

VERSLO APSKAITOS STANDARTŲ IR LR PELNO MOKESČIO ĮSTATYMO NUOSTATŲ TAIKYMO VERTINIMAS

Sandra Štarolytė

Vilniaus universitetas, Saulėtekio 9, II rūmai, LT-10222 Vilnius

El. paštas: sandrastarolyte@gmail.com

Anotacija. *Finansinėse ataskaitose pateikiama informacija turi būti rengiama pagal verslo apskaitos standartus arba tarptautinius apskaitos standartus, tačiau vis dar jaučiama stipri mokesčių apskaitą reglamentuojančių įstatymų įtaka finansinėse ataskaitose pateikiamiems duomenims. Nors nuo 2004 –ųjų metų Lietuvos teisės aktai bei verslo apskaitos standartai buvo derinami, tačiau iki šiol vis dar pastebimi jų skirtumai, kuriuos būtina identifikuoti bei įvertinti susidariusių skirtumų įtaką finansinių ataskaitų elementams. Todėl buvo atliktas tyrimas, siekiant nustatyti verslo apskaitos standartų (VAS) ir LR pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) nuostatų skirtumus bei jų taikymo poveikį finansinėms ataskaitoms bei finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams. Tyrimo atlikimui buvo atliekama lyginamoji mokslinės literatūros ir informacijos šaltinių analizė, sintezė, duomenų rinkimas ir analizė, grafinis duomenų vaizdavimas, statistinė analizė, lyginimas, ekstrapoliacija, sisteminimas bei apibendrinimas. Tyrimo metu buvo tiriama apskaitos samprata ir sąveika, parengta VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų nagrinėjimo metodologija, siekiant nustatyti, ar tiriamoje visuomenėje susidaro minėti skirtumai ir kokią įtaką jie daro ūkio subjektų finansinėms ataskaitoms bei finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams. Atlikus tyrimą nustatyta, kad tiriamoje visuomenėje susidarantys VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai daro įtaką tiek pelningai, tiek nuostolingai veikiantiems ūkio subjektams ir veikia 84,4% tirtų ūkio subjektų pelningumo rodiklius. Taigi, susidarantys VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai daro įtaką finansinių ataskaitų elementams ir gali daryti įtaką finansinių ataskaitų vartotojų priimamiems sprendimams.*

Raktiniai žodžiai: *apskaitos terminologija; apskaitos rūšys; finansinė ir mokesstinė apskaita; finansinės ir mokesstinės apskaitos sąveika ir skirtumai; verslo apskaitos standartų ir LR pelno mokesčio nuostatos, efektyvi pelno mokesčio norma.*

JEL: M41

1. Įvadas

Temos aktualumas. Įmonių veiklos rezultatus lemia ne tik gebėjimas vykdyti efektyvią ir konkurencingą veiklą rinkoje, bet ir šalyje taikoma apskaitos sistema. Remiantis mokslo srities specialistų (Beiga, 2006; Černius, 2012; Šalkauskaitė, Budrionytė, 2015) nuomone, galima teigti, jog iki 2004-ųjų metų Lietuvoje vyravo mokesčių teisės aktų reikalavimus atitinkanti apskaitos sistema, pagal kurią ruošiami duomenys neparodo ūkio subjekto likvidumo, mokumo bei pelningumo ateityje. Nuo 2004 –ųjų metų, įsigaliojus verslo apskaitos standartams, finansinėse ataskaitose pateikiami duomenys turi rodyti tikrą ir teisingą vaizdą apie įmonės finansinę būklę bei veiklos rezultatus tam, kad

finansinių ataskaitų informacijos vartotojai galėtų priimti pagrįstus sprendimus ir galėtų įvertinti įmonės būklę ilgalaikėje perspektyvoje. Dėl šios priežasties atsirado tam tikri skirtumai, kurie diferencijavo finansinę ir mokestinę apskaitą. Nors nuo 2004 –ųjų metų Lietuvos teisės aktai bei verslo apskaitos standartai buvo derinami, tačiau iki šiol vis dar pastebimi jų skirtumai, kuriuos būtina identifikuoti bei įvertinti susidariusių skirtumų įtaką finansinių ataskaitų elementams. Todėl finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumų tema vis dar išlieka aktuali. Finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumus yra nagrinėję A. Kamarauskaitė, R. Subačienė, K. Senkus, 2016; V. Bružauskas, N. Stončiuvienė, 2012; V. Lakis, G. Urbanavičiūtė, 2008; D. Juočiūnienė, N. Stončiuvienė, 2008.

Tyrimo objektas: Verslo apskaitos standartų (VAS) ir LR pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) nuostatos bei jų taikymas. Nuostatų taikymo vertinimas atliekamas Lietuvos įmonėse, remiantis 2016 –ųjų metų finansinėmis ataskaitomis bei gautais atsakymais į pateiktą klausimą.

Tyrimo tikslas: nustatyti verslo apskaitos standartų (VAS) ir LR pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) nuostatų skirtumus ir jų taikymo poveikį finansinėms ataskaitoms bei finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams.

Tyrimo metodai: lyginamoji mokslinės literatūros ir informacijos šaltinių analizė, sintezė, duomenų rinkimas ir analizė, grafinis duomenų vaizdavimas, statistinė analizė, lyginimas, ekstrapoliacija, sisteminimas ir apibendrinimas.

2. Apskaitos samprata, rūšys ir jų sąveika

Nagrinėjant Lietuvos įmonių apskaitą reglamentuojančius teisės aktus (LR buhalterinės apskaitos įstatymas, 2017; LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas, 2017) ir įvairių mokslininkų darbus (Černius, 2012; Subačienė, Budrionytė, Senkus, 2012; Ivanauskienė, 2006; Kanapickienė, Rudžionienė, Jefimovas, 2008; Bružauskas, Stončiuvienė, 2012; Beiga, 2006), nustatyta, kad Lietuvos teisės aktuose ir moksliniuose šaltiniuose naudojama skirtinga apskaitos terminologija. Moksliniuose šaltiniuose vartojama tiek finansinės apskaitos (R. Subačienė, D. Tamulevičienė, 2013; R. Kanapickienė, K. Rudžionienė, B. Jefimovas, 2008, R. Subačienė, R. Budrionytė, I. Kamarauskienė, ... [et. al.], 2015), tiek buhalterinės apskaitos sąvokos (Ivanauskienė, 2006; Tamulevičienė, Davidavičienė, Mackevičius, 2015), kai tuo tarpu teisės aktuose (LR buhalterinės apskaitos įstatymas, 2017) vyrauja tik buhalterinės apskaitos sąvoka. Tačiau išnagrinėjus minėtų sąvokų apibrėžimus nustatyta, kad šios sąvokos yra tapačios viena kitai, todėl apskaitos terminologija moksliniuose šaltiniuose ir Lietuvos teisės aktuose sutampa.

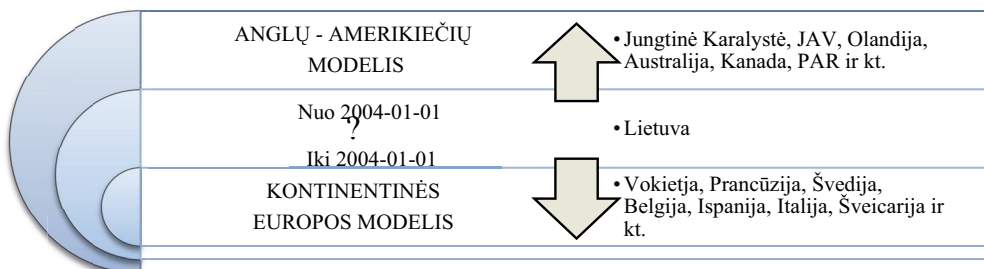
Be minėtų finansinės ir buhalterinės apskaitos sąvokų moksliniuose šaltiniuose (R. Subačienė, D. Tamulevičienė, 2013; R. Kanapickienė, K. Rudžionienė, B. Jefimovas, 2008, R. Subačienė, R. Budrionytė, I. Kamarauskienė, ... [et. al.], 2015) bei teisės aktuose (LR buhalterinės apskaitos įstatymas, 2017) dar išskiriama valdymo apskaitos sąvoka. Pagrindiniu skiriamuoju valdymo ir finansinės apskaitų požymiu R. Subačienė, R. Budrionytė ir K. Senkus (2012), Kanapickienė, K. Rudžionienė ir B. Jefimovas (2008) laiko

skirtingus apskaitos informacijos vartotojus. Taigi, remiantis anksčiau pateikta apskaitos terminologija, galima teigti, jog apskaita nėra vienalytė. Tiek teisės aktuose, tiek moksliniuose šaltiniuose yra išskiriamos kelios apskaitos rūšys.

Vis dėlto yra autorių (Aleliūnaitė, 2012; Kanapickienė, Rudžionienė, Jefimovas, 2008; Beiga, 2006; Mačernienė, 2006), kurie išskiria dar vieną apskaitos rūšį, mokesčių apskaitą. Anot G. Černiaus (2012) „mokestinės apskaitos“ terminas yra plačiai vartojamas praktikoje. Tokiai nuomonei pritaria ir R. Kanapickienė, K. Rudžionienė bei B. Jefimovas (2008), kurie teigia, jog praktikoje dažnai minima mokestinė apskaita. Moksliniuose šaltiniuose taip pat galima aptikti autorių (Beiga, 2006; Bružauskas, Stončiuvienė, 2012), plačiau aptariančių mokestinę apskaitą. Tačiau V. Bružauskas ir N. Stončiuvienė (2012), D. S. Logan (2011) pabrėžia, kad mokestinė apskaita nėra tapati buhalterinės apskaitos, finansinės apskaitos ar valdymo apskaitos sąvokoms. Todėl teisės aktuose, moksliniuose šaltiniuose ir praktinėje veikloje apskaitos rūšių išskyrimas nėra vienodas, o labiausiai išsiskiria mokestinės apskaitos kaip atskiros apskaitos rūšies išskyrimo klausimas.

Išnagrinėjus teisės aktuose, moksliniuose šaltiniuose ir praktinėje veikloje išskiriamas rūšis, nustatyta, kad teisės aktuose ir moksliniuose šaltiniuose išskiriamos apskaitos rūšys sutampa, tačiau praktinėje veikloje išskiriama dar viena apskaitos rūšis, mokestinė apskaita, kuri lemia jos atsiradimą ir nagrinėjimą kai kuriuose moksliniuose šaltiniuose. Tai skatina plačiau analizuoti finansinės ir mokestinės apskaitos sąveiką.

Finansinės ir mokestinės apskaitos sąveika skiriasi nuo šalyje esančios teisinės bazės, kuri reglamentuoja finansinės apskaitos tvarką bei mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką. Ryšys tarp šių dviejų apskaitos rūšių gali būti stiprus, kai finansinės ir mokestinės apskaitos nuostatos ženkliai nesiskiria, ir silpnas, kai tarp finansinės ir mokestinės apskaitos pastebima daug neatitikimų. Remiantis V. Bružausku ir N. Stončiuviene (2012) yra dviejų tipų mokesčių ir finansinės apskaitos sąveikos sistemos ir joms priskiriamos šalys (žr. 1 pav.). Pagal autorių nurodytą anglų – amerikiečių modelį, mokesčiai apskaičiuojami koreguojant buhalterinės apskaitos duomenis ir atskiriant buhalterinę bei mokesčių apskaitą, o pagal kontinentinės Europos modelį – apmokestinamasis pelnas formuojamas pagal mokesčių įstatymus tiek buhalterinės apskaitos, tiek mokesčių aps-



1 PAV. Mokesčių ir finansinės apskaitos sąveikos sistemos

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis V. Bružausku ir N. Stončiuviene, 2012

kaitos tikslams. V. Bružauskas ir Stončiuvienė (2012) pabrėžia, kad pagal pirmąjį tipą finansinės apskaitos informacija bus mokesčių nuostatų neiškreipta ir patikima, o pagal antrąjį tipą parengta apskaitos informacija negarantuoja tikro ir teisingo vaizdo apie ūkio subjekto finansinę būklę. Nors mokslinėje literatūroje (D. Juočiūnienė, N. Stončiuvienė, 2008; J. Freedman, 2008; M. Hanlon, 2005) vyrauja įvairios nuomonės, kuris finansinės ir mokestinės apskaitos sąveikos modelis yra pranašesnis, tačiau autorė labiau pritaria anglų – amerikiečių modeliui, kuris parodo tikresnį ir teisingesnį įmonių finansinių ataskaitų vaizdą, nes tiek finansinės apskaitos, tiek mokesčių apskaitos duomenys atitinka juos reglamentuojančių teisės aktų ir standartų nuostatas.

Iš 1 paveikslu matoma, kad Lietuva nepriskirta nė vienai iš nurodytų grupių. Tačiau remiantis D. Beiga (2006), D. Mačerniene (2006), G. Černiumi (2012), galima teigti, kad iki verslo apskaitos standartų įvedimo Lietuvoje vyraujantis apskaitos modelis buvo panašus į kontinentinės Europos modelį, nes pagrindiniai apskaitą reglamentuojantys šaltiniai buvo teisės aktai bei mokesčių įstatymai. Įsigaliojus verslo apskaitos standartams, pradėti taikyti nauji metodai ir principai, kurie parodo tikresnį ir teisingesnį vaizdą apie įmonės finansinę būklę, tačiau vis dar remiamasi mokesčių apskaitą reglamentuojančiais įstatymais. Todėl V. Bružauskas ir Stončiuvienė (2012) Lietuvoje dominuojančią apskaitos sistemą įvardija kaip integruotą finansinės ir mokesčių apskaitos sistemą. Taigi, galima teigti, kad Lietuvoje dar nėra aiškiai susiformavusi finansinės ir mokestinės apskaitos sąveikos sistema. Norint nustatyti, koks yra Lietuvos finansinės ir mokestinės apskaitos ryšys bei skirtumai, buvo atlikta finansinės ir mokestinės apskaitos ryšio ir skirtumų analizė, kurios metu analizuotas finansinės apskaitos reglamentavimas, apskaitos tikslas ir informacijos vartotojai, laiko aspektas bei vaidmuo praktinėje veikloje. Išnagrinėjus pasirinktus kriterijus nustatyta, kad finansinės ir mokestinės apskaitos principai iš esmės skiriasi, o tai lemia skirtingas jų reglamentavimas, laiko aspektas bei apskaitos informacijos vartotojai, todėl skirtumai tarp mokestinės ir finansinės apskaitos visada bus, o finansinės ir mokestinės apskaitos visiškas suderinimas yra mažai tikėtinas.

Išnagrinėjus Lietuvoje egzistuojančių apskaitos modelių, nustatyta, kad Lietuvoje vyraujantis apskaitos modelis kol kas nepriklauso nei vienam iš išvardintų modelių, tačiau galima pastebėti tendencijas, jog jis labiau artimas anglų – amerikiečių apskaitos modeliui, nors vis dar jaučiama stipri mokesčių apskaitą reglamentuojančių teisės aktų įtaka finansinėse ataskaitose pateikiamiems duomenims. Skirtumams nustatyti buvo pasirinkti kriterijai, kuriuos išnagrinėjus, nustatyta, kad finansinės ir mokestinės apskaitos principai iš esmės skiriasi, todėl būtina nustatyti, kokį poveikį mokestinės apskaitos principai daro finansinės apskaitos informacijai.

3. Verslo apskaitos standartų ir LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo tyrimo metodologija

Finansinės apskaitos tvarkymą Lietuvoje reglamentuoja LR buhalterinės apskaitos įstatymas (2017), kuriuo remiantis ūkio subjektai apskaitą privalo tvarkyti pagal verslo

apskaitos standartus, tarptautinius apskaitos standartus arba viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus. J. Bukevičius ir J. Žaptorius (2008) pripažįsta, kad sunku surasti sudėtingą ryšį tarp finansinės apskaitos kūrybinio prado, kuris yra būtinas laisvosios rinkos sąlygomis, ir šios apskaitos rūšies reglamentavimo tam tikrų valstybių ar netgi tarptautiniu mastu. Autoriai teigia, kad finansinė apskaita negali būti absoliučiai tiksliai reglamentuota ir vienoda visose įmonėse, nes turi tam tikrų nacionalinių skirtumų. K. Rudžionienė ir G. Gipienė (2008) taip pat teigia, kad kiekvienos šalies apskaitos sistemą veikia įvairūs šalies sociokultūriniai, politiniai ir ekonominiai faktoriai. R. Kanapickienė, K. Rudžionienė ir B. Jefimovas (2008) pabrėžia ir teisinės aplinkos įtaką šalyje taikomai apskaitos sistemai. Jie teigia, kad kiekvienoje šalyje egzistuoja skirtinga teisinė sistema, sąlygojanti ir apskaitos skirtumus, todėl nacionaliniai apskaitos standartai labiau prisitaiko prie šalyje vyraujančios teisinės sistemos. Taigi, vertinant apskaitos reglamentavimą nacionaliniu lygmeniu, nacionaliniai apskaitos standartai įgauna pranašumą prieš tarptautinius apskaitos standartus, nes gali labiau atspindėti šalies apskaitoje išskylančias aplinkybes. Remiantis autorių išvardintais kriterijais dėl VAS nacionalinės svarbos, straipsnyje analizuojami skirtumai tarp VAS ir mokesčių apskaitą reglamentuojančių įstatymų.

Nagrinėjant autorių (Černius, 2012; Bružauskas, Stončiuvienė, 2012) darbus, susijusius su mokestinės apskaitos atsiradimo prielaidomis, nustatyta, kad daugiausiai skirtumų tarp VAS ir mokestinės apskaitos atsiranda dėl LR pelno mokesčio įstatymo nuostatų. Pavyzdžiui, V. Bružauskas ir N. Stončiuvienė (2012) teigia, kad didžiausią įtaką mokesčių apskaitos atsiskyrimui nuo buhalterinės apskaitos sistemos ir finansinės apskaitos padarė būtent apmokestinamojo pelno ir tikrojo įmonių veiklos finansinio rezultato (apskaitinio pelno) skirtumai. G. Černius (2012) taip pat pabrėžia, kad praktikoje apskaita yra labiau skirta teisingam pelno mokesčio apskaičiavimui ir tik po to finansinių ataskaitų rengimui. Remiantis anksčiau pateikta informacija, galima teigti, jog V. Bružausko, N. Stončiuvienės (2012) ir G. Černiaus (2012) nuomonės, kas labiausiai lemia finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumus, nesiskiria – visi autoriai išskiria pelno mokesčio įtaką.

Nagrinėjant finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumus nustatyta, kad didžiausią poveikį Lietuvos apskaitos sistemai daro nacionaliniai – verslo apskaitos standartai, o didžiausią įtaką finansinėms ataskaitoms daro LR pelno mokesčio įstatymo neatitikimai verslo apskaitos standartams, todėl toliau detaliau nagrinėjami skirtumai tarp verslo apskaitos standartų ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo.

Verslo apskaitos standartų ir LR pelno mokesčio įstatymo nuostatų skirtumus yra nagrinėję A. Kamarauskaitė, R. Subačienė, K. Senkus, 2016; V. Bružauskas, N. Stončiuvienė, 2012; V. Lakis, G. Urbanavičiūtė, 2008; D. Juočiūnienė, N. Stončiuvienė, 2008. Autoriai verslo apskaitos standartų ir LR pelno mokesčio skirtumų analizei taikė visiškai skirtingas metodologijas, pateikiamas 1 lentelėje.

1 LENTELĖ. Skirtingų autorių VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų analizės metodologijos

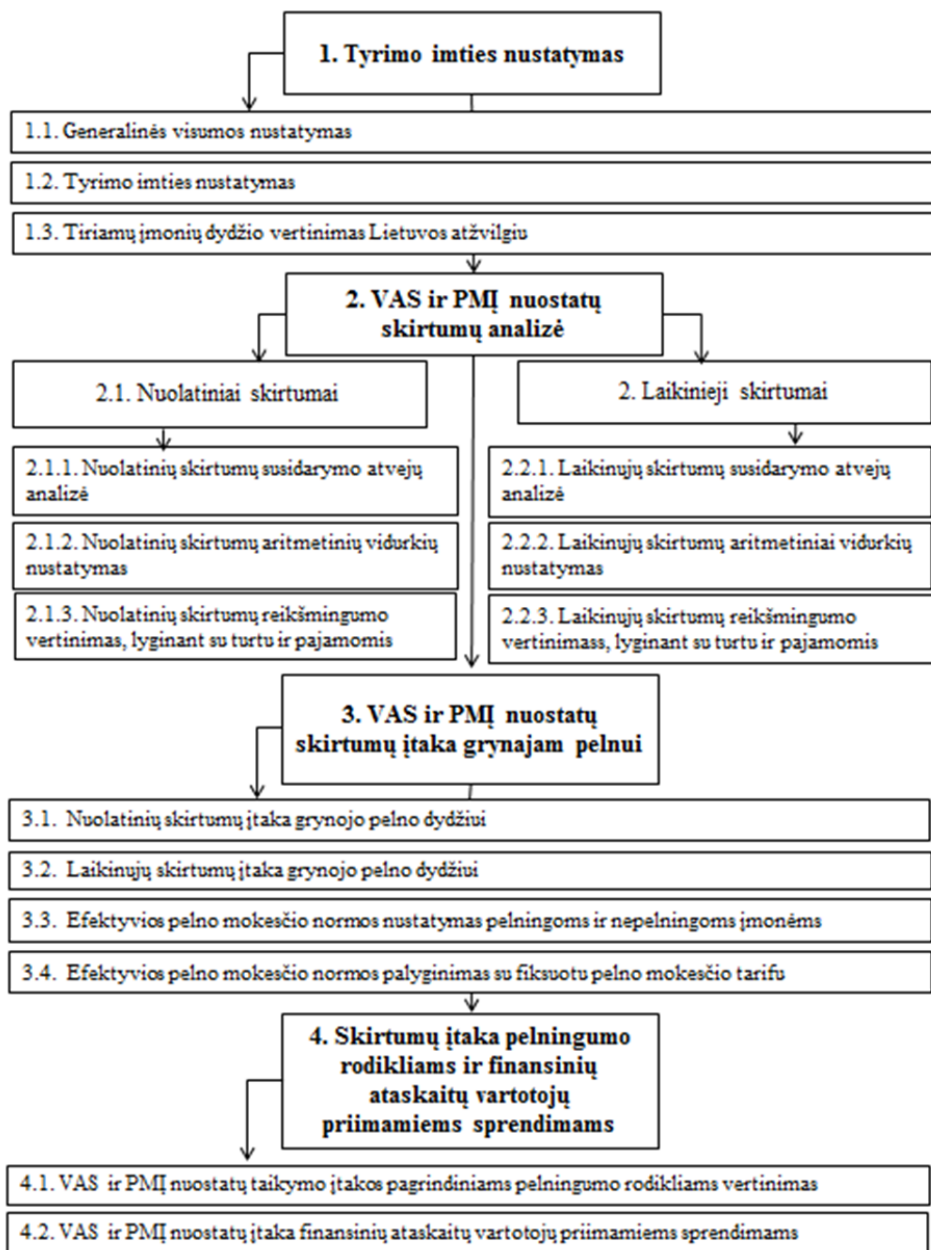
Autoriai, nagrinėję VAS ir PMĮ nuostatų skirtumus	VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų analizės metodologija
A. Kamarauskaitė, R. Subačienė, K. Senkus, 2016	Atskirų balanso klasių bei pelno mokesčio nuostatų skirtumų metodologija: <ul style="list-style-type: none"> • Turtas • Nuosavas kapitalas • Įsipareigojimai • PM lengvatos
D. Juočiūnienė, N. Stončiuvienė, 2008	Subsąskaitų išskyrimas: <ul style="list-style-type: none"> • Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą didinimas (-) • Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą mažinimas • Pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą koregavimų rezultatas
V. Lakis, G. Urbanavičiūtė, 2008	Laikinių ir nuolatinių skirtumų analizė

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis A. Kamarauskaite, R. Subačiene, K. Senkumi, 2016; D. Juočiūniene, N. Stončiuviene, 2008; V. Lakiu, G. Urbanavičiūte, 2008

Remiantis tuo, kad verslo apskaitos standartuose aprašomi principai nurodo, kaip turėtų būti registruojami ūkiniai įvykiai apskaitoje, norint parodyti tikrą ir teisingą vaizdą apie ūkio subjekto finansinę būklę, autorė VAS ir PMĮ nuostatų skirtumus siūlo nagrinėti pagal 24 – ojo VAS „Pelno mokesčio“ (2016) nuostatas, kuriose parodoma, kaip turėtų būti registruojami finansinės ir mokesstinės apskaitos skirtumai. Tikėtina, jog analizuojant VAS ir PMĮ nuostatų skirtumus tiek pagal V. Lakio, G. Urbanavičiūtės (2008), tiek pagal A. Kamarauskaitės, R. Subačienės, K. Senkaus (2016) pateiktas metodologijas, būtų pasiektas panašus analizės rezultatas, tačiau tiek turto, tiek nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumai apskaitoje atsispindi kaip laikinieji arba nuolatiniai skirtumai, todėl tyrimo metodologija parengta, remiantis V. Lakio ir G. Urbanavičiūtės (2008) VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų metodologija, pagal kurią VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai analizuojami per nuolatinių ir laikinių skirtumų prizmę.

Empirinio tyrimo organizavimas ir tyrimas. Empirinis tyrimas buvo atliktas, siekiant nustatyti, kokie VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai susidaro tiriamoje visumoje ir kokią įtaką šie skirtumai daro finansinių ataskaitų rodikliams bei finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams. Tam nustatyti buvo atliekami veiksmai, parodyti 2 paveiksle.

Tyrimo imtis. VAS ir PMĮ nuostatų taikymo vertinimą labiausiai atskleidžia įmonių finansinės ataskaitos, kuriose atsispindi VAS nuostatų suformuota informacija, bei pelno mokesčio deklaracijos, apibendrinančios LR pelno mokesčio įstatymo reikalavimų taikymą. Dėl šios priežasties tyrimui atlikti buvo remiamasi 2016 – ūjų metų Lietuvos įmonių finansinių ataskaitų bei pelno mokesčio deklaracijų teikiama duomenimis, siekiant nustatyti, ar tiriamoje visumoje susidaro VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai, kaip



2 PAV. VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų tyrimo metodologija

Šaltinis: sudaryta autorės

skiriasi tiriamos visumos apmokestinamasis ir apskaitinis pelnas bei kokia susidarančių skirtumų įtaka finansinėms ataskaitoms bei finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams. Todėl generalinę visumą sudaro visos Lietuvoje veikiančios įmonės, neatsižvelgiant į ūkio subjektų ekonominės veiklos rūšį ar dydį. Remiantis tuo, kad buvo analizuojami 2016 – ūjų metų duomenys, kaip generalinę visumą buvo tikslinga rinktis veikiančių įmonių skaičių 2017 – ūjų metų pradžioje pagal LR Statistikos departamento duomenis (2017), t.y. 104 074, nes visos šios įmonės turėjo sudaryti finansinių ataskaitų rinkinius už 2016 metų ataskaitinį laikotarpį, kurio rezultatai buvo tiriami.

Nustačius generalinę visumą, būtina nustatyti tyrimo imtį, arba minimalų tiriamųjų skaičių, iš kurių gauti ir apdoroti duomenys būtų pakankamai reprezentatyvūs ir atspindėtų generalinę visumą. Tyrimo imties dydžio nustatymui buvo taikyta Paniotto formulė:

$$n = 1 / (\Delta^2 + 1/N), \text{ kur}$$

n – reikiamas respondentų skaičius;

Δ – paklaida;

N – visumos narių skaičius.

Tyrimo visumą N sudaro 104 074 ūkio subjektai. Remiantis tuo, kad tyrimo atlikimui reikalingi duomenys yra aukšto konfidencialumo lygio ir jų gavimas iš aukščiausiojo lygio vadovų yra sudėtingas, gautų rezultatų patikimumui nustatyti pakanka 90%, todėl galima paklaida $\Delta = 10\%$. Remiantis nustatytais dydžiais, reikiamas respondentų skaičius yra 100 ūkio subjektų:

$$n = 1 / (0,10^2 + 1/104\,074) \approx 100.$$

Tiriamų ūkio subjektų atrinkimui buvo taikytas „sniego gniūžties“ atrankos metodas, kurio pagrindinis principas yra tai, jog pirminiai respondentai įvardina kitus potencialius respondentus, galinčius suteikti reikiamą informaciją. Šio metodo pasirinkimą lėmė tai, kad reikalingi informacijos šaltiniai yra konfidencialūs ir viešai neskelbiami, o tiesioginis ryšys su respondentu didina pasitikėjimo lygį dėl perduotų duomenų saugumo, lyginant su respondентаis, kurie neturi tiesioginio ryšio. Iš viso buvo išsiųsta 114 klausimų įvairioms Lietuvos įmonėms, neatsižvelgiant į jų dydį ir ekonominės veiklos rūšį, su prašymu pateikti 2016-ųjų metų finansines ataskaitas bei pelno mokesčio deklaracijas ir atsakyti į klausimą, kuris sudarytas pagal 2 lentelėje pateiktą struktūrą. Iš 114 išsiųstų klausimų buvo gauta 90 teigiamų atsakymų su prašomais duomenimis.

Galimų tirti ūkio subjektų ekonominės veiklos rūšys skiriasi viena nuo kitos, todėl būtų sunku pastebėti jų paplitimo tendencijas, lyginant su Lietuvoje vyraujančiais tam tikrais ekonominės veiklos rūšies paplitimais, todėl tiriamoji visuma buvo palyginta su Lietuvoje vyraujančia situacija pagal ūkio subjektų dydį. Pagal LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (2017) pateikiamą įmonių skirstymą, 87% Lietuvoje veikiančių

2 LENTELĖ. Klausimyno struktūra

Klausimai	Gautų rezultatų apdorojimas
1. Įmonės dydžio nustatymas	Siekiami įvertinti tiriamų įmonių dydžio atitikimą Lietuvos atžvilgiu
2. Taikyto ar taikytino pelno mokesčio tarifo 2016 – aisiais metais nustatymas	Siekiami palyginti, kaip VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai veikia skirtingą pelno mokesčio tarifą taikančias įmones
3. VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų galimų susidarymo atvejų apklausa, kai turėtų būti pripažįstamas atidėtojo pelno mokesčio turtas	Siekiami nustatyti, ar 2016 – aisiais metais susidarė laikinieji įskaitomieji skirtumai, dėl kurių turėtų būti pripažintas atidėtojo pelno mokesčio turtas
4. VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų galimų susidarymo atvejų apklausa, kai turėtų būti pripažįstamas atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas	Siekiami nustatyti, ar 2016 – aisiais metais susidarė laikinieji apmokestinamieji skirtumai, dėl kurių turėtų būti pripažintas atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas.
5. Atidėtojo pelno mokesčio turto arba įsipareigojimų pripažinimas 2016 – aisiais metais	Siekiami nustatyti, ar dėl 3 ir 4 klausime pažymėtų skirtumų buvo pripažintas atidėtojo pelno mokesčio turtas ar įsipareigojimai, norint įvertinti, ar laikinieji skirtumai padarė įtaką 2016 –ųjų metų grynajam pelnui
6. 2016 – aisiais metais pripažinto atidėtojo pelno mokesčio turto susidarymo atvejai ir vertė, Eur	Siekiami nustatyti, kokie skirtumai lėmė atidėtojo pelno mokesčio turto pripažinimą 2016 – aisiais metais ir kokia kiekvieno skirtumo įtaka atidėtojo pelno mokesčio turto dydžiui, Eur
7. 2016 – aisiais metais pripažinto atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimų susidarymo atvejai ir vertė, Eur	Siekiami nustatyti, kokie skirtumai lėmė atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo pripažinimą 2016 – aisiais metais ir kokia kiekvieno skirtumo įtaka atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo dydžiui, Eur

Šaltinis: sudaryta autorės

ūkio subjektų yra priskiriami labai mažoms įmonėms, 12% sudaro mažos įmonės, 1% – vidutinės įmonės. Ištyrus atrinktas įmones nustatyta, kad didžiąją dalį, t.y. 81%, atrinktų įmonių sudaro labai mažos įmonės, o mažesniąją dalį, t.y. 19% – mažos įmonės. Taigi, tiriamų įmonių struktūra iš esmės atitinka Lietuvoje vyraujančią situaciją, todėl gali reprezentuoti padėtį Lietuvoje.

Tyrimui atlikti taikyti šie metodai: duomenų rinkimas ir analizė, grafinis duomenų vaizdavimas, statistinė analizė, ekstrapoliacija, sisteminimas, apibendrinimas.

Apibendrinant, VAS ir PMĮ nuostatų taikymo vertinimui buvo sudaryta tyrimo metodologija, kurią sudaro tyrimo imties nustatymas, VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų vertinimas ir atskleidimas apskaitoje, VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų įtaka grynajam pelnui, pelningumo rodikliams bei finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams. Taikant „sniego gniūžties“ atrankos metodą buvo gauti duomenys iš 90 ūkio subjektų. Įvertinus tiriamų įmonių dydžius Lietuvos atžvilgiu, nustatyta, kad tiriamos įmonės atspindi bendrą Lietuvos situaciją.

4. Verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo tyrimo rezultatų vertinimas

4.1. Nuolatinių ir laikinųjų skirtumų vertinimas tiriamose įmonėse

Nuolatinių skirtumų vertinimas buvo atliekamas remiantis 2016 –ųjų metų tiriamų įmonių pelno mokesčio deklaracijų duomenimis. Tiriamoje visumoje dažniausiai pasikartojantys VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai yra dėl sąnaudų, kurios susidarė dėl praėjusių mokesčių laikotarpių klaidų taisymo atvejų (67 atvejai), pripažintamų atidėjinių (50 atvejų), reprezentacijos (35 atvejai) bei baudų, delspinigių ir netesybų (31 atvejis) sąnaudų. Likusieji skirtumai nėra taip plačiai paplitę. Skirtumų pasikartojimas pagrindžia VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų egzistavimą tiriamose įmonėse, tačiau neužtikrina susidariusių skirtumų reikšmingumo. Dėl šios priežasties buvo vertinami susidarančių skirtumų aritmetiniai vidurkiai ir nustatyta, kad reikšmingiausi skirtumai tiriamoje visumoje susidaro dėl beviltiškų skolų pripažinimo, tačiau beviltiškų skolų pripažinimo atvejai tiriamoje visumoje nėra plačiai paplitę, o jų sumos buvo ženkliai didesnės nei visų kitų susidariusių VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų sumų, todėl šie atvejai neturėtų būti ekstrapoliuojami visumai. Tiriamoje visumoje didelę įtaką apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumams daro ir perkainojimo pajamų pripažinimas, kurios nedidina apmokestinamojo pelno, dėl to apskaitinis pelnas pelno (nuostolių) ataskaitoje bus didesnis nei apmokestinamasis pelnas. Apskaitoje pripažintos paramos, atidėjinių, praėjusių atskaitinių laikotarpių klaidų taisymo sąnaudų bei netesybų ir kitų neapmokestinamųjų pajamų sukelti skirtumai daro panašiai reikšmingą įtaką apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumams.

Atliekant tyrimą taip pat buvo tirtas tiriamoje visumoje susidariusių skirtumų reikšmingumas, lyginant su tiriamų subjektų turto ir pajamomis, siekiant nustatyti, ar susidarę VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai gali daryti įtaką finansinėms ataskaitoms bei finansinių ataskaitų informacijos vartotojų sprendimams. Laikytina, kad VAS ir PMĮ nuostatų nuolatiniai skirtumai yra reikšmingi, lyginant su turto ar pajamomis, jei minėti skirtumai sudaro daugiau nei 1% ūkio subjekto turto ar pajamų. Lyginant susidariusių skirtumų vertę su turto, 37 tiriamose įmonėse ši vertė yra nereikšminga, o lyginant su pajamomis – 33 atvejais susidariusių skirtumų vertė yra nereikšminga, nes sudaro mažiau nei 1% tiriamų turto arba pajamų. Nors šioje įmonių grupėje, kurioje susidariusių skirtumų vertė yra nereikšminga, pasikartojimų skaičius didžiausias, tačiau tai sudaro tik apietiriamų įmonių, o likusias sudaro tiriamos įmonės, kuriose susidarančių skirtumų vertė, lyginant su turto ar pajamomis, yra reikšminga ir sudaro daugiau nei 1% turto arba pajamų. Antrąją pagal dydį grupę sudaro įmonės, kuriose susidarę skirtumai sudaro 1-4,99% turto arba pajamų: susidarančių skirtumų vertė sudaro 1-4,99% tiriamų įmonių turto 26 atvejais, o lyginant su pajamomis – pasitaikė 31 atvejis. Kitais atvejais susidarančių skirtumų vertė viršija 5% turto arba pajamų, tačiau pasikartojimų skaičius nėra dažnas, išskyrus 14 atvejų, kai susidarančių skirtumų vertė sudaro daugiau nei 20% tiriamų įmonių pajamų. Remiantis

įmonių 2016 – ūjų metų finansinėmis ataskaitomis, galima teigti, kad daugumoje šių įmonių, kuriose susidarančių skirtumų vertė viršijo 20% pajamų, 2016 – aisiais metais pripažintos sąlyginai mažos pajamos arba jos apskritai nepripažintos. Todėl atvejai, kai susidarantys skirtumai viršija 20% pajamų vertės neturėtų būti ekstrapoliuoti visumai.

Taigi, atlikus nuolatinųjų skirtumų vertinimą, nustatyta, kad tiriamoje visumoje susidaro nuolatiniai VAS ir PMI nuostatų skirtumai. Dažniausiai minėti skirtumai atsiranda dėl klaidų taisymo, atidėjinių, reprezentacinių sumų bei netesybų pripažinimo, tačiau reikšmingiausi skirtumai susidaro dėl perkainojimo ir beviltiškų skolų pripažinimo. Lyginant susidarančių VAS ir PMI nuostatų skirtumų vertes su įmonių turtu bei pajamomis, nustatyta, kad 1/3 įmonių susidarančių skirtumų vertė yra nereikšminga, tačiau 2/3 įmonių – reikšminga ir viršijanti 1%, todėl susidarantys skirtumai gali daryti poveikį finansinėms ataskaitoms, finansiniams rodikliams bei finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams.

Didžioji dalis skirtumų, kurie atsispindi pelno mokesčio deklaracijose yra nuolatiniai ir nesukuria jokio poveikio būsimųjų laikotarpių pelno mokesčio dydžiui, tačiau perkainojimo pajamų ir sąnaudų bei atidėjinių sąnaudų atvejai gali rodyti, jog tiriamos visumos apskaitoje yra įvertinami ir laikinieji skirtumai, dėl kurių yra fiksuojami atidėtojo pelno mokesčio turtas arba išsipareigojimai ir atitinkamai atidėtojo pelno mokesčio pajamos ir sąnaudos, todėl būtina įvertinti šių laikinųjų skirtumų įtaką.

Laikinių skirtumų vertinimas buvo atliekamas remiantis 2016 – ūjų metų tiriamų įmonių finansinėmis ataskaitomis ir gautais atsakymais į siūstą klausimą. Atlikus tiriamų įmonių laikinųjų skirtumų vertinimą, nustatyta, kad tiriamos įmonės pripažįsta tiek atidėtojo pelno mokesčio turtą, tiek išsipareigojimus, kurie atitinkamai susidarė dėl laikinųjų įskaitomųjų ir apmokestinamųjų skirtumų. 45 atvejais tirtos įmonės pripažino atidėtojo pelno mokesčio turtą dėl susidariusių ataskaitinio ir praėjusių laikotarpių nepanaudotų mokesčių nuostolių, 46 atvejais – dėl atostogų kaupinių pripažinimo, 1 – dėl abejotinių skolų pripažinimo ir turto perkainojimo. Atidėtojo pelno mokesčio išsipareigojimų pripažinimas tiriamose įmonėse yra kur kas retesnis nei atidėtojo pelno mokesčio turto pripažinimas. Tiriamose įmonėse atidėtojo pelno mokesčio išsipareigojimai buvo pripažinti 5 atvejais ir visais atvejais dėl turto perkainojimo pajamų pripažinimo. Nors atidėtojo pelno mokesčio turtas dažniausiai buvo pripažįstamas dėl atostogų kaupinių bei nepanaudotų mokesčių nuostolių, tačiau ištyrus vidutines skirtumų vertes pagal jų susidarymo priežastis, nustatyta, kad dėl atostogų kaupinių susiformavusio atidėtojo pelno mokesčio turto vidutinė vertė yra sąlyginai nereikšminga ir sudaranti 623 Eur vertę, dėl mokesčių nuostolių atsiradusio atidėtojo pelno mokesčio turto vidutinė vertė siekia 14096 Eur. Tačiau minėtus dydžius ženkliai viršija atidėtojo pelno mokesčio turto ir išsipareigojimų pripažinimas dėl turto perkainojimo (92110 Eur) ir dėl abejotinių skolų (93403 Eur). Tačiau dėl abejotinių skolų atsiradęs atidėtojo pelno mokesčio turtas buvo pripažintas tik vienoje įmonėje, todėl gautas vidutinis dydis neturėtų būti ekstrapoliuojamas tiriamai visumai. Dėl perkainojimo pajamų ir sąnaudų atsiradę atidėtojo pelno

mokesčio išipareigojimai ir turtas taip pat nėra plačiai paplitę, todėl galima teigti, kad reikšmingiausi laikinieji skirtumai atsiranda dėl nepanaudotų mokestinių nuostolių įvertinimo finansinėje apskaitoje.

Buvo atliktas VAS ir PMI nuostatų laikinųjų skirtumų sumų reikšmingumo vertinimas, lyginant su tiriamų subjektų turtu ir pajamomis. Laikytina, kad VAS ir PMI nuostatų laikinieji skirtumai yra reikšmingi, lyginant su turtu ar pajamomis, jei minėti skirtumai sudaro daugiau nei 1% ūkio subjekto turto ar pajamų. 56 tiriamose įmonėse 2016 – aisiais susidariusių laikinųjų skirtumų vertė, lyginant su turtu yra nereikšminga, o lyginant su pajamomis – netgi 78 atvejais susidariusių laikinųjų skirtumų vertė yra nereikšminga, nes sudaro mažiau nei 1% tiriamų įmonių turto arba pajamų. Tai rodo, kad tiriamoje visumoje susidarančių laikinųjų skirtumų vertės, lyginant su turtu ir pajamomis iš esmės yra nereikšmingos. Tačiau yra atvejų, kai laikinųjų skirtumų vertė, lyginant su turtu ir pajamomis, viršija 1%, nors jų paplitimas nėra toks ryškus. Tarp tirtų įmonių yra 17 atvejų, lyginant su turtu, ir 4 atvejai, lyginant su pajamomis, kai susidariusių laikinųjų skirtumų vertė sudaro 1-4,99% turto ir pajamų. Kitais atvejais susidarančių laikinųjų VAS ir PMI nuostatų skirtumų vertė viršija 5% turto arba pajamų, tačiau pasikartojimų skaičius nėra dažnas. Yra atvejų, kai 2016 – aisiais pripažintų laikinųjų skirtumų vertė, viršija 20% įmonėse esančio turto (4 atvejai) ir 2016 – aisiais metais pripažintų pajamų vertes (7 atvejai). Tačiau remiantis įmonių 2016 – ūjų metų finansinėmis ataskaitomis, galima teigti, kad šiose įmonėse, kuriose susidarančių laikinųjų skirtumų vertė viršijo 20% turto buvo sąlyginai mažai turto arba panaudota didelė dalis sukauptų mokestinių nuostolių, dėl ko sumažėjo atidėtojo pelno mokesčio turtas. Lyginant susidariusių laikinųjų skirtumų vertę su pajamomis, galima teigti, kad 2016 – aisiais metais pripažintos sąlyginai mažos pajamos arba jos apskritai nepripažintos. Todėl atvejai, kai susidarančys skirtumai viršija 20% turto ir pajamų verčių neturėtų būti ekstrapoliuoti visumai.

Taigi, galima teigti, kad nuolatinių VAS ir PMI nuostatų skirtumų reikšmingumas, lyginant su turtu ir pajamomis yra didesnis nei laikinųjų VAS ir PMI nuostatų skirtumų reikšmingumas. Tačiau verta pabrėžti, kad dėl laikinųjų įskaitomųjų ir apmokestinamųjų skirtumų susidarančios atidėtojo pelno mokesčio pajamos ir sąnaudos tiesiogiai veikia grynojo pelno dydį, o nuolatinių skirtumų poveikis yra veikiamas taikomo pelno mokesčio tarifo, todėl nuolatiniai VAS ir PMI nuostatų skirtumai tiesiogiai daro poveikį tik pelno mokesčio dydžiui, o grynąjį pelną mažina tik per pelno mokesčių. Dėl šių priežasčių nuolatinių VAS ir PMI nuostatų skirtumų reikšmingumas gali sumažėti arba netgi tapti mažesnis nei laikinųjų VAS ir PMI nuostatų skirtumų reikšmingumas. Įvertinus tai, tolimesniajame skyrelyje nagrinėjama, kokį poveikį VAS ir PMI nuostatų nuolatiniai ir laikinieji skirtumai daro grynojo pelno dydžiui.

4.2. Tiriamose įmonėse susidariusių skirtumų įtaka grynajam pelnui

Atlikus tyrimą nustatyta, kad tiesioginę įtaką grynajam pelnui daro pelno mokesčiai, kurio dydis yra veikiamas nuolatinių VAS ir PMI nuostatų skirtumų, ir atidėtojo pelno mo-

kesčio pajamos bei sąnaudos, kurių dydžiai yra veikiami laikinųjų įskaitomųjų ir apmokestinamųjų VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų. Pelno mokestis ir atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos mažina (didina) grynąjį pelną (nuostolį), o atidėtojo pelno mokesčio pajamos priešingai – didina (mažina) grynąjį pelną (nuostolį), todėl jų priklausomybę galima būtų pateikti taip:

$$GP(N) = AP(N) - PM - APMS + APMP, \text{ kur}$$

GP (N) – grynasis pelnas (nuostolis);

AP (N) – apmokestinamasis pelnas (nuostolis);

PM – pelno mokestis;

APMS – atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos;

APMP – atidėtojo pelno mokesčio pajamos.

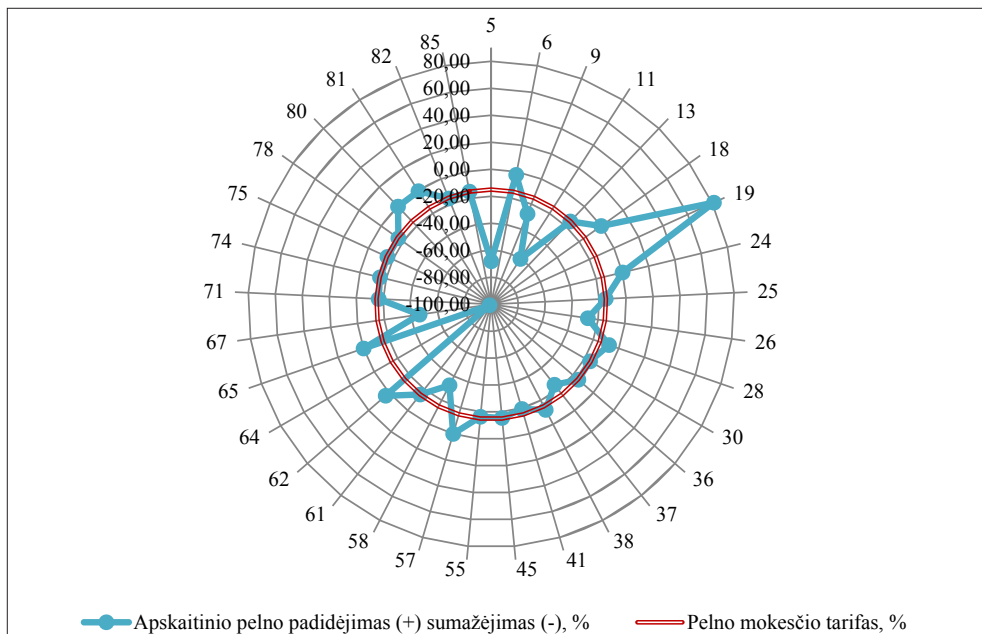
Tiriamoje visuomoje nustatytos 46 pelningai veikiančios ir 44 nuostolingai veikiančios įmonės. Ištyrus 46 pelningai veikiančias įmones nustatyta, kad, vertinant nuolatinių skirtumų daromą poveikį, labiausiai grynojo pelno dydį veikia neleidžiami atskaitymai, kurie grynąjį pelną vidutiniškai mažina 3,55%, lyginant su tuo grynuoju pelnu, kuris būtų gautas, jei pelno mokestis būtų skaičiuojamas nuo apskaitinio pelno. Dar vienas grynąjį pelną mažinantis veiksnys yra finansinėse ataskaitose nepripažįstamos pajamos, tačiau tokių pajamų susidarymo atvejai nėra dažni, tiriamose pelningose įmonėse pasitaikė 6 atvejai, todėl jų poveikis visoms tirtoms pelningoms įmonėms yra nežymus. Tačiau yra daugiau veiksmų, kurie teigiamai veikia grynojo pelno dydį pelningose įmonėse. Labiausiai grynojo pelno dydį veikia iš mokesčio bazę neįtrauktos pajamos, kurios 1,36% didina grynąjį pelną, lyginant su tuo, kuris būtų gautas, jei pelno mokestis būtų skaičiuojamas nuo apskaitinio pelno. Grynojo pelno dydį taip pat veikia taikomos pelno mokesčio lengvatos, kurios didina grynąjį pelną 0,82 %, likę veiksniai – finansinėje apskaitoje nepripažįstamos sąnaudos bei neapmokestinamosios pajamos neženkliai veikia grynojo pelno dydį. Vis dėlto laikinųjų skirtumų poveikis grynajam pelnui yra didesnis nei nuolatinių. Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos tiriamose 46 pelningose įmonėse apskaitinį pelną sumažino 49% daugiau nei nuolatiniai skirtumai, o atidėtojo pelno mokesčio pajamos padidino apskaitinį pelną 47% daugiau nei nuolatiniai skirtumai.

Atlikus nuolatinių ir laikinųjų skirtumų poveikį grynajam pelnui nepelningose įmonėse, kurių buvo 44, nustatyta, kad nuolatiniai skirtumai nedaro jokios įtakos grynojo nuostolio dydžiui. Taigi, nuolatiniai skirtumai gali daryti poveikį tik tada, kai ataskaitinio laikotarpio pabaigoje susidaro apmokestinamasis pelnas, nuo kurio skaičiuojamas pelno mokestis. Tačiau laikinieji skirtumai reikšmingai veikia grynojo nuostolio dydį: atidėtojo pelno mokesčio pajamų pripažinimas net 13,79% sumažino tiriamų įmonių grynąjį nuostolį, o tai ženkliai pagerina įmonių ataskaitinio laikotarpio finansinės būklės bei veiklos rezultatus. Atidėtojo pelno mokesčio sąnaudų pripažinimas dar labiau didino nuostolį bei blogino finansinės būklės ir veiklos rezultatus 0,9%.

Efektyvi pelno mokesčio norma. Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą (2017) yra nustatyti fiksuoti pelno mokesčio tarifai: 0%, 5% ir 15%. Tačiau nustatyta, kad pelno mokesčio dydį veikia nuolatiniai VAS ir PMI nuostatų skirtumai, o grynojo pelno dydis dar yra veikiamas laikinųjų skirtumų, pripažįstamų ataskaitiniu laikotarpiu. Tai rodo, kad grynasis pelnas (nuostolis) nuo apskaitinio pelno gali skirtis tiek didesniu, tiek mažesniu nei nurodo Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas tarifu, todėl buvo skaičiuojama efektyvi pelno mokesčio norma, kuri buvo palyginta su fiksuotu pelno mokesčio tarifu. Lyginant efektyvią pelno mokesčio normą su fiksuotu pelno mokesčio tarifu reikšmingu laikomas neatitikimas, kai efektyvi pelno mokesčio norma nuo fiksuoto pelno mokesčio tarifo skiriasi daugiau nei 0,5%, nereikšmingu – kai neatitikimas yra mažesnis nei 0,5%, bet didesnis nei 0%.

Iš 90 tirtų įmonių buvo 46 įmonės, kurių pelno (nuostolių) ataskaitoje metų pabaigoje pripažintas apskaitinis pelnas, ir 44 įmonės – kuriose pripažintas apskaitinis nuostolis. Ištyrus apskaičiuotos efektyvios pelno mokesčio normos atitikimą fiksuotam pelno mokesčio tarifui, nustatyta, kad įmonėse, kurios taiko 15 % fiksuotą pelno mokesčio tarifą tik 1 atveju pritaikytas efektyvus pelno mokesčio tarifas atitiko nustatytą pelno mokesčio tarifą. Taip pat nustatyti 6 atvejai, kai efektyvus pelno mokesčio tarifas nereikšmingai, t.y. ne daugiau kaip 0,5%, skyrėsi nuo fiksuoto pelno mokesčio tarifo ir 25 atvejai, kai apskaičiuotas efektyvus pelno mokesčio tarifas neatitiko fiksuoto pelno mokesčio tarifo. Efektyvią pelno mokesčio normą pelningose įmonėse, taikančiose 15% tarifą, veikia nuolatiniai ir laikinieji VAS ir PMI nuostatų skirtumai. Efektyvios pelno mokesčio normos atotrūčiai pelningose įmonėse, taikančiose 15% tarifą, nuo fiksuoto pelno mokesčio tarifo yra pakankamai dažni ir reikšmingi (žr. 3 pav.).

Didžiausi atotrūčiai pastebėti įmonėse Nr. 19, Nr. 64, Nr. 5 ir Nr. 11. Įmonei Nr. 19 didžiausią įtaką padarė atidėtojo pelno mokesčio pajamų pripažinimas dėl ankstesnių laikotarpių mokestinių nuostolių. Ši įmonė iki 2016 – ujų metų dirbo nuostolingai, tačiau atidėtojo pelno mokesčio turto nepripažino, atsižvelgdama į atsargumo principą, tačiau 2016 – aisiais metais įsivertino, kad būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais dirbs pelningai ir galės sumažinti būsimųjų laikotarpių pelno mokesčio sumas, panaudodama ankstesnių laikotarpių mokestinius nuostolius, todėl pripažino atidėtojo pelno mokesčio turta, lėmusį atidėtojo pelno mokesčio pajamų pripažinimą. Įmonė Nr. 64, priešingai, pripažino atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimą ir atidėtojo pelno mokesčio sąnaudas, kuriuos lėmė skirtingas perkainojimo pajamų pripažinimo vertinimas pagal VAS ir PMI nuostatas. Ši įmonė įsivertino, kad būsimaisiais laikotarpiais pelno mokesčio bazė bus didesnė nei apskaitinis pelnas. Įmonėms Nr. 5 ir Nr. 11 didžiausią įtaką padarė sąnaudų, pagal LR pelno mokesčio įstatymą laikomų neleidžiamais atskaitymais, bei atidėtųjų pelno mokesčio sąnaudų dėl abejotinių skolų bei praėjusių laikotarpių mokestinių nuostolių panaudojimo pripažinimas, kuris lėmė 60-68% apskaitinio pelno sumažėjimą. Atvejus, kai įmonių ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudos sudarė mažiau nei 15%, labiausiai lėmė atidėtojo pelno mokesčio pajamų pripažinimas, pelno mokes-

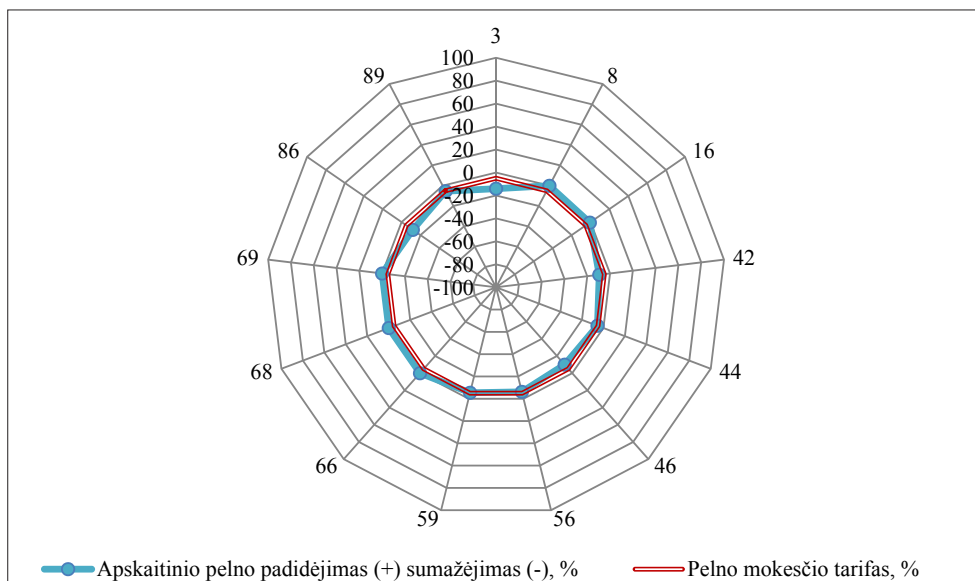


3 PAV. Efektyvi pelno mokesčio norma pelningose įmonėse, taikančiose 15% tarifą

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tiriamų įmonių 2016-ųjų metų pelno mokesčio deklaracijomis, finansinėmis ataskaitomis bei gautais atsakymais į pateiktą klausimyną

čių lengvatos bei į mokesčių bazę neįtrauktos pajamos. Atvejus, kai įmonių ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudos sudarė daugiau nei 15%, labiausiai lėmė atidėtųjų pelno mokesčio sąnaudų pripažinimas ir sąnaudos, laikomos neleidžiamais atskaitymais pagal LR pelno mokesčio įstatymą.

Vertinant ūkio subjektus, kuriems turi būti taikomas 5% pelno mokesčio tarifas, nustatyta nei vieno atvejo, jog apskaičiuotas efektyvus pelno mokesčio tarifas atitiktų fiksuotą pelno mokesčio tarifą, 2 atvejais apskaičiuotas efektyvus pelno mokesčio tarifas nereikšmingai skyrėsi nuo fiksuoto pelno mokesčio tarifo, o neatitiko – 11 atvejų (žr. 4 pav.). Kaip ir pelningose įmonėse, taikančiose 15% pelno mokesčio tarifą, taip ir taikančiose 5% pelno mokesčio tarifą įmonėse, efektyvią pelno mokesčio normą veikia tiek nuolatiniai, tiek laikinieji skirtumai. 4 atvejais, įmonėse Nr. 8, Nr. 66, Nr. 68 ir Nr. 69, efektyvi pelno mokesčio norma buvo lygi arba beveik lygi 0%. Tai rodo, kad įmonės, turėjusios patirti 5% pelno mokesčio sąnaudų, visai jų nepatyrė ir jų grynasis pelnas buvo lygus arba beveik lygus pelnui prieš mokesčius. 5% tarifo padengimui įtakos turėjo nuolatiniai skirtumai, t.y. į mokesčių bazę neįtrauktos pajamos. Įmonėje Nr. 16 efektyvi pelno mokesčio norma artima vienetai, o jai poveikį padarė dvi skirtingos susidariusių VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų grupės: atidėtojo pelno mokesčio pajamų ir neleidžiamų atskaitymų skirtumas. Visais kitais atvejais efektyvi pelno mokesčio norma yra didesnė nei taikomas fiksuotas tarifas. Didesnę pelno mokesčio sąnaudų dalį įmonėse, taikan-

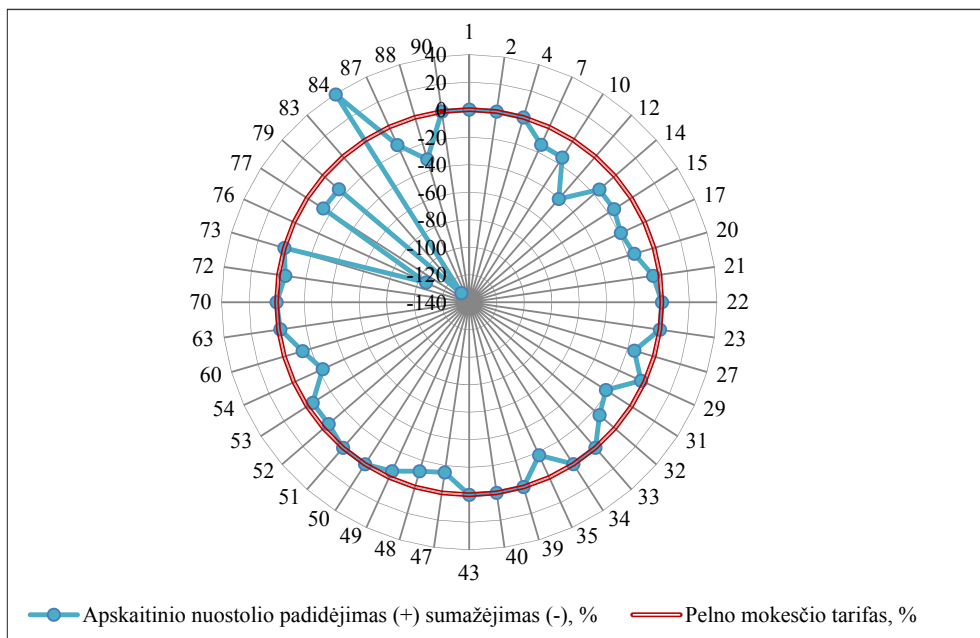


4 PAV. Efektyvi pelno mokesčio norma pelningose įmonėse, taikančiose 5% tarifą

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tiriamų įmonių 2016-ųjų metų pelno mokesčio deklaracijomis, finansinėmis ataskaitomis bei gautais atsakymais į pateiktą klausimą

čiose 5% pelno mokesčio tarifą, lėmė atidėtojo pelno mokesčio sąnaudų pripažinimas bei sąnaudos, pagal LR pelno mokesčio įstatymą laikomos neleidžiamais atskaitymais.

Analizuojant nuostolingas įmones (žr. 5 pav.), nustatyta 14 atvejų, kai apskaitinis nuostolis dėl nuolatinių VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų nepakito. Tai rodo, kad VAS ir PMĮ nuostatų nuolatiniai ir laikinieji skirtumai nuostolingas įmones paveikia mažiau nei pelningas, tačiau vis tiek daro didelę įtaką, nes efektyvi pelno mokesčio norma tik 1 atveju buvo artima 0%, visais kitais 29 atvejais efektyvi pelno mokesčio norma nebuvo lygi ar beveik lygi 0% ir veikė grynojo nuostolio dydį. Todėl galima teigti, kad nepaisant to, jog įmonė neuždirba apskaitinio pelno, VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai vis tiek gali daryti įtaką grynojo nuostolio dydžiui. 29 atvejus, kai įmonės pripažino pelno mokesčio pajamas ir taip sumažino apskaitinį nuostolį, labiausiai lėmė atidėtojo pelno mokesčio pajamų pripažinimas dėl susidariusių mokesčių nuostolių. Minėtu vienu atveju laikinieji skirtumai dar labiau padidino apskaitinį nuostolį 39,50% įmonėje Nr. 84. Tai lėmė atidėtojų pelno mokesčio sąnaudų pripažinimas dėl atidėtojo pelno mokesčio turto sumažėjimo, kurį lėmė pasikeitęs pelno mokesčio tarifas. Kai laikinųjų skirtumų suma mažina apskaitinį nuostolį daugiau nei 100%, jie padengia susidariusius apskaitinius nuostolius ir finansinėse ataskaitose pripažįstamas grynas pelnas. Didžiausias laikinųjų skirtumų poveikis yra 131,26%, nustatytas įmonėje Nr. 83, kurioje iš pradžių buvo pripažintas 1270 Eur nuostolis, o pripažinus atidėtojo pelno mokesčio pajamas, atsirado grynojo pelno, kurio vertė 397 Eur. Tai rodo, kad laikinųjų VAS ir



5 PAV. Efektyvi pelno mokesčio norma nepelningose įmonėse

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tiriamų įmonių 2016-ųjų metų pelno mokesčio deklaracijomis, finansinėmis ataskaitomis bei gautais atsakymais į pateiktą klausimyną

PMĮ nuostatų skirtumų įvertinimas gali daryti reikšmingą įtaką finansinėse ataskaitose pateikiamiems duomenims.

Taigi, galima teigti, kad efektyvi pelno mokesčio norma ne visada sutampa su LR pelno mokesčio įstatyme nurodytais pelno mokesčio tarifais. Jų neatitikimams didžiausią įtaką daro laikinųjų VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų įvertinimas ir atidėtojo pelno mokesčio pajamų bei sąnaudų pripažinimas. Atlikus tyrimą taip pat nustatyta, kad nuolatiniai skirtumai daro įtaką tik tada, kai įmonės uždriba apmokestinamojo pelno, o didžiausią poveikį grynojo pelno dydžiui daro neleidžiami atskaitymai. Tačiau pažymėtina, kad, nepaisant to, jog įmonės veikia nuostolingai, jas taip pat veikia VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai, kurie gali tiek padidinti, tiek sumažinti pripažintą apskaitinį nuostolį.

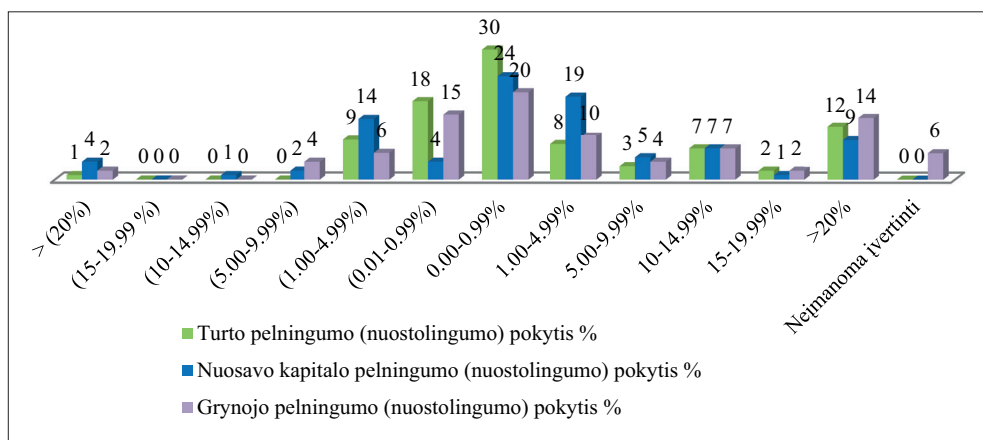
4.3. VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų įtaka pelningumo rodikliams.

Nustačius, kad VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai daro reikšmingą įtaką grynojo pelno dydžiui, būtina nustatyti, kaip susidarę skirtumai gali daryti įtaką įmonės pelningumo rodikliams. Grynojo pelno dydžio pokyčiai veikia turto, nuosavo kapitalo ir grynojo pelningumo rodiklius, todėl buvo tirta susidariusių VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų įtaka būtent šiems pelningumo rodikliams.

4.2. skyrelyje buvo nustatyta, kad pelningose įmonėse, mokančiose pelno mokesčių, grynojo pelno dydį veikia tiek nuolatiniai, tiek laikinieji VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai,

o nuostolingai veikiančiose įmonėse, nemokančiose pelno mokesčio – veikia tik laikinieji skirtumai. Taigi, remiantis anksčiau atlikta analize, galima teigti, kad 84,4% tiriamų įmonių grynojo pelno dydžio pokyčiai dėl VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų paveikė visus tris pelningumo rodiklius, o 15,6% - VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai pelningumo rodiklių nepaveiks, nes nebuvo patirta nei ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio sąnaudų, nei pripažinta atidėtojo pelno mokesčio pajamų ar sąnaudų. Remiantis tuo, kad nuosavas kapitalas yra veikiamas grynojo pelno (nuostolio) dydžiu, VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai padarė įtaką nuosavo kapitalo pelningumo rodikliams 84,4% įmonių. Turto dydį gali lemti tik laikinųjų įskaitomųjų skirtumų pripažinimas, sukuriantis atidėtojo pelno mokesčio turta. Tiriamos įmonės pripažino ar sumažino atidėtojo pelno mokesčio turta 2016 – aisiais metais 57 atvejais iš 90, todėl turto pokyčiai dėl atidėtojo pelno mokesčio turto pripažinimo ar sumažinimo daro įtaką 63,3% tirtų įmonių turto pelningumo rodikliams.

Įvertinus VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų pripažinimo veikiamus pelningumo rodiklių komponentus, nustatytas bendras VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų poveikis turto, nuosavo kapitalo ir grynojo pelningumo rodikliams, lyginant su tais, kurie būtų gauti, jei nebūtų susidarę VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai (žr. 6 pav.). VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų poveikis turto, nuosavo kapitalo ir grynojo pelningumo rodikliams laikomas reikšmingu, jei VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai padarė didesnę nei 1% įtaką minėtiems pelningumo rodikliams. Remiantis 6 paveikslu galima teigti, kad tiriamose įmonėse VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų įtaka pelningumo rodikliams yra labiau teigiama nei neigiama: 69% įmonių pagerėjo turto pelningumo rodikliai, 72% įmonių pagerėjo nuosavo kapitalo pelningumo rodikliai, 63% - grynojo pelningumo rodikliai. Taigi, didžiojoje dalyje tiriamų subjektų VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai teigiamai veikė pelningumo rodiklius ir juos



6 PAV. VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų taikymo įtaka pelningumui

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis tiriamų įmonių 2016-ųjų metų finansinėmis ataskaitomis bei gautais atsakymais į pateiktą klausimą

didino, o įmonių, kuriose VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai sumažino pelningumo rodiklius, paplitimas nėra žymus.

Didžiausias paplitimas yra pastebimas tuo atveju, kai VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų bei pelno mokesčio įtaka daro nereikšmingą arba nedaro jokios įtakos pelningumo rodikliams ir juos padidina arba sumažina iki 1%. Pripažinti VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai nuo 0,00% iki 0,99% padidino turto pelningumą 30 įmonių, nuosavo kapitalo pelningumą – 24 įmonėms, o grynąjį pelningumą – 20 įmonių. Turto pelningumo rodikliai mažiau nei 1% neigiamai buvo paveikti 18 įmonių, nuosavo kapitalo pelningumo rodikliai – tik 4 įmonėse, o grynojo pelningumo rodikliai – 15 įmonių. Įmonių pasiskirstymas, kai VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų pripažinimas sumažino arba padidino pelningumo rodiklius nuo 1% iki 4,99%, yra pakankamai tolygus. Labiausiai skiriasi nuosavo kapitalo pelningumo rodiklių pasiskirstymas. Nuosavo kapitalo pelningumo rodikliai po VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų pripažinimo pagerėjo nuo 1% iki 4,99% 19 įmonių, o sumažėjo – 15 įmonių. Tačiau yra ir atvejų, kai pelningumo rodikliai pagerėjo daugiau nei 20% ir tokių atvejų paplitimas yra pakankamai žymus: turto pelningumo rodikliai pagerėjo 12 įmonių, nuosavo kapitalo rodikliai – 9 įmonėse, o grynojo pelningumo rodikliai net 14 įmonių. Be to, 7 tiriamose įmonėse VAS ir PMĮ nuostatų pripažinimas vienodai paveikė turto, nuosavo kapitalo ir pelningumo rodiklius ir juos padidino nuo 10 – 14,99 %. Visais kitais atvejais paplitimas nėra didelis, o 6 atvejais visai nepavyko nustatyti grynojo pelningumo pokyčio, nes įmonėse nebuvo pripažinta pajamų.

Taigi, atlikus VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų taikymo įtaką pelningumo rodikliams galima teigti, kad VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų pripažinimas daro labiau teigiamą nei neigiamą įtaką ir gerina pelningumo rodiklius. Yra atvejų, kai pelningumo rodikliai yra paveikiami daugiau nei 5%, tačiau didžiojoje dalyje įmonių šis poveikis yra nereikšmingas ir pelningumo rodiklius veikia tik iki 1%.

4.4. VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų įtaka finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams

Tiriamose įmonėse galima išvelgti kūrybinės apskaitos bruožų, kurie gali paveikti finansinių ataskaitų informacijos vartotojų sprendimus. Iš tiriamų įmonių 44 įmonės 2016-aisiais metais veikė nuostolingai ir 29 pripažino atidėtojo pelno mokesčio turą dėl mokesčių nuostolių, o iš 46 įmonių, 2016 – aisiais metais veikusių pelningai, tik 2 įmonės pripažino atidėtojo pelno mokesčio turą dėl ankstesnių laikotarpių mokesčių nuostolių bei 3 – dėl ataskaitinio laikotarpio mokesčių nuostolių. Tai rodo, kad nepelningai dirbančios įmonės yra linkusios pripažinti atidėtojo pelno mokesčio turą. Tačiau 24 – asis VAS „Pelno mokesčiai“ reikalauja pripažinti tiek atidėtojo pelno mokesčio turto, susijusio su visais įskaitomaisiais laikiniais skirtumais finansinėse ataskaitose, kiek tikimasi gauti apmokestinamojo pelno, kuriam bus galima panaudoti įskaitomąjį laikinąjį skirtumą. Tokį atidėtojo pelno mokesčio turto pripažinimo apribojimą lemia vienas iš bendrų

jų apskaitos principų – atsargumo principas, pagal kurį ūkio subjektai turėtų pasirinkti tokius apskaitos metodus, kuriais įmonės turto, nuosavo kapitalo ir išpareigojimų, pajamų ir sąnaudų vertė negali būti nepagrįstai padidinta arba nepagrįstai sumažinta. Taigi, šiuo atveju atidėtojo pelno mokesčio turtas gali nepagrįstai padidinti įmonės turto ir nuosavo kapitalo vertę. Tačiau 24 – asis VAS „Pelno mokestis“ konkrečiai neapibrėžia, kokiais būdais pagrįsti atidėtojo pelno mokesčio turto pripažinimą. Autorės nuomone, atidėtojo pelno mokesčio pagrindimui gali būti sudaromos būsimų ataskaitinių laikotarpių finansinės būklės prognozės, paremtos skaičiavimais. Tačiau prognozavimas irgi negali būti traktuojamas su 100% patikimumu. Todėl yra rizika, kad tyrime dalyvavusių įmonių atidėtojo pelno mokesčio turtas yra pripažįstamas, siekiant manipuliacinių tikslų, t.y. pagerinti ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatus, siekiant sumažinti ataskaitinio laikotarpio nuostolį, gauti papildomą finansavimą, atitikti nustatytus kapitalo pakankamumo kriterijus ar nepažeisti nuosavo kapitalo dydžio reikalavimų, kuriuos reglamentuoja LR akcinių bendrovių įstatymas. Remiantis minėtu įstatymu (2017) ūkio subjekto nuosavas kapitalas negali būti mažesnis kaip ½ įstatuose nurodyto įstatinio kapitalo dydžio. Norint pavaizduoti, kaip esant tokiai situacijai gali būti padaryta įtaka akcinkų sprendimui pripažinti atidėtojo pelno mokesčio turtą, iš tiriamų įmonių buvo pasirinktas ūkio subjektas Nr. 60, patyręs didžiausią nuostolį 2016 metais (965.996 Eur) ir pripažinęs atidėtojo pelno mokesčio turtą 133.244 Eur (žr. 3 lent.).

3 LENTELĖ. Atidėtojo pelno mokesčio turto pripažinimo poveikis nuosavam kapitalui

	Vertė, Eur	Nuosavo kapitalo dydis, lyginant su įstatiniu kapitalu, %	Įnašų poreikis, norint tenkinti minimalius NK reikalavimus, Eur	Įstatinio kapitalo sumažinimas, norint tenkinti minimalus NK reikalavimus, Eur
Prieš APMT pripažinimą:		15%	342.415	-684.830
Nuosavas kapitalas	145.085		487.500	145.085
1.Įstatinis kapitalas	975.000		975.000	290.170
2.Akcijų priedai	300.000		0	0
3.Nepaskirstytas pelnas (nuostoliai)	-1.129.915		-487.500	-145.085
Po APMT pripažinimo:		29%	209.171	-418.342
Nuosavas kapitalas	278.329		487.500	278.329
1.Įstatinis kapitalas	975.000		975.000	556.658
2.Akcijų priedai	300.000		0	0
3.Nepaskirstytas pelnas (nuostoliai)	-996.671		-487.500	-278.329

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis įmonės Nr. 60 2016 –ųjų metų finansinėmis ataskaitomis ir gautais atsakymais į pateiktą klausimą

Jei ūkio subjektas nebūtų pripažinęs atidėtojo pelno mokesčio turto, jo nuosavas kapitalas sudarytų tik 15% įstatinio kapitalo. Remiantis LR akcinių bendrovių įstatymu (2017) dalį nuostolių galima dengti iš akcijų priedų, todėl pateikiant du galimus akcininkų pasirinkimus, nuostoliai yra sumažinami akcijų priedų sumai. Norint atitikti minimalius nuosavo kapitalo reikalavimus, pateiktus Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme, akcininkams papildomai reikėtų įnešti 342.412 Eur arba sumažinti įstatinį kapitalą 684.830 Eur. Pripažinus atidėtojo pelno mokesčio turta, nuosavas kapitalas jau sudaro 29% įstatinio kapitalo, todėl tai lemia mažesnę įnašų arba įstatinio kapitalo sumažinimo poreikį. Po atidėtojo pelno mokesčio turto pripažinimo reikėtų įnešti apie 39%, arba 133.241 Eur, mažiau nei nepripažinus atidėtojo pelno mokesčio turto ir sumažinti įstatinį kapitalą apie 39%, arba 266.488 Eur, mažiau nei nepripažinus atidėtojo pelno turto. Įnašų poreikio skirtumas su tam tikra paklaida yra lygus pripažintam atidėtojo pelno mokesčio turtui, tačiau vertinant įstatinio kapitalo sumažinimo poreikį, atidėtojo pelno mokesčio turto pripažinimo nauda yra 266.488 Eur vertės, todėl tai galėjo paskatinti akcininkus pripažinti atidėtojo pelno mokesčio turta, nepaisant to, kad atidėtojo pelno mokesčio turto panaudojimo tikimybė šiuo metu yra mažai tikėtina.

Verta paminėti, kad atidėtojo pelno mokesčio turto pripažinimas veikia ne tik ataskaitinio laikotarpio, bet ir būsimųjų laikotarpių rezultatus, todėl svarbu įvertinti jų įtaką ir būsimiesiems ataskaitiniams laikotarpiams. Tarkime įmonė Y būsimuoju laikotarpiu uždirba x Eur apskaitinio pelno. Remiantis tuo, kad šiuo atveju svarbu nustatyti tik laikinųjų skirtumų įtaką, tarkime, kad būsimuoju laikotarpiu įmonėje Y nenustatyta jokių nuolatinių VAS ir PMI skirtumų, todėl apskaitinis pelnas x Eur yra lygus apmokestinamajam pelnui x Eur. Įmonė Y gali sumažinti savo apmokestinamąjį pelną atskaitydama praėjusių laikotarpių mokesčius nuostolius, kurių galima atskaityti ne daugiau kaip 70% ataskaitinio laikotarpio apmokestinamojo pelno, šiuo atveju $0,7x$. Tarkime įmonė Y turi sukaupti nepanaudotų mokesčių nuostolių daugiau nei $0,7x$, todėl įmonė Y gali pasinaudoti mokesčių nuostolių atskaita ir sumažinti apmokestinamąjį pelną, nuo kurio skaičiuojamas pelno mokeskis. Todėl pelno mokesčio sąnaudos bus lygios $(1-0,7)x *PMT$ (pelno mokesčio tarifas). Įmonė Y, panaudojusi $0,7x$ Eur nuostolių, turi sumažinti pripažintą atidėtojo pelno mokesčio turta $0,7x *PMT$, dėl to jos grynasis pelnas bus lygus $x - 0,3x *PMT - 0,7x *PMT$, kas yra lygu $x(1-PMT)$. Tai rodo, kad nepaisant to, kad įmonė sumokės pelno mokesčio tik nuo $0,3x$, tačiau realios pelno mokesčio sąnaudos vis tiek bus lygios $x *PMT$ ir sumažins ataskaitinio laikotarpio grynąjį pelną PMT dydžiu. Jeigu įmonė Y nebūtų pripažinusi atidėtojo pelno mokesčio turto nuo sukauptų nuostolių, jos grynasis apskaitinis pelnas būtų $x(1-0,3 *PMT)$. Taigi, dėl ankstesniais laikotarpiais pripažinto atidėtojo pelno mokesčio turto įmonės Y ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas sumažėja $0,7x *PMT$:

$$x(1 - PMT) - x(1 - 0,3PMT);$$

$$x - x *PMT - x + 0,3x *PMT;$$

$-x \cdot \text{PMT} + 0,3x \cdot \text{PMT};$

$-0,7x \cdot \text{PMT}.$

Taigi, atidėtojo pelno mokesčio turtas ataskaitiniu laikotarpiu pagerindamas veiklos rezultatus, būsimaisiais laikotarpiais juos gali pabloginti. Remiantis tuo, manipuliavimas atidėtojo pelno mokesčio turto pripažinimu gali tik laikinai paskatinti palankius įmonei finansinių ataskaitų informacijos vartotojų sprendimus ir teikia tik laikiną naudą.

Taip pat tiriamoje visumoje susidaro VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai, kurie didžiojoje dalyje įmonių yra reikšmingi ir daro įtaką ūkio subjektų pagrindinių finansinių ataskaitų grupių dydžiams bei pelningumo rodikliams. Susidarantys skirtumai daro tiek teigiamą, tiek neigiamą poveikį finansiniams rodikliams, dėl šios priežasties neatmetama manipuliacijų galimybė, siekiant pagerinti arba pabloginti ūkio subjekto būklę. Tačiau manipuliacijų nauda yra laikina.

Išvados

Nagrinėjant finansinės ir mokesstinės apskaitos sampratą nustatyta, kad Lietuvos teisės aktuose, moksliniuose šaltiniuose ir praktinėje veikloje naudojama skirtinga apskaitos terminologija ir išskiriamos skirtingos apskaitos rūšys. Pagrindiniai skirtumai atsiranda dėl mokesčių apskaitos išskyrimo praktinėje veikloje, lemiantį jos atsiradimą ir nagrinėjimą kai kuriuose moksliniuose šaltiniuose. Tiriant finansinės ir mokesstinės apskaitos sąveikos sistemas, nustatyta, kad Lietuvoje esanti apskaitos sistema įvardijama kaip integruota finansinės ir mokesstinės apskaitos sistema, nes vis dar jaučiama stipri mokesčių įstatymų įtaka finansinėse ataskaitose pateikiamiems duomenims, dėl kurių atsiranda finansinės ir mokesstinės apskaitos skirtumai.

Daugiausiai skirtumų atsiranda dėl VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų. Išnagrinėjus kitų autorių VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų tyrimus, buvo sudaryta tyrimo metodologijos sistema, kurią sudaro tyrimo imties nustatymas ir tiriamų įmonių dydžio vertinimas Lietuvos atžvilgiu, VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų vertinimas ir jų įtaka grynajam pelnui, pelningumo rodikliams ir finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams. Tyrimo atlikimui buvo atrinkta 90 įmonių, kurios atitinka Lietuvos įmonių struktūrą pagal įmonių dydį.

Atlikus nuolatinį skirtumų vertinimą nustatyta, kad tiriamoje visumoje reikšmingiausi skirtumai, susidaro dėl perkainojimo pajamų ir beviltiškų skolų pripažinimo. Lyginant susidariusių skirtumų vertę su tiriamų įmonių turto ir pajamų verte, nustatyta, kad 2/3 įmonių nuolatiniai skirtumai sudaro daugiau nei 1% įmonių turto ar pajamų, todėl galima teigti, kad susidarantys nuolatiniai skirtumai yra reikšmingi. Įvertinus laikinuosius skirtumus nustatyta, kad tiriamoje visumoje reikšmingiausi laikinieji skirtumai susidaro dėl turto perkainojimo, abejotinių skolų pripažinimo bei nepanaudotų mokesčių nuostolių įvertinimo. Palyginus susidariusius skirtumus su tiriamų ūkio subjektų turto ir

pajamomis, nustatyta, kad susidarančių laikinųjų skirtumų vertės iš esmės yra nereikšmingos ir neviršija 1% turto ir pajamų.

Atlikus VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų įtakos grynojo pelno dydžiui vertinimą, nustatyta, kad pelningose įmonėse, taikančiose 15 % pelno mokesčio tarifą, 97% tirtų įmonių efektyvi pelno mokesčio norma neatitiko pelno mokesčio tarifo dydžio, o pelningose įmonėse, taikančiose 5 % pelno mokesčio tarifą – minėti dydžiai neatitiko 85 % tirtų įmonių. Ištyrus nepelningas įmones nustatyta, kad nepaisant to, jog įmonė neuždirba apskaitinio pelno, VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai vis tiek gali daryti įtaką grynojo nuostolio dydžiui ir padarė įtaką 68% tirtų nepelningų įmonių. Tai rodo, kad VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai daro reikšmingą įtaką grynojo pelno (nuostolio) dydžiui ir labiau veikia pelningas įmones

Vertinant VAS ir PMĮ nuostatų taikymą, buvo analizuota VAS ir PMĮ nuostatų skirtumų įtaka pagrindiniams pelningumo rodikliams: turto, nuosavo kapitalo ir grynojo pelningumo rodikliams. Nustatyta, kad VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai pelningumo rodikliams padarė įtaką 84,4% tiriamos visumos. VAS ir PMĮ nuostatų skirtumai tiriamoje visumoje labiau teigiamai nei neigiamai veikia pelningumo rodiklius.

Tiriant VAS ir PMĮ nuostatų įtaką finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams nustatyta, kad atidėtojo pelno mokesčio turto pripažinimas gali daryti įtaką priimamiems sprendimams ir paskatinti juos pripažinti atidėtojo pelno mokesčio turtą nepagrįstai ir nesitikint jį panaudoti. Tačiau manipuliavimas atidėtojo pelno mokesčio turto pripažinimu teikia tik laikiną naudą.

LITERATŪRA

24-asis verslo apskaitos standartas „Pelno mokesčiai“. Aktuali redakcija 2016-01-01. Prieiga per internetą: <http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/24-VAS-4-redakcija.pdf> [žiūrėta 2016-12-14];

Aleliūnaitė R. (2012). Ilgalaikio turto finansinė ir mokesstinė apskaita: skirtumai ir problemos. *Tarptautinė mokslinė konferencija. Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste*. D. 1. 2012. P. 35–47;

Beiga D. (2006). Verslo apskaitos standartai – išgaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2006, 1(6), 18–27;

Bružauskas V., Stončiuvienė N. (2012). Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Science and Studies of Accounting and Finance: Problems and Perspectives, Volume 8, Number 1*. Prieiga per internetą: <http://erd.asu.lt/ssaf/article/download/157/141> [žiūrėta 2017-01-09];

Bukevičius J., Žaptorius J. (2008). *Apskaitos pagrindai: mokomoji knyga*. Vilnius: Technika. 204 p.;

Černius G. (2012). Klaidinančios terminologijos įtaka įmonės finansams. *Socialinių mokslų studijos* 012, 4(2), p. 539–558;

Freedman J. (2008). Financial and Tax Accounting: Transparency and Truth. Prieiga per internetą: https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_07/WP0722.pdf [žiūrėta 2017-01-14];

Hanlon M. (2005). The persistence and pricing of earnings, accruals, and cash flows when firms have large book-tax differences. *The Accounting Review*. No.80;

- Ivanauskienė A. (2006). *Buhalterinės apskaitos pagrindai: vadovėlis*. Vilnius: TEV. 359 p.;
- Juočiūnienė D., Stončiuvienė N. (2008). Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos neatitikimai. *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai, 2008 Nr. 14 (3)*;
- Kamarauskaitė A., Subačienė R., Senkus K. (2016). Verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo probleminių sričių tyrimas. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos, 2016, vol. 10, no 1: 65 – 84*;
- Kanapickienė R., Rudžionienė K., Jefimovas B. (2008). *Finansinė apskaita: vadovėlis*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 314 p.;
- Lakis V., Urbanavičiūtė G. (2008). Atsargų apskaitos racionalizavimas harmonizuojant verslo apskaitos standartus ir pelno mokesčio įstatymą. *Mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos. Straipsnių rinkinys*. Prieiga per internetą: <http://vhost.asu.lt/afk/2008/1-101.pdf> [žiūrėta 2016-05-02];
- Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas Nr. VIII-1835. Valstybės žinios, 2000-07-31, Nr. 64-1914, 2000 m. liepos 13 d. Nr. VIII-1835 - Vilnius. Galiojanti suvestinė redakcija 2016-11-01 – 2017-12-31. [žiūrėta 2017-05-28];
- Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574. Valstybės žinios, 2001-11-28, Nr. 99-3515 - Vilnius. Galiojanti suvestinė redakcija 2017-01-01. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.43178AA9832E/hMIYFfoVxx> [žiūrėta 2017-01-12];
- Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas Nr. IX-575. Valstybės žinios, 2001-11-28, Nr. 99-3516 – Vilnius. Galiojanti suvestinė redakcija 2017-01-01. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.132D0D75309C/CTPnqUJwAe> [žiūrėta 2017-01-16];
- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas Nr. X-675. Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992 – Vilnius. Galiojanti suvestinė redakcija 2017-01-01. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACBDA529A9/BjefdQYPYs> [žiūrėta 2017-01-09];
- Logan D.S. 2011. Three differences between tax and book accounting that legislators need to know. Prieiga per internetą: <http://taxfoundation.org/article/three-differences-between-tax-and-book-accounting-legislators-need-know> [žiūrėta 2017-01-14];
- Mačernienė D. (2006). Mokesčių apskaita užgožia finansinę. Prieiga per internetą: <http://www.vz.lt/article/20060228/Premium/302289997>;
- Rudžionienė K., Gipienė G. (2008). Model of accounting regulation in Lithuania. *Transformations in Business & Economics, Vol.7, No2 (14), Supplement B*.;
- Subačienė R., Budrionytė R., Kamarauskienė I., Lakis V., Raziūnienė D., Savickas V., Senkus K., Tamulevičienė D. (2015). *Apskaitos ir audito pagrindai: vadovėlis*. Vilniaus universitetas: Vilniaus universiteto leidykla. 560 p.;
- Subačienė R., Budrionytė R., Senkus K. (2012). *Finansinė apskaita: mokomoji knyga*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 218 p.;
- Šalkauskaitė G., Budrionytė R. (2015). Verslo apskaitos standartų ir tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų palyginamoji analizė ir vertinimas. *VU EF studentų mokslinės draugijos konferencija: straipsnių rinkinys*;
- Tamulevičienė D., Davidavičienė R., Mackevičius J. (2015). Buhalterinė apskaita – svarbus šalies ekonominio augimo veiksnys. Lietuvos ekonomikos augimo ir stabilumo strateginės kryptys. *Nacionalinės mokslinės – praktinės konferencijos, vykusios 2015 m. spalio 22d. recenzuotų straipsnių rinkinys*;
- Tamulevičienė D., Subačienė R. (2013). *Valdymo paskaita: mokomoji knyga*. Vilniaus universitetas: Vilniaus universiteto leidykla. 440 p.;
- Tiriamų įmonių 2016 – ujų metų finansinės ataskaitos ir pelno mokesčio deklaracijos;
- Veikiančių įmonių skaičius metų pradžioje pagal darbuotojų skaičių jose 2013–2017 metais. (2017). LR Statistikos departamento duomenų bazė. [žiūrėta 2017-05-28].

EVALUATION OF APPLICATION OF PROVISIONS OF BUSINESS ACCOUNTING STANDARDS AND LAW ON CORPORATE TAX OF THE REPUBLIC OF LITHUANIA

Sandra Štarolytė

S u m m a r y

The financial statements have to be prepared in accordance with Business Accounting Standards or International Accounting standards, but the data in the financial statements is still affected by the provisions of Lithuanian legislation. Although the Lithuanian legislation and business accounting standards have been harmonized since 2004, there are some differences which can cause an impact on the elements of financial statements. The biggest differences are noticed between the provisions of Business Accounting Standards and the Corporate Income Tax Law. Therefore, the purpose of this article is to determine the differences between the provisions of Business Accounting Standards and the Corporate Income Tax Law and their impact on the financial statements and decisions taken by the users of the financial statements. The following research methods are used: comparative analysis of scientific literature and information sources, synthesis, data collection and analysis, graphical data representation, statistical analysis, comparison, extrapolation, systematization. The article investigates the concept and meaning of financial and tax accounting; presents the methodology for the analysis of differences in the provisions of Business Accounting Standards and Corporate Income Tax Law; the evaluation of the results of the Business Accounting Standards and the Corporate Income Tax Law provisions' application.

The study revealed that the differences between the provisions of the Business Accounting Standards and the Corporate Income Tax Act affect both profitable and unprofitable enterprises. Comparing the effective corporate income tax rate with the fixed corporate income tax rate, it was found that in the majority of enterprises these figures do not match. The differences in the provisions of the Business Accounting Standards and Corporate Tax Law influenced the profitability indicators of 84.4% of enterprises. Therefore, the performed research revealed that there are differences between Business Accounting Standards and Corporate Income Tax Law provisions' and they do the significant impact on financial statements and decisions taken by the users of financial statements.

Gauta: 2018-01-04

Priimta: 2018-01-17

Sandra ŠTAROLYTĖ yra Vilniaus universiteto, Ekonomikos ir verslo administravimo fakulteto, Apskaitos ir audito katedros magistrantė.