

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Apskaitos, finansų ir bankininkystės programa
Kodas 62104S105

KRISTINA DANILINIENĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

**FINANSINIŲ REZULTATŲ APMOKESTINIMO ANALIZĖ IR
ĮVERTINIMAS**

Kaunas 2006

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

KRISTINA DANILINIENĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

**FINANSINIŲ REZULTATŲ APMOKESTINIMO ANALIZĖ IR
ĮVERTINIMAS**

Darbo vadovas.....

(parašas)

Doc. dr. Gailutė Gipienė

Magistrantas.....

(parašas)

Darbo įteikimo data.....

Registracijos Nr.....

Kaunas 2006

TURINYS

LENTELIŲ IR PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS.....	4
SANTRUMPŲ SĄRAŠAS.....	5
ĮVADAS.....	6
1. PAJAMŲ SAMPRATA, KLASIFIKAVIMAS IR PRIPAŽINIMAS.....	8
1.1 Pajamų samprata	8
1.2 Pajamų klasifikavimas.....	9
1.2 Pajamų pripažinimas	11
2. IŠLAIDŲ, SĄNAUDŲ SAMPRATA, KLASIFIKAVIMAS IR PRIPAŽINIMAS.....	17
2.1 Išlaidų, sąnaudų samprata	17
2.2 Išlaidų klasifikavimas.....	18
2.3 Sąnaudų klasifikavimas.....	23
2.4 Sąnaudų pripažinimas.....	30
3. FINANSINIO REZULTATO APMOKESTINIMO ĮVERTINIMAS IR ANALIZĖ.....	34
3.1. Finansinio rezultato samprata.....	34
3.2 Sąnaudos didinančios apmokestinamąjį rezultatą.....	38
3.3 Pajamos didinančios apmokestinamąjį rezultatą.....	46
3.4. Sąnaudos ir pajamos mažinančios apmokestinamąjį rezultatą.....	48
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	51
SANTRAUKA (anglų kalba).....	53
LITERATŪRA.....	54

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Pajamų apibūdinimas.....	8
2 lentelė. Išlaidų klasifikavimas.....	19
3 lentelė. Išlaidų klasifikavimo metodai pagal C. Drury.....	21

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Pajamų klasifikavimas pagal VAS.....	9
2 pav. Sąnaudų klasifikavimas pagal VAS.....	24
3 pav. Pardavimo savikainos sudėtis.	24
4 pav. Veiklos sąnaudų sudėtis	25
5 pav. Finansinės-investicinės veiklos sudėtis	29
6 pav. Pastoviųjų neatitikimų tarp finansinėje ir mokesčių apskaitoje apskaičiuoto veiklos rezultato priežastys.....	36
7 pav. Laikinių neatitikimų įtaka įvairių ataskaitinių laikotarpių veiklos rezultatams	37
8 pav. Reklamos išlaidų pripažinimas pagal LR PMĮ	42

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

- VAS-** Verslo apskaitos standartai
- TAS** - Tarptautiniai apskaitos standartai
- LR** - Lietuvos Respublika
- PMĮ** - Pelno mokesčio įstatymas
- BAĮ** – Buhalterinės apskaitos įstatymas
- LPĮ** - Labdaros paramos įstatymas
- ABĮ** - Akcinių bendrovių įstatymas
- KBĮ** - Kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymas
- ES** – Europos Sąjunga

IVADAS

Temos aktualumas. Viena iš svarbiausių sėkmingo verslo plėtojimo sąlygų - tinkamas informacijos, ypač apskaitinės, reikšmės įvertinimas ir sugebėjimas pasinaudoti jos teikiamomis galimybėmis. Atrankiniai statistikos tyrimai rodo, kad iš visų įmonėse naudojamų duomenų apie 70% sudaro buhalterinės apskaitos informacija. Pačiu bendriausiu atveju galima pasakyti, kad apskaitos informacija, tai iš patikimo šaltinio gauti ir tinkamai užregistruoti apskaitos, daugiausia finansinės, duomenys, kuriuos naudoja įmonės jų valdymo procese arba kurie potencialiai ateityje gali būti naudingi įmonės valdytojams bei kitiems apskaitos informacijos vartotojams. Be įmonės vadovų, akcininkų, kreditorių ne mažiau svarbūs, apskaitos informacijos vartotojai yra mokesčių sistemos tvarkytojai ir mokesčių rinkėjai, kuriuos domina ne tik finansinės apskaitos informacija, bet ir įmonės mokestinės atskaitomybės duomenys. Daugeliui kitų finansinės apskaitos informacijos vartotojų mokestinė atskaitomybė neįdomi, nereikalinga ir dažniausiai neprieinama. Tačiau kiekvieną verslininką domina pinigų suma, kurią jis turė sumokėti valstybei. Šia prasme informacija apie apmokestinamąjį įmonės finansinį rezultatą domina visus, tiek mokesčių rinkėjus, tiek jų mokėtojus.

Praktiškai kiekviename įmonėje apmokestinamasis rezultatas finansinėje ir mokestinėje apskaitoje nesutampa. Nesutapimai atsiranda todėl, kad veiklos rezultato apmokestinimo sąlygos gana dažnai keičiasi ir priklauso nuo konkrečiais mokestiniais metais galiojusių apmokestinimo normų ir taisyklių, kurios yra išdėstytos LR PMĮ bei poįstatyminiuose norminiuose aktuose. Taip pat reikėtų pabrėžti, kad kiekviena įmonė vykdydama veiklą gali susidurti su tik jai vienai būdinga situacija, todėl abejonių ir neaiškumų dėl finansinio rezultato apmokestinimo visada išlieka ir išliks.

Problemos ištyrimo lygis. Įmonių finansinio rezultato apmokestinimas yra plačiai naginėjama tema. Kiekvienais metais šia tema yra parašoma nemažai straipsnių, kurie dažniausiai būna rekomendacinio pobūdžio ir pateikia įvairių nuomonių. Taip yra todėl, kad gana sunku suprasti sudėtingą ryšį tarp finansinės apskaitos kūrybinio prado, kuris yra būtinas laisvosios rinkos sąlygomis, ir šios apskaitos rūšies reglamentavimo.

Tyrimo objektas. Įmonių finansinio rezultato apmokestinimo analizė bei įvertinimas.

Darbo tikslas. Finansinio rezultato apskaičiuoto finansinėje apskaitoje ir mokestinėje apskaitoje skirtumo atsiradimo priežasčių nustatymas bei jų įvertinimas.

Darbui keliami šie uždaviniai.

- 1) Pateikti pajamų, išlaidų bei sąnaudų sampratą;
- 2) Pateikti pajamų, išlaidų bei sąnaudų klasifikavimą;
- 3) Aptarti pajamų pripažinimo apskaitoje atvejus;
- 4) Aptarti sąnaudų pripažinimo apskaitoje atvejus;

5) Įvertinti finansinio rezultato apmokestinimo ypatumus.

Darbo struktūra. Pirmojoje darbo dalyje pateikta pajamų samprata, jų klasifikavimas bei aptariamas pajamų pripažinimas apskaitoje. Antroje darbo dalyje nagrinėjama išlaidų bei sąnaudų samprata, pateikiamas jų klasifikavimas bei aptariamas sąnaudų pripažinimas apskaitoje. Trečioje dalyje pateikiama finansinio rezultato samprata. Taip pat atlikta veiklos rezultato gauto finansinėje ir mokestinėje apskaitoje apmokestinimo analizė.

Darbe buvo naudoti šie **tyrimo metodai**:

- Loginė ir lyginamoji mokslinės literatūros analizė;
- Kiekybinė ir kokybinė duomenų analizė;
- LR norminių aktų analizė;
- Statistinė analizė.

Šiam darbui buvo panaudoti Lietuvos ir kitų šalių autorių teoriniai straipsniai. Taip pat buvo naudoti Lietuvos Respublikoje galiojantys norminiai aktai bei atlikta jų analizė.

Darbą sudaro 3 dalys, 56 puslapiai, 8 paveikslai, 3 lentelės, 38 literatūros šaltiniai.

1. PAJAMŲ SAMPRATA, KLASIFIKAVIMAS IR PRIPAŽINIMAS

1.1. Pajamų samprata

Įmonės pajamos yra labai svarbus jos veiklos rodiklis. Kaip žinome, pajamos didina įmonės turta, o jų perviršis, lyginant su atitinkamomis sąnaudomis, sudaro įmonės pelną. Taigi, pajamų didinimas yra reikšmingas įmonės turto gausinimo ir jos pelno didinimo veiksnys, todėl yra labai svarbus finansinės apskaitos objektas (Ivanauskienė, 2004).

1 lentelė

Pajamų apibūdinimas

Apibrėžimas	Šaltinis
Pajamos - tai ekonominės naudos padidėjimas dėl prekių pardavimo ir paslaugų teikimo per ataskaitinį laikotarpį, pasireiškiantis turto padidėjimu arba išsipareigojimų sumažėjimu, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.	10 -asis VAS
Pajamos - tai ūkio subjekto ekonominės naudos padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį, t.y. ūkio subjekto turto padidėjimas arba išsipareigojimų sumažėjimas, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.	LR buhalterinės apskaitos įstatymas
Pajamos - tai bendrosios ekonominės naudos įplaukos per laikotarpį, susidarančios įprastinės veiklos metu, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus padidėjimą dėl savininkų įnašų.	18 -asis TAS
Pajamos - tai pinigais išreikšta nauja vertė, kurią gauna valstybė, įmonės ar visuomenės nariai, darbo užmokesčio, dividendų, palūkanų ar kita forma gaunami jų pinigai.	Sociologijos žodynas.
Pajamos - tai įmonių tam tikrą laiką gaunamos lėšos už gamybos veiksmų nuosavybę, taip pat žmonių gautos pinigines lėšas gryniaisiais pinigais ir natūra.	Aiškinamasis įmonės vadybos terminų žodynas.
Pajamos - tai visos šeimos nominaliosios pajamos (darbo užmokestis kartu su premijomis, honorarai, pensijos, stipendijos, pašalpos, pajamos iš asmeninio pagalbinių ūkio bei individualios veiklos,	Lietuvos Respublikos įstatymuose vartojamų sąvokų žodynas.

pajamos iš asmeninio turto, palūkanos, dividendai ir kt.), taip pat natūrinių pajamų, gaunamų darbovietėje nemokamai arba lengvatinėmis sąlygomis, piniginis įvertinimas galiojančiomis mažmeninėmis kainomis.	
--	--

Šaltinis. Sudaryta autorės.

Kaip matome iš aukščiau pateiktų apibrėžimų svarbiausias pajamų apibūdinimo akcentas yra tai, kad pardavus prekes ar suteikus paslaugas gaunama ekonominė nauda, kuri pasireiškia turto padidėjimu. Taip pat reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad į pajamas įeina tik pačios įmonės gautos ir gautinos ekonominės naudos įplaukos. Trečiųjų šalių vardu surinktos sumos, tokios kaip pardavimo, prekių ar paslaugų mokesčiai, pridėtinės vertės mokestis, nėra įmonės gaunama ekonominė nauda ir nepadaidina įmonės nuosavo kapitalo. Dėl šios priežasties jos nėra apibrėžiamos kaip pajamos.

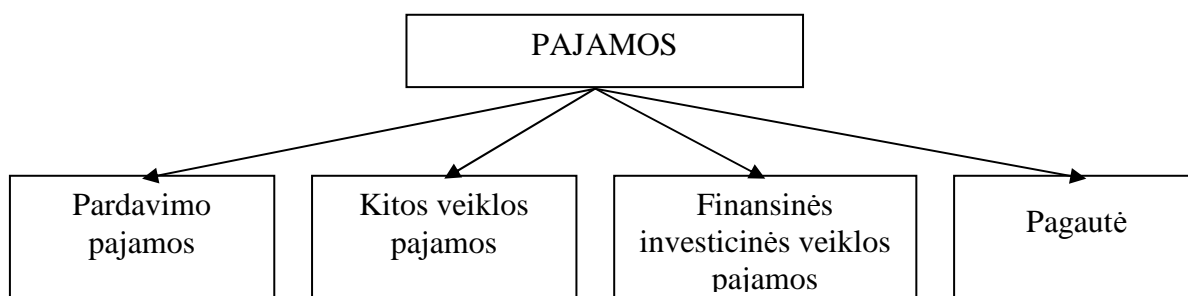
1.2. Pajamų klasifikavimas

Įmonės finansinių rezultatų analizei atlikti svarbu žinoti ne tik uždirbtų pajamų dydį, bet ir jų sudėtį. Todėl pajamos turi būti kaupiamos pagal vienasrūšes jų grupes.

Pajamos įmonėje gali būti uždirbamos iš (Bagdžiūnienė, 2005):

- Prekių pardavimo;
- Paslaugų teikimo;
- Naudojimosi įmonės turtu, už kurį yra gaunamos palūkanos, autoriniai atlyginimai ir dividendai.

Rengiant įmonės individualų sąskaitų planą, pajamas prasminga apskaityti ne vienoje sąskaitoje, kad jas būtų galima palyginti su jas uždirbant patirtomis sąnaudomis. Mūsų nuomone, individualiame sąskaitų plane reikėtų išskirti bent po tris sąskaitas pajamoms apskaityti. Pavyzdinis pajamų klasifikavimas yra pateikiamas 3 – amje VAS. Pagal jį įmonės pajamos yra skirstomos į:



Šaltinis. Sudaryta autorės pagal VAS.

1pav. Pajamų klasifikavimas pagal VAS

Buhalterinės apskaitos darbuotojai pardavimus detalizuoja įvairiais pūjviais. Kiekviena įmonė savo apskaitos politikoje turėtų nusistatyti kokios pajamos yra priskiriamos pardavimo pajamoms, kokios kitos veiklos pajamoms ir pan.

Finansinėje apskaitoje pajamoms registruoti sąskaitų plane yra skirta 5 -oji suminė sąskaita "Pajamos".

Įmonės įprastinės veiklos pajamos - tai pajamos, kurioms uždirbti įmonė ir buvo įsteigta. Joms kaupiti yra skirta 50 - oji sąskaita "Pardavimo pajamos" ir 52 - oji sąskaita "Kitos veiklos pajamos". Normaliomis rinkos sąlygomis įmonės iš įprastinės veiklos uždirba reikšmingiausias pajamų sumas. Įprastinės įmonės veiklos pajamos dar yra skirstomos į tipinės veiklos pajamas ir netipinės veiklos pajamas. Šis skirstymas yra reikšmingas sudarant pelno (nuostolių) ataskaitą pagal pavyzdinę formą.

Dažniausiai pardavimo pajamos yra skirstomos į prekių pardavimo pajamas, produkcijos pardavimo pajamas ir paslaugų teikimo pajamas. Reikėtų pabrėžti, kad 10 VAS neakcentuoja, kokiai įmonės veiklai reikia priskirti pajamas už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas. Tik 18 TAS yra nurodyta, kad tokios pajamos gali būti priskiriamos pajamoms iš pagrindinės veiklos ar kitos veiklos. Prie kitos veiklos pajamų gali būti priskiriamos ilgalaikio turto pardavimo pajamos ir kitos pajamos, kurios nėra susijusios su įmonės tipine veikla.

Įmonės, kurios nėra įsteigtos finansinių - investicinių paslaugų teikimui, visas gautas pajamas iš finansinės - investicinės veiklos priskiria finansinės - investicinės veiklos pajamoms. Šioms pajamoms kaupiti yra skirta 53 -oji sąskaita "Finansinės - investicinės veiklos pajamos". Finansinės - investicinės veiklos pajamas gali sudaryti (VAS, 2003):

- Dividendų pajamos;
- Baudų ir delspinigių pajamos;
- Investicijų perleidimo pelnas;
- Palūkanų pajamos;
- Teigiama valiutų kurso pasikeitimo įtaka;
- Investicijų perkainojimo pajamos;
- Kitos finansinės - investicinės veiklos pajamos.

Įmonių palūkanų pajamos susidaro tuomet kai:

- Turtas parduodamas su atidėjimu. Jei palūkanos nėra atskirai išskirtos, gautinos sumos diskontuojamos ir palūkanos bei pardavimo pajamos registruojamos atskirai;
- Už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas apmokama vekseliais;
- Suteikiamos paskolos;
- Įsigyjamos obligacijos.

Kituose šaltiniuose prie finansinės – investicinės veiklos dar yra priskiriam:

- Iš valstybės gautos (gautinos) pajamos;
- Gautos (gautinos) palūkanos už banke laikomus pinigus;
- Palūkanos iš terminuotų indėlių;
- Palūkanos už investicijas kitose įmonėse.

Taigi tikslus pajamų skirstymas pagal veiklas turi būti aptartas kiekvienos įmonės apskaitos politikoje.

1.3. Pajamų pripažinimas

Apskaitant pajamas, visų pirma reikia nustatyti, kada jos turi būti pripažįstamos. Lietuvoje pajamos gali būti pripažįstamos dviem būdais:

1. pagal pinigų apskaitos principą;
2. pagal kaupimo principą.

Dažniausiai įmonės pajamos apskaitoje pripažįsta ir registruoja vadovaujantis duomenų kaupimo principu. Tai reiškia, kad apskaitoje pajamos registruojamos tada kai uždirbamos, t.y. kai parduota produkcija ar suteiktos paslaugos, neatsižvelgiant į pinigų gavimą(LR PMI, 2002). Tačiau turi būti įvykdytos kelios sąlygos:

1. Pirkėjui yra perduoda didžioji rizikos dalis ir prekių teikiama nuosavybės nauda, ir įmonė daugiau nedalyvauja nuosavybės valdyje bei nekontroliuoja parduotų prekių;
2. Pajamų suma gali būti patikimai įvertinta;
3. Yra tikimybė, kad įmonė gaus ekonominės naudos dėl sandorio įvykdymo;
4. Su sandoriu susijusios išlaidos gali būti patikimai įvertintos.

Jeigu gautinos sumos neatitinka pajamų pripažinimo kriterijų, t.y. iškyla didelė prekių ar paslaugų gražinimo tikimybė, atsiranda pagrįstos abejonės, kad už prekes ar paslaugas bus sumokėta, tai jos registruojamos gautinų sumų sąskaitose ir į pajamas perkeliama tik tuo metu, kai abejonės išnyksta.

Kai yra pirminiai dokumentai (sąskaitos faktūros, PVM sąskaitos faktūros, kasos pajamų orderiai ir pan.), kuriuose atsispindi uždirbtos pajamos, tai šių pajamų sumą nustatyti yra nesunku. Sudėtingiau yra registruoti duomenis, kai įmonės sudaro įvairias ilgalaikes sutartis, kuriomis remiantis turi būti nustatomos ataskaitinio laikotarpio pajamos. Taip nutinka tuomet, kai pajamos yra kaupiamos ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį (nuoma, draudimas ir pan.) ir šių pajamų uždirbimas ne visuomet sutampa su apmokėjimu.

Pardavimo pajamos yra pripažįstamos tuomet, kai perduodama su tuo susijusi rizika. Rizika nėra perduodama laipsniškai, o nustatytu momentu ar esant sąlygoms. Kai prekių pajamų uždirbimas sutampa su pinigų mokėjimu, pajamos registruojamos taip:

D 27 Pinigai

K 50 Pardavimo pajamos

Jei prekės yra perduodamos be papildomo instaliavimo ir patikrinimo, o pinigai bus mokami vėliau, tai pajamos registruojamos taip:

D 24 Pirkėjų įsiskolinimas

K 50 Pardavimo pajamos

Prekių pirkimo-pardavimo sutartyje gali būti numatytos papildomos sąlygos, kurias pardavėjas privalo įvykdyti. Jei pagal sutartį perduodamoms prekėms yra reikalingas papildomas instaliavimas ar montavimas, pardavimo pajamos pripažįstamos tuomet, kai šie darbai yra baigti. Šių darbų užbaigimas yra įtvirtinamas tam tikru dokumentu (prekių ar paslaugų priėmimo-perdavimo aktu), kurį patvirtina pirkėjas.

Dažnai pirkimo-pardavimo sutartyse yra numatoma, kad pardavėjas ne tik parduoda prekę, bet ir įsipareigoja tam tikrą laiką atlikti tų prekių garantinę priežiūrą. Jei įmonė garantinio aptarnavimo išlaidas traktuoja kaip neuždirbtas pajamas, tai taikant šį būdą laikoma, kad prekės pardavimo kainą sudaro prekės kaina ir prekės garantinio aptarnavimo paslaugų kaina. Kadangi pirkėjas pirksdamas prekes ar paslaugas sumoka visą kainą, t.y. ir už prekę ir už garantinio aptarnavimo paslaugas, tai laikoma, kad gautos garantinio aptarnavimo pajamos pardavimo metu dar nėra uždirbtos. Jos bus pripažintos pajamomis tik pasibaigus pirkimo-pardavimo sutartyje nurodytam garantinio aptarnavimo laikui. Todėl, taikant šį būdą pardavus prekę su garantiniu atidėjimu, apskaitoje yra sudaromas specialus atidėjimas. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 27 Pinigai

D 24 Gautinos sumos

K 50 Pardavimo pajamos

Garantinio aptarnavimo atidėjimas sudaromas, apskaitoje registruojant tokį įrašą:

D 509 Nuolaidos, grąžinimai, neuždirbtos pajamos

K 447 Atidėjimai

Jei už prekes yra mokamas avansas, tai pajamos registruojamos tuomet, kai iš tikrųjų visa rizika ir nuosavybė yra perduodama pirkėjui. Tai būsimųjų laikotarpių pajamos. Kitaip tariant, tai pajamos, kurios bus uždirbtos ateityje. Tai ne apskaitinio laikotarpio, o būsimųjų laikotarpių pajamos. Apskaitoje šios pajamos yra registruojamos kaip įsipareigojimai. Šiems įsipareigojimams apskaityti yra naudojama 4 - klasės sąskaita "Gauti išankstiniai apmokėjimai". Apmokėjus įrašas

daromas visai pinigų sumai debetuojuant pinigų sąskaitą ir kredituojant gautų išankstinių apmokėjimų sąskaitą. Apskaitoje yra daromi tokie įrašai:

Registruojama avansu gautų pinigų suma:

D 27 Pinigai

K 444 Gauti išankstiniai mokėjimai

Kai perduodamos prekės:

D 444 Gauti išankstiniai mokėjimai

K 50 Pardavimo pajamos

Pajamos už parduotą produkciją pripažįstamos jos pardavimo dieną. Tačiau produkcijos išsiuntimo ir pajamų uždirbimo momentai ne visuomet gali sutapti. Tuo atveju, kai pirkėjo prašymu produkcijos išsiuntimas yra uždelsiamas, įmonės savo pajamas gali pripažinti dar iki produkcijos išsiuntimo, tačiau turi būti įvykdytos tokios sąlygos:

1. Produkcija turi būti visiškai pagaminta;
2. Neturi būti patiriamos didelės papildomos sąnaudos, susijusios su tos produkcijos pardavimu.

Pajamos už suteiktas paslaugas ar atliktus darbus pripažįstamos tuomet, kai pirkėjas pripažįsta, kad sutartimi numatyti darbai ar jų dalis yra atlikti. Paslaugų pajamų pripažinimą dažnai apsunkina jų savybė, kad jos turi nuolatinį ar ilgalaikį pobūdį. Pajamų pripažinimas, atsižvelgiant į sandorio įvykdymo lygį, dažnai yra vadinamas procentinio įvertinimo būdu. Pagal šį būdą pajamos pripažįstamos ataskaitiniais laikotarpiais, per kuriuos yra teikiamos paslaugos. Pajamų pripažinimas šiuo pagrindu duoda naudingos informacijos apie paslaugos teikimo apimtį ir atlikimą per laikotarpį. Paprastai įmonė gali atlikti patikimus įvertinimus tada, kai su kita sutarties šalimi sutaria dėl:

- Kiekvienos sandoryje dalyvaujančios šalies teisių, susijusių su jų teikiama ir gaunama paslauga;
- Dalinių išankstinių mokėjimų;
- Dėl galutinio atsiskaitymo būdo ir sąlygų.

Sandorio įvykdymo lygis gali būti nustatomas remiantis keletu būdu:

- Atliktų darbų apimčių patikrinimas;
- Iki nustatytos datos atliktų paslaugų baigtumo lygio įvertinimas;
- Iki nustatytos datos patirtų išlaidų ir visų bendrųjų sandorio išlaidų santykis. Į šias išlaidas įtraukiamos tik tos išlaidos, kurios atspindi iki tos datos suteiktas paslaugas.

Geriausia, kai įmonė taiko tokį būdą, kuris leidžia patikimai įvertinti paslaugų apimtį ir kainas.

Jeigu suteiktų paslaugų apimties per ataskaitinį laikotarpį nustatyti negalima, tuomet pajamos pripažįstamos tiesiogiai proporcingu būdu per ataskaitinį laikotarpį. Pajamos pripažįstamos tik tuomet, kai tikimasi, kad suteiktos paslaugos duos ekonominės naudos.

Statybų ir kitų ilgalaikių sutarčių pajamų pripažinimo kriterijus reglamentuoja 25 -as VAS "Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys". Prieš vertinant pajamų sumą turi būti nustatyta, kokio pobūdžio yra statybos sutartis: fiksuotų kainų ar "išlaidos plus". Kai baigiamasis statybos rezultatas gali būti patikimai įvertintas, kiekvienos statybų sutarties pajamos apskaitoje pripažįstamos atsižvelgiant į sutarties darbų įvykdymo lygį kiekvieną ataskaitinį laikotarpį. Kai yra sudaroma fiksuotų kainų sutartis, baigiamasis statybos sutarties darbų įvykdymo lygis patikimai gali būti įvertinamas jeigu:

- Tikėtina, kad įmonė gaus ekonominės naudos, susijusios su sutartimi;
- Bendroji sutarties suma gali būti patikimai įvertinta;
- Sutarties išlaidos iki sutarties pabaigos ir sutarties darbų įvykdymo lygis balanso datą gali būti patikimai įvertinti;
- Sutarčiai priskirtinos išlaidos gali būti tiksliai nustatytos ar patikimai įvertintos, kad būtų galima palyginti susidariusias faktines sutarties išlaidas su ankstesniais įvertinimais.

Kai sudaroma "išlaidos plus" sutartis, baigiamasis statybos sutarties darbų įvykdymo lygis gali būti patikimai įvertintas jeigu:

- Tikėtina, kad įmonė gaus ekonominės naudos, susijusios su sutartimi;
- Sutarčiai priskirtinos sutarties išlaidos, atsižvelgiant į tai, ar jas numatyta padengti, ar ne, gali būti aiškiai nustatytos ir patikimai įvertintos.

Pagal sutarties darbų įvykdymo lygio įvertinimo metodą sutarties pajamos pripažįstamos pajamomis tų ataskaitinių laikotarpių, kuriais buvo atliekami darbai.

Parduodant prekes pagal konsignacinę sutartį, konsignantas pristato prekes konsignatoriui, kuris įsipareigoja jomis prekiauti, iš anksto nesumokėjęs už šias prekes. Kai konsignatorius parduoda prekes, už jas gauti pinigai yra gražinami konsignantui. O konsignatoriui už tarpininkavimo paslaugą yra mokami sutartyje numatyti komisiniai. Įmonė pajamas pripažįsta tik tuomet, kai gauna iš konsignatoriaus pardavimo faktą patvirtinančius dokumentus. Taip yra todėl, kad pardavus prekes pagal konsignacinę sutartį yra patenkinama tik viena pajamų pripažinimui būtina sąlyga, kad prekės būna baigtos gaminti. O likusios sąlygos, kaip nuosavybės perėjimas ir maža tikimybė, kad prekės bus gražintos ar reikės patirti papildomų sąnaudų, susijusių su pardavimu patenkinama tik tarpininkui atsiuntus pranešimą apie prekių pardavimą. Todėl remiantis šiuo dokumentu pajamos ir pripažįstamos.

Pardavus prekes išsimokėtinai, kai dalinės įmokos mokamos per ilgą laiką visuomet yra didelė tikimybė, kad pirkėjų įsiskolinimas nebus padengtas. Tačiau pardavimo pajamos, išskyrus pirkėjo mokamas palūkanas, pripažįstamos pajamomis prekių pardavimo dieną.

Kaip žinome prekės gali būti parduodamo ne tik už pinigus, bet ir mainomos į kitas prekes, kurios yra reikalingos pardavėjui, ar į paslaugas. Prekių mainų atveju turi būti sudaryta sutartis, kurioje nurodoma kokiomis prekėmis sandorio šalys numato keistis, tiksliai apibūdintas šių prekių kiekis ir kokybė, aptarta bendroji sandorio vertė bei kitos pirkimo-pardavimo sutartims būtinos sąlygos. Šiuo atveju uždirbtos pajamos nustatomos remiantis pasirašyta sutartimi, kuria abi sandorio pusės nustato mainomų prekių kainą.

Kaip jau minėta anksčiau, įmonėms yra svarbu didinti savo pardavimų apimtį. Tačiau plėtojantis šiuolaikiniam verslui atsiranda veiksniai, kurie mažina įmonės pardavimų apimtį:

- Pardavimo diskontai;
- Pardavimo nuolaidos
- Parduotų prekių gražinimas ir nukainojimas

Skolų diskontavimas Lietuvoje dar nėra įprastas reiškinys. Diskontu yra vadinama suma, kuria mažinama ateityje gautina ar mokėtina suma. Diskonto sąlygos yra aptariamoms pirkimo-pardavimo sutartyse. Diskontų apskaita gali būti tvarkoma bruto būdu arba neto būdu. Taikant bruto būdą pardavimo diskontų apskaita tvarkoma 5-os klasės subsąskaitoje 5090 "Pardavimo diskontai (-)". O taikant neto būdą, pardavimų diskontų subsąskaita nenaudojama, t.y. pajamos registruojamos iš karto atėmus diskonto sumą.

Kita populiari pirkimus skatinanti priemonė yra prekybos nuolaidos. Finansinės apskaitos požiūriu labai svarbu, kada šios nuolaidos yra suteikiamos: prekių ar paslaugų pardavimo momentu ar po prekių pardavimo, kadangi skiriasi tokių nuolaidų registravimas apskaitoje. Jei prekybos nuolaidos yra suteikiamos pardavimo momentu, tai jos finansinės apskaitose sąskaitose neregistruojamos. Pajamos pripažįstamos iš karto atėmus šių nuolaidų dydį. Tačiau jeigu prekybos nuolaidos yra suteikiamos po prekių ar paslaugų pardavimo, tai šioms nuolaidoms registruoti yra skirta 509 subsąskaita "Nuolaidos ir gražinimai (-)".

Parduotų prekių gražinimo ir nukainojimo klausimai dažniausiai yra iš anksto aptariamai pirkimo-pardavimo sutartyse. Šiems gražinimams registruoti įmonės gali skirti atskirą subsąskaitą 5091 "Parduotų prekių gražinimas ir nukainojimas (-)".

Finansinės - investicinės veiklos pajamos pripažįstamos tada, kada yra uždirbamos neatsižvelgiant į pinigų gavimo momentą. Reikėtų pabrėžti, kad pajamos gaunamos, kai kiti naudojami įmonės turtu, už kurį mokamos palūkanos, autoriniai atlyginimai ir dividendai, ir pripažįstamos, jeigu:

- Yra tikimybė, kad įmonė gaus ekonominės naudos, susijusios su sandoriu;

- Pajamų suma gali būti patikimai įvertinta.

Jei yra patenkinamos šios sąlygos tai pajamos pripažįstamos taip:

- Palūkanų pajamos pripažįstamos proporcingai laikui, per kurį tikimasi gauti realų pelną iš turto naudojimo;
- autoriniai atlyginimai pripažįstami laikantis kaupimo principo pagal atitinkamos sutarties sąlygas;
- dividendai turi būti pripažįstami tuomet, kai atsiranda akcininko teisė gauti pinigus.

2. IŠLAIDŲ, SAŃAUDŲ SAMPRATA, KLASIFIKAVIMAS IR PRIPAŽINIMAS

2.1. Išlaidų, sąnaudų samprata.

Išlaidoms apibūdinti vartojami įvairūs terminai, argumentai, pavyzdžiai. Dažnai yra teigiama, kad išlaidos yra tai, kas mažina įmonės pelną arba didina nuostolį. Literatūroje pateikiami įvairūs išlaidų apibrėžimai.

Vieni autoriai išlaidas apibūdina siauresne prasme, kiti - platesne. Nevienodus išlaidų apibrėžimus pateikia vadybos, buhalterinės apskaitos, statistikos ir finansinės analizės specialistai. Šiuolaikinių ekonomikos terminų enciklopedijos žodyne išlaidos yra apibūdinamos kaip piniginės lėšos, išleidžiamos perkant prekes ar paslaugas, mokant mokesčius. Mūsų nuomone, tai labai abstraktus išlaidų apibūdinimas. Šiek tiek platesnis išlaidų apibūdinimas yra pateikiamas Aiškinamajame įmonės vadybos terminų žodyne: "išlaidos - įmonės, turinčios juridinio ar fizinio asmens teises, tam tikro ataskaitinio laikotarpio piniginės išlaidos, turto bei paslaugų sunaudojimas, skolų atsiradimas, susiję su jos ūkine veikla; gyventojų išleistos pinigų sumos, susijusios su jų metinių apmokestinamųjų pajamų gavimu ir numatytos įvertinti pajamų apmokestinimo įstatyme". Vakarų autorių buhalterinės apskaitos darbuose dažniausiai yra cituojamas R. Antohony ir J. Reese pateiktas apibrėžimas: "išlaidos yra piniginė išraiška išteklių, sunaudotų kuriam nors tikslui pasiekti." (Mackevičius, 2003). Šiame apibrėžime akcentuojami tokie dalykai:

1. Išlaidas lemia išteklių sunaudojimas gaminant produkciją arba teikiant paslaugas. Patirtos išlaidos parodo, kiek ir kokių išteklių buvo sunaudota.
2. Išlaidos parodomas pinigine išraiška, kad būtų galima susumuoti skirtingos rūšies išteklius.
3. Išlaidos yra patiriamos konkrečioms tikslams pasiekti.

Ch. Horngren ir G. Foster pateikia panašų išlaidų apibrėžimą. Jie teigia, kad išlaidos - tai sunaudoti ištekliai arba pinigai, kuriuos reikia sumokėti už prekes ar paslaugas. A. Jaruga teigia, kad buhalterinės apskaitos požiūriu išlaidas galima apibrėžti kaip kompleksą išteklių, sunaudotų gamybos procese ir perdirbtų į naudingus produktus bei paslaugas. Pagal A. Jarugą šiuos išteklius sudaro materialiniai, darbo ir finansiniai ištekliai. (Mackevičius, 2003). F. Ripol-Saragosi ir R. Morgunov teigia, kad išlaidos yra neatskiriama gamybos dalis ir kad pats terminas "išlaidos" turi įvairiausių reikšmių priklausomai nuo esamos situacijos. t.y. nuo to koks yra gamybos tipas, kokie keliami uždaviniai planavimui ir kontrolei, parenkamos atitinkamos išlaidų klasifikacijos, jų apskaita ir parodymas finansinėje atskaitomybėje. A. Ivanauskienė pateikia dar kitokią išlaidų apibrėžimą. Ji teigia, kad išlaidos - tai išleisti pinigai (ar kitokios vertybės) už kurias mainais

gaunamas koks nors kitas materialusis ar nematerialusis turtas, ataskaitiniu laikotarpiu neuždirbant pajamų.

Literatūroje galima rasti ne tik bendro, bet ir filosofinio pobūdžio išlaidų apibūdinimų. Pagal D. Myddleton išlaidos yra tai, ką mes turime atiduoti, kad gautume pageidaujama. Filosofinio pobūdžio apibrėžimą pateikia ir J.Sokolov., kuris teigia, kad išlaidos yra tai, kas sumažina mūsų turtą arba padidina įsipareigojimus.

Išlaidų termino tikroji reikšmė priklauso nuo to, kokiame kontekste jis vartojamas. Išlaidas taip pat galima apibūdinti kaip įmonės veiklos efektyvumo matą. Išlaidų duomenys yra naudojami įmonių ir jų padalinių veiklos rezultatų aiškinimui, organizacinių techninių priemonių, plėtojant ir tobulinant gamybą, ekonominiam efektyvumui nustatyti, taip pat planuojant ir analizuojant įmonių ūkinę veiklą. Reikia nepamiršti, kad išlaidos yra vienas iš svarbiausių rodiklių, kuris vertinamas priimant valdymo sprendimus.

Sąnaudų kaip ir išlaidų apibūdinimų yra gana daug. Sociologijos žodyne sąnaudos yra apibūdinamos kaip bet koks dalykas, kurį verslo įmonė sunaudoja prekėms gaminti arba paslaugoms teikti. Šiuolaikinių ekonomikos terminų enciklopediniame žodyne sąnaudos apibrėžiamos kaip gamybos procese naudojami išteklių (darbo jėga, medžiagos, žaliavos, įrengimai, kapitalas ir kt.). LR buhalterinės apskaitos įstatyme sąnaudos yra apibrėžiamos kaip ūkio subjekto ekonominės naudos sumažėjimas dėl turto sunaudojimo, turto pardavimo, turto netekimo, turto vertės sumažėjimo bei įsipareigojimų prisiėmimo per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to sumažėja nuosavas kapitalas, išskyrus tiesioginį jo mažinimą. E. Bagdonas, E. Kazlauskienė sąnaudas apibrėžia kaip išlaidų dalį skirtą pajamoms uždirbti. LR Vyriausybės 1993 m. spalio 27 d. nutarime Nr.804 sąnaudos yra apibūdinamos kaip įmonės turto (įsigytų paslaugų) sunaudojimas ar jo išsekimas arba įmonės skolų bei įsipareigojimų padidėjimas, kuris sąlygoja įmonės nuosavybės sumažėjimą, nesusijusį su turto paskirstymu įmonės savininkams.

2.2. Išlaidų klasifikavimas

Išlaidų klasifikavimas turi svarbią reikšmę atliekant išlaidų analizę. Tinkamas išlaidų klasifikavimas padeda geriau ir objektyviau surinkti informaciją apie išlaidas įvairiais aspektais ir įvairiuose valdymo lygiuose. Gerai parengta išlaidų klasifikavimo sistema padeda įmonės vadovams priimti teisingus sprendimus ir siekti numatytų tikslų. Analitikui išlaidų klasifikavimas padeda geriau įvertinti tam tikras išlaidas, pagrįsti jų susidarymą ir numatyti jų mažinimo būdus. Taigi apibendrinant, būtų galima teigti, kad dažniausiai išlaidos klasifikuojamos šiais tikslais:

- Valymo sprendimams priimti.
- Įmonių veiklos analizei atlikti.

- Produkcijos savikainai kalkuluoti.
- Kontrolei, reguliavimui ir prognozavimui

Reikėtų pabrėžti, kad netinkamas išlaidų klasifikavimas gali turėti įtakos ir galutiniam įmonės finansiniam rezultatui.

Literatūroje pateikiam daug išlaidų klasifikavimo būdų, nurodomi įvairūs klasifikavimo požymiai ir principai.

2 lentelė

Išlaidų klasifikavimas

Išlaidų klasifikavimo požymiai	Išlaidų rūšys
1. pagal išlaidų rūšis.	Tiesioginės medžiagų išlaidos Tiesioginės darbo išlaidos Pridėtinės išlaidos
2. pagal ryšį su gamybos technologiniu procesu.	Pagrindinės išlaidos Pridėtinės išlaidos
3. pagal įskaitymą į produkcijos ar kito objekto savikainą.	Tiesioginės išlaidos Netiesioginės išlaidos
4. pagal vaidmenį gamybos procese.	Gamybinės išlaidos Negamybinės išlaidos
5. pagal santykį su gamybos apimtimi.	Pastovios išlaidos Kintamos išlaidos Mišrios išlaidos
6. pagal planavimo pobūdį.	Planuojamos išlaidos Neplanuojamos išlaidos
7. pagal periodiškumą.	Ataskaitinio laikotarpio išlaidos Būsimų laikotarpių išlaidos
8. pagal sudėtį.	Elementinės išlaidos Kompleksinės išlaidos
9. pagal padalinius.	Gamybos padalinių išlaidos Aptarnaujančiųjų išlaidos Administracijos išlaidos
10. pagal baigtumo laipsnį gamybos procese.	Nebaigtos gamybos išlaidos Pagamintos produkcijos išlaidos
11. pagal tikslų siekimo trukmę.	Ilgalaikės išlaidos Trumpalaikės išlaidos
12. pagal įmonės veiklos sritis.	Pagrindinės gamybos išlaidos

13. pagal technologinį procesą.	Pagalbinės gamybos išlaidos Rinkodaros, valdymo išlaidos Technologinės išlaidos Netechnologinės išlaidos
14. pagal išlaidų išvengimo galimybę.	Išvengiamos išlaidos Neišvengiamos išlaidos
15. pagal išlaidų kontroliavimo galimybę.	Kontroliuojamos išlaidos Nekontroliuojamos išlaidos
16. pagal naudingumą.	Naudingos išlaidos Nenaudingos išlaidos
17. pagal susidarymo centrus.	Išlaidų Pajamų Pelno investicijų
18. pagal apimtį.	Bendrosios Vieneto
19. pagal panaudojimo racionalumą.	Produktyvios išlaidos Neproduktyvios išlaidos
20. pagal panaudotų vertybių rūšis.	Materialinės išlaidos Darbo išlaidos
21. pagal reglamentavimo pobūdį.	Biudžetinės išlaidos Planinės išlaidos Faktinės išlaidos
22. pagal išlaidų priskyrimą pelno požiūriu.	Produkto išlaidos Laikotarpio išlaidos
23. pagal pasirinkimo galimybes.	Prarastos išlaidos Negrįžtamos išlaidos
24. pagal sprendimų įtaką.	Priklausomos išlaidos Nepriklausomos išlaidos

Šaltinis : sudaryta autorės pagal Mackevičius J. (1998). Finansinė analizė. p. 362-363. Martinkus B. (2002) Įmonės ekonomika. p.240-250.

Kaip matyti iš 2 lentelės, išlaidos gali būti klasifikuojamos pagal daugelį požymių, tačiau reikia pabrėžti, kad ne visi jie turi vienodą reikšmę ir ne visi gali būti naudojami vienoje ar kitoje įmonėje. Kai kuriuos išlaidų klasifikavimo požymius įmonės turėtų nurodyti savo apskaitos politikoje. Ypač svarbu yra aptarti išlaidų klasifikavimą sudėtį ir įskaitymą į savikainą.

Tačiau C.Drury nuomone reikia ieškoti naujų klasifikavimo požymių, kadangi šiuo metu nėra nė vienos geros išlaidų klasifikavimo schemas. Jis siūlo išlaidų klasifikavimo metodus taikyti priklausomai nuo išlaidų objekto. C.Drury pateikia tokius išlaidų klasifikavimo metodus:

3 lentelė

Išlaidų klasifikavimo metodai pagal C.Drury

Išlaidų objektai	Išlaidų klasifikavimo būdai
Atsargų įvertinimo išlaidos	Laikotarpio ir produkto išlaidos Darbo ir proceso išlaidos Gamybos išlaidų elementai
Sprendimų priėmimo išlaidos	Išlaidų elgesys Priklausomos ir nepriklausomos išlaidos Išvengiamos ir neišvengiamos išlaidos Paprastosios išlaidos Alternatyvinės išlaidos Ribinės ir plėtotės išlaidos
Kontrolės išlaidos	Kontroliuojamos ir nekontroliuojamos išlaidos Išlaidų elgesys

Šaltinis. C.Drury. Management and Cost Accounting (1994)

Autoriaus nuomone, labai svarbu tiksliai nustatyti produkto ir laikotarpio išlaidas, kadangi gamybos įmonėse visos gamybos išlaidos yra laikomos produkto išlaidomis, o ne gamybos - laikotarpio išlaidomis. C.Drury produkto išlaidas papildomai siūlo suskirstyti į: tiesioginių medžiagų, tiesioginio darbo ir pridėtinės išlaidas.

Daugelis įmonių išlaidas skirsto pagal jų elgesį arba priklausomybę nuo veiklos apimties, t.y. į pastovias ir kintamas. Ši klasifikacija yra svarbi nustatant išlaidų, veiklos apimties ir pelno santykį. Vis daugiau dėmesio yra skiriama pastovioms išlaidoms, kurias pradėta klasifikuoti į tam tikras grupes:

- ilgalaikės pastovios išlaidos (pastatų nusidėvėjimas ir pan.);
- einamosios pastovios išlaidos, kurios neišvengiamos įmonės veiklai (draudimo išlaidos);
- užprogramuotos pastoviosios išlaidos (reklama, tyrimų ir plėtros darbai).

Išlaidos dar gali būti klasifikuojamos pagal gamybos valdymo funkcijas:

- gamybos išlaidos, kurios tiesiogiai nulemia gamybos procesą;
- realizavimo išlaidos;
- administracinės išlaidos, susijusios su įmonės valdymo personalo išlaikymu.

Norėtūsi pažymėti, kad Vakarų šalyse pradėtos taikyti naujos gamybos išlaidų klasifikacijos. Pavyzdžiui, norint kontroliuoti gamybos padalinių veiklą gamybos išlaidos klasifikuojamos pagal jų atsiradimo vietą, t.y. pagal vadinamuosius išlaidų centrus. Gamybos išlaidų centrai gali būti organizuojami pagal du pagrindinius požymius:

- Technologinį - kai esant konvejerinei gamybai, įvairūs įrenginiai atliekantys specializuotas operacijas, sujungiami į technologinį procesą;

- Funkcinį - sujungiant vieno tipo stakles arba operacijas.

Išlaidų klasifikavimas pagal išlaidų centrus yra tiesiogiai susijęs su jų skirstymu į kontroliuojamas ir nekontroliuojamas. Tačiau praktiškai kai kurios išlaidos yra nekontroliuojamos tam tikro vieno atsakomybės centro, bet gali būti kontroliuojamos kito, dažniausiai aukštesnio lygio centro. Pavyzdžiui, įmonės mokesčių į valstybės biudžetą nekontroliuoja gamybos vadovas, bet kontroliuoja įmonės vadovas.

Dažnai priimant sprendimus išlaidas yra įprasta skirstyti pagal tai, ar turi kokį nors ryšį su sprendimu. Pagal šį požymį išlaidos yra skirstomos į priklausomas ir nepriklausomas. Priklausomos išlaidos yra būsimos išlaidos, kurias pakeis priimami sprendimai, o nepriklausomos, tai tokios išlaidos, kurioms priimami sprendimai neturi įtakos.

Kaip žinome išlaidos atsiranda ne tik gaminant bei parduodant prekes, bet ir ne veikloje. Todėl A. Foucher siūlo išlaidas skirstyti į:

- Tikrąsias išlaidas, kurių atsiradimą lemia ūkiniai gamybiniai veiksniai, ir
- Pseudoišlaidas, kurios yra neūkiškumo, neveiklumo arba netinkamo veiklumo rezultatas (produkcijos praradimas dėl gedimo, nenaudingų atsargų pirkimas ir pan.)

Toks išlaidų klasifikavimas autorių nuomone padėtų geriau atskleisti neūkiškumo atvejus ir nustatyti kaltininkus.

A. Atkinson ir R. Kaplan išlaidas siūlo skirstyti į tris grupes:

- Materialinės ir joms prilygintos išlaidos;
- Darbo jėgos išlaidos;
- Pridėtinės išlaidos.

Tokia išlaidų klasifikacija autorių nuomone palengvintų jų analizę. Tie patys autoriai teigia, kad išlaidas dar būtų galima skirstyti į:

- Pradines išlaidas, kurios apima įmonės veikloje atsiradusias išlaidas;
- Gamybos ir eksploatavimo išlaidas, kurios yra susijusios su gamyba ir eksploatacija;
- Gyvavimo ciklo išlaidas, kurios apima visas išlaidas: ir grįžtamas, ir negrįžtamas.

Vokietijoje naudojamoje apskaitoje išlaidos yra klasifikuojamos į neutralias ir papildomas. Neutraliomis išlaidomis yra vadinama sunaudoto turto dalis, kuri neturi nieko bendra su gamybos

procesu arba jam negali būti priskirta. Kita vertus, kartais gamybos savikainai priskiriama tai, kas nebūdinga sąnaudoms ir šios išlaidos vadinamos papildomomis. Vokietijoje taikomoje apskaitoje prie neutralių išlaidų priskiriamos trijų rūšių išlaidos:

- Nebūdingos gamybai išlaidos (parama, dovanojimas).
- Kitų laikotarpių išlaidos (praėjusių laikotarpių mokesčiai)
- Ypatingos išlaidos (nelaimingi atsitikimai, neapdraustų prekių sunaikinimas).

Taigi išlaidos gali būti klasifikuojamos pagal įvairius požymius. Dažniausiai tai priklauso nuo informacijos, kurios reikia vadovams, kad jie galėtų priimti tam tikrus sprendimus. Tačiau analitikas, klasifikuodamas ir analizuodamas įmonės išlaidas, turi vadovautis jų elastingumu. Išlaidų elastingumas - tai išlaidų reagavimas į juos veikiančius veiksnius. Jeigu išlaidos stipriai reaguoja į tam tikro veiksnio veikimą, tai jų elastingumas šiam veiksmiui yra didelis. Taigi pirmiausia analitikai didelį dėmesį ir turi skirti tiems veiksniams, kurie daro didelę įtaką išlaidoms.

Tačiau reikia pabrėžti, kad kiekvienoje įmonėje, priklausomai nuo jos veiklos ypatumų, išlaidų klasifikavimas turėtų būti individualus, t.y. jis turi padėti pasiekti ir įmonės, ir jos padalinių tikslus. Apskaitos ir vadybos specialistai turėtų žinoti kuo daugiau išlaidų klasifikavimo požymių ir prireikus panaudoti juos praktiškai.

Kaip minėta anksčiau, įmonių vadovai, atsižvelgdami į tai, kokios jiems reikia išlaidų informacijos, turi numatyti konkrečius klasifikavimo požymius. Svarbu, kad šių požymių išskyrimas būtų tikslingas, t.y. padėtų pasiekti tam tikrus tikslus.

2.3. Sąnaudų klasifikavimas

Norint išvengti klaidų, o tuo pačiu papildomų mokesčių ir baudų, apskaitos darbuotojams tikslinga atskirti išlaidas nuo sąnaudų. Tarp atitinkamo laikotarpio sąnaudų ir išlaidų galimi įvairūs ryšiai. Ne visos įmonės per ataskaitinį laikotarpį patirtos išlaidos gali būti laikomos sąnaudomis ir atvirkščiai, ne visos per ataskaitinį laikotarpį patirtos sąnaudos turi būti susijusios su ataskaitinio laikotarpio išlaidomis. Kai yra išlaidos, bet ne sąnaudos:

- pinigai gali būti išleisti ir atsargų įsigijimui, ir skolų grąžinimui. Tai nėra sąnaudos. Sąnaudomis jie iš tikrųjų taps tada, kada tos atsargos bus realizuotos ar bus nurašytos į veiklos sąnaudas bei ilgalaikio turto gamybai;
- paslaugų sunaudojimas, jei tos paslaugos nėra realizuojamos, o naudojamos gamybos procese, tai jos yra tikrai išlaidos. Sąnaudomis taps tada, kada jos yra tiesiogiai realizuojamos, arba tada, kada bus realizuota pagamintoji produkcija;
- skolų atsiradimas taip pat iš karto gali netapti sąnaudomis, jei skolos atsiranda: gaunant paskolą (kreditus), išmokėtinai gaunant prekes ir atsargas;

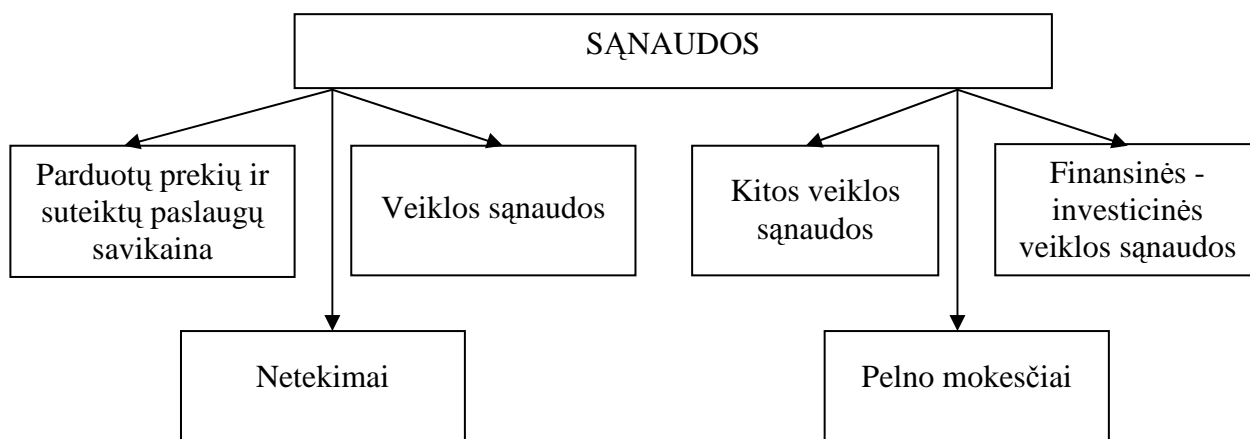
Įmonių veikloje yra atvejų, kai patiriamos sąnaudos, bet nebūna išlaidų tuo ataskaitiniu laikotarpiu. Pavyzdžiui, ilgalaikio turto nusidėvėjimas yra svarbi pridėtinių išlaidų dalis. Tačiau nusidėvėjimas nuo kitų sąnaudų sudėtinių dalių skiriasi dviem svarbiom savybėm:

1. nusidėvėjimo ar amortizacijos sumą per atitinkamą laikotarpį įmonė apskaičiuoja pati ir tartum valdo jo dydį. Tuo tarpu kitų išlaidų, kaip elektros ir panašių sąnaudų įmonė pakeisti negali.
2. kitos sąnaudos yra susijusios su mokėjimais, kurie atsispindi pinigų sraute. Tuo tarpu nusidėvėjimo sąnaudos nesukelia jokių piniginių srautų. Jų atsiradimą, dydį rodo tik buhalteriniai įrašai.

Tai yra labai įdomi šių sąnaudų savybė, kurios dažnai įmonės veiklos strategai nesupranta ir nemoka pasinaudoti priimant ūkinius sprendimus. O tai yra labai reikšminga ieškant investicijų finansavimo šaltinių.

Sąnaudų informacijai kaupti yra skirta 6 -oji suminė sąskaita "Sąnaudos"

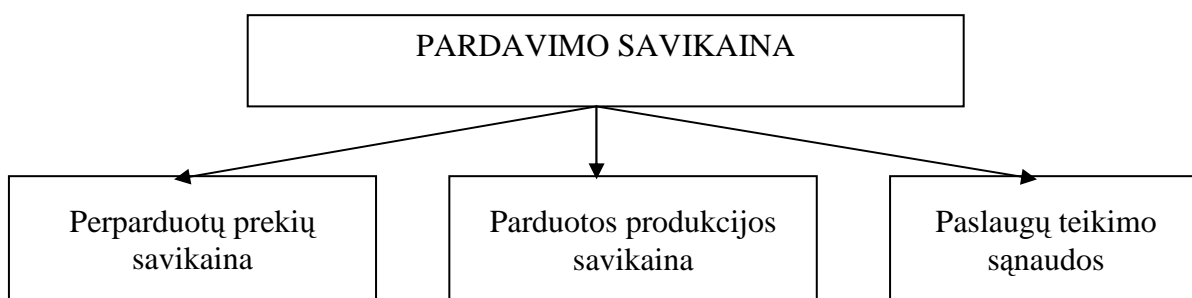
Pagal VAS sąnaudos yra klasifikuojamos į:



Šaltinis. Sudaryta autorės pagal VAS.

2 pav. Sąnaudų klasifikavimas pagal VAS

Pardavimo savikainą atskirose įmonių veiklos srityse dažniausiai sudaro :



Šaltinis. Sudaryta autorės pagal VAS.

3 pav. Pardavimo savikainos sudėtis

Parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikainai apskaityti yra skirta 600 - oji suminė sąskaita "Parduotų prekių ir paslaugų savikaina"

Į parduotų prekių, produkcijos savikainą įeina:

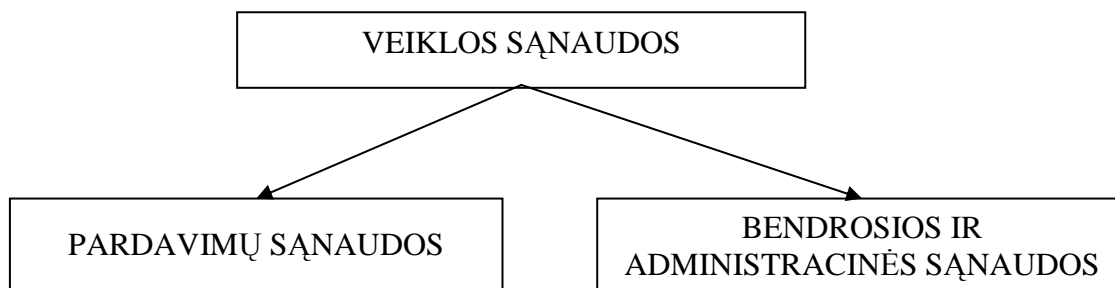
- Žaliavų, komplektavimo gaminių, detalių ir kitų atsargų sunaudojimas;
- Tiesioginės darbo išlaidos, susijusios su pačiu gamybos procesu;
- Kitos kintamos išlaidos arba tiesiogiai su gamyba susijusio išlaidos, tokios kaip pristatymo, įrengimų nusidėvėjimo.

Paslaugų teikimo sąnaudas gali sudaryti:

- Sunaudotos žaliavos, medžiagos, komplektavimo gaminiai bei kitas trumpalaikis turtas;
- Darbo užmokesčio sąnaudos;
- Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sąnaudos;
- Trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų sąnaudos.

Finansinėje apskaitoje veiklos sąnaudų sąvoka pažodinis vertimas amerikietiško termino "operating costs" ir nesuteikia reikiamo aiškumo. LR Pelnų mokesčio įstatymo 2 str. 25d. pateikta tokia veiklos samprata: " veikla - bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos".(LR PMĮ, 2002) Remiantis šia samprata, veiklos sąnaudoms yra priskiriamos visos įmonės komercinės, gamybinės sąnaudos. Tačiau 3 VAS veiklos sąnaudos yra apibūdintos siauresne prasme: "veiklos sąnaudos - tai išlaidos, susijusios su visa tipine įmonės veikla per ataskaitinį laikotarpį, nepriklausomai nuo pardavimų apimtys, išskyrus finansinę, investicinę ir kitą veiklą. Šios išlaidos negali būti siejamos su konkrečių ataskaitinio laikotarpio pajamų uždirbimu, taip pat su ekonominės naudos gavimu ateinančiais laikotarpiais, todėl pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada patiriamos". (VAS, 2003).

Veiklos sąnaudos yra skirstomos į:



Šaltinis. Sudaryta autorės pagal VAS.

4 pav. Veiklos sąnaudų sudėtis

Atskirose įmonėse veiklos sąnaudos gali būti skirstomos ne tik į pardavimų sąnaudas bei bendrąsias ir administracines sąnaudas. Apskaitoje gali būti išskiriamos atskiros veiklos sąnaudų grupės pagal įmonės apskaitos politiką ir informacijos grupavimo poreikį. Gali būti išskiriamos veiklos mokesčių sąnaudos, turto vertės sumažėjimo sąnaudos, atidėjimų sąnaudos ir pan.

Vieni autoriai pardavimų sąnaudas apibūdina kaip marketingo sąnaudas: surasti, pritraukti pirkėją, palaikyti su juo ryšius, pristatyti jam prekes. (Wilson, 1997). Pagal P. Wilson pardavimų sąnaudų pavyzdžiai yra:

- Skelbimai;
- Parodos;
- Reklama;
- Ryšiai su visuomene;
- Pobūviai;
- Brošiūrų bei katalogų spausdinimas;
- Parduotų prekių pristatymas klientams;
- Telefoniniai ryšiai;
- Su pardavimais susijusių komandiruočių dienpinigiai ir kitos išlaidos;
- Sąnaudos prekybos personalui (darbo užmokestis, automobiliai, komisiniai).

Pagal 11 VAS pardavimo sąnaudoms yra priskiriama:

- Prekybos patalpų nuomos ir eksploatavimo išlaidos;
- Pagamintų prekių sandėliavimo išlaidos;
- Prekybos darbuotojų darbo užmokestis ir socialinis draudimas;
- Komisiniai mokesčiai pardavėjams;
- Paslaugų bei prekių reklamos išlaidos;
- Kitos su ataskaitinio laikotarpio pardavimais susijusios sąnaudos.

Iškyla neaiškumas dėl prekių sandėlių nuomos ir eksploatavimo išlaidų priskyrimo veiklos sąnaudoms. Remiantis 9 VAS "Atsargos" nurodyta, kad įmonės atsargos yra įvertinamos įsigijimo savikaina, kurią nustatant be kitų išlaidų yra įtraukiamos ir atsargų sandėliavimo išlaidos. Jos kartu su gabenimo ir kitomis išlaidomis gali būti pripažintos sąnaudomis tą patį laikotarpį, kai patiriamos, jei sumos nereikšmingos. Vadinasi, šios rūšies išlaidos turėtų būti įtraukiamos į šios rūšies atsargų savikainą arba į parduotų prekių savikainą. Tačiau dažniausiai daugelyje prekybos įmonių prekių sandėliai ir prekybos patalpos yra bendruose pastatuose. Tokiais atvejais atriboti prekybos patalpų išlaikymo išlaidas ir prekių sandėliavimo išlaidas skirtingais jų priskyrimo tikslais apskaitos optimalumo požiūriu būtų netikslinga. Visas tokias išlaidas reikėtų įtraukti į pardavimo sąnaudas, analogiškai kaip pagamintų prekių sandėliavimo išlaidų atžvilgiu, kaip ir yra numatyta 11 VAS. Pagamintų prekių išlaidų nustatymas taip pat gali sukelti sunkumų. Taip susiklosto tais atvejais, kai

tuose pačiuose sandėliuose laikoma pardavimui ir gamybos reikmėms skirta produkcija. Tokiais atvejais pagamintos produkcijos sandėliavimo išlaidas būtų tikslinga priskirti gamybos išlaidoms.

Įmonės, priklausomai nuo jų veiklos pobūdžio, patiria įvairių reklamos išlaidų:

- Reklaminių katalogų, brošiūrų, lankstinukų, skrajučių gamybos išlaidos;
- Skelbimų, pranešimų, vaizdo klipų ir kitokio pobūdžio informacijos paskelbimo žiniasklaidoje išlaidos;
- Reklaminių iškabų ir stendų, interneto svetainių sukūrimo išlaidos;
- Dalyvavimo įvairiose parodose, mugėse išlaidos;
- Išlaidos pirkėjams dalinamoms dovanoms;
- Išlaidos nemokamai dalijamiems reklaminiams pavyzdžiams;
- Reklaminių akcijų, žaidimų, konkursų metu dalijamų prizų išlaidos ir pan.

Visų šių reklamos priemonių esmė yra ta pati. Jomis skatinama pirkti tik toje įmonėje ir tik tos įmonės produktus, t.y. padidinti įmonės parduodamų prekių ar teikiamų paslaugų paklausą. Todėl šios sąnaudos yra priskiriamos pardavimo sąnaudoms.

Kadangi tiek reprezentacinės, tiek reklamos išlaidos finansinėje apskaitoje pripažįstamos veiklos sąnaudomis, tai finansinėje apskaitoje šių išlaidų atskyrimas įmonei gali būti nesvarbus. Bet kuriuo atveju jos yra veiklos sąnaudos. Kiekviena įmonė turėtų pati pasirinkti, kokias konkrečias priemones naudos reklamai, o kokias reprezentacijai. Visa tai turėtų būti numatyta įmonės apskaitos politikoje.

Kaip minėta anksčiau, prie pardavimo sąnaudų galima priskirti įmonės darbuotojų komandiruočių išlaidas. Prie šių išlaidų yra priskiriama:

- Dienpinigiai;
- Gyvenamojo ploto nuomos išlaidos. Dažniausiai tai būna apgyvendinimo viešbutyje išlaidos;
- Kelionės ir transporto išlaidos. Prie šių išlaidų yra priskiriamos: visų rūšių transporto priemonių išlaidos, jeigu jos susijusios su komandiruotės tikslais, sunaudotų degalų išlaidos, jei į komandiruotę vykstama įmonės ar komandiruojamo asmens transporto priemone;
- Dokumentų, susijusių su išvykimu, tvarkymo išlaidos. Tai galėtų būti: kelionių draudimas, draudimas nuo nelaimingų atsitikimų, kelionės bagažo draudimas, vizų įforminimas;
- Mokėjimai už kelius;
- Transporto priemonės draudimas;
- Ryšių išlaidos, jei jos susijusios su komandiruote;
- Registravimosi renginyje mokestis ar bilietų į renginį pirkimo išlaidos;

- Valiutos kurso keitimo kredito įstaigoje išlaidos.

Prie kitų pardavimo sąnaudų priskirtinos neatlygintino prekių pristatymo pirkėjams bei paruošimo naudoti, pardavimų draudimo, prekių pakavimo bei ženklinimo, vitrinų įrengimo ir kitos pardavimo išlaidos.

Pagal 11 VAS bendrosios ir administracinės sąnaudos - ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudų dalis, susijusi su įmonės tipine veikla, sudarančia sąlygas ataskaitinio laikotarpio pajamoms uždirbti. Paprastai bendrųjų ir administracinių sąnaudų dydis nėra susijęs su pardavimų apimtimi (VAS, 2003). Mūsų nuomone, minėtų sąnaudų pavadinimas yra netikslus. Administracinės sąnaudos taip pat yra bendrosios sąnaudos. Teisingesnis šios sąnaudų grupės pavadinimas būtų -administracinės ir kitos bendrosios sąnaudos, arba tiesiog bendrosios sąnaudos. Pagal 11 VAS bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms yra priskiriama:

- Administracinių ir bendro naudojimo patalpų išlaikymas, nuoma, nusidėvėjimas;
- Nematerialiojo turto amortizacija;
- Kito negamybinio ilgalaikio turto nusidėvėjimas, nuomos, remonto, eksploatacijos išlaidos;
- Ilgalaikio materialiojo, nematerialiojo turto, atsargų vertės sumažėjimo sąnaudos;
- Draudimo išlaidos;
- Apskaitos, teisės, ryšių paslaugos;
- Įmonės reprezentavimo išlaidos;
- Paramos, labdaros išlaidos;
- Įvairūs, išskyrus pelno, mokesčiai;
- Įvairūs nuostoliai;
- Baudos už netinkamą sutarčių vykdymą ar netinkamą produkcijos kokybę;
- Abejotinų skolų sąnaudos ir kitos su tipine veikla susijusios išlaidos, patirtos per ataskaitinį laikotarpį;
- Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje formuojamų atidėjimų sąnaudos, jei nepriskiriamos pardavimo savikainai ir pan.

Daugelio nurodytų bendrųjų ir administracinių sąnaudų turinys aiškus iš jų pavadinimo. Todėl plačiau aptarsime mažiau aiškias šių sąnaudų rūšis.

9 VAS nurodyta, kad atsargų nukainojimo iki gryniosios galimo realizavimo vertės suma ir nuostoliai turi būti pripažįstami to laikotarpio, kuriuo buvo atliktas nukainojimas ir atsirado nuostoliai, veiklos sąnaudomis. Tačiau yra neaiškus bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms priskirtinų atsargų nuostolių turinys. Galima tik numanyti, kad šiems nuostoliams yra priskiriamos atsargų netektys dėl vagysčių, gaisrų, stichinių nelaimių, pasitaikančių įmonės esamoje vietovėje ir pan.

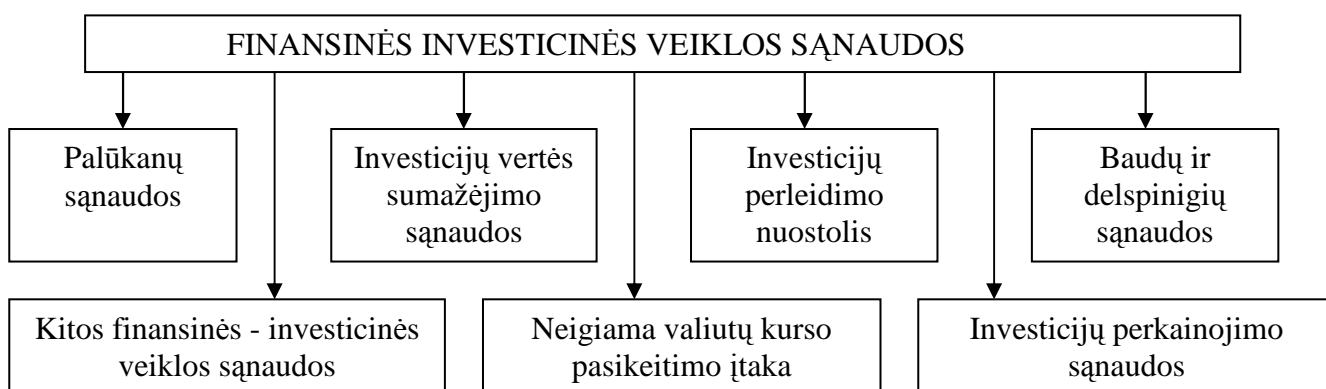
Įmonės išlaidų sudėtyje visuomet pasitaiko įvairių baudų. Tačiau veiklos sąnaudoms yra priskiriamos tik baudos už netinkamą sutarčių vykdymą ar netinkamą produkcijos kokybę. Kitos mokėtinos baudos ar delspinigiai yra pateikiami netipinės veiklos - finansinės ir investicinės veiklos - sąnaudų apimtyje.

Abejotinos skolos gali susidaryti ne tik tuomet, kai uždirbamos pajamos parduodant prekes ar suteikiant paslaugas skolon. Abejotinoms skoloms gali būti priskiriami ir avansiniai mokėjimai už prekes arba už kokias nors paslaugas, suteikus pinigines garantijas ūkinės veiklos partneriui, pasiskolinus pinigus, iš anksto sumokėjus už numatytą įsigyti ilgalaikį turtą ir pan.

Bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms priskirtinų atidėjimų sudarymą reglamentuoja 19 VAS "Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai". Šie įsipareigojimai gali būti sudaromi: kai parduodant prekes, numatoma galimybė, susidarius tam tikroms aplinkybėms, jas grąžinti, garantiniams įsipareigojimams, išlaidų dėl galiojančių nuostolingų sutarčių vykdymo kompensavimui, žalos gamtai kompensavimui, aplinkos sutvarkymui nutraukus gamybą, tikėtinoms baudoms, veiklos restruktūrizavimui.

Taip pat prie šių atidėjimų yra priskiriami kaupimai atostoginiams. Tačiau reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad kaupimai atostoginiams ne visuomet gali būti priskiriami prie bendrųjų ir administracinių sąnaudų. Būtų nelogiška darbininko, dirbančio prie staklių, kurio darbo užmokestis yra įtraukiamas į pagamintos produkcijos savikainą, atostogų kaupimus priskirti prie pastarųjų sąnaudų. Taigi kaupimus atostoginiams reikėtų priskirti toms pačioms sąnaudoms, kurioms yra priskiriamas darbuotojų darbo užmokestis.

Pagal VAS finansinės - investicinės veiklos sąnaudas sudaro:



Šaltinis. Sudaryta autorės pagal VAS.

5 paveikslas. Finansinės investicinės veiklos sąnaudų sudėtis.

Įmonės palūkanų sąnaudas gali sudaryti sumokėtos palūkanos už paskolas, už lizingo būdu įsigytą turtą.

Neigiama valiutų kursų įtaka susidaro tuomet kai:

- Sumažėja valiuta turimos lėšos ir gautinos skolos dėl valiutų kurso sumažėjimo;
- Padidėja valiuta mokėtinos skolos dėl valiutos kurso padidėjimo;
- Valiuta atgaunamos debetinės skolos esant mažesniai valiutos kursui, negu skolos pirminio pripažinimo metu.
- Valiuta sumokamos kreditinės skolos esant didesniai valiutos kursui negu skolos pirminio pripažinimo metu.

Reiktų pabrėžti, kad niekur nėra reglamentuota, prie kurių sąnaudų turėtų būti priskirtinas valiutos keitimo rezultatas, kuris susidaro kaip skirtumas tarp valiutos pardavimo vertės pagal banko nustatytą kainą pardavimo dieną ir parduotos valiutos vertės pagal oficialų kursą įsigijimo dieną. Literatūroje esama prieštaringų nuomonių dėl šio valiutos pardavimo rezultato priskyrimo tam tikroms sąnaudoms. 22 VAS metodinėse rekomendacijose neigiamas rezultatas yra priskiriamas prie finansinės - investicinės veiklos sąnaudų. Tačiau kai kuriose publikacijose minėtą rezultatą siūloma priskirti prie įmonės veiklos sąnaudų. Mūsų nuomone, valiutos pardavimas neabejotinai yra finansinė veikla ir tokio pardavimo rezultatas turėtų būti priskiriamas prie finansinės- investicinės veiklos sąnaudų.

Prie įmonės finansinės- investicinės veiklos sąnaudų būtų galima priskirti gautinų sumų diskontavimo sąnaudas, susijusias su išduotais vekseliais, išrašytais sąskaitomis ir pan., taip pat faktoringo sąnaudas, mokesčius už banko paslaugas. Kai kuriose verslo šakose prie finansinės - investicinės veiklos sąnaudų yra priskiriamas nusidėvėjimas.

Norėtume paminėti, kad individualiose įmonėse ir ūkinėse bendrijose sąnaudos apskaitoje klasifikuojamos tokiais elementais (Martinkus, 2002):

- Materialinės ir joms prilygintos sąnaudos;
- Nusidėvėjimas;
- Darbo apmokėjimo sąnaudos;
- Socialinio draudimo įmokos;
- Privalomojo draudimo įmokos;
- Žemės mokestis;
- Sumokėtos palūkanos už kreditus;
- Kitos išlaidos.

2.4. Sąnaudų pripažinimas

Įmonės sąnaudas apskaitoje turi pripažinti pagal duomenų kaupimo ir pajamų bei sąnaudų palyginimo principus, t.y. ataskaitinio laikotarpio pajamos turi būti lyginamos su sąnaudomis, kurios buvo patirtos uždirbant ataskaitinio laikotarpio pajamas. Taigi, pagrindiniu sąnaudų

pripažinimo kriterijumi tampa pajamų uždirbimas, neatsižvelgiant į pinigų išleidimo momentą. Sąnaudomis nepripažįstami turto sumažėjimai skirti:

- Materialiam, nematerialiam, finansiniam turtui pirkti;
- Paskoloms ar kitokiems kreditiniams įsipareigojimams gražinti;
- Užstatams ir išankstiniams mokėjimams;
- Apmokėjus sumas tretiesiems asmenims pagal sutartis trečiųjų asmenų naudai.

Remiantis LR Vyriausybės nutarimu Nr.804 sąnaudos apskaitoje pripažįstamos, kai yra įvykdytos šios sąlygos:

- Sąnaudomis pripažįstama išlaidų dalis susijusi su parduotų prekių ar produkcijos pasigaminimu ar paslaugų atlikimu;
- Sąnaudų susidarymas turi būti susijęs su įmonės turto ar trečiųjų asmenų jai teikiamų paslaugų naudojimu arba įmonės įsiskolinimų ar įsipareigojimų tretiesiems asmenims didėjimu, be to, šie ūkiniai faktai turi būti patikimai įvertinti;
- Jeigu pajamos, susijusios su tam tikrų išteklių naudojimu, bus uždirbamos per ateinančius laikotarpius ir dėl to pajamų bei sąnaudų tarpusavio ryšys negali būti tiksliai nustatytas, apskaitoje sąnaudos turi būti pripažįstamos taikant netiesioginius sąnaudų pripažinimo būdus (nusidėvėjimas, amortizacija);
- Per ataskaitinį laikotarpį įmonės patirtos išlaidos nedelsiant gali būti pripažintos sąnaudomis, jeigu neįmanoma jų susieti su konkrečių pajamų uždirbimu ir nenumatoma, kad per ateinančius ataskaitinius laikotarpius šios išlaidos uždirbs pajamų.

Daugumoje įmonių reikšmingiausia sąnaudų dalis yra pardavimo savikaina, kuri susideda iš įmonės pagrindinės veiklos paslaugų teikimo, perparduotų prekių ir parduotos produkcijos savikainos.

Perparduotų prekių savikaina yra pripažįstama tuomet, kai parduoti skirtos prekės yra parduotos ir kai pajamų sumą galima patikimai įvertinti. Kaip minėta anksčiau, parduotų prekių savikainą sudaro parduotų per ataskaitinį laikotarpį prekių įsigijimo išlaidos, įskaitant jų atgabenimo bei kitas parengimo naudoti išlaidas. Jeigu gabenimo išlaidos per keletą ataskaitinių laikotarpių nedaug keičiasi ir sudaro nedidelę parduotų prekių savikainos dalį, tai įmonė pripažindama šias sąnaudas turi vadovautis optimalumo reikalavimu. Todėl visas šias išlaidas galima pripažinti parduotų prekių savikaina, nepriklausomai nuo to ar buvo parduotos atsivežtos prekės, ar ne.

Pagamintos produkcijos savikaina yra laikomos visos įmonės išlaidos bei padidėję įsipareigojimai, skirti produkcijai gaminti. Kol produkcija nėra parduota, jos pasigaminimo savikaina yra laikoma turtu. Ir tik ją pardavus tampa parduotų prekių savikaina, t.y. sąnaudomis.

Įmonė vykdydama savo tipinę veiklą per ataskaitinį laikotarpį patiria išlaidų, kurių ryšį su uždirbtomis pajamomis apskritai nustatyti yra neįmanoma, tačiau jos sudaro sąlygas ataskaitinio laikotarpio pajams uždirbti. Kadangi nėra įmanoma tiksliai išmatuoti kiek pajamų šios išlaidos uždirbs ateinančiais laikotarpiais, tai jos negali būti laikomos įmonės turtu ir todėl nedelsiant yra pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, tiksliau - veiklos sąnaudomis.

Sukauptos sąnaudos - tai įmonės patirtos sąnaudos ši ir ankstesniais laikotarpiais, jeigu už tai bus atsiskaityta būsimais laikotarpiais. Sąskaitų plane šioms sąnaudoms kaupti yra numatyta 4 - os klasės sąskaitos "Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai" subsąskaita 4483 "Sukauptos sąnaudos". Jose parodomos per ataskaitinį laikotarpį patirtos sąnaudos, už kurias įmonė dar neatsiskaitė. Registruojant pirmam mėnesiui tenkančias sąnaudas atliekami tokie buhalteriniai įrašai:

D 61 Veiklos sąnaudos

K 4483 Sukauptos sąnaudos

Kai už šias išlaidas yra apmokama, tuomet apskaitoje atliekami tokie buhalteriniai įrašai:

D 4483 Sukauptos sąnaudos

K 27 Pinigai

Galima ir atvirkštinė situacija, kuomet įmonė sumokėjo sumas ši ir ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, tačiau kurios bus pripažintos sąnaudomis kitais ataskaitiniais laikotarpiais. Šios sąnaudos yra vadinamos būsimųjų laikotarpių sąnaudomis. Šioms sąnaudoms kaupti yra skirta 2 -os klasės sąskaitos "Išankstiniai mokėjimai" subsąskaita 2024 "Būsimųjų laikotarpių sąnaudos". Registruojant pripažintas ataskaitinio laikotarpio sąnaudas apskaitoje atliekami tokie buhalteriniai įrašai:

D 61 Veiklos sąnaudos

K 2024 Būsimųjų laikotarpių sąnaudos

Tam tikras turtas įmonėje gali būti naudojamas ir teikti ekonominę naudą ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį. Tai yra įmonės ilgalaikis materialusis bei nematerialusis turtas. Šio turto pripažinimas laikotarpio, kuomet jis įsigyjamas, sąnaudomis iškreiptų įmonės finansinės atskaitomybės duomenis, todėl pagal palyginimo principą toks turtas sąnaudomis turi būti pripažintas palapsniui tais laikotarpiais, kai bus naudojamas įmonės veikloje ir teiks ekonominę naudą. Kadangi dažniausiai neįmanoma nustatyti, kuri ilgalaikio turto dalis uždirba konkretaus ataskaitinio laikotarpio pajamas, tai sąnaudos pripažįstamos taikant netiesioginius pripažinimo būdus, t.y. skaičiuojant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą ar nematerialiojo turto amortizaciją. Nusidėvėjimo ir amortizacijos suma turi būti pripažįstama sąnaudomis kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, išskyrus atvejus, kai pagal įmonės apskaitos politiką šio turto nusidėvėjimo sąnaudos yra įtraukiamos į produkcijos pasigaminimo savikainą.

Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kai jos buvo patirtos, išskyrus tuos atvejus, kai pagal įmonės apskaitos politiką tokios išlaidos yra priskiriamos gaminamos produkcijos savikainai. Ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimo ir remonto išlaidų pripažinimas sąnaudomis priklauso nuo atliktų darbų suteikto rezultato. Jei atlikti darbai pailgina šio turto naudingo tarnavimo laiką ir pagerina naudingąsias savybes, tai šių darbų verte didinama turto įsigijimo savikaina ir prailginamas turto naudingo tarnavimo laikas. Jei atlikti darbai nepagerina turto naudingųjų savybių ir nepailgina turto naudingo tarnavimo laiko, tai visa šių darbų suma yra pripažįstama ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis.

Kalbant apie suteiktų paslaugų sąnaudas, reikėtų atskirai aptarti statybos ir kitų ilgalaikių sutarčių sąnaudų pripažinimą. Kiekvienos tokios sutarties sąnaudos, kaip ir pajamos, pripažįstamos pagal sutarties darbų įvykdymo lygį. Sutarčių išlaidos paprastai pripažįstamos sąnaudomis tais ataskaitiniais laikotarpiais, kuriais buvo atliekami darbai. Tačiau jei kokios nors tikėtinos sutarties išlaidos viršija bendrąją sutarties sumą, tai jų perviršis nedelsiant yra pripažįstamas sąnaudomis. Sąnaudos, kurios yra susijusios su būsimųjų laikotarpių veikla pagal sutartis, prie ataskaitinio laikotarpio išlaidų nėra priskiriamos. Tokios išlaidos pripažįstamos įmonės turto, jeigu yra tikėtina, kad jos bus padengtos. Dažniausiai jos yra pripažįstamos kaip nebaigtos vykdyti sutartys.

Finansinės - investicinės veiklos sąnaudos apskaitoje yra pripažįstamos jų patyrimo momentu nepriklausomai nuo faktinio pinigų išleidimo.

3. FINANSINIO REZULTATO APMOKESTINIMO ANALIZĖ IR ĮVERTINIMAS

3.1. Finansinio rezultato samprata

Vertinant įmonės veiklą, tenka susidurti su skirtingomis finansinio rezultato sąvokomis. Su sampratomis bendrasis, veiklos, grynasis pelnas įmonės susiduria finansinėje apskaitoje. Šių rodiklių esmė ir turinys yra nusakyti norminiuose aktuose, reglamentuojančiuose finansinės apskaitos tvarkymą. Sąvoka „apmokestinamasis finansinis rezultatas“ yra susijusi su pelno mokesčiu, kurio dydis yra nustatomas pagal mokesčių taisyklės, kurios yra išaiškintos įvairiuose norminiuose aktuose.

Kadangi finansinės apskaitos ir mokesčių požiūris į įmonių pelną yra skirtingas, tai ir pelnas, apskaičiuojamas finansinėje apskaitoje bei nustatomas mokesčių tikslais yra skirtingas. Taip yra dėl skirtingo pajamų bei sąnaudų traktavimo finansinėje apskaitoje ir mokesčių tikslais. Finansinėje apskaitoje kai kurios įplaukos ar kitos turto padidėjimas yra nepripažįstamos pajamomis, tačiau pelno mokesčiu yra apmokestinamos, t.y. mokesčių norminiai aktai šias įplaukas laiko apmokestinamosiomis pajamomis. Savo ruožtu gali pasitaikyti atveju, kuomet pajamos pripažįstamos finansinėje apskaitoje, pelno mokesčio požiūriu laikomos neapmokestinamosiomis. Ta pati situacija yra ir su įmonės išlaidomis bei sąnaudomis. Tam tikrų finansinėje apskaitoje užregistruotų sąnaudų mokesčių reglamentai nepripažįsta, t.y. jomis negalima sumažinti apmokestinamojo finansinio rezultato. Tačiau įmonių apmokestinamojo ir finansinio pelno sumų neatitikimas nėra dirbtinai sukeltas ir dažnai būna objektyvus reiškinys, su kuriuo susiduria praktiškai visų šalių apskaitos darbuotojai. Norint gauti iš įmonių informaciją, kurią visi vienodai suprastų, taip pat ir užsienio vartotojai, reikia vienodos bendrosios finansinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės reglamentavimo. Visa tai yra reikalinga ne tik tam, kad teisingai atspindėti įmonių veiklos rezultatus, bet ir norint tarpusavyje palyginti kelių įmonių pelningumą. Todėl finansinėje apskaitoje pajamos ir sąnaudos turi būti pripažįstamos vadovaujantis Verslo apskaitos standartais, o vėliau ir Tarptautiniais apskaitos standartais. Norėtusi pabrėžti, kad ES reikalauja, jog valstybių narių įmonių finansinė atskaitomybė būtų rengiama pagal vienodą visoje ES tvarką, kuri yra deklaruojama atitinkamose ES direktyvose. Tuo tarpu įmonių veiklos rezultatų apmokestinimo taisyklės kiekvienoje valstybėje yra skirtingos.

Mokesčių apskaitos sudėtingumą sąlygoja keletas aplinkybių. Pirmiausia valstybinė valdžia dažnai keičia įmonių apmokestinimo taisyklės, kadangi per mokesčių sistemą gali valdyti šalies ūkį. Antra, šiuo atveju susiduria skirtingi dviejų subjektų interesai: mokesčių rinkėjai, kurie stengiasi surinkti kuo didesnius mokesčius ir įmonės, kurios yra suinteresuotos mokėti kuo mažesnius

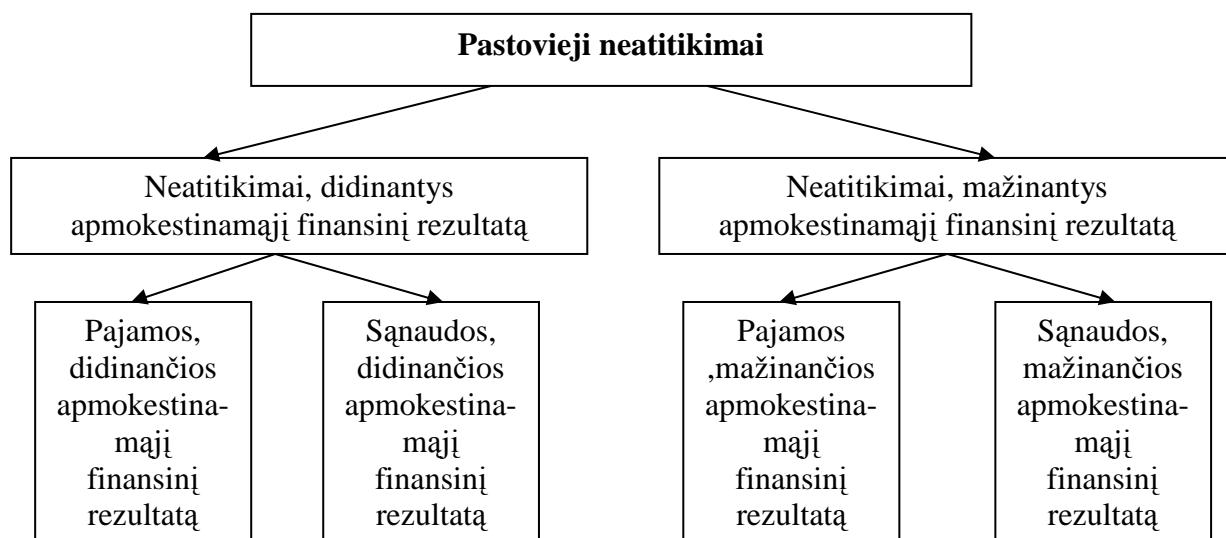
mokesčius. Norėtusi pažymėti, kad pelno mokesčio apskaita yra viena sudėtingiausių. Ši sudėtingumą sąlygoja tai, kad juo apmokestinamas galutinis įmonių veiklos finansinis rezultatas, t.y. per ataskaitinį laikotarpį uždirbtas pelnas. Pelno mokesčio dydį nulemia daugelis veiksnių: visų įmonės pajamų bei šias pajamas uždirbant patirtų sąnaudų, dovanai gautas turtas ir pan.

Tačiau nepakanka pasakyti, kad finansinės ir mokesčių apskaitos skiriasi tik tikslai ir vartotojai. Dažnai šios dvi apskaitos vedamos vadovaujantis visiškai skirtingai principais. Finansinio rezultato apskaičiavimo tvarka yra nustatyta VAS, kurie reikalauja, kad veiklos rezultatas būtų apskaičiuojamas remiantis teisingais ir tiksliais duomenimis, kurie gaunami taikant tikimybinis įvertinimus. Tuo tarpu apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarką reglamentuojančiuose norminiuose aktuose tikimybinis įvertinimų negali būti, nes įmonės visuomet pasirinktą galimybę sumokėti mažesnius mokesčius. Paprastai norminiuose aktuose yra tiksliai išvardinta, ką galima priskirti apmokestinamosioms pajamoms ir apmokestinamąjį pelną mažinančioms sąnaudoms. Dėl šios priežastis apskaičiuojant apmokestinamąjį rezultatą yra beprasmiška laikytis duomenų kaupimo ir palyginimo principų, nes jiems įgyvendinti būtini ne tik tikimybiniai pajamų ir sąnaudų įvertinimai, bet ir laisvė pasirinkti vieną ar kitą apskaitos metodą. Tokia laisvė yra reikalinga finansinei apskaitai, kad ji tiksliai ir teisingai atspindėtų įmonėje vykstančius ekonominius procesus. Tuo tarpu mokesčius reglamentuojančiuose aktuose dviprasmybių neturi būti. Todėl mokesstinės atskaitomybės duomenys netinka įmonių veiklos rezultatų analizei.

Kaip žinome, rengiant finansinę atskaitomybę privalomas apskaitos vedimo metodikos pastovumas, tačiau jis negali būti taikomas mokesčių apskaičiavimui. Finansinės apskaitos metodika turi būti stabili, kad būtų galima palyginti įmonių veiklos rezultatus skirtingais ataskaitiniais laikotarpiais. O finansinio rezultato apmokestinimo taisyklės gali gana dažnai keistis dėl daugelio priežasčių: ekonomikos nestabilumo ir pan.

Taigi finansinėje ir mokesstinėje atskaitomybėje apskaičiuojami veiklos rezultatai yra du skirtingi dalykai, kurie negali ir neturi būti tapatinami. Tačiau, reikia pabrėžti, kad būtina mokėti atitinkamai atvaizduoti finansinės ir mokesstinės apskaitos vedimo skirtumus, kurie būna įvairūs ir dažniausiai skirstomi į pastoviuosius ir laikinuosius nukrypimus. Pastovieji neatitikimai tarp mokesstinio ir finansinio pelno sumažina arba padidina apmokestinamąjį rezultatą ir niekada ateityje nebeatstatomi (6 pav.). Buhalterinės apskaitos požiūriu svarbiausias pastoviuųjų neatitikimų tarp finansinėje ir mokesstinėje apskaitoje apskaičiuoto rezultato ypatumas yra tai, kad finansinėje apskaitoje ir pagrindinėse finansinės atskaitomybės formose jie niekada neatspindimi. Šio pobūdžio nukrypimų finansinėje apskaitoje registruoti negalima, nes jie iškreiptų realų uždirbtų pajamų ir patirtų sąnaudų vaizdą. Todėl pastovieji neatitikimai aptariami tik finansinės atskaitomybės

aiškinamajame rašte, nurodant kodėl apmokestinamasis pelnas yra didesnis ar mažesnis už parodytą metinėje finansinėje atskaitomybėje.

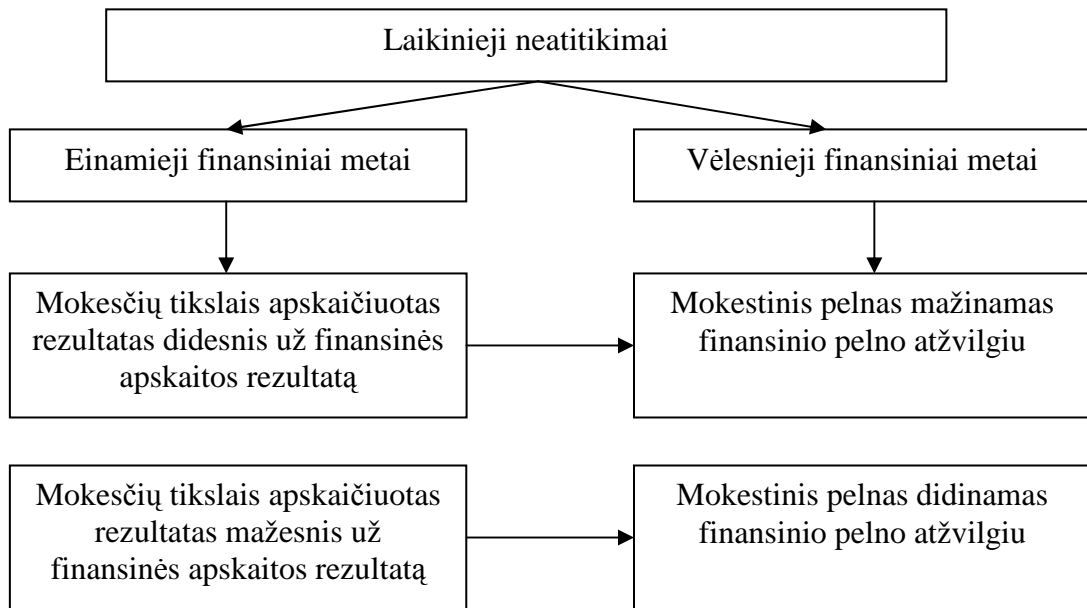


Šaltinis KALČINSKAS, G (1997). Buhalterinės apskaitos pagrindai. p. 346

6 pav. Pastoviųjų neatitikimų tarp finansinėje ir mokesčių apskaitoje apskaičiuoto veiklos rezultato priežastys.

Šalia pastoviųjų neatitikimų yra ir kita neatitikimų grupė – laikinieji neatitikimai. Šie neatitikimai yra mažiau pastebimi ir juos sunkiau atpažinti nei pastoviuosius neatitikimus. Šie nukrypimai pasireiškia tuo, kad jeigu vieno ataskaitinio laikotarpio apmokestinamasis rezultatas, apskaičiuotas finansinėje apskaitoje, būna didesnis už mokesstinės apskaitos pelną, tai kitais ataskaitiniais laikotarpiais ta pačia suma mokesstinis pelnas yra didinamas. Ir atvirkščiai, jeigu vieno ataskaitinio laikotarpio apskaičiuotas finansinis rezultatas būna mažesnis už mokesstinės apskaitos pelną, tai sekančiais laikotarpiais jis yra mažinamas. Kitaip sakant, laikinieji neatitikimai tarp operacijų įtakos finansinėje ir mokesstinėje apskaitoje apskaičiuotam rezultatui atsiranda vienu ir po to atstatomi kitais laikotarpiais (7 pav.).

Dažniausiai laikinieji nukrypimai atsiranda todėl, kad Vyriausybė nustato skirtingą pajamų ir sąnaudų pripažinimo bendrojoje finansinėje ir mokesstinėje apskaitoje tvarką laiko atžvilgiu arba nustatyti apmokestinamojo rezultato nustatymo būdai laiko atžvilgiu skiriasi nuo pajamų ir sąnaudų pripažinimo taisyklių.



Šaltinis KALČINSKAS, G (1997). Buhalterinės apskaitos pagrindai. p. 352

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

Kaip matome, dėl tam tikrų priežasčių egzistuoja du skirtingi požiūriai į įmonės veiklos procesą ir jos rezultatus. Vienas - finansinės apskaitos, kitas - mokesčių požiūriu. Dėl šių skirtingų požiūrių finansinėje apskaitoje nustatytas finansinis rezultatas dažnai skiriasi nuo finansinio rezultato apskaičiuoto mokesčių tikslais.

Kaip žinome pagrindiniai skirtumai atsiranda dėl LR PMĮ V skyriuje išvardintų ribojamųjų dydžių leidžiamų atskaitymų, kuriuos sudaro (LR PMĮ, 2002) :

- Ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos;
- Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstrukcijos sąnaudos;
- Komandiruočių sąnaudos;
- Reklamos ir reprezentacinės sąnaudos;
- Natūralios netekties nuostoliai;
- Mokesčiai;
- Beviltiškos skolos;
- Įmokos darbuotojų naudai;
- Specialieji kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimai;
- Parama;
- Narių mokesčiai, įnašai ir įmokos;
- Mokestinio laikotarpio nuostoliai

ir VI skyriuje apibrėžtų įmonėms pelno mokesčio požiūriu neleidžiamų atskaitymų bei neapmokestinamųjų pajamų.

Apibendrinant galima pasakyti, kad finansinėje atskaitomybėje, t.y. pelno (nuostolių) ataskaitoje, iš uždirbtų per ataskaitinį laikotarpį pajamų atėmus tas pajamas uždirbant patirtas sąnaudas yra apskaičiuojamas finansinis rezultatas prieš apmokestinimą. O mokestinėje atskaitomybėje, t.y. pelno mokesčio deklaracijoje, nurodoma dėl kokių priežasčių mokestinis pelnas skiriasi nuo finansinėje apskaitoje apskaičiuoto pelno. Toliau plačiau aptarsime kai kuriuos finansinės apskaitos ir mokesčių skirtumus.

3.2. Sąnaudos didinančios apmokestinamąjį rezultatą

Kaip minėta anksčiau, įmonėse tokios sąnaudos yra vadinamos pastoviaisiais (neterminuotais) nukrypimais. Pastovieji nukrypimai – tai tokie mokestinių ir apskaitinių rodiklių skirtumai, kurie susidare vieną ataskaitinį laikotarpį, vėlesniais laikotarpiais nebeatstatomi. Dėl to apmokestinamasis pelnas gaunasi didesnis nei finansinis pelnas. Taigi tuo pačiu padidėja ir pelno mokesčio sąnaudų suma. Tokių nukrypimų yra gana daug.

Ilgalaikio turto nusidėvėjimas ir amortizacija. Pagal LR PMĮ nuostatas įmonės, skaičiuodamos turto nusidėvėjimą ir amortizaciją, pelno mokesčio tikslais gali taikyti tiesiogiai proporcingą (tiesinį) arba dvigubą – mažėjančios kainos (dvigubo balanso) metodus. Ilgalaikio turto grupėms nusidėvėjimo metodai taikomi pagal LR PMĮ 1 priedelį. Kai kurioms ilgalaikio materialiojo turto grupėms gali būti taikomas tik tiesinis nusidėvėjimo metodas, o kai kurioms ir tiesinis ir dvigubos mažėjančios kainos. Tačiau mokestinėje apskaitoje nusidėvėjimo ir amortizacijos skaičiavimui yra tam tikrų apribojimų. Jeigu įmonė pagal lizingo sutartį, kurioje yra numatytas nuosavybės teisės perėjimas, perduoda ilgalaikį turtą, tai šio turto nusidėvėjimo neskaičiuoja. Tačiau, jei pagal tokią sutartį turto nuosavybės perėjimas nėra numatytas, tai įmonė gali skaičiuoti šio turto nusidėvėjimą. Taip pat įmonė negali mokesčių tikslais skaičiuoti turto nusidėvėjimo, jei jis yra nenaudojamas arba perduotas pagal panaudos sutartį.

Baudos, delspinigiai, netesybos. Kaip buvo minėta anksčiau, beveik kiekvienos įmonės veikloje pasitaiko tam tikrų sumokėtų į biudžetą ir valstybės fondus baudų, netesybų, delspinigių bei kitų sankcijų už Lietuvos Respublikos teisės aktų pažeidimus. Pagal LR PMĮ 31 straipsnį tokios baudos, delspinigiai bei netesybos yra laikomos apmokestinamojo pelno nemažinančiomis sąnaudomis, t.y. apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną šių sumų negalima atimti iš pajamų. Tai pat reikėtų pabrėžti, kad visos tokiais atvejais patirtos teismo išlaidos taip pat yra laikomos apmokestinamojo pelno nemažinančiomis sąnaudomis.

Komandiruočių sąnaudos. Turbūt nerastume įmonės, kurios darbuotojams netektų vykti į ilgesnes ar trumpesnes komandiruotes tiek Lietuvos Respublikoje, tiek į užsienį. Darbo kodeksas įpareigoja darbdavius atlyginti darbuotojams komandiruotės metu patirtas išlaidas. Nustatant, ar šias išlaidas galime atimti iš pajamų apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, įmonės vadovaujasi LR

Vyriausybės 2003 m. vasario 1 dienos nutarimu Nr. 99. Pagal LR PMĮ 21 straipsnį komandiruote yra laikomas teisės aktų nustatyta tvarka įformintas darbuotojo išvykimas iš nuolatinės darbo vietos administracijos vadovo arba jo įgalioto asmens, arba individualios įmonės savininko siuntimu atlikti darbo funkcijas, tarnybinį pavedimą ar kelti kvalifikaciją. Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, iš įmonės pajamų atskaitomomis komandiruočių sąnaudomis laikomos šios su komandiruote susijusios išlaidos:

- Dienpinigių išlaidos.
- Gyvenamojo ploto nuomojimo išlaidos.
- Kelionės į komandiruotės vietą ir grįžimo į nuolatinio darbo vietą visomis transporto priemonėmis išlaidos.
- Komandiruotės metu sunaudotų degalų įsigijimo išlaidos. Tačiau degalų įsigijimo išlaidas pripažįstant leidžiamais atskaitymais, turi būti atsižvelgiama į komandiruotės metu nuvažiuotų kilometrų skaičių ir komandiruojančiojo vieneto patvirtintas degalų sunaudojimo normas atitinkamai transporto priemonei.
- Ryšių išlaidos.
- Vykstant į konferenciją, simpoziumą, parodą ar kitą renginį bilietų ar registravimosi išlaidos. Tačiau jei už registravimosi renginyje mokesťį ar bilietą jo dalyviui yra suteikiamas maitinimas, tai leidžiamais atskaitymais galima pripažinti ne daugiau kaip 50 procentų registravimosi renginyje mokesčio ar bilieto įsigijimo išlaidų, išskyrus kai šios išlaidos yra dengiamos dienpinigiais.

Iš pajamų negali būti atskaitomos dienpinigių išlaidos, kurios viršija sumą, kuri būtų apskaičiuota už faktiškai išbūtą komandiruotėje laiką pagal finansų ministro nustatytas dienpinigių normas. Jei į komandiruotę vyksta vieneto administracijos vadovas, individualios įmonės savininkas, tai dienpinigių suma gali būti didinama 100 procentų ir visa suma priskiriama leidžiamiems atskaitymams.

Visos išlaidos, kurios nesusijusios su gyvenamojo ploto nuoma, tačiau įtrauktos į apgyvendinimo paslaugas (maitinimas), pagal paslaugas teikiančių vienetų išrašytus dokumentus, negali būti laikomos leidžiamais atskaitymais, jei nėra dengiamos dienpinigiais.

Komandiruočių sąnaudos turi būti patvirtintos juridinę galią turinčiais dokumentais, kuriuos galima surašyti tiek vieneto, tiek komandiruojamąjo asmens vardu, tačiau kiekvienu atveju šie dokumentai turi atitikti LR PMĮ 11 straipsnio 4, 5, 6 dalių reikalavimus.

Reprezentacinės sąnaudos. Kiekviena įmonė, vykdydama veiklą, patiria tam tikrų reprezentacinių išlaidų. Daugiausia tokių išlaidų yra patiriama norint užmegzti naujus verslo ryšius su potencialiais įmonės produkcijos, prekių ar paslaugų pirkėjais, investuotojais ar kitais asmenimis, ieškant ar plėtojant jau esamus verslo ryšius. Taigi, reprezentacinės sąnaudos patiriamos

konkrečių asmenų naudai, siekiant sukurti įmonei palankius verslo ryšius. Konkretūs asmenys, dėl kurių yra patiriamos tokios sąnaudos yra fiziniai asmenys, atstovaujantys kitoms įmonėms, arba asmenys, kurie verčiasi individualia veikla. Norėusi atkreipti dėmesį į tai, kad konkretiems asmenims atminimui įteikiamų daiktų įsigijimo išlaidos gali būti pripažįstamos reprezentacinėmis tik tuo atveju, jei minėti daiktai yra reprezentatyvūs (pvz. su įmonės atributika). Pagal LR PMĮ 22 str. nuostatas, reprezentacinėms sąnaudoms nepriskiriamos medžioklės, žvejybos, plaukiojimo jachtomis, golfo, azartinių lošimų, stovyklavimo išlaidos. Tokiems tikslams patiriamos išlaidos yra laikomos neleidžiamais atskaitymais, nors ir atitinka reprezentacines sąnaudas apibrėžiančius kriterijus. Taip pat prie neleidžiamų atskaitymų yra priskiriamos įmonės patirtos išlaidos savo darbuotojų, akcininkų, savininkų bei kontroliuojančių ar kontroliuojamųjų asmenų naudai arba skirtos verslo ryšiams su jais pagerinti. Tačiau tai nereiškia, kad reprezentaciniame renginyje minėti asmenys negali dalyvauti, tačiau tokio renginio tikslas turi būti ne įmonės darbuotojų šventė. Todėl tokiais atvejais, jeigu įmonei atstovaujančių asmenų skaičius viršija konkrečių asmenų skaičių, kurių naudai įmonė organizuoja reprezentacinį renginį, tai visos patirtos išlaidos negali būti atskaitomos iš pajamų. Reprezentacinėms sąnaudoms nepriskiriamos ir skaičiuojant apmokestinamąjį finansinį rezultatą laikomos neleidžiamais atskaitymais konkretiems asmenims suorganizuoto reprezentacinio renginio bei konkretiems asmenims įteiktų suvenyrų išlaidos, jeigu renginyje įmonei atstovavo toje įmonėje nedirbantys akcininkai arba pajininkai.

Labai dažnai įmonės savo klientus, pirkėjus ar verslo partnerius vaišina kava, arbata ir visuomet yra abejojama, ar tokios išlaidos gali būti pripažintos reprezentacinėmis sąnaudomis. Jei tokios išlaidos yra patiriamos įmonės produkcijos, prekių ar paslaugų pirkėjų, ar kitų su įmonės veikla susijusių konkrečių asmenų naudai, tai mokestinėje apskaitoje jos yra priskiriamos prie ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų.

Finansinėje atskaitomybėje įmonės visas reprezentavimo išlaidas, kurias patiria per ataskaitinį laikotarpį, priskiria bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms. Tačiau pagal LR PMĮ reprezentacinės sąnaudos yra priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, t.y. įmonė skaičiuodama pelno mokestį iš pajamų gali atskaityti ne daugiau kaip 75 procentus reprezentacinių sąnaudų. Tai reiškia, kad per mokestinį laikotarpį įmonės patirtų reprezentacijos sąnaudų dalis, viršijanti leistiną 75 procentų dydį, apmokestindama finansinį rezultatą, turi priskirti prie neleidžiamų atskaitymų.

Visais atvejais norint pagrįsti reprezentacines sąnaudas turi būti surašomi laisvos formos aktai, kurie tvirtinami įmonės vadovo arba jo įgalioto asmens ir vyriausiojo finansininko. Norėusi pabrėžti, kad vienas informatyviausių šio laisvos formos dokumento rekvizitų yra ūkinės operacijos turinys, kuris nusako operacijos esmę. Todėl minėtame dokumente turėtų būti nurodyta, kiek ir kokių reprezentacinių sąnaudų, kokiems tikslams ir kokių asmenų naudai jos buvo patirtos. Niekur

nėra nurodytų griežtų reikalavimų nurodyti visus reprezentaciniame renginyje dalyvavusių konkrečių asmenų duomenis, tačiau įmonė turi užtikrinti, kad dokumente užfiksuoti duomenys parodytų, jog patirtos išlaidos atitinka reprezentacines sąnaudas apibrėžiančius kriterijus. Jeigu patirtos reprezentacinės sąnaudos nėra pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais ir aktais, tai apskaičiuojant apmokestinamąjį rezultatą, jos laikomos neleidžiamais atskaitymais.

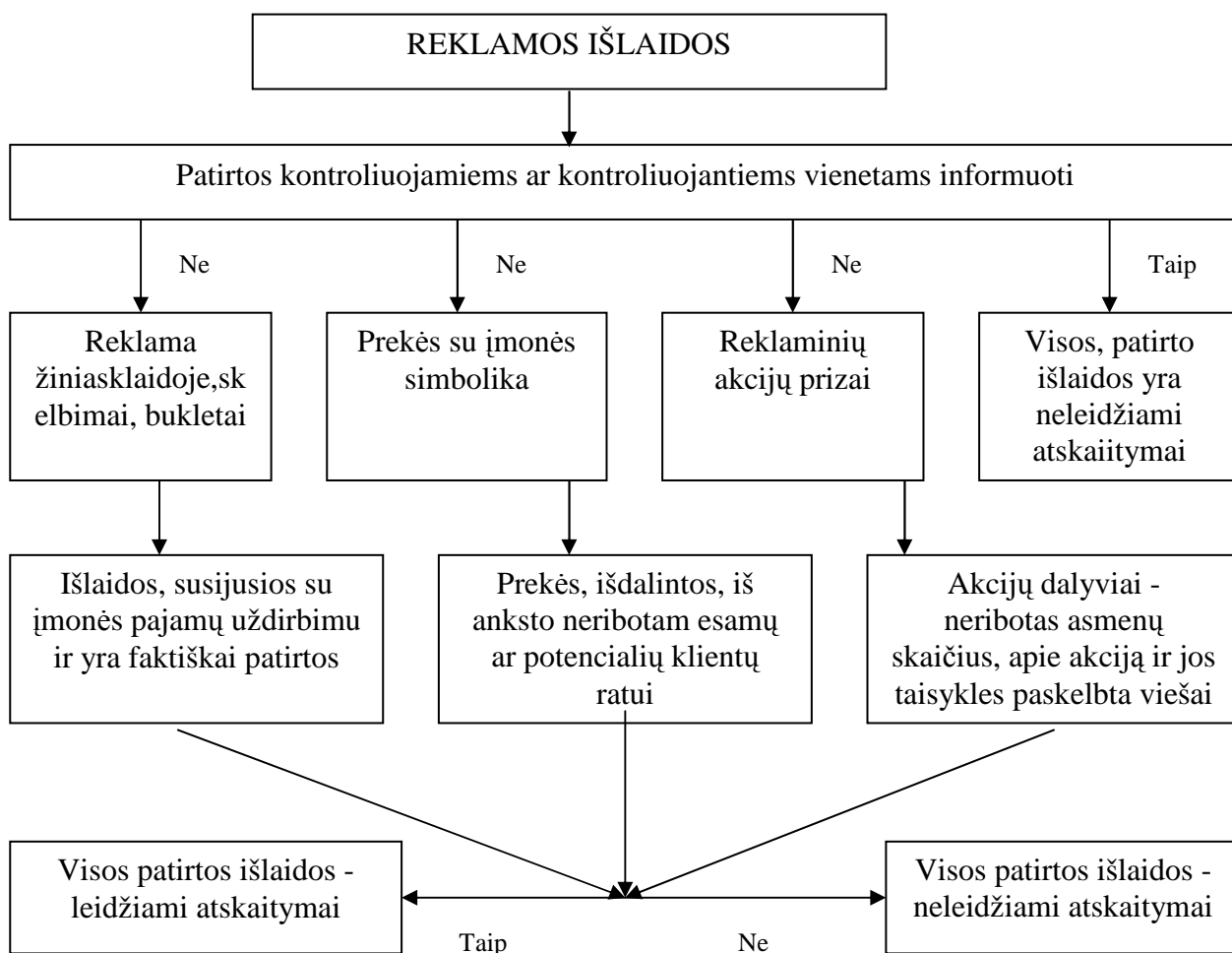
Reklamos sąnaudos. Kiekviena įmonė savo veikloje nors kartą yra susidūrusi su reklama, pajutusi jos reikšmę ir įtaką verslo plėtrai ir sėkmei. Dauguma įmonių reklamą tapatina su reprezentacija. Ir praktikoje gana sudėtinga suvokti šių dviejų išlaidų rūšių skirtumus, todėl ypač svarbu prisiminti, kad reklama yra skirta plačiam esamų ir potencialių klientų ratui, kurio dalyvių skaičius yra neribotas ir nėra iš anksto apibrėžiamas, ir įmonė niekada neturės tikslaus asmenų ar įmonių, kuriuos pasiekė ši informacija, sąrašo. Tai yra pagrindinis skirtumas tarp reklamos ir reprezentacinių išlaidų. Šias dvi išlaidų rūšis svarbu atskirti todėl, kad pagal LR PMĮ nuostatas visos reklamos išlaidos, kurias patiria įmonė, išskyrus kontroliuojamųjų ar kontroliuojančių vienetų grupės nariams informuoti, laikomos leidžiamais atskaitymais ir neturi jokių apribojimų, jei jos pagrįstos atitinkamais dokumentais ir atitinka reklamos sąvoką.

Įmonės, siekdamos skleisti informaciją apie savo veiklą, užsisako reklamos agentūrose įvairiausių paslaugų: reklaminės medžiagos projektavimas, spausdinimas, platinimas ir pan. Žiniasklaidoje skleidžiama informacija apima skelbimus laikraščiuose, televizijos ar radijo eteryje ir pan. Siekdamos tinkamai informinti šias paslaugas, įmonės turėtų suvokti, kokią prasmę turi LR PMĮ pateikta leidžiamų atskaitymų sąvoka, kadangi patirtos reklamos išlaidos turi ją atitikti. Taigi, leidžiami atskaitymai - tai visos faktiškai patirtos įprastinės įmonės veiklai įmonės sąnaudos, būtinos įmonės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Vadinasi, įmonės turimi dokumentai turi būti pakankami, kad įrodytų, jog patirtos reklamos išlaidos buvo susijusios su įmonės veikla, skirtos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti ir buvo faktiškai patirtos. Tokiu atveju geriausias įrodymas, kad išlaidos susijusios su įmonės pajamų uždirbimu ir įprastos įmonės veiklai būtų reklamos paslaugų atlikimo aktas, patvirtintas abiejų sandorio šalių, kuriame išsamiai nurodyta, kokios paslaugos buvo atliktos.

Dažnai įmonės esamiems ar potencialiems klientams dalina įvairias prekes su įmonės simbolika, siekdamos informuoti klientus apie įmonės veiklą, teikiamas paslaugas, parduodamas prekes. Tokiais atvejais yra ypač svarbu, kad tokių prekių išlaidos būtų skirtos plačiam ir iš anksto neribotam žmonių ar įmonių skaičiui. Vadinasi, įmonės tokių prekių įsigijimo savikainos priskyrimą leidžiamiesiems atskaitymams turi pagrįsti ne tik nurašymo aktais, bet ir laisvos formos aktais, kurie įrodo, kad prekės buvo dalintos viešame renginyje, kuriame galėjo dalyvauti visi norintys.

Įmonės, norėdamos skatinti pirkti savo prekes ar paslaugas, dažnai organizuoja įvairius žaidimus, konkursus, varžybas ir pan. Tokiu atveju taip pat yra svarbu įrodyti, kad konkursas ar žaidimas buvo viešas, t.y. informacija apie jį turi būti viešai skelbiama ir jame dalyvauti neribotas žmonių kiekis. Taip pat įmonė turi sudaryti vykdomo konkurso ar žaidimo taisykles, kuriose numatyta, kokie bus prizai, kaip jie bus dalijami, kaip bus informuojama apie konkurso ar žaidimo eigą ir kita svarbi informacija. Šios taisyklės turi būti skelbiamos viešai. Jei visi reikalavimai yra patenkinami, tai pelno mokesčio požiūriu visos patirtos išlaidos yra priskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

Apibendrinant reklamos išlaidų priskyrimą leidžiamiems atskaitymams būtų galima pateikti tokią schemą:



Šaltinis. Sudaryta autorės pagal LR PMĮ

8 pav. Reklamos išlaidų pripažinimas pagal LR PMĮ

Natūralios netekties nuostoliai. Natūralios netekties nuostoliais laikomas natūralus prekių (žaliavų, produkcijos) sumažėjimas dėl prekių (žaliavų, produkcijos) saugojimo, perpylimo, fasavimo, vežimo, krovimo, įskaitant nuostolius dėl pirkėjų užmaršumo. Iš pajamų atskaitoma

faktiškai patirtų natūralios netekties nuostolių suma, tačiau ne didesnė kaip 1 procentas įmonės pajamų.

Mokesčiai. Iš pajamų atskaitomi Mokesčių administravimo įstatymo nustatyti mokesčiai ir kitais Lietuvos Respublikos įstatymais arba Vyriausybės nutarimais nustatytos rinkliavos bei privalomosios įmokos.

Beviltiškų skolų sąnaudos. Pagal 11-ąjį VAS bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms yra priskiriamos abejotinių skolų sąnaudos, patirtos per ataskaitinį laikotarpį. Abejotinos skolos skaičiuojamos prieš sudarant metinę finansinę atskaitomybę ir apskaitoje registruojamos abejotinių skolų sąskaitose. Jei skolos tampa beviltiškomis, tai jos nurašomos. Tačiau pagal LR PMĮ 25 straipsnį tik beviltiškos skolos gali būti priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams. Pagal šio straipsnio nuostatas skaičiuojant apmokestinamąjį pelną iš pajamų atskaitoma mokestiniu laikotarpiu atsiradusi beviltiškų skolų suma, jei iki mokestinio laikotarpio to sumos buvo įtrauktos į vieneto pajamas. Tačiau pagal LR PMĮ nuostatas beviltiškomis gali būti laikomos tik tokio skolos:

- Mokesčio mokėtojas negali jų susigrąžinti praėjus ne mažiau kaip vieneriems metams nuo skolų sumos įtraukimo į mokesčio mokėtojo pajamas, o jeigu mokesčio mokėtojas pajamas pripažįsta pagal pinigų apskaitos principą - nuo skolų atsiradimo momento (kai ūkinė operacija užfiksuojama apskaitos dokumentuose ir apskaitos registruose);

- skolininkas yra miręs arba paskelbtas mirusiu;

- skolininkas yra likviduotas. Jeigu skolininkas yra likviduotas, tačiau egzistuoja jo skolų (teisių ir pareigų) perėmėjas, tai tokiais atvejais skolos negali būti laikomos beviltiškomis remiantis tik tuo faktu, kad skolininkas buvo likviduotas. Tokiu atveju ir skolininko teisių perėmėjas turi neturėti pakankamai turto skoloms sugrąžinti;

- skolininkas yra bankrutavęs.

Tačiau skolas pripažinti beviltiškomis nepakanka vien tik šių faktų. Visais šiais atvejais mokesčio mokėtojas, norėdamas skolas pripažinti beviltiškomis, turi įrodyti skolos beviltiškumą ir pastangas šioms skoloms susigrąžinti. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 11 d įsakymu Nr. 40 patvirtinta Skolų beviltiškumo ir pastangų šioms skoloms susigrąžinti įrodymo bei beviltiškų skolų sumų apskaičiavimo tvarka. Šioje Tvarkoje nustatyta, kokiais dokumentais ar kitais įrodymais mokesčio mokėtojai įrodo skolų beviltiškumą ir pastangas susigrąžinti tas skolas. PMĮ taip pat yra nustatyta, kokis skolos negali būti laikoma beviltiškomis, nors ir atitinka beviltiškomis laikomų skolų kriterijus:

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

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

Kaip matome, norint beviltiškas skolas pripažinti mažinančiomis apmokestinamąjį pelną, būtina įrodyti skolos beviltiškumą ir pastangas šioms skoloms susigražinti.

Įmokos darbuotojų naudai. Kai kurių įmonių vadovai yra linkę mokėti tam tikras įmokas darbuotojų naudai:

- 1) įmokos į darbuotojų pensijų sąskaitas pensijų fonduose;
- 2) gyvybės draudimo įmokos;
- 3) draudimo įmokos už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą;

Pagal 11 -ąjį VAS visos per ataskaitinį laikotarpį patirtos įmonės mokamų įmokų darbuotojų naudai išlaidos pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Tačiau pelno mokesčio požiūriu yra tam tikrų apribojimų. Įmonė gali mokėti įmokas darbuotojo naudai į darbuotojų pensijos kaupimo sąskaitą, atidarytą darbuotojo vardu pensijų fonde. Darbuotojų naudai sumokėtos tokios įmokos yra priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams nepriklausomai nuo sutarties termino, jei įmokų suma neviršija 25 procentų per mokestinį laikotarpį kiekvienam iš šių įmonės darbuotojų apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų. Prie ribojamųjų dydžių leidžiamų atskaitymų yra priskiriamos gyvybės draudimo įmokos, jeigu įmokų suma kartu su kitomis numatytomis įmokomis neviršija 25 procentų per mokestinį laikotarpį kiekvienam iš šių įmonės darbuotojų apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų, ir jei:

- gyvybės draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų arba
- gyvybės draudimo sutartyje, kurios terminas nesvarbus, numatyta, kad išmoka išmokama apdraustajam asmeniui sulaukus pensinio amžiaus pagal Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymo nuostatas.

Įmonės ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams taip pat gali priskirti draudimo įmokas už papildomą (savanorišką) draudimą, kai draudimo objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas. Visa darbuotojo naudai sumokėtų sveikatos draudimo įmokų suma priskiriama ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, jei ji kartu su kitomis numatytomis įmokomis neviršija 25 procentų per mokestinį laikotarpį darbuotojui apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų. Reikėtų pabrėžti, kad tokios nuostatos taikomos nuo 2005 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio pradžios įmonės darbuotojų naudai mokamoms sveikatos draudimo įmokoms, neatsižvelgiant į tai, kada buvo sudaryta sveikatos draudimo sutartis

Taigi, apibendrinat reikėtų pasakyti, kad įmonės, skaičiuodamos apmokestinamąjį finansinį rezultatą, ataskaitinio laikotarpio ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams gali priskirti tik aukščiau nurodytas įmokas darbuotojų naudai, kurių bendra suma neviršija 25 procentų per tą mokestinį laikotarpį šiam darbuotojui apskaičiuotos su darbo santykiais susijusių pajamų sumos ir

kurios yra faktiškai sumokėtos. Tuo atveju, jeigu įmonės per mokestinį laikotarpį darbuotojo naudai sumokėtos įmokos yra didesnės kaip 25 procentai per tą mokestinį laikotarpį darbuotojui apskaičiuotos su darbo santykiais susijusių pajamų sumos, įmokų dalis didesnė kaip 25 procentai yra priskiriama neleidžiamiems atskaitymams.

Narių mokesčiai, įnašai ir įmokos. Jau nuo seno dauguma įmonių jungiasi į tam tikras organizacijas, asociacijas, konfederacijas ar pan. Įstojus į panašią organizaciją įmonės moka vadinamuosius nario mokesčius, įnašus ar įmokas. Finansinėje apskaitoje tokie mokesčiai yra pripažįstami ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. LR PMĮ požiūriu, tokiems mokesčiams yra keliami apribojimai. Pagal LR PMĮ 29 straipsnio nuostatas, įmonių mokami narių stojamieji įnašai ir narių mokesčiai bei tikslinės narių įmokos yra priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, jei šie mokesčiai sumokami vienetams, kurių veiklą nustato specialūs įstatymai ir jų veiklos tikslas nėra pelno siekimas. Tačiau narių stojamųjų įnašų ir nario mokesčių bei tikslinių nario įmokų suma negali būti didesnė kaip 0.2 procento įmonės per mokestinį laikotarpį uždirbtų pajamų sumos. Apskaičiuojant ribojamųjų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskirtas sumas, stojamųjų nario įnašų bei nario mokesčių sumos ir nario tikslinių įnašų sumos nustatomos atskirai, t.y. jos nesumuojamos. Tai reiškia, kad šios dvi sumos neturi būti didesnės kaip 0.2 procento mokestinio laikotarpio pajamų. Visos išlaidos, kurios yra didesnės kaip 0.2 procento mokestinių pajamų pelno mokesčio požiūriu yra priskiriamos prie pelno nemažinančių sąnaudų.

Išmokos užsienio įmonėms, kurios įregistruotos tikslinėse teritorijose. Nemažai Lietuvos įmonių dirba su užsienio įmonėmis, kurių buveinės įregistruotos tikslinėse teritorijose. Finansinės apskaitos požiūriu visos išmokos šioms įmonėms yra laikomos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Tačiau PMĮ 31 straipsnyje yra numatyta, kad išmokos tokioms įmonėms yra laikomos neleidžiamais atskaitymais, jei jas išmokanti Lietuvos įmonės nepateikė mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka įrodymų vietos mokesčių administratoriui, kad:

- šios išmokos yra susijusios su jas išmokančio ir gaunančio vieneto įprastine veikla;
- išmokas gaunantis užsienio vienetas valdo turta, reikalingą tokiai įprastinei veiklai vykdyti;
- tarp išmokos ir ekonomiškai pagrįstos ūkinės operacijos yra ryšys.

Šių įrodymų pateikimo taisyklės yra nustatytos VMĮ prie Finansų ministerijos viršininko 2002 09 04 įsakymu Nr.258.

Įmonės padarytos žalos atlyginimas. Įmonių veikloje pasitaiko tokių atvejų, kai įmonė padaro žalą trečiam asmeniui ir pati kompensuoja padarytos žalos išlaidas (pvz. darbuotojas, kuris nebuvo supažindintas su darbo sauga, susižaloja). Kadangi pagal 11 -ąją VAS bendrosioms ir

administracinėms sąnaudoms priskiriamos su įmonės tipine veikla susijusios išlaidos, kurios yra patirtos per ataskaitinį laikotarpį, tai ir žalos atlyginimas gali būti priskirtas toms pačioms sąnaudoms. Tačiau skaičiuojant apmokestinamąjį pelną tokios išlaidos yra laikomos neleidžiamais atskaitymais ir negali būti atimamos iš pajamų.

Sąnaudos susidariusios dėl turto perkainojimo. Kaip žinome, bėgant laikui tiek nekilnojamojo, tiek kilnojamojo turto kainos kinta. Dėl to įmonės dažnai atlieka tam tikro turto perkainojimus, kad jo vertė atitiktų rinkos vertę. Finansinėje apskaitoje, remiantis 23 - iojo VAS nuostatomis, atliekant turto perkainojimą, suma, kuria mažinama ilgalaikio turto balansinė vertė yra pripažįstama nuostoliu dėl vertės sumažėjimo. Ši suma apskaitoje registruojama kaip ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimas ir pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto vertės sumažėjimo, jei šis turtas nebuvo anksčiau perkainotas didinant jo vertę. Mokesčių požiūriu tokios sąnaudos yra laikomos neleidžiamais atskaitymais ir šios sumos negalima atimti iš pajamų, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną.

Kitos su pajamų uždirbimu nesusijusios ir neiprastinės vieneto vykdomai veiklai sąnaudos. Tarkime, kad įmonė vykdo prekybinę veiklą - prekiauja dviračiais. Tačiau ši įmonė yra įsigijusi žirgyną, kuriuo naudojasi tiek įmonės darbuotojai, tiek jos svečiai. Kadangi įsigyto žirgyno išlaikymo išlaidos negali būti tiesiogiai susietos su konkrečių pajamų uždirbimu ir jos ateinančiais laikotarpiais neteiks ekonominės naudos, tai finansinės apskaitos požiūriu jos yra pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, tačiau pagal LR PMĮ 31 straipsnio nuostatas šios išlaidos yra laikomos neleidžiamais atskaitymais, nes nėra įprastinės įmonės vykdomai veiklai patirtos sąnaudos ir nėra susijusios su pajamų uždirbimu. Todėl skaičiuojant apmokestinamąjį pelną tokios išlaidos negali būti atskaitomos iš pajamų.

3.3. Pajamos didinančios apmokestinamąjį rezultatą

Kai kurias ūkines operacijas mokesčių administratoriai traktuoja kaip apmokestinamųjų pajamų padidėjimą, nors finansinėje apskaitoje apskaičiuojant finansinį rezultatą, jos nelaikomos pajamomis. Todėl mokesstinės apskaitos pelnas gaunasi didesnis nei finansinės apskaitos. Toliau aptarsime keletą tokių situacijų.

Turto perdavimas pagal nuomos sutartis. Kaip žinome, daugelis įmonių vykdydamos veiklą naudojasi nuomotu turtu. Tačiau dažnai pasitaiko atveju, kad įmonės turto nuoma bando paslėpti to turto pardavimą. Taigi, jei įmonė yra perdavusi savo turtą pagal nuomos sutartį, apskaičiuojant pelno mokestį toks turto perdavimas mokesčio administratoriaus sprendimu gali būti apmokestinamas kaip pardavimas, jei nuomos sutartis atitinka nors vieną iš šių kriterijų:

- sutartyje nurodytas nuomos terminas yra ilgesnis kaip 30 metų. Tai reiškia, kad jei įmonės turtas perduodamas pagal nuomos sutartį, kurioje nustatytas nuomos terminas ilgesnis

kaip 30 metų, tai apskaičiuojant pelno mokestį, toks turto perdavimas gali būti apmokestintas kaip pardavimas. Tai gali būti taikoma ir toms turto nuomos sutartims, kuriose nuomos terminas nenustatytas, t.y. neterminuotoms sutartims. Tačiau reikia pabrėžti, kad tai nėra taikoma žemės nuomos sutartims bei pagal panaudos sutartis ar patikėjimo teise perduotam turtui.

- Turto perdavimas pagal nuomos sutartį gali būti apmokestinamas kaip pardavimas taip pat ir tuo atveju, jeigu per trumpesnę nuomos laikotarpio dalį sumokama didesnė dalis išnuomoto įmonės turto tikrosios rinkos kainos. Sprendžiant, ar nuomos sandoris atitinka šiame punkte nustatytą kriterijų, per trumpesnę nuomos laikotarpio dalį sumokėta nuomos mokesčio periodinių įmokų suma turi būti lyginama su išnuomoto turto tikrąja rinkos kaina nuomos sandorio sudarymo momentu.

- Jeigu įmonės turtas yra perduotas pagal nuomos sutartį ir ši sutartis apriboja to turto nuomotojo teises skolintis ir (arba) skirstyti pelną ar mokėti dividendus, tai apskaičiuojant nuomotojo pelno mokestį, toks turto perdavimas gali būti apmokestintas kaip pardavimas.

- Jeigu įmonės turtas, perduotas pagal nuomos sutartį, rekonstruojamas, tačiau šis rekonstravimas nėra susijęs su nuomininko ar nuomotojo ūkine komercine veikla ir (arba) šio turto rekonstravimo vertė neatitinka turto tikrosios rinkos kainos, tai apskaičiuojant nuomotojo pelno mokestį, toks turto perdavimas gali būti apmokestintas kaip pardavimas tą mokestinį laikotarpį, kurį šis turtas buvo perduotas nuomininkui.

Jeigu turto nuoma pagal LR PMĮ 38 straipsnio nuostatas apmokestinama kaip pardavimas, tai to turto pardavimo pajamos įskaitomos į nuomotojo pajamas tą mokestinį laikotarpį, kurį turtas buvo perduotas nuomininkui. Turto pardavimo pajamomis pripažįstamas tik skirtumas tarp turto pardavimo kainos, t.y. tikrosios rinkos kainos ir jo įsigijimo kainos.

Jeigu perduodamas turtas, kuriam buvo skaičiuojamas nusidėvėjimas pelno mokesčiui apskaičiuoti, įsigijimo kaina tam turtui mažinama nusidėvėjimo suma, įtraukta į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus.

LR PMĮ 38 straipsnio nuostatos numato, kad turto perdavimas pagal nuomos sutartį gali būti apmokestinamas kaip pardavimas taip pat ir tuo atveju, jeigu per trumpesnę nuomos laikotarpio dalį sumokama didesnė dalis išnuomoto vieneto turto tikrosios rinkos kainos, nėra taikomos lizingo (finansinės nuomos) sandoriams – tai yra tokiems sandoriams, pagal kuriuos sumokėjus visą lizingo sutartyje numatytą kainą daiktas pereina lizingo gavėjui.

Turto vertės padidėjimo pajamos. Kai įmonė savo turtą perleidžia kitų asmenų nuosavybėn nemokamai arba už kainą, kuri yra mažesnė už to turto tikrąją rinkos kainą, tai šio turto pardavimo kaina įmonei yra tikroji rinkos kaina nustatyta nuosavybės teisės į turtą perleidimo dieną. Taigi

skirtumas tarp finansinėje apskaitoje užregistruotų pajamų ir tikrosios to turto rinkos kainos turi būti priskirtas prie apmokestinamųjų pajamų.

3.4. Sąnaudos ir pajamos mažinančios apmokestinamąjį rezultatą

Tokių neatitikimų, savaime supranta, pasitaiko labai nedaug, nes valstybė visuomet yra suinteresuota gauti kuo didesnes įplaukas į biudžetą. Tačiau ir tokių neatitikimų būna.

Paramos sąnaudos. Pasak įmonių vadovų, ne tik klestinčios įmonės vadovo kabinete apsilanko nemažai įvairių organizacijų, biudžetinių įstaigų vadovų, besistengiančių įtikinti vadovą paremti būtent jų veiklos nesavanaudiškus tikslus. Taigi, parama yra turto perdavimas neatlygintinai. Finansinėje apskaitoje visos paramai skirtos išlaidos yra pripažįstamos sąnaudomis. O pagal LR PMĮ 28 straipsnį, kuriame yra pasakyta, kad, įmonėms, kurios turi teisę teikti paramą, leidžiama iš pajamų du kartus atskaityti LR LPĮ nustatyta tvarka paramai skirtas išmokas, įskaitant perleisto turto, suteiktų paslaugų vertę. Tačiau reikia pabrėžti, kad ši suma turi būti ne didesnė kaip 40 proc. mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus paramą. Visos paramai skirtos lėšos, didesnės kaip 40 proc. mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių atskaitymus, laikomos neleidžiamais atskaitymais.

Taip pat pasitaiko atvejų, kai valstybinė valdžia nepripažįsta apmokestinamosiomis kai kurių įmonės uždirbtų pajamų, ir ta suma įmonės gali mažinti apmokestinamąjį pelną. Dėl to mokestinės apskaitos pelnas gaunasi mažesnis nei apskaičiuotas finansinėje apskaitoje.

Neapmokestinamos pajamos. Kaip žinome, LR PMĮ 12 straipsnyje yra išvardintos pelno mokesčiu neapmokestinamos pajamos, kurios apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną atimamos iš įmonės uždirbtų pajamų. Šioms pajamoms yra priskiriama (LR PMĮ, 2002):

1. gauta parama LR LPĮ nustatyta tvarka;
2. gautos draudimo išmokos, nevirsijančios prarasto turto arba patirtų nuostolių ar žalos vertės. Tai reiškia, kad kai draudimo įmonės kompensuoja nuostolius pagal pateiktus dokumentus (sąskaitas, sutartis ir pan.) ir išmokama suma nėra didesnė negu pateiktuose dokumentuose, tai visa draudimo išmoka yra neapmokestinama. Tačiau, jei draudimo įmonės išmokama suma viršija išlaidas pagrindžiančiuose dokumentuose nurodytas sumas, tai viršijanti dalis priskiriama apmokestinamoms pajamoms. Reikėtų atkreipti dėmesį, kad pagal LR PMĮ 12 straipsnio nuostatas iš draudimo įmonių gautos bet kokios rūšies draudimo išmokos neapmokestinamos be papildomų sąlygų, jeigu jos yra išmokamos pagal sutartis, sudarytas iki 2002 01 01;
3. bankrutavusios įmonės pajamos, kurios yra gautos pardavus turtą. Reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad bankrutuojančioms įmonėms šios nuostatos yra netaikomos. Tam, kad pajamas už

parduotą turtą būtų galima priskirti neapmokestinamoms pajamoms, turi būti teismo sprendimas, kuriame įmonė paskelbta bankrutavusia;

4. pajamos dėl ilgalaikio turto, vertybinių popierių ir įsipareigojimų perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka. Įmonės teisės aktų nustatyta tvarka turi teisę perkainoti turtą, vertybinius popierius ar įsipareigojimus ir tokio turto, vertybinių popierių ir įsipareigojimų padidėjimas priskiriamas neapmokestinamoms pajamoms, o sumažėjimas – neleidžiamiems atskaitymams;

5. netesybos, išskyrus netesybas, kurios yra gautos iš užsienio įmonių, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose;

6. praėjusių mokesčių laikotarpių klaidų ir netikslumų taisymas pagal LR BAĮ 18 straipsnį. Tai reiškia, kad jei dėl klaidos buvo sumažintos ar padidintos įmonės praėjusio mokesčio laikotarpio pajamos ir (arba) sumažinti ar padidinti leidžiamieji ir neleidžiamieji atskaitymai ir įmonė taisydama klaidą kitų metų finansinėje apskaitoje įregistravo praėjusio laikotarpio pajamas, tai tokios pajamos pagal LR PMI nuostatas laikomos neapmokestinamomis pajamomis. Tačiau reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad jei įmonė dėl klaidų ir netikslumų pelno mokesčio deklaracijoje pateikė blogus duomenis ir neteisingai apskaičiavo pelno mokestį, tai tokius praėjusio mokesčio laikotarpio netikslumus turi ištaisyti pateikdama patikslintą praėjusio mokesčio laikotarpio pelno mokesčio deklaraciją;

7. iš neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų, kurie yra pelno mokesčio mokėtojai arba užsienio valstybių, kurių pajamos pagal atitinkamus teisės aktus yra apmokestinamos analogišku mokesčiu, gautas pelnas ar jo dalis;

8. įmonės gautos žalos atlyginimas. Prie šios žalos atlyginimo yra priskiriamos įmonės patirtos išlaidos dėl įmonės turto netekimo ar sugadinimo, taip pat negautos pajamos, kurias įmonė būtų gavusi, jei nebūtų atlikti neteisėti veiksmai, taip pat draudimo išmokos, kurias gauna ne draudimo įmokas mokantis asmuo, t.y. trečiasis asmuo, kurio naudai turtas yra apdraudžiamas.

Grynieji dividendai. LR PMI 33 straipsnyje yra įtvirtina nuostata, kuri panaikina dvigubą apmokestinimą tuo atveju, kai Lietuvos įmonė gautus dividendus, kurie PMI nustatyta tvarka apmokestinami, perskirsto savo dalyviams, pats išmokėdamas dividendus. Reikėtų pabrėžti, kad grynujų dividendų apmokestinimo taisyklę galima taikyti jei patenkinamos tokios sąlygos:

1. iš gautų dividendų yra išskaičiuotas pelno mokestis;
2. dividendai yra gauti pinigais pagal LR ABĮ ir LR KBĮ nustatytą tvarką.

Tačiau reikėtų nepamiršti, kad grynujų dividendų apmokestinimo taisyklė yra netaikoma tuomet, kai dividendai išmokami gyventojams ir užsienio įmonėms.

Iš užsienio įmonių gauti apmokestinti dividendai. Kaip žinome, Lietuvos įmonės gaudamos dividendus už turimas užsienio įmonių akcijas, kapitalo dalį ar kitas teises, nuo dividendų sumos

privalo sumokėti pelno mokestį. Tačiau jeigu tarp Lietuvos ir užsienio valstybės, iš kurios įmonės gaunami dividendai, yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, tai Lietuvos įmonė pelno mokesčio sumą, sumokėtą nuo iš užsienio valstybės įmonės gaunamos dividendų sumos, gali sumažinti mokesčiu, kurį užsienio įmonė pagal toje valstybėje galiojančius teisės aktus išskaičiavo išmokėdama dividendus.

Taigi, kaip matome apskaičiuotas apmokestinamasis rezultatas mokesčių tikslais ir finansinėje apskaitoje dažniausiai būna skirtingas. Tokius nukrypimus sąlygoja sąnaudų ir pajamų pripažinimo skaičiuojant finansinį rezultatą taisyklių, taikomų finansinėje apskaitoje ir mokestinėje apskaitoje, skirtumai, kurie atsiranda dėl nuolat besikeičiančių norminių aktų.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Remiantis atlikta literatūros šaltinių analize ir įmonių praktika galima daryti šias išvadas:

1. Svarbiausias pajamų apibūdinimo akcentas yra tai, kad pardavus prekes ar suteikus paslaugas gaunama ekonominė nauda, kuri pasireiškia turto padidėjimu. Į pajamas įeina tik pačios įmonės gautos ir gautinos ekonominės naudos įplaukos. Trečiųjų šalių vardu surinktos sumos, tokios kaip pardavimo, prekių ar paslaugų mokesčiai, pridėtinės vertės mokestis, nėra įmonės gaunama ekonominė nauda ir nepadidina įmonės nuosavo kapitalo.
2. Pajamas prasminga apskaityti ne vienoje sąskaitoje, kad jas būtų galima palyginti su jas uždirbant patirtomis sąnaudomis. Individualiame sąskaitų plane reikėtų išskirti bent po tris sąskaitas pajamoms apskaityti.
3. Pajamos apskaitoje pripažįstamos atsižvelgiant į tokias sąlygas: pirkėjui yra perduoda didžioji rizikos dalis ir prekių teikiama nuosavybės nauda, ir įmonė daugiau nedalyvauja nuosavybės valdyme bei nekontroliuoja parduotų prekių; pajamų suma gali būti patikimai įvertinta; yra tikimybė, kad įmonė gaus ekonominės naudos dėl sandorio įvykdymo; su sandoriu susijusios išlaidos gali būti patikimai įvertintos.
4. Pardavimo pajamos pripažįstamos tuomet, kai perduodama su tuo susijusi rizika.
5. Pajamos už parduotą produkciją pripažįstamos jos pardavimo dieną, nepriklausomai nuo išsiuntimo, jei patenkintos tokios sąlygos: produkcija visiškai pagaminta ir nebus patirtos didelė papildomos sąnaudos, susijusios su tos produkcijos išsiuntimu.
6. Pajamos už suteiktas paslaugas ar atliktus darbus pripažįstamos tuomet, kai pirkėjas pripažįsta, kad sutartimi numatyti darbai ar jų dalis yra atlikti.
7. Išlaidoms apibūdinti vartojami įvairūs terminai, argumentai, pavyzdžiai. Dažnai yra teigiama, kad išlaidos yra tai, kas mažina įmonės pelną arba didina nuostolį. Šio termino tikroji reikšmė priklauso nuo to, kokiame kontekste jis yra vartojamas.
8. Išlaidų klasifikavimas turi svarbią reikšmę atliekant išlaidų analizę. Tinkamas išlaidų klasifikavimas padeda geriau ir objektyviau surinkti informaciją apie išlaidas įvairiais aspektais ir įvairiuose valdymo lygiuose. Gerai parengta išlaidų klasifikavimo sistema padeda įmonės vadovams priimti teisingus sprendimus ir siekti numatytų tikslų. Analitikui išlaidų klasifikavimas padeda geriau įvertinti tam tikras išlaidas, pagrįsti jų susidarymą ir numatyti jų mažinimo būdus.
9. Sąnaudas apskaitoje pripažįstamos pagal duomenų kaupimo ir pajamų bei sąnaudų palyginimo principus, t.y. ataskaitinio laikotarpio pajamos lyginamos su sąnaudomis, kurios buvo patirtos uždirbant ataskaitinio laikotarpio pajamas, neatsižvelgiant į pinigų išleidimo momentą.
10. Perparduotų prekių savikaina yra pripažįstama tuomet, kai parduoti skirtos prekės yra parduotos ir kai pajamų sumą galima patikimai įvertinti.

11. Pagamintos produkcijos savikaina sąnaudomis tik ją pardavus.
12. Dėl skirtingo pajamų bei sąnaudų traktavimo finansinėje apskaitoje ir mokesčių tikslais finansinėje apskaitoje ir mokesčių tikslais apskaičiuojamas finansinis rezultatas yra skirtingas. Tai įtakoja pastovieji ir laikinieji nukrypimai.
13. Buhalterinės apskaitos požiūriu svarbiausias pastoviųjų neatitikimų tarp finansinėje ir mokestinėje apskaitoje apskaičiuoto rezultato ypatumas yra tai, kad finansinėje apskaitoje ir pagrindinėse finansinės atskaitomybės formose jie niekada neatspindimi. Pastoviųjų nukrypimų finansinėje apskaitoje registruoti negalima, nes jie iškreiptų realų uždirbtų pajamų ir patirtų sąnaudų vaizdą. Todėl jie aptariami tik finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte, nurodant kodėl apmokestinamasis pelnas yra didesnis ar mažesnis už parodytą metinėje finansinėje atskaitomybėje.
14. Dažniausiai laikinieji nukrypimai atsiranda todėl, kad Vyriausybė nustato skirtingą pajamų ir sąnaudų pripažinimo bendrojoje finansinėje ir mokestinėje apskaitoje tvarką laiko atžvilgiu arba nustatyti apmokestinamojo rezultato nustatymo būdai laiko atžvilgiu skiriasi nuo pajamų ir sąnaudų pripažinimo taisyklių.
15. Norint išvengti klaidų, kurios pasitaiko skaičiuojant pelno mokestį, įmonės turėtų susidaryti tinkamą sąskaitų planą, kuriame atsispindėtų kokios pajamos ir sąnaudos mokesčių tikslais yra pripažįstamos, o kokios ne.
16. Siekiant suderinti finansinę ir mokesčių apskaitą, gali būti naudojamos įvairios nesisteminės pagalbos priemonės. Viena iš tokių galėtų būti pagalbinių registru naudojimas.

SUMMARY

One of the most important business development conditions is useable information, especially accounting, estimation and analysis. Without enterprises leaders, shareholders, creditors, important users of accounting information are taxes system managers. They are interested not only in financial accounting, but also in taxes accounting.

Practically in every enterprises profit before taxes in financial and taxes accounting is different. It depends on some circumstances. At first, financial result rating conditions rather often changes. And second, every enterprise in its activities can clashed with problems, which are characteristic only for that enterprise. So, dimness and doubts for financial result rating always will be.

The work object: Financial result rating analysis and estimation.

The work tasks:

- 1) to present conception of income, expenses and charges;
- 2) to present classification of income, expenses and charges;
- 3) to present recognition of income;
- 4) to present recognition of charges;
- 5) to analyse financial result rating peculiarity.

The work structure: In first part is presented conception, classification and recognition of income. The second part is concurrence of conception, classification and recognition of charges and expenses. In third part is presented conception of financial result. Also in that part is presented analyses of financial result rating.

Research methods are:

- the logical and comparative analysis of scientific literature;
- the quantitative and qualitative data analysis;
- the analyses of normal documents of Lithuanian Republic;
- the analysis of statistic data.

LITERATŪRA

1. AUŠTREVICIUS, Petras, PUPKEVIČIUS, Dainius, TREIGIENĖ, Dalia (1991) *Šiuolaikinių ekonomikos terminų enciklopedinis žodynas*. Vilnius: Matrica. ISBN 5-417-00624-6;
2. BAGDONAS, Eugenijus KAZLAUSKAITĖ, Eglė (1998) *Biznio įvadas*. Kaunas: Technologija. ISBN 9986-13-549-4;
3. BAGDŽIŪNIENĖ, Vitalija. (2004) *Apskaitos praktika*. Vilnius: UAB Inforastras. 113-135 p. ISBN 9955-608-10-2;
4. BAGDŽIŪNIENE, Vitalija (2005) *Finansinė atskaitomybė*. Vilnius: Conto litera. ISBN 9955-485-58-4;
5. BRUŽAUSKAS, Valentinas (2005) *Kas priskirtina veiklos sąnaudoms? / apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos Nr.21 (357) p. 1, 11.*
6. BRUŽIKAS, Valentinas (2001) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Akademija: LŽŪU Leidybos centras. ISBN 9955-448-11-3;
7. DRURY, Colin (1994) *Management and cost accounting*. The Chapman & Hall series in accounting and finance. ISBN 0-412-46390-3: 50.00;
8. GARALIS, Algirdas (2003) *Logistikos terminų aiškinamasis žodynas*. Šiauliai: VŠĮ Šiaulių universiteto leidykla. ISBN 9986-38-416-8;
9. GAUDUTYTĖ, Alina (2003) *Reprezentacinių sąnaudų pripažinimas pelno mokesčio tikslais / Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos Nr.28 (268) p.1*
10. GUDAITIENĖ, Ona (2004) *Apskaitos pradmenys*. Vilnius: Vilniaus kolegija. 153-163p. ISBN 9955-519-27-4;
11. IVANAUSKIENĖ, Aldona (2004) *Buhalterinės apskaitos pradmenys*. Vilnius: TEV. 144-197p. ISBN 9955-491-69-8;
12. KALČINSKAS, Gediminas (1997) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: UAB Pačiolis. ISBN 9986-487-35-8;
13. KALČINSKAS Gediminas, ČERNIUS, Gintaras (2000) *Buhalterio žinynas*. Vilnius: Pačiolis. ISBN 9986-487-89-7;
14. KALČINSKAS Gediminas, ČERNIUS, Gintaras. (1993) *Finansinė ir menedžmento apskaita*. Vilnius: Apskaita. WILSON Peter (1997) *Mažos įmonės finansinis valdymas*. Vilnius: Alma littera. ISBN 9986-02-040-9;
15. KRIVKA, Leonas (2004) *Sukauptų pajamų ir sąnaudų apskaita / Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos Nr.9(297) p.10.*
16. KRIVKA, Leonas (2004) *Veiklos sąnaudos: vadybininkai apie jas pasigenda informacijos / Apskaitos, audito ir mokesčių apžvalga Nr. 14 (302) p. 23;*

17. KVEDERIENĖ, Alma (2005) *Ilgalaikis nematerialusis turtas pagal PMI ir VAS / Apskaitos, audito ir mokesčių apžvalga* Nr. 31 (367) p.1,7.
18. KVEDERIENĖ, Alma (2003) *Remonto ir rekonstravimo sąnaudų apskaičiavimo ir atskaitymo iš pajamų tvarka / Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* Nr.31 (271) p.1-2.
19. LEONAVIČIUS, Juozas (1993) *Sociologijos žodynas*. Vilnius: Academia, ISBN 9986-08-002-9;
20. Lietuvos Respublikos Seimas (LRS) (2001) Lietuvos Respublikos Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas Nr. IX-575/ Valstybės žinios Nr. 99-35156;
21. Lietuvos Respublikos Seimas (LRS) (2001) Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574/ Valstybės žinios Nr. 99-3515;
22. Lietuvos Respublikos Seimas (LRS) (1995) Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas.
23. Lietuvos Respublikos Seimas (LRS) (1993) Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr.804 *Dėl ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir metinės finansinės atskaitomybės.*/ Valstybės žinios Nr. 58-1123.
24. MACKEVIČIUS, Jonas (2003) *Valdymo apskaita*. Vilnius: TEV. ISBN 9955-491-47-7;
25. MACKEVIČIUS, Jonas POŠKAITĖ, Dalia (1998) *Finansinė analizė*. Vilnius: Katalikų pasaulis. ISBN 9986-04-082-5;
26. MAČERNIENĖ, Dalia (2006) *Finansinė atskaitomybė - atsparumo stresui išbandymas / Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* Nr.5 (389) p.1, 13
27. MAČERNIENĖ, Dalia (2006) *Finansinė atskaitomybė - atsparumo stresui išbandymas / Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* Nr.6 (390) p.9;
28. MAČERNIENĖ, Dalia (2006) *Finansinė atskaitomybė - atsparumo stresui išbandymas / Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* Nr.7 (391) p.11;
29. MAČERNIENĖ, Dalia (2006) *Finansinė atskaitomybė - atsparumo stresui išbandymas / Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* Nr.8 (392) p.9.
30. MARTINKUS Bronius (2002) *Įmonės ekonomika*. Šiauliai: UAB „Šiaulių knygriškla“. ISBN 9986-38-338-2;
31. MARTINKUS, Bronislovas, NEVERAUSKAS. Bronius, SAKALAS, Algimantas, VENSKUS, Rimantas, ŽILINSKAS, Vytautas (2000) *Aiškinamasis įmonės vadybos terminų žodynas*. Kaunas: Technologija. ISBN 9986-13-830-2;
32. MOCKEVIČIUS, R. (2000) *Lietuvos respublikos įstatymuose vartojamų sąvokų žodynas*. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras. ISBN 9986-452-70-8;

33. PETRAUSKIENĖ, Birutė (2005) *Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas / Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos Nr.13 (349) p.1, 11.*
34. PETRAUSKIENĖ, Birutė (2004) *Pajamų pripažinimas pagal VAS ir PMI / Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos Nr.14 (302). P.3;*
35. PUTEIKIENĖ, Rita (1997) *Apskaitos pagrindai.* Vilnius: Lietuvos informacijos institutas. 90-95p. ISBN 9986-9076-1-6;
36. VALUŽIS, Kostas (1999) *Apskaitos metodikos.* Vilnius: UAB Viltis. ISBN 9986-454-38-7;
37. VINAUSKIENĖ, Dalia (2004) *Nematerialusis turtas pagal 13-ąją VAS / Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos Nr.11 (299) p.1, 7.*
38. VINAUSKIENĖ, Dalia (2004) *3-asis verslo apskaitos standartas - "Pelno (nuostolių) ataskaita" / Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos Nr.8 (296) p.10.*