

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

MARIUS LIUTKEVIČIUS

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS FORMAVIMAS IR ANALIZĖ

Darbo vadovas _____
(parašas)

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

Magistrantas _____
(parašas)

Darbo įteikimo data _____

Registracijos Nr. _____

Kaunas 2006

TURINYS

LENTELIŲ IR PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS.....	4
SANTRUMPŲ SĄRAŠAS.....	5
ĮVADAS.....	6
1. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS IŠTAKOS IR RAIDA.....	8
2. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS CHARAKTERISTIKA.....	13
2.1. Bendrieji apskaitos principai.....	13
2.2. Pelno (nuostolių) ataskaitos esmė ir tikslai.....	16
2.3. Pelno (nuostolių) ataskaitos formavimas pagal VAS.....	18
2.4. Pelno (nuostolių) ataskaitos reglamentavimas.....	27
3. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS ANALIZĖ.....	34
3.1. Vertikalią analizę.....	34
3.2. Horizontalią analizę.....	37
3.3. Pelningumo rodikliai.....	39
3.4. Finansinės atskaitomybės sudarymas, koregavimas ir apskaitos politika....	43
IŠVADOS	50
SANTRAUKA (anglų kalba).....	53
LITERATŪRA.....	54
1 PRIEDAS. Pelno (nuostolių) ataskaita.....	56
2 PRIEDAS. Balansas.....	57

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Apskaitinio pelno nustatymas.....	12
2 lentelė. Bendrųjų apskaitos principų palyginimas.....	14
3 lentelė. Vertikaloji pelno (nuostolių) ataskaitos analizė.....	34
4 lentelė. Vertikaloji pelno (nuostolių) ataskaitos analizė.....	35
5 lentelė. Horizontalioji pelno (nuostolių) ataskaitos analizė.....	37
6 lentelė. Pelningumo rodikliai.....	39
7 lentelė. Pardavimų pelningumo rodikliai.....	40
8 lentelė. Turto pelningumo rodiklis.....	41
9 lentelė. Kapitalo pelningumo rodiklis.....	41

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Pelno (nuostolio) ataskaitos kokybinės savybės	29
--	----

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

ESD- Europos Sąjungos direktyvos

TAS- Tarptautiniai apskaitos standartai

VAS- Verslo apskaitos standartai

BAĮ- Buhalterinės apskaitos įstatymas

IVADAS

Temos aktualumas. Užsienio šalyse visos įmonės, organizacijos yra įpratusios prie tam tikrų pastovių apskaitos ir finansinės informacijos pateikimo principų ir taisyklių. Todėl Lietuvos įmonėms bendradarbiaujant su užsienio partneriais ir investuotojais, viena pagrindinių problemų yra finansinių rezultatų pristatymas ir pateikimas. Užsienio partneriai ar investuotojai nori matyti Lietuvos įmonių finansinę informaciją, parengtą pagal jiems suprantamus ir priimtinus principus bei taisykles. Ši informacija naudojama įvertinant Lietuvos įmonių veiklą, numatant reikiamo finansavimo dydį ir įvertinant veiklos efektyvumą. Šiame procese užsienio įmonės paprastai lygina Lietuvos įmonių rodiklius su panašių užsienio šalyse veikiančiais įmonių rodikliais.

Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, finansinė apskaita ir atskaitomybė reglamentuojama tiek pagal Tarptautinius apskaitos standartus, tiek pagal Europos Sąjungos direktyvas. Atsižvelgiant ir į nacionalinius šalies ypatumus, įsigaliojo Verslo apskaitos standartai.

Informacijos vartotojams svarbu turėti informaciją apie tai, kiek pajamų uždirbo bei kiek ir kokių sąnaudų patyrė šias pajamas uždirbdama įmonė. Kelių ataskaitinių laikotarpių informacija apie pelną, pajamas bei sąnaudas informacijos vartotojams leidžia objektyviau įvertinti įmonės veiklą. Paprastai tuo tikslu analizuojama pelno (nuostolių) ataskaita.

Ši ataskaita yra viena iš įmonės metinės finansinės atskaitomybės dalių. Tai svarbus ekonominės informacijos šaltinis, todėl svarbu, kad įvairių šalių informacijos vartotojai galėtų jas teisingai suprasti ir palyginti.

Tyrimo objektas- įmonės finansiniai rezultatai ir jų pateikimas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Tyrimo tikslas- apibendrinti įmonės finansinių rezultatų esmę ir atvaizdavimą pelno (nuostolių) ataskaitoje, atsižvelgiant į tarptautinius ir nacionalinius ypatumus.

Nustatytam tikslui pasiekti keliami sekantys uždaviniai:

- susipažinti su pelno sampratos bei pelno (nuostolių) ataskaitos ištakomis bei raida;
- išnagrinėti bendruosius apskaitos principus;
- apibūdinti pelno (nuostolių) ataskaitos esmę bei tikslus;
- įvertinti pelno (nuostolių) ataskaitos sudarymas pagal Verslo apskaitos standartus;

- pateikti šios ataskaitos reglamentavimą;
- atlikti pelno (nuostolių) ataskaitos analizę, remiantis AB „XX“ duomenimis;
- išnagrinėti finansinės atskaitomybės sudarymą, koregavimą bei apskaitos politiką.

Tyrimo metodai – darbe naudoti literatūros analizės, kokybiniai analizės, sintezės, klasifikacijos metodai bei aprašomosios statistikos metodai.

Naudoti literatūros šaltiniai. Darbe naudota vadovėlių, straipsnių medžiaga, Tarptautinių apskaitos standartų, Europos Sąjungos direktyvų, Lietuvos Respublikos verslo apskaitos standartų, teisės aktų, reglamentuojančių finansinės atskaitomybės bei apskaitos tvarkymą ir sudarymą, medžiaga. Taip pat įvairi metodinė bei mokymo literatūra bei AB „XX“ įmonės pelno (nuostolių) ataskaitos bei balanso duomenys.

Darbo praktinė ir teorinė reikšmė. Pelno (nuostolių) ataskaitoje yra daug naudingos informacijos tiek vidaus, tiek išorės vartotojams. Pelno (nuostolių) ataskaitoje fiksuojama per kiekvieną ataskaitinį laikotarpį uždirbtos pajamos ir sąnaudos, patirtos jas uždirbant. Jas palyginus nustatoma, ar įmonė per ataskaitinį laikotarpį uždirbo pelno ar patyrė nuostolių. Tai vienas iš svarbiausių informacijos šaltinių siekiant sužinoti įmonės veiklos rezultatus ir galimybes. Taigi, darbe įvertinus pelno (nuostolių) ataskaitos teorinius aspektus, buvo galima atlikti AB „XX“ pelno (nuostolių) ataskaitos analizę ir numatyti įmonės veiklos galimybes.

Darbo apribojimai ir sunkumai. Pelno (nuostolių) ataskaitos sudarymas nėra labai sudėtingas, tačiau jeigu neturima sąskaitų likučių ataskaitiniam laikotarpiui pasibaigus, nebus aišku, kas konkrečiai sudaro pelno (nuostolių) ataskaitos rodiklius. Galima teigti, kad rengiant darbą su dideliais sunkumais nebuvo susidurta.

Darbo struktūros paaiškinimas. Darbas yra 3 dalių. Pirmoje dalyje apžvelgiama pelno (nuostolių) ataskaitos ištakos ir raida. Antroje dalyje pateikiama šios ataskaitos charakteristika: nagrinėjami bendrieji apskaitos principai, pelno (nuostolių) ataskaitos esmė ir tikslai, ataskaitos sudarymas pagal VAS bei apibūdinamas reglamentavimas. Trečioje darbo dalyje atlikta AB „XX“ pelno (nuostolių) ataskaitos analizė bei nagrinėjama finansinės atskaitomybės sudarymas.

Darbo apimtis 56 psl., 9 lentelės ir 1 paveikslas, 2 priedai. Darbe panaudota 41 literatūros šaltinis.

1. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS IŠTAKOS IR RAIDA

Manoma, kad apskaita, kaip mes dabar ją suprantame, atsirado gilioje senovėje.

Dar antikos laikais, plėtojantis ūkinei veiklai, atsirado apskaitininkų darbo pasidalijimas. Vieni skaičiuodavo operacijas susijusias su įplaukomis, kiti- su išlaidomis, tretieji tikrindavo, ar tiksliai atliekami darbai. Tuomet apskaitininkai lėšas jau grupuodavo, atskirai fiksuodavo ūkines operacijas, susijusias su lėšų gavimu ir išleidimu, buvo atliekamos inventorizacijos. (Stačiokas, Jefimovas, , 2003, p.5)

Plėtojantis pramonei gamybai, apskaitos poreikis didėjo. Atsirado buhalterinės apskaitos darbuotojų artelės, kurių nariai atlikdavo įvairių apskaitos darbų užsakymus, tačiau kiekvienas apskaitininkas dirbdavo remdamasis savo patyrimu ir žiniomis. Tai sąlygojo viduramžių pabaigoje specialiųjų mokyklų susikūrimą, kurios vienijo apskaitos darbuotojus bei gynė jų teises. Apskaitos praktinio taikymo reikalai žymiai pagerėjo, atsiradus dvejetainiai apskaitos sistemai. Pirmą kartą dvejetainę apskaitos sistemą 1494 metais paskelbė žinomas matematikas Lukas Pačiolis.

Jau XVII amžiuje, sparčiai augant Prancūzijos ūkiui, jo plėtrai, pasirodė įsakai, kurie reglamentavo, kaip vesti apskaitą prekybinėse įmonėse, pinigų kontorose, bankuose. (Stačiokas, Jefimovas, , 2003, p.6).

Vėliau, jau kapitalizmo sąlygomis, vietoj mažų amatininkų įmonių pradėjo kurtis nauji įmonių tipai- kompanijos, korporacijos, akcinės bendrovės. Būtent tuomet apskaitos objektais tapo tokie finansiniai rodikliai kaip kapitalas ir pelnas. Tai paskatino teoretikus, praktikus , įstatymų leidėjus susidomėti buhalterinio balanso, pelno nustatymo, pelno ir nuostolių pateikimo atskaitomybėje problemomis. Sunkumų kildavo dėl įvairių autorių skirtingai apibrėžiamos pelno esmės ir jo apskaičiavimo metodikos.

Vieni užsienio šalių autoriai, tokie kaip T.Veltonas, pelną apibūdino kaip vertės pasikeitimą, bet tik sutinkamai su realizacija, sutikdamas su nuomone, kad balansas pateikia knyginis duomenis, ne realias vertes. Kiti autoriai, tokie kaip E. Kuperis pelną apibūdino kaip grynosios aktyvų vertės ir išpareigojimų pasikeitimą, t.y., kaip aktyvų padidėjimą ir traktuojamas kaip realaus turto- įmonės nuosavybės- prieaugis. (Kuznecova, 1992).

Lietuvoje išskirtinis ikikarinio laikotarpio autorius J. Ilgūnas pelną apibūdino kaip vienos vertybės gavimą be tolygios vertės atidavimo. Jo nuomone, svarbu buvo išsiaiškinti, kokių įmonė turi pajamų, kiek padaro išlaidų ir koks lieka pelnas ar nuostolis metų pabaigoje.

Kad būtų galima nustatyti visų operacijų galutinį rezultatą, reikėjo registruoti visas pajamas ir išlaidas.

Daugelio mokslininkų nuomone, pelno (nuostolių) ataskaita- priemonė ūkinės veiklos rezultatui nustatyti.

Didelė atsakomybė šioje srityje tenka buhalteriams, apskaitininkams. Apskaitininkai apskaičiuoja privataus ar viešojo verslo įmonių turtą ir nuosavybę, visas veiklos sąnaudas bei pajamas, nustato pelną, įvertina ir prognozuoja įmonių veiklos rezultatus.

Pelnas yra svarbiausias ūkinės veiklos rezultatus apibūdinantis rodiklis, todėl jam teikiama didelė reikšmė. Apskaitinės informacijos vartotojams vien tokio rodiklio neužtenka. Jiems svarbu žinoti, kaip šis rezultatas buvo gautas, kiek pajamų uždirbo bei kiek sąnaudų patyrė šias pajamas uždirbdama įmonė. Paprastai tai turi būti kelių ataskaitinių laikotarpių informacija, kuri leidžia objektyviau įvertinti įmonės veiklą. Tokia informacija geriausiai atsispindi pelno (nuostolių) ataskaitoje. Ši ataskaita – svarbus ekonominės informacijos šaltinis, kuriame pateikiama, klasifikuojama ir detalizuojama informacija apie įmonės uždirbtas pajamas, patirtas sąnaudas ir gautus veiklos rezultatus per ataskaitinį laikotarpį.

Anot J. Mackevičiaus (1994) pelno (nuostolių) ataskaita tai speciali lentelė, kurioje pateikiami analitiniai duomenys apie pelno ir nuostolių susidarymą. Tiek ankstesnio laikotarpio, tiek dabartinio pelno (nuostolių) ataskaitų formos buvo panašios, gana aukšto lygio, atspindėjo svarbiausius pelno ir nuostolių formavimosi straipsnius. J. Mackevičius išskiria sekančius svarbiausius *pelno straipsnius*:

- pelnas iš prekių realizavimo;
- turto eksploatavimo ir iš vertybinių popierių gautos palūkanos;
- kiti pelno šaltiniai (parduotas turtas, grąžinti nuostoliai).

Nuostolių straipsniai:

- bendrosios išlaidos;
- turto amortizacija;
- komisijos išlaidos;
- nuolaidos;
- sumokėtos palūkanos;
- kiti nuostoliai.

Ankstesnio laikotarpio ataskaitoje buvo atskirai pateikiami ypatingųjų nuostolių bei ypatingojo pelno skyriai. Įvairios smulkios išlaidos turėjo būti parodytos atskiru straipsniu. Ypatingojo pelno skyriuje buvo išskirti net septyni jo gavimo straipsniai, tokie kaip nurašyto

kilnojamojo ir nekilnojamojo turto; nurašytų gaminių ir žalios medžiagos pelnas; nurašytų debitorių pelnas; nurašytų protestuotų vekselių pelnas; laiku neišmokėti dividendai; valiutų kursų skirtumų pelnas; kitas pelnas.(Mackevičius, Poškaitė, 1997). Ataskaitos pabaigoje reikėjo pateikti pelno paskirstymo schemą (dabar šiam tikslui sudaroma atskira pelno ir nuostolio paskirstymo ataskaitos forma).

Ikikarinio laikotarpio pelno (nuostolio) ataskaitose randama ir privalumų, ir trūkumų. Galima išskirti sekančius privalumus: ataskaitoje pateikiama detali grynojo pelno susiformavimo schema, t.y. atsispindi svarbiausi pelno ir nuostolio formavimosi straipsniai; ataskaitoje pažymimas ne vienas likutis, o kiek gauta iš operacijos pelno, kiek nuostolio, koks skirtumas. Tai leido informaciją apie kiekvienos operacijos pelną, nuostolį sugrupuoti vienoje vietoje.

Kaip ir kitose atskaitomybės formose, taip ir pelno (nuostolio) ataskaitose pastebimi ir kai kurie trūkumai: ši ataskaita nebuvo savarankiška atskaitomybės dalis, o tik speciali lentelė, pridėta prie metų apyskaitos; pernelyg detalus išlaidų išskyrimas į atskirus straipsnius apkraudavo ataskaitą nereikšminga informacija.

Tarybinio laikotarpio pelno (nuostolio) ataskaitoms buvo būdinga šalia faktinių rodiklių pateikti planinius rodiklius. Tai leido nustatyti, kaip įmonė įvykdė planą. Finansiniams įmonės veiklos rezultatams nustatyti buvo sudaroma forma 20 Pelnai ir nuostoliai (arba pelno ir nuostolio ataskaita). Ši forma leido plačiai analizuoti įmonės veiklą, nes ataskaita buvo pateikiama išskleistai pagal atskirus pelno ir nuostolių straipsnius. Visi duomenys imami iš einamosios sąskaitos. Formoje pateikiami duomenys apie užplanuoto pelno sumą, apie pelno sumas įneštiną į valstybės biudžetą, į liaudies ūkio tarybą rezervui sudaryti, specialiams fondams sudaryti bei kita informacija, kas reikalinga nagrinėjant ataskaitą ir tvirtinant pelno paskirstymą.

Kai kurių autorių nuomone, plačiai parodant pelną ir nuostolius pagal kiekvieną jų straipsnį, galima išanalizuoti pagrindinius veiksnius ir priežastis, turinčius įtakos pelno plano vykdymui. Anot J.Mackevičiaus, D. Poškaitės (1997) teigiama šioje ataskaitoje buvo tai, kad remiantis šia forma buvo galima apskaičiuoti ne tik balansinio pelno sudėtį ir struktūrą, bet ir realizacinio pelno (nuostolio), nerealizacinio pelno (nuostolio) sudėtį bei struktūrą. Galima teigti, kad tarybinio laikotarpio forma 20 Pelnai ir nuostoliai leido plačiai analizuoti įmonės ūkinę veiklą; struktūra atitiko pelno ir nuostolio sąskaitos struktūrą, todėl jai sudaryti nereikėjo papildomo grupavimo; sudarė galimybę išanalizuoti pagrindinius veiksnius ir priežastis, turinčius įtakos pelno plano vykdymui; leido nustatyti ne tik balansinio pelno sudėtį ir struktūrą, bet ir realizacinio pelno (nuostolio) bei nerealizacinio pelno (nuostolio) sudėtį ir struktūrą. Šioje

tarybinio laikotarpio pelno (nuostolio) ataskaitoje buvo pateikiama nemažai duomenų analizei, ji buvo gana informatyvi.

Atkūrus Lietuvos Nepriklausomybę, įsitvirtinus rinkos ekonomikai atsirado ir naujų informacinių poreikių. Atsirado būtinybė pertvarkyti ir apskaitą bei finansinę atskaitomybę. Pradėtas atskaitomybės formų tobulinimas.

Pelno samprata, lyginant su tarybinio laikotarpiu, nelabai pasikeitė. Šis rodiklis apibendrintai parodo įmonės ūkininkavimo sėkmę, be to, yra reikalingas valstybei mokamiems mokesčiams nustatyti, dividendams apskaičiuoti ir kitiems finansams rodikliams nustatyti.

Ekonominių terminų žodyne pelnas apibūdinamas kaip skirtumas, kuris atsiranda tuomet, kai įmonės bendrosios pajamos yra didesnės už jos bendrąsias sąnaudas.

Kaip teigė G. Kalčinskas ir Černius G. (1997)- pelnas yra vienas iš veiksnių, padedančių efektyviai paskirstyti ekonominius išteklius. Kuomet tam tikro produkto paklausa žymiai viršija jo pasiūlą, kaina, kurią pirkėjas moka už produktą, turi tendenciją didėti. Atsiradusi galimybė uždirbti didesnę pelną pritraukia į tą sritį investuotojus. Įsiliejus papildomam kapitalui, didėja produktyvumas ir produkcijos pasiūlos augimas, kuris leidžia tenkinti padidėjusią paklausą. Pelnas gali būti traktuojamas ir kaip atlygis kompanijų, bendrovių akcininkams už jų įdėtas investicijas į tam tikrą įmonę. Kuomet samdomi darbuotojai investuoja savo laiką ir darbą, jie taip pat tikisi gauti deramą atlygį už savo darbą. Norint išlaikyti aukštą gamybos lygį bei plėtoti ekonomiką yra būtinas pakankamas pelnas. Konkurencijos pažeidimo atveju, pelnas gali tapti „pertekliniu“ (tuomet jis būna nepagrįstai didelis, lyginant su investuotų pinigų suma ir su įmonių savininkų patiriamu rizikos laipsniu), o tai gali pakenkti ekonomikai.

Tiek vidiniams (įmonės savininkams, administracijai, valdytojams, darbuotojams), tiek išoriniams (valdžios institucijos) bei tiesiogiai suinteresuotiems išoriniams (kreditoriai, pirkėjai) informacijos vartotojams svarbu žinoti ne tik bendrą pelno dydį, bet ir jo sudėtį.

Anot V. Bružausko (1999) realizacinis pelnas gamybinėse įmonėse paprastai sudaro didžiausią pelno dalį. Jis gaunamas iš produkcijos, darbų, paslaugų realizavimo. Įmonėse susidaro ir kitų rūšių pelnas ar nuostolis (nerealizacinis pelnas ar nuostolis). Jis gaunamas iš investicinės ir kitokios veiklos. Pvz., tai gali būti palūkanos gaunamos už banke laikomus pinigus ir suteiktas paskolas, dividendai už akcijas ir kitos pajamos, atskaičius su šia veikla susijusias išlaidas. Pelno suma negaunama bet kaip. Tam tikslui atitinkamose sąskaitose yra kaupiamos įmonės sąnaudos ir išlaidos per apyskaitinį laikotarpį. Laikotarpio pabaigoje iš šių sąskaitų duomenų yra nustatomas apskaitinio pelno (nuostolių) dydis. Žemiau pateiktoje 1 lentelėje matome apskaitinio pelno susiformavimo Lietuvoje pavyzdį.

Gautas finansinis rezultatas perkeliamas į 34 sąskaitą *Nepaskirstytas ataskaitinių metų pelnas ar nuostolis*. Metų pabaigoje šios pajamos gali būti perkeltos tiesiogiai į 34 sąskaitą *Pelnas arba nuostolis*. Taip pat galimas ir kitas būdas, kai metų pabaigoje pajamos perkeltamos į 39 sąskaitą *Pajamų ir išlaidų suvestinė*, ir iš gautų pajamų atėmus sąnaudas, gautas skirtumas iškeliamas į 34 sąskaitą.

1 lentelė

Apskaitinio pelno nustatymas

39 PAJAMŲ IR SĄNAUDŲ SUVESTINĖ			
Sąsk.Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Sąsk.Nr.	Sąskaitos pavadinimas
60	Parduotų prekių ir atliktų darbų savikaina	50	Pardavimai ir paslaugos
61	Veiklos sąnaudos		
62	Kitos veiklos sąnaudos	52	Kitos veiklos pajamos
63	Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	53	Finansinės ir investicinės veiklos pajamos
64	Netekimai	54	Pagautė (ypatingasis pelnas)

Šaltinis: PUČINSKAS, K.(1996) Apskaitos pertvarkymas: problemos ir sprendimai. Apskaita ir kontrolė, Nr. 22 (140), p 1-3.

Toks pelno grupavimas Lietuvoje yra panašus ir į kitų laisvosios rinkos šalių pelno grupavimą, tai tiesiog „pasiskolinta“ tvarka iš užsienio šalyse (JAV) galiojančios apskaitos tvarkos. Ten suvestinė pelno ir nuostolio sąskaita (Lietuvoje -39 Pajamų ir sąnaudų suvestinė) yra pirminis informacijos apie gautą pelną ir patirtą nuostolį šaltinis. Tai leidžia įmonių valdymo srities specialistams pasinaudoti apskaitine informacija tiesiog iš sąskaitų.

Siekdami palengvinti sau darbą, įmonių apskaitos darbuotojai dažnai pardavimo pajamų apskaitai skirtų sąskaitų kredite apskaito gautas pajamas, o debete- parduotos produkcijos, atliktų darbų bei suteiktų paslaugų savikainą. Skirtumas tarp sąskaitos debete ir kredite sukauptų sumų rodo pardavimų pelną ar nuostolį. Ši suma, aplenkiant tarpinę pajamų ir sąnaudų suvestinę sąskaitą galėtų būti tiesiogiai nurašoma į pelno ir nuostolio sąskaitą. Taip tvarkant pardavimų apskaitą, galimi tokie privalumai, kaip:

- daug vaizdžiau pateikiama informacija vartotojams;
- mažiau reikia darbo sąnaudų šiam apskaitos darbui tvarkyti.

Kai kurių autorių nuomone, tai neduotų didelės naudos, nes įmonės veiklos rezultatus nurašant į pelno ir nuostolių sąskaitą, ši sąskaita prarastų savo, kaip rezultatinės sąskaitos funkciją ir pati taptų suvestine pajamų ir sąnaudų sąskaita.

Taigi, apibendrinant šią darbo dalį, galima teigti, kad pelno (nuostolių) ataskaita yra vienas iš svarbiausių informacijos šaltinių, siekiant sužinoti įmonės veiklos rezultatus ir jos galimybes. Sekančioje dalyje pateikiama pelno (nuostolių) ataskaitos charakteristika.

2. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS CHARAKTERISTIKA

Šiuo metu viena pagrindinių problemų Lietuvos įmonėms bendradarbiaujant su užsienio partneriais yra finansinių rezultatų pristatymas ir pateikimas. Daugelyje užsienio šalių yra pastovios apskaitos ir finansinės informacijos pateikimo taisyklės ir principai, todėl užsienio partneriai nori matyti ir Lietuvos įmonių finansinę informaciją, parengtą pagal jiems suprantamus ir priimtinius principus bei taisykles. Ši informacija naudojama vertinant įmonių veiklą, numatant teikiamo finansavimo dydį ir įvertinant veiklos efektyvumą. Kaip jau buvo minėta pirmoje darbo dalyje, pelno (nuostolių) ataskaita- svarbus ekonominės informacijos šaltinis, todėl siekiama suvienodinti įvairių šalių pelno (nuostolių) ataskaitas, padaryti jas labiau palyginamomis. Šioje darbo dalyje bus nagrinėjama pelno (nuostolių) ataskaitos esmė, tikslai, sudėtis, straipsnių paaiškinimas, reglamentavimas.

2.1. Bendrieji apskaitos principai

Taikant TAS, ūkiniai įvykiai fiksuojami ir informacija vartotojui pateikiama atsižvelgiant į tam tikrus bendruosius teiginius, kurie vadinami apskaitos prielaidomis, arba Bendraisiais apskaitos principais. Bendrieji apskaitos principai (BAP) yra konceptualių teiginių, sudarančių finansinės apskaitos pagrindą, visuma. Juos taikant naudojama apskaitos technika, t.y. specifinės taisyklės.

Pagal tarptautinės apskaitininkų federacijos nuostatas profesionaliam apskaitininkui taikomas etikos kodeksas. Apskaitininkas turi būti garbingas, objektyvus, kompetentingas, patikimas ir konfidencialus, geros reputacijos bei besilaikantis specialiujų apskaitos standartų.

Visos įmonės vesdamos apskaitą privalo vadovautis bendraisiais apskaitos principais, išdėstytais Tarptautiniuose apskaitos standartuose, nepriklausomai nuo jų dydžio ir apimties. Bendruosius apskaitos principus deklaruoja ir Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas.

Įstatyme nurodoma, kad įmonės finansiniai metai trunka 12 mėnesių, atsižvelgiant į savo veiklos pobūdį. Finansiniai metai gali būti keičiami vieną kartą per penkis metus ir gali būti susiję tik su įmonės veiklos pobūdžio pasikeitimu. Tų įmonių, kurios pradeda ūkinę veiklą ar yra reorganizuojamos, likviduojamos, finansiniai metai gali būti trumpesni arba ilgesni nei 12 mėnesių, bet negali viršyti 18 mėnesių.

Taip pat reikėtų pažymėti, kad 2006 m. įsigaliojęs 29-asis VAS „Tarpinė atskaitomybė“ numato, kad įmonės, kurios turi įsipareigojimų bankams, lizingo bendrovėms ir panašioms institucijoms, turi rengti tarpinę finansinę atskaitomybę būtent dėl šių institucijų reikalavimų. Nes bankai ar lizingo bendrovės privalo stebėti ir analizuoti klientų finansinę būklę dėl veiklos rizikos valdymo. Tokiu atveju finansinė atskaitomybė gali būti sudaroma kas 3, 6 ar 9 mėnesiai. Gali būti sudaroma tik vieno laikotarpio, pvz. 6 mėnesių tarpinė finansinė atskaitomybė. Pažymėtina, kad tarpinė finansinė atskaitomybė neteikiama nei Juridinių asmenų registru, nei mokesčių administratoriui (Navikienė, 2006).

Apskaitinės informacijos kaupimas nėra savitiksliis. Informacija skiriama naudojimui, todėl būtinos tam tikros bendros taisyklės- kaip vesti apskaitą, bendri teiginiai ir aksiomos, kaip pateikti informaciją. Tokios taisyklės ir teiginiai vadinami bendraisiais apskaitos principais. Lietuvos Respublikos finansinės atskaitomybės įstatymas išskiria dešimt principų.

Žemiau pateiktoje 2 lentelėje palyginami bendrieji apskaitos principai išdėstyti Tarptautiniuose apskaitos standartuose ir Lietuvos Respublikos finansinės atskaitomybės Įstatyme.

2 lentelė

Bendrujų apskaitos principų palyginimas

Pagal tarptautinius apskaitos standartus	Pagal Lietuvos Respublikos Finansinės Atskaitomybės Įstatymą
1. Kaupimo	1. Įmonės principas
2. Pinigų	2. Veiklos tęstinumo
3. Veiklos tęstinumo	3. Periodiškumo
3.1. Apskaitos pastovumo	4. Pastovumo
3.2. Apskaitos atsargumo	5. Piniginio mato
	6. Kaupimo
	7. Palyginimo
	8. Atsargumo
	9. Neutralumo
	10. Turinio svarbos

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Toliau panagrinėsime šių principų reikšmes.

Kaupimo principas numato, kad ūkinės operacijos ir įvykiai fiksuojami apskaitoje, tada kai jie įvyksta. Taikant šį principą, pajamos pripažįstamos tuo laikotarpiu, kada buvo parduotos prekės, suteiktos paslaugos, atlikti darbai, perduoti nuosavybės dokumentai, neatsižvelgiant į apmokėjimą. Sąnaudos pripažįstamos tuo laikotarpiu, kai jos patirtos pajamoms

uždirbti. Norint, kad būtų teisingai sudaryta pelno (nuostolių) ataskaita šio principo negalima pažeisti.

Pinigų principas reikalauja, kad visas įmonės turtas ir veiklos rezultatai apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje būtų įkainojami pinigais.

Veiklos tęstinumo principas reikalauja apskaitoje daryti prielaidą, kad ūkio subjekto, kaip apskaitos objekto, veiklos laikas neribotas ir kad artimiausiu metu ūkio subjekto nenumatoma likviduoti. Naudojant šį principą, ūkio subjekto turtas apskaitoje įvertinamas įsigijimo verte, skaičiuojant ilgalaikio turto nusidėvėjimą per visą jo naudingo tarnavimo laiką. Kaip matome 2 lentelėje Tarptautiniuose apskaitos standartuose šis principas skaidomas į apskaitos pastovumo ir apskaitos atsargumo principą.

Apskaitos pastovumo principas numato, kad įmonė privalo naudotis tais pačiais apskaitos principais, pereinant iš vieno laikotarpio į kitą.

Apskaitos atsargumo principas numato, kad vertinant įmonės veiklos rezultatus, iš keleto vertinimo metodų pasirenkamas tas, kurį pritaikius įmonės veiklos rezultatai ir turtas nebus nepagrįstai padidinti, o įsipareigojimai- nepagrįstai sumažinti.

Taigi, šie apskaitos pastovumo ir atsargumo principai pagal Tarptautinius apskaitos standartus pateikiami kaip veiklos tęstinumo principo sudėtinės dalys, o pagal Lietuvos Respublikos Finansinės atskaitomybės įstatymą jie išskiriami kaip atskiri principai. Taip pat šiame įstatyme pateikiami ir kiti bendrieji apskaitos principai, kurie neišskirti Tarptautiniuose apskaitos standartuose.

Tai įmonės principas, kuris reikalauja, kad kiekviena įmonė, kuri sudaro finansinę atskaitomybę, būtų laikoma atskiru apskaitos vienetu. Taip pat šis principas reikalauja, kad į apskaitą būtų įtraukiamas tik tos įmonės turtas, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai.

Periodiškumo principas numato, kad įmonės veikla suskirstoma į finansinius metus ar kitos trukmės atskaitinius laikotarpius, kuriems pasibaigus, parengiama finansinė atskaitomybė. Šis principas dar vadinamas laikotarpio principu.

Kitas principas, išskiriamas Lietuvos Respublikos finansinės atskaitomybės įstatyme yra palyginimo principas. Jis numato, kad atskaitinio laikotarpio pajamos turi būti siejamos su to laikotarpio sąnaudomis, patirtomis pajamoms uždirbti. O sąnaudos, tenkančios skirtingiems atskaitiniams laikotarpiams, paskirstomos tiems laikotarpiams, per kuriuos įmonė uždirbs pajamų.

Neutralumo principas reiškia, kad apskaitos informacija turi būti pateikiama nešališkai. Jos pateikimas neturėtų daryti įtakos apskaitos informacijos vartotojų priimtiems sprendimams ir juo neturėtų būti siekiama iš anksto numatyto rezultato.

Turinio svarbos principas reikalauja, kad ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į apskaitą būtų įtraukiami pagal jų turinį ir ekonominę vertę, o ne tik pagal jų juridinę formą. Reikėtų pažymėti, kad yra ir kitų apskaitos principų, tokių kaip *esmingumas, svarbumas, materialumas, objektyvumas, savikainos, pastovaus piniginio vieneto*, tačiau jie nepripažinti Tarptautiniuose apskaitos standartuose.

Apskaitos registruose kaupiami duomenys turi atitikti anksčiau 2 lentelėje pateiktus principus. Tai reikalinga ne tik pelno (nuostolių) ataskaitos sudarymui, bet ir mokesčių apskaičiavimui. Kiekvienos įmonės buhalterinės apskaitos tarnybos viena svarbiausių užduočių yra kaip galima tiksliau nustatyti kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius.

2.2. Pelno (nuostolių) ataskaitos esmė ir tikslai

Kiekvienai pelno siekiančiai įmonei būtina gauti pelną. Gavus pelną, įmonei lengviau daryti tolesnes investicijas, lengviau išlaikyti darbuotojus, investuoti lėšas į rinkos tyrimus, norint garantuoti įmonės ateitį. Iš pelno (nuostolių) ataskaitos galima spręsti apie įmonės pajamas ir sąnaudas- pagrindą įmonės pelnui gauti. Skirtingai nuo balanso, kuris parodo įmonės išteklių būklę laikotarpio pabaigoje, pelno (nuostolių) ataskaita fiksuoja išteklių panaudojimo ekonominei veiklai rezultatus.

Literatūroje galima rasti įvairių šios ataskaitos pavadinimų: Pajamų ataskaita; Pelno (nuostolio); Pelno ataskaita; Operacijų rezultatai.

Anot Z. Gaidienės (1998) pelno ataskaita- tai finansinė ataskaita, kuri parodo atitinkamo laikotarpio įmonės pajamas ir išlaidas už parduotas prekes, suteiktas paslaugas. Tačiau dažna įmonė neapsiriboja vien tik prekių, paslaugų pardavimu. Ji dalyvauja ir kitų įmonių veikloje už tai gaudama dividendus, taip pat gauna atsitiktines pajams bei patiria nenumatytus nuostolius. Pagal nuo 2004 m. sausio 1 d. įsigaliojusius Verslo apskaitos standartus (VAS) ši ataskaita vadinama Pelno (nuostolių) ataskaita.

Kaip teigia G. Kalčinskas (2001) ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatas (pelnas ar nuostoliai) nustatomas lyginant tuo laikotarpiu uždirbtas pajamas su tam tikslui patirtomis sąnaudomis. Toks lyginimas finansinėje atskaitomybėje atsispindi pelno (nuostolių) ataskaitoje, kurioje suskaičiuoto grynojo pelno sumos nepaskirstytoji dalis perkeliama į balanso savininkų nuosavybės dalį.

Pagrindinis pelno (nuostolių) ataskaitos *tikslas*- teikti informaciją apie įmonės finansinę būklę įvairiems vartotojams, kurie ją tyrinėja skirtingais aspektais siekdami įvairių tikslų.

Galima išskirti sekančius pelno (nuostolių) ataskaitos vartotojus ir jų tikslus:

- Investuotojai- siekia nustatyti, ar verta investuoti kapitalą;
- Kiti vartotojai- domisi įmonės galimybe tiekti reikalingą produkciją ir paslaugas;
- Bankai- stengiasi įvertinti išduotų kreditų ir palūkanų gavimo garantiją;
- Valdžios institucijos- naudoja kaip mokesčių ir ekonominės politikos pagrindą.

Tarptautiniuose apskaitos standartuose pateikiamas bendrojo pobūdžio finansinės atskaitomybės, tame tarpe ir pelno (nuostolių) ataskaitos, *tikslas*- pateikti informaciją apie įmonės finansinę būklę ir rezultatus, kuri yra naudinga daugeliui vartotojų priimant ekonominius sprendimus. Konkrečiai pelno (nuostolių) ataskaitos parengimą reglamentuoja 8- asis TAS. Šio standarto *tikslas* – nustatyti tam tikrų pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnių klasifikavimo, atskleidimo ir apskaitos tvarką, kad visos įmonės pelno (nuostolių) ataskaitas rengtų ir pateiktų pagal vienodą modelį. Tai palengvina finansinės atskaitomybės lyginimą tiek su įmonės ankstesniais laikotarpiais, tiek su kitų įmonių finansine atskaitomybe. Vadovaujantis šiuo standartu, reikia atskleisti ir suklasifikuoti ypatinguosius bei atitinkamus straipsnius, pateikiant įprastinės veiklos pelną ar nuostolius.

3-ajame Verslo apskaitos standarte „Pelno (nuostolių) ataskaita“ teigiama, kad šio standarto *tikslas* – nurodyti, kaip turi būti pateikiama, klasifikuojama ir detalizuojama informacija apie įmonės uždirbtas pajamas, patirtas sąnaudas ir gautos veiklos rezultatus per ataskaitinį laikotarpį. Standartas nustato pelno (nuostolių) ataskaitos sudarymo, pajamų ir sąnaudų klasifikavimo į įprastinės veiklos ir ypatinguosius straipsnius tvarką, pavyzdines pelno (nuostolių) ataskaitų (išskyrus konsoliduotas) formas. Išimtiniais atvejais gali būti pateikiamos ir kitokios, šiame standarte nenurodytos pelno (nuostolių) ataskaitų formos, jeigu to reikia siekiant teisingai parodyti įmonės veiklos rezultatus.

8-as TAS, skirtingai nei 3-asis VAS, įtvirtina reikalavimą rengti konsoliduotas finansines ataskaitas.

Kaip jau buvo minėta ir anksčiau, pelno (nuostolių) ataskaita yra vienas iš svarbiausių informacijos šaltinių, siekiant sužinoti įmonės veiklos rezultatus ir jos galimybes. Ypač daug naudingos informacijos galima gauti analizuojant kelerių metų pelno (nuostolių) ataskaitas. Skirtingi informacijos vartotojai pelno (nuostolių) ataskaitą nagrinėja skirtingais aspektais ir siekdami skirtingų tikslų. Jų tikslus, analizuojant ataskaitas galima būtų nusakyti taip:

- nagrinėjant faktiško pelno kitimą, numatyti būsimus pinigų srautus, padedančius nustatyti tikimybę susigrąžinti skolas bei nustatyti būsimų pajamų dydį;

- pelno (nuostolių) ataskaita padeda visiems ataskaitų vartotojams įvertinti vadovų veiklos veiksmingumą per analizuojamą laikotarpį.

Visuomenės požiūriu rodikliai, parodyti pelno (nuostolių) ataskaitoje, padeda investitoriams įsitikinti ar jie savo lėšas patikėjo geriems vadovams, nes nuo vadovų sugebėjimo priklauso veiksmingas investicijų panaudojimas. Esantys bei galimi investitoriai įdeda pinigus su tikslu gauti naudą, o tam reikia žinoti įmonės mokumą ir pelningumą. Tokia informacija taip pat įdomi įmonės konkurentams.

2.3. Pelno (nuostolių) ataskaitos formavimas pagal VAS

Įsigalioję 2004 m. sausio 1d. Verslo apskaitos standartai (VAS) iš esmės nepakeitė pelno (nuostolių) ataskaitos struktūros, tačiau pajamų bei sąnaudų klasifikavimo pasikeitimai žymūs. Pelno (nuostolių) ataskaitą reglamentuoja 3-asis Verslo apskaitos standartas (galiojantis nuo 2004 m. vasario 7 d.). Jame pateikiamos sekančios pagrindinės sąvokos:

- Išlaidos- turto ar paslaugų sunaudojimas bei turto vertės sumažėjimas per ataskaitinį laikotarpį;
- Įprastinė veikla- pasikartojančios ūkinės operacijos, susijusios su įmonės veikla;
- Ypatingieji straipsniai- straipsniai, kuriuose parodomi neįprastų, atsitiktinių, reguliariai nesikartojančių ūkinių įvykių rezultatai;
- Netipinė veikla- ūkinės operacijos, kurios negali būti laikomos tipinės veiklos operacijomis, tačiau yra susijusios su įprastine veikla;
- Pardavimo pajamos – ekonominės naudos padidėjimas dėl prekių pardavimo ir paslaugų teikimo per ataskaitinį laikotarpį, pasireiškiantis įmonės turto padidėjimu arba įsipareigojimų sumažėjimu, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus;
- Pardavimo savikaina- per ataskaitinį ir ankstesnius laikotarpius patirtos išlaidos, tenkančios per ataskaitinį laikotarpį suteiktoms paslaugoms ir parduotoms prekėms;
- Tipinė veikla- ūkinės operacijos, susijusios su veikla, iš kurios įmonė keletą ataskaitinių laikotarpių gauna daugiausia pajamų ir kurią įmonė laiko pagrindine;
- Veiklos sąnaudos- patirtos per ataskaitinį laikotarpį išlaidos, susijusios su įprastine įmonės veikla, vykdoma neatsižvelgiant į pardavimų apimtį, išskyrus finansinę, investicinę ir kitą veiklą.

Kaip teigia R. Budrionytė (2005) pelno (nuostolių) ataskaitoje neparodomi visi įmonės nuosavo kapitalo pokyčiai per ataskaitinį laikotarpį. Nepateikiama informacija apie rezervų (privalomojo, savoms akcijoms įsigyti, kitų) sudarymą ar mažinimą. Ši informacija pateikiama tiesiogiai nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje. Taip pat pelno (nuostolių) ataskaitoje nepateikiama informacija apie pelną (nuostolius) iš savų akcijų pardavimo. Supirktų savų akcijų pardavimo rezultatu tiesiogiai didinamas ar mažinamas įmonės nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai). Ši informacija taip pat pateikiama tiesiogiai nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje.

Pažymėtina, kad pelno (nuostolių) ataskaitoje duomenys apie įmonės veiklą per ataskaitinį laikotarpį grupuojami į *įprastinės veiklos ir ypatinguosius straipsnius*. Įprastinės įmonės veiklos duomenys dar grupuojami į *tipinės ir netipinės veiklos straipsnius*. Duomenys apie tipinę įmonės veiklą yra pardavimo pajamos, pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos. V. Jagmino (2003) nuomone, pelno (nuostolių) ataskaitoje matyti kokios yra bendrosios ir administravimo sąnaudos. Paprastai būtent pastarasis rodiklis dėl savo dydžio bei nepakankamai apibrėžtos paskirties įmonės savininkams kelia nerimą, o kartais net ir nepasitenkinimą. Tai normalu, nes paprastai bendrosios ir administravimo sąnaudos sudaro santykinai nemažas sumas, o savininkams nėra lengva suprasti, kokią konkrečią naudą įmonei duoda tų sąnaudų patyrimas. Todėl vadovai turėtų būti pasiruošę tinkamai argumentuoti tokių sąnaudų reikalingumą įmonės veiklai. Be to, jie turi stengtis optimizuoti šias sąnaudas, atitinkamai organizuodami įmonės ir atskirų jos padalinių veiklą.

Pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiami duomenys iš netipinės įmonės veiklos, taip pat iš įmonės finansinės bei investicinės veiklos uždirbtas pajamas bei tas veiklas vykdant patirtas sąnaudas. Paprastai šios sumos sudaro nedidelį lyginamąjį visų įmonės pajamų bei sąnaudų svorį. Jeigu minėtų pajamų ir/ar sąnaudų lyginamasis svoris gerokai išaugo, tai dažniausiai signalizuoja apie negerus pokyčius įmonės veikloje. Kitaip tariant, net ir reikšmingas pajamų iš kitos nei pagrindinė veiklos lyginamojo svorio visose pajamose išaugimas (kartu padidėjus ir absoliučiai tokių pajamų sumai), gali tik atrodyti kaip teigiamas dalykas. Iš tiesų tai reiškia, kad įmonės pagrindinė veikla (kuriai vykdyti įmonė ir buvo įkurta) akivaizdžiai silpnėja ir įmonė pradeda „gyventi“ iš šalutinės (neretai atsitiktinio pobūdžio) veiklos. Tai rodo, kad įmonės vadovai nebesugeba vykdyti acininkų numatytos įmonės veiklos strategijos. (Jagminas, 2003, p.20)

Kaip numato 3-asis verslo apskaitos standartas, duomenys apie įmonės veiklą grupuojami atsižvelgiant į šiame standarte nurodytus kriterijus ir veiklos specifiką. Pasirinktas grupavimo būdas turi būti taikomas nuolat arba pakankamai ilgą laiką, nebent reikšmingi įvykiai ar aplinkybės lemia grupavimo pakeitimą.

Sudarant pelno (nuostolių) ataskaitą privalomi straipsniai turi būti pateikiamai ir tuomet, kai jų sumos lygios nuliui, o neprivalomi straipsniai, kai jų sumos lygios nuliui, gali būti praleidžiami. Pelno (nuostolių) ataskaitoje leidžiama papildyti papildomais straipsniais, jeigu to reikia teisingai parodyti įmonės veiklos rezultatus.

Apskaitos duomenys pelno (nuostolių) ataskaitoje apie įmonės uždirbtas pajamas ir patirtas sąnaudas per ataskaitinį laikotarpį gali būti pateikti pilna ar trumpa forma. Verslo apskaitos standartas numato, kad pelno (nuostolių) ataskaitoje informacija turi būti pateikta pagal sekančius straipsnius: *pardavimo pajamos; pardavimo savikaina; bendrasis pelnas (nuostoliai); veiklos sąnaudos; tipinės veiklos pelnas (nuostoliai); kita veikla; finansinė ir investicinė veikla; įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai); pagautė; netekimai; pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą; pelno mokestis; grynasis pelnas (nuostoliai).*

I.Pardavimo pajamos

Čia turi būti pateikiamos grynosios pardavimo pajamos. Pardavimo pajamų apskaitos reikalavimus nustato 10-asis verslo apskaitos standartas „Pardavimo pajamos“. Šiame standarte teigiama, kad prekių pardavimo, paslaugų teikimo pajamos pripažįstamos tuomet, kai prekės parduotos, paslaugos suteiktos. Tai reiškia, kad pardavėjas perdavė visą riziką ir prekių teikiamą naudą pirkėjui, paslaugų teikimo sandoris pasibaigė, arba jo įvykdymo laipsnis gali būti patikimai įvertintas. Tai taip pat reiškia, kad sąnaudos, susijusios su pardavimo sandoriu gali būti patikimai įvertintos, bei tikėtina, kad ekonominė nauda bus gauta ir jos dydį galima patikimai įvertinti.

Pardavimo pajamos nepripažįstamos, jei netenkinamas nors vienas iš šių kriterijų. Pardavimo pajamos turi būti įvertinamos tikrąja verte, atsižvelgiant į suteiktas ir numatomas nuolaidas, prekių grąžinimus ir nukainojimus. Anot R. Budrionytės (2005), didžiausia pardavimo pajamų apskaitos naujovė įsigaliojus Verslo apskaitos standartams yra ta, kad tam tikrais atvejais įmonės pardavimo pajamų suma gali nesutapti su sutartyje ar pardavimo dokumentuose nurodyta suma. Tai gali būti atvejis, kai tikroji mokėjimo vertė mažesnė nei nominalioji gautinų pinigų suma. 10-asis VAS numato, kad tikroji mokėjimo vertė nustatoma diskontuojant visas ateityje gautinas sumas pagal sąlyginę palūkanų normą, jei mokėjimas už prekes yra atidėtas (ilgiau nei 12 mėnesių) ir jei toks susitarimas laikomas finansavimo sandoriu, kuriame nenurodytos palūkanos (pvz., beprocentis kreditas), ar sutartyje nustatyta mažesnė nei rinkos palūkanų norma.

Skirtumas tarp diskontuotos sumos ir sutartyje nurodytos vertės pripažįstamas palūkanų pajamomis per visą mokėjimo laikotarpį.

Pvz., įmonė A 20X4 m. sausio 2 d. pardavė įmonei B prekių už 330 000 Lt + PVM 59 400 Lt išsimokėtinai, suteikdama beprocentį kreditą 2 metams (sutartyje palūkanos nenumatytos). Įmonė B už prekes iš karto sumoka 30 000 Lt ir PVM 59 400 Lt, o likusią sumą mokės dalimis kiekvieno pusmečio pabaigoje po 75 000 Lt. Pardavimo metu rinkos palūkanų norma yra 5%. Įmonė A diskontuoja gautiną sumą ir apskaičiuoja pajamų dydį:

$$30\,000\text{ Lt} + 75\,000\text{ Lt} / (1 + 0,05 \times 6/12) + 75\,000\text{ Lt} / (1 + 0,05 \times 6/12)^2 + 75\,000\text{ Lt} / (1 + 0,05 \times 6/12)^3 + 75\,000\text{ Lt} / (1 + 0,05 \times 3/12)^2 = 312\,148,07\text{ Lt}.$$

Įmonė A apskaitoje registruoja pardavimo operaciją įrašu:

D 271 „Sąskaitos bankuose“	89 400 Lt
D 2411 „Pirkėjai“	137 591,26 Lt
D 1621 „Prekybos skolos“	144 556,81 Lt
K 500 „Pardavimo pajamos“	312 148,07 Lt
K 4484 „Mokėtinas PVM“	59 400 Lt

Sutartinės vertės ir apskaitoje užregistruotos pajamų sumos skirtumas 17 851,93 Lt (330 000 Lt- 312 148,07 Lt) bus pripažįstamas palūkanų pajamomis per visą mokėjimo laikotarpį, kiekvieno ketvirčio ar mėnesio pabaigoje įmonei A apskaičiavus ir užregistravus gautinų palūkanų sumą. Pvz., 20X4 m. kovo 31 d. įmonė A apskaičiuoja ir registruoja I ketvirčio palūkanų pajamas 3526,85 Lt (282 148,07 Lt x 0,05 x 3/12):

D 2411 „Pirkėjai“	3526,85 Lt
K535 „Palūkanų pajamos“	3526,85 Lt.

Reikėtų įsidėmėti, kad diskontavimo nereikia taikyti nereikšmingoms sumoms. (Budrionytė, 2005, p. 8).

Verslo apskaitos standarte sąnaudos neskirstomos, o apibendrintai pavadintos „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“. Toliau panagrinėsime, kas šiame pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnyje pateikiama.

II.Pardavimo savikaina

Šiame straipsnyje atsispindi grynujų parduotų prekių, produkcijos bei suteiktų paslaugų savikaina (atėmus gautas nuolaidas bei nukainojimus). Pardavimo savikainos pripažinimo, apskaitos bei informacijos apie atskleidimo tvarką reglamentuoja 11-asis Verslo apskaitos standartas „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“. Pardavimo savikainą sudaro išlaidos, tenkančios per ataskaitinį laikotarpį suteiktoms paslaugoms ir parduotoms prekėms, produkcijai. Parduotų prekių, produkcijos savikaina nustatoma taikant FIFO, LIFO vidutinių

kainų ar konkrečių kainų atsargų įkainojimo būdus. Jei prekių gabenimo, sandėliavimo kelyje ir panašios išlaidos, atsižvelgiant į įmonės apskaitos politiką, nereikšmingos, jos gali būti pripažįstamos pardavimo savikaina iš karto, kai buvo patirtos. Suteiktų paslaugų teikimo grynąją savikainą sudaro teikiant paslaugas sunaudotų medžiagų įsigijimo savikaina, darbo užmokesčio sąnaudos, teikiant paslaugas naudojamo ilgalaikio turto nusidėvėjimas ir amortizacija, trečiųjų asmenų suteiktos paslaugos ir pan. (Budrionytė, 2005, p.8).

V. Bružausko (2006) nuomone, parduotos produkcijos savikainos apskaičiavimas taikant nuolat ar periodiškai apskaitomų atsargų būdus turi esminių skirtumų, ir tai nulemia skirtingą apskaitą buhalterinėse sąskaitose.

III. Bendrasis pelnas (nuostoliai)

Apibendrintai parodo įmonės pagrindinės veiklos pelningumą ir apskaičiuojamas iš pardavimo pajamų atėmus pardavimo savikainą. Bendrasis pelnas tik iš dalies rodo įmonės veiklos rezultata, kadangi jo suma nustatoma neatsižvelgiant į veiklos sąnaudas, kitos veiklos, taip pat finansinės ir investicinės veiklos pajamas ir sąnaudas, pagautę ir netekimus. Nepaisant to, bendrojo pelno rodiklio apskaičiavimas yra labai reikšmingas, nes:

- tai yra bazinis rodiklis, iš kurio atėmus veiklos sąnaudas bei pakoregavus jį kitos finansinės ir investicinės bei ypatingosios veiklos rezultatais, apskaičiuojamas galutinis pelno (nuostolių) ataskaitos rodiklis- grynasis ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai) paskirstymui;
- įmonės vadovai ir išoriniai vartotojai, remdamiesi šiuo rodikliu, gali spręsti apie veiklos sąnaudų dydį ir jų pagrįstumą, o tai praktiškai padaryti negalima lyginant šias sąnaudas su bendrąja pajamų ir pardavimų suma;
- šis rodiklis geriau už grynąjį pelną apibūdina pačios įmonės ar jos padalinių veiklos rezultatyvumą bei parodo viso verslo, kuriame dalyvauja įmonė, srities pelningumą.

Anot V. Jagmino (2001) bendrojo pelno rodiklis yra labai svarbus, nes rodo įmonės gebėjimą pigiau pirkti arba gaminti prekes, kurios parduodamos.

IV. Veiklos sąnaudos

Veiklos sąnaudų rodikliui J. Mackevičiaus nuomone, turi būti skiriamas didelis dėmesys. Būtent šis rodiklis parodo padarytas per ataskaitinį laikotarpį apmokėtas ir apmokėtinas išlaidas, kurių neįmanoma priskirti ataskaitinio laikotarpio parduotų prekių ir atliktų

paslaugų savikainai, kadangi jos yra susijusios su visa įmonės ūkine veikla, vykdoma per visą ataskaitinį laikotarpį, nepriklausomai nuo prekių pardavimo apimtys.

11-asis VAS „Pradavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“ reglamentuoja veiklos sąnaudų pripažinimo, apskaitos bei informacijos apie jas atskleidimo tvarką. Šiame straipsnyje pateiktos veiklos sąnaudos, kurios suskirstytos į pardavimo bei bendrąsias bei administracines sąnaudas. *Pardavimo sąnaudos* yra apibūdinamos kaip išlaidos, susijusios su ataskaitinio laikotarpio prekių, produkcijos, paslaugų pardavimais, kurios negali būti priskirtos prie konkrečių pardavimo pajamų. Tai gali būti, pavyzdžiui, prekybos patalpų nuomos išlaidos, eksploatavimo, prekių sandėliavimo, reklamos ir kt. išlaidos. Ypač svarbu yra analizuoti pardavimo sąnaudų rodiklį. Šis rodiklis rodo, kiek įmonei kainuoja parduoti tai, ką ji pagamino ar nupirko iš kitų asmenų, taip jis atspindi įmonės vadovų sugebėjimą ūkininkauti. V. Jagmino (2001) nuomone, svarbiau ne pagaminti, o parduoti tai, ką gamini.

Bendrosios ir administracinės sąnaudos apibūdinamos kaip išlaidos, nesusijusios su prekių, paslaugų pardavimu, tačiau susijusios su įmonės valdymu ir visa tipine įmonės veikla, valdymo ir aptarnavimo personalo darbo užmokestis ir socialinis draudimas, turto vertės sumažėjimo sąnaudos, išlaidos negamybinio pobūdžio paslaugoms (įvairūs nuostoliai, abejotinų skolų, atidėjimų ir kitos sąnaudos). R. Budrionytės (2005) teigimu sąnaudos, kurios anksčiau buvo pripažįstamos netekimais, dabar pateikiamos kaip veiklos sąnaudos. Autorė išskiria dažniausiai pasitaikančius atvejus:

- nuostoliai dėl nenudėvėto (neamortizuoto) ilgalaikio materialiojo bei nematerialiojo turto nurašymo, per inventorizaciją rastų trūkumų,- iki VAS įsigaliojimo tokie nuostoliai buvo laikomi netekimais, dabar- veiklos sąnaudomis;
- nuostoliai dėl turto vagysčių, gaisrų, gamtos reiškinių, stichinių nelaimių (išskyrus, jei jos visiškai neįprastos toje teritorijoje) taip pat priskiriami ne prie netekimų, o prie veiklos sąnaudų;
- abejotinos ar beviltiškos skolos. (Budrionytė, 2005, p. 9)

Į bendrąsias ir administracines sąnaudas dažniausiai krypta žvilgsniai, kai kalbama apie sąnaudų mažinimą, todėl kiekvienos įmonės administracija turi būti pasirengusi pagrįsti tokių sąnaudų dydį.

V. Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)

Šiame straipsnyje rodomas įmonės tipinės veiklos per ataskaitinį laikotarpį rezultatas, kuris apskaičiuojamas iš bendrojo pelno atimant veiklos sąnaudas. V. Bružausko

(2002) nuomone, tai nėra tikslus pavadinimas, nes apima tikrai gamybinės- komercinės veiklos pelną.

VI. Kita veikla

Straipsnis parodo netipinės (išskyrus finansinės ir investicinės) veiklos rezultatą. T.y., parodomos pajamos arba pelnas iš įprastinės, bet netipinės veiklos, išskyrus finansinę ir investicinę veiklą. Apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp kitos veiklos pajamų ir kitos veiklos sąnaudų. Kitoms veiklos *pajamoms* priskiriama netipinės veiklos produkcijos, parduoti skirtų prekių bei paslaugų teikimo pajamos, pajamos iš įmonės ilgalaikio turto naudojimo, honorarai, patentų, prekių ženklų, autorių teisių, kompiuterinių programų, ilgalaikio turto (išskyrus finansinį) perleidimo pelnas, pelnas iš ilgalaikio materialiojo turto nurašymo (jei likviduojant ilgalaikį materialųjį turtą gaunamos atsargos-metalo laužas, detalės, konstrukcijos, kurias įmonė galės parduoti ar sunaudoti savo veikloje, jos registruojamos apskaitoje, įvertinus grynąja galimo pardavimo verte). Jei šių atsargų vertė didesnė nei nurašomo ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė- skirtumas registruojamas kitos veiklos pajamose. Apskaitoje įrašoma:

D 2011 „Žaliavos ir komplektavimo gaminiai“ – gautų atsargų vertei;

K 12-0 „Ilgalaikis materialusis turtas- įsigijimo savikaina“ – ilgalaikio materialiojo turto likutinės vertės sumai;

K 5221 „Kitos netipinės veiklos pajamos“ – skirtumo (pelno) sumai.

Draudimo išmokos perviršis (skirtumas tarp gautos arba gautinos draudimo išmokos ir patirtų nuostolių). Pavyzdžiui, pavogtas įmonės automobilis, kurio įsigijimo savikaina 100 000 Lt, sukauptas nusidėvėjimas 40 000 Lt. Įmonė nurašo automobilį likutinės vertės suma registruodama nuostolius:

D 1227 „Transporto priemonės- nusidėvėjimas“ 40 000 Lt

D 6118 „Kitos bendrosios sąnaudos“ 60 000 Lt

K 1220 „Transporto priemonės- įsigijimo savikaina“ 100 000 Lt

Gavus informaciją iš draudimo kompanijos apie numatomą išmokėti draudimo išmokos sumą, pvz., 65 000 Lt, apskaitoje įregistruojama:

D 2434 „Kitos gautinos sumos“ 65 000 Lt

K 6118 „Kitos bendrosios sąnaudos“ 60 000 Lt

K 5221 „Kitos netipinės veiklos pajamos“ 5 000 Lt

Kitos veiklos *sąnaudos* apibūdinamos kaip sąnaudos ir nuostoliai, susiję su kitos veiklos pajamomis. Joms priskiriama parduotos netipinės veiklos produkcijos, parduotų prekių ar

paslaugų savikaina, ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (išskyrus finansinį) perleidimo nuostoliai ir kt. Įsigaliojus VAS atsirado ir dar viena naujovė: nereikalaujama pateikti informacijos apie nuosavą statybą pelno (nuostolių) ataskaitoje, kitos veiklos sudėtyje. Būtent todėl kitos veiklos pajamose nerodomas pajamos iš nuosavos statybos, o išlaidos, susijusios su nuosava statyba nepateikiamos kitos veiklos sąnaudose. Apskaitoje visos nuosavos statybos išlaidos kaupiamos tiesiogiai sąskaitos Nr. 125 „Nebaigta statyba“ debete, kredituojant kitas turto ar įsipareigojimų sąskaitas.

VII. Finansinė ir investicinė veikla

Čia parodomas šios veiklos rūšies atskaitinio laikotarpio uždirbtos *pajamos ir sąnaudos*, patirtos uždirbant šias pajamas, bei visos kitos investicinės veiklos sąnaudos. Šioms *pajamoms* priskiriama: palūkanos už suteiktas klientams ir įmonės darbuotojams paskolas; palūkanos už banke laikomus pinigus, palūkanos už laikomus vertybinius popierius, terminuotus indėlius, sąskaitos likutį; pelnas dėl valiutos kursų pasikeitimo; pripažintos baudos ir delspinigiai už pavėluotus atsiskaitymus; dividendų pajamos; ilgalaikių investicijų perleidimo ir perkainojimo pelnas; kitos finansinės ir investicinės pajamos. Pažymėtina, kad anksčiau šiose pajamose buvo rodoma dotacijų ar subsidijų dalis. Dabar to nebėra, o šia suma arba mažinamas atitinkamų sąnaudų straipsnis, arba didinamas negautų kompensuojamų pajamų (dažniausiai pardavimo pajamų) straipsnis.

Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudoms priskiriama: nuostoliai dėl valiutos kursų pasikeitimo; mokėtinos baudos ir delspinigiai už pavėluotus atsiskaitymus; palūkanos, mokamos pagal lizingo sutartis, už bankų ir kitų kredito įstaigų suteiktas paskolas; ilgalaikių investicijų perleidimo nuostoliai.

Anot K. Valužio (2000) finansinė, kaip ir ūkinė veikla, brangiai kainuoja, todėl šios sąnaudos į jokią savikainą tiesiogiai neįtraukiamos. Įmonės finansai, kaip ir gamybinis kapitalas, turi duoti ne mažesnę naudą, nes jei įmonė, turėdama daug laisvų lėšų, jų niekam neskolina, vadinasi, negauna daug pajamų, t.y. turi nuostolių. Ir atvirkščiai, jei įmonė nesugeba išsaugoti savo lėšų, arba iš anksto kitoms įmonėms perveda avansus, o pati pritrūksta lėšų ir dėl to ima paskolas su palūkanomis, tuo pačiu dėl savo kaltės didina nuostolį. Finansinių ir investicinių pajamų straipsnis reikalingas tiek dėl šių pajamų atvaizdavimo, tiek dėl mokesčių dydžio nustatymo. Šio straipsnio analizė teikia labai išsamią informaciją apie finansines sąnaudas ir pajamas.

VIII. Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai)

Kai kurių autorių nuomone, V. Bružausko, K. Senkaus (2002), šio straipsnio galima būtų visai nerodyti, nes jis turi nedidelę informacinę reikšmę. Jame turi būti pateikiama visų veiklos sričių (gamybinės- komercinės, nekomercinės ir finansinės bei investicinės) pelnas (nuostoliai). Tai yra tipinės veiklos pelno (nuostolių), kitos veiklos bei finansinės ir investicinės veiklos rezultatų suma.

IX. Pagautė

Anot D. Mačernienės (1999) *pagautė*- tai pajamos iš kompensacijų dėl stichinių nelaimių, kitų nepriklausančių nuo įmonės aplinkybių, anksčiau nurašyto turto atstatymas ir kt.

R. Budrionytės (2005) teigimu, pagautė – tai pelnas dėl atsitiktinių, įmonei nebūdingų įvykių, kurių pasikartojimo tikimybė menka. Realiai pagautės suma pelno (nuostolių) ataskaitoje bus lygi nuliui, nes sumos, kurios iki Verslo apskaitos standartų įsigaliojimo buvo priskiriamos pagautei, dabar apskaitoje registruojamos mažinant atitinkamas sąnaudas ar nepaskirstytąjį pelną, arba didinant kitos veiklos pajamas ar nepaskirstytąjį pelną.

Čia galime matyti pagautės apibūdinimo pasikeitimus po VAS įsigaliojimo. Jeigu iki VAS įsigaliojimo draudimo išmokos ir kompensacijos buvo registruojamos kaip pagautė, tai po VAS įsigaliojimo tokių kompensacijų suma mažinami užregistruoti nuostoliai, o tik po to perviršis pateikiamas kaip kitos veiklos pajamos. Taip pat ir pelnas iš ilgalaikio materialiojo turto nurašymo dabar priskiriamas ne pagautei, o kitos veiklos pajamoms.

X. Netekimai

Tai nuostoliai dėl atsitiktinių, įmonei nebūdingų įvykių, kurių pasikartojimo tikimybė nedidelė. Pagal Verslo apskaitos standartus yra vienintelis netekimų atvejis- nuostoliai dėl gamtos reiškinių ar stichinių nelaimių, kurie yra atsitiktiniai, nebūdingi toje vietovėje ir kurių pasikartojimo tikimybė yra menka, nors čia reikėtų pažymėti, kad pasikartojimo dažnumas yra tik vienas iš kriterijų, pagal kuriuos sprendžiama, ar straipsnis yra ypatingasis.

XI. Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą

Šis straipsnis parodo įmonės įprastinės veiklos ir ypatingųjų straipsnių rezultata per ataskaitinius metus ar kitą ataskaitinį laikotarpį. Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą apskaičiuojami prie įprastinės veiklos pelno (nuostolių) pridėdant pagautę ir atimant netekimus.

XII. Pelno mokestis

Šis rodiklis pelno (nuostolių) ataskaitoje pateikiamas tam, kad būtų parodyta, kiek įmonė privalo sumokėti valstybei pelno mokesčio. Čia reikėtų paminėti, kad *pelno mokesčio nemoka* biudžetinės įstaigos, Lietuvos bankas, valstybės ir vietos savivaldos institucijos, įstaigos, tarnybos ir organizacijos, valstybės įmonė Indėlių draudimo fondas ir pelno nesiekiantys vienetai. (Buškevičiūtė, 2003)

Pelno mokestis apskaičiuojamas taikant kaupimo principą. 2005 m. sausio 1 d. įsigaliojo 24-asis Verslo apskaitos standartas „Pelno mokestis“, kuris nustato, kad pelno mokesčių sąnaudų suma, pateikta pelno (nuostolių) ataskaitoje, gali nesutapti su pelno mokesčio suma, apskaičiuota pelno mokesčio deklaracijoje, nes pelno mokesčio sąnaudos bus skaičiuojamos prie ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio (nurodyto pelno mokesčio deklaracijoje) pridėjus atidėtojo mokesčio sumą.

XIII. Grynasis pelnas (nuostoliai)

Grynojo pelno (nuostolių) rodiklis apskaičiuojamas iš pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą atimant pelno mokesčio sąnaudų rodiklį. Užsienio literatūroje dažniausiai šis rodiklis vadinamas grynosiomis pajamomis (angliškai Net income).

Šis rodiklis parodo galutinį įmonės veiklos per tam tikrą ataskaitinį laikotarpį rezultata, tai yra įmonėje liekanti pelną, kuris gali būti paskirstytas įvairioms įmonės reikmėms arba patirtų nuostolių, kuriuos reikia padengti, sumomis.

Pagal palyginimo principą finansinės atskaitomybės ataskaitos turi būti parengtos taip, kad finansinės informacijos vartotojai galėtų palyginti jas su kitų ataskaitinių laikotarpių ir kitų įmonių pateikiama informacija. Todėl sudarant 2005 m. pelno (nuostolių) ataskaitą, pagal VAS nuostatas pateikiami ne tik finansinių 2005 m. duomenys, bet ir praėjusių finansinių 2004 m. lyginamoji informacija.

Taigi, apžvelgus pelno (nuostolių) ataskaitos sudarymą pagal Verslo apskaitos standartus, sekančioje dalyje bus nagrinėjama pelno (nuostolių) ataskaitos reglamentavimas.

2.4. Pelno (nuostolių) ataskaitos reglamentavimas

Finansinių ataskaitų, tame tarpe ir pelno (nuostolių) rengimo ir pateikimo tvarką nustato kiekviena šalis. Šiuo metu svarbiausi galiojantys tarptautiniai dokumentai, reglamentuojantys pelno (nuostolio) ataskaitos sudarymą yra Tarptautiniai apskaitos standartai (TAS) bei Europos Sąjungos direktyvos (ESD).

1973 m. Londone buvo įkurtas Tarptautinis apskaitos standartų komitetas, kuris ir skelbia Tarptautinius apskaitos standartus, propaguoja jų taikymą pasaulyje. Nors šie standartai yra tik rekomendacinio pobūdžio, tačiau TAS komiteto rekomendacijos leidžia pasinaudoti geriausiu viso pasaulio šalių apskaitininkų (mokslininkų ir praktikų) patyrimu.

Sąlyginai yra išskiriami keli apskaitos modeliai: anglosaksų, kontinentinės Europos, Lotynų Amerikos ir kt. Šie modeliai skiriasi tuo, į ką daugiau orientuota apskaita. Pavyzdžiui, anglosaksų finansinė apskaita orientuojama labiau patenkinti savininkų (investuotojų) poreikius informacijai, Europos- finansinių institucijų, Lotynų Amerikos- valstybės.

Tarptautinius apskaitos standartus sudaro: *metodologiniai standartai; metinės finansinės atskaitomybės formą ir turinį reglamentuojantys standartai; susivienijimų ir jų struktūrinių padalinių veiklos apskaitą reglamentuojantys standartai; pajamų ir sąnaudų pripažinimo standartai; įvairių veiklos rūšių pripažinimo apskaitoje standartai; apskaitos hiperinfliacijos sąlygomis standartai; standartai, skirti socialinės politikos ir vyriausybės pagalbos klausimais; finansinių institucijų veiklos apskaitą reglamentuojantys standartai.*

Reikėtų pažymėti, kad kiekviena valstybė, atsižvelgdama į nacionalinius ypatumus ir realias laiko bei ekonomikos sąlygas, sukonkretina TAS- derina juos su savo interesais. Lietuvoje apskaita tvarkoma pagal LR buhalterinės apskaitos įstatymą ir kitus Lietuvos Respublikos teisės aktus, atsižvelgiant į TAS ir Europos Sąjungos teisę. Bendrąjį metodinį vadovavimą apskaitai atlieka Finansų ministerija.

Tarptautiniuose apskaitos standartuose yra išskiriamas pirmas standartas *Finansinės atskaitomybės pateikimas*, kur nurodoma, kokia informacija turi būti pateikta įmonių finansinėje atskaitomybėje.

Pelno (nuostolių) ataskaita apibūdinama 8-ajame TAS *Ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas arba nuostolis, esminės klaidos ir apskaitos politikos pasikeitimai*. Čia

nusakoma, koku būdu turi būti išvedamas tam tikro ataskaitinio laikotarpio įmonių veiklos grynasis rezultatas, nurodoma, kokie ūkiniai faktai turi atsispindėti pelno ir nuostolio įprastinės, o kokie- ypatingos veiklos straipsniuose. Nusakoma, kaip turi būti finansinėje atskaitomybėje atspindimos ankstesniais laikotarpiais padarytos, bet ataskaitiniame laikotarpyje atskleistos esminės klaidos ir netikslumai, kaip turi būti atspindimi įmonių apskaitos politikos pasikeitimai. Taip pat yra nurodoma, kad tam tikros reikšmingos įmonei sumos turi būti aptariamoms atskirai finansinėje atskaitomybėje.

Šiuo metu Tarptautiniai apskaitos standartai yra pakankamai išplėtoti ir reglamentuoja iš esmės visas svarbiausias apskaitoje atspindimas sritis.

Europos Sąjunga taip pat reglamentuoja kitų šalių (savo narių) finansinę apskaitą bei finansinės atskaitomybės rengimo tvarką ir kelia direktyvinio pobūdžio reikalavimus. Nereglementavus šių nuostatų bent jau Europos mastu, jų investuotojai būtų labai priklausomi nuo kurios nors šalies nacionalinių ypatumų finansinės apskaitos bei atskaitomybės srityse. Tai neišvengiamai ribotų investavimo pasirinkimo laisvę. Dėl to Europos Sąjungos narių įmonėms privalu laikytis nustatytų finansinės atskaitomybės parengimo taisyklių, kurios išdėstytos specialiuose norminiuose aktuose – Europos Sąjungos direktyvose. Šių direktyvų tikslas- unifikuoti finansinių ataskaitų sudarymą visų Europos Sąjungos šalių įmonėse bei kompanijose. Tokio tikslo pasauliniu mastu siekia ir Tarptautinis apskaitos standartų komitetas (TASK), leidžiantis Tarptautinius apskaitos standartus.

Europos Sąjungos direktyvos siekia kurti nacionalinės apskaitos sistemas, palikdamos tai, kas geriausia, ir unifikuodamos svarbiausias apskaitos nuostatas, kurios visose šalyse turi būti traktuojamos ir naudojamos vienodai. Kuomet atitinkamos direktyvos tam tikra nuostata įtraukiama į šalies sistemą, ji tampa privaloma šios šalies visoms įmonėms ir kompanijoms.

Svarbiausios, kuriose aptariami visoms valstybėms ir įmonėms reikšmingi klausimai, yra *ketvirtoji, septintoji ir aštuntoji direktyvos*.

Derinant finansines atskaitas svarbią vietą užima ES Ketvirtoji direktyva *Kompanijų ataskaitos*. Jos įtaka atskirose ES šalyse pasireiškia per šių šalių įstatymuose įteisintas direktyvos nuostatas. *Ketvirtoji direktyva* skirta privačioms ir viešosioms kompanijoms ir apima turto bei įsipareigojimų įvertinimo taisyklės, skelbtinų finansinių ataskaitų formatą ir informacijos atskleidimo reikalavimus. Šioje direktyvoje pateiktos keturios pelno (nuostolio) ataskaitos formos bei specialios taisyklės ir reikalavimai skirti pelno (nuostolio) ataskaitoms sudaryti.

Septintoje ES direktyvoje nagrinėjami įmonių, rengiančių suvestinę metinę finansinę atskaitomybę, apskaitos ir šios atskaitomybės klausimai.

Aštuntoji ES direktyva skirta audito organizavimo, atlikimo ir atsakomybės temoms aptarti.

Nors Europos Sąjungos direktyvose klausimai nenagrinėjami taip smulkiai kaip tarptautiniuose apskaitos standartuose (be to, jie apima daugiau bendrosios apskaitos ir atskaitomybės sričių) direktyvų vaidmuo ir reikšmė ES šalių apskaitoje yra svarbesnė nei TAS. Anot R. Stačioko, B. Jefimovo (2003), taip yra todėl, kad minėtus standartus rengianti institucija – Tarptautinių apskaitos standartų komitetas- tik įvairių šalių apskaitininkų intelektines jėgas vienijanti ir patariamoji organizacija, o Europos Sąjunga savo narių, nevykdančių kokių nors norminių aktų (iš jų ir apskaitos direktyvų), atžvilgiu gali imtis ir tam tikrų ekonominio poveikio priemonių.

Pažymėtina, kad tarp TAS ir ESD ryšys nėra vienareikšmis ir paprastas, nors esminiai skirtumai tarp jų oficialiai nėra deklaruojami. G. Kalčinsko nuomone TAS- nepaprastai apibendrinantis dokumentas, o ESD- griežtas normas nustatantis dokumentas.

Finansinėms ataskaitoms sudaryti yra bendros nuostatos, kas leidžia jas lengviau sudaryti, interpretuoti bei analizuoti. Paprastai jos vadinamos kokybinėmis savybėmis (charakteristikomis) arba reikalavimais ataskaitoms sudaryti. Šie reikalavimai svarbūs ir pelno (nuostolio) ataskaitai, nes ji yra finansinės atskaitomybės dalis.

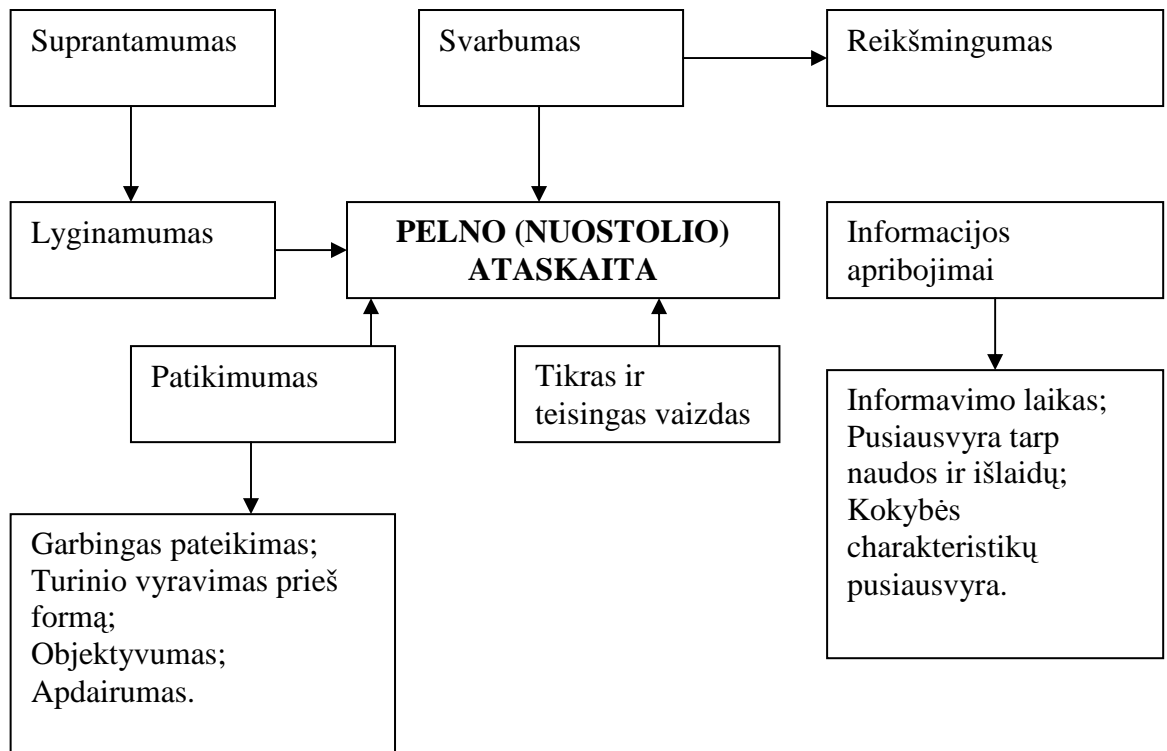
Pirmajame TAS pateikiamas pelno (nuostolio) ataskaitos kokybinės savybės matome 1 paveiksle.

Suprantamumas reiškia, kad ataskaitos informacija turi būti suprantama visiems vartotojams. Ataskaitos turinys turi atspindėti esmę, neturi būti dviprasmiškas.

Svarbumas reiškia, kad informacija turi būti svarbi priimant sprendimus. Informacija turi padėti vartotojui įvertinti praėjusio, esamo ir būsimo laikotarpio įvykius ar pataisyti ankstesnius vertinimus. Taip pat informacija turi padėti įvertinti įmonės būklę praeityje, dabartyje ir atlikti prognozavimą.

Reikšmingumas nurodo, kad informacija laikoma reikšminga, jeigu jos neatskleidimas gali turėti įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams, kurie priimami, remiantis ataskaita.

Lyginamumas reiškia, kad ataskaitoje teikiama tokia informacija, kuri leidžia vartotojui nustatyti pranašumus, skirtumus, tendencijas. Lyginant įmonės finansinių ataskaitų duomenis su kitų įmonių analogiškais ataskaitomis, galima objektyviai įvertinti savo galimybes ir vietą rinkoje.



Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal Tarptautinius apskaitos standartus.

1 pav. Pelno (nuostolių) ataskaitos kokybinės savybės

Patikimumas lemia naudingumą. Patikima informacija laikoma tokia, jei joje nėra reikšmingų klaidų ar nukrypimų, o vartotojai gali pasitikėti ja ir daryti sprendimus. Informacija turi būti pateikta aiškiai, nedviprasmiškai; būti tiksli ir nešališka.

Patikimumo kokybė susideda iš kelių elementų:

- garbingas pateikimas- atspindi sandorius, kuriuos turi atspindėti ar tikimasi, kad atspindės;
- objektyvumas- informacija turi būti be nukrypimų nuo realios situacijos;
- apdairumas- rengiant ataskaitą reikia atsisakyti sumų, kurios yra neaiškios, nepatikimos ar abejotinos;
- visapusiškumas- kai pateikiama visa informacija, tai gali lemti informacijos netinkamumą ir nepatikimumą.

Informacijos apribojimai taikomi pateikiant patikimą ir svarbią informaciją. Čia taip pat išskiriama keletas elementų:

- informavimo laikas- vartotojai turi gauti informaciją laiku, nes pavėluota informacija praranda savo vertę;
- pusiausvyra tarp naudos ir išlaidų- pateikiamos informacijos nauda turi viršyti išlaidas, kurias patirs įmonė, pateikdama šią informaciją;
- kokybės charakteristikų pusiausvyra- informacija turi atitikti jai keliamus tikslus.

Tikras ir teisingas vaizdas reiškia teisingą informacijos atspindėjimą. Tai yra visuotinai suprantama informacija, pagal kurią priimami sprendimai.

Išnagrinėjus pelno (nuostolių) ataskaitos kokybines savybes pagal TAS, galima teigti, kad jos yra glaudžiai susijusios ir papildo viena kitą.

Pažymėtina, kad kiekvienoje šalyje tarptautinių norminių aktų reglamentuota finansinė atskaitomybė bei apskaita tvarkoma atsižvelgiant į nacionalinius, geografinius ypatumus. Aišku, nacionaliniai norminiai aktai neturi prieštarauti tarptautiniams norminiams aktams.

Lietuvoje iki Verslo apskaitos standartų įsigaliojimo finansinės apskaitos bei atskaitomybės tvarką reglamentavo sekantys įstatymai bei norminiai aktai, kai kurie jų galioja ir dabar:

2002 m. sausio 22 d. Lietuvos Respublikos vyriausybė priėmė nutarimą „*Dėl įmonių, turinčių juridinio asmens teises, metinės atskaitomybės*“, kuriame buvo detalizuotas metinės finansinės atskaitomybės turinys, jos sudėtis, atskaitomybei keliami reikalavimai ir jos skelbimo tvarka, taip pat nustatyta pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaitoje tvarka.

2003 m. gruodžio 11 d. Lietuvos Respublikos Seimas priėmė *Akcinių bendrovių įstatymą*.

2003 m. gruodžio 18 d. Lietuvos Respublikos Seimas priėmė *Buhalterinės apskaitos įstatymą*, kuris reglamentuoja įmonių finansinės apskaitos vedimo bei jos organizavimo tvarką, taip pat metinės finansinės atskaitomybės turinį.

Bendriausiu požiūriu metodiškas (nuoseklus, sisteminis, griežtai paisantis atitinkamų norminių aktų nuostatų) apskaitos reglamentavimas yra ne kas kita kaip su buhalterinės apskaitos organizavimu ir tvarkymu susijusios tikrovės (objektyvios ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo realybės su visu savo konkretumu) vienu ar kitu pusių apibendrinto žinojimo sistema. Tai svarbu, nes formuojant žinių apie bet kurį tiriamą dalyką sandarą, reikia pasirinkti tinkamą apibendrinto žinojimo sistemos (teorijos) pradinę bazę, t.y. pradinių terminų ir teiginių visumą. Šitoks pasirinkimas gerokai supaprastėjo tiems, kurie domisi Lietuvoje vykdomos apskaitos politikos

teoriniais ir praktiniais klausimais, įsigaliojus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymui (BAĮ).

Nuo 2004 m. sausio 1 d. pagrindiniai dokumentai, kuriais tvarkoma apskaita ir atskaitomybė Lietuvoje yra *Verslo apskaitos standartai* (VAS). Šie standartai labiau pritaikyti Lietuvos verslo poreikiams. Lietuvos Verslo apskaitos standartai daugiau orientuoti į anglosaksų apskaitos modelį, nes į jį vis dažniau orientuojasi ir patys Tarptautiniai apskaitos standartai.

Finansinė apskaita ir atskaitomybė griežtai reglamentuojama tiek tarptautiniu, tiek atskirų valstybių mastu. Tačiau šis griežtas reglamentavimas visiškai nereiškia centralizuoto vadovavimo finansinei apskaitai ir atskaitomybei. Visuose norminiuose aktuose nusakomi bendrieji reikalavimai, kurių privalo laikytis visos įmonės, kad garantuotų apskaitos duomenų palyginimą visose pasaulio šalyse. Tai reiškia, kad tose pačiose ataskaitos formose bei jų straipsniuose būtų kalbama apie tuos pačius, o ne skirtingus dalykus. Taip pat žinotina, kad kiekviena įmonė turi pasirinkti tokius apskaitos metodus, kurie tiksliausiai atspindėtų realią įmonių padėtį.

Europos Sąjungai sukūrus vieningą rinką ir įvedus daugumoje šalių vieningą valiutą eurą, įmonės vis labiau siekia išplėsti savo veiklą tarptautiniu lygiu, kad jų rengiamos finansinės ataskaitos būtų suprantamos visiems vartotojams. Tam reikalingi vieningi apskaitos standartai, pagal kuriuos būtų rengiama finansinė atskaitomybė ir leistų geriau suprasti kitų įmonių veiklos rezultatus bei juos palyginti tarptautiniu mastu. Kartais pasitaiko, kad kai iš įmonių reikalaujama parengti dvi finansines atskaitomybes- vieną vietiniam vartotojui, o kitą tarptautiniam. Suderinti skirtingų šalių apskaitos ir atskaitomybės sistemas yra sudėtingas procesas, reikalaujantis daug laiko, pastangų ir lėšų.

3. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITOS ANALIZĖ

Norint, kad įmonė dirbtų efektyviai ir būtų užtikrintas jos finansinis stabilumas, reikia nuolat kontroliuoti pelno, apyvartinių aktyvų ir pinigų srautų judėjimą. Būtiną informaciją šiai analizei galima gauti iš pagrindinių finansinių ataskaitų. Tačiau reikia įvertinti, kad jos yra sudarytos kaupimo, o ne pinigų principu, o tai reiškia, kad pajamos ir sąnaudos gali nesutapti su faktiškai gautų ir išleistų pinigų sumomis.

Pelno (nuostolių) ataskaitoje gali būti parodytos didelės pardavimų pajamos (apyvarta) ir tuo pat metu įmonėje gali trūkti pinigų. Taip atsitikti gali dėl daugelio priežasčių, tačiau nemažą įtaką turi ir Lietuvoje galiojantys apskaitos principai, t.y., pirkėjui išsiųsta produkcija laikoma realizuota, nors pinigai už ją praktiškai bus gauti tik po tam tikro laiko. Įmonė priversta einamuoju momentu sumokėti visus apskaičiuotus mokesčius, nors dar nėra gavusi pinigų, ir atvirkščiai, pelnas gali būti labai nedidelis, bet įmonės būklė gana gera.

Toliau šioje dalyje atliekama AB „XX“ pelno (nuostolių) ataskaitos vertikalioji ir horizontalioji analizė.

3.1. Vertikalioji pelno (nuostolių) ataskaitos analizė

Vertikaliosios analizės tikslas- kiekvieną pelno (nuostolių) ataskaitos rodiklį palyginti su baziniu dydžiu ir išreikšti jį procentais. Priklausomai nuo analizės tikslo vertikalioji analizė gali būti atliekama skaičiuojant įvairaus detalumo rodiklius. Galima atlikti ne tik bendrą pelno (nuostolių) ataskaitos struktūros analizę, bet ir detalią analizę, kurios metu gaunamos kiekvieno skyriaus straipsnių reikšmės. Tai matysime žemiau pateiktoje 3 lentelėje.

Vertikalioji analizė dar vadinama struktūrine analize, kadangi kiekvienas straipsnis atvaizduojamas nuo bendro rodiklio sumos procentais ir parodo jo lyginamąjį svorį pagrindinio ataskaitos rodiklio atžvilgiu.

Vertikalioji pelno (nuostolių) ataskaitos analizė padeda susidaryti vaizdą apie įmonės pelningumą, išlaidas, tenkančias vienam pardavimų litui, bendrą pelningumo, veiklos pelno lygį, ypatingo pelno (nuostolių) lyginamąjį svorį pardavimų apimtyje. Tai apskaičiuojama kiekvieną pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnį dalijant iš pardavimų sumos. Gauta informacija vertinga tuo, kad parodo įmonės gamybinės-ūkinės ir administracinės valdymo veiklos lygių pelningumą. Vadinasi, informacija parodo tas įmonės veiklos sferas, kurios darė teigiamą arba neigiamą įtaką grynojo pelno rodikliui.

Vertikalieji pelno (nuostolių) ataskaitos analizė

Straipsniai	2005 m.			2004 m.		
	Suma, Lt	Lyginamasis svoris		Suma, Lt	Lyginamasis svoris	
		Bendros ataskaitos sumos	Bendros ataskaitos skyriaus sumos, %		Bendros ataskaitos sumos	Bendros ataskaitos skyriaus sumos, %
I.PARDAVIMO PAJAMOS	18074026	2121,99	100	23968740	1264,74	100
II.PARDAVIMO SAVIKAINA	13648978	1602,46	100	19248411	1015,67	100
III.BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	4425048	519,52		4720329	249,07	
IV.VEIKLOS SĄNAUDOS	1772226	208,07	100	1903688	100,45	100
IV.1.Pardavimo	489642	57,49	27,63	758563	40,03	39,85
IV.2. Bendrosios ir administracinės	1282584	150,58	72,37	1145125	60,42	60,15
V.TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	2652822	311,46		2816641	148,62	
VI.KITA VEIKLA	-134124	-15,75	100	-595770	-31,44	100
VI.1. Pajamos	181190	21,27	135,09	58156	3,07	9,76
VI.2. Sąnaudos	315314	37,02	235,09	653926	34,51	109,76
VII.FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA	-707258	-83,036	100	-121438	-6,41	100
VII.1.Pajamos	336197	39,47	47,54	259016	13,67	213,29
VII.2. Sąnaudos	1043455	122,51	147,54	380454	20,08	313,29
VIII. ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	1811440	212,67		2099433	110,78	
IX. PAGAUTĖ	126057	14,80		129864	6,85	
X. NETEKIMAI	799738	93,89		88591	4,67	
XI. PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	1137759	133,58		2140706	112,96	
XII. PELNO MOKESTIS	286009	33,58		245555	12,96	
XIII. GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	851750	100		1895151	100	

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal AB „XX“ duomenis

Taigi, išanalizavus AB „XX“ 2005 m. pelno (nuostolių) ataskaitą matyti, kad veiklos sąnaudų dalyje didžiausią dalį (72,37 %) sudaro bendrosios ir administracinės sąnaudos,

kurios išaugo 12 punktų (72,37 % - 60,15%), o pardavimų sąnaudos sumažėjo 12 punktų (27,6 % – 39,85 %). Rezultate sumažėjo veiklos sąnaudos 131462 Lt (1772226 – 1903688).

2005 m. kitos veiklos pajamos padidėjo daugiau nei dvigubai 123034 Lt (181190 – 58150), arba 125 punktais (135,09 % - 9,76 %). Beje, kitos veiklos sąnaudos taip pat padidėjo daugiau nei dvigubai 338612 Lt (315314 – 653926) arba 125 punktais (235,09 % - 109,76 %). Galima daryti išvadą, jog šios situacijos rezultatas - kitos veiklos nuostolių sumažėjimas, kurį lėmė tiek pajamų padidėjimas, tiek sąnaudų sumažėjimas. Tačiau tai nėra geras požymis, kadangi ypač didelis kitos veiklos pajamų augimas rodo, kad įmonės pagrindinė veikla silpnėja ir įmonė pradeda „gyventi“ iš šalutinės veiklos, o ne iš tos, dėl kurios ji buvo sukurta.

Finansinės ir investicinės veiklos pajamos pakito (padidėjo) nedideliu skirtumu 77181 Lt (336197 – 259016), lyginant su kitos veiklos pajamų dvigubu padidėjimu. Tuo tarpu finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos padidėjo vos ne trigubai – 663001 Lt (1043455 – 380454). Atitinkamai pajamos ir sąnaudos padidėjo 166 punktais. Šiuo atveju finansinės ir investicinės veiklos nuostolio padidėjimą lėmė sąnaudų padidėjimas.

Žemiau pateikiamoje 4 lentelėje matome pavyzdį vertikaliosios pelno (nuostolių) ataskaitos analizės, kurios lyginamasis svoris nustatomas pardavimo pajamų rodiklių atžvilgiu.

4 lentelė

Vertikaliąji pelno (nuostolių) ataskaitos analizė (lyginamasis svoris pardavimų sumoje)

Straipsniai	2005 m.		2004 m.	
	Suma, Lt	Lyginamasis svoris pardavimų sumoje, %	Suma, Lt	Lyginamasis svoris pardavimų sumoje, %
I.PARDAVIMO PAJAMOS	18074026	100	23968740	100
II.PARDAVIMO SAVIKAINA	13648978	75,52	19248411	80,31
III.BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	4425048	24,48	4720329	19,69
IV.VEIKLOS SĄNAUDOS	1772226	9,81	1903688	7,94
V.TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	2652822	14,67	2816641	11,75
VI.KITA VEIKLA	-134124	-0,74	-595770	-2,48
VII.FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA	-707258	3,91	-121438	-0,51
VIII. ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	1811440	10,02	2099433	8,76
IX. PAGAUTĖ	126057	0,69	129864	0,54

X. NETEKIMAI	799738	4,42	88591	0,37
XI. PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIŠ APMOKESTINIMĄ	1137759	6,29	2140706	8,93
XII. PELNO MOKESTIS	286009	1,58	245555	1,02
XIII. GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	851750	4,71	1895151	7,91

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal MACKEVIČIUS, J., POŠKAITĖ, D.(1997) Finansinės ataskaitos. p. 214

Pelno (nuostolių) ataskaitos struktūros analizė parodo, kad 2005 m. pelnui didelę įtaką darė pardavimo savikaina bei kita veikla, jie atitinkamai sudarė 75,52 % ir -0,74 % bendros pardavimo pajamų vertės.

Vertikalią pelno (nuostolių) ataskaitos analizę rodo, kad gamybos pelningumas svyravo (sumažėjo). 2004 m. buvo gauta 1895151 Lt pelno, o tuo tarpu 2005 m. tik 851750 Lt pelno. Tačiau vertikaliosios analizės duomenys yra statiški, jie apima tik vieno ataskaitinio laikotarpio duomenis, todėl norint gauti daugiau žinių apie įmonės pelningumo kitimą, vertikalią analizę turėtų būti papildyta horizontaliosios analizės duomenimis.

3.2. Horizontalioji pelno (nuostolių) ataskaitos analizė

Lyginant ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitos duomenis su atitinkamo praėjusio laikotarpio atitinkamais duomenimis, galima daryti išvadą apie grynojo pelno (nuostolių) ir jį formuojančių elementų kitimo tendencijas, t.y. galima spręsti ar pelnas didėja, ar mažėja, kurios veiklos sferos lemia šias tendencijas.

Horizontalioji, arba dinamikos analizė ne tik padeda nustatyti pelno ir jo apskaičiuojamų elementų tendencijas, bet ir suteikia reikiamų prognozęms.

Lyginant vienos įmonės keleto ataskaitinių laikotarpių duomenis galima pamatyti sudedamųjų lemtų poveikį rezultatiniams dydžiams.(žr. 5 lentelę)

Horizontalioji pelno (nuostolių) ataskaitos analizė (2005 m. lyginant su 2004 m.)

Straipsniai	Pasikeitimai palyginti su 2004 m.	
	Suma, Lt	%
I.PARDAVIMO PAJAMOS	-5894714	-24,59
II.PARDAVIMO SAVIKAINA	-5599433	-29,09
III.BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	-295281	-6,26
IV.VEIKLOS SĄNAUDOS	-131462	-6,91
V.TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	163819	-5,82
VI.KITA VEIKLA	-461646	-77,49
VII.FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA	585820	482,40
VIII. ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	287993	-13,72
IX. PAGAUTĖ	-3807	-2,93
X. NETEKIMAI	711147	802,73
XI. PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	-1002947	-46,85
XII. PELNO MOKESTIS	10454	16,47
XIII. GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	-1043401	-55,06

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal MACKEVIČIUS J., POŠKAITĖ, D.(1997) Finansinės ataskaitos. p. 217

Išanalizavus AB „XX“ 2005 m. pelno (nuostolių) ataskaitą matyti, kad nagrinėjamais metais įmonės grynasis ataskaitinių pelnas sumažėjo 35 punktais, tai yra bendroji pelno vertė sumažėjo 1043401 Lt (851750 – 1895151).

Taigi, galima daryti išvadą, kad grynojo pelno augimą nulėmė šie veiksniai:

1. Sumažėjusios 7 punktais arba 131462 Lt (1772226 – 1903688) veiklos sąnaudos.
2. Sumažėjusi 78 punktais arba 461646 Lt (-134124 – (-59770) kitos veiklos nuostolio vertė.

O grynojo pelno mažėjimą nulėmė šie veiksniai:

1. Sumažėjusi 6 punktais arba 29528 Lt (4425048 – 4720329) bendrojo pelno vertė.
2. Padidėjusi 482 punktais arba 585820 Lt (-707258 – (-121438) finansinės ir investicinės veiklos nuostolio vertė.
3. Sumažėjusi 3 punktais arba 3807 Lt (126057 – 129864) pagautės vertė bei padidėjusi 803 punktais arba 711147 Lt (799738 – 88591) netekimų vertė.
4. Padidėjęs 17 punkto arba 40454 Lt (286009 – 245555) pelno mokestis.

Taigi, apibendrinus tiek vertikalią, tiek horizontalią analizę, galima teigti, AB „XX“ grynąjį pelną didino tik du rodikliai- tai veiklos sąnaudų sumažėjimas 6,91 % arba 131462 Lt bei kitos veiklos nuostolio sumažėjimas 77,49 % arba 461646 Lt, kurį lėmė tiek pajamų padidėjimas, tiek sąnaudų sumažėjimas.

3.3. Pelningumo rodikliai

Pelningumo rodikliai parodo bendrą likvidumo, turto valdymo ir skolų valdymo poveikį įmonės veiklos rezultatams. Tai pagrindiniai rodikliai, kuriais remiamasi atliekant finansinę analizę, nes jie geriausiai apibendrina galutinius įmonės pasiekimus bei pagal juos yra sprendžiama, kokią realią naudą gaus akcininkai ir investitoriai, rizikuodami investuoti savo kapitalą (<http://finansai.tripod.com/koeficientai.htm>).

Taigi, norinti įvertinti įmonės veiklos efektyvumą įvairiais aspektais, reikia apskaičiuoti pelningumo rodiklius.

Pelningumas yra pelno santykis su tam tikru įmonės veiklos rodikliu, turinčiu ryšį su pelnu. Pelningumas priklauso nuo pelno maržos ir pardavimų apyvartumo. Įmonės, siekdamos didesnio pelningumo paprastai orientuojasi tik į racionalų sąnaudų mažinimą bei daugiausiai stengiasi sutaupyti pastovių išlaidų, kad kuo mažiau šių išlaidų tektų kiekvienam parduodamos produkcijos (paslaugų) vienetui.

Pelningumo analizė skirstoma į tris pagrindines grupes:

1. Pardavimų pelningumo analizė.
2. Turto pelningumo analizė.
3. Nuosavybės pelningumo analizė.

V. Kvedaraitė (1995) pateikia trijų rūšių rodiklius, 6 lentelė.

Pelningumo rodikliai

Pelningumo rodikliai	Formulė	Turinys	Ką rodiklis apibūdina
1. Pelno marža arba pardavimų pelningumas	<u>Grynasis pelnas</u> Pardavimai	Nustato, kiek pelno gaunama kiekvienam pardavimų piniginiam vienetui	Parodo, kiek pelninga parduoti prekes (paslaugas)
2. Turto pelningumas arba turto grąža	<u>Grynasis pelnas</u> Visas turtas arba investicijos	Nustato, kiek pelno gaunama kiekvienam viso turto piniginiam vienetui	Parodo, kokia viso turto dalis susigražinama pelno pavidalu, t.y. apibūdina firmos sugebėjimą pelningai naudoti turtą
3. Akcinio kapitalo (nuosavybės) pelningumas arba grąža	<u>Grynasis pelnas</u> Akcinis kapitalas (nuosavybė)	Nustato, kiek pelno gaunama kiekvienam akcinio kapitalo piniginiam vienetui	Parodo, kokia akcinio kapitalo dalis susigražinama pelno pavidalu, t.y. apibūdina firmos sugebėjimą pelningai naudoti akcininkų nuosavybę

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal KVEDARAITĖ, V. (1995) Firmų finansinių rodiklių palyginamoji analizė, p. 10

Toliau aptarsime pardavimų pelningumo analizę.

Teorijoje ir praktikoje naudojami keli pardavimų pelningumo rodikliai. Jie visi apskaičiuojami naudojant pelno (nuostolių) ataskaitos duomenis. Remiantis šiais duomenimis galima apskaičiuoti šiuos pelningumo rodiklius:

1. Bendrąjį;
2. Veiklos;
3. Grynąjį pardavimų pelningumą.

Kiekvienas santykinis pelningumo rodiklis apskaičiuojamas atitinkamą pelno rodiklį dalinant iš pardavimų sumos. Šie pelningumo rodikliai atspindi pardavimų efektyvumą įvairiuose įmonės veiklos etapuose.

Grynojo pelno marža (pardavimų pelningumas) parodo, kokią dalį pardavimų pajamose sudaro grynasis pelnas. Tai vienas plačiausiai naudojamas santykinis rodiklis. Jis rodo, kiek grynojo pelno tenka vienam pardavimų litui ir yra apskaičiuojamas dalijant akcininkams priklausantį grynąjį pelną iš pardavimų.

Rodiklis atskleidžia įmonės sugebėjimą kontroliuoti susidarancias veiklos sąnaudas. Šio rodiklio reikšmė neturėtų labai svyruoti laiko atžvilgiu, bet pageidautina, kad ji didėtų (<http://www.fmcc.lt.skola/p4-3.htm>).

Panašią prasmę turi bendrasis pelningumas. Jis apskaičiuojamas dalijant bendrąjį pelną iš pardavimų.

Bendrasis pelningumas – bendrojo pelno santykis su pajamomis už parduotas prekes ir paslaugas. Bendrasis pelningumas parodo, kiek bendrojo pelno tenka vienam pardavimų litui. Kuo jis didesnis, tuo geresnis (<http://finansai.tripod.com/koefficientai.htm>).

Žemiau, 7 lentelėje, pateikiami AB „XX“ pardavimų pelningumo rodikliai.

7 lentelė

Pardavimų pelningumo rodikliai

Rodiklis	Išraiška	2005 12 31	2004 12 31	Pokytis
Bendrasis pardavimų pelningumas	Bendrasis pelnas / Pardavimai	4425048 / 18074026 * 100% = 24,48 %	4720329 / 23968740* 100% = 19,69 %	24,33 %
Veiklos pelningumas	Bendrasis pelnas – Veiklos sąnaudos / Pardavimai	(4425048 – 1772226) / 18074026* 100% = 14,68%	(4720329 – 1903688) / 23968740* 100% = 11,75 %	24,94 %
Grynais pelningumas	Grynasis pelnas / Pardavimai	851750 / 18074026* 100% = 4,71 %	1895151 / 23968740* 100% = 7,91 %	-40,46 %

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal AB „XX“ duomenis

Bendrasis pardavimų pelningumas parodo, jog 2005 m. vienas pardavimų litas uždirbo 0,25 Lt bendrojo pelno. Taigi, parduoti savo produkciją buvo pelninga. Bendrojo pelno maržos didėjimas rodo teisingą įmonės kainų ir konkurencijos politiką, veiksmingą marketingą, produkcijos gamybos ir pardavimų rezultatyvumo augimą.

Veiklos pelningumas parodo įmonės sugebėjimą kontroliuoti veiklos sąnaudų formavimąsi. Jis tiriamas kartu su pardavimų augimu ir bendrojo pelno kitimu.

Grynojo pelningumo rodiklis rodo, kad vienas pardavimų litas 2005 m. uždirbo 0,05 Lt grynojo pelno. Visgi 2004 m. įmonės veiklos efektyvumas buvo didesnis ir vienas pardavimų litas uždirbo 0,08 Lt pelno.

Turto pelningumas (turto grąža) rodo, ar įmonė efektyviai vartoja savo turtą ir apskaičiuojamas grynąjį pelną dalinant iš viso turto. Šis rodiklis geriausiai rodo įmonės išteklių panaudojimo rezultatyvumą taip pat parodo visų investicijų bendrovėje pelningumą (<http://finansai.tripod.com/koefficientai.htm>).

Turto pelningumas įvertina vadybos efektyvumą, jis skaičiuojamas prieš vertinant mokesčius ir kreditavimo išlaidas bei parodo, kiek turtas duoda pelno (atspindi investicijų į turtą efektyvumą). Kuo didesnis šis santykis, tuo pelningesnė įmonė, t.y. vienas litas, investuotas į turtą, duoda daugiau pelno (<http://www.fmnc.lt.skola/p4-3.htm>).

8 lentelėje matome AB „XX“ turto pelningumo rodiklio apskaičiavimą.

Turto pelningumo rodiklis

Rodiklis	Išraiška	2005 12 31	2004 12 31	Pokytis
Turto pelningumas	Grynasis pelnas / Turtas	851750 / 14265897* 100 % = 5,97 %	1895151 / 13196640* 100 % = 14,36 %	-58,43 %
Turto pelningumas, eliminavus turto padidėjimą	Grynasis pelnas 2005 12 31 / Turtas	851750 / 14265897* 100 % = 5,97 %	851750 / 13196640* 100 % = 6,45 %	-7,44 %

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal AB „XX“ duomenis

Turto grąža parodo, kokia viso turto dalis susigražinama pelno pavidalu. Turto pelningumas parodo, jog AB „XX“ 2005 m. vienas turto litas uždirbo 0,06 Lt grynojo pelno. Tačiau 2004 m. vienas turto litas grynojo pelno uždirbo daugiau – 0,14 Lt. Taigi, galima teigti, jog įmonė sugebėjo pelningiau panaudoti turtą 2004 m., nes aukštesnė rodiklio reikšmė parodo efektyvesnį turto panaudojimą.

Turto pelningumo, eliminavus turto padidėjimą, pokytis (sąlyginis pokytis):

$$(5,67 / 6,45 - 1) * 100 = -7,44 \%$$

Turto pelningumo pokytis:

$$(5,67 / 14,36 - 1) * 100 = -58,43 \%$$

Grynojo pelno pokytis (realus pokytis):

$$(6,45 / 14,36 - 1) * 100 = -55,08 \%$$

Toliau panagrinėsime *kapitalo pelningumą*.

Kapitalo pelningumas padeda įvertinti visų investicijų panaudojimo efektyvumą, arba, kitaip tariant, matuojamas paprastųjų akcijų savininkų investicijų pelningumas. Šis rodiklis parodo, kiek pelno gaunama kiekvienam akcinio kapitalo piniginiui vienetui ir apskaičiuojamas grynąjį pelną dalinant iš paprasto akcinio kapitalo balansinės vertės.

Akcininkai naudoja šį rodiklį įvertindami įmonės pelningumą, nes jis parodo, kokia akcinio kapitalo dalis susigražinama pelno pavidalu, t.y. apibūdina firmos sugebėjimą pelningai naudoti akcininkų nuosavybę (<http://finansai.tripod.com/koeficientai.htm>).

AB „XX“ kapitalo pelningumo rodiklį ir apskaičiavimą matome 9 lentelėje.

Kapitalo pelningumo rodiklis

Rodiklis	Apskaičiavimas	2005 12 31	2004 12 31	Pokytis
Nuosavo kapitalo pelningumas	Grynasis pelnas / Nuosavas kapitalas	851750 / 1922227* 100 % = 44,31 %	1895151 / 1922227* 100 % = 98,59 %	-55,06 %

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal AB „XX“ duomenis

Taigi, kapitalo pelningumas atvaizduoja nuosavo kapitalo sukurtą pelną ir akcininkams pateikia informaciją, kiek pelno tenka jų investuotam vienam litui. Šis rodiklis parodo, kad AB „XX“ vienas savininkų litas 2005 m uždirbo 0,44 lito grynojo pelno, o 2004 m. net 0,99 lito grynojo pelno.

Kaip žinoma, pardavimų pelningumo rodikliai apskaičiuojami remiantis tik pelno (nuostolių) ataskaita (1 priedas), tuo tarpu turto pelningumo rodikliui bei kapitalo pelningumo rodikliui apskaičiuoti neužtenka tik šios ataskaitos, yra naudojamos ir balansu (2 priedas).

Ekonominėje literatūroje daugelis autorių, nagrinėdami pelningumo rodiklius, stengiasi sukurti kuo daugiau jų apskaičiavimo metodikų ir panaudoja tuos rodiklius įvairiapusiškiau atvaizduoti įmonės pelningumo formavimąsi.

Kiekviena įmonė, gamindama konkrečią produkciją ar suteikdama paslaugas tikisi gauti tam tikrą pelno sumą. Pelno absoliutus dydis neparodo įmonės veiklos organizavimo ir pasiekto rezultato efektyvumo, todėl, priklausomai nuo šios informacijos vartotojų suinteresuotumo daugiau dėmesio skiriama tokių veiklos sferų pelningumui įvertinti:

- turto panaudojimo įmonės veikloje pelningumui pagal pelną, tenkantį kiekvienam turto litui, tai ypač aktualu įmonių vadovams;
- įmonių finansinių išteklių panaudojimo efektyvumui, skaičiuojant kiekvienam nuosavo kapitalo litui tenkantį pelną, tai svarbu akcininkams, investavusiems lėšas;
- pardavimų proceso pelningumui, šiuo rodikliu domisi visi prekybos proceso dalyviai. (Mackevičius, Poškaitė, 1998, p.168)

3.4. Finansinės atskaitomybės sudarymas, koregavimas ir apskaitos politika

Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (Žin., 2001, Nr. 99-3516) nustato, kad metinę finansinę atskaitomybę privalo pateikti ribotos civilinės atsakomybės pelno siekiantys juridiniai asmenys (įmonės), įstatymų nustatyta tvarka įregistruoti Lietuvos Respublikoje. Valstybinei mokesčių inspekcijai ir VĮ Registrų centrui metinę finansinę atskaitomybę pateikia :

- akcinės bendrovės;
- uždarnosios akcinės bendrovės;
- kooperatinės bendrovės (kooperatyvai);
- žemės ūkio bendrovės;
- valstybės įmonės, savivaldybės įmonės;
- tikrosios ir komandinės ūkinės bendrijos, jeigu sudaro finansinę atskaitomybę;

- individualios (personalinės įmonės, jeigu sudaro finansinę atskaitomybę;
- užsienio juridinio asmens ar kitos organizacijos filialai ar atstovybės pateikia savo steigėjo metinę finansinę atskaitomybę, taip pat konsoliduotą.

Lietuvos Respublikos įmonių metinę finansinę atskaitomybę sudaro:

- balansas;
- pelno (nuostolių) ataskaita;
- pinigų srautų ataskaita ;
- nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita;
- aiškinamasis raštas.

Kartu su metine finansine atskaitomybe , taip pat konsoliduota, pateikiama:

- akcinės bendrovės ir uždarnosios akcinės bendrovės veiklos ataskaita (ataskaitos reikalavimai nurodyti Akcinių bendrovių įstatymo 36 str.);
- auditoriaus išvada, taip pat ir audito ataskaita, jeigu sudaroma (jeigu pagal įstatymus turi būti atliktas auditas).
- Teikiant finansinę atskaitomybę reikia pateikti ir lydraštį, kuriame nurodoma finansinės atskaitomybės patvirtinimo data ir išvardyti teikiami dokumentai.

Duomenys, pateikti metinėje finansinėje atskaitomybėje, apskaitoje turi būti suformuoti kaupimo principu. Būtina atsižvelgti į įmonės tęsiamos veiklos principą. Visi atskaitomybėje pateikiami duomenys turi būti suprantami potencialiems jų naudotojams, kad jie galėtų priimti tinkamus sprendimus.

Pateikiant metinėje finansinėje atskaitomybėje ūkinius faktus, didžiausias dėmesys kreipiamas į turinį ir ekonominę prasmę, o ne tik į formalius pateikimo reikalavimus. Finansinėje atskaitomybėje pateikiami ataskaitinių ir mažiausiai vienerių praėjusių metų duomenys. Jeigu ataskaitinio laikotarpio rodiklių dėl apskaitos metodikos pakeitimo neįmanoma palyginti su praėjusių metų rodikliais, informacija apie perskaičiuotus duomenis pateikiama aiškinamajame rašte. (Stačiokas, Jefimovas, , 2003)

Įmonės privalo informuoti akcininkus apie metų finansinius rezultatus įmonės įstatuose nustatyta tvarka. Finansinė atskaitomybė pateikiama vietos mokesčio administratoriui, Juridinių asmenų registrui bei Statistikos departamentui prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės.

Įmonių finansinė atskaitomybė svarstoma, tvirtinama ir skelbiama įstatymų, kitų teisės aktų ir įmonių įstatų nustatyta tvarka.

Daugelis finansinės atskaitomybės straipsnių negali būti tiksliai perteikti dėl kai kurių apibrėžtumų, todėl jie tik įvertinami. Pasikeitus aplinkybėms įvertinimą reikia peržiūrėti,

jeigu atsiranda naujos informacijos ar naujų įvykių. Peržiūrėjus įvertinimus, reikia koreguoti ypatinguosius straipsnius ar esminių klaidų apibrėžimus.

Apskaitinio įvertinimo pasikeitimo poveikis nustatant grynąjį pelną ar nuostolius, turi būti priskiriamas:

- laikotarpiui, kada įvyko pasikeitimas, jei jis turi įtakos tik tam tikram laikotarpiui;
- laikotarpiui, kada įvyko pasikeitimas, ir vėlesniems laikotarpiams, jeigu pasikeitimas veikia ir juos.

Apskaitinio įvertinimo pasikeitimo poveikis turi būti įtrauktas į tą pačią pelno (nuostolių) ataskaitos klasifikaciją, kurioje buvo fiksuotas pirminis įvertinimas.

Apskaitinio įvertinimo pasikeitimo pobūdis ir suma, darantys didelę įtaką ataskaitiniam laikotarpiui arba, kai tikėtina, kad darys tokią įtaką vėlesniems laikotarpiams, turi būti atskleista. Jei neįmanoma atlikti kiekybinio skaičiavimo, tas faktas taip pat turi būti atskleistas. Taisymai, atliekami taisant esmines klaidas, nesiejami su apskaitinių įvertinimų pasikeitimais.

Įmonių darbuotojams, tarp jų ir apskaitininkams tenka susidurti su klaidomis dokumentuose bei jas taisyti. Klaidos būna principinės, aritmetinės ar taip vadinamos „akies“. Nuo aritmetinių klaidų galima apsisaugoti pakartotinai sudėjus skaičius. „Akies“ klaidos atsiranda, kai ne visos sąskaitos, turinčios likučius, įtraukiamos į balansą, kai supainiojami likučiai, kablelio vieta ar praleidžiamas skaičius. Tokias klaidas galima greičiau pastebėti atlikus skaičiavimus. Jei skirtumas tarp skirtingų sąskaitų sumų dalijasi iš 2, tuomet gali būti supainiotos skiltys. Jei rasta klaida dalijasi iš 9, yra tikimybė, jog tai „akies“ klaida.

Principinės klaidos, kai netesingai nustatomos sąskaitos, randamos sunkiau. Tokios klaidos paprastai pastebimos inventorizuojant balanso likučius. Pirmiausia atkreipiamas dėmesys į nerealius nukrypimus.

Esminės klaidos. Praėjusio laikotarpio klaidos finansinėje atskaitomybėje turi būti pastebėtos ataskaitiniu laikotarpiu. Klaidų taisymai įtraukiami apskaitant ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolius.

Taisydama finansinę atskaitomybę įmonė turi atskleisti:

- esminių klaidų pobūdį;
- ataskaitinio laikotarpio ir kiekvieno pateikto ankstesniojo laikotarpio koregavimų sumą;
- koregavimų sumą, susijusią su ankstesniais laikotarpiais, palyginti su pateiktais lyginamojoje informacijoje;
- faktą, kad lyginamoji informacija buvo koreguota arba kad tai atlikti neįmanoma.

Koregavimas- tai ūkinių operacijų, darančių įtaką daugiau nei vieno ataskaitinio laikotarpio rezultatams, patikslinimas.

Koreguojant *pagrindiniu* (principiniu) būdu ankstesniajam laikotarpiui priklausančios esminės klaidos taisymo suma turi būti pateikta finansinėje atskaitomybėje, koreguojant nepaskirstytojo pelno pradinį likutį. Turi būti pateikta nauja lyginamoji informacija. Taisymo suma, susijusi su kiekvienu ankstesniu laikotarpiu, įtraukiama į grynąjį to laikotarpio pelną ar nuostolius. Taip pat turi būti ištaisyta kiekviena informacija, susijusi su ankstesniais laikotarpiais.

Koreguojant alternatyviuoju būdu esminės klaidos pataisymo suma turi būti įtraukiama apskaitant grynąjį pelną ar nuostolius. Lyginamoji informacija turi būti pateikiama taip pat, kaip ji pateikta ankstesniuoju laikotarpiu.

Esminių klaidų taisymas įtrauktas apskaitant ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolius, pateikiamas atskiroje skiltyje kartu su papildoma informacija.

Įmonė turi atskleisti:

- esminių klaidų pobūdį;
- koregavimų sumą, pripažintą apskaitant ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną ar nuostolius;
- koregavimų sumą, įtrauktą į kiekvieną laikotarpį, kuriuo buvo pateikiama papildoma informacija bei koregavimo sumą, priklausančią laikotarpiams, ankstesniems už tuos, kurie buvo pateikti kaip papildoma informacija.

Visais laikotarpiais turi būti laikomasi tos pačios apskaitos politikos, kad informacijos vartotojai galėtų palyginti skirtingų laikotarpių įmonės finansinę atskaitomybę. Apskaitos politika gali būti keičiama tik tuomet, kai to reikalauja įstatai, apskaitos standartus nustatanti institucija arba jei pakeitimas padėtų geriau perteikti įvykius ir sandorius įmonės finansinėje atskaitomybėje.

8-asis TAS leidžia keisti apskaitos politiką sekančiais momentais:

1. Pajamų pripažinimas;
2. Konsolidavimo principai;
3. Verslo sujungimai;
4. Bendrosios įmonės;
5. Materialaus ir nematerialaus turto pripažinimas ir jo nusidėvėjimas, amortizacija;
6. Skolų ir kitų sąnaudų kapitalizavimas (palūkanos įskaitomos į turto vertę);
7. Statybos sutartys;
8. Informacija apie investicijas;

9. Finansiniai instrumentai;
10. Nuoma;
11. Tyrimo ir plėtros išlaidų apskaita;
12. Atsargų, mokesčių, atidėjimų apskaita;
13. Darbo užmokesčio sąnaudų atvaizdavimas;
14. Sandoriai užsienio valiuta;
15. Segmentavimas ir sąnaudų priskyrimas segmentams;
16. Pinigai ir jų ekvivalentai;
17. Infliacijos poveikis;
18. Valstybės dotacijos ir subsidijos.

Taigi, kaip nustatyta 8-ajame TAS, bent keletui šių momentų pasikeitus, galima keisti apskaitos politiką.

Apskaitos politikos pakeitimu nelaikoma:

1. Apskaitos politikos taikymas įvykiams ar sandoriams, kurie iš esmės skiriasi nuo ankstesnių įvykių ar sandorių;
2. Naujas apskaitos politikos taikymas įvykiams ar sandoriams, kurie nebuvo pasireiškę anksčiau ar nebuvo svarbūs.

Pagal 8-ąjį TAS apskaitos politika gali būti keičiama *pagrindiniu ar alternatyviu* būdais.

Pagrindiniu būdu keičiant apskaitos politiką turi būti atskleista pasikeitimo priežastis, pataisymo suma ataskaitiniu laikotarpiu ir kiekvienu kitu pateiktu laikotarpiu. Pataisymo suma, susijusi su laikotarpiais ankstesniais už tuos, kurie įtraukti į lyginamąją informaciją ir faktas, kad lyginamoji informacija buvo perskaičiuota arba, kad to padaryti neįmanoma.

Alternatyviu būdu turi būti atskleista pasikeitimo priežastis, pataisymo suma priskirta ataskaitinio laikotarpio grynajam pelnui arba nuostoliams. Pataisymo suma turi būti įtraukta į kiekvieną laikotarpį, kuriame yra pateikiama papildoma informacija ir koregavimo suma, susijusi su ankstesniais laikotarpiais, kurie nėra įtraukti į finansinę atskaitomybę. Jeigu papildomos informacijos pateikti neįmanoma, šis faktas turi būti pažymėtas.

Visos įmonės privalo su metine finansine atskaitomybe pateikti ir aiškinamąjį raštą. Jame pateikiama informacija, susijusi su įmonės veikla bei informacija nenurodyta finansinėse ataskaitose. (Stačiokas, Jefimovas, , 2003).

Aiškinamąjį raštą reglamentuoja 6-asis Verslo apskaitos standartas.

Aiškinamasis raštas turi būti pradedamas pastabomis, kuriose pateikiami bendrieji duomenys apie įmonę ir informacija apie tai, pagal kokius reikalavimus įmonėje buvo tvarkoma apskaita bei sudaroma atskaitomybė. Per ataskaitinius finansinius metus pakitus apskaitos metodikai, šiame rašte turi būti nurodyta ir aptarta pakitimo įtaka įmonės ūkinei veiklai, pateikti rodikliai, apskaičiuoti pagal seną ir naują metodikas.

Pateikiant bendruosius duomenis apie įmonę, nurodoma:

- bendra įmonės būklė per keletą praėjusių ataskaitinių laikotarpių;
- sąlygos, kuriomis dirba įmonė ir kurios gali paveikti įmonės plėtrą;
- įmonės veikla tyrimų ir plėtros srityje;
- kapitalo pakitimai, jeigu buvo – ir pakitimų priežastys;
- svarbiausieji įvykiai, atsitikę po ataskaitinių metų, tačiau su jais susiję.

Po bendrųjų duomenų pateikimo aiškinamojo rašto pažymose pateikiamas smulkus konkrečių finansinės atskaitomybės straipsnių turinys. Aiškinamojo rašto pažymose ir pastabose turi būti nurodyta sekanti informacija:

- nematerialiojo įmonės turto būklė ir jos kitimas per ataskaitinį laikotarpį, įskaitant šio turto amortizaciją;
- ilgalaikio materialiojo įmonės turto būklė pagal svarbiausias šio turto rūšis, įskaitant jo perkainojimus bei indeksavimus, nurašymus ir nusidėvėjimą;
- įmonės kapitalo sudėtis, nurodant paprastųjų ir privilegijuotų akcijų bei valstybinio kapitalo sumas ir akcijų skaičių bei skolininkus;
- antraeilės ir neantraeilės skolos, lizingo sutarčių įsipareigojimai. Atskirai nurodomos prekybos skolos ir mokesčių bei atlyginimų įsipareigojimai. Taip pat atskirai nurodomi visi įmonės skoliniai įsipareigojimai, kurių įvykdymas užtikrintas valstybės garantija ir (arba) įmonės turtu;
- didelės atidėjimų sumos;
- detalizuojamos visos svarbios ateinančių laikotarpių sąnaudų bei sukauptų (gautinų) pajamų ir sukauptų sąnaudų bei ateinančių laikotarpių pajamų sumos (pažymoje);
- įmonės veiklos rezultatai;
- vidutinis samdomų darbuotojų skaičius ir apmokėjimo už darbą sąnaudos pagal svarbiausias darbuotojų kategorijas;
- finansinės veiklos pajamos ir sąnaudos pagal visas jų dideles sumas;
- visos didelės užbalansinėse sąskaitose fiksuojamos sumos (pažymoje);

- vadovams suteiktos pinigų sumos ar kitas turtas bei garantijos, taip pat jų atlyginimų pakitimai;
- infliacijos įtaka įmonės ūkinės veiklos rezultatams, taip pat trumpalaikio įkainojimo būdai ir jų įtaka turto dydžiui bei veiklos rezultatams, amortizacijos bei nusidėvėjimo apskaičiavimo metodika (pastabose).

Taigi, apibendrinat galima teigti, kad Lietuvoje per paskutiniuosius kelerius metus vyko esminė apskaitos reforma. Senus apskaitos, atskaitomybės įstatymus pakeitė nauji, įsigaliojo Verslo apskaitos standartai. Nacionaliniai apskaitos reikalavimai suderinti su ES direktyvomis, Tarptautiniais apskaitos standartais.

Taip pat galima teigti, kad pagal įsigaliojusius Verslo apskaitos standartus, konkrečiai pagal 3-ąjį VAS, Pelno (nuostolių) ataskaitos forma iš esmės nepasikeitė.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Susipažinus su pelno sampratos apibūdinimu įvairiais laikotarpiais, galima teigti, kad pelnas yra svarbiausias ūkinės veiklos rezultatus apibūdinantis rodiklis.
2. Tiek ankstesnio laikotarpio, tiek dabartinio pelno (nuostolių) ataskaitų formos buvo panašios, gana aukšto lygio, atspindėjo svarbiausius pelno ir nuostolių formavimosi straipsnius.
3. Ikikarinio laikotarpio pelno (nuostolio) ataskaitose randama ir privalumų, ir trūkumų. Galima išskirti sekančius privalumus: ataskaitoje pateikiama detali grynojo pelno susiformavimo schema, t.y. atsispindi svarbiausi pelno ir nuostolio formavimosi straipsniai; ataskaitoje pažymimas ne vienas likutis, o kiek gauta iš operacijos pelno, kiek nuostolio, koks skirtumas. Tai leido informaciją apie kiekvienos operacijos pelną, nuostolį sugrupuoti vienoje vietoje.
4. Tarybinio laikotarpio pelno (nuostolio) ataskaitoms buvo būdinga šalia faktinių rodiklių pateikti planinius rodiklius. Tai leido nustatyti, kaip įmonė įvykdė planą. Finansiniams įmonės veiklos rezultatams nustatyti buvo sudaroma forma 20 Pelnai ir nuostoliai (arba pelno ir nuostolio ataskaita).
5. Pelno (nuostolių) ataskaita- svarbus ekonominės informacijos šaltinis, todėl siekiama suvienodinti įvairių šalių pelno (nuostolių) ataskaitas, padaryti jas labiau palyginamomis.
6. Visos įmonės vesdamos apskaitą privalo naudotis bendraisiais apskaitos principais, išdėstytais Tarptautiniuose apskaitos standartuose, nepriklausomai nuo jų dydžio ir apimties. Bendruosius apskaitos principus deklaruoja ir Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas. Lietuvos Respublikos finansinės atskaitomybės įstatymas išskiria dešimt principų.
7. 3-iojo Verslo apskaitos standarto „Pelno (nuostolių) ataskaita“ *tikslas* – nurodyti, kaip turi būti pateikiama, klasifikuojama ir detalizuojama informacija apie įmonės uždirbtas pajamas, patirtas sąnaudas ir gautos veiklos rezultatus per ataskaitinį laikotarpį. Standartas nustato pelno (nuostolių) ataskaitos sudarymo, pajamų ir sąnaudų klasifikavimo į įprastinės veiklos ir ypatinguosius straipsnius tvarką, pavyzdines pelno (nuostolių) ataskaitų (išskyrus konsoliduotas) formas.
8. Finansinių ataskaitų, tame tarpe ir pelno (nuostolių) rengimo ir pateikimo tvarką nustato kiekviena šalis. Šiuo metu svarbiausi galiojantys tarptautiniai dokumentai,

reglamentuojantys pelno (nuostolio) ataskaitos sudarymą yra Tarptautiniai apskaitos standartai (TAS) bei Europos Sąjungos direktyvos (ESD).

9. Kiekviena valstybė, atsižvelgdama į nacionalinius ypatumus ir realias laiko bei ekonomikos sąlygas, sukonkretina TAS- derina juos su savo interesais. Lietuvoje apskaita tvarkoma pagal LR buhalterinės apskaitos įstatymą ir kitus Lietuvos Respublikos teisės aktus, atsižvelgiant į TAS ir Europos Sąjungos teisę. Bendrąjį metodinį vadovavimą apskaitai atlieka Finansų ministerija.
10. Vertikalią pelno (nuostolių) ataskaitos analizę padeda susidaryti vaizdą apie įmonės pelningumą, išlaidas, tenkančias vienam pardavimų litui, bendrą pelningumo, veiklos pelno lygį, ypatingo pelno (nuostolių) lyginamąjį svorį pardavimų apimtyje.
11. Horizontalioji, arba dinamikos analizė ne tik padeda nustatyti pelno ir jo apskaičiuojamų elementų tendencijas, bet ir suteikia reikiamų prognozęms.
12. Išanalizavus AB „XX“ 2005 m. pelno (nuostolių) ataskaitą matyti, kad veiklos sąnaudų dalyje didžiausią dalį (72,37 %) sudaro bendrosios ir administracinės sąnaudos, kurios išaugo 12 punktų (72,37 % - 60,15%), o pardavimų sąnaudos sumažėjo 12 punktų (27,6 % – 39,85 %). Rezultate sumažėjo veiklos sąnaudos 131462 Lt (1772226 – 1903688). 2005 m. kitos veiklos pajamos padidėjo daugiau nei dvigubai 123034 Lt (181190 – 58150), arba 125 punktais (135,09 % - 9,76 %). Beje, kitos veiklos sąnaudos taip pat padidėjo daugiau nei dvigubai 338612 Lt (315314 – 653926) arba 125 punktais (235,09 % - 109,76 %). Šios situacijos rezultatas - kitos veiklos nuostolių sumažėjimas, kurį lėmė tiek pajamų padidėjimas, tiek sąnaudų sumažėjimas. Tačiau tai nėra geras požymis, kadangi ypač didelis kitos veiklos pajamų augimas rodo, kad įmonės pagrindinė veikla silpnėja ir įmonė pradeda „gyventi“ iš šalutinės veiklos, o ne iš tos, dėl kurios ji buvo sukurta.
13. Pelno (nuostolių) ataskaitos struktūros analizė parodo, kad 2005 m. pelnui didelę įtaką darė pardavimo savikaina bei kita veikla, jie atitinkamai sudarė 75,52 % ir -0,74 % bendros pardavimo pajamų vertės.
14. Nagrinėjama metais įmonės grynasis ataskaitinių pelnas sumažėjo 35 punktais, tai yra bendroji pelno vertė sumažėjo 1043401 Lt (851750 – 1895151).
15. AB „XX“ grynąjį pelną didino tik du rodikliai- tai veiklos sąnaudų sumažėjimas 6,91 % arba 131462 Lt bei kitos veiklos nuostolio sumažėjimas 77,49 % arba 461646 Lt, kurį lėmė tiek pajamų padidėjimas, tiek sąnaudų sumažėjimas.
16. Bendrasis pardavimų pelningumas parodo, jog 2005 m. vienas pardavimų litas uždirbo 0,25 Lt bendrojo pelno. Taigi, parduoti savo produkciją buvo pelninga. Bendrojo pelno

maržos didėjimas rodo teisingą įmonės kainų ir konkurencijos politiką, veiksmingą marketingą, produkcijos gamybos ir pardavimų rezultatyvumo augimą.

17. Veiklos pelningumas parodo įmonės sugebėjimą kontroliuoti veiklos sąnaudų formavimąsi. Jis tiriamas kartu su pardavimų augimu ir bendrojo pelno kitimu.
18. Grynojo pelningumo rodiklis rodo, kad vienas pardavimų litas 2005 m. uždirbo 0,05 Lt grynojo pelno. Visgi 2004 m. įmonės veiklos efektyvumas buvo didesnis ir vienas pardavimų litas uždirbo 0,08 Lt pelno.
19. Įmonė sugebėjo pelningiau panaudoti turtą 2004 m., nes aukštesnė rodiklio reikšmė parodo efektyvesnį turto panaudojimą.
20. Nors ne visi pardavimų pelningumo rodikliai atspindi gerą įmonės padėtį, tačiau pinigų gražos koeficientai rodo, jog įmonės veikla nėra bloga, turtas bei kapitalas naudojami efektyviai.
21. Duomenys, pateikti metinėje finansinėje atskaitomybėje, apskaitoje turi būti suformuoti kaupimo principu. Būtina atsižvelgti į įmonės tęsiamos veiklos principą. Visi atskaitomybėje pateikiami duomenys turi būti suprantami potencialiems jų naudotojams, kad jie galėtų priimti tinkamus sprendimus.
22. Lietuvos Respublikos įmonių metinę finansinę atskaitomybę sudaro: balansas; pelno (nuostolių) ataskaita; pinigų srautų ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita; aiškinamasis raštas.

Pateikus šias išvadas, norėusi pateikti ir sekantį pasiūlymą:

Neatsisakyti tarpinės pajamų ir sąnaudų suvestinės sąskaitos, nes ją panaikinus, o rezultatus nurašant tiesiai į pelno ir nuostolių sąskaitą, pastaroji prarastų savo rezultatinės sąskaitos paskirtį ir taptų tarpine suvestine sąskaita.

LIUTKEVIČIUS, Marius (2006). The formation and analysis of Profit (Loss) Statement. MBA Graduation Paper. Kaunas: Kaunas Faculty of Humanities, Vilnius University. 56 p.

SUMMARY

Profit (loss) statement is statement in which add up income and expenditure during the current period.

Principal concepts: the activity of enterprise; form of statement; financial results; profit; loss; profit (loss) statement; International accounting standard; direction of the European Union; Business accounting standard; presentation of information.

The object of the research in the results of enterprise and forms of their presentation.

The main purpose of the work is to present proposals for the improvement of profit (loss) statement by summarizing the essence of financial results of enterprise and their reflection in financial accounting and profit (loss) statement.

The main tasks of the research are to analyze the development of the essence of profit and its calculation in financial accounting; to analyze the development of profit (loss) statement: forms of statement and its information; to analyze the activities results of enterprise and its possibilities.

Master theses volume of work 56 pages. There are 9 tables, 1 picture and 41 sources of literature.

LITERATŪRA

1. Akcinių bendrovių įstatymo pakeitimo įstatymas. 2003 12 11. (2004) Valstybės žinios. Nr. 33 (atitaisymas).
2. BETGE, I. (2000) *Balansovedenije*. Moskva: Buhalterskij učiot. 454 s.
3. BRUŽAUSKAS, Valentinas. (2002) Informacijos klasifikavimas pelno (nuostolių) ataskaitoje. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Nr. 12 (396), p.6-7. ISSN 1392-4087.
4. BRUŽAUSKAS, Valentinas. (2006) Kaip registruoti apskaitoje parduotos produkcijos savikainą? *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Nr. 12 (396), p.1, 10. ISSN 1392-4087.
5. BUDRIONYTĖ, Ramunė. (2005) Pelno (nuostolių) ataskaita pagal VAS. *Sąskaityba*. Nr. 2 (174), p. 6-11. ISSN 1392-4834.
6. BŪDVYTIENĖ, D.(2002) Standartai- ne teisės aktai. . *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 1, p. 96-100.
7. Buhalterinės apskaitos įstatymas. 2001 11 06 Nr. IX-574. (2001) Valstybės žinios. Nr.99-3515.
8. BUŠKEVIČIŪTĖ, Eugenija. (2003) *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija. 331 p. ISBN 9955-09-350-1.
9. DIKČIUS, R.(2002) Kaip tvarkyti apskaitą? . *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Nr. 8, p.11. ISSN 1392-4087.
10. DREVINSKAS, A. (2002) Kai kurie pastebėjimai, skaitant buhalterinės apskaitos įstatymą. . *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Nr. 8, p.6-7. ISSN 1392-4087.
11. ENTONI R. Ris Dž.(1993) Učiot: situaciji i primery. Moskva. 478 s.
12. JAGMINAS, Valdas. (2003) Metinės finansinės atskaitomybės parengimas ir vadovo atsakomybė. *Vadovo pasaulis*. Nr. 1 (75), p. 20-23. ISSN 1392-4781.
13. JURKŠTIENĖ, A. (2002) Valdymo apskaita. Kaunas: Technologija. 107 p.
14. JUŠKAUSKAS, G. (2001) Verslą Lietuvoje pakeis verslo apskaitos standartai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 12, p. 5-10.
15. KALČINSKAS, Gediminas. (2001) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis. 843 p. ISBN 9955- 09- 149-3.

16. KALČINSKAS, Gediminas; ČERNIUS, Gediminas. (1997) Finansinė menedžmento apskaita. Vilnius: Pačiolis. 728 p.
17. KOZLOVA E. P.; PARTUŠIN N. V. i dr. (1995) Buhalterskij učiot. Moskva: Finansy i statistika. 458 s.
18. KUZNECOVA, J. N. (1992) Evoliucija koncepciji pribyli: ot prošlogo k nastojaščemu. *Buhalterskij učiot*. Nr. 12. s. 25-28.
19. KVEDARAITĖ, Violeta. (1995) *Firmų finansinių rodiklių palyginamoji analizė*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas. 36 p. ISBN 9986-12-061-6.
20. LARSON D. Kermit. (1990) *Fundamental Accounting Principles*. 12 ED. USA: Boston „Irvin“. 1279 p.
21. MACKEVIČIUS, Jonas. (1991) *Buhalterinės apskaitos raida Lietuvoje*. Vilnius: UAB „OKTO Piligrimas“. 440 p. ISBN 5-899-42625-x.
22. MACKEVIČIUS, Jonas. (1994) *Apskaita*. Vilnius: Mintis. 600 p.
23. MAČERNIENĖ, Dalia. (2006) Vieni skirstys pelną, kitiems teks skirstyti nuostolį. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Nr. 12 (396), p.7-8. ISSN 1392-4087.
24. MARTINKUS, Bronius; ŽILINSKAS, Vytautas. (2001) *Ekonomikos pagrindai*. Kaunas: Technologija. 790 p. ISBN 9986-13-575-3.
25. NAVIKIENĖ, Jurgita. (2006) Tarpinę finansinę atskaitomybę rengsime pagal nustatytus reikalavimus. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Nr. 12 (396), p.14. ISSN 1392-4087.
26. NIDLZ B. I. i dr. (1993) *Principy buhalterskogo učiota*. Moskva: Finansy i statistika. 478 s.
27. PETRAVIČIŪTĖ, E. (2003) Remkimės esminiais dalykais. *Sąskaityba*. Nr. 1 (174), p. 30. ISSN 1392-4834.
28. POŠKAITĖ, Dalia. (1994) *Finansinės būklės analizė rinkos sąlygomis*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 104 p. ISBN 9986-19-049-5.
29. PUČINKSAS, Kazimieras. (1996) Apskaitos metodikos ir metodologijos pertvarkymo problemos. *Sąskaityba*. Nr. 12 (76), p. 8-14. ISSN 1392-4834.
30. SMALENSKAS, G. (1997) Finansinė atskaitomybė ir jos rodikliai. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas. 64 p. ISBN 9986-12-061-6.
31. SOTNIKOVA L. V. (2000) Novyje formy buhalterskoi otčiotnosti. *Buhalterskij učiot*. No 8. s.3-10.
32. STAČIOKAS, Romas; JEFIMOVAS, Borisas. (2003) *Apskaitos organizavimo ir sąskaitybos pagrindai*. 171 p. ISBN 9955-09-256-4.

33. Tarptautiniai apskaitos standartai. [interaktyvus], (2004) [žiūrėta 2006 m. balandžio 4 d.].
Prieiga per Internetą:
<http://www.apskaitosinstitutas.lt/main.php?category=13&number=1>
34. VALUŽIS, K. (2002) Apskaita ir metinė atskaitomybė. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Nr.7, p.6,11. ISSN 1392-4087.
35. VALUŽIS, K. (2002) Atskaitomybės problemos. Metinės atskaitomybės sudarymo metodika. Vilnius: Viltis. 570 p.
36. VEISMANAS, M. (1965) Buhalterinės apskaitos teorija ir liaudies ūkio šakų buhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius: Mintis. 328 p.
37. ŽALNIERIŪTĖ, A. (2003) Finansinė atskaitomybė: komisija siūlo XXI a. reikalavimus atitinkančius apskaitos taisyklių pakeitimus. . *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 1, p. 94. ISSN 1392-4087.
38. 1 Verslo apskaitos standartas- Finansinė atskaitomybė. [interaktyvus]. (2003) [žiūrėta 2006 m. vasario 9 d.]. Prieiga per Internetą : <http://www.apskaitosinstitutas.lt/1finansineatskaitomybe.doc.>
39. 3 Verslo apskaitos standartas- Pelno (nuostolių) ataskaita. . [interaktyvus]. (2003) [žiūrėta 2006 m. kovo 15 d.]. Prieiga per Internetą : <http://www.apskaitosinstitutas.lt/3pelnonuostoliuataskaita.doc.>
40. [interaktyvus] [žiūrėta 2006 m. kovo 30 d.]. Prieiga per Internetą <http://finansai.tripod.com/koefficientai.htm>).
41. [interaktyvus] [žiūrėta 2006 m. kovo 29 d.]. Prieiga per Internetą (<http://www.fmmc.lt.skola/p4-3.htm>).