nusidėvėjimo metodas per visą ilgalaikio turto nusidėvėjimo laikotarpį. Kol yra nors vienas nenudėvėtas IMT vienetas tam tikroje turto grupėje, tai grupei pradėtas taikyti nusidėvėjimo skaičiavimo metodo keitimas negalimas.

PMĮ numato dar vieną atvejį, kurio apskaita pelno mokesčio skaičiavimo tikslais skiriasi nuo finansinės apskaitos. Tais atvejais, kai IMT savininkas perleidžia nuosavybėn šį turtą kitam asmeniui, o šis turtas jau anksčiau šio asmens buvo perleistas nuosavybėn turtą perleidžiančiam savininkui, asmuo, pakartotinai įsigijęs IMT, tęsia to turto nusidėvėjimo apskaičiavimą tuo pačiu metodu nuo įsigijimo kainos, nenudėvėtos iki pirmojo turto perleidimo, išskyrus atvejus, kai naujoji turto įsigijimo kaina yra mažesnė už iki pirmojo perleidimo nenudėvėtąją pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas.

Apibendrinkime IMT nusidėvėjimo skaičiavimui taikomus pasirinkimo apribojimus pelno mokesčio skaičiavimo tikslais:

Metodų įvairovė	IMT nusidėvėjimo skaičiavimui leidžiami tik 2 nusidėvėjimo skaičiavimo metodai iš 4 galimų finansinėje apskaitoje. Nepriklausomai nuo nusidėvėjimo skaičiavimo metodo, turto nudėvimoji vertė nepasikeis ir vistiek bus pripažinta sąnaudomis.
Metodų pasirinkimas turto grupėms	Ne visoms turto grupėms leidžiama taikyti abu nusidėvėjimo skaičiavimo metodus.
Turto grupei priskirtų turto vienetų metodų įvairovė	Kiekvienam tam tikrai grupei priskirtam turto vienetui taikomas vienodas nusidėvėjimo skaičiavimo metodas.
Metodo keitimas	Net ir po turto paskirties ar naudojimo intensyvumo pasikeitimo per visą turto nusidėvėjimo laikotarpį nusidėvėjimas skaičiuojamas tuo pačiu metodu.

Šaltinis: sudaryta autorės.

8 pav. IMT nusidėvėjimo skaičiavimui finansinėje apskaitoje taikomų pasirinkimų apribojimai pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais.

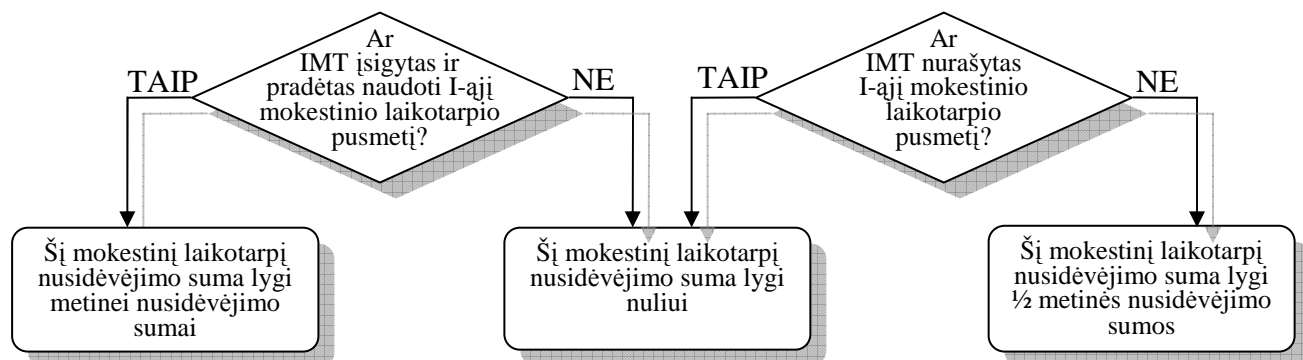
Jei ilgalaikis materialusis turtas yra perkainojamas, nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo iš naujo nustatytos jo vertės. Pelno mokesčio įstatymas nepripažįsta turto perkainojimo, todėl ir perkainotos dalies nusidėvėjimas nepripažįstamas leidžiamais atskaitymais.

Ypač problematiška apskaita pelno mokesčio tikslais tampa, kai perkainoto ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo suma traukiama į kito turto pasigaminimo savikainą, kadangi pelno mokesčio įstatymas nepripažįsta perkainotos dalies nusidėvėjimo sąnaudų leidžiamais atskaitymais, tad ir perleidžiamo pagaminto turto ne visa savikaina bus pripažįstama leidžiamais atskaitymais. Tokia apskaita, esant didelei gaminamo turto nomenklatūrai ir didelėms apyvartoms, įmanoma tik kompiuterinės apskaitos programos pagalba. Tačiau vargu ar Lietuvoje yra nors viena standartinė apskaitos programa pritaikyta tokiai sudėtingai apskaitai. Ne kiekviena programa ir galėtų būti pritaikyta. Galima išsivaizduoti tuos keturženklus ar net penkiaženklus skaičius už apskaitos programų pritaikymą tokiai sudėtingai gamybos apskaitai. Įvertinus visas darbo laiko sąnaudas bei apskaitos programos pritaikymo išlaidas, ne retai įmonei natūraliai gali kilti klausimas, ar ne būtų geriau turto nusidėvėjimo sumų netraukti į gaminamo turto savikainą.

1.6. IMT nusidėvėjimo skaičiavimo pradžia ir pabaiga

Pagal TAS įmonė turi skaičiuoti turto nusidėvėjimą nuo tada, kai jis yra parengtas naudoti. Turtas laikomas parengtu naudoti, kai jis yra toje vietoje, ir jam sudarytos tokios sąlygos, kad jį būtų galima naudoti įmonės vadovybės numatytu būdu, nesvarbu, ar turtas jau naudojamas. 12-tojo VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ nuostata dėl nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios skiriasi nuo TAS nuostatų. VAS nuostatomis, pradėjus naudoti IMT, nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio 1 dienos ir nebeskaičiuojamas nuo kito mėnesio 1 dienos po jo nurašymo.

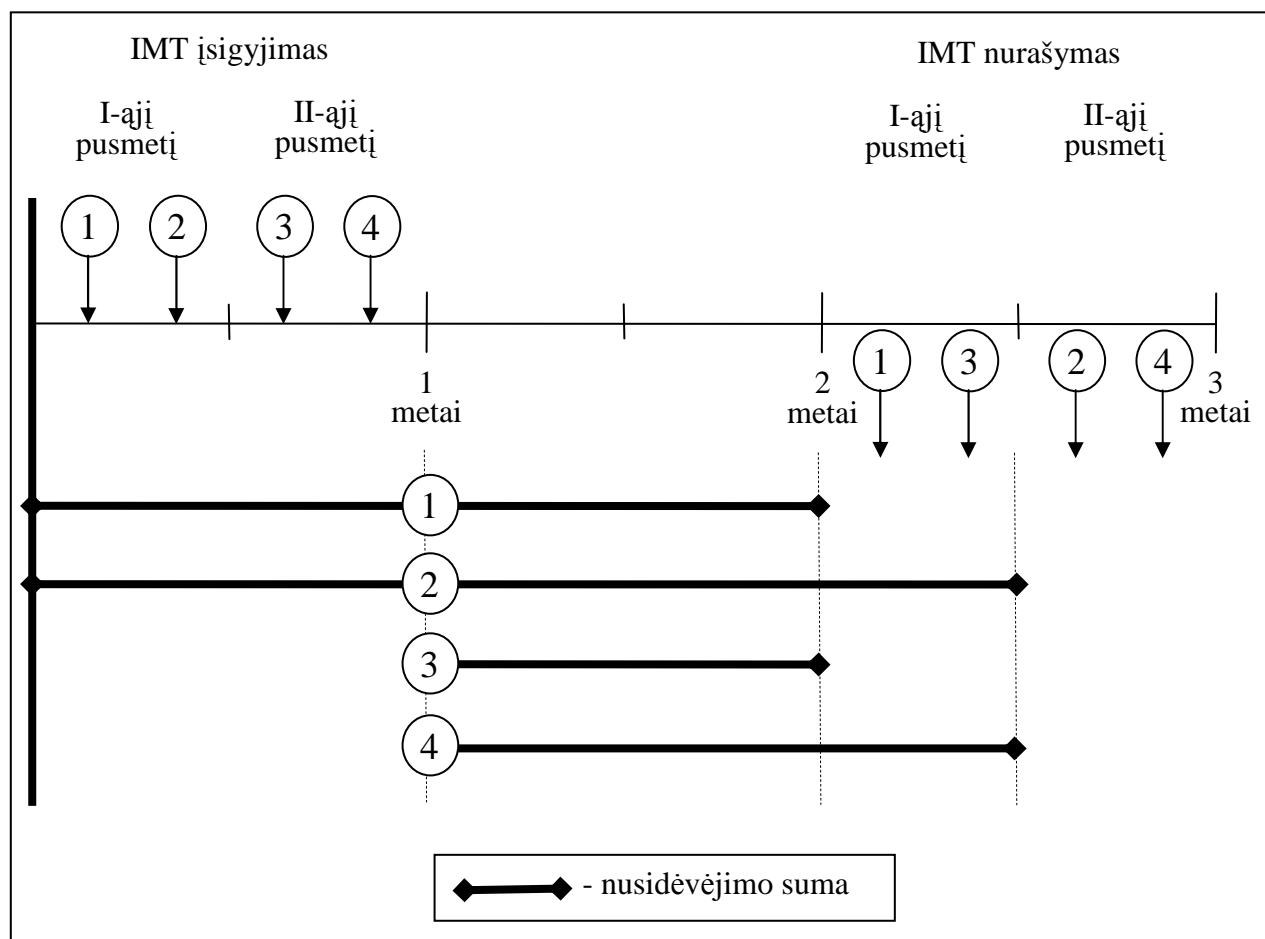
PMĮ tokiam nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos būdui taip pat neprieštaruoja, tačiau kaip standartinį nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos būdą išskiria, taip vadinamą, pusmečio būdą. Nusidėvėjimo dydis, pradžia ir pabaiga, taikant pusmečio būdą, pavaizduota 9 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės.

9 pav. Nusidėvėjimo dydis, pradžia ir pabaiga, taikant PMĮ pusmečio būdą.

Pastebėkime, kad nusidėvėjimo suma už pirmąjį ir paskutinįjį mokestinius laikotarpius, kai IMT ir įgyjamas, ir nurašomas pirmaisiais mokestinių laikotarpių pusmečiais, lygi metinei IMT nusidėvėjimo sumai, tuo tarpu, kai IMT ir įgyjamas, ir nurašomas II-aisiais mokestinių laikotarpių pusmečiais, nusidėvėjimo suma už pirmąjį ir paskutinįjį mokestinius laikotarpius yra lygi pusei metinės IMT nusidėvėjimo sumos. Dar akivaizdžiau tai matome 10 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės.

10 pav. Nusidėvėjimo sumų dydžiai taikant PMI pusmečio būdą.

Atkreipkime dėmesį į IMT pažymėtus 1 ir 4 numeriais, toliau juos vadinsime 1-mu IMT ir 4-tu IMT atitinkamai. Tarkime, kad 1-mas IMT pradėtas naudoti 2001 metų sausio 3 d. ir 2003 metų sausio 2 d. jo naudojimas nutrauktas. Taigi, jis buvo naudojamas 2 metus, dviejų metų nusidėvėjimo sumos ir buvo įtrauktas į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus. Tarkime, kad po pusmečio, kai buvo pradėtas naudoti 1-mas IMT, tai yra 2001 metų liepos 3 d. buvo pradėtas naudoti 4-tas IMT ir 2003 metų liepos 2 d. jo naudojimas nutrauktas. Praėjus lygiai pusei metų po 1-mo IMT naudojimo nutraukimo. Taigi, ir 4-as IMT buvo naudojamas lygiai 2 metus, tačiau į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus buvo įtraukta tik 1,5 metų nusidėvėjimo suma. Autorės nuomone, tokia PMI nuostata yra neteisinga ir, nutraukus IMT naudojimą antrąjį ataskaitinio

laikotarpio pusmetį, nusidėvėjimo suma traukiama į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus turėtų būti metinė, o ne pusės metų.

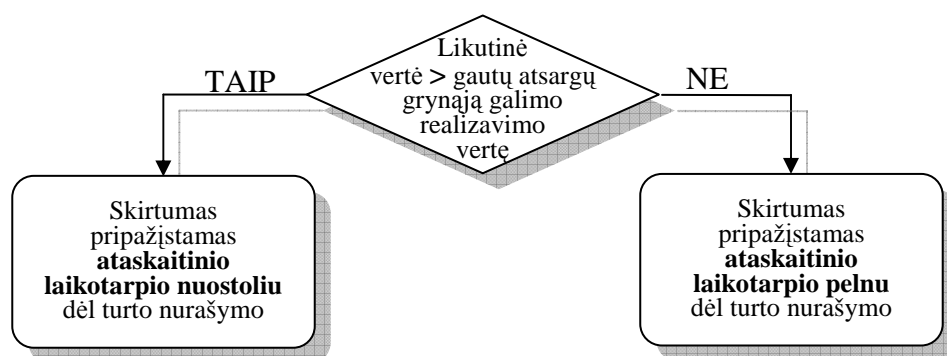
Pagal VAS, jei nutraukiamas ilgalaikio turto naudojimas, jo nusidėvėjimas taip pat turi būti sustabdomas. Laikinais dėl remonto nenaudojamo turto nusidėvėjimas skaičiuojamas. Nuo 2005 m. sausio 1 dienos pagal pasikeitusias TAS nuostatas įmonė turi skaičiuoti turto nusidėvėjimą iki tada, kai jis perleidžiamas ar nurašomas, įskaitant ir tuos laikotarpius, kai jis nebuvo naudojamas. Jei įmonė nebenaudoja turto, nes, pavyzdžiui, tom pačiom funkcijom atlikti nusipirko geresnį, senasis taip pat turi būti nudėvimas tol, kol jis nebus perleistas arba nurašytas. Ilgalaikio turto nusidėvėjimas nebeskaičiuojamas tik tada, kai turtas priskiriamas laikomam parduoti pagal nuo 2005 metų sausio 1 dieną įsigaliojusį 5-tąjį TAS „Ilgalaikis turtas, laikomas pardavimui, ir nutraukta veikla“.

Pažymėtina, kad nors įmonė nebegali stabdyti nenaudojamo turto nusidėvėjimo skaičiavimo, jei ji yra pasirinkusi nudėvėti tokį turtą ne tiesiniu, o produkcijos metodu, apskaičiuota nusidėvėjimo suma laikotarpi, kurį turtas nebuvo naudojamas, bus lygi nuliui. Betkokiu atveju, ši galimybė nepanaikina finansinės ir mokestinės apskaitos neatitikimo, kadangi pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais produkcijos metodas negali būti taikomas turto nusidėvėjimui skaičiuoti.

1.7. Ilgalaikio materialiojo turto nurašymas

Ilgalaikis materialusis turtas, nebeatitinkantis turto priskyrimo ilgalaikiam materialiajam turtui požymių, turi būti nurašomas. Nurašius visiškai nudėvėtą IMT, gautos dalys ir medžiagos apskaitoje registruojamos kaip atsargos grynąja galimo realizavimo verte.

Priklausomai nuo to, kuri iš verčių yra didesnė – nurašyto IMT likutinė ar gautų atsargų grynoji galimo realizavimo – apskaitoje registruojamas nuostolis arba pelnas dėl turto nurašymo:



Šaltinis: sudaryta autorės.

11 pav. Skirtumo tarp nurašyto IMT likutinės vertės ir gautų atsargų grynosios galimo realizavimo vertės registravimas apskaitoje.

Jei turtas prarandamas dėl vagystės ar kitų panašių priežasčių, nuostoliai, atsiradę dėl šio turto praradimo, pripažįstami ataskaitinio laikotarpio nuostoliais dėl turto praradimo, jei nėra galimybės šių nuostolių kompensuoti.

Toks nuostolis ar pelnas dėl IMT nurašymo pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais nepripažįstami.

Darbo autorės nuomone, PMĮ nuostata dėl vagystės ar kitų panašių priežasčių atsiradusio IMT nuostolio nepripažinimo leidžiamais atskaitymais yra logiška, nes įmonė turi saugoti savo turtą arba jį bent jau drausti, kad už jį būtų kompensuota. Tačiau PMĮ nuostatą nepripažinti atsiradusio nuostolio arba pelno dėl nurašomo IMT likutinės vertės neatitikimo pajamuojamų atsargų grynajai galimo realizavimo vertei būtų naudinga pakeisti, nes, pardavus po IMT nurašymo gautas atsargas, pelno mokesčio dydis būtų toks pats, kaip ir pagal dabar galiojančias PMĮ nuostatas, tuo pačiu, įmonė patirtų mažiau papildomų darbo ir laiko išlaidų.

2. IMT APSKAITOS METODOLOGINIŲ SKIRTUMŲ TEISINGUMAS, TIKSLINGUMAS IR REIKŠMINGUMAS

2.1. Kodėl reikalingas IMT apskaitos metodologinių skirtumų apskaitymas?

Apskaitos organizavimas ir finansinės atskaitomybės sudarymas visada susiję dviem kriterijais: apskaitos metodologija ir apskaitos metodika. Kostas Valužis ir Milda Genienė mano, kad apskaitos metodologijai galima priskirti visą teisinę bazę, kuri nustato atskaitomybės rūšis, jų sudėtį, rodiklius ir atsiskaitymo tvarką, o apskaitos metodikos sistemai – ūkinių operacijų dokumentavimą, piniginių įvertinimą, dvejetainio įrašo pritaikymą bei tų ūkinių operacijų įregistravimą atitinkamuose apskaitos registruose. Jų nuomone, „problema iškyla dėl to, kad skirtingos atskaitomybės rūšys – finansinė ir mokestinė (...) yra susiję su skirtinga teisine baze, t.y. turi skirtingą metodologiją“ ir „nė viename teisės akte net neužsimenama, kaip įvairiausias teisinis nuostatas galima būtų įgyvendinti apskaitos sistemoje.“ Darbo autorė taip pat to pasigedo nagrinėdama įvairią literatūrą mokslinio darbo tikslais, o, ypač, savo profesinėje praktikoje, kur ir pastebėjo, kad labiausiai jos trūksta ilgalaikio materialiojo turto apskaitai, nes šio turto apskaitoje ir yra daugiausia metodologinių skirtumų.

IMT apskaitos metodika, suderinanti skirtingas metodologijas, praktikoje yra būtina tam, kad visa informacija, reikalinga skirtingoms atskaitomybių rūšims, būtų apskaitoma iš karto, kai ūkinė operacija įvyksta, bei kaupiama vienu metu, tam, kad sudarinėjant atskaitomybes nebereikėtų grįžti į praeitus laikotarpius ieškoti duomenų, kurių reikia vienai ar kitai atskaitomybei.

Pirmoje šio darbo dalyje autorė išskyrė daugybę metodologinių skirtumų, susijusių su IMT finansinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaitos nuostatomis. Antroje dalyje autorė pateikia siūlymus, kaip būtų galima apskaityti IMT apskaitos metodologinius skirtumus, kas padėtų suderinti pirmoje dalyje išskirtus teisinių nuostatų skirtumus ir sukaupti duomenis finansinei bei pelno mokesčio atskaitomybėms sudaryti. Taip pat magistro baigiamojo darbo rašymo metu buvo atlikta LR registruotų ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų anoniminė apklausa apie IMT apskaitą. Apklausos tikslas – surinkti informaciją apie LR registruotų ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų nuomonę dėl praktikoje taikomų su IMT apskaita susijusių norminių aktų kai kurių nuostatų reikšmingumo, tikslingumo bei teisingumo. Apklausos anketa pateikta 4 priede.

Apklausoje dalyvavo 95 įmonės, kurios pagal savo dydį suskirstytos į 3 grupes: didelės (26), vidutinės (59) ir mažos (10). Didelėms įmonėms priskirtos tos, kurių finansinę atskaitomybę privalo tikrinti auditas. Mažoms įmonėms priskirtos tos, kurios pajamų ir sąnaudų pripažinimui taiko pinigų apskaitos principą arba taiko 13 procentų pelno mokesčio tarifą. Likusios įmonės priskirtos vidutinėms.

Apklausoje rezultatai parodė, kad net 72 procentų apklausoje dalyvavusių įmonių finansinė IMT apskaita sutampa su IMT apskaita pelno mokesčiui apskaičiuoti (1 lentelė). Atsižvelgiant į IMT finansinės apskaitos ir IMT apskaitos pelno mokesčiui skaičiuoti didelį nuostatų neatitikimų skaičių, darbo autorė daro vienareikšmišką išvadą, jog įmonės specialiai nusistato tokią IMT apskaitos politiką, kuri neprieštarautų nei IMT finansinės apskaitos nei IMT apskaitos pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais nuostatomis. Apklausoje rezultatai patvirtina ir K. Maniušytės nuomonę, kuri teigia, jog „daug skirtumų finansinėje ir mokesstinėje IMT apskaitoje apsunkina finansinės apskaitos vedimą bei mokesčių apskaičiavimą, teisingą įmonės finansinės padėties ir veiklos rezultatų atvaizdavimą. Stambesnėse įmonėse tenka vesti dvi atskiras apskaitas, dėl ko pažeidžiamas apskaitos efektyvumo principas, o mažesnėse įmonėse orientuojamasi vien į mokesstinę apskaitą, nesistengiant kuo tiksliau atvaizduoti įmonės rezultatus bei padėtį finansinėje atskaitomybėje“ (Maniušytė, K., (2002b), p.170).

Pažymėtina tai, jog didelių įmonių tarpe, tai yra, tų, kurių finansinėms atskaitomybėms privalomai atliekamas auditas, net 58 procentų įmonių IMT finansinė apskaita nesutampa su IMT apskaita pelno mokesčiui apskaičiuoti, kai, tuo tarpu, mažų įmonių tarpe – 30 procentų, o vidutinių – tik 15 procentų įmonių. Darbo autorės nuomone, viena iš priežasčių, dėl ko taip ženkliai skiriasi taikomos IMT apskaitos politikos iš vienos pusės tarp didelių, o iš kitos pusės tarp vidutinių ir mažų įmonių, gali būti dėl didelių įmonių finansinių atskaitomybių atliekamo audito. Doc. dr. Dalia Mačernienė mano, kad „audituojamose įmonėse, jei auditas atliekamas ne formaliai, praktiškai nelieka galimybių manipuliacijoms su informacija, siekiant „pagražinti“ įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir kt.“ (Mačernienė, D., (2006b), p.9). Tačiau darbo autorė mano, kad pagrindinė priežastis gali būti ta, jog didelių įmonių patiriama nauda viršija išlaidas, susidaranti dėl skirtingos IMT apskaitos finansinės atskaitomybės sudarymo tikslams ir pelno mokesčiui apskaičiuoti, kai, tuo tarpu, vidutinėms įmonėms ta nauda nėra tokia reikšminga.

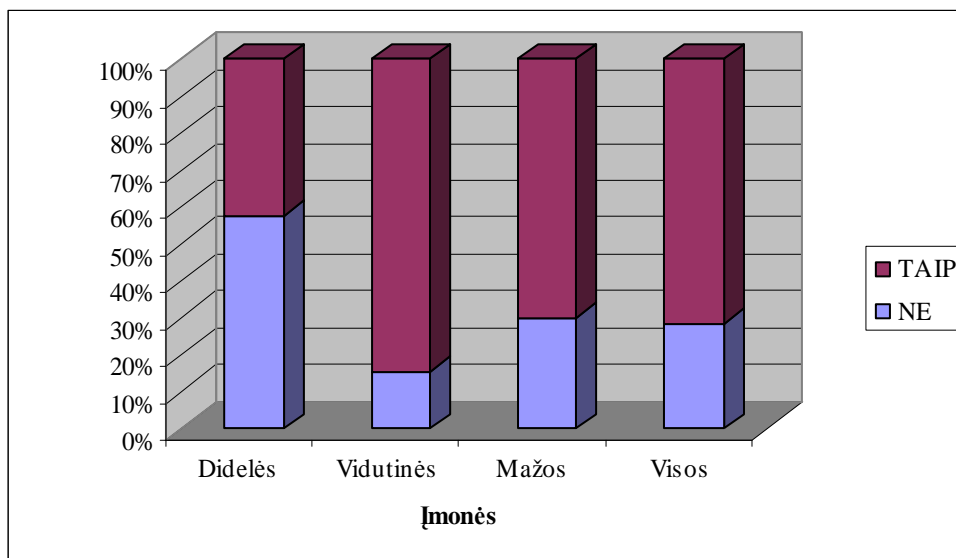
1 lentelė

Apklausoje dalyvių atsakymai į klausimą: „...ar pelno mokesčio deklaracijoje reikia koreguoti apmokestinamąjį rezultatą dėl IMT finansinės apskaitos neatitikimo pelno mokesčio įstatymo nuostatomis?“

Įmonės	PM deklaracija koreguojama dėl IMT finansinės apskaitos neatitikimo pelno mokesčio įstatymo nuostatomis (%)	PM deklaracija nekoreguojama dėl IMT finansinės apskaitos neatitikimo pelno mokesčio įstatymo nuostatomis (%)
Didelės	58	42
Vidutinės	15	85
Mažos	30	70
Visos	28	72

Šaltinis: sudaryta autorės.

Grafiškai apklausos rezultatai pavaizduoti 12 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės.

12 pav. Ar įmonių IMT finansinė apskaita sutampa su apskaita pelno mokesčiui skaičiuoti?

2.2. IMT apskaitos metodologinių skirtumų apskaitymas, kai negražinamas PVM įskaitomas į IMT įsigijimo savikainą

Kaip jau minėta pirmoje darbo dalyje, pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas į ilgalaikio materialiojo turto savikainą negražinamas PVM neįskaitomas, o pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis. Tačiau finansinei apskaitai įmonė gali būti pasirinkusi negražinamą PVM įskaityti į IMT įsigijimo savikainą. Tokiu atveju, įmonės finansinės apskaitos metodika nebus tinkama pelno mokesčio skaičiavimui, todėl tas pats ilgalaikio materialiojo turto vienetas bus apskaitomas dvejopa metodika.

Kadangi negražinamas, į IMT įsigijimo savikainą įskaitytas, PVM nėra įtrauktas į veiklos sąnaudas ir nepateiktas pelno (nuostolių) ataskaitoje, tai į IMT įsigijimo savikainą įskaityto PVM dydžio suma turi būti mažinamas pelno (nuostolių) ataskaitos (2 priedas) 11 eilutėje gautas pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą. Tai atliekama pelno mokesčio deklaracijos (PM deklaracijos) (3 priedas) 74 eilutėje, įrašant į IMT įsigijimo savikainą įskaityto PVM dydžio sumą.

Taip pat negalima pamiršti, kad pelno (nuostolių) ataskaitoje bus pateiktos IMT nusidėvėjimo sąnaudos ir nuo į IMT įsigijimo savikainą įskaityto negražinamo PVM dydžio sumos, kurios Pelno mokesčio įstatymo nuostatos nepripažįsta. Pelno mokesčio atskaitomybės tikslais tokio IMT nusidėvėjimas turi būti apskaičiuotas taip pat ir pagal PMĮ nuostatas. Po to lengvai apskaičiuojamas skirtumas tarp skirtingomis metodologijomis apskaičiuotų nusidėvėjimo sąnaudų, o to skirtumo dydžio suma sumažinamos nusidėvėjimo sąnaudos PM deklaracijos 7 eilutėje.

Iš pirmo žvilgsnio, nėra labai sudėtinga, tačiau apskaitą tvarko žmonės, kurie gali būti išsiblaškę ar užmaršūs, neatidūs ar neapdairūs, kitaip sakant, gyvenime egzistuoja „žmogiškasis faktorius“, dėl ko kai kurie ataskaitinio laikotarpio įvykiai gali būti užmiršti, o pelno mokestis apskaičiuotas klaidingai. Kad taip neatsitiktų, būtų gerai visas operacijas apskaitoje registruoti iš karto, kad prie jų nebereiktų daugiau grįžti. Tai taikoma ir sumoms, kuriomis turi būti koreguojamas pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą atskaitomybės rengimo metu.

Jokie norminiai aktai nereglamentuoja tokių sumų registravimo apskaitoje tvarkos, todėl kiekviena įmonė savo apskaitos politikoje turėtų numatyti šią metodiką pati. Darbo autorė siūlo tokių sumų registravimui papildyti įmonėje naudojamą sąskaitų planą vienos sąskaitos trimis subsąskaitomis. Nėra didelio skirtumo, kuri tai bus sąskaita ar subsąskaitos. Vienoje iš 3 subsąskaitų būtų apskaitomos tik koreguotiną rezultatą didinančios sumos, kitoje – tik mažinančios, o trečia naudojama pirmų dviejų subsąskaitų neutralizavimui apskaitoje, kad nebūtų iškraipyti nei vienos sąskaitos rezultatai. Tokiu atveju, trečios subsąskaitos reikšmė rodytų, koku dydžiu bus koreguojamas rezultatas prieš apmokestinimą.

Kad būtų akivaizdžiau, pavyzdžiui, sąskaitai „K/390 Suvestinės sąskaitos“ sukurkime naują subsąskaitą - „K/3901 Pelno mokesčiu apmokestinamo rezultato koregavimai“, o šiai sukurkime dar 3 subsąskaitas:

- „K/39011 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą didinimas (-)“
- „K/39012 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą mažinimas“
- „K/39013 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą koregavimų rezultatas“.

Pildant PM deklaraciją, visos sumos, kuriomis reikėtų koreguoti gautą pelną (nuostolius) prieš apmokestinimą, su pastabomis būtų vienos sąskaitos trijose subsąskaitose, o įtraukus šias sumas į PM deklaracijos atitinkamas eilutes, reiktų tik stornuoti (užregistruoti atvirkštinius) ataskaitiniu laikotarpiu padarytus buhalterinius įrašus minėtose subsąskaitose.

Autorės nuomone, toks IMT apskaitos metodologinių skirtumų apskaitymas būtų trigubai naudingas. Pirmia, nebūtų pamiršta nei viena koregavimo suma. Antra, ataskaitiniu laikotarpiu pasikeitus vyriausiam buhalterii, jau būtų užregistruota reikalinga informacija apmokestinamojo rezultato koregavimui. Trečia, prireikus išsiaiškinti, kokiomis sumomis buvo koreguotas pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą, net ir po kelių metų, būtų išlikusi reikalinga informacija.

Taigi, papildžius įmonės sąskaitų planą, nieko nelaukiant, galima registruoti į IMT įsigijimo savikainą įskaitytą negražinamo PVM sumą pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais. Registruojamas buhalterinis įrašas:

„K/39012 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą mažinimas“

„D/39013 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą koregavimų rezultatas“.

Kadangi sąskaita „K/39013 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą koregavimų rezultatas“ priklauso trečiajai sąskaitų klasei, kuri savo esme yra kreditinė, tai debetinis pastarosios sąskaitos likutis rodo pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą koregavimo jį mažinant rezultatą.

Toks IMT apskaitos metodologinių skirtumų apskaitymas taikytinas, kada PMI nuostatų neatitikimas finansinės apskaitos nuostatomis sąlygoja vienkartinį apmokestinamojo rezultato koregavimą, tačiau jis nėra taikytinas, kai apmokestinamasis rezultatas turi būti koreguojamas kelis ataskaitinius laikotarpius, kaip tai vyksta dėl skirtingų nusidėvėjimo sąnaudų pagal skirtingas apskaitos metodologijas, kadangi kiekvieno ataskaitinio laikotarpio apmokestinamo rezultato koregavimui reikalingos sumos gali būti apskaičiuotos tik ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus. Ir tai truks iki tol, kol IMT bus nurašytas.

Tokiais atvejais, kai PMI nuostatų neatitikimai finansinės apskaitos nuostatomis sąlygoja apmokestinamojo rezultato koregavimą kelis ataskaitinius laikotarpius, darbo autorė siūlo IMT nusidėvėjimą skaičiuoti dviem skirtingomis metodologijomis: finansinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais. Ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus, skirtingomis metodologijomis apskaičiuotų nusidėvėjimo sąnaudų skirtumu būtų koreguojamas to ataskaitinio laikotarpio pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą bei užregistruojami buhalteriniai įrašai sąskaitos „3901 Pelno mokesčiu apmokestinamo rezultato koregavimai“ subsąskaitose tam, kad išliktų detali informacija apie darytus koregavimus.

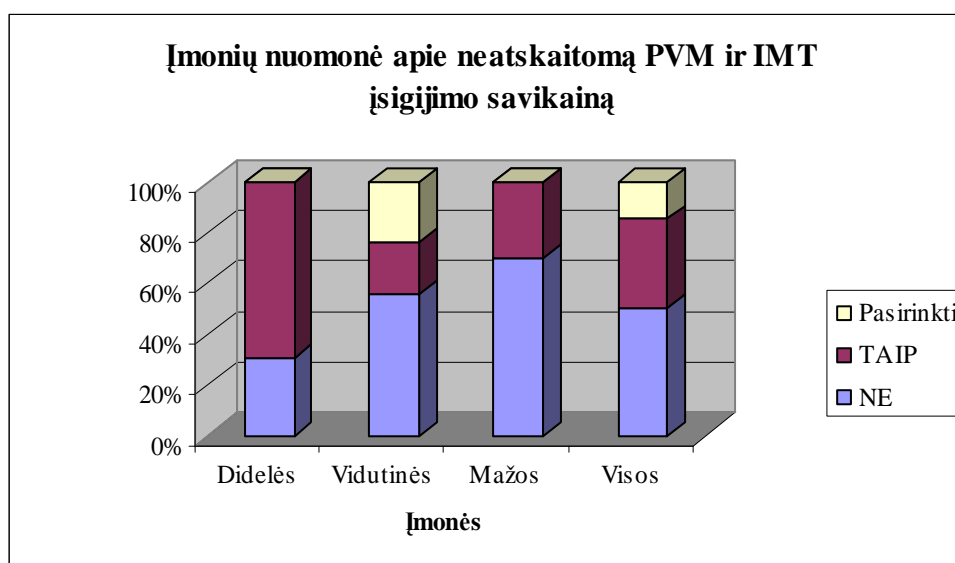
51 procentas apklausoje dalyvavusių įmonių mano, jog neatskaitomas PVM neturėtų būti įskaitomas į IMT įsigijimo savikainą, 35 procentai mano, kad turėtų, o 15 procentų įmonių mano, jog pati įmonė turėtų spręsti, ar įskaityti negrąžinamą PVM į IMT įsigijimo savikainą, ar ne (2 lentelė). Tačiau skirtingų dydžių įmonių atsakymai labai skiriasi. Pavyzdžiui, net 69 procentai didelių įmonių nuomone, negrąžinamas PVM turėtų būti įskaitomas į IMT įsigijimo savikainą. Tokia nuomonė sutampa su TAS nuostatomis, kuriomis vadovaujasi 46 procentai apklausoje dalyvavusių didelių įmonių. Tuo tarpu 24 procentai vidutinių įmonių norėtų turėti didesnę pasirinkimo laisvę ir pačios spręsti, ar negrąžinamą PVM įskaityti į IMT savikainą, ar ne.

Apklauso dalyvių atsakymai į klausimą: „...ar neatskaitomas PVM turėtų būti traukiamas į IMT įsigijimo savikainą?“

Įmonės	NE (%)	TAIP (%)	Pasirinkti (%)
Didelės	31	69	0
Vidutinės	56	20	24
Mažos	70	30	0
Visos	51	35	15

Šaltinis: sudaryta autorės.

Grafiškai apklausos rezultatai pavaizduoti 13 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės.

13 pav. Apklauso dalyvių atsakymai į klausimą: „...ar neatskaitomas PVM turėtų būti traukiamas į IMT įsigijimo savikainą?“

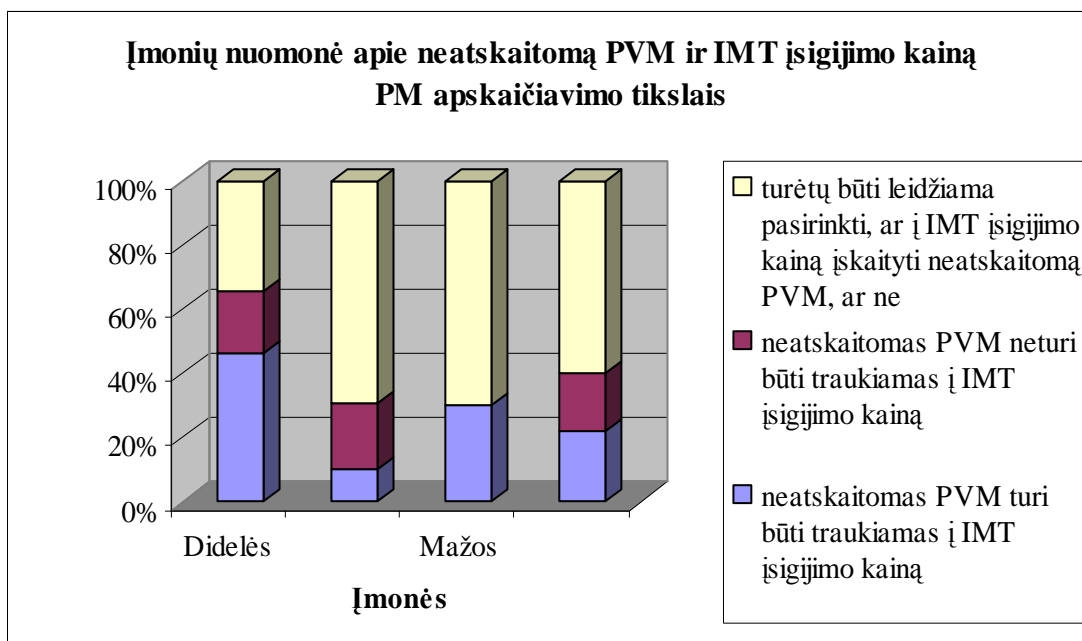
Tuo tarpu, dėl neatskaitomo PVM įskaitymo į IMT įsigijimo kainą pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais net 60 procentų apklausoje dalyvavusių įmonių mano, jog įmonė turėtų pati rinktis, ar PVM įskaityti į IMT įsigijimo kainą, ar ne. O 46 procentai didelių įmonių griežtai pasisako už tokio PVM įtraukimą į IMT įsigijimo kainą. Kaip jau minėta, tie patys 46 procentai didelių įmonių apskaitą tvarko pagal TAS nuostatas, kurios nurodo negražinamą PVM įskaityti į IMT įsigijimo savikainą. Tad, autorės manymu, galima daryti išvadą, jog tokia didelių įmonių nuomonė yra sąlygota noro, kad apskaita pelno mokesčiui apskaičiuoti sutaptų su finansine apskaita.

Apklauso dalyvių nuomonė dėl negražinamo PVM ir IMT įsigijimo kainos pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais

Įmonės	Nuomonė, kad neatskaitomas PVM turi būti įskaitomas į IMT įsigijimo kainą PM apskaitai (%)	Nuomonė, kad neatskaitomas PVM neturi būti įskaitomas į IMT įsigijimo kainą PM apskaitai (%)	Nuomonė, kad turėtų būti leidžiama pasirinkti, ar į IMT įsigijimo kainą įskaityti neatskaitomą PVM, ar ne (%)
Didelės	46	19	35
Vidutinės	10	20	69
Mažos	30	0	70
Visos	22	18	60

Šaltinis: sudaryta autorės.

Grafiškai apklauso rezultatai pavaizduoti 14 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės.

14 pav. Apklauso dalyvių nuomonė dėl negražinamo PVM ir IMT įsigijimo kainos pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais.

Apklauso rezultatai parodė, kad net 82 procentai apklausoje dalyvavusių įmonių savo apskaitos politikoje nenumato į IMT savikainą įskaityti negražinamo PVM (4 lentelė). Toks įmonių sprendimas gali būti dėl keleto priežasčių:

- stengiasi, kad finansinė apskaita sutaptų su apskaita pelno mokesčiui apskaičiuoti;
- negražinamo PVM suma įmonės rezultatams nėra reikšminga;
- dar nebuvo tokio IMT įsigijimo atveju, kada PVM negražinamas;
- kitos.

Autorės nuomone, pagrindinė priežastis, dėl ko įmonės nenumato negražinamą PVM įskaityti į IMT įsigijimo savikainą, yra noras, kad finansinė IMT apskaita sutaptų su IMT apskaita pelno mokesčiui apskaičiuoti.

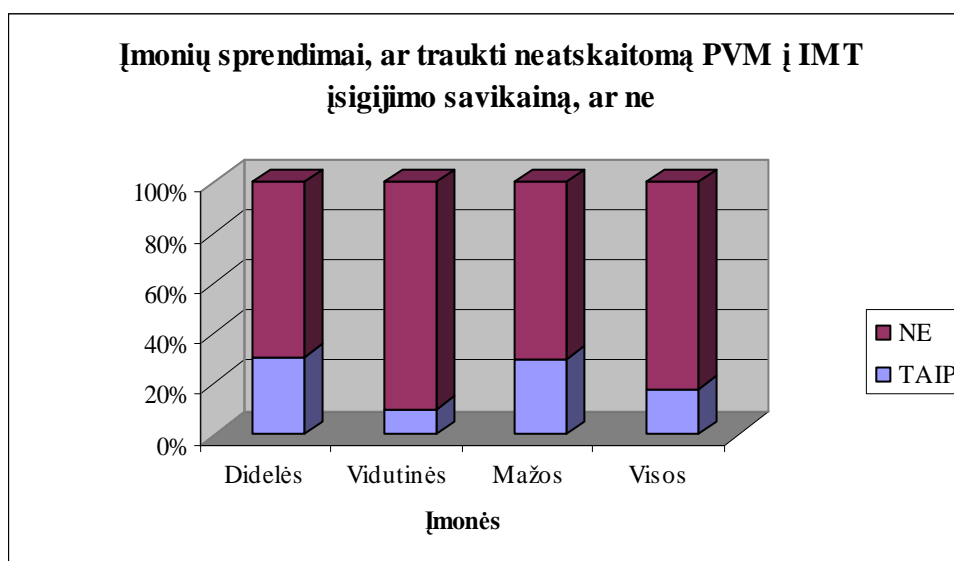
4 lentelė

Apklauso dalyvių atsakymai į klausimą: „Ar tiriamos įmonės apskaitos politikoje numatyta neatskaitomą PVM traukti į IMT įsigijimo savikainą?“

Įmonės	Negražinamas PVM traukiamas į IMT įsigijimo savikainą (%)	Negražinamas PVM netraukiamas į IMT įsigijimo savikainą (%)
Didelės	31	69
Vidutinės	10	90
Mažos	30	70
Visos	18	82

Šaltinis: sudaryta autorės.

Grafiškai apklausos rezultatai pavaizduoti 15 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės.

15 pav. Apklauso dalyvių atsakymai į klausimą: „Ar tiriamos įmonės apskaitos politikoje numatyta neatskaitomą PVM traukti į IMT įsigijimo savikainą?“

2.3. Finansinėje atskaitomybėje įsigijimo savikaina pateikiamo IMT apskaitos metodologinių skirtumų apskaitymas

Kaip jau minėta pirmoje darbo dalyje, įsigijimo savikaina finansinėje atskaitomybėje pateikiamas IMT parodomas įsigijimo savikaina, atėmus sukauptą nusidėvėjimą ir jo vertės sumažėjimą. Nors vertės sumažėjimas finansinėje apskaitoje pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio

nuostoliu, jis nepripažįstamas leidžiamais atskaitymais pelno mokesčiui skaičiuoti. Tokiu atveju, įmonės finansinės apskaitos metodika nėra tinkama pelno mokesčio skaičiavimui, todėl tas pats ilgalaikio materialiojo turto vienetas turės būti apskaitomas dvejopai.

IMT vertės sumažėjimas finansinėje apskaitoje yra vienkartinio pobūdžio, todėl kaip ir negražinamo PVM, įskaityto į IMT įsigijimo savikainą, atveju, galima registruoti buhalterinį įrašą, kurio dėka finansinės atskaitomybės sudarymo metu nebus pamiršta pakoreguoti pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais:

„D/39011 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą didinimas (-)“

„K/39013 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą koregavimų rezultatas“.

Matome, kad užregistruotas buhalterinis įrašas skiriasi nuo to atvejo, kai buvo registruojamas įrašas dėl į IMT įsigijimo savikainą įskaityto PVM. Tą kartą PVM suma nebuvo atvaizduota pelno (nuostolių) ataskaitoje, o pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais turėjo mažinti pelną (nuostolius) prieš apmokestinimą. Šį kartą, atvirkščiai, IMT vertės sumažėjimo nuostolis yra atvaizduojamas pelno (nuostolių) ataskaitoje, tačiau pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais nėra pripažįstamas, dėl ko šia suma tenka didinti pelną (nuostolius) prieš apmokestinimą.

Finansinės atskaitomybės sudarymo metu IMT vertės sumažėjimo nuostolio suma didinamas pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą PM deklaracijos 29 eilutėje įrašant šią sumą. Iš karto po to registruojamas atvirkštinis buhalterinis įrašas sąskaitos K/3901 subsąskaitose.

Po IMT vertės sumažėjimo finansinėje apskaitoje, jo nusidėvėjimo sąnaudos sumažėja, nes toliau nusidėvėjimas skaičiuojamas nuo sumažėjusios vertės. Tuo tarpu, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais IMT įsigijimo kaina visiškai nepasikeičia, nes PMI nuostatos nepripažįsta IMT nuvertėjimo nuostolio ir IMT nusidėvėjimo sąnaudų dydis nepakinta. Todėl, jei iki IMT nuvertėjimo jo nusidėvėjimo sąnaudos finansinėje apskaitoje ir apskaitoje pelno mokesčiui apskaičiuoti sutapo, tai nuo to momento, kai IMT nuvertėjo, nusidėvėjimo sąnaudos pelno (nuostolių) ataskaitoje kiekvieną ataskaitinį laikotarpį bus mažesnės nei pelno mokesčio atskaitomybėje. Kiekvieną kartą sudarinėjant finansinę atskaitomybę, pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą turės būti koreguojami didinant IMT ribojamų dydžių nusidėvėjimo leidžiamus atskaitymus atsiradusiu skirtumu. Tam, kad skirtumą būtų įmanoma apskaičiuoti, neatsižvelgiant į tai, kiek ataskaitinių laikotarpių praėjo nuo paskutinio vertės sumažėjimo, ar kiek kartų IMT buvo nuvertėjęs, turi būti skaičiuojamas IMT nusidėvėjimas tiek pagal finansinės apskaitos reikalavimus, tiek pagal pelno mokesčio įstatymo nuostatas lygiagrečiai. Ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus, tokiu būdu apskaičiuotas nusidėvėjimo sąnaudų skirtumas registruojamas „3901 Pelno mokesčiu apmokestinamo rezultato koregavimai“ subsąskaitose:

- „K/39012 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą mažinimas“
- „D/39013 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą koregavimų rezultatas“.

Tokiu būdu, pildant PM deklaraciją, jau bus žinoma suma, kuria reiks papildomai sumažinti pelną (nuostolius) prieš apmokestinimą, tą sumą įrašant 74 eilutėje. Iš karto po to turi būti užregistruotas atvirkštinis buhalterinis įrašas „3901 Pelno mokesčiu apmokestinamo rezultato koregavimai“ subsąskaitose tam, kad matytųsi, jog reikalingas koregavimas šia suma jau atliktas ir neliktų jokio likučio šiose subsąskaitose:

- „D/39012 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą mažinimas“
- „K/39013 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą koregavimų rezultatas“.

Taigi, dėl galiojančių skirtingų metodologijų, darbo autorė siūlo taikyti tokią metodiką IMT vertės sumažėjimo apskaitai, tačiau, jos nuomone, PMI nuostata dėl šio nuostolio nepripažinimo leidžiamais atskaitymais būtų naudinga pakeisti taip, kad jis būtų pripažįstamas pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais taip pat kaip ir finansinės atskaitomybės tikslais. Toks pakeitimas sumažintų įmonių patiriamas darbo ir laiko sąnaudas, IMT apskaitos vedimui pagal skirtingas metodologijas, tuo pačiu skatindamas greitesnę verslo plėtrą.

Net 73 procentai apklausoje dalyvavusių įmonių mano, jog tuo atveju, kai nėra nepanaudotos perkainojimo rezervo dalies, suma, kuria dėl IMT nuvertėjimo sumažėja IMT vertė, turėtų būti pripažįstama leidžiamais atskaitymais tą ataskaitinį laikotarpį, kaip ir finansinėje apskaitoje.

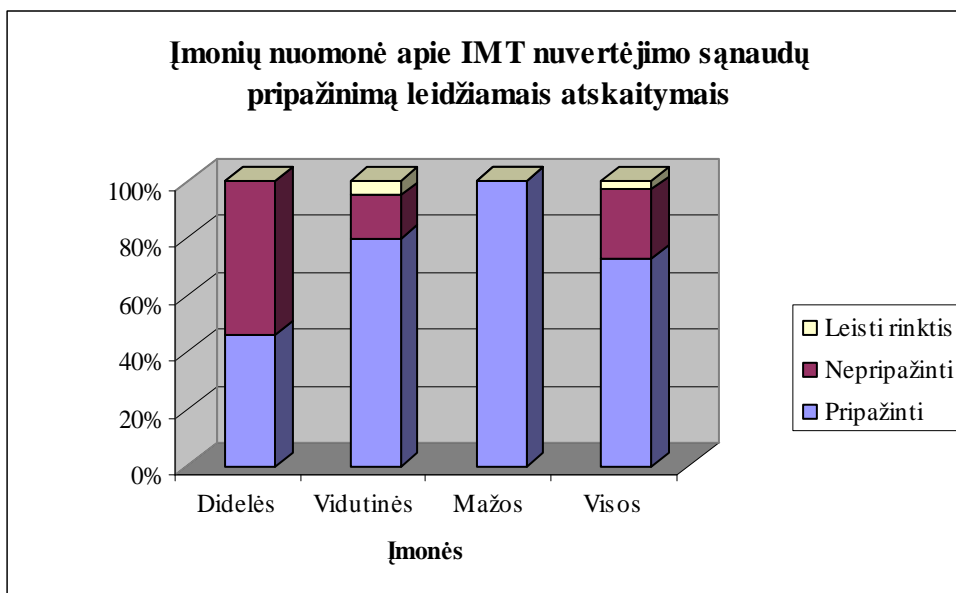
5 lentelė

Apklausos dalyvių nuomonė, ar pripažinti IMT nuvertėjimo sąnaudas leidžiamais atskaitymais, jei nėra nepanaudotos perkainojimo rezervo dalies

Įmonės	Pripažinti (%)	Nepripažinti (%)	Leisti rinktis (%)
Didelės	46	54	0
Vidutinės	80	15	5
Mažos	100	0	0
Visos	73	24	3

Šaltinis: sudaryta autorės.

Grafiškai šie apklausos rezultatai pavaizduoti 16 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės.

16 pav. Apklauso dalyvių nuomonė, ar pripažinti IMT nuvertėjimo sąnaudas leidžiamais atskaitymais, jei nėra nepanaudotos perkainojimo rezervo dalies.

2.4. Perkainota verte finansinėje atskaitomybėje pateikiamo IMT apskaitos metodologinių skirtumų apskaitymas

Perkainota verte finansinėje atskaitomybėje pateikiamo IMT vertės sumažėjimo apskaitos metodologiniai skirtumai gali būti apskaitomi lygiai taip pat kaip ir įsigijimo savikaina finansinėje atskaitomybėje pateikiamo IMT vertės sumažėjimas, jei prieš tai nebuvo apskaitytas IMT vertės padidėjimas. Jei vertė sumažėja tokio IMT, kurio vertė prieš tai buvo padidėjusi, tai finansinėje apskaitoje mažinamas nepanaudotas IMT vertės padidėjimo rezervas ir tik likęs nuostolis dėl vertės sumažėjimo apskaitomas taip pat kaip ir įsigijimo savikaina finansinėje atskaitomybėje pateikiamo IMT vertės sumažėjimas.

Apskaitytas IMT vertės padidėjimas nedaro jokios įtakos pelno mokesčio apskaitai, jei prieš tai nebuvo apskaitytas IMT vertės sumažėjimas. Jei vertė padidėja tokio IMT, kuris prieš tai buvo nuvertėjęs, tai finansinėje apskaitoje sumažintomis sąnaudomis, ne didesne suma nei jos buvo padidintos nuvertėjus tam IMT, dėl turto vertės padidėjimo turės būti padidintas pelnas prieš apmokestinimą, kadangi PMI nepripažįsta tiek IMT vertės sumažėjimo, tiek ir padidėjimo. Finansinėje apskaitoje daromas toks buhalterinis įrašas:

„K/39012 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą mažinimas“

„D/39013 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą koregavimų rezultatas“

Apskaitoma suma bus lygi skirtumui tarp padidėjusios IMT vertės ir balansinės IMT vertės iki vertės padidėjimo, bet ne didesnė nei buvęs nuostolis dėl IMT vertės sumažėjimo. Jei vertės padidėjimo suma yra didesnė už buvusį nuostolį dėl IMT vertės sumažėjimo, likęs skirtumas atvaizduojamas tik finansinėje apskaitoje ir jis nedaro jokios įtakos pelno mokesčio apskaitai, nes nėra apskaitomas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Po to, kai PM deklaracijos 74 eilutėje bus padidintas pelnas prieš apmokestinimą, ta pačia suma daromas atvirkščias įrašas:

„D/39012 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą mažinimas“

„K/39013 Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą koregavimų rezultatas“

Tokį IMT apskaitos metodologinių skirtumų apskaitymą galima naudoti visais atvejais, kai finansinės apskaitos nuostatos nesutampa su pelno mokesčio apskaičiavimui taikomomis nuostatomis, todėl daugiau apie finansinėje apskaitoje darytinus buhalterinius įrašus nebus rašoma.

65 procentai apklausos dalyvių mano, kad perkainojimo būdas IMT pateikimui finansinėje atskaitomybėje yra teisingesnis už įsigijimo savikainos būdą. Darbo autorė tikėjosi, jog šis procentas bus žymiai didesnis ir mano, jog tokį mažą procentą lemia dalyvių nepasitikėjimas objektyviu turto vertės kitimo pateikimu finansinėje atskaitomybėje.

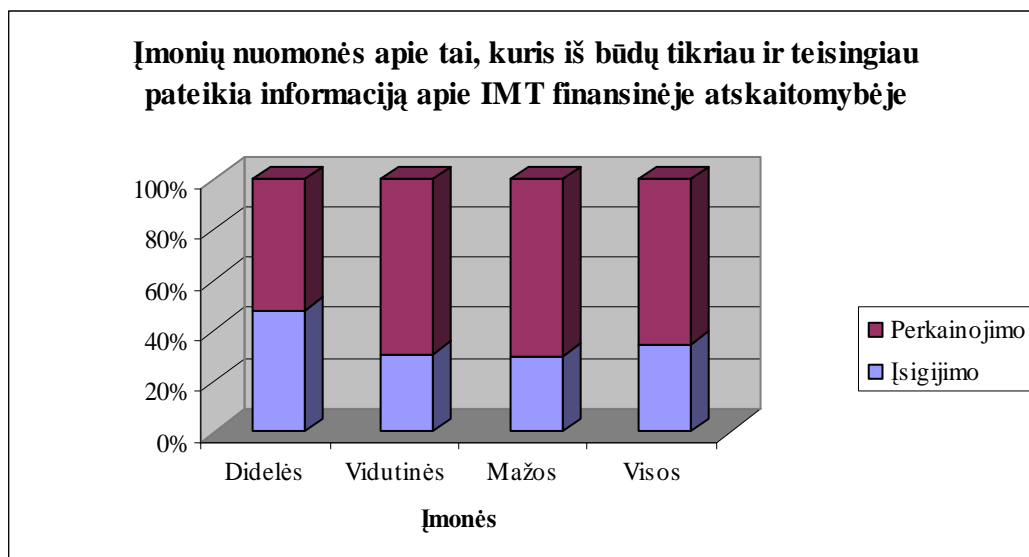
6 lentelė

Apklausos dalyvių nuomonė dėl teisingesnio būdo IMT pateikimui finansinėje atskaitomybėje

Įmonės	Teisingesnis įsigijimo savikainos būdas (%)	Teisingesnis perkainojimo būdas (%)
Didelės	48	52
Vidutinės	31	69
Mažos	30	70
Visos	35	65

Šaltinis: sudaryta autorės.

Grafiškai šie apklausos rezultatai pavaizduoti 17 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės.

17 pav. Apklauso dalyvių nuomonė dėl teisingesnio būdo IMT pateikimui finansinėje atskaitomybėje.

Nors dauguma apklauso dalyvių mano, jog perkainojimo būdas IMT pateikimui finansinėje atskaitomybėje yra teisingesnis, tačiau visi, be išimties, dalyviai nurodė, kad naudoja ne perkainojimo, o įsigijimo savikainos būdą. Darbo autorės nuomone, tokį įmonių pasirinkimą lemia tai, jog šis būdas tenkina tiek IMT finansinės apskaitos nuostatas, tiek IMT apskaitos nuostatas pelno mokesčio apskaičiavimui.

Nors VAS nuostatos suteikia teisę IMT nusidėvėjimą skaičiuoti 4 metodais, tačiau visos apklausoje dalyvavusios didelės ir vidutinės įmonės IMT nusidėvėjimą skaičiuoja išskirtinai tik tiesiogiai proporcingu (tiesiniu) metodu ir tik 30 procentų mažų įmonių taiko metų skaičiaus (pagreitintą) nusidėvėjimo metodą. Autorės nuomone, tokį vieningą įmonių pasirinkimą lėmė tikrai ne siekis tikrai ir teisingai pateikti informaciją apie IMT finansinėje atskaitomybėje. Tokiam pasirinkimui vėl įtaką daro IMT apskaitos nuostatos pelno mokesčiui skaičiuoti. Įmonės siekia tokiu būdu finansinę IMT apskaitą prilyginti pelno mokesčio apskaitai.

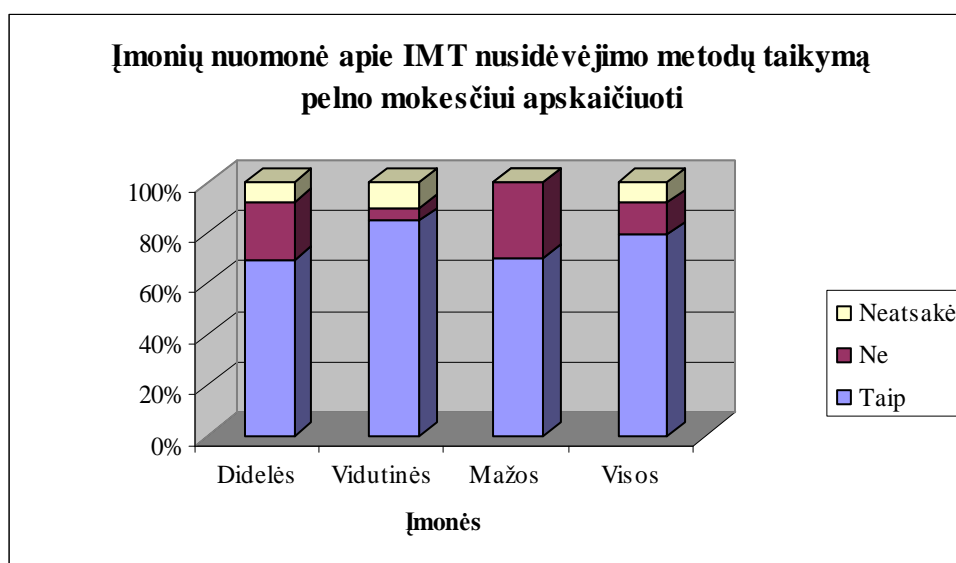
Net 79 procentai apklauso dalyvių mano, jog visi finansinėje apskaitoje taikomi IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodai turėtų būti taikomi ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais ir tik 13 procentų mano priešingai.

Apklauso dalyvių nuomonė, ar visi finansinėje apskaitoje taikomi IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodai turėtų būti taikomi ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais

Įmonės	Taip (%)	Ne (%)	Neatsakė (%)
Didelės	69	23	8
Vidutinės	85	5	10
Mažos	70	30	0
Visos	79	13	8

Šaltinis: sudaryta autorės.

Grafiškai šie apklausos rezultatai pavaizduoti 18 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės.

18 pav. Apklauso dalyvių nuomonė, ar visi finansinėje apskaitoje taikomi IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodai turėtų būti taikomi ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais.

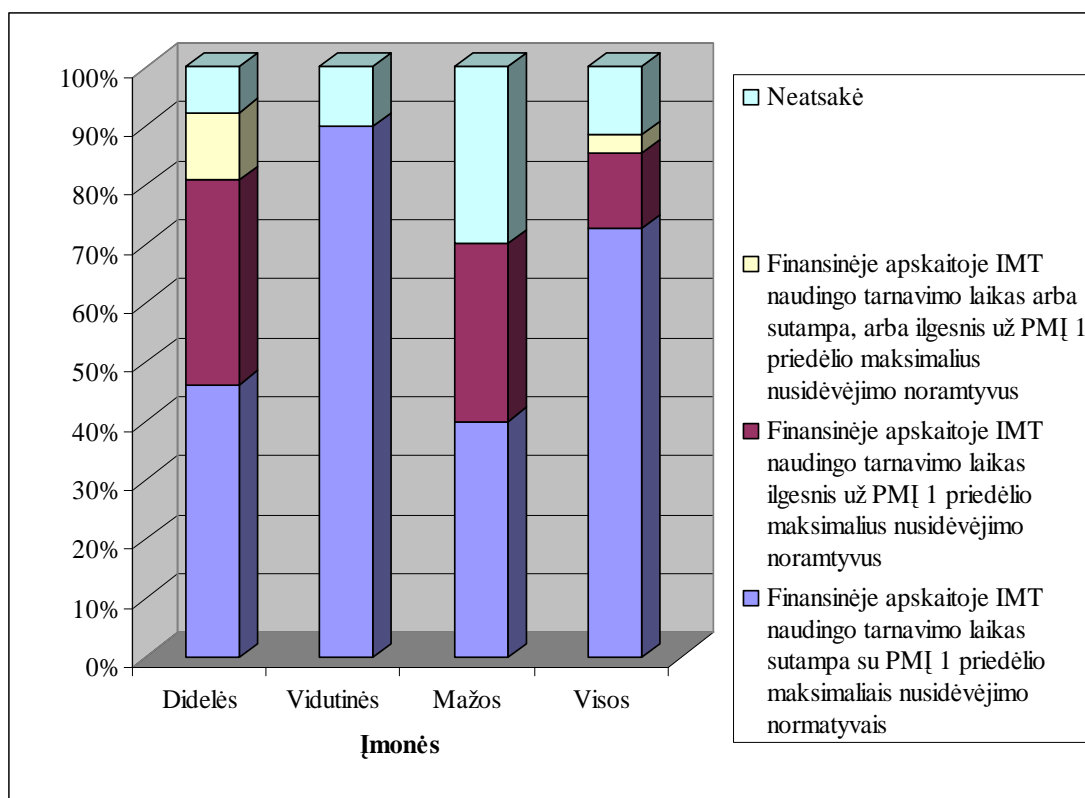
Siekiant išsiaiškinti, kiek įtakos daro PMĮ nuostatos, nustatant IMT naudingo tarnavimo laiką finansinėje apskaitoje, apklauso dalyvių buvo klausama, ar jų IMT naudingo tarnavimo laikas finansinėje apskaitoje sutampa su PMĮ 1 priedėlyje (1 priedas) IMT grupėms nurodytais maksimaliais nusidėvėjimo normatyvais, ar yra trumpesni, ar ilgesni. Net 73 procentų įmonių IMT naudingo tarnavimo laikas sutampa su PMĮ 1 priedėlyje nurodytais, 13 procentų įmonių yra ilgesnis ir nei viena įmonė finansinėje apskaitoje netaiko trumpesnių nusidėvėjimo normatyvų nei leidžia PMĮ 1 priedėlis pelno mokesčio apskaitai nudėvėti IMT. Autorė daro išvadą, jog 73 procentai apklausoje dalyvavusių įmonių siekia kuo greičiau nudėvėti IMT, tačiau nenori, jog IMT nusidėvėjimo sąnaudos skirtųsi finansinėje apskaitoje nuo apskaitos pelno mokesčiui apskaičiuoti, todėl IMT nusidėvėjimui tiek finansinės tiek pelno mokesčio apskaitos tikslais taiko maksimalius normatyvus leistinus PMĮ nuostatomis.

IMT nustatomo naudingo tarnavimo laiko finansinei apskaitai palyginimas su PMĮ 1 priedėlyje leidžiamais maksimaliais IMT nusidėvėjimo normatyvais

Įmonės	Finansinėje apskaitoje nustatomo IMT naudingo tarnavimo laikas sutampa su PMĮ 1 priedėlyje leidžiamais maksimaliais nusidėvėjimo normatyvais (%)	Finansinėje apskaitoje nustatomo IMT naudingo tarnavimo laikas ilgesnis už PMĮ 1 priedėlyje leidžiamus maksimalius nusidėvėjimo normatyvus (%)	Finansinėje apskaitoje nustatomo IMT naudingo tarnavimo laikas arba sutampa, arba ilgesnis už PMĮ 1 priedėlyje leidžiamus maksimalius nusidėvėjimo normatyvus (%)	Neatsakė (%)
Didelės	46	35	12	8
Vidutinės	90	0	0	10
Mažos	40	30	0	30
Visos	73	13	3	12

Šaltinis: sudaryta autorės.

Grafiškai šie apklausos rezultatai pavaizduoti 19 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės.

19 pav. IMT nustatomo naudingo tarnavimo laiko finansinei apskaitai palyginimas su PMĮ 1 priedėlyje leidžiamais maksimaliais IMT nusidėvėjimo normatyvais.

Darbo autorė taip pat norėjo sužinoti apklausos dalyvių nuomonę apie tai, ar teisinga yra PMĮ nuostata, kad nauji pastatai ir ne senesnės nei 5 metų transporto priemonės gali būti nudėvėtos

greičiau nei senesni pastatai ir transporto priemonės. 82 procentai apklausoje dalyvavusių įmonių mano, kad tokia PMĮ nuostata yra neteisinga.

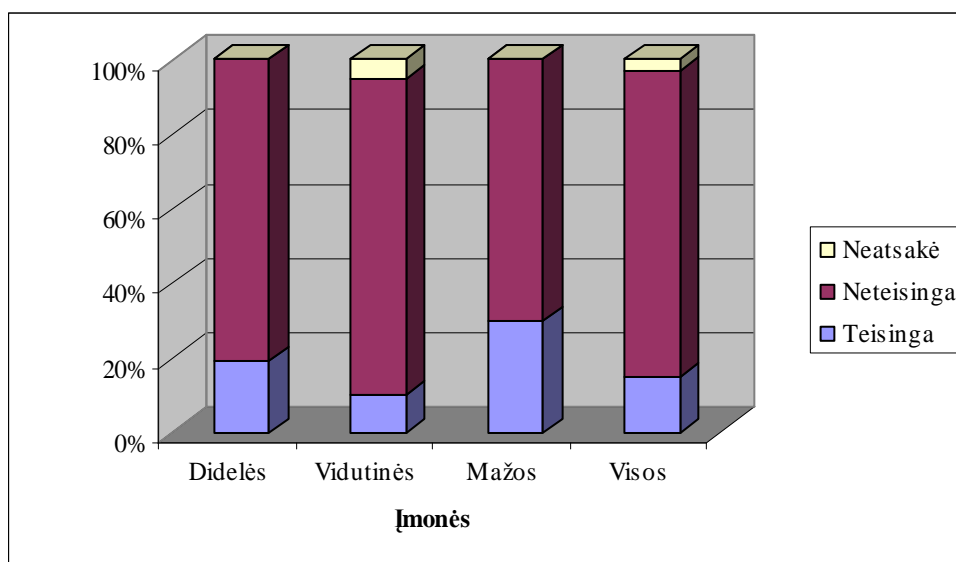
9 lentelė

Apklauskos dalyvių atsakymai į klausimą, ar tai yra teisinga, kad PMĮ leidžia naujus pastatus ir senesnes nei 5 metų transporto priemones nudėvėti greičiau nei senesnius pastatus ir transporto priemones?

Įmonės	Taip (%)	Ne (%)	Neatsakė (%)
Didelės	19	81	0
Vidutinės	10	85	5
Mažos	30	70	0
Visos	15	82	3

Šaltinis: sudaryta autorės.

Grafiškai šie apklauskos rezultatai pavaizduoti 20 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės.

20 pav. Apklauskos dalyvių atsakymai į klausimą, ar tai yra teisinga, kad PMĮ leidžia naujus pastatus ir ne senesnes nei 5 metų transporto priemones nudėvėti greičiau nei senesnius pastatus ir transporto priemones?

Nors nei viena iš apklausoje dalyvavusių įmonių pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais nenaudoja IMT nusidėvėjimo skaičiavimui pradžios ir pabaigos „pusmečio“ būdo, tačiau net 78 procentai dalyvių mano, jog, taikant šį būdą, būtų teisingiau, jei IMT naudojimą nutraukus II-ąjį mokesčio laikotarpio pusmetį, tų metų nusidėvėjimas būtų lygus visai metų nusidėvėjimo sumai.

Apibendrinant apklauskos dalyvių nuomonę apie ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodologiją bei jos taikymą praktikoje, darbo autorė daro išvadą, kad daugelis LR registruotų ribotos atsakomybės įmonių formaliai deklaruoja, jog IMT apskaitą veda vadovaujantis finansinės apskaitos standartais, tačiau realybėje taiko Pelno mokesčio įstatymą atitinkančias nuostatas tam,

kad supaprastinti apskaitos vedimą bei taupyti darbo ir laiko sąnaudas. Atsižvelgiant į tai, jog tokiu būdu vedama apskaita tik retais atvejais gali pateikti tikrą ir teisingą informaciją finansinėje atskaitomybėje apie IMT, reikia gerai įvertinti IMT apskaitos metodologinių skirtumų tikslingumą.

3. IMT APSKAITOS METODOLOGINIŲ SKIRTUMŲ TIKSLINGUMAS PELNO MOKESČIO DYDŽIUI

3.1. Metodologinių skirtumų dėl negražinamo PVM, naudingo tarnavimo laiko, likvidacinės vertės ir kt. tikslingumas

Darbo autorė daro prielaidą, jog IMT finansinės apskaitos ir apskaitos pelno mokesčiui apskaičiuoti nuostatų neatitikimai gali būti tikslingi Valstybės biudžeto didinimui, jei dėl apmokestinamojo rezultato koregavimų apskaičiuotas pelno mokestis yra daug didesnis už apskaičiuotą pelno mokestį nuo nekoreguoto apmokestinamojo rezultato.

Remiantis sąlyginėmis situacijomis, apskaičiuokime, kaip pasikeičia pelno mokesčio dydis:

- dėl neatskaitomo PVM skirtingo apskaitymo finansinėje apskaitoje ir apskaitoje pelno mokesčio apskaičiavimui,
- dėl skirtingo IMT įsigijimo savikainos/kainos dydžio finansinėje apskaitoje ir apskaitoje pelno mokesčio apskaičiavimui,
- dėl skirtingų naudingo tarnavimo laikotarpių finansinėje apskaitoje ir apskaitoje pelno mokesčiui apskaičiuoti,
- dėl skirtingų likvidacinių verčių finansinėje apskaitoje ir apskaitoje pelno mokesčiui apskaičiuoti,
- dėl skirtingų nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos būdų taikymo finansinėje apskaitoje ir apskaitoje pelno mokesčiui apskaičiuoti,
- dėl skirtingų nusidėvėjimo skaičiavimo metodų taikymo finansinėje apskaitoje ir apskaitoje pelno mokesčiui apskaičiuoti.

1 pavyzdys

20X1-04-03 įmonė įsigijo 6 metų senumo lengvąjį automobilį už 32.000 Lt + 5.760 Lt PVM, kurį planuoja naudoti 3 metus. Įmonės apskaitos politikoje numatyta, kad negražinamas PVM įskaitomas į IMT įsigijimo savikainą. Pajamavimas:

D/1220	Transporto priemonių įsigijimo savikaina	37.760 Lt
K/443	Skolos tiekėjams	37.760 Lt

Nustatoma likvidacinė vertė 18.000 Lt, kadangi po 3 metų už tiek numatoma automobilį parduoti.

3.1.1. nusidėvėjimas skaičiuojamas tiesiogiai proporcingu (**tiesiniu**) metodu:

Lengvojo automobilio nusidėvėjimo skaičiavimas tiesiogiai proporcingu (**tiesiniu**) metodu

Metai	Nusidėvėjimo suma	Likutinė vertė
20X1	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 8 = 4391,12$	33368,88
20X2	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 12 = 6586,68$	26782,20
20X3	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 12 = 6586,68$	20195,52
20X4	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 4 = 2195,56$	17999,96
	19760,04	

Šaltinis: sudaryta autorės.

Pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais įmonė negali negražinamo PVM traukti į IMT įsigijimo kainą, todėl PM deklaracijos 74 eilutėje 5760 Lt suma mažinamas PELNO/(NUOSTOLIŲ) ATASKAITOJE gautas rezultatas. Tuo pačiu tikslu įmonė negali nusidėvėjimo skaičiuoti taikydama 3 metų laikotarpį, nes PMĮ 1 priedėlyje nustatytas minimalus 10 metų laikotarpis. Taip pat pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais likvidacinė vertė negali būti didesnė nei 10 procentų IMT įsigijimo kainos - 3.200 Lt. Pabandykime rasti, koks turėtų būti nustatytas naudingo tarnavimo laikas bei likvidacinė vertė, kad metinė ribojamų dydžių nusidėvėjimo leidžiami atskaitymai kuo mažiau skirtųsi nuo finansinėje apskaitoje apskaičiuotų nusidėvėjimo sąnaudų – 6586,67 Lt/m. Tokiu atveju, nustatome minimaliai leistiną likvidacinę vertę – 1 Lt ir maksimaliai leistiną nusidėvėjimo skaičiavimo normatyvą – 10 m. ir metinė automobilio nusidėvėjimo suma pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais bus 3199,92 Lt. Taigi, automobilio ribojamų dydžių nusidėvėjimo leidžiami atskaitymai bus tokie:

Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas PMĮ nuostatomis

Metai	Nusidėvėjimo suma pelno mokesčiui skaičiuoti	Likutinė vertė	Nusidėvėjimo suma finansinėje atskaitomybėje	Nusidėvėjimo sumų skirtumas
20X1	$\frac{32000 - 1}{10 * 12} * 8 = 2133,28$	29866,72	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 8 = 4391,12$	2257,30
20X2	$\frac{32000 - 1}{10 * 12} * 12 = 3199,92$	26666,80	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 12 = 6586,68$	3386,76
20X3	$\frac{32000 - 1}{10 * 12} * 12 = 3199,92$	23466,88	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 12 = 6586,68$	3386,76
20X4	$\frac{32000 - 1}{10 * 12} * 4 = 1066,64$	22400,24	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 4 = 2195,56$	1128,92
	9599,76		19760,04	10160,28

Šaltinis: sudaryta autorės.

20X4-04-03 įmonė automobilio eksploataciją nutraukė ir pardavė jį už 18.000 Lt (15.254,24 Lt + 2.745,76 Lt PVM):

D/1227	Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)	19.760,04 Lt
K/1220	Transporto priemonių įsigijimo savikaina	37.760,00 Lt
D/621	Ilgalaikio turto perkleidimo nuostolis	17.999,96 Lt
D/2411	Pirkėjų įsiskolinimas	18.000,00 Lt
K/621	Ilgalaikio turto perleidimo nuostolis	15.254,24 Lt
K/4484	Mokėtinas PVM	2.745,76 Lt

IMT likutinė vertė pagal PMI - 22.400,24 Lt; skirtumas – 4.400,28 Lt

12 lentelė

PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas

Metai	Pastaba	PM deklaracijos eilutės numeris (3 priedas)	Suma*
20X1 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	2257
	Negražinamas PVM, įtrauktas į IMT įsigijimo savikainą	74	-5760
	Metinis koregavimų rezultatas		-3503
20X2 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	3387
	Metinis koregavimų rezultatas		3387
20X3 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	3387
	Metinis koregavimų rezultatas		3387
20X4 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	1129
	Parduoto IMT likutinės vertės skirtumas dėl finansinės apskaitos ir PMI nuostatų neatitikimo	74	-4400
	Metinis koregavimų rezultatas		-3271
GALUTINIS KOREGAVIMŲ REZULTATAS			0

*teigiama suma rodo apmokestinamojo pelno didinimą, neigiama - mažinimą

Šaltinis: sudaryta autorės.

Koregavimų rezultatai 12 lentelėje rodo, kad kiekvienais metais nuo IMT naudojimo pradžios iki IMT pardavimo dėl skirtingos IMT finansinės apskaitos ir apskaitos pelno mokesčiui apskaičiuoti buvo koreguojamas apmokestinamasis rezultatas, tačiau susumavus visų ataskaitinių laikotarpių rezultatų koregavimus gaunamas galutinis rezultatas, lygus nuliui. Taigi, skirtinga IMT finansinė apskaita ir apskaita pelno mokesčiui apskaičiuoti dėl skirtingos negražinamo PVM apskaitos, dėl skirtingos IMT įsigijimo savikainos/kainos dydžio, dėl skirtingų nusidėvėjimo

laikotarpių, dėl skirtingų likvidacinių verčių galutiniam pelno mokesčiu apmokestinamam rezultatui įtakos nepadarė, tik įmonė sugaišo daug laiko ir darbo sąnaudų apmokestinamojo rezultato koregavimų apskaičiavimui. Daroma išvada: vardan įmonių laiko ir darbo sąnaudų mažinimo, yra tikslinga IMT įsigijimo kainos, nusidėvėjimo laikotarpio bei likvidacinės vertės dydžio apskaitos taikomas PMĮ nuostatas suvienodinti su finansinės apskaitos nuostatomis.

3.1.2. PMĮ leidžia taikyti IMT nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos „pusmečio“ būdą. Patikrinkime, ar pelno mokesčio tikslais taikomas šis būdas turi įtakos galutiniam apmokestinamojo pelno koregavimų rezultatui. Taigi, apskaičiuojame automobilio nusidėvėjimą pradžios ir pabaigos „pusmečio“ būdu:

13 lentelė

Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas

Metai	Nusidėvėjimo suma pelno mokesčiui skaičiuoti	Likutinė vertė	Nusidėvėjimo suma finansinėje atskaitomybėje	Nusidėvėjimo sumų skirtumas
20X1	$\frac{32000 - 1}{10} = 3199,90$	28800,10	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 8 = 4391,12$	1191,22
20X2	$\frac{32000 - 1}{10} = 3199,90$	25600,20	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 12 = 6586,68$	3386,78
20X3	$\frac{32000 - 1}{10} = 3199,90$	22400,30	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 12 = 6586,68$	3386,78
20X4		22400,30	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 4 = 2195,56$	2195,56
	9599,70		19760,04	10160,34

Šaltinis: sudaryta autorės.

Kadangi IMT įsigijimo kaina, likutinė vertė automobilio pardavimo momentu bei 20X2 ir 20X3 metų nusidėvėjimo sumų skirtumai nepasikeitė, tai keičiami tik 20X1 ir 20X4 metų nusidėvėjimo sumų skirtumai:

PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas

Metai	Pastaba	PM deklaracijos eilutės numeris (3 priedas)	Suma*
20X1 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	1191
	Negražinamas PVM, įtrauktas į IMT įsigijimo savikainą	74	-5760
	Metinis koregavimų rezultatas		-4569
20X2 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	3387
	Metinis koregavimų rezultatas		3387
20X3 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	3387
	Metinis koregavimų rezultatas		3387
20X4 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	2195
	Parduoto IMT likutinės vertės skirtumas dėl finansinės apskaitos ir PMĮ nuostatų neatitikimo	74	-4400
	Metinis koregavimų rezultatas		-2205
GALUTINIS KOREGAVIMŲ REZULTATAS			0

*teigiama suma rodo apmokestinamojo pelno didinimą, neigiama - mažinimą

Šaltinis: sudaryta autorės.

Matome, kad, taikant IMT nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos „pusmečio“ būdą, galutinis koregavimų rezultatas vėl lygus nuliui, todėl darbo autorė siūlo panaikinti PMĮ nuostatą, reikalaujančią koreguoti apmokestinamąjį rezultatą dėl skirtingo nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos taikymo finansinėje apskaitoje ir apskaitoje pelno mokesčiui apskaičiuoti.

3.1.3. Kad įsitikintume, ar galutinis koregavimų rezultatas lygus nuliui ir tada, kai IMT įsigijamas ir parduodamas ne pirmaisiais ataskaitinių laikotarpių pusmečiais, o antraisiais, pakeiskime uždavinio sąlygą ir „pasukime“ laiką pusmečiu į priekį taip, kad automobilis būtų įsigytas 20X1-10-03, o parduotas 204-10-02. Tokiu atveju jo naudojimo laikotarpis, kaip buvo, taip ir lieka 3 metai, o pasikeičia tik įsigijimo bei pardavimo momentai į ataskaitinių laikotarpių antrus pusmečius. Dabar vėl paskaičiuokime automobilio nusidėvėjimą pradžios ir pabaigos „pusmečio“ būdu:

Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas

Metai	Nusidėvėjimo suma pelno mokesčiui skaičiuoti	Likutinė vertė	Nusidėvėjimo suma finansinėje atskaitomybėje	Nusidėvėjimo sumų skirtumas
20X1		32000,00	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 8 = 4391,12$	4391,12
20X2	$\frac{32000 - 1}{10} = 3199,90$	28800,10	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 12 = 6586,68$	3386,78
20X3	$\frac{32000 - 1}{10} = 3199,90$	25600,20	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 12 = 6586,68$	3386,78
20X4	$\frac{32000 - 1}{10} / 2 = 1599,95$	24000,25	$\frac{37760 - 18000}{3 * 12} * 4 = 2195,56$	595,61
	7999,75		19760,04	11760,29

Šaltinis: sudaryta autorės.

IMT naudojome 3 metus kaip ir pirmu atveju, kai skaičiavome nusidėvėjimą IMT pradžios ir pabaigos „pusmečio“ būdu, tačiau ribojamų dydžių nusidėvėjimo leidžiami atskaitymai sumažėjo vien dėl to, kad IMT buvo įsigytas ir parduotas atskaitinių laikotarpių antraisiais pusmečiais. Vadovaujantis normalia logika, darbo autorė mano, kad ribojamų dydžių nusidėvėjimo leidžiamų atskaitymų sumos turėtų būti lygios visiems tos pačios vertės ilgalaikio materialiojo turto vienetams, nepriklausomai nuo atskaitinio laikotarpio pusmečių, kuriais buvo įsigyti ar parduoti IMT vienetai, jei jie buvo naudojami vienodą laiko tarpą, pavyzdžiui, mūsų atveju – lygiai 3 metus.

Dabar patikrinkime, ar dėl pasikeitusių leidžiamų atskaitymų dydžio nepasikeitė apmokestinamojo pelno koregavimų rezultatas:

PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas

Metai	Pastaba	PM deklaracijos eilutės numeris (3 priedas)	Suma*
20X1 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	4391
	Negražinamas PVM, įtrauktas į IMT įsigijimo savikainą	74	-5760
	Metinis koregavimų rezultatas		-1369
20X2 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	3387
	Metinis koregavimų rezultatas		3387
20X3 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	3387
	Metinis koregavimų rezultatas		3387
20X4 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	595
	Parduoto IMT likutinės vertės skirtumas dėl finansinės apskaitos ir PMĮ nuostatų neatitikimo	74	-6000
	Metinis koregavimų rezultatas		-5405
GALUTINIS KOREGAVIMŲ REZULTATAS			0

*teigiama suma rodo apmokestinamojo pelno didinimą, neigiama - mažinimą

Šaltinis: sudaryta autorės.

Matome, kad apmokestinamojo pelno galutiniam koregavimų rezultatui neturi įtakos nei skirtinga negražinamo PVM apskaita, nei skirtingas IMT įsigijimo savikainos/kainos dydis, nei skirtingi nusidėvėjimo laikotarpiai, nei skirtingos likvidacinės vertės, nei skirtingi nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos būdai.

3.1.4. Remdamiesi tuo pačiu pavyzdžiu, patikrinkime, ar apmokestinamojo pelno galutiniam koregavimų rezultatui turi įtakos taikomi skirtingi nusidėvėjimo skaičiavimo metodai finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais. Nusidėvėjimas skaičiuojamas **produkcijos** metodu. Numatoma per 3 m. nuvažiuoti 72000 km. Tokiu atveju automobilis nusidėvės po

$$\frac{37760 - 18000}{72000} * 1000 = 274,44 \text{ Lt/1000 km}$$

Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas

Metai	Nuvažiota (km)	Nusidėvėjimo suma	Likutinė vertė	Nusidėvėjimo suma pelno mokesčiui skaičiuoti	Likutinė vertė pelno mokesčiui skaičiuoti	Nusidėvėjimo sumų skirtumas
20X1	18234	$\frac{37760 - 18000}{72000} * 18234 = 5004,22$	32755,78	2133,28	29866,72	2870,40
20X2	26432	$\frac{37760 - 18000}{72000} * 26432 = 7254,12$	25501,66	3199,92	26666,80	4054,20
20X3	23284	$\frac{37760 - 18000}{72000} * 23284 = 6390,16$	19111,50	3199,92	23466,88	3190,24
20X4	4050	$\frac{37760 - 18000}{72000} * 4050 = 1111,50$	18000,00	1066,64	22400,24	44,86
		19760,00		9599,76		10160,24

Šaltinis: sudaryta autorės.

PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas

Metai	Pastaba	PM deklaracijos eilutės numeris (3 priedas)	Suma*
20X1 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	2871
	Negražinamas PVM, įtrauktas į IMT išigijimo savikainą	74	-5760
	Metinis koregavimų rezultatas		-2889
20X2 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	4054
	Metinis koregavimų rezultatas		4054
20X3 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	3190
	Metinis koregavimų rezultatas		3190
20X4 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	45
	Parduoto IMT likutinės vertės skirtumas dėl finansinės apskaitos ir PMĮ nuostatų neatitikimo	74	-4400
	Metinis koregavimų rezultatas		-4355
GALUTINIS KOREGAVIMŲ REZULTATAS			0

*teigiama suma rodo apmokestinamojo pelno didinimą, neigiama - mažinimą

Šaltinis: sudaryta autorės.

Matome, kad apmokestinamojo pelno koregavimų galutinis rezultatas lygus nuliui taikant ir produkcijos būdą IMT nusidėvėjimo skaičiavimui.

3.1.5. Patikrinkime, ar rezultatas nepasikeis dėl pelno mokesčio skaičiavimo tikslais taikomo IMT nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos „pusmečio“ būdo:

Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas

Metai	Nusidėvėjimo suma	Likutinė vertė	Nusidėvėjimo suma pelno mokesčiui skaičiuoti	Likutinė vertė pelno mokesčiui skaičiuoti	Nusidėvėjimo sumų skirtumas
20X1	5004,22	32755,78	3199,90	28800,10	1804,32
20X2	7254,12	25501,66	3199,90	25600,20	4054,22
20X3	6390,16	19111,50	3199,90	22400,30	3190,26
20X4	1111,50	18000,00	0,00	22400,30	1111,50
	19760,00		9599,70		10160,30

Šaltinis: sudaryta autorės.

PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas

Metai	Pastaba	PM deklaracijos eilutės numeris (3 priedas)	Suma*
20X1 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	1804
	Negražinamas PVM, įtrauktas į IMT įsigijimo savikainą	74	-5760
	Metinis koregavimų rezultatas		-3956
20X2 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	4054
	Metinis koregavimų rezultatas		4054
20X3 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	3190
	Metinis koregavimų rezultatas		3190
20X4 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	1112
	Parduoto IMT likutinės vertės skirtumas dėl finansinės apskaitos ir PMĮ nuostatų neatitikimo	74	-4400
	Metinis koregavimų rezultatas		-3288
GALUTINIS KOREGAVIMŲ REZULTATAS			0

*teigiama suma rodo apmokestinamojo pelno didinimą, neigiama - mažinimą

Šaltinis: sudaryta autorės.

Matome, kad ir šiuo atveju koregavimų galutiniam rezultatui įtakos nėra.

3.1.6. IMT nusidėvėjimas skaičiuojamas **metų skaičiaus** metodu, o pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais – tiesiniu metodu, kai nusidėvėjimo skaičiavimo pradžia ir pabaiga sutampa:

Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas

Metai	Nusidėvėjimo skaičiavimas	Nusidėvėjimo suma	Likutinė vertė	Nusidėvėjimo suma pelno mokesčiui skaičiuoti	Likutinė vertė pelno mokesčiui skaičiuoti	Nusidėvėjimo sumų skirtumas
20X1	$\frac{(37760 - 18000) * (3 - 1 + 1) * 2}{3 * (3 + 1)} / 12 * 8 = 6586,64$	6586,64	31173,36	2133,28	29866,72	4453,36
20X2	$\frac{(37760 - 18000) * (3 - 1 + 1) * 2}{3 * (3 + 1)} / 12 * 4 = 3293,32$ $\frac{(37760 - 18000) * (3 - 2 + 1) * 2}{3 * (3 + 1)} / 12 * 8 = 4391,12$	7684,44	23488,92	3199,92	26666,80	4484,52
20X3	$\frac{(37760 - 18000) * (3 - 2 + 1) * 2}{3 * (3 + 1)} / 12 * 4 = 2195,56$ $\frac{(37760 - 18000) * (3 - 3 + 1) * 2}{3 * (3 + 1)} / 12 * 8 = 2195,52$	4391,08	19097,84	3199,92	23466,88	1191,16
20X4	$\frac{(37760 - 18000) * (3 - 3 + 1) * 2}{3 * (3 + 1)} / 12 * 4 = 1097,76$	1097,76	18000,08	1066,64	22400,24	31,12
		19759,92		9599,76		10160,16

Šaltinis: sudaryta autorės.

PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas

Metai	Pastaba	PM deklaracijos eilutės numeris (3 priedas)	Suma*
20X1 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	4453
	Negražinamas PVM, įtrauktas į IMT įsigijimo savikainą	74	-5760
	Metinis koregavimų rezultatas		-1307
20X2 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	4485
	Metinis koregavimų rezultatas		4485
20X3 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	1191
	Metinis koregavimų rezultatas		1191
20X4 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	31
	Parduoto IMT likutinės vertės skirtumas dėl finansinės apskaitos ir PMĮ nuostatų neatitikimo	74	-4400
	Metinis koregavimų rezultatas		-4369
GALUTINIS KOREGAVIMŲ REZULTATAS			0

*teigiama suma rodo apmokestinamojo pelno didinimą, neigiama - mažinimą

Šaltinis: sudaryta autorės.

3.1.7. IMT nusidėvėjimas skaičiuojamas **metų skaičiaus** metodu, o pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais – tiesiniu metodu, o nusidėvėjimo skaičiavimo pradžia ir pabaiga pelno mokesčiui apskaičiuoti taikomas „pusmečio“ būdas:

Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas

Metai	Nusidėvėjimo suma	Likutinė vertė	Nusidėvėjimo suma pelno mokesčiui skaičiuoti	Likutinė vertė pelno mokesčiui skaičiuoti	Nusidėvėjimo sumų skirtumas
20X1	6586,64	31173,36	3199,90	28800,10	3386,74
20X2	7684,44	23488,92	3199,90	25600,20	4484,54
20X3	4391,08	19097,84	3199,90	22400,30	1191,18
20X4	1097,76	18000,08	0,00	22400,30	1097,76
	19759,92		9599,70		101690,22

Šaltinis: sudaryta autorės.

PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas

Metai	Pastaba	PM deklaracijos eilutės numeris (3 priedas)	Suma*
20X1 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	3386
	Negražinamas PVM, įtrauktas į IMT įsigijimo savikainą	74	-5760
	Metinis koregavimų rezultatas		-2374
20X2 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	4485
	Metinis koregavimų rezultatas		4485
20X3 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	1191
	Metinis koregavimų rezultatas		1191
20X4 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	1098
	Parduoto IMT likutinės vertės skirtumas dėl finansinės apskaitos ir PMĮ nuostatų neatitikimo	74	-4400
	Metinis koregavimų rezultatas		-3302
GALUTINIS KOREGAVIMŲ REZULTATAS			0

*teigiama suma rodo apmokestinamojo pelno didinimą, neigiama - mažinimą

Šaltinis: sudaryta autorės.

3.1.8. IMT nusidėvėjimas skaičiuojamas **dvigubu – mažėjančios vertės** metodu (nusidėvėjimo procentas - $\frac{100\%}{3} * 2 = 66,67\%$), o pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais – tiesiniu metodu, kai nusidėvėjimo skaičiavimo pradžia ir pabaiga sutampa:

Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas

Metai	Nusidėvėjimo skaičiavimas	Nusidėvėjimo suma	Likutinė vertė	Nusidėvėjimo suma pelno mokesčiui skaičiuoti	Likutinė vertė pelno mokesčiui skaičiuoti	Nusidėvėjimo sumų skirtumas
20X1	$(37760-18000)*66,67\%/12*8 = 8782,64$	8782,64	28977,36	2133,28	29866,72	6649,36
20X2	$(37760-18000)*66,67\%/12*4 = 4391,32$ $(24586,04-18000)*66,67\%/12*8 = 2927,28$	7318,60	21658,76	3199,92	26666,80	4118,68
20X3	$(24586,04-18000)*66,67\%/12*4 = 1463,64$ $(20195,12-18000)/12*8 = 1463,44$	2927,08	18731,68	3199,92	23466,88	-272,84
20X4	$(20195,12-18000)/12*4 = 731,68$	731,68	18000,00	1066,64	22400,24	-334,96
		19760,00		9599,76		10160,24

Šaltinis: sudaryta autorės.

Atkreipkime dėmesį, kad paskutinių dviejų metų IMT nusidėvėjimas finansinėje apskaitoje yra mažesnis už nusidėvėjimo leidžiamus atskaitymus pelno mokesčiui skaičiuoti, todėl apmokestinamasis pelnas 20X3 ir 20X4 metais bus mažinamas tuo skirtumu, o ne didinamas, kaip buvo daroma iki šiol ir rašomas ne į 7-tą PM deklaracijos eilutę, o į 74-tą.

PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas

Metai	Pastaba	PM deklaracijos eilutės numeris (3 priedas)	Suma*
20X1 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	6649
	Negražinamas PVM, įtrauktas į IMT įsigijimo savikainą	74	-5760
	Metinis koregavimų rezultatas		889
20X2 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	4119
	Metinis koregavimų rezultatas		4119
20X3 m.	IMT nusidėvėjimo suma, nesiekianti leidžiamų ribojamų atskaitymų	74	-273
	Metinis koregavimų rezultatas		-273
20X4 m.	IMT nusidėvėjimo suma, nesiekianti leidžiamų ribojamų atskaitymų	74	-335
	Parduoto IMT likutinės vertės skirtumas dėl finansinės apskaitos ir PMI nuostatų neatitikimo	75	-4400
	Metinis koregavimų rezultatas		-4735
GALUTINIS KOREGAVIMŲ REZULTATAS			0

*teigiama suma rodo apmokestinamojo pelno didinimą, neigiama - mažinimą

Šaltinis: sudaryta autorės.

3.1.9. IMT nusidėvėjimas skaičiuojamas **dvigubu – mažėjančios vertės** metodu (nusidėvėjimo procentas - $\frac{100\%}{3} * 2 = 66,67\%$), o pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais – tiesiniu metodu, o nusidėvėjimo skaičiavimo pradžia ir pabaiga pelno mokesčiui apskaičiuoti taikomas „pusmečio“ būdas:

27 lentelė

Lengvojo automobilio nusidėvėjimo apskaičiavimas

Metai	Nusidėvėjimo suma	Likutinė vertė	Nusidėvėjimo suma pelno mokesčiui skaičiuoti	Likutinė vertė pelno mokesčiui skaičiuoti	Nusidėvėjimo sumų skirtumas
20X1	8782,64	28977,36	3199,90	28800,10	5582,74
20X2	7318,60	21658,76	3199,90	25600,20	4118,70
20X3	2927,08	18731,68	3199,90	22400,30	-272,82
20X4	731,68	18000,00	0,00	22400,30	731,68
	19760,00		9599,70		10160,30

Šaltinis: sudaryta autorės.

28 lentelė

PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOSE gauto pelno koregavimas

Metai	Pastaba	PM deklaracijos eilutės numeris (3 priedas)	Suma*
20X1 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	5583
	Negražinamas PVM, įtrauktas į IMT įsigijimo savikainą	74	-5760
	Metinis koregavimų rezultatas		-177
20X2 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	4119
	Metinis koregavimų rezultatas		4119
20X3 m.	IMT nusidėvėjimo suma, nesiekianti leidžiamų ribojamų atskaitymų	74	-273
	Metinis koregavimų rezultatas		-273
20X4 m.	IMT nusidėvėjimo suma, nesiekianti leidžiamų ribojamų atskaitymų	74	731
	Parduoto IMT likutinės vertės skirtumas dėl finansinės apskaitos ir PMĮ nuostatų neatitikimo	75	-4400
	Metinis koregavimų rezultatas		-3668
GALUTINIS KOREGAVIMŲ REZULTATAS			0

*teigiama suma rodo apmokestinamojo pelno didinimą, neigiama - mažinimą

Šaltinis: sudaryta autorės.

3.2. Metodologinių skirtumų tikslingumas vertės sumažėjimo apskaitoje

Keliais variantais išnagrinėjome atvejį, kada IMT finansinėje atskaitomybėje pateikiamas įsigijimo savikainos būdu (be vertės sumažėjimo vaizdavimo) ir nenaudojamas iki visiško jo

nusidėvėjimo ir nurašymo, o parduodamas dar ne visiškai nudėvėtas. Dabar keliais variantais panagrinėkime atvejį, kai IMT naudojamas įmonės veikloje iki visiško jo nusidėvėjimo, o jo vertė reikšmingai mažėjo keletą kartų per visą jo naudojimo laiką.

2 pavyzdys

2X00-12-23 įmonė įsigijo naują lengvąjį automobilį už 180.100 Lt + 32.418 Lt PVM, kurį planuoja naudoti 15 metų iki visiško jo nusidėvėjimo ir pridavimo į metalo laužą arba pardavimo naudotų automobilių detalių prekybos veikla užsiimančiai įmonei. Įmonės apskaitos politikoje numatyta, kad negražinamas PVM įskaitomas į IMT įsigijimo savikainą. Pajamavimas:

D/1220	Transporto priemonių įsigijimo savikaina	212.518 Lt
K/443	Skolos tiekėjams	212.518 Lt

Nustatoma likvidacinė vertė 100 Lt.

3.2.1. nusidėvėjimas skaičiuojamas tiesiogiai proporcingu (**tiesiniu**) metodu.

2X01 metų nusidėvėjimas $\frac{212.518 - 100}{15} = 14.161,20$ Lt, likutinė vertė 2X01 metų

pabaigoje $212.518,00 - 14.161,20 = 198.356,80$ Lt. Metinės inventorizacijos metu įmonė atliko vertės sumažėjimo testą ir nustatė, kad lengvojo automobilio atsiperkamoji vertė, nustatyta atsižvelgiant į tikrąją vertę sumažėjo nereikšmingai, todėl vertės sumažėjimas apskaitoje neregistruojamas. Kadangi įmonė dirba pelningai, todėl, siekdama artimiausiais metais mokėti kuo mažesnę pelno mokesčių, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais įmonė nustatė maksimaliai greičiausią leistiną nusidėvėjimo normatyvą – 6 metus ir likvidacinę vertę – 100 Lt. Tokiu atveju

2X01 metų nusidėvėjimo ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai bus $\frac{180.100 - 100}{6} = 30.000$ Lt.

Kadangi 2X01 metų pelno/(nuostolių) ataskaitoje nusidėvėjimo sąnaudos mažesnės už nusidėvėjimo ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus $30.000,00 - 14.161,20 = 15.838,80$ Lt suma, PM deklaracijoje bus koreguojamas apmokestinamasis pelnas, šia suma mažinant apmokestinamąjį pelną. Į IMT įsigijimo savikainą įskaitytas negražinamas PVM, taip pat mažina apmokestinamąjį pelną PM deklaracijoje.

2X01 m. pelno(nuostolių) ataskaitoje gauto pelno koregavimas

Pastaba	PM deklaracijos eilutės numeris (3 priedas)	Suma*
IMT nusidėvėjimo suma, nesiekianti leidžiamų ribojamų atskaitymų	74	-15839
Negražinamas PVM, įtrauktas į IMT įsigijimo savikainą	75	-32418
2X01 m. koregavimų rezultatas		-48257

*teigiama suma rodo apmokestinamojo pelno didinimą, neigiama - mažinimą

Šaltinis: sudaryta autorės.

2X02 metų nusidėvėjimas 14.161,20 Lt, likutinė vertė 2X02 metų pabaigoje 198.356,80 - 14.161,20 = 184.195,60 Lt. Metinės inventorizacijos metu įmonė atliko vertės sumažėjimo testą ir nustatė, kad lengvojo automobilio atsiperkamoji vertė, nustatyta atsižvelgiant į tikrąją vertę reikšmingai sumažėjo, ir sudaro 150.000,00 Lt. Registruojamas vertės sumažėjimas apskaitoje 184.195,60 - 150.000,00 = 34.195,60 Lt:

D/6133	IMT vertės sumažėjimo sąnaudos	34.195,60 Lt
K/1229	Transporto priemonių vertės sumažėjimas (-)	34.195,60 Lt

2X02 metų nusidėvėjimo ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai lieka tie patys 30.000,00 Lt.

2X02 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje gauto pelno koregavimas

Pastaba	PM deklaracijos eilutės numeris (3 priedas)	Suma*
IMT nusidėvėjimo suma, nesiekianti leidžiamų ribojamų atskaitymų	74	-15839
IMT vertės sumažėjimo sąnaudos	29	34195
2X02 m. koregavimų rezultatas		18356

*teigiama suma rodo apmokestinamojo pelno didinimą, neigiama - mažinimą

Šaltinis: sudaryta autorės.

Po automobilio vertės sumažėjimo buvo peržiūrėtas naudingo tarnavimo laikas ir nuspręsta automobilį naudoti dar 13 metų, todėl 2X03 metų nusidėvėjimas $\frac{150.000 - 100}{13} = 11.530,77$ Lt. Iki 2X10 m. pabaigos nebuvo nustatytų reikšmingų vertės sumažėjimų, todėl per tą laiką automobilis nusidėvėjo iki 150.000,00 - (11.530,77 x 8) = 57.753,84 Lt likutinės vertės. 2X10 m. pabaigoje metinės inventorizacijos metu įmonė atliko vertės sumažėjimo testą ir nustatė, kad lengvojo

automobilio atsiperkamoji vertė, nustatyta atsižvelgiant į tikrąją vertę reikšmingai sumažėjo, ir sudaro 40.000,00 Lt. Registruojamas vertės sumažėjimas apskaitoje 57.753,84 - 40.000,00 = 17.753,84 Lt:

D/6133	IMT vertės sumažėjimo sąnaudos	17.753,84 Lt
K/1229	Transporto priemonių vertės sumažėjimas (-)	17.753,84 Lt

Iki 2X06 metų pabaigos kiekvienų metų nusidėvėjimo ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai nesikeitė, todėl visu automobilio įsigijimo kainos dydžiu buvo sumažintas apmokestinamasis pelnas.

31 lentelė

2X03 – 2X10 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje gauto pelno koregavimas

Metai	Pastaba	PM deklaracijos eilutės numeris (3 priedas)	Suma*
2X03 m.	IMT nusidėvėjimo suma, nesiekianti leidžiamų ribojamų atskaitymų	74	-18469
	2X03 m. koregavimų rezultatas		-18469
2X04 m.	IMT nusidėvėjimo suma, nesiekianti leidžiamų ribojamų atskaitymų	74	-18469
	2X04 m. koregavimų rezultatas		-18469
2X05 m.	IMT nusidėvėjimo suma, nesiekianti leidžiamų ribojamų atskaitymų	74	-18469
	2X05 m. koregavimų rezultatas		-18469
2X06 m.	IMT nusidėvėjimo suma, nesiekianti leidžiamų ribojamų atskaitymų	74	-18469
	2X06 m. koregavimų rezultatas		-18469
2X07 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	11531
	2X07 m. koregavimų rezultatas		11531
2X08 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	11531
	2X08 m. koregavimų rezultatas		11531
2X09 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	11531
	2X09 m. koregavimų rezultatas		11531
2X10 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	11531
	IMT vertės sumažėjimo sąnaudos	29	17753
	2X10 m. koregavimų rezultatas		29284
GALUTINIS KOREGAVIMŲ REZULTATAS			-9999

*teigiama suma rodo apmokestinamojo pelno didinimą, neigiama - mažinimą

Šaltinis: sudaryta autorės.

Po automobilio vertės sumažėjimo buvo peržiūrėtas naudingo tarnavimo laikas ir nuspręsta automobilį naudoti dar 5 metus, todėl 2X11 metų nusidėvėjimas $\frac{40.000 - 100}{5} = 7.980,00$ Lt. Iki 2X15 m. pabaigos nebuvo nustatytų reikšmingų vertės sumažėjimų, todėl per tą laiką automobilis

visiškai nusidėvėjo iki 100 Lt likvidacinės vertės ir buvo parduotas už 2.360,00 Lt (2.000,00 Lt + 360,00 Lt PVM):

D/1227	Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)	160.468,56 Lt
D/1229	Transporto priemonių vertės sumažėjimas (-)	51.949,44 Lt
K/1220	Transporto priemonių įsigijimo savikaina	212.518,00 Lt
D/2411	Pirkėjų išskolinimas	2.360,00 Lt
K/5211	Ilgalaikio turto perleidimo pelnas	1.900,00 Lt
K/4484	Mokėtinas PVM	360,00 Lt

IMT likutinė vertė pagal PMĮ - 100 Lt; skirtumas – 0 Lt

32 lentelė

2X11 – 2X15 m. pelno (nuostolių) ataskaitoje gauto pelno koregavimas

Metai	Pastaba	PM deklaracijos eilutės numeris (3 priedas)	Suma*
2X11 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	7980
	2X11 m. koregavimų rezultatas		7980
2X12 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	7980
	2X12 m. koregavimų rezultatas		7980
2X13 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	7980
	2X13 m. koregavimų rezultatas		7980
2X14 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	7980
	2X14 m. koregavimų rezultatas		7980
2X15 m.	IMT nusidėvėjimo suma, viršijanti ribojamus leidžiamus atskaitymus	7	7980
	2X15 m. koregavimų rezultatas		7980
GALUTINIS KOREGAVIMŲ REZULTATAS			39900

*teigiama suma rodo apmokestinamojo pelno didinimą, neigiama - mažinimą

Šaltinis: sudaryta autorės.

Koregavimų rezultatų suvestinė

Metai	Suma (Lt)
2X01	-48257
2X02	18356
2X03	-18469
2X04	-18469
2X05	-18469
2X06	-18469
2X07	11531
2X08	11531
2X09	11531
2X10	29284
2X11	7980
2X12	7980
2X13	7980
2X14	7980
2X15	7980
SUMA	0

Šaltinis: sudaryta autorės.

Susumavus visų metų koregavimų sumas, matome, kad ir dėl mažėjančios IMT vertės skirtingo apskaitymo finansinėje apskaitoje ir apskaitoje pelno mokesčiui apskaičiuoti galutinis koregavimų rezultatas lygus nuliui, todėl, vardan įmonių laiko ir darbo sąnaudų mažinimo, yra tikslinga pripažinti IMT vertės sumažėjimo sąnaudas leidžiamais atskaitymais, išskyrus atvejus, kai vertė sumažėja dėl trečiųjų asmenų nusikalstamos veikos ar įmonės neatsargumo.

Kadangi darbo autorė mano, jog neabejotinai yra tikslinga keisti kai kurias PMĮ nuostatas susijusias su IMT apskaita, tęsiant šio mokslinio darbo temą, būtų naudinga įvertinti pereinamojo laikotarpio įtaką į valstybės biudžetą surenkamų pelno mokesčio pajamų dydžiui bei apibrėžti pereinamojo laikotarpio apskaitos nuostatas, kad kuo mažiau nukentėtų tiek įmonės, tiek Valstybės biudžetas.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Ryškiausi neatitikimai tarp IMT finansinės apskaitos ir apskaitos pelno mokesčio apskaičiavimui yra susiję su negražinamo PVM apskaita, neatlygintinai gauto IMT savikainos nustatymu, IMT vertės pokyčių apskaita, naudingo tarnavimo laiko nustatymu bei tikslinimu, likvidacinės vertės nustatymu bei tikslinimu, nusidėvėjimo skaičiavimo metodo parinkimu bei keitimu.
2. Daugelis Lietuvos įmonių specialiai nusistato tokią IMT apskaitos politiką, kuri neprieštarautų nei IMT finansinės apskaitos nei pelno mokesčio apskaitos nuostatom, kadangi ataskaitų parengimo pagrindinis tikslas vis dar yra teisingas mokesčių apskaičiavimas ir kuo tikslesnis informacijos pateikimas mokesčių tikslais. Norint kelti visuomenės gerovę ir šalies ekonomiką, Lietuvos valdžios institucijos turėtų labiau atsižvelgti į verslininkų nuomonę ir, keičiant mokesčių įstatymų nuostatas, mažinti apskaitos metodologijos neatitikimus.
3. Finansinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaitos neatitikimą dėl skirtingos IMT negražinamo PVM apskaitos tikslinga panaikinti, pakeičiant Pelno mokesčio įstatymo nuostatą ir leidžiant pačiai įmonei pasirinkti, ar įskaityti negražinamą PVM į turto įsigijimo kainą, ar ne.
4. Finansinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaitos neatitikimo dėl skirtingos neatlygintinai gauto IMT savikainos ir nusidėvėjimo apskaitos panaikinti negalima, kadangi net ir nemokamai gautas turtas, finansinėje apskaitoje privalo būti atvaizduotas, nes įmonė juo disponuoja kaip ir kitu IMT, tačiau nepatyrusi jokių išlaidų, įmonė negali turėti ir leidžiamų atskaitymų pelno mokesčio apskaitoje
5. Tikslinga keisti PMĮ nuostatą ir leisti pripažinti IMT vertės sumažėjimo sąnaudas leidžiamais atskaitymais, išskyrus, kai IMT vertė sumažėja dėl trečiųjų asmenų nusikalstamos veikos ar dėl įmonės neatsargumo, jei nėra nepanaudotos perkainavimo rezervo dalies, kadangi, betkokiu atveju, visa nudėvimoji IMT vertė bus pripažinta leidžiamais atskaitymais per turto naudingo tarnavimo laiką, tačiau, jei dėl tam tikrų aplinkybių turtas nuvertėjo būtent tą ataskaitinį periodą, tad ir leidžiami atskaitymai turėtų būti pripažinti būtent tada, o likusi nudėvimoji vertė būtų pripažįstama leidžiamais atskaitymais per likusį naudingo tarnavimo laiką.
6. Perkainotos vertės būdu finansinėje atskaitomybėje pateiktas IMT, suteikia tikresnę ir teisingesnę informaciją apie įmonės ilgalaikį materialųjį turtą nei įsigijimo savikainos būdu finansinėje atskaitomybėje pateiktas IMT, kadangi įvertinamas ne tik reikšmingas turto vertės sumažėjimas, bet ir reikšmingas padidėjimas.
7. Įsigijimo savikainos būdas yra reikalingas nedidelėms, jaunoms įmonėms, kurios neturi planų verslo plėtrai naudoti išorinių finansavimo šaltinių, taupo lėšas ir nenori turėti papildomų išlaidų tiek turto vertinimams, tiek sudėtingam apskaitos vedimui, kad patirtos išlaidos

teisingos ir tikros informacijos pateikimui finansinėje atskaitomybėje neviršytų apskaitos teikiamos naudos.

8. Finansinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaitos neatitikimą dėl skirtingos IMT remonto išlaidų apskaitos, kai IMT turi būti remontuojamas nustatytais laikotarpiais, kad būtų užtikrintas saugus ir patikimas jo naudojimas, yra tikslinga panaikinti, pakeičiant Pelno mokesčio įstatymo nuostatą pagal VAS ir abiejuose norminiuose aktuose įvedant reikšmingumo kriterijų.
9. Pelno mokesčio įstatymo nuostata dėl IMT nusidėvėjimo sąnaudų dydžio, kai IMT nusidėvėjimas skaičiuojamas pradžios ir pabaigos „pusmečio“ būdu ir IMT nurašomas antrąjį ataskaitinio laikotarpio pusmetį, būtų teisingesnė, jei vietoj pusės metų nusidėvėjimo sumos leidžiamiems atskaitymams būtų galima priskirti visų metų nusidėvėjimo sumą.
10. PMĮ nuostatą nepripažinti atsiradusio nuostolio arba pelno dėl nurašomo IMT likutinės vertės neatitikimo pajamuojamų atsargų grynajai galimo realizavimo vertei būtų naudinga pakeisti, nes, pardavus po IMT nurašymo gautas atsargas, pelno mokesčio dydis būtų toks pats, kaip ir pagal dabar galiojančias PMĮ nuostatas, tuo pačiu, įmonės patirtų mažiau papildomų darbo ir laiko sąnaudų.
11. IMT apskaitos metodika, padedanti suderinti skirtingas metodologijas praktikoje, yra būtina tam, kad visa informacija, reikalinga skirtingoms atskaitomybių rūšims, būtų apskaitoma iš karto, kai ūkinė operacija įvyksta, bei kaupiama lygiagrečiai, tam, kad sudarinėjant atskaitomybes nebereikėtų grįžti į praeitus laikotarpius ieškoti duomenų, kurių reikia vienai ar kitai atskaitomybei.
12. Sąlyginiai skaičiavimai parodė, kad skirtinga IMT finansinė apskaita ir pelno mokesčio apskaita dėl skirtingos negrąžinamo PVM apskaitos, dėl skirtingos IMT įsigijimo savikainos/kainos dydžio, dėl skirtingų nusidėvėjimo laikotarpių, dėl skirtingų likvidacinių verčių galutiniam pelno mokesčiu apmokestinamam rezultatui įtakos nepadare, tik įmonė sugaišo daug laiko ir darbo sąnaudų apmokestinamojo rezultato koregavimų apskaičiavimui. Daroma išvada: vardan įmonių laiko ir darbo sąnaudų mažinimo, yra tikslinga IMT įsigijimo kainos, nusidėvėjimo laikotarpio bei likvidacinės vertės dydžio apskaitos taikomas PMĮ nuostatas prilyginti finansinės apskaitos nuostatoms.
13. Tęsiant šį mokslinį darbą, prieš apskaitos metodologijos pakeitimų darymą, būtų naudinga išsiaiškinti darytos paklausos dalyvių nuomonių priežastis, tada įvertinti daromų pakeitimų pereinamojo laikotarpio įtaką į Valstybės biudžetą surenkamų pelno mokesčio pajamų dydžiui bei apibrėžti pereinamojo laikotarpio apskaitos nuostatas, kad kuo mažiau nukentėtų tiek įmonės, tiek Valstybės biudžetas.

LITERATŪRA

MOKSLINĖS LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. BIČIULAITIS, R. (2000) Finansinė atskaitomybė Lietuvoje. Ar gali akcininkai pasitikėti įmonės parengta finansine atskaitomybe? Trečioji respublikinė doktorantų ir magistrantų mokslinės konferencijos medžiaga, gegužė, p.38-42.
2. GAISRYTĖ, Akvilė. (2001) Tarptautinių apskaitos standartų taikymas Lietuvoje. Ekonomika ir vadyba. Magistrantų konferencijos pranešimų medžiaga, p.112-117. ISBN 9986-13-936-8.
3. ZINKEVIČIENĖ, Danutė; RUDŽIONIENĖ, Kristina. (2004) Įmonės finansinės atskaitomybės sistemą lemiantys veiksniai. Vagos, Nr.65, p. 104-109. ISSN 1648-116X.
4. ZINKEVIČIENĖ, Danutė; RUDŽIONIENĖ, Kristina. (2005) Impact of company's leverage on financial accounting method choice. Inžinerinė ekonomika, Nr.5, p.25-30. ISSN 1392-2785.
5. MACKEVIČIUS, Jonas. (2005) Nepriklausomos Lietuvos buhalterinės apskaitos raida ir problemos (1990-2005 m.). Apskaitos ir audito sistemų integracija į Europos Sąjungos erdvę, nauji iššūkiai ir galimybės: Tarptautinės konferencijos pranešimai, spalio 6-7, p.144-151. ISBN 9955-9841-0-4.
6. MANIUŠYTĖ, K. (2000) Ilgalaikio turto įsigijimo apskaita ir jos problemos Lietuvoje. Ekonomika ir vadyba, Nr.1(2), p.54-60. ISSN 1392-8732.
7. MANIUŠYTĖ, K. (2001a) Ilgalaikio turto perkainojimo apskaitos problemos Lietuvoje. Ekonomika ir vadyba, Nr. 2(5), p.77-80. ISSN 1392-8732.
8. MANIUŠYTĖ, K. (2001b) Mokestinės ilgalaikio turto apskaitos problemos Lietuvoje. Ekonomika ir vadyba. Apskaitos pokyčiai Europos organizacijose: tarptautinės konferencijos pranešimų medžiaga, Kn. 1, p.158-171. ISBN 9986-13-923-6.
9. MACKEVIČIUS, Jonas. (2005) Buhalterinės apskaitos moksliniai tyrimai Vilniaus universitete 1965–2004 metais. Ekonomika, Nr. 72(2), p.82-89.
10. RUDŽIONIENĖ, Kristina. (2004) Informacijos vartotojų poreikių poveikis pasirinkti įmonės finansinės apskaitos politiką. Ekonomika, Nr. 67(2) [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.leidykla.vu.lt/inetleid/ekonom/67\(2\)/straipsniai/str7.pdf](http://www.leidykla.vu.lt/inetleid/ekonom/67(2)/straipsniai/str7.pdf)>.
11. VALUŽIS, Kostas; GENIENĖ, Milda. (2005) Apskaitos metodika ir metodologijos sąveikos tyrimai. Vagos, Nr.69 (22), p.61-67. ISSN 1648-116X.
12. LEVIŠAUSKAITĖ, Kristina; LEGENZOVA, Renata. (2004) Perėjimas prie Tarptautinių apskaitos standartų Lietuvoje: proceso ir poveikio verslui analizė. Organizacijų

vadyba: sisteminiai tyrimai, Nr. 32 [žiūrėta 2006 m. balandžio 18d.]. Prieiga per internetą:
<<http://www.vdu.lt/Leidiniai/OrganizacijuVadyba/Nr32.htm#6>>

13. ŽIGIENĖ, Gerda; MACIŪTĖ, Giedrė. (2004) Apskaitos sistemos pokyčiai Lietuvoje ir jų įtaka finansinės analizės rezultatams. Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai, Nr. 30 [žiūrėta 2006 m. balandžio 18d.]. Prieiga per internetą:

<<http://www.vdu.lt/Leidiniai/OrganizacijuVadyba/Nr30.html#16>>

14. MARČINSKAS, Albinas; GALINIENĖ, Birutė. (2005) Property valuation in the context of transformations: the case of Lithuania. Transformations in business and economics: scholarly papers, Vol. 4, No. 1, p.139-147. ISSN 1648-4460.

15. MACKEVIČIUS, J.; POŠKAITĖ, D. (1999) Turto pelningumo analizės metodikos. Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai, Nr. 9, p.65-79. ISSN 1392-1142.

16. GABALIENĖ, Asta; PALUBINSKIENĖ, Stasė. (2005) Lietuvos mokesčių sistemos analizė [interaktyvus]. Kaunas: Lietuvos žemės ūkio universitetas, [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Gabaliene%20Asta.htm>

17. JUKNELIENĖ, Daiva; PALUBINSKIENĖ, Stasė. (2005) Lietuvos mokesčių sistemos raida [interaktyvus]. Kaunas: Lietuvos žemės ūkio universitetas, [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Jukneliene%20Daiva.htm>

18. BIKUTĖ, Jolita; ZINKEVIČIENĖ, Danutė. (2004) Išnuomoto ilgalaikio materialiojo turto apskaitos ir mokesčių problemos [interaktyvus]. Kaunas: Lietuvos žemės ūkio universitetas, [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą:
<http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2004/Finansai/Bikute_Jolita.htm>

19. SEKONAITĖ, Jurgita; ZINKEVIČIENĖ, Danutė. (2004) Ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) apskaitos metodikos analizė [interaktyvus]. Kaunas: Lietuvos žemės ūkio universitetas, [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą:
<http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2004/Apskaita/Sekonaite_Jurgita.htm>

20. NAUJOKAITĖ, Lina; NAVICKAITĖ, Aleksandra . (2004) Ilgalaikio materialiojo turto remonto ir rekonstravimo apskaitos [interaktyvus]. Kaunas: Lietuvos žemės ūkio universitetas, [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą:
<http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2004/Apskaita/Naujokaite_Lina.htm>

21. LAURUŠEVIČIŪTĖ, Aurelija; ZINKEVIČIENĖ, Danutė. (2004) Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų taikymo problemos bei jų sprendimo būdai [interaktyvus]. Kaunas: Lietuvos žemės ūkio universitetas, [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą:
<http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2004/Apskaita/Lauruseviciute_Aurelija.htm>

INFORMACIJOS ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

22. KAPITANOVAS, Artūras; ČERNIUS, Gintaras. (2005) 2005 m. finansinės atskaitomybės rengimo ypatumai. 77-ojo seminaro medžiaga. Vilnius: UAB „Mokesčių srautas“. 124 p. ISBN 9955-453-64-8.
23. GARTIUKAS, Dimitrijus. (2006) Kodėl naudoti automobiliai – būtina ilgalaikis turtas? Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 11, p.14.
24. KVEDERIENĖ, Alma. (2006) Automobilių reikėtų priskirti ilgalaikiam turtui. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 5, p.2-3.
25. KRIUKELYTĖ, Aistė. (2004) Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo apskaita. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 10, p.12-17.
26. KRIUKELYTĖ, Aistė. (2004) Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo apskaita. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 11, p.20-23.
27. Grižibauskienė, E. (2003) Didysis tarptautinių apskaitos standartų galvosūkis. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, lapkritis, Nr. 11, p.23-26.
28. Perkainoto turto vertės sumažėjimas dėl draudiminio įvykio. (2005) Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 10, p.85-86.
29. ŠVELGINIENĖ, Loreta; DEVEIKIS Gintautas. (2004) Inventorizacijos rezultatų apžvalga pagal Verslo apskaitos standartus: ilgalaikio turto neatitikimų registravimas apskaitoje. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 10, p.3-8.
30. PRANCKĖNIENĖ, Danguolė. (2005) Dažniausiai pasitaikantys informacijos iškreipimai finansinėje atskaitomybėje, pavaizduojant ilgalaikį materialųjį turtą. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 41, p.1, 7.
31. PETRAUSKIENĖ, Birutė. (2005) Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 13, p.1, 11.
32. BRUŽAUSKAS, Valentinas. (2004) Kaip suartinti ilgalaikio turto finansinės apskaitos ir pelno mokesčio nuostatas? Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 11, p.8, 15.
33. MAČERNIENĖ, Dalia. (2004) Ar būtina keisti sąskaitų planą? Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 15, p.1-2.
34. VINAUSKIENĖ, Dalia. (2004a) Nuosavas kapitalas pagal 8-ąjį VAS. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 13, p.12.
35. VINAUSKIENĖ, Dalia. (2004b) Ilgalaikio materialiojo turto apskaita pagal VAS. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 20, p.22.
36. VINAUSKIENĖ, Dalia. (2004c) Ilgalaikio materialiojo turto apskaita pagal VAS. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 19, p.7, 8.

37. BRUŽAUSKAS, Valentinas. (2004) Kaip tvarkyti ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo apskaitą? Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 33, p.11.
38. MAČERNIENĖ, Dalia. (2005) 2004 metų finansinės atskaitomybės rengimo naujovės. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 6, p.1, 7.
39. MAČERNIENĖ, Dalia. (2006a) Finansinė atskaitomybė – atsparumo stresui išbandymas. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 5, p.1, 13.
40. MAČERNIENĖ, Dalia. (2006b) Finansinė atskaitomybė – atsparumo stresui išbandymas. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 6, p.9.
41. NAVIKIENĖ, Jurgita. (2006) Ilgalaikio materialiojo turto vertė kinta ne tik dėl nusidėvėjimo. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 7, p.1, 22.
42. MONTVYDIENĖ, Olita. (2005) Įmonės spęs, kokį investicinio turto apskaitos būdą pasirinkti. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 46, p.14.
43. ČERNIUS, Gintaras. (2006) Kiek kokia įmonė uždirbo, suprasti dar sunkiau. Verslo žinios, Nr. 35, p.15.
44. KRIUKELYTĖ, Aistė. (2006) Ilgalaikio turto apskaita pagal Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 22, p.26-30.
45. Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimas ar kitoks perdavimas. (2005) Sąskaityba, Nr. 10, p.6-8.
46. SARGAUTIENĖ, Danutė. (2005) Apskaitos, audito problemos svarbios ir mokslininkams, ir praktikams. Sąskaityba, Nr. 11, p.32-35.
47. NAVIKIENĖ, Jurgita. (2005) Metinė finansinė atskaitomybė. Sąskaityba, Nr. 12, p.9-13.
48. SARGAUTIENĖ, Danutė. (2005) Apskaitos, audito problemos svarbios ir mokslininkams, ir praktikams. Sąskaityba, Nr. 12, p.19-21.
49. JUŠKAUSKAS, Gintaras. (2006) Taupai mokesčius - moki daugiau mokesčių. Vadovo pasaulis, Nr. 2, p.24-27.
50. MARTINONYTĖ, Erika. (2006) Lengvatos, pasirenkant ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvus. Vadovo pasaulis, Nr. 2, p.53-55.
51. Vilniaus vertybinių popierių birža [interaktyvus] (2006). [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.lt.omxgroup.com/>>
52. Lietuvos Respublikos seimas. (2003) *Lietuvos Respublikos Būhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574* [interaktyvus]. LR seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2003 m. gruodžio 18 d. [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=224416>

53. Lietuvos Respublikos seimas. (2005) *Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas Nr. IX-675* [interaktyvus]. LR seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2005 m. gruodžio 20 d. [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=268580&Condition2=>>

54. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos [monių mokesčių skyrius. (2006) *Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 komentaras* [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2006 m. balandžio 11 d. [žiūrėta 2006 m. balandžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/>>

55. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. (2003) *Dėl metinių pelno mokesčio deklaracijų formų ir jų užpildymo taisyklių patvirtinimo* [interaktyvus]. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos [monių mokesčių skyrius: <http://nauja.vmi.lt> Aktuali redakcija nuo 2006 m. vasario 3 d. [žiūrėta 2006 m. balandžio 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/formos/instrukcijos/IN0475.doc>>

56. Lietuvos Respublikos seimas. (2002) *Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751* [interaktyvus]. LR seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2006 m. sausio 12 d. [žiūrėta 2006 m. balandžio 23 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=269228>

57. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos [monių mokesčių skyrius. (2006) *Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 komentaras* [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2006 m. balandžio 11 d. [žiūrėta 2006 m. balandžio 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/>>

58. Lietuvos Respublikos seimas. (2005) *Lietuvos Respublikos Laikinasis Socialinio mokesčio įstatymas Nr. X-231* [interaktyvus]. LR seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt. [žiūrėta 2006 m. balandžio 23 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=257648&p_query=&p_tr2=>

59. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Tiesioginių mokesčių skyrius. (2005) *Dėl pelno mokesčio įstatymo 17 – 31 straipsnių bei 11-ojo ir 23-ojo verslo apskaitos standartų nuostatų neatitikimų paaiškinimų Nr. (18.10-31-1)-R-7833* [interaktyvus]. [žiūrėta 2006 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/>>

60. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Tiesioginių mokesčių skyrius. (2005) *Dėl pelno mokesčio įstatymo ir verslo apskaitos standartų nuostatų neatitikimų paaiškinimų Nr. (18.10-31-1)-R-7325* [interaktyvus]. [žiūrėta 2006 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/>>

61. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Tiesioginių mokesčių skyrius. (2005) *Dėl pelno mokesčio įstatymo ir verslo apskaitos standartų nuostatų neatitikimų*

paaiškinimų Nr. (18.10-31-1)-R-4126 [interaktyvus]. [žiūrėta 2006 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/>>

62. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Tiesioginių mokesčių skyrius. (2004) *Dėl pelno mokesčio įstatymo ir verslo apskaitos standartų nuostatų neatitikimų paaiškinimų Nr. (18.10-31-1)-R-1865* [interaktyvus]. [žiūrėta 2006 m. kovo 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/>>

63. VŠĮ LR Apskaitos institutas. (2003) *12-asis verslo apskaitos standartas ILGALAIKIS MATERIALUSIS TURTAS* [interaktyvus]. [žiūrėta 2006 m. vasario 24 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/12_s.pdf>

64. VŠĮ LR Apskaitos institutas. (2006) *12-ojo verslo apskaitos standarto ILGALAIKIS MATERIALUSIS TURTAS metodinės rekomendacijos* [interaktyvus]. [žiūrėta 2006 m. balandžio 23 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/12_m_r.pdf>

65. VŠĮ LR Apskaitos institutas. (2006) *23-iojo verslo apskaitos standarto TURTO NUVERTĖJIMAS metodinės rekomendacijos* [interaktyvus]. [žiūrėta 2006 m. balandžio 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/23%20skyrius.pdf>>

66. *16-asis Tarptautinis apskaitos Standartas NEKILNOJAMASIS TURTAS, ĮRANGA IR ĮRENGIMAI* [interaktyvus]. (2006) VŠĮ LR Apskaitos institutas: apskaitosinstitutas.lt [žiūrėta 2006 m. balandžio 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/16%20TAS%20suredaguotas.doc>>

67. VŠĮ LR Apskaitos institutas. (2006) *8-ojo verslo apskaitos standarto NUOSAVAS KAPITALAS metodinės rekomendacijos* [interaktyvus]. [žiūrėta 2006 m. balandžio 23 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/08_m_r.pdf>

68. VŠĮ LR Apskaitos institutas. (2004) *Dėl pavyzdinio sąskaitų plano patvirtinimo* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų departamentas: lrs.lt [žiūrėta 2006 m. balandžio 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=225698&Condition2=>>>

SLITERIENE, Rita. (2006) *Comparative Analysis of Tangible Asset Financial and Tax Accounting*. MBA Graduation Paper. Kaunas: Vilnius University, Kaunas Faculty of Humanities, Department of Finance and Accounting. 61 p.

SUMMARY

Aim of the work – after analysis the inadequacies of the tangible asset financial accounting to the accounting to calculate corporate income tax to offer some accounting ways to cut these inadequacies down or even annul them and to found the convenient methods for the tangible asset financial accounting as well as for the accounting to calculate corporate income tax.

In order to achieve the aim of the work the following tasks were raised:

- to pick out the inadequacies of the tangible asset financial accounting to the accounting to calculate corporate income tax,
- to propose the accounting method for the tangible asset financial accounting as well as for the accounting to calculate corporate income tax,
- with the aid of the conditional data to appraise the expediency of the inadequacies of the tangible asset financial accounting to the accounting to calculate corporate income tax.

Methods of the study – sistematic, logical and comparable analysis of scientific publications, methodical literature and normative acts, questionnaire inquest, generalization.

After review of the scientific publications, methodical literature, normative documents of the Republic of Lithuania and international normative documents regulating the accounting of the tangible asset, theoretical and conditional data analysis of the problem was carried out the suggestions for the inadequacies of the tangible asset financial accounting to the accounting to calculate corporate income tax accounting methods.

There are 83 pages, 20 pictures, 33 tables, 4 annexes in the Final work of Master's studies.

1 PRIEDAS

Lietuvos Respublikos
2001 m. gruodžio 20 d.
įstatymo Nr. IX-675
1 priedėlis

**ILGALAIKIO TURTO NUSIDĖVĖJIMO ARBA AMORTIZACIJOS NORMATYVAI
(METAIS)**

Ilgalaikio turto grupė	Metodas	Normatyvas metais
MATERIALUSIS TURTAS		
Veiklai naudojami nauji pastatai bei pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimas, jei pastatai pastatyti arba rekonstravimas atliktas nuo 2002 m. sausio 1 d.	tiesinis arba dvigubo balanso	8
Gyvenamieji namai	tiesinis	20
Kiti aukščiau neišvardyti pastatai	tiesinis	15
Mašinos ir įrengimai	tiesinis arba dvigubo balanso	5
Įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)	tiesinis	8
Elektros perdavimo ir ryšių įtaisai (išskyrus kompiuterinius tinklus)	tiesinis	8
Geležinkelio riedmenys (šilumvežiai, vagonai, cisternos), laivai	tiesinis	8
Vamzdynai, lėktuvai, ginklai	tiesinis	15
Baldai, išskyrus naudojamus viešbučių veiklai	tiesinis	6
Inventorius, baldai, naudojami viešbučių veiklai	tiesinis arba dvigubo balanso	6
Kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)	tiesinis arba dvigubo balanso	3
Lengvieji automobiliai:		
1) naudojami trumpalaikės automobilių nuomos veiklai, vairavimo mokymo paslaugoms ar transporto paslaugoms teikti – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis arba dvigubo balanso	4
2) kiti lengvieji automobiliai – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis	6
3) kiti lengvieji automobiliai	tiesinis	10
Krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis arba dvigubo balanso	4
Kiti krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai	tiesinis	10
Kitas aukščiau neišvardytas materialusis turtas	tiesinis	4

1 PRIEDAS (TĘSINYS)

Ilgalaikio turto grupė	Metodas	Normatyvas metais
NEMATERIALUSIS TURTAS		
Programinė įranga	tiesinis arba dvigubo balanso	3
Įsigytos teisės	tiesinis arba dvigubo balanso	3
Kitas nematerialusis turtas	tiesinis	4
PRESTIŽAS		
Prestižas	tiesinis	15



1 Finansinės atskaitomybės kodas

2 Formų rinkinio Nr.

3 Puslapio ID

PNAT01

4 Juridinio asmens kodas

PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA (Trumpa)



3 4 6 8 0 8 0 9 4 3 8 3 4

5 Registracijos data juridinio asmens raštvedyboje

Registracijos Nr.

Finansinės atskaitomybės laikotarpis: 6 nuo

7 iki

Eil. Nr.	STRAIPSNIAI	A Pastabos Nr.	B Finansiniai metai	C Praėję finansiniai metai
1	I. PARDAVIMO PAJAMOS			
2	II. PARDAVIMO SAVIKAINA			
3	III. BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	(1-2)		
4	IV. VEIKLOS SĄNAUDOS			
5	V. TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	(3-4)		
6	VI. KITA VEIKLA			
7	VII. FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA			
8	VIII. ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	(5+6+7)		
9	IX. PAGAUTĖ			
10	X. NETEKIMAI			
11	XI. PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	(8+9-10)		
12	XII. PELNO MOKESTIS			
13	XIII. GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	(11-12)		

PARAŠAS



(pareigų pavadinimas)

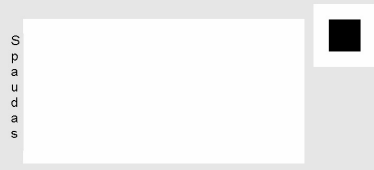
(parašas)

(vardas ir pavardė)





FR0475 Versija 01
Forma patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. vasario 27d. įsakymu Nr. V-58



1 Mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris (kodas)
2 Vieneto pavadinimas
3 Buveinės adresas
4 Telefonas
5 Elektroninio pašto adresas
6 Faksas
7 Lietuvoje
8 Užsienyje

METINĖ PELNO MOKESČIO DEKLARACIJA
Pildo ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys

8 Pildymo data
I dalis
9 Mokestinis laikotarpis nuo ... iki ...
10 Pirminė / Patikslinta
11 Deklaracija pildoma už trumpesni nei 12 mėnesių laikotarpį
12 Ar buvo vykdomi sandoriai su susijusiais asmenimis?
13 Ar buvo vykdomi sandoriai su vienetais, įregistruotais ar kitaip organizuotais tikslinėse teritorijose?
14 Ar vienetas pagal PMĮ nuostatas laikomas kontroliuojančiu užsienio vieneta?
15 Vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius
16 Pajamų, įtrauktų į pelno mokesčio bazę, bendra suma
17 Pagrindinės vykdomos ekonominės veiklos rūšys (pagal EVRK)

Prie deklaracijos pridėjami šie priedai
20 FR0475B FR0475C FR0475D FR0475E
Tvirtinu, kad deklaracijoje pateikti duomenys yra teisingi
Vadovas
Vyr. buhalteris (bhalteris) ar įgaliotas asmuo

II dalis
1 Finansinėje apskaitoje nustatytas mokestinių metų pelnas (nuostolis) prieš apmokestinimą (rašoma iš pelno (nuostolio) ataskaitos formos atitinkamos eilutės) + (-)
2 Pelno prieš apmokestinimą padidinimo (nuostolio sumažinimo) bendra suma (3+33):
3 Neleidžiamų atskaitymų bendra suma (4+5+6+17+18+19+20+21+22+23):
4 Netesybos, į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos už LR teisės aktų pažeidimus
5 Palūkanos ar kitokios išmokos už susijusių asmenų sutartinių įsipareigojimų nevykdymą
6 Bendra PMĮ 17 str. 2 dalyje nustatytų ribojamų dydžių atskaitymus viršijanti suma (7+8+9+10+11+12+13+14+15+16):
7 Iš to sk.: ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) suma (atsižvelgiant į PMĮ 18 str. ir 19 str. nuostatas)
8 ilgalaikio materialiojo turto remonto (rekonstravimo) suma (atsižvelgiant į PMĮ 20 str. nuostatas)
9 komandiruočių sąnaudos (atsižvelgiant į PMĮ 21 str. nuostatas)
10 reklamos ir reprezentacijos sąnaudos (atsižvelgiant į PMĮ 22 str. nuostatas)
11 natūralios netekties nuostolių suma (atsižvelgiant į PMĮ 23 str. nuostatas)
12 mokesčiai (atsižvelgiant į PMĮ 24 str. nuostatas)
13 beviltiškų skolų suma (atsižvelgiant į PMĮ 25 str. nuostatas)
14 Įmokų darbuotojų naudai suma (atsižvelgiant į PMĮ 26 str. nuostatas)

3 PRIEDAS (TĘSINYS)

	1 Mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris (kodas)	FR0475	Versija	0 1	2
15	specialiųjų kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimų suma (atsižvelgiant į PMĮ 27 str. nuostatas)				
16	narių mokesčių, įnašų ir įmokų suma (atsižvelgiant į PMĮ 29 str. nuostatas)				
17	Sąnaudų dalis, viršijanti uždirbtas pajamas dėl turto, įskaitant prekes, žaliavas, pusfabrikačius, pardavimo ar paslaugų tiekimo susijusiam asmeniui, arba turto vertės sumažėjimo nuostoliai tarp susijusių asmenų				
18	Dėl sugadintos ir netinkamai pagamintos produkcijos susijusių asmenų patirtų sąnaudų dalis, viršijanti už tokios produkcijos realizavimą gautas pajamas				
19	Išlaidos paramai ir dovanoms, išskyrus PMĮ 28 str. nustatytus atvejus				
20	Išmokos užsienio vienetams, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, jei tos išmokos nepagrįstos PMĮ 31 str. 2 dalyje nustatytais įrodymais, taip pat išmokos, neapmokestintos PMĮ 37 str. nustatyta tvarka				
21	Vieneto padarytos žalos atlyginimas				
22	Sumos, susidariusios dėl praėjusių mokesčių laikotarpių klaidų ir netikslumų taisymų pagal LR buhalterinės apskaitos įstatymo 18 straipsnį				
23	Kitos nesusijusios su pajamų uždirbimu ir neįprastinės vieneto vykdomai veiklai sąnaudos bei sąnaudos, nelaikomos leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ, įskaitant sąnaudas, kurių pripažinimo laikotarpis finansinėje apskaitoje ir apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną skiriasi (24+25+26+27+28+29+30+31+32)				
24	Iš to sk.: turto nurašymo nuostoliai				
25	išlaidų (nuostolių) sumos, kompensuotos draudimo išmokomis				
26	turto, įskaitant vertybinius popierius, pervertinimo neigiamas rezultatas				
27	įvairių atidėjimų sąnaudos (išskyrus specialiuosius kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimus, numatytus PMĮ 27 str.)				
28	likviduojamo vieneto dėl turto perdavimo patirti nuostoliai ir likviduojamo vieneto dalyvių turto vertės nuostoliai (PMĮ 45 str. 1 ir 2 dalys)				
29					
30					
31					
32					
33	Bendra pajamų padidinimo PMĮ nustatytais atvejais suma (34+35+36+37+38+39+40+41):				
34	Turto vertės padidėjimo pajamos, gautos dėl turto perdavimo pagal nuomos sandorį, atitinkantį PMĮ 38 str. nustatytus kriterijus				
35	Panaudos būdu perduoto arba į kitą vienetą investuoto ilgalaikio materialiojo turto ar kompiuterių programų, kurioms iki PMĮ įsigaliojimo buvo taikoma investicijos lengvata, nustatyta JAPMĮ 21 str., įsigijimo kaina				
36	Turto vertės padidėjimo pajamos (PMĮ 15 str. 2 d. ir 16 str. 3 ir 4 dalyse nustatytais atvejais)				
37	Turto vertės padidėjimo pajamos (PMĮ 45 str. 1 ir 2 dalyse nustatyta tvarka)				
38	Išnuomoto arba panaudos būdu perduoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kainos padidėjimo suma (PMĮ 20 str. 3 d. nustatyta tvarka)				
39					
40					
41					
42	Bendra pelno prieš apmokestinimą sumažinimo (nuostolio padidinimo) suma (43+65+72):				
43	Bendra neapmokestinamųjų pajamų suma (44+45+46+47+53+54+55+56+57+58+59+60+61+62+63+64):				
44	Gautos draudimo išmokos, nevirsijančios prarasto turto arba patirtų nuostolių ar žalos vertės (PMĮ 12 str. 2 p.)				
45	Sugrąžintų draudimo įmokų dalis, viršijanti iš pajamų PMĮ 26 str. nustatyta tvarka atskaitytas draudimo įmokas, taip pat draudimo išmokos dalis, viršijanti iš pajamų PMĮ 26 str. nustatyta tvarka atskaitytas draudimo įmokas (PMĮ 12 str. 2 p.)				
46	Bankrutavusio vieneto pajamos, gautos už parduotą turtą (PMĮ 12 str. 3 p.)				



3 PRIEDAS (TĘSINYS)

	1 Mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris (kodas)	FR 0 4 7 5	Versija	0 1	3
	Pensijų fondų, veikiančių pagal LR pensijų fondų įstatymą, investicinių kintamojo kapitalo bendrovių ir uždarytųjų investicinių fondų bei draudimo įmonių investicinių pajamų (PMĮ 12 str. 5 p.) suma (48+49+50+51+52)	47			
	Iš to sk.: dividendai	48			
	vertybinių popierių perleidimo pajamos 49	51			
	ilgalaikio materialiojo turto perleidimo pajamos 50	52			
	Draudimo įmonių gyvybės draudimo įmokos, jei draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų (PMĮ 12 str. 5 p.)	53			
	Sveikatos priežiūros įstaigų pajamos už paslaugas, kurios finansuojamos iš Privalomojo sveikatos draudimo fondo lėšų (PMĮ 12 str. 6 p.)	54			
	Pajamos iš ilgalaikio turto ir vertybinių popierių perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka (PMĮ 12 str. 7 p.)	55			
	Netesybos, išskyrus netesybas, gautos iš užsienio vietų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar tų teritorijų gyventojų (PMĮ 12 str. 8 p.)	56			
	Iš neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų pelno mokesčio mokėtojų, kurių pajamos apmokestintos pelno mokesčiu pagal PMĮ arba analogišku mokesčiu pagal užsienio valstybių atitinkamus teisės aktus, gautas pelnas ar jo dalis, išskyrus PMĮ 39 str. nustatytus atvejus (PMĮ 12 str. 9 p.)	57			
	Jūrų, oro uostų, oro navigacinių paslaugų rinkliavos ir už jūrų uosto žemės nuomą surinktos lėšos (PMĮ 12 str. 10 p.)	58			
	Suma, susidariusi dėl praėjusių mokesčių laikotarpių klaidų ir netikslumų taisymų pagal LR buhalterinės apskaitos įstatymo 18 str. (PMĮ 12 str. 11 p.)	59			
	Gauto žalos atlyginimo suma, išskyrus PMĮ 12 str. 2 punkte nustatytus atvejus (PMĮ 12 str. 12 p.)	60			
	Iš draudimo įmonių (draudikų) gautos draudimo išmokos pagal draudimo sutartis, sudarytas iki 2002-01-01 (PMĮ 58 str. 7 d.)	61			
	Neapmokestinamosios palūkanos už vertybinius popierius (PMĮ 58 str. 13 ir 14 dalys bei 15 d. 1 p.)	62			
		63			
		64			
	Pajamų, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną pagal PMĮ nuostatas, neįtraukiamų į pajamas, bendra suma (66+67+68+69+70+71):	65			
	Iš to sk.: grynieji dividendai (PMĮ 33 str. 4 d.)	66			
	iš užsienio vietų gauti apmokestinti dividendai (PMĮ 35 str. 3 d.)	67			
	pajamos, atsiradusios dėl pelno mokesčio nuo apmokestinamojo pelno sumažinimo pelno mokesčiu, išskaičiuoti iš dividendų (PMĮ 33 str. 3 ir 4 dalys)	68			
	pajamos, atsiradusios dėl anksčiau neleidžiamiems atskaitymams priskirtų sumų padengimo	69			
		70			
		71			
	Sąnaudų, prieš apmokestinimą dėl skirtingo sąnaudų pripažinimo pagal finansinės apskaitos ir apmokestinamojo pelno apskaičiavimo reikalavimus, mažinančių pelną (didinančių nuostolį) bendra suma (73+74+75+76):	72			
	Iš to sk.: turto vertės sumažėjimo nuostoliai dėl PMĮ 38 str. nuostatų taikymo	73			
		74			
		75			
		76			
	Bendras mokesčio laikotarpio veiklos (be pozityviųjų pajamų) rezultatas - pelnas (nuostolis) (1+2-42) +(-)	77			
	Pozityviosios pajamos	78			
	Bendras mokesčio laikotarpio veiklos rezultatas - pelnas (nuostolis) kartu su pozityviosiomis pajamomis (77+78) +(-)	79			
	Iš to sk.: vertybinių popierių ir investicinių finansinių priemonių perleidimo rezultatas - pelno (nuostolio) suma, įrašoma iš FR0475B priedo 18 eilutės) +(-)	80			
		81			



veiklos pelno (nuostolio) suma (79-80) +(-)

3 PRIEDAS (TĘSINYS)

	1 Mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris (kodas)	F R 0 4 7 5	Versija	0 1 4	
	Iš veiklos pelno atskaityta praėjusių mokesčių laikotarpių nuostolių suma (suma įrašoma iš FR0475D priedo 14A eilutės, pildoma, jei 81 eilutėje apskaičiuotas pelnas)	82			
	Iš vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo pelno atskaityta praėjusių mokesčių laikotarpių nuostolių suma (suma įrašoma iš FR0475D priedo 14B eilutės, pildoma, jei 80 eilutėje apskaičiuotas pelnas)	83			
	Mokestinio laikotarpio veiklos pelno (nuostolio) suma po nuostolių atskaitymo (84 = 81-82 arba 84 = 81) +(-)	84			
	Mokestinio laikotarpio vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo pelno (nuostolio) suma po nuostolių atskaitymo (85= 80-83 arba 85= 80) +(-)	85			
	Mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas iki atskaitymų paramai (86=84+85, jei 85 eilutėje apskaičiuotas pelnas, arba 86=84, jei 85 eilutėje apskaičiuotas nuostolis)	86			
	Mokestinio laikotarpio nuostolis (87=79, jei 80 ir 81 eilutėse apskaičiuotas nuostolis, arba 87 =84+85)	87			
	Atskaitoma suteiktos paramos suma (pagal PMĮ 28 str. nuostatas ne daugiau kaip 40 proc. 86 eilutėje apskaičiuotos apmokestinamojo pelno sumos)	88			
	Apmokestinamasis pelnas, apskaičiuotas PMĮ 11 str. nustatyta tvarka (86-88)	89			
	Iš to sk.: apmokestinamas pagal 15 proc. tarifą (nustatytą PMĮ 5 str. 1 d. 1 p.)	90			
	apmokestinamas pagal 13 proc. tarifą (nustatytą PMĮ 5 str. 2 d.)	91			
	apmokestinamas pagal lengvatinį pelno (pajamų) mokesčio tarifą, nustatytą JAPM įstatymo 8 str. (tiems mokesčių mokėtojams, kuriems iki PMĮ įsigaliojimo buvo taikomos su užsienio investicijomis susijusios pelno mokesčio lengvatos (PMĮ 58 str. 2 d. nuostata)	92			
	apmokestinamas pagal nulinį (0 proc.) tarifą žemės ūkio produkciją gaminančių ir paslaugas žemės ūkiui teikiančių vienetų apmokestinamasis pelnas (PMĮ 58 str. 16 d. 1 p. nuostata)	93			
	apmokestinamas pagal lengvatinį pelno mokesčio tarifą laisvųjų ekonominių zonų įmonių apmokestinamasis pelnas (PMĮ 58 str. 16 d. 2 p. nuostata)	94			
	apmokestinamas pagal lengvatinį pelno mokesčio tarifą kredito unijų apmokestinamasis pelnas (PMĮ 58 str. 16 d. 5 p. nuostata)	95			
		96			
	Pelno mokesčio suma	Tarifas (proc.)			
	apmokestinant 90 eilutėje įrašytą pelno sumą	97	1 5 , 0 %	98	
	apmokestinant 91 eilutėje įrašytą pelno sumą	99	1 3 , 0 %	100	
	apmokestinant 92 eilutėje įrašytą pelno sumą	101	, %	102	
	apmokestinant 93 eilutėje įrašytą pelno sumą	103	0 , 0 %	104	
	apmokestinant 94 eilutėje įrašytą pelno sumą	105	, %	106	
	apmokestinant 95 eilutėje įrašytą pelno sumą	107	, %	108	
	Pelno mokesčio sumažinimo suma (PMĮ 58 str. 16 d. 3 p. nuostata, 98 arba 100 eilutėse įrašyta pelno mokesčio suma mažinama, jei deklaraciją pateikiančiame vienetė dirba riboto darbingumo asmenys)	109			
	riboto darbingumo asmenų skaičius 110 dalis (proc.) tarp visų dirbančių asmenų	111	%		
	Apskaičiuota pelno mokesčio suma, mokėtina į biudžetą (96-109)	112			
	Užskaitomas iš Lietuvos vienetams išmokėtų dividendų išskaičiuotas ir sumokėtas pelno mokestis PMĮ 33 str. 3 ir 4 dalyse nustatyta tvarka	113			
	Atskaitomas užsienio valstybėse sumokėtas mokestis (PMĮ 55 str. ir 39 str.)	114			
	Pelno mokesčio suma, mokėtina į biudžetą (112-113-114)	115			
	Už mokestinį laikotarpį sumokėta avansinio pelno mokesčio suma	116			
	Pelno mokesčio skirtumas, mokėtinas į biudžetą (115-116), jei 115 > 116	117			
	Pelno mokesčio permoka (116-115), jei 116 > 115 arba (118=116), jei 87 eilutėje apskaičiuotas nuostolis	118			
	Mokestinio laikotarpio nuostolių, kuriuos leidžiama perkelti į kitą mokestinį laikotarpį (kitus mokestinius laikotarpius), suma:				
	Veiklos nuostolis (87 eilutės ir FR0475C priedo I dalies 50 eilutės skirtumas, jei 85 eilutėje apskaičiuotas pelnas, arba 84 eilutės ir FR0475C priedo I dalies 50 eilutės skirtumas, jei 85 eilutėje apskaičiuotas nuostolis)	119			
	Vertybinių popierių ir/ar išvestinių finansinių priemonių perleidimo nuostolis (85 eilutės ir FR0475C priedo I dalies 51 eilutės skirtumas)	120			

Esu Vilniaus universiteto ekonomikos specialybės II magistrantūros kurso studentė, Rita Šliterienė. Mokslinio tyrimo tikslais atliekama LR registruotų ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų anoniminė apklausa apie ilgalaikio materialiojo turto (IMT) apskaitą. Prašome atsakyti į anketoje pateiktus klausimus. Dėkojame už sąžiningus atsakymus.

1. Tiriamos įmonės forma:
 AB
 UAB
 individuali

2. Apskaita tvarkoma vadovaujantis:
 Tarptautiniais apskaitos standartais
 Verslo apskaitos standartais

3. Pajamų ir sąnaudų pripažinimui taikomas:
 kaupimo principas
 pinigų apskaitos principas

4. Taikomas pelno mokesčio tarifas:
 13 procentų
 15 procentų

5. Jei taikomas 13 procentų pelno mokesčio tarifas, ar IMT nudėvite greičiau nei nustatyta PMĮ 1 priedėlyje?
 taip
 ne

6. Ar privaloma pilna finansinė atskaitomybė?
 taip
 ne

7. Ar privalomas auditas?
 taip
 ne

8. Ar įmonė įsiregistravusi PVM mokėtoja?
 taip
 ne

9. Ar tiriamoje įmonėje skiriasi IMT finansinė apskaita nuo „mokestinės“, t.y., ar pelno mokesčio deklaracijoje reikia koreguoti apmokestinamąjį rezultatą dėl IMT finansinės apskaitos neatitikimo pelno mokesčio įstatymo nuostatomis?
 taip
 ne

10. Ar tiriamos įmonės apskaitos politikoje numatyta neatskaitomą PVM traukti į IMT įsigijimo savikainą?
 taip
 ne

4 PRIEDAS (TĘSINYS)

11. Kaip Jūs manote, ar neatskaitomas PVM turėtų būti traukiamas į IMT įsigijimo savikainą?
- taip
 ne

12. Kaip Jūs manote, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais neatskaitomas PVM:
- turėtų būti traukiamas į IMT įsigijimo kainą
 neturėtų būti traukiamas į IMT įsigijimo kainą
 turėtų būti leidžiama įmonei pasirinkti, ar traukti į IMT įsigijimo kainą, ar ne

13. Kaip jūs manote, kuriuo būdu pateiktas IMT finansinėje atskaitomybėje tikriau ir teisingiau suteikia informaciją apie įmonės turtą:
- įsigijimo savikainos
 perkainotos vertės

14. Kuriuo būdu pateikiamas IMT tiriamos įmonės finansinėje atskaitomybėje?
- įsigijimo savikainos
 perkainotos vertės

15. Kaip manote, jei nėra nepanaudotos perkainojimo rezervo dalies, suma, kuria dėl IMT nuvertėjimo sumažėja IMT vertė:
- turėtų būti pripažįstama leidžiamais atskaitymais tą ataskaitinį laikotarpį, kaip ir finansinėje apskaitoje
 neturi būti pripažįstama leidžiamais atskaitymais

16. Kuriais metodais skaičiuojamas IMT nusidėvėjimas tiriamos įmonės finansinėje apskaitoje?
- tiesiogiai proporcingu (tiesiniu)
 produkcijos
 metų skaičiaus
 dvigubu – mažėjančios vertės

17. Ar tiriamą įmonę pelno mokesčio tikslais taiko dvigubo balanso nusidėvėjimo metodą IMT nusidėvėjimui skaičiuoti?
- taip
 ne

18. Kaip manote, ar visi finansinėje apskaitoje taikomi IMT nusidėvėjimo skaičiavimo metodai turėtų būti taikomi ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais?
- taip
 ne

19. Pažymėkite, ar tiriamoje įmonėje dėl atlikto IMT rekonstravimo arba remonto darbų:
- teko didinti IMT įsigijimo savikainą
 teko tikslinti IMT naudingo tarnavimo laiką

20. IMT naudingo tarnavimo laikas finansinėje apskaitoje:
- sutampa su PMĮ 1 priedėlyje IMT grupėms nustatytais maksimaliais nusidėvėjimo normatyvais
 yra ilgesnis nei nustatyta IMT grupėms PMĮ 1 priedėlyje
 yra trumpesnis nei nustatyta IMT grupėms PMĮ 1 priedėlyje

4 PRIEDAS (TĘSINYS)

21. Šiuo metu Pelno mokesčio įstatymas leidžia naujus pastatus ir ne senesnes nei 5 metų transporto priemones nudėvėti greičiau nei senesnius pastatus ir transporto priemones. Kaip Jūs manote, ar tai yra teisinga?

- taip
 ne

22. Pelno mokesčio įstatyme IMT nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos „pusmečio“ būdu nurodoma, kad:

- IMT pradėjus naudoti I-ąjį mokesčio laikotarpio pusmetį, tų metų nusidėvėjimas lygus metinei nusidėvėjimo sumai,
- IMT pradėjus naudoti II-ąjį mokesčio laikotarpio pusmetį, tais metais nusidėvėjimas neskaičiuojamas,
- IMT naudojimą nutraukus I-ąjį mokesčio laikotarpio pusmetį, tais metais nusidėvėjimas neskaičiuojamas,
- IMT naudojimą nutraukus II-ąjį mokesčio laikotarpio pusmetį, tų metų nusidėvėjimas lygus pusei metinės nusidėvėjimo sumos

Kaip manote, ar nebūtų teisingiau, jei, IMT naudojimą nutraukus II-ąjį mokesčio laikotarpio pusmetį, tų metų nusidėvėjimas būtų lygus visai metų nusidėvėjimo sumai?

- būtų
 nebūtų

23. Ar tiriamoje įmonėje pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais naudojamas IMT nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios ir pabaigos „pusmečio“ būdas?

- taip
 ne
