



VILNIAUS
UNIVERSITETO
VADOVĖLIS

APSKAITOS IR AUDITO PAGRINDAI



VILNIAUS
UNIVERSITETO
VADOVĖLIS

APSKAITOS IR AUDITO PAGRINDAI

V A D O V Ė L I S



Vilniaus universiteto leidykla
VILNIUS 2015

UDK 657(075.8)
Su-02

Vilniaus universiteto Senato komisijos 2015 m. vasario 17 d.
nutarimu (protokolas Nr. S-2015-2-7) leidiniui suteiktas
Vilniaus universiteto vadovėlio statusas

Autoriai:

RASA SUBAČIENĖ

(autorių kolektyvo vadovė ir atsakingoji redaktorė)

RAMUNĖ BUDRIONYTĖ

IRMA KAMARAUSKIENĖ

VACLOVAS LAKIS

DAIVA RAZIŪNIENĖ

VILIUS SAVICKAS

KASTYTIS SENKUS

DAIVA TAMULEVIČIENĖ

Recenzentai:

prof. dr. Danutė Zinkevičienė

Aleksandro Stulginskio universitetas

prof. dr. Jonas Žąptorius

Vilniaus Gedimino technikos universitetas

doc. dr. Dalia Daujotaitė

Mykolo Romerio universitetas

ISBN 978-609-459-473-1 (spausdinta versija)

ISBN 978-609-459-474-8 (elektroninė versija)

© Autoriai, 2015

© Vilniaus universitetas, 2015

VADOVĖLIO STRUKTŪRA

I VADAS	13
I dalis APSKAITOS PAGRINDAI	15
I.1 skyrius. APSKAITOS SISTEMA	17
I.1.1. Apskaitos samprata ir informacija	18
I.1.2. Finansinės apskaitos reglamentavimas	23
I.1.3. Pagrindinė apskaitos lygybė ir jos struktūra	28
I.1.4. Apskaitos metodo elementai	38
I.1.5. Apskaitos ciklas	51
I.1.6. Finansinių ataskaitų rinkinio sudarymas	55
I.2 skyrius. APSKAITOS METODŲ TAIKYMO PAGRINDAI	91
I.2.1. Ilgalaikio turto apskaita	92
I.2.2. Trumpalaikio turto apskaita	110
I.2.3. Mokėtinių sumų ir įsipareigojimų apskaita	118
I.2.4. Pajamos ir sąnaudos	127
I.2.5. Nuosavo kapitalo apskaita	132
II dalis MOKESČIŲ PAGRINDAI	147
II.1 skyrius. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMA IR MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMAS	149
II.2 skyrius. TIESIOGINIAI MOKESČIAI	189
II.2.1. Gyventojų pajamų mokesčio elementai ir mokesčio apskaičiavimas, deklaravimo ir mokėjimo sistema	190
II.2.2. Valstybinio socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo elementai, įmokų apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas	227
II.2.3. Pelno mokesčio elementai, mokesčio apskaičiavimas, mokėjimas ir planavimas	252
II.2.4. Nekilnojamojo turto mokesčio, žemės mokesčio ir mokesčių už aplinkos teršimą elementai, mokesčių apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas	278
II.3 skyrius. NETIESIOGINIAI MOKESČIAI	297
II.3.1. Pridėtinės vertės mokesčio elementai, mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas	298
II.3.2. Akcizų elementai, mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas	332

III dalis AUDITO PAGRINDAI	349
III.1 skyrius. AUDITO APLINKA	351
III.1.1. Audito atsiradimas ir klasifikavimas	352
III.1.2. Audito ir apskaitos profesinės organizacijos ir jų veikla	381
III.1.3. Tarptautinis ir nacionalinis audito reglamentavimas	392
III.1.4. Auditoriai ir audito įmonės	411
III.2 skyrius. PAGRINDINĖS AUDITO KONCEPCIJOS: RIZIKA, REIKŠMINGUMAS, ĮRODYMAI	445
III.2.1. Audito rizikos vertinimas	446
III.2.2. Reikšmingumo samprata atliekant auditą	457
III.2.3. Finansinių ataskaitų audito objektas, įrodymai, procedūros	469
III.2.4. Audito dokumentavimas	484
III.2.5. Pagrindinis auditoriaus dokumentas – auditoriaus išvada	493
SAVIKONTROLĖS UŽDUOČIŲ ATSAKYMAI	505
LITERATŪRA	555

TURINYS

ĮVADAS	13
I dalis APSKAITOS PAGRINDAI	15
<i>Rasa Subačienė, Ramunė Budrionytė, Kastytis Senkus, Daiva Tamulevičienė</i>	
I.1 skyrius. APSKAITOS SISTEMA	17
1.1.1. Apskaitos samprata ir informacija	18
1.1.2. Finansinės apskaitos reglamentavimas	23
1.1.3. Pagrindinė apskaitos lygybė ir jos struktūra	28
1.1.4. Apskaitos metodo elementai	38
1.1.5. Apskaitos ciklas	51
1.1.6. Finansinių ataskaitų rinkinio sudarymas	55
Savikontrolės užduotys	61
Papildoma literatūra	90
I.2 skyrius. APSKAITOS METODŲ TAIKYMO PAGRINDAI	91
1.2.1. Ilgalaikio turto apskaita	92
1.2.1.1. Ilgalaikio materialiojo turto apskaita	92
1.2.1.2. Nematerialiojo turto apskaita	104
1.2.2. Trumpalaikio turto apskaita	110
1.2.2.1. Atsargų apskaita	110
1.2.2.2. Kitas trumpalaikis turtas	115
1.2.3. Mokėtinų sumų ir įsipareigojimų apskaita	118
1.2.3.1. Mokėtinų sumų ir įsipareigojimų apskaitos principai	118
1.2.3.2. Darbo užmokesčio apskaita	120
1.2.4. Pajamos ir sąnaudos	127
1.2.5. Nuosavo kapitalo apskaita	132
Savikontrolės užduotys	137
Papildoma literatūra	145

II dalis	MOKESČIŲ PAGRINDAI	147
II.1 skyrius.	LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMA IR MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMAS	149
	<i>Irma Kamarauskienė</i>	
II.1.1.	Mokesčių ir mokesčių sistemos samprata	150
II.1.2.	Lietuvos mokesčių istorija	151
II.1.3.	Mokesčių funkcijos, mokesčių struktūra ir principai	158
II.1.4.	Mokesčių teisės aktų sistema ir mokesčių aibė	163
II.1.5.	Mokesčių administravimo sistema	167
II.1.6.	Mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo principai	176
II.1.7.	Mokestiniai patikrinimai ir tyrimai	180
II.1.8.	Mokestinių ginčų sprendimo tvarka	183
	Savikontrolės klausimai	185
	Savikontrolės užduotys	186
	Papildoma literatūra	188
II.2 skyrius.	TIESIOGINIAI MOKESČIAI	189
II.2.1.	Gyventojų pajamų mokesčio elementai ir mokesčio apskaičiavimas, deklaravimo ir mokėjimo sistema	190
	<i>Rasa Subačienė</i>	
II.2.1.1.	Gyventojų pajamų mokesčio atsiradimo prielaidos	190
II.2.1.2.	Gyventojų pajamų mokesčio elementai	191
II.2.1.3.	Gyventojų pajamų mokesčio mokėtojai	192
II.2.1.4.	Gyventojų pajamų mokesčio objektas	193
II.2.1.5.	Gyventojų pajamų mokesčio tarifai	195
II.2.1.6.	Apmokestinamų pajamų pripažinimas	198
II.2.1.7.	Apmokestinamų pajamų apskaičiavimo tvarka	201
II.2.1.8.	Pajamų priskyrimas klasėms	211
II.2.1.9.	GPM apskaičiavimas ir sumokėjimas	213
II.2.1.10.	Pajamų deklaravimas	216
	Savikontrolės klausimai	221
	Savikontrolės užduotys	222
	Papildoma literatūra	226

II.2.2.	Valstybinio socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo elementai, įmokų apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas	227
	<i>Kastytis Senkus, Vilius Savickas</i>	
II.2.2.1.	Valstybinio socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų atsiradimas	227
II.2.2.2.	Valstybinio socialinio draudimo elementai	229
II.2.2.3.	Valstybinio socialinio draudimo mokesčio įmokų mokėtojai	231
II.2.2.4.	Valstybinio socialinio draudimo mokesčio objektas	232
II.2.2.5.	Valstybinio socialinio draudimo mokesčio tarifai	236
II.2.2.6.	Valstybinio socialinio draudimo mokesčio apskaičiavimas ir mokėjimas	241
II.2.2.7.	Privalomojo sveikatos draudimo elementai	243
II.2.2.8.	Draudžiamieji ir apdraustieji privalomuoju sveikatos draudimu	244
II.2.2.9.	Privalomojo sveikatos draudimo mokesčio objektas ir mokesčio tarifai, jo skaičiavimas ir mokėjimas	246
	Savikontrolės klausimai	248
	Savikontrolės užduotys	249
	Papildoma literatūra	251
II.2.3.	Pelno mokesčio elementai, mokesčio apskaičiavimas, mokėjimas ir planavimas	252
	<i>Irma Kamarauskienė</i>	
II.2.3.1.	Pelno mokesčio atsiradimo prielaidos	252
II.2.3.2.	Pelno mokesčio elementai	253
II.2.3.3.	Pelno mokesčio apskaičiavimas, mokėjimas ir planavimas.	260
	Savikontrolės klausimai	275
	Savikontrolės užduotys	276
	Papildoma literatūra	277
II.2.4.	Nekilnojamojo turto mokesčio, žemės mokesčio ir mokesčių už aplinkos teršimą elementai, mokesčių apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas	278
	<i>Kastytis Senkus, Vilius Savickas</i>	
II.2.4.1.	Nekilnojamojo turto mokesčio, žemės mokesčio ir mokesčių už aplinkos teršimą atsiradimo prielaidos	278
II.2.4.2.	Nekilnojamojo turto mokesčio elementai	279
II.2.4.3.	Žemės mokesčio elementai	285
II.2.4.4.	Mokesčio už aplinkos teršimą elementai	288
	Savikontrolės klausimai	293
	Savikontrolės užduotys	294
	Papildoma literatūra	295

II.3 skyrius. NETIESIOGINIAI MOKESČIAI	297
II.3.1. Pridėtinės vertės mokesčio elementai, mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas	298
<i>Kastytis Senkus</i>	
II.3.1.1. Pridėtinės vertės mokesčio atsiradimas	298
II.3.1.2. Pridėtinės vertės mokesčio elementai.	299
II.3.1.3. Apmokestinamieji asmenys	299
II.3.1.4. Pridėtinės vertės mokesčio objektas	302
II.3.1.5. Pridėtinės vertės mokesčio tarifai	305
II.3.1.6. Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimas	311
II.3.1.7. PVM deklaravimas	322
Savikontrolės klausimai	327
Savikontrolės užduotys	328
Papildoma literatūra	331
II.3.2. Akcizų elementai, mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas	332
<i>Kastytis Senkus</i>	
II.3.2.1. Akcizų atsiradimo prielaidos.	332
II.3.2.2. Akcizų elementai	334
II.3.2.3. Pagrindiniai apmokestinimo akcizais atvejai.	340
II.3.2.4. Atvejai, kai akcizais apmokestinamos prekės atleidžiamos nuo akcizų mokesčio	342
II.3.2.5. Mokestinis laikotarpis ir akcizų deklaracijos pateikimas	343
Savikontrolės klausimai	346
Savikontrolės užduotys	347
Papildoma literatūra	348
III dalis AUDITO PAGRINDAI	349
III.1 skyrius. AUDITO APLINKA	351
<i>Vaclovas Lakis</i>	
III.1.1. Audito atsiradimas ir klasifikavimas	352
III.1.1.1. Audito atsiradimas ir evoliucija	352
III.1.1.2. Audito sistema	358
III.1.1.3. Išorės ir vidaus audito panašumai ir skirtumai	359
III.1.1.4. Audito klasifikavimas pagal funkcijas	364
III.1.1.5. Audito sistemos Lietuvoje formavimas ir raida	368
III.1.1.5.1. <i>Valstybinio audito raida</i>	368
III.1.1.5.2. <i>Nepriklausomo audito raida</i>	370
III.1.1.5.3. <i>Vidaus audito atsiradimas ir raida</i>	374
Savikontrolės klausimai	379
Papildoma literatūra	380

III.1.2.	Audito ir apskaitos profesinės organizacijos ir jų veikla	381
	Savikontrolės klausimai	390
	Papildoma literatūra	391
III.1.3.	Tarptautinis ir nacionalinis audito reglamentavimas	392
III.1.3.1.	Valstybinio audito reglamentai	393
III.1.3.2.	Nepriklausomo audito reglamentai	397
III.1.3.3.	Vidaus audito reglamentai	406
	Savikontrolės klausimai	408
	Savikontrolės užduotys	409
	Papildoma literatūra	410
III.1.4.	Auditoriai ir audito įmonės	411
III.1.4.1.	Auditoriaus vardo suteikimas	411
III.1.4.2.	Auditorių profesinė etika	413
III.1.4.3.	Nepriklausomų auditorių bendradarbiavimas su audituojamaisiais	419
III.1.4.4.	Vidaus auditorių ir audituojamųjų santykiai	423
III.1.4.5.	Išorės ir vidaus auditorių bendradarbiavimas	428
III.1.4.6.	Auditoriaus eksperto darbo naudojimas	431
III.1.4.7.	Audito įmonė	434
III.1.4.8.	Audito kokybės užtikrinimas ir kontrolė	436
	Savikontrolės klausimai	440
	Savikontrolės užduotys	441
	Papildoma literatūra	443
III.2 skyrius.	PAGRINDINĖS AUDITO KONCEPCIJOS: RIZIKA, REIŠKŠMINGUMAS, ĮRODYMAI	445
	<i>Daiva Raziūnienė</i>	
III.2.1.	Audito rizikos vertinimas	446
III.2.1.1.	Audito rizikos samprata	446
III.2.1.2.	Audito rizikos veiksniai	448
III.2.1.3.	Kiekybinis audito rizikos modelis	451
	Savikontrolės klausimai	453
	Savikontrolės užduotys	454
	Papildoma literatūra	456
III.2.2.	Reikšmingumo samprata atliekant auditą	457
III.2.2.1.	Reikšmingumo koncepcija	457
III.2.2.2.	Preliminari nuomonė apie reikšmingumą	459
III.2.2.3.	Reikšmingumo nustatymo metodai	461
III.2.2.4.	Reikšmingumo pasiskirstymas (alokacija) balansinių straipsnių lygmeniu	462
III.2.2.5.	Reikšmingumo, audito rizikos ir audito įrodymų ryšys	463
	Savikontrolės klausimai	465
	Savikontrolės užduotys	466
	Papildoma literatūra	468

III.2.3.	Finansinių ataskaitų audito objektas, įrodymai, procedūros	469
III.2.3.1.	Audito objektas	469
III.2.3.2.	Audito įrodymų klasifikavimas	471
III.2.3.3.	Audito įrodymų savybės	473
III.2.3.4.	Audito procedūros	475
	Savikontrolės klausimai	480
	Savikontrolės klausimai ir užduotys	481
	Papildoma literatūra	483
III.2.4.	Audito dokumentavimas	484
III.2.4.1.	Audito dokumentavimo paskirtis ir formos	484
III.2.4.2.	Audito darbo dokumentų valdymas	485
III.2.4.3.	Audito darbo dokumentų saugojimas ir nuosavybė	486
	Savikontrolės klausimai	489
	Savikontrolės užduotys	490
	Papildoma literatūra	492
III.2.5.	Pagrindinis auditoriaus dokumentas – auditoriaus išvada	493
III.2.5.1.	Auditoriaus išvados formatas	494
III.2.5.2.	Auditoriaus nuomonės pateikimo reikalavimai	498
III.2.5.3.	Auditoriaus nuomonės modifikavimas	499
	Savikontrolės klausimai	501
	Savikontrolės užduotys	502
	Papildoma literatūra	504
SAVIKONTROLĖS UŽDUOČIŲ ATSAKYMAI		505
I dalis.	Apskaitos pagrindai	507
II dalis.	Mokesčių pagrindai	545
II.1.	Savikontrolės užduočių atsakymai	545
II.2.1.	Savikontrolės užduočių atsakymai	545
II.2.2.	Savikontrolės užduočių atsakymai	547
II.2.3.	Savikontrolės užduočių atsakymai	548
II.2.4.	Savikontrolės užduočių atsakymai	549
II.3.1.	Savikontrolės užduočių atsakymai	549
II.3.2.	Savikontrolės užduočių atsakymai	551
III dalis.	Audito pagrindai	552
III.1.	Savikontrolės užduočių atsakymai	552
III.2.	Savikontrolės užduočių atsakymai	552
LITERATŪRA		553

IVADAS

Susisteminta apskaitos informacija atskleidžiama finansinėse ataskaitose, jos yra pagrindinis informacijos apie įmonę šaltinis. Remdamiesi finansinėmis ataskaitomis apskaitos informacijos vartotojai priima svarbius sprendimus, kurie gali turėti įtakos ne tik pačiai įmonei, bet ir vartotojui, priėmusiam atitinkamą sprendimą, susijusį su konkrečia įmone. Todėl apskaitos informacijos vartotojui svarbu suvokti, kokiais principais, metodais ir būdais formuojama apskaitos informacija. Vertinant finansinės apskaitos suformuotą informaciją svarbi auditoriaus nuomonė apie finansinėse ataskaitose teikiamos informacijos patikimumą ir jos tinkamą atskleidimą, naudojant atitinkamus apskaitos metodus.

Kiekvienos valstybės funkcijoms užtikrinti yra renkami mokesčiai, kurie sudaro tam tikrą sistemą. Ši sistema formuojama, atsižvelgiant į valstybės ekonominius, kultūrinius, socialinius ir kitus veiksnius. Visi šalies fiziniai ir juridiniai asmenys turi mokėti atitinkamus mokesčius, todėl išmanyti mokesčių sistemą, žinoti apmokestinimo principus ir mokesčių skaičiavimo taisykles yra aktualu ir svarbu kiekvienam ekonominės sistemos dalyviui. Be to, šalies mokesčių sistemos išmanymas gali padėti savarankiškai rinkti ir analizuoti mokesčių sistemą apibūdinančią ir perteikiančią informaciją ir ją pritaikyti kuriant ir / ar planuojant mokesčius.

Vadovėlyje „Apskaitos ir audito pagrindai“ pateikiami pagrindiniai įmonės turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų apskaitos aspektai, kurie atskleidžia apskaitos informacijos formavimo principus, atskleidžiama Lietuvos mokesčių sistemos sandara, mokesčių elementai ir pagrindinių mokesčių skaičiavimo taisyklės, apibūdinama audito reikšmė, jo tikslai, rūšys, pateikiamos pagrindinės audito koncepcijos.

Vadovėlį sudaro trys dalys: „Apskaitos pagrindai“, „Mokesčių pagrindai“ ir „Audito pagrindai“, detalizuotos skyriais ir poskyriais, taip pat pateikiama užduočių, skirtų nagrinėtoms teorinėms temoms praktiškai taikyti, atsakymų dalis. Kiekvieno skyriaus pradžioje atskleidžiami jame pateiktos informacijos mokymosi tikslai, akcentuojant studento studijų siekinius, pabaigoje – savikontrolės klausimai ir užduotys bei papildomos literatūros sąrašas.

Vadovėlis parengtas remiantis modulinio dalyko „Apskaitos ir audito pagrindai“ programa, jame nagrinėjamos tokios temos: apskaitos principai, apskaitos metodų taikymo pagrindai, Lietuvos mokesčių sistema, tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai, audito aplinka ir pagrindinės audito koncepcijos. Šio vadovėlio tikslas – supažin-

dinti studentus su apskaitai keliamais reikalavimais, apskaitos metodais, naudomais apskaitant operacijas, susijusias su įmonėje naudojamu turtu, įsipareigojimais ir nuosavu kapitalu, pajamomis ir sąnaudomis, finansinių ataskaitų rengimo principais; taip pat su Lietuvos mokesčių sistema ir pagrindiniais šios sistemos elementais; su audito reikšme, jo tikslais, rūšimis, reglamentavimu, audito procesu ir jame naudojamais instrumentais; suteikti teorinių žinių pritaikymo praktinių įgūdžių.

Vadovėlis „Apskaitos ir audito pagrindai“ parengtas nuosekliai pagal modulinio dalyko „Apskaitos ir audito pagrindai“ programoje numatytą tematiką, siekiant padėti studentams geriau perprasti teorinius apskaitos, mokesčių ir audito pagrindų aspektus. Pabaigoje pateikiamas literatūros sąrašas, kuriame nurodyti šaltiniai padės plačiau įvertinti apskaitos informacijos formavimo procesą, Lietuvos mokesčių sistemą ar audito procesą.

Vadovėlis skiriamas įvairių specializacijų studentams, kurie mokosi pagal studijų programą dalyką „Apskaitos ir audito pagrindai“, taip pat visiems besidomintiems apskaita, auditu ar mokesčiais ir norintiems savarankiškai gilintis į šių sričių pagrindinius aspektus.

APSKAITOS PAGRINDAI

RASA SUBAČIENĖ, RAMUNĖ BUDRIONYTĖ,
KASTYTIS SENKUS, DAIVA TAMULEVIČIENĖ

I D A L I S

Apskaitos sistema

- Apskaitos samprata ir informacija
- Finansinės apskaitos reglamentavimas
- Pagrindinė apskaitos lygybė ir jos struktūra
- Apskaitos metodo elementai
- Apskaitos ciklas
- Finansinių ataskaitų rinkinio sudarymas

Apskaitos metodų taikymo pagrindai

- Ilgalaikio turto apskaita
- Trumpalaikio turto apskaita
- Mokėtinų sumų ir įsipareigojimų apskaita
- Pajamos ir sąnaudos
- Nuosavo kapitalo apskaita

I.1 S K Y R I U S

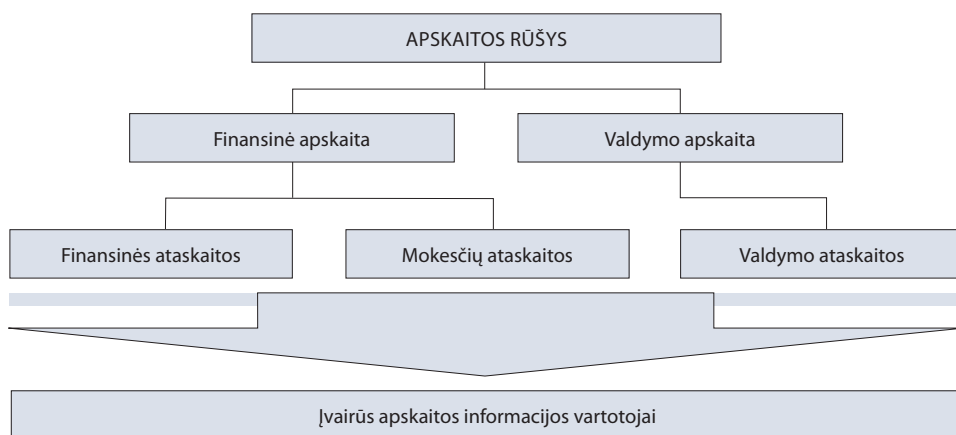
APSKAITOS SISTEMA

ŠIO SKYRIAUS MOKYMOŠI TIKSLAI:

- suvokti apskaitos esmę ir reikšmę bei žinoti bendruosius apskaitos principus ir gebėti juos taikyti;
- gebėti įmonės ekonominius išteklius priskirti atitinkamiems finansinių ataskaitų elementams; grupuoti įmonės ekonominius išteklius pagal turto ir nuosavybės požymius;
- mokėti nustatyti ūkinių operacijų įtaką pagrindinei apskaitos lygybei;
- gebėti registruoti ataskaitinio laikotarpio ūkines operacijas pirminiuose dokumentuose ir apskaitos registruose;
- galėti nustatyti turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų pasikeitimus buhalterinėse sąskaitose;
- mokėti užbaigti apskaitos ciklą ir parengti pagrindines finansines ataskaitas.

I.1.1. Apskaitos samprata ir informacija

Apskaita – informacijos apie įmonės finansinę veiklą ir jos pasikeitimus pateikimas potencialių vartotojų grupei ekonominiams sprendimams priimti. Begaliniame informacijos sraute labai svarbi apskaitos teikiama informacija, kuri apibūdina ūkio subjekto (įmonės, įstaigos ar organizacijos) finansinę būklę ir veiklos rezultatus, stabilumą ir mokumą, skolinimosi galimybes ir daugelį kitų dalykų, svarbių ūkio subjekto savininkams, vadovams, darbuotojams ir kitiems asmenims, kurie domisi konkrečia įmone ir jos veikla (žr. I.1.1 pav.).



I.1.1 pav. Apskaitos informacijos formavimo, naudojimo ir pateikimo vartotojams sistema

Apskaitos informacija – gauti ir tinkamai užregistruoti, sugrupuoti, apibendrinti apskaitos duomenys, kurie naudojami valdant ūkio subjektą arba gali būti naudingi kitiems apskaitos informacijos vartotojams. Apskaitos informacijos reikšmingumas ir naudingumas išreiškiamas apskaitai keliamais pagrindiniais tikslais, kurie nurodyti I.1.2 paveiksle. Šie tikslai orientuoti į dvi apskaitos sritis (rūšis) – finansinę apskaitą ir valdymo apskaitą, kurios yra susipynusios ir dažnai įmone net nebūna atskirai išskirtos.

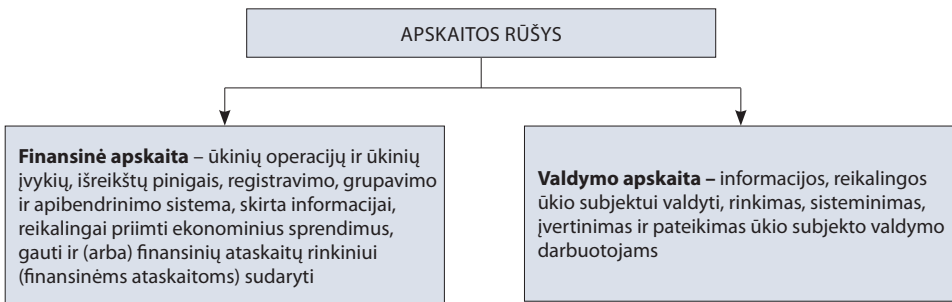
Apskaitos informacija suformuojama **apskaitos sistemoje**, kuri:

- matuoja ūkio subjekto veiklą ir registruoja duomenis apie šią veiklą,
- apdoroja duomenis ir saugo juos iki reikiamo momento, o vėliau apdoroja taip, kad jie taptų naudinga informacija,
- ataskaitų forma perduoda informaciją vartotojams ekonominiams sprendimams priimti.



I.1.2 pav. Pagrindiniai apskaitos tikslai

Apskaita dažniausiai skiriama į dvi rūšis: finansinę ir valdymo apskaitą (žr. I.1.3 pav.). Pagrindinis skiriamasis jų požymis yra apskaitos informacijos vartotojai.



I.1.3 pav. Apskaitos rūšys

Finansinė apskaita yra labiau skirta išoriniams apskaitos informacijos vartotojams, ypač ūkio subjekto savininkams. Finansinė apskaita yra privaloma, ji teikia informaciją apie įmonės pajamas ir sąnaudas bei veiklos rezultatus – pelną ar nuostolius, apie įmonės turto sumą ir struktūrą, turto finansavimo šaltinius, pinigų srautus. Finansinės apskaitos informacija finansinėmis ataskaitomis pasiekia viešumą ir naudojama ne vien įmonėje. Finansinėse ataskaitose skelbiama ir apibendrinama informacija, leidžianti įvertinti įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus. Finansinės apskaitos informacija finansinėse ataskaitose išreiškiama piniginiu matu. Valstybės valdžios institucijos reglamentuoja finansinių ataskaitų turinį, ataskaitų rengimo ir pateikimo periodiškumą.

Apie valdymo apskaitos sistemos sukūrimą įmonėje sprendžia įmonės vadovybė. Valdymo apskaita teikia informaciją, kuria remiantis planuojama įmonės veikla, priimami valdymo sprendimai ir kontroliuojamas jų vykdymas. Valdymo apskaita išplečia ir papildo finansinės apskaitos informaciją. Šios apskaitos rūšies informacija gali būti apibendrinama sudarant įvairias vidines ataskaitas, kurios viešai neskelbiamos ir dažniausiai saugomos kaip komercinė paslaptis. Jokie teisės aktai nereglamentuoja šių

ataskaitų sudarymo ar pateikimo tvarkos, sudėties, periodiškumo. Vienintelis reikalavimas – informacijos naudingumas įmonei valdyti. Valdymo apskaitos informacija dažniausiai nagrinėjama pagal įmonės padalinius ar veiklos rūšis, ja remiantis sudaromi gamybiniai planai, analizuojamos įmonės plėtros, kitų veiklos rūšių vystymo galimybės.

Finansinės ir valdymo apskaitos skirtumai pateikiami I.1.1 lentelėje.

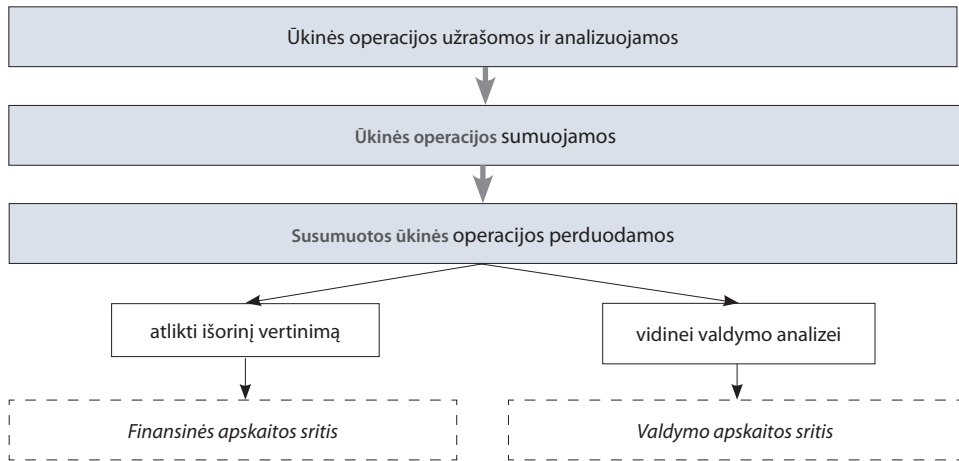
I.1.1 lentelė. Finansinės ir valdymo apskaitos skirtumai

Lyginamos sritys	Finansinė apskaita	Valdymo apskaita
Apskaitos informacijos vartotojai	Išoriniai ir vidiniai: savininkai, vadovybė, kreditoriai, valstybės valdžios institucijos ir kt.	Vidiniai: įmonės vadovybė ir kai kurie kiti darbuotojai
Apskaitos reguliavimo lygis	Reglamentuoja teisės aktai	Įmonė formuoja pagal savo poreikius
Apskaitos objektas	Visos įmonės veikla	Įmonės padalinių veikla
Apskaitos sistema	Dvejybinio įrašo sistema	Bet kokia, duodanti realų rezultatą
Ataskaitų rūšys	Reglamentuotos finansinės ataskaitos	Įvairios nereglamentuojamos ataskaitos, pateikiamos patogiai vartotojui forma
Ataskaitų sudarymo dažnumas ir laikotarpis	Sudaroma ir pateikiama teisės aktuose nustatytu laiku	Pateikiama pagal vartotojų poreikį
Matavimo vienetų sistema	Piniginis mato vienetas	Bet kuris matas
Laiko požiūris	Orientacija į praeitį (istorinis požiūris)	Praeities, dabarties ir ateities informacija. Orientacija į ateitį
Analizės apsektas	Įmonė analizuojama kaip vientisas ekonominis vienetas, lyginami faktiniai kelių metų duomenys	Įmonė išskaidoma į atsakomybės centrus, dažniausiai lyginami planiniai ir faktiniai duomenys

Visa informacija, susijusi su įmone, turi būti registruojama. Surinkta, bet tinkamai nesusisteminta informacija negali teikti daug naudos, todėl tokia informacija, ją išanalizavus, sumuojama, t. y. sisteminama ir registruojama pagal atitinkamus požymius. Apdorota apskaitos informacija jau gali būti naudojama įvairių apskaitos informacijos vartotojų poreikiams tenkinti ir, kaip parodyta I.1.4 paveiksle, perduodama atlikti išorinį arba vidinį vertinimą.

Įvairūs apskaitos informacijos vartotojai naudoja apskaitos informaciją priimdami valdymo ar kitus ekonominius sprendimus, susijusius su vienu ar kitu ūkio subjektu. Lentelėje I.1.1.2 pateikiami apskaitos informacijos vartotojai, suskirstyti į dvi grupes:

- vidiniai, t. y. esantys įmonėje ir dirbantys joje,
- išoriniai, t. y. tie, kurie domisi įmone, nors nedirba joje.



I.1.4 pav. Apskaitos informacijos formavimo etapai

Labiausiai apskaitos, ypač valdymo, informacija domisi ir ją naudoja įmonės vadovai, priimdami įvairaus lygio valdymo sprendimus. Kiti įmonės darbuotojai taip pat domisi apskaitos informacija, jei tai reikalinga jų darbui atlikti, arba nagrinėdami įmonės mokumo, stabilumo, verslo perspektyvos klausimus, vertindami savo karjeros galimybes ar socialinio saugumo užtikrinimą.

Ko gero, labiausiai turinti įtakos įmonės veiklai išorinė vartotojų grupė – savininkai ir potencialūs investuotojai. Nors ši vartotojų grupė gana rizikuoja investuodama savo pinigus ir suteikdama galimybę įmonei pradėti ir / ar vykdyti ir plėsti veiklą, tačiau ji priskiriama išorinių vartotojų grupei. Taip yra todėl, kad išoriniai apskaitos informacijos vartotojai gauna apibendrintą, teisės aktais apibrėžtą finansinių ataskaitų informaciją, kurios turėtų užtekti priimant investicinius sprendimus, tačiau kurioje neatsispindi komercinės paslaptys.

Kita svarbi išorinė apskaitos informacijos vartotojų grupė – finansiniai kreditoriai, kurie teikia įmonei galimybę plėsti veiklą, investuoti, laiku atsiskaiyti su tiekėjais, darbuotojais, įvykdyti kitus įsipareigojimus, o ekonominio nuosmukio sąlygomis išlaikyti tam tikrą įmonės veiklos lygį. Finansiniai kreditoriai, prieš suteikdami paskolą, atidžiai išnagrinėja įmonės finansines ataskaitas, pirmiausiai vertindami įmonės verslo perspektyvą ir su tuo susijusias paskolos ir palūkanų grąžinimo galimybes.

Tiekėjus finansinių ataskaitų informacija domina vertinant, ar įmonė, gavusi prekes ar paslaugas skolon, sugebės laiku atsiskaiyti. Padaugėjus atvejų, kai įmonės atsiskaito pavėluotai arba visai nevykdo savo įsipareigojimų tiekėjams, sutrikdo pačių prekes tiekiančių ar paslaugas teikiančių įmonių veiklą, ši apskaitos informacijos vartotojų grupė taip pat pradėjo atidžiau domėtis įmonės mokumą rodančia informacija.

I.1.2 lentelė. Apskaitos informacijos vartotojai

Rūšis	Vartotojų grupė	Informacijos pobūdis
Vidiniai	Įmonės vadovybė	Visa informacija, kuri reikalinga įmonės veiklai planuoti, valdymo sprendimams priimti ir jų vykdymo kontrolei užtikrinti
	Kiti įmonės darbuotojai	Informacija apie įmonės stabilumą ir pelningumą, taip pat pajėgumą mokėti atlyginimus ir vykdyti kitus su darbo santykiais susijusius įsipareigojimus
Išoriniai	Savininkai ir potencialūs investuotojai	Informacija apie įmonės pelningumą, investicijų saugumą, padedanti priimti sprendimus dėl įmonės akcijų pirkimo, laikymo ar pardavimo, dėl įmonės pelno paskirstymo, pajėgumo mokėti dividendus
	Finansiniai kreditoriai	Informacija apie ilgalaikį mokumą, įmonės gebėjimą laiku grąžinti gautas paskolas ir sumokėti palūkanas
	Tiekėjai	Informacija apie įmonės trumpalaikį mokumą, galimybes ir toliau vykdyti veiklą, laiku atsiskaityti už skolon gautas prekes ar paslaugas
	Klientai	Informacija apie įmonės veiklos tęstinumą bei galimybes ir toliau tiekti prekes ar teikti paslaugas, atlikti garantinį aptarnavimą, ypač jei klientas yra susijęs su įmone ilgalaikiais ryšiais ir yra nuo jos priklausomas
	Konkurentai	Informacija apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, jos kaip konkurento stiprumą
	Vyriausybė ir jos institucijos	Informacija, leidžianti numatyti mokesčių politiką, skaičiuoti ir apibendrinti įvairius šalies statistinius rodiklius
	Ekonomikos ekspertai ir finansų analitikai	Informacija, kurios reikia, norint atlikti įmonės veiklos ekonominį vertinimą ir finansinę analizę
	Visuomenės informavimo priemonės	Apima periodinius finansinius leidinius, laikraščius, televiziją ir radiją, kurie pateikia apibendrinančias apžvalgas įmonės, konkrečios šakos ar šalies aspektu
	Tyrimų ir mokymo srities atstovai	Konkrečių įmonių finansinių ataskaitų informacija naudojama atliekant šakos, šalies ar pasaulio ekonominę analizę, taip pat gali būti naudojama mokslo ir mokymo tikslais
	Visuomenė	Informacija, leidžianti nustatyti įmonės indėlį į vietos ekonomiką, taip pat informacija apie įmonės plėtros tendencijas, naujausius pokyčius, veiklos kryptis, įtaką aplinkai ir vietos bendruomenei

Klientai dažniausiai domisi finansinių ataskaitų informacija, siekdami nustatyti ilgalaikius ir nuolatinis santykius su įmone.

Konkurentai analizuoja finansinių ataskaitų informaciją, siekdami įvertinti įmonės turimą vietą rinkoje, jos stabilumą, pozicijų stiprumą, plėtros galimybes, numatydami ir savo verslo plėtros perspektyvas.

Vyriausybė ir jos institucijos, kaip ir ekonomikos ekspertai bei finansų analitikai, apskaitos informaciją nagrinėja vertindamos šalies ekonomikos vystymo perspektyvas, sudarydamos ateinančių laikotarpių prognozes ir pan.

Kitos išorinės apskaitos informacijos grupės taip pat daugiau ar mažiau, atsižvelgdamos į savo poreikių specifiką, įvairiu požiūriu analizuoja ir vertina finansinių ataskaitų informaciją.

I.1.2. Finansinės apskaitos reglamentavimas

Remiantis finansinės apskaitos informacija priimami svarbūs sprendimai tiek įmonės, tiek valstybės lygiu, todėl jos pateikimas yra reglamentuojamas. Rinkos ekonomikos šalyse finansinė apskaita tvarkoma ir finansinės atskaitos sudaromos vadovaujantis visuotinai pripažintais bendraisiais apskaitos principais, tarptautiniais apskaitos standartais, nacionaliniais apskaitos standartais, valstybių teisės aktais.

Bendrieji apskaitos principai (BAP) – nuostatos, kuriomis grindžiamos konceptualios apskaitos taisyklės. Lietuvoje bendrieji apskaitos principai nusakyti Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme. Bendrieji apskaitos principai pateikiami I.1.3 lentelėje.

I.1.3 lentelė. Bendrieji apskaitos principai

Principo pavadinimas	Principo turinys
Įmonės principas	Kiekviena įmonė laikoma atskiru apskaitos vienetu. Į apskaitą įtraukiamas tik tos įmonės turtas, nuosavas kapitalas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos
Veiklos tęstinumo principas	Tvarkant apskaitą daroma prielaida, kad įmonės veiklos laikotarpis neribotas ir įmonės nenumatoma likviduoti
Periodiškumo principas	Įmonės veikla tvarkant apskaitą suskirstoma į finansinius metus arba kitos trukmės atskaitinius laikotarpius, kuriems pasibaigus sudaromos finansinės atskaitos
Pastovumo principas	Įmonė pasirinktą apskaitos metodą turi taikyti nuolat. Apskaitos metodą galima keisti tik tuo atveju, jeigu tuo siekiama teisingai parodyti įmonės turta, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas
Piniginio mato principas	Visas įmonės turtas, nuosavas kapitalas, įsipareigojimai, pajamos, sąnaudos, pinigų srautai finansinėse atskaitose pateikiami įvertinti pinigais
Kaupimo principas	Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į įmonės apskaitą traukiami tada, kai jie įvyksta, ir pateikiami tų atskaitinių laikotarpių finansinėse atskaitose, neatsižvelgiant į pinigų gavimą arba išmokėjimą. Pagal kaupimo principą pajamos registruojamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos – tada, kai jos patiriamos
Palyginimo principas	Įmonės pajamos, uždirbtos per atskaitinį laikotarpį, siejamos su sąnaudomis, patirtomis uždirbant tas pajamas. Finansinės atskaitos turi būti sudaromos taip, kad finansinių atskaitų informacijos vartotojai galėtų palyginti jose pateikiamą informaciją su kitų atskaitinių laikotarpių bei kitų įmonių pateikiama informacija ir tinkamai įvertinti įmonės finansinės būklės, veiklos rezultatų, pinigų srautų pokyčius. Finansinėse atskaitose turi būti pateikiama atskaitinių ir praėjusių bent vienerių metų informacija
Atsargumo principas	Įmonė pasirenka tokius apskaitos metodus, kuriais įmonės turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų vertė negali būti nepagrįstai padidinta arba sumažinta
Neutralumo principas	Apskaitos informacija pateikiama nešališkai. Jos pateikimas neturi daryti įtakos finansinių atskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams ir neturi būti siekiama iš anksto numatyto rezultato
Turinio viršenybės prieš formą principas	Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į įmonės apskaitą traukiami pagal jų turinį ir ekonominę prasmę, o ne tik pagal juridinę jų formą

Nagrinėjant bendruosius apskaitos principus, pirmiausiai reikėtų pradėti nuo **įmonės principo**, kurio nuostatos atskiria įmonės savininkų ir kreditorių turtą, įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas nuo įmonės turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų.

Veiklos tęstinumo principas numato, kad daroma prielaida, jog įmonės veiklos laikotarpis neribotas, t. y. numatoma įmonės veiklos perspektyva. Šis principas netaikomas, kai priimamas sprendimas likviduoti įmonę, taip pat toms įmonėms, kurios įsteigtos ribotam veiklos laikotarpiui.

Periodiškumo principas „suskirto“ neribotą įmonės veiklos laikotarpį į tam tikrus periodus, kurie vadinami atskaitiniais laikotarpiais. Toks skirstymas reikalingas, siekiant periodiškai įvertinti įmonės veiklos efektyvumą, finansinę jos būklę ir veiklos rezultatus. Pasibaigus atskaitiniam laikotarpiui sudaromos finansinės ataskaitos pagal paskutinės atskaitinio laikotarpio dienos duomenis. Atskaitinis laikotarpis gali būti metai arba trumpesnis: pusmetis, ketvirtis, mėnuo, savaitė ir t. t. Metinis atskaitinis laikotarpis, kuriam pasibaigus sudaromas įmonės metinių finansinių atskaitų rinkinys, vadinamas **finansiniais metais**. Finansiniai metai paprastai trunka 12 mėnesių, išskyrus atvejus, kai tai – pirmieji ar paskutiniai įmonės veiklos metai, arba kai įmonė keičia savo finansinius metus. Finansiniai metai dažnai sutampa su kalendoriniais metais, tačiau gali ir nesutapti, ypač sezoninę veiklą vykdančiose įmonėse. Tokiu atveju finansinių metų pabaigos data nustatoma, kai veiklos lygis yra žemiausias, ir finansiniai metai gali būti, pavyzdžiui, nuo balandžio 1 d. iki kovo 31 dienos.

Pastovumo principas numato, kad tvarkydama apskaitą įmonė turi taikyti tuos pačius metodus, principus ir taisykles ilgą laiką. Antraip analizuojantiems finansines ataskaitas apskaitos informacijos vartotojams būtų sunku įvertinti, ar įmonės veiklos rezultatyvumas pasikeitė dėl pasikeitusio įmonės veiklos efektyvumo, ar dėl taikomos skirtingos apskaitos metodikos.

Pagal **piniginio mato** principą apskaitoje registruojama tik ta informacija, kuri gali būti patikimai įvertinta piniginiu matu, todėl visas įmonės turtas, nuosavas kapitalas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos apskaitoje ir finansinėse ataskaitose įvertinami pinigais, taip sudarant galimybę palyginti skirtingų įmonių tuos pačius parametrus ir tos pačios įmonės skirtingus parametrus.

Kaupimo principas „atskiria“ įmonės pajamas nuo įplaukų ir sąnaudas nuo pinigų išleidimo. Remiantis šiuo principu pajamos apskaitoje registruojamos tada, kai jos uždirbamos, t. y. pardavus prekes ar suteikus paslaugas, neatsižvelgiant į tai, ar pirkėjai sumokėjo už įgytas prekes, paslaugas, ar ne. Tas pats pasakytina ir apie sąnaudas, kurios registruojamos apskaitoje tada, kai yra patiriamos, t. y. kai įmonė sunaudoja turtą ar paslaugas pajamas uždirbdama, neatsižvelgiant į tai, ar už tą turtą ar paslaugas sumokėta.

Palyginimo principas labai glaudžiai susijęs su kaupimo principu, nes jis numato, kad sąnaudos pripažįstamos tada, kai jos „uždirba“ pajamas. Pavyzdžiui, įmonė įsigijo prekę A už 100 EUR, vėliau šią prekę pardavė už 150 EUR. Prekės A pardavimo kaina (150 EUR) apskaitoje registruojama kaip pajamos, o prekės A savikaina (100 EUR), kuri „uždirbo“ šias pajamas, pripažįstama sąnaudomis. Be abejo, ne visas sąnaudas galima tiksliai susieti su uždirbamomis pajamomis. Pavyzdžiui, sunku ar net neįmanoma nustatyti, kokią dalį pajamų „uždirba“ administracijos ir pardavimo darbuotojų išlaikymo sąnaudos (darbo užmokestis ir t. t.), ilgalaikio turto nusidėvėjimas, reklama, nuoma ir pan. Todėl išlaidos, kurias sunku ar neįmanoma susieti su ataskaitinio ar ateinančių laikotarpių pajamų uždirbimu, pripažįstamos sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kurį patiriamos. Pavyzdžiui, jei įmonė išsinuomojo biuro patalpas, nuomos mokesčio sąnaudos pripažįstamos tą mėnesį, kurį buvo gautos nuomos paslaugos, neatsižvelgiant į uždirbtą tą mėnesį pajamų sumą. Remiantis palyginimo principu taip pat numatoma, kad finansinėse ataskaitose turi būti pateikiama ataskaitinių ir praėjusių bent vienu finansinių metų atitinkama informacija (dar vadinama lyginamąja informacija), kad apskaitos informacijos vartotojai galėtų lyginti bent dviejų ataskaitinių laikotarpių duomenis ir daryti išvadas, ar įmonės finansinė būklė ir jos veiklos rezultatai pagerėjo, ar pablogėjo.

Atsargumo principu pirmiausia siekiama apginti įmonės kreditorių, savininkų ir potencialių investuotojų interesus. Atsargumo principas numato skirtingą požiūrį į pajamas ir sąnaudas: norint pripažinti įmonės pajamų padidėjimą, reikia turėti svaresnių įrodymų nei kad pripažinti įmonės sąnaudų susidarymą. Pagal šį principą vertinant ūkio subjekto veiklos rezultatus iš kelių metodų pasirenkamas tas, kurį taikant įmonės veiklos rezultatai ir turtas nebus nepagrįstai padidinti, o įsipareigojimai – nepagrįstai sumažinti. Tvarkant apskaitą ir pateikiant informaciją finansinėse ataskaitose, labiau orientuojamasi į galimus nuostolius nei į pelną, bet tai nereiškia, kad informaciją galima iškraipyti. Pavyzdžiui, pardavusi prekes pirkėjui skolon įmonė gali registruoti apskaitoje pardavimo pajamas tik tada, jei yra pagrįstai įsitikinusi, kad pirkėjas mokus ir galės atsiskaityti su įmone. O abejotinų skolų sąnaudas įmonė turi registruoti tada, kai kyla pagrįsta abejonė, kad pirkėjas neatsiskaitys, o ne tada, kai pirkėjas bankrutuoja ir tampa akivaizdu, kad pinigai nebus gauti.

Neutralumo principo esmę nusako jo pavadinimas, tai reiškia, kad apskaitos informacija turi būti formuojama objektyviai, neatsižvelgiant į asmeninius motyvus.

Turinio viršenybės prieš formą principas numato, kad, registruojant ūkines operacijas ir įvykius apskaitoje, nors ir remiamasi apskaitos dokumentais, tačiau turi būti atsižvelgiama į tų ūkinių operacijų ir įvykių ekonominį pobūdį, o jis gali skirtis nuo juridinės formos.

Šie principai sudaro apskaitos informacijos formavimo pagrindą, todėl labai svarbu juos žinoti ir jais remtis tiek registruojant ūkines operacijas apskaitoje, tiek sudarant finansines ataskaitas.

Lietuvoje finansinės apskaitos organizavimą ir tvarkymą, finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo tvarką reglamentuoja įstatymai, pateikti I.1.4 lentelėje, išskiriant jų paskirtį ir taikymo sritį.

I.1.4 lentelė. Įstatymai, reglamentuojantys apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą

Įstatymo pavadinimas	Paskirtis ir taikymas
Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574, su vėlesniais pakeitimais)	Įstatymas nustato ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų (išskyrus šeimynas), išteklių ir mokesčių fondų, ūkininkų ūkių, gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla, užsienio juridinių asmenų filialų ir atstovybių, esančių Lietuvos Respublikoje, turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų buhalterinę apskaitą, jos organizavimą ir tvarkymą. Įstatyme nurodyti bendrieji apskaitos tvarkymo reikalavimai, svarbiausi apskaitos organizavimo klausimai, reikalavimai apskaitos dokumentams ir registrams, atsakomybė už apskaitos organizavimą, dokumentų ir registru saugojimą
Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-575, su vėlesniais pakeitimais)	Įstatymas nustato įmonių finansinę atskaitomybę, finansinių ataskaitų rinkinio sudėtį ir sudarymo reikalavimus, reikalavimą atlikti finansinių ataskaitų auditą, metinio pranešimo parengimą, atsakomybę už finansinių ataskaitų, metinio pranešimo rengimą ir skelbimą. Įstatymas taikomas ribotos civilinės atsakomybės pelno siekiantiems juridiniams asmenims, įstatymų nustatyta tvarka įregistruotiems Lietuvos Respublikoje
Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas (2007 m. birželio 26 d. Nr. X-1212, su vėlesniais pakeitimais)	Įstatymas nustato viešojo sektoriaus subjekto finansinę ir biudžeto vykdymo atskaitomybę, finansinių ataskaitų rinkinio ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio sudėtį, jų sudarymo reikalavimus ir atsakomybę už ataskaitų rinkinio sudarymą ir pateikimą. Įstatymas taikomas viešojo sektoriaus subjektams

Buhalterinės apskaitos įstatyme numatyti bendrieji apskaitos tvarkymo reikalavimai, t. y. nurodoma, kokiais apskaitos standartais (žr. I.1.4 lentelę) ar kitais teisės aktais turi vadovautis įmonės tvarkydamos savo apskaitą ir sudarydamos finansines ataskaitas, t. y.:

- įmonės, kurių **vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose**, taip pat finansų maklerio įmonės, reguliuojamos rinkos operatorius, Lietuvos centrinis vertybinių popierių depozitoriumas, valdymo įmonės, veikiančios pagal Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą, ir valdymo įmonės, veikiančios pagal Lietuvos Respublikos papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymą, kredito įstaigos, išskyrus kredito unijas, apskaitą turi tvarkyti pagal tarptautinius apskaitos standartus (TAS), kuriuos tvirtina ir skelbia Tarptautinių apskaitos standartų valdyba (TASV);

- **kiti pelno siekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys** apskaitą gali tvarkyti pagal:
 - o verslo apskaitos standartus (VAS), kuriuos rengia, tvirtina ir skelbia Audito ir apskaitos tarnyba, arba
 - o tarptautinius apskaitos standartus (TAS);
- **viešojo sektoriaus subjektai** apskaitą turi tvarkyti pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus (VSAFAS), kuriuos tvirtina ir skelbia Lietuvos Respublikos finansų ministerija;
- **neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, taip pat pelno nesiekiančios įstaigos ir organizacijos** (išskyrus tas, kurios priskiriamos viešojo sektoriaus subjektams) apskaitą tvarko Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka.

I.1.5 lentelė. Lietuvoje taikomi apskaitos standartai

Pavadinimas	Paskirtis ir apibūdinimas
Verslo apskaitos standartai (VAS)	VAS – tai taisyklės, pagal kurias apskaitą nuo 2004 metų tvarko ir finansines ataskaitas rengia Lietuvos Respublikos <i>pelno siekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, kurių vertybiniais popieriais neprekiuojama reguliuojamose rinkose</i> . Nuo 2007 metų apskaitą šios įmonės gali tvarkyti ir pagal tarptautinius apskaitos standartus, bet pasirinkimas negali būti keičiamas dažniau nei kas 5 metus (išskyrus atvejus, kai tampama įmonių grupės dalimi). Neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys tvarkydami apskaitą vadovaujasi VAS tuo atveju, kai savo nuožiūra nusprendžia sudaryti finansines ataskaitas, arba teisės aktai įpareigoja jas sudaryti. 2015 m. sausio 1 d. galiojo 41 verslo apskaitos standartas
Tarptautiniai apskaitos standartai (TAS)	Nuo 2005 m. apskaitą pagal TAS Lietuvoje privalo tvarkyti akcinės bendrovės, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama reguliuojamose rinkose. Nuo 2007 m. juos gali taikyti ir kiti ribotos civilinės atsakomybės pelno siekiantys juridiniai asmenys. Tarptautiniai apskaitos standartai apima: <ul style="list-style-type: none"> • tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS), patvirtintus Tarptautinių apskaitos standartų valdybos; • tarptautinius apskaitos standartus (TAS), patvirtintus Tarptautinių apskaitos standartų komiteto, vėliau patobulintus ir patvirtintus Tarptautinių apskaitos standartų valdybos; • aiškinimus, parengtus Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto arba ankstesnio – Nuolatinio aiškinimo komiteto. 2015 m. sausio 1 d. ES galiojo 40 standartų ir 25 aiškinimai
Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (VSAFAS)	Nuo 2010 m. apskaitą pagal VSAFAS Lietuvoje privalo tvarkyti viešojo sektoriaus subjektai, t. y. valstybė, savivaldybės, biudžetinės įstaigos ir šių subjektų kontroliuojamos sveikatos priežiūros viešosios įstaigos, aukštosios mokyklos ir mokslinių tyrimų institutai, bendrojo lavinimo mokyklos, profesinio mokymo įstaigos, socialinės globos įstaigos, kurių teisinė forma yra viešoji įstaiga, taip pat šių subjektų kontroliuojamos analogiškos įstaigos. Viešojo sektoriaus subjektams priskiriami ir viešojo sektoriaus subjektų kontroliuojamos programų ir projektų, finansuojamų iš valstybės biudžeto, įskaitant Europos Sąjungos finansinės paramos, tarptautinės finansinės paramos ir kitas lėšas, administravimo funkcijas atliekančios viešosios įstaigos, Lietuvos nacionalinis radijas ir televizija bei išteklių ir mokesčių fondai. 2015 m. sausio 1 d. galiojo 28 standartai

Finansinių ataskaitų duomenys tvarkomi laikantis bendrųjų apskaitos principų, atitinkamų apskaitos standartų ir jų pagrindu pasirinktos apskaitos politikos. **Apskaitos politika** – konkretūs principai, susitarimai, taisyklės ir praktika, kurios įmonė laikosi tvarkydama apskaitą ir sudarydama finansines ataskaitas. Įmonės laisvė rinktis apskaitos politiką ribojama apskaitos standartų, kuriuose nurodomos galimos apskaitos procedūros ir metodika, iš kurių galima rinktis alternatyvius variantus. Nustatydama apskaitos politiką įmonė turi iš alternatyvių metodų ir apskaitos tvarkymo praktikos pasirinkti tokia, kad finansinėse ataskaitose pateikiama informacija teisingai parodytų finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus. Įmonė visais ataskaitiniais laikotarpiais turi laikytis tos pačios apskaitos politikos. Apskaitos politika gali būti keičiama dėl apskaitos standartų reikalavimų arba dėl to, kad, atlikus pakeitimą, bus teisingai atskleista įmonės finansinė būklė, veiklos rezultatai ar pinigų srautai.

1.1.3. Pagrindinė apskaitos lygybė ir jos struktūra

Kiekviena veikianti įmonė (ūkio subjektas) savo veikloje naudoja įvairų turtą, t. y. materialias, nematerialias ir finansines vertybes, kuriomis disponuodama tikisi gauti ekonominės naudos. Jei įmonė disponuoja turtu, logiška manyti, kad kažkas šį turtą jai suteikė. Dalį turto įmonei suteikia jos savininkai, o kita dalis įgyjama pritraukiant kitų asmenų lėšas, t. y. įgyjama skolon. Ši ryšį galima išreikšti tokia lygybe:

$$\text{TURTAS} = \text{NUOSAVAS KAPITALAS} + \text{ĮSIPAREIGOJIMAI}$$

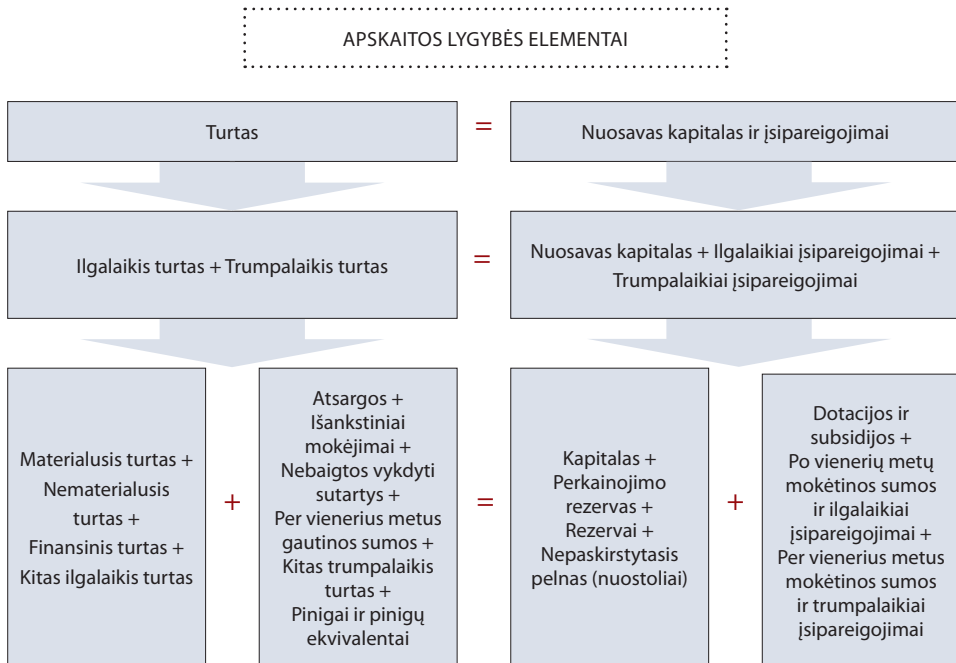
Ši lygybė vadinama **pagrindine apskaitos lygybe**. **Kairė ir dešinė lygybės pusės visada turi būti lygios**, nes jose parodomas tas pats dalykas, tik iš skirtingų pozicijų: kairėje – turtas ir jo sudėtis, dešinėje – to turto susidarymo šaltiniai. Galima ir kita šios lygybės interpretacija: kairėje lygybės pusėje rodoma, ką įmonė turi, kuo disponuoja, t. y. turtas, o dešinėje – kam įmonė yra įsipareigojusi, skolinga už turtą, kuriuo disponuoja – o tai gali būti įsipareigojimai savininkams (nuosavas kapitalas) ir įsipareigojimai kreditoriams.

Toliau nagrinėjant apskaitos metodiką reikėtų analizuoti šią pagrindinę apskaitos lygybę, kuri yra apskaitos metodikos pagrindas.

Turtas – materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, kurias valdo ir naudoja ir (arba) kuriomis disponuoja ūkio subjektas ir kurias naudojant tikimasi gauti ekonominės naudos

Kaip matyti iš I.1.6 paveikslo, visas įmonės turtas skirstomas į ilgalaikį ir trumpalaikį. **Ilgalaikis turtas** naudojamas įmonės ekonominei naudai gauti ilgiau nei vienerius metus. **Trumpalaikis turtas** sunaudojamas ekonominei naudai gauti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą.

Ilgalaikį turtą sudaro nematerialusis, materialusis ir finansinis ir kitas turtas (žr. I.1.5 pav.).



I.1.5 pav. Pagrindinės apskaitos lygybės struktūra

Nematerialusis turtas – ilgalaikis turtas, neturintis materialios būsenos, pavyzdžiui:

- kompiuterių programos;
- licencijos ir kitos teisės;
- prekių ženklai;
- plėtros darbai;
- prestižas.

Materialusis turtas – ilgalaikis turtas, turintis materialią būseną, pavyzdžiui:

- žemė;
- pastatai;
- statiniai;

- mašinos ir įrenginiai;
- transporto priemonės;
- įranga ir įrankiai;
- nebaigta statyba.

Finansinis turtas – įgyti kitų įmonių ar institucijų išleisti vertybiniai popieriai, kuriuos įsigijusi įmonė ketina laikyti ilgiau nei vienerius metus, taip pat kitų asmenų įsipareigojimai (skolos) įmonei, kurie bus apmokėti po vienerių metų nuo finansinių ataskaitų datos.

Kaip nurodyta I.1.3.1 paveiksle, visas įmonės trumpalaikis turtas skirstomas į atsargas, išankstinius mokėjimus, nebaigtas vykdyti sutartis, per vienerius metus gautinas sumas, kitą trumpalaikį turtą ir pinigus.

Atsargos – materialusis trumpalaikis turtas, kurį sudaro:

- **žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai** – atsargos, kurias numatoma sunaudoti produkcijos gamybos procese, taip pat kuras, tara ir pan.;
- **nebaigta gamyba** – gaminiai, nebaigti gaminti kurioje nors gamybos fazėje;
- **pagaminta produkcija** – gaminiai, baigti gaminti visose gamybos fazėse ir laikomi parduoti;
- **prekės** – atsargos, įgytos perparduoti.

Išankstiniai mokėjimai – avansai, sumokėti tiekėjams už numatomas pirkti prekes, medžiagas, paslaugas, t. y. tiekėjų skolos įmonei.

Per vienerius metus gautinos sumos – kitų asmenų skolos įmonei, kurios bus atgautos per vienerius metus nuo finansinių ataskaitų datos, pavyzdžiui:

- pirkėjų skolos;
- darbuotojų skolos;
- mokesčių permokos.

Kitas trumpalaikis turtas – kitas trumpalaikis finansinis turtas, pavyzdžiui, kitų įmonių vertybiniai popieriai, kuriuos numatoma perleisti per vienerius metus, bankuose laikomi trumpalaikiai terminuoti indėliai ir pan.

Pinigai – įmonės pinigai visose jos sąskaitose bankuose, grynieji pinigai kasoje, taip pat pinigų ekvivalentai.

Nuosavas kapitalas – ūkio subjekto turto dalis, likusi iš viso turto atėmus visus įsipareigojimus

Nuosavo kapitalo struktūrai turi įtakos ūkio subjekto juridinė ir organizacinė forma. Individualios įmonės nuosavo kapitalo struktūra yra vienokia, akcinės bendrovės – kitokia. Sudėtingiausia yra akcinės bendrovės nuosavo kapitalo struktūra, kurią sudaro:

- **įstatinis kapitalas** – įstatymų nustatyta tvarka įregistruotas kapitalas, kurį sudaro išleistų akcijų nominalioji vertė;
- **akcijų priedai** – akcijų emisijos (pardavimo) kainos ir jų nominaliosios vertės skirtumas;
- **perkainojimo rezervas** – nuosavo kapitalo pasikeitimas dėl ilgalaikio materialiojo ir finansinio turto perkainojimo;
- **rezervai** – laikinas (tikslinis) pelno panaudojimo apribojimas, skirtas savininkų numatytiems tikslams. Jie sudaromi skirstant įmonės pelną;
- **nepaskirstytasis pelnas ar nuostoliai** – įmonės uždirbtas ir dar nepaskirstytas pelnas (nuostoliai).

Įsipareigojimas – prievolė, atsirandanti dėl atliktų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, už kuriuos ūkio subjektas privalės ateityje atsiskaityti turtu ir kurių dydį galima objektyviai nustatyti

Kaip nurodyta I.1.5 paveiksle, ūkio subjekto įsipareigojimus sudaro ilgalaikiai ir trumpalaikiai įsipareigojimai. **Ilgalaikiai įsipareigojimai** – skolos, kurias įmonė privalės grąžinti po vienerių metų nuo finansinių ataskaitų datos. **Trumpalaikiai įsipareigojimai** – skolos, kurias įmonė turės grąžinti per vienerius metus nuo finansinių ataskaitų datos. Tiek ilgalaikiai, tiek trumpalaikiai įsipareigojimai pagal skolų pobūdį skirstomi į:

- finansines skolas;
- prekybos skolas;
- įsipareigojimus darbuotojams;
- mokėtinus mokesčius;
- atidėjinius;
- kitus įsipareigojimus.

Pavyzdžiui, pateikti straipsniai turtui, nuosavam kapitalui ir įsipareigojimams gali būti priskiriami pagrindiniams apskaitos lygybės elementams I.1.6 lentelėje pateiktu būdu.

I.1.6 lentelė. Straipsnių priskyrimas turtui, nuosavam kapitalui ar įsipareigojimams

Eil. Nr.	Straipsnio pavadinimas	Suma, EUR	Turtas / Nuosavas kapitalas / Įsipareigojimai
1.	Akcinis kapitalas	24 000	<i>Nuosavas kapitalas</i>
2.	Pinigai	2 000	<i>Turtas</i>
3.	Pirkėjų įsiskolinimas	2 100	<i>Turtas</i>
4.	Mokėtinos sumos	13 000	Įsipareigojimai
5.	Prekės, skirtos perparduoti	17 000	<i>Turtas</i>
6.	Skola tiekėjams	10 000	Įsipareigojimai
7.	Mokėtinos palūkanos	800	Įsipareigojimai
8.	Gautinos skolos	1 200	<i>Turtas</i>
9.	Pastatai	28 100	<i>Turtas</i>
10.	Nepaskirstytasis pelnas	2 600	<i>Nuosavas kapitalas</i>

Sudaryta pagal pateiktą pavyzdį pagrindinė apskaitos lygybė pateikta I.1.7 lentelėje.

I.1.7 lentelė. Apskaitos lygybės lentelė

Eil. Nr.	Turtas	Nuosavas kapitalas	Įsipareigojimai
1.		24 000	
2.	2 000		
3.	2 100		
4.			13 000
5.	17 000		
6.			10 000
7.			800
8.	1 200		
9.	28 100		
10.		2 600	
Iš viso	50 400 =	26 600 +	23 800
Iš viso	50 400 =	50 400	

Informacija apie prieš tai išvardytus tris pagrindinės apskaitos lygybės elementus (turtą, nuosavą kapitalą ir įsipareigojimus) pateikiama vienoje iš pagrindinių įmonės finansinių ataskaitų – balanse. Informacija apie dar du elementus – pajamas ir sąnaudas yra pateikiama kitoje, ne mažiau svarbioje pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Pajamos – ekonominės naudos padidėjimas dėl turto naudojimo, pardavimo, perleidimo, vertės padidėjimo ar įsipareigojimų sumažėjimo per atskaitinį laikotarpį, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus

Pajamos apskaitoje pripažįstamos pagal kaupimo arba pinigų (įplaukų) principus. Taikant pagrindinį – **kaupimo principą** – pajamos pripažįstamos tada, kai pardavėjas parduoda prekes ar paslaugas, t. y. perduoda visą su jomis susijusią riziką ir naudą pirkėjui, neatsižvelgiant į pinigų gavimo laiką. Rizikos ir naudos perdavimo ir nuosavybės teisės perdavimo momentas dažniausiai sutampa. Pagal **pinigų principą** pajamos pripažįstamos tada, kai įmonė gauna pinigus už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas. Šis principas gali būti taikomas tik mažose individualiose įmonėse ar ūkinėse bendrijose, atitinkančiose tam tikrus kriterijus.

Sąnaudos – ekonominės naudos sumažėjimas dėl turto sunaudojimo, pardavimo, netekimo, jo vertės sumažėjimo ar prisiimtų įsipareigojimų per atskaitinį laikotarpį, kai dėl to sumažėja nuosavas kapitalas, išskyrus tiesioginį jo mažinimą

Sąnaudos apskaitoje pripažįstamos pagal du bendruosius apskaitos principus: kaupimo ir palyginimo. Pagal kaupimo principą sąnaudos pripažįstamos tada, kai

patiriamos, nesvarbu, kada pinigai sumokėti. Pagal palyginimo principą pajamos, uždirbtos per ataskaitinį laikotarpį, siejamos su sąnaudomis, patirtomis uždirbant tas pajamas, t. y. sąnaudomis tampa išlaidos, kurios:

- uždirbo ataskaitinio laikotarpio pajamas arba
- neteiks ekonominės naudos ateityje.

Ūkinės operacijos ar įvykiai, kuriems įvykus uždirbamos pajamos ar patiriamos sąnaudos, turi tiesioginę įtaką pelno ar nuostolių dydžiui, kartu – pagrindinei apskaitos lygybei, nes pelnas ar nuostoliai yra nuosavo kapitalo dalis. Todėl pagrindinę apskaitos lygybę būtų galima išplėsti ir užrašyti taip:

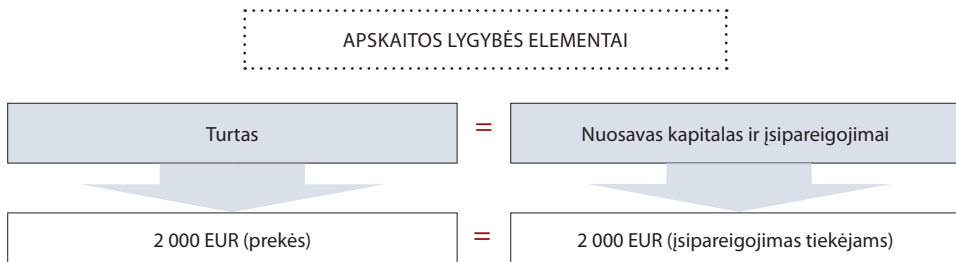
$$\text{Turtas} = \text{Nuosavas kapitalas} + \text{Įsipareigojimai} + \text{Pajamos} - \text{Sąnaudos}$$

Kiekviena įmonėje įvykusi ūkinė operacija ar ūkinis įvykis keičia pagrindinę apskaitos lygybę – jos sumą ir (arba) struktūrą.

Ūkinis įvykis – nuo ūkio subjekto nepriklausantis faktas, keičiantis turto ir (arba) nuosavo kapitalo bei įsipareigojimų dydį ir (arba) struktūrą.

Ūkinė operacija – ūkio subjekto veikla, keičianti turto ir (arba) nuosavo kapitalo bei įsipareigojimų dydį ir (arba) struktūrą

Pavyzdžiui, jei įmonė perka prekių skolon už 2 000 EUR, tai apskaitos lygybė, užregistravus šią operaciją, atrodytų kaip nurodyta I.1.6 paveiksle.



I.1.6 pav. Ūkinės operacijos atspindėjimas pagrindinėje apskaitos lygybėje

Turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų straipsnių gali būti daug ir įvairių. Tačiau, kaip matyti iš I.1.6 lentelės, ūkinės operacijos ir įvykiai pagrindinei apskaitos lygybei gali turėti trejopą įtaką: pasikeitimai gali vykti tik turto pusėje, pasikeitimai galimi tik nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų pusėje, pasikeitimai abiejose pagrindinės apskaitos lygybės pusėse.

I.1.8 lentelė. Ūkinių operacijų ir įvykių įtaka pagrindinei apskaitos lygybei

Operacijos tipas	Pokyčiai		Operacijos turinys (pavyzdys)	Rezultatai
	Turto	Nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų		
1	+ –		Gauti pinigai iš pirkėjų, kuriems prekės parduotos skolon	+ pinigai – pirkėjų įsiskolinimas
2		+ –	Padidintas įstatinis kapitalas iš akcijų priedų	+ įstatinis kapitalas – akcijų priedai
3	+	+	Gauta banko paskola	+ pinigai sąskaitoje + skola bankui
	–	–	Grąžinta paskolos dalis	– pinigai sąskaitoje – skola bankui

Įvertinus ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių įtaką apskaitos lygybei, parengiama apskaitos lygybės lentelė.

◆ PAVYZDYS

Įmonėje A įvyko tokios ūkinės operacijos:

1. Įmonė A išleido ir pardavė paprastųjų akcijų už 20 000 EUR.
2. Įmonė A įsigijo įrengimų už 10 000 EUR, už įrengimus sumokėjo iš karto.
3. Įmonė A skolon pirko medžiagų už 800 EUR.
4. Įmonė A gavo trumpalaikę banko paskolą – 5 000 EUR.
5. Išrašyta sąskaita už įmonės A atliktus remonto darbus – 1 000 EUR. Klientas įsipareigojo apmokėti per keletą dienų.
6. Gauta ir apmokėta sąskaita už smulkų įmonės A įrengimų remontą (100 EUR).
7. Išrašyta 600 EUR sąskaita už įmonės A atliktus remonto darbus. Klientai apmokėjo iš karto.
8. Gauta ir apmokėta sąskaita už elektros energiją – 200 EUR.
9. Medžiagų per mėnesį sunaudota už 300 EUR.

Reikia sudaryti ūkinių operacijų apskaitos lygybės lentelę.

Sprendimas pateiktas I.1.9 lentelėje.

I.1.9 lentelė. Įmonės A apskaitos lygybės lentelė

	Turtas				Nuosavas kapitalas	Įsipareigojimai			+Pajamos -Sąnaudos
	Pinigai	Įrengimai	Medžiagos	Pirkėjų skola	Įstatinis kapitalas	Skola bankui	Skola tiekėjams	Skola darbuotojams	
1.	+ 20 000				+ 20 000				
2.	- 10 000	+ 10 000							
3.			+ 800				+ 800		
4.	+ 5 000					+ 5 000			
5.				+ 1 000					+ 1000
6.	- 100								- 100
7.	+600								+ 600
8.	- 200								-200
9.			- 300						-300
10.	15 300	10 000	500	1 000	20 000	5 000	800	0	1 000
	26 800					26 800			

Apskaitos lygybės lentelė parodo dvejybinės apskaitos esmę, bet taip tvarkyti apskaitą būtų galima nebent labai mažose įmonėse, nes šiek tiek didesnėje įmonėje vien įsigyto turto rūšių gali būti tiek daug, kad niekaip netilptų surašyti jas viename lape. Todėl įmonės sudaro labiau suprantamas ataskaitas, kuriose pateikiami sugrupuoti duomenys. Pagrindinės įmonės ataskaitos yra balansas ir pelno (nuostolių) ataskaita.

Balansas – ataskaita, kurioje pateikiami duomenys, koku turtu disponuoja įmonė ir kokie to turto šaltiniai, t. y. kas tą turtą suteikė. Balansas sudaromas tam tikram momentui

Balanse nurodoma ir savininkams priklausančio pelno ar patirtų nuostolių dalis, tačiau ši ataskaita neparodo, koku būdu įmonė pasiekė tokių rezultatų. Todėl per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms ir patirtoms sąnaudoms parodyti skirta kita svarbi finansinė ataskaita – pelno (nuostolių) ataskaita.

Pelno (nuostolių) ataskaita – ataskaita, kurioje pateikiami duomenys apie įmonės uždirbtas pajamas ir patirtas sąnaudas, taip pat pelną ar nuostolį.

Taigi dvejose pagrindinėse finansinėse ataskaitose – balanse ir pelno (nuostolių) ataskaitoje – parodoma visa pagrindinė apskaitos lygybe išreiškiamą informaciją.

$$\underbrace{\text{Turtas} = \text{Nuosavas kapitalas} + \text{Įsipareigojimai}}_{\text{Balansas}} \quad \underbrace{\left\{ \begin{array}{l} + \text{ Pajamos} \\ - \text{ Sąnaudos} \end{array} \right\}}_{\text{Pelno (nuostolių) ataskaita}}$$

Balansas paprastai rengiamas lentele, sudaryta iš dviejų dalių. Kairėje lentelės pusėje (arba viršutinėje jos dalyje) pateikiamas įmonės turtas, o dešinėje (arba apatinėje dalyje) – nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai. Visi balanso straipsniai pateikiami tam tikra tvarka. Turtas parodomas jo likvidumo didėjimo arba mažėjimo tvarka, atsižvelgiant į kiekvienoje valstybėje galiojančius reikalavimus. Likvidumas parodo, kaip greitai turtą galima paversti pinigais. Jeigu pasirinktas variantas turto straipsnius pateikti likvidumo didėjimo tvarka, tada balanso lentelės pradžioje parodomas ilgalaikis turtas – pirmiausiai nematerialusis, paskui materialusis turtas, kuris vaizduojamas atvirkščiai likvidumo laipsniui. Taigi pirmiausia parodoma žemė, pastatai, įrengimai ir t. t. Paskui pateikiamas trumpalaikis turtas pradedant nuo atsargų, toliau skolos įmonei, trumpalaikiai vertybiniai popieriai ir pinigai. Nuosavas kapitalas, atsižvelgiant į

kiekvienoje valstybėje galiojančią tvarką, taip pat gali būti pateikiamas skirtingai: tiek pradedant nuo nuosavo kapitalo, toliau tęsiant ilgalaikių įsipareigojimų ir baigiant trumpalaikių įsipareigojimų straipsnių pavaizdavimu, tiek atvirkštine tvarka. Paprasčiausia balanso forma pateikiama I.1.10 lentelėje, ji dar vadinama horizontalia balanso forma.

I.1.10 lentelė. Horizontali balanso forma

Turtas	Suma	Nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai	Suma
Ilgalaikis turtas		Nuosavas kapitalas	
Nematerialusis turtas	xxx	Išstatinis kapitalas	xxx
Materialusis turtas	xxx	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	xxx
Finansinis turtas	xxx		
Ilgalaikis turtas iš viso:	xxx	Nuosavas kapitalas iš viso:	xxx
Trumpalaikis turtas		Įsipareigojimai	
Atsargos	xxx	Ilgalaikiai įsipareigojimai	xxx
Skolos įmonei	xxx	Trumpalaikiai įsipareigojimai	xxx
Pinigai	xxx		
Trumpalaikis turtas iš viso	xxx	Įsipareigojimai iš viso:	xxx
TURTAS IŠ VISO:	xxx	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO:	xxx

Vertikali balanso forma, kuri dažnai naudojama kitose šalyse, pateikta I.1.11 lentelėje.

Paprasčiausia pelno (nuostolių) ataskaitos forma pateikiama I.1.12 lentelėje. Tokia forma dažnai vadinama vieno lygio pelno (nuostolių) ataskaita, joje pateikiamos iš pradžių pajamos, paskui – sąnaudos pagal rūšis.

I.1.11 lentelė. Vertikali balanso forma

Straipsniai	Suma
Ilgalaikis turtas	xxx
+	
Trumpalaikis turtas	xxx
-	
Ilgalaikiai įsipareigojimai	xxx
-	
Trumpalaikiai įsipareigojimai	xxx
=	
Nuosavas kapitalas	xxx

I.1.12 lentelė. Vieno lygio pelno (nuostolių) ataskaita

Straipsnio pavadinimas	Suma
Pajamos	xxx
Sąnaudos	- xxx
Pelnas (nuostoliai)	xxx

Vieno lygio pelno (nuostolių) ataskaita gali būti ir labiau detalizuota (žr. I.1.13 lentelę).

I.1.13 lentelė. Detali vieno lygio pelno (nuostolių) ataskaita

Straipsnio pavadinimas	Suma
Pajamos	
Pardavimų pajamos	xxx
Paslaugų pajamos	xxx
Pajamos iš viso:	xxx
Sąnaudos	
Parduotų prekių savikaina	-xxx
Darbo užmokesčio sąnaudos	-xxx
Nuomos sąnaudos	-xxx
Nusidėvėjimo sąnaudos	-xxx
.....	-xxx
Sąnaudos iš viso:	- xxx
Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą	xxx
Pelno mokestis	-x
Grynasis pelnas (nuostoliai)	xxx

Pelno (nuostolių) ataskaita gali būti kelių lygių. Joje atsispindi įmonės veiklos rezultatas skaičiuojant kelis tarpinius pelno (nuostolių) dydžius (žr. I.1.14 lentelę).

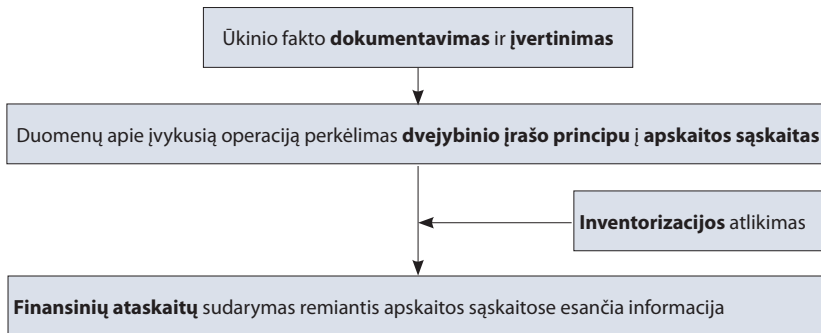
I.1.14 lentelė. Kelių lygių pelno (nuostolių) ataskaita

Straipsniai	Suma
Pardavimo pajamos	xxx
Pardavimo savikaina	xxx
Bendrasis pelnas (nuostoliai)	xxx
Veiklos sąnaudos	xxx
Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	xxx
Kita veikla	xxx
Finansinė ir investicinė veikla	xxx
Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai)	xxx
Pelno mokestis	x
Grynasis pelnas (nuostoliai)	xxx

Išnagrinėjus pagrindinius finansinės apskaitos informacijos formavimo principus ir reglamentus, pagrindinę apskaitos lygybę ir jos elementus, ne mažiau svarbu susipažinti su apskaitos metodo elementais, kurių sistema sudaro vientisą finansinės apskaitos informacijos formavimo ciklą.

I.1.4. Apskaitos metodo elementai

Apskaitos metodas – svarbiausių elementų (žr. I.1.7 pav.), kurie nulemia apskaitos tvarkymo sistemą, visuma. Visi apskaitos metodo elementai yra susiję, jų nuoseklumas priklauso nuo ūkinių operacijų registravimo tvarkos, apskaitos organizavimo ir informacinių poreikių.



I.1.7 pav. Apskaitos metodo elementai

Tam, kad ūkinė operacija būtų užregistruota apskaitoje, ji turi būti įforminta dokumentu. Dokumentai – pradinių apskaitos duomenų šaltinis. Tai rašytiniai atliktų ūkinių operacijų įrodymai, kuriuose pateikiamas ūkinės operacijos aprašymas, natūrinė ir vertinė išraiška. Dokumentai surašomi ūkinės operacijos metu arba jai pasibaigus. Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, kurie negali būti pagrįsti apskaitos dokumentais, pagrindžiami su jais susijusių ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentais. Buhalterinės apskaitos įstatyme pateiktas toks apskaitos dokumento apibrėžimas:

Apskaitos dokumentas – popierinis arba elektroninis liudijimas, patvirtinantis ūkinę operaciją arba ūkinį įvykį ir turintis rekvizitus, pagal kuriuos galima nustatyti ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą

Dokumentas, kad juo remiantis būtų galima registruoti ūkinę operaciją apskaitoje, privalo turėti juridinę galią, t. y. turėti privalomus rekvizitus, nurodytus Buhalterinės apskaitos įstatyme:

- 1) apskaitos dokumento pavadinimas;
- 2) ūkio subjekto, surašiusio apskaitos dokumentą, pavadinimas, kodas;
- 3) apskaitos dokumento data;
- 4) ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio turinys;

- 5) ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio rezultatas pinigine ir (arba) kiekybine išraiška. Jeigu ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio rezultatas nurodomas kiekybine išraiška, turi būti nurodyti mato vienetai;
- 6) asmens (-ų), kuris (-ie) turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, vardas (-ai) arba pirmoji (-osios) vardo (-ų) raidė (-ės), pavardė (-ės), parašas (-ai) ir pareigos.

Buhalterinės apskaitos įstatyme taip pat numatyta, kad ūkio subjekto vadovas turi patvirtinti asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašą ir jų parašų pavyzdžius. Apskaitos dokumentai pasirašomi asmeniškai arba Elektroninio parašo įstatymo nustatyta tvarka. Už apskaitos dokumentų surašymą laiku ir teisingai, už juose esamų duomenų tikrumą ir ūkinių operacijų teisėtumą atsako apskaitos dokumentus surašę ir pasirašę asmenys.

Apskaita tvarkoma ir apskaitos dokumentai surašomi naudojant Lietuvos Respublikos piniginių vienetą – eurą, o prirėikus – ir eurą, ir užsienio valiutą. Ūkiniai įvykiai ir ūkinės operacijos, kurių buvimas ir atlikimas ar rezultatų įforminimas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka susijęs su užsienio valiuta, apskaitoje perskaičiuojami į eurus pagal Lietuvos banko nustatytą euro ir užsienio valiutos santykį, galiojantį ūkinio įvykio arba ūkinės operacijos atlikimo dieną.

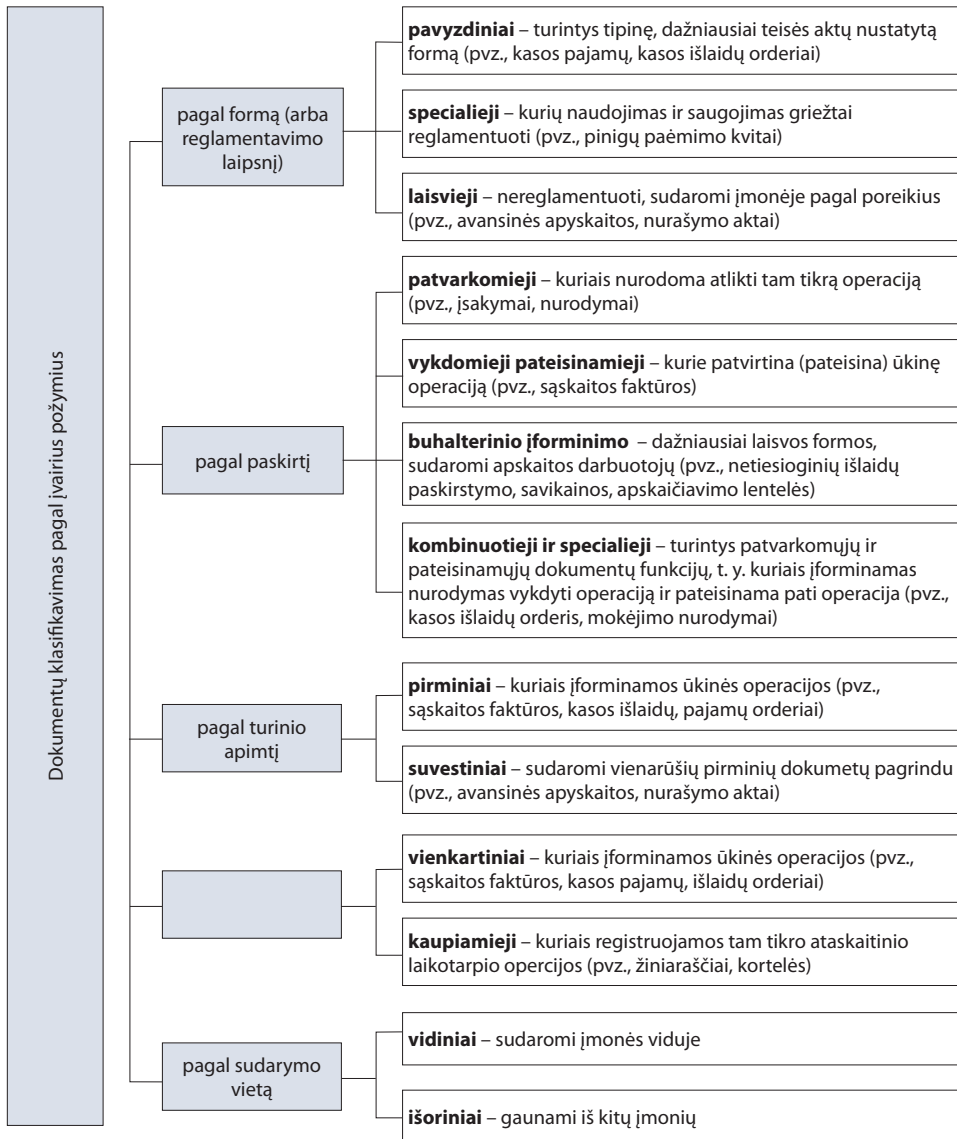
Padarius klaidą apskaitos dokumento surašymo metu, dokumente galima taisyti kiekį, sumą ir tekstą. Taisant klaidą, klaidingas tekstas arba skaičius perbraukiamas taip, kad būtų galima juos perskaityti, ir įrašomas teisingas tekstas arba skaičius. Šalia ištaisyto įrašo pasirašo taisomą apskaitos dokumentą pasirašę asmenys ir nurodoma taisymo data. Tačiau visuose apskaitos dokumentuose draudžiama taisyti dokumento surašymo datą, o pinigų apskaitos dokumentuose taisymai apskritai draudžiami. Jei padaryta klaida, pinigų apskaitos dokumentas anuliuojamas ir surašomas naujas.

Dokumentai klasifikuojami pagal įvairius požymius (žr. I.1.8 pav.).

Remiantis pirminiais apskaitos dokumentais, duomenys apie ataskaitinio laikotarpio ūkines operacijas registruojami ir kaupiami **apskaitos registruose**.

Apskaitos registras – remiantis apskaitos dokumentais parengta ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių suvestinė, kurioje apibendrinti jų duomenys

Buhalterinės apskaitos įstatyme numatyta, kad apskaitos registruose ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys turėtų būti užregistruojami ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio dieną arba iškart po to, kai yra galimybė tai padaryti, bet ne vėliau kaip per keturis mėnesius. Apskaitos registru formą, turinį ir skaičių nusistato ūkio subjektas pagal savo poreikius (žr. I.1.9 pav.). Apskaitos registruose ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami pagal apskaitos dokumentus *chronologine* (atsižvelgiant



I.1.8 pav. Dokumentų klasifikavimas

į dokumento datą), *sistemine* (pagal ekonominę pobūdį), *chronologine-sistemine* (atsižvelgiant ir į datą, ir į informacijos ekonominę pobūdį) arba kita tvarka.

Apskaitos registrai rašomi ranka arba techninėmis priemonėmis. Klaidos apskaitos registruose, pastebėtos iki metinių finansinių ataskaitų sudarymo ir patvirtinimo, taisomos perbraukiant klaidingą tekstą ir skaičių taip, kad būtų galima juos perskaityti, ir įrašant teisingą skaičių ar tekstą arba surašant buhalterinę pažymą. Šalia ištaisyto

Registru klasifikavimas

Chronologinė tvarka

KASOS KNYGA

Kasa už _____ m. _____ mėn. _____ d. Lapas _____

Mėnesio diena	Kasos orderio Nr.	Iš ko gauta arba kam išduota	Koresp. sąskaitos Nr.	Pajamos	Išlaidos	Likutis

Sisteminė tvarka

Produkcijos gamybai sunaudotų žaliavų ataskaita

už _____ m. _____ mėn.

Žaliavos kodas	Žaliavos pavadinimas	Likutis mėnesio pradžioje	Gauta	Gaminų pavadinimai					Iš viso sunaudota	Likutis mėnesio pabaigoje
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Chronologinė-sisteminė tvarka

Pajamų, išlaidų dokumentai		Kasos pajamų (išlaidų) rūšys								Pastabos
		EUR		ct		EUR		ct		
data	numeris	EUR	ct	EUR	ct	EUR	ct	EUR	ct	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

I.1.9 pav. Registru klasifikavimas

įrašo pasirašo taisomą dokumentą pasirašę asmenys ir nurodoma taisymo data. Klaidos apskaitos registruose, pastebėtos po metinių finansinių ataskaitų sudarymo ir patvirtinimo, taisomos tik surašant buhalterinę pažymą.

Reikiamai dokumentuotos ūkinės operacijos turi būti tinkamai įkainotos, t. y. įvertintos, siekiant tinkamai jas susisteminti, bei kalkuluojamos (šis apskaitos metodo elementas labiau apima valdymo apskaitos sritį) ir registruojamos dvejybinio įrašo principu buhalterinėse sąskaitose, kuriose kaupiama ir saugoma visa informacija apie įmonėje įvykusias ūkines operacijas ir ūkinius įvykius.

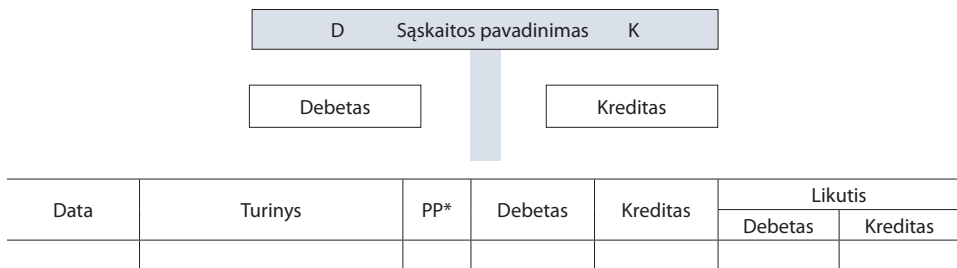
Buhalterinė sąskaita – informacijos kaupimo ir grupavimo būdas ūkio subjekto turtui, nuosavam kapitalui, įsipareigojimams, pajamoms ir sąnaudoms nustatyti per ataskaitinį laikotarpį

Buhalterinėse sąskaitose pagal reikiamus požymius sugrupuojama visą įmonės veiklą parodanti apskaitos informacija. Sąskaitos atidaromos kiekvienam turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų straipsniui. Kiekviena buhalterinė sąskaita – tai apskaitos registras, kuriame kaupiama visa informacija apie atitinkamo straipsnio (objekto) būklę ir pasikeitimus dėl įvykusių ūkinių operacijų per atitinkamą laikotarpį. Tokių sąskaitų registrų visuma sudaro Didžiąją knygą.

Galimos buhalterinių sąskaitų formos pateikiamos I.1.4.4 paveiksle. Pirmoji – T formos sąskaita, naudojama dažniausiai mokymo tikslais. Tokią sąskaitą sudaro:

- 1) sąskaitos pavadinimas, nusakantis joje apskaitomus objektus,
- 2) kairioji pusė, vadinama debetu,
- 3) dešinioji pusė, vadinama kreditu.

Įrašant sumą į sąskaitos kairę pusę, sąskaita debetuojama, įrašant sumą į dešinę sąskaitos pusę, sąskaita kredituojama. Bendroji debeto skilties įrašų suma per atitinkamą laikotarpį vadinama **debeto apyvarta**, kredito skilties įrašų suma – **kredito apyvarta** (žr. I.1.10 pav.).



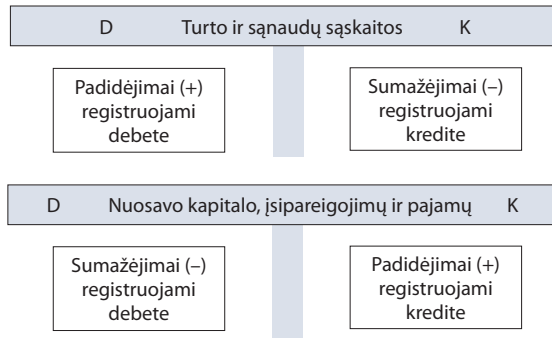
I.1.10 pav. Buhalterinės sąskaitos formos

Tipinė buhalterinės sąskaitos forma, naudojama įmonėse apskaitos darbuotojų, pateikta I.1.4.4 paveikslo apačioje.

Visos buhalterinės sąskaitos skiriamos į įvairias grupes. Pagal ekonominį turinį gali būti skiriamos tokios sąskaitos:

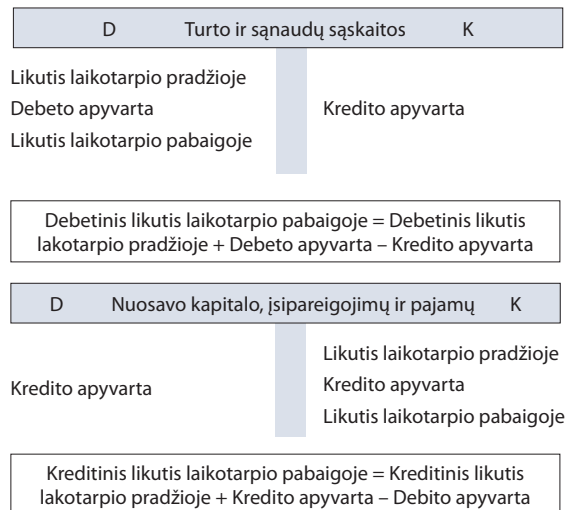
- Turto;
- Nuosavo kapitalo;
- Įsipareigojimų;
- Pajamų;
- Sąnaudų.

Skirtingų grupių sąskaitose ūkinės operacijos registruojamos skirtingai. Kaip nurodyta I.1.11 ir I.1.12 paveiksluose, turto ir sąnaudų sąskaitose turto ir sąnaudų padidėjimas registruojamas sąskaitų debeto pusėje, o turto ir sąnaudų sumažėjimas – kredito pusėje, todėl šių sąskaitų likutis būna debeto pusėje.



I.1.11 pav. Įrašų buhalterinėse sąskaitose taisyklės

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (prireikus – ir dažniau) skaičiuojami buhalterinių sąskaitų likučiai. Turto ir sąnaudų sąskaitų likučiai nustatomi prie pradinio likučio debete pridendant debeto apyvartą ir atimant kredito apyvartą (žr. I.1.12 pav.). Nuosavo kapitalo, įsipareigojimų ir pajamų sąskaitų likučiai nustatomi prie pradinio likučio kredite pridendant kredito apyvartą ir atimant debeto apyvartą.



I.1.12 pav. Sąskaitų likučių nustatymas

Turto, nuosavo kapitalo ir išsipareigojimų sąskaitos yra pastovios, t. y. kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apskaičiuojami šių sąskaitų likučiai, kurie nurodomi įmonės balanse ir tampa likučiais kito ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Pajamų ir sąnaudų sąskaitos yra tranzitinės, t. y. pasibaigus finansiniams metams šios sąskaitos yra uždaromos taip, kad kitų finansinių metų pradžioje pajamų ir sąnaudų sąskaitų likučiai būtų lygūs nuliui. Taip šiose tranzitinėse sąskaitose apskaitomos tik vienerių finansinių metų pajamos ir sąnaudos.

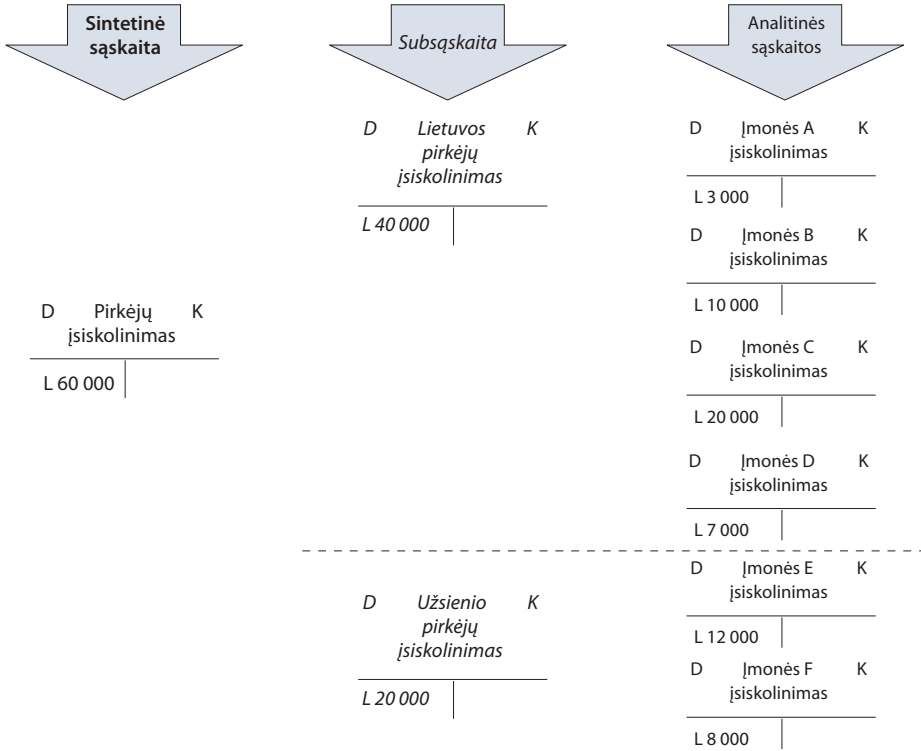
Pagal informacijos pateikimo sąskaitose detalumą skiriamos:

- sintetinės sąskaitos;
- subsąskaitos;
- analitinės sąskaitos.

Kaip matyti I.1.13 paveiksle, detaliausia ir išsamiausia informacija pateikiama analitinėse sąskaitose. Jose apskaitomi konkretūs objektai, pavyzdžiui, konkretaus pirkėjo įsiskolinimas, tam tikro nomenklatūrinio numerio prekės ir pan. Apskaitos darbuotojai dažniausiai ir dirba su šio lygio informacija. Sintetinėse, t. y. apibendrinančiose, sąskaitose apskaitomos vienu grupės objektų grupės, pavyzdžiui, visų įmonės pirkėjų įsiskolinimas, visos įmonės prekės, visi įmonės pastatai ir pan. Sintetinių sąskaitų likučiai nurodomi įmonės balanse ir pelno (nuostolių) ataskaitoje, t. y. sintetinėse sąskaitose esamos informacijos visiškai pakanka finansinėms ataskaitoms sudaryti, tačiau dažnai nepakanka įmonės valdymo tikslams.

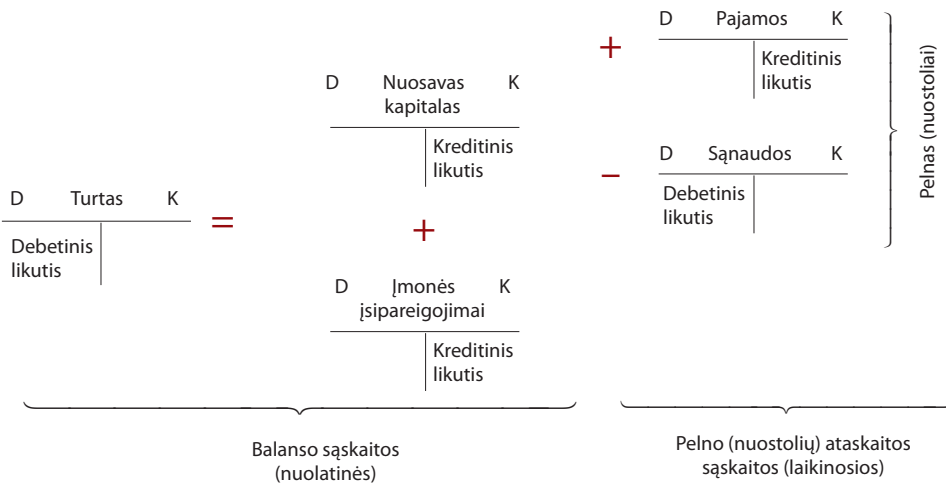
Kadangi analitinės sąskaitos detalizuoja sintetinėse sąskaitose pateiktą informaciją, akivaizdu, kad jos yra labai glaudžiai susijusios, todėl ir operacijų registravimas šiose sąskaitose rodo jų ryšį:

- atidarant analitines sąskaitas pradiniai likučiai įrašomi toje sąskaitų pusėje, kurioje buvo įrašytas pradinis likutis sintetinėje sąskaitoje;
- jeigu debetuojama sintetinė sąskaita, tai, įrašant ūkines operacijas, debetuojamos ir ją detalizuojančios atitinkamos analitinės sąskaitos;
- jeigu kredituojama sintetinė sąskaita, tai, įrašant ūkines operacijas, kredituojamos ir ją detalizuojančios atitinkamos analitinės sąskaitos;
- tam tikros sintetinės sąskaitos analitinių sąskaitų įrašų suma (debeto ir kredito apyvartos) yra lygi įrašo sumai (debeto ir kredito apyvartos) atitinkamoje sintetinėje sąskaitoje;
- atitinkamos sintetinės sąskaitos analitinių sąskaitų likučių suma yra lygi tos sintetinės sąskaitos likučiui.



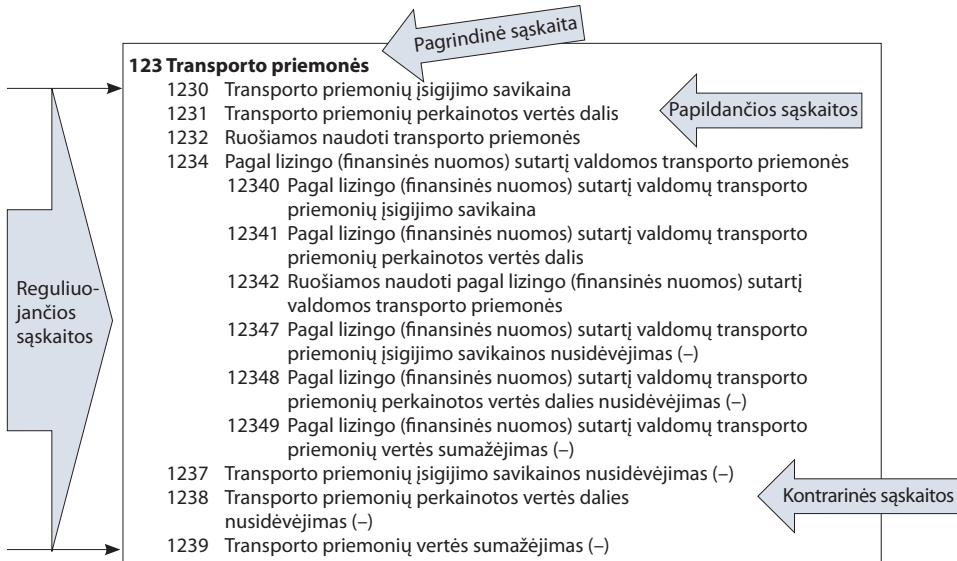
I.1.13 pav. Sąskaitų klasifikavimas pagal informacijos detalumą

Pagal ryšį su finansinėmis ataskaitomis ir pagrindine apskaitos lygybe buhalterinės sąskaitos skiriamos I.1.14 paveiksle pateiktu būdu.



I.1.14 pav. Sąskaitų klasifikavimas pagal ryšį su finansinėmis ataskaitomis

Pagal vaidmenį sąskaitos skiriamos I.1.15 paveiksle pateiktu būdu. Pagrindinėje sąskaitoje parodoma apibendrinta sąskaitos informacija, kuri vėliau pateikiama finansinėse ataskaitose. Reguluojančios sąskaitos didina arba mažina pagrindinę sąskaitą: papildančios sąskaitos – didina, kontrarinės – mažina. Kontrarinės sąskaitos yra priešingos pagrindinei sąskaitai, todėl šių sąskaitų likučiai būna priešingoje nei pagrindinės sąskaitos pusėje. Pateiktame I.1.15 paveiksle pavyzdyje pagrindinės sąskaitos „123 Transporto priemonės“ bei papildančių sąskaitų „1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina“, „1231 Transporto priemonių perkainotos vertės dalis“, „1232 Ruošiamos naudoti transporto priemonės“, „1234 Pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį valdomos transporto priemonės“ likučiai debeto pusėje, o kontrarinių sąskaitų „1237 Transporto priemonių įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-)“, „1238 Transporto priemonių perkainotos vertės dalies nusidėvėjimas (-)“, „1239 Transporto priemonių vertės sumažėjimas (-)“ – kredito pusėje.



I.1.15 pav. Sąskaitų klasifikavimas pagal vaidmenį

Sąskaitų planas – sąskaitų, kuriose sukaupiama informacija, parodanti ūkio subjekto turtą, nuosavą kapitalą, išsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas, sąrašas

Kadangi įmonės veikla labai įvairi, tai ir buhalterinių sąskaitų, kuriose registruojamos ūkinės operacijos, gali būti labai daug. Todėl, kad būtų lengviau naudoti sąskaitas, jos surašomos sąskaitų plane.

Kiekvienoje įmonėje patvirtinamas ir naudojamas individualus sąskaitų planas, kuris turi būti pakankamai detalus ir atitikti tos įmonės poreikius. Lietuvoje Audito ir

apskaitos tarnyba verslo įmonėms yra patvirtinusi pavyzdinį sąskaitų planą, kuris yra rekomendacinis, tačiau paprastai įmonės juo vadovaujasi sudarydamos individualius sąskaitų planus.

Pavyzdinio sąskaitų plano struktūra pateikiama I.1.14 lentelėje. Kaip matyti, pirmą sąskaitų plano klasę sudaro buhalterinės sąskaitos, kuriose apskaitomas ilgalaikis turtas. Antros klasės sąskaitose apskaitomas įmonės trumpalaikis turtas, trečiosios – nuosavas kapitalas, ketvirtosios – ilgalaikiai ir trumpalaikiai įsipareigojimai. Penktos sąskaitų plano klasės sąskaitose apskaitomos pajamos, šeštosios – sąnaudos. Pavyzdiniame sąskaitų plane taip pat matomi pagrindinės apskaitos lygybės elementai, kurie pateikiami finansinėse ataskaitose (1 priede pateikiamas sutrumpintas pavyzdinis sąskaitų planas).

I.1.14 lentelė. Pavyzdinio sąskaitų plano struktūra

1 klasė	2 klasė	3 klasė	4 klasė	5 klasė	6 klasė
Ilgalaikis turtas (nematerialusis turtas, materialusis turtas, finansinis ir kitas turtas)	Trumpalaikis turtas (atsargos, išankstiniai mokėjimai, nebaigtos vykdyti sutartys, per vienerius metus gautinos sumos, kitas trumpalaikis turtas, pinigai)	Nuosavas kapitalas (kapitalas, perkainojimo rezervas, rezervai, nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai))	Mokėtinų sumų ir įsipareigojimai (po vienerių metų mokėtinų sumų ir ilgalaikiai įsipareigojimai, per vienerius metus mokėtinų sumų ir trumpalaikiai įsipareigojimai)	Pajamos (pardavimo, kitos veiklos, finansinės-investicinės veiklos pajamos, pagautė)	Sąnaudos (parduotų prekių ir suteiktų paslaugų savikaina, veiklos sąnaudos, kitos veiklos, finansinės-investicinės veiklos, pelno mokesčio sąnaudos, netekimai)
Turtas = Nuosavas kapitalas + Įsipareigojimai				Grynasis pelnas (nuostoliai) (Pajamos – sąnaudos)	

Dvejetainis įrašas – ūkinės operacijos registravimo apskaitos sąskaitose metodas. Dvejetainio įrašo sistema remiasi dvilypumu, kuris pasireiškia tuo, kad visi ekonominiai įvykiai gali būti vertinami dviem aspektais: padidėjimo ir sumažėjimo, kurie kompensuoja vienas kitą. Todėl apskaitos sistema organizuota taip, kad parodytų abu ūkinės operacijos aspektus.

Dvejetainis įrašas – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo būdas, kai kiekvienos ūkinės operacijos arba kiekvieno ūkinio įvykio vertė įrašoma į sąskaitos (sąskaitų) debetą, o jai lygi suma – į kitos sąskaitos (sąskaitų) kreditą

Sąskaitų derinys, kai viena sąskaita debetuojuama, o kita sąskaita kredituojama, vadinamas **paprastąja sąskaitų korespondencija**.

◆ PAVYZDYS

Įmonė A įsigijo prekių skolon už 10 000 EUR. Įsigijus prekių, jų padidėja. Padidėjimas turto sąskaitoje registruojamas debete. Kadangi už įsigytas prekes nebuvo atsiskaityta iš karto – atsirado skola tiekėjams. Padidėjimas įsipareigojimų sąskaitoje registruojamas kredite.

D 2014	Prekės	K	D 443	Skola tiekėjams	K
10 000					10 000

Sąskaitų korespondenciją galima užrašyti ir kitaip – nenaudojant T formos sąskaitų:

Pavyzdžiui, įmonė A atsiskaitė už prekes, kurios buvo įsigytos į skolą. 1 000 EUR tiekėjams buvo pervesta iš sąskaitos banke. Žinant buhalterinių įrašų sąskaitose pagrindines taisykles, ši operacija būtų užrašoma taip: turto (pinigų) sumažėjo, sumažėjimas turto sąskaitoje registruojamas kredite. Gražinus skolą, įsipareigojimai tiekėjams taip pat sumažėjo, sumažėjimas įsipareigojimų sąskaitoje registruojamas debete. Sąskaitų korespondencija būtų tokia:

D 443 Skola tiekėjams 1 000 EUR;

K 271 Sąskaita banke 1 000 EUR.

Sąskaitų derinys, kai viena sąskaita debetuojama, o kelios kredituojamos arba kelios debetuojamos, o viena kredituojama, vadinamas **sudėtine sąskaitų korespondencija**.

Pavyzdžiui, įmonė A įsigijo lengvąjį automobilį už 20 000 EUR ir prekių už 1 000 EUR. Už įgytą turtą įmonė sumokėjo iš sąskaitos banke:

D 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti, 1 000 EUR;

D 1230 Transporto priemonės įsigijimo savikaina 20 000 EUR;

K 271 Sąskaitos bankuose 21 000 EUR.

Sąskaitų derinys, kai kelios sąskaitos debetuojamos, o kelios – kredituojamos, vadinamas **suvestine sąskaitų korespondencija**.

Pavyzdžiui, įmonė A iš tiekėjo C įsigijo žaliavų už 20 000 EUR ir prekių už 1 000 EUR ir sumokėjo 10 000 EUR:

D 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti, 1 000 EUR;

D 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės 20 000 EUR;

K 271 Sąskaitos bankuose 10 000 EUR;

K 443 Skolos tiekėjams 11 000 EUR.

Siekiant patikrinti, ar registruojant ūkines operacijas nebuvo pažeistas dvejetainio įrašo principas, kiekvieno mėnesio pabaigoje (arba kartais ir dažniau) parengiamas sąskaitų apyvartos žiniaraštis (I.1.16 lentelė), kuriame atitinkamai į debeto arba kredito pusę surašomi visų įmonėje naudojamų sąskaitų likučiai laikotarpio pradžioje, užregistruojamos kiekvienos sąskaitos debetinė ir kreditinė apyvartos bei suskaičiuojami galutiniai likučiai laikotarpio pabaigoje. Jeigu kiekvieno stulpelio debetinė pusė lygi kreditinei, galima daryti prielaidą, kad dvejetainio įrašo principas nebuvo pažeistas. Tačiau reikia nepamiršti, kad ši lygybė dar negarantuoja, kad registruojant ūkines

operacijas nebuvo padaryta kitų klaidų, kai dvejetainis įrašas buvo nepažeistas, tačiau sumos įrašytos ne į tas sąskaitas.

1.1.16 lentelė. Sąskaitų apyvartos žiniaraštis

Sąskaitos pavadinimas	Sąskaitos kodas	Pradinis likutis		Apyvarta		Galutinis likutis (bandomasis balansas)	
		D	K	D	K	D	K
Iš viso:							

Įmonėse apskaitininkai ūkines operacijas registruoja remdamiesi apskaitos dokumentais (sąskaitomis faktūromis, aktais ir kt.) ir dažnai neturi galimybės patikrinti dokumentuose nurodomos informacijos, pavyzdžiui, ar tikrai sandėlyje yra dokumentuose nurodytas atsargų kiekis. Todėl teisės aktuose numatyta bent vieną kartą per metus patikrinti buhalterinėse sąskaitose pateiktą informaciją, t. y. atlikti inventorizaciją.

Taigi, prieš sudarant finansines ataskaitas, atliekama inventorizacija, kurios tikslas – patikrinti, ar buhalterinių sąskaitų informacija rodo tikrąją įmonės padėtį.

Inventorizacija – įmonės ilgalaikio turto, žaliavų, prekių, pagamintos produkcijos, nebaigtos gamybos, gautinų sumų, pinigų, vertybinių popierių ir kito turto bei išsipareigojimų patikrinimas ir faktiškai rastų likučių palyginimas su apskaitos duomenimis

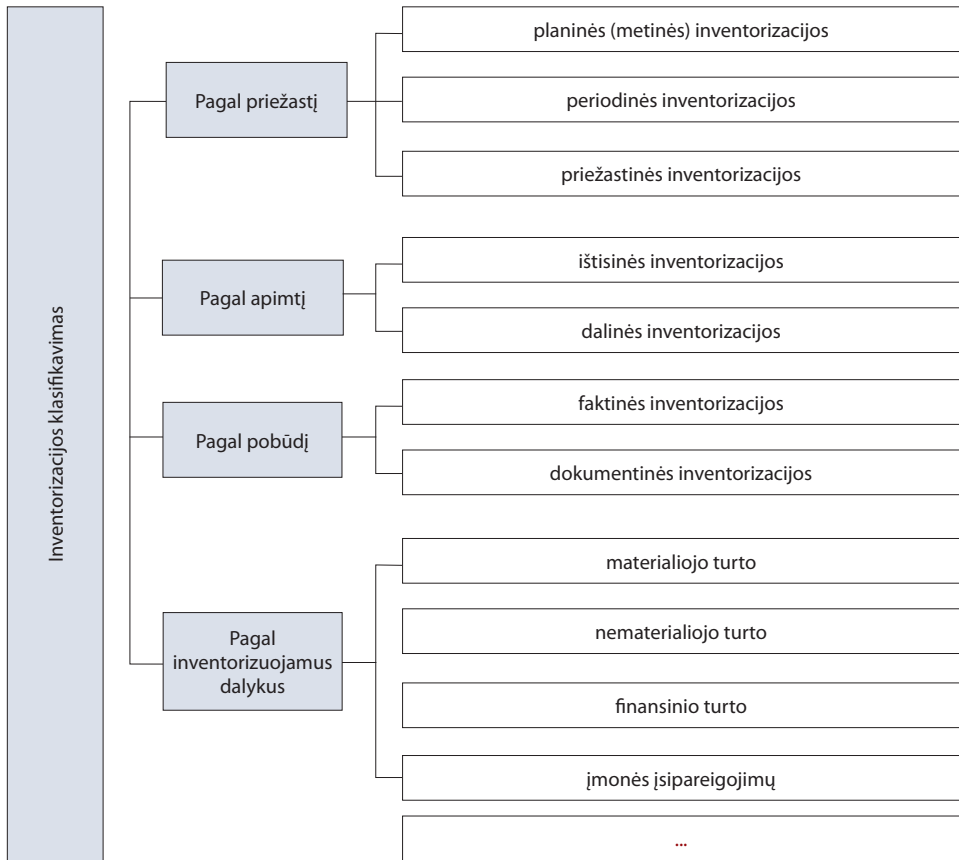
Inventorizacijos klasifikuojamos pagal įvairius požymius (žr. I.1.16 pav.).

Svarbiausi inventorizacijos etapai:

- materialinių vertybių suskaičiavimas, išmatavimas, pasvėrimas ir inventorizacinių aprašų sudarymas;
- atsiskaitymų (skolų) suderinimo aktų sudarymas;
- rastų vertybių įkainojimas, patvirtinimų apie skolas gavimas;
- rastų faktinių ir apskaitos duomenų skirtumų nustatymas, priežasčių išaiškinimas;
- rezultatų įforminimas, rastų skirtumų registravimas apskaitoje.

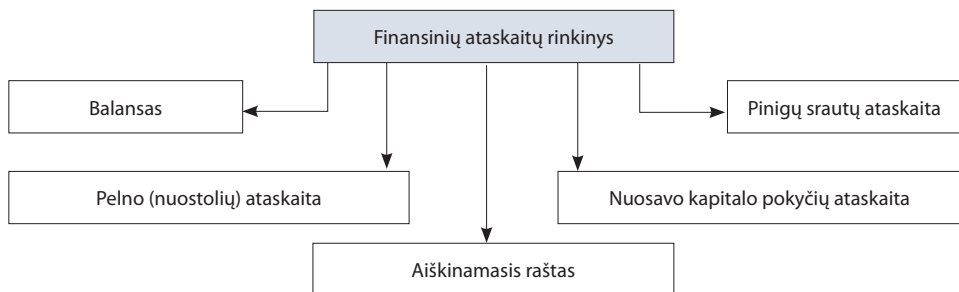
Pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui buhalterinės apskaitos sąskaitose esanti informacija apibendrinama sudarant **finansinių ataskaitų rinkinį**, kurio sudėtis pateikiama I.1.17 paveiksle.

Įmonės metinių finansinių ataskaitų rinkinys – finansinių ataskaitų rinkinys, sudaromas apibendrinus įmonės finansinių metų duomenis



I.1.16 pav. Inventorizacijų klasifikacija

Finansinių ataskaitų tikslas – patenkinti informacijos vartotojų poreikius gauti teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus.

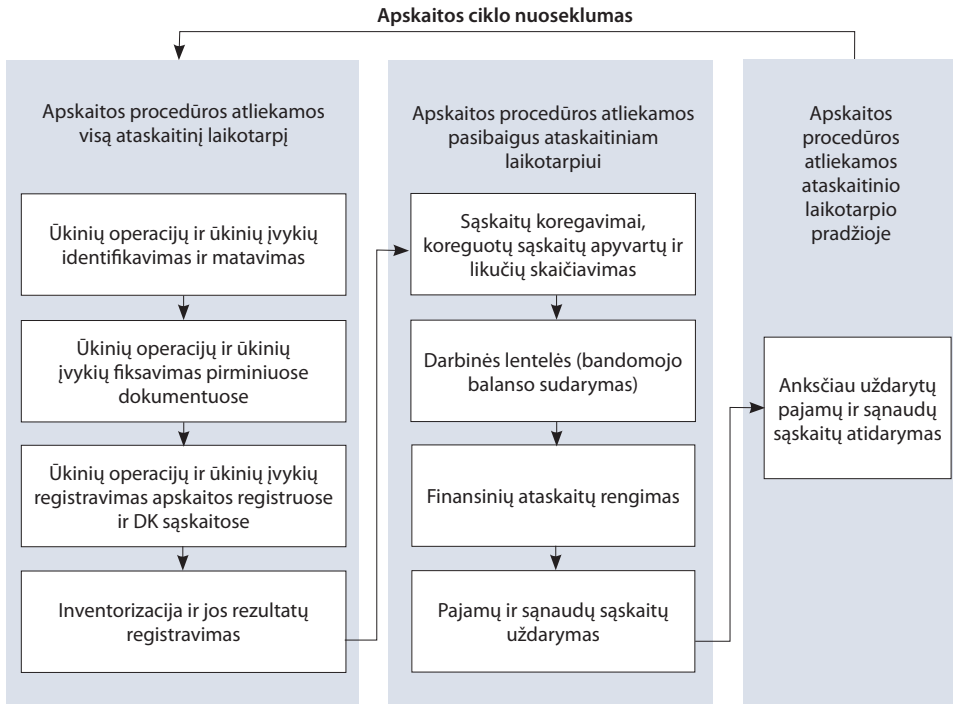


I.1.17 pav. Finansinių ataskaitų rinkinio sudėtis

Finansinių ataskaitų rinkinio sudarymas yra vienas iš baigiamųjų apskaitos ciklo etapų, todėl detaliau jų sudarymas aprašomas kitame poskyryje.

I.1.5. Apskaitos ciklas

Apskaitos ciklas įmonėje yra nenutrūkstamas procesas, kurį galima sąlygiškai suskaidyti į tris etapus: apskaitos procedūros atliekamos visą ataskaitinį laikotarpį, apskaitos procedūros atliekamos ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir apskaitos procedūros atliekamos ataskaitinio laikotarpio pradžioje. Šio ciklo nuoseklumas vaizduojamas I.1.19 paveiksle.



I.1.18 pav. Apskaitos ciklas

Kaip nurodyta I.1.18 paveiksle, visą ataskaitinį laikotarpį ūkinės operacijos ir įvykiai pirmiausiai yra identifikuojami ir matuojami, tada surašomas pirminis kiekvienos įvykusios ūkinės operacijos ar įvykio apskaitos dokumentas. Dokumentuose nurodyti duomenys kaupiami ir sisteminami apskaitos registruose (žurnaluose, knygose ir pan.), o vėliau perkeliama į buhalterines sąskaitas, kurios sudaro Didžiąją knygą. Siekiant sutikrinti, ar dokumentuose ir apskaitos registruose pateikta informacija yra teisinga, ataskaitinio laikotarpio eigoje atliekama inventorizacija ir gauti rezultatai užregistruojami.

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atliekamų apskaitos procedūrų paskirtis yra parengti įmonės finansines ataskaitas. Tuo tikslu apskaičiuojami Didžiosios knygos

sąskaitų likučiai, atliekami kai kurių sąskaitų koregavimai, apskaičiuojamos koreguotų sąskaitų apyvartos ir likučiai po koregavimo. Gautų rezultatų pagrindu galima rengti finansinių ataskaitų rinkinį, tačiau užbaigti atskaitinio laikotarpio apskaitos ciklą ir parengti finansines ataskaitas tiesiai iš sąskaitų nėra paprasta. Gali likti nepastebėtų klaidų arba nebūti apskaitos lygybės. Pasitikrinti, ar teisingai apskaičiuoti likučiai sąskaitose, ar teisingi koreguojantys įrašai, padeda darbinė atskaitomybės lentelė. Tai daugiaskiltė lentelė, padedanti vienoje vietoje surinkti daug detalias informacijos, kuri naudojama finansinių ataskaitų rinkiniui parengti. Ši lentelė nėra privalomas registras kaip, pvz., žurnalai ar sąskaitos. Tai yra pagalbinė lentelė, sujungianti sąskaitų duomenis su finansinėmis atskaitomis. Darbinės atskaitomybės lentelės struktūra gali būti įvairi. Pati paprasčiausia, kurios pavyzdys pateiktas I.1.15 lentelėje, susideda iš 4 skilčių:

1. **Sąskaitų kodai** (pavadinimai)
2. **Bandomasis balansas**. Jame debeto pusėje surašomi visų sąskaitų galutiniai debetiniai likučiai, o kredito pusėje – visų sąskaitų galutiniai kreditiniai likučiai. Debeto ir kredito stulpelių sumos turi būti lygios.
3. **Pelno (nuostolių) ataskaitos sąskaitos**. Ši skiltis užpildoma perkeliant iš bandomojo balanso visas pajamų ir sąnaudų sąskaitų (5 ir 6 klasės) likučių sumas. Sumos perkeliama į tą pačią debeto ar kredito pusę, kurioje jos buvo ir bandomajame balanse. Sudėtos debeto ir kredito skilčių sumos gali būti nelygios. Jeigu didesnė kredito stulpelio suma, tai rodo, kad įmonė uždirbo pelno. Didesnė debeto stulpelio suma rodo, kad įmonė patyrė nuostolių. Suma, kurios trūksta, kad debeto ir kredito stulpeliai būtų lygūs, užrašoma atitinkamoje „Pelno (nuostolių) ataskaitos sąskaitų“ stulpelio debeto arba kredito skiltyje. Ši suma registruojama sąskaitoje 341 *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)*.
4. **Balanso sąskaitos**. Ši skiltis užpildoma iš bandomojo balanso perkeliant visas turto ir nuosavybės (1, 2, 3 ir 4 klasės) sąskaitų likučių sumas. Be to, į balanso sąskaitos skiltis perkeliama ir pelno (nuostolių) ataskaitos sąskaitų skiltyje įrašyta 341 sąskaita *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)* – tik į priešingą pusę: nepaskirstytojo pelno į kredito pusę, o nepaskirstytojo nuostolio – į debeto pusę. Balanso sąskaitų debeto ir kredito skilčių sumos turi būti lygios.

I.1.17 lentelė. Darbinė atskaitomybės lentelė

Sąsk. kodas	Bandomasis balansas		Pelno (nuostolių) ataskaitos sąskaitos		Balanso sąskaitos	
	D	K	D	K	D	K
341						
Iš viso:						

Rengiant bandomąjį balansą rastos klaidos taisomos, į apskaitą įtraukiamos papildomos operacijos, tikslinami Didžiosios knygos sąskaitų likučiai. Šis procesas vadinamas sąskaitų koregavimu, jo rezultatai taip pat gali būti įtraukti į darbinę atskaitomybės lentelę. Tuo tikslu darbinė atskaitomybės lentelė išplečiama papildomomis skiltimis – koregavimai ir koreguotas bandomasis balansas, į kurį įtraukiamos jau koregavimų sumos.

Parengus darbinę atskaitomybės lentelę, pereinama prie finansinių atskaitų rengimo. Remiantis darbinės atskaitomybės lentelės „Pelno (nuostolių) ataskaitos sąskaitos“ skilties duomenimis, sudaroma pelno (nuostolių) ataskaita, o pagal skilties „Balanso sąskaitos“ duomenis sudaromas balansas. Kitos finansinės ataskaitos sudaromos remiantis buhalterinių sąskaitų informacija.

Baigiamasis apskaitos proceso etapas – sąskaitų uždarymas. Ši procedūra atliekama tik finansiniams metams pasibaigus. Kiekvienų finansinių metų pajamos ir sąnaudos apskaitomos atskirai nuo ankstesnių ir ateinančių finansinių metų pajamų ir sąnaudų, nes pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuojamas ir pateikiamas atskirų finansinių metų veiklos rezultatas – grynas pelnas (nuostoliai). Todėl, pasibaigus finansiniams metams, atliekama **pajamų ir sąnaudų sąskaitų uždarymo procedūra**, t. y. šios laikinosios (tranzitinės) sąskaitos uždaromos taip, kad iki kitų finansinių metų pradžios jų likučiai būtų lygūs nuliui ir šiose sąskaitose būtų galima kaupti naujų finansinių metų pajamas ir sąnaudas.

Pajamų ir sąnaudų sąskaitos uždaromos kiekvienam atskaitiniam laikotarpiui pasibaigus, naudojant tam specialią sąskaitą *390 Pajamų ir sąnaudų suvestinė*. Pajamų ir sąnaudų sąskaitų uždarymo procesas nėra sudėtingas.

Uždirbtų pajamų sumos yra kaupiamos pajamų grupės sąskaitų kredite, todėl, norint šias sąskaitas uždaryti, reikia ta pačia suma debetuoti pajamų sąskaitas, kredituojant sąskaitą *390 Pajamų ir sąnaudų suvestinė*. Pirmasis uždaromasis įrašas yra toks:

- 1) U₁ D 5 klasė Pajamų sąskaitos
K 390 Pajamų ir sąnaudų suvestinė

Sąnaudų sąskaitų uždarymas yra analogiškas. Sąnaudos yra kaupiamos sąnaudų grupės sąskaitų debete, todėl jos uždaromos šias sąskaitas kredituojant ir debetuojuojant sąskaitą *390 Pajamų ir sąnaudų suvestinė*. Antrasis uždaromasis įrašas yra toks:

- 2) U₂ D 390 Pajamų ir sąnaudų suvestinė
K 6 klasė Sąnaudų sąskaitos

Pajamų ir sąnaudų suvestinėje ne tik kaupiamos viso atskaitinio laikotarpio pajamos ir sąnaudos, bet ir apskaičiuojamas įmonės veiklos rezultatas. Pajamų ir sąnaudų suvestinės likutis, esantis debeto pusėje, rodo, kad įmonė patyrė nuostolį, o kredito pusėje, kad uždirbo pelną. Kadangi pati sąskaita *Pajamų ir sąnaudų suvestinė* yra laikinąji, todėl ji taip pat turi būti uždaroma. Trečiasis uždaromasis įrašas yra toks:

3) a) jeigu *Pajamų ir sąnaudų suvestinės* likutis yra kreditinis, tai:

U₃ D 390 Pajamų ir sąnaudų suvestinė

K 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

b) jeigu *Pajamų ir sąnaudų suvestinės* likutis yra debetinis, tai:

D 341 Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)

K 390 Pajamų ir sąnaudų suvestinė

Pajamų ir sąnaudų sąskaitų uždarymo procedūra vaizduojama I.1.19 paveiksle.

D		60 Pardavimo savikaina		K		D		50 Pardavimų pajamos		K		
12 31	Likutis ₁	60 000								12 31	Likutis ₁	90 000
	Ap.	0		U ₂	60 000		U ₁	90 000			Ap.	0
				Ap.	60 000		Ap.	90 000				
12 31	Likutis ₂	0								12 31	Likutis ₂	0
<hr/>						<hr/>						
D		61 Veiklos sąnaudos		K		D		390 Pajamų ir sąnaudų suvestinė		K		
12 31	Likutis ₁	20 000										
	Ap.	0		U ₂	20 000		U ₂	60 000		U ₁	90 000	
				Ap.	20 000		U ₂	20 000		Ap.	90 000	
12 31	Likutis ₂	0					U ₃	10 000				
<hr/>						<hr/>						
D		341 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)		K								
	Ap.	0					Ap.	90 000				
				12 31	Likutis ₁	0						
					U ₃	10 000						
					Ap.	10 000						
				12 31	Likutis ₂	10 000						

I.1.19 pav. Sąskaitų uždarymas ir finansinių metų rezultato nustatymas

Taigi sąskaitoje *Pajamų ir sąnaudų suvestinė* apibendrinama informacija apie per ataskaitinį laikotarpį įmonės uždirbtas pajamas ir patirtas sąnaudas, taip pat jos veiklos rezultata, kuris, uždarius šią tranzitinę sąskaitą, parodomas balansinėje sąskaitoje *Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)*, kartu sudarant galimybę įvertinti įmonės veiklos efektyvumą.

Uždarius pajamų ir sąnaudų sąskaitas, likučiai tampa lygūs nuliui ir sąskaitose galima pradėti kaupti kitų finansinių metų pajamas ir sąnaudas. Pradedamas naujų ataskaitinių metų apskaitos ciklas, kurio procedūros atliekamos visą ataskaitinį laikotarpį.

I.1.6. Finansinių ataskaitų rinkinio sudarymas

Finansinės ataskaitos sudaromos tada, kai įmonė apskaitoje yra užregistravusi visus ūkinius faktus ir ūkines operacijas, įvykusias per ataskaitinį laikotarpį.

Finansinės ataskaitos skirtos tiek vidaus, tiek išorės vartotojams, kad jie galėtų gauti konkrečios informacijos apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus, pinigų srautus. Finansinių ataskaitų vartotojai yra dabartiniai ir potencialūs investuotojai, kreditoriai, pirkėjai, tiekėjai, darbuotojai, vyriausybė ir jos organizacijos, visuomenė. Už finansinių ataskaitų sudarymą ir skelbimą atsakingi įmonių vadovai. Šiose ataskaitose pateikta informacija suinteresuotiems vartotojams leidžia spręsti apie vadovybės darbo kokybę ir atsakomybę už finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus.

Finansinių ataskaitų rinkinį sudaro šios finansinės ataskaitos:

- **įmonės balansas** – finansinė ataskaita, kurioje nurodomas visas įmonės turtas, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną;
- **įmonės pelno (nuostolių) ataskaita** – finansinė ataskaita, kurioje nurodomos visos įmonės ataskaitinio laikotarpio pajamos, sąnaudos ir veiklos rezultatai – pelnas arba nuostoliai;
- **įmonės nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita** – finansinė ataskaita, kurioje pateikiami duomenys apie įmonės nuosavo kapitalo pasikeitimą per ataskaitinį laikotarpį;
- **įmonės pinigų srautų ataskaita** – finansinė ataskaita, kurioje nurodomos įmonės ataskaitinio laikotarpio pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos ir išmokos;
- **įmonės finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas** – finansinė ataskaita, kurioje paaiškinamos įmonės balanse, pelno (nuostolių), pinigų srautų ir nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitose nurodytos reikšmingos sumos, taip pat pateikiama papildoma svarbi informacija, nenurodoma kitose finansinėse ataskaitose.

Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme numatyta, kad įmonės, atsižvelgdamos į atitinkamus savo rodiklius, gali sudaryti sutrumpintą balansą, sutrumpintą pelno (nuostolių) ataskaitą, sutrumpintą aiškinamąjį raštą, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitą, be to, neprivalo sudaryti pinigų srautų ataskaitos, arba finansinių ataskaitų rinkinį, kurį sudaro nesutrumpintas balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir aiškinamasis raštas.

Finansinių ataskaitų rinkinys ir sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinys skiriasi finansinėse ataskaitose pateikiamos informacijos detalumu, t. y. sutrumpintose finansinėse ataskaitose pateikiami bendresni rodikliai, finansinėse ataskaitose – gero-kai detalesnė informacija. Be to, finansinių ataskaitų rinkinio privaloma sudedamoji

dalys – pinigų srautų ataskaita, kuri neprivaloma sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkiniui.

Pagal sudarymo periodiškumą skiriama tarpinė ir metinė finansinė atskaitomybė. Tarpinių finansinių ataskaitų rinkinys sudaromas apibendrinus laikotarpio, trumpesnio negu finansiniai metai, duomenis. Tarpinę finansinę atskaitomybę sudaro įmonės, kurioms tai numatyta teisės aktu, arba savo nuožiūra, siekiant geriau patenkinti informacijos vartotojų poreikius. Metines finansines atskaitas įmonės sudaro pasibaigus jų finansiniams metams. Įprastinis finansinės atskaitomybės atskaitinis laikotarpis yra kalendoriniai metai, tačiau sezoninės veiklos įmonėse finansiniai metai gali nesutapti su kalendoriniais. Tokiu atveju finansinių metų pradžia parenkama tuo laikotarpiu, kai įmonės veikla mažiausiai intensyvi. Tam tikrais išskirtiniais atvejais, kai įmonė pradeda veiklą, yra reorganizuojama, likviduojama arba priimamas sprendimas pakeisti finansinių metų pradžią, finansiniai metai gali būti trumpesni arba ilgesni nei 12 mėnesių. Jie gali būti trumpesni nei 12, bet ne ilgesni kaip 18 mėnesių. Metinėse finansinėse ataskaitose pateikiama mažiausiai dvejų metų: finansinių ir praėjusių finansinių metų informacija.

Finansinių ataskaitų rinkinys pradedamas rengti nuo pelno (nuostolių) ataskaitos. **Pelno (nuostolių) ataskaitoje** pateikiami ir su ankstesnių laikotarpių informacija palyginami duomenys, iš kurių galima spręsti apie įmonės veiklos rezultatus. Pagal detalumo lygį ši ataskaita gali būti įvairių formų. Paprasčiausia pelno (nuostolių) ataskaita buvo aptarta nagrinėjant pagrindinę apskaitos lygybę ir išreiškiama taip: *pajamos – sąnaudos = pelnas (nuostoliai)* (žr. I.1.3.8 lentelę).

Nors pasirinkta pelno (nuostolių) ataskaitos forma neturi įtakos galutiniam veiklos rezultatui, vis dėlto ataskaitos straipsnių detalumo lygis ir jų išdėstymas tam tikru eiliškumu sudaro galimybę palyginti įvairių įmonių atskaitas bei išskirti ir išryškinti pagrindinių nuolat vykstančių operacijų rezultatus ir atskirti juos nuo neįprastų, nereguliarių, atsitiktinių operacijų veiklos rezultatų. Dėl šios priežasties finansinių ataskaitų rinkinio sudarymą reglamentuojantys dokumentai įpareigoja įmones sudaryti dar labiau detalizuotą pelno (nuostolių) ataskaitą, jos pavyzdinė forma pateikiama I.1.18 lentelėje.

Kaip matyti I.1.18 lentelėje, įmonės veiklą rekomenduojama sąlygiškai skaidyti į įprastinę ir neįprastinę veiklą, o įprastinė veikla taip pat detalizuojama į tipinę ir netipinę veiklą.

Įprastinė įmonės veikla – pasikartojančios ūkinės operacijos, susijusios su įmonės veikla

I.1.18 lentelė. Detalizuotos pelno (nuostolių) ataskaitos struktūra

Eil. Nr.	Straipsnio pavadinimas			
1	Pardavimo pajamos	Tipinė veikla	Įprastinė veikla	Įmonės veikla
2	Pardavimo savikaina			
3	Bendrasis pelnas (nuostoliai) (1 – 2)			
4	Veiklos sąnaudos			
5	Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai) (3 – 4)			
6	Kita veikla	Netipinė veikla		
7	Finansinė ir investicinė veikla			
8	Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai) (5 + 6 + 7)			
9	Pagautė	Neįprastinė veikla		
10	Netekimai			
11	Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą (8 + 9 – 10)			
12	Pelno mokestis			
13	Grynasis pelnas (nuostoliai) (11 – 12)			

Įprastinės veiklos duomenys dar grupuojami į tipinės ir netipinės veiklos straipsnius. Tipinei veiklai priskiriamos ūkinės operacijos, susijusios su veikla, iš kurios įmonė keletą atskaitinių laikotarpių gauna daugiausia pajamų ir kurią įmonė laiko pagrindine. Netipinė įmonės veikla – ūkinės operacijos, kurios negali būti laikomos tipinės veiklos operacijomis, tačiau yra susijusios su įprastine veikla. Netipinės veiklos pajamoms ir sąnaudoms daugelis įmonių galėtų priskirti investavimo operacijas, pelną (nuostolius) iš ilgalaikio turto perleidimo, palūkanas, valiutų kursų pokyčių rezultatus, kitas pajamas ir sąnaudas, susidarančias tam tikromis aplinkybėmis. Įmonės veiklos duomenis į tipinės ir netipinės veiklos straipsnius būtina skirstyti todėl, kad būtų galima teisingai įvertinti įmonės būklę, kad atsitiktiniai sandoriai neiškraipytų įmonės veiklos rezultatų.

Ypatingieji straipsniai (neįprastinė veikla) – straipsniai, kuriuose parodomi neįprastų, atsitiktinių, reguliariai nesikartojančių ūkinių įvykių rezultatai

Ypatinguosius straipsnius sudaro pagautė ir netekimai – įvykiai, kurie nepriklauso nuo įmonės valios.

Detalizuotoje pelno (nuostolių) ataskaitoje, be bendrojo pelno, yra skaičiuojami ir kiti tarpiniai veiklos rezultatai: tipinės veiklos pelnas (nuostoliai), įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai), pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą. Kadangi pagautė ir netekimai yra labai reti atvejai, tai daugelio įmonių pelno (nuostolių) ataskaitose įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai) atitinka pelną (nuostolius) prieš apmokestinimą. Pelno mokestis yra nustatomas pagal Pelno mokesčio įstatymo reikalavimus. Paskutinis pelno

(nuostolių) ataskaitos rodiklis – grynasis pelnas (nuostoliai) yra apskaičiuojamas iš pelno (nuostolių) prieš apmokestinimą atėmus pelno mokestį. Gautas rezultatas rodo galutinį įmonės veiklos rezultatą ir yra perkeliamas į kitą finansinių ataskaitų rinkinio ataskaitą – balansą – kaip nepaskirstytasis ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai).

Balansas, kaip ir pelno (nuostolių) ataskaita, gali būti rengiamas įvairiu detalumu, tačiau nepažeidžiant pagrindinio principo: balansas turi būti sudarytas iš dviejų dalių, pirmojoje pavaizduojamas įmonės turtas, antrojoje – nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai. Tarp šių dviejų dalių straipsnių sumų visada turi būti lygybė. Paprasčiausia balanso forma buvo aptarta nagrinėjant pagrindinę apskaitos lygybę (žr. I.1.19 lentelę). Kuo įmonės veikla sudėtingesnė ir įvairesnė, tuo daugiau apskaitoje naudojama turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų sąskaitų, atitinkamai tokių įmonių balanse pavaizduojama daugiau straipsnių.

Verslo apskaitos standartai reglamentuoja Lietuvos įmonių pavyzdinę balanso formą. Įmonių, kurios turi teisę rengti sutrumpintą finansinių ataskaitų rinkinį, balanse pateikiami tik pagrindiniai, I.1.19 lentelėje pateikti straipsniai. Įmonių, rengiančių visą finansinių ataskaitų rinkinį, balanso forma yra daug detalesnė, išvardyti pagrindiniai straipsniai pateikiami pagal turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų rūšis.

I.1.19 lentelė. Balanso struktūra

Turtas	
A. Ilgalaikis turtas	I. Nematerialusis turtas
	II. Materialusis turtas
	III. Finansinis turtas
	IV. Kitas ilgalaikis turtas
B. Trumpalaikis turtas	I. Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys
	II. Per vienerius metus gautinos sumos
	III. Kitas trumpalaikis turtas
	IV. Pinigai ir pinigų ekvivalentai
Nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai	
C. Nuosavas kapitalas	I. Kapitalas
	II. Perkainojimo rezervas (rezultatai)
	III. Rezervai
	IV. Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)
D. Dotacijos ir subsidijos	
E. Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	I. Po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai
	II. Per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai

Kaip matyti I.1.19 lentelėje, balanse straipsniai turi būti išdėstyti tam tikra tvarka. Turtas balanse pateikiamas suskirstytas į ilgalaikį ir trumpalaikį turtą. Įmonės pačios suskirsto turtą pagal jo paskirtį: tas pats turtas vienu atveju gali būti ilgalaikis, o kitu – trumpalaikis. Pirmiausiai balanse pavaizduojamas ilgalaikis turtas, jam priskiriamas nematerialusis, materialusis, finansinis ir kitas turtas, kuris atitinka ilgalaikio turto apibrėžimą. Ilgalaikis turtas balanse parodomas likutine verte, kuri apskaičiuojama iš ilgalaikio turto įsigijimo ar perkainotosios vertės atėmus sukauptą to turto nusidėvėjimo (amortizacijos) sumą.

Trumpalaikis turtas – tai turtas, kuris įmonės veikloje bus sunaudotas arba realizuotas per vieną veiklos ciklą arba per 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos. Trumpalaikis turtas balanse pateikiamas pradedant nuo atsargų, išankstinių mokėjimų ir nebaigtų vykdyti sutarčių. Vėliau pavaizduojamos per vienerius metus gautinos sumos, kitas trumpalaikis turtas, pavyzdžiui, trumpalaikės investicijos, terminuoti indėliai ir galiausiai pateikiamas pats likvidžiausias turtas – pinigai ir pinigų ekvivalentai.

Antroji balanso dalis skirta nuosavam kapitalui ir įsipareigojimams pavaizduoti. Nuosavas kapitalas balanse pateikiamas suskirstytas į keturias grupes. Pirmojoje – kapitalo – grupėje įrašoma įstatinio (pasirašyto) kapitalo ir akcijų priedų suma atėmus pasirašyto neapmokėto kapitalo ir savų akcijų sumas. Perkainojimo rezervo (rezultatų) straipsnyje pavaizduojamas ilgalaikio materialiojo turto ir finansinio turto perkainojimas. Rezervų straipsnyje parodomi rezervai, sudaryti iš paskirstytinojo pelno. Nepaskirstytojo pelno (nuostolių) straipsnyje parodomas per ataskaitinį ir ankstesnius laikotarpius uždirbtas, bet dar nepaskirstytas pelnas arba nepadengti nuostoliai.

Įsipareigojimai balanse pateikiami suskirstyti pagal jų grąžinimo laiką: ilgalaikius ir trumpalaikius. Ilgalaikiai įsipareigojimai – skolos, kurias reikės sumokėti per laikotarpį, ilgesnį nei 12 mėnesių nuo balanso sudarymo datos. Trumpalaikiams įsipareigojimams priskirtini tie, kurie turi būti įvykdyti per vieną įmonės veiklos ciklą arba per 12 mėnesių nuo balanso sudarymo datos. Po vienerių metų mokėtinų sumų ir ilgalaikių įsipareigojimų bei per vienerius metus mokėtinų sumų ir trumpalaikių įsipareigojimų dalyse kai kurie straipsniai kartojasi, todėl, norint nesuklysti įrašant sumą į balanso įsipareigojimų dalies eilutes, reikia žinoti, kada šie įsipareigojimai turi būti grąžinti.

Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita yra privaloma finansinių ataskaitų rinkinio sudedamoji dalis. Ją turi sudaryti visos įmonės, kurios rengia finansines ataskaitas pagal verslo apskaitos standartus. Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje parodomi visi nuosavo kapitalo pokyčiai. Joje turi būti nurodyta:

- nuosavo kapitalo straipsniai ataskaitinio ir praėjusio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje;
- apskaitos politikos keitimo rezultatas;
- klaidų taisymo rezultatas;
- perskaičiuoti dėl apskaitos politikos keitimo ir klaidų taisymo nuosavo kapitalo straipsniai;
- ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatas;
- finansinio turto perkainojimo rezultatas;
- savų akcijų supirkimas (pardavimas);
- kitas pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas (nuostoliai);
- ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas (nuostoliai);
- paskelbti dividendai ir kitos su pelno paskirstymu susijusios išmokos;
- įstatinio kapitalo padidėjimas (sumažėjimas);
- rezervų pasikeitimai.

Pinigų srautų ataskaitoje pateikiama informacija apie įmonės pinigų ir pinigų ekvivalentų pasikeitimus per ataskaitinį laikotarpį. Šią ataskaitą privalo sudaryti įmonės, rengiančios visą finansinių ataskaitų rinkinį. Įmonės, kurios turi teisę sudaryti sutrumpintų finansinių ataskaitų rinkinį, gali, bet neprivalo sudaryti pinigų srautų ataskaitą.

Įmonės veikla pinigų srautų ataskaitoje skirstoma į pagrindinę, investicinę ir finansinę. Įmonės pagrindinės veiklos pinigų srautai parodo, kiek pagrindinė (gamybinė, prekybinė, paslaugų teikimo) įmonės veikla gali kurti pinigų srautus. Šie pinigų srautai yra pagrindinis finansavimo šaltinis, leidžiantis palaikyti ir plėtoti įmonės veiklą. Investicinės veiklos pinigų srautai parodo sumas, išleistas įsigyjant investicijas, taip pat pinigų įplaukas tokias investicijas perleidžiant. Įmonės finansinės veiklos pinigų srautai parodo, kaip per ataskaitinį laikotarpį įmonė naudojosi išoriniais finansavimo šaltiniais. Pinigų srautus įmonės grupuoja pačios, atsižvelgdamos į savo veiklos pobūdį ir verslo apskaitos standartų reglamentavimą.

Paskutinėje finansinių ataskaitų rinkinio ataskaitoje – **aiškinamajame rašte** – pateikiama papildoma, kitose finansinėse ataskaitose neatskleista, bet svarbi vartotojams informacija.

Išanalizavus apskaitos metodo elementus ir apskaitos ciklo etapus, būtų tikslinga aptarti tam tikrose apskaitos srityse taikomus pagrindinius finansinės apskaitos informacijos formavimo metodus ir būdus.

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

♦ 1.1.1 užduotis

Pagal pateiktus duomenis nustatykite, kurį bendrąjį apskaitos principą atspindi pateikti teiginiai.

Eil. Nr.	Teiginys
1	Įmonė pasirinktą apskaitos metodą turi taikyti kiekvienais finansiniais metais. Apskaitos metodą galima keisti tik tuo atveju, jeigu siekiama teisingai parodyti įmonės turta, nuosavą kapitalą ir įsipareigojimus
2	Pajamos registruojamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos – jų susidarymo metu, neatsižvelgiant į pinigų gavimą ar išmokėjimą
3	Tvarkant apskaitą daroma prielaida, kad: 1) įmonės veiklos laikotarpis neribotas; 2) įmonės nenumatoma likviduoti
4	Pajamos, uždirbtos per atskaitinį laikotarpį, siejamos su to laikotarpio sąnaudomis, patirtomis uždirbant tas pajamas. Sąnaudos, tenkančios skirtingiems atskaitiniams laikotarpiams, paskirstomos laikotarpiams, per kuriuos įmonė uždirbs pajamų
5	Apskaitos informacija pateikiama nešališkai. Jos pateikimas neturėtų daryti įtakos apskaitos informacijos vartotojų priimamiems sprendimams ir ja neturėtų būtų siekiama iš anksto numatyto rezultato
6	Įmonė pasirenka tokius apskaitos metodus, kuriais remiantis įmonės turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų vertė negali būti nepagrįstai didinama arba mažinama
7	Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į apskaitą traukiami pagal jų turinį ir ekonominę prasmę, o ne tik pagal jų juridinę formą
8	Visas įmonės turtas, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai finansinėse ataskaitose išreiškiami pinigais
9	Kiekviena įmonė, kuri sudaro finansines ataskaitas, laikoma atskiru apskaitos vienetu. Į apskaitą įtraukiamas tik tos įmonės turtas, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai
10	Įmonės veikla tvarkant apskaitą suskirstoma į finansinius metus arba kitos trukmės atskaitinius laikotarpius, kuriems pasibaigus sudaromos finansinės ataskaitos

♦ 1.1.2 užduotis

Pažymėkite, kuris iš teiginių **prieštarauja** / **neprieštarauja** bendriesiems apskaitos principams.

Eil. Nr.	Teiginys
1	Sąnaudos apskaitoje registruojamos tada, kai įmonė sumoka pinigus už numatomas pirkti prekes
2	Apskaitos politika (principai, metodai ir taisyklės) gali būti keičiama bet kada, buhalterio nuožiūra
3	Apskaitoje lyginamos atskaitinio laikotarpio pajamos su sąnaudomis, patirtomis uždirbant tas pajamas
4	Apskaitoje daroma prielaida, kad įmonė gali egzistuoti ne daugiau kaip 10 metų
5	Kiekviena įmonė vertinama kaip savarankiškas apskaitos vienetas
6	Įmonės turtas ir įsipareigojimai apskaitos požiūriu turi būti atskirti nuo jos savininkų turto ir įsipareigojimų
7	Apskaitoje ir finansinėse ataskaitose pateikiama tik ta informacija, kuri gali būti išreikšta natūriniais matais
8	Pajamos apskaitoje registruojamos tik gavus pinigus už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas
9	Pasibaigus atskaitiniam laikotarpiui yra rengiamos įmonės finansinės ataskaitos
10	Apskaitoje ūkinės operacijos registruojamos pagal jų ekonominę prasmę, o ne tik pagal juridinę formą
11	Sąnaudos apskaitoje registruojamos tada, kai įmonė įsigyja turta, neatsižvelgiant į pinigų sumokėjimo laiką
12	Pajamos apskaitoje registruojamos pardavus prekes ar suteikus paslaugas, nesvarbu, kada gauti pinigai
13	Įmonė grąžina įmonės savininko (akcininko) paskolą bankui. Apskaitoje tai parodoma kaip įmonės skolos grąžinimas bankui

Eil. Nr.	Teiginys
14	Apskaitoje lyginamos ataskaitinio laikotarpio pajamos su to laikotarpio išlaidomis
15	Apskaitoje pasirenkami tokie metodai, kuriuos pritaikius įmonės pajamos būtų kuo didesnės, o sąnaudos – kuo mažesnės
16	Apskaitos informacija pateikiama nesiekiant daryti įtakos apskaitos informacijos vartotojų priimamiems sprendimams
17	Įmonės apskaitoje registruojamas bet koks pinigų judėjimas (gavimas ir išmokėjimas) įmonės ir jos savininkų (akcininkų) sąskaitose bankuose
18	Pajamos apskaitoje registruojamos įmonei gavus pinigus
19	Kiekviena įmonė vertinama kaip savarankiškas apskaitos vienetas
20	Sąnaudos apskaitoje registruojamos, kai įmonė jas patiria, neatsižvelgiant į pinigų sumokėjimo laiką

♦ 1.1.3 užduotis

Įmonė A nusprendė užsidirbti pinigų parduodama suvenyrus Kaziuko mugėje. Šiam tikslui buvo pirkti medžiagos atraižų už 160 EUR, siūlų už 15 EUR ir apdailos detalių už 12 EUR. Iš šių medžiagų pagaminta 150 suvenyrų ir dar liko atraižų už 20 EUR ir siūlų už 5 EUR. Prekiauti sekėsi puikiai ir buvo parduoti visi suvenyrai, už juos gauta 300 EUR.

Reikia nustatyti įmonės A veiklos įplaukas, pajamas, išmokas ir sąnaudas bei apskaičiuoti pinigų padidėjimą (sumažėjimą) ir pelną (nuostolius).

♦ 1.1.4 užduotis

Įmonė A per ataskaitinį laikotarpį nusipirko prekių A1 už 3 000 EUR, už jas sumokėjo 1 000 EUR. Pardavė prekes už 4 000 EUR, pirkėjai sumokėjo 2 000 EUR.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą (pelną (nuostolius)), įplaukas ir išmokas.

♦ 1.1.5 užduotis

1. Įmonė A per ataskaitinį laikotarpį nusipirko prekių A1 už 4 000 EUR, už jas sumokėjo 3 000 EUR. Pardavė prekių už 2 500 EUR, prekių savikaina yra 1 800 EUR, pirkėjai sumokėjo už prekes 4 000 EUR (1 500 EUR buvo skolingi iš praėjusio laikotarpio).

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas ir prekių likutį (eurais).

2. Per kitą ataskaitinį laikotarpį įmonė pardavė likusias prekes už 3 000 EUR.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas ir prekių likutį (eurais).

♦ 1.1.6 užduotis

Įmonė A per ataskaitinį laikotarpį nusipirko prekių A1 100 vnt. po 60 EUR skolon. Pardavė prekių 30 vnt. po 100 EUR skolon.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, išlaidas ir prekių likutį (eurais).

♦ 1.1.7 užduotis

Įmonė A nusipirko 150 vnt. prekių po 100 EUR skolon. Per ataskaitinį laikotarpį pardavė 100 vnt. po 170 EUR. Pirkėjai už šias prekes sumokėjo tik dalį sumos – 10 000 EUR. Įmonė A, gavusi iš pirkėjų pinigus, sumokėjo dalį skolos (5 000 EUR) tiekėjams.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, išlaidas, pirkėjų skolos sumą, skolos tiekėjams sumą ir prekių likutį (eurais).

♦ 1.1.8 užduotis

Ataskaitinio laikotarpio pradžioje įmonės A skola tiekėjams sudarė 3 000 EUR, pirkėjų skola – 2 000 EUR, įmonė A turėjo 50 vnt. prekių, įsigytų po 70 EUR. Per ataskaitinį laikotarpį įmonė A nusipirko 30 vnt. prekių po 70 EUR skolon, pardavė 40 vnt. – po 100 EUR skolon.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, pirkėjų skolos sumą, skolos tiekėjams sumą ir prekių likutį (eurais).

♦ 1.1.9 užduotis

Ataskaitinio laikotarpio pradžioje įmonės A skola tiekėjams sudarė 5 000 EUR, pirkėjų skola – 4 000 EUR, įmonė A turėjo 20 vnt. prekių po 200 EUR. Per ataskaitinį laikotarpį pirkėjai sumokėjo iš anksto už prekes 3 000 EUR. Įmonė A pardavė 10 vnt. prekių po 300 EUR (už šias prekes pirkėjai buvo sumokėję iš anksto), po to įmonė A nusipirko prekių 15 vnt. po 200 EUR, sumokėjo iš karto.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, pirkėjų skolos sumą, skolos tiekėjams sumą ir prekių likutį (eurais).

♦ 1.1.10 užduotis

Ataskaitinio laikotarpio pradžioje įmonės A skola tiekėjams sudarė 3 500 EUR, pirkėjų skola – 5 000 EUR, įmonė A turėjo 50 vnt. prekių po 100 EUR. Per ataskaitinį laikotarpį įmonė A sumokėjo 2 000 EUR skolos tiekėjams, pirkėjai sumokėjo įmonei A 4 000 EUR skolos.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, pirkėjų skolos sumą, skolos tiekėjams sumą ir prekių likutį (eurais).

♦ 1.1.11 užduotis

Ataskaitinio laikotarpio pradžioje įmonės A skola tiekėjui B sudarė 500 EUR, skola tiekėjui C – 1 500 EUR, pirkėjo D skola – 1 000 EUR, pirkėjo E skola – 2 000 EUR, įmonė A turėjo 10 vnt. prekių A1 po 100 EUR, prekių A2 – 20 vnt. po 200 EUR. Per ataskaitinį laikotarpį įmonė A nusipirko 5 vnt. prekių A2 po 200 EUR skolon iš tiekėjo F, pardavė 4 vnt. prekių A1 po 150 EUR, pirkėjai sumokėjo iš karto. Pirkėjas E apmokėjo savo skolą. Įmonė A sumokėjo skolą tiekėjui C.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, pirkėjo D skolos sumą, pirkėjo E skolos sumą, skolos tiekėjui F, skolos tiekėjui B sumą, skolos tiekėjui C sumą, prekių A1 likutį (eurais) ir prekių A2 likutį (eurais).

♦ 1.1.12 užduotis

Įmonė A per ataskaitinį laikotarpį nusipirko prekių už 7 000 EUR, už jas iš karto atsiskaitė. Pardavė visas prekes už 10 000 EUR, pirkėjai atsiskaitė iš karto.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas ir išmokas.

♦ 1.1.13 užduotis

Įmonė A per ataskaitinį laikotarpį nusipirko prekių už 5 000 EUR, už jas sumokėjo 3 000 EUR. Pardavė visas prekes už 8 000 EUR, pirkėjai sumokėjo 2 500 EUR.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas ir išmokas.

♦ 1.1.14 užduotis

Įmonė A per ataskaitinį laikotarpį nusipirko prekių už 12 000 EUR, už jas sumokėjo 10 000 EUR. Pardavė dalį prekių už 6 000 EUR, parduotų prekių savikaina yra 4 000 EUR, pirkėjai sumokėjo už prekes 5 000 EUR.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas ir prekių likutį (eurais).

♦ **1.1.15 užduotis**

Įmonė A per ataskaitinį laikotarpį nusipirko prekių 50 vnt. po 100 EUR skolon. Pardavė prekių 20 vnt. po 150 EUR skolon. Pirkėjai sumokėjo 7 000 EUR už praėjusį ataskaitinį laikotarpį pirktas prekes.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas ir prekių likutį (eurais).

♦ **1.1.16 užduotis**

Įmonė A sumokėjo iš anksto tiekėjams už prekes 10 000 EUR. Po 5 dienų įmonė A nusipirko prekių 100 vnt. po 100 EUR, už kurias buvo sumokėta iš anksto. Pardavė 80 vnt. po 180 EUR skolon.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, pirkėjų skolos sumą, skolos tiekėjams sumą ir prekių likutį (eurais).

♦ **1.1.17 užduotis**

Įmonei A pirkėjai sumokėjo iš anksto 5 000 EUR už prekes. Po 5 dienų įmonė A nusipirko prekių 30 vnt. po 500 EUR skolon. Pardavė 10 vnt. po 700 EUR skolon.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, pirkėjų skolos sumą, skolos tiekėjams sumą ir prekių likutį (eurais).

♦ **1.1.18 užduotis**

Ataskaitinio laikotarpio pradžioje įmonės A skola tiekėjams sudarė 10 000 EUR, pirkėjų skola – 5 000 EUR, įmonė A turėjo 100 vnt. prekių po 100 EUR. Per ataskaitinį laikotarpį įmonė A pardavė 40 vnt. prekių – po 150 EUR skolon.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, pirkėjų skolos sumą, skolos tiekėjams sumą ir prekių likutį (eurais).

♦ **1.1.19 užduotis**

Ataskaitinio laikotarpio pradžioje įmonės A skola tiekėjams sudarė 2 000 EUR, pirkėjų skola – 3 000 EUR, įmonė A turėjo 40 vnt. prekių po 500 EUR. Įmonė A nusipirko prekių 20 vnt. po 500 EUR, sumokėjo iš karto, pardavė 30 vnt. prekių po 750 EUR, pirkėjai atsiskaitė iš karto.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, pirkėjų skolos sumą, skolos tiekėjams sumą ir prekių likutį (eurais).

♦ **1.1.20 užduotis**

Ataskaitinio laikotarpio pradžioje įmonės A skola tiekėjams sudarė 4 000 EUR, pirkėjai buvo sumokėję iš anksto – 5 000 EUR, įmonė A turėjo 100 vnt. prekių po 40 EUR. Per ataskaitinį laikotarpį įmonė A nusipirko prekių skolon 20 vnt. po 40 EUR, pardavė 80 vnt. po 70 EUR skolon. Įmonė A sumokėjo tiekėjams 2 000 EUR.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, pirkėjų skolos sumą, skolos tiekėjams sumą ir prekių likutį (eurais).

♦ **1.1.21 užduotis**

Ataskaitinio laikotarpio pradžioje įmonės A skola tiekėjams sudarė 8 000 EUR, pirkėjų skola – 6 000 EUR, įmonė A turėjo 50 vnt. prekių po 60 EUR. Per ataskaitinį laikotarpį įmonė A sumokėjo 4 000 EUR skolos tiekėjams, pirkėjai sumokėjo – 2 500 EUR.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, pirkėjų skolos sumą, skolos tiekėjams sumą ir prekių likutį (eurais).

♦ 1.1.22 užduotis

Ataskaitinio laikotarpio pradžioje įmonės A skola tiekėjams sudarė 2 000 EUR, pirkėjų skola – 4 000 EUR, įmonė A turėjo 20 vnt. prekių A1 po 200 EUR, prekių A2 – 30 vnt. po 300 EUR. Per ataskaitinį laikotarpį įmonė A nusipirko 7 vnt. prekių A2 po 300 EUR skolon, pardavė 8 vnt. prekių A1 po 250 EUR, pirkėjai sumokėjo iš karto. Įmonė A pardavė 10 vnt. prekių A2 po 400 EUR skolon.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, pirkėjų skolos sumą, skolos tiekėjams sumą, prekių A1 likutį ir prekių A2 likutį (eurais).

♦ 1.1.23 užduotis

Ataskaitinio laikotarpio pradžioje įmonės A skola tiekėjui B sudarė 1 000 EUR, skola tiekėjui C – 2 000 EUR, pirkėjo D skola – 3 000 EUR, pirkėjo E skola – 4 000 EUR, įmonė A turėjo 50 vnt. prekių A1 po 50 EUR, prekių A2 – 40 vnt. po 40 EUR, prekių A3 – 60 vnt. po 60 EUR. Per ataskaitinį laikotarpį įmonė A nusipirko 20 vnt. prekių A2 po 40 EUR skolon iš tiekėjo F, pardavė 10 vnt. prekių A1 po 80 EUR skolon pirkėjui G. Pirkėjas D apmokėjo savo skolą. Įmonė A sumokėjo skolą tiekėjui C.

Reikia nustatyti pajamas, sąnaudas, veiklos rezultatą, įplaukas, išmokas, pirkėjo D skolos sumą, pirkėjo E skolos sumą, pirkėjo G skolos sumą, skolos tiekėjui F sumą, skolos tiekėjui B sumą, skolos tiekėjui C sumą, prekių A1 likutį (eurais), prekių A2 likutį (eurais) ir prekių A3 likutį (eurais).

♦ 1.1.24 užduotis

Pagal pateiktą pavyzdį priskirkite operacijas prie pajamų ar / ir įplaukų, sąnaudų ar / ir išmokų stulpelių, nurodykite operacijos sumą.

Eil. Nr.	Operacijos turinys	Pajamos	Įplaukos	Sąnaudos	Išmokos
1	Gautas 5 000 EUR išankstinis būsimo mėnesio nuomos paslaugų apmokėjimas		5 000		

Eil. Nr.	Operacijos turinys
1	Gautas 5 000 EUR išankstinis būsimo mėnesio nuomos paslaugų apmokėjimas
2	Įmonė sumokėjo iš anksto 420 EUR už ateinančių metų žurnalo prenumeratą
3	Pirktas prekių, skirtų perparduoti, už 14 000 EUR, atsiskaityta iš karto
4	Parduota prekių skolon už 7 000 EUR
5	Nurašyta 5 500 EUR vertės parduotų prekių savikaina
6	Gauta 26 000 EUR sąskaita už pastato remontą (įmonė turi pastatą, kurį remontuoja)
7	Parduota prekių už 3 000 EUR, pirkėjai atsiskaitė iš karto
8	Suteikta nuomos paslaugų už 3 000 EUR. Už nuomą mokėjimas buvo gautas iš anksto
9	Gauta iš banko 50 000 EUR paskola
10	Pirkėjai atsiskaitė už pirtas skolon prekes, sumokėjo 10 000 EUR
11	Parduota prekių už 9 000 EUR, pirkėjai sumokėjo 3 000 EUR
12	Išmokėti praėjusio mėnesio atlyginimai 9 800 EUR
13	Suteiktos nuomos paslaugos (5 000 EUR), už kurias pirkėjai dar neatsiskaitė
14	Registruojamas ataskaitinių metų žurnalo prenumeratos sąnaudos, apmokėtos praėjusiais metais, 300 EUR
15	Gauta ir apmokėta 800 EUR komunalinių paslaugų sąskaita
16	Apskaičiuota 16 000 EUR darbo užmokesčio administracijos darbuotojams
17	Apmokėta pastato remonto sąskaita 26 000 EUR
18	Priskaičiuota 300 EUR palūkanų už banko paskolą

♦ 1.1.25 užduotis

Pagal pateiktą pavyzdį priskirkite operacijas prie pajamų ar / ir įplaukų, sąnaudų ar / ir išmokų stulpelių, nurodykite operacijos sumą.

Eil. Nr.	Operacijos turinys	Pajamos	Įplaukos	Sąnaudos	Išmokos
1	Pirkėjai apmokėjo savo skolą 300 EUR už praėjusį ataskaitinį laikotarpį suteiktas paslaugas		300		

Eil. Nr.	Operacijos turinys
1	Pirkėjai apmokėjo savo skolą 300 EUR už praėjusį ataskaitinį laikotarpį suteiktas paslaugas
2	Įmonė sumokėjo atlyginimus darbuotojams 8 000 EUR
3	Įmonė pirko prekių už 10 000 EUR skolon
4	Įmonė atsiskaitė su tiekėjais už skolon pirktas prekes (10 000 EUR)
5	Įmonė pardavė prekių skolon už 7 000 EUR
6	Nurašyta parduotų prekių savikaina 5 000 EUR
7	Įmonė gavo nuomos sąskaitą už 4 000 EUR
8	Įmonė sumokėjo iš anksto už 2 mėnesių nuomą (8 000 EUR)
9	Parduota prekių už 30 000 EUR, pirkėjai sumokėjo 10 000 EUR
10	Pirkėjai sumokėjo iš anksto už prekes 15 000 EUR
11	Gauta paskola iš banko 40 000 EUR
12	Parduotos prekės, už kurias buvo 15 000 EUR sumokėta iš anksto
13	Gauta 4 000 EUR sąskaita už 1 mėnesio nuomos paslaugas, už kurias buvo sumokėta iš anksto
14	Gauta ir apmokėta įmonės reklamos paslaugų sąskaita 1 000 EUR
15	Gauta komunalinių paslaugų 1 500 EUR sąskaita
16	Priskaičiuotos ir sumokėtos palūkanos 500 EUR
17	Priskaičiuota administracijos darbuotojams atlyginimų už 12 000 EUR

♦ 1.1.26 užduotis

Pagal pateiktą pavyzdį priskirkite pateiktus straipsnius prie vieno iš stulpelių.

Eil. Nr.	Straipsniai	TURTAS		NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		
		Ilgalaikis	Trumpalaikis	Nuosavas kapitalas	Ilgalaikiai įsipareigojimai	Trumpalaikiai įsipareigojimai
1	Žemė	+				

Eil. Nr.	Straipsniai
1	Žemė
2	Pinigai
3	Per vienus metus mokėtinos skolos tiekėjams
4	Žaliavos
5	Akcinis kapitalas
6	Skola darbuotojams
7	Po vienu metų gauti išankstiniai mokėjimai
8	Privalomasis rezervas

Eil. Nr.	Straipsniai
9	Pagaminta produkcija
10	Patentai
11	Trumpalaikis pirkėjų įsiskolinimas
12	Ilgalaikiai išankstiniai mokėjimai
13	Ilgalaikė skola bankui
14	Nepaskirstytasis pelnas
15	Kitos po vienu metų mokėtinos sumos

♦ 1.1.27 užduotis

Pagal pateiktą pavyzdį priskirkite pateiktus straipsnius prie vieno iš stulpelių.

Eil. Nr.	Straipsniai	TURTAS		NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGIJIMAI		
		Ilgalaikis	Trumpalaikis	Nuosavas kapitalas	Ilgalaikiai įsipareigojimai	Trumpalaikiai įsipareigojimai
1	Išankstiniai mokėjimai tiekėjams		+			

Eil. Nr.	Straipsniai	Eil. Nr.	Straipsniai
1	Išankstiniai mokėjimai tiekėjams	9	Iš pirkėjų gauti išankstiniai mokėjimai
2	Įstatinis pasirašytasis kapitalas	10	Ilgalaikės finansinės skolos kredito įstaigoms
3	Skolos tiekėjams	11	Mokėtinas darbo užmokestis
4	Pirktos prekės, skirtos perparduoti	12	Transporto priemonės
5	Atidėjiniai įsipareigojimams ir reikalavimams padengti po vienerių metų	13	Privalomasis rezervas
6	Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės	14	Pinigai
7	Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	15	Programinė įranga
8	Gautinos iš atskaitingų asmenų sumos		

♦ 1.1.28 užduotis

Atsižvelgiant į pateiktus straipsnius, reikia apskaičiuoti ilgalaikio turto vertę.

Eil. Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Suma EUR
1	Pirktos prekės, skirtos perparduoti	10 000
2	Transporto priemonės	20 000
3	Trumpalaikis pirkėjų įsiskolinimas	30 000
4	Mašinos ir įrenginiai	40 000
5	Išleistos paprastosios akcijos	50 000
6	Programinė įranga	60 000
7	Gauti išankstiniai mokėjimai	70 000
8	Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	80 000
9	Išankstiniai mokėjimai už numatomus pirkti gamybinius įrenginius	90 000
10	Atidėjiniai	100 000

♦ 1.1.29 užduotis

Atsižvelgiant į pateiktus straipsnius, reikia apskaičiuoti trumpalaikio turto vertę.

Eil. Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Suma EUR
1	Akcijų priedai	10 000
2	Plėtros darbai	13 000
3	Pastatai ir statiniai	16 900
4	Dotacijos ir subsidijos	21 970
5	Žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai	28 561
6	Skolos tiekėjams	37 129
7	Sąskaitos bankuose	48 268
8	Baudų ir delspinigių pajamos	62 749
9	Gautinas PVM	81 573
10	„Sodros“ skola įmonei	106 045

♦ 1.1.30 užduotis

Atsižvelgiant į pateiktus straipsnius, reikia apskaičiuoti nuosavo kapitalo vertę.

Eil. Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Suma EUR
1	Nebaigta gamyba	10 000
2	Išleistos privilegijuotosios akcijos	14 000
3	Finansinės nuomos ir kiti panašūs įsipareigojimai	19 600
4	Transporto priemonės	27 440
5	Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	38 416
6	Patentai, licencijos	53 782
7	Mokėtini dividendai	75 295
8	Mokėtini atlyginimai	105 414
9	Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatas	147 579
10	Atostoginių kaupimai	206 610

♦ 1.1.31 užduotis

Atsižvelgiant į pateiktus straipsnius, reikia apskaičiuoti įsipareigojimų vertę.

Eil. Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Suma EUR
1	Po vienu metų gautinos sumos	10 000
2	Gauti išankstiniai mokėjimai	12 000
3	Prestižas	14 400
4	Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	17 280
5	Pagaminta produkcija	20 736
6	Išankstiniai mokėjimai tiekėjams	24 883
7	Pardavimo pajamos	29 860
8	Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai	35 832
9	Kitos finansinės skolos	42 998
10	Kiti rezervai	51 598

♦ 1.1.32 užduotis

Atsižvelgiant į pateiktus straipsnius, reikia apskaičiuoti ilgalaikio turto vertę.

Eil. Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Suma EUR
1	Kita įranga	10 000
2	Pirktos prekės, skirtos perparduoti	20 000
3	Trumpalaikis pirkėjų įsiskolinimas	30 000
4	Atidėjiniai	40 000
5	Licencijos	50 000
6	Paprastosios akcijos	60 000
7	Gauti ilgalaikiai išankstiniai mokėjimai	70 000
8	Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai	80 000
9	Ilgalaikiai išankstiniai mokėjimai	90 000
10	Pastatai ir statiniai	100 000

♦ 1.1.33 užduotis

Atsižvelgiant į pateiktus straipsnius, reikia apskaičiuoti trumpalaikio turto vertę.

Eil. Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Suma EUR
1	Dotacijos, susijusios su turtu	10 000
2	Prestižas	20 000
3	Pagaminta produkcija	30 000
4	Kitos finansinės skolos	40 000
5	Prekybos skolos tiekėjams	50 000
6	Akcijų priedai	60 000
7	Kasa	70 000
8	Po vienerių metų gautinos prekybos skolos	80 000
9	Terminuoti indėliai (6 mėn.)	90 000
10	Kiti rezervai	100 000

♦ 1.1.34 užduotis

Atsižvelgiant į pateiktus straipsnius, reikia apskaičiuoti nuosavo kapitalo vertę.

Eil. Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Suma EUR
1	Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės	10 000
2	Sąskaitos bankuose	20 000
3	Mokėtini dividendai	30 000
4	Paprastosios akcijos	40 000
5	Būsimų laikotarpių pajamos	50 000
6	Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai	60 000
7	Skolos tiekėjams	70 000
8	Kiti rezervai	80 000
9	Dotacijos, susijusios su pajamomis	90 000
10	Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	100 000

♦ 1.1.35 užduotis

Atsižvelgiant į pateiktus straipsnius, reikia apskaičiuoti įsipareigojimų vertę.

Eil. Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Suma EUR
1	Iš paslaugų gavėjų gauti išankstiniai mokėjimai	10 000
2	Ilgalaikis materialusis turtas, skirtas parduoti	20 000
3	Gauti išankstiniai mokėjimai	30 000
4	Ilgalaikiai įsipareigojimai pagal paskolos sutartis	40 000
5	Įstatinis pasirašytasis kapitalas	50 000
6	Dotacijos, susijusios su turtu	60 000
7	Kitos mokėtinos sumos	70 000
8	Privalomasis kapitalas	80 000
9	„Sodros skola“ įmonei	90 000
10	Investicijos į asocijuotąsias įmones	100 000

♦ 1.1.36 užduotis

Vietoj klausukų įrašykite trūkstamas sumas.

Eil. Nr.	Pastatas	Transporto priemonė	Prekės	Pirkėjų skolos	Pinigai	Paprastosios akcijos	Nepaskirstytas pelnas/nuostoliai	Skolos tiekėjams	Kitos mokėtinos sumos
1	100 000	20 000	12 000	8 000	34 000	150 000	14 000	5 000	?
2	500 000	25 000	?	140 000	160 000	600 000	200 000	18 000	45 000
3	130 000	10 000	30 000	20 000	45 000	?	35 000	20 000	30 000
4	?	8 000	2 000	4 000	3 000	10 000	1 800	2 000	20 000
5	80 000	25 000	?	14 000	6 000	70 000	-4 000	60 000	3 000

♦ 1.1.37 užduotis

Vietoj klausukų įrašykite trūkstamas sumas.

Eil. Nr.	Įrengimai	Kita įranga	Žaliavos	Kitos gautinos skolos	Pinigai	Paprastosios akcijos	Pajamos	Sąnaudos	Skolos kredito įstaigai	Skolos tiekėjams
1	50 000	30 000	18 000	24 000	36 000	50 000	400 000	?	70 000	10 000
2	60 000	14 000	16 000	?	17 000	20 000	250 000	180 000	40 000	8 000
3	18 000	6 000	4 000	2 000	5 000	10 000	?	70 000	15 000	2 000
4	120 000	180 000	60 000	45 000	98 000	300 000	580 000	577 000	?	50 000
5	14 000	3 000	2 000	8 000	15 000	10 000	?	60 000	25 000	9 000

♦ 1.1.38 užduotis

Įmonėje atliktos lentelėje pateiktos ūkinės operacijos. Pagal pateiktą pavyzdį reikia įvertinti ūkinių operacijų įtaką apskaitos lygbei.

Operacijos Eil. nr.	Pakitimai					Operacijos turinys	Rezultatai
	Turtas	Nuosavas kapitalas	Įsipareigojimai	Pajamos	Sąnaudos		
1	+	+				Išleista akcijų, už kurias gauti pinigai į įmonės sąskaitą banke	+ pinigai + paprastosios akcijos

Eil. nr.	Operacijos turinys
1	Išleista akcijų, už kurias gauti pinigai į įmonės sąskaitą banke
2	Nupirktą prekių skolon
3	Įsigytas skolon kompiuteris
4	Iš anksto sumokėta už nuomą (įmonė nuomininkė)
5	Sumokėta dalis skolos už kompiuterį
6	Parduota prekių skolon
7	Nurašoma parduotų prekių savikaina
8	Pirkėjai apmokėjo skolą

Eil. nr.	Operacijos turinys
9	Priskaičiuoti administracijos darbuotojų atlyginimai
10	Priskaičiuotos socialinio draudimo įmokos (30,98 %)
11	Išskaičiuotas gyventojų pajamų mokestis
12	Išmokėti atlyginimai
13	Sumokėtas gyventojų pajamų mokestis (GPM)
14	Gauta iš banko paskola
15	Iš anksto sumokėta už nuomą (įmonė nuomotoja)

♦ 1.1.39 užduotis

Įmonėje atliktos lentelėje pateiktos ūkinės operacijos. Pagal pateiktą pavyzdį reikia įvertinti ūkinių operacijų įtaką apskaitos lygybei.

Operacijos Eil. nr.	Pakitimai					Operacijos turinys	Rezultatai
	Turtas	Nuosavas kapitalas	Įsipareigojimai	Pajamos	Sąnaudos		
1	+		+			Gauta paskola iš banko	+ pinigai + įsipareigojimai bankui

Eil. nr.	Operacijos turinys
1	Gauta paskola iš banko
2	Įsigytas pastatas, atsiskaityta iš karto
3	Pirktos prekės skolon
4	Pirkėjas sumokėjo iš anksto už konsultavimo paslaugas
5	Atsiskaityta už pirktas prekes skolon
6	Suteiktos konsultavimo paslaugos, už kurias buvo sumokėta iš anksto
7	Parduotos prekės, pirkėjai atsiskaitė iš karto
8	Nurašyta parduotų prekių savikaina
9	Priskaičiuoti darbininkų, gaminančių produkciją, atlyginimai
10	Priskaičiuotos darbininkų, gaminančių produkciją, socialinio draudimo įmokos (30,98%).
11	Priskaičiuotas darbininkų, gaminančių produkciją, gyventojų pajamų mokestis
12	Sumokėta tiekėjams iš anksto už prekes
13	Tiekėjai pristatė prekes, už kurias buvo sumokėta iš anksto
14	Išmokėti darbininkų atlyginimai
15	Nupirkta žaliavų, atsiskaityta iš karto

♦ 1.1.40 užduotis

Išanalizuokite pateiktas ūkinės operacijas ir įvertinkite jų įtaką apskaitos lygybei.

Eil. nr.	Operacijos turinys
1	Akcijų išleidimas ir pardavimas už grynuosius pinigus ir ilgalaikį turtą

1) *didėja įstatinis kapitalas; didėja trumpalaikis turtas (pinigai); didėja ilgalaikis turtas*

Eil. nr.	Operacijos turinys
1	Akcijų išleidimas ir pardavimas už grynuosius pinigus ir ilgalaikį turtą
2	Prekių pardavimas skolon
3	Parduotų prekių savikainos nurašymas
4	Ilgalaikio turto įsigijimas skolon už trumpalaikius įsipareigojimus
5	Prekių įsigijimas, atsiskaitant grynaisiais
6	Skolos grąžinimas tiekėjams
7	Vieno ilgalaikio turto keitimas į kitą panašios paskirties ilgalaikį turtą
8	Išankstinio mokėjimo gavimas už dar neatliktus darbus
9	Avanso sumokėjimas už dar nesuteiktas paslaugas

Eil. nr.	Operacijos turinys
10	Darbo užmokesčio iš sąskaitos banke sumokėjimas
11	Pirkėjų skolos padengimas
12	Kanceliariinių prekių (savo reikmėms, kurios naudojamos iš karto) įsigijimas skolon
13	Trumpalaikės paskolos iš banko gavimas
14	Trumpalaikio turto įsigijimas, kai sumokėti reikės po dvejų metų
15	Atsiskaitymas su atskaityngu asmeniu išmokant skolą iš kasos (atskaityngam asmeniui avansas nebuvo duotas)

♦ **1.1.41 užduotis**

Išanalizuokite pateiktas ūkines operacijas ir įvertinkite jų įtaką apskaitos lygybei.

Eil. nr.	Operacijos turinys
1	Padidintas įstatinis kapitalas, akcininkai atsiskaitė kompiuterine įranga

Didėja įstatinis kapitalas; didėja ilgalaikis turtas (kompiuterinė įranga).

Eil. nr.	Operacijos turinys
1	Padidintas įstatinis kapitalas, akcininkai atsiskaitė kompiuterine įranga
2	Perkeliama ilgalaikio įsipareigojimo bankui einamųjų metų dalis
3	Nupirka prekių ir transporto priemonė skolon
4	Išduotas avansas atskaityngam asmeniui
5	Suteiktos paslaugos skolon (parduotos paslaugos)
6	Gauta sąskaita už įmonei suteiktas paslaugas (veiklos sąnaudos)
7	Pirkėjai sumokėjo iš anksto už prekes
8	Parduotos prekės, už kurias buvo sumokėta iš anksto
9	Nurašyta parduotų prekių savikaina
10	Priskaičiuoti atlyginimai administracijos darbuotojams
11	Pirkėjai atsiskaitė už suteiktas paslaugas
12	Įmonė atsiskaitė už jai suteiktas paslaugas
13	Atskaityngas asmuo pateikė sąskaitą už kanceliariines prekes (prekės neperduotos naudoti)
14	Kanceliariinės prekės perduotos naudoti
15	Atskaityngas asmuo grąžino dalį nepanaudoto avanso

♦ **1.1.42 užduotis**

Įmonėje atliktos lentelėje pateiktos ūkinės operacijos. Pagal pateiktą pavyzdį reikia įvertinti ūkinių operacijų įtaką apskaitos lygybei ir apskaičiuoti galutinę įmonės A turto ir nuosavybės sumą po įvykusių operacijų.

Pvz.

Operacijos Nr.	Turtas	Nuosavas kapitalas	Įsipareigojimai	Operacijos turinys
1	+ 20 000	+ 20 000		Įmonė A išleido ir pardavė akcijų už 20 000 EUR

Operacijos Nr.	Operacijos turinys
1	Įmonė A išleido ir pardavė akcijų už 20 000 EUR
2	Įmonė A gavo paskolą iš banko 300 000 EUR
3	Įmonė A įsigijo biuro patalpas už 350 000 EUR, 300 000 EUR sumokėjo iš karto
4	Įmonė A nusipirko prekių už 40 000 EUR skolon
5	Įmonė A pardavė prekių už 30 000 EUR, pirkėjai sumokėjo 10 000 EUR
6	Įmonė A nurašė parduotų prekių savikainą 23 000 EUR
7	Įmonė A sumokėjo už pirktas prekes 10 000 EUR
8	Įmonė A grąžino 8 000 EUR paskolos

♦ **1.1.43 užduotis**

Atsižvelgiant į pateiktą informaciją, reikia ūkines operacijas surašyti į turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų lentelę ir apskaičiuoti galutinę įmonės A turto ir nuosavybės sumą po įvykusių operacijų.

Eil. Nr.	Operacijos turinys
1	UAB A išleido ir pardavė paprastųjų akcijų už 10 000 EUR

Eil. Nr.	Turta				Nuosavas kapitalas			Įsipareigojimai
	Kompiuteris	Prekės	Pirkėjų skolos	Pinigai	Paprastosijs akcijos	Pajamos	Sąnaudos	Skolos tiekėjams
1				+ 10 000	+ 10 000			

Eil. Nr.	Operacijos turinys
1	UAB A išleido ir pardavė paprastųjų akcijų už 10 000 EUR
2	UAB A įsigijo kompiuterį už 3 000 EUR skolon iš UAB D
3	UAB A pirkė prekių, skirtų perparduoti, už 4 000 EUR skolon iš UAB C
4	UAB A pardavė prekių už 2 300 EUR skolon UAB B
5	UAB A nurašė parduotų prekių 1 500 EUR savikainą
6	UAB A grąžino pusę skolos UAB C
7	UAB A nusipirko kanceliarinių prekių savo reikmėms bei sumokėjo už jas 100 EUR
8	UAB B pervedė 2 000 EUR
9	UAB A pervedė skolą už kompiuterį UAB D
10	UAB A sumokėjo 800 EUR UAB E už patalpų išlaikymo bei apsaugos paslaugas

♦ **1.1.44 užduotis**

Remdamiesi pateiktais straipsniais, sudarykite įmonės balansą.

Straipsnio pavadinimas	Suma EUR	Straipsnio pavadinimas	Suma EUR
Sąskaita banke	26 800	Transporto priemonių nusidėvėjimas	(4 000)
Skola tiekėjams	32 000	Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	8 250
Mokėtini atlyginimai	18 000	Mokėtinos įmokos socialiniam draudimui	8 500
Pastato įsigijimo savikaina	450 000	Pastato nusidėvėjimas	(80 000)
Skola bankui	300 000	Transporto priemonės įsigijimo savikaina	60 000
Pirkėjų skolos	56 000	Akcinis kapitalas	100 000
Atsargos	84 000	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	126 050

♦ 1.1.45 užduotis

Įmonės A 20X4 m. sausio mėn. įvykusios operacijos pateiktos lentelėje.

Reikia:

- 1) pagal pateiktą pavyzdį surašyti ūkinių operacijų turinį,
- 2) sudaryti pelno (nuostolių) ataskaitą,
- 3) sudaryti balansą.

Operacijos Nr.	Operacijos turinys
1	Išleistos ir parduotos akcijos
2	Įsigyti už grynus pinigus pastatai

Operacijos Nr.	Turtas					Akcinis kapitalas	Įsipareigojimai		+Pajamos – Sąnaudos
	Pastatas	Įrengimai	Prekės	Pirkėjų skolos	Pinigai		Skolos tiekėjams	Skola bankui	
1					500 000	500 000			
2	300 000				-300 000				
3		250 000					250 000		
4					200 000			200 000	
5					-250 000		-250 000		
6			80 000				80 000		
7				50 000					50 000
8			-35 000						-35 000
9					-80 000		-80 000		
10				60 000					60 000
11			-42 000						-42 000
12					-12 000				-12 000
13				-110 000	110 000				
14					-100 000			-100 000	
Iš viso	300 000	250 000	3 000	0	68 000	500 000	0	100 000	21 000

♦ 1.1.46 užduotis

Atsižvelgiant į pateiktą informaciją, ūkinės operacijos reikia surašyti į apskaitinės lygybės lentelę, sudaryti pelno (nuostolių) ataskaitą ir balansą.

Eil. Nr.	Operacijos turinys
1	UAB A išleido ir pardavė paprastųjų akcijų už 300 000 EUR
2	UAB A sudarė sutartį dėl biuro patalpų nuomos už 1 200 EUR per mėnesį
3	UAB A įsigijo skolon biuro baldų už 30 000 EUR ir kompiuterinės įrangos už 50 000 EUR
4	UAB A skolon nusipirko skirtų perparduoti prekių už 100 000 EUR
5	UAB A gauta ir apmokėta sąskaita už reklamos paslaugas 1 000 EUR
6	UAB A pardavė prekių skolon už 30 000 EUR
7	UAB A nurašė parduotų prekių 20 000 EUR savikainą
8	UAB A atsiskaitė už biuro baldus ir kompiuterinę įrangą
9	Pirkėjai atsiskaitė už prekes
10	UAB A pardavė prekių skolon už 15 000 EUR

Eil. Nr.	Operacijos turinys
11	UAB A nurašė parduotų prekių 10 000 EUR savikainą
12	UAB A gavo ir apmokėjo sąskaitą už nuomą bei sumokėjo 600 EUR už komunalines paslaugas
13	UAB A priskaičiavo 5 000 EUR administracijos darbuotojų atlyginimams, socialinio draudimo įmokas (30,98 proc.), įmokas į garantinį fondą (0,2 proc.)
14	UAB A įsigijo transporto priemonę už 70 000 EUR ir iš karto sumokėjo

♦ **1.1.47 užduotis**

Pateikti tokie įmonės A turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų straipsnių likučiai laikotarpio pradžioje:

Eil. Nr.	Straipsnis	Suma EUR
1	Pinigai	120 000
2	Transporto priemonės	10 000
3	Įrenginiai	200 000
4	Pirkėjų skolos	40 000
5	Kompiuterinė įranga	30 000
6	Paprastosios akcijos	200 000
7	Skolos kredito įstaigoms	200 000

Per laikotarpį įvyko tokios ūkinės operacijos:

Eil. Nr.	Operacijos turinys
1	Įmonė A grąžino dalį paskolos bankui – 90 000 EUR
2	Įmonė A įsigijo transporto priemonę už 50 000 EUR skolon
3	Įmonė A gavo paskolą iš banko 300 000 EUR
4	Įmonė A sumokėjo už transporto priemonę (2 operacija)
5	Įmonė A įsigijo įrangą už 100 000 EUR, 30 000 EUR sumokėjo iš karto
6	Įmonė A suteikė paslaugų už 40 000 EUR skolon
7	Įmonė A išsinuomojo biuro patalpas už 3 000 EUR per mėnesį ir sumokėjo iš anksto vieno mėnesio nuomą
8	Įmonė A gavo 5 000 EUR iš anksto už dar neatliktas paslaugas
9	Įmonė A įsigijo kompiuterinės įrangos už 70 000 EUR, 40 000 EUR sumokėjo iš karto
10	Pirkėjai sumokėjo savo skolą už suteiktas paslaugas (6 operacija)
11	Įmonė A suteikė paslaugas, už kurias buvo gautas avansas
12	Įmonė A priskaičiavo 15 000 EUR administracijos darbuotojų atlyginimams, socialinio draudimo įmokas (30,98 proc.), įmokas į garantinį fondą (0,2 proc.).
13	Įmonė A gavo sąskaitą už nuomos ir komunalines paslaugas, 500 EUR už komunalines paslaugas sumokėjo iš karto
14	Įmonė A priskaičiavo 2 750 EUR paskolos palūkanų sąnaudų

Reikia:

- 1) parengti įmonės A apskaitinės lygybės lentelę;
- 2) sudaryti įmonės A pelno (nuostolių) ataskaitą;
- 3) sudaryti įmonės A balansą.

♦ 1.1.48 užduotis

Atsižvelgiant į pateiktą informaciją, 20X3 m. pirmo ketvirčio ūkinės operacijas reikia surašyti į apskaitinės lygybės lentelę, sudaryti pelno (nuostolių) ataskaitą ir balansą.

Eil. Nr.	Ūkinės operacijos (sausio – kovo mėn.):	EUR
1	Išleistos ir apmokėtos įmonės akcijos 20X3 01 01	300 000
2	Nupirka lengvoji nauja mašina 20X3 01 16 skolon	45 000
3	Išleista papildomai akcijų 20X3 01 24, įtrauktas turtas: kompiuteris	5 000
4	Išsinuomos patalpos ūkinei ir komercinei veiklai, sumokėtas sutarties mokestis (veiklos sąnaudos)	300
5	Nupirka prekių, skirtų perparduoti skolon	13 000
6	Gauta sąskaita už nuomą	3 000
7	Nupirka prekių, skirtų perparduoti, atsiskaityta iš karto	25 000
8	Gauta sąskaita už telekomunikacijų paslaugas	1 000
9	Parduota prekių skolon	18 000
10	Parduotų prekių savikaina	8 000
11	Gauta sąskaita už šiukšlių išvežimą	500
12	Gauta paskola iš banko 20X3 02 01, laikotarpis 16 mėn., metinės palūkanos 12 proc. (mėnesio įmoka 10 000, palūkanos ir paskolos grąžinimas sumokama kiekvieno mėn. paskutinę dieną)	160 000
13	Parduota prekių, pirkėjas atsiskaitė iš karto	21 000
14	Nurašyta parduotų prekių savikaina	11 000
15	Apmokėta 30 proc. skolos už šiukšlių išvežimo sąskaitą	?
16	Apmokėta 50 proc. nuomos sąskaitos	?
17	Parduota prekių skolon	27 000
18	Parduotų prekių savikaina	14 000
19	Priskaičiuotos pirmo ketvirčio darbo sąnaudos: direktoriaus mėnesio alga 2 000, dirba nuo 20X3 01 01. Priskaičiuotos įmokes „Sodrai“ 30,98 proc., įmokes į garantinį fondą 0,2 proc.	?
20	Pirkėjas visiškai apmokėjo 17 operacijos skolą	?
21	Sumokėtos visos sąskaitos už paslaugas (nuomą, telekomunikacijos, šiukšlių išvežimą)	?
22	Priskaičiuotos ir sumokėtos palūkanos, registruojama sumokėtos už ataskaitinį laikotarpį paskolos dalis	?
23	Apmokėta 10 proc. skolos tiekėjams už prekes (žr. 5 operaciją)	?

♦ 1.1.49 užduotis

1. Pateikti tokie įmonės A turto ir nuosavybės straipsnių likučiai 20X4 m. gegužės pradžioje. Pasi-naudodami pateiktais duomenimis sugrupuokite įmonės A ūkinius išteklius pagal turto (ilgalaikio ir trumpalaikio) ir nuosavybės (nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų) požymius.

Eil. Nr.	Turto, nuosavybės ir įsipareigojimų rūšis	Ilgalaikis turtas	Trumpalaikis turtas	Nuosavas kapitalas	Įsipareigojimai
1.	Įstatinis kapitalas			120 000	

Eil. Nr.	Turto, nuosavybės ir įsipareigojimų rūšis	Suma EUR
1.	Įstatinis kapitalas	120 000
2.	Pastatų nusidėvėjimas	(600)
3.	Išankstiniai mokėjimai	5 800
4.	Mokėtinas pajamų mokestis	4 860
5.	Prekės, skirtos perparduoti	24 680
6.	Pirkėjų skolos	12 000
7.	Ilgalaikė skola bankui	25 000
8.	Įvairios gautinos sumos	4 120
9.	Mokėtinas pelno mokestis	3 198
10.	Skolos tiekėjams	12 800
11.	Įrengimai	13 100

Eil. Nr.	Turto, nuosavybės ir įsipareigojimų rūšis	Suma EUR
12.	Mokėtinos palūkanos	668
13.	Mokėtinas socialinis draudimas	6 120
14.	Įvairios mokėtinos sumos	1 200
15.	Nepaskirstytasis pelnas	21 320
16.	Sąskaitos bankuose	38 640
17.	Avansu gautos sumos	14 000
18.	Įrengimų nusidėvėjimas	(720)
19.	Ilgalaikės finansinės investicijos	35 000
20.	Mokėtini atlyginimai	18 000
21.	Kasa	29 346
22.	Pastatai	65 800

2. Įmonėje A gegužės mėn. įvyko tokios ūkinės operacijos:

Eil. Nr.	Operacijos turinys
1.	Nupirkta prekių skolon už 15 600 EUR
2.	Išmokėtas atlyginimas darbuotojams iš kasos 16 000 EUR
3.	Iš sąskaitos banke pervestas pajamų mokestis ir socialinio draudimo mokestis
4.	Parduota prekių už 12 680 EUR. Pinigai gauti į sąskaitą banke
5.	Nurašyta parduotų prekių savikaina – 8 530 EUR
6.	Pirkėjai grąžino skolą už praėjusį mėnesį pirktas prekes 8 600 EUR į sąskaitą banke
7.	Gauta sąskaita ir iš kasos sumokėtas mokestis už reklamą laikraščiuose 750 EUR
8.	Apskaičiuotas gegužės mėnesio administracijos darbuotojams darbo užmokestis 22 000 EUR
9.	Apskaičiuotas darbdavio mokamas soc. draudimo mokestis 6 815 EUR
10.	Iš sąskaitos banke grąžinta skola tiekėjams 4 000 EUR
11.	Apskaičiuotas pastato nusidėvėjimas – 120 EUR ir įrengimų nusidėvėjimas – 180 EUR
12.	Apskaičiuotos gegužės mėnesio palūkanos – 167 EUR

Reikia:

- 1) parengti įmonės A gegužės mėn. apskaitinės lygybės lentelę užregistruojant likučius gegužės mėn. pradžioje ir gegužės mėn. įvykusias ūkines operacijas;
- 2) sudaryti įmonės A gegužės mėn. pelno (nuostolių) ataskaitą;
- 3) sudaryti įmonės A gegužės mėn. balansą.

♦ **1.1.50 užduotis**

Įmonės A „Sąskaitos banke“ sąskaitos likutis 20X2-01-01 yra 86 000 EUR.

20X2 m. sausio mėn. atliktos tokios operacijos, kurios susijusios su buhalterine sąskaita „Sąskaita banke“.

Eil. Nr.	Data	Operacijos turinys
1	20X2-01-05	Pirkėjas B sumokėjo 23 000 EUR skolą
2	20X2-01-07	Įmonė A sumokėjo už nuomą 5 000 EUR
3	20X2-01-10	Įmonė A sumokėjo atlyginimus darbuotojams – 12 000 EUR
4	20X2-01-12	Įmonė A gavo iš banko 40 000 EUR trumpalaikę paskolą
5	20X2-01-15	Įmonė A sumokėjo 35 000 EUR pridėtinės vertės mokestį
6	20X2-01-20	Pirkėjas C sumokėjo 41 000 EUR skolą
7	20X2-01-22	Įmonė A pervedė skolą tiekėjams 28 000 EUR

Pokyčius reikia registruoti tik sąskaitoje „Sąskaita banke“:

- 1) atidaryti T formos sąskaitą „Sąskaita banke“ užregistruojant pradinį likutį;
- 2) užregistruoti pateiktas operacijas šioje buhalterinėje sąskaitoje;
- 3) apskaičiuoti šios sąskaitos debeto ir kredito apyvartą ir laikotarpio pabaigos likutį.

♦ 1.1.51 užduotis

Įmonės A „Skolos tiekėjams“ sąskaitos likutis 20X2-01-01 yra 24 000 EUR.

20X2 m. sausio mėn. atliktos tokios operacijos, kurios susijusios su buhalterine sąskaita „Skolos tiekėjams“.

Eil. Nr.	Data	Operacijos turinys
1	20X2-01-10	Įmonė A pirko skirtų perparduoti prekių skolon už 40 000 EUR
2	20X2-01-15	Įmonė A sumokėjo 01 01 skolą tiekėjams
3	20X2-01-20	Įmonė A pirko žaliavų skolon už 12 000 EUR
4	20X2-01-25	Įmonė A sumokėjo pusę skolos už 20X2 01 10 pirktas prekes
5	20X2-01-27	Įmonė A atsiskaitė už 01 20 pirktas žaliavas
6	20X2-01-30	Įmonė A pirko skirtų perparduoti prekių už 28 000 EUR. Įmonė A tiekėjų sąskaitą už gautas prekes apmokėjo tą pačią dieną

Pokyčius reikia registruoti tik sąskaitoje „Skolos tiekėjams“:

- 1) atidaryti T formos sąskaitą „Skolos tiekėjams“ užregistruojant pradinį likutį;
- 2) užregistruoti pateiktas operacijas šioje buhalterinėje sąskaitoje;
- 3) apskaičiuoti šios sąskaitos debeto ir kredito apyvartą bei laikotarpio pabaigos likutį.

♦ 1.1.52 užduotis

Pateiktos tokios 20X2 m. sausio mėn. įmonės A ūkinės operacijos. Visoms įmonės pajamoms registruoti naudojama viena sąskaita „Pajamos“.

Eil. Nr.	Data	Operacijos turinys
1	20X2-01-06	Įmonė A pardavė prekių skolon už 80 000 EUR
2	20X2-01-12	Įmonė A išrašė 5 000 EUR sąskaitą už suteiktas nuomos paslaugas įmonei B
3	20X2-01-15	Įmonė A pardavė prekių už 40 000 EUR, pirkėjai atsiskaitė iš karto pinigus pervesdami į atsiskaitomąją sąskaitą
4	20X2-01-20	Klientai sumokėjo iš anksto 10 000 EUR nuomos mokestį. Pinigai gauti į atsiskaitomąją sąskaitą
5	20X2-01-25	Įmonė A suteikė konsultavimo paslaugų už 4 000 EUR. Klientai atsiskaitė iš karto pinigus sumokėdami į kasą
6	20X2-01-28	Pirkėjai atsiskaitė už 20X2 01 06 pirktas prekes. Pinigai gauti į atsiskaitomąją sąskaitą

Pokyčius reikia registruoti tik sąskaitoje „Pajamos“:

- 1) užregistruoti pateiktas operacijas šioje buhalterinėje sąskaitoje;
- 2) apskaičiuoti šios sąskaitos debeto ir kredito apyvartą bei laikotarpio pabaigos likutį.

♦ 1.1.53 užduotis

Pateiktos tokios 20X2 m. sausio mėn. įmonės A ūkinės operacijos. Visoms įmonės pajamoms registruoti naudojama viena sąskaita „Sąnaudos“.

Eil. Nr.	Data	Operacijos turinys
1	20X2-01-06	Įmonė A nurašė parduotas prekes, kurių savikaina yra 60 000 EUR
2	20X2-01-14	Įmonė gavo sąskaitą už komunalines paslaugas – 30 00 EUR
3	20X2-01-15	Įmonė nurašė parduotas prekes, kurių savikaina – 28 000 EUR
4	20X2-01-21	Įmonė A iš anksto už visus metus sumokėjo pastato draudimo mokesį – 18 000 EUR. Pinigai sumokėti iš atsiskaitomosios sąskaitos
5	20X2-01-26	Įmonė A gavo 18 000 EUR remonto paslaugų sąskaitą. Buvo atsiskaityta iš karto sumokant iš kasos
6	20X2-01-29	Įmonė A gavo 1 500 EUR sausio mėn. pastato draudimo sąskaitą. Pinigai už pastato draudimą buvo pervesti iš anksto 20X2 01 21

Pokyčius reikia registruoti tik sąskaitoje „Sąnaudos“:

- 1) užregistruoti pateiktas operacijas šioje buhalterinėje sąskaitoje;
- 2) apskaičiuoti šios sąskaitos debeto ir kredito apyvartą bei laikotarpio pabaigos likutį.

♦ 1.1.54 užduotis

Pateikta tokia informacija apie įmonės A įsipareigojimus tiekėjams:

20X9-01-01 likučiai:	
Tiekėjo pavadinimas	Suma EUR
Tiekėjas B	2 000
Tiekėjas C	1 000
Tiekėjas D	4 000
Tiekėjas E	5 000

20X9 m. sausio mėn. atliktos tokios operacijos:

Eil. Nr.	Data	Operacijos turinys
1	20X9-01-03	Įmonė A pirko iš tiekėjo D prekių skolon už 3 000 EUR
2	20X9-01-10	Įmonė A pervėdė skolą tiekėjui C
3	20X9-01-12	Įmonė A pirko tiekėjo B prekių skolon iš už 7 000 EUR
4	20X9-01-15	Įmonė A sumokėjo pusę skolos tiekėjui E
5	20X9-01-20	Įmonė A pervėdė 8 000 EUR tiekėjui B
6	20X9-01-25	Įmonė A pirko prekių skolon iš tiekėjo C už 6 000 EUR, pusę sumos sumokėjo iš karto

Reikia:

- 1) atidaryti analitines sąskaitas „Skolos tiekėjams“ kiekvienam tiekėjui ir užregistruoti pradinis likučius;
- 2) atidaryti sintetinę sąskaitą „Skolos tiekėjams“ apskaičiuojant ir įrašant pradinį likutį.
- 3) užregistruoti pateiktas ūkinės operacijas analitinėse ir sintetinėje „Skolų tiekėjams“ sąskaitose;
- 4) apskaičiuoti analitinių ir sintetinės sąskaitų debeto ir kredito apyvartas bei laikotarpio pabaigos likučius.

♦ 1.1.55 užduotis

Įmonė parduoda mėlynius, raudonus, geltonus ir žalius dažus litro talpos indeliais. Pateikta tokia informacija apie dažų likučius sausio 31 d.

20X4 01 31 likučiai:			
Prekių pavadinimas	Kiekis indeliais	Kaina EUR/l	Suma EUR
Mėlyni dažai	25	45	1 125
Raudoni dažai	46	68	3 128
Geltoni dažai	17	23	391
Žali dažai	64	28	1 792

20X4 m. vasario mėn. atliktos tokios operacijos:

Eil. Nr.	Data	Operacijos turinys
1	20X4-02-01	Pirkėjas 1 nupirko 20 indelių žalių dažų, vieno jų pardavimo kaina yra 42 EUR
2	20X4-02-02	Įmonė A nusipirko 40 indelių geltonų dažų – po 23 EUR
3	20X4-02-04	Pirkėjas 2 nupirko 10 indelių mėlynų dažų, vieno indelio pardavimo kaina yra 68 EUR
4	20X4-02-05	Pirkėjas 3 nupirko 20 indelių geltonų dažų, vieno indelio pardavimo kaina yra 35 EUR
5	20X4-02-06	Įmonė A nusipirko 30 indelių mėlynų dažų – po 45 EUR
6	20X4-02-08	Pirkėjas 4 nupirko 12 indelių raudonų dažų, vieno indelio pardavimo kaina 102 EUR
7	20X4-02-10	Pirkėjas 5 nupirko 14 indelių žalių dažų, vieno indelio pardavimo kaina yra 42 EUR
8	20X4-02-12	Pirkėjas 6 nupirko 15 indelių mėlynų dažų, vieno indelio pardavimo kaina yra 68 EUR, ir 8 indelių raudonų dažų, vieno indelio pardavimo kaina yra 102 EUR

Reikia:

- 1) atidaryti analitines sąskaitas „Dažai“ kiekvienai dažų rūšiai ir užregistruoti pradinis likučius;
- 2) atidaryti sintetinę sąskaitą „Dažai“ apskaičiuojant ir įrašant pradinį likutį.
- 3) užregistruoti pateiktas ūkines operacijas analitinėse ir sintetinėje „Dažai“ sąskaitose;
- 4) apskaičiuoti analitinių ir sintetinės sąskaitų debeto ir kredito apyvartas bei laikotarpio pabaigos likučius.

♦ 1.1.56 užduotis

Pateiktas įmonės sąskaitų sąrašas ir jų pradiniai likučiai 20X4 m. sausio 1 d.

Reikia:

- 1) nustatyti, į kurią sąskaitos pusę (debeto ar kredito) reikia įrašyti pradinis likučius. Sąskaitų likučių sumas perkelti į atitinkamą stulpelį;
- 2) apskaičiuoti sąskaitų debeto ir kredito likučių sumas;
- 3) sąskaitų plane rasti ir nurodyti sąskaitų kodus.

Sąskaitos kodas	Sąskaitos pavadinimas	Debetas	Kreditas
1230	Transporto priemonės įsigijimo savikaina	30 000	

Eil. Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Suma, EUR
1	Transporto priemonės įsigijimo savikaina	30 000
2	Ilgalaikė skola kredito įstaigoms	80 000
3	Per vienus metus gautinos pirkėjų skolos	12 000
4	Pastato įsigijimo savikaina	100 000
5	Paprastosios akcijos	50 000
6	Pirktos prekės, skirtos perparduoti	60 000
7	Pinigai banko sąskaitose	24 000
8	Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	3 600
9	Mokėtinas įmokos socialiniam draudimui	4 100
10	Pardavimo pajamos	260 000
11	Administracijos darbuotojų darbo sąnaudos	11 000
12	Reklamos sąnaudos	2 000
13	Kompiuterinės įrangos įsigijimo savikaina	64 000
14	Pastato eksploatavimo sąnaudos	23 000
15	Programinės įrangos įsigijimo savikaina	70 000
16	Kitos administracinės sąnaudos	1 700

♦ **1.1.57 užduotis**

Įmonė A įsteigta 20X0 m. gruodžio mėn. Remdamiesi pateiktais duomenimis, sudarykite įmonės A 20X0 m. gruodžio 31 d. pelno (nuostolių) ataskaitą ir balansą, nurodykite sąskaitų kodus.

Eil. Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Suma EUR
1	Skolos tiekėjams	15 000
2	Reklamos sąnaudos	24 000
3	Remonto sąnaudos	36 000
4	Pastato įsigijimo savikaina	240 000
5	Transporto priemonės įsigijimo savikaina	65 000
6	Pardavimų pajamos	680 000
7	Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos	48 000
8	Būsimųjų laikotarpių sąnaudos	56 000
9	Pirkėjų skolos	23 000
10	Prekės, skirtos perparduoti	12 000
11	Parduotų prekių savikaina	280 000
12	Sukauptos sąnaudos	14 000
13	Akcinis kapitalas	100 000
14	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	?
15	Mokėtini atlyginimai	16 000
16	Pastato nusidėvėjimas	64 000
17	Kitos veiklos sąnaudos	4 000
18	Palūkanų sąnaudos	18 000
19	Transporto priemonės nusidėvėjimas	15 000
20	Pardavimo sąnaudos	22 000
21	Skolos kredito įstaigoms	80 000
22	Kitos veiklos pajamos	500
23	Pardavimo darbuotojų darbo sąnaudos	84 000
24	Išankstiniai mokėjimai	72 500

♦ 1.1.58 užduotis

Remdamiesi lentelėje pateikta informacija, nustatykite operacijos turinį.

Oper. Nr.	Operacijos turinys									
1	Išleista ir parduota akcijų									

Oper. Nr.	Turto sąskaita		Nuosavo kapitalo sąskaita		Įsipareigojimų sąskaita		Pajamų sąskaita		Sąnaudų sąskaita	
	D	K	D	K	D	K	D	K	D	K
1	X			X						
2		X			X					
3	X							X		
4		X							X	
5	X	X								
6	X					X				
7	X					X				
8		X							X	
9						X			X	
10					X	X				
11			X	X						

♦ 1.1.59 užduotis

Pagal pateiktą pavyzdį koresponduokite ūkines operacijas ir nurodykite, kokių pokyčių įvyko turto, sąnaudų, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų ir pajamų sąskaitose.

Oper. Nr.	Operacijos turinys	Suma, EUR	Koresponduojanti sąskaita		Turto, sąnaudų sąskaitos		Nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pajamų sąskaitos	
			Debetas	Kreditas	Padidėjimas (+)	Sumažėjimas (-)	Sumažėjimas (-)	Padidėjimas (+)
1	Išmokėti atlyginimai iš kasos	28 000	4 461	272		-	-	
2	Nupirka žaliavų už grynuosius pinigus	50 000	2 011	272	+	-		

Oper. Nr.	Operacijos turinys	Suma, EUR
1	Išmokėti atlyginimai iš kasos	28 000
2	Nupirka žaliavų už grynuosius pinigus	50 000
3	Pirkėjai apmokėjo skolą į įmonės sąskaitą banke	14 000
4	Į sąskaitą banke gautas išankstinis mokėjimas už dar nesuteiktas paslaugas	24 000
5	Nupirka prekių, skirtų perparduoti, skolon	32 000
6	Išduotas avansas atskaitingam asmeniui iš kasos	500
7	Nupirka transporto priemonė skolon	20 000
8	Gauta sąskaita už nuomos paslaugas	3 000
9	Sumokėta tiekėjams už prekes iš sąskaitos banke (žr. 5 operaciją)	?
10	Apmokėta žurnalo prenumerata ateinantiems metams	960

Oper. Nr.	Operacijos turinys	Suma, EUR
11	Gauta iš banko trumpalaikė paskola	10 000
12	Apmokėta už transporto priemonę iš sąskaitos banke (žr. 7 operaciją)	?
13	Išmokėti darbuotojui atostoginiai iš kasos	1 200
14	Atskaitingas asmuo pateikė sąskaitą faktūrą, pateisinančią dalį gauto avanso (už kanceliarines prekes)	450
15	Atskaitingas asmuo grąžino likusią dalį avanso į kasą (žr. 6 ir 14 operacijas)	?
16	Sumokėta skola už nuomos paslaugas (žr. 8 operaciją)	?
17	Priskaičiuotos palūkanos už paskolą	250
18	Priskaičiuoti administracijos darbuotojų atlyginimai	38 080
19	Registruojamos žurnalo prenumeratos sąnaudos (žr. 10 operaciją)	?

♦ **1.1.60 užduotis**

Užregistruokite pateiktas ūkinės operacijas buhalterinėse sąskaitose, nurodykite koresponduojančių sąskaitų kodus.

Oper. Nr.	Operacijos turinys	Koresponduojanti sąskaita	
		Debetas	Kreditas
1	Išleista ir parduota paprastųjų akcijų. Pinigai gauti į įmonės sąskaitą banke	271	3 011
2	Įsigyti skolon biuro baldai		
3	Iš sąskaitos banke iš anksto sumokėta už prekes, skirtas perparduoti		
4	Sumokėta už biuro baldus iš sąskaitos banke		
5	Gautos prekės, skirtos perparduoti, už kurias buvo sumokėta		
6	Grąžinta dalis paskolos bankui		
7	Įmokėti į kasą pinigai iš sąskaitos banke		
8	Pirkti prekių, skirtų perparduoti, atsiskaityta grynaisiais pinigais		
9	Išmokėtas atlyginimas darbuotojams iš kasos		
10	Iš kasos išmokėtas komandiruočių avansas		
11	Gauta ir iš sąskaitos banke apmokėta sąskaita už reklamos paslaugas		
12	Nupirkti skolon žaliavų		
13	Žaliavos perduotos į gamybą		
14	Parduota prekių skolon		
15	Priskaičiuota palūkanų už banko paskolą		
16	Priskaičiuoti administracijos darbuotojų atlyginimai		
17	Priskaičiuotos socialinio draudimo įmokos (30,98 proc.)		

♦ **1.1.61 užduotis**

Atsižvelgdami į pateiktus duomenis:

1) nustatykite, kokios ūkinės operacijos užregistruotos ir įtrauktos į buhalterines sąskaitas;

Oper. Nr.	Operacijos turinys
1	Išleista ir parduota akcijų už 150 000 EUR

2) apskaičiuokite sąskaitų debeto ir kredito apyvartą, laikotarpio pabaigos likučius;

3) sudarykite sąskaitų apyvartos žiniaraštį, nurodykite sąskaitų numerius.

Pinigai		Paprastosios akcijos		Prekės	
1) 150 000			1) 150 000	2) 40 000	
6) 50 000					5) 26 000
	7) 20 000				10) 6 700
	8) 20 000				
9) 14 000					
Skolos tiekėjams		Transporto priemonė		Kitos mokėtinos sumos	
	2) 40 000	3) 20 000			3) 20 000
8) 20 000				7) 20 000	
Pirkėjų skolos		Pajamos		Sąnaudos	
4) 50 000			4) 50 000	5) 26 000	
	6) 50 000		9) 14 000	10) 6 700	

♦ 1.1.62 užduotis

Atsižvelgiant į pateiktus duomenis, reikia:

- 1) surašyti sąskaitų korespondencijas pateiktoms ūkinėms operacijoms;
- 2) perkelti užregistruotas operacijas į T formos sąskaitas, apskaičiuoti sąskaitų debeto ir kredito apyvartas ir laikotarpio pabaigos likučius (pradiniai visų sąskaitų likučiai lygūs 0);
- 3) nustatyti ir pažymėti, kokiam tipui priklauso sąskaitos: turto (T); nuosavo kapitalo (NK); įsipareigojimų (I); pajamų (P); sąnaudų (S);
- 4) sudaryti sąskaitų apyvartos žiniaraštį.

Nr.	Operacijos turinys
1	Išleista ir parduota paprastųjų akcijų už 100 000 EUR. Už akcijas gauta: 20 000 EUR pervesta į įmonės sąskaitą banke, gauta transporto priemonė, kurios vertė 20 000 EUR, už likusią sumą gauta įrengimų
2	3 000 EUR įnešta į kasą iš banko sąskaitos
3	Atskaitingam asmeniui išduotas avansas iš kasos ūkinėms reikmėms – 300 EUR
4	Skolon nupirkta prekių, skirtų perparduoti, už 18 000 EUR
5	Sugedusi transporto priemonė, kurios vertė 20 000 EUR, nuvežta remontuoti
6	Gauta 500 000 EUR banko paskola, kurią reikės grąžinti po 5 metų
7	Gauta 2 000 EUR sąskaita už transporto priemonės remontą
8	Atskaitingas asmuo pateikė 300 EUR sąskaitą už pirktas kanceliarines prekes ir atsiskaitė už gautą avansą
9	Sumokėta už pirktas skolon prekes
10	Priskaičiuota 220 EUR gautos paskolos palūkanų
11	Gauta 1 600 EUR komunalinių paslaugų sąskaita
12	Sumokėta skola už transporto priemonės remontą

♦ 1.1.63 užduotis

Pateikti tokie sąskaitų likučiai 20X4 m. lapkričio 1 d.:

Sąskaitų pavadinimai	Suma EUR
Pastato įsigijimo savikaina	550 000
Transporto priemonės įsigijimo savikaina	37 000
Prekės, skirtos perparduoti	70 000
Pirkėjų skolos	90 000
Sąskaita banke	110 000
Išstatinis kapitalas	700 000
Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	4 000
Skolos tiekėjams	53 000
Per vienerius metus mokėtinos skolos kredito įstaigoms	100 000

Lapkričio mėn. įvyko tokios ūkinės operacijos:

Nr.	Data	Operacijos turinys
1	11 03	Pirkėjai sumokėjo pusę savo skolos
2	11 07	Parduota prekių skolon už 80 000 EUR. Nurašytos parduotos prekės, kurių savikaina – 58 000 EUR
3	11 10	Sumokėtos skolos tiekėjams
4	11 15	Pirka prekių skolon už 40 000 EUR
5	11 17	Grąžinta dalis (10 000 EUR) paskolos bankui

Reikia:

- 1) užregistruoti T formos sąskaitose pradinis likučius lapkričio 1 d.;
- 2) užregistruoti T formos sąskaitose lapkričio mėn. ūkinės operacijas;
- 3) apskaičiuoti lapkričio mėn. sąskaitų debeto ir kredito apyvartą bei galutinius likučius;
- 4) sudaryti sąskaitų apyvartos žiniaraštį.

♦ 1.1.64 užduotis

Pateikti UAB A tokie sąskaitų likučiai 20X4 m. birželio 1 d.:

Sąskaitų pavadinimai	Suma EUR
Pastato įsigijimo savikaina	107 000
Transporto priemonės įsigijimo savikaina	46 000
Prekės, skirtos perparduoti	60 000
Pirkėjų skolos	14 700
Sąskaita banke	21 300
Išstatinis kapitalas	150 000
Nepaskirstytasis pelnas	14 000
Skolos tiekėjams	40 000
Gauti išankstiniai mokėjimai	45 000

UAB A sintetinės sąskaitos „Prekės, skirtos perparduoti“ likutį birželio 1 d. sudaro:

Eil. Nr.	Pavadinimas	Kiekis vnt.	Kaina EUR	Suma EUR
1	Kėdė	60	120	7 200
2	Stalas	30	450	13 500
3	Spinta	50	786	39 300
Iš viso:		140		60 000

Birželio mėn. įvyko tokios ūkinės operacijos:

Nr.	Data	Operacijos turinys
1	06 02	Pirkta kėdžių 30 vnt. po 120 EUR skolon
2	06 04	Parduota 10 vnt. stalų po 530 EUR skolon, nurašyta parduotų stalų savikaina
3	06 05	Pirkėjai pervadė 20 000 EUR
4	06 06	Sumokėta dalis skolos tiekėjams – 30 000 EUR
5	06 10	Parduota 40 vnt. spintų po 920 EUR skolon, nurašyta parduotų spintų savikaina
6	06 15	Pirkta 30 vnt. spintų po 786 EUR skolon
7	06 25	Sumokėta dalis skolos tiekėjams – 10 000 EUR

Reikia:

- 1) atidaryti sintetines ir analitines sąskaitas birželio 1 d.;
- 2) užregistruoti atliktas ūkines operacijas bendrajame žurnale;
- 3) perkelti duomenis į sąskaitas, apskaičiuoti sąskaitų debeto ir kredito apyvartą bei likutį birželio 30 d.;
- 4) sudaryti sąskaitų apyvartos žiniaraštį birželio 30 d.

♦ **1.1.65 užduotis**

Pateikti UAB A tokie sąskaitų likučiai 20X4 m. birželio 1 d.:

Sąskaitų pavadinimai	Suma EUR
Pastato įsigijimo savikaina	145 000
Transporto priemonės įsigijimo savikaina	36 400
Prekės, skirtos perparduoti	45 000
Pirkėjų skolos	20 000
Sąskaita banke	18 000
Įstatinis kapitalas	160 000
Nepaskirstytasis pelnas	34 000
Skolos tiekėjams	46 000
Gauti išankstiniai mokėjimai	24 400

UAB A sintetinės sąskaitos „Prekės, skirtos perparduoti“ likutį birželio 1 d. sudaro:

Eil. Nr.	Pavadinimas	Kiekis vnt.	Kaina EUR	Suma EUR
1	Prekė 1	20	200	4 000
2	Prekė 2	100	140	14 000
3	Prekė 3	75	360	27 000
	Iš viso:	195		45 000

UAB A sintetinės sąskaitos „Pirkėjų skolos“ likutį birželio 1 d. sudaro:

Eil. Nr.	Pavadinimas	Suma EUR
1	Pirkėjas 1	3 000
2	Pirkėjas 2	6 000
3	Pirkėjas 3	11 000
	Iš viso:	20 000

UAB A sintetinės sąskaitos „Skolos tiekėjams“ likutį birželio 1 d. sudaro:

Eil. Nr.	Pavadinimas	Suma EUR
1	Tiekėjas 1	10 000
2	Tiekėjas 2	12 000
3	Tiekėjas 3	4 000
4	Tiekėjas 4	20 000
	Iš viso:	46 000

UAB A sintetinės sąskaitos „Gauti išankstiniai mokėjimai“ likutį birželio 1 d. sudaro:

Eil. Nr.	Pavadinimas	Suma EUR
1	Įmonė 1	12 200
2	Įmonė 2	12 200
Iš viso:		24 400

Birželio mėn. įvyko tokios ūkinės operacijos:

Nr.	Data	Operacijos turinys
1	06 02	Pirkta 20 vnt. prekių 2 po 140 EUR skolon iš tiekėjo 3
2	06 04	Parduota 15 vnt. prekių 2 po 185 EUR skolon pirkėjui 2, nurašyta parduotų prekių savikaina
3	06 06	Apmokėta skola tiekėjui 2
4	06 08	Pirkėjas 3 apmokėjo pusę savo skolos
5	06 10	Parduota 30 vnt. prekių 3 po 480 EUR skolon pirkėjui 4, nurašyta parduotų prekių savikaina
6	06 15	Pirkta 20 vnt. prekių 1 po 200 EUR skolon iš tiekėjo 1
7	06 20	Pirkėjas 4 pervedė savo skolą
8	06 25	Apmokėta skola tiekėjui 4

Reikia:

- 1) atidaryti sintetines ir analitines sąskaitas birželio 1 d.;
- 2) užregistruoti atliktas ūkinės operacijas bendrajame žurnale;
- 3) perkelti duomenis į sąskaitas, apskaičiuoti sąskaitų debeto ir kredito apyvartą ir likutį birželio 30 d.;
- 4) sudaryti sąskaitų apyvartos žiniaraštį birželio 30 d.

♦ **1.1.66 užduotis**

Remdamiesi pateikta lentele, nustatykite 1), 2) ir 3) operacijos turinį.

Sąsk. kodas	Pradinis likutis		Apyvarta		Galutinis likutis (bandomasis balansas)	
	Debetas	Kreditas	Debetas	Kreditas	Debetas	Kreditas
1210	500 000				500 000	
1217		120 000				120 000
1230	80 000				80 000	
1237		28 000				28 000
2014	60 000			2) 20 000	40 000	
241	25 000		1) 30 000		55 000	
271	148 000			3) 46 107	101 893	
272	100				100	
301		400 000				400 000
341		24 000				24 000
4012		100 000				100 000
4421		6 000	3) 6 000			0
443		50 000	3) 20 000			30 000
4461		64 863				64 863
4463		20 107	3) 20 107			0
4464		130				130
5000				1) 30 000		30 000
6000			2) 20 000		20 000	
Iš viso:	813 100	813 100	96 107	96 107	796 993	796 993

♦ 1.1.67 užduotis

Pateikti UAB A tokie sąskaitų likučiai 20X5 m. balandžio 1 d.:

Sąskaitų pavadinimai	Suma EUR
Pastatų įsigijimo savikaina	150 000
Įrengimų įsigijimo savikaina	74 000
Prekės, skirtos perparduoti	40 000
Pirkėjų skolos	68 000
Sąskaita banke	96 000
Įstatinis kapitalas	200 000
Praėjusių metų nepaskirstytasis pelnas	18 000
Trumpalaikės skolos kredito įstaigoms	150 000
Skolos tiekėjams	28 000
Kitos mokėtinos sumos	32 000

Balandžio mėn. įvyko tokios ūkinės operacijos:

Nr.	Data	Operacijos turinys
1	04 01	Pirkta prekių, skirtų perparduoti, skolon už 42 000 EUR
2	04 05	Pirkėjai sumokėjo dalį skolos – 25 000 EUR
3	04 08	Parduota prekių skolon už 50 000 EUR, prekių savikaina 32 000 EUR
4	04 12	Sumokėtas darbo užmokesčio avansas darbuotojams – 2 000 EUR
5	04 15	Sumokėtos kitos mokėtinos sumos – 21 000 EUR
6	04 20	Parduota prekių skolon už 40 000 EUR, prekių savikaina yra 25 600 EUR
7	04 25	Pirkėjai sumokėjo 100 000 EUR skolos į įmonės sąskaitą banke
8	04 30	Priskaičiuoti atlyginimai – 8 000 EUR, socialinio draudimo įmokos (30,98 proc.), įmokos į garantinį fondą (0,2 proc.)
9	04 30	Iš darbo užmokesčio išskaičiuota 1 000 EUR gyventojų pajamų mokesčio, 720 EUR – socialinio ir sveikatos draudimo įmokų

Reikia:

- 1) atidaryti buhalterines sąskaitas balandžio 1 d. nurodant sąskaitos pavadinimą ir numerį;
- 2) užregistruoti atliktas ūkines operacijas bendrajame žurnale;
- 3) perkelti duomenis į sąskaitas, apskaičiuoti sąskaitų apyvartą ir likutį balandžio 30 d.;
- 4) sudaryti darbinę atskaitomybės lentelę birželio 30 d.

♦ 1.1.68 užduotis

Pateiktas bandomasis balansas 20X0 m. gruodžio 31 d.

Sąskaitos kodas	Straipsnio pavadinimas	Suma EUR
1240	Kompiuterinės įrangos įsigijimo savikaina	12 604,00
2014	Prekės, skirtos perparduoti	13 245,00
2411	Pirkėjų įsiskolinimas	1 000,00
271	Sąskaita banke	24 112,00
272	Kasa	600,00
301	Įstatinis kapitalas	30 000,00
331	Privalomasis rezervas	3 000,00
342	Praėjusių metų nepaskirstytasis pelnas	1 400,00
443	Skolos tiekėjams	8 051,00

Sąskaitos kodas	Straipsnio pavadinimas	Suma EUR
4461	Mokėtini atlyginimai	6 051,89
4462	Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	1 360,00
4463	Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	4 378,11
4464	Mokėtinos įmokos į garantinį fondą	18,00
4486	Kitos mokėtinos sumos	2 500,00
5000	Pardavimo pajamos	12 000,00
5001	Suteiktų paslaugų pajamos	8 000,00
6000	Parduotų prekių savikaina	7 800,00
6110	Nuomos sąnaudos	1 500,00
6114	Darbo užmokesčio ir susijusios sąnaudos	4 308,00
6118	Kitos administracinės sąnaudos	10 360,00
6122	Nekilnojamojo turto mokesčio sąnaudos	1 230,00

Reikia:

- 1) sudaryti darbinę atskaitomybės lentelę;
- 2) parengti pelno (nuostolių) ataskaitą;
- 3) parengti balansą.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Bagdžiūnienė V. (2004). Finansinės apskaitos pagrindai. Vilnius: Rosma.
2. Bružauskas V. (2001). Buhalterinės apskaitos pagrindai. Kaunas: LŽŪU leidybos centras.
3. Butkevičius J., Burkšaitienė D., Paliulis N. K., Žaptorius J. (2009). Apskaita vadybininkams, Vadovėlis. Vilnius: VGTU leidykla „Technika“.
4. Domeika P. (2008). Apskaitos informacinė sistema, Monografija. Kaunas: VšĮ „Spalvų kraitė“.
5. Gudaitienė O. (2005). Buhalterinė apskaita. Vilnius: Ciklonas.
6. Kanapickienė R., Rudžionienė K., Jefimovas B. (2008). Finansinė apskaita. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
7. Jefimovas B. (2008). Apskaitos pagrindai. Vadovėlis. Kaunas: Kauno technologijos universiteto leidykla Technologija.
8. Finansinės apskaitos teorija ir praktika. Vadovėlis (2009). Atsakingasis redaktorius V. Lakis. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
9. Ivanauskienė A. (2006). Buhalterinės apskaitos pradmenys. Vilnius: TEV.
10. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574 – www.lrs.lt
11. 1 VAS Finansinė atskaitomybė – www.aat.lt
12. 2 VAS Balansas – www.aat.lt
13. 3 VAS Pelno (nuostolių) ataskaita – www.aat.lt
14. 4 VAS Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita – www.aat.lt
15. 5 VAS Pinigų srautų ataskaita – www.aat.lt
16. 6 VAS Aiškinamasis raštas – www.aat.lt

I.2 S K Y R I U S

APSKAITOS METODŲ TAIKYMO PAGRINDAI

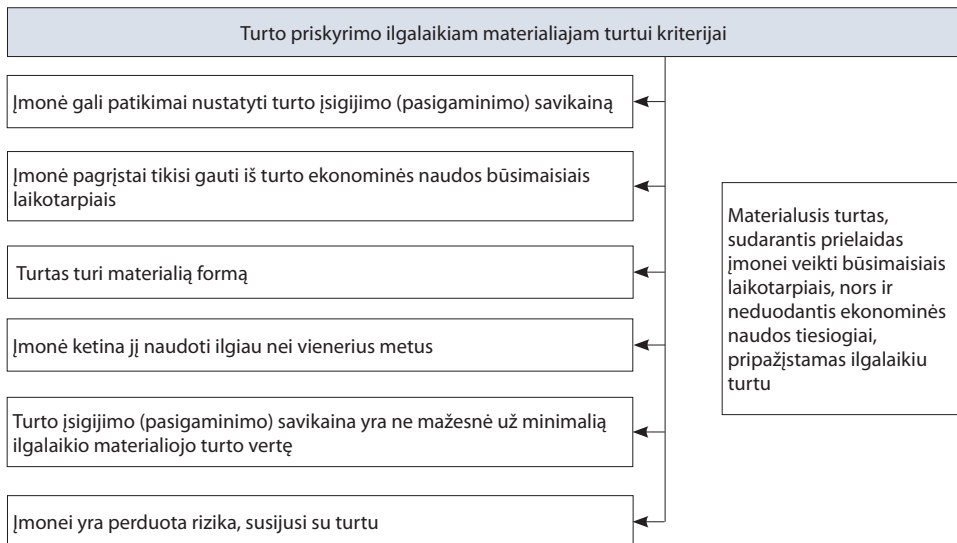
ŠIO SKYRIAUS MOKYMOSI TIKSLAI:

- žinoti ir gebėti apskaityti su ilgalaikio turto įsigijimu, naudojimu ir nurašymu susijusias operacijas, žinoti ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo metodus ir gebėti juos taikyti;
- gebėti apskaityti atsargų įsigijimo, naudojimo bei nurašymo operacijas ir žinoti atsargų apskaitos būdus ir įkainojimo metodus bei gebėti juos taikyti;
- mokėti pavaizduoti apskaitoje įmonės nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų pokyčius;
- gebėti apskaičiuoti ir apskaityti pagrindinį ir papildomą darbo užmokestį bei su darbo užmokesčiu susijusius mokesčius;
- gebėti nustatyti pajamų ir sąnaudų pripažinimo momentą, vertę, grupavimą pelno (nuostolių) ataskaitoje.

I.2.1. Ilgalaikio turto apskaita

I.2.1.1. Ilgalaikio materialiojo turto apskaita

Ilgalaikio materialiojo turto pripažinimas. Ilgalaikis materialusis turtas – materialusis turtas, skirtas prekėms gaminti, paslaugoms teikti, nuomoti ar administraciniams tikslams ir kurį numatoma naudoti ilgiau nei vienerius metus. Verslo apskaitos standartuose numatytas papildomas ilgalaikio materialiojo turto pripažinimo kriterijus – tokio turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina turi būti ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę, kurią įmonė nustato savarankiškai, atsižvelgdama į savo dydį, veiklos pobūdį, naudojamo ilgalaikio materialiojo turto įvairovę ir vertę. Įmonė gali nustatyti skirtingas minimalias vertes skirtingoms ilgalaikio materialiojo turto grupėms arba vieną minimalią vertę visoms ilgalaikio materialiojo turto grupėms. Įsigijus turto vienetą, kurio įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra lygi ar didesnė, nei įmonės nustatyta minimali vertė, jis priskiriamas ilgalaikiam materialiajam turtui, jei atitinka kitus šio turto pripažinimo kriterijus. Jei turto įsigijimo savikaina mažesnė už minimalią vertę, tokio turto vertė iš karto bus nurašoma į sąnaudas, neatsižvelgiant į tai, kad turto vienetas atitinka visus kitus pripažinimo ilgalaikiu materialiuoju turtu kriterijus. Turto priskyrimo ilgalaikiam materialiajam turtui kriterijai, atsižvelgiant į verslo apskaitos standartų nuostatas, pateikiami I.2.1 paveiksle.



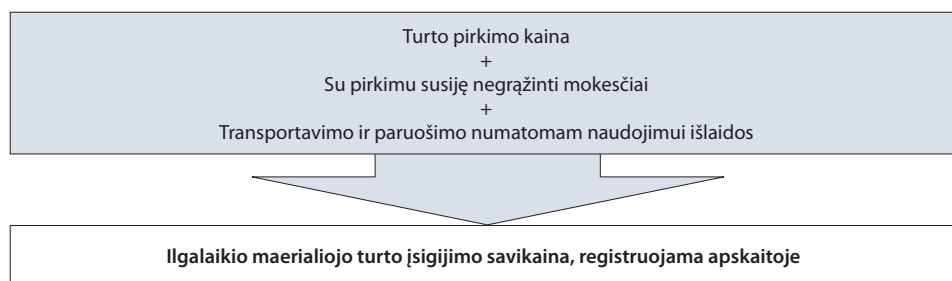
I.2.1 pav. Turto priskyrimo ilgalaikiam materialiajam turtui kriterijai

Turtą priskiriant ilgalaikiam materialiajam turtui, reikia atsižvelgti į visus išvardytus kriterijus. Sprendžiant, ar turtas teiks ekonominės naudos, reikia atsižvelgti ir į tai, kad turtas gali teikti tiesioginę arba netiesioginę ekonominę naudą. Tiesioginę ekonominę naudą teikia turtas, kurio naudojimą galima susieti su konkrečių įmonės pajamų uždirbimu, pavyzdžiui, gamybiniai įrenginiai, kuriais gaminama įmonės produkcija ir kurią pardavusi įmonė uždirbs pajamas. Tačiau ilgalaikiam materialiajam turtui priskiriamas ir turtas, kuris neteikia įmonei tiesioginės ekonominės naudos, o sudaro sąlygas įmonei veikti, pavyzdžiui, biuro patalpos ir kitas turtas, naudojamas valdymo tikslais, valymo įrenginiai ir pan.

Visas įmonės ilgalaikis materialusis turtas skirstomas į grupes, kurių pavyzdžiai buvo pateikti dalyje „Pagrindinė apskaitos lygybė ir jos struktūra“. Specifinė, dar nepaminėta ilgalaikio materialiojo turto grupė yra investicinis turtas. Tai – žemė, pastatai ar jų dalis arba žemė kartu su pastatais, kuriuos įmonė laiko tik pajamoms iš to turto nuomos ir / arba to turto vertės padidėjimo gauti. Investiciniu turtu nelaikomas turtas, kuris naudojamas prekėms gaminti, paslaugoms teikti arba administraciniams tikslams, taip pat turtas, kurio pardavimas yra įmonės tipinė veikla.

Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) apskaita. Registruojant apskaitoje ilgalaikio materialiojo turto įsigijimą ar pasigaminimą, pirmiausia nustatoma jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina.

Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina nustatoma pagal sumokėtą (mokėtiną) pinigų ar pinigų ekvivalentų sumą ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto vertę. Visos išlaidos, susijusios su ilgalaikio materialiojo turto vieneto įsigijimu ar pagaminimu, jo paruošimu naudoti, turi būti įtrauktos į jo savikainą, jeigu jas galima išskirti iš bendros įmonės išlaidų sumos (žr. I.2.2 pav.).



I.2.2 pav. Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina

Išlaidų, susijusių su ilgalaikio materialiojo turto paruošimu naudoti, pavyzdžiai:

- montavimo išlaidos;
- instaliacijos išlaidos;

- remonto, atlikto tam, kad turtas būtų tinkamas naudoti, išlaidos;
- išbandymo išlaidos;
- infrastruktūros ir turto registravimo išlaidos;
- žemės sklypo ir statybos aikštelės paruošimo išlaidos.

Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimas apskaitoje registruojamas tokiais įrašais:

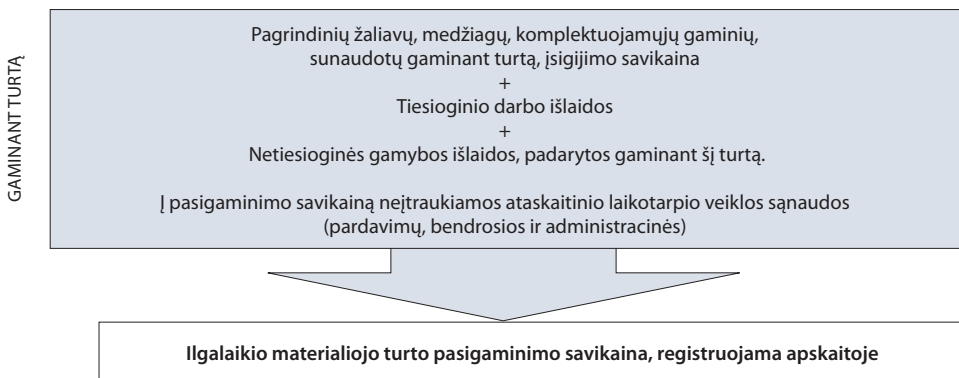
- D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina – jei įsigytas turtas tinkamas naudoti įmonės veikloje arba
- D 12X2 Ilgalaikis materialusis turtas, ruošiamas naudoti – jei turtas dar turi būti paruoštas naudoti įmonės veikloje;
- K 1263 Išankstiniai mokėjimai už materialųjį turtą – jei už turtą buvo sumokėtas avansas;
- K 272 Kasa – jei už turtą atsiskaitoma grynaisiais pinigais;
- K 271 Sąskaita banke – jei sumokama iš sąskaitos banke;
- K 401 Finansinės skolos – jei turtas įgytas pagal lizingo sutartį;
- K 4486 Kitos mokėtinos sumos – jei turtas įgyjamas skolon, kurią reikės sumokėti per vienerius metus.

Paruošus ilgalaikį materialųjį turtą naudoti, apskaitoje registruojama:

- D 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina, K 12X2 Ilgalaikis materialusis turtas, ruošiamas naudoti.

Pridėtinės vertės mokestis į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą **neįskaitomas**, išskyrus atvejus, kai pridėtinės vertės mokestis negrąžinamas

Nustatant ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikainą, į ją įskaičiuojamos visos išlaidos, padarytos gaminant šį turtą. Ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikainos nustatymo taisyklės pateikiamos I.2.3 paveiksle.



I.2.3 pav. Statomo (gaminamo) ilgalaikio materialiojo turto savikaina

Savoms reikmėms statomo (gaminamo) ilgalaikio materialiojo turto savikaina nustatoma pagal tuos pačius principus kaip ir įsigyjant turtą. Jei turtas statomas (gaminamas) ir parduoti, ir savoms reikmėms, pastarojo gaminamo turto savikaina turi būti tokia pat kaip ir parduoti gaminamo turto savikaina.

Išteklių sunaudojimas ilgalaikio materialiojo turto statybai apskaitoje gali būti registruojamas taip:

- D 125 Statomas ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas;
- K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės – sunaudotų statybos procese atsargų vertė;
- K 4461 Mokėtinas darbo užmokestis – darbuotojų, susijusių su statybos procesu, darbo užmokesčio suma;
- K 4463 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos – nuo darbuotojų darbo užmokesčio apskaičiuoto socialinio draudimo įmokų suma;
- K 443 Skolos tiekėjams – statybos procese sunaudotų paslaugų vertė;
- K 12X7 Statybos procese naudojamo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo suma.

Baigus statyti ilgalaikį materialųjį turtą, išlaidų, tenkančių baigta statybai, suma registruojama:

- D 1210 Pastatai ir statiniai – įsigijimo savikaina;
- K 125 Statomas ar rekonstruojamas ilgalaikis materialusis turtas.

Ilgalaikis materialusis turtas pirminio pripažinimo metu apskaitoje registruojamas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, o balanse pateikiamas likutine vertė.

Gavus ilgalaikį materialųjį turtą kaip savininkų (akcininkų) įnašą, jo įsigijimo savikainą turi sudaryti savininkų susirinkimo arba savininko patvirtinta vertė, kuri negali būti didesnė už tikrąją turto vertę, taip pat visos su turto paruošimu naudoti susijusios išlaidos.

Likutinė vertė – suma, kuri apskaičiuojama prie ilgalaikio materialiojo ar nematerialiojo turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainos pridėdant arba iš jos atimant visas turto vertės pokyčių sumas ir atimant sukauptą nusidėvėjimo ar amortizacijos sumą

Dažniausiai likutinė vertė skaičiuojama iš įsigijimo savikainos atimant sukauptą nusidėvėjimą. Kadangi ilgalaikis materialusis turtas balanse pateikiamas likutine vertė, ji dažnai vadinama balansine vertė.

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas. Naudojamas įmonės veikloje ilgalaikis materialusis turtas dėvisi. Siekiant parodyti šį procesą, skaičiuojamas ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas.

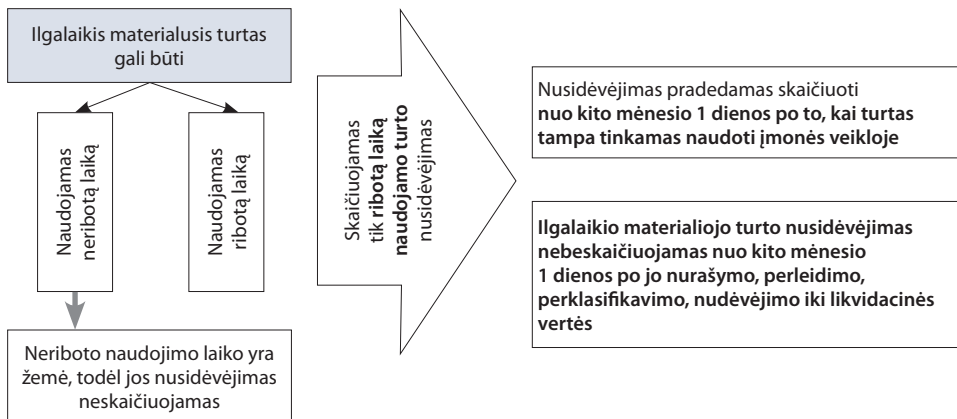
Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas – sistemingas turto nudėvimosios vertės paskirstymas per jo naudingo tarnavimo laiką.

Nudėvimoji vertė – suma, gaunama iš ilgalaikio materialiojo turto išsigijimo ar pasigaminimo savikainos atėmus numatytą likvidacinę vertę.

Likvidacinė vertė – suma, kurią, pasibaigus naudingo tarnavimo laikui, tikimasi gauti už turtą, įvertinus būsimas likvidavimo ir perdavimo išlaidas.

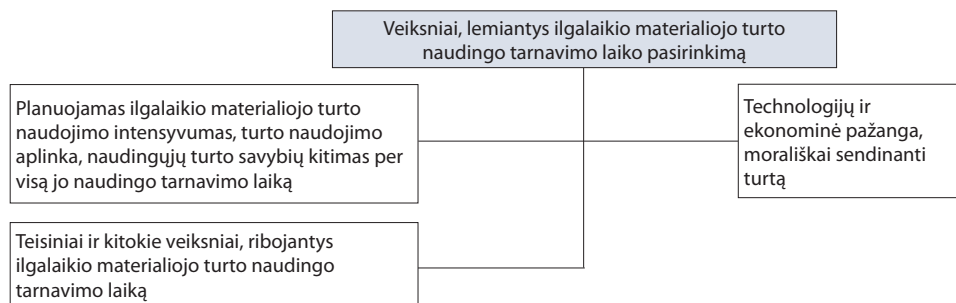
Naudingo tarnavimo laikas – laikotarpis, kuriuo įmonė tikisi naudoti riboto naudojimo laiko turtą, arba gaminių, kuriuos įmonė tikisi pagaminti (gauti) naudodama šį turtą, skaičius

Kaip matoma I.2.4 paveiksle, skaičiuojamas tik riboto naudojimo turto nusidėvėjimas. Jis pradamas skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmos dienos, kai turtas tampa tinkamas naudoti, ir nebeskaičiuojamas nuo kito mėnesio pirmos dienos po jo nurašymo, perdavimo, nudėvėjimo iki likvidacinės vertės ar perkėlimo į laikomo parduoti turto sąskaitas.



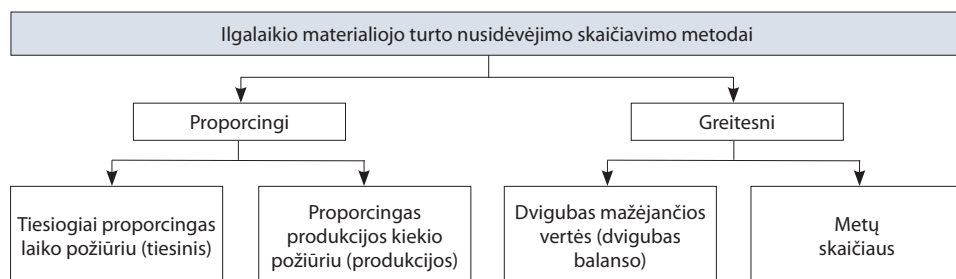
I.2.4 pav. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas

Skaičiuojant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą, svarbu parinkti tinkamą šio turto naudingo tarnavimo laiką. Nustatant ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, rekomenduojama atsižvelgti į pateiktus I.2.5 paveiksle veiksnus.



I.2.5 pav. Ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiko nustatymo kriterijai

Įvertinus I.2.5 paveiksle nurodytus veiksnius ir nustatčius tinkamą ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiką, svarbu tinkamai pasirinkti metodus, kuriais galima apskaičiuoti ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas skaičiuojamas proporcingais arba greitesniais metodais (žr. I.2.6 pav.).



I.2.6 pav. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodų klasifikavimas

Skaiciuojant nusidėvėjimą proporcingais metodais, ilgalaikio materialiojo turto nudėvimoji vertė į veiklos sąnaudas arba gaminamos produkcijos, teikiamų paslaugų savikainą perkeliama tolygiai per jo naudingo tarnavimo laikotarpį arba atsižvelgiant į pagamintų gaminių skaičių. Taikant greitesnius ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodus, pirmaisiais turto naudojimo metais apskaičiuojama didžiausia nusidėvėjimo suma, vėliau – vis mažesnė.

Tiesiogiai proporcingo (tiesinio) metodo taikymas grindžiamas nuostata, kad ilgalaikio materialiojo turto objektas yra tolygiai naudojamas visą jo naudingo tarnavimo laiką ir kasmet teikia tokią pat ekonominę naudą. Todėl kiekvienais metais į veiklos sąnaudas arba gaminamos produkcijos, teikiamų paslaugų savikainą įskaitoma vienoda nusidėvėjimo suma, neatsižvelgiant į ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo intensyvumą. Šiuo metodu nusidėvėjimas skaičiuojamas pagal tokią formulę:

$$N = \frac{(V_1 - V_2)}{T}$$

čia: N – metinė nusidėvėjimo suma;

V_1 – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina (pasigaminimo savikaina);

V_2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

T – naudingo tarnavimo laikas metais.

Atkreiptinas dėmesys, kad likvidacinė vertė turėtų rodyti numatomą gauti naudą, pasibaigus ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laikotarpiui. Kartais nustatyti šią vertę gana sudėtinga. Be to, gana dažnai baigus naudoti turtą jo vertė būna nereikšminga – tada likvidacinė vertė gali būti ir 0. Nustatant ilgalaikio materialiojo turto likvidacinę vertę, reikėtų atsižvelgti į numatomus jo naudojimo pabaigimo darbus (išmontavimą, išvežimą ir pan.), kurių vertė mažina likvidacinę vertę.

◆ PAVYZDYS

Įmonė A įsigijo įrengimų, kurių pradinė vertė 6 600 EUR, likvidacinė vertė 600 EUR, naudingo tarnavimo laikas – 5 metai. Reikia apskaičiuoti įrengimų nusidėvėjimo sumą taikant tiesiogiai proporcingą nusidėvėjimo metodą.

$$\text{Metinė nusidėvėjimo suma} = \frac{\text{Pradinė vertė} - \text{Likvidacinė vertė}}{\text{Naudingo tarnavimo laikas}} = \frac{6\,600 - 600}{5} = 1\,200 \text{ EUR.}$$

Tiesiogiai proporcingu metodu apskaičiuotas nusidėvėjimas dažnai pavaizduojamas procentine išraiška – metine nusidėvėjimo norma. Tęsiant pavyzdį, įmonės A įsigytų įrengimų metinė nusidėvėjimo norma gali būti skaičiuojama pagal formulę:

$$n = 100 \text{ proc.} : T,$$

čia: n – metinė nusidėvėjimo norma procentais,

T – naudingo tarnavimo laikas metais.

Pagal pavyzdį, 100 proc. : 5 = 20 % arba 0,2.

Metinę nusidėvėjimo normą galima apskaičiuoti ir pagal tokią formulę:

$$\text{Metinė nusidėvėjimo norma} = \frac{\text{Metinė nusidėvėjimo suma}}{\text{Pradinė vertė} - \text{Likvidacinė vertė}} = \frac{1\,200}{6\,600 - 600} = 0,2 = 20\%.$$

Produkcijos metodo naudojimas grindžiamas nuostata, kad nusidėvėjimo skaičiavimas turi būti siejamas su darbų, numatomų atlikti su šiuo ilgalaikio materialiojo turto objektu, apimtimi (numatomų pagaminti produkcijos vienetų, nuvažiuotų kilometrų skaičiumi ir pan.). Nusidėvėjimo suma, tenkanti vienam produkcijos vienetui, skaičiuojama nudėvimąją objekto vertę dalijant iš numatomo pagaminti produkcijos

kiekio. Ataskaitinio laikotarpio nusidėvėjimo suma skaičiuojama per ataskaitinį laikotarpį pagamintos produkcijos kiekį dauginant iš produkcijos vienetui tenkančios nusidėvėjimo sumos, t. y:

$$N = \frac{(V_1 - V_2) \times P}{P_{\max}}$$

čia: N – nusidėvėjimo suma, tenkanti pagamintai produkcijai (atliktoms paslaugoms);
 V_1 – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pagaminimo) savikaina;
 V_2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;
P – per ataskaitinį laikotarpį pagamintos produkcijos (atliktų paslaugų) kiekis;
 P_{\max} – maksimalus ilgalaikio turto objekto pagamintinos produkcijos (galimų atlikti paslaugų) kiekis.

◆ PAVYZDYS

Tęsdami pavyzdį, tarkime, kad įmonėje A įsigytais įrengimais per penkerius turto naudojimo metus planuojama pagaminti 10 000 vnt. gaminių, iš kurių pirmais metais žadama pagaminti 1 800 vnt., antrais – 2 000 vnt., trečiais – 2 400 vnt., ketvirtais – 1 800 vnt. ir penktais – 2 000 vnt. gaminių. Kadangi kiekvienais metais planuojamų pagaminti gaminių kiekis skiriasi, tai ir apskaičiuota įrengimų nusidėvėjimo kasmetinė suma bus skirtinga. Tikslingiausia metinę nusidėvėjimo sumą pradėti skaičiuoti nustatant nusidėvėjimo sumą, tenkančią vienam produkcijos vienetui.

$$\text{Nusidėvėjimo suma vienam vienetui} = \frac{\text{Pradinė vertė} - \text{Likvidacinė vertė}}{\text{Pagamintos produkcijos apimtis vnt. per visą turto naudojimo laiką}} = \frac{6\,600 - 600}{10\,000} = 0,6 \text{ EUR/vnt.}$$

Kiekvienų metų įrengimų nusidėvėjimo sumos skaičiavimas pateiktas I.2.1 lentelėje.

I.2.1 lentelė. Įmonės A įsigytų įrengimų metinės nusidėvėjimo sumos skaičiavimas produkcijos metodu

Metai	Planuojamų pagaminti vnt. skaičius	Nusidėvėjimo suma EUR/vnt.	Metinė nusidėvėjimo suma EUR	Sukauptas nusidėvėjimas EUR
Pirmi	1 800	0,6	1 080	1 080
Antri	2 000	0,6	1 200	2 280
Treti	2 400	0,6	1 440	3 720
Ketvirti	1 800	0,6	1 080	4 800
Penkti	2 000	0,6	1 200	6 000

Metų skaičiaus ir dvigubas – mažėjančios vertės metodai dar vadinami progresiškais nusidėvėjimo skaičiavimo metodais, nes juos taikant pirmaisiais turto naudojimo metais į veiklos sąnaudas arba gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainą nurašomos didesnės nusidėvėjimo sumos nei vėlesniais. Toks požiūris grindžiamas

nuostata, kad pirmaisiais naudojimo metais naujas turtas gali teikti daugiau ekonominės naudos nei vėlesniais, todėl ir nusidėvėjimo sumos turėtų būti didesnės. Šis teiginys labiau taikytinas aktyviajai ilgalaikio materialiojo turto daliai. Šių metodų formulės pateikiamos I.2.7 paveiksle.

Metų skaičiaus metodas:	Dvigubas – mažėjančios vertės metodas:
$N = \frac{(V_1 - V_2) \times (T - i + 1) \times 2}{T \times (T + 1)}$	$N = L \times n; n = \frac{100\%}{T} \times 2$
<p>N – metinė nusidėvėjimo suma; V₁ – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina; V₂ – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė; T – naudingo tarnavimo laikas metais; i – metai, kurių skaičiuojamas nusidėvėjimas, čia i mažiau arba lygu T</p>	<p>N – metinė nusidėvėjimo suma; L – ilgalaikio materialiojo turto likutinė vertė; n – nusidėvėjimo norma; T – naudingo tarnavimo laikas metais. N_n – (paskutinių metų) apskaičiuojama: $N_n = L_{n-1} - V_2$</p>

I.2.7 pav. Greitesni ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodai

◆ PAVYZDYS

Tęsiant pavyzdį, įmonėje A įsigytų įrengimų pirmų metų nusidėvėjimo suma metų skaičiaus metodu bus apskaičiuojama taip:

$$\text{Pirmų metų metinė nusidėvėjimo suma} = \frac{(6\,600 - 600) \times (5 - 1 + 1) \times 2}{5 \times (5 + 1)} = 2\,000 \text{ EUR}$$

$$\text{Antrų metų metinė nusidėvėjimo suma} = \frac{(6\,600 - 600) \times (5 - 2 + 1) \times 2}{5 \times (5 + 1)} = 1\,600 \text{ EUR}$$

ir t. t.

Apskaičiuoti nusidėvėjimą metų skaičiaus metodu galima turto nudėvimąją vertę dauginant iš sudarytos trupmenos, kurios vardiklyje rašoma naudingo tarnavimo metų skaičiaus suma, o skaitiklyje – naudojimo metai atvirkštine tvarka. Pavyzdžiui, įmonėje A įsigytų įrengimų naudojimo laikas 5 metai. Tada trupmenos vardiklis skaičiuojamas taip: 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15. Skaitiklyje bus skaitmenys: 5; 4; 3; 2; 1. Pirmų metų trupmena bus 5/15; antrų – 4/15 ir t. t. A įmonės įsigytų įrenginių kiekvienų metų nusidėvėjimo sumos skaičiavimas metų skaičiaus metodu pateiktas I.2.2 lentelėje.

I.2.2 lentelė. Įmonės A įsigytų įrengimų metinės nusidėvėjimo sumos skaičiavimas metų skaičiaus metodu

Metai	Nusidėvėjimo skaičiavimo trupmena	Nudėvimoji suma EUR	Metinė nusidėvėjimo suma EUR	Sukauptas nusidėvėjimas EUR
Pirmi	5/15	6 000	2 000	2 000
Antri	4/15	6 000	1 600	3 600
Treti	3/15	6 000	1 200	4 800
Ketvirtai	2/15	6 000	800	5 600
Penkti	1/15	6 000	400	6 000

Naudojant dvigubą – mažėjančios vertės metodą pirmiausia apskaičiuojama nusidėvėjimo norma tiesiogiai proporcingu metodu. Tada ši norma padauginama iš 2. Gauta naujoji metinė nusidėvėjimo norma dauginama iš turto likutinės vertės. Paskutiniųjų metų nusidėvėjimo suma apskaičiuojama iš likutinės turto vertės metų pradžioje atimant likvidacinę turto vertę. Įmonės A įsigytų įrengimų nusidėvėjimo norma skaičiuojant tiesiogiai proporcingu metodu yra 0,2. Ją padauginus iš 2 gaunama naujoji norma – 0,4. Tolesni skaičiavimai pateikiami I.2.3 lentelėje.

I.2.3 lentelė. Įmonės A įsigytų įrengimų metinės nusidėvėjimo sumos skaičiavimas dvigubu – mažėjančios vertės metodu

Metai	Likutinė vertė metų pradžioje EUR	Nusidėvėjimo norma	Metinė nusidėvėjimo suma EUR	Likutinė vertė metų pabaigoje EUR	Suakauptas nusidėvėjimas EUR
Pirmi	6 600	0,4	2 640	3 960	2 640
Antri	3 960	0,4	1 584	2 376	4 224
Treti	2 376	0,4	950,40	1 425,60	5 174,40
Ketvirtį	1 425,60	0,4	570,24	855,36	5 744,64
Penkti	855,36	–	855,36 – 600 = 255,36	0	6 000

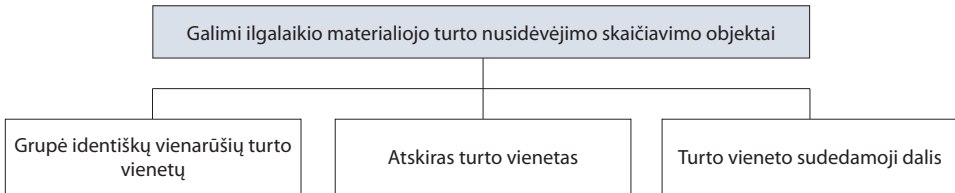
Metų skaičiaus ir dvigubas – mažėjančios vertės metodai dažnai nerekomenduojami naudoti sudarant finansines atskaitas, nes pirmais turto naudojimo metais į gaminamos produkcijos savikainą ar veiklos sąnaudas įtraukiamos didesnės nusidėvėjimo sumos ir taip dirbtinai sumažinamas įmonės gaunamas pelnas. Tai sumažina galimybę palyginti įmonės finansines atskaitas laiko požiriu ar su kitų įmonių veiklos rezultatais. Todėl įmonės, pasirinkdamos šiuos metodus, turėtų naudoti juos tik tais atvejais, kai iš tikrųjų pirmais naudojimo metais turtas teikia didesnę ekonominę naudą.

Apskaitoje nusidėvėjimo priskaičiavimas gali būti registruojamas tokiose buhalterinėse sąskaitose:

- D 6115 Ilgalaikio materialiojo turto vertės nusidėvėjimo sąnaudos – jei registruojamas administraciniams ir bendriems įmonės poreikiams naudojamam ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas arba
- D 2012 Nebaigta gamyba, arba D 6003 Tiesioginės gamybos išlaidos – jei registruojamas nusidėvėjimas priskiriamas tiesioginėms gamybos išlaidoms;
- D 2012 Nebaigta gamyba arba D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos – jei priskaičiuojamas nusidėvėjimas priskiriamas netiesioginėms gamybos išlaidoms;
- K 12X7 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas.

Nusidėvėjimas gali būti skaičiuojamas atskiro ilgalaikio materialiojo turto vienetu, grupės vienu metu įgytų identiškų ilgalaikio materialiojo turto vienetų ir turto

vieneto sudedamosios dalies (žr. I.2.8 pav.). Turto sudedamosios dalies nusidėvėjimas skaičiuojamas tada, kai tam tikros ilgalaikio materialiojo turto sudedamosios dalys nusidėvi greičiau nei turtas, kuriam tos dalys priklauso.

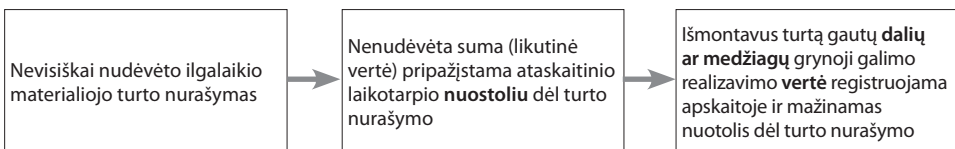


I.2.8 pav. Galimi ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo objektai

Ilgalaikio materialiojo turto netekimo apskaita. Ilgalaikis materialusis turtas naudojamas ilgą, tačiau vis dėlto ribotą laikotarpį, todėl anksčiau ar vėliau jis tampa įmonei nebereikalingas, nes susidėvi fiziškai, pasensta moraliai ar tampa nebetinkamas naudoti dėl kitų priežasčių. Geriausiu atveju toks turtas perleidžiamas, o jei to padaryti nepavyksta, gali būti perduodamas kitiems asmenims nemokamai arba likviduojamas. Toks turtas nebeatitinka turto priskyrimo ilgalaikiam materialiajam turtui požymių, todėl turi būti nurašomas.

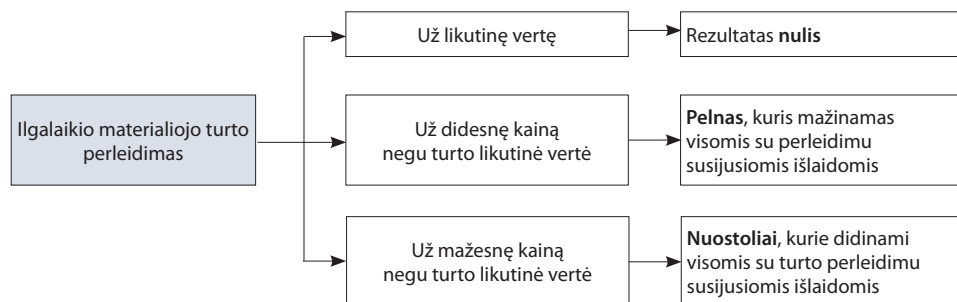
Nurašius iki likvidacinės vertės nudėvėtą ilgalaikį materialųjį turtą, nurašymo rezultatas dažniausiai bus nuostolis arba nulis.

Jei nurašomas nevisiškai nudėvėtas ilgalaikis materialusis turtas, likusi jo nenudėvėta suma pripažįstama ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto nurašymo. Tačiau jei išmontavus nurašomą turtą gaunama dalių ar medžiagų, jų verte mažinamas turto nurašymo nuostolis, o pačios dalys ar medžiagos registruojamos atsargų sąskaitose (žr. I.2.9 pav.).



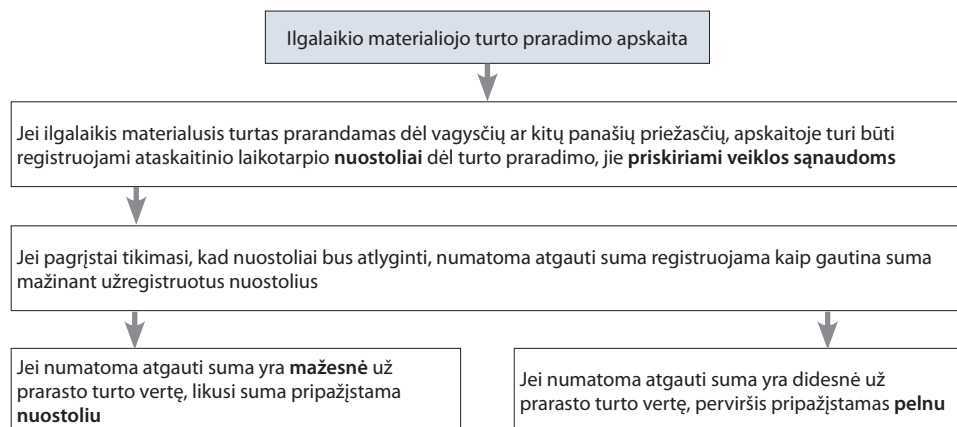
I.2.9 pav. Nevisiškai nudėvėto ilgalaikio materialiojo turto nurašymas

Ilgalaikio materialiojo turto perleidimo operacijų rezultatas gali būti trejopas: pelnas iš ilgalaikio materialiojo turto perleidimo, nuostolis iš ilgalaikio materialiojo turto perleidimo bei nulis (žr. I.2.10 pav.).



I.2.10 pav. Ilgalaikio materialiojo turto perleidimas

Praradus ilgalaikį materialųjį turtą, likusi nenudėvėta jo dalis priskiriama ataskaitinio laikotarpio nuostoliui dėl turto praradimo. Jei prarastas ilgalaikis materialusis turtas buvo apdraustas ir draudimo įmonė kompensuoja prarastojo turto vertę, tai kompensuojama suma sumažinamas nuostolis dėl turto praradimo, o jei kompensuojama suma didesnė už prarasto turto likutinę vertę, skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pajamomis (žr. I.2.11 pav.)



I.2.11 pav. Ilgalaikio materialiojo turto praradimo apskaita

Ilgalaikio materialiojo turto nurašymas apskaitoje gali būti registruojamas tokio-
mis sąskaitų korespondencijomis:

Nurašant prarastą arba nenudėvėtą ilgalaikį materialųjį turtą, kai negaunamos jokios atsargos, apskaitoje registruojama:

- D 12X7 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas,
- D 619 Kitos veiklos sąnaudos – likutinės vertės sumai,
- K 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina.

Nurašant ilgalaikį materialųjį turtą, kai likvidavus turtą gautų atsargų vertė mažesnė už turto likutinę vertę, apskaitoje registruojama:

- D 12X7 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas,
- D 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės – gautų atsargų vertei,
- D 619 Kitos veiklos sąnaudos – nuostolio sumai,
- K 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina.

Perleidžiant ilgalaikį materialųjį turtą už kainą, didesnę nei jo likutinė vertė, apskaitoje registruojama:

- D 12X7 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas,
- D 271 Sąskaitos bankuose ar 272 Kasa – jei gaunamas tiesioginis apmokėjimas,
- D 2434 Kitos gautinos sumos – jei parduodama skolon,
- D 444 Gauti išankstiniai mokėjimai – jei už turtą buvo gautas avansas,
- K 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina,
- K 521 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas – perleidimo pelno sumai.

Perleidžiant ilgalaikį materialųjį turtą už kainą, mažesnę nei jo likutinė vertė, apskaitoje registruojama:

- D 12X7 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas,
- D 271 Sąskaitos bankuose ar 272 Kasa – jei gaunamas tiesioginis mokėjimas,
- D 2434 Kitos gautinos sumos – jei parduodama skolon,
- D 444 Gauti išankstiniai mokėjimai – jei už turtą buvo gautas avansas,
- D 621 Ilgalaikio turto perleidimo nuostolis – nuostolio sumai,
- K 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina.

Perleidžiant ilgalaikį materialųjį turtą už kainą, lygią jo likutinei vertei, apskaitoje registruojama:

- D 12X7 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas,
- D 271 Sąskaitos bankuose ar 272 Kasa – jei gaunamas tiesioginis mokėjimas,
- D 2434 Kitos gautinos sumos – jei parduodama skolon,
- D 444 Gauti išankstiniai mokėjimai – jei už turtą buvo gautas avansas,
- K 12X0 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina.

I.2.1.2. Nematerialiojo turto apskaita

Nematerialiojo turto pripažinimas. Nematerialusis turtas – neturintis materialios formos nepiniginis turtas, kuriuo įmonė disponuoja. Naudodama ilgiau nei vienus metus šį turtą įmonė tikisi gauti tiesioginės ir (arba) netiesioginės ekonominės naudos. Taip pat verslo apskaitos standartuose nustatytas papildomas pripažinimo

kriterijus – nematerialiojo turto įsigijimo savikaina turi būti ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią nematerialiojo turto vertę.

Nors nematerialiojo turto apibrėžime pateikta išskirtinė šio turto savybė – neturi materialios formos, tačiau šis turtas gali būti susietas su materialiuoju turtu, pavyzdžiui, programa kompaktiniame diske ar leidimas, suteiktas pagal sutartį (popieriuje) taikyti tam tikrą gamybos technologiją, ir pan. Priskiriant turtą nematerialiajam ar materialiajam turtui reikėtų atsižvelgti į tai, kuris iš požymių (materialumas ar tai, kad jo nėra) yra svarbesnis. Pavyzdžiui, jei įsigijamas kompiuteris, kuriuo negalima naudotis be tam tikros programinės įrangos, tai ir programinė įranga, ir kompiuteris turėtų būti apskaitomi kaip materialusis turtas. Tačiau jei įsigijama gamybos valdymo programinė įranga, be kurios kompiuteris gali veikti, ji turėtų būti registruojama apskaitoje kaip nematerialusis turtas.

Nematerialusis turtas yra specifinė turto rūšis, nes šio turto objektai dažnai neatitinka visų nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų, todėl apskaitoje nepripažįstami turtu, o dažnai iš karto priskiriami prie ataskaitinio laikotarpio sąnaudų. Nematerialusis turtas, įgytas perkant iš kitų asmenų, dažniausiai atitinka nematerialiojo turto pripažinimo kriterijus. Tačiau jei nematerialusis turtas kuriamas įmonėje, jis gana retai atitiks visus pripažinimo kriterijus, nes:

- arba įmonė negali kontroliuoti tokio turto (pvz., įmonės darbuotojų kvalifikacija),
- arba šio turto kūrimo išlaidas sunku ar neįmanoma atskirti nuo visų verslo plėtros išlaidų (pvz., prekių ženklų kūrimas),
- arba negalima patikimai įvertinti ekonominės naudos ateityje (pvz., tyrimo išlaidos),
- arba negalima patikimai įvertinti turto vertės (pvz., įmonės sukurtas prestižas).

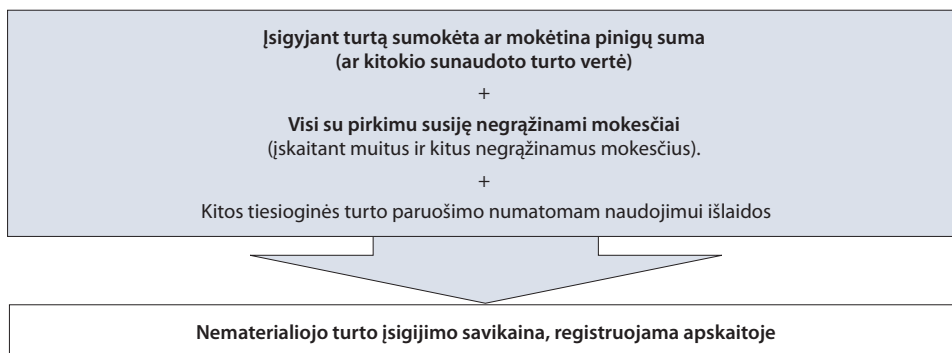
Nematerialiojo turto pavyzdžiai – prekių ženklai, patentai ir licencijos, autorių ir gretutinės teisės, plėtros darbai, kompiuterių programos, prestižas, taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimai. Tačiau nematerialiuoju turtu nepripažįstami – viduje sukurtas prestižas, prekių ženklai ir duomenų bazės, darbuotojų kvalifikacija ir mokymo išlaidos ir pan.

Prestižas – suma, kuria įgijėjo sumokėta kaina viršija įsigyotosios įmonės grynojo turto dalies vertę ar įsigyto verslo grynojo turto vertę ir iš kurios įgijėjas tikisi gauti ekonominės naudos ateityje

Jei patiriamos išlaidos, kurios negali būti pripažintos nematerialiuoju turtu, jos pripažįstamos sąnaudomis tą laikotarpį, kurį susidaro. Tokių išlaidų pavyzdžiai – veiklos pradžios išlaidos (įmonės steigimo išlaidos: išlaidos teisinėms, konsultavimo

paslaugoms apmokėti, registravimo rinkliavos, išlaidos naujai gamyklai atidaryti, naujam verslui ar veiklai pradėti), darbuotojų mokymo, reklamos ir reprezentacinės, įmonės ar jos dalies perkėlimo ar reorganizavimo išlaidos.

Nematerialiojo turto įsigijimas (pasigaminimas). Pirminio pripažinimo metu nematerialusis turtas apskaitoje registruojamas jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. Nustatant nematerialiojo turto įsigijimo savikainą, prie jo pirkimo kainos pridamos visos papildomos išlaidos, susijusios su turto įsigijimu ir paruošimu naudoti, pavyzdžiui, negražintini mokesčiai ar atlygis už teises paslaugas, kurios susijusios su nematerialiojo turto įsigijimu (žr. I.2.11 pav.).



I.2.11 pav. Nematerialiojo turto įsigijimo savikaina

Kur kas sudėtingiau nustatyti nematerialiojo turto pasigaminimo savikainą. Nematerialiojo turto pasigaminimo (kūrimo) išlaidos turi būti suskirstytos į tyrimo ir plėtros išlaidas.

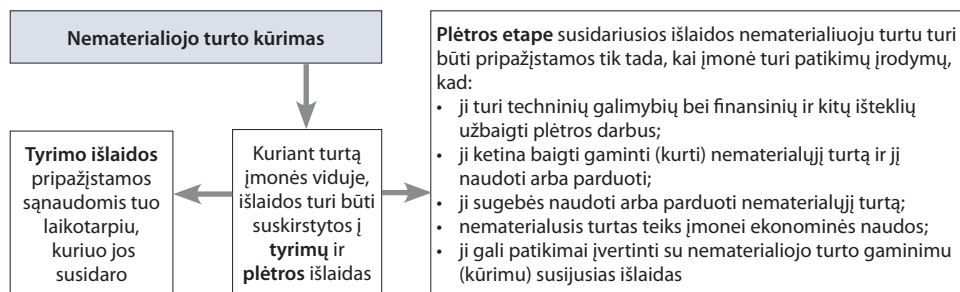
Tyrimas – suplanuota veikla, siekiant naujų mokslo ar technikos žinių

Plėtra – tyrimų rezultatų ar kitų žinių taikymas planuojant arba kuriant naujus ar iš esmės pagerintus produktus (medžiagas, įrengimus, gaminius, procesus, sistemas ar paslaugas) prieš pradėdant komercinę jų gamybą ar naudojimą.

Tyrimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kada patiriamos, plėtros išlaidos pripažįstamos nematerialiuoju turtu, jei jos atitinka pateiktus I.2.12 pav. kriterijus.

Tyrimų išlaidų pavyzdžiai:

- veikla, skirta įgyti naujų žinių,
- gautų žinių įvertinimas ir jų pritaikymas,
- alternatyvių medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų ar paslaugų ieškojimas.



1.2.12 pav. Nematerialiojo turto pasigaminimas (kūrimas)

Plėtos išlaidų pavyzdžiai:

- pavyzdžių ir modelių projektavimas, konstravimas ir išbandymas iki gamybos ar naudojimo pradžios;
- instrumentų, įrankių pavyzdžių, formų ir atspaudų projektavimas pagal naujas technologijas;
- įrangos, kuri skirta bandomiesiems pavyzdžiams pagaminti, projektavimas, konstravimas ir eksploatavimas;
- pasirinktų naujų alternatyvių medžiagų, įrangos, produktų, procesų, sistemų ar paslaugų projektavimas, konstravimas ir testavimas.

Nematerialiojo turto apskaitai skirta 11 pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitų grupė. Įsigijus nematerialųjį turtą, jis registruojamas apskaitoje dažniausiai tokiais įrašais:

- D 11X0 Nematerialiojo turto įsigijimo savikaina;
- K 1153 Išankstiniai mokėjimai už nematerialųjį turtą – jei už turtą buvo sumokėtas avansas;
- K 272 Kasa – jei už turtą atsiskaitoma grynaisiais pinigais;
- K 271 Sąskaita banke – jei sumokama iš sąskaitos banke;
- K 4486 Kitos mokėtinos sumos – jei turtas įgytas skolon, kurią reikės sumokėti per vienus metus.

Nematerialiojo turto amortizacija. Ilgalaikio materialiojo turto skaičiuojamas nusidėvėjimas, o nematerialiojo turto – amortizacija.

Amortizacija – amortizuojamosios vertės priskyrimas sąnaudoms ar kito turto savikainai ir paskirstymas per visą planuojamą turto naudingo tarnavimo laiką, atsižvelgiant į realų to turto ekonominės vertės kitimą.

Amortizuojamoji vertė – suma, gauta iš turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainos atėmus numatytą likvidacinę vertę.

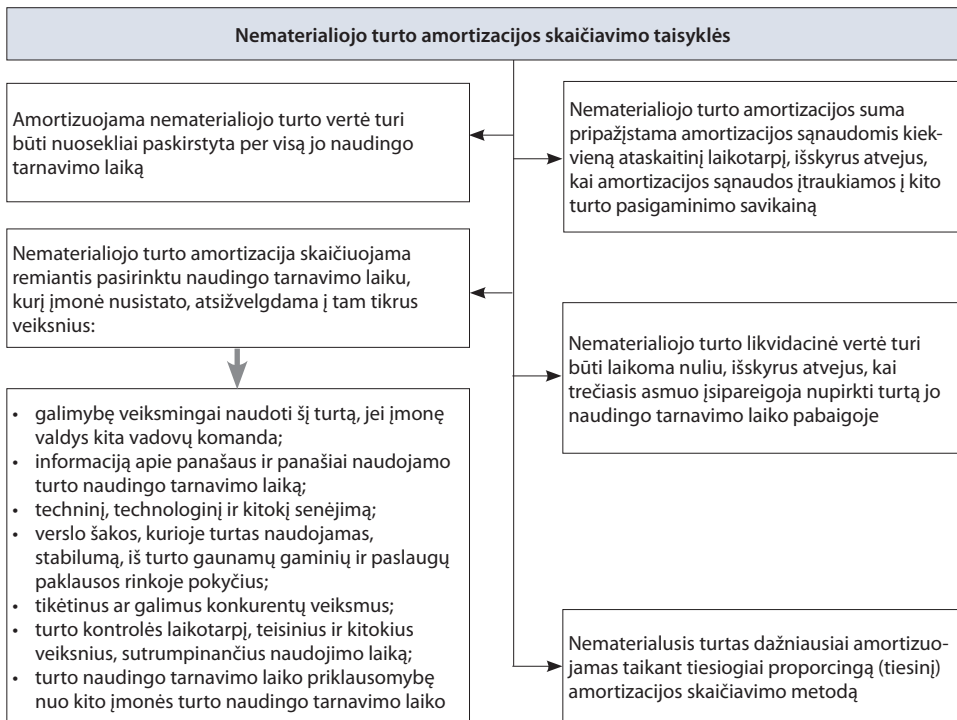
Nematerialiojo turto amortizacija dažniausiai priskiriama prie atskaitinio laikotarpio sąnaudų ir apskaitoje **registruojama tokia sąskaitų korespondencija:**

- D 6116 Nematerialiojo turto vertės amortizacijos sąnaudos,
- K 11X8 Nematerialiojo turto vertės amortizacija.

Tačiau jei nematerialusis turtas naudojamas kito turto gamybai, jo **amortizacija** turi būti įtraukiama į kito turto gamybos savikainą ir apskaitoje **registruojama tokia sąskaitų korespondencija:**

- D 2012 Nebaigta gamyba arba D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos,
- K 11X8 Nematerialiojo turto vertės amortizacija.

Nematerialiojo turto amortizacijos skaičiavimo taisyklės pateikiamos I.2.13 paveiksle.



I.2.13 pav. Nematerialiojo turto amortizacijos skaičiavimo taisyklės

Nematerialiojo turto nurašymo apskaita. Nematerialusis turtas, nebetinkamas naudoti įmonės veikloje, perleidžiamas arba nurašomas. Nematerialiojo turto nurašymas apskaitoje registruojamas, atsižvelgiant į atitinkamas situacijas.

Nurašant amortizuotą nematerialųjį turą:

- D 11X8 Nematerialiojo turto vertės amortizacija,
- K 11X0 Nematerialiojo turto įsigijimo savikaina;

Nurašant neamortizuotą nematerialųjį turtą:

- D 11X8 Nematerialiojo turto vertės amortizacija – sukauptos amortizacijos sumai,
- D 619 Kitos veiklos sąnaudos – likutinės vertės sumai,
- K 11X0 Nematerialiojo turto įsigijimo savikaina;

Perleidus nematerialųjį turtą už kainą, didesnę nei jo likutinė vertė:

- D 11X8 Nematerialiojo turto vertės amortizacija,
- D 271 Sąskaitos bankuose ar 272 Kasa – jei gaunamas tiesioginis apmokėjimas,
- D 2434 Kitos gautinos sumos – jei parduota skolon,
- D 444 Gauti išankstiniai mokėjimai – jei už turtą buvo gautas avansas,
- K 11X0 Nematerialiojo turto įsigijimo savikaina,
- K 521 Ilgalaikio turto perleidimo pelnas – perleidimo pelno sumai;

Perleidus nematerialųjį turtą už kainą, mažesnę nei jo likutinė vertė:

- D 11X8 Nematerialiojo turto vertės amortizacija,
- D 271 Sąskaitos bankuose ar 272 Kasa – jei gaunamas tiesioginis apmokėjimas,
- D 2434 Kitos gautinos sumos – jei parduota skolon,
- D 444 Gauti išankstiniai mokėjimai – jei už turtą buvo gautas avansas,
- D 621 Ilgalaikio turto perleidimo nuostolis – nuostolio sumai,
- K 11X0 Nematerialiojo turto įsigijimo savikaina;

Perleidus nematerialųjį turtą už kainą, lygią jo likutinei vertei:

- D 11X8 Nematerialiojo turto vertės amortizacija,
- D 271 Sąskaitos bankuose ar 272 Kasa – jei gaunamas tiesioginis apmokėjimas,
- D 2434 Kitos gautinos sumos – jei parduota skolon,
- D 444 Gauti išankstiniai mokėjimai – jei už turtą buvo gautas avansas,
- K 11X0 Nematerialiojo turto įsigijimo savikaina.

Nurašomas gali būti ir amortizuotas, ir dar neamortizuotas nematerialusis turtas. Tačiau jei visiškai amortizuotas nematerialusis turtas ir toliau naudojamas įmonės veikloje, jis neturi būti nurašomas. Ir ilgalaikis materialusis turtas, ir nematerialusis turtas ne visada naudojamas numatytą jo naudingo tarnavimo laikotarpį. Gali būti, kad įmonei, pasikeitus ekonominėms aplinkybėms arba veiklos specifikai, nebereikės turimo nematerialiojo turto arba jai teks pratęsti tokio turto naudojimo laiką.

Taigi šiame poskyryje apžvelgti ilgalaikio turto apskaitos aspektai, kurie rodo pagrindinius šios rūšies turto naudojimo etapus: įsigijimo / pasigaminimo, nusidėvėjimo / amortizacijos skaičiavimo ir nurašymo.

I.2.2. Trumpalaikio turto apskaita

I.2.2.1. Atsargų apskaita

Atsargos – trumpalaikis materialusis turtas (žaliavos, medžiagos, detalės, komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, produkcija, pirktos prekės, skirtos perparduoti), kuri įmonė naudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą.

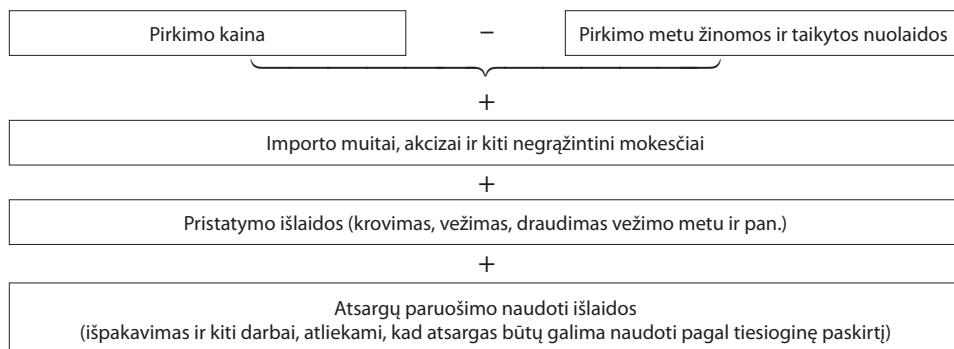
Veiklos ciklas – laikotarpis nuo veiklai naudojamų atsargų įsigijimo iki jų pardavimo

Atsargų įsigijimas. Atsargos apskaitoje registruojamos jų įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, o balanse parodomas įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tą, kuri mažesnė.

Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – sumokėta (mokėtina) pinigų ar pinigų ekvivalentų suma arba kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto, kuris naudojamas įsigyjant ar gaminant turta, vertė.

Grynoji galimo realizavimo vertė – įvertinta pardavimo kaina, esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus įvertintas gamybos užbaigimo ir galimas pardavimo išlaidas

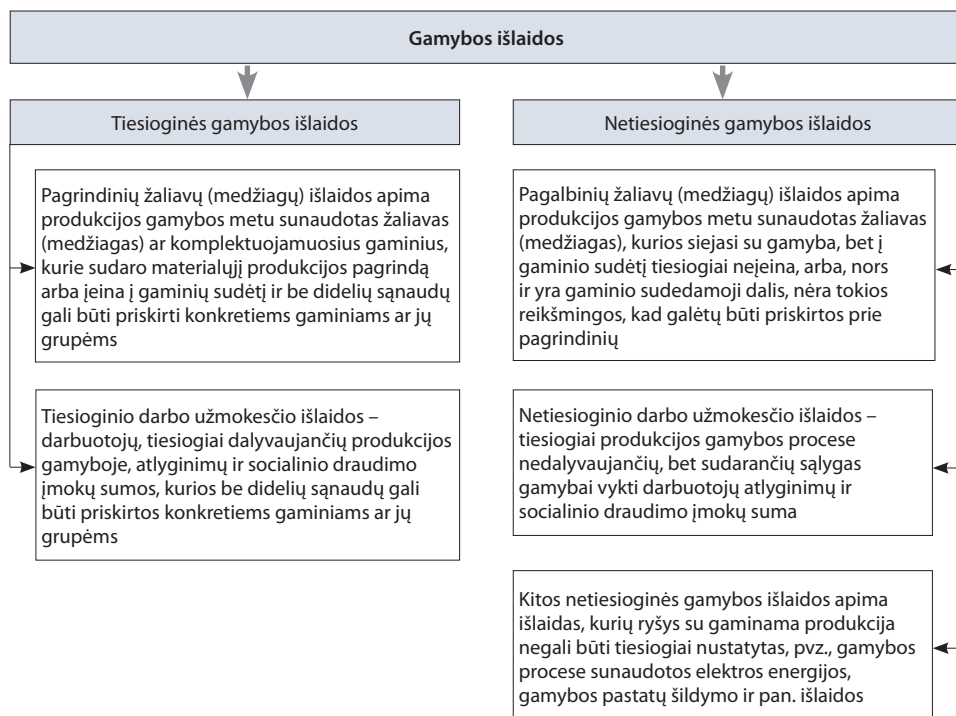
Atsargų įsigijimo savikainą, kaip parodyta I.2.14 paveiksle, sudaro pirkimo kaina, sumažinta gautomis nuolaidomis, ir įvairios papildomos atvežimo ir paruošimo naudoti išlaidos. Tačiau atsargų gabenimo, sandėliavimo ir kitos panašios išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis (pardavimo savikaina) tą patį laikotarpį, kai buvo patirtos, jei šios sumos yra nereikšmingos. Reikšmingumo kriterijus kiekviena įmonė nusistato, atsižvelgdama į veiklos specifiką, informacijos rinkimo poreikį ir galimybes, taip pat kitus aspektus.



I.2.14 pav. Atsargų įsigijimo savikainos sudėtis

Atsargų (produkcijos) pasigaminimo savikainą sudaro su produkcijos gamyba susijusios gamybos išlaidos. Gamybos įmonėse visos gamybos išlaidos įskaitomos į gaminamos produkcijos savikainą, o produkcijos pardavimo, įmonės valdymo ir bendrosios išlaidos pripažįstamos atskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Pagal priskyrimo išlaidų objektui būdą skiriamos tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos (žr. I.2.15 pav.):

- *Tiesioginės gamybos išlaidos* – tos, kurias be didelių pastangų ir sąnaudų galima tiesiogiai priskirti konkrečiam gaminiui ar gaminių grupei. Dažniausiai tai pagrindinių medžiagų (žaliavų) išlaidos ir tiesioginio darbo užmokesčio išlaidos.
- *Netiesioginės gamybos išlaidos* – išlaidos, susijusios su produkcijos gamyba, bet kurias sunku ar neįmanoma priskirti konkrečiai produkcijos rūšiai. Tai dažniausiai išlaidų sudedamosios dalys, kurios susijusios su dviem ir daugiau gaminių grupių, produkcijos rūšių. Prie šių išlaidų priskiriama pagalbinių medžiagų išlaidos, netiesioginio darbo užmokesčio išlaidos, gamybos cechų šildymo, apšvietimo, energijos išlaidos, gamybinių pastatų ir įrengimų nusidėvėjimas, eksploatacijos, remonto išlaidos ir pan.



I.2.15 pav. Gamybos išlaidų klasifikavimas

Gamybos išlaidų priskyrimo prie tiesioginių ar netiesioginių išlaidų, taip pat netiesioginių gamybos išlaidų priskyrimo gaminamiems produktams kriterijus įmonės pasirenka atsižvelgdamos į gamybos specifiką.

Atsargų apskaitos būdai. Atsargos įmonėse nuolat keičiasi: vienos perkamos, tuo pačiu metu kitos naudojamos gamybai ar parduodamos. Dėl atsargų nuolatinio judėjimo apskaitoje kyla problema – kaip mažiausiomis darbo sąnaudomis nustatyti, kuri atsargų dalis jau sunaudota gamybos procese ar parduota, o kuri lieka įmonėje kaip atsargų likučiai laikotarpio pabaigoje. Ši problema apskaitoje sprendžiama pasirenkant nuolat arba periodiškai apskaitomų atsargų būdus.

Naudojant **nuolat apskaitomų atsargų būdą** apskaitoje registruojamas kiekvienas atsargų gavimas ir kiekvienas atsargų nurašymas. Atsargas sunaudojus gamybos procese arba jas pardavus, pagal atsargų pardavimo ar nurašymo į gamybą dokumentus apskaičiuojama faktiškai sunaudotų atsargų vertė. Atsargų likutis kiekvieno laikotarpio pabaigoje skaičiuojamas pagal formulę:

$$\begin{aligned} & \text{Atsargų likutis laikotarpio pradžioje} + \text{Per laikotarpį gautos atsargos} - \\ & - \text{Per laikotarpį sunaudotos (nurašytos) atsargos} = \\ & = \text{Atsargų likutis laikotarpio pabaigoje} \end{aligned}$$

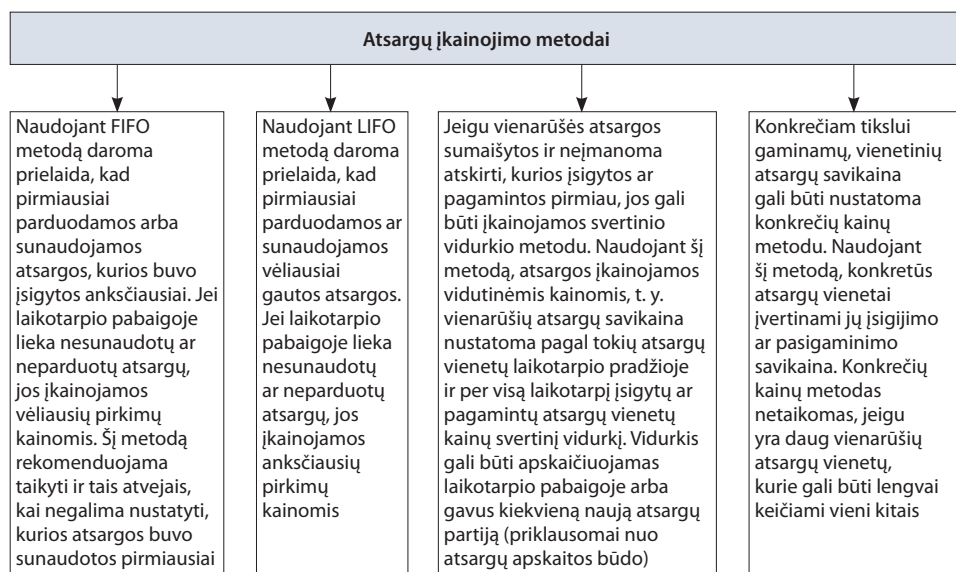
Naudojant **periodiškai apskaitomų atsargų būdą** apskaitoje registruojamas kiekvienas atsargų gavimas, tačiau neregistruojamas kiekvienas atsargų nurašymas jas sunaudojus gamyboje arba pardavus. Laikotarpio pabaigoje atliekama inventorizacija ir nustatoma, kiek liko neparduotų ir nesunaudotų gamyboje atsargų. Padauginus inventorizacijos metu rastų atsargų likučius iš atitinkamų kainų, apskaičiuojama atsargų likučio vertė laikotarpio pabaigoje. Parduotų ar sunaudotų gamyboje atsargų vertė nustatoma pagal formulę:

$$\begin{aligned} & \text{Sunaudotų atsargų vertė} = \text{Atsargų likutis laikotarpio pradžioje} + \\ & + \text{Gautos per laikotarpį atsargos} - \text{Atsargų likutis laikotarpio pabaigoje} \end{aligned}$$

Periodiškai apskaitomų atsargų būdas dažniau naudojamas įmonėse, kuriose neįdiegtos kompiuterinės apskaitos sistemos ir prekiaujama plataus asortimento pigesnėmis prekėmis. Tokiose įmonėse gana sudėtinga kiekvieną kartą skaičiuoti sunaudotų gamyboje ar parduotų atsargų savikainą ir registruoti jos nurašymą apskaitoje. Įmonėse, kuriose įdiegtos šiuolaikinės kompiuterinės apskaitos sistemos, tai nėra sudėtinga, todėl jose dažniausiai naudojamas nuolat apskaitomų atsargų būdas, kuris yra tikslesnis, informatyvesnis ir apriboja atsargų vagysčių ar kitokio piktnaudžiavimo galimybes.

Atsargų įkainojimas. Vienarūšių atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikaina dažnai yra skirtinga dėl skirtingų tiekėjų, pirkimo ir atsiskaitymo sąlygų. Todėl dažnai neįmanoma nustatyti, kokiomis kainomis pirktos atsargos jau parduotos ar sunaudotos gamyboje, o kokiomis liko kaip atsargų likučiai atskaitinio laikotarpio pabaigoje.

Kaip matyti iš pateikto pavyzdžio, taikant skirtingas atsargų įkainojimo alternatyvas, nustatoma skirtinga parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina, o tai turi įtakos tiek balanse pateikiamiems duomenims apie atsargų likučius, tiek galutiniams veiklos rezultatams. Siekiant kuo tiksliau pateikti informaciją apie atsargų likučius ir parduotų ar sunaudotų atsargų savikainą, Lietuvoje gali būti naudojami I.2.16 paveiksle nurodyti atsargų įkainojimo metodai.



I.2.16 pav. Atsargų įkainojimo metodų klasifikavimas

Atsargų įkainojimo metodo pasirinkimas turi įtakos dviem svarbiems finansinių ataskaitų rodikliams: atsargų vertei balanse ir pardavimo savikainai pelno (nuostolių) ataskaitoje. Pavyzdžiui, naudojant FIFO metodą infliacijos sąlygomis, įmonės pelnas bus didesnis nei skaičiuojant LIFO metodu, nes pardavimo savikaina FIFO metodu bus mažesnė nei skaičiuojant LIFO metodu, o tai didins įmonės pelną. Atsargų vertė balanse naudojant FIFO metodą infliacijos sąlygomis bus didesnė nei skaičiuojant LIFO metodu, nes jos įkainotos vėliausių pirkimų, t. y. didesnėmis, kainomis.

Atsargų įkainojimo metodų pasirinkimą turėtų lemti realus atsargų judėjimas įmonėje. Jei nė vienas iš metodų neatitinka faktinio atsargų gavimo ir sunaudojimo proceso, rekomenduojama naudoti FIFO metodą.

Be minėtų keturių atsargų įkainojimo metodų, literatūroje aprašomi ir kiti metodai:

- FIFO (*highest-in, first-out*) – daroma prielaida, kad atsargos, turinčios didžiausią įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, pirmos sunaudojamos ar parduodamos ataskaitiniu laikotarpiu;
- LOFO (*lowest-in, first-out*) – prielaida, kad atsargos, turinčios mažiausią įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, ataskaitiniu laikotarpiu sunaudojamos arba parduodamos pirmiausia;
- GIFO (*group-in, first-out*), šio metodo esmė ta, kad savos gamybos produktai ar atsargos, gautos iš atitinkamos grupės įmonių, pirmiausia sunaudojamos arba parduodamos ataskaitiniu laikotarpiu.

Atsargų registravimas apskaitoje. Atsargų įsigijimas, pasigaminimas ir naudojimas taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą apskaitoje registruojamas tokiais buhalteriniais įrašais:

Įsigijus atsargų, įsigijimo savikainos suma:

- D 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės – jei įsigyjamos žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės;
- D 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti, – jei įsigyjamos prekės, skirtos perparduoti;
- K 272 Kasa ar 271 Sąskaitos bankuose – jei už atsargas sumokama iš karto;
- K 2021 Išankstiniai mokėjimai tiekėjams – jei už atsargas sumokėta iš anksto (avansu);
- K 443 Skolos tiekėjams – jei atsargos įgytos skolon.

Išduodant žaliavas, medžiagas, komplektuojamuosius gaminius perdirbti – perduotų atsargų įsigijimo savikainos sumai:

- D 2012 Nebaigta gamyba,
- K 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės.

Visos kitos gamybos išlaidos taip pat gali būti kaupiamos 2012 sąskaitos debete:

- D 2012 Nebaigta gamyba;
- K 4461 Mokėtinas darbo užmokestis – priskaityto su gamybos procesu susijusių darbuotojų darbo užmokesčio sumai;
- K 4463 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos – su gamybos procesu susijusių darbuotojų socialinio draudimo įmokų sumai;

- K 12X7 Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas – gamybos procese naudojamo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo sumai;
- K 443 Skolos tiekėjams, 271 Sąskaitos bankuose – iš kitų įmonių pirktų paslaugų, priskiriamų gamybos išlaidoms, vertei.

Registruojant pagamintą produkciją pasigaminimo savikainos suma:

- D 2013 Pagaminta produkcija,
- K 2012 Nebaigta gamyba.

Pardavus produkciją, prekes, jos nurašomos, registruojant jų pardavimo savikainą:

- D 600 Pardavimo savikaina,
- K 2013 Pagaminta produkcija arba
- K 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti.

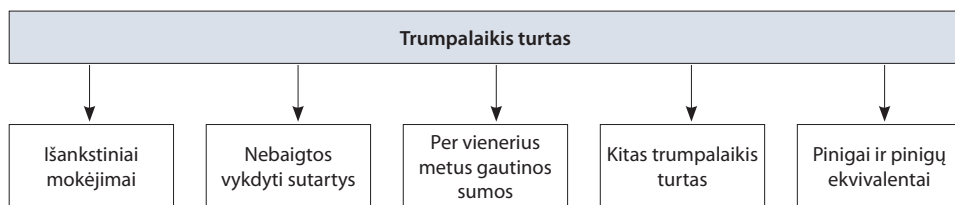
Praradus atsargas dėl vagysčių, stichinių nelaimių ar kitų panašių priežasčių:

- D 619 Kitos veiklos sąnaudos,
- K 201X Atsargos (pagal rūšis).

Taigi, naudojant nuolat apskaitomų atsargų būdą, tiek atsargų pirkimai, tiek patiriamos gamybos išlaidos registruojamos antros klasės, t. y. turto, sąskaitose ir tik tada, kai atsargos (prekės, produkcija) parduodamos, jų savikaina nurašoma į sąnaudas, t. y. atitinkamas šeštos klasės sąskaitas.

I.2.2.2. Kitas trumpalaikis turtas

Be atsargų, įmonėje yra ir kitokio trumpalaikio turto. Jo klasifikavimas pateikiamas I.2.17 paveiksle.



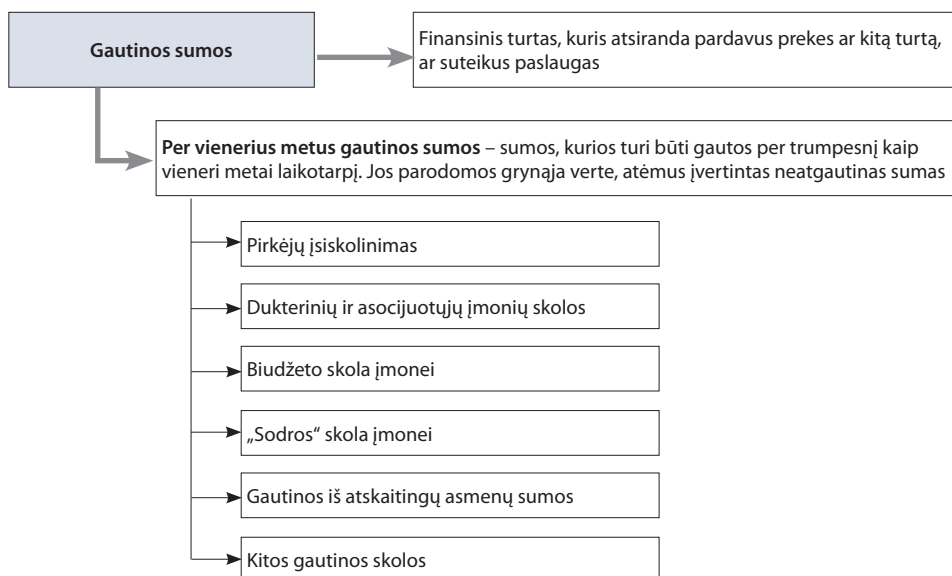
I.2.17 pav. Kito trumpalaikio turto klasifikavimas

Išankstiniai mokėjimai – iš anksto sumokėtos sumos tiekėjams už atsargas ar paslaugas, kurias įmonė gaus vėliau, pavyzdžiui, iš anksto apmokėta reklama, draudimas, sumokėtas nuomos mokestis ir pan. Prie išankstinių mokėjimų taip pat

priskiriami sumokėti avansiniai mokesčiai į biudžetą. Tačiau prie išankstinių mokėjimų nepriskiriamos avansu sumokėtos sumos už numatomą įgyti ilgalaikį turtą.

Nebaigtos vykdyti sutartys – nebaigtų vykdyti statybos, kitų darbų ir paslaugų, atliekamų pagal pasirašytas ilgalaikes arba trumpalaikes sutartis, savikaina.

Per vienerius metus gautinos sumos – sumos, gautinos per dvylika mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, neatsižvelgiant į skolos pobūdį ir šaltinius, kaip pateikta I.2.18 paveiksle. Apskaitoje nurodoma visų gautinų sumų grynoji vertė, t. y. įsigijimo savikaina atėmus abejotinas skolas.



I.2.18 pav. Gautinų sumų klasifikavimas

Pirkėjų įsiskolinimas – su įmonės prekybine veikla (prekių, paslaugų ir savos produkcijos pardavimu) susijusios pirkėjų skolos, išskyrus asocijuotųjų ir dukterinių įmonių skolas. Įprastas šių skolų grąžinimo laikas ne ilgesnis kaip 12 mėnesių. Taip pat čia apskaitoma pirkėjų skolų ir gautų vekselių už parduotas prekes ir suteiktas paslaugas suma.

Dukterinių ir asocijuotųjų įmonių skolos – visos iš dukterinių ir asocijuotųjų įmonių gautinos sumos, kurios turi būti sumokėtos per 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos.

Gautinos iš atskaitingų asmenų sumos – įmonės atskaitingiems asmenims išduoti avansai komandiruotėms, kurui, prekėms ar kitam turtui bei paslaugoms pirkti. Atskaitingi asmenys – ūkio subjekto darbuotojai, kuriuos ūkio subjekto vadovas paskyrė mokėti už turta, žemės ūkio produkciją, suteiktas paslaugas, mokėti avansą, padengti kitas su ūkio subjekto veikla susijusias išlaidas ir (arba) priimti pinigų įplaukas.

Atskirai apskaitoje yra parodomos valstybės skolos įmonei, susijusios su gautinu pridėtinės vertės mokesčiu, permokėtu nekilnojamojo turto, pelno ir kitais mokesčiais bei socialinio draudimo įmokomis.

Kitos gautinos skolos – visos kitos per 12 mėnesių nuo paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos gautinos sumos, kurios neapskaitomos pirmiau minėtose gautinose sumose. Pavyzdžiui, pirkėjų skola, atsiradusi perleidus įmonės ilgalaikį turta, suteiktos trumpalaikės paskolos įmonės darbuotojams ar kitiems fiziniams ar juridiniams asmenims, sukauptos pajamos.

Kitas trumpalaikis turtas – dažniausiai kitas finansinis turtas, kurio negalima priskirti minėtam trumpalaikiam turtui. Tai gali būti trumpalaikės investicijos į kitas įmones (t. y. įgytos kitų įmonių akcijos, kurias ketinama parduoti artimiausiu metu), įgyti ne nuosavybės vertybiniai popieriai (pavyzdžiui, supirkti vekseliai, įgytos obligacijos), įmonės terminuoti indėliai ir kt.

Pinigų ekvivalentai – trumpalaikės (iki trijų mėnesių nuo įsigijimo datos) likvidžios investicijos, kurios gali būti greitai iškeičiamos į tam tikras pinigų sumas ir kurių vertės pokyčio rizika yra nereikšminga. Tačiau prie pinigų ekvivalentų nepriskiriamos investicijos į nuosavybės vertybinius popierius.

Šiame skyriuje aptartas kitas trumpalaikis turtas, ypač gautinos sumos, kartais painiojama su įmonės įsipareigojimais. Todėl reikėtų įsiminti paprastą taisyklę: kai kiti asmenys skolingi įmonei – tai yra įmonės **turtas** (pirkėjų, darbuotojų, tiekėjų ir kt. skolos įmonei). Bet kai įmonė yra skolinga kitiems asmenims (darbuotojams, tiekėjams, pirkėjams, valstybei ir kt.) – tai yra įmonės **įsipareigojimai**, kurie nurodomi kitoje nei turtas balanso dalyje.

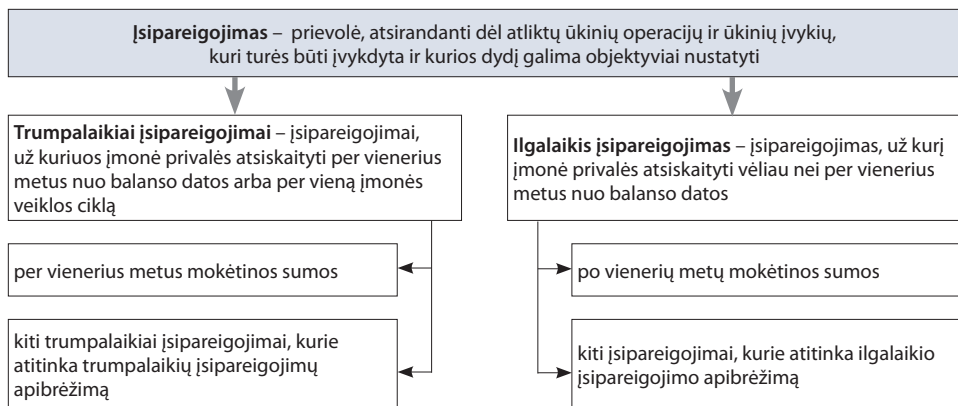
I.2.3. Mokėtinų sumų ir įsipareigojimų apskaita

I.2.3.1. Mokėtinų sumų ir įsipareigojimų apskaitos principai

Įsipareigojimas apskaitoje registruojamas ir balanse parodomas tik tada, kai įmonė prisiima įsipareigojimą sumokėti pinigus ar perduoti kitokį turtą. Įsipareigojimas pagal planuojamus sandorius nepripažįstamas, kol įmonei neatsiranda įsipareigojimo atsiskaityti pinigais ar kitu turtu.

Įmonės įsipareigojimai gali būti finansiniai ir nefinansiniai. Įsipareigojimų priskyrimas prie finansinių ar nefinansinių priklauso nuo to, kaip juos reikės vykdyti, t. y. ar vykdant įsipareigojimą bus atsiskaitoma pinigais ar kitu finansiniu turtu, ar bus perduodamas nefinansinis turtas, pavyzdžiui, prekės. Todėl prie finansinių įsipareigojimų priskiriami sutartiniai įsipareigojimai sumokėti pinigus ar perduoti kitokį finansinį turtą. Finansinių įsipareigojimų pavyzdžiai: mokėtinos paskolos, skolos tiekėjams, mokėtinos palūkanos, mokėtinas darbo užmokestis. Nefinansinių įsipareigojimų pavyzdys būtų gauti išankstiniai mokėjimai, t. y. įmonės įsipareigojimas perduoti prekes, produkciją ar suteikti paslaugas.

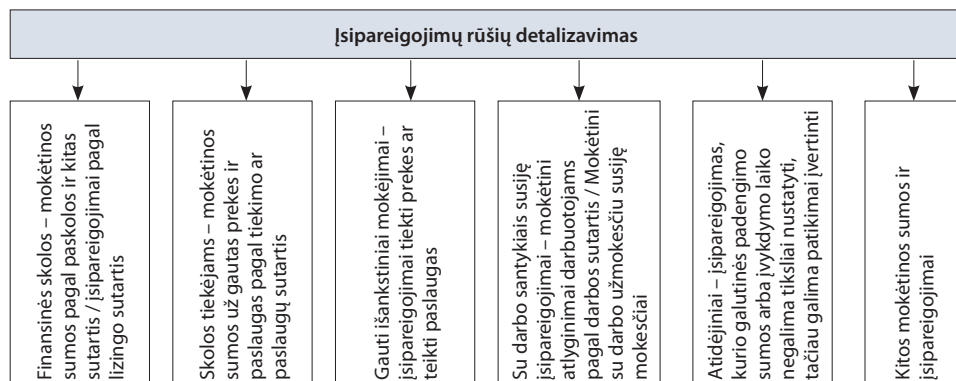
Balanse įsipareigojimai pirmiausiai skirstomi į ilgalaikius ir trumpalaikius (žr. I.2.19 pav.).



I.2.19 pav. Įsipareigojimų klasifikavimas

Balanso mokėtinų sumų ir įsipareigojimų skyriuje įsipareigojimai detalizuojami ir pagal kitus požymius, t. y. pagal skolų pobūdį (žr. I.2.20 pav.). Kaip minėta, prie finansinių įsipareigojimų priskiriami sutartiniai įsipareigojimai sumokėti pinigus ar perduoti kitokį finansinį turtą, o gauti išankstiniai mokėjimai yra įmonės įsipareigojimai,

nepriskiriami prie finansinių, nes juos vykdydama įmonė turės perduoti prekes ar suteikti paslaugas, bet ne mokėti pinigų. Specifinė įsipareigojimų rūšis yra **atidėjiniai** – įsipareigojimai, kurių galutinės padengimo sumos ir (arba) įvykdymo laiko negalima tiksliai nustatyti, tačiau galima patikimai įvertinti.



I.2.20 pav. Įsipareigojimų detalizavimas

Paprastai įsipareigojimai atsiranda įsigijus turtą ar gavus paslaugas, už kurias bus mokama vėliau. Pavyzdžiui, įmonei **įsigijus medžiagų, žaliavų, prekių iš tiekėjų skolon, apskaitoje registruojama:**

- D 2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės arba
- D 2014 Prekės, skirtos perparduoti,
- K 443 Skola tiekėjams.

Įsigijus **paslaugų, už kurias reikia sumokėti vėliau**, dažniausiai registruojamos sąnaudos ir įsipareigojimai tiekėjams. Pavyzdžiui, gavus nuomotojo išrašytą sąskaitą, ataskaitinio laikotarpio nuomos mokesčiui apskaitoje registruojama:

- D 6110 Nuomos sąnaudos,
- K 443 Skolos tiekėjams.

Įsipareigojimas gali atsirasti ir **gavus iš pirkėjų pinigus avansu**. Tokiu atveju įmonė įsipareigoja už gautus pinigus perduoti prekes ar suteikti paslaugas. Toks nefinansinis įsipareigojimas apskaitoje registruojamas:

- D 271 Sąskaitos bankuose,
- K 444 Gauti išankstiniai mokėjimai.

Įsipareigojimas taip pat atsiranda, kai įmonė gauna paskolą arba išleidžia skolos vertybinius popierius. **Gavus trumpalaikę banko paskolą, apskaitoje registruojama:**

- D 271 Sąskaitos bankuose,
- K 442 Finansinės skolos.

Jei gauta paskola yra ilgalaikė, ji registruojama ilgalaikių įsipareigojimų sąskaitoje:

- D 271 Sąskaitos bankuose,
- K 401 Finansinės skolos.

Tačiau užregistravus ilgalaikę paskolą, kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje reikia nustatyti per vienerius metus ir po vienerių metų grąžintinas paskolos sumas.

Per vienerius metus grąžintinos paskolos dalis iškeliamą į trumpalaikių įsipareigojimų sąskaitą, apskaitoje registruojant:

- D 401 Finansinės skolos,
- K 441 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis.

Paskolos dalies grąžinimas šiuo atveju apskaitoje registruojamas:

- D 441 Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis,
- K 271 Sąskaitos bankuose.

Skolos vertybiniai popieriai – vertybiniai popieriai, patvirtinantys jų turėtojo teisę nustatytais terminais gauti iš tokį vertybinių popierių išleidusio asmens vertybinio popieriaus nominaliąją vertę atitinkančią sumą, palūkanas ar kitą gražos ekvivalentą

Skolos vertybinių popierių pavyzdžiai – išleistos obligacijos, išduoti vekseliai ir pan. Pavyzdžiui, **išleidus trumpalaikes obligacijas, įmonės apskaitoje registruojami gauti pinigai ir įsipareigojimas išpirkti šiuos vertybinius popierius:**

- D 271 Sąskaitos bankuose,
- K 442 Finansinės skolos.

Suteiktos garantijos ar laidavimai jų suteikimo metu įsipareigojimais nepripažinti ir balanse neparodomi, tačiau jie priskiriami prie neapibrėžtų įsipareigojimų ir informacija apie jų suteikimą nurodoma aiškinamajame rašte.

Viena iš finansinių įsipareigojimų rūšių kiekvienoje įmonėje – su darbo santykiais susiję įsipareigojimai. Nors ši mokėtinų sumų ir įsipareigojimų apskaitos sritis apima mažiausiai keturias įsipareigojimų rūšis, ji dažnai vadinama tiesiog darbo užmokesčio apskaita – tai tema, kurią verta panagrinėti plačiau.

1.2.3.2. Darbo užmokesčio apskaita

Darbo užmokesčio apskaičiavimas ir apskaita. Darbo užmokesčio sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos darbo kodekse. Jame nurodyta, kad darbo užmokestis yra atlyginimas už darbą, darbuotojo atliekamą pagal darbo sutartį.

Darbo sutartis yra darbuotojo (fizinio asmens, dirbančio pagal darbo sutartį už atlyginimą) ir darbdavio (įmonės, įstaigos, organizacijos ar fizinio asmens) susitarimas, kuriuo darbuotojas įsipareigoja dirbti tam tikros profesijos, specialybės, kvalifikacijos darbą arba eiti tam tikras pareigas paklusdamas darbovietėje nustatytai darbo tvarkai, o darbdavys įsipareigoja suteikti darbuotojui sutartyje nustatytą darbą, mokėti darbuotojui sulygtą darbo užmokesį ir užtikrinti darbo sąlygas.

Darbo užmokesčio skiriamos dvi rūšys:

- **pagrindinis** darbo užmokestis apskaičiuojamas darbuotojams už faktiškai įmonėje dirbtą laiką arba atliktą darbą. Pagrindinis darbo užmokestis apima mokėjimą pagal vienetinius ar laikinius tarifinius atlygius bei įvairias priemokas, priedus, premijas;
- **papildomas** darbo užmokestis gali būti skaičiuojamas darbuotojams teisės aktų nustatyta tvarka už faktiškai įmonėje nedirbtą laiką.

Skiriamos dvi darbo užmokesčio formos:

- **vienetinė** darbo užmokesčio forma, kai atlikto darbo matas yra darbo rezultatai, išreikšti pagamintos produkcijos kiekiu ar atliktų operacijų, darbų, paslaugų apimtimi;
- **laikinė** darbo užmokesčio forma, kurios esmė ta, kad už atliktą darbą mokama atsižvelgiant į dirbtą laiką.

Minėtos dvi darbo užmokesčio formos dar skirstomos į sistemas (žr. I.2.4 lentelę).

Taikant vienetinę darbo užmokesčio formą, daug dėmesio skiriama darbo rezultatams, t. y. pagamintos produkcijos kiekiui arba atliktų darbų, operacijų ir paslaugų apimčiai. Ši forma taikoma, kai darbo apimtį galima išmatuoti kiekybiniais rodikliais.

Vienetinis darbo užmokestis skaičiuojamas pagal šią bendrą formulę:

$$W = V \times Q;$$

čia: W – darbo užmokestis;

V – įkainis už atlikto darbo ar pagamintos produkcijos vienetą, atsižvelgiant į darbuotojo kvalifikaciją ir darbų sudėtingumą (vienetinis tarifinis atlygis);

Q – atliktų darbų ar pagamintos produkcijos kiekis.

Vienetinis darbo užmokestis dažniausiai taikomas darbininkų ir specialistų darbui apmokėti. Tačiau tobulėjant technologijoms vienetinį darbo užmokesį vis sparčiau keičia laikinis darbo užmokestis.

1.2.4 lentelė. Darbo užmokesčio formų ir sistemų klasifikavimas, jų svarbiausios ypatybės

Darbo užmokesčio sistemos pavadinimas		Darbo užmokesčio sistemos ypatybės
Vienetinė darbo užmokesčio forma	Tiesioginė vienetinė	Darbo užmokestis apskaičiuojamas įkainį už atlikto darbo vienetą (vienetinį tarifinį atlygį) padauginus iš atliktų darbų kiekio
	Progresinė vienetinė	Tam tikra darbų apimtis apmokama pagal nominalius įkainius, o darbai viršijant numatytą apimtį – pagal didesnius įkainius. Įkainiai didinami atsižvelgiant į mokliškai pagrįstų darbo normų įvykdymą procentais pagal specialias skales
	Regresinė vienetinė	Kuo daugiau viršijamos darbo normos, tuo lėčiau didėja darbo užmokestis
	Diferencijuota vienetinė	Atlygiai priklauso nuo to, kaip vykdomos normos: kai normos įvykdomos iki 100 procentų, taikomas mažesnis tarifinio atlygio koeficientas, o normas įvykdžius ir viršijus – didesnis koeficientas
	Fiksuotų priedų vienetinė	Ši sistema skatina darbininkus didinti gamybos apimtį – už kiekvieną viršijantį nustatytą normą pagamintą vienetą mokamas fiksuotas priedas
	Asmeninių priedų vienetinė	Tarifinis atlygis, pagal kurį skaičiuojamas atlyginimas susideda iš priedo, kurį lemia amžius ir stažas. Asmeninis priedas gali būti nustatomas ir už gerus asmeninius ar kolektyvinius darbo rezultatus
	Netiesioginė vienetinė	Darbuotojų uždarbis priklauso nuo jų aptarnaujamų darbininkų darbo rezultatų, tai yra nuo pagrindinių darbininkų išdirbio, ir apskaičiuojamas pagal netiesioginį vienetinį įkainį
	Akordinė vienetinė	Atliekamų darbų apmokėjimo dydis nustatomas ne už kiekvieną gamybos operaciją atskirai, o už visą darbų kompleksą, tai yra už akordinę užduotį. Su darbininkais atsiskaitoma, kai baigtas visas darbas
Laikinė darbo užmokesčio forma	Paprastoji laikinė	Darbuotojo darbo užmokestis nustatomas valandinį tarifinį atlygį dauginant iš dirbtų valandų skaičiaus. Taip pat darbuotojui gali būti nustatomas įkainis už dirbtą mėnesį. Jei darbuotojas dirba ne visas mėnesio darbo dienas, jam apskaičiuojamas darbo užmokestis, proporcingas dirbtų dienų skaičiui
	Laikinė su privaloma įvykdyti normuota užduotimi	Darbuotojui sumokama už nustatytą dirbtą laiką, tačiau jis privalo įvykdyti nustatytą darbo užduotį
	Laikinė asmeninių priedų	Atlyginimas susideda iš dviejų dalių, priklausančių nuo: 1) kvalifikacijos ir kitų su darbu susijusių savybių vertinimo, 2) asmeninių nuopelnų, atsižvelgiant į darbuotojo universalumą, adaptaciją kolektyve ir prisitaikymą prie esamų darbo sąlygų, elgesio patikimumą, lojalumą įmonei

Taikant laikinę darbo užmokesčio formą, darbuotojams mokama už dirbtą laiką. Darbininkams dažniausiai mokama pagal jiems nustatytus valandinius tarifinius atlygius, t. y. įkainius už dirbtą valandą, atsižvelgiant į darbų sudėtingumą ir darbuotojo kvalifikaciją. Specialistams ir tarnautojams dažniausiai nustatomas įkainis už dirbtą mėnesį – alga. Jei toks darbuotojas dirba ne visas mėnesio darbo dienas, jam skaičiuojamas darbo užmokestis, proporcingas dirbtų dienų skaičiui.

Laikinis darbo užmokestis skaičiuojamas pagal tokią bendrą formulę:

$$W = A \times T;$$

čia: W – darbo užmokestis;

A – valandinis tarifinis atlygis (arba mėnesio alga);

T – dirbtų valandų skaičius (arba mėnesių skaičius).

Tarifiniai atlygiai nustatomi darbuotojo ir darbdavio susitarimu ir nurodomi darbo sutartyse. Tačiau teisės aktų nustatyta tvarka darbuotojams turi būti mokama pagal didesnius tarifinius atlygius, pavyzdžiui, pagal Lietuvos Respublikos darbo kodeksą:

- už darbą naktį (22 h – 6 h) ir viršvalandinį darbą mokama ne mažiau kaip 1,5 darbuotojui nustatyto valandinio tarifinio atlygio;
- už darbą poilsio ir švenčių dienomis, jeigu darbas nenumatytas pagal grafiką, mokamas ne mažiau kaip dvigubas darbuotojui nustatytas valandinis ar dienišnis tarifinis atlygis arba darbuotojo pageidavimu kompensuojama suteikiant per mėnesį kitą poilsio dieną arba tą dieną pridodant prie darbuotojo kasmetinių atostogų;
- už darbą švenčių dieną pagal grafiką mokamas ne mažesnis kaip dvigubas valandinis tarifinis atlygis.

Apskaitoje registruojant apskaičiuotą darbo užmokestį:

darbuotojams, susijusiems su produkcijos gamyba:

- D 2012 Nebaigta gamyba arba D 6003 Tiesioginės gamybos išlaidos, arba D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos,
- K 4461 Mokėtinas darbo užmokestis;

administracijos darbuotojams ir kitiems, nesusijusiems su produkcijos gamyba:

- D 6103 arba D 6114 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos,
- K 4461 Mokėtinas darbo užmokestis.

Papildomas darbo užmokestis darbuotojams skaičiuojamas ir mokamas už teisės aktų nustatyta tvarka nedirbtą įmonėje laiką, pavyzdžiui, darbo užmokestis už kasmetines atostogas (atostoginiai), kompensacijos už nepanaudotas atostogas, išeitinės kompensacijos. Papildomas darbo užmokestis skaičiuojamas remiantis vidutiniu darbo užmokesčiu, kuris skaičiuojamas iš trijų paskutinių kalendorinių mėnesių prieš tą mėnesį, už kurį mokama atitinkama išmoka, darbo užmokesčio:

$$\text{Vidutinis darbo dienos užmokestis} = \frac{\text{Skaičiuojamo laikotarpio (3 mėnesių) darbo užmokestis}}{\text{Faktiškai dirbtų per tą laikotarpį (3 mėnesius) dienų skaičius}}.$$

Viena iš dažniausiai skaičiuojamų papildomo darbo užmokesčio išmokų – darbo užmokestis už kasmetines atostogas, kuris skaičiuojamas pagal formulę:

$$\frac{\text{Darbo užmokestis už kasmetines atostogas}}{\text{Vidutinis vienos darbo dienos užmokestis}} \times \text{Darbo dienų skaičius darbuotojui suteiktų atostogų laikotarpiu}$$

Pakeisti atostogų pinigine kompensacija negalima, tačiau kai dėl darbo santykių pasibaigimo darbuotojui negali būti suteiktos atostogos ar kai darbuotojas jų nepageidauja, jam turi būti išmokama pinigine kompensacija. Darbuotojo pinigine kompensacija už nepanaudotas atostogas skaičiuojama pagal formulę:

$$\frac{\text{Piniginė kompensacija už nepanaudotas kasmetines atostogas}}{\text{Nepanaudotų atostogų kalendorinių dienų skaičius}} \times \frac{\text{Metinis darbo dienų koeficientas (pagal darbuotojo ar įmonės darbo grafiką)}}{\text{darbuotojo vidutinis darbo dienos užmokestis}}$$

Papildomas darbo užmokestis gali būti skaičiuojamas ir remiantis vidutiniu darbo valandos užmokesčiu, kuris turi būti skaičiuojamas tais atvejais, kai darbuotojo faktiškai dirbama darbo diena (pamaina) yra trumpesnė arba ilgesnė negu normalios trukmės (pavyzdžiui, dirbant 5 dienas per savaitę – mažiau arba daugiau kaip 8 valandas kasdien).

Su darbo užmokesčiu susiję mokesčiai

Darbuotojui apskaičiuotas darbo užmokestis nėra tapatus mokėtinam darbo užmokesčiui, t. y. sumai, kurią darbuotojas gauna, nes iš apskaičiuoto darbo užmokesčio teisės aktų nustatyta tvarka yra išskaitomi gyventojų pajamų mokestis bei socialinio ir sveikatos draudimo įmokos. Be to, darbuotojui apskaičiuotas darbo užmokestis nėra tapatus darbdavio (įmonės) išlaidoms, nes darbdavys papildomai už kiekvieną darbuotoją skaičiuoja ir moka valstybinio socialinio draudimo įmokas bei įmokas į Garantinį fondą. Todėl su darbo užmokesčiu susiję mokesčiai ir įmokos yra:

- gyventojų pajamų mokestis;
- valstybinio socialinio draudimo įmokos;
- privalomojo sveikatos draudimo įmokos;
- įmokos į Garantinį fondą.

Gyventojų pajamų mokestis

Vienoje darbovietėje, pasirinktinai pagal gyventojų laisvos formos prašymą, gaunamos pajamos, susijusios su darbo santykiais, atskaičius iš jų neapmokestinamąjį pajamų dydį (toliau – NPD) ir papildomą neapmokestinamąjį pajamų dydį (toliau – PNP), apmokestinamos **15 proc.** tarifu, t. y:

- pajamų mokestis nuo **pagrindinėje darbovietėje** per mėnesį gautų su darbo santykiais susijusių pajamų skaičiuojamas pagal formulę:

$$\text{GPM} = (\text{DU} - \text{NPD} - \text{PNPD}) \times 15 \%,$$

čia: GPM – gyventojų pajamų mokestis,

DU – darbo užmokestis,

NPD – neapmokestinamasis pajamų dydis,

PNPD – papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis;

- pajamų mokestis nuo **nepagrindinėje darbovietėje** per mėnesį gautų su darbo santykiais susijusių pajamų skaičiuojamas:

$$\text{GPM} = \text{DU} \times 15 \%,$$

čia: GPM – gyventojų pajamų mokestis,

DU – darbo užmokestis.

NPD mokestiniu laikotarpiu taikomas tokia tvarka:

- gyventojui, kurio su darbo santykiais susijusios pajamos neviršija 290 eurų per mėnesį, taikomas mėnesio NPD yra 166 eurai.
- gyventojui, kurio su darbo santykiais susijusios pajamos viršija 290 eurų per mėnesį, taikytinas mėnesio NPD apskaičiuojamas pagal šią formulę:

$$\text{Mėnesio NPD} = 166 - 0,26 \times (\text{gyventojų mėnesio pajamos} - 290).$$

Jeigu pagal šią formulę apskaičiuotas NPD yra neigiamas, laikoma, kad jis lygus 0. Gyventojas turi teisę mokestiniu laikotarpiu atsisakyti NPD taikymo net tuo atveju, kai jis jam gali būti pritaikytas.

Kai kuriems gyventojams, pavyzdžiui, asmenims, kuriems nustatytas 0–55 procentų darbingumo lygis, specialiųjų poreikių lygis, taikomas didesnis, t. y. 175 eurų arba 235 eurų mėnesio NPD.

Nuolatiniams Lietuvos gyventojams (tėvams arba įtėviams), auginantiems vaikus (įvaikius) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, už **kiekvieną auginamą vaiką (įvaikį) yra taikomas vienodas 60 eurų PNPD**. Mokestiniu laikotarpiu PNPD taikomas gyventojų pasirinktoje pajamų, susijusių su darbo santykiais, gavimo vietoje (jeigu taikomas NPD – ten, kur taikomas NPD), dalijant PNPD sumą kiekvienam iš tėvų (įtėvių) per pusę. Jeigu gyventojas vaikus (įvaikius) augina vienas, jam taikomas visas PNPD.

Išskaičius gyventojų pajamų mokestį iš apskaičiuoto darbo užmokesčio, apskaitoje registruojama:

- D 4461 Mokėtinas darbo užmokestis,
- K 4462 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis.

Socialinio draudimo įmokos

Darbdavys iš priskaityto darbuotojams darbo užmokesčio išskaito 3 proc. socialinio draudimo įmokų ir 6 proc. sveikatos draudimo įmokų, taip pat papildomai nuo priskaityto darbo užmokesčio skaičiuoja ir moka 30,98 proc. socialinio draudimo įmokų (kai kurioms įmonėms šis tarifas yra 31,22 proc., 31,70 proc. arba 32,60 proc. priklausomai nuo įmonėse įvykusių ir pripažintų draudžiamaisiais įvykiais, sunkių ar mirtinų nelaimingų atsitikimų darbe skaičiaus). Socialinio draudimo įmokos skaičiuojamos nuo kiekvienam apdraustajam apskaičiuoto atlyginimo už darbą, įskaitant ir NPD bei PNP, bet nuo ne mažesnės kaip kiekvieno kalendorinio mėnesio minimali mėnesinė alga sumos. Jei pagal įstatymus darbuotojas dirba ne visą darbo laiką, įmokos skaičiuojamos nuo atlyginimo už darbą, bet ne mažesnę kaip minimalus darbo užmokestis, perskaičiuotas proporcingai dirbtam laikui.

Priskaičius 30,98 proc. socialinio draudimo įmokų nuo:

darbuotojų, susijusių su produkcijos gamyba, darbo užmokesčio:

- D 2012 Nebaigta gamyba arba D 6003 Tiesioginės gamybos išlaidos, arba D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos,
- K 4463 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos;

administracijos darbuotojų ir kitų, nesusijusių su produkcijos gamyba, darbo užmokesčio:

- D 6103 arba D 6114 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos,
- K 4463 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos.

Išskaičius 3 proc. socialinio ir 6 proc. sveikatos draudimo įmokų iš darbuotojams apskaičiuoto darbo užmokesčio:

- D 4461 Mokėtinas darbo užmokestis,
- K 4463 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos,
- K 4467 Mokėtinos sveikatos draudimo įmokos.

Įmokos į Garantinį fondą

Nuo apskaičiuoto darbuotojams darbo užmokesčio, nuo kurio skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos, darbdaviai apskaičiuoja ir moka įmokas į Garantinį fondą – 0,2 proc.

Priskaičius įmokas į Garantinį fondą, apskaitoje registruojama:

- D 6103 arba D 6114 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos,
- K 4464 Mokėtinos Garantinio fondo įmokos.

Darbo užmokesčio priskaitymai, išskaitymai ir kiekvienam darbuotojui mokėtinos sumos nurodomos darbo užmokesčio apskaitos žiniaraštyje (-iuose), o apskaičiuoto darbo užmokesčio, išskaitytų ir priskaitytų mokesčių bendros sumos registruojamos buhalterinėse sąskaitose. Duomenys iš buhalterinių sąskaitų perkeliama į apskaitos registrus, kur informacija apibendrinama ir iš čia patenka į finansines ataskaitas.

I.2.4. Pajamos ir sąnaudos

Pajamos – įmonės ekonominės naudos padidėjimas, pasireiškiantis turto (arba jo vertės) padidėjimu per ataskaitinį laikotarpį arba įsipareigojimų sumažėjimu, dėl kurio padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.

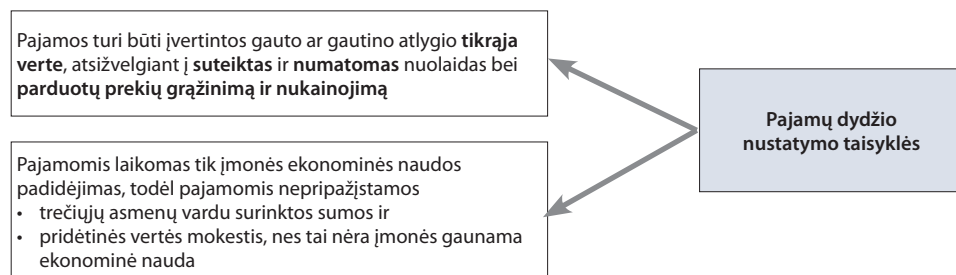
Pajamų atsiradimas (uždirbimas) dažniausiai pasireiškia įmonės turto (pinigų, pirkėjų skolų, gautinų sumų ar kito turto) padidėjimu. Tačiau jei įmonė mokėjimą buvo gavusi avansu, pajamų uždirbimas pardavus prekes ar suteikus paslaugas pasireiškia įmonės įsipareigojimų sumažėjimu.

Pajamos didina įmonės nuosavą kapitalą. Tačiau pajamomis nėra pripažįstami savininkų įnašai, kuriais didinamas akcinis kapitalas arba mažinami (dengiami) nuostoliai. Tokie įnašai nesiejami su įmonės veikla. Todėl, gavus papildomų akcininkų įnašų, registruojamas nuosavo kapitalo padidėjimas, kuris parodomas ne pelno (nuostolių) ataskaitoje, bet nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje.

Vertinant ekonominę naudą turi būti įvertinama, ar gautos sumos (dažniausiai pinigai) priklauso įmonei, ar ji jas gauna kaip tarpininkė. Tarkime, bilietų platinimo įmonėje ekonominės naudos padidėjimu (taigi ir pajamomis) bus laikoma tik bilieto kainoje išskirtas užmokestis bilietų platintojui, o ne visa bilieto pirkėjo mokama suma (kaina). Taip pat komisionieriui vykdant komiso sutartį ir pardavus turtą, iš visų gautų įplaukų pajamomis bus pripažinti tik jo komisiniai.

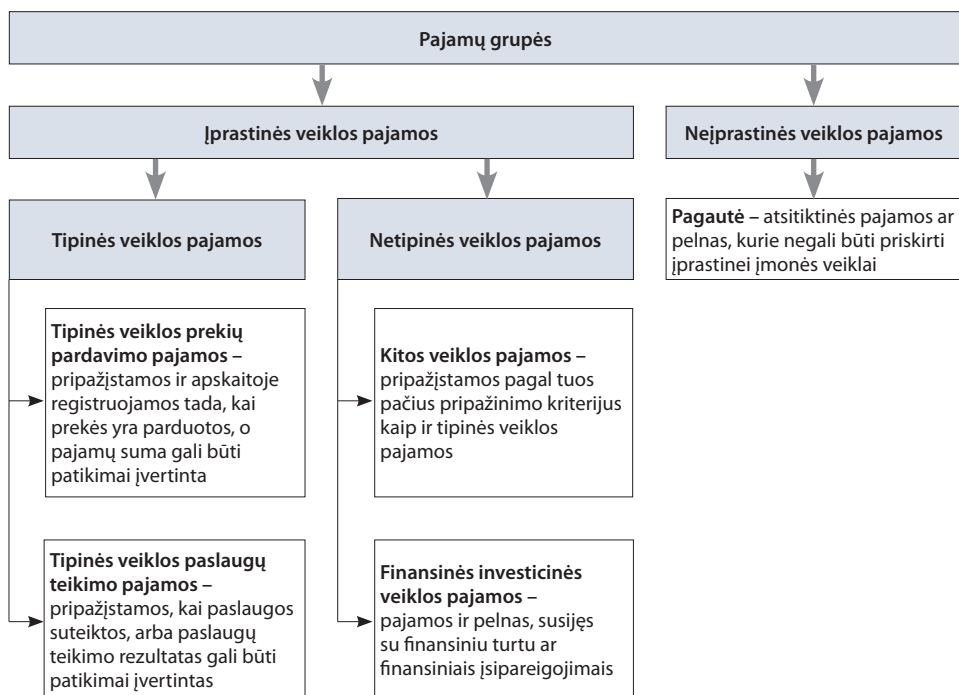
Įmonės pajamomis nelaikomas ir pardavimo PVM, kuris nedidina įmonės ekonominės naudos ir pardavus prekes ar suteikus paslaugas pripažįstamas įsipareigojimu biudžetui. Šis mokestis nėra pardavimo kainos sudedamoji dalis, o tik valstybės nustatytas priedas, kurį sumoka prekių pirkėjas (galutinis jų vartotojas). Įmonė, valstybei sumokėdama iš pirkėjų gautą PVM, atlieka tik savito tarpininko vaidmenį. Tačiau kiti mokesčiai, kuriuos įmonės (tiesiogiai ar netiesiogiai) įskaičiuoja į prekių pardavimo kainą (pavyzdžiui, akcizai), priskiriami pajamoms.

Pajamų dydžio nustatymo taisyklės pateikiamos I.2.21 paveiksle.



1.2.21 pav. Pajamų dydžio nustatymas

Finansinėje apskaitoje pajamos skirstomos į grupes (žr. I.2.22 pav.), kad apskaitos informacijos vartotojai, analizuodami pelno (nuostolių) ataskaitą matytų, kiek pajamų įmonė uždirbo iš pagrindinės savo veiklos, o kiek – iš atsitiktinių sandorių ar šalutinės veiklos. Atitinkamos grupės pajamos kaupiamos atskirose sąskaitų grupėse.



I.2.22 pav. Pajamų klasifikavimas

Prekių ir paslaugų **pardavimo pajamos** – įprastinės tipinės įmonės veiklos pajamos, t. y. pajamos už parduotą produkciją, prekes, suteiktas paslaugas, atliktus darbus. Pardavimo pajamos apskaitomos 50 sąskaitų grupėje „Pardavimo pajamos“. **Pardavus prekes, produkciją (toliau – prekės) ar suteikus paslaugas, įmonės apskaitoje registruojama:**

- D 241 Pirkėjų išsiskolinimas – jei prekės ar paslaugos parduotos skolon,
- D 271 Sąskaitos bankuose ar 272 Kasa – jei už parduotas prekes ar paslaugas pinigai gaunami iš karto,
- D 444 Gauti išankstiniai mokėjimai – jei už parduotas prekes ar paslaugas buvo gautas avansas,
- K 500 Pardavimo pajamos – parduotų prekių ar paslaugų kaina be PVM.

Kitos veiklos pajamos – pajamos arba pelnas iš įprastinės, bet netipinės veiklos, išskyrus finansinę ir investicinę veiklą. Kitos veiklos pajamoms priskiriama: netipinės veiklos produkcijos pardavimo, paslaugų teikimo pajamos, pajamos iš įmonės ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimo, tokio turto perleidimo pelnas ir pan. Šios pajamos apskaitomos 52 sąskaitų grupėje „Kitos veiklos pajamos“. Pavyzdžiui, **apskaitoje registruojant nuomos pajamas:**

- D 2434 Kitos gautinos sumos – jei nuomos mokestis dar negautas,
- D 271 Sąskaitos bankuose ar 272 Kasa – jei nuomos mokestis gautas iš karto,
- D 444 Gauti išankstiniai mokėjimai – jei nuomos mokestis buvo gautas avansu,
- K 522 Kitos netipinės veiklos pajamos – nuomos mokesčio suma.

Finansinės ir investicinės veiklos pajamos – pajamos iš įprastinės, bet netipinės veiklos. Prie šių pajamų priskiriama: palūkanos už suteiktas paskolas, bankuose laikomus pinigus, vertybinius popierius, pelnas dėl valiutos kurso pasikeitimo, pelnas dėl finansinio turto perleidimo, dividendų pajamos ir pan. Šios pajamos apskaitomos 53 sąskaitų grupėje „Finansinės ir investicinės veiklos pajamos“. Pavyzdžiui, **apskaitoje registruojant palūkanų pajamas:**

- D 271 Sąskaitos bankuose – registruojant gautas palūkanas,
- D 2434 Kitos gautinos sumos – registruojant gautinas palūkanas,
- K 530 Palūkanų pajamos – apskaičiuotų palūkanų suma.

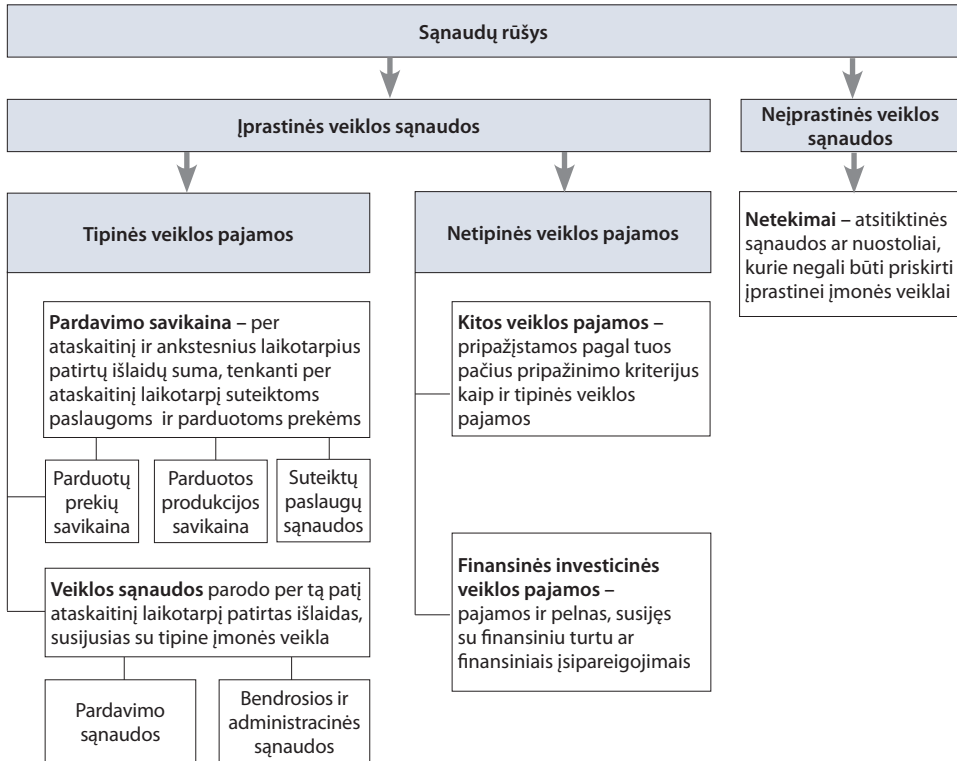
Pagautė – nauda, kurią įmonė gavo iš atsitiktinių ūkinių įvykių, kurie negali būti priskirti įprastinei veiklai. Pagautė apskaitoma 54 sąskaitų grupėje „Pagautė“.

Priešinga pajamoms kategorija yra sąnaudos. **Sąnaudos** – ekonominės naudos sumažėjimas, pasireiškiantis turto arba jo vertės sumažėjimu ar įsipareigojimų padidėjimu per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to sumažėja nuosavas kapitalas, išskyrus tiesioginį jo mažinimą.

Sąnaudomis nelaikomos išmokos savininkams, pavyzdžiui, dividendai, ar išmokos akcininkams, mažinant įmonės įstatinį kapitalą. Tai nėra susiję su įmonės veikla, todėl šios išmokos parodomos ne pelno (nuostolių) ataskaitoje, o tiesiogiai nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje.

Sąnaudos turi būti įvertintos tikrąja verte, neįskaitant į ją atgautino pridėtinės vertės mokesčio. Tačiau negražinamas PVM į sąnaudas įskaitomas. Sąnaudos taip pat turi būti sumažintos visomis gautomis nuolaidomis ir nukainojimais.

Apskaitoje ir pelno (nuostolių) ataskaitoje sąnaudos skirstomos į atitinkamas grupes, kaip nurodyta I.2.23 paveiksle, kad apskaitos informacijos vartotojai, analizuodami įmonės finansines ataskaitas, galėtų spręsti, kurios įmonės sąnaudos yra jai būdingos ir susijusios su pagrindine įmonės veikla, o kurios – atsitiktinės ar susijusios su šalutine įmonės veikla.



I.2.23 pav. Sąnaudų klasifikavimas

Pardavimo savikaina – įprastinės tipinės įmonės veiklos sąnaudos, kurias sudaro per ataskaitinį laikotarpį **parduotos** produkcijos pagaminimo savikaina, **parduotų** prekių įsigijimo savikaina, **suteiktų** paslaugų suteikimo sąnaudos. Parduotos produkcijos, prekių savikaina nustatoma taikant tuos pačius įkainojimo (FIFO, LIFO, vidurkių, konkrečių kainų) būdus, kurie taikomi atsargų apskaitai. Pardavimo savikaina apskaitoma 60 sąskaitų grupėje „Pardavimo savikaina“. **Pardavus prekes ar produkciją ir užregistravus jų pardavimo pajamas, šių prekių ar produkcijos savikaina įskaitoma į sąnaudas ir įmonės apskaitoje registruojama:**

- D 600 Pardavimo savikaina,
- K 2013 Pagaminta produkcija,
- K 2014 Pirktos prekės, skirtos perparduoti.

Veiklos sąnaudos – per ataskaitinį laikotarpį patirtos išlaidos, susijusios su tipine įmonės veikla neatsižvelgiant į parduotų prekių, paslaugų kiekį. Veiklos sąnaudos skirstomos į pardavimo bei bendrąsias ir administracines sąnaudas. Veiklos sąnaudų pavyzdžiai: komisiniai už prekių pardavimus, prekių išvežiojimo, pakavimo,

žymėjimo, reklamos, parodų ir pristatymų, patalpų nuomos, draudimo, įvairių negamybinio pobūdžio paslaugų, mokesčių išlaidos, darbuotojų darbo užmokestis ir susiję mokesčiai, ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos, įvairūs nuostoliai ir t. t. Veiklos sąnaudos apskaitomos 61 sąskaitų grupėje „Veiklos sąnaudos“. Pavyzdžiui, **gavus nuomotojo sąskaitą einamojo mėnesio nuomos mokesčio sumai:**

- D 6110 Nuomos sąnaudos,
- K 443 Skolos tiekėjams – jei sąskaita dar neapmokėta,
- K 271 Sąskaitos bankuose ar 272 Kasa – jei nuomos mokestis iš karto sumokamas,
- K 2024 Būsimųjų laikotarpių sąnaudos – jei nuomos mokestis buvo sumokėtas avansu.

Kitos veiklos sąnaudos – tokios netipinės įmonės veiklos sąnaudos, susijusios su kitos veiklos pajamomis: parduotos netipinės veiklos produkcijos, paslaugų savikaina, ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimo nuostoliai ir pan. Šios sąnaudos apskaitomos 62 sąskaitų grupėje „Kitos veiklos sąnaudos“. Pavyzdžiui, **įmonei skolon pardavus naudotą automobilį pigiau už jo likutinę vertę, apskaitoje registruojama:**

- D 2434 Kitos gautinos sumos,
- D 1237 Transporto priemonių nusidėvėjimas,
- D 621 Ilgalaikio turto perleidimo nuostolis,
- K 1230 Transporto priemonių įsigijimo savikaina.

Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos – netipinės įmonės sąnaudos, kurioms priskiriama nuostoliai dėl valiutos kursų pasikeitimo, mokėtinos baudos ir delspinigiai, finansinio turto perleidimo nuostoliai ir vertės sumažėjimas, sumokėtos ir mokėtinos palūkanos už gautas paskolas pagal lizingo sutartis ir pan. Tokios sąnaudos apskaitomos 63 sąskaitų grupėje „Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos“. Pavyzdžiui, **apskaitoje registruojant ataskaitinio laikotarpio apskaičiuotas palūkanas už banko paskolą:**

- D 630 Palūkanų sąnaudos,
- K 271 Sąskaitos bankuose – jei palūkanos sumokėtos iš karto,
- K 442 Finansinės skolos – jei palūkanos apskaičiuotos, bet dar nesumokėtos.

Netekimai – nuostoliai, patirti dėl atsitiktinių ūkinių įvykių, kurie negali būti priskirti įprastinei veiklai. Netekimai apskaitomi 64 sąskaitų grupėje „Netekimai“.

Pelno mokesčių sąnaudos – už ataskaitinį laikotarpį apskaičiuota pelno mokesčio suma. Apskaitoma 65 sąskaitų grupėje „Pelno mokesčių sąnaudos“.

Kaip buvo minėta ankstesniuose poskyriuose, finansinių metų pabaigoje pajamų ir sąnaudų sąskaitos uždaromos ir taip yra išvedamas įmonės ataskaitinių metų veiklos rezultatas, kuris perkeliamas į nepaskirstytąjį pelną (nuostolius), t. y. į vieną iš nuosavo kapitalo sudedamųjų dalių.

I.2.5. Nuosavo kapitalo apskaita

Įmonės nuosavo kapitalo sudėtis priklauso nuo jos juridinės ir organizacinės formos. Paprasčiausia nuosavo kapitalo struktūra yra individualių įmonių – jų nuosavą kapitalą sudaro tik savininkų įnašai ir nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai). Sudėtingiausia nuosavo kapitalo struktūra, pateikta I.2.24 paveiksle, yra akcinių ir uždarytųjų akcinių bendrovių.



I.2.24 pav. Nuosavo kapitalo sudėtis

Įstatinis kapitalas – Akcinių bendrovių įstatymo nustatyta tvarka įregistruotas kapitalas (UAB – ne mažiau nei 2 500 eurų, AB – ne mažiau nei 40 000 eurų). Įstatinį kapitalą sudaro išleistų akcijų nominalių verčių suma.

Steigiant įmonę, jos akcijas pasirašo įmonės steigėjai. Akcijų pasirašymo sutarties sąlygos numatomos steigimo sutartyje. Išleidžiant naujas akcijas, jos pasirašomos, ir tai yra bendrovės ir fizinio ar juridinio asmens sutartis, kur viena šalis įsipareigoja pateikti tam tikrą skaičių naujų akcijų, o kita šalis – sumokėti visą pasirašytų akcijų emisijos kainą. Akcijų apmokėjimas – jų emisijos kainos sumokėjimas pinigais arba padengimas nepiniginiais įnašais. Nepiniginiai įnašai gali būti tik turtas, įskaitant ir turtines teises, kuris gali būti civilinės apyvartos objektu ir ekonomiškai įvertintas. Įnašais negali būti darbai ir paslaugos. Nepiniginius įnašus įvertina turto vertintojai.

Akcijos – vertybiniai popieriai, patvirtinantys jų savininko (akcininko) teisę dalyvauti valdant bendrovę, teisę gauti dividendą, teisę į dalį bendrovės turto, likusio po jos likvidavimo, ir kitas įstatymų nustatytas teises. Visos bendrovių akcijos yra vardinės. Akcijos pagal jų savininkams suteikiamas teises skirstomos į klases. Skirtingų klasių akcijų suteikiamos teisės turi būti nurodytos bendrovės įstatuose. Visų tos pačios klasės akcijų nominalios vertės ir suteikiamos teisės turi būti vienodos. Akcija į dalis nedalijama. Jei

viena akcija priklauso keliems savininkams, visi jos savininkai laikomi vienu akcininku. Akcininkui šiuo atveju atstovauja vienas iš akcijos savininkų pagal visų rašytinį įgaliojimą, patvirtintą notaro. Pagal akcininko prievoles akcijos savininkai atsako solidariai. Akcinės bendrovės akcijos nominali vertė turi būti išreikšta eurais dešimties euro centų tikslumu, o uždarnosios akcinės bendrovės – eurais be euro centų. Akcinių bendrovių akcijos gali būti tik nematerialios. Uždarųjų akcinių bendrovių akcijos gali būti nematerialios arba materialios. Nematerialios akcijos savininkas (akcininkas) yra asmuo, kurio vardu atidaryta asmeninė vertybinių popierių sąskaita, išskyrus įstatymų nustatytas išimtis. Materialios akcijos savininkas (akcininkas) yra akcijoje nurodytas asmuo.

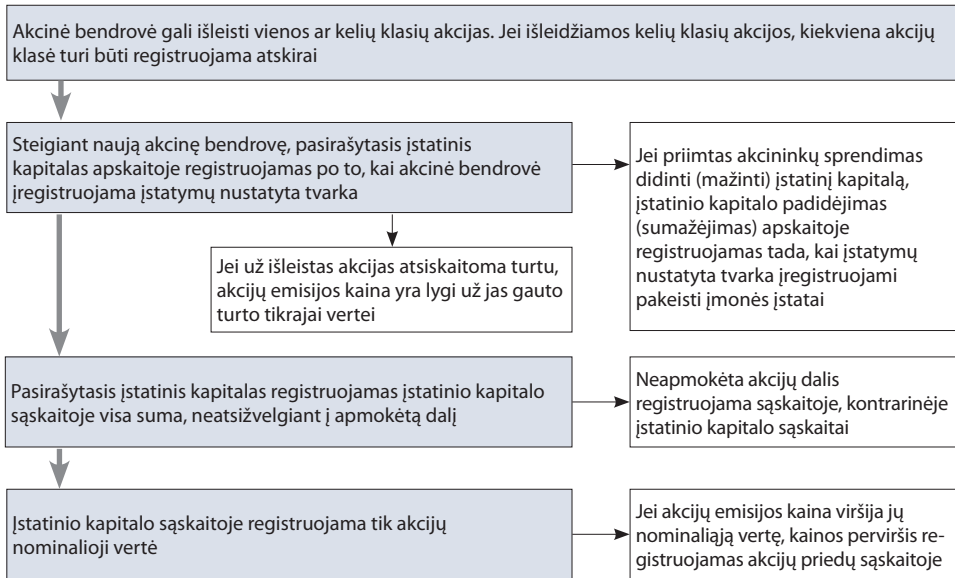
Akcinės bendrovės akcinių asmeninės vertybinių popierių sąskaitos tvarkomos vertybinių popierių rinką reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka. Uždarųjų akcinių bendrovių akcininkų – nematerialių akcijų savininkų – asmeninių vertybinių popierių sąskaitų tvarkymo ir materialių akcijų savininkų registravimo uždaruosiose akcinėse bendrovėse taisyklės nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

Akcijos yra keletu rūšių – paprastosios, privilegijuotosios, darbuotojų. Paprastosios akcijos sudaro pagrindinę bendrovės akcijų dalį. Privilegijuotosios akcijos gali sudaryti ne daugiau kaip 1/3 įstatinio kapitalo. Visų paprastųjų akcijų nominali vertė turi būti vienoda. Visos paprastosios akcijos suteikia balso teisę. Paprastųjų akcijų savininkų teisė į dividendą įgyvendinama tik po to, kai įgyvendintos atitinkamos privilegijuotųjų akcijų savininkų turitinės teisės.

Bendrovės, kuri išleidžia privilegijuotąsias akcijas, įstatuose turi būti nustatytas konkretus (nekintamas) privilegijuotųjų akcijų dividendo dydis procentais, skaičiuojant nuo akcijos nominalios vertės. Privilegijuotosios akcijos gali būti su kaupiamuoju arba su nekaupiamuoju dividendu, su balso teise ar be balso teisės. Tai nustatoma bendrovės įstatuose nurodant akcijų klases. Privilegijuotųjų akcijų su kaupiamuoju dividendu savininkui garantuojama teisė į šiose akcijose nurodyto dydžio dividendą. Jeigu dividendams skirtos paskirstytinojo pelno dalies nepakanka visam nustatytam dividendui privilegijuotųjų akcijų savininkams išmokėti, jiems išmokama proporcingai mažesnė suma. Privilegijuotųjų akcijų su kaupiamuoju dividendu savininkams nesumokėta suma perkeliama į kitus finansinius metus. Privilegijuotųjų akcijų su nekaupiamuoju dividendu savininkams nesumokėta suma į kitus finansinius metus neperkeliama.

Bendrovė, jeigu tai yra nustatyta jos įstatuose, gali išleisti darbuotojų akcijų statusą turinčių paprastųjų akcijų emisiją. Ši emisija negali būti išleidžiama, kol nepasibaigęs akcijų, pasirašytų bendrovės steigimo metu, apmokėjimo terminas. Teisę įsigyti darbuotojų akcijų turi tokias akcijas išleidusios bendrovės darbuotojai, išskyrus darbuotojus, kurie yra šios bendrovės stebėtojų tarybos ar valdybos nariai, arba bendrovės vadovas. Darbuotojas turi apmokėti pasirašytas darbuotojų akcijas iki akcijų perleidimo apribojimo termino pabaigos.

Įstatinis kapitalas lygus visų pasirašytų akcijų nominalių verčių sumai. Įstatinio kapitalo apskaita apima jo būklę ir pokyčius (žr. I.2.25 pav.).



I.2.25 pav. Įstatinio kapitalo apskaitos principai

Steigiant naują įmonę, pasirašytas įstatinis kapitalas apskaitoje registruojamas po to, kai įregistruojama įmonė ir apmokamos akcijos. Po kapitalo įregistravimo neapmokėta akcijų dalis registruojama kontrarinėje kapitalo sąskaitoje.

Įstatinis kapitalas gali būti didinamas, jei visuotinis akcininkų susirinkimas nutaria išleisti naujas akcijas arba padidinti nominalią išleistų akcijų vertę ir atitinkamai pakeisti įstatus. Padidinti bendrovės įstatinį kapitalą papildomais akcininkų ir kitų asmenų įnašais galima tik išleidžiant naujas akcijas. Jei priimtas akcininkų sprendimas didinti (mažinti) įstatinį kapitalą, jo padidėjimas (sumažėjimas) apskaitoje registruojamas tada, kai įregistruojami pakeisti įmonės įstatai. Iki įstatų perregistravimo akcininkų sumokėti įnašai apskaitoje registruojami kaip turtas (pvz., pinigai) ir įsipareigojimai akcininkams.

Akcininkams priėmus sprendimą padidinti įstatinį kapitalą ir iki įstatų perregistravimo už akcijas sumokėjus dalį sumos, apskaitoje daromi tokie įrašai:

- D 271 Sąskaitos bankuose,
- K 4486 Kitos mokėtinos sumos.

Įregistravus pakeistus įstatus, apskaitoje atliekamas toks įrašas:

- D 4486 Kitos mokėtinos sumos – sumokėtų įnašų dydžiu,
- D 302 Pasirašytas neapmokėtas kapitalas – nesumokėtų įnašų suma,
- K 301 Įstatinis pasirašytas kapitalas – įstatinio kapitalo padidinimo suma.

Akcininkams sumokėjus likusius įnašus, apskaitoje registruojama:

- D 271 Sąskaitos bankuose,
- K 302 Pasirašytas neapmokėtas kapitalas.

Įstatinis kapitalas gali būti didinamas ir iš nepaskirstytojo pelno, akcijų priedų, rezervų, išleidžiant naujas akcijas, kurios nemokamai perduodamos acnininkams, arba padidinant anksčiau išleistų akcijų nominalią vertę. Tokiu atveju **apskaitoje registruojant įstatinio kapitalo didinimą:**

- D 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) – didinant iš nepaskirstytojo pelno,
- D 303 Akcijų priedai – didinant akcijų priedais,
- D 32 Perkainojimo rezervas – didinant perkainojimo rezervu,
- K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas.

Įstatinis kapitalas mažinamas įstatymų nustatyta tvarka. Įstatinis kapitalas gali būti sumažintas, jei tam pritaria visuotinis acnininkų susirinkimas, mažinant nominalią akcijų vertę arba anuliuojant akcijas ir atitinkamai keičiant įstatus.

Apskaitoje registruojant įstatinio kapitalo mažinimą:

- D 301 Įstatinis pasirašytas kapitalas,
- K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) – siekiant sumažinti įmonės nuostolius,
- K 4486 Kitos mokėtinos sumos – siekiant grąžinti acnininkams įnašus.

Jei acnininkų sprendimas didinti (mažinti) įstatinį kapitalą priimtas, bet pakeisti įstatai dar neįregistruoti, informacija apie sprendimą didinti (mažinti) įstatinį kapitalą turi būti atskleidžiama aiškinamajame rašte.

Leidžiant papildomą akcijų emisiją gali susiformuoti akcijų priedai. **Akcijų priedai** – suma, kuria išleistų akcijų pardavimo (emisijos) kaina viršija nominalią jų vertę. Jais gali būti didinamas įstatinis kapitalas arba mažinami įmonės nuostoliai.

Svarbi nuosavo kapitalo dalis yra rezervai. Jie gali būti kelių rūšių:

Perkainojimo rezervas – nuosavo kapitalo padidėjimas dėl ilgalaikio materialiojo (rečiau – finansinio) turto perkainojimo. Įmonė gali perkainoti savo ilgalaikį materialųjį turtą, jei yra pasirinkusi perkainotos vertės būdą ir jo tikroji vertė viršija jo balansinę vertę. Perkainojimo rezervas mažinamas, kai perkainotas turtas perleidžiamas, nudėvimas, nurašomas. Perkainojimo rezervu negalima mažinti nuostolių, bet galima didinti įstatinį kapitalą.

Rezervai, kurie sudaromi skirstant įmonės pelną:

- a) **privalomasis rezervas** formuojamas iš pelno atskaitymų ir naudojamas nuostoliams dengti. Privalomo rezervo suma turi būti ne mažesnė nei 10 proc. įstatinio kapitalo. Kol ši suma mažesnė, atskaitymai į rezervą yra privalomi ir negali būti mažesni nei 5 proc. grynojo pelno;

- b) **rezervas savoms akcijoms įsigyti**, sudaromas savų akcijų įsigijimo vertei padengti. Jis negali būti mažesnis už įmonės įsigytų savų akcijų verčių sumą;
- c) **kiti rezervai** – laikinas (tikslinis) pelno panaudojimo apribojimas, skirtas savininkų numatytiems tikslams. Jie sudaromi įstatymų ir bendrovės įstatų nustatyta tvarka konkrečioms tikslams įgyvendinti, skiriant dalį ataskaitinio laikotarpio grynojo pelno. Mažinant ir naikinant rezervus, jais didinamas nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai).

Ypatingas dėmesys skiriamas tai nuosavo kapitalo daliai, kuri rodo nepaskirstytą įmonės veiklos rezultatą. **Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)** – pelnas (nuostoliai), likęs įmonėje. Per finansinius metus uždirbtas pelnas turi būti paskirstytas ne vėliau kaip per keturis mėnesius pasibaigus finansiniams metams, kai tvirtinamas metinių finansinių ataskaitų rinkinys eiliniame visuotiniame akcininkų susirinkime. Pelno (nuostolių) skirstymo schema nurodyta I.2.26 paveiksle.



I.2.26 pav. Pelno (nuostolių) paskirstymas

Paskirsčius ataskaitinių metų įmonės veiklos rezultatą ir patvirtinus finansines ataskaitas, oficialiai pažymima metinio ataskaitinio laikotarpio apskaitos ciklo pabaiga.

Šioje „Apskaitos pagrindų“ dalyje pateikti pagrindiniai apskaitos informacijos formavimo principai, pagrindiniai būdai ir metodai, kuriais remiantis ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami buhalterinėse sąskaitose.

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

♦ 1.2.1 užduotis

20X1-01-03 įmonė A sudarė su įmone B pastato įsigijimo sutartį. Pastato vertė – 500 000 EUR. Pastato paruošimas naudoti įmonei A papildomai kainuos 30 000 EUR.

20X1m. įvyko tokios ūkinės operacijos:

Nr.	Data	Operacijos turinys
1	01 30	Įmonė B perdavė įmonei A pastatą
2	02 14	Įmonė A apmokėjo skolą už pastatą
3	03 01	Įmonė A gavo sąskaitą iš įmonės C už pastato paruošimo naudoti papildomus darbus
4	03 20	Pastatas perduotas eksploatuoti

Reikia užregistruoti pateiktas operacijas buhalterinėse sąskaitose.

♦ 1.2.2 užduotis

Įmonė A 20X4 m. kovo 30 d. už 400 000 EUR įsigijo gamybos įrengimus iš karto už juos sumokėdama iš atsiskaitomosios sąskaitos. Balandžio mėnesį įmonės darbuotojai įrengimus montavo ir bandė. Jiems priskaitytas 15 000 EUR darbo užmokestis (įmonė moka 30,98 proc. socialinio draudimo ir 0,2 proc. garantinio fondo įmokas). Taip pat įrengimams montuoti buvo sunaudota komplektuojamųjų gaminių už 10 000 EUR bei pirktos iš įmonės C konsultavimo paslaugos už 3 000 EUR skolon. Įrengimai perduoti eksploatuoti 20X4 m. gegužės 2 d.

Reikia užregistruoti pateiktas operacijas buhalterinėse sąskaitose.

♦ 1.2.3 užduotis

Įmonė A įsigijo gamybos įrengimų, jų įsigijimo vertė 82 000 EUR. Planuojama įrengimus naudoti penkerius metus, per kuriuos šiais įrengimais būtų pagaminta 4 000 000 vnt. produkcijos. Per pirmus metus numatoma pagaminti 950 000 vnt., per antrus – 900 000 vnt., per trečius – 800 000 vnt., per ketvirtus – 700 000 vnt. ir per penktus – 650 000 vnt. produkcijos. Likvidacinė vertė – 4 proc. įrengimų įsigijimo savikainos.

Reikia apskaičiuoti gamybos įrengimų kiekvienų metų metinę nusidėvėjimo sumą, sukaupto nusidėvėjimo sumą ir likutinę vertę metų pabaigoje:

- tiesiogiai proporcingu (tiesiniu) metodu;
- produkcijos metodu;
- metų skaičiaus metodu;
- dvigubu – mažėjančios vertės metodu.

♦ 1.2.4 užduotis

Įmonė A 20X3-12-18 įsigijo įrengimų už 230 000 EUR ir iš karto pradėjo juos naudoti. Likvidacinę vertę nustatė 500 EUR, naudingo tarnavimo laiką – 15 metų.

Pateikti tokie 20X4 metų įmonės A duomenys:

Straipsnio pavadinimas	Suma, EUR
Pardavimo pajamos	260 000
Parduotų prekių savikaina	100 000
Veiklos sąnaudos	80 000
Kitos veiklos pajamos	14 000
Kitos veiklos sąnaudos	8 000
Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	1 600

Reikia apskaičiuoti pirmų metų metinės nusidėvėjimo sumos įtaką įmonės A rezultatams nusidėvėjimą skaičiuojant:

- tiesiniu metodu,
- metų skaičiaus metodu
- dvigubu – mažėjančios vertės metodu.

♦ 1.2.5 užduotis

UAB A įsteigta 20X4 m. birželio mėn. Tą mėnesį išleista ir parduota 100 vnt. paprastųjų akcijų po 100 EUR. Atidaryta sąskaita banke ir 4 000 EUR padėta į sąskaitą banke, už 6 000 EUR įsigyta kompiuterinės įrangos. Kompiuterinei įrangai nustatyta 10 proc. likvidacinė vertė, treji metai naudingo tarnavimo laikas, nusidėvėjimas skaičiuojamas tiesiniu metodu, kompiuterinė įranga pradėta naudoti birželio mėnesį.

20X4 m. liepos mėn. UAB A įvyko tokios ūkinės operacijos:

Nr.	Data	Operacijos turinys
1	07 01	Sudaryta patalpų nuomos sutartis su įmone B: nuomos mokestis – 1 000 EUR per mėnesį, atsiskaitoma kiekvieno mėnesio paskutinę dieną
2	07 05	Skolon pirka prekių, skirtų perparduoti, iš įmonės C už 8 000 EUR
3	07 07	Pervesta už 2 mėnesių patalpų nuomą įmonei B
4	07 09	Suteikta paslaugų už 10 000 EUR įmonei D, įmonė D atsiskaitė iš karto sumokėdama pinigus į sąskaitą banke
5	07 10	Parduota prekių, skirtų perparduoti, už 5 000 EUR skolon įmonei E, parduotų prekių savikaina 4 000 EUR
6	07 14	Pervesta skola įmonei C
7	07 18	Įsigyta transporto priemonė skolon iš įmonės F už 10 000 EUR
8	07 23	Įmonė E pervedė pusę skolos
9	07 31	Priskaičiuotas administracijos darbuotojų darbo užmokestis 1 000 EUR, socialinio draudimo įmokos (30,98 proc.), įmokos į Garantinį fondą (0,2 proc.)
10	07 31	Registruojamos patalpų nuomos sąnaudos ir priskaičiuojamas nusidėvėjimas

Reikia:

- užregistruoti T formos sąskaitose pradinis likučius liepos 1 d.;
- užregistruoti bendrajame žurnale liepos mėn. ūkinės operacijas;
- perkelti liepos mėn. operacijas į T formos buhalterines sąskaitas; apskaičiuoti sąskaitų debeto ir kredito apyvartas bei galutinius likučius;
- sudaryti liepos mėn. sąskaitų apyvartos žiniaraštį.

♦ 1.2.6 užduotis

Įmonė A 20X1 m. gruodžio mėn. įsigijo kopijavimo aparatą skolon už 10 000 EUR, jį planavo naudoti penkerius metus, likvidacinę vertę nustatė 800 EUR, nusidėvėjimą skaičiuoja tiesiniu metodu.

Reikia užregistruoti toliau pateiktas nesusijusias operacijas apskaitoje:

- Baigus naudoti kopijavimo aparatą, jis išardomas ir užpajamuojamos atsarginės dalys, kurių vertė:
 - 800 EUR,
 - 1 200 EUR,
 - 600 EUR.
- 20X2-12-20 kopijavimo aparatas parduotas skolon už:
 - 8 160 EUR,
 - 9 000 EUR,
 - 7 000 EUR.

3. 20X3-06-10 užsidegė biuro patalpos, kuriose buvo kopijavimo aparatas. Patalpos ir jose esantis turtas buvo apdraustas, todėl už aparatą tikimasi atgauti 200 EUR.

♦ **1.2.7 užduotis**

Įmonė A 20X1-12-14 įsigijo biuro baldus už 52 000 EUR skolon, likvidacinę vertę nustatė 160 EUR, naudingo tarnavimo laiką – 6 metus, nusidėvėjimą skaičiuoja tiesiniu metodu.

20X3-06-05 įmonė A pardavė biuro baldus už 40 000 EUR skolon įmonei B. Už baldų išmontavimą ir išvežimą įmonė C pateikė įmonei A 600 EUR sąskaitą.

Reikia užregistruoti apskaitoje:

- 1) baldų įsigijimo operaciją,
- 2) baldų nusidėvėjimo priskaitymo operaciją (vienam mėnesiui),
- 3) baldų išmontavimo ir pardavimo operacijas.

♦ **1.2.8 užduotis**

Įmonė A 20X1-04-22 įsigijo kompiuterį už 2 900 EUR skolon, likvidacinę vertę nustatė – 300 EUR, naudingo tarnavimo laiką – 3 metus, nusidėvėjimas skaičiuojamas tiesiniu metodu. 20X1-04-30 gavo 100 EUR sąskaitą už kompiuterio paruošimą naudoti. Kompiuteris pradėtas naudoti 20X1-05-02. Kompiuterį 20X2-02-04 pardavė skolon už 2 200 EUR.

Reikia užregistruoti apskaitoje pateiktas operacijas.

♦ **1.2.9 užduotis**

Įmonė A įsigijo biuro baldus 2010-04-10 už 12 000 EUR skolon, 2010-04-25 už baldų montavimą gavo 2 500 EUR sąskaitą iš įmonės B, pradėjo naudoti 2010-05-06, nustatė naudingo tarnavimo laiką 6 m., likvidacinę vertę 10 proc., nusidėvėjimas skaičiuojamas tiesiniu metodu. 2010-05-08 įsigijo apskaitos programą už 10 000 EUR skolon, 2010-05-23 už programos paruošimą gauta 5 000 EUR sąskaita iš įmonės C, pradėta naudoti 2010-05-24, programos amortizacija skaičiuojama tiesiniu metodu, likvidacinė vertė 0 Lt, naudingo tarnavimo laikas – 10 metų.

2011-06-08 nustatyta apskaitos programos tikroji vertė 8 000 EUR.

2012-03-08 biuro baldai parduoti už 10 000 EUR skolon.

2013-09-02 apskaitos programa nurašyta.

Reikia užregistruoti apskaitoje pateiktas operacijas.

♦ **1.2.10 užduotis**

Pateikti tokie įmonės A 20X5 m. balandžio 1 d. sąskaitų likučiai:

Sąskaitos kodas	Suma, EUR	Sąskaitos kodas	Suma, EUR
1210	194 000	341	24 000
1220	448 000	4012	500 000
1230	220 500	4421	40 000
2014	400 000	443	45 000
241	52 000	4461	16 387
271	116 000	4463	5 080
301	800 000	4464	33

Įmonė visoms turto rūšims yra nustačiusi 10 proc. ilgalaikio turto likvidacinę vertę. Pastatų nusidėvėjimas skaičiuojamas tiesiniu metodu, naudingo tarnavimo laikas 20 metų. Gamybos įrengimų nusidėvėjimas skaičiuojamas produkcijos metodu, maksimalus numatomas pagaminti produkcijos kiekis

1 mln. vienetų, per balandžio mėnesį pagaminta 40 000 vnt. Transporto priemonėms taikomas dvigubas – mažėjančios vertės nusidėvėjimo skaičiavimo metodas, naudingo tarnavimo laikas – 5 metai. 20 X 5 m. balandžio mėn. įmonėje A įvyko tokios ūkinės operacijos:

Nr.	Operacijos turinys	Suma, EUR
1	Iš sąskaitos banke pinigai įnešti į kasą	18 000
2	Apmokėta dalis skolos tiekėjams	8 000
3	Išmokėti atlyginimai iš kasos	?
4	Sumokėtos socialinio draudimo įmokos	?
5	Sumokėtos įmokos į Garantinį fondą	?
6	Pirkta prekių, skirtų perparduoti, skolon	38 000
7	Parduota prekių skolon	60 000
8	Nurašyta parduotų prekių savikaina	42 000
9	Pirkėjai apmokėjo dalį skolos	40 000
10	Grąžinta dalis paskolos bankui	12 000
11	Priskaičiuoti administracijos darbuotojų atlyginimai	22 000
12	Išskaičiuotas gyventojų pajamų mokestis	3 000
13	Priskaičiuotos įmokos į Garantinį fondą (0,2 proc.)	?
14	Priskaičiuotos socialinio draudimo įmokos (30,98 proc.)	?
15	Išskaičiuotos socialinio ir sveikatos draudimo įmokos (9 proc.)	?
16	Priskaičiuotas nusidėvėjimas	?

Reikia:

- 1) atidaryti Didžiosios knygos (T formos) sąskaitas, įrašyti likučius balandžio 1 d.;
- 2) užpildyti balandžio mėn. bendrąjį žurnalą;
- 3) perkelti duomenis iš bendrojo žurnalo į Didžiosios knygos sąskaitas, apskaičiuoti sąskaitų apyvartas ir likučius 20X5 m. balandžio 30 d.;
- 4) sudaryti sąskaitų apyvartos žiniaraštį.

♦ **1.2.11 užduotis**

Įmonės A prekių judėjimas

Data	Operacija	Kiekis, vnt.	Kaina, EUR	Suma, EUR	Kiekis, vnt.	Kaina, EUR	Suma, EUR
Balandžio 01	Likutis	5	15	75			
Balandžio 05	Pirkta	10	16	160			
Balandžio 08	Parduota				9	29	261
Balandžio 10	Pirkta	15	17	255			
Balandžio 14	Pirkta	20	16	320			
Balandžio 15	Parduota				25	29	725
Balandžio 25	Pirkta	7	18	126			
Balandžio 27	Parduota				11	29	319
Iš viso		57		936	45		1 305
Balandžio 30	Likutis	12					

Reikia pildant lentelę nustatyti parduotų prekių savikainą ir prekių likutį balandžio 30 d.:

- a) FIFO metodu,
- b) LIFO metodu,
- c) svertinio vidurkio metodu,
- d) konkrečių kainų metodu (įkainojant atsargas konkrečių kainų metodu, daroma prielaida, kad liko 5 vnt. balandžio 5 d. pirkimo, 5 vnt. – balandžio 14 d. pirkimo, 2 vnt. – balandžio 25 d. pirkimo prekių vienetai).

♦ **1.2.12 užduotis**

Įmonės A ataskaitinio laikotarpio likučiai: 2011 m. – 100 EUR, 2012 m. – 200 EUR; 2013 m. – 300 EUR. Per ataskaitinį laikotarpį produkciją gamino 2 darbininkai, kurių atlyginimai po 1 200 EUR; gamybos įrengimų nusidėvėjimas 1 000 EUR; pastato nusidėvėjimas 3 000 EUR, 60 proc. tenka gamybinėms patalpoms, patirta remonto išlaidų už 300 EUR skolon; pirкта žaliavų už 4 000 EUR skolon, perduota gamybai už 2 500 EUR; direktoriaus atlyginimas 3 000 EUR; buhalterės 2 500 EUR; pagaminta produkcijos už 7 500 EUR; parduota produkcijos už 10 000 EUR; pardavimo savikaina 6 000 EUR.

Reikia užregistruoti apskaitoje pateiktas operacijas.

♦ **1.2.13 užduotis**

Įmonėje A nebaigtos gamybos likučio nėra, kitų atsargų likučiai 20X0 m. spalio 1 d. buvo:

a) žaliavos: vilnoniai siūlai – 100 kg x 80 EUR/kg = 8 000 EUR

b) pagaminta produkcija: vilnoniai audiniai – 100 m x 16 EUR/m = 1 600 EUR

Spalio mėnesį gauta iš tiekėjų vilnonių siūlų:

1 d. 60 kg x 85 EUR/kg = 5 100 EUR

16 d. 100 kg x 90 EUR/kg = 9 000 EUR

25 d. 100 kg x 95 EUR/kg = 9 500 EUR

20X0 m. spalio 30 d. atlikus inventorizaciją sandėlyje nustatyti atsargų likučiai:

a) žaliavos: vilnoniai siūlai – 150 kg

b) pagaminta produkcija: vilnoniai audiniai – 50 m

Nebaigtos gamybos likučio nėra.

Iš 1 kg siūlų įmonėje išaudžiama 8 metrai audinio. Audinių gamybos išlaidos (be siūlų vertės) sudaro 7 EUR vilnonio audinio metrui. 1 m vilnonio audinio pardavimo kaina 22 EUR.

Reikia:

1. Nustatyti sunaudotų gamyboje siūlų ir jų likučių vertę FIFO būdu.
2. Nustatyti spalio mėn. išaustų audinių savikainą, jei siūlams sunaudoti taikomas FIFO būdas.
3. Apskaičiuoti bendrąjį spalio mėn. pelną, jei audinių apskaitai taikomas FIFO būdas.

♦ **1.2.14 užduotis**

Įmonės A ataskaitinio laikotarpio pradžios atsargų likučiai yra tokie:

2011 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės – 2 000 EUR;

2012 Nebaigta gamyba – 4 000 EUR;

2013 Pagaminta produkcija – 3 000 EUR.

Per ataskaitinį laikotarpį (mėnesį) įmonėje A įvyko tokios ūkinės operacijos:

Nr.	Operacijos turinys
1	Pirkta žaliavų skolon už 20 000 EUR
2	Perduota gamybai žaliavų už 19 000 EUR
3	Priskaičiuotas darbo užmokestis, įmokos socialiniam draudimui ir Garantiniam fondui produkciją gaminantiesiems darbininkams. Įmonėje dirba du darbininkai, kurių atlyginimai sudaro po 2 100 EUR
4	Priskaitytas gamybos įrengimų nusidėvėjimas – 1 300 EUR
5	Priskaitytas pastato, kuriame vyksta gamyba, nusidėvėjimas – 800 EUR
6	Pagaminta produkcijos už 28 000 EUR
7	Parduota produkcijos skolon už 43 000 EUR
8	Nurašyta parduotos produkcijos savikaina 29 000 EUR

Reikia:

- 1) užregistruoti bendrajame žurnale pateiktas ūkinės operacijas;
- 2) apskaičiuoti atsargų sąskaitų likučius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

♦ 1.2.15 užduotis

Pateikti tokie įmonės A sąskaitų likučiai 20X3 m. sausio 1 d.

Sąskaitos pavadinimas	Suma, EUR
Pinigai ir pinigų ekvivalentai	99 600
Pirkėjų skolos	25 000
Išankstiniai mokėjimai	25 200
Akcinis kapitalas	150 000
Sandėlis (įsigijimo savikaina)	100 000
Sandėlis (sukauptas nusidėvėjimas)	26 000
Ilgalaikė paskola bankui (paskolos atidavimo terminas atidėtas metams)	50 000
Skolos tiekėjams	12 000
Gauti išankstiniai mokėjimai	5 000
Mokėtinas darbo užmokestis	4 600
Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	2 300
Prekės, skirtos perparduoti (50 vnt. × 200 EUR/vnt.)	10 000
Mokėtinos įmokos „Sodrai“	9 900

Ūkinės operacijos, įvykusios nuo 20X3 m. sausio 1 d. iki 20X3 m. kovo 31 d.

1	Pirka skolon prekių, skirtų perparduoti: 60 vnt. × 180 EUR/vnt. + PVM, transportavimo išlaidos 1 200 EUR + PVM
2	Gauta 500 EUR sąskaita už nuomos paslaugas + PVM, iškart apmokėta 40 proc. sumos (registruoti per skolų tiekėjams sąskaitą)
3	20X3-01-15 už 80 000 EUR skolon įsigytas lengvasis automobilis (registruoti, naudojant 4486 sąskaitą), perduotas naudoti iš karto
4	Pirka prekių, skirtų perparduoti, skolon iš tiekėjo Nr.1: 45 vnt. × 230 EUR + PVM, transportavimo išlaidos 450 EUR + PVM
5	Parduota prekių, skirtų perparduoti: 66 vnt. × 300 EUR/vnt. + PVM
6	Pirkėjas Nr.1 sumokėjo 3 000 EUR avansą (išskirti analitinę gautų išankstinių apmokėjimų sąskaitą)
7	Apmokėta 40 proc. skolų tiekėjams (išskyrus tiekėją Nr.1) (įskaitant ir pradinį likutį)
8	Atskaitingas asmuo už 2 500 EUR + PVM nupirko kanceliarinių prekių (laikotarpio sąnaudos) ir už jas apmokėjo (registruoti, naudojant 4486 sąskaitą)
9	Parduota prekių, skirtų perparduoti: 25 vnt. × 350 EUR/vnt. + PVM. Nupirko pirkėjas Nr.1 (registruoti, naudojant analitinę pirkėjų skolų sąskaitą)
10	Atskaitingam asmeniui sumokėta 50 proc. skolos
11	20X3-01-26 už 90 000 EUR skolon įsigytas administracinis pastatas (registruoti, naudojant 4486 sąskaitą), pastatui reikalingas remontas, naudoti kol kas negalima
12	Pirkėjai sumokėjo 17 000 EUR avansą
13	20X3-02-15 už 6 000 EUR + PVM atliktas pastato remontas (registruoti, naudojant 4486 sąskaitą)
14	20X3-02-25 pastatas perduotas naudoti
15	20X3-03-03 už 86 000 EUR parduotas sandėlis (registruoti, naudojant 2434 sąskaitą), prieš parduodant sandėlį priskaičiuoti nusidėvėjimą
	Priskaičiuotas kiekvieno mėnesio darbo užmokestis ir juo susiję mokesčiai. Darbo užmokestis ir susiję mokesčiai sumokami kito mėnesio 5–10 dienomis. Vadybininko darbo užmokestis per mėnesį yra 2 800 EUR (vaikų neturi), direktoriaus – 3 500 EUR (turi 3 vaikus)
	Apskaičiuotas ir užregistruotas kiekvieno mėnesio ilgalaikio turto nusidėvėjimas

Papildoma informacija: įmonė naudoja LIFO prekių įkainojimo metodą; ilgalaikio turto nusidėvėjimui skaičiuoti taikomas tiesinis metodas. Įmonė visoms turto rūšims yra nustačiusi 10 proc. ilgalaikio turto likvidacinę vertę. Administracinių pastatų numatytas 20 metų naudingo tarnavimo laikas, sandėlio – 15 metų naudingo tarnavimo laikas, automobilio – 5 metų naudingo tarnavimo laikas.

Reikia:

- 1) užregistruoti pateiktas ūkines operacijas bendrajame žurnale;
- 2) sudaryti darbinę atskaitomybės lentelę 20X3 m. kovo 31 d.;
- 3) apskaičiuoti tokių analitinių sąskaitų likučius: atsiskaitymai su atskaitingais asmenimis, skolos tiekėjams, pirkėjų skolos, kai duotoje operacijoje galima identifikuoti konkretų ūkio subjektą.

♦ **1.2.16 užduotis**

V. Pavardenis 20X0 metų kovo mėn. iki 15 dienos dirbo :

75 valandas – normalus darbo laikas,

5 valandos – prastova ne dėl darbuotojo kaltės,

4 valandas – viršvalandžių,

6 valandas – poilsio dienomis (ne pagal grafiką, nesuteikiant papildomos poilsio dienos).

V. Pavardeniui nustatytas valandinis tarifinis atlygis – 10 EUR/val. Už darbą poilsio dienomis (ne pagal grafiką) įmonėje mokama dvigubu tarifu, už viršvalandžius – 1,5 valandinio tarifinio atlygio.

Už prastovą – 5 EUR valandiniu tarifiniu atlygiu. V. Pavardeniui mokamas priedas už ilgalaikį nepertraukiamą darbą įmonėje – 15 proc. jam apskaičiuoto pagrindinio darbo užmokesčio.

Ši darbovietė V. Pavardeniui pagrindinė, PNPD netaikomas.

Nuo 20X0 m. kovo 16 d. V. Pavardenis išėjo mokamų atostogų iki kovo 31 d. (12 darbo dienų). V. Pavardenio vidutinis vienos darbo dienos užmokestis 82 EUR.

Reikia apskaičiuoti kovo mėnesio:

- 1) pagrindinį ir papildomą V. Pavardenio darbo užmokestį,
- 2) mokesčius nuo darbo užmokesčio,
- 3) mokėtiną V. Pavardenio darbo užmokestį,
- 4) V. Pavardenio kainą darbdaviui.

♦ **1.2.17 užduotis**

UAB „Ratas“ įkurta 20X0 m. spalio 5 d. Nuo 20X0 m. lapkričio 1 d. UAB „Ratas“ įregistruota PVM mokesčio mokėtoja. Po 20X0 m. spalio – lapkričio mėn. įvykusių ūkinių operacijų įmonės apskaitos sąskaitų likučiai 20X0 m. gruodžio 1 d. buvo:

Sąsk. Nr.	Sąskaitos pavadinimas	Suma, EUR
1240	Biuro įrangos įsigijimo savikaina	20 100
2014	Prekės	20 800
241	Pirkėjų įsiskolinimas	41 300
2431	Gautinas PVM	6 102
271	Sąskaitos bankuose	60 953
301	Įstatinis kapitalas	80 000
401	Ilgalaikės finansinės skolos (paskola)	60 000
4461	Mokėtinas darbo užmokestis	7 678
4462	Mokėtinas pajamų mokesčiai	1 422
4463	Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	3 998
4464	Mokėtinos Garantinio fondo įmokos	10
4486	Kitos mokėtinos sumos (nuomos mokesčiai)	2 360
500	Pardavimo pajamos	35 000
600	Parduotų prekių savikaina	26 000
611	Bendrosios ir administracinės sąnaudos	15 213

Pastaba:

Sąskaitos 2014 Prekės likutį sudaro 40 vnt. prekių A po 520 EUR/vnt. Įmonėje taikomas nuolat apskaitomų atsargų būdas, FIFO įkainojimo metodas.

200X m. gruodžio mėn. įvyko šios ūkinės operacijos :

1. 12 03 iš sąskaitos banke sumokėtas avansas tiekėjui už numatomas pirkti prekes 60 000 EUR.
2. 12 05 tiekėjas, kuriam buvo sumokėta avansu, pristatė įmonei:
 - prekių A: 80 vnt. × 510 EUR = 40 800 EUR + PVM 8568 EUR
 - prekių B: 70 vnt. × 450 EUR = 31 500 EUR + PVM 6615 EUR
 - Iš viso: 2 300 EUR + PVM 15183 EUR.
3. 12 05 pirktai sumokėjo už lapkričio mėn pirktas prekes į UAB „Ratas“ sąskaitą banke 41 300 EUR.
4. 12 07 pervesti pajamų (1 422 EUR), socialinio ir sveikatos draudimo mokesčiai (3 998 EUR) bei įmokos į Garantinį fondą (10 EUR) už lapkričio mėnesį.
5. 12 07 gauta į kasą iš atsiskaitomosios sąskaitos – 15 000 EUR.
6. 12 07 išmokėtas iš kasos darbo užmokestis darbuotojams už lapkričio mėn. – 7 678 EUR.
7. 12 10 pirktai sumokėjo avansą į UAB „Ratas“ sąskaitą banke – 20 000 EUR.
8. 12 10 iš kasos sumokėta skola už lapkričio mėn. biuro patalpų ir sandėlio nuomą – 2 360 EUR.
9. 12.12 d. parduota pirkėjams, sumokėjusiems avansu:
 - prekių A: 70 vnt. × 700 EUR = 49 000 EUR + PVM 10 290 EUR
 - prekių B: 60 vnt. × 610 EUR = 36 600 EUR + PVM 7 686 EUR
 - Iš viso 85 600 EUR + PVM 17 976 EUR.
10. 12 12 nurašoma parduotų prekių savikaina:
 - prekių A: 40 vnt. × 520 EUR + 30 vnt. × 510 EUR = 36 100 EUR
 - prekių B: 60 vnt. × 450 EUR = 27 000 EUR
 - Iš viso 63 100 EUR.
11. 12 14 iš sąskaitos banke sumokėta dalis skolos tiekėjams už 12 05 gautas prekes – 15 000 EUR.
12. 12 23 parduota pirkėjams prekių A: 40 vnt. × 700 EUR = 28 000 EUR + PVM 5 880 EUR. Pirkėjai sumokėjo į sąskaitą banke.
13. 12 23 nurašoma parduotų prekių A savikaina: 40 vnt. × 510 EUR = 20 400 EUR.
14. 12 31 UAB „Ratas“ gavo sąskaitas už biuro patalpų nuomą gruodžio mėn. – 1 500 EUR + PVM 315 EUR ir sandėlio nuomą – 500 EUR + PVM 105 EUR.
15. 12 31 apskaičiuotas darbo užmokestis darbuotojams už gruodžio mėnesį – 10 000 EUR.
16. 12 31 nuo apskaičiuoto darbo užmokesčio priskaityta 30,98 proc. socialinio draudimo įmokų – 3098 EUR ir įmokos į Garantinį fondą – 20 EUR.
17. 12 31 iš priskaityto darbo užmokesčio išskaičiuota:

a) pajamų mokestis	1 422 EUR
b) socialinio draudimo įmokos (3 proc.)	300 EUR
c) sveikatos draudimo įmokos (6 proc.)	600 EUR
18. 12 31 apskaičiuotas ir užregistruotas biuro įrangos nusidėvėjimas 417 EUR.
19. 12 31 bankas apskaičiavo ir nurašė iš sąskaitos 20X0 m. IV ketvirčio palūkanas už paskolą – 850 EUR.
20. 12 31 uždaroma sąskaita 2 431 *Gautinas PVM* – 21 705 EUR.
21. 12 31 priskaityta pelno mokesčio už 20X0 m. – 1 200 EUR.
22. 12 31 uždaromos pajamų ir sąnaudų sąskaitos (pagal 5 ir 6 sąskaitų klasės duomenis).
23. 12 31 registruojamas nepaskirstytas 20X0 m. uždirbtas grynasis pelnas.

Reikia:

- 1) atidaryti UAB „Ratas“ Didžiosios knygos sąskaitas 20X0 m. gruodžio 1 d. ir užregistruoti pradinius likučius;
- 2) užregistruoti gruodžio mėn. ūkinės operacijas bendrajame žurnale, duomenis perkelti į Didžiosios knygos sąskaitas;
- 3) parengti darbinę atskaitomybės lentelę 20X0 m. gruodžio 31 d.;
- 4) parengti 20X0 metų pelno (nuostolių) ataskaitą ir balansą 20X0 m. gruodžio 31 d.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Bagdžiūnienė, V. (2004). Finansinės apskaitos pagrindai. Vilnius: Rosma.
2. Bružauskas, V. (2001). Buhalterinės apskaitos pagrindai. Kaunas: LŽŪU leidybos centras.
3. Butkevičius, J., Burkšaitienė, D., Paliulis, N. K., Žaptorius, J. (2009). Apskaita vadybininkams: vadovėlis. Vilnius: VGTU leidykla „Technika“.
4. Domeika, P. (2008). Apskaitos informacinė sistema: monografija. Kaunas: VŠĮ „Spalvų kraitė“.
5. Gudaitienė, O. (2005). Buhalterinė apskaita. Vilnius: Ciklonas.
6. Kanapickienė, R., Rudžionienė, K., Jefimovas, B. (2008). Finansinė apskaita. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
7. Jefimovas, B. (2008) Apskaitos pagrindai: vadovėlis. Kauno technologijos universitetas, Leidykla „Technologija“.
8. Finansinės apskaitos teorija ir praktika: vadovėlis (2009). Atsakingasis redaktorius V. Lakis. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
9. Ivanauskienė, A. (2006). Buhalterinės apskaitos pradmenys. Vilnius.
10. Lietuvos Respublikos darbo kodeksas 2002 m. birželio 4 d. Nr. IX-926 – www.lrs.lt
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl darbuotojo ir valstybės tarnautojo vidutinio darbo užmokesčio apskaičiavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ 2003 m. gegužės 27 d. Nr. 650.
12. 8 VAS Nuosavas kapitalas – www.aat.lt
13. 9 VAS Atsargos – www.aat.lt
14. 10 VAS Pajamos – www.aat.lt
15. 11 VAS Sąnaudos – www.aat.lt
16. 12 VAS Ilgalaikis materialusis turtas – www.aat.lt
17. 13 VAS Nematerialusis turtas – www.aat.lt
18. 18 VAS Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai – www.aat.lt

MOKESČIŲ PAGRINDAI

Lietuvos mokesčių sistema ir mokesčių administravimas

Tiesioginiai mokesčiai

- Gyventojų pajamų mokesčio elementai ir mokesčio apskaičiavimas, deklaravimo ir mokėjimo sistema
- Valstybinio socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo elementai, įmokų apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas
- Pelno mokesčio elementai, mokesčio apskaičiavimas, mokėjimas ir planavimas
- Nekilnojamojo turto mokesčio, žemės mokesčio ir mokesčių už aplinkos teršimą elementai, mokesčių apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas

Netiesioginiai mokesčiai

- Pridėtinės vertės mokesčio elementai, mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas
- Akcizų mokesčio elementai, mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas

II.1 S K Y R I U S

LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMA IR MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMAS

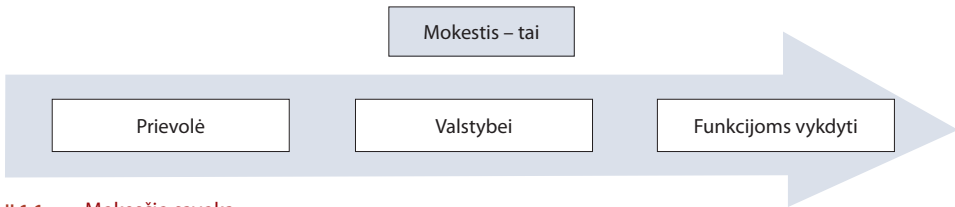
IRMA KAMARAUSKIENĖ

ŠIO SKYRIAUS MOKYMOSI TIKSLAI:

- žinoti ir mokėti analizuoti mokesčių sistemos sandarą;
- gebėti suvokti mokesčių administravimo sistemą;
- žinoti mokesčių administravimo teisinių santykių dalyvių teises ir pareigas;
- gebėti savarankiškai rinkti ir analizuoti mokesčių sistemą apibūdinančią ir atspindinčią informaciją, mokėti ją pritaikyti planuojant mokesčius.

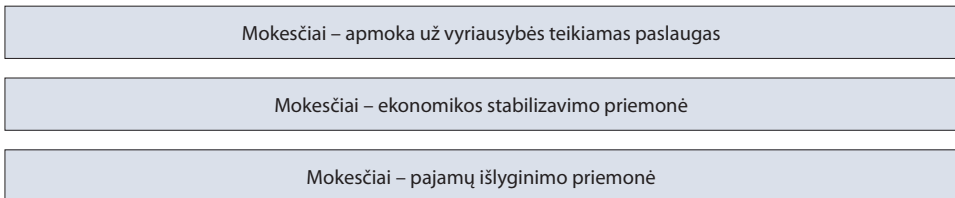
II.1.1. Mokesčių ir mokesčių sistemos samprata

Kaip teigė Žanas Batistas Molbertas, prancūzų politikas, ekonomistas ir karaliaus Liudviko XIV finansų ministras (XVII a), apmokestinimas – tai menas taip nupešti žąsį, kad pūkų būtų kuo daugiau, o gagenimo – kuo mažiau. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (MAĮ) nurodoma, kad mokestis – mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojai nustatyta piniginė prievolė valstybei (žr. II.1.1 pav.).



II.1.1 pav. Mokesčio sąvoka

Mokesčių reikšmė kiekvienai valstybei yra labai svarbi ir turi didelę reikšmę valstybės funkcijoms vykdyti. Teoretikai ir praktikai įvairiai vertina valstybių mokesčių sistemas, tačiau dažniausiai skiriamos trys žinomiausios mokesčių teorijos (žr. II.1.2 pav.)



II.1.2 pav. Žinomiausios mokesčių teorijos

- **Mokesčiai – apmoka už vyriausybės teikiamas paslaugas.** Teorijos pradininkais įvardijami A. Smitas ir D. Rikardas. Ši teorija teigia, kad mokesčiai yra atlyginimas už šalies vyriausybės veiklą – ekonominę, politinę, socialinę. Šios teorijos kūrėjai mokesčius vadino „neišvengiama blogybe“. Ir vis dėlto reikalingo sumažinti valstybės išlaidas, o kartu ir mokesčius, nes šie trukdo plėtoti pramoninę gamybą.
- **Mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė.** Teorijos pradininku įvardijamas Dž. Keinsas. Jis analizuoja valstybės poveikį ekonomikai, panaudojant mokesčių, valstybės biudžeto, pinigų kredito ir kitų valstybinio poveikio priemonių įtaką rinkos ekonomikos pusiausvyrai. Šio ekonomisto iškelta ir ginama koncepcija numatė aktyvų valstybės kišimąsi į ekonominę gyvenimą.

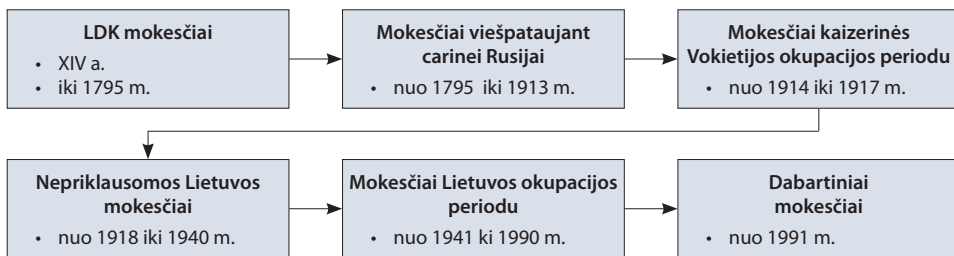
Jis netikėjo automatiškai besireguliuojančiu rinkos mechanizmu ir tvirtino, kad normaliam augimui ir pusiausvyrai garantuoti ekonomikos vystymuisi privalo būti išorinis poveikis. Rinkos ekonomika be valstybės įsikišimo pati savęs išgydyti negali. Siekiama mokestinėmis priemonėmis didinti ekonomikos augimo tempus ir pertvarkyti visuomeninės gamybos struktūrą. Ši teorija pateisina apmokestinimo netolygumus.

- **Mokesčiai – pajamų išlyginimo priemonė.** Teorijos šalininkai – S. Kuznecas, R. Tiboldas, Ž. Furasjė ir kt. Jie įrodinėja, kad jei tiesioginiams mokesčiams bus taikomi progresiniai tarifai, tai visuomenėje panaikins turtingą nelygybę. Tokiu būdu bus galima per mokesčius perskirstyti nacionalines pajamas iš turtingųjų neturtingiems. Taip pat siūloma kuo mažiau apmokestinti verslininkus ir šitaip skatinti gamybos plėtojimą.

Apžvelgę šias teorijas matome, kad ekonomistų nuomonės mokesčių klausimais skiriasi. Vieni teigia, kad mokesčių politika turi būti orientuota į tolygų pajamų paskirstymą, kitų teigimu, pajamų perskirstymo mechanizmą reikia keisti iš esmės arba neapmokestinti tam tikros pridėamosios vertės, ar turto, ar mokesčių vienetų. Tikriausiai visi jie yra savitai teisūs – kiekvienas laikmetis reikalauja skirtingo požiūrio, skirtingos mokesčių teorijos ar jos teiginių praktinio pritaikymo.

II.1.2. Lietuvos mokesčių istorija

Lietuvoje mokesčiais labiau imta domėtis XIII amžiuje. Mokesčių sistemos raidą galima suskirstyti į tokius etapus (žr. II.1.3 pav.):



II.1.3 pav. Lietuvos mokesčių raidos etapai

Lietuvos Didžiosios Kunigaikštystės (LDK) galiojusius mokesčius galima apibūdinti keliais bruožais: iki XVI a. mokesčiai paprastai buvo mokami natūra; buvo teikiamos privilegijos ir mokestinės lengvatos feodalams; didžioji dalis mokestinės naštos teko valstiečiams, miestiečiams ir pirkliams. Tais laikais valstybės išlaidų struktūra buvo

paprasta – krašto gynybai, šiek tiek diplomatijai, šiek tiek pasiuntiniams siųsti ar svetimiems priimti. Taigi išdas neturėjo vienodų įplaukų – mokesčių dydis priklausė nuo valstybei iškilusių poreikių, kuriuos diktavo samdomos kariuomenės dydis. Didysis kunigaikštis Vytautas įvedė *sidabrinės* mokestį – po penkis grašius nuo dviejų jaučių jungo ar vieno plūgo. Po valakų reformos (pradžia 1547 m.) mokestis buvo skaičiuojamas po 15 grašių už valaką. Jau vėliau mokestis ne tik didėjo, bet pradėtas skaičiuoti ir miestiečiams – namus turėjęs miestietis mokėjo po 2 grašius nuo vartų, turintis daržą – po 4 grašius. Be mokesčio valstybei, pavaldiniai turėjo mokėti činšą žemvaldžiui. Nuo 1590 m. valstybinių dvarų valdytojai privalėjo mokėti valstybės dvarų mokestį – *kvartos* mokestį. Nuo 1649 m. buvo įvestas nedidelis valstybinis *padūmės* mokestis. Jį mokėjo valstiečiai, miestiečiai, smulkūs bajorai, o jo dydis priklausė nuo turto. O nuo 1662 m. kiekvienas asmuo privalėjo mokėti *pagalvės* mokestį. Filosofiskai mokestis aiškinamas tuo, kad valstybė suteikia vienodai paslaugų visiems savo gyventojams, nesvarbu, kokios jų gaunamos pajamos, todėl tokį mokestį ir turi mokėti asmuo. Nuo 1676 m. buvo įvestas kariuomenės žiemojimo mokestis – *hiberna*. Jį mokėjo valstybinių dvarų valstiečiai. Po devynerių metų šis mokestis buvo pakeistas į *pusės padūmės* (nuo kiemo) mokestį.

Iki 1789 m. Lietuvos dvasininkija ir dvarininkija nemokėjo svarbiausio – žemės mokesčio. Pastangos reformuoti mokesčių sistemą buvo įgyvendintos 1789 m. balandžio 6 d. Ketverių metų seimui paskelbus apie „aukos mokesčio“ (ofiaros mokesčio) įstatymo išsigaliojimą. Šis mokestis populiariai vadintas „dešimtojo grašio auka“. Pirmą kartą mokesčių praktikoje buvo draudžiama mokestį suversti valstiečiams. Aukos mokesčiu buvo tiesiogiai apmokestintos iš žemės ūkio gaunamos bajorų ir dvasininkų pajamos. Bajorams įvestas 10 proc. pajamų mokestis, dvasininkų pajamos apmokestintos 20 proc. mokesčiu. Įplaukos iš šio mokesčio turėjo būti skiriamos kariuomenės reikmėms. Nuo 1764–1775 m. buvo įvesti muitai įvežamoms ir išvežamoms prekėms. Deja, maito mokestis nebuvo privalomas pirkliais ir bajorams.

LDK laikais reikalaujant mokesčių visada buvo atsižvelgiama ir į stichines nelaimes – nederliaus metus, marą. Buvo taikomos įvairios lengvatos arba atlaidžiau buvo žiūrima į prašymus leisti nemokėti arba sumažinti mokėtinų mokesčių našta. Vis dėlto, nors mokesčiai ir nebuvo mokami su dideliu džiaugsmu, žmonės suprato tikslą išlaikyti valstybės savarankiškumą ir stengėsi šią pareigą atlikti. Po 1795 m. Lietuvos padalijimo didžioji jos dalis buvo aneksuota Rusijos imperijos. Buvo įvesta rusiškai mokesčių sistemai analogiška mokesčių sistema. Carinės Rusijos mokesčių sistema rėmėsi netiesioginiais mokesčiais (*neančdėliniais*), t. y. akcizai, muitai, valstybės monopoliai, kiti mokesčiai. Pirmiausia atlikta visų mokesčių mokėtojų revizija – surašymas. Mokesčio mokėtoju tapo vyriškos lyties darbo jėga – revizinis žmogus. Tokios revizijos vykdavo kas penkiolika metų. Pagrindinis nustatytas mokestis, kurį privalėjo mokėti kiekvienas revizinis žmogus, – pagalvinė (pagalvės mokestis). Mokestis buvo vienodas visiems

valstiečiams, amatininkams, miestiečiams, neatsižvelgiant į jų turtingą padėtį. Šio mokesčio nemokėjo dvarininkai ir dvasininkai. 1875 m. buvo įvestas žemės mokestis, vėliau pakeitęs pagalvės mokestį. Juo buvo apmokestinti visi žemės sklypai. Taip pat buvo renkami valstybinis verslų, nekilnojamojo turto miestuose, pajamų mokestis, renkama piniginių kapitalų pajamų rinkliava.

Pirmojo pasaulinio karo metu (nuo 1914 m.) Lietuva buvo okupuota kaizerinės Vokietijos. Tuomet galiojusią mokesčių sistemą sudarė ir tiesioginiai, ir netiesioginiai mokesčiai. Vis dėlto netiesioginių mokesčių įplaukos buvo beveik keturis kartus didesnės nei tiesioginių. Nuo 1915 metų nustatytas proporcinis žemės mokestis; progresinis *nuomos* arba *nuomos vertės mokestis*; *prekybos ir pramonės verslo mokestis*, kurį privalėjo mokėti ne tik pirkliai ir pramoninkai, bet ir laisvųjų profesijų žmonės. Be minėtųjų, buvo įvestas žyminis mokestis, turgaus rinkliava, kelionės leidimų rinkliavos, baudos, rekvizicijos.

1918 metais Lietuvai iškovojus nepriklausomybę, šalies finansinė padėtis buvo sunki. Daug ką reikėjo pradėti kurti nuo nulio. Reikėjo formuoti išdo pajamų šaltinius, trūko kvalifikuotų specialistų. 1918 m. gruodžio 26 d. buvo priimta Lietuvos Vyriausybės deklaracija, kurioje kalbama apie mokesčių dydį, o 1919 m. sausio 23 d. priimtas pirmasis nepriklausomos Lietuvos dokumentas, reglamentuojantis mokesčių mokėjimą pokariniu laikotarpiu, siekiant išvengti suirutės – Mokesčių įsakymas. Nepriklausomos Lietuvos biudžeto pajamų struktūros didelį dalį sudarė mokesčiai ir rinkliavos. Buvo tiesioginiai (žemės, verslo pelno, nekilnojamojo turto, palikimo, darbo pajamų) mokesčiai ir netiesioginiai (akcizai, muitai, valstybės įmonių turto ir kapitalo pajamų) mokesčiai. Vis dėlto pirmaisiais nepriklausomybės kūrimo metais priimami mokesčiai buvo paprasti, be lengvatų ir išimčių. Tačiau ekonomikos augimo sparta, nuolat didėjanti pramonės gamybos apimtis, gerėjantis pramonės darbo rodikliai gali būti vertinami kaip indikacijos, leidžiančios daryti išvadą, kad nepriklausomos Lietuvos mokesčių politika buvo nuosekli, lanksti ir pakankamai efektyvi.

Prasidėjęs Antrasis pasaulinis karas, o paskui Lietuvos okupacija vėl iš esmės keitė mokesčių sistemą. 1940 m. rugpjūčio 8 d. Finansų ministerija pertvarkyta į Lietuvos TSR finansų liaudies komisariatą. 1941 metais hitlerinei Vokietijai užėmus Lietuvą, vėl keitėsi ir mokesčių administravimo sistema, ir mokesčiai. Greta žemės mokesčio, nekilnojamojo turto miestuose mokesčių buvo įvesti algų mokestis, vietos gyventojų pajamų mokestis, bendrovių mokestis, vokiečių pajamų mokestis, vokiečių korporacijų mokestis. Nuo 1942 m. buvo įvestas apyvartos mokestis, įvesti fiskaliniai spirito, saldžiųjų medžiagų ir druskos monopoliai. 1944 metais Lietuvą vėl užėmus Raudonajai armijai valstybės finansai neteko savarankiškumo ir tapo Sovietų Sąjungos finansų sistemos dalimi. Fiskalinė politika buvo labai centralizuota. Lietuvos valstybinis biudžetas buvo Sovietų Sąjungos biudžeto atitikmuo ir jį sudarė socialistinio ūkio pajamos. Buvo renkami valstybinių įmonių ir organizacijų mokesčiai nuo pelno, gamybinių

fondų ir darbo išteklių mokesčiai, laisvojo pelno likučio įmokos, valstybinių įmonių ir organizacijų pajamų mokestis, kolūkių pajamų mokestis, mokestis už pagrindinius gamybinius fondus ir normuojamas apyvartines lėšas, apyvartos mokestis. Samdomąjį darbą dirbę miestų ir kaimo gyventojai turėjo mokėti pajamų mokestį, o kaimo vietovėse turėję žemės ūkio sklypus gyventojai dar mokėjo žemės ūkio mokestį. Taip pat buvo mokami viengungių, vienišų ir maž šeimių gyventojų mokesčiai. Mokesčių sistema nebuvo pastovi, mokesčiai dažnai keisti, keitėsi jų nustatymo, skaičiavimo, mokestinių įplaukų paskirstymo ir atskaitymo tvarka. Protekciniais centrinės valdžios veiksmais buvo palaikomi nenaudingai ir nepelningai dirbantys ūkio subjektai. Paminėti veiksmai darė neigiamą įtaką – lėtėjo šalies ekonomikos vystymosi sparta.

1990 metais atkūrus Lietuvos nepriklausomybę imtasi veiksmų kurti šalies mokesčių sistemą. Lietuvos Respublikos Vyriausybė, vykdydama Aukščiausiosios Tarybos 1989 m. gruodžio 7 d. nutarimą „Dėl Lietuvos TSR 1991 metų ekonominės ir socialinės raidos“, 1990 m. balandžio 10 d. nutarimu Nr. 92 „Dėl valstybinių mokesčių inspekcijų“ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos sistemoje įsteigė: Valstybinę mokesčių inspekciją (Finansų ministerijos centrinio aparato struktūroje) ir miestų bei rajonų valstybines mokesčių inspekcijas. 1990 m. birželio 26 d. buvo išleistas Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas, kuris įsigaliojo nuo 1990 m. liepos 1 d. Šis įstatymas nustatė Valstybinės mokesčių inspekcijos funkcijas, teises, atsakomybę.

Po nepriklausomybės atkūrimo mokesčių sistemos raidoje galima išskirti ne mažiau kaip keturis nuoseklius, susijusius etapus (žr. II.1.4 pav.).



II.1.4 pav. Mokesčių sistemos raidos po nepriklausomybės atkūrimo etapai

Po teisės akto dėl Valstybinės mokesčių sistemos priėmimo 1990 m. liepos 31 d. priimamas Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, kuriuo nustatytas 35 proc. pelno mokesčio tarifas. Tiesa, nepraėjus nė metams, 1991 m. liepos 1 d. tarifas sumažintas šešiais procentais – iki 29 proc. Nustatyta, kad juridinių asmenų pelno mokestį turi mokėti juridinio asmens teises turinčios įmonės, juridiniai asmenys, užsiimančios nekomercine veikla, bet gavę pajamų iš komercinės ūkinės veiklos. Įstaigos ir organizacijos, kurių išlaidų išlaidos arba jų dalis finansuojama iš valstybės biudžeto ar savivaldybių biudžetų, šiuo mokesčiu nebuvo apmokestinamos. Pelno mokestis buvo imamas nuo apmokestinamojo pelno, o jo apskaičiavimo pagrindas – realizavimo įplaukų suma (bendrosios įplaukos). 1990 m. spalio 5 d. priimamas Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas. Beje, šis laikinasis įstatymas galiojo iki 2003 metų pradžios, tuo pateisindamas patarėlę, jog nėra nieko pastovesnio kaip laikinas įstatymas. Šiuo teisės aktu buvo apmokestinti asmenys, gaunantys pajamas, susijusias su darbo santykiais Lietuvos Respublikos

teritorijoje, nuolatos Lietuvos Respublikoje gyvenantys asmenys, gaunantys pajamas iš gyventojų, taip pat su darbo santykiais nesusijusias pajamas, bei fizinio asmens teises turinčios individualios (personalinės) įmonės ir ūkinės bendrijos, gaunančios pajamas iš nustatyta tvarka įregistruotos komercinės ūkinės veiklos. Užsienio piliečiai ir asmenys be pilietybės ši mokesčių turėjo mokėti tokia pat tvarka kaip ir Lietuvos Respublikos piliečiai. 1991 metais buvo priimta daug teisės aktų, kuriais patvirtintas prekių, kurioms turi būti taikomas akcizas, sąrašas, patvirtintos šio mokesčio skaičiavimo, taikymo lengvatos ir panašiai. Akcizas buvo skaičiuojamas prekių apyvartos procentais arba fiksuota realizuotų prekių vieneto suma. 1993 m. birželio 23 d. buvo nustatyta prekių muitinio įvertinimo tvarka, kuria reglamentuotas fizinių ir juridinių asmenų importuojamų ir eksportuojamų prekių muitinės vertės nustatymas. Ši tvarka nustatė Lietuvos Respublikoje galiojančių muitų skaičiavimo tvarką ir kituose norminiuose aktuose nustatytas netarifinio prekybos reguliavimo priemones. Lietuvos mokesčių sistemoje buvo taikomi prekyviečių, mokesčių už valstybinius žemės gelmės išteklius ir aplinkos teršimą, žemės ir žemės nuomos mokesčiai, atskaitymai į kelių fondą ir t. t. Iki 1994 metų jau galiojo 18 mokesčių, jų tarifai buvo nemaži, apmokestinimo taisyklės – sudėtingos, jose daug ir ganėtinais pailgų nuorodų į išimtis, lengvatas. Tik ką pradėta kurti mokesčių sistema jau reikalavo pokyčių.

1994 metai laikytini pirmosios mokesčių sistemos reformos metais. Šiam etapui būdinga tai, kad buvo išplėsta apmokestinimo bazė, sumažinti mokesčių tarifai, priimti įstatymai dėl kitų mokesčių įvedimo. 1994 m. gegužės 1 d. pradėtas taikyti 1993 m. gruodžio 22 d. priimtas pridėtinės vertės mokestis. Šio mokesčio objektu tapo prekių gamybos, atliekamų darbų ir teikiamų paslaugų metu sukurta ir realizuota pridėtinė vertė ir importuojamos prekės. Lietuvos Respublikos Seimas 1995 m. birželio 28 d. priėmė Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą. Šis įstatymas nustatė pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių buvo būtina laikytis vykdant Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymus, pateikė taikomų mokesčių sąrašą, nustatė mokesčio administratoriaus teises ir pareigas, mokesčio mokėtojo teises ir pareigas, mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką, mokesčio ir su juo susijusių sumų išieškojimo bei ginčų nagrinėjimo tvarką. Buvo patvirtintas keturiolikos mokesčių sąrašas – pridėtinės vertės mokestis, akcizas, fizinių asmenų pajamų mokestis, juridinių asmenų pelno mokestis, įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis, žemės mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestis, mokestis už aplinkos teršimą, konsulinis mokestis, žyminis mokestis, prekyviečių mokestis, atskaitymai nuo realizavimo pajamų pagal Lietuvos Respublikos kelių fondo įstatymą ir paveldimo ar dovanojamo turto mokestis. Tačiau įstatymas nebuvo taikomas administruojant muitų ir socialinio draudimo mokesčius. Šie mokesčiai net nebuvo nurodyti bendrame mokesčių sąrašė. Įsigaliojus įstatymui, neteko galios minėtas Valstybinės

mokesčių inspekcijos įstatymas ir per nustatytą terminą pertvarkyta buvusioji valstybinė mokesčių inspekcija. Laikoma, kad Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos yra įsteigta nuo Mokesčių administravimo įstatymo įsigaliojimo.

Mokesčių sistemos pokyčiais siekta skatinti taupymą, investicijas, didinti netiesioginius mokesčius. Tačiau mokesčių sistema netapo stabilesnė – teisės aktai buvo daug kartų keičiami, papildomi, koreguojami. Nuo 1997 metų pradėtas kitas mokesčių reformos etapas. Mokesčių sistema buvo reformuojama atsižvelgiant į infliaciją, valstybės biudžeto deficitą. Imta mažinti mokesčius, kita vertus, buvo griežtinamas mokesčių administravimas, muitinės kontrolė. Pavyzdžiui, Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatyme buvo numatyta galimybė nuostolius perkelti ilgiau nei trejus metus. Pelno mokesčio tarifas ne tik sumažintas iki 24 proc., bet ir atsirado nuostata dėl pelno, panaudoto investicijoms, apmokestinimo 0 proc. tarifu. 1998 metais buvo priimtas Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimas, numatantis fizinio asmens statusą turintiems apmokestinimo vienetams pajamų pripažinimo apskaitoje kaupimo ar pinigų principu pasirinkimo teisę. Vis dėlto mokesčių skaičiavimas buvo painus, sudėtingas, kai kurie mokesčiai neturėjo ekonominio pagrindimo, o mokesčių administratoriaus veiksmai buvo suprantami labiau kaip baudėjo, o ne pagalbininko.

2001 metais prasidėjusios derybos dėl stojimo į Europos Sąjungą (ES) tapo akstinu dar vienam mokesčių sistemos reformos etapui. Siekiant rezultatyvios integracijos, mokesčių teisės aktus reikėjo suvienodinti su ES mokesčių teise. 2001–2002 metais vadintini kardinalios mokesčių sistemos reformos metais. Kadangi ES pirmiausiai reguliuoja netiesioginius mokesčius, buvo suderinti ir patvirtinti nauji Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002-03-05) ir Akcizų įstatymas (2002-07-01). Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą pakeitė Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002-07-02), Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą – Pelno mokesčio įstatymas (2001-12-20). Vis dėlto didžiausias pokytis sietinas su tuo, kad 2004 m. balandžio 13 d. buvo patvirtintas naujasis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas). Juo buvo nustatyti pagrindiniai apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principai, įtvirtintas mokesčių sąrašas, nustatytos mokesčių administratoriaus ir mokesčio mokėtojo teisės ir pareigos, mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo tvarka ir kt. nuostatos. Nustatyta, kad mokestis, priklausantis Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatytas tik įstatymu, o mokesčių teisės sistemą sudaro mokesčių įstatymai ir šių įstatymų pagrindu priimti įstatymų lydimieji teisės aktai. Iš tiesų buvo peržiūrėti, atnaujinti ir patvirtinti naujomis redakcijomis beveik visi pagrindiniai teisės aktai. Šiam reformos etapui būdingas sistemiškumas. Atsirado reikalavimas prieš rengiant ir teikiant svarstyti pasiūlymus dėl mokestinių teisės aktų pakeitimų atlikti ekonominio vertinimo analizę, įvertinti, kokią įtaką pakeitimas turės visai mokesčių politikai, kokią tai turės

įtaką verslo socialiniam-ekonominiam klimatui, kiek tai atitiks ne tik valstybės, bet ir mokesčių mokėtojų poreikius, kokią turės įtaką efektyviam ekonomikos augimui ir konkurencingumui europinėje erdvėje. Vis dėlto kai kurios problemos išliko nepakitusios. Pavyzdžiui, nuo 2001 iki 2014 m. II pusmečio Pelno mokesčio įstatymas buvo keičiamas penkiasdešimt kartų; nuo 2002 iki 2014 m. II pusmečio Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas keistas trisdešimt aštuonis kartus; per tą patį laikotarpį Akcizų įstatymas buvo keičiamas dvidešimt penkis kartus, o 2014 m. birželio 5 d. patvirtinta nauja jo redakcija. Skubant greičiau integruotis į ES bei suderinti nacionalinę mokesčių teisę su ES mokesčių teise, atsakyta ilgesnių pereinamųjų laikotarpių suderinti pridėtinės vertės mokesčių tarifus, iš karto prisiimti maksimalūs įsipareigojimai dėl akcizų mokesčių taikymo ir pan. Vertinant kitų ES šalių kontekste vis dar esame mažiau palankioje padėtyje darbo jėgos apmokestinimo srityje. Taigi tobulėti mokesčių sistemos pokyčių srityje vietos tikrai yra. Norint išlaikyti socialinės ekonomikos rinkos modelį, reikia ieškoti sprendimų, kaip subalansuoti pajamų ir išlaidų dalį.

Oficialiai paskelbta, kad rengiama nauja mokesčių administravimo sistema, kuri turėtų pagerinti mokesčių surinkimą ir kovoti su šešėline ekonomika (Lietuvos Respublikos ministras pirmininkas A. Butkevičius, 2014). Modelis būtų kuriamas remiantis geros praktikos pavyzdžiu – Portugalijoje taikomu modeliu. Šios šalies įgyvendinti svarbūs mokesčių administravimo pakeitimai leido taupiau naudoti mokesčių mokėtojų lėšas ir padidinti mokesčių (pirmiausiai pridėtinės vertės mokesčio) surinkimą. Kokius sektinius Portugalijos mokesčių sistemos pavyzdžius vertėtų išskirti? Portugalija sujungė mokesčių inspekcijos ir muitinės departamento vykdomą mokesčių administravimą. Pažymėtina, kad tokį žingsnį teigiamai įvertinusi Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (OECD) siūlo nesustoti ir ragina toliau didinti mokesčių administravimo efektyvumą suvienijant mokesčių inspekcijos ir socialinio draudimo sistemas. Kitas pavyzdys susijęs su pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimu ir sumokėjimu. Portugalijoje mažoms ir vidutinėms įmonėms (kurių apyvarta per metus neviršija 0,5 mln. eurų) yra galimybė mokėti šį mokestį tada, kai atsiskaitoma už prekes ir paslaugas nesiejant šios datos su PVM sąskaitos faktūros išrašymu. Patraukli priemonė susijusi su gyventojams suteikta galimybe susigrąžinti dalį sumokėto pridėtinės vertės mokesčio. Galima susigrąžinti iki 250 eurų sumokėto pridėtinės vertės mokesčio už kirpyklų paslaugas, automobilių remonto paslaugas, maitinimosi kavinėse ir restoranuose paslaugas. Svarbu turėti legalų pirkimą patvirtinančius pirkimų dokumentus. Tokia tvarka skatina žmones pirkti legaliai ir imti čekį. Geros praktikos pavyzdžių yra ne tik Portugalijoje, bet ir kitose šalyse. Akivaizdu, kad mokesčių sistema turi ir privalo būti nuolat peržiūrima ir atnaujinama. Svarbu, kad reforma vyktų sistemiškai, nuosekliai ir apgalvotai, įvertinus visų mokesčių sistemos dalyvių interesus.

II.1.3. Mokesčių funkcijos, mokesčių struktūra ir principai

Valstybių kūrimosi pradžioje svarbiausia funkcija buvo apginti savo piliečius nuo kitų valstybių piliečių užpuolimo ir palaikyti vidaus tvarką. Anot R. Stačioko ir J. Rimo (2004), mokesčiai susiję su valstybių geneze. Valstybėms plėtojantis, keičiantis plėtėsi bei keitėsi ir visuomeninės ekonominės funkcijos. Mokesčiai suprantami kaip finansiniai santykiai, dėl kurių valstybė, naudodamasi savo neekonominės prievartos galia, centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto savo funkcijoms vykdyti. Pagrindinės mokesčių funkcijos yra trys (žr. II.1.5 pav.)

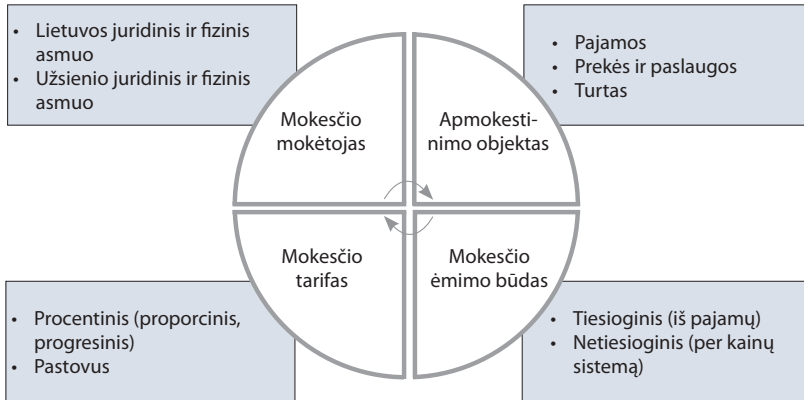


II.1.5 pav. Mokesčių funkcijos

Šios funkcijos susijusios ir griežtai jas atskirti nėra tikslinga. Fiskalinė funkcija pasireiškia tuo, kad nacionalinio biudžeto pajamos formuojamos iš šalyje surenkamų mokesčių. Mokesčių mokėtojų lėšos, gautos į valstybės (nacionalinį) biudžetą, perskirstomos įvairioms valstybės funkcijoms – apsaugos, gamybos ir komercijos, vystymo ir administracinėms funkcijoms vykdyti. Tai – perskirstomoji funkcija.

Valstybė priimdama tam tikrus teisės aktus dėl mokesčių įvedimo, tarifų keitimo, lengvatų suteikimo ir pan. daro įtaką šalies ekonomikai plėtotis ar jos sąstingiumi, smukti ar kilti, kovoja su infliacija, nedarbu ir t. t. Taigi, nors valstybei ir nėra priskirtina tiesioginio reguliavimo funkcija, o kai kurie autoriai griežtai pasisako už laisvos rinkos ekonomikos idėją, vis dėlto tokiais veiksmais vykdoma ir reguliavimo funkcija. Šiuo metu Lietuvos Respublikos biudžeto išlaidų klasifikacija siekiama valstybei užtikrinti tokių funkcijų įgyvendinimą: bendrą valstybės valdymą, krašto apsaugą, viešąją tvarką ir visuomenės apsaugą, ekonomiką, aplinkos apsaugą, švietimą, sveikatos apsaugą, socialinę apsaugą, globą, rūpybą, butų ir komunalinių ūkių, sveikatingumą (sportą), rekreaciją, kultūrą, kuro ir energetikos tiekimo paslaugas, žemės ūkį, miškininkystę, žuvininkystę, veterinariją, mineralinių išteklių gamybą (išskyrus kūrą), pramonę ir statybą, transportą ir ryšius, kitą ekonominę veiklą; išlaidas, nepriskirtas pagrindinių funkcijų grupėms.

Visi mokesčiai įgyvendinami taikant apmokestinimo instrumentarijų, kuris apima bendruosius mokesčio elementus, mokesčio ėmimo būdus ir mokesčio nustatymo (įvertinimo) metodus (žr. II.1.6 pav.).



II.1.6 pav. Apmokestinimo instrumentariusius

Taigi, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymu, **mokesčio mokėtoju** įvardijamas asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesť. Mokesčio mokėtoju bus laikomas ir mokesť išskaičiuojantis, ir mokesť (su) mokantis asmuo. Mokesčio mokėtoju gali būti tiek juridinis (UAB, AB, ŽŪB, MŪB ir t. t.), tiek fizinis asmuo. Jei juridinis asmuo registruotas užsienio šalyje ir veikia Lietuvoje per nuolatinę buveinę arba ne per nuolatinę buveinę, jei fizinis asmuo yra kitos šalies pilietis, bet jis ar jie gauna pajamas iš vykdomos veiklos Lietuvoje – jie tampa šios šalies mokesčio mokėtojais, išskyrus įstatymų nustatytas išimtis. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju bus laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei.

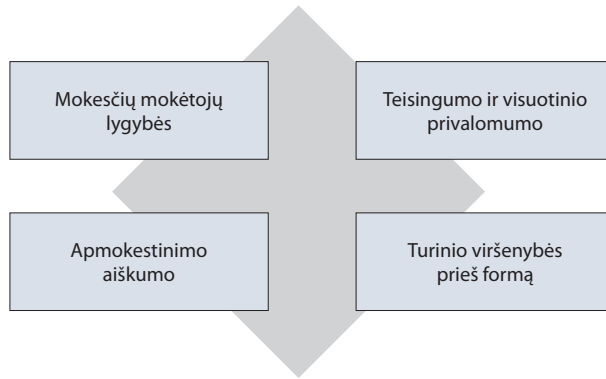
Mokesčių objektu laikoma mokesčių mokėtojų pajamos, jiems priklausantis turtas, prekių ir paslaugų pridėtinė vertė. Mokesčio objektu gali būti net teisė – pavyzdžiui, teisė naudotis gamtos ištekliais. Įprastai atskiras mokesť turi konkretų apmokestinimo objektą – pavyzdžiui, nekilnojamojo turto mokesčio objektas yra nekilnojamojasis fizinių ir juridinių asmenų turtas. Bet mokesť gali turėti ir kelis objektus, pavyzdžiui, žyminis mokesť. Žyminis mokesť mokamas už kiekvieną ieškinį (pradinį ar priešieškinį), pareiškimą dėl ikisutartinių santykių, trečiojo asmens, pareiškusio savarankišką reikalavimą; už atskiruosius skundus dėl nutarčių dėl laikinųjų apsaugos priemonių; už pareiškimus dėl sprendimo už akių peržiūrėjimo ir t. t. Taigi žyminis mokesť bus mokamas dėl to paties proceso atskirų etapų.

Mokesčio ėmimo būdas gali būti tiesioginis ir netiesioginis, tačiau šis skirstymas labiau sąlyginis. Klasikinis netiesioginio mokesčio ėmimo pavyzdys, kai mokesť tiesiog išskaičiuojamas į prekės ar paslaugos kainą. Tačiau kai tas pats mokesť neįtraukiamas į prekės ar paslaugos kainą, jis gali būti priskiriamas prie tiesioginių mokesčių.

Susiklostė požiūris, kad netiesioginiais mokesčiais apmokestinamas vartojimas, o tiesioginiais – turtas ir pajamos.

Mokesčio tarifai išreiškiami absoliučiais dydžiais (pavyzdžiui, konsulinis mokes-
tis) arba procentais (pavyzdžiui, pelno mokestis, įmokos į Garantinį fondą).

Kiekviena valstybė siekia sukurti tokią sistemą, kuri labiausiai atitiktų ir mo-
kesčių mokėtojų, ir mokesčių administratorių lūkesčius. Atrodo – nesuderinami da-
lykai. Vis dėlto veiksminga valstybės mokesčių sistema turėtų būti kiekvienos vals-
tybės siekiamybė. Tai padėtų ne tik geriau surinkti mokesčius, bet ir efektyviai juos
paskirstyti konkrečioms funkcijoms vykdyti. Lietuvos Respublikos mokesčių admi-
nistravimo įstatyme skiriami keturi pagrindiniai teisinio reglamentavimo ir taikymo
principai (žr. II.1.7 pav.):



II.1.7 pav. Pagrindiniai teisinio reglamentavimo ir taikymo principai

Mokesčių mokėtojų lygybės principas nustato, kad, taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs. Šis principas drau-
džia diskriminuoti mokesčių mokėtojus (jų grupes) ar dėl tam tikrų priežasčių suda-
ryti išskirtines sąlygas. Mokesčių mokėtojai – fiziniai asmenys ar jų grupės negali būti
diskriminuojami (ar jiems teikiama pirmenybė) dėl jų lyties, rasės, tautybės, kalbos,
kilmės, socialinės padėties, tikėjimo, įsitikinimų ar pažiūrų. Taikant mokesčių įstaty-
mus vienodos situacijos turi būti vertinamos vienodai, t. y. esant vienodoms faktinėms
aplinkybėms mokesčių teisės aktai turi būti aiškinami ir taikomi vienodai visiems mo-
kesčių mokėtojams.

Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas nustato kiekvienam mo-
kesčių mokėtojui prievolę, laikantis įstatymų nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir
mokėjimo tvarkos, mokėti nustatytus mokesčius. Šis principas yra pažeidžiamas ne-
mokant mokesčių. Mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę

prievolę, turi pareigą teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais. Gali būti nustatytos mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, mokėjimo lengvatos, tačiau jos negali būti individualaus pobūdžio, nes tai pažeidžia proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Mokesčių administravimo procedūrose taikyti protingumo ir teisingumo kriterijų yra ypač aktualu tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių tinkamai ir objektyviai atlikti atitinkamas administravimo procedūras. Siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus. Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius administruodamas mokesčius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai. Pavyzdžiui, skirdamas baudą mokesčių administratorius neturi teisės atsižvelgti į mokesčio mokėtojo – fizinio asmens politinį ar visuomeninį statusą, šeiminių padėčių, tautybę, simpatijas, antipatijas ar panašiai. Mokesčių administratorius turi atsižvelgti tik į objektyvias, sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes konkrečioje situacijoje ir skirti tokio dydžio baudą, kuri būtų adekvati padarytam pažeidimui.

Apmokestinimo aiškumo principas – mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžtas mokestinės prievolės dalykas, t. y. mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo, pasibaigimo tvarka ir pagrindai, nes tik taip gali būti užtikrintas teisingas jos įvykdymas ir laiku. Mokestinė prievolė gali būti išreikšta tiek pinigais, tiek veiksmais, kuriuos mokesčių mokėtojas privalo atlikti. Aiškumas reiškia mokesčių neprieštaravimą, minimalias interpretavimo galimybes. Todėl mokestiniai ginčai, kurių objektas yra mokestinių teisės aktų turinys, visada sprendžiamas mokesčio mokėtojo naudai. Taigi mokesčio mokėtojui negali būti taikoma atsakomybė, jei dėl tam tikros mokestiniame teisės akte esančios netiksliai, neaiškiai, dviprasmiškai suformuotos nuostatos sąžiningai ir atvirai veikiantis mokesčio mokėtojas negalėjo tinkamai vykdyti jam priskirtų funkcijų. Visi mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčio mokėtojo naudai.

Turinio viršenybės prieš formą principas nustato, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Svarbu vertinti šių santykių dalyvių (tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokesčių administratoriaus) veiklos turinį, o ne formalią jos išraišką. Todėl, jeigu mokesčių teisinių santykių dalyvių veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, numatytas mokesčių įstatymuose, vadovaujamas mokesčių įstatymų nuostatomis, taikytinomis veiklos turiniui. Šis principas suteikė mokesčių administratoriui teisę nustatant mokesčio bazę taikyti vertinamuosius, o

ne formaliuosius kriterijus. Pavyzdžiui, tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Tada mokesčių administratorius turi teisę neatsižvelgti į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką ir turi prievolę atkurti iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoti pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Taigi mokesčių administratorius, vadovaudamasis turinio viršenybės prieš formą principu, vertina mokesčių mokėtojo veiklos turinį, o ne formalią jos išraišką. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi tik turint tikslą gauti mokestinę naudą, mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Mokesčių administravimo įstatyme taip pat išskirtas tarptautinių sutarčių viršenybės principas. Lietuvos Respublikos Seimo ratifikuotos tarptautinės sutartys yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis. Tai reiškia, kad jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Seimo ratifikuotose, įsigaliojusiose ir taikomose sutartyse dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo nustatytos apmokestinimo taisyklės turi viršenybę atitinkamiems mokesčių įstatymams.

II.1.4. Mokesčių teisės aktų sistema ir mokesčių aibė

Mokesčių teisės aktų sistemą sudaro mokesčių įstatymai ir įstatymų lydymieji teisės aktai. Atitinkamas mokestis gali būti nustatomas tik įstatymu. Mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, mokėjimo būdus, lengvatą ar lengvatas, mokesčio, baudų ar delspinigių mokėjimo lengvatas nustato tik įstatymai, reglamentuojantys tų mokesčių apskaičiavimo tvarką. Mokesčių įstatymų paaiškinimus, suderinus su Finansų ministerija, pagal konkrečius administruojamus mokesčius teikia ir skelbia – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Aplinkos ministerija ir Žemės ūkio ministerija. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos rengia apibendrintus atitinkamų mokesčių įstatymų paaiškinimus (komentarai). Aplinkos ministerija skelbia apibendrintus mokesčio už valstybinius gamtos išteklius, mokesčio už aplinkos teršimą, naftos ir dujų išteklių mokesčio ir atskaitymų nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą paaiškinimus. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos – apibendrintus muitų įstatymo taikymo paaiškinimus, atitinkamai Žemės ūkio ministerija paaiškinimus dėl baltjo cukraus virškočio mokesčio, kvotinio cukraus gamybos mokesčio bei papildomo cukraus gamybos mokesčio paaiškinimus. Kartu pažymima, kad apibendrintas mokesčių įstatymo paaiškinimas mokesčio mokėtojui neturi teisės akto galios ir reiškia tik konkrečios valstybės institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais.

Šiuo metu Mokesčių administravimo įstatymu patvirtinti dvidešimt penki mokesčiai (žr. II.1.1 lentelę).

Mokesčiai klasifikuojami pagal įvairius požymius. Klasifikacija pagrįsta mokesčių esme, mokesčių rinkimo būdais, mokesčių tikslais ir padariniais. Pagal tai, **kas ima** (į valstybės ar savivaldybių biudžetą surenkami) **ir tvarko mokesčius**, skiriami valstybiniai ir vietiniai mokesčiai. Pavyzdžiui, pridėtinės vertės mokestis, konsulinis mokestis, pelno mokestis ir kt. yra išimtinai valstybės mokesčiai. O štai gyventojų pajamų mokestis, žemės mokestis, paveldimo turto mokestis gali būti priskiriami ir valstybės mokesčiams, ir vietiniams mokesčiams.

II.1.1 lentelė. Mokesčiai ir juos reglamentuojantys įstatymai

Mokestis	Mokesčio teisinis reglamentavimas
Pridėtinės vertės mokestis	Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas
Akcizai	Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas
Gyventojų pajamų mokestis	Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas
Nekilnojamojo turto mokestis	Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas
Žemės mokestis	Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	Lietuvos Respublikos mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymas
Naftos ir dujų išteklių mokestis	Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas
Mokestis už aplinkos teršimą	Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas
Konsulinis mokestis	Lietuvos Respublikos konsulinio mokesčio įstatymas
Žyminis mokestis	Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas
Paveldimo turto mokestis	Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas
Privalomojo sveikatos draudimo įmokos	Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas
Įmokos į Garantinį fondą	Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymas
Valstybės rinkliava	Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	Lietuvos Respublikos loterijų ir azartinių lošimų mokesčio įstatymas
Mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	Lietuvos Respublikos mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų registravimą įstatymas
Pelno mokestis	Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas
Valstybinio socialinio draudimo įmokos	Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas
Muitai	Bendrijos muitinės kodeksas, 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės prekių nomenklatūros bei dėl bendrojo muitų tarifo, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas
Atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą	Lietuvos Respublikos miškų įstatymas
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise įstatymas
Pertekliaus mokestis cukraus sektoriuje	Lietuvos Respublikos pertekliaus mokesčio cukraus sektoriuje įstatymas
Gamybos mokestis cukraus sektoriuje	Lietuvos Respublikos gamybos mokesčio cukraus sektoriuje įstatymas
Papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis	Lietuvos Respublikos papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokesčio įstatymas

Pagal **mokesčių ėmimo būdą** skiriami tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai. Tiesioginiai mokesčiai yra tokie, kurie nustatomi tiesiogiai mokesčių subjektams ir jie yra šių mokesčių mokėtojai. Netiesioginiai mokesčiai – tokie, kurie nustatomi prekėms, paslaugoms, ir juos moka tie, kurie perka prekes ir naudojami paslaugomis. Netiesioginiai mokesčiai įtraukiami į prekių ir paslaugų kainą. Klasikiniai netiesioginių mokesčių pavyzdžiai yra pridėtinės vertės mokestis ir akcizas. Kai kurioms prekėms ar vartotojų grupėms netiesioginiai mokesčiai mažinami ar jų nereikia mokėti. Pavyzdžiui, Lietuvoje ūkininkams perkant dyzelinį kurą nereikia mokėti akcizo mokesčio, neįgalūs asmenys nemoka pridėtinės vertės mokesčio už tik jiems skirtas prekes ir pan.

Pagal **apmokestinimo tikslus** skiriami: tiksliniai (markiruoti) ir nemarkiruoti mokesčiai. Tiksliniai mokesčiai skiriami konkrečioms programoms finansuoti ir įskaitomi į nebiudžetinius fondus, naudojamus pagal jų tikslinę paskirtį ir atskirtus nuo valstybės ir vietinių (savivaldybių) biudžetų. Nemarkiruoti mokesčiai – tokie, kurių tikslinė paskirtis nėra nustatyta, o surinktos įmokos gali būti naudojamos įvairiems poreikiams tenkinti. Tokie mokesčiai leidžia taikyti lanksčią biudžeto politiką. Tokiais mokesčiais galėtų būti įvardijami visi mokesčiai, kurie sudaro nacionalinio biudžeto įplaukas, – pridėtinės vertės mokestis, pelno mokestis, žyminis, konsulinis mokesčiai ir kt.

Pagal **apmokestinamųjų objektų vertes** (normas) mokesčius galima klasifikuoti į progresinius, proporcingus ir regresinius mokesčius. Šie mokesčiai klasifikuojami remiantis tuo, kaip keičiasi mokesčio dalis pajamose. Proporciniai mokesčiai skaičiuojami pagal tą patį tarifą bendrai apmokestinamojo objekto apimčiai, pavyzdžiui, pelno mokestis, pridėtinės vertės mokestis. Pastarasis mokestis turi skirtingus tarifus, tačiau tai vis tiek proporcingis mokestis, nes jis nepriklauso nuo prekių ar paslaugų piniginės vertės ir nuo jos skaičiuojamas visiškai vienodai, taikant konkretų tarifą. Progresinis mokestis – tai mokestis, kuris didėja didėjant pajamoms, gaunant didesnę pelną, turint ar įsigyjant vertingesnę turtą. Vienas iš tokių pavyzdžių yra gyventojų pajamų mokestis, skaičiuojamas nuo darbo užmokesčio. Nuo nustatyto minimumo šis mokestis visai neatskaitomas, o nuo sumos, viršijančios minimumą, imamas nustatytu tarifu. Kitas progresinių mokesčių pavyzdys – brangių prekių įsigijimo mokestis: pavyzdžiui, įsigyjant automobilį, kurio vertė neviršija nustatytos sumos, jo mokėti nereikia, o viršijus šią sumą, jis mokamas. Progresiniai mokesčiai atsirado kaip socialinę atskirtį mažinantys ir oponuojantys proporcingiems mokesčiams. Apmokestinant

progresyviai siekiama, kad didesnė mokestinės naštos dalis tektų turtingesniems ir didesnes pajamas gaunantiems asmenims. Progresinių mokesčių kritikai teigia, kad šie mokesčiai painūs, neskatina taupyti ir didina turtingumą atskirtį. Vis dėlto pasaulyje progresiniai gyventojų pajamų mokesčiai taikomi itin dažnai, tačiau pastaruoju metu pastebima kita tendencija – mažinti pajamų mokesčio progresyvumą didinant apatinį ir mažinant viršutinį tarifą arba pereiti prie vienodo tarifo taikant neapmokestinamą pajamų dydį. Regresinis mokestis – mokestis, kurio sumokama suma santykinai mažėja didėjant mokesčio bazei. Tai mokestis, kurio tarifas yra bendras, tačiau sumokama mokesčio suma, palyginti su pajamomis, mažėja dėl kitų priežasčių, pvz., mažėjančio ribinio vartojimo naudingumo. Ir nors kai kuriuose šaltiniuose pabrėžiama, kad tokių mokesčių Lietuvoje nėra, vis dėlto sąlygiškai pridėtinės vertės mokestis galėtų būti įvardytas ir kaip turintis regresinio mokesčio požymių. Vartotojas jį kaskart moka pirkdamas prekes ir paslaugas. Tačiau mažesnes pajamas gaunančiam vartotojui tenka sąlygiškai didesnė mokesčio našta nei didesnes pajamas turinčiam asmeniui. Pajamų dalis, kuri surenkama mokesčio pavidalu, vadinama apmokestinimo norma. Taikant proporcinį apmokestinimą ribinė norma lygi vidutinei, progresinį – didesnė nei vidutinė, o regresinį – mažesnė nei vidutinė.

Nuo 2015 m. sausio 1 d. piniginis vienetas Lietuvoje euras. Taigi įmonių apskaita turės būti tvarkoma, apskaitos dokumentai surašomi, apskaitos registrai ir finansinės ataskaitos sudaromos tik eurai. Finansinėse ataskaitose ir mokesčių deklaracijose piniginė vertė turės būti nurodoma ta valiuta, kuri valstybėje buvo ataskaitinio laikotarpio, už kurį teikiamas finansinių ataskaitų rinkinys, ar mokesčio laikotarpio, už kurį teikiama deklaracija, pabaigoje, nesvarbu, kada tos ataskaitos ar deklaracijos teikiamos. Nuo minėtos dienos įmonės turtas, nuosavybė, įsipareigojimai, finansavimo sumos turi būti perskaičiuotos* ir nurodytos eurai. Rengiantis šiai datai parengti ir pagrindinių mokesčius reglamentuojantys įstatymų pakeitimai – juose tikslinamos piniginės vertės, jas perskaičiuojant į eurus, o tam tikrais atvejais, siekiant supaprastinti perskaičiavimus, išvengti diskusijų dėl apvalinimo, pateikti pasiūlymai dėl piniginių verčių mažinimo.

* Perskaičiavimo kursas 1 : 3,45280

II.1.5. Mokesčių administravimo sistema

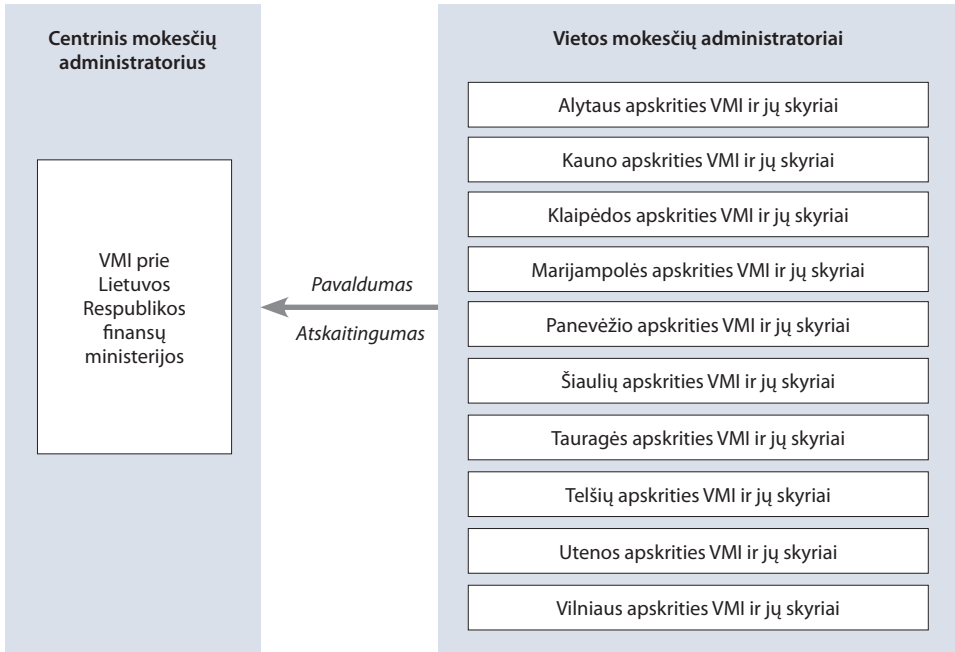
Mokesčių administravimo teisiniuose santykiuose dalyvauja trys grupės dalyvių, turinčių jiems priskirtas savarankiškas funkcijas, teises ir pareigas: mokesčių administratorius, mokesčių mokėtojai ir tretieji asmenys.

Valstybės institucija, atsakinga už Mokesčių administravimo įstatyme įvardytų mokesčių, išskyrus muitus, administravimą, yra **Valstybinė mokesčių inspekcija**. Už muitų administravimą atsakinga **Lietuvos Respublikos muitinė**. Ši institucija atsakinga ir už pridėtinės vertės mokesčių ir akcizų administravimą tiek, kiek jai tai pavesta pagal Pridėtinės vertės mokesčio ir Akcizų įstatymus.

Po Nepriklausomybės atkūrimo 1990 m. balandžio 10 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo Nr. 92 „Dėl valstybinių mokesčių inspekcijų“ pagrindu buvo panaikinti Valstybės pajamų skyriai, o miestuose ir rajonuose vietiniai vykdomųjų komitetų finansų skyriai, vietoje jų Finansų ministerijos centrinio aparato struktūroje įkurta Valstybinė mokesčių inspekcija su valstybinėmis mokesčių inspekcijomis miestuose ir rajonuose. Nutarimui įgyvendinti 1990 m. balandžio 20 d. Lietuvos Respublikos finansų ministras išleido įsakymą Nr. 13 „Dėl valstybinių mokesčių inspekcijų“, kuriame nurodė vykdomųjų komitetų finansų skyrių vadovams reorganizuoti skyrius ir dalį funkcijų ir etatų perduoti valstybinėms mokesčių inspekcijoms, o dalį – savivaldybėms. Valstybinės mokesčių inspekcijos darbą reglamentavo 1990 m. birželio 26 d. priimtas ir galiojęs iki 1995 m. birželio 28 d. Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas, jame buvo nusakytos šios įstaigos funkcijos, teisės ir pareigūnų atsakomybė. Iki 1994 metų Valstybinės mokesčių inspekcijos struktūra atitiko Lietuvos teritorinį geografinį suskirstymą – buvo sukurtos 55 valstybinės mokesčių inspekcijos: kiekviename mieste (11) ir kiekviename rajono centre (44).

Įsigaliojus naujam Mokesčių administravimo įstatymui, 1995 m. spalio 1 d. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos buvo įsteigta kaip atskiras juridinis vienetas.

1998–1999 metais dėl administracinės ir viešojo sektoriaus reformos rajonai buvo jungiami į apskritis, atitinkamai vietoje penkiasdešimt penkių valstybinių mokesčių inspekcijų įsteigta 10 apskričių valstybinių mokesčių inspekcijų, pavaldžių Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Šiuo metu mokesčių administratorių sudaro centrinis mokesčių administratorius – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (VMI prie FM) ir vietos mokesčių administratoriai – Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos pavaldžios teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos (TVMI). Visi jie yra juridiniai asmenys, turintys savo sąskaitas banke, antspaudus ir bendrą simboliką (žr. II.1.8 pav.).



II.1.8 pav. Valstybinės mokesčių inspekcijos struktūra

Muitinės ir jos pareigūnų teisinį statusą reglamentuoja Muitinės įstatymas ir Tarnybos Lietuvos Respublikos muitinėje statutas. Muitinės struktūra kiek paprastesnė. Centrinio administratoriaus (muito ir iš dalies PVM ir akcizo mokesčių administravimo) centrinio administratoriaus funkcijos priskirtinos Muitinės departamentui prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, o vietos mokesčių administratoriaus – Vilniaus, Kauno ir Klaipėdos teritorinėms muitinėms.

Tam tikrus mokesčių administravimo veiksmus yra įgalios atlikti ir kitos institucijos:

- mokesčių už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokesčių, mokesčių už aplinkos teršimą bei atskaitymus nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą administruoja **Aplinkos ministerija** ar jos įgaliota institucija, tačiau tik tiek, kiek jai tai pavesta pagal atitinkamus mokesčius reglamentuojančius įstatymus. Ši institucija taip pat įpareigota tikrinti, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai už valstybinius gamtos išteklius ir mokesčiai už aplinkos teršimą, taip pat teikti konsultacijas šių mokesčių mokėjimo klausimais;
- pertekliaus mokesčiai cukraus sektoriuje, gamybos mokesčiai cukraus sektoriuje, cukraus pramonės restruktūrizavimo laikinasis mokesčiai ir papildomos

baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokesčiai visi kartu vadinami cukraus sektoriaus mokesčiais. Juos administruoja **Žemės ūkio ministerija** ar jos įgaliota institucija, tačiau tik tiek, kiek nustatyta šiuos mokesčius reglamentuojančiuose įstatymuose. Žemės ūkio ministerija ar jos įgaliota institucija yra atsakinga už konsultacijų teikimą minėtų mokesčių mokėjimo klausimais ir apskaičiuoja mokesčių mokėtojui priklausantį mokėti mokestį. Tačiau Valstybinė mokesčių inspekcija taip pat dalyvauja administruojant šiuos mokesčius – ji kontroliuoja pertekliaus mokesčio cukraus sektoriuje, gamybos mokesčio cukraus sektoriuje ir papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokesčio deklaravimą ir šių mokesčių sumokėjimą laiku.

Mokesčių administravimo įstatyme nustatyti tokie **Valstybinės mokesčių inspekcijos uždaviniai**:

- padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas;
- įgyvendinti mokesčių įstatymus;
- užtikrinti, kad mokesčiai būtų sumokėti į biudžetą;
- užtikrinti efektyvų apskričių VMI darbą, koordinuoti, kontroliuoti ir metodiškai joms vadovauti.

Valstybinės mokesčių inspekcijos misija – padėti mokesčių mokėtojams teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius mažiausiomis sąnaudomis. Strateginis tikslas – tobulinti mokesčių administravimą, skatinant savanorišką mokesčių mokėjimą. Tam ji vykdo aktyvią švietėjišką veiklą, konsultuoja mokesčių mokėtojus, nuolat rengia susitikimus su mokesčių mokėtojais, jų asociacijų ar kitų mokesčių mokėtojų interesams atstovaujančių organizacijų atstovais, kitais būdais bendradarbiauja su mokesčių mokėtojais ir stengiasi, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas.

VMI prie FM įgyvendina mokesčių administravimo politiką, užtikrina mokesčių į biudžetą sumokėjimą, efektyvų TVMI darbą koordinuojant, kontroliuojant ir metodiškai jam vadovaujant, priima įstatymus įgyvendinančius teisės aktus. TVMI įgyvendina mokesčių įstatymus, mokesčių administravimo prioritetus, procedūras ir tvarkas, užtikrina efektyvų įplaukų į valstybės ir savivaldybių biudžetus bei fondus mokėjimą, vykdo mokestinių nepriemokų išieškojimą ir kt.

Valstybinė mokesčių inspekcija, užtikrindama, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti:

- Lietuvos Respublikos Seimo, Vyriausybės, Finansų ministerijos pavedimu priima mokesčių įstatymų lydimočius teisės aktus ir rengia jų projektus.

Lietuvos Respublikos finansų ministerijai teikia pasiūlymus dėl mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų tobulinimo, kitų VMI kompetencijai priskirtų klausimų įgyvendinimo, apmokestinimo tvarkos tobulinimo, mokesčių administravimo gerinimo, bendradarbiauja su Lietuvos Respublikos valstybinėmis, visuomeninėmis, tarptautinėmis ir kitomis įstaigomis, institucijomis (organizacijomis);

- keičiasi informacija, atlieka bendrus patikrinimus, teikia administracinę pagalbą, kitaip bendradarbiauja su Europos Sąjungos valstybių narių ir kitų užsienio valstybių mokesčių administracijomis (kompetentingomis institucijomis) teisės aktų ar tarptautinių sutarčių (ar susitarimų) nustatyta tvarka;
- analizuoja, stebi mokesčių mokėtojų veiklos rodiklius, atlieka mokesčius tyrimus, mokesčius patikrinimus, išieško mokesčines nepriemokas, imasi kitų teisės aktuose numatytų kontrolės ir prevencijos priemonių.

Valstybinės mokesčių inspekcijos darbo organizavimui būdingas griežtai apibrėžtas darbų ir funkcijų pasiskirstymas, aiškus pavaldumas ir atskaitingumas (žr. II.2 lentelę).

II.1.2 lentelė. Valstybinės mokesčių inspekcijos darbo organizavimo principai

Darbo organizavimas	Centrinis mokesčio administratorius	Vietos mokesčių administratorius
Pavadinimas	Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos	Teritorinė valstybinė mokesčių inspekcija – X apskrities valstybinė mokesčių inspekcija
Juridinis statusas	Biudžetinė įstaiga	Biudžetinės įstaigos
Vadovas	Inspekcijos viršininkas	Teritorinės VMI viršininkas
Vadovo skyrimo / atleidimo procedūra	Į pareigas priima ir iš pareigų atleidžia finansų ministras	Į pareigas priima ir iš pareigų atleidžia VMI viršininkas
Darbuotojų – valstybės tarnautojų skyrimo / atleidimo procedūra	Į pareigas priimta ir iš pareigų atleidžia VMI viršininkas	Į pareigas priimta ir iš pareigų atleidžia teritorinės VMI viršininkas
Struktūra	Tvirtina VMI viršininkas, suderinęs su finansų ministru	Tvirtina VMI viršininkas
Pavaldumas	Finansų ministerijai	VMI
Atskaitingumas	Finansų ministerijai	VMI

Tačiau tai gana decentralizuota struktūra, kurioje atskiri vienetai turi pakankamą savarankiškumą, teises ir pareigas. Būtų galima teigti, kad centriniam mokesčių administratoriui priskirta politikos ir strategijos formavimo, o vietos mokesčių administratoriams – strategijos ir politikos įgyvendinimo aiškiai apibrėžtais uždaviniais funkcijos.

Taigi vietos mokesčių administratorius (TVMI) atlieka tokias pagrindines funkcijas:

- teikia mokesčių mokėtojams konsultacijas dėl mokesčių mokėjimo ir informaciją apie įstatymus ir kitus teisės aktus mokesčių klausimais;
- priima iš jų mokesčių deklaracijas, kitus atskaitomybės dokumentus, išduoda atliktus veiksmus patvirtinančius dokumentus;
- tvarko į biudžetą mokamų mokesčių apskaitą ir nustatyta tvarka paskirsto mokesčius biudžetams;
- registruoja mokesčių mokėtojus ir tvarko mokesčių mokėtojų registrą;
- vykdo savivaldybės institucijų sprendimus dėl mokesčių į jos biudžetą lengvatai taikymo;
- kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai;
- teikia specialisto išvadas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu;
- priverstinai išieško mokesčines nepriemokas;
- grąžina (įskaityti) mokesčių mokėtojams permokų (skirtumų), neteisėtai išieškotų mokesčių, delspinigių ir baudų sumas.

Centrinis mokesčių administratorius (VMI prie FM) atlieka tokias pagrindines funkcijas:

- organizuoja mokesčių mokėtojų švietimą ir konsultavimą;
- suderinęs su Finansų ministerija teikia apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus;
- nustato mokesčių mokėtojų aptarnavimo prioritetus ir procedūras;
- vietos mokesčių administratoriui nustato mokesčinių prievolių bei sumokėtų mokesčių apskaitos procedūras ir kontroliuoja, kaip jų laikomasi;
- nustato mokesčių permokų (skirtumų) ir nepagrįstai (neteisingai) išieškotų mokesčių, baudų ir delspinigių grąžinimo (įskaitymo), mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo kontrolės prioritetus ir procedūras; nustato mokesčinių nepriemokų išieškojimo prioritetus ir procedūras;
- kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai;
- nagrinėja mokesčinius ginčus;
- kaupia ir apibendrina geriausių įvairių procedūrų mokesčių administravimo srityje atlikimo praktiką ir su ja supažindina vietos mokesčių administratorius;
- koordinuoja, kontroliuoja ir metodiškai vadovauja vietos mokesčių administratoriaus darbui ir periodiškai vertina jo darbo rezultatus;
- nustato į biudžetą mokamų mokesčių apskaitos politiką ir tvarko į biudžetą mokamų mokesčių apskaitą.

Tačiau atlikti dalį funkcijų priskirtina išimtinai kažkurio mokesčių administratoriaus kompetencijai. Pavyzdžiui, vietos administratorius registruoja mokesčių mokėtojus ir tvarko mokesčių mokėtojų registrą. Ši funkcija priskiriama tik TVMI. Centrinis mokesčių administratorius valdo mokesčių mokėtojų registrą ir šią funkciją kaip centrinis mokesčių administratorius vykdo tik VMI prie FM. TVMI vykdo savivaldybės institucijų sprendimus dėl mokesčių į jos biudžetą lengvatų taikymo ir ši funkcija priskirta tik vietos mokesčių administratorių kompetencijai.

Tik VMI prie FM sprendžia abipusio susitarimo procedūrą, numatytą Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse arba Konvencijoje 90/436/ EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, taikymo klausimus. Tik VMI prie FM atstovauja valstybės interesams teismuose ir kitose institucijose; Lietuvos Respublikos Seimo, Vyriausybės, Finansų ministerijos pavedimu priima mokesčių įstatymų lydimočius teisės aktus ir rengia jų projektus; priima įstatymų lydimočius teisės aktus, kurių leidimas priklauso centrinio mokesčių administratoriaus kompetencijai; teikia Finansų ministerijai pasiūlymus dėl įstatymų ir kitų teisės aktų mokesčių klausimais įgyvendinimo, mokesčių administravimo gerinimo; bendradarbiauja su Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybinėmis, visuomeninėmis, tarptautinėmis bei kitomis įstaigomis ir institucijomis; kaip kompetentinga institucija bendradarbiauja su užsienio valstybių mokesčių administracijomis (kompetentingomis institucijomis).

Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie konkretaus asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija; įstatymo nustatyta tvarka patekti į mokesčių mokėtojo teritoriją, pastatus ir patalpas; laikinai paimti iš mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus mokesčių apskaičiavimo teisingumui patikrinti ir mokestiniam tyrimui atlikti reikalingus dokumentus; užantspauduoti ir (ar) užplombuoti mokesčių mokėtojo dokumentų, vertybinių popierių, pinigų ir materialinių vertybių saugojimo vietas, patalpas, įrengimus; uždaryti teritoriją ar jos dalis; paimti produkcijos (prekių) mėginius ar pavyzdžius, atlikti kontrolinius pirkimus; daryti žymas mokesčių mokėtojo dokumentuose, kad būtų išvengta jų klastojimo; duoti mokesčių mokėtojui, taip pat kitiems fiziniams ir juridiniams asmenims privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, jei tai būtina jo funkcijoms atlikti; duoti nurodymus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais; priverstinai išieškoti iš asmenų mokestines nepriemokas; pagal kompetenciją

surašyti administracinių teisės pažeidimų protokolus, skirti administracines sankcijas, baudas, nustatytas įstatymuose; atlikti arba pareikalauti iš kitų kompetentingų institucijų atlikti kontrolinius matavimus, kompiuterių programų ir jų duomenų patikrinimus, materialinių vertybių inventorizaciją ir kitus faktinius tikrinimus; įrengti skaitiklius ir matavimo prietaisus mokesčių mokėtojo saugyklose, produkcijos laikymo vietose, kituose veikalai naudojamuose įrenginiuose; kai kyla įtarimas, kad pažeidžiami teisės aktai, pagal priskirtą kompetenciją stabdyti transporto priemonės, jas tikrinti; sulaikyti ir tikrinti prekes ir jų dokumentus; kai kyla pagrįstas įtarimas, nurodyti asmenims pateikti centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta forma ir tvarka paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti; taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus; atlikti mokestinį tyrimą; atleisti mokesčių mokėtoją ar trečiąjį asmenį nuo mokesčių administratoriaus kompetencijai priklausančiuose įgyvendinti teisės aktuose nustatytų reikalavimų vykdymo, jeigu tinkamas mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės įvykdymas užtikrinamas centrinio mokesčių administratoriaus pripažintomis lygiavertėmis alternatyviomis priemonėmis, ir kt. teises. Kaip karčiai juokauja mokesčių mokėtojai, mokesčių administratorius (jo pareigūnas) turi teisę daryti viską. Vis dėlto būtina pažymėti, kad šiomis teisėmis mokesčių administratorius naudojasi tik atlikdamas jam pavestas funkcijas, o tam tikromis griežtesnėmis nei įprasta priemonėmis (pateikti į bet kurias patalpas, stabdyti transporto priemones, įrengti skaitiklius ar matavimo prietaisus, daryti garso ir vaizdo įrašus) naudojasi išimtinai kilus pagrįstam įtarimui.

Kitas mokesčių administravimo teisinių santykių dalyvis yra mokesčių mokėtojas. Mokesčio mokėtojo pagrindinė pareiga – laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę. Atlikdamas šią prievolę, mokesčių mokėtojas taip pat privalo :

- bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti teisėtus jo nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių;
- teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pranešti apie pasikeitusius mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis;
- teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais;
- laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus;
- teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus;
- sudaryti mokesčių administratoriui patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją;
- pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis ir kitą informaciją ir kt.

Mokesčio mokėtojo teisės susijusios su jo pagrindinės pareigos atlikimu kokybiškai ir laiku. Mokesčių mokėtojas turi teisę iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti; gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais; reikalauti laiku grąžinti (įskaityti) mokesčio permokas; asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas nagrinėjant mokestinį ginčą; dalyvauti atliekant mokestinį patikrinimą bei teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto; gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu; nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų; reikalauti, kad būtų užtikrintas informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumas; reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų; reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą; apskųsti bet kokią mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą ir kt.

Mokesčio mokėtojas turi teisę pareikalauti, kad mokesčio administratoriui pateikta informacija būtų laikoma paslapyje ir naudojama tik teisėtiems tikslams. Taigi mokesčio administratorius neturi teisės paviešinti mokesčio mokėtojo komercinės ar gamybinės informacijos, asmeninės informacijos apie mokesčio mokėtoją, jo darbuotojus ir pan. Tačiau paslapyje nelaikoma tokia informacija, kaip antai mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris, taip pat atskirų mokesčių mokėtojų registru, duomenų bazių mokesčių mokėtojams suteikti identifikaciniai numeriai; įregistravimo į mokesčių mokėtojų registrus ir kitus registrus ar išregistravimo iš jų datos; mokesčių mokėtojo (juridinio asmens) sumokėtų (įskaitytų) mokesčių suma; informacija apie mokestines nepriemokas; informacija, susijusi su mokesčių teisės aktų pažeidimais, kai įrodyta mokesčių mokėtojo kaltė dėl mokesčio įstatymo pažeidimų. Šią informaciją mokesčių administratorius gali atskleisti be mokesčio mokėtojo sutikimo, leidimo ar žinios.

Trečia mokesčių administravimo teisinių santykių dalyvių grupė yra tretieji asmenys. Jais gali būti antstoliai, licencijas išduodančios institucijos, daiktus, daiktines teises ir juridinius faktus registruojančios įstaigos, Gyventojų registrą tvarkančios įstaigos, Juridinių asmenų registro tvarkytojas, kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigos, atidariusios ar uždariusios sąskaitas apmokestinimo vienetams, suteikusios paskolas, juridiniai asmenys (išskyrus kredito įstaigas), suteikę paskolas fiziniams asmenims, vertybinių popierių prekybos tarpininkai ir kt. Šių asmenų pareigos mokesčių administravimo taikymo srityje susijusios su prievole pateikti informaciją mokesčių administratoriui (žr. II.1.3 lentelę). Tuo siekiama užtikrinti efektyvius mokesčių administratoriaus funkcijų atlikimo sąlygas ir mokesčių įstatymų pažeidimų prevenciją.

II.1.3 lentelė. Tretieji asmenys ir jų teikiamos informacijos mokesčių administratoriams sąrašas

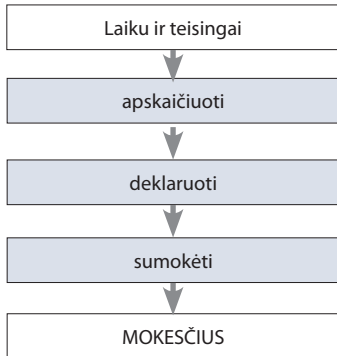
Tretieji asmenys	Teikiama informacija
Antstoliai ir notariai	Duomenys apie užregistruotus juridinius faktus, dėl kurių gali atsirasti prievolė mokėti mokesčius
Licencijas išduodančios institucijos	Apie licencijų verstis tam tikra veikla atitinkamiems asmenims išdavimą, licencijų sustabdymą, panaikinimą ir pan.
Daiktines teises ir juridinius faktus registruojančios įstaigos	Apie jos registruojamus (registruotinus) objektus
Gyventojų registrą tvarkančios įstaigos	Apie fizinių asmenų civilinės būklės faktus
Juridinių asmenų registro tvarkytojas	Apie registruotus, išregistruotus juridinius asmenys, jų juridinio statuso pokyčius ir pan.
Kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigos	Apie atidarytas, uždarytas sąskaitas, suteiktas paskolas
Juridiniai asmenys (išskyrus kredito įstaigas)	Apie tai, kam, kada suteiktos paskolos fiziniams asmenims; apie paskolų grąžinimo atvejus
Vertybinių popierių prekybos tarpininkai	Apie asmenų įgytus vertybinius popierius
Lietuvos Respublikoje registruotos mokslo ir studijų įstaigos	Apie fizinių asmenų sumokėtas įmokas už studijas, taip pat doktorantūros ir meno aspirantūros studijas
Lietuvos Respublikoje registruotos draudimo įmonės	Apie fizinių asmenų (naudai) sumokėtų gyvybės draudimo įmokų sumas
Lietuvos Respublikoje įregistruoti pensijų fondai	Apie asmenų (naudai) sumokėtų pensijų draudimo įmokų sumas

Įprastai duomenys mokesčių administratoriui turi būti pateikti ne vėliau kaip per 10 dienų nuo atitinkamo mokesčio administratoriaus nurodymo įteikimo dienos arba nustatytu kitu terminu. Dažnam trečiajam asmeniui numatyta tokius duomenis teikti periodiškai, kartą per metus. Tretieji asmenys privalo centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai informaciją, būtiną Europos Bendrijos Tarybos direktyvai 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo įgyvendinti.

Mokesčių administratorius turi teisę teikti pirmiau nurodytiems tretiesiems asmenims privalomus vykdyti nurodymus. Pavyzdžiui, mokesčių administratorius turi teisę teikti kredito įstaigai nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš apmokestinamojo asmens sąskaitos. Tokį nurodymą kredito įstaiga privalo įvykdyti visiškai.

II.1.6. Mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo principai

Minėta, kad pagrindinė mokesčio mokėtojo pareiga – laiku ir tiksliai įvykdyti mokesinę prievolę. Ši pareiga gali būti išskaidyta į nuoseklius susijusius etapus – apskaičiuoti, deklaruoti, sumokėti (žr. II.1.9 pav.).



II.1.9 pav. Pagrindinės mokesčio mokėtojo pareigos įgyvendinimo nuoseklumas

Priklausančius mokėti mokesčius, išskyrus įstatymų nustatytas išimtis, mokesčio mokėtojas privalo apskaičiuoti pats.

Suklysti apskaičiuojant mokesčius nėra retas reiškinys. Svarbu, kas ir kada pastebėjo klaidas, nes nuo to priklauso klaidų taisymo būdas ir apskaičiuoto mokesčio teisingumo pagrindimas. Mokesčio mokėtojas, pastebėjęs, kad neteisingai apskaičiavo mokesčius, turi prievolę juos perskaiciuoti.

Jei mokesčių mokėtojas mokesčio neperskaiciavo, klaidingai perskaiciavo, mokesčių perskaiciuoja mokesčio administratorius. Tokiu atveju mokesčių administratorius remiasi anksčiau pateiktomis

mokesčio mokėtojo deklaracijomis, apskaitos ir kitais dokumentais, trečiųjų asmenų pateiktais dokumentais ir vadovaujasi numatytais specialiaisiais mokesčių perskaiciavimo būdais. Ir jei mokesčio mokėtojas nesutinka su mokesčių administratoriaus skaičiavimais, jam tenka pareiga įrodinėti, kodėl perskaiciavimo rezultatai neteisingi. Jei vis dėlto mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas nesugeba pasiekti bendro sutarimo ir nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo skaičiavimams pagrįsti, mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių dydžių. Toks susitarimas iš esmės gali būti pasirašytas bet kada – mokestinio tyrimo, mokestinio patikrinimo ar mokestinio ginčo nagrinėjimo metu. Pasirašius tokį susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą, nei nurodyta susitarime. Tačiau būtina pažymėti, kad dėl susitarime nurodytų sumų mokesčių mokėtojui išlieka teisė kreiptis į mokesčių administratorių dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo, dėl atleidimo nuo baudų ir / ar delspinigių ir pan.

Kad ir kaip būtų, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaiciuoti gali ne daugiau kaip einamųjų ir penkerių praėjusių kalendorinių metų, skaičiuojamų nuo sausio 1 dienos tų metų, kada pradėdama skaičiuoti arba perskaiciuoti mokesčių mokėtojas pateikia pridėtinės

vertės mokesčio deklaraciją 2014 m. liepos 15 dieną. Mokesčio mokėtojas gali apskaičiuoti (perskaičiuoti) pridėtinės vertės mokestį einamųjų metų (2014 metų) pasibaigusių mokestinių laikotarpių ir penkerių praėjusių kalendorinių metų, skaičiuojamų nuo sausio 1 dienos tų metų, kada mokestis apskaičiuojamas (perskaičiuojamas), mokestinių laikotarpių, t. y. 2013, 2012, 2011, 2010, 2009 metų atskirų mokestinių laikotarpių.

Teisingas ir laiku mokėtino mokesčio (mokesčių) apskaičiavimas – tik dalis mokesčio mokėtojo pagrindinės prievolės. Mokesčio mokėtojas privalo laiku ir savarankiškai deklaruoti mokesčius, išskyrus tiesiogiai atitinkamų mokesčių įstatymuose nurodytus atvejus. Pavyzdžiui, mokėtiną žemės mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius ir mokesčio deklaraciją (žemės mokesčio deklaraciją) pateikia mokesčių mokėtojui, pastarajam tik lieka prievolė laiku sumokėti mokestį. Privalomojo sveikatos draudimo įmokos, įmokos į Garantinį fondą mokamos neteikiant mokesčio deklaracijos, jei mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip.

Preziumuojama, kad mokesčio mokėtojo deklaracijoje pateikti duomenys yra teisingi. Prireikus perskaičiuoti mokestį (mokesčius), privalo būti teikiamos ir naujos – patikslintos mokestinės deklaracijos. Mokesčių mokėtojas turi teisę patikslinti mokesčių deklaraciją, jei nėra pasibaigęs nustatytas mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) terminas. Ir tik patikslintų deklaracijų pateikimas laikomas tinkamai atliktu mokesčių perskaičiavimo patvirtinimo žingsniu. Atitinkamų mokesčių deklaracijų formas, užpildymo, teikimo tvarką nustato ir tvirtina centrinis mokesčių administratorius.

Mokesčių deklaracijos gali būti teikiamos raštu (tiesiogiai įteikiant apskrities mokesčių administratoriui arba įmetant į mokesčio administratoriaus patalpose esančias tam skirtas dėžes arba išsiunčiant paštu) arba elektroniniu būdu. Kaip, koku būdu teiks mokesčių deklaracijas, mokesčių mokėtojas pasirenka pats. 2004 metais pirmą kartą įgyvendintas gyventojų pajamų deklaravimas, taip pat sukurta ir įdiegta elektroninio deklaravimo sistema. Elektroninio deklaravimo sistemas yra sukūrusios ir įdiegusios beveik visos administruojant mokesčius dalyvaujančios institucijos, todėl naudojantis tokių sistemų funkcionalumais elektroniniu būdu galima teikti iš esmės beveik visas mokesčių deklaracijas. Elektroniniu būdu galima pateikti mokesčio (mokesčių) deklaraciją internetu per specializuotą aplikaciją EDS (elektroninė deklaravimo sistema) interneto svetainėje arba elektroniniu paštu (deklaracija@vmi.lt), arba kompiuterinėje duomenų laikmenoje (diskelyje arba kompaktinėje plokštelėje), pateiktoje apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos aptarnavimo padalinio darbuotojui. Mokesčių mokėtojo elektroniniu būdu pateikta mokesčio deklaracija turi tokią pat juridinę galią kaip ir mokesčių mokėtojo pasirašyta ir pateikta deklaracija. Pateikus mokesčio deklaraciją elektroniniu būdu, šios deklaracijos popieriniu formatu teikti nereikia.

Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojas laikinai nevykdo veiklos arba kai mokesčių administratorius teiktiną informaciją gauna iš trečiųjų asmenų, arba kai mokesčio (mokesčių) deklaracijos pateikti nėra tikslinga, jis gali, suderinęs su mokesčių administratoriumi, laikinai neteikti deklaracijų. Tačiau jei toks mokesčio mokėtojas gavo apmokestinamųjų pajamų arba atsirado kiti pagrindai deklaruoti ir sumokėti mokesčius, pagrindinę prievolę (apskaičiuoti, deklaruoti, sumokėti) jis privalo pradėti vykdyti, nepaisant to, kad laikinai buvo atleistas nuo mokesčio deklaracijos pateikimo.

Trečioji pagrindinės mokesčio mokėtojo prievolės grandis susijusi su pareiga laiku sumokėti mokesčių (mokesčius). Konkretaus mokesčių mokėtojo mokesstinę prievolę įvykdoma arba sumokant mokesčių ir su juo susijusias sumas, arba trečiajam asmeniui perimant mokesčių mokėtojo mokesstinę nepriemoką arba įskaitant turimą mokesčio permoką (skirtumą) mokesatinei nepriemokai padengti. Mokesčių mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) arba už mokesčių mokėtoją trečiųjų asmenų (toliau – mokesčių mokėtojas) sumokėta pinigų suma įskaitoma pagal mokesčio mokėtojo mokėjimo nurodyme įrašytą įmokos kodą ir mokėjimo paskirtį.

Mokėjimo nurodymas laikomas įvykdytas ne tada, kai mokesčio mokėtojas sumoka mokesčių per kredito įstaigą (banką), o tada, kai kredito įstaiga sumokėtas sumas įrašo į mokesčių administratoriaus pajamų surenkamąją sąskaitą. Jeigu mokesčio mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kredito įstaiga yra ta pati, didelių diskusijų ar problemų nekils. Tačiau jei kredito įstaigos yra skirtingos, o mokėjimas buvo atliktas, pavyzdžiui, penktadienį antroje dienos pusėje, mokesčio mokėtojas gali susidurti su nemenkomis problemomis ir net būti apkaltintas mokesstinės prievolės įvykdymu ne laiku. Tam tikrais atvejais mokesčius galima sumokėti grynaisiais pinigais. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos muitinės administruojamus muitus ir mokesčius ir (arba) su jais susijusias sumas bei valstybės rinkliavas galima sumokėti muitinės įsitaigos kasoje. O tais atvejais, kai muitinės įstaigoje nėra kasos, šie mokesčiai ir mokesčiai ir (arba) su jais susijusios sumos ir valstybės rinkliavos laikomos sumokėtomis muitinės poste įgaliotam muitinės pareigūnui priėmus grynuosius pinigus ir išdavus mokėtojui nustatyto formato griežtos apskaitos dokumento – kvito egzempliorių.

Mokesčio mokėtojas gali mokesčius ir permokėti. Mokesčio mokėtojo permokėtos sumos nustatyta tvarka yra įskaitomos mokesčio mokėtojo mokesatinei nepriemokai padengti. Tačiau būtina atsiminti ir dvi pagrindines išimtis, susijusias su gyventojų pajamų mokesčio ir valstybinio socialinio draudimo mokesčių permokomis:

- gyventojų pajamų mokesčio permoka gali būti įskaitoma tik gyventojų pajamų mokesčiui ir su juo susijusioms sumoms dengti, išskyrus atvejus, kai mokesčio permoka susidaro ne dėl per daug išskaityto mokesčio, o dėl mokesčių išskaičiuojančio asmens sumokėtos didesnės nei apskaičiuota mokesčio sumos;

- valstybinio socialinio draudimo įmokų permoka negali būti įskaitoma kitų mokesčių nepriemokai padengti, o kitų mokesčių permoka negali būti įskaitoma valstybinio socialinio draudimo įmokų nepriemokai padengti.

Iš esmės tai susiję su tuo, kad šie mokesčiai surenkami į skirtingus biudžetus ir bent jau kol kas tokios permokų įskaitos techniškai sunkiai įgyvendinamos.

Mokesčio mokėtojo permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaicius mokestinei nepriemokai padengti, grąžinamos mokesčių mokėtojo prašymu. Tokiu atveju mokesčių administratorius turi teisę patikrinti (ir dažniausiai šia teise pasinaudoja) mokėtojo prašymo grąžinti permoką pagrįstumą.

Mokesčio mokėtojui, laiku nevykdančiam savo mokestinių prievolių, mokesčių administratorius įteikia raginimą geruoju sumokėti mokestį (nepriemokas), o raginimo neįvykdžius per 20 dienų ar kitą raginime nurodytą laiko tarpą, imasi mokestinės prievolės užtikrinimo būdų. Šių būdų spektras platus:

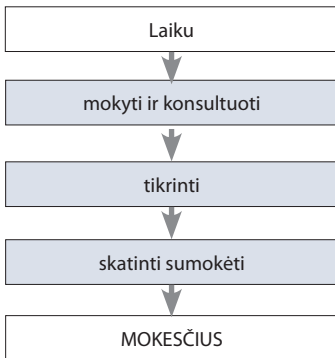
- delspinigių skaičiavimas;
- turto areštas;
- nurodymas kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigai nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos (sąskaitų);
- hipoteka ar įkeitimas;
- laidavimas ar garantija, įskaitant atvejus, kai laidavimu arba garantija užtikrinamas galinčios atsirasti mokestinės prievolės įvykdymas.

Nurodytų mokestinės prievolės užtikrinimo būdų taikymas nepanaikina mokesčių mokėtojo prievolės sumokėti mokesčių administratoriaus apskaičiuotus delspinigių ir nestabdo delspinigių skaičiavimo. Mokesčių administratorius gali naudoti ir kitus šio ir kitų įstatymų nustatytus atsiradusios arba galinčios atsirasti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus.

Mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo senaties terminas yra penkeri metai. Senaties terminas pradedamas skaičiuoti nuo teisės priverstinai išieškoti mokestį atsiradimo dienos. Gali būti ir taip, kad net pritaikius visus mokestinės prievolės užtikrinimo būdus nerandama jokie mokesčio mokėtojo turto arba jis nėra likvidus (mažai likvidus), arba priverstinio išieškojimo išlaidos didesnės už mokestinę nepriemoką, ar netikslinga bandyti išieškoti nepriemokos iš apmokestinimo vieneto dėl jo sunkios ekonominės (socialinės) padėties, tada mokesčio mokėtojo mokestinė nepriemoka gali būti pripažinta beviltiška. Tokiu atveju mokestinei nepriemokai, neišieškotai baudai, delspinigiams neteikiama priverstinio išieškojimo pirmenybė ir į jas neatsižvelgiama planuojant biudžeto pajamas.

II.1.7. Mokestiniai patikrinimai ir tyrimai

Minėta, kad pagrindinė mokesčių administratoriaus pareiga – skatinti mokesčio mokėtojus laiku sumokėti mokesčius ir tikrinti, kaip jie įvykdė mokestinę prievolę. Ši pareiga gali būti išskaidyti į nuoseklius susijusius etapus – mokyti ir konsultuoti, tikrinti, skatinti, kad mokestinės prievolės būtų įvykdytos (žr. II.1.10 pav.).



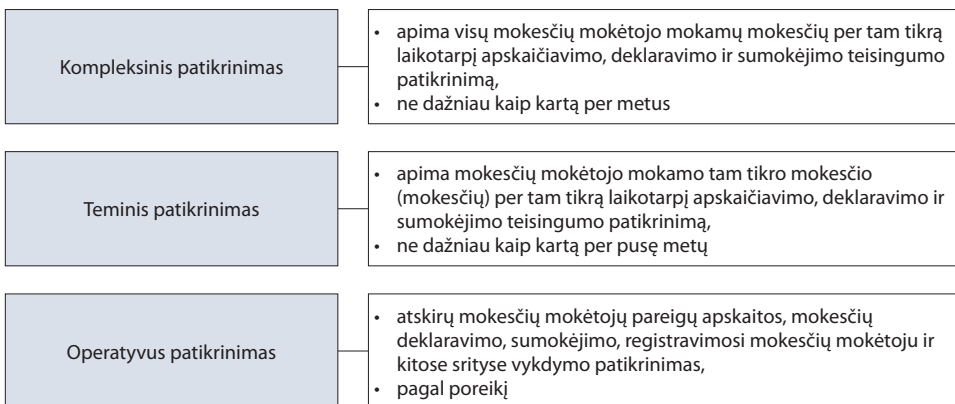
II.1.10 pav. Pagrindinės mokesčių administratoriaus pareigos įgyvendinimo nuoseklumas

2006 m. balandžio 1 d. pradėjo veikti Mokesčių informacijos centras. Paskambinus telefonu 1882 galima gauti konsultaciją apie mokesčius, informuoti apie šešėlinę ekonomiką, nelegalų darbą ir kt. Nuolat organizuojami mokymai aktualiais mokesčių mokėtojams klausimais.

2011 m. Valstybinėje mokesčių inspekcijoje sukuriami kompetencijų centrai.

Tačiau visada, siekiant įsitikinti, ar mokesčio mokėtojai tinkamai, visa apimtimi ir laiku įvykdė mokestines prievoles, reikia atlikti mokestinius patikrinimus. Mokesčių administravimo įstatyme skiriamos trys savarankiškos mokestinio patikrinimo

rūšys – kompleksinis patikrinimas, teminis patikrinimas ir operatyvus patikrinimas (žr. II.1.11 pav.).



II.1.11 pav. Mokestinio patikrinimo rūšys ir atlikimo periodiškumas

Teisę pasirinkti tikrintinus mokesčių mokėtojus turi centrinis mokesčių administratorius. Siekdamas nustatyti tikrintinus mokesčių mokėtojus, centrinis mokesčių administratorius sistemingai vykdo turimų mokesčių mokėtojų duomenų analizę, vadovaujasi mokesčių mokėtojų rizikos analizės ir atrankos principais. Mokesčių mokėtojų mokestiniai patikrinimai taip pat gali būti inicijuoti mokestinio tyrimo ar operatyvaus patikrinimo metu nustačius pažeidimų ar neatitikčių. Tikrintini mokesčių mokėtojai gali būti pasirinkti ir atsitiktinai. Tokie patikrinimai gali būti pradedami neatliekant išankstinės tokių mokesčių mokėtojų veiklos analizės ir nenustačius neatitikčių ar pažeidimų rizikos mokesčių mokėtojams apskaičiuojant, deklaruojant ir mokant mokesčius. Laiką, kada bus atliekamas mokestinis tikrinimas, mokesčių administratorius pasirenka savarankiškai, tačiau pasirinkdamas kompleksinių ir teminių patikrinimų atlikimo laiką atsižvelgia į nustatytus kompleksinio ir teminio patikrinimo atlikimo periodiškumo apribojimus. Beje, klasikiniu atveju mokesčių administratorius neturi teisės pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtojo dėl to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį, jei jau buvo priimtas atitinkamas mokesčių administratoriaus sprendimas, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, arba patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma. Ši nuostata netaikoma tik tuo atveju, jei yra atliekamas patikrinimas pagal užsienio valstybės mokesčių administracijos kreipimąsi arba atliekamas bendras mokestinis patikrinimas, arba, paaiškėjus naujų reikšmingų aplinkybių, kurios nebuvo žinomos anksčiau, ir pan. Tačiau net šios išimties netaikomos, jei nuo pirminio patikrinimo pabaigos praėjo daugiau nei 10 metų. Tarkim, kad 2014-07-08 paaiškėjo naujų aplinkybių, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui pirminio mokesčio mokėtojo patikrinimo metu ir turi įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad pirminis patikrinimas buvo baigtas 2004-05-09, t. y. nuo pirminio patikrinimo pabaigos praėjo daugiau kaip 10 metų, pakartotinio patikrinimo atlikti šiuo atveju negalima.

Mokestinis patikrinimas gali vykti mokesčio mokėtojo arba mokesčių administratoriaus patalpose. Sprendimą, kur vyks mokestinis patikrinimas, kokios bus apimtys, trukmės, priima mokesčių administratorius. Tačiau mokestinis patikrinimas, kuris atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją, negali trukti ilgiau kaip 90 dienų. Jei mokesčių mokėtojas turi struktūrinių padalinių (filialų ar atstovybių), patikrinimui gali būti papildomai skiriama po 30 dienų kiekvienam filialui ar atstovybei patikrinti. Jei mokestinis patikrinimas labai sudėtingas, atsižvelgiant į tikrinamos veiklos pobūdį ir tikrinimo mastą, terminai gali būti pratęsti, tačiau ne ilgiau kaip dar 180 dienų ir (arba) 30 dienų kiekvienam struktūriniam padaliniiui (filialui ar atstovybei) patikrinti.

Mokesčių administratoriaus buveinėje atliekamo mokestinio patikrinimo trukmė nėra ribojama, tačiau mokesčių administratorius privalo jį atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį.

Atlikus kompleksinį arba teminį mokestinį patikrinimą, jo rezultatai įforminami patikrinimo aktu. Patikrinimo akte nurodomi tikrinti mokesčiai ir laikotarpis (-iai), kurį (-iuos) jie buvo tikrinti, mokesčių administratoriaus pareigūno patikrinimo metu atlikti veiksmai (duoti nurodymai, atlikti faktiniai tikrinimai ir pan.), aprašyti mokesčių įstatymų pažeidimai (jei tokių buvo nustatyta), kiti mokestinio patikrinimo metu nustatyti faktai, taip pat pateikiama kita numatyta informacija. Jei mokestinio patikrinimo metu buvo nustatyti mokesčių įstatymo pažeidimai, tai toks patikrinimo aktas dar tvirtinamas sprendimu. Jei pažeidimų nebuvo nustatyta, taip pat likviduoto ar mirusio mokesčių mokėtojo veiklos patikrinimo rezultatai tvirtinami patikrinimo pažyma.

Operatyvaus patikrinimo rezultatai gali būti įforminami operatyvaus patikrinimo pažyma, priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma, administracinės teisės pažeidimo protokolu, įstatymo pažeidimo protokolu ar kitu dokumentu, kurio formą ir pildymo tvarką nustato Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.

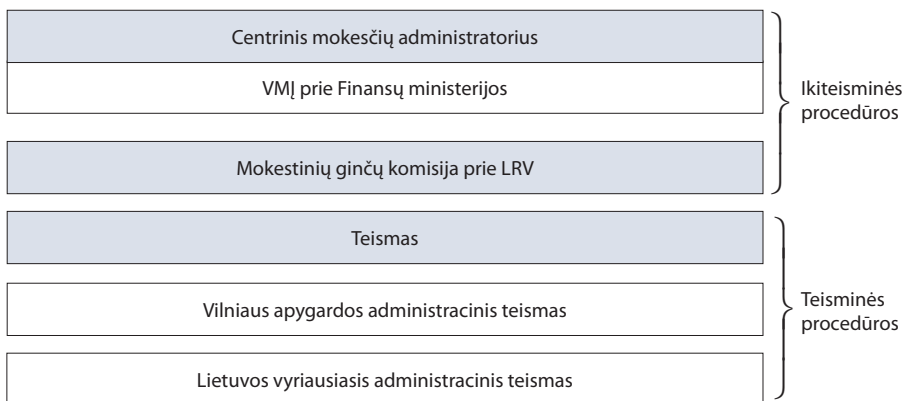
Be minėtų mokestinių patikrinimų, mokesčių administratoriaus pareigūnai, be jokio atskiro pavedimo, vykdydami savo tiesiogines funkcijas gali atlikti mokestinį tyrimą. Muitinėje mokestinis tyrimas atliekamas po muitinio įforminimo be atskiro pavedimo pareigūnams vykdant pareigybės aprašyme nustatytas pareigas, remiantis dokumentais, įformintais teritorinėje muitinėje (muitinės deklaracijos ir prie jų pridėti krovinį lydintys prekių kilmės, komerciniai ir krovinio gabenimo dokumentai) ir mokesčių mokėtojo pateiktais dokumentais atsižvelgiant į gautą teritorinės muitinės pranešimą apie nustatytus trūkumus ir prieštaravimus.

Mokestinis tyrimas yra preliminarus mokesčio mokėtojo veiklos tyrimas, kurio metu siekiama nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Atlikus mokestinį tyrimą sprendžiama, ar tikslinga atlikti mokestinį patikrinimą. Beje, tam tikromis aplinkybėmis mokestinį patikrinimą mokesčių administratorius gali pradėti ir neatlikęs mokestinio tyrimo.

II.1.8. Mokestinių ginčų sprendimo tvarka

Kad ir kaip būtų, mokesčio mokėtojas, manantis, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas) savo veiksmais arba jų neatlikę pažeidė jo teises ar įstatymų saugomus interesus, turi teisę apskųsti bet kurią mokesčio administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą, neatsižvelgiant į tai, kaip jis yra įformintas (pažyma, nurodymas, raginimas, nutarimas ir pan.). Mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmų ar jų neatlikimo faktų apskundimo tvarka (ar skundas paduotinas teismui, ar ikiteisminėi skundų nagrinėjimo institucijai) ir terminai skiriasi, atsižvelgiant į tai, kas yra įvykio objektas – ar mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus ginčas pagal Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas priskiriamas mokestiniams ar nemokestiniams ginčams.

Mokestiniams ginčams nustatoma ir reglamentuojama privaloma ikiteisminė nagrinėjimo procedūra. Ši nuostata neriboja mokesčių mokėtojo teisės po atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokestinio ginčo kreiptis tiesiai į teismą. Tačiau nuostata dėl ikiteisminio ginčo nagrinėjimo tvarkos nėra kvestionuojama, o tai reiškia, kad teisė kreiptis į administracinį teismą dėl mokestinio ginčo atsiranda tik tada, kai mokesčių mokėtojas laikėsi Mokesčių administravimo įstatyme nustatytos išankstinės ginčo nagrinėjimo tvarkos, t. y. pirmiausiai buvo atliktos ikiteisminio tyrimo procedūros. Ikitiesminės mokestinio ginčo skundų nagrinėjimo tvarkos nesilaikymas mokesčių mokėtojui gali sukelti neigiamų padarinių: administracinis teismas skundo priėmimo metu nustatęs, kad pareiškėjas nesilaikė tai bylų kategorijai nustatytos išankstinio nagrinėjimo ne per teismą tvarkos, motyvuota nutartimi atsisako priimti skundą (žr. II.12 pav.).



II.1.12 pav. Mokestinių ginčų nagrinėjimo nuoseklumas

Mokestiniai ginčai taip pat nepradedami nagrinėti, jei dėl ginčijamų sumų yra pradėta abipusio susitarimo procedūra, numatyta Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse arba konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną.

Mokestinius ginčus nagrinėja ikiteisminės institucijos – centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija ir tik paskui teismas. Centriniai mokesčių administratoriai, nagrinėjantys mokestinius ginčus, yra atitinkamai Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos ir Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Mokesčių mokėtojų skundus dėl centrinio mokesčių administratoriaus mokestinių ginčų sprendimų nagrinėja Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės arba teismas. Kaip pirmoji teismo instancija mokestinius ginčus nagrinėja Vilniaus apygardos administracinis teismas, o apeliacinė instancija – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas

Mokestinių ginčų komisija yra viešasis juridinis asmuo, išlaikomas iš valstybės biudžeto. Komisijos tikslas – objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą. Komisiją sudaro pirmininkas ir kiti jos nariai. Bendrą komisijos narių skaičių nustato ir komisijos nuostatus tvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė.

Centrinis mokesčių administratorius nagrinėja mokestinius ginčus, kurių kyla tarp mokesčių mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus. Tai gali būti ginčas dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl jo paties surašyto patikrinimo akto tvirtinimo. Centrinis mokesčių administratorius skundų dėl jo paties priimto sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo nenagrinėja.

O mokestinių ginčų komisija nagrinėja mokestinius ginčus, kurių kyla tiesiogiai tarp centrinio mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo.

Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę jį apskųsti teismui. Šiuo atveju, ginčą nagrinėjant teisme, mokestinio ginčo šalys yra pareiškėjas – mokesčių mokėtojas, atsakovas – centrinis mokesčių administratorius, trečioji suinteresuota šalis – vietos mokesčių administratorius. Mokestinių ginčų komisija nėra administracinės bylos teisme šalis, net jei teisme skundžiamos jos sprendimas. Mokestinis ginčas iš pradžių nagrinėjamas Vilniaus apygardos administraciniame teisme. Apeliacijos teikiamos ir nagrinėjamos Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme. Šio teismo sprendimas galutinis ir neskundžiamas.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 2.1.1. Kodėl visose pasaulio valstybėse mokami mokesčiai? Kas nutiktų, jei valstybė neimtų mokesčių?
- 2.1.2. Kokias žinote mokesčių teorijas. Kokie jų principai? Kuri mokesčių teorija, Jūsų nuomone, patraukliausia?
- 2.1.3. Kokias žinote mokesčių funkcijas. Apibūdinkite jas.
- 2.1.4. Apibūdinkite Lietuvos mokesčių sistemos raidos etapus. Kas buvo būdinga kiekvienam iš jų?
- 2.1.5. Apibūdinkite galiojančią mokesčių sistemą.
- 2.1.6. Išvardykite pagrindinius mokesčių elementus. Trumpai apibūdinkite juos.
- 2.1.7. Kokius žinote apmokestinimo principus? Kokie numatyti Mokesčių administravimo įstatyme?
- 2.1.8. Kokie galioja mokesčiai? Kas sudaro mokesčių teisinę sistemą?
- 2.1.9. Įvardykite mokesčių administravimo teisinių santykių dalyvius. Nurodykite jų teises ir pareigas.
- 2.1.10. Apibūdinkite administruojant mokesčius dalyvaujantčius trečiuosius asmenis. Kokia jų dalyvavimo administravimo sistemoje prasmė.
- 2.1.11. Kas atlieka mokesčių administratoriaus funkcijas?
- 2.1.12. Įvardykite pagrindinius Valstybinės mokesčių inspekcijos uždavinius, darbo organizavimo principus. Apibūdinkite šios institucijos struktūrą.
- 2.1.13. Įvardykite pagrindinius mokesčių apskaičiavimo principus.
- 2.1.14. Įvardykite pagrindinius mokesčių deklaravimo principus.
- 2.1.15. Kokias žinote mokestinių patikrinimo rūšis. Kuo jos skiriasi? Kada, kas ir kokia apimtimi juos atlieka?
- 2.1.16. Kada atliekamas mokestinis tyrimas? Kuo mokestinis tyrimas skiriasi nuo mokestinio patikrinimo?
- 2.1.17. Kaip įforminami mokestinio patikrinimo rezultatai?
- 2.1.18. Kokius mokestinių prievolių užtikrinimo būdus gali taikyti mokesčių administratorius?
- 2.1.19. Ar mokesčio mokėtojas gali skųsti ir / ar ginčyti mokesčio administratoriaus veiksmus?
- 2.1.20. Mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka.

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

Vadovaudamiesi Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis, Mokesčio administravimo komentaro nuostatomis, nurodykite, ar toliau pateiktas teiginys teisingas (TAIP), ar neteisingas (NE). Prireikus pagrįskite savo sprendimą.

	Teiginys	Atsakymas
1	Vienas iš apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų nustato mokesčių mokėtojus (jų grupes) ir priežastis, dėl kurių mokesčių mokėtojams (jų grupėms) sudaromos išskirtinės sąlygos	
2	Teisingumo ir protingumo kriterijų įgyvendinimas – būdas užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą, protingumu ir teisingumu pagrįstus mokesčių administratoriaus sprendimus	
3	Skirdamas baudą mokesčių administratorius turi įvertinti visas aplinkybes ir skirti didžiausią baudą, neatsižvelgdamas į mokesčių mokėtojų faktinę situaciją, taip užtikrindamas pažeidimų nepasikartojimą	
4	Teisingumo kriterijus reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus	
5	Taikant mokesčių įstatymus situacijos turi būti vertinamos, atsižvelgiant į faktines aplinkybes, kurios lemia skirtingą mokesčių teisės aktų aiškinimą skirtingoms mokesčių mokėtojų grupėms	
6	Kiekvienas mokesčių mokėtojas turi prievolę mokėti mokesť ir pareigą griežtai laikytis mokesčių įstatymuose nustatytos mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos	
7	Mokesčių lengvatos yra individualios, t. y. nustatomos atskiriems mokesčių mokėtojams ar jų grupėms, laikantis mokesčių mokėtojų principo	
8	Mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžtas mokesčių prievolės turinys, jos atsižvelgiant, vykdymo, pasibaigimo tvarka ir pagrindai, nes tik tokiu būdu gali būti užtikrintas teisingas ir laiku jos įvykdymas	
9	Viena iš apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių administruojant mokesčius vadovautis faktinės situacijos, susijusios su mokesčio mokėtoju ar jų grupe, analizės ir vertinimo kriterijais	
10	Mokesčių teisės aktai turi būti aiškiniami ir taikomi vienodai visiems mokesčių mokėtojams	
11	Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius administruodamas mokesčius elgtųsi ne tik atidžiai ir sąžiningai, bet ir siektų įgyvendinti nustatytus vadovybės strateginius veiklos efektyvumo planus	
12	Jeigu mokesčių teisinių santykių dalyvių veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, numatytas mokesčių įstatymuose, vadovaujamas mokesčių įstatymų nuostatomis	
13	VMI misija – padėti mokesčių mokėtojams teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius mažiausiomis sąnaudomis	
14	Mokesčių mokėtojams organizuojami seminarai, rengiami įvairūs leidiniai, publikacijos spaudai, paaiškinimai, apibendrinti paaiškinimai (komentarai) VMI administruojamų mokesčių klausimais, teikiamos konsultacijos telefonu, raštu, elektroninėmis priemonėmis, organizuojamas vietos mokesčių administratorių švietimo ir konsultavimo darbas	

	Teiginys	Atsakymas
15	Vykdydamas savo funkcijas centrinis mokesčių administratorius vertina mokesčių mokėtojų veiklos galimų pažeidimų riziką ir atlieka tikrintinų mokesčių mokėtojų atranką, mokesčių mokėtojų mokestinius patikrinimus ir mokestinius tyrimus. Atliekamų mokestinių patikrinimų metu nustatius mokesčių įstatymų pažeidimus, apskaičiuoja mokėtinus mokesčius, nagrinėja mokesčių mokėtojų pastabas dėl patikrinimo akto ir priima sprendimus dėl patikrinimo akto tvirtinimo	
16	Atsižvelgiant į mokesčių mokėtojų ir jų interesams atstovaujančių organizacijų pasiūlymus ir pageidavimus, teikiami problemų sprendimo būdai ir rekomendacijos, tobulinamas mokesčių administravimas, mokesčių mokėtojams reikalingos informacijos pateikimas, tvarkoma informacija VMI prie FM interneto svetainėje ir pan.	
17	Vietos mokesčių administratoriai yra Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos sistemos dalis. TVMI yra vietos mokesčių administratoriai, kurie yra pavaldūs ir atskaitingi VMI prie FM	
18	VMI keitimasis informacija su užsienio valstybės mokesčių administracija galimas tik tada, kai tokia informacija yra būtina įgyvendinant sutartis, taip pat Lietuvos ir užsienio valstybės vidaus mokesčių įstatymus, kuriems taikoma sutartis, nuostatas tiek, kiek toks apmokestinimas neprieštarauja sutarčiai	

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt>
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt>
3. Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacinės medžiagos katalogas. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt>
4. Šapalienė, L. (2010). Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius: RDI grupė. 168 p.
5. Buškevičiūtė, E. (2005). Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija. 331 p.
6. Marcijonas, A., Sudavičius, B. (2003). Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras. 287 p.
7. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija. 197 p.
8. Tyla, A. (2012). Lietuvos Didžiosios Kunigaikštystės išdas XVI amžiaus antroji pusė – XVII amžiaus vidurys. Vilnius: Standartų spaustuvė. 224 p.

II.2. S K Y R I U S

TIESIOGINIAI MOKESČIAI

ŠIO SKYRIAUS MOKYMOŠI TIKSLAI:

- žinoti ir mokėti analizuoti pagrindinius tiesioginių mokesčių elementus;
- gebėti apskaičiuoti ūkio subjekto ir / ar gyventojų mokamus pagrindinius tiesioginius mokesčius;
- žinoti pagrindinių tiesioginių mokesčių deklaravimo ir mokėjimo tvarką;
- gebėti savarankiškai rinkti ir nagrinėti pagrindinius tiesioginius mokesčius apibūdinančią informaciją ir mokėti ją pritaikyti planuojant šiuos mokesčius.

II.2.1. Gyventojų pajamų mokesčio elementai ir mokesčio apskaičiavimas, deklaravimo ir mokėjimo sistema

RASA SUBAČIENĖ

II.2.1.1. Gyventojų pajamų mokesčio atsiradimo prielaidos

Pajamų mokestis atsirado Anglijoje. Jis buvo įvestas 1799 metais kaip laikinas mokestis, reikalingas finansuoti tuometį karą prieš Prancūzijos armiją, vadovaujamą Napoleono. 1816 metais, anglams triumfavus Vaterlo mūšyje, šio mokesčio buvo atsisakyta. Tačiau jau 1842 metais pajamų mokestis vėl buvo įvestas, šį sykį jau kaip nuolatinis instrumentas, kurio tikslas buvo padengti vis didėjančią išdoro deficitą.

Žvelgiant istoriškai, surenkamų mokesčių pajamų mokesčio dalis kito. Pavyzdžiui, Japonijoje, kuri buvo viena iš pirmųjų valstybių pasaulyje, 1887 metais įdiegusi pajamų mokesčio sistemą, šio mokesčio lyginamoji dalis per daugiau nei šimtą jo gyvavimo metų labai pakito. Pirmaisiais mokesčio įvedimo metais pajamų mokesčio tarifas buvo tik 1–3 proc., jį mokėjo tik 118 600 gyventojų iš 39 mln. Japonijos piliečių, o jo visų surenkamų mokesčių dalis tesudarė 1,5 procento. Žemės mokesčio sudedamoji dalis sudarė 53,8 proc. visų surenkamų mokesčių. 2002 metais surenkamų mokesčių Japonijoje gyventojų pajamų mokesčio (GPM) dalis sudarė 32,08 proc., o 1990 metais ši dalis buvo pasiekusi 41,41 procento. Šių dienų pasaulyje pajamų mokestis yra sudedamoji ir svarbi daugumos valstybių mokesčių sistemų dalis, o kai kuriose išsivysčiusiose valstybėse pajamų mokesčio įplaukos sudaro daugiau negu pusę visų surenkamų mokesčių.

Dažniausiai pasaulio valstybių mokesčių sistemose yra skiriami du pajamų mokesčio tipai: fizinių asmenų pajamų mokestis ir įmonių pajamų (pelno) mokestis. Fizinių asmenų pajamų mokestis gali būti laikomas vienu iš teisingiausių dabartinių mokesčių. Jis mokesčių administratoriui leidžia labai tiksliai apskaičiuoti mokesčio mokėtojo mokėtino mokesčio dydį.

Gyventojų pajamų mokestis (GPM) – vienas iš daugiausiai pajamų valstybei duodančių mokesčių, todėl vykdomos šio mokesčio reformos skatina diskusijas dėl mokesčių naštos ir iš šio mokesčio gaunamų pajamų suderinamumo. Europos šalių gyventojų pajamų mokesčio sistemos turi savitų bruožų, tačiau daugelio jų sistemoms būdingi šie dalykai: mokesčių tarifai yra progresiniai; itin dideli pajamų mokesčio tarifai nustatyti didelės pajamas gaunantiems gyventojams; nustatytos minimalios neapmokestinamos pajamos. Progresinę mokesčių sistemą turinčiose šalyse mažiausias pajamas gaunančių gyventojų pajamos apmokestinamos nuliniu arba santykinai nedideliu tarifu. Pavyzdžiui, Austrijoje, Suomijoje, Prancūzijoje, Vokietijoje, Švedijoje, Kipre mažiausias pajamas gaunantiems gyventojams taikomas nulinis pajamų mokesčio tarifas. Nuliniu

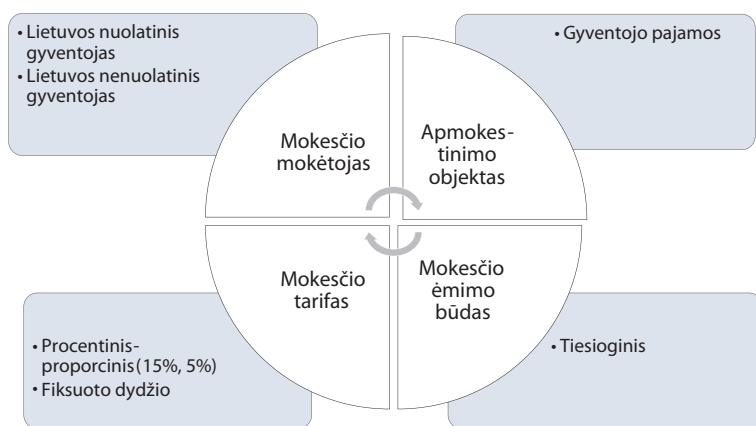
pajamų mokesčio tarifu apmokestinamos pajamos svyruoja nuo 303 eurų Austrijoje iki 2 618 eurų Švedijoje. Didesnius nei 30 proc. tarifas ES senbuvės paprastai taiko didesniems nei 1 000 eurų pajamoms. Didžiausias, kelis tūkstančius ir daugiau per mėnesį siekiančias pajamas gaunantiems gyventojams taikomi dideli – 40 proc. ir daugiau pajamų mokesčio tarifai. Tokie dideli tarifai taikomi Austrijoje, Belgijoje, Prancūzijoje, Italijoje, Olandijoje, Lenkijoje, Airijoje, Vokietijoje, Portugalijoje, Jungtinėje Karalystėje.

Proporcinė mokesčių sistema yra septyniose Europos šalyse – Bulgarijoje, Čekijos Respublikoje, Rumunijoje, Estijoje, Latvijoje, Lietuvoje, Vengrijoje.

Lyginti Lietuvoje taikomą mokesčių tarifą su kitų Europos valstybių tarifu yra sudėtinga dėl to, kad mokesčių sistemos yra progresinės. Kai kurios vietos savivaldos institucijos apmokestina žmonių pajamas vienokiu ar kitokiu pajamų mokesčiu. Be to, euro perkamoji galia skirtingose ES šalyse yra skirtinga.

II.2.1.2. Gyventojų pajamų mokesčio elementai

Kiekvieną mokesčių sudaro tam tikri baziniai elementai, kurie atspindi konkretaus mokesčio struktūrą. Gyventojų pajamų mokesčio struktūra pateikta II.2.1 paveiksle.



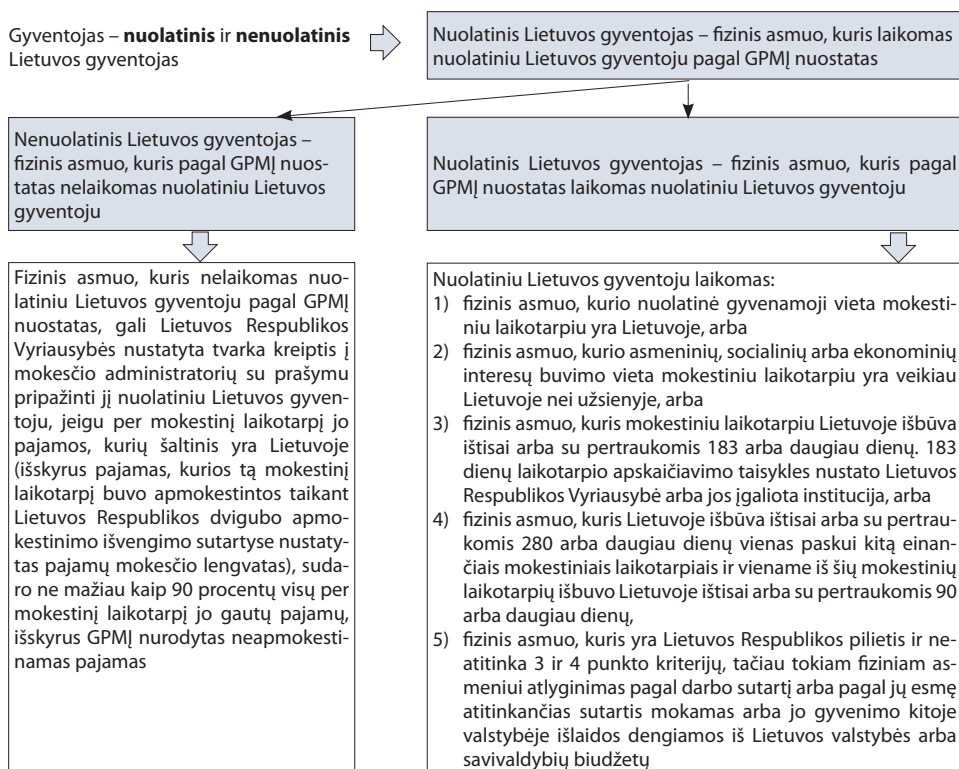
II.2.1 pav. Gyventojų pajamų mokesčio elementai

Lietuvoje gyventojų pajamų mokesčio struktūra giliau atskleidžiama, atskirai nagrinėjant šio mokesčio mokėtojus, GPM apmokestinimo objektą, GPM tarifą, įvertinant mokesčių laikotarpį bei apmokestinamų pajamų apskaičiavimo ir deklaravimo tvarką, pagal kurią turi būti įvertinamos ne tik GPM mokėtojo gautos ir / arba uždirbtos pajamos, bet ir nepamokestinamas pajamų dydis, nepamokestinamos pajamos, iš pajamų atimamos patirtos išlaidos, duomenų pateikimas mokesčių administratoriui.

Gyventojų pajamų mokesčio elementai šiame poskyryje bus nagrinėjami, atsižvelgiant į GPMĮ nuo 2015 m. sausio 1 d. galiojančias nuostatas.

II.2.1.3. Gyventojų pajamų mokesčio mokėtojai

Pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. Gyventojai skirstomi į nuolatinius ir nenuolatinius Lietuvos gyventojus. Gyventojas laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, jeigu jis atitinka Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (GPMĮ) nustatytus reikalavimus, pavyzdžiui, jo nuolatinė gyvenamoji vieta yra Lietuvoje, jo asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta yra Lietuvoje, jis tam tikrą laiką išbūna Lietuvoje (žr. II.2.2 pav.).



II.2.2 pav. Gyventojų pajamų mokesčio mokėtojai

Kaip matyti iš II.2.2 paveikslo, GPMĮ skiriamos ir apibrėžiamos dvi gyventojų pajamų mokesčio mokėtojų grupės.

Nuolatinio Lietuvos gyventoją apibrėžime nusakoma, jog tokie fiziniai asmenys moka GPM nuo visų tiek Lietuvoje, tiek kitose pasaulio dalyse gautų pajamų. O kalendoriniais

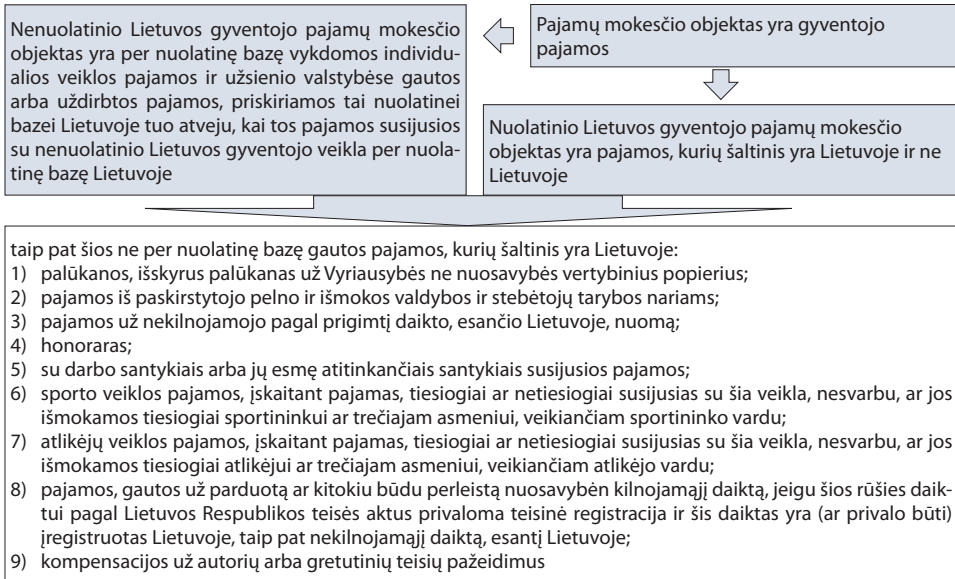
metais gyventojas laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas, jeigu jis atitinka bent vieną iš GPMĮ pateiktų kriterijų (žr. II.2.2 pav.). Nustatant, ar fizinis asmuo laikytinas nuolatinis Lietuvos gyventojas, pateikti kriterijai turi būti nagrinėjami paeiliui.

Taigi, jei fizinis asmuo mokesčiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) turi Lietuvoje nuolatinę gyvenamąją vietą, jis yra laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas. Tačiau jei fizinis asmuo tokios gyvenamosios vietos neturi mokesčiniu laikotarpiu, vertinama jo asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta. Jei fizinio asmens, kuris neturi nuolatinės gyvenamosios vietos Lietuvoje, asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta yra veikiau Lietuvoje nei užsienio valstybėje, jis yra laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas, priešingu atveju vertinamas tokio asmens išbūti Lietuvoje dienų skaičius. Fizinis asmuo, kuris neatitinka pirmųjų dviejų kriterijų, tačiau atvykęs į Lietuvą mokesčiniu laikotarpiu išbūna Lietuvoje ištisai ar su pertraukomis 183 ar daugiau dienų, yra laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas. Kai fizinis asmuo neatitinka anksčiau nagrinėtų kriterijų, vertinama, ar jis Lietuvoje ištisai ar su pertraukomis išbūna du vienas paskui kitą einančius mokesčinius laikotarpius ne mažiau kaip 280 dienų ir bet kuriuo iš mokesčinių laikotarpių ne mažiau kaip 90 dienų. Jei šios sąlygos yra tenkinamos, fizinis asmuo laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas.

Taip pat fizinis asmuo yra laikomas Lietuvos nuolatinis gyventojas, jei jis yra Lietuvos Respublikos pilietis ir, nors neatitinka minimalių dienų skaičiaus išbuvimo Lietuvoje, tačiau tokiam asmeniui darbo užmokestis mokamas ar gyvenimo kitoje valstybėje išlaidos dengiamos iš Lietuvos Respublikos biudžeto. Vertinant fizinio asmens pripažinimą nuolatinis Lietuvos gyventojas, atsižvelgiama ir į papildomas GPMĮ 4 straipsnio nuostatas. Be to, fizinis asmuo gali kreiptis į mokesčių administratorių dėl jo pripažinimo nuolatinis Lietuvos gyventojas, jei jo pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje, sudaro ne mažiau kaip 90 proc. Neatitinkantis GPMĮ pateiktų nuostatų fizinis asmuo nelaikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas.

II.2.1.4. Gyventojų pajamų mokesčio objektas

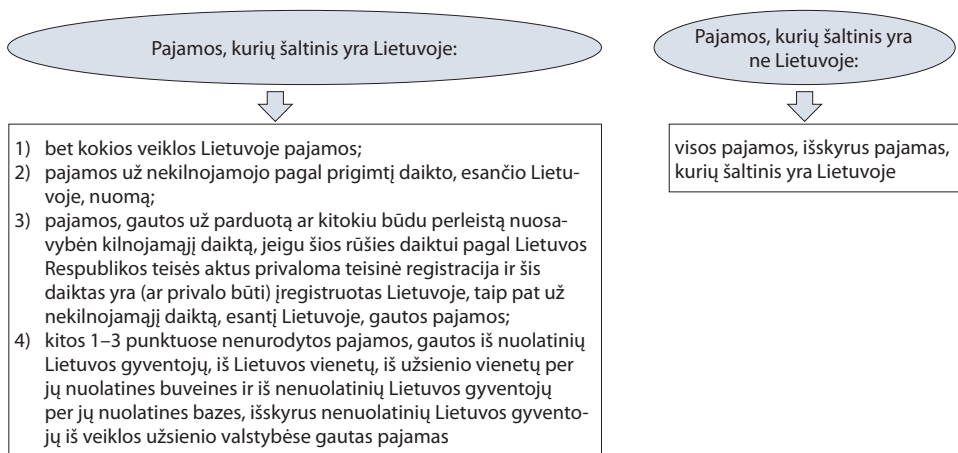
Gyventojų pajamų mokesčio objektas yra pajamos (žr. II.2.3 pav.). GPMĮ pajamos apibrėžiamos kaip atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo grąžinamos įmokos (ar jų dalis), taip pat pozityviosios ir priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus tam tikrus GPMĮ reikalavimus atitinkančias kategorijas: dėl įstatinio kapitalo didinimo akcininkams proporcingai jų turimų akcijų skaičiui nemokamai išduotas akcijas, mažinant vieneto įstatinį kapitalą gaunamas lėšas (jų dalį) ir (arba) turtą (jo dalį), ar panašaus pobūdžio gaunama



II.2.3 pav. Gyventojų pajamų mokesčio objektas

nauda; susigražintas nekilnojamas daiktas ar santaupos; pridėtinės vertės mokestis; kelionės, maitinimosi, nakvynės išlaidų padengimas; gyventojų gauta nauda, jeigu neįmanoma nustatyti konkretaus gyventojų gautos individualios naudos, bei kiti atvejai.

GPMĮ pozityvios pajamos apima visas kontroliuojamojo vieneto, įregistruoto ar kitaip organizuoto valstybėse arba zonose, nustatytoje Pelno mokesčio įstatyme, pajamas ar jų dalis, įskaitomas į nuolatinio Lietuvos gyventojų – kontroliuojančiojo



II.2.4 pav. Pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje, apibūdinimas

asmens pajamas proporcingai šio nuolatinio Lietuvos gyventojų turimų akcijų (dalių, pajų), balsų ar teisių į kontroliuojamojo vieneto pelną skaičiui.

Nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra tiek Lietuvoje, tiek bet kurioje pasaulio valstybėje gautos pajamos, t. y. pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje (žr. II.2.4 pav.).

Nenuolatinio Lietuvos gyventojų pajamos yra pajamos, gautos vykdant individualią veiklą Lietuvoje per nuolatinę bazę. Pagal GPMĮ individuali veikla apibrėžiama kaip savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį:

- 1) savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, išskyrus nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklą, taip pat finansinių priemonių sandorius;
- 2) savarankiška kūryba, mokslinė, profesinė, įskaitant laisvąsias profesijas, ir kita panašaus pobūdžio savarankiška veikla;
- 3) savarankiška sporto veikla;
- 4) savarankiška atlikėjo veikla.

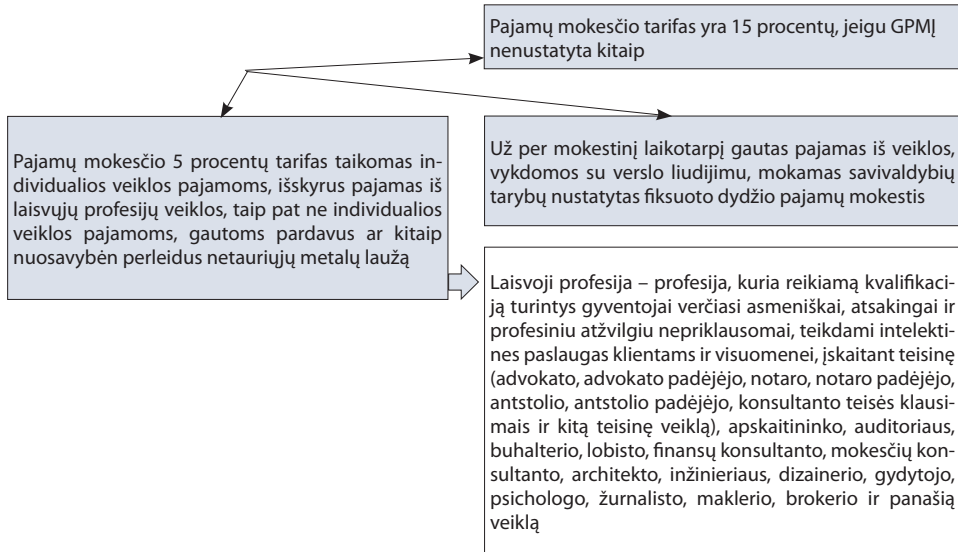
Nuolatinė bazė, remiantis GPMĮ nuostatomis, nustatoma kaip nenuolatinio Lietuvos gyventojų individualios veiklos, išskyrus sporto bei atlikėjo veiklą, Lietuvoje išraiška. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas laikomas veikiančiu per nuolatinę bazę Lietuvoje, jeigu jis Lietuvoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą). Nenuolatinio Lietuvos gyventojų veiklos nuolatinumo apibrėžimą, nenuolatinio Lietuvos gyventojų atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.

Todėl, kai nenuolatinis Lietuvos gyventojas vykdo individualią veiklą Lietuvoje, tai jo pajamos, apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, yra tiek Lietuvoje, tiek kitose valstybėse gautos pajamos, susijusios su šia veikla. GPM objektu yra ir nenuolatinio Lietuvos gyventojų tam tikros rūšies pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje.

II.2.1.5. Gyventojų pajamų mokesčio tarifai

Kitas svarbus gyventojų pajamų mokesčio elementas yra nustatyti apmokestinimo tarifai. Gyventojų pajamų mokesčio tarifai pateikti II.2.5 paveiksle.

Gyventojų pajamų mokesčio tarifas priklauso nuo pajamų rūšies. **15 proc.** gyventojų pajamų mokesčio tarifas taikomas nuolatinio Lietuvos gyventojų tiek Lietuvoje, tiek užsienyje gautoms šiuo tarifu apmokestinamoms pajamoms (su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, individualios veiklos pajamos iš laisvųjų profesijų veiklos, pajamos iš vertybinių popierių, pozityviosios pajamos ir



II.2.5 pav. Gyventojų pajamų mokesčio tarifai

kitos pajamos), o nenuolatinio Lietuvos gyventojų šiuo tarifu apmokestinamoms pajamoms, kurių šaltinis yra Lietuvoje (palūkanos, pajamos už nekilnojamojo daikto, esančio Lietuvoje, nuomą, su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos ir kitos pajamos), atsižvelgiant į Lietuvos sudarytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas.

Neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamos, gautos iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto, apmokestinamos 15 proc. pajamų mokesčio tarifu.

Gyventojų pajamos, gautos už turto pardavimą ar kitokį perleidimą nuosavybėn, apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu. Nuolatinis Lietuvos gyventojas iš tokių pajamų turi teisę atimti turto įsigijimo išlaidas. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas iš pajamų, gautų už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus šios rūšies daiktą privaloma teisiškai registruoti ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, taip pat už nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, turi teisę atimti turto įsigijimo išlaidas, be to, apmokestinant, atsižvelgiama į dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.

Nuolatinio ir nenuolatinio gyventojų pajamos, gautos iš turto nuomos, apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu.

5 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifas taikomas ne individualios veiklos pajamoms, gautoms pardavus ar kitaip nuosavybėn perleidus netauriųjų metalų laužą, individualios veiklos pajamoms, išskyrus pajamas iš laisvųjų profesijų veiklos, pajamoms iš žemės ūkio veiklos (žemės ūkio veiklą vykdančiams asmenims, kurie privalo

registruotis ar yra įregistruoti PVM mokėtojais). Nenuolatinio Lietuvos gyventojų Lietuvoje vykdomos individualios veiklos pajamos, gautos per nuolatinę bazę, apmokestinamos ta pačia tvarka kaip ir nuolatinio Lietuvos gyventojų individualios veiklos pajamos.

◆ PAVYZDYS

Jeigu gyventojas GPMĮ nustatyta tvarka yra įregistravęs savarankišką veiklą ir parduoda savos gamybos baldus, tai tokios jo individualios veiklos pajamos apmokestinamos 5 proc. GPM tarifu. Tačiau jei gyventojas pagal darbo sutartį gamina baldus, tai jo gautos pajamos (darbo užmokestis) apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu.

Pajamos, gautos iš sporto veiklos, apmokestinamos, atsižvelgiant į tai, kokios rūšies pajamoms jos priskiriamos: ar su darbo santykiais ir jų esmę atitinkančių santykių pajamoms, ar savarankiškos sportininko veiklos pajamoms. Nuolatinį ir nenuolatinį Lietuvos gyventojų sportininko veiklos pajamos, kurios nepriskiriamos individualios veiklos pajamoms, ar atlikėjo veiklos pajamos, gaunamos pagal darbo santykius ar jų esmę atitinkančius santykius, bei kitos atlikėjo pajamos, nepriskiriamoms individualios veiklos pajamoms bei tiesiogiai ar netiesiogiai susijusioms su tokia veikla, apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu. Gyventojų, kurie vykdo GPMĮ nustatyta tvarka įregistruoja savarankišką sporto veiklą ar savarankišką atlikėjo veiklą, pajamos apmokestinamos 5 proc. GPM tarifu.

Fiksuoto dydžio gyventojų pajamų mokestis yra taikomas asmenims, įsigyjantiems verslo liudijimus. Pagal GPMĮ nuostatas, verslo liudijimas yra GPMĮ ir jį įgyvendinančių teisės aktų nustatyta tvarka išduotas dokumentas, patvirtinantis nustatyto fiksuoto dydžio pajamų mokesčio sumokėjimą verčiantis individualia veikla ir (arba) nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos veikla, jeigu šios veiklos rūšys įtrauktos į Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintą veiklos rūšių sąrašą. Įsigyjant verslo liudijimą, už per mokestinį laikotarpį gautas pajamas mokamas savivaldybių tarybų nustatytas fiksuoto dydžio pajamų mokestis, kuris negali būti mažesnis už pajamų mokestį, apskaičiuojamą dvylikos minimaliųjų mėnesinių algų, galiojančių mokestinio laikotarpio, einančio prieš mokestinį laikotarpį, kuriam įsigyjamas verslo liudijimas, spalio 1 dieną, sumai pritaikius 15 proc. GPM mokesčio tarifą, galiosiantį to mokestinio laikotarpio, kuriam įsigyjamas verslo liudijimas, sausio 1 dieną. Savivaldybių tarybos turi teisę nustatyti mažesnę fiksuoto dydžio pajamų mokestį socialiai jautrioms gyventojų grupėms, atitinkamoms veiklos vykdymo teritorijoms, tradicinių amatų veiklai ar tiems gyventojams, kurie verslo liudijimo galiojimo laikotarpiu gauna su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų.

Jeigu gyventojas neprivalo registruotis PVM mokėtoju (t. y. kol bendra atlygio suma už vykdant šalies teritorijoje patiektas prekes ir / arba suteiktas paslaugas per paskutiniuosius 12 mėnesių viršija iki 2014 m. gruodžio 31 d. 155 000 Lt (44 891 euro), nuo 2015 m. sausio 1 d. 45 000 eurų ribos), jis gali pasirinkti įsigyti verslo liudijimą, sumokant fiksuoto dydžio pajamų mokestį, ar įregistruoti GPMĮ nustatyta tvarka individualią veiklą ir atitinkamai taikyti individualiai veiklai nustatytą GPM tarifą. Taip pat, jei gyventojas gauna pajamų iš nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos (t. y. nuo gyvenamosios paskirties patalpų nuomos) ir tik jei patalpos nuomojamos gyventojams, jis gali pasirinkti mokėti fiksuoto dydžio pajamų mokestį, jei tokios pajamos per paskutiniuosius 12 mėnesių neviršija iki 2014 m. gruodžio 31 d. 155 000 Lt (44 891 euro), nuo 2015 m. sausio 1 d. 45 000 eurų ribos. Priešingu atveju tokio nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos pajamos apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu.

Svarbu pažymėti, kad gyventojų pajamų mokesčio mokėtojų mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai. Toks mokestinis laikotarpis prasideda kalendorinių metų sausio 1 dieną, o baigiasi kalendorinių metų gruodžio 31 dieną (imtinai).

II.2.1.6. Apmokestinamų pajamų pripažinimas

Remiantis GPMĮ nuostatomis, pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, jeigu šiame įstatyme nenumatyti kiti atvejai. Taigi bendra pajamų pripažinimo gautomis pajamomis taisyklė numato, kad pajamos yra pripažįstamos gaunamomis faktiniu pinigų gavimo momentu, t. y. neatsižvelgiant į tai, ar lėšas gyventojas gavo grynaisiais pinigais, ar pinigai buvo pervesti į jo sąskaitą banke, ar buvo apmokėtos jo išlaidos, taip pat neatsižvelgiant ir į dokumentuose nurodytą pajamų gavimo datą, jeigu faktiškai tokios pajamos nebuvo gautos. Kai gyventojas gauna pajamų užsienio valstybėje, tokių pajamų gavimo momentu taip pat laikomas faktinis jų gavimo momentas, tačiau pripažįstant tokias pajamas neatsižvelgiama į užsienio valstybėje sumokėtą joje nustatytą pajamų mokestį, todėl pripažįstama visa gautų pajamų suma, įskaitant ir toje užsienio valstybėje sumokėtą pajamų mokestį.

Jei asmuo, kuriam nustatyta prievolė išskaičiuoti nuo gyventojų pajamų GPM, išmoka bet kokia forma išmokas, gyventojų pajamų gavimo momentas laikomas tada, kai tas išmokas išmoka mokestį išskaičiuojantis asmuo.

Skiriasi gyventojas, kuris verčiasi individualia veikla ir yra įregistruotas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju arba savo individualiai veiklai priskiria ir joje naudoja ilgalaikį turtą, pajamų pripažinimo momentas. Tokio gyventojų individualios veiklos pajamos pripažįstamos pagal kaupimo principą, išskyrus gyventojų, kurie vykdo sporto veiklą, atlikėjo veiklą ir veiklą, iš kurios gautos pajamos apmokestintos įsigyjant verslo liudijimą.

Apmokestinamoms pajamoms priskiriamos ir pajamos natūra, kurios pagal GPMĮ apibrėžiamos kaip neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybėn arba naudoti (neįgyjant nuosavybės teisės) turtas arba gautos paslaugos, taip pat kita gauta nauda (jei naudos davėjas turėjo tikslą naudą duoti konkrečiam asmeniui), kai gauto turto, paslaugų ar kitos naudos ekvivalentas pinigine išraiška pagal GPMĮ nuostatas būtų priskiriamas pajamoms. Šių pajamų gavimo momentas laikomas turto perdavimo arba paslaugų suteikimo, gyventojų išlaidų apmokėjimo momentas, atitinkantis GPMĮ nustatytas sąlygas.

Nustatant pajamų natūra apmokestinimo momentą, svarbu įvertinti, kad kai kurios pajamos nepripažįstamos pajamoms natūra, tai:

- 1) gyventojų gautos iš asmens, nesusijusio su gyventojų darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, nepiniginės dovanos ir laimėjimai (prizai), jeigu jų vertė neviršija 320 litų (92,68 euro);
- 2) gyventojų nauda, gauta asmeniui, susijusiam su gyventojų darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, sumokėjus (visiškai ar iš dalies) už gyventojui suteiktas gydymo paslaugas, kai to reikalauja teisės aktai;
- 3) asmens, susijusio su gyventojų darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, gyventojui suteikti naudotis (neperdavus nuosavybėn) darbo drabužiai, avalynė, darbo įrankiai, įranga ir kitas turtas ir (ar) nauda, kai asmuo, susijęs su gyventojų darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, apmoka su to suteikto turto naudojimu susijusias išlaidas, jeigu su šiais darbo drabužiais, avalyne, darbo įrankiais, įranga ir kitu turtu atliekamos tik darbo funkcijos;
- 4) gyventojų nauda, gauta kitam asmeniui tiesiogiai mokymo įstaigoms sumokėjus už gyventojų mokymą, kurį baigęs jis įgyja aukštesnįjį arba aukštąjį išsilavinimą ir (arba) kvalifikaciją;
- 5) kito asmens lėšomis už gyventojų į biudžetą sumokėtas pajamų mokestis, socialinio draudimo įmokos ir privalomojo sveikatos draudimo įmokos.

◆ PAVYZDŽIAI:

- Tarkime, kad gyventojas prekybos centro organizuotame žaidime laimėjo kavos virimo aparatą už 70 eurų, šis prizas atitinka išlygų dėl pajamų pripažinimo natūra sąlygas, t. y. prizas yra gautas iš asmens, kuris nėra prizą gavusio gyventojų darbdavys, taip pat gauto prizo vertė yra mažesnė nei 320 litų (92,68 euro). Jeigu gyventojas būtų laimėjęs kelis prizus per mokesstinį laikotarpį, kiekvieno prizo vertė turėtų būti vertinama atskirai, ir, jei kurio iš prizų vertė viršytų nustatytą 320 litų (92,68 euro), toks(-ie) prizas(-ai) turėtų būti pripažįstami pajamomis natūra ir apmokestinami.

- Jei darbdavys sumokėjo už vidaus tarnybos sistemos pareigūno, kuris patyrė sužalojimą, eidamas savo pareigas, gydymą, tokiu atveju gydymo vertė nepripažįstama pajamomis natūra, nes tokių paslaugų apmokėjimą nustato Vidaus reikalų tarnybos statusas. Tačiau jei darbdavys sumokėtų už darbuotojo homeopatinį gydymą, tokių paslaugų apmokėjimas būtų pripažįstamas pajamomis natūra.
- Tarkime, darbdavys nupirko ir perdavė darbuotojams nešiojamuosius kompiuterius, kurio kiekvieno vertė 1 000 eurų. Šių kompiuterių vertė nebus pripažįstama pajamomis natūra, nes jie neperduodami darbuotojų asmeninei nuosavybei, taip pat jie skirti darbuotojų darbo funkcijoms atlikti.
- Tarkime, įmonė A tiesiogiai sumokėjo mokymo įstaigai už gyventojų studijas, kurias baigęs gyventojas įgyja aukštesnįjį arba aukštąjį išsilavinimą ir (arba) kvalifikaciją, 1 000 eurų ir 200 eurų už bendrabučio nuomą, tokiu atveju pajamomis natūra pripažįstama tik 200 eurų suma, nes įmonė A sumoka tiesiogiai mokymo įstaigai, ir gyventojas baigęs studijas įgis aukštesnįjį arba aukštąjį išsilavinimą ir (arba) kvalifikaciją. Taip pat gyventojų pajamomis natūra nepripažįstamas apmokėjimas už studijas, neatsižvelgiant į tai, ar apmokama Lietuvos, ar užsienio valstybės mokymo įstaigai.

GPMĮ numatyta, kad pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.

Be to, GPMĮ numatyti tam tikri atvejai, kuriais gyventojų gautos pajamos pripažįstamos pajamomis natūra:

- kai gyventojas pajamas natūra gauna ne tiesiogiai iš su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusio asmens, o iš su tokiu asmeniu susijusio asmens, kaip jis apibrėžtas šiame įstatyme ar Pelno mokesčio įstatyme, tokios pajamos natūra pripažįstamos gyventojų su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis.
- kai iš su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusio asmens pajamas natūra gauna ne tiesiogiai gyventojas, o jo šeimos nariai (sutuoktinis, vaikas (įvairūs), tokios pajamos natūra pripažįstamos gyventojų, susijusių su pajamų natūra davėju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis.

Atkreiptinas dėmesys, kad GPMĮ numatyta, jog kai pajamų natūra gavėjas pajamų natūra davėjui atlygina dalį suteikto turto ar paslaugos vertės, šia suma mažinama pajamų natūra vertė, t. y. gyventojų pripažinta pajamų natūra vertė, gali būti mažinama, jei gyventojas apmoka dalį gauto turto ar paslaugos vertės.

◆ PAVYZDYS

Tarkime, įmonė A sumokėjo 1 000 eurų už darbuotojo poilsinį kelialapį. Darbuotojas sumokėjo 30 proc. kelialapio kainos, todėl darbuotojo pajamomis natūra bus pripažįstama 700 eurų.

Apmokestinamoms pajamoms taip pat priskiriamos ir pajamos iš paskirstytojo pelno. Atkreiptinas dėmesys, kad GPMĮ numatyta, jog, mažinant vieneto įstatinį kapitalą, laikoma, kad pirmiausia vieneto dalyviams išmokama ta įstatinio kapitalo dalis, kuri buvo sudaryta padidinus įstatinį kapitalą iš vieneto lėšų, o ne iš vieneto dalyvių įnašų, t.y. jeigu juridinio asmens įstatinis kapitalas buvo didintas iš uždirbto pelno ar rezervų ir, pasikeitus situacijai, vėliau mažinamas, tai pagal GPMĮ laikomasi nuostatos, kad pirmiausia dalyviams išmokama ta įstatinio kapitalo dalis, kuri buvo sudaryta ne iš akcininkų įnašų, bet didinant įstatinį kapitalą iš pelno ar rezervų, o tokios dalyviams išmokamos sumos priskiriamos dividendams.

◆ PAVYZDYS

Tarkime, kad UAB A 2X14-12-31 įstatinis kapitalas sudarė 4 500 eurų. 2X15-04-15 akcininkų susirinkime buvo nuspręsta padidinti įstatinį kapitalą iš pelno iki 6 000 eurų. 2X16-03-31 akcininkų susirinkime buvo nuspręsta sumažinti įstatinį kapitalą iki 3 600 eurų, išmokant trims bendrovės akcininkams, kurie turi lygias dalis, po 800 eurų. Tokiu atveju kiekvieno akcininko 500 eurų suma bus laikoma pajamomis iš paskirstytojo pelno ir apmokestinama, o likusi 300 eurų suma – akcininkų atsiimtais įnašais, kurie gyventojų pajamoms nepriskiriami ir neapmokestinami.

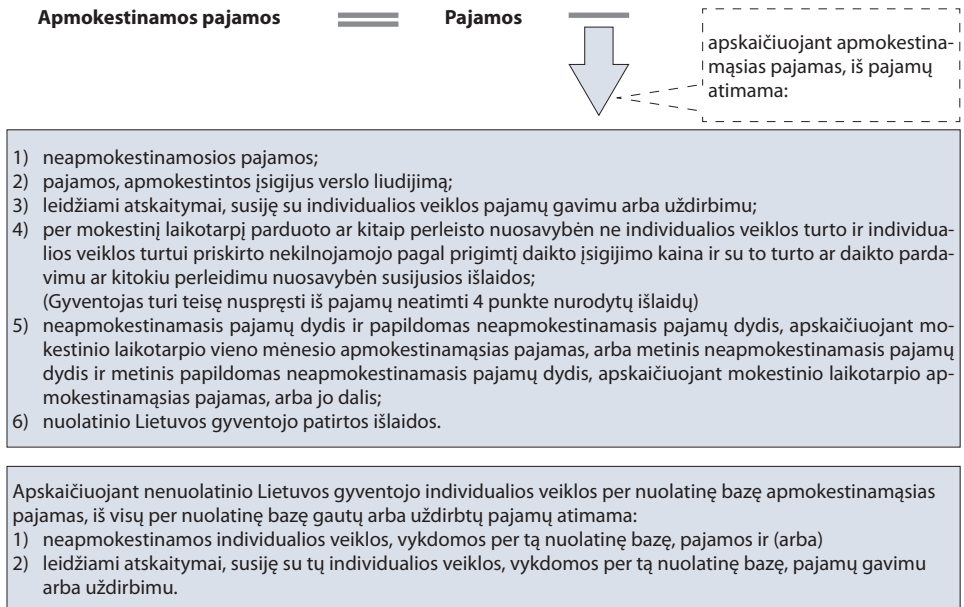
Remiantis GPMĮ, pozityviosios pajamos apskaičiuojamos ir įtraukiamos į nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamas ta pačia tvarka kaip jos apskaičiuojamos ir įtraukiamos į kontroliuojančio Lietuvos vieneto pajamas pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas. Pozityviųjų pajamų apskaičiavimo ir apmokestinimo tvarka tų Lietuvos nuolatinių gyventojų, kurie kontroliuoja užsienyje įregistruotus arba kitaip organizuotus vienetus, yra nustatyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu.

II.2.1.7. Apmokestinamų pajamų apskaičiavimo tvarka

Apmokestinamų pajamų apskaičiavimo tvarka pateikta II.2.6 paveiksle.

Taigi, apskaičiuojant apmokestinamas pajamas, iš visų pajamų atimamos neapmokestinamos pajamos; pajamos, gautos iš veiklos įsigijus verslo liudijimą; patirtos išlaidos (leidžiami atskaitymai), uždirbant pajamas iš individualios veiklos; neapmokestinamasis pajamų dydis (NPD) arba metinis neapmokestinamasis pajamų dydis (MNPD) bei papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis (PNPD) arba metinis papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis (MPNPD); nuolatinio Lietuvos gyventojų patirtos išlaidos.

Nenuolatinis Lietuvos gyventojas turi teisę iš visų mokesčiniu laikotarpiu gautų (uždirbtų) individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje pajamų sumos atimti



II.2.6 pav. Apmokestinamų pajamų apskaičiavimo tvarka

neapmokestinamus bei leidžiamus atskaitymus, susijusius su pajamų iš individualios veiklos gavimu (uždirbimu), kurie atimami ne iš bendros mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų pajamų sumos, o iš individualios veiklos, vykdytos per nuolatinę bazę Lietuvoje, bendros pajamų sumos. Jei nenuolatinis Lietuvos gyventojas mokestiniu laikotarpiu per nuolatinę bazę Lietuvoje vykdo kelių skirtingų rūšių individualią veiklą, minėti leidžiami atskaitymai turi būti atimami atskirai iš kiekvienos veiklos rūšies pajamų. Nenuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos, vykdytos per nuolatinę bazę Lietuvoje, pajamų gavimu (uždirbimu) susiję leidžiami atskaitymai ir jų apskaičiavimo tvarka patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu.

Nustačius apmokestinamas pajamas, apskaičiuojama GPM suma, ją sudaro tiek GPM suma, kurią nuo gyventojui išmokamų išmokų privalo išskaičiuoti šį mokestį išskaičiuojantis asmuo, tiek GPM suma, kurią gyventojas pats privalo sumokėti. Mokestinio laikotarpio apmokestinamų pajamų mokėtinas GPM yra suma mokesčio nuo pajamų, apmokestinamų taikant 5 proc. GPM tarifą, bei mokesčio nuo pajamų, apmokestinamų taikant 15 proc. GPM tarifą.

GPMį išvardytos **neapmokestinamos pajamos**, kurios atimamos iš bendros pajamų sumos, apskaičiuojant apmokestinamas pajamas. Neapmokestinamas pajamas būtų galima suskirstyti į tam tikras kategorijas, nusakančias jų pobūdį: pašalpos, stipendijos, išmokos pagal gyvybės draudimo sutartis, išmokos pagal pensijų kaupimo

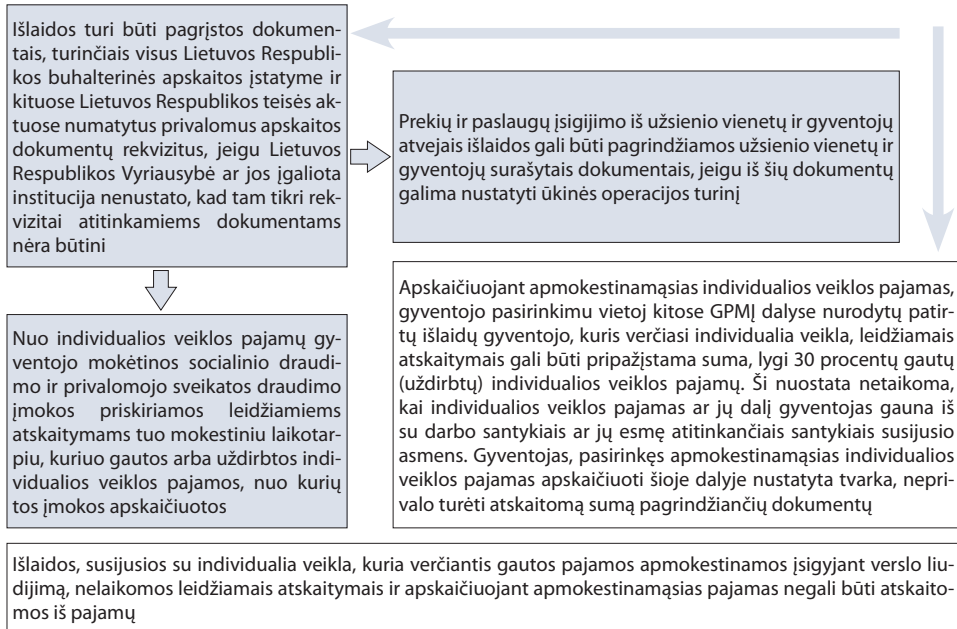
sutartis, palūkanų pajamos, pajamos, susijusios prizais, aukomis ir dovanomis, žemės ūkio ir kitos pajamos. Baigtinis neapmokestinamų pajamų sąrašas ir joms nustatyti reikalavimai yra pateikti GPMĮ.

Kita svarbi kategorija, apskaičiuojant apmokestinamas pajamas, yra **su individualios veiklos pajamų gavimu ir uždirbimu susiję leidžiami atskaitymai**.

Gyventojas, vykdydamas individualią veiklą, iš individualios veiklos gautų ar uždirbtų pajamų gali atimti leidžiamus atskaitymus, susijusius su šia veikla. GPMĮ komentare konkretinama, kad leidžiamais atskaitymais gali būti perparduodamų prekių, medžiagų, žaliavų, detalių ir kt. įsigijimo išlaidos, veikloje naudojamo turto nuomos, reklamos, palūkanų, įrankių įsigijimo, samdomų darbuotojų darbo užmokesčio išlaidos, socialinio draudimo įmokos, sveikatos draudimo įmokos, privalomos rinkliavos, mokesčiai ir kitos išlaidos, susijusios su individualios veiklos pajamomis. Detali leidžiamų atskaitymų apskaičiavimo tvarka nustatyta nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos apraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu. Leidžiami atskaitymai, susiję su Nenuolatinio Lietuvos gyventojo per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu, pripažinimo ir jų apskaičiavimo tvarka nustatyta Nenuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos apraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu.

Atkreiptinas dėmesys, kad ne visa patiriamų reprezentacinių išlaidų suma gali būti priskiriama leidžiamiesiems atskaitymams. Leidžiamiesiems atskaitymams gali būti priskirta ne daugiau kaip 50 procentų patirtų reprezentacinių sąnaudų, tačiau šios atskaitomos sąnaudos negali viršyti 2 procentų gyventojo individualios veiklos pajamų per mokestinį laikotarpį. Be to, gyventojo patirtos išlaidos, atitinkančios tik kai kuriuos reprezentacijos sąnaudas apibrėžiančius kriterijus, tačiau iš esmės neatitinkančios reprezentacijos sąvokos, nelaikomos reprezentacinėmis sąnaudomis, ir nepriskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams. Be to, reprezentacinės sąnaudos priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams tuo atveju, jei jos pagrindžiamos dokumentais, turinčiais nustatytus privalomuosius rekvizitus bei surašytais laisvos formos aktais, patvirtintais individualią veiklą vykdančio gyventojo. Ne tik reprezentacinės išlaidos, bet ir kitos išlaidos turi būti pagrįstos atitinkamais dokumentais, priskiriant jas leidžiamiesiems atskaitymams, susijusiems su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu (žr. II.2.7 pav.).

Kitas svarbus aspektas, kad gyventojas gali pasirinkti nerinkti išlaidas pagrindžiančių dokumentų ir iš vykdomos individualios veiklos gautų ar uždirbtų pajamų, o pritaikyti GPMĮ numatytą nuostatą leidžiamiesiems atskaitymams priskiriant



II.2.7 pav. Išlaidų, priskiriamų leidžiamiems atskaitymams, susijusiems su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu, pagrindimas

30 procentų gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų. Šia nuostata gyventojas negali pasinaudoti, jei jis individualios veiklos pajamas ar jų dalį gauna iš su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusio asmens. Kai gyventojas vykdo kelias skirtingas individualias veiklas, kiekvienai iš jų jis gali taikyti skirtingus išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams, susijusiems su iš vykdomos individualios veiklos gaunamomis ar uždirbamomis pajamomis, t. y. arba rinkti išlaidas pagrindžiančius dokumentus, arba leidžiamiems atskaitymams priskirti 30 procentų gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų.

Jei gyventojas įsigijo verslo liudijimą verstis individualia veikla, jis patirtų išlaidų, susijusių su šia veikla, priskirti prie leidžiamų atskaitymų ir atimti iš pajamų negali.

Gyventojas, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamiems atskaitymams nepriškiriamos tokios pagrindinės išlaidos:

- 1) gyvenamųjų pastatų ir patalpų įsigijimo išlaidos;
- 2) lengvųjų automobilių, išskyrus tuos, kurie naudojami tik teikiant transporto arba vairavimo mokymo paslaugas ir (arba) nuomojami, įsigijimo išlaidos;
- 3) kompiuterių programų sukūrimo išlaidos;
- 4) kompiuterių programų įsigijimo išlaidos, jeigu šios programos yra įsigytos iš asocijuotų asmenų arba yra įsigytos iš vienetų, įregistruotų ar kitaip

organizuotų tikslinėse teritorijose, arba gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje;

- 5) į biudžetą mokamas pridėtinės vertės mokestis ir šio įstatymo nustatytas pajamų mokestis;
- 6) pirkimo (importo) pridėtinės vertės mokestis, gyventojų, kuris yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, įtrauktas į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą;
- 7) sumokėtos netesybos, į biudžetą ir valstybės pinigų fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos už teisės aktų pažeidimus;
- 8) išlaidos paramai ir dovanoms;
- 9) neapmokestinamosioms pajamoms tenkantys leidžiami atskaitymai.

Baigtinis nuolatinio Lietuvos gyventojų, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamiesiems atskaitymams nepriskiriamų išlaidų sąrašas pateiktas GPMĮ.

GPMĮ numatyta, kad nenuolatinio Lietuvos gyventojų, kuris verčiasi individualia veikla per nuolatinę bazę, leidžiamiesiems atskaitymams nepriskiriamos tokios pačios patirtos išlaidos kaip ir nuolatiniam Lietuvos gyventojams, taip pat palūkanos, mokamos nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuris per nuolatinę bazę verčiasi individualia veikla, jeigu tas nenuolatinis Lietuvos gyventojas yra tokių palūkanų gavėjas, bei honorarai, mokami nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuris per nuolatinę bazę verčiasi individualia veikla, jeigu tas nenuolatinis Lietuvos gyventojas yra tų honorarų gavėjas.

Jeigu gyventojas verčiasi kelių skirtingų rūšių individualia veikla, su tokios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susiję leidžiami atskaitymai GPMĮ nustatyta tvarka atimami atskirai pagal kiekvienos individualios veiklos rūšies pajamas.

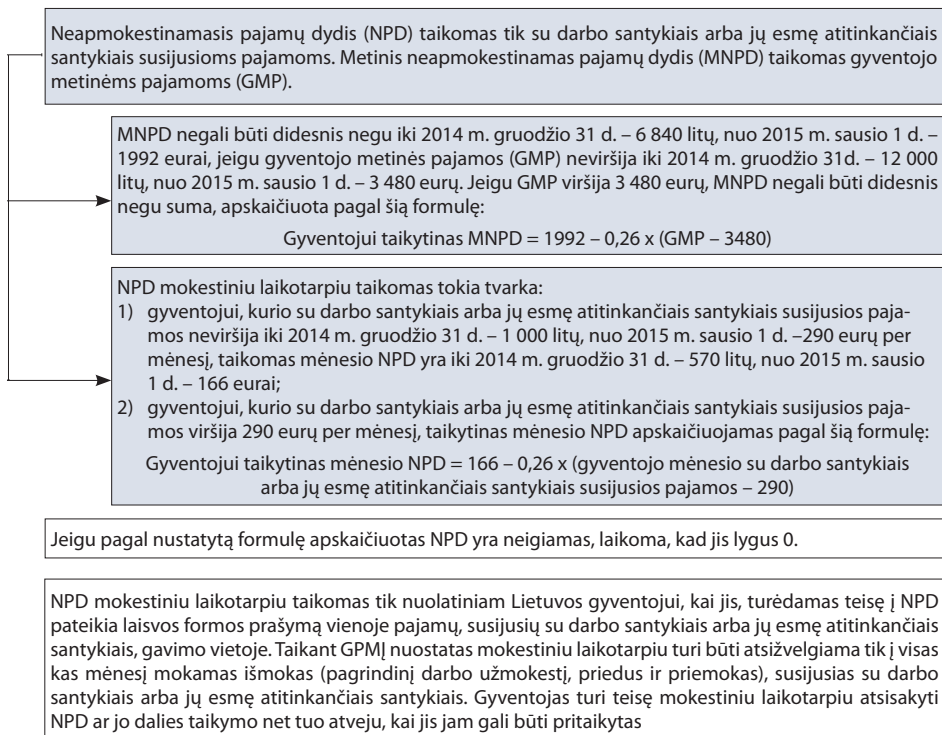
Atkreiptinas dėmesys, kad GPMĮ numatyta nuostolių perkėlimo galimybė, t. y. leidžiamiesiems atskaitymams priskirti ankstesniais mokestiniais metais patirtus nuostolius iš vykdomos individualios veiklos, tačiau tik tiems gyventojams, kurie individualios veiklos pajamas pripažįsta pagal kaupimo apskaitos principą. Gyventojams, pripažįstantiems pajamas iš vykdomos individualios veiklos pinigų apskaitos principu, leidžiamiesiems atskaitymams gali priskirti ne daugiau faktiškai patirtų išlaidų, nei yra gavę pajamų iš kiekvienos individualios veiklos rūšies, t. y. jei gyventojas vykdo kelių rūšių individualią veiklą, vienos veiklos gautas pelnas nemažinamas kitos veiklos patirtų nuostolių.

GPMĮ numatyta, kad, pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą ir (ar) individualios veiklos turtui priskirtą (visą ar jo dalį) nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta: **turto įsigijimo kaina ir su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai**. Be to, leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos

Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų ir gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį. Detalesnė turto įsigijimo kainos nustatymo ir su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių teisės aktuose nustatytų privalomų mokėjimų tvarka nagrinėjama GPMĮ komentare bei Gyventojų turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu.

GPMĮ numatyta, kad kita, apskaičiuojant apmokestinamas pajamas, iš pajamų atimama kategorija – **neapmokestinamasis pajamų dydis (NPD)** ir **papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis (PNPD)**. NPD taikomas tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms. Principinė neapmokestinamo pajamų dydžio schema pateikta II.2.8 paveiksle.

Kadangi NPD ar MNPD (metinis neapmokestinamasis pajamų dydis) taikomas tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms, tai gyventojas, gavęs kitokių pajamų, pavyzdžiui, tik individualios veiklos pajamų,



II.2.8 pav. Neapmokestinamojo pajamų dydžio apskaičiavimo schema

pajamų iš paskirstytojo pelno, palūkanų, sporto veiklos pajamų, atlikėjų veiklos pajamų, honorarą, pajamų iš turto nuomos ir kt., teisės pritaikyti MNPD neturi. NPD ir MNPD apskaičiuojami pagal II.2.8 paveiksle pateiktas formules. Jei pagal formulę apskaičiuotas NPD ar MNPD yra neigiamas, laikoma, kad jis lygus nuliui.

◆ PAVYZDYS

Tarkime, gyventojų mėnesinis darbo užmokestis yra 800 eurų, jis yra pateikęs darbovietei prašymą taikyti NPD, tokio gyventojų NPD apskaičiuojamas pagal formulę:

$$\text{NPD} = 166 - 0,26 \times (800 - 290) = 33,40 \text{ eurų}$$

NPD taikomas pagal gyventojų pateiktą darbovietei prašymą, tačiau gyventojas turi teisę neteikti darbovietei prašymo dėl NPD taikymo. Jam priklausantį NPD jis galės pritaikyti, pateikdamas metinę pajamų deklaraciją bei apskaičiuodamas MNPD. Nenuolatiniam Lietuvos gyventojui NPD mokestiniu laikotarpiu su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais pajamų gavimo vietoje netaikomas. MNPD taikomas tik tokiam nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuris su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais pajamų gavo iš šaltinio Lietuvoje. Tokiam gyventojui MNPD gali būti pritaikomas pagal jo pateiktą metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

Riboto darbingumo asmenims taikomi padidinti NPD, kurie pateikti II.2.1 lentelėje.

Per mokestinį laikotarpį didesnis NPD taikomas II.2.1.7.1 lentelėje nurodytus kriterijus atitinkantiems nuolatiniais Lietuvos gyventojams, kai jie gauna su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų. Teisė į didesnę NPD turi būti pagrįsta atitinkamais įrodymais – neįgalumo lygio, asmens darbingumo lygio, darbingumo lygio dėl nelaimingo atsitikimo darbe ar profesinės ligos pažymomis

II.2.1 lentelė. Didesnių NPD taikymas

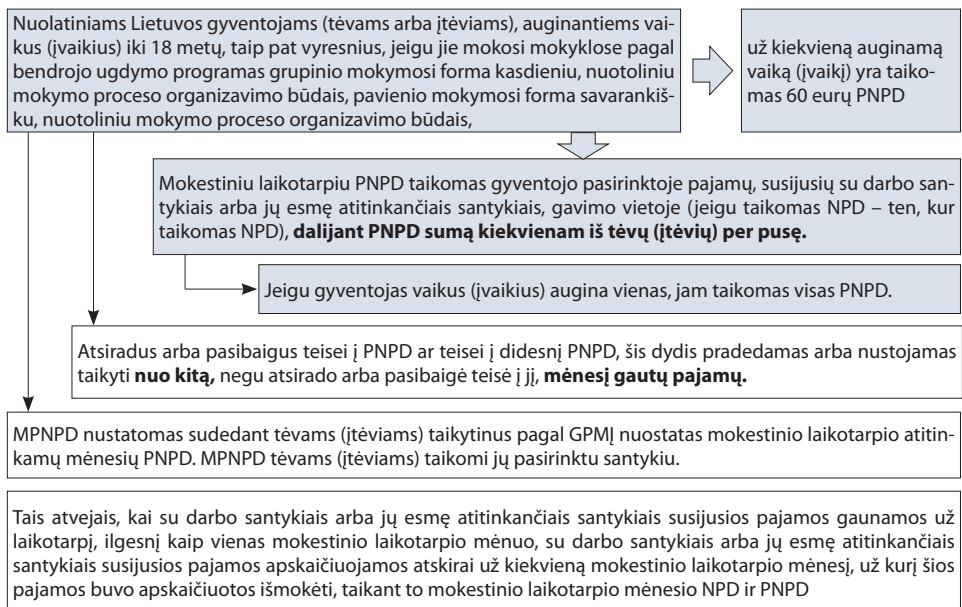
Kriterijus	NPD dydis
Asmenims, kuriems nustatytas 0–25 procentų darbingumo lygis, arba senatvės pensijos amžių sukakusiems asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas didelių specialiųjų poreikių lygis, arba asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas sunkus neįgalumo lygis	iki 2014 m. gruodžio 31 d. – 800 litų, nuo 2015 m. sausio 1 d. – 235 eurai
Asmenims, kuriems nustatytas 30–55 procentų darbingumo lygis, arba senatvės pensijos amžių sukakusiems asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas vidutinių ar nedidelių specialiųjų poreikių lygis, ar asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas vidutinis ar lengvas neįgalumo lygis	iki 2014 m. gruodžio 31 d. – 600 litų, nuo 2015 m. sausio 1 d. – 175 eurai

Atsiradus arba pasibaigus teisei į tokį mėnesio NPD dydį, šis dydis pradedamas arba nustojamas taikyti **nuo kitą**, negu atsirado arba pasibaigė teisė į jį, **mėnesį gautų pajamų**

ir pan. Atsižvelgiant į didesnius NPD dydžius, atitinkamai apskaičiuojami ir didesni MNPD: jei didesnis NPD nustatytas 235 eurų, tai MNPD bus 2 820 eurų ir jei didesnis NPD nustatytas 175 eurų, tai MNPD bus 2 100 eurų.

Apskaičiuojant gyventojų metines pajamas, lemiančias taikytino MNPD sumą, yra įskaičiuojamos per mokestinį laikotarpį gautos (uždirbtos) apmokestinamosios pajamos, kurioms taikomas 15 proc. pajamų mokesčio tarifas, išskyrus pajamas, kurioms taikomas 5 proc. pajamų mokesčio tarifas, pajamas, nuo kurių sumokėtas fiksuoto dydžio pajamų mokestis, įsigyjant verslo liudijimą, taip pat išmokas, mokamas pasibaigus ar nutraukus gyvybės draudimo ar pensijų kaupimo sutartį, neviršijančias sumokėtų įmokų dydžio. Gyventojų metinės pajamos apskaičiuojamos neatėmus MNPD, MPNPD, mokestiniu laikotarpiu patirtų išlaidų, tačiau į šį dydį neįskaitomos neapmokestinamosios pajamos.

Papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis (PNPD) taikomas asmenims, turintiems vaikų iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi mokyklose pagal bendrojo ugdymo programas grupinio mokymosi forma kasdieniu, nuotoliniu mokymo proceso organizavimo būdais, pavienio mokymosi forma savarankišku, nuotoliniu mokymo proceso organizavimo būdais (taip pat ir tokį ar analogišką statusą turinčiose užsienio valstybių mokyklose) (žr. II.2.9 pav.). Šia teise gali naudotis nuolatiniai Lietuvos gyventojai, be to, PNPD taikomas ne tik su darbo santykiais susijusioms, bet visoms apmokestinamosioms pajamoms, neatsižvelgiant į joms taikomą GPM tarifą,



II.2.9 pav. Papildomo neapmokestinamojo pajamų dydžio taikymo nuostatos

taip pat šis dydis nepriklauso nuo gyventojų pajamų sumos. Be to, PNPD taikomas nuolatiniams Lietuvos gyventojams – vaikus (įvaikius) auginantiems tėvams ir įtėviams, neatsižvelgiant į tai, ar vaikus jie augina santuokoje, ar nesusituokę, o vaikų globėjams ir rūpintojams. Nenuolatiniams Lietuvos gyventojams PNPD taikyti nenumatyta. Vaikus kartu auginantiems tėvams (įtėviams), laikomiems nuolatiniams Lietuvos gyventojais, nustatytas iki 2014 m. gruodžio 31 d. – 200 litų, nuo 2015 m. sausio 1 d. – 60 eurų (bendrai), PNPD už kiekvieną vaiką (įvaikį).

Mokestiniu laikotarpiu PNPD taikomas toje vietoje, kurioje nuolatinis darbuotojas gauna su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų ir šios rūšies pajamoms. Nesusijusioms su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančioms pajamoms PNPD gali būti pritaikytas, gyventojui pateikus metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

◆ PAVYZDYS

Tarkime, kad nuolatinio Lietuvos gyventojų, auginančio du vaikus iki 18 metų, mėnesinės darbo užmokesčio pajamos yra 500 eurų bei darbdavio šiam gyventojui nuomojamo buto pajamos natūra – 300 eurų, tada PNPD bus galima pritaikyti tik su darbo santykiais susijusiai 500 eurų sumai. Jei šis gyventojas neišnaudotų PNPD ir norėtų jį pritaikyti visoms savo pajamoms, jis turėtų pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

Be to, GPMĮ komentare patikslinama, jeigu nuolatiniams gyventojams mokestiniu laikotarpiu yra taikomas NPD, tai PNPD taikomas toje pačioje pajamų, susijusių su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, gavimo vietoje. Jeigu gyventojas tokias pajamas gauna daugiau kaip vienoje įmonėje / įstaigoje, tai PNPD taikomas tik vienoje iš jų, pasirinktoje gyventojų. Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad, taikant NPD, atsižvelgiama tik į kas mėnesį mokamą darbo užmokesį (su priedais ir priemokomis), neįskaitant atsitiktinio pobūdžio išmokų (pavyzdžiui, prizų ar dovanų), PNPD mokestiniu laikotarpiu taikomas taip pat kaip NPD, t. y. apskaičiuojant pajamų mokestį, PNPD yra atimamas tik iš kas mėnesį mokamo darbo užmokesčio (su priedais ir priemokomis).

GPMĮ numatyta, kad tėvams (įtėviams), kartu (santuokoje ar nesusituokus) auginantiems vaikus (įvaikius), PNPD mokestiniu laikotarpiu taikomas per pusę, t. y. po iki 2014 m. gruodžio 31 d. – 100 litų, nuo 2015 m. sausio 1 d. – 30 eurų už vieną vaiką, tačiau jei tėvas (įtėvis) vienas augina vaikus, jam taikoma visa PNPD suma už kiekvieną vaiką.

◆ PAVYZDYS

Tarkime, nuolatinė Lietuvos gyventojė augina du vaikus iš pirmos santuokos iki 18 m. ir vieną vaiką iki 18 m. antroje santuokoje (santuoktinis pirmos santuokos vaikų neįvaikino), tai šiai gyventojai bus taikomas 150 eurų PNPD (60 eurų × 2 + 60 EUR/2).

NPD ir PNPD taikyti nuolatinis Lietuvos gyventojas turi pateikti darbovietai laisvos formos prašymą bei atitinkamus dokumentus: vaiko (įvaikio) gimimo dokumentų kopijas, pažymą iš mokyklos, jeigu vaikas (įvaikis) yra vyresnis kaip 18 metų ir mokosi bendrojo ugdymo mokykloje, ištuokos liudijimą, teismo sprendimą arba teismo patvirtintą tėvų sutartį, kurioje nurodoma vaiko (įvaikio) gyvenamoji vieta, ir pan.

Teisė taikyti PNPD arba didesnę PNPD pradedama taikyti nuo kito mėnesio, atsiradus šiai teisei, bei nustojama taikyti taip pat nuo kito mėnesio, pasibaigus šiai teisei. Jei nuolatinis Lietuvos gyventojas jau buvo pateikęs prašymą dėl PNPD taikymo, tai atsiradus teisei taikyti didesnę PNPD, toks gyventojas turi pateikti patikslintą prašymą bei pateikti atitinkamus dokumentus, pagrindžiančius teisę taikyti PNPD.

MPNPD taikomas ne tik su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms, bet ir kitokioms apmokestinamoms pajamoms, šis dydis apskaičiuojamas sudėjus atitinkamų mokestinio laikotarpio mėnesių PNPD. Jei vienas iš tėvų (įtėvių) mokestiniu laikotarpiu nevisiškai pasinaudojo MPNPD, kitas tėvas gali pasinaudoti galimybe visiškai pasinaudoti teise taikyti MPNPD, nes PNPD skiriamas vaikams, o tėvai (įtėviai) gali pasirinkti, kokiu santykiu juo pasinaudoti.

GPMĮ numatytos tokios **iš pajamų atimamos gyventojų patirtos išlaidos**, kaip tam tikras sąlygas atitinkančios sumokėtos gyvybės draudimo įmokos pagal gyvybės draudimo sutartis, sumokėtos pensijų įmokos į pensijų fondus, sumokėtos sumos už pirmą aukštąjį išsilavinimą ir (ar) suteikiamą pirmą atitinkamą kvalifikaciją,

Jei nuolatinis Lietuvos gyventojas negali pasinaudoti teise atimti išlaidų už profesinį mokymą ar studijas, apibrėžtas GPMĮ, tokiu atveju šia teise, neatsižvelgiant į besimokančiojo ar studijuojančiojo amžių, gali pasinaudoti tėvai (įtėviai) arba globėjai, rūpintojai ir (arba) situoktinis. Siekiant pasinaudoti teise atimti išlaidas už profesinį mokymą ar studijas iš apmokestinamų pajamų, tokių įmokų sumokėjimas turi būti grindžiamas atitinkamais dokumentais.

Remiantis GPMĮ nuostatomis, nuolatinis Lietuvos gyventojas iš apmokestinamųjų pajamų negali atimti patirtų išlaidų, jei per tą mokestinį laikotarpį, kada patyrė išlaidas, gavo vien neapmokestinamųjų pajamų ir (ar) pajamų iš veiklos, vykdytos turint verslo liudijimą, ir (ar) pajamų, apmokestinamų 5 proc. pajamų mokesčio tarifu. Be to, įsidėmėtina, kad bendra visų atitinkamais mokestiniais metais atimamų išlaidų suma negali viršyti 25 procentų apmokestinamųjų pajamų.

◆ PAVYZDYS

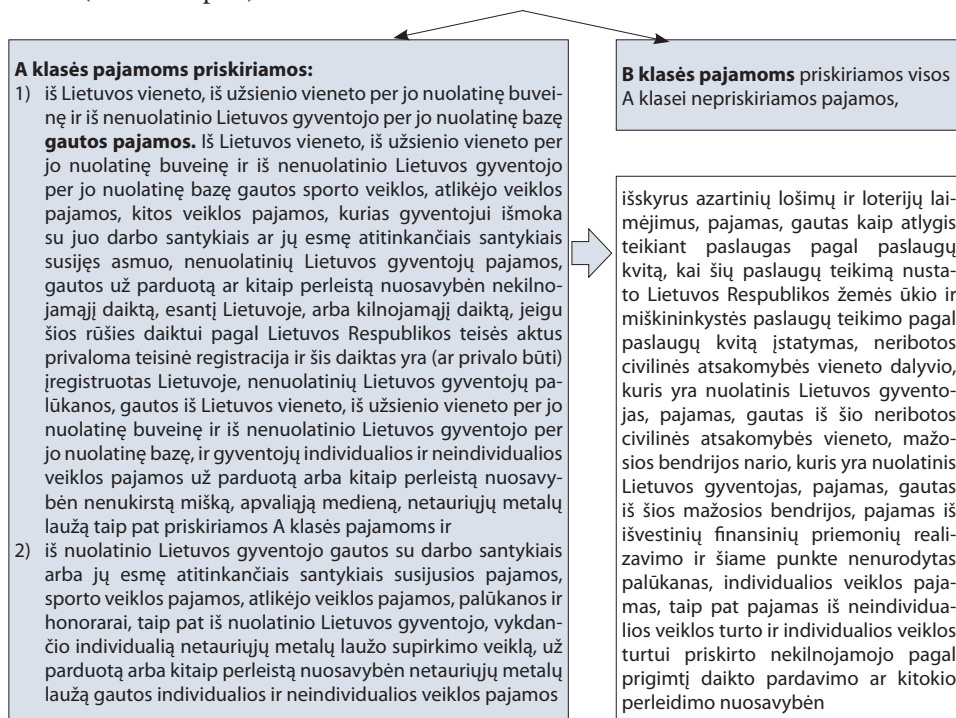
Tarkime, nuolatinio Lietuvos gyventojų mėnesinis darbo užmokestis yra 290 eurų arba 3 480 eurų per metus), jokių kitų pajamų jis negavo. Be to, mokestiniu laikotarpiu šis gyventojas sumokėjo 1 333 eurus už savo studijas, kurias baigęs jis įgijo pirmąjį aukštąjį išsilavinimą ir (ar) kvalifikaciją aukštojoje mokykloje. Apskaičiuojant nuolatinio Lietuvos gyventojų

iš apmokestinamų pajamų atimamas patirtas išlaidas, atsižvelgiama į didesnę kaip 25 proc. apmokestinamųjų pajamų sumos ribą, kuri sudarytų 372 eurų ((3 480 EUR–1992 EUR)×0,25), todėl šis gyventojas iš apmokestinamų pajamų galės atimti 372 eurus, metinę pajamų deklaraciją. Likusią neatimtą 961 euro sumą galės atimti nuolatinio Lietuvos gyventojų tėvai (itėviai), globėjai, rūpintojai ir (arba) sutuoktinis, pateikę metinę pajamų deklaraciją.

Išnagrinėjus apmokestinamų pajamų apskaičiavimo tvarką, tikslinga išnagrinėti gyventojų pajamų mokesčio deklaravimo tvarką, kuri grindžiama pajamų priskyrimu skirtingoms klasėms.

II.2.1.8. Pajamų priskyrimas klasėms

Gyventojų gaunamos pajamos pagal mokesčio mokėjimo tvarką skiriamos į A ir B klases (žr. II.2.10 pav.).



II.2.10 pav. Pajamų priskyrimas klasėms pagal mokesčio mokėjimo tvarką

Pagrindinis šių klasių skirtumas yra tas, kad nuo A klasės gyventojų pajamų mokesčių apskaičiuoja, išskaičiuoja ir sumoka į biudžetą GPMĮ nustatyta tvarka tas išmokas išmokantis asmuo, o nuo B klasės pajamų GPM apskaičiuoja ir sumoka į biudžetą pats gyventojas (žr. II.2.2 lentelę).

II.2.2 lentelė. A ir B klasėms priskiriamų pajamų pavyzdžiai

A klasei priskiriamų pajamų pavyzdžiai	B klasei priskiriamų pajamų pavyzdžiai
<ul style="list-style-type: none"> • su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos; nenuolatinio Lietuvos gyventojų – neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio – pajamos, gautos iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto; nenuolatinio Lietuvos gyventojų – mažosios bendrijos nario – pajamos, gautos iš šios mažosios bendrijos; • nenuolatinio Lietuvos gyventojų palūkanos; • nuolatinio ir nenuolatinio Lietuvos gyventojų – nesančio mažosios bendrijos nariu – pajamos, gautos iš mažosios bendrijos pagal civilinę paslaugų sutartį; • sporto veiklos pajamos; • atlikėjų veiklos pajamos; • darbdavio savo darbuotojui išmokamos apmokestinamosios individualios veiklos pajamos, įskaitant ir individualios žemės ūkio veiklos pajamas; • honorarai; • pajamos iš kūrybos, gautos pagal autorines sutartis (jei tai neindividualios veiklos pajamos); • turto nuomos pajamos (jei tai ne veiklos, vykdomos įsigijus verslo liudijimą, pajamos); • nenuolatinio Lietuvos gyventojų gautos neindividualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybės kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija (pvz., automobilis) ir šis daiktas yra (privalo būti) įregistruotas Lietuvoje; • nenuolatinio Lietuvos gyventojų pajamos už parduotą nekilnojamąjį daiktą (pvz., pastatas, žemė), esantį Lietuvoje; • individualios ir neindividualios veiklos pajamos, gautos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybės nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, netauriųjų metalų laužą 	<ul style="list-style-type: none"> • azartinių lošimų pajamos; • loterijų laimėjimų pajamos; • pajamos, gautos kaip atlygis teikiant paslaugas pagal paslaugų kvitą, kai šių paslaugų teikimą nustato Lietuvos Respublikos žemės ūkio ir miškininkystės paslaugų teikimo pagal paslaugų kvitą įstatymas; • nuolatinio Lietuvos gyventojų – neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio – pajamos, gautos iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto; • nuolatinio Lietuvos gyventojų – mažosios bendrijos nario – pajamos, gautos iš šios mažosios bendrijos; • pajamos iš išvestinių finansinių priemonių realizavimo ir / arba pajamos iš finansinių priemonių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės; • nuolatinio Lietuvos gyventojų gaunamos palūkanos (išskyrus palūkanas, gautas iš nuolatinio Lietuvos gyventojų); • individualios veiklos pajamos (išskyrus sporto veiklos ir atlikėjų veiklos pajamas, darbdavio savo darbuotojui išmokamas apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas, tame tarpe ir individualios žemės ūkio veiklos pajamas bei individualios veiklos pajamas, gautas už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybės nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, netauriųjų metalų laužą); • nuolatinio Lietuvos gyventojų ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos (išskyrus, pajamas, gautas už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybės nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, netauriųjų metalų laužą); • nenuolatinio Lietuvos gyventojų neindividualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos (išskyrus nenuolatinio Lietuvos gyventojų gautas turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamas už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybės kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, nenuolatinio Lietuvos gyventojų pajamos, gautos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybės nenukilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje)

Bet kokios rūšies gyventojų gautos pajamos, kurios nepriskiriamos A klasės pajamoms, priskiriamos B klasei. Atkreiptinas dėmesys, kad B klasės pajamoms, be II.2.2 lentelėje pateiktų pavyzdžių, remiantis GPMĮ komentaru, priskiriamos bet kokios rūšies pajamos, gautos iš užsienio valstybių vienetų (ne per nuolatinę buveinę), esančių užsienyje, ir nenuolatinio Lietuvos gyventojų (ne per nuolatinę bazę), įskaitant nuolatinio Lietuvos gyventojų gaunamas pajamas iš užsienio valstybių diplomatiinių

atstovybių ir konsulinių įstaigų; iš nuolatinio Lietuvos gyventojų gautos pajamos (išskyrus su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas, sporto veiklos, atlikėjų veiklos pajamas, palūkanas ir honorarus, taip pat iš nuolatinio Lietuvos gyventojų, vykdančio individualią netauriųjų metalų laužo supirkimo veiklą, už parduotą arba kitaip perleistą nuosavybėn netauriųjų metalų laužą gautas individualios ir neindividualios veiklos pajamas); kitos A klasei nepriskiriamas pajamos.

II.2.1.9. GPM apskaičiavimas ir sumokėjimas

GPMĮ numatyta, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas, Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas individualią veiklą per nuolatinę bazę, kaip mokesčių išskaičiuojantys asmenys išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPMĮ nustatytą pajamų mokesčių, jeigu šios išmokos pagal GPMĮ nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Taip pat, jei su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos už atitinkamą mokestinio laikotarpio mėnesį mokamos dalimis, tai pajamų mokestis išskaičiuojamas išmokant paskutinę šios išmokos dalį (nuo bendros už tą mėnesį išmokėtų dalių sumos), išskyrus su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas, išmokamas už atitinkamo mokestinio laikotarpio gruodžio mėnesį, kai pajamų mokestis turi būti apskaičiuotas nuo per tą mėnesį išmokėtų dalių sumos, jeigu paskutinė išmokos dalis bus išmokėta vėliau negu to mėnesio paskutinę dieną. Be to, jeigu paskutinė su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusi išmokos už atitinkamą mokestinio laikotarpio mėnesį dalis neišmokėta per 10 darbo dienų tam mėnesiui pasibaigus, tai pajamų mokestis turi būti apskaičiuotas nuo per tą mėnesį išmokėtų dalių sumos.

Todėl, kai su darbo santykiais susijusios praėjusį mėnesį išmokos išmokamos per 10 kito mėnesio dienų, tai GPM turi būti apskaičiuotas nuo visų praėjusį mėnesį bei per 10 kito mėnesio dienų išmokėtų šių išmokų dalių sumos. Kai su darbo santykiais susijusios praėjusio mėnesio išmokos išmokamos per daugiau nei 10 kito mėnesio dienų, tai GPM turi būti apskaičiuotas tik nuo visų praėjusį mėnesį išmokėtų šių išmokų dalių sumos.

◆ PAVYZDYS

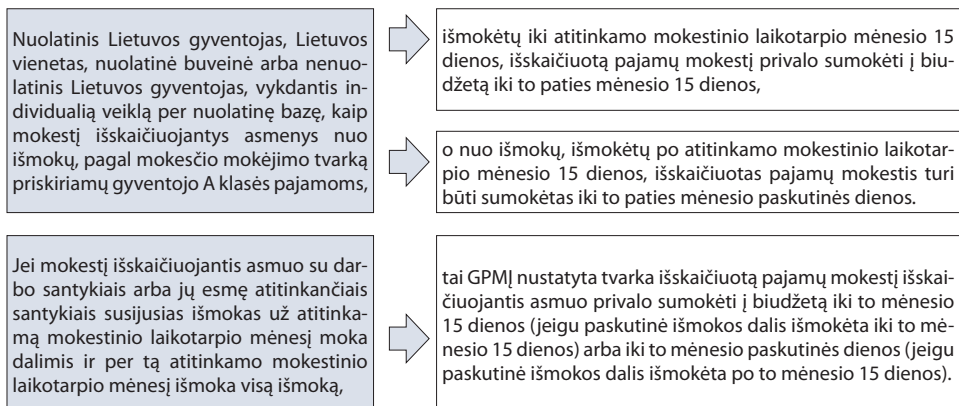
Tarkime, darbdavys (mokesčių išskaičiuojantis asmuo) darbuotojui (kuris nėra susituokęs ir neturi vaikų) 2X14 m. balandžio mėnesio priskaičiuotą 724 EUR darbo užmokesčių mokėjo dalimis: atlyginimo avansą (300 EUR) išmokėjo balandžio 20 d., likusią atlyginimo dalį

(424 EUR) – gegužės 9 d. išmokant išmoką gegužės 9 d. apskaičiuotas GPM bus 100,63 EUR (balandžio mėn. NPD: $166 - 0,26 \times (724 - 290) = 53,16$ EUR; $(724 - 53,16) \times 0,15 = 100,63$ EUR). Jei likusi atlyginimo dalis (424 EUR) būtų išmokėta gegužės 13 d. (per daugiau nei 10 kito mėnesio dienų), tai išmokant išmoką balandžio 20 d. turėtų būti apskaičiuotas GPM, kuris sudarytų 20,49 EUR (balandžio mėn. NPD: $166 - 0,26 \times (300 - 290) = 163,40$ EUR; $(300 - 163,40) \times 0,15 = 20,49$ EUR), o gegužės mėnesio išmokos turėtų būti apmokestintos atitinkamai, atsižvelgiant, ar paskutinė gegužės mėnesio išmoka išmokėta iki ar po birželio 10 d. Tačiau, siekiant supaprastinti GPM apskaičiavimą ir NPD/PNPD taikymą, galima pirmą už balandžio mėnesį išmokamą darbo užmokesčio dalį (300 EUR) apmokestinti 15 proc. (išmokamą balandžio 20 d.), tada GPM – sudarytų 45 EUR, o išmokant darbo užmokesčio antrą dalį (gegužės 13 d. (per daugiau nei 10 kito mėnesio dienų)), pritaikyti gyventojui priklausantį NPD/PNPD ir apskaičiuoti GPM 55,63 EUR (NPD: $166 - 0,26 \times (724 - 290) = 53,16$ EUR; $(424 - 53,16) \times 0,15 = 55,63$ EUR)).

GPMĮ komentare pabrėžiama, kad svarbus yra GPM apskaičiavimas už paskutinį mokestinio laikotarpio mėnesį (gruodžio mėnesį), kai mokestį išskaičiuojantis asmuo mokestinio laikotarpio atitinkamo mėnesio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas išmoka dalimis, tai nuo išmokėtos išmokos dalies (išmokėto avanso) už gruodžio mėnesį pajamų mokestis turi būti apskaičiuotas ir į biudžetą sumokėtas iki gruodžio mėnesio paskutinės dienos, jeigu paskutinė išmokos dalis bus išmokėta vėliau negu gruodžio mėnesio paskutinę dieną.

Pajamų mokesčio iš A klasės pajamų išskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka pateikta II.2.11 paveiksle.

GPMĮ numatyta, kad mokestį išskaičiuojantis asmuo turi sumokėti GPM, atsižvelgiant į tai, kada buvo išmokėtos išmokos: jei toks asmuo, išmokėjęs gyventojams



II.2.11 pav. Pajamų mokesčio iš A klasės pajamų išskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka

apmokestinamąsias išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, iki atitinkamo mokestinio laikotarpio mėnesio 15 dienos, tai jis nuo šių pajamų išskaičiuotą pajamų mokestį privalo sumokėti į biudžetą iki to paties mėnesio 15 dienos, o jei toks asmuo, išmokėjęs gyventojams apmokestinamąsias išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, po atitinkamo mokestinio laikotarpio mėnesio 15 dienos, tai jis nuo šių pajamų išskaičiuotą pajamų mokestį privalo sumokėti į biudžetą iki to paties mėnesio paskutinės dienos.

Jei mokestį išskaičiuojantis asmuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas už atitinkamo mokestinio laikotarpio mėnesį moka dalimis ir paskutinė išmokos dalis išmokėta per 10 darbo dienų tam mėnesiui pasibaigus, t. y. jeigu mokestį išskaičiuojantis asmuo išmoka su darbo santykiais susijusias praėjusio mėnesio išmokas per 10 kito mėnesio dienų, tai GPM turi būti apskaičiuotas ir sumokėtas nuo visų praėjusių mėnesių ir per 10 kito mėnesio dienų išmokėtų šių išmokų dalių sumos iki kito mėnesio 15 dienos (žr. II.2.12 pav.).

Jei mokestį išskaičiuojantis asmuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas už atitinkamą mokestinio laikotarpio mėnesį moka dalimis ir paskutinė išmokos dalis sumokėta per mėnesio, einančio po mėnesio, už kurį mokamos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, 10 darbo dienų, tai šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka išskaičiuotą pajamų mokestį išskaičiuojantis asmuo privalo sumokėti į biudžetą iki mėnesio, kurį išmokėta paskutinė išmokos dalis, 15 dienos,



išskyrus su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas, išmokamas už atitinkamo mokestinio laikotarpio gruodžio mėnesį, kai pajamų mokestis nuo per tą mėnesį išmokėtų dalių sumos turi būti sumokėtas į biudžetą iki atitinkamo mokestinio laikotarpio gruodžio mėnesio paskutinės dienos, jeigu paskutinė išmokos dalis išmokėta vėliau negu to mėnesio paskutinę dieną.

Jei mokestį išskaičiuojantis asmuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas už atitinkamą mokestinio laikotarpio mėnesį moka dalimis ir paskutinė išmokos dalis neišmokėta per mėnesio, einančio po mėnesio, už kurį mokamos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, 10 darbo dienų,



tai laikoma, kad šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka išskaičiuotą pajamų mokestį jį išskaičiuojantis asmuo privalėjo sumokėti į biudžetą iki mėnesio, už kurį mokamos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, 15 dienos (jeigu paskutinė išmoka išmokėta iki to mėnesio 15 dienos) arba iki to mėnesio paskutinės dienos (jeigu paskutinė išmoka išmokėta po to mėnesio 15 dienos)

II.2.12 pav. Pajamų mokesčio iš su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančių santykių susijusių išmokų išskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka

◆ PAVYZDYS

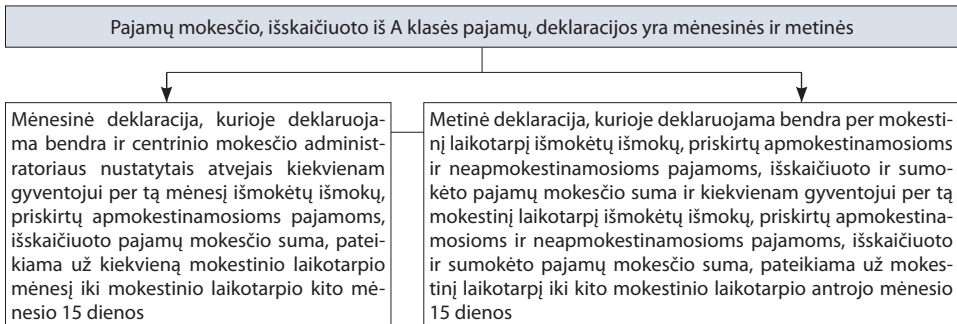
Remiantis ankstesniu pavyzdžiu, kai darbdavys (mokestį išskaičiuojantis asmuo) darbuotojui (kuris nėra susituokęs ir neturi vaikų) 2X14 m. balandžio mėnesio priskaičiuotą 724 EUR darbo užmokestį mokėjo dalimis: atlyginimo avansą (280 EUR) išmokėjo balandžio 20 d.,

likusią atlyginimo dalį (444 EUR) – gegužės 9 d. Išmokant išmoką gegužės 9 d. apskaičiuotas GPM 100,63 EUR (balandžio mėn. NPD: $166 - 0,26 \times (724 - 290) = 53,16$ EUR; $(724 - 53,16) \times 0,15 = 100,63$ EUR) turėtų būti sumokėtas iki gegužės 15 dienos.

Jei mokesčių išskaičiuojantis asmuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas už atitinkamo mokestinio laikotarpio mėnesį moka dalimis ir paskutinė išmokos dalis išmokėta per daugiau nei 10 darbo dienų tam mėnesiui pasibaigus, t. y. su darbo santykiais susijusios praėjusio mėnesio išmokos išmokamos per daugiau nei 10 kito mėnesio dienų, tai GPM turi būti apskaičiuotas ir sumokėtas iki paskutinės kito mėnesio dienos, jei išmokos dalis išmokėta po šio mėnesio 15 dienos.

II.2.1.10. Pajamų deklaravimas

GPMĮ nustatyta, kad mokesčių išskaičiuojantis asmuo, mokestiniu laikotarpiu išmokėjęs išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo deklaruoti išmokėtas išmokas, išskaičiuotą ir sumokėtą pajamų mokesčių pateikdamas deklaracijas. Pajamų mokesčio, išskaičiuoto iš A klasės pajamų, deklaracijų formas, deklaracijų užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius (žr. II.2.13 pav.).



II.2.13 pav. Pajamų mokesčio, išskaičiuoto iš A klasės pajamų, deklaracijos

Remiantis GPMĮ nuostatomis, jei mokesčių išskaičiuojantis asmuo mokestiniu laikotarpiu išmoka nuolatiniais ir nenuolatiniais Lietuvos gyventojams išmokas pinigais ir (arba) natūra, kurios priskiriamos A klasės pajamoms, tai jis mokesčių administratoriui privalo pateikti to mokestinio laikotarpio mėnesines deklaracijas ir metinę deklaraciją. Mėnesinė deklaracija turi būti pateikta mokestinio laikotarpio ataskaitiniam mėnesiui pasibaigus iki kito mėnesio 15 dienos, metinė deklaracija – mokestiniam laikotarpiui pasibaigus iki kito mokestinio laikotarpio vasario 15 dienos.

Nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka pateikta II.2.14 paveiksle.

Pajamų mokestį nuo pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, GPMĮ nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats nuolatinis Lietuvos gyventojas arba jo įgaliotas asmuo.



Pajamų mokestis nuo per mokestinį laikotarpį gautų pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, deklaruojamas, apskaičiuojamas ir sumokamas GPMĮ nustatyta tvarka

II.2.14 pav. Nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka

GPMĮ komentare detalizuojama, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas per mokestinį laikotarpį gautas pajamas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas B klasės pajamoms, ir pajamų mokestį nuo šių pajamų deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pasibaigus mokestiniam laikotarpiui iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos, pateikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją. Todėl nuolatinis Lietuvos gyventojas, mokestiniu laikotarpiu gavęs pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, jų mokestinio laikotarpio eigoje deklaruoti, nuo jų apskaičiuoti ir sumokėti pajamų mokestį neprivalo. Tačiau jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas pageidauja, mokestiniu laikotarpiu jis gali apskaičiuoti pagal GPMĮ nuostatas nuo tokių pajamų priklausančią mokėti pajamų mokesčio sumą ir šį mokestį sumokėti, mokestiniu laikotarpiu neteikdamas jokios deklaracijos.

GPMĮ nurodyta, kad fiksuoto dydžio pajamų mokestis sumokamas į biudžetą prieš išduodant verslo liudijimą, o verslo liudijimo išdavimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė.

Metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo tvarka pateikta II.2.15 paveiksle.

Nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs A ir (arba) B klasės pajamų, privalo pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją iki kitų mokestinių metų gegužės 1 d. Neteikti metinės pajamų mokesčio deklaracijos gali gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs tik A klasei priskiriamų pajamų ar neapmokestinamųjų pajamų. Jei nuolatinis Lietuvos gyventojas gauna tik B klasei priskiriamų pajamų, jis privalo pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

GPMĮ numatyta, kad metinės pajamų mokesčio deklaracijos formą, jos užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius. Be to, nuolatinis Lietuvos gyventojas, kuriam pagal GPMĮ nustatyta prievolė teikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, pajamų mokesčio skirtumą tarp metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už mokestinį laikotarpį apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos ir mokestiniu laikotarpiu

Nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui **metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį** ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokestį, jeigu GPMĮ nenumatyta kitaip.

Metinės pajamų mokesčio deklaracijos turi teisę neteikti nuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris:

- 1) nepageidauja pasinaudoti teise iš pajamų atimti jam pagal GPMĮ nuostatas priklausantį MPNPD ir (arba) GPMĮ nurodytas išlaidas ir
- 2) per atitinkamą mokestinį laikotarpį gavo **tik A klasei** priskiriamų su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų ir kuriam pritaikytas NPD neturi būti perskaičiuotas GPMĮ nustatyta tvarka. Toks gyventojas turi teisę neteikti metinės pajamų mokesčio deklaracijos ir tais atvejais, kai gauna šio punkto pirmajame sakinyje nenurodytų pajamų, jeigu šios pajamos įtrauktos į centrinio mokesčio administratoriaus nustatytą neapmokestinamųjų pajamų, kurių gavus deklaracija gali būti neteikiama, sąrašą.

Gyventojas, kuris mokestiniu laikotarpiu buvo įsijungęs verslo liudijimą ar įregistravęs individualią veiklą,



privalo pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją net tuo atveju, kai individualios veiklos pajamų negavo

II.2.15 pav. Nuolatinio Lietuvos gyventojų metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo tvarka

sumokėtos (išskaičiuotos) pajamų mokesčio sumos privalo sumokėti į biudžetą iki kitų mokestinių metų gegužės 1 d., o jeigu nuolatinio Lietuvos gyventojų pateiktoje metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje apskaičiuojama pajamų mokesčio permoka, ji gali būti įskaityta arba grąžinta Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas Lietuvoje individualią veiklą per nuolatinę bazę ir gavęs arba uždirbęs per mokestinį laikotarpį pajamų, kurios gali būti apmokestinamos taikant 5 proc. arba 15 proc. GPM tarifą, iki kito mokestinio laikotarpio gegužės 1 dienos privalo pateikti metinę pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų deklaraciją ir sumokėti GPM. Jei nenuolatinis Lietuvos gyventojas gavo arba uždirbo A klasei priskiriamų pajamų, nuo kurių mokestį išskaičiuojantis asmuo išskaičiavo ir sumokėjo GPM, tai šia sumokėta GPM suma mažinama deklaracijoje apskaičiuota mokėtina GPM suma.

GPMĮ komentare patikslinama, jeigu nenuolatinis Lietuvos gyventojas, mokestinį laikotarpį vykdęs individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje, iš užsienio valstybės gavo arba uždirbo su tokia individualia veikla susijusių pajamų, nuo kurių toje užsienio valstybėje buvo išskaičiuotas pajamų ar jam tapatus mokestis, tai ši užsienio valstybėje sumokėta pajamų mokesčio suma neatskaitoma iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų Lietuvoje mokėtinos pajamų mokesčio sumos, t. y. šio sumokėto pajamų mokesčio dydžiu negali būti mažinama apskaičiuota mokėtina pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę gautų ar uždirbtų pajamų suma.

Jei nenuolatinis Lietuvos gyventojas, nesiverčiantis individualia veikla per nuolatinę bazę Lietuvos Respublikoje, gavo B klasei priskiriamų pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje, jis privalo pats apskaičiuoti ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėti GPM per 25 dienas nuo tokių pajamų gavimo dienos ir per tokį pat laikotarpį mokesčių administratoriui pateikti deklaraciją, kurios formą, užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius.

Kad gyventojai galėtų laiku pateikti deklaracijas ir laiku sumokėti GPM, tam tikras pareigas turi ir išmokas išmokantys asmenys, kurie ne tik pateikia ataskaitas apie gyventojams išmokėtas išmokas, bet turi, iškilus poreikiui, atitinkamai pateikti informaciją ir patiems gyventojams.

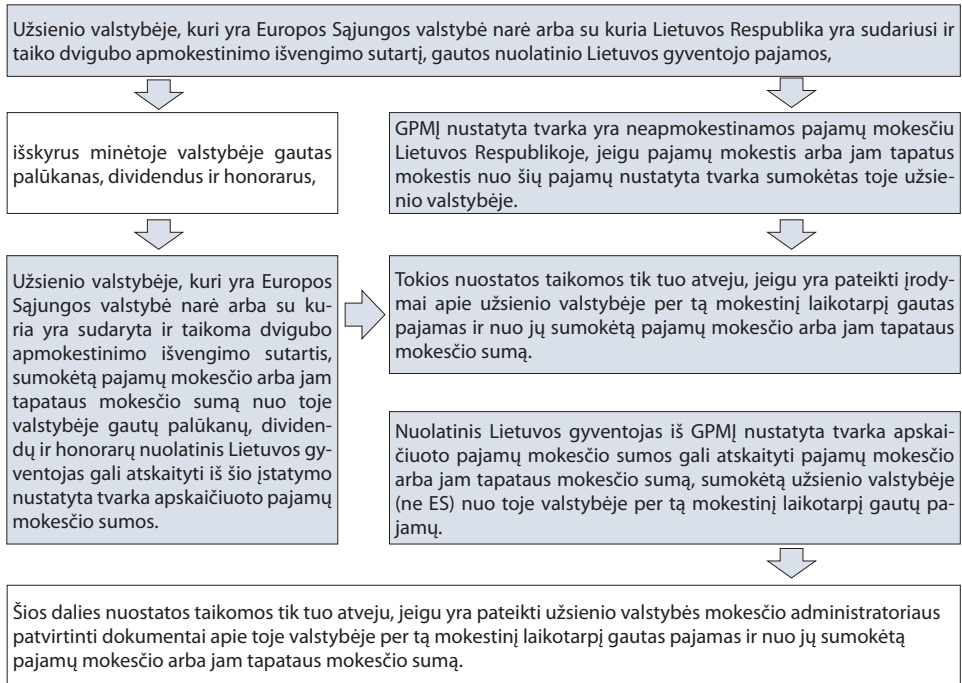
Nuolatinis Lietuvos gyventojas, nenuolatinis Lietuvos gyventojas per nuolatinę bazę, Lietuvos vienetas arba užsienio vienetas per nuolatinę buveinę, išmokėjęs gyventojui pajamas, priskiriamas A klasei, kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo rašytiniu ar žodiniu gyventojų prašymu turi išduoti pažymą apie išmokėtas išmokas per 10 darbo dienų nuo prašymo dienos. Pažymos pavyzdinė forma patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymu.

Lietuvos vienetas, užsienio vienetas, per nuolatinę buveinę ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas per nuolatinę bazę per mokestinį laikotarpį išmokėjęs gyventojui pajamas, priskiriamas B klasei, privalo iki kitų mokestinių metų vasario 1 dienos pateikti mokesčių administratoriui pažymą, kurioje nurodomi duomenys apie išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas B klasės pajamoms (įskaitant išmokas, priskiriamas prie neapmokestinamųjų pajamų), išmokėtas per mokestinį laikotarpį.

Gyventojui deklaravus pajamas ir apskaičiavus mokėtiną GPM, svarbu įvertinti ir užsienio valstybėje sumokėtą pajamų mokestį (žr. II.2.16 pav.).

Atsižvelgiant į GPMĮ nuostatas, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, nuo GPM atleidžiamos gyventojų bet kokios pajamos (išskyrus palūkanas, dividendus ir honorarus), jeigu tos pajamos buvo gautos Europos Sąjungos ar kitoje užsienio valstybėje, su kuria yra sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, tokios pajamos buvo apmokestintos pagal tokioje valstybėje nustatytas teisės normas pajamų arba jam tapačiu mokesčiu, pajamų mokestis buvo sumokėtas, o gyventojas turi dokumentą apie toje užsienio valstybėje gautas pajamas ir nuo jų toje valstybėje sumokėtą pajamų mokestį ar jam tapatų mokestį.

GPMĮ komentare detalizuojama, kad taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse yra nustatyti dividendų, palūkanų ir honorarų apmokestinimo prie pajamų šaltinio maksimalūs tarifai, t. y. didžiausi tarifai, kuriuos užsienio valstybė turi teisę taikyti apmokestindama nuolatinių Lietuvos gyventojų iš tos užsienio valstybės rezidentų gautus dividendus, palūkanas ir honorarus.



II.2.16 pav. Užsienio valstybėje sumokėto pajamų mokesčio įskaitymo sąlygos

Jei nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo bet kokių pajamų užsienio valstybėje, kuri nėra Europos Sąjungos narė ar užsienio valstybė, su kuria sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir nuo šių pajamų buvo sumokėtas pajamų ar jam tapatus mokestis, tai tarptautinis juridinis dvigubas apmokestinimas Lietuvoje naikinamas taikant atskaitymo (kredito) metodą, t. y. užsienio valstybėje sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis nuo šių pajamų atskaitomas iš Lietuvoje mokėtinos pajamų mokesčio sumos, tenkančios šioms užsienio valstybėje gautoms pajamoms. Taip pat gyventojas turi turėti tos užsienio valstybės mokesčio administratoriaus patvirtintą dokumentą apie joje gautų pajamų sumą ir nuo jų toje valstybėje sumokėtą pajamų ar jam tapatų mokestį.

Gyventojas, pateikdamas pajamų deklaraciją ir sumokėdamas jam priklausančią GPM, galutinai atsiskaito su mokesčiu administratoriumi už atitinkamą mokestinį laikotarpį, taip užbaigdamas gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo ciklą.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 2.1.1. Kas yra gyventojų pajamų mokesčio mokėtojai ir kuo skiriasi nuolatinis Lietuvos gyventojas nuo nenuolatinio Lietuvos gyventojų?
- 2.1.2. Kas yra pajamų mokesčio objektas? Apibūdinkite pajamas, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje.
- 2.1.3. Kokie taikomi pajamų mokesčio tarifai ir kokioms pajamoms jie taikomi?
- 2.1.4. Apibūdinkite, kada pripažįstamos pajamos.
- 2.1.5. Apibūdinkite pajamas natūra.
- 2.1.6. Paaiškinkite apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarką.
- 2.1.7. Pateikite neapmokestinamųjų pajamų pavyzdžių.
- 2.1.8. Kas yra leidžiami atskaitymai, susiję su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu, ir kokie apribojimai taikomi šiems atskaitymams?
- 2.1.9. Kada taikomas ir kaip apskaičiuojamas NPD, MNPD, PNP, MPDP?
- 2.1.10. Apibūdinkite iš pajamų atimamas gyventojų patirtas išlaidas, joms taikomus apribojimus, pateikite pavyzdžių.
- 2.1.11. Kokioms klasėms priskiriamos pajamos pagal mokesčio mokėjimo tvarką? Apibūdinkite šias klases.
- 2.1.12. Kokia yra pajamų mokesčio iš A klasės pajamų apskaičiavimo, išskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka?
- 2.1.13. Kokios pateikiamos pajamų mokesčio, išskaičiuoto iš A klasės pajamų, deklaracijos ir kokia tvarka?
- 2.1.14. Kas deklaruoja pajamų mokestį nuo pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms?
- 2.1.15. Kokia yra gyventojų pajamų mokesčio deklaravimo tvarka?

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

- 2.1.1. 2X11 m. Jonas Jonaitis ir Petras Petraitis įsteigė UAB A, suformuodami 8 700 EUR įstatinį kapitalą, kurį sudaro 300 vnt. paprastųjų akcijų po 29 EUR. Jonas Jonaitis įsigijo 180 vnt. akcijų, likusias – Petras Petraitis. 2X14 m. UAB A įstatinis kapitalas buvo sumažintas iki 2 900 EUR, atitinkamas dalis išmokant UAB A akcininkams. Nustatykite Jonui Jonaičiui ir Petriui Petraičiui (šie gyventojai vaikų iki 18 metų neturi) išmokėtas sumas ir apskaičiuokite GPM.
- 2.1.2. 2X11 m. Jonas Jonaitis ir Petras Petraitis įsteigė UAB A, suformuodami 2 900 EUR įstatinį kapitalą, kurį sudaro 100 vnt. paprastųjų akcijų po 29 EUR. Jonas Jonaitis įsigijo 45 vnt. akcijų, likusias – Petras Petraitis. 2X12 m. UAB A įstatinis kapitalas padidintas 4 350 EUR (iki 7250 EUR) iš įmonės nepaskirstytojo pelno. 2X14 m. UAB A įstatinis kapitalas mažinamas iki 3 480 EUR. Nustatykite Jonui Jonaičiui ir Petriui Petraičiui (šie gyventojai vaikų iki 18 metų neturi) išmokėtas sumas ir apskaičiuokite GPM.
- 2.1.3. Nustatykite, kurios pajamos yra apmokestinamos pagal GPMĮ reikalavimus

Eil. Nr.	Apibūdinimas	Apmokės- tinamos	Neapmokes- tinamos
1	Įmonė A, siekdama užmegzti naujus verslo ryšius, organizavo reprezentacinį renginį, kuriame dalyvavo įmonės vadovybė (4 asmenys) ir 16 su įmone nesusijusių asmenų. Renginio vertė 870 EUR		
2	Įmonė A 10 darbuotojų nupirko vardinius abonementus į sporto klubą, 1 abonento kaina 84 EUR		
3	Įmonės A reklaminėje akcijoje – loterijoje, kurioje galėjo dalyvauti gyventojai, pirkę šios įmonės produkciją, loterijos laimėtojas gavo 260 EUR vertės prizą		
4	Įmonės A darbuotojui jubiliejaus proga įteikta dovana – televizorius, kurio vertė 434 EUR		
5	Įmonės A darbuotojas naudojasi įmonės automobiliu ir darbo (70 proc.) ir asmeniniais (30 proc.) tikslais. Automobilio eksploatacines ir remonto išlaidas apmoka įmonė		
6	Įmonė A savo darbuotojams surengė kalėdinę šventę. Šventė kainavo 900 EUR (vaisės, patalpų nuoma, renginio vedėjas). Šventėje dalyvavo 40 įmonės A darbuotojų		
7	Įmonės darbuotojams įteiktos kalėdinės dovanos – laikrodžiai, kurių vienetų kaina 87 EUR		
8	Gyventojas prekybos centro organizuotame žaidime laimėjo prizą – kosmetikos rinkinį, kurio vertė 40 EUR		
9	Įmonė A sumokėjo odontologijos centrui X už įmonės A darbuotojui suteiktas protezavimo paslaugas 580 EUR		
10	Įmonė A išnuomojo metams sporto salę už 3 475 EUR. Sporto salėje gali sportuoti visi įmonės darbuotojai (40 asmenų) ir jų šeimos nariai		
11	Įmonės A darbuotojams išduotos uniformos, kurias šie turės dėvėti darbo metu. Vienos uniformos vertė 72 EUR		
12	Įmonė A organizavo reprezentacinį renginį, kuriame dalyvavo 10 asmenų, su kuriais buvo siekiama užmegzti naujus verslo ryšius. Renginyje dalyvavę asmenys nėra įmonės A darbuotojai ar akcininkai. Renginio metu kiekvienam dalyviui buvo išdalytos dovanos, kurių vertė 230 EUR		

Eil. Nr.	Apibūdinimas	Apmokės- tinamos	Neapmokes- tinamos
12	Įmonė A organizavo reprezentacinį renginį, kuriame dalyvavo 10 asmenų, su kuriais buvo siekiama užmegzti naujus verslo ryšius. Renginyje dalyvavę asmenys nėra įmonės A darbuotojai ar akcininkai. Renginio metu kiekvienam dalyviui buvo išdalytos dovanos, kurių vertė 230 EUR		
13	Įmonė A sumokėjo už gyventojų, nesusijusių su įmone, kelionės bilietus ir apgyvendinimo paslaugas		
14	Gyventojas televizijos žaidime laimėjo šaldytuvą, kurio vertė 430 EUR		
15	Įmonė A apmokėjo darbuotojo kvalifikacijos tobulinimo kursus. Šie kursai yra susiję su darbuotojo atliekamomis darbo funkcijomis		
16	Įmonė A išeinančiam iš darbo įmonės darbuotojui apskaičiuota išeitinė kompensacija 580 EUR ir kompensacija už nepanaudotas atostogas 145 EUR		

- 2.1.4. Įmonės A darbuotoja turi 3 vaikus: 2 vaikus iš pirmos santuokos (su vyru išsituokusi, pagal teismo sprendimą vaikus augina mama) ir 1 vaiką iš antros santuokos (susituokusi). Darbuotojai priskaičiuotas 520 EUR atlyginimas ir 145 EUR priedas. Reikia apskaičiuoti gyventojų pajamų mokesťį.
- 2.1.5. Darbuotojo 2X14 m. kiekvieno mėnesio darbo užmokestis įmonėje A – 350 EUR per mėnesį, šioje įmonėje buvo taikytas NPD. Įmonėje B tas pats darbuotojas uždirbo po 580 EUR per mėnesį, šioje įmonėje NPD nebuvo taikomas. Reikia apskaičiuoti GPM skirtumą / permoką.
- 2.1.6. Nurodykite, kurios iš išvardytų išmokų priskiriamos nuolatinio Lietuvos Respublikos gyventojų A, kurios – B klasės pajamoms:
- 1) nenuolatinio Lietuvos gyventojų pajamos už Lietuvos Respublikos įmonei parduotą lengvąjį automobilį;
 - 2) pajamos už gyventojų Lietuvos Respublikos nuolatiniam gyventojui parduotą gyvenamąjį namą;
 - 3) darbdavio (Lietuvos Respublikos įmonės) apskaičiuotas darbo užmokestis;
 - 4) ligos pašalpa, mokama iš VSD fondo;
 - 5) individualios veiklos pajamos;
 - 6) pajamos už Lietuvos Respublikos nuolatiniam gyventojui parduotas akcijas;
 - 7) darbdavio (Lietuvos Respublikos įmonės) apskaičiuota išeitinė kompensacija.
- 2.1.7. 2X11 m. Jonas Jonaitis ir Petras Petraitis įsteigė UAB A, suformuodami 11 600 EUR įstatinį kapitalą, kurį sudaro 100 vnt. paprastųjų akcijų po 116 EUR. Jonas Jonaitis įsigijo 40 vnt. akcijų, likusias – Petras Petraitis. 2X12m. UAB A įstatinis kapitalas padidintas 2 900 EUR (iki 14 500 EUR) iš įmonės nepaskirstytojo pelno. 2X14m. UAB A įstatinis kapitalas mažinamas iki 10 150 EUR. Nustatykite Jonui Jonaičiui ir Petriui Petraičiui (šie gyventojai vaikų iki 18 metų neturi) išmokėtas sumas ir apskaičiuokite GPM.

2.1.8. Nustatykite, kurios pajamos yra apmokestinamos pagal GPMĮ reikalavimus

Eil. Nr.	Apibūdinimas	Apmokės- tinamos	Neapmokes- tinamos
17	Įmonė A apmokėjo darbuotojui kelionės išlaidas ir nuompinigius, neviršijant teisės aktų nustatytų normų		
18	Įmonė A paskelbė daugumos savo parduodamų prekių 30 proc. nuolaidą		
19	Paskelbti įmonės A akcininkams (fiziniais asmenims) tenkantys dividendai 23 170 EUR		
20	Įmonė A akcininkui grąžino paskolą 28 962 EUR		
21	Įmonė A už savo darbuotoją tiesiogiai VU sumokėjo įmoką už studijas 434 EUR, o pačiam darbuotojui kompensavo 87 EUR įmoką už bendrabučio kambario nuomą		
22	2X10 m. įmonės A darbuotojui suteikta 86 886 EUR beprocentė paskola gyvenamajam būstui įsigyti, ji įmonei bus grąžinama per 10 metų po 8 688,60 EUR kasmet		
23	2X10 m. įmonės A akcininkui suteikta paskola 28 962 EUR su 2 proc. metine palūkanų norma, o vidutinė tokių paskolų palūkanų norma buvo 7 proc. Paskola turi būti grąžinta po 2 metų kartu su palūkanomis		
24	Įmonė A savo darbuotojui parduoda prekių, kuriomis ji prekiauja, su specialia 30 proc. nuolaida		
25	Įmonė A nuomojasi patalpas iš gyventojų ir moka komunalines paslaugas		
26	Įmonė A išnuomojo butą, kuriame apgyvendino savo darbuotoją. Buto mėnesio nuomos mokeskis 289,62 EUR, kiekvieną mėnesį už buto eksploatacines išlaidas įmonė moka 116 EUR		
27	Įmonė A teikia apsaugos paslaugas, savo darbuotojams teikia jų gyvenamosios vietos apsaugos paslaugas nemokamai		
28	Įmonė A savo darbuotojams, laimėjusiems geriausio atitinkamos profesijos darbuotojo konkursą, paskyrė nepiniginį prizą – laikrodžius, kurių kaina 87 EUR		
28	Įmonė A apmokėjo darbuotojo pateiktus kvitus už taksi paslaugas, darbuotojas naudojo taksi paslaugomis savo darbo funkcijoms atlikti		
29	Įmonė A išnuomojo butą, kuriame apgyvendino savo darbuotoją. Buto mėnesio nuomos mokeskis 290 EUR, buto eksploatacines išlaidas apmoka pats darbuotojas		
30	Įmonė A kelionių agentūroje išpirko 5 poilsinius kelialapius, kurių kiekvieno kaina 810 EUR. Darbuotojai apmokėjo 30 proc. kelialapių vertės		
31	Įmonės A darbuotojas vyksta į komandiruotę, kartu vyksta jo sutuoktinė. Įmonė apmoka darbuotojo ir jo sutuoktinės kelionės (434 EUR) ir apgyvendinimo (260 EUR) išlaidas		
32	Įmonė A apskaičiuoja darbuotojui ligos pašalpą 87 EUR		

2.1.9. Darbuotojas pateikė įmonei prašymą taikyti jam priklausantį NPD. Prašyme nurodė tokius duomenis apie save: 30 proc. darbingumas, išsiskyręs, 1 vaikas 16 metų, kitas – 19 metų, abu auga pas motiną. Koks bus apskaičiuotas GPM šiam darbuotojui, jei jo mėnesio alga pagal darbo sutartį 580 EUR?

- 2.1.10. Įmonės darbuotojui (vedęs, 3 vaikai: 11, 17 ir 20 metų) apskaičiuota:
- a) alga 580 EUR,
 - b) priedas pagal įmonėje taikomą darbuotojų skatinimo sistemą 89 EUR,
 - c) komandiruotės dienpinigiai (neviršijant nustatytų normų) 89 EUR,
 - d) laidojimo pašalpa mirus tėvui 290 EUR,
 - e) išmoka už darbą švenčių dienomis 60 EUR,
- Reikia apskaičiuoti darbuotojo GPM.
- 2.1.11. Darbuotojo 2X14 m. kiekvieno mėnesio darbo užmokestis įmonėje A – 320 EUR per mėnesį. Įmonėje B tas pats darbuotojas uždirbo po 550 EUR per mėnesį. Darbuotojas yra susituokęs turi du vaikus, vienam 6 m., kitam – 18 m., mokosi mokykloje. Nė vienoje iš įmonių darbuotojas neprašė taikyti NPD, PNP. Reikia apskaičiuoti GPM skirtumą / permoką.
- 2.1.12. Darbuotoja A. A. 2 X 13 m. dirba įmonėje Y 0,5 etato. Šioje darbovietėje jai taikomas NPD ir PNP. A. A. turi 4 metų vaiką, kurį augina viena. A. A. liepos mėn. pajamos buvo:
- a) darbo užmokestis 115 EUR;
 - b) išmoka už darbą poilsio dienomis ne pagal grafiką 12 EUR;
 - c) mėnesio premija 35 EUR.
- Reikia apskaičiuoti iš A. A. darbo užmokesčio liepos mėn. išskaitytą GPM.
- 2.1.13. Nurodykite, kurios iš išvardytų išmokų priskiriamos nuolatinio Lietuvos Respublikos gyventojų A, kurios – B klasės pajamoms:
- 8) tantžemos;
 - 9) nuolatinio Lietuvos gyventojų palūkanos už Lietuvos Respublikos banke laikomą terminuotą indėlį;
 - 10) individualios įmonės savininkui išmokėtas įmonės pelnas;
 - 11) Lietuvos Respublikos įmonės išmokėtas autorinis atlyginimas;
 - 12) iš Lietuvos Respublikos įmonės nenuolatinio Lietuvos gyventojų gautos turto nuomos pajamos;
 - 13) iš Lietuvos Respublikos įmonės gautos pajamos už parduotą baldų komplektą;
 - 14) išmokos pagal verslo liudijimą už gyventojų parduotas prekes.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=464346
2. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras. Prieiga per internetą: http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000131030&tree_id=1000007316
3. Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacinės medžiagos katalogas. Prieiga per internetą: http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000121845&tree_id=1000001649
4. Šapalienė, L. (2010). Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius: RDI grupė. 168 p.
5. Buškevičiūtė, E. (2005). Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija. 331 p.
6. Marcijonas, A., Sudavičius, B. (2003). Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras. 287 p.
7. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 197 p.

II.2.2. Valstybinio socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo elementai, įmokų apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas

KASTYTIS SENKUS, VILIUS SAVICKAS

II.2.2.1. Valstybinio socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų atsiradimas

Valstybinis socialinis draudimas – socialinės apsaugos sistemos dalis, kurios priemonėmis visiškai ar iš dalies kompensuojamos apdraustiesiems asmenims ir įstatymų nustatytais atvejais jų šeimų nariams dėl draudžiamųjų įvykių prarastos darbo pajamos arba apmokamos papildomos išlaidos. Teisė gauti tam tikrą valstybinio socialinio draudimo išmoką atsiranda įstatymų nustatyta tvarka, t. y. susiklosčius tam tikroms aplinkybėms. Pavyzdžiui, asmuo įgyja teisę gauti senatvės pensiją sulaukęs pensinio amžiaus arba įgyja teisę gauti bedarbio pašalpą, kai tampa bedarbiu ir įsiregistruoja darbo biržoje bei atitinka kitas aplinkybes, su kuriomis siejama tokia išmoka. Tačiau, norint įgyti teisę į socialinio draudimo išmokas, apdraustieji asmenys ir (arba) jų draudėjai turi mokėti įstatymų nustatyto dydžio valstybinio socialinio draudimo įmokas.

Lietuvos istorijoje socialinis draudimas pirmą kartą buvo įvestas 1926 metais Respublikos prezidentui A. Stulginskiui paskelbus Vyriausiosios socialinio draudimo valdybos įstatymą. Valdyba buvo įsteigta prie Vidaus reikalų ministerijos, ji aiškino Ligonių kasų įstatymą, steigė ligonių kasas, tvirtino jų sąmatas, taip pat rūpinosi socialine globa, steigė ir prižiūrėjo našlaičių ir senelių prieglaudas.

Tarpukariu Lietuvoje labiausiai buvo išplėtotas ligos draudimas, tik prieš Antrąjį pasaulinį karą buvo įvestas nelaimingų atsitikimų darbe draudimas. Ligos draudimu buvo draudžiami visi, kurie tarnauja valstybei, savivaldybėms ar privatiems asmenims, bei jų šeimų nariai. Tačiau šiuo draudimu nebuvo draudžiami žemės ūkio darbininkai, kurie sudarė didžiąją dalį Lietuvos gyventojų, taip pat valstybės tarnautojai ir darbuotojai, kurie uždirba daugiau kaip 400 Lt per mėnesį. Dėl šios priežasties socialinis draudimas tarpukario Lietuvoje apėmė nedidelę šalies gyventojų dalį.

Pensijų draudimas tarpukario Lietuvoje nespėtas įgyvendinti. Valstybė 60 proc. buvusios algos dydžio pensijas mokėjo tik valstybinėje tarnyboje 25 metus ištarnavusiems kariams, valstybės tarnautojams ir pasižymėjusiems visuomenės veikėjams.

Sovietiniu laikotarpiu socialinis draudimas buvo vykdomas tik valstybės lėšomis, Lietuva savo atskiro valstybinio socialinio draudimo biudžeto neturėjo. Visi įnašai patekdavo į bendrą socialinio draudimo biudžetą, kuris buvo TSRS valstybinio biudžeto dalis. Valstybinis socialinis draudimas buvo taikomas visiems darbininkams

ir tarnautojams, neatsižvelgiant į darbo trukmę ir apmokėjimo formas, o socialinio draudimo išmokos nepriklausė nuo įmokų mokėjimo fakto. Kadangi socialinio draudimo biudžetas nebuvo atskirtas nuo valstybės biudžeto, buvo deklaruojama, kad visos išmokos mokamos valstybės lėšomis.

1990 metais Lietuvoje tuometė Aukščiausioji Taryba priėmė nutarimą „Dėl Lietuvos TSR Valstybinio socialinio draudimo sistemos pertvarkymo“, kuriame nurodoma iš Lietuvos profesinių sąjungų perimti socialinį draudimą valstybės žinion. Tais pačiais metais buvo sukurta Vyriausioji valstybinio socialinio draudimo valdyba, kuriai pavesta respublikoje vykdyti socialinio draudimo funkcijas. Vyriausioji valstybinio socialinio draudimo valdyba (paprastai sutrumpintai vadinama „Sodra“) ir jos teritoriniai skyriai pradėjo registruoti draudėjus, rinkti įmokas, organizuoti ir kontroliuoti išmokų operacijas, vykdyti valstybinio socialinio draudimo biudžetą. Priimtas Valstybinio socialinio aprūpinimo sistemos pagrindų įstatymas, kuriuo socialinis draudimas atskirtas nuo globos ir rūpybos ir įteisintas savarankiškas socialinio draudimo biudžetas.

1991 metų gegužę įsigaliojo Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas, įtvirtinęs socialinio draudimo rūšis, finansus ir valdymą. Įstatyme buvo apibrėžta, kad „Valstybinis socialinis draudimas – valstybės nustatytų socialinių ekonominių priemonių sistema, teikianti apdraustiesiems Respublikos gyventojams, taip pat numatytais atvejais apdraustųjų šeimų nariams gyvenimui reikalingų lėšų ir paslaugų, jei jie negali dėl įstatymo numatytų priežasčių apsirūpinti iš darbo ir kitokių pajamų ir dėl įstatymo numatytų priežasčių turi papildomų išlaidų“.

Nuo 2000 m. sausio 1 d. įsigaliojo Nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo įstatymas, kuriame nustatyta, kad išmokų, susijusių su nelaimingais atsitikimais darbe, mokėjimo darbuotojui našta perkeliama nuo „darbdavio pečių“ ant Valstybinio socialinio draudimo fondo „pečių“. Įstatyme įteisinta, kad šia draudimo rūšimi draudžiami samdomi darbuotojai, profesinių mokyklų mokiniai, aukštųjų mokyklų studentai jų profesinio mokymo (praktikos) mokymo įstaigoje ar įmonėje metu bei asmenys darbo biržų pasiūsti persikvalifikuoti įmonėse, taip pat asmenys, esantys socialinės ir psichologinės reabilitacijos įstaigose jų darbo metu, bei nuteistieji laisvės atėmimu asmenys jų darbo metu.

1997 m., įsigaliojus Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymui, prasidėjo sveikatos reforma, sveikatos draudimo funkcijos iš „Sodros“ perėjo ligonių kasoms. Buvo įkurtas atskiras Sveikatos draudimo fondas. O nuo 2009 metų sausio 1 dienos privalomasis sveikatos draudimas (PSD) – valstybės nustatyta asmens sveikatos priežiūros ir ekonominių priemonių sistema, garantuojanti privalomuoju sveikatos draudimu draudžiamiesiems asmenims, įvykus draudžiamajam įvykiui, sveikatos priežiūros paslaugų teikimą bei išlaidų už suteiktas paslaugas, vaistus ir medicinos pagalbos priemones kompensavimą – pripažintas savarankiškais įmokomis, siejamomis su konkrečiu

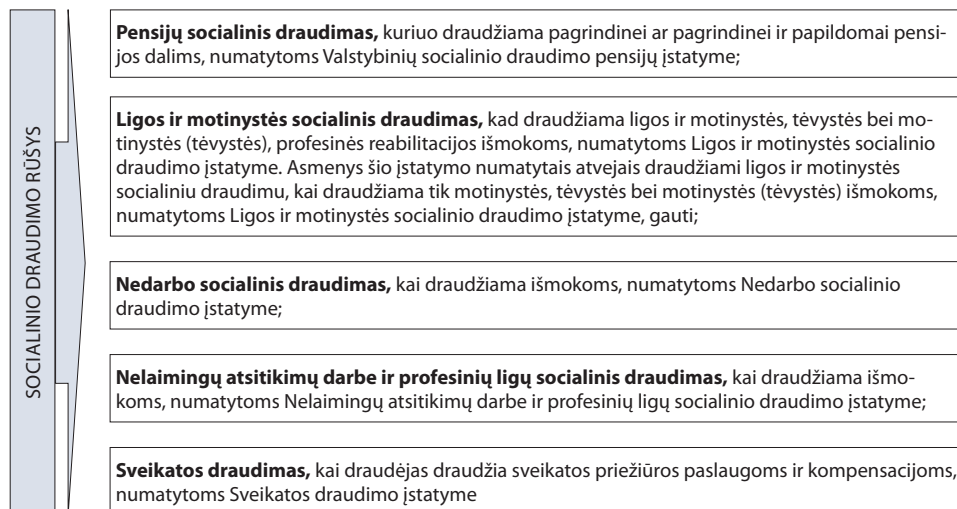
gyventoju. Tam, kad visi nuolat Lietuvoje gyvenantys asmenys prireikus galėtų naudotis iš Privalomojo sveikatos draudimo fondo apmokamomis sveikatos priežiūros paslaugomis bei gauti kompensuojamus medikamentus, jie turi sumokėti bent jau minimalią 9 procentų nuo minimalios mėnesinės algos dydžio PSD įmoką per metus.

II.2.2.2. Valstybinio socialinio draudimo elementai

Socialinio draudimo įmokas moka apdraustieji asmenys, fiziniai asmenys, kurie teisės aktų nustatyta tvarka valstybinio socialinio draudimo įmokas moka patys ir (arba) už juos šias įmokas moka draudėjai. Dažniausiai šias įmokas moka draudėjai, kurie yra visi juridiniai asmenys, bei jų filialai ir atstovybės, taip pat fiziniai asmenys, kurie įstatymų nustatyta tvarka privalo mokėti valstybinio socialinio draudimo įmokas.

Sumokėjus socialinio draudimo įmokas, įgyjama teisė gauti valstybinio socialinio draudimo išmokas, kurios yra įstatymų nustatytos socialinio draudimo išmokos, į kurias, įvykus draudžiamajam įvykiui, įgyja teisę apdraustieji ir kiti įstatymų nustatyti fiziniai asmenys.

Yra skiriama keletas socialinio draudimo rūšių (žr. II.2.17 paveikslą).

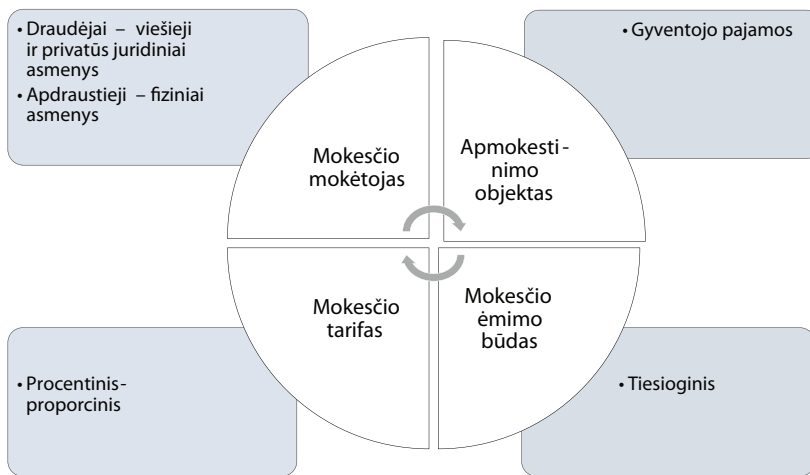


II.2.17 pav. Socialinio draudimo rūšys

Draudėjo ir apdraustojo asmens socialinio draudimo įmokas į Valstybinio socialinio draudimo fondą apskaičiuoja, išskaito ir moka draudėjas nuo tos dienos, kurią apdraustasis asmuo pradeda dirbti, neatsižvelgdamas į draudėjo įregistravimo teritorinėje mokesčių inspekcijoje datą. Apskaičiuotas socialinio draudimo įmokas draudėjas sumoka ne vėliau kaip iki kito mėnesio 15 dienos.

Taip pat draudėjai privalo pateikti finansines apyskaitas, ataskaitas apie apdraustiesiems asmenims apskaičiuotas sumas ir socialinio draudimo įmokas, kitus dokumentus, reikalingus socialinio draudimo įmokoms ir socialinio draudimo stažui apskaičiuoti. Apyskaitų, ataskaitų ir kitų dokumentų formas, pateikimo terminus ir tvarką nustato Vyriausybė ar jos įgaliota institucija. Remiantis šiomis ataskaitomis yra renkama informacija apie darbuotojų darbo užmokestį, darbo stažą ir pan., kuri reikalinga Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybai išmokant ligos, motinystės (tėvystės), profesinės rehabilitacijos pašalpas, pensijas ir kt.

Valstybinio socialinio draudimo esmę parodo II.2.18 paveiksle pateikta valstybinio socialinio draudimo mokesčio struktūra.



II.2.18 pav. Valstybinio socialinio draudimo mokesčio struktūra

Norint suvokti socialinio draudimo esmę, struktūrą, elementus, reikia giliau nagrinėti šio mokesčio mokėtojus, apmokestinimo socialinio draudimo mokesčiu objektą, skirtingiems mokėtojams taikomus skirtingus socialinio draudimo tarifus, skirtingus šio mokesčio apskaičiavimo ir deklaravimo atvejus ir situacijas.

Valstybinio socialinio draudimo elementai šiame poskyryje bus nagrinėjami, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo ir Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2014 metų rodiklių patvirtinimo įstatymų nuostatas.

II.2.2.3. Valstybinio socialinio draudimo mokesčio įmokų mokėtojai

Valstybinio socialinio draudimo įstatyme nustatyta, kad valstybinio socialinio draudimo įmokas privalo mokėti:

- draudėjai – visi viešieji ir privatūs juridiniai asmenys, kurie privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir įmokėti į Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetą valstybinio socialinio draudimo įmokas,
- apdraustieji – fiziniai asmenys, kurie patys privalo mokėti valstybinio socialinio draudimo įmokas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka;
- individualių įmonių savininkai; asmenys, užsiimantys individualia veikla, tarp jų – advokatai, advokatų padėjėjai, antstoliai, notarai; tikrųjų ūkinių bendrijų nariai, komanditinių ūkinių bendrijų tikrieji nariai, mažųjų bendrijų nariai; verslo liudijimus įsigiję asmenys; ūkininkai ir jų partneriai, tuo atveju, kai žemės ūkio valdos ar ūkio ekonominis dydis pagal atliktus skaičiavimus, galiojančius praėjusių metų paskutinę dieną, yra lygus arba didesnis nei 4 ekonominio dydžio vienetai; šeimynų dalyviai.

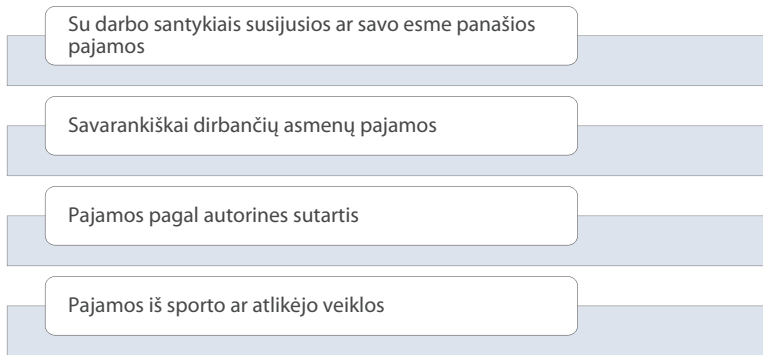
Įstatymas taip pat numatyta, kad asmenys, kurie vykdo individualią veiklą turėdami verslo liudijimą, socialinio draudimo įmokų gali nemokėti (tas laikotarpis bus neįskaitytas į socialinio draudimo stažą), jei šie asmenys:

- 1) gauna socialinio draudimo senatvės ar socialinio draudimo netekto darbingumo (invalidumo) pensiją, paskirtą pagal Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatymą;
- 2) gauna šalpos pensiją ar šalpos kompensaciją, išskyrus šalpos našlaičių pensiją, paskirtą pagal Valstybinių šalpos išmokų įstatymą;
- 3) gauna su socialinio draudimo santykiais susijusią (socialinio draudimo) senatvės ar netekto darbingumo (invalidumo) pensiją iš Europos Sąjungos valstybės narės, kitos Europos ekonominės erdvės valstybės, Šveicarijos Konfederacijos arba šalies, su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi tarptautinę sutartį dėl socialinės apsaugos taikymo;
- 4) yra laisvės atėmimo vietoje arba jiems Baudžiamojo kodekso nustatyta tvarka teismo nuosprendžiu yra paskirtos priverčiamosios stacionarinio stebėjimo medicinos priemonės ar auklėjamojo poveikio priemonės specializuotose psichikos sveikatos priežiūros įstaigose;
- 5) privalomai draudžiami socialiniu draudimu pagal Lietuvos Respublikos įstatymus;
- 6) yra sukakę socialinio draudimo senatvės pensijos amžių pagal Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatymą.

II.2.2.4. Valstybinio socialinio draudimo mokesčio objektas

Valstybinio socialinio draudimo įmokos skaičiuojamos nuo draudžiamųjų pajamų, t. y. visų asmens pajamų, nuo kurių teisės aktų nustatyta tvarka priskaičiuotos ir privalo būti įmokėtos valstybinio socialinio draudimo įmokos.

Pajamas arba valstybinio socialinio draudimo įmokų objektus, nuo kurių skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos, galima išskirti į 4 kategorijas (žr. II.2.19 paveikslą). Apdraustųjų asmenų socialinio draudimo įmokos skaičiuojamos nuo kiekvienam apdraustajam asmeniui apskaičiuotos darbo užmokesčio sumos, ne mažesnės kaip minimalioji mėnesinė alga, su darbo santykiais susijusių kompensacinio ar skatinamojo pobūdžio išmokų, pajamų, gautų iš sporto veiklos, atlikėjo veiklos, ir (ar) pajamų, gautų pagal autorines sutartis, neatsižvelgiant į mokėjimo šaltinius.



II.2.19 pav. Valstybinio socialinio draudimo įmokų bazė

Skaičiuojant valstybinio socialinio draudimo įmokas, nustatoma valstybinio socialinio draudimo įmokų bazė, t. y. pajamos, kurios yra apmokestinamos ir neapmokestinamos šiomis įmokomis.

Pajamas (ar jų dalis), nuo kurių *skaičiuojamos* socialinio draudimo įmokos, galima suskirstyti į tris grupes: su darbo santykiais susijusios pajamos, savarankiškai dirbančių asmenų pajamos ir pajamos iš sporto ir atlikėjo veiklos pagal autorines sutartis.

Pirmai šių pajamų grupei priskiriama:

- apdraustajam apskaičiuotas pagrindinis darbo užmokestis ir visi papildomi uždarbiai, nustatyti Darbo kodekse ir kituose teisės aktuose, bet kokiu būdu draudėjo apskaičiuojami apdraustajam už jo atliktą darbą;
- apdraustajam apskaičiuotas darbo užmokestis, kurį sudaro pareiginė alga, priedai, priemokos, nustatyti Valstybės tarnybos įstatyme ir teisės aktuose, reglamentuojančiuose šių išmokų mokėjimą;

- apdraustajam apskaičiuotas darbo užmokestis, nustatytas Valstybės politikų ir valstybės pareigūnų darbo apmokėjimo įstatyme bei Teisėjų atlyginimų įstatyme;
- priedai ir išėtinės išmokos;
- apskaičiuotos kompensacijos už kasmetines, tikslines atostogas (išskyrus nėštumo ir gimdymo atostogas, tėvystės atostogas ir atostogas vaikui prižiūrėti, kol jam sueis treji metai), apskaičiuotos pinigines kompensacijos už nepanaudotas kasmetines atostogas ar už prastovos laiką;
- premijos, pašalpos ir kitos išmokos;
- apdraustajam apskaičiuotas atlygis, premijos, pašalpos ir kitos išmokos, mokami operatyvinės veiklos slaptajam dalyviui, su kuriuo sudaryta rašytinė slapto bendradarbiavimo sutartis, operatyvinės veiklos subjektų pagrindinių institucijų vadovų nustatyta tvarka;
- kompensacijos ir kitokios išmokos, gautos iš tarptautinės ar Europos Sąjungos institucijos arba užsienio valstybių institucijos, jeigu nuo jų nebuvo skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos pagal teisės aktus, pagal kuriuos šios išmokos mokamos.

Antros grupės pajamoms priskiriama:

- individualios įmonės, mažosios bendrijos ar ūkinės bendrijos fondo valdybos su Valstybine mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos nustatyta tvarka deklaruoto ir su „Sodros“ fondo valdybos teritoriniu skyriumi bei teritorine valstybine mokesčių inspekcija suderinto dydžio lėšų suma, kuri kalendoriniais metais išsiimama individualios įmonės savininko, mažosios bendrijos nario ar ūkinės bendrijos tikrojo nario asmeniniams poreikiams ir kuri kalendorinių metų mėnesį negali būti mažesnė kaip minimalioji mėnesinė alga;
- asmenų, kurie verčiasi individualia veikla, 50 procentų individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų (neatėmus privalomojo sveikatos draudimo ir valstybinio socialinio draudimo įmokų) suma;
- ūkininkų ir jų partnerių žemės ūkio veiklos apmokestinamųjų pajamų (neatėmus privalomojo sveikatos draudimo ir valstybinio socialinio draudimo įmokų) suma, tačiau ne mažesnė negu 12 minimaliųjų mėnesinių algų ir ne didesnė negu 12 Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintų einamųjų metų draudžiamųjų pajamų dydžių suma;
- ūkininkų ir jų partnerių, kurių pajamos mokestiniu laikotarpiu nėra apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, 12 minimaliųjų mėnesinių algų suma.

Trečiai grupei priskiriamos – 50 procentų pajamų už sporto ir (ar) atlikėjo veiklą ir (ar) pagal autorinę sutartį sumos; apdraustųjų asmenų, turinčių meno kūrėjo statusą, 50 procentų pajamų pagal autorinę sutartį sumos, pajamos.

Skaičiuojant valstybinio socialinio draudimo įmokas, svarbu įvertinti ir pajamas, nuo kurių neskaičiuojamos šios įmokos, tai:

- pašalpa, kurią apdraustajam asmeniui išmoka darbdavys mirus šio apdraus-tojo asmens sutuoktiniui, vaikams (įvaikiams), tėvams (įtėviams), taip pat sti-chinių nelaimių, gaisrų ir sprogimų atvejais, suma, ne didesnė kaip 5 minima-liosios mėnesinės algos;
- pašalpa, kurią apdraustajam asmeniui mirus draudėjas išmoka jo sutuokti-niui, vaikams (įvaikiams) arba tėvams (įtėviams);
- išmokos už buto nuomą, elektros, šiluminę energiją, karštą ir šaltą vandenį, komunalines ir ryšių paslaugas, asmeninio transporto naudojimą, darbuoto-jų maitinimą, ir išmokos, skirtos kompensuoti išlaidas darbuotojams, kurių darbas atliekamas kelionėje, lauko sąlygomis, susijęs su važiavimu arba yra kilnojamojo pobūdžio;
- išmokos, skirtos komandiruočių išlaidoms atlyginti, neapmokestinamos gy-ventojų pajamų mokesčiu, bei komandiruočių išlaidos už asmenis, vykstan-čius į užsienį tarnybiniais reikalais;
- įstatymų nustatytos išmokos turtinei žalai dėl suluošinimo, kitokio sveikatos pažeidimo arba maitintojo mirties atlyginti;
- įmonių, įstaigų, organizacijų mokamos sumos už darbuotojų mokymą, kvali-fikacijos tobulinimą, perkvalifikavimą;
- ligos pašalpos, mokamos iš draudėjo lėšų už pirmąsias dvi ligos dienas;
- delspinigiai, mokami už pavėluotas išmokas, susijusias su darbo santykiais;
- draudėjo lėšos, sumokėtos už darbuotojų skiepijimą nuo užkrečiamųjų ligų ir privalomą profilaktinį darbuotojų sveikatos patikrinimą;
- teismų priteistos ir išieškotos sumos turtinei ir neturtinei žalai atlyginti;
- švietimo įstaigų studentų ir mokinių stipendijos, pašalpos ir kompensacijos, skirtos atlyginti kelionės ir mokymosi (studijų) užsienyje išlaidas, jeigu stipen-dijos gavėjas nėra stipendiją mokančio vieneto dalyvis ar darbuotojas;
- kompensacijos, mokamos priimant arba perkeltant darbuotoją į kitoje vieto-vėje esantį darbą;
- kompensacijos už darbuotojams priklausančių įrankių, darbo drabužių nusi-dėvėjimą;
- kompensacijos, mokamos valstybės tarnautojų, deleguotų asmenų ar profes-iinės karo tarnybos karių sutuoktiniams ir vaikams (įvaikiams), išvykusiems į užsienį kartu su minėtaisiais asmenimis, išlaikyti;
- su darbu užsienyje susijusių išlaidų kompensacijos, mokamos valstybės tar-nautojams, deleguotiems asmenims ir profesinės karo tarnybos kariams, taip

pat atstovybės darbuotojams, kurie yra atstovybės diplomatinio personalo ar administracinio techninio personalo nariai;

- darbo užmokestis, gautas iš tarptautinės ar Europos Sąjungos institucijos arba užsienio valstybės institucijos, jeigu nuo jo skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos pagal teisės aktus, kuriais vadovaudamosi institucijos moka darbo užmokestį;
- kompensacijos, mokamos darbuotojams už muzikos instrumentų naudojimą, kai teatrų ir koncertinių įstaigų kūrybiniai darbuotojai kūrybinei veiklai naudoja asmeninės nuosavybės teise jiems priklausančius muzikos instrumentus;
- darbuotojų naudai draudėjo mokamos draudimo įmokos už papildomąjį (savanoriškąjį) sveikatos draudimą, kai draudimo objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas;
- draudimo įmokos, darbdavio mokamos draudimo įmonei už darbuotojų gyvybės, nelaimingų atsitikimų ar civilinės atsakomybės draudimą, kai draudimo sutartyje yra numatyta, kad įvykus draudžiamajam įvykiui draudimo suma bus išmokėta darbdaviui, o civilinės atsakomybės draudimo atveju – darbdaviui ar trečiajam asmeniui;
- Lietuvos mokslų akademijos savo nariams mokamos mėnesinės išmokos už Lietuvos mokslų akademijos nario vardą ir aukštųjų mokyklų mokamos universiteto senato nustatyto dydžio profesoriaus emerito mėnesinės išmokos;
- darbuotojo gautų iš darbdavio pajamų natūra vertė, neapmokestinama gyventojų pajamų mokesčiu pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą;
- pensijų išmokos, mokamos iš įmonės pensijų fondų ar tam tikslui skirtų lėšų buvusiems darbuotojams;
- draudimo įmokos, kurias mokėti privaloma pagal Lietuvos Respublikos įstatymus papildomam darbuotojo gyvybės ir sveikatos draudimui;
- vidutinis darbo užmokestis, sumokamas atleidžiamam iš darbo darbuotojui už uždelstą laiką, kai su darbuotoju delsiama atsiskaityti ne dėl darbuotojo kaltės;
- tantjemos, kurios išmokamos valdybos ar stebėtojų tarybos nariams;
- autoriams ir gretutinių teisių subjektams mokamas atlyginimas už kūrinių ir gretutinių teisių objektų panaudojimą pagal suteiktas licencijas panaudoti kūrinius ar gretutinių teisių objektus, taip pat autoriams ir gretutinių teisių subjektams mokamas kompensacinis atlyginimas už knygų panaudą bibliotekose, kūrinių atgaminimą reprografijos būdu ir kūrinių bei gretutinių teisių objektų atgaminimą asmeniniais tikslais, pajamos, gautos už perduotą ar pagal licencinę sutartį suteiktą teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu;
- Apskaičiuota pardavimo pridėtinės vertės mokesčio suma už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.

II.2.2.5. Valstybinio socialinio draudimo mokesčio tarifai

Dalį valstybinio socialinio draudimo įmokų moka draudėjai, dalį – patys apdraustieji, nors faktiškai šias įmokas į Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos sąskaitą perveda draudėjai.

Tam tikroms draudėjų grupėms yra numatytos skirtingų tarifų valstybinio socialinio draudimo įmokos:

1. **Draudėjų bendrasis valstybinio pensijų, ligos ir motinystės, nedarbo socialinio draudimo ir sveikatos draudimo įmokų tarifas** (be nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo) – **30,8** procento.

Jo dydžiai atskiroms socialinio draudimo rūšims:

- pensijų socialiniam draudimui – 23,3 procento;
- ligos ir motinystės socialiniam draudimui – 3,4 procento;
- nedarbo socialiniam draudimui – 1,1 procento;
- sveikatos draudimui – 3 procentai.

2. **Apdraustųjų įmokų tarifas** – **9** proc.

Jo dydžiai atskiroms socialinio draudimo rūšims:

- pensijų socialiniam draudimui – 3 procentai;
- sveikatos draudimui – 6 procentai.

3. **Papildoma įmoka pensijų socialiniam draudimui iš apdraustojo lėšų, jei apdraustasis dalyvauja pensijų kaupime** – **1** proc.

4. **Savarankiškai dirbantiems asmenims** (išskyrus asmenis, kurie verčiasi individualia veikla turėdami verslo liudijimą, ir individualių įmonių savininkus bei ūkinių bendrijų tikruosius narius) valstybinio pensijų, ligos ir motinystės socialinio draudimo, kai draudžiama tik motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) išmokoms gauti, ir sveikatos draudimo įmokų tarifas – **37,5** procento.

Jo dydžiai atskiroms socialinio draudimo rūšims:

- pensijų socialiniam draudimui – 26,3 procento;
- ligos ir motinystės socialiniam draudimui, kai draudžiama motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) išmokoms gauti, – 2,2 procento;
- sveikatos draudimui – 9 procentai.

Tiek draudėjų bendrasis įmokų tarifas, tiek savarankiškai dirbančių asmenų valstybinio socialinio draudimo įmokų tarifai (atitinkamai 30,8 ir 37,5 proc.), atsižvelgiant į tai, kuriai apdraustųjų grupei šie draudžiamieji asmenys priskiriami pagal VSDĮ ir kokiomis atskiromis socialinio draudimo rūšimis draudžiami, už nurodytuosius gali būti ir mažesni (žr. II.2.3 ir II.2.4 lenteles).

Prieš kiekvienų naujų kalendorinių metų pradžią Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba pagal sunkių ir mirtinų nelaimingų atsitikimų darbe, pripažintų draudžiamaisiais įvykiais, įvykusių per paskutinius trejus kalendorinius metus, skaičių apskaičiuoja draudėjų rizikingumo balus. Siekiant palyginti draudėjų rodiklius, apskaičiuojami draudėjų rizikingumo koeficientai, kurie rodo kiekvieno draudėjo rizikingumo balų skaičių, tenkantį 100 apdraustųjų. Remiantis šiais rodikliais ir Lietuvos Respublikos valstybinės darbo inspekcijos darbuotojų saugos ir sveikatos būklę apibūdinančiais rodikliais, draudėjai priskiriami tam tikrai nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo įmokos tarifo grupei.

Draudėjai, kuriems per pastaruosius trejus kalendorinius metus įvyko daugiausiai mirtinų ir sunkių nelaimingų atsitikimų darbe, pripažintų draudžiamaisiais įvykiais, nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų, priskiriami ketvirtai įmokos tarifo grupei, kuriems mažiau – atitinkamai trečiai, antrai ir pirmai grupėms. Mažiausią įmokos tarifą mokančiai pirmai nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo grupei priskiriami ir tais pačiais kalendoriniais metais veiklą pradėdantys ar pradėsiantys draudėjai.

Pavyzdžiui, 2014 metams patvirtinti šie nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo grupių įmokų tarifai:

- I grupė – 0,18 procento;
- II grupė – 0,37 procento;
- III grupė – 0,9 procento;
- IV grupė – 1,8 procento.

Atsižvelgiant į apdraustųjų grupę, draudėjo nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo grupę ir ar apdraustasis nori papildomai mokėti įmokas senatvės pensijos draudimui, už apdraustuosius gali būti mokamos skirtingų, II.2.3 lentelėje pateiktų, apdraustųjų asmenų valstybinio socialinio draudimo tarifų įmokos.

Savarankiškai dirbantys asmenys iš savo veiklos išsiimamą asmeniniams poreikiams lėšų sumą deklaruoja Valstybinei mokesčių inspekcijai kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamas ir taip pat privalo sumokėti socialinį draudimą. Šių asmenų valstybinio socialinio draudimo tarifai pateikti II.2.4 lentelėje.

II.2.3 lentelė. Apdraustųjų asmenų valstybinio socialinio draudimo tarifai, proc.

Apdraustųjų grupė	Įmokų tarifai, proc.
<p>1. Asmenys, dirbantys pagal darbo sutartis, kandidatai į notarus (asesoriai), asmenys, atlygintinai einantys narystės pagrindu renkamąsias pareigas ar paskirti į savivaldybių, apylinkių rinkimų ir miestų, rajonų, apylinkių referendumo komisijas</p> <p>2. Valstybės politikų ir valstybės pareigūnų darbo apmokėjimo įstatyme, Teisėjų atlyginimų įstatyme ir Valstybės tarnybos įstatyme nurodyti valstybės politikai, teisėjai, valstybės pareigūnai, valstybės tarnautojai (išskyrus valstybės tarnautojus, nurodytus Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 4 straipsnio 2 dalyje), Asmenų delegavimo į tarptautines ir Europos Sąjungos institucijas ar užsienio valstybių institucijas įstatyme nurodyti asmenys, kuriems darbo užmokestį ir nuo jo socialinio draudimo įmokas moka asmenį delegavusi Lietuvos Respublikos delegalizuojančioji institucija, taip pat gaunantys darbo užmokestį Seimo, Seimo Pirmininko, Respublikos Prezidento ar Ministro Pirmininko skiriami į pareigas asmenys, Valstybės saugumo departamento pareigūnai, Antrojo operatyvinių tarnybų departamento prie Krašto apsaugos ministerijos pareigūnai</p>	<p>39,98 proc. = 30,8 proc. + 0,18 proc. + 9 proc. * arba 40,98 proc. = 30,8 proc. + 0,18 proc. + 10 proc. arba 40,17 proc. = 30,8 proc. + 0,37 proc. + 9 proc. arba 41,17 proc. = 30,8 proc. + 0,37 proc. + 10 proc. arba 40,70 proc. = 30,8 proc. + 0,9 proc. + 9 proc. arba 41,70 proc. = 30,8 proc. + 0,9 proc. + 10 proc. arba 41,60 proc. = 30,8 proc. + 1,8 proc. + 9 proc. arba 42,60 proc. = 30,8 proc. + 1,8 proc. + 10 proc.</p>
<p>3. Pagal darbo sutartis dirbantys užsieniečiai, turintys vizą, ir kiti pagal darbo sutartis dirbantys asmenys, nuolat negyvenantys Lietuvos Respublikoje, išskyrus tuos, kuriems vadovaujantis Europos Sąjungos socialinės apsaugos sistemų koordinavimo reglamentais yra taikomi Lietuvos Respublikos socialinio draudimo teisės aktai</p>	<p>30,98 proc. = 27,8 proc. + 0,18 proc. + 3 proc. arba 31,98 proc. = 27,8 proc. + 0,18 proc. + 4 proc. arba 31,17 proc. = 27,8 proc. + 0,37 proc. + 3 proc. arba 32,17 proc. = 27,8 proc. + 0,37 proc. + 4 proc. arba 31,70 proc. = 27,8 proc. + 0,9 proc. + 3 proc. arba 32,70 proc. = 27,8 proc. + 0,9 proc. + 4 proc. arba 32,60 proc. = 27,8 proc. + 1,8 proc. + 3 proc. arba 33,60 proc. = 27,8 proc. + 1,8 proc. + 4 proc.</p>
<p>4. Asmenys, susiję su draudėju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais taip, kaip šie santykiai apibrėžti Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, tuo pat metu iš šio draudėjo gaunantys pajamas iš sporto veiklos, atlikėjo veiklos.</p> <p>5. Šios lentelės 1, 2, 3, 6, 7 ar 9 punktuose išvardyti asmenys – nuolatiniai Lietuvos gyventojai, kaip jie apibrėžti Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, gaunantys pajamas pagal autorines sutartis iš draudėjo – Lietuvos vieneto</p>	<p>39,98 proc. = 30,8 proc. + 0,18 proc. + 9 proc. * arba 40,98 proc. = 30,8 proc. + 0,18 proc. + 10 proc. arba 40,17 proc. = 30,8 proc. + 0,37 proc. + 9 proc. arba 41,17 proc. = 30,8 proc. + 0,37 proc. + 10 proc. arba 40,70 proc. = 30,8 proc. + 0,9 proc. + 9 proc. arba 41,70 proc. = 30,8 proc. + 0,9 proc. + 10 proc. arba 41,60 proc. = 30,8 proc. + 1,8 proc. + 9 proc. arba 42,60 proc. = 30,8 proc. + 1,8 proc. + 10 proc.</p>

Apdraustųjų grupė	Įmokų tarifai, proc.
6. Vidaus tarnybos sistemos pareigūnai, Specialiųjų tyrimų tarnybos ir Kalėjimų departamento prie Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos bei jam pavaldžių įstaigų ir įmonių pareigūnai. 7. Krašto apsaugos sistemos profesinės karo tarnybos kariai, taip pat kariai savanoriai, kiti aktyviojo rezervo kariai, parengtojo rezervo kariai, pašaukti į pratybas, mokymus ar vykdyti tarnybinių užduočių.	36,4 proc. = 27,4 proc. (draudėjų) + 9,0 proc. (apdraustųjų) arba 37,4 proc. = 27,4 proc. (draudėjų) + 10 proc. (apdraustųjų), jeigu apdraustasis moka papildomą 1 proc. pensijų įmoką savo lėšomis. P a s t a b a . Statutiniai VRM, KAM ir kt. pareigūnai ligos ir motinystės socialiniu draudimu (3,4 proc.) nedraudžiami, nes turi savo autonominę sistemą
8. Operatyvinės veiklos slaptieji dalyviai, kuriems pagal su jais sudarytas rašytines slapto bendradarbiavimo sutartis mokamas atlygis, – šiose sutartyse nustatyto slapto bendradarbiavimo laikotarpiu.	35,3 proc. = 26,3 proc. (draudėjų) + 9 proc. (apdraustųjų); arba 36,3 proc. = 26,3 proc. (draudėjų) + 10 proc. (apdraustųjų), jeigu apdraustasis moka papildomą 1 proc. pensijų įmoką savo lėšomis. P a s t a b a . Draudėjas draudžia tik pensijų socialiniam draudimui.
9. Nesukakę senatvės pensijos amžiaus ir negaunantys pajamų, susijusių su darbo santykiais, valstybės tarnautojų ir profesinės karo tarnybos karių bei delegaluotų asmenų sutuoktiniai (gyvenimo užsienyje kartu laikotarpiu).	27,4 proc.
10. Profesinių mokyklų mokiniai, aukštųjų mokyklų studentai ir asmenys, teritorinių darbo biržų siūsti profesiniam mokymui ar profesinei reabilitacijai, – jų profesinės veiklos praktikos įstaigoje ar įmonėje metu.	Draudžiami tik nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimu: I grupė – 0,18 proc.
11. Gaunantys darbo užmokestį asmenys, esantys socialinės bei psichologinės reabilitacijos įstaigoje, – jų darbo laiku. 12. Gaunantys darbo užmokestį nuteistieji laisvės atėmimu – jų darbo laiku.	Draudžiami tik nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimu: I grupė – 0,18 proc.; II grupė – 0,37 proc.; III grupė – 0,9 proc.; IV grupė – 1,8 proc.
13. Lietuvos Respublikos kariuomenės privalomosios pradinės karo tarnybos kariai ir asmenys, atliekantys alternatyviąją krašto apsaugos tarnybą.	27,4 proc.
14. Nuolatiniai Lietuvos gyventojai , kaip jie apibrėžti Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, kurie nėra išvardyti šios lentelės 1, 2, 3, 6, 7 ar 9 punktuose (Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse) ir gauna pajamas pagal autorines sutartis iš draudėjo – Lietuvos vieneto .	38,7 proc. = 29,7 proc. (draudėjų) + 9 proc. (apdraustųjų) arba 39,7 proc. = 29,7 proc. (draudėjų) + 10 proc. (apdraustųjų), jeigu apdraustasis moka papildomą 1 proc. pensijų įmoką savo lėšomis.
15. Nuolatiniai Lietuvos gyventojai , kaip jie apibrėžti Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, nesusiję su draudėju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais taip, kaip šie santykiai apibrėžti Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, iš draudėjo – Lietuvos vieneto , kaip ši sąvoka apibrėžta Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, gaunantys pajamas iš sporto veiklos ir atlikėjo veiklos .	37,5 proc. = 28,5 proc. (draudėjų) + 9 proc. (apdraustųjų) arba 38,5 proc. = 28,5 proc. (draudėjų) + 10 proc. (apdraustųjų), jeigu apdraustasis moka papildomą 1 proc. pensijų įmoką savo lėšomis.

Apraustųjų grupė	Įmokų tarifai, proc.
16. Meno kūrejo statusą turintys darbingo amžiaus asmenys, jeigu jie neturi draudžiamųjų pajamų.	38,7 proc. = 26,3 proc. pensijų socialiniam draudimui + 3,4 proc. ligos ir motinystės socialiniam draudimui + 9,0 proc. sveikatos draudimui.
17. Šeimos pasirinkimu vienas iš tėvų (įtėvių) arba asmuo, nustatyta tvarka paskirtas vaiko globėju, auginantis vaiką iki trejų metų;	27,4 proc.
18. Nesukakęs senatvės pensijos amžiaus vienas iš neįgalaus asmens, kuriam nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis, tėvų (įtėvių) arba asmuo, nustatyta tvarka paskirtas šio neįgalaus asmens globėju ar rūpintoju.	
19. Tradicinių ir kitų valstybės pripažintų religinių bendruomenių ir bendrijų dvasininkai ir tik vienuolyne dirbantys vienuoliai.	50 proc. bazinės pensijos.
20. Asmenys, teikiantys žemės ūkio ir miškininkystės paslaugas pagal paslaugų kvitus.	9 proc.

* Čia pateiktuose skaičiavimuose 1-ieji dėmenys yra draudėjų bendrieji įmokų tarifai, 2-ieji – skirtingų nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo grupių įmokų tarifai ir 3-ieji – apraustųjų mokamų įmokų tarifai (10 arba 9 proc., atsižvelgiant į tai, ar apraustasis asmuo papildomai moka papildomą 1 proc. pensijų įmoką, ar ne).

** Čia pateiktuose skaičiavimuose 1-ieji dėmenys yra draudėjų bendrieji įmokų tarifai (atėmus 3 proc. privalomąjį sveikatos draudimą), 2-ieji – skirtingų nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo grupių įmokų tarifai ir 3-ieji – apraustųjų mokamo pensijų socialinio draudimo įmokų tarifai (4 arba 3 proc., atsižvelgiant į tai, ar apraustasis asmuo moka papildomą 1 proc. pensijų įmoką, ar ne).

II.2.4 lentelė. Savarankiškai dirbančių asmenų valstybinio socialinio draudimo tarifai

Savarankiškai dirbančių asmenų grupė	Draudimo rūšys	Įmokų tarifai
1. Individualių įmonių savininkai; 2. Tikrųjų ūkinių bendrijų ir komanditinių ūkinių bendrijų tikrieji nariai; 3. Mažųjų bendrijų nariai.	Pensijų socialinis draudimas.	26,3 proc. arba 27,3 proc. , jeigu apraustasis moka papildomą 1 proc. pensijų įmoką savo lėšomis.
4. Asmenys, kurie verčiasi individualia veikla, kaip ji apibrėžta Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (advokatai, advokatų padėjėjai, notarai, antstoliai ir kiti asmenys, išskyrus verslo liudijimus turinčius asmenis).	Pensijų socialinis draudimas, ligos ir motinystės socialinis draudimas, kai draudžiama tik motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) išmokoms gauti.	28,5 proc. arba 29,5 proc. , jeigu apraustasis moka papildomą 1 proc. pensijų įmoką savo lėšomis.
5. Verslo liudijimus turintys asmenys.	Pensijų socialinis draudimas tik pagrindinei pensijos daliai.	50 proc. bazinės pensijos.
6. Fiziniai asmenys, kurie verčiasi individualia žemės ūkio veikla, kai žemės ūkio valdos ar ūkio ekonominis dydis yra lygus 4 ekonominio dydžio vienetams (EDV) arba didesnis.	Pensijų socialinis draudimas, ligos ir motinystės socialinis draudimas, kai draudžiama tik motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) išmokoms gauti	28,5 proc. arba 29,5 proc. , jeigu apraustasis moka papildomą 1 proc. pensijų įmoką savo lėšomis.

Savarankiškai dirbančių asmenų grupė	Draudimo rūšys	Įmokų tarifai
7. Šeimynos dalyviai, kaip jie apibrėžti Šeimynų įstatyme.	Pensijų socialinis draudimas, ligos ir motinystės socialinis draudimas, kai draudžiama tik motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) išmokoms gauti.	28,5 proc. arba 29,5 proc. , jeigu apdraustasis moka papildomą 1 proc. pensijų įmoką savo lėšomis.

Visi lentelėje II.2.4 išvardyti savarankiškai dirbantieji asmenys ir fiziniai asmenys, kurie verčiasi individualia žemės ūkio veika ir yra pridėtinės vertės mokesčių mokėtojai, kai žemės ūkio valdos ar ūkio ekonominis dydis yra didesnis negu 2 ekonominio dydžio vienetai, bet mažesnis negu 4 ekonominio dydžio vienetai, kas mėnesį dar privalo sumokėti 9 proc. privalomąjį sveikatos draudimą (plačiau žr. nuo poskyrio II.2.2.7), kuris vykdomas Sveikatos draudimo įstatyme nustatyta tvarka. Žemės ūkio valdos ar ūkio ekonominio dydžio vienetai (EDV) yra nustatomi pagal valstybės įmonės Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centro atliktus skaičiavimus už praėjusių metų mokestinį laikotarpį nuo sausio 1 dienos iki gruodžio 31 dienos.

Valstybinio socialinio draudimo įmokos skaičiuojamos nuo socialinio draudimo įmokų bazės, nustatytos proporcingai veiklos vykdymo laikotarpiui, kai individualios įmonės, mažosios bendrijos, ūkinės bendrijos ar savarankiškai dirbantys asmenys vykdė veiklą ne visus mokestinius metus.

II.2.2.6. Valstybinio socialinio draudimo mokesčio apskaičiavimas ir mokėjimas

Draudėjo ir apdraustojo asmens socialinio draudimo įmokas į Valstybinio socialinio draudimo fondą (Fondą) apskaičiuoja, išskaito ir moka draudėjas nuo tos dienos, kurią apdraustasis asmuo pradeda dirbti, neatsižvelgdamas į draudėjo įregistravimo teritorinėje mokesčių inspekcijoje datą.

Už asmenis, gaunančius pajamas pagal autorines sutartis, taip pat už asmenis, gaunančius pajamas iš sporto ir (ar) atlikėjo veiklos, draudėjo ir apdraustojo socialinio draudimo įmokas į Fondą apskaičiuoja, išskaito ir sumoka draudėjas atitinkamo atlygio išmokėjimo dieną, kuri yra laikoma asmens socialinio draudimo pradžios data.

Apskaičiuotas socialinio draudimo įmokas draudėjas sumoka ne vėliau kaip iki kito mėnesio 15 dienos, išskyrus šiame įstatyme nustatytus atvejus.

Žemės ūkio bendrovės, žemės ūkio kooperatyvai ir ūkininkai už samdomus darbuotojus socialinio draudimo įmokas į Fondą gali sumokėti iš anksto draudėjo ir Fondo valdybos teritorinio skyriaus pasirašytose sutartyse nustatytu laiku, bet ne

vėliau kaip iki lapkričio 15 dienos. Kalendoriniais metais gali būti pasirašyta tik atskaitymo už einamuosius kalendorinius metus sutartis.

Individualios įmonės moka įmokas už šių įmonių savininkus, mažosios bendrijos – už jų narius, tikrosios ūkinės bendrijos ir komanditinės ūkinės bendrijos – už jų tikruosius narius nuo individualios įmonės, mažosios bendrijos ar bendrijos įregistravimo Juridinių asmenų registre dienos, kiti savarankiškai dirbantys asmenys jiems priklausantis mokėti socialinio draudimo įmokas moka į Fondo valdybos teritorinio skyriaus sąskaitą nuo veiklos vykdymo pradžios iki veiklos pabaigos. Verslo liudijimus turintys asmenys socialinio draudimo įmokas sumoka už verslo liudijimo galiojimo laiką.

Individualių įmonių savininkų, mažųjų bendrijų narių, ūkininkų bendrijų tikrųjų narių, ūkininkų ir jų partnerių bei šeimynos dalyvių socialinio draudimo įmokos mokamos kartą per mėnesį ne vėliau kaip iki einamojo mėnesio paskutinės dienos.

Kiti asmenys turi teisę skaičiuoti ir mokėti socialinio draudimo įmokas avansu ir mokėti jas kartą per mėnesį ne vėliau kaip iki einamojo mėnesio paskutinės dienos. Ūkininkų ir jų partnerių, kurių pajamos mokestiniu laikotarpiu nėra apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, mėnesio socialinio draudimo įmokos apskaičiuojamos ir privalomai sumokamos nuo minimaliosios mėnesinės algos. Ūkininkų ir jų partnerių, kurių pajamos mokestiniu laikotarpiu apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, mėnesio socialinio draudimo įmokos apskaičiuojamos ir privalomai sumokamos nuo jų pačių pasirinktos sumos, bet ne mažesnės negu minimalioji mėnesinė alga ir ne didesnės negu Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintų einamųjų metų draudžiamųjų pajamų per mėnesį dydis. Avansu sumokėtos socialinio draudimo įmokos negrąžinamos ir netikslinamos. Socialinio draudimo įmokos (sumokėtų įmokų ir mokėtinų įmokų sumų skirtumas), kai jų bazė priklauso nuo asmens pajamų, gautų praėjusiais metais, turi būti sumokėtos iki metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo Valstybinei mokesčių inspekcijai termino paskutinės dienos.

Asmenys, ketinantys įsigyti verslo liudijimus trumpesniam negu 3 mėnesių laikotarpiui, privalo iš anksto sumokėti socialinio draudimo įmokas už visą verslo liudijimo galiojimo laikotarpį. Asmenys, įsigiję verslo liudijimus 3 mėnesių ar ilgesniam laikotarpiui, socialinio draudimo įmokas moka kartą per ketvirtį ne vėliau kaip iki kito ketvirčio pirmo mėnesio 15 dienos. Tuo atveju, kai sumokėjusiam socialinio draudimo įmokas asmeniui verslo liudijimas neišduodamas arba už išduotą verslo liudijimą grąžinama susidariusi pajamų mokesčio permoka, Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklėse nustatytais atvejais ir tvarka socialinio draudimo įmokų suma grąžinama asmeniui arba įskaitoma į būsimąjį mokestinį laikotarpį.

II.2.2.7. Privalomojo sveikatos draudimo elementai

Sveikatos draudimas leidžia Lietuvos Respublikos ir užsienio piliečius apdrausti nuo ligų bei atlyginti sveikatos priežiūros išlaidas: nemokamai naudotis sveikatos priežiūros paslaugomis; profilaktiškai pasitikrinti sveikatą ir gydytis sveikatos įstaigose, įsigyti vaistų ir kitų gydymo priemonių.

Sveikatos draudimas yra:

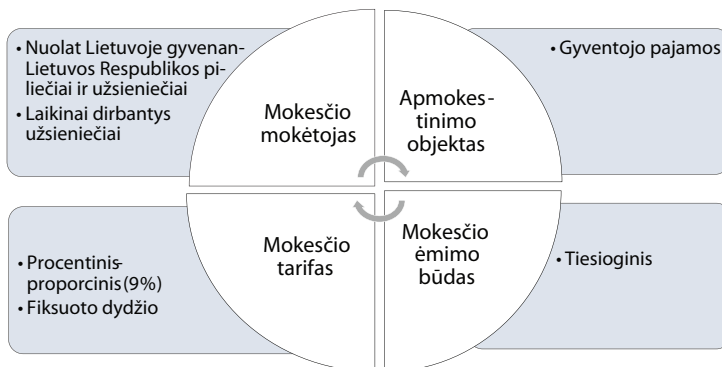
- 1) privalomasis;
- 2) papildomasis (savanoriškasis).

Privalomasis sveikatos draudimas – valstybės nustatyta asmens sveikatos priežiūros ir ekonominių priemonių sistema, Sveikatos draudimo įstatymo nustatytais pagrindais ir sąlygomis garantuojanti privalomuoju sveikatos draudimu draudžiamiesiems asmenims, įvykus draudžiamajam įvykiui, sveikatos priežiūros paslaugų teikimą ir išlaidų už suteiktas paslaugas kompensavimą.

Privalomąjį sveikatos draudimą vykdo: 1) Privalomojo sveikatos draudimo taryba; 2) Valstybinė ligonių kasa prie Sveikatos apsaugos ministerijos (toliau – Valstybinė ligonių kasa); 3) teritorinės ligonių kasos.

Papildomasis (savanoriškasis) sveikatos draudimas yra papildomojo (savanoriškojo) sveikatos draudimo sutartyse nustatytos asmens sveikatos priežiūros paslaugos, atlyginamos pagal šias sutartis po papildomojo sveikatos draudimo draudžiamąjį įvykio. Papildomojo (savanoriškojo) sveikatos draudimo institucijos yra draudimo įmonės, teisės aktų nustatyta tvarka gavusios leidimą (licenciją) šiai sveikatos draudimo veiklai.

Privalomojo sveikatos draudimo esmę parodo II.2.20 paveiksle pateikta privalomojo sveikatos draudimo mokesčio struktūra.



II.2.20 pav. Privalomojo sveikatos draudimo mokesčio struktūra

II.2.2.8. Draudžiamieji ir apdraustieji privalomuoju sveikatos draudimu

Draudžiamieji ir apdraustieji privalomuoju sveikatos draudimu nurodomi Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo 6 straipsnyje. Pagal šį straipsnį privalomuoju sveikatos draudimu yra draudžiami:

- 1) Lietuvos Respublikos piliečiai ir užsieniečiai, nuolat gyvenantys Lietuvos Respublikoje;
- 2) laikinai Lietuvos Respublikoje gyvenantys užsieniečiai, jeigu jie teisėtai dirba Lietuvos Respublikoje, bei nepilnamečiai jų šeimos nariai;
- 3) nelydimi nepilnamečiai užsieniečiai;
- 4) užsieniečiai, kuriems suteikta papildoma apsauga Lietuvos Respublikoje;
- 5) asmenys, kuriems, vadovaujantis Europos Sąjungos socialinės apsaugos sistemų koordinavimo reglamentais, turi būti taikomas Socialinio draudimo įstatymas.

Apdraustieji privalomuoju sveikatos draudimu, t. y. turintys teisę į ligonių kasų išmokas, yra:

- 1) asmenys, už kuriuos mokamos privalomojo sveikatos draudimo įmokos;
- 2) asmenys, kurie Socialinio draudimo įstatymo nustatyta tvarka moka privalomojo sveikatos draudimo įmokas;
- 3) valstybės lėšomis draudžiami asmenys.

Valstybės lėšomis draudžiami:

- 1) asmenys, gaunantys Lietuvos Respublikos įstatymų nustatytą bet kurios rūšies pensiją ar šalpos kompensaciją;
- 2) teritorinėse darbo biržose užsiregistravę bedarbiai ir asmenys, dalyvaujantys teritorinių darbo biržų organizuojamose profesinio mokymo priemonėse, jeigu su jais nesudaromos darbo sutartys;
- 3) nedirbantys darbingo amžiaus asmenys, turintys įstatymų nustatytą būtinąjį valstybinio socialinio pensijų draudimo stažą valstybinei socialinio draudimo senatvės pensijai gauti;
- 4) moterys, kurioms įstatymų nustatyta tvarka suteiktos nėštumo ir gimdymo atostogos, ir nedirbančios moterys nėštumo laikotarpiu 70 dienų (suėjus 28 nėštumo savaitėms ir daugiau) iki gimdymo ir 56 dienos po gimdymo;
- 5) vienas iš tėvų (įtėvių), auginantis vaiką iki 8 metų, vienas iš globėjų, šeimoje globojantis vaiką iki 8 metų, taip pat vienas iš tėvų (įtėvių), auginantis du ir daugiau nepilnamečių vaikų, vienas iš globėjų (rūpintojų), šeimoje globojantis (besirūpinantis) du (dviem) ir daugiau nepilnamečių vaikų;

- 6) asmenys iki 18 metų;
- 7) Lietuvos Respublikos bendrojo lavinimo, profesinių, aukštesniųjų ir aukštųjų mokyklų dieninių skyrių moksleiviai ir studentai, taip pat Lietuvos Respublikos piliečiai ir kitų valstybių piliečiai bei asmenys be pilietybės, nuolat gyvenantys Lietuvos Respublikoje, studijuojantys Europos Sąjungos valstybių narių aukštųjų mokyklų dieniniuose skyriuose;
- 8) valstybės remiami asmenys, gaunantys socialinę pašalpą;
- 9) vienas iš tėvų (įtėvių), globėjas ar rūpintojas, slaugantis namuose asmenį, kuriam nustatytas neįgalumo lygis (vaiką invalidą), arba asmenį, pripažintą nedarbingu (iki 2005 m. liepos 1 d. – I grupės invalidu) iki 24 metų, arba asmenį, pripažintą nedarbingu (iki 2005 m. liepos 1 d. – I grupės invalidu) iki 26 metų dėl ligų, atsiradusių iki 24 metų, arba asmenį, kuriam nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis (iki 2005 m. liepos 1 d. – visiška negalia);
- 10) asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka pripažinti neįgaliaisiais;
- 11) asmenys, sergantys visuomenei pavojingomis užkrečiamosiomis ligomis, kurios yra įtrauktos į Sveikatos apsaugos ministerijos patvirtintą sąrašą;
- 12) pasipriešinimo (rezistencijos) dalyviai – kariai savanoriai, laisvės kovų dalyviai; reabilituoti politiniai kaliniai ir jiems prilyginti asmenys, tremtiniai ir jiems prilyginti asmenys, taip pat asmenys, nukentėję 1991 m. sausio 13-osios ar kituose įvykiuose gindami Lietuvos nepriklausomybę ir valstybingumą;
- 13) asmenys, prisidėję prie Černobylio atominės elektrinės avarijos padarinių likvidavimo;
- 14) buvę geto ir buvę mažamečiai fašistinių prievartinio įkalinimo vietų kaliniai;
- 15) valstybės pripažįstamų tradicinių religinių bendrijų dvasininkai, dvasininkų rengimo mokyklų studentai ir vienuolių noviciatuose atliekantys vienuolinę formaciją naujokai;
- 16) asmenys, kuriems įstatymų nustatyta tvarka yra pripažintas Afganistano karo dalyvių teisinis statusas;
- 17) nelydimi nepilnamečiai užsieniečiai;
- 18) nesukakęs senatvės pensijos amžiaus ir neturintis draudžiamųjų pajamų Respublikos Prezidento sutuoktinis – Respublikos Prezidento kadencijos laikotarpiu;
- 20) asmenys, atliekantys savanorišką praktiką Užimtumo rėmimo įstatymo nustatyta tvarka.

II.2.2.9. Privalomojo sveikatos draudimo mokesčio objektas ir mokesčio tarifai, jo skaičiavimas ir mokėjimas

Privalomojo ir papildomo (savanoriško) sveikatos draudimo tarifai pateikti II.2.5 lentelėje.

II.2.5 lentelė. Privalomojo sveikatos draudimo mokesčio tarifai

Draudžiamųjų asmenų veikla	Mokesčio tarifai
Žemės ūkio veikla, kai žemės ūkio valdos (ūkio) ekonominis dydis yra 2 ir mažiau EDV (nėsvarbu, ar tokie gyventojai yra PVM mokėtojai, ar ne)	Gyventojai patys už save kas mėnesį moka fiksuotas 3 proc. minimalios mėnesinės algos , galiojančios mėnesio, už kurį mokama įmoka, paskutinę dieną, dydžio PSD įmokas (nuo 2014 m. spalio 1 d. nustatyta minimalioji mėnesinė alga – 300 EUR, todėl mėnesinė PSD įmoka turi būti lygi 9 EUR (3 proc. x 300 EUR). Šių gyventojų metinė PSD įmoka negali būti mažesnė kaip 3 proc. 12 minimaliųjų mėnesinių algų, galiojančių tų metų kiekvieno atitinkamo mėnesio paskutinę dieną, t. y. 108 EUR (9 EUR x 12 mėnesių).
Žemės ūkio veikla, kai žemės ūkio valdos yra didesnės negu 2 EDV ir kurie nėra PVM mokėtojai	Gyventojai patys už save kas mėnesį moka fiksuotas 9 proc. minimalios mėnesinės algos , galiojančios mėnesio, už kurį mokama įmoka, paskutinę dieną, dydžio PSD įmokas (2014 m. spalio 1 d. nustatyta minimalioji mėnesinė alga – 300 EUR, todėl mėnesinė PSD įmoka turi būti lygi 27 EUR (9 proc. x 300 EUR). Šių gyventojų metinė PSD įmoka negali būti mažesnė kaip 9 proc. 12 minimaliųjų mėnesinių algų, galiojančių tų metų kiekvieno atitinkamo mėnesio paskutinę dieną, t. y. 324 EUR (27 EUR x 12 mėnesių).
Individuali veikla pagal verslo liudijimą	Fiziniai asmenys, kurie vykdo individualią veiklą įsigiję verslo liudijimą, kas mėnesį moka fiksuotas 9 proc. minimalios mėnesinės algos , galiojančios mėnesio, už kurį mokama įmoka, paskutinę dieną, dydžio PSD įmokas (2014 m. spalio 1 d. nustatyta minimalioji mėnesinė alga – 300 EUR, todėl mėnesinė PSD įmoka turi būti lygi 27 EUR (9 proc. x 300 EUR).
Verslo liudijimas, kai jį įsigyja asmenys, tuo pačiu metu gaurantys su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas arba (ir) patenka į apdraustųjų valstybės lėšomis sąrašą (Sveikatos draudimo įstatymo 6 str. 4 d.)	PSD įmokos skaičiuojamos proporcingai išduoto verslo liudijimo galiojimo laikotarpiui , t. y. jie PSD įmokas už verslo liudijimą moka tik už tas kalendorinio mėnesio dienas, kuriomis turi galiojantį verslo liudijimą . Dienos įmoka apskaičiuojama taip: kalendorinio mėnesio įmokos dydis dalijamas iš to mėnesio kalendorinių dienų skaičiaus ir dauginama iš verslo liudijime nurodytų to mėnesio dienų skaičiaus.
Savarankiškai besidraudžiantys asmenys	Už save kas mėnesį moka fiksuotas 9 proc. minimalios mėnesinės algos , galiojančios mėnesio, už kurį mokama įmoka, paskutinę dieną, dydžio PSD įmokas (2014 m. spalio 1 d. nustatyta minimalioji mėnesinė alga – 300 EUR, todėl mėnesinė PSD įmoka turi būti lygi 27 EUR (9 proc. x 300 EUR). Asmenų, kurie draudžiasi savarankiškai, metinė PSD įmoka negali būti mažesnė kaip 9 proc. 12 minimaliųjų mėnesinių algų, galiojančių tų metų kiekvieno atitinkamo mėnesio paskutinę dieną, t. y. 324 EUR (27 EUR x 12 mėnesių)

Fizinių asmenų, kurie verčiasi individualia ne žemės ūkio veikla, metinė privalomojo sveikatos draudimo įmoka nuo individualios veiklos pajamų skaičiuojama nuo sumos, ne didesnės kaip 48 Vyriausybės patvirtintų einamųjų metų draudžiamųjų pajamų dydžių (2014 m. – 430,95 EUR x 48 = 20 685,6 EUR), suma.

Šio straipsnio 4 dalyje nurodytų fizinių asmenų, kurie verčiasi individualia žemės ūkio veikla, metinė privalomojo sveikatos draudimo įmoka nuo šios individualios veiklos pajamų skaičiuojama nuo sumos, ne didesnės kaip 12 Vyriausybės patvirtintų einamųjų metų draudžiamųjų pajamų dydžių suma (2014 metams: $430,95 \text{ EUR} \times 12 = 5\,171,4 \text{ EUR}$).

Mėnesio PSD įmoka už atitinkamą mėnesį sumokama iki to mėnesio paskutinės dienos. PSD įmokų mokėtojai gali apskaičiuoti bei sumokėti ir ateinančių laikotarpių įmokas. Fiziniai asmenys, kurie vykdo individualią veiklą įsigiję verslo liudijimą, PSD įmokas už mėnesius, kuriais jie gauna su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas arba (ir) patenka į apdraustųjų valstybės lėšomis sąrašą, turi teisę sumokėti kartą per metus, tačiau ne vėliau kaip iki kitų metų, einančių po mokesčio laikotarpio, gegužės 1 dienos.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 2.2.1. Kokias žinote valstybinio socialinio draudimo rūšis?
- 2.2.2. Kas privalo mokėti valstybinio socialinio draudimo įmokas?
- 2.2.3. Kokias žinote grupes asmenų, kurie vykdydami individualią veiklą turėdami verslo liudijimą, socialinio draudimo gali nemokėti?
- 2.2.4. Kokius valstybinio socialinio draudimo objektus (draudžiamųjų pajamų rūšis) žinote?
- 2.2.5. Pateikite pajamų, neapmokestinamų valstybiniu socialiniu draudimu, pavyzdžių.
- 2.2.6. Kas ir nuo kada perveda į Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos sąskaitą draudėjo ir apdraustojo asmens socialinio draudimo įmokas?
- 2.2.7. Koks yra draudėjų bendrasis Valstybinio pensijų, ligos ir motinystės, nedarbo socialinio draudimo ir sveikatos draudimo įmokų tarifas (be nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo)?
- 2.2.8. Kokio dydžio yra apdraustųjų įmokų tarifas? Kaip jis paskirstomas atskiroms draudimo rūšims?
- 2.2.9. Koku draudimu ir kokio dydžio tarifu apdraustasis gali papildomai draustis savo lėšomis?
- 2.2.10. Kokie asmenys yra draudžiami privalomuoju sveikatos draudimu?
- 2.2.11. Kokie asmenys laikomi apdraustaisiais privalomuoju sveikatos draudimu?
- 2.2.12. Kokių privalomojo sveikatos draudimo tarifų įmokas moka savarankiškai dirbantys asmenys?

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

2.2.1. Nustatykite, kurios pajamos yra apmokestinamos pagal VSDĮ reikalavimus

Eil. Nr.	Apibūdinimas	Apmokėtinamos	Neapmokestinamos
1	Įmonė A apmokėjo darbuotojui kelionės išlaidas ir nuompinigius, neviršydamas teisės aktų nustatytų normų		
2	Įmonė A paskelbė 30 proc. nuolaidą daugumai savo parduodamų prekių.		
3	Paskelbta, kad įmonės A akcininkams (fiziniams asmenims) tenka 10 000 EUR dividendai		
4	Įmonė A akcininkui grąžino paskolą 10 000 EUR		
5	Įmonė A už savo darbuotoją tiesiogiai VU sumokėjo studijų įmoką 500 EUR, o pačiam darbuotojui kompensavo 100 EUR įmoką už bendrabučio kambario nuomą		
6	2010 m. įmonės A darbuotojui suteikta 100 000 EUR beprocentė paskola gyvenamajam būstui įsigyti, kuri įmonei bus grąžinama per 10 metų po 10 000 EUR kasmet		
7	2010 m. įmonės A akcininkui suteikta paskola 10 000 EUR su 2 proc. metine palūkanų norma, o tuo metu vidutinė tokių paskolų palūkanų norma buvo 7 proc. Paskola turi būti grąžinta po 2 metų kartu su palūkanomis		
8	Įmonė A savo darbuotojui parduoda prekių, kuriomis ji prekiauja, su specialia 30 proc. nuolaida		
9	Įmonė A išnuomojo butą, kuriame apgyvendino savo darbuotoją. Buto mėnesio nuomos mokestis sudaro 300 EUR, kiekvieną mėnesį už buto eksploatacines išlaidas įmonė moka 100 EUR		
10	Įmonė A, teikianti apsaugos paslaugas, savo darbuotojams teikia jų gyvenamosios vietos apsaugos paslaugas nemokamai.		
11	Įmonė A savo darbuotojams, laimėjusiems geriausio atitinkamos profesijos darbuotojo konkursą, paskyrė nepiniginį prizą – laikrodį, kurių kaina 60 EUR		
12	Įmonė A apmokėjo darbuotojo pateiktus kvitus už taksi paslaugas, darbuotojas naudojo taksi paslaugomis savo darbo funkcijoms atlikti		
13	Įmonė A išnuomojo butą, kuriame apgyvendino savo darbuotoją. Buto mėnesio nuomos mokestis 300 EUR, buto eksploatacines išlaidas apmoka pats darbuotojas		
14	Įmonė A kelionių agentūroje išpirko 5 poilsinius kelialapius, kurių kiekvieno kaina 800 EUR. Darbuotojai sumokėjo 30 proc. kelialapių vertės.		
15	Įmonės A darbuotojas vyksta į komandiruotę, kartu vyksta jo sutuoktinė. Įmonė apmoka darbuotojo ir jo sutuoktinės kelionės (400 EUR) ir apgyvendinimo (300 EUR) išlaidas		
16	Įmonė A apskaičiuoja darbuotojui ligos pašalpą 100 EUR		

2.2.2. 2X14 m. vasario mėn. įmonės darbuotojui J. J. (vedęs, turi 3 vaikus: 11, 17 ir 20 metų amžiaus) apskaičiuota:

- alga 580 EUR,
- priedas pagal įmonėje taikomą darbuotojų skatinimo sistemą 87 EUR,
- komandiruotės dienpinigiai (neviršijant nustatytų normų) 80 EUR,
- laidojimo pašalpa mirus tėvui 290 EUR,
- išmoka už darbą švenčių dienomis 58 EUR.

Apskaičiuokite draudėjo ir apdraustojo mokėtinas VSD ir PSD įmokas, taip pat draudėjo ir apdraustojo VSD, PSD įmokas už vasario mėn.

2.2.3. Darbuotoja A. A. 2X13 m. dirba įmonėje A 0,5 etato. Šioje darbovietėje jai taikomas NPD ir PNPD. A. A. turi 4 metų vaiką, kurį augina viena. A. A. liepos mėnesio pajamos buvo:

- a) darbo užmokestis 115 EUR,
- b) išmoka už darbą poilsio dienomis ne pagal grafiką 10 EUR,
- c) mėnesio premija 35 EUR.

Taip pat A. A. dirba įmonėje B 0,5 etato, kurioje liepos mėn. darbo užmokestis buvo 1 158 EUR.

Apskaičiuokite iš A. A. darbo užmokesčio liepos mėn. VSD ir PSD įmokas.

2.2.4. Darbuotoja B. B. 2X14 m. dirba įmonėje A. Šioje darbovietėje jai taikomas NPD ir PNPD. B. B. turi tris vaikus: 3 m., 6 m. ir 10 m., kuriuos augina santuokoje. B. B. kovo mėnesio pajamos buvo:

- a) pareiginė alga 405 EUR;
- b) laidojimo pašalpa 145 EUR;
- c) vienkartinis apsilankymas sveikatingumo procedūroms 65 EUR;
- d) priemoka už darbą poilsio dienomis 75 EUR.

Apskaičiuokite darbuotojos B. B. VSD ir PSD įmokas.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas, 1991 m. gegužės 21 d. Nr. I-1336. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=478639
2. Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas, 1996 m. gegužės 21 d. Nr. I-1343. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=478640
3. Sodros svetainė. Prieiga per internetą: http://www.sodra.lt/draudeju_portalas/imoku_mokejimas/imoku_tarifai
4. Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos svetainė. <http://www.socmin.lt/veikla/istorija/socialinis-draudimas-121.html>
<http://www.socmin.lt/lt/socialinis-draudimas/socialinio-draudimo-imokos.html>
5. Šapalienė, L. (2010). Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius: RDI grupė. 168 p.
6. Buškevičiūtė, E. (2005). Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija. 331 p.
7. Marcijonas, A., Sudavičius, B. (2003). Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras. 287 p.
8. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija. 197 p.

II.2.3. Pelno mokesčio elementai, mokesčio apskaičiavimas, mokėjimas ir planavimas

IRMA KAMARAUSKIENĖ

II.2.3.1. Pelno mokesčio atsiradimo prielaidos

Savo istorinėmis ištakomis gyventojų pajamų mokestis yra daug ankstesnis nei pelno (ar pajamų) mokestis. Būtų ganėtinais sunku tiksliai identifikuoti pelno mokesčio atsiradimo prielaidas ir datą. Yra kelios savarankiškos šio mokesčio atsiradimą pagrindžiančios teorijos. R. Bird ir S. Cnossen pagrindine priežastimi, kodėl yra apmokestinamos pajamos iš pelno, įvardija gyventojų pajamų mokesčio atsvaros poreikį. Jie pažymi, kad, padidėjus ekonominės veiklos mastams, pradėjo kurtis fizinių asmenų tam tikri dariniai, dabar vadinami įmonėmis. Todėl reikėjo įvertinti tokią gyventojų veiklą ir ją apmokestinti pajamų mokesčiu. Kita teorija teigia, kad įmonės turi būti apmokestinamos, nes jos iš savo subjektiškumo gauna naudą, kuri labiausiai pasireiškia kaip turto apsauga dėl ribotas civilinės atsakomybės. Taigi ši teorija juridinių asmenų apmokestinimą grindžia ne gyventojų pajamų mokesčio atsvaros idėja, o juridinio asmens privilegijos teorija gyventojų atžvilgiu.

Pelno mokesčio Lietuvoje ištakomis būtų galima laikyti Carinės Rusijos lietuviškose žemėse rinktus valstybinių verslų ir pajamų mokesčius. 1914 metais Vokietijai paskelbus karą Rusijai ir okupavus Lietuvą, tuomet galiojusią mokesčių sistemą pakeitė kaizerinės vokiečių okupacijos laikotarpiu galiojusi tiesioginių ir netiesioginių mokesčių sistema. 1915 metais, jau kaizerinės vokiečių okupacijos laikotarpiu buvo įvestas ir prekybos bei pramonės verslo mokestis. Jį mokėjo pramonininkai, pirkliai ir laisvų profesijų žmonės (gydytojai, dailininkai, advokatai). 1918–1941 metais, Lietuvos nepriklausomybės paskelbimo laikotarpiu, prekybos ir pramonės įmonės mokėjo pagrindinį mokestį, apskaičiuojamą nuo įmonės pajėgumo. Privalančios viešai atiskaityti įmonės mokestį mokėjo nuo apmokestinamojo pelno.

Po nepriklausomybės atkūrimo 1990 m. liepos 31 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, pakeitęs sovietiniu laikotarpiu galiojusius mokestį už pagrindinius fondus ir laisvo pelno likučio mokestį. Fundamentali pelno mokesčio reforma įvyko 2001 m. gruodžio 20 d., kai buvo priimtas naujasis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Jį priėmus pakeisti visi pagrindiniai pelno mokesčio sistemos elementai.

Nuo 1991 m. pradžios pradėjus taikyti pelno mokestį, pajamos iš jo ilgą laiką sudarė daugiau nei ketvirtadalį nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų. Paskui jos pradėjo nuosekliai mažėti. 2013 m. į nacionalinį biudžetą metais įplaukė 21 805 mln. Lt pajamų, iš jų 19 557 mln. Lt mokestinių pajamų. Pelno mokesčio surinkta 8,4 proc.

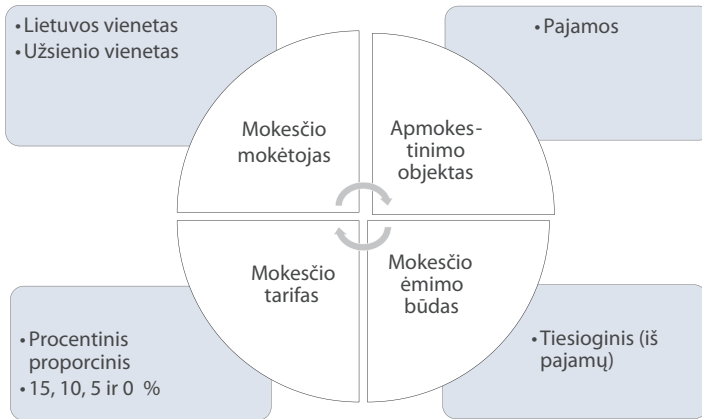
nuo mokestinių pajamų (1 645,8 mln. Lt). Per 2014 m. I pusmetį į nacionalinį biudžetą įplaukė 11 487,5 mln. Lt pajamų, iš jų 10 575 mln. Lt mokestinių pajamų. Pelno mokesčio surinkta 10,3 proc. (1 087,7 mln. Lt). Palyginti su 2013 m. atitinkamu laikotarpiu pelno mokesčio surinkta daugiau. Tam turėjo įtakos nuo 2014 m. pasikeitęs pelno mokesčio sumokėjimo terminas, t. y. už mokestinį laikotarpį apskaičiuotas mokesčiai turi būti sumokamas iki naujo mokestinio laikotarpio šešto mėnesio 1 dienos.

Nors Europos Sąjungoje jau senokai kalbama apie ketinimus kurti ir diegti vienodą tiesioginių mokesčių, iš jų ir pelno mokesčio taikymo praktiką, vis dėlto visos 28 šalys narės šioje srityje turi laisvę nustatyti pelno mokesčio taikymo, apmokestinimo, sumokėjimo tarifų sistemą. Pelno mokesčio tarifas skirtingose šalyse (ir nebūtinai ES šalyse) skirtingas – pavyzdžiui, Bulgarijoje 10 proc., Danijoje 25 proc., Latvijoje 15 proc., Ispanijoje 30 proc. ir t. t. Nuo 2006 m. pelno mokesčiai buvo sumažinti Švedijoje – iki 22 proc. Suomijoje – iki 20 proc., Kanadoje – iki 26 proc., Čekijoje – iki 19 proc. ir kitose šalyse. Tačiau būtų neteisinga vertinti pelno mokesčio našlą lyginant tik valstybių taikomus pelno mokesčių tarifus (jų dydžius). Toks lyginimas neatskleidžia tikrosios informacijos – skirtingose šalyse pelno mokesčiai gali būti skaičiuojamas pagal skirtingas taisykles, tad galima situacija, kai, taikant didesnę tarifą, gali būti apskaičiuota ir į biudžetą sumokėta mažesnė pelno mokesčio suma, nei ji būtų apskaičiuota ar sumokėta kitose šalyje, kurioje nustatytas ir taikomas mažesnis tarifas.

Pagrindinis pelno mokesčių reglamentuojantis teisės aktas yra minėtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Jis nėra statiškas – iki 2014 metų II pusmečio buvo keistas ne mažiau kaip penkiasdešimt kartų. Vertėtų neužmiršti ir kitų susijusių teisės aktų – Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010 m. gruodžio 31 d. įsakymo Nr. VA-123 „Dėl nuo užsienio vienetų pajamų sumokėto pelno mokesčio perskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“, 2009 m. vasario 20 d. įsakymo „Dėl Pranešimo apie vykdomą investicinį projektą rengimo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“, 2007 m. sausio 15 d. įsakymo Nr. VA-2 „Dėl Metinių pelno mokesčio deklaracijų PLN204, PLN204A, PLN204N, PLN204U formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo“, 2007 m. lapkričio 9 d. įsakymo Nr. VA-70 „Dėl Metinės fiksuoto pelno mokesčio deklaracijos PLN205 formos ir jos užpildymo taisyklių patvirtinimo“ ir kitų.

II.2.3.2. Pelno mokesčio elementai

Lietuvoje pelno mokesčio elementus sudaro šio mokesčio mokėtojai, pelno mokesčio objektas, pelno mokesčio tarifai, mokestinis laikotarpis, pelno mokesčio apskaičiavimo ir deklaravimo tvarka. Šio mokesčio nustatymo metodas – pelno mokesčių deklaracijos. Pelno mokesčio struktūra pateikta II.2.21 paveiksle.



II.2.21 pav. Pelno mokesčio struktūra

Pelno mokesčio mokėtojai yra šalyje veikiančios ir čia gaunantys apmokestinamųjų pajamų Lietuvos vienetas (t. y. juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka) ir **užsienio vienetas** (t. y. užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat kiekvienas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas apmokestinamasis vienetas). Taigi pelno mokesčiui priskaityti, deklaruoti ir sumokėti būtinos pagrindinės prielaidos – veikimas šalyje, ūkinės komercinės veiklos vykdymas, apmokestinamųjų pajamų iš šios veiklos gavimas.

Pelno mokesčio nemoka biudžetinės įstaigos, Lietuvos bankas, valstybė ir savivaldybės, valstybės ir savivaldybės institucijos, įstaigos, tarnybos ar organizacijos, valstybės įmonė „Indėlių ir investicijų draudimas“ bei Europos ekonominių interesų grupės.

Pelno mokesčio bazė, t. y. **mokesčio objektas**, yra pajamos. Tačiau čia itin svarbios tampa aplinkybės, kas – Lietuvos ar užsienio juridinis asmuo, ir kur uždirba (gana) pajamų. Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos. Per Lietuvos vieneto nuolatines buveines, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudarusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vykdomos veiklos pajamos nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei, jeigu per šias nuolatines buveines vykdomos veiklos pajamos nustatyta tvarka apmokestinamos pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu tose valstybėse. Tačiau į Lietuvos vieneto pajamas taip pat įskaitomos jo kontroliuojamo užsienio vieneto pozityviosios pajamos ar jų dalis proporcinga turimų akcijų, balsų ar teisių į kontroliuojamo vieneto pilną skaičiui.

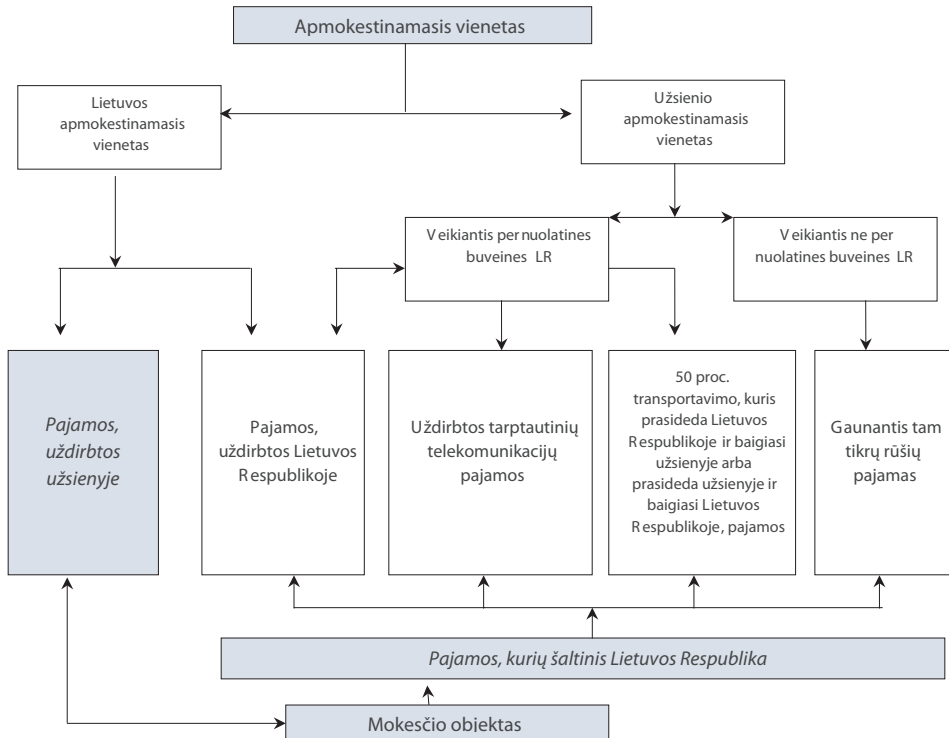
Užsienio vieneto mokesčio bazė yra užsienio vieneto per nuolatines buveines Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos, taip pat per nuolatines

buveines Lietuvos Respublikoje uždirbtos tarptautinių telekomunikacijų pajamos bei 50 procentų transportavimo, kuris prasideda Lietuvos Respublikos teritorijoje ir baigiasi užsienyje arba prasideda užsienyje ir baigiasi Lietuvos Respublikos teritorijoje, pajamų (žr. II.2.22 pav.). Užsienio vieneto mokesčio bazė taip pat bus ir ne per nuolatinės buveines Lietuvos teritorijoje gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje:

- palūkanos, išskyrus palūkanas už Vyriausybės vertybinius popierius, sukaup-tas ir išmokamas palūkanas už indėlius ir palūkanas už subordinuotas pasko-las, kurios atitinka Lietuvos banko teisės aktų nustatytus kriterijus;
- pajamos iš paskirstytojo pelno;
- honorarai;
- pajamos už parduotą, kitokiu būdu perleistą nuosavybėn arba išnuomotą ne-kilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Lietuvos Respublikos teritorijoje;
- kompensacijų už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą pajamos;
- pajamos už Lietuvos Respublikoje vykdomą atlikėjų ir sporto veiklą;
- išmokos už stebėtojų tarybos narių veiklą.

Taigi atsakymas į klausimą, kas turėtų mokėti pelno mokestį Lietuvos Respubli-koje, paprastas – visi juridiniai asmenys, neatsižvelgiant į jų juridinę formą (UAB, AB, žemės ūkio bendrovė ir pan.) ir registravimo šalį (Lietuva, Latvija, Lenkija, Vokietija ir t. t.), kurie uždirba pajamas iš veiklos, išskyrus įstatymų nustatytas išimtis. Atkreiptinas dėmesys, kad pelno mokesčio mokėtojas taip pat bus ir Lietuvoje registruotas ju-ridinis asmuo, kuris uždirba pajamų užsienyje, nebent tos pajamos jau buvo apmokes-tintos ir mokesčiai sumokėti užsienio šalyje, o Lietuva su šia užsienio šalimi pasirašiusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Pelno mokesčio apmokestinimo vieneto ir apmokestinamųjų pajamų šaltiniai pateikti II.2.22 paveiksle.

Nustatant apmokestinamuosius vienetus ir mokesčio bazę, išimtis bus taikoma juridiniams vienetais, kurių pagrindinė veikla ir iš jos gaunamos pajamos – tarptautiniai vežimai jūrų laivais (laivyba) ir su tuo susijusi veikla. Tačiau ši išimtis galios tik tuo atveju, jei toks juridinis asmuo – laivybos vienetas, vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymu, pasirinks taikyti fiksuotą pelno mokestį ir galios tik mokesčio ba-zei nustatyti. Tai reiškia, kad toks juridinis asmuo vis tiek bus identifikuojamas kaip apmokestinamasis vienetas – skirsis mokesčio objekto nustatymo būdas. Fiksuoto pel-no mokesčio bazė bus apskaičiuojama priklausomai nuo kiekvieno jūrų laivo naudin-gosios talpos. Lietuvoje pelno mokesčiu nebus apmokestinamas ir užsienio vienetas, pajamų gavėjas, jei jis gauna honorarus ar kompensacijas už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą pajamas ir jei jis yra ES valstybės narės rezidentas mokesčių tikslais arba šio vieneto nuolatinė buveinė yra kitoje ES valstybėje narėje.



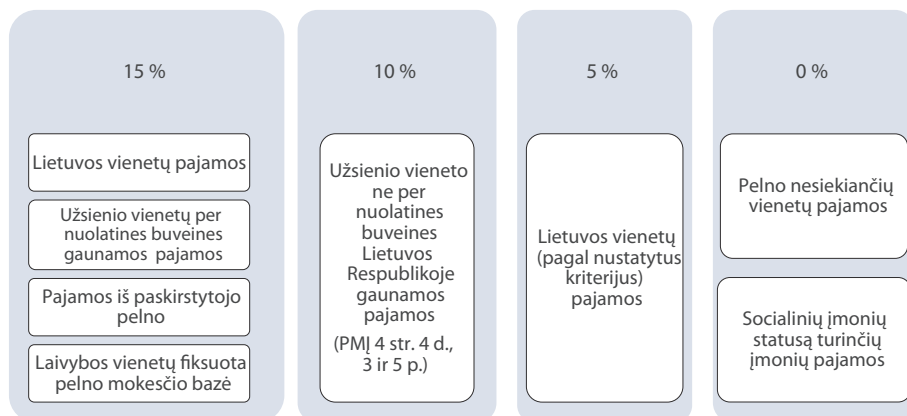
II.2.22 pav. Pelno mokesčio apmokestinimo vienetas ir pajamų šaltiniai

Vieneto mokesčio bazė taip pat yra gauta parama, kuri panaudota ne pagal Lietuvos Respublikos paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį, bei iš vieno paramos teikėjo per mokestinį laikotarpį gryniaisiais pinigais gautos paramos dalis, viršijanti 250 MGL (minimalaus gyvenimo lygio) sumą.

Pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais pajamos suprantamos kaip visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais. Tai pajamos, kurios uždirbtos vykdant veiklą – bet kokio pobūdžio komercinę arba gamybinę veiklą, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos.

Pelno mokesčio tarifai nuo 1990 metų nuosekliai kito. Pagrindinis, po nepriklausomybės atkūrimo patvirtintas (Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, 1990), pelno mokesčio tarifas buvo 35 proc. ir gyvavo apie metus. 1991 metais buvo patvirtintas 29 proc. pagrindinis tarifas, o 1992 metais greta išskirtas ir 24 proc. tarifas pelnui, skirtam investicijoms. Tarifai nuosekliai mažėjo, bet mažėjo ir mokestinių lengvatų – 2000 metais buvo patvirtintas 24 proc. pagrindinis pelno mokesčio tarifas, 0 proc. tarifas pelnui, skirtam investicijoms, 10 ir 15 proc. užsienio įmonių pajamoms, išskyrus pajamas, gautas pardavus ar kitais perleidus nuosavybės turtą. 2001 metai laikytini

pelno mokesčio reformos metais ir bene daugiausiai dėmesio sulaukusi naujovė – mažesni pagrindiniai tarifai. **Pagrindinis pelno mokesčio tarifas** sumažėjo iki 15 procentų. Sumažėjo ir taikytinų išimčių, dėl to apmokestinimo sistema tapo aiškesnė ir paprastesnė ((žr. II.2.23 pav.).



II.2.23 pav. Pelno mokesčio tarifai

15 proc. pelno mokesčiu tarifu apmokestinamos (-a):

- Lietuvos vieneto apmokestinamosios pajamos;
- užsienio vienetų per nuolatinės buveinės Lietuvoje gaunamos apmokestinamosios pajamos;
- užsienio vienetų ne per nuolatinės buveinės gaunamos pajamos už Lietuvos Respublikoje vykdomą atlikėjų ir sportininkų veiklą; pajamos už parduotą, kitokiū būdu perleistą nuosavybėn arba išnuomotą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Lietuvos Respublikos teritorijoje; išmokos už stebėtojų tarybos narių veiklą;
- pajamos iš paskirstytojo pelno (dividendai, kiti paskirstymai), neatsižvelgiant į tai, kas (Lietuvos ar užsienio vienetas) tokių pajamų gavėjas;
- gauta parama, panaudota ne pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį;
- per mokesstinį laikotarpį iš vieno paramos teikėjo grynais pinigais gautos paramos dalis, viršijanti 250 MGL dydžio sumą;
- pelno nesiekiančių vienetų mokesstinio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos, jei jos viršija 289 620 EUR* (1 mln. Lt), o apmokestinamoji dalis didesnė nei 7 241 EUR (25 tūkst. Lt).
- laivybos vienetų fiksuota pelno mokesčio bazė (be jokių atskaitymų).

* Čia ir toliau tekste informacija teikiama eurais taikant nustatytąjį 3,45 280 kursą, išskyrus statistinę informaciją už periodus iki 2015 m. sausio 1 d.).

10 proc. pelno mokesčio tarifu apmokestinami (-os):

- užsienio vienetų ne per nuolatines buveines Lietuvos Respublikoje gauti honorarai (įskaitant ir Pelno mokesčio įstatymo 4 str. 5 d. nustatytus atvejus); kompensacijos už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą pajamos (be atskaitymų);
- užsienio vienetų, kurie nėra registruoti ar kitaip organizuoti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, palūkanos, išskyrus palūkanas už Vyriausybės vertybinius popierius, sukauptas ir išmokamas palūkanas už indėlius ir palūkanas už subordinuotas paskolas, kurios atitinka Lietuvos banko teisės aktų nustatytus kriterijus.

5 proc. pelno mokesčio tarifu apmokestinamos:

- vienetų (išskyrus pelno nesiekiančių), kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 289 620 EUR (1 mln. Lt);
- vienetų, kurių per mokesčio laikotarpį daugiau kaip 50 proc. pajamų sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos, įskaitant kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) pajamos už parduotus išsigytus iš savo narių šių narių pagamintus žemės ūkio produktus.

Tačiau būtina pažymėti, kad jei tokių smulkių ir vidutinių įmonių (t. y. įmonių, kuriose vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius ne didesnis nei 10 žmonių, o mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 289 620 EUR (1 mln. Lt), kurių juridinis statusas yra individuali (personalinė) įmonė, dalyvis ar jo šeimos nariai yra ir kitų vienetų (individualių (personalinių) įmonių) dalyviai arba paskutinę mokesčio laikotarpio dieną valdė daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų) kituose vienetuose, – 5 proc. pelno mokesčio tarifo lengvata netaikoma. Analogiška nuostata susijusi ir su vienetais, kuriuose tas pats dalyvis arba tie patys dalyviai kartu paskutinę mokesčio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų). Tokių vienetų apmokestinamosioms pajamoms taikomas 15 proc. mokesčio tarifas.

0 proc. pelno mokesčio tarifu apmokestinama (-os):

- ne pelno vienetų, kurių mokesčio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 289 620 EUR (1 mln. Lt), apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 7 241 EUR (25 tūkst. Lt) sumą, pajamas. Atkreiptinas dėmesys į faktą, kad dalis, viršijanti nustatytus limitus, apmokestinama 15 proc. mokesčio tarifu. Išimtis bus susijusi tik su pajamomis, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti;

- vienetų, turinčių socialinės įmonės statusą, jei juose per mokestinį laikotarpį dirbo ne mažiau kaip 40 proc. sąrašinio darbuotojų skaičiaus darbuotojų, priskirtinų tikslinėms grupėms, ir nebuvo vykdoma veikla, įtraukta į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, arba per mokestinį laikotarpį iš tokios veiklos gautos pajamos sudaro ne daugiau kaip 20 proc., pajamos.

Apibendrinus tai, kas išdėstyta, į vieneto mokesčio bazę nereikės įskaičiuoti:

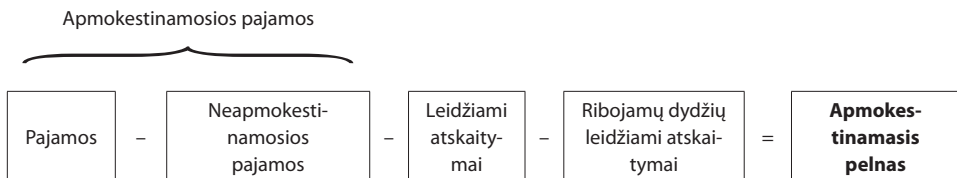
- gautos paramos sumos, jei parama panaudota pagal Lietuvos Respublikos paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį;
- nuo per mokestinį laikotarpį, iš vieno paramos teikėjo, grynais pinigais gautos paramos dalies, neviršijančios 250 MGL;
- palūkanų pajamų, kurias gavo užsienio vienetas, kuris registruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, taip pat palūkanų už Vyriausybės vertybinius popierius, sukauptų ir išmokamų palūkanas už indėlius bei palūkanas už subordinuotas paskolas, kurios atitinka Lietuvos banko teisės aktų nustatytus kriterijus;
- ne pelno vienetų pajamos gautos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti;
- pajamų, kurias užsienio šalyje uždirbo (gavo) Lietuvoje registruotas juridinis asmuo, jei šios pajamos jau buvo apmokestintos ir mokesčiai sumokėti užsienio šalyje, o Lietuva su šia užsienio šalimi pasirašiusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Lietuvos vienetas iš Pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoto pelno mokesčio sumos gali atskaityti pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, sumokėtą užsienio valstybėje nuo toje valstybėje gautų pajamų.

Pelno mokestis priklauso tiesioginiams mokesčiams, tad ir pelno **mokesčio ėmi-mo būdas** – tiesioginis. Pelno mokestis apskaičiuojamas pagal paskutinės mokestinio laikotarpio dienos būklę. Pelno mokestis ir (arba) fiksuotas pelno mokestis mokami pagal metines pelno mokesčio ir (arba) fiksuoto pelno mokesčio deklaracijas. Jei apmokestinamasis vienetas veikia ilgiau nei vieneri metai, o per praėjusį mokestinį laikotarpį apmokestinamosios pajamos viršijo 289 620 EUR (1 mln. Lt), – jis mokestiniu laikotarpiu privalo mokėti avansinį pelno mokestį. Jei, pasibaigus atskaitiniam laikotarpiui, parengtoje metinėje pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuota pelno mokesčio suma viršija už mokestinį laikotarpį sumokėtą avansinio pelno mokesčio sumą, mokesčio mokėtojas privalo šį skirtumą sumokėti į biudžetą. Mokesčio permoka grąžinama mokesčio mokėtojui Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

II.2.3.3. Pelno mokesčio apskaičiavimas, mokėjimas ir planavimas

Pelno mokesčio mokestinis laikotarpis yra mokestiniai metai. Jie sutampa su kalendoriniais metais. Pirmas mokestinis laikotarpis prasideda nuo Lietuvos vieneto įregistravimo Lietuvos Respublikoje arba, jei Lietuvos vienetas neįsiregistravo įstatymų nustatyta tvarka, – nuo veiklos vykdymo pradžios. Pelno mokesčio įstatyme (6 str. 3 d.) nustatyta – paskutinis Lietuvos vieneto mokestinis laikotarpis baigiasi Lietuvos vieneto pasibaigus, t. y. įprastai tada, kai vienetas išregistruojamas iš Juridinių asmenų registro. Jei Lietuvos vienetas faktiškai vykdė veiklą trumpiau kaip 12 mėnesių, mokestinis laikotarpis skaičiuojamas nuo vieneto įregistravimo Lietuvos Respublikoje, o jei Lietuvos vienetas neįsiregistravo įstatymų nustatyta tvarka, – nuo veiklos vykdymo pradžios iki Lietuvos vieneto pabaigos dienos.

Kiekvienu atveju **pelno mokestis skaičiuojamas** ir mokamas pagal mokesčio bazę ir jai nustatytą mokesčio dydį (tarifą). Apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, vadovaujamesi Pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio nuostatomis: iš pajamų atimamos neapmokestinamosios pajamos, atskaitomi leidžiami atskaitymai, ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai ir gaunamas apmokestinamasis pelnas (žr. II.2.24 pav.).



II.2.24 pav. Apmokestinamojo pelno skaičiavimas

Užsienio vienetas, veikiantis per nuolatines buveines ir gaunantis pajamas, kurių šaltinis Lietuvos Respublikoje, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną iš uždirbtų pajamų atima neapmokestinamąsias pajamas, ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus ir tokius atskaitymus, kurie susiję su užsienio vieneto pajamų uždirbimu per nuolatines buveines. Atkreiptinas dėmesys, kad pelno mokestį, kurį turėtų sumokėti užsienio vienetas, uždirbęs apmokestinamųjų pajamų ne per nuolatinę buveinę, turi apskaičiuoti bei išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą išmokas, sumokėjęs asmuo – Lietuvos vienetas, nuolatine buveine arba nuolatinis Lietuvos gyventojas.

Apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas dauginamas iš konkretaus pelno mokesčio tarifo ir apskaičiuojamas (mokėtinas) pelno mokestis (žr. II.2.25 pav.).

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Apmokestinamasis} \\ \text{pelnas} \end{array}} \times \boxed{\begin{array}{c} \text{Mokesčio} \\ \text{tarifas} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Pelno} \\ \text{mokestis} \end{array}}$$

II.2.25 pav. Pelno mokesčio skaičiavimas

Mokėtinam pelno mokesčiui apskaičiuoti būtina tiksliai apskaityti pajamas. Dalis pajamų priskiriamos **neapmokestinamosioms pajamoms** ir pelno mokesčiu neapmokestinamos bei apmokestinamojo pelno nemažina. Nors Pelno mokesčio įstatyme pateiktas ganėtinai platus ir išsamus tokių neapmokestinamųjų pajamų sąrašas, jis neturėtų gluminti – tai pajamos, kurios tiesiogiai nesusijusios su apmokestinamojo vieneto komercine ar gamybine veikla, kuria pastarasis siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos. Apmokestinamasis vienetas tokias pajamas gauna dėl trečiųjų šalių veikimo ar neveikimo, dėl valstybės vykdomos ūkio politikos tam tikrų veiklos sektorių atžvilgiu. Pavyzdžiui, neapmokestinamosioms pajamoms priskirtinos:

- netesybos, išskyrus netesybas, gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar tų teritorijų gyventojų;
- gautos draudimo išmokos, nevirsijančios prarasto turto arba patirtų nuostolių ar žalos vertės; taip pat darbuotojų naudai mokamų sugrąžintų draudimo įmokų dalis, viršijanti iš pajamų atskaitytas draudimo įmokas bei draudimo išmokos dalis, viršijanti iš pajamų atskaitytas darbuotojų naudai mokamas draudimo įmokas;
- bankrutavusio vieneto pajamos, gautos už parduotą turtą;
- sveikatos priežiūros įstaigų pajamos už paslaugas, kurios finansuojamos iš Privalomojo sveikatos draudimo fondo lėšų;
- kompensacijos, gautos pagal Europos Sąjungos finansinės paramos Lietuvos Respublikos programas už žvejybos laivų atidavimą į metalo laužą;
- Lietuvos Respublikos įstatymuose arba kituose teisės aktuose nustatyto dydžio tiesioginės ir kitos kompensacinės išmokos pajamų lygiui palaikyti, kurias gauna žemės ūkio veiklą vykdančios vienetai, ir pan.

Dalis sąnaudų, kurių nepatyrus pajamų nebūtų galima uždirbti, priskiriama leidžiamoms atskaitymams ir taip mažina apmokestinamąjį pelną. Dalies išlaidų patyrimas priskiriama ribojamų dydžių leidžiamoms atskaitymams ir jie dalimi patirtų išlaidų taip pat mažina apmokestinamąjį pelną. Dalis patirtų išlaidų bus priskiriama neleidžiamoms atskaitymams ir jie niekaip neturės įtakos apmokestinamojo pelno dydžiui. Tačiau tegul nesuklaidina sąvokos leidžiami ar neleidžiami atskaitymai. Išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, turi būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių

teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Taigi apskaitos požiūriu tai turės būti ūkinį įvykį ar operaciją atitinkančiu apskaitos dokumentu pagrįstos išlaidos ar sąnaudos, kurios skirstomos į trys grupes: leidžiami atskaitymai, ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai ir neleidžiami atskaitymai.

Leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos ir apskaitos dokumentais pagrįstos, įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. Leidžiamiesiems atskaitymams taip pat priskiriamos:

- visos išlaidos darbuotojų naudai, jeigu ši darbuotojų gauta nauda pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas yra gyventojų pajamų mokesčio objektas (nauda priskiriama gyventojų apmokestinamosioms arba neapmokestinamosioms pajamoms). Taigi išlaidų darbuotojų naudai priskyrimas leidžiamiesiems atskaitymams siejamas ne tiek su vieneto pajamų uždirbimu ar ekonominės naudos gavimu, o su darbuotojų gautos naudos priskyrimu gyventojų pajamų mokesčio objektui. Tais atvejais, kai iš vieneto pajamas natūra gauna ne tik darbuotojas, o ir jo šeimos nariai ir galima identifikuoti kiekvieno asmens gautą naudą, tokios pajamos pripažįstamos darbuotojo gautomis pajamomis natūra, kurios yra gyventojų pajamų mokesčio objektas, todėl pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais ta išlaidų dalis taip pat gali būti priskirta vieneto leidžiamiesiems atskaitymams;
- Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyti Ignalinos atominės elektrinės papildomi atskaitymai.

Vieneto (individualios įmonės, tikrosios ūkinės bendrijos, komanditinės ūkinės bendrijos, mažosios bendrijos) leidžiamiesiems atskaitymams taip pat priskiriama suma, nuo kurios pagal Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo nuostatas skaičiuojamos ir mokamos vieneto dalyvio (individualios įmonės savininko, tikrosios ūkinės bendrijos tikrojo nario, komanditinės ūkinės bendrijos tikrojo nario, mažosios bendrijos nario) valstybinio socialinio draudimo įmokos. Jeigu individualios įmonės savininkas pats tiesiogiai dalyvauja gamyboje ar vadovaujant reikia specifinių žinių ir jas būtina nuolat atnaujinti, leidžiamiesiems atskaitymams taip pat gali būti priskiriamos savininko kvalifikacijos tobulinimo, apmokymo dirbti įrengimais ir panašios išlaidos. Jeigu tokia individuali įmonė keičia veiklos profilį, sąnaudoms gali būti priskiriamos perkvalifikavimo išlaidos. Leidžiamiesiems atskaitymams taip pat priskirtos su trumpalaikių kursų (pvz., užsienio kalbų, buhalterinės apskaitos) lankymu susijusios išlaidos, kai tai susiję su individualios įmonės veikla (PMĮ komentaras).

Sąnaudomis, priskiriamomis prie leidžiamų atskaitymų, laikomos išlaidos, susijusios su rinkos konjunktyros tyrimu, prekių ir paslaugų realizavimo rinkos paieškos (mokestis už dalyvavimą konkursuose) išlaidos, projektų parengimo konkursui

išlaidos (įskaitant nelaimėtuosius konkursus). Leidžiamiems atskaitymams gali būti priskiriamas potencialiems klientams nemokamai perduodamas nedidelis kiekis prekių (išreikštų pinigine verte), skirtų supažindinti esamus ar potencialius vartotojus, pirkėjus su naujomis prekėmis, jų pranašumais (PMĮ komentaras).

Prie **ribojamo dydžio leidžiamų atskaitymų** priskiriamos:

- ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos (turtas, atsižvelgiant į tai, kuriai turto grupei jis priskirtas, nudėvimas per 3–20 m. laikotarpį); mokesčio apskaičiavimo tikslais nusidėvėjimui skaičiuoti leidžiami tiesinis arba dvigubo balanso metodai;
- ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo sąnaudos;
- komandiruočių sąnaudos;
- reklamos ir reprezentacijos sąnaudos;
- natūraliosios netekties nuostoliai;
- mokesčiai;
- beviltiškos skolos;
- išlaidos darbuotojų ir (arba) jų šeimos narių naudai, kuri nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas;
- specialieji kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjiniai;
- parama;
- narių mokesčiai, įnašai ir įmokos;
- mokestinio laikotarpio nuostoliai.

Tai sąnaudos, kurios gali būti atskaitomos iš pajamų, tačiau tik iki tam tikro dydžio ar tik tam tikra procentine dalimi. Pavyzdžiui, natūralios netekties nuostoliai yra natūralus prekių (žaliavų, produkcijos) sumažėjimas dėl prekių (žaliavų, produkcijos) saugojimo, perpylimo, fasavimo, vežimo, krovimo ir pardavimo, įskaitant nuostolius dėl pirkėjų užmaršumo. Iš pajamų atskaitoma faktiškai patirtų natūralios netekties nuostolių, išskyrus šviežių vaisių, uogų, grybų ir daržovių natūralios netekties nuostolius, suma, neviršijanti 1 proc. vieneto pajamų. Iš pajamų atskaitoma faktiškai patirtų šviežių vaisių, uogų, grybų ir daržovių natūralios netekties nuostolių suma negali viršyti 3 proc. vieneto pajamų. Taigi natūrali netektis bus ribojama procentiniu dydžiu nuo pajamų. Beje, prekių (produkcijos) trūkumo dėl natūralios netekties nuostolių suma ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskiriama prekių trūkumą nustčius kiekvienu atskiru atveju ar inventorizavimo metu, visais atvejais ši faktą įforminus juridinę galią turinčiu dokumentu (laisvos formos nurašymo aktu).

Kitas pavyzdys – reprezentacinės sąnaudos. Tarkim, apmokestinamasis vienetas patyrė 1 000 EUR reprezentacinių sąnaudų. Reprezentacinės sąnaudos – tai vieneto

lėšos, kurias jis skiria naujiems verslo ryšiams su kitais vienetais arba fiziniais asmenimis, išskyrus vieneto darbuotojus, akcininkus, savininkus bei kontroliuojamuosius ar kontroliuojančius vienetus ar kontroliuojančius nuolatinius gyventojus, užmegzti arba esamiems pagerinti. Representacinės sąnaudos patiriamos konkrečių asmenų naudai. Iš pajamų atskaitoma ne daugiau kaip 75 proc. reprezentacinių sąnaudų, t. y. 750 eurų. O štai vieneto patirtos išlaidos, atitinkančios kai kuriuos reprezentacijos sąnaudas apibrėžiančius kriterijus, tačiau iš esmės neatitinkančios reprezentacijos sąvokos, nelaikomos reprezentacinėmis sąnaudomis, todėl priskiriamos neleidžiamoms atskaitymams (žr. II.2.6 lentelę).

II.2.6 lentelė. Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai ir ribų nustatymo prielaidos

Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai	Atskaitymo ribos nustatymo pagrindinės prielaidos
Ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos	Atsižvelgiama į vieneto taikomą nusidėvėjimo (amortizacijos) metodą bei nusidėvėjimo normatyvą. Visiems turto vienetais, priklausantiems tai pačiai ilgalaikio turto grupei, gali būti taikomas tik vienas (tas pats) nusidėvėjimo (amortizacijos) metodas. Sąnaudų riba susijusi su (ne didesnė nei apskaičiuota taikant maksimalius normatyvus) metine nusidėvėjimo (amortizacijos) suma.
Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo sąnaudos	Eksploatavimo sąnaudų riba susijusi su vieneto tipu (maža, vidutinė ar didelė įmonė), vykdoma ar būsima ekonomine veikla bei ilgalaikio materialiojo turto naudojimo šiai veiklai vykdyti. Remonto ir rekonstravimo sąnaudų riba susijusi su šių darbų paskirtimi bei jų rezultatu (ar pailgino turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerino jo naudingąsias savybes, ar pakeitė jo naudojimo paskirtį ir pan.).
Komandiruočių sąnaudos	Atsižvelgiama į dienpinių dydžius ir komandiruočių laiką, praleistą užsienyje ir Lietuvoje. Didesnės nei nustatytos teisės aktais bei netinkamai pagrįstos išlaidos bendruoju atveju nepriskiriamos leidžiamoms atskaitymams.
Reklamos ir reprezentacijos sąnaudos	Reklamos sąnaudos turi būti skirtos informacijai, susijusiai su vieneto veikla ir skatinančiai įsigyti prekių ar naudotis paslaugomis, bet kokia forma ir bet kuriomis priemonėmis skleisti esamiems ar potencialiems pirkėjams, išskyrus kontroliuojamuosius vienetus, kontroliuojančius asmenis ar vienetų grupės narius, informuoti. Representacinės sąnaudos tai vieneto lėšos, kurias jis skiria naujiems verslo ryšiams su kitais vienetais arba fiziniais asmenimis, išskyrus vieneto darbuotojus, akcininkus, savininkus bei kontroliuojamuosius ar kontroliuojančius vienetus ar kontroliuojančius nuolatinius gyventojus, užmegzti arba esamiems pagerinti. Representacinės sąnaudos turi būti patiriamos konkrečių asmenų naudai. Jei jos bus patiriamos nesusiejant su konkrečiu naudos gavėju, jų nebus galima priskirti leidžiamoms atskaitymams. Sąnaudų riba priklauso nuo to, ar tai susiję su vieneto vykdoma ar būsima ekonomine veikla. Iš pajamų gali būti atskaitoma ne daugiau kaip 75 proc. reprezentacinių sąnaudų.
Natūraliosios netekties nuostoliai	Iš pajamų gali būti atskaitoma vieneto faktiškai patirtų natūralios netekties nuostolių, išskyrus šviežių vaisių, uogų, grybų ir daržovių natūralios netekties nuostolius, suma, neviršijanti 1 proc. vieneto pajamų. Atskaitoma faktiškai patirtų šviežių vaisių, uogų, grybų ir daržovių natūralios netekties nuostolių suma negali viršyti 3 proc. vieneto pajamų.
Mokesčiai	Riba priklauso nuo mokesčių rūšies, t. y. ne visi mokesčiai priskiriami atskaitymams. Pvz., iš pajamų atskaitomos tik tos pirkimo ir importo pridėtinės vertės mokesčio sumos, kurios neatskaitomos pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas, ir tik tais atvejais, kai šios sumos apskaičiuotos nuo PMĮ nustatytų leidžiamų atskaitymų.

Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai	Atskaitymo ribos nustatymo pagrindinės prielaidos
Beviltiškos skolos	<p>Atsižvelgiama į vieneto taikomus apskaitos principus, skolos terminą, dydį, surinktus beviltiškumą patvirtinančius dokumentus. Skola ar jos dalis, kuriai vienetas neturi skolos beviltiškumą patvirtinančių bei pastangas susigrąžinti skolą patvirtinančių įrodymų, nebus pripažinta leidžiamais atskaitymais.</p> <p>Priskyrimo leidžiamiems ar ribojamo dydžio leidžiamiems atskaitymams nuostatos neataikomos kredito įstaigoms taip pat tais atvejais, kai skolininkas ir kreditorius yra susiję asmenys arba jais tapo mokestiniu laikotarpiu, einančiu po to mokestinio laikotarpio, kurį skola buvo pripažinta beviltiška ir įtraukta į leidžiamus atskaitymus.</p>
Išlaidos darbuotojų ir (arba) jų šeimos narių naudai, kuri nėra GPM objektas	<p>Riba nustatoma procentais nuo darbuotojams priskaičiuotos darbo užmokesčio per metus sumos. Yra papildomų sąlygų. Pvz., jeigu teikiant naudą vieneto darbuotojams ir jų šeimos nariams neįmanoma nustatyti konkretaus darbuotojo ir (arba) jo šeimos nario gautos individualios naudos, dėl tokios naudos teikimo patirtos išlaidos, kurios pagal kitas PMĮ nuostatas nėra priskiriamos leidžiamiems atskaitymams arba ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, mokestiniu laikotarpiu iš pajamų gali būti atskaitomos tik tuo atveju, kai tokios naudos teikimas numatytas vieneto kolektyvinėje sutartyje ir šia nauda be diskriminacijos ir apribojimų turi teisę naudotis visi to vieneto darbuotojai. Iš pajamų tuomet atskaitoma nurodytų išlaidų suma negali viršyti 5 proc. per mokestinį laikotarpį darbuotojams apskaičiuoto darbo užmokesčio (nuo kurio skaičiuojamos valstybinio socialinio draudimo įmokos) sumos.</p>
Specialieji kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjiniai	<p>Leidžiamiems atskaitymams galima priskirti tik šių subjektų veiklą reglamentuojančių teisės aktų pagrindu sudarytus atidėjinius. Taigi riba susijusi su abejotinų aktyvų padengimu iki nustatyto rodiklio dydžio ir atidėjiniai, viršijantis šią ribą, leidžiamiems atskaitymams nepriskiriami.</p>
Parama	<p>Vienetai, turintys teisę teikti labdarą ir paramą, iš pajamų gali atskaityti visas išmokas (išskyrus išmokas grynais pinigais, viršijančias 250 MGL dydžio sumą vienam paramos ar labdaros gavėjui per mokestinį laikotarpį), įskaitant perleistą turtą, suteiktas paslaugas, kurios Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo nustatyta tvarka skirtos labdarai ir paramai. O vienetai, kurie teisės aktų nustatyta tvarka turi teisę teikti tik paramą, iš pajamų gali du kartus atskaityti išmokas (išskyrus išmokas grynais pinigais, viršijančias 250 MGL sumą vienam paramos gavėjui per mokestinį laikotarpį), įskaitant perleistą turtą, suteiktas paslaugas, kurios Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo nustatyta tvarka skirtos paramai, tačiau ne daugiau kaip 40 proc. vieneto pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus paramą ir ankstesnių metų mokestinių laikotarpių nuostolius. Taigi riba siejama su teise teikti labdarą ir paramą ir ne didesne pinigine verte ir procentine dalimi.</p>
Narių mokesčiai, įnašai ir įmokos	<p>Iš pajamų gali būti atskaitoma stojamųjų narių įnašų suma ir narių mokesčių suma, bet ne didesnė kaip 0,2 proc. pajamų, bei tikslinių nario įmokų suma, ne didesnė kaip 0,2 proc. pajamų, jei šie įnašai, mokesčiai ir tikslinės įmokos sumokami vienetais, kurių veiklą reglamentuoja specialūs įstatymai ir kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas, o gautas pelnas negali būti skiriamas jų steigėjams ir (arba) dalininkams, ir (arba) nariams.</p> <p>Iš pajamų taip pat gali būti atskaitomi Lietuvos Respublikos transporto priemonių savininkų ir valdytojų civilinės atsakomybės draudimo biuro narių atskaitymai nuo transporto priemonių savininkų ir valdytojų civilinės atsakomybės privalomojo draudimo pasirašytų draudimo įmokų, bet ne didesni kaip 15 proc. šių įmokų sumos.</p>
Mokestinio laikotarpio nuostoliai	<p>Mokestinio laikotarpio nuostoliai, šių nuostolių suma perkeliama į kitus mokestinius metus, išskyrus nuostolius, patirtus dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo. Jie gali būti perkelti į kitus mokestinius metus, tačiau dengiami tik vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo veiklos pajamomis. Šie nuostoliai perkelti ne ilgiau kaip penkis vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kuris eina po to mokestinio laikotarpio, kurį šie nuostoliai susidarė. Vienetų nuolatinių buveinių, laikomų mokesčių mokėtojais ne pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus, mokestinio laikotarpio nuostoliai neperkeliami.</p>

Pelno mokesčio įstatyme taip pat nustatyti ir kiti **neleidžiami atskaitymai**, kurie negali būti atskaitomi iš pajamų:

- pridėtinės vertės mokestis, mokamas į biudžetą, ir pelno mokestis;
- netesybos, į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos;
- palūkanos ar kitokios išmokos už susijusių asmenų sutartinių įsipareigojimų nevykdymą;
- vieneto padarytos žalos atlyginimas;
- ribojamų dydžių atskaitymų dalis, viršijanti nustatytus dydžius;
- dividendai ar kitaip paskirstytas pelnas (pelno dalis, skirta metinėms išmokoms (tantjemoms) už valdybos ar stebėtojų tarybos narių veiklą, darbuotojų naudai teikti, nelaikoma paskirstytuoju pelnu);
- neapmokestinamosioms pajamoms tenkantys leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai;
- kitos nesusijusios su pajamų uždirbimu ir neįprastinės vieneto vykdomai veiklai sąnaudos bei sąnaudos, nelaikomos leidžiamais atskaitymais pagal įstatymą.

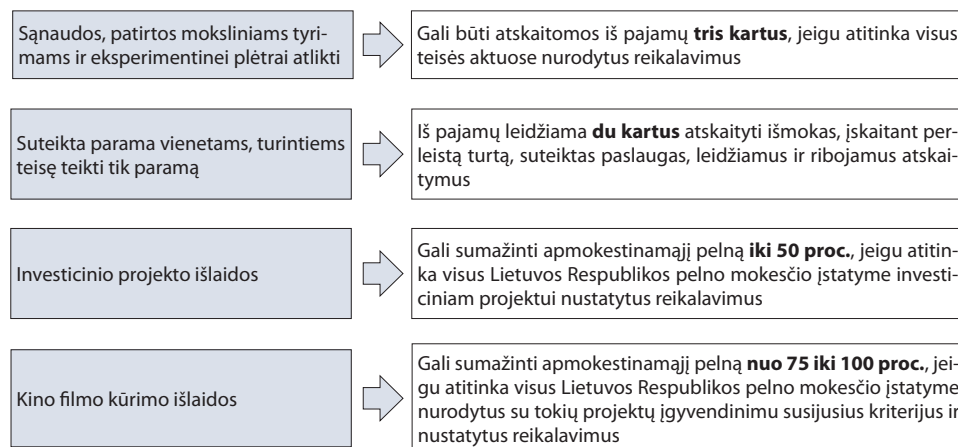
Įsigaliojus naujam Pelno mokesčio įstatymui, neleidžiamais atskaitymams priskiriamos tokios sąnaudos, kurios nesusijusios su pajamų uždirbimu arba šios sąnaudos nėra įprastinės įmonės veiklai. Tam tikrais atvejais nustatyti tokias sąnaudas gana paprasta. Pavyzdžiui, ilgalaikio turto, kuris atiduotas naudotis pagal panaudos sutartį, nusidėvėjimo sąnaudos akivaizdžiai laikomos neleidžiamais atskaitymais. Tarkime, akcinė bendrovė individualiai įmonei pagal panaudos sutartį atidavė naudoti dalį turimų patalpų. Kadangi pagal panaudos sutartį atiduotas turtas yra naudojamas, tik neuždirba pajamų, patalpų savininko finansinėje apskaitoje nusidėvėjimo sąnaudos turi būti apskaičiuojamos, tik skaičiuojant pelno mokestį jos bus priskiriamos neleidžiamais atskaitymams, nes nėra susijusios su pajamų uždirbimu.

Panagrinėkime kitą pavyzdį. Tarkime, kad dėl krovinio vežėjo, UAB kaltės buvo apgadintas kroviny. Nustatyta žalos vertė – 18 000 EUR. Dalį žalos sumos, 10 000 EUR, padengė draudimo bendrovė, kurioje krovinio vežėjas apdraudė vežamą krovinį. Likusią žalos sumą klientas išsireikalavo iš krovinio vežėjo. UAB, skaičiuojant pelno mokestį, sumokėtą 8 000 EUR žalos atlyginimo sumą už apgadintą krovinį turi priskirti neleidžiamais atskaitymams. Ši suma skaičiuojant apmokestinamojo pelno sumą iš pajamų nebus atimama.

Lietuvos vieneto arba nuolatinės buveinės išmokos užsienio vienetams, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, laikomos neleidžiamais atskaitymais, jei trūksta įrodymų, kad šios išmokos yra susijusios su jas išmokančio ir gaunančio vieneto įprastine veikla ir tarp išmokos ir ekonomiškai pagrįstos ūkinės operacijos yra ryšys.

Tiek pajamos, tiek atskaitymai visada turi būti grindžiami dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus ir kitus Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytus papildomus rekvizitus.

Pelno mokesčio lengvatos yra išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis. Viena iš lengvatų formų yra mokesčių nuolaida, kuri gali būti suteikta taikant lengvatinį tarifą. Apskaičiuojamą pelno mokestį mažina išmokos, nurodytos II.2.26 paveiksle.



II.2.26 pav. Pelno mokesčio lengvatos ir jų įtaka apmokestinamajam pelnui

Panagrinėkime šių mokestinių lengvatų taikymą atskirai.

Vienetų sąnaudos (kitos nei ilgalaikio turto įsigijimo), patirtos atliekant mokslinius tyrimus ir eksperimentinę plėtrą, iš pajamų atskaitomos tris kartus, jei tenkinama ši sąlyga – atliekami mokslinių tyrimų ir (ar) eksperimentinės plėtros darbai yra susiję su vieneto įprastine vykdoma ar numatoma vykdyti veikla, iš kurios yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda. Tačiau jei mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbai įsigijami iš kito vieneto ar fizinio asmens, dėl tokio įsigijimo patirtos sąnaudos atskaitomos iš pajamų pagal minėtas nuostatas tik tais atvejais, jei įsigyti mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbai atlikti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, kuri nepriklauso Europos ekonominei erdvei, tačiau su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Lietuvos Respublikos Vyriausybė yra patvirtinusi sąnaudų priskyrimo mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudoms tvarkos aprašą, kuriame nurodyta, kokios konkrečiai sąnaudos ir kiek jų (kokia jų dalis) gali būti priskiriamos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudoms. Būtina prisiminti, kad

mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veikloje naudojamo ilgalaikio turto, tokio kaip antai „mašinos ir įrengimai“, „įrenginiai“, „kompiuterinė technika ir ryšių priemonės“, „kitas aukščiau neišvardintas materialusis turtas“, „programinė įranga“, „įsigytos teisės“, „kitas nematerialusis turtas“, įsigijimo kaina ribojamų dydžių leidžiamoms atskaitymams priskiriama per dvejus metus.

Apmokestinamasis vienetas, vykdamas investicinį projektą, t. y. atliekantis investicijas į ilgalaikį turtą, skirtas naujų, papildomų produktų gamybai ar paslaugoms teikti arba gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumui didinti, arba įdegti naują gamybos (ar paslaugų teikimo) procesą, arba esamo proceso (jo dalies) esminiam pakeitimui, taip pat tarptautiniais išradimų patentais apsaugotoms technologijoms įdiegti, gali naudotis pelno mokesčio lengvata – sumažinti už mokestinį laikotarpį apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną iki 50 procentų. Tačiau apmokestinamasis pelnas gali būti mažinamas tik jei tenkinamos dar dvi svarbios sąlygos:

- turtas yra reikalingas vieneto investiciniam projektui vykdyti ir jei turtas yra priskirtinas Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlio ilgalaikio turto grupėms „mašinos ir įrengimai“, „įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)“, „kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)“, „programinė įranga“, „įsigytos teisės“ ir ilgalaikio turto grupės „krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai – ne senesni kaip 5 metų“ turtui – krovininiams automobiliams, priekaboms ir puspriekabėms, ir
- turtas yra nenaudotas ir pagamintas ne anksčiau kaip prieš dvejus metus (skaičiuojant nuo ilgalaikio turto naudojimo pradžios).

Apmokestinamasis pelnas gali būti sumažintas tik per 2009–2018 m. mokestinius laikotarpius patirtomis išlaidomis. Ilgalaikis turtas, dėl kurio įsigijimo buvo sumažintas apmokestinamasis pelnas, vieneto veikloje turi būti naudojamas ne trumpiau negu trejus metus. O įsigyjant krovininius automobilius, priekabas ir puspriekabas, apmokestinamąjį pelną dėl šio turto įsigijimo galima sumažinti tik iki 289 620 EUR (1 mln. Lt) patirtų išlaidų per mokestinį laikotarpį suma.

Lietuvos vienetais ar užsienio vienetais, veikiantiems per nuolatinę buveinę Lietuvoje, neatlygintinai skyrusiems Lietuvos filmo gamintojui lėšų filmo, atitinkančio nustatytus kultūrinio turinio ir gamybos vertinimo kriterijus, arba jo dalies gamybai, taip pat suteikiama galimybė pasinaudoti pelno mokesčio lengvata:

- mokestiniu laikotarpiu, kuriuo buvo gauta Lietuvos Respublikos Vyriausybės įgaliotos institucijos nustatyta tvarka išduodama pažyma (investicijos pažyma) apie Lietuvos filmo gamintojui neatlygintinai suteiktų lėšų panaudojimo atitiktį įstatyme nustatytiems reikalavimams, iš apmokestinamųjų pajamų galima atskaičiuoti ne daugiau kaip 75 proc. filmo arba jo dalies gamybai Lietuvos Respublikoje neatlygintinai suteiktų lėšų ir

- suteiktų lėšų suma 100 proc. sumažinti pelno mokestį, apskaičiuotą už tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo gauta investicijos pažyma.

Jeigu investicijos pažyma gaunama nepasibaigus pelno mokesčio deklaracijos pateikimo terminui, gali būti mažinamas ir mokestiniu laikotarpiu, kurį gauta investicijos pažyma, mokėtinas už praėjusį mokestinį laikotarpį apskaičiuotas pelno mokestis. Kai mokestiniu laikotarpiu filmo arba jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų suma yra didesnė nei 75 proc. už mokestinį laikotarpį apskaičiuotą pelno mokesčio sumą, šią sumą viršijančios išlaidos gali būti perkeliamos už vėlesnius dvejus vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius apskaičiuotoms pelno mokesčio sumoms sumažinti. Tačiau už kiekvieną mokestinį laikotarpį apskaičiuota pelno mokesčio suma negali būti sumažinta daugiau kaip 75 proc. Iš Lietuvos vieneto ar užsienio vieneto, veikiančio per nuolatinę buveinę Lietuvoje, apmokestinamųjų pajamų gali būti atimamos neatlygintinai Lietuvos filmo gamintojui 2014–2018 m. laikotarpiu suteiktos lėšos filmo ar jo dalies gamybai Lietuvos Respublikoje.

Taip pat įstatyme nustatyta lengvata *laisvosios ekonominės zonos įmonėms*, esant nurodytoms sąlygoms. Mokesčių mokėtojai įgyja teisę į lengvatą, jeigu perkelia savo kapitalą į laisvos ekonominės zonos teritorijas. Dažniausiai šiose teritorijose įsikūrusios įmonės nemoka pelno mokesčio, o kitus 10 mokestinių laikotarpių jai taikomas 50 proc. sumažintas pelno mokesčio tarifas.

Apibendrinę tai, kas išdėstyta, pabandykime panagrinėti konkretų pavyzdį ir apskaičiuoti mokėtiną pelno mokestį.

◆ PAVYZDYS

Užduotis: Individualioje įmonėje 2X10 m. gruodžio 31 d. dirbo 5 darbuotojai. Individualios įmonės ataskaitinis laikotarpis sutampa su kalendorinių metų pradžia ir pabaiga. Per metus įmonė uždirbo ir apskaitė 250 tūkst. eurų pajamų. Ataskaitiniu laikotarpiu vienetas taip pat gavo 100 eurų pajamų kaip kompensaciją pagal Europos Sąjungos finansinės paramos Lietuvos Respublikos programas už žvejybos laivų atidavimą į metalo laužą. Per 2X10 metus individualioji įmonė apskaitė 100 000 eurų sąnaudų, tiesiogiai susijusių su pajamų uždirbimu (pardavimo savikaina). Individualios įmonės savininkas pats tiesiogiai dalyvauja gamybos procese, tam reikalingi specialūs gebėjimai, kurie turi būti nuolat atnaujinami. Per metus individualios įmonės savininko kvalifikacijos tobulinimo išlaidos sudarė 10 000 eurų. Individuali įmonė, siekdama pristatyti save, užmegzti verslo ryšius su kitais vienetais bei įsitvirtinti rinkoje, organizavo renginį, į kurį sukviėtė esamus ir potencialius klientus, verslo partnerius. Tokio renginio sąnaudos sudarė 5 000 eurų. Renginio metu išdalijo tam tikrą kiekį prekių – bandomųjų pavyzdžių. Tuo buvo siekiama supažindinti potencialius vartotojus ir pirkėjus su naujomis prekėmis, jos pranašumais. Buvo išdalyta prekių už 300 eurų. Deja, individualioji įmonė nebuvo kruopšti ir atidi skaičiuodama ir mokėdama mokesčius.

Per ataskaitinį laikotarpį buvo sumokėti 20 eurų delspinigiai už mokestinę nepriemoką. 201X metais individuali įmonė skyrė 2 000 eurų paramos gavėjo statusą turinčiam vienetui.

Sprendinys: Apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos iš visų per mokestinį laikotarpį uždirbtų pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas. Kompensacijos, gautos pagal Europos Sąjungos finansinės paramos Lietuvos Respublikos programas už žvejybos laivų atidavimą į metalo laužą, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

$$250\,000 - 100 = 249\,900 \text{ EUR}$$

Dabar iš apmokestinamųjų pajamų atimkime leidžiamus atskaitymus, ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus. Panagrinėkime, ar nebuvo neleidžiamų atskaitymų atveju.

Leidžiamiesiems atskaitymams priskirtina $100\,000 + 10\,000 + 300 = 110\,300$ eurų.

Ribojamo dydžio leidžiamiesiems atskaitymams priskirtina $5\,000 \times 75\% = 3\,750$ eurų.

20 eurų suma priskirtina neleidžiamiesiems atskaitymams ir šia suma apmokestinamojo pelno suma negali būti mažinama.

Tada apmokestinamojo pelno suma būtų apskaičiuojama taip:

$$249\,900 - 110\,300 - 3\,750 = 135\,850 \text{ EUR}$$

Per ataskaitinį laikotarpį buvo suteikta 2 000 eurų parama. Šią sumą galima atimti du kartus, su sąlyga, kad padvigubinta parama neviršija 40 proc. apmokestinamojo pelno sumos.

$$135\,850 \times 40\% = 54\,340 \text{ yra daugiau nei } 4\,000 \text{ eurų } (2\,000 \times 2)$$

Taigi galutinė apmokestinamojo pelno suma sudarytų $135\,850 - 4\,000 = 131\,850$ eurų.

Kadangi apmokestinamajame vienete ataskaitinio laikotarpio pabaigoje dirbo mažiau nei 10 darbuotojų, o per metus uždirbtų pajamų suma buvo mažesnė nei 290 tūkst. eurų (1 mln. Lt), toks vienetas turi teisę taikyti ne 15, o 5 proc. pelno mokesčio tarifą.

Mokėtinas pelno mokestis:

$$131\,850 \times 5\% = 6\,592,50 \text{ EUR}$$

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad iš pajamų atėmus visus atskaitymus galima gauti ir mokestinį nuostolį. Tokiu atveju pelno mokestis nėra skaičiuojamas. Gautų mokestinio laikotarpio nuostolių suma gali būti perkeliama į kitus mokestinius metus. Jeigu mokesčio mokėtojas gauna mokestinių nuostolių ilgiau negu vienerius mokestinius metus, pirmiausia perkeliama ankstesnių metų mokestinio laikotarpio nuostoliai. Vėliau patirti nuostoliai perkeliama tik padengus ankstesnių mokestinių laikotarpių nuostolius. Mokestinio laikotarpio nuostolius, išskyrus nuostolius dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo (ne finansų įstaigų), galima perkelti neribotą laikotarpį. Tačiau jei vienetas nebetęsia veiklos, dėl kurios šie nuostoliai susidarė, išskyrus atvejus, kai vienetas veiklos nebetęsia dėl nuo jo nepriklausančių priežasčių, toks nuostolių perkėlimas nutraukiamas. Perkeliamų atskaitomų mokestinių nuostolių, išskyrus mokestinius nuostolius vienetų, kurių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5 proc. mokesčio tarifą, suma negali

būti didesnė kaip 70 proc. mokesčio mokėtojo mokestinio laikotarpio pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus ankstesnių metų mokestinių laikotarpių nuostolius. Vienetai už 2010 metų ir vėlesnius mokestinius laikotarpius apskaičiuotus mokestinius nuostolius tam tikromis sąlygomis gali perduoti kitiems vienetų grupės vienetams, kurie jiems perduotais nuostoliais turi teisę sumažinti apmokestinamojo pelno sumą.

Atskirai reikėtų aptarti reikalautų nuostolių dėl vertybinių popierių arba išvestinių finansinių priemonių perleidimo perkėlimo klausimą – tokie nuostoliai taip pat gali būti keliami į kitus mokestinius metus, tačiau gali būti dengiami tik vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo veiklos pajamomis. Tokie nuostoliai gali būti perkeliama ne ilgiau kaip penkis vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kuris eina po to mokestinio laikotarpio, kurį šie nuostoliai susidarė.

Lietuvos vienetų nuolatinių buveinių, laikomų mokesčių mokėtojais ne pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus, mokestinio laikotarpio nuostoliai neperkeliami.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas nustato prievolę įmonėms apskaičiuoti ir kiekvieno ketvirčio pabaigoje sumokėti **avansinį pelno mokestį**. Avansinio pelno mokesčio mokėti nereikia naujai įregistruotoms įmonėms pirmaisiais jų mokestiniais metais ir įmonėms, kurių praėjusio mokestinio laikotarpio apmokestinamosios pajamos neviršijo 289 620 EUR (1 mln. Lt).

Avansiniam pelno mokesčiui apskaičiuoti įstatyme nurodyti du alternatyvūs apskaičiavimo būdai: pagal praėjusių metų veiklos rezultatus arba pagal numatomą mokestinio laikotarpio rezultatą.

Pasirinkus skaičiavimą pagal praėjusių metų veiklos rezultatus, avansinis pelno mokestis už pirmuosius devynis mokestinio laikotarpio mėnesius skaičiuojamas pagal faktiškai apskaičiuotą pelno mokesčio sumą už mokestinį laikotarpį, buvusį prieš praėjusį mokestinį laikotarpį. Avansinis pelno mokestis už dešimtą – dvyliktą mokestinio laikotarpio mėnesius skaičiuojamas pagal praėjusį mokestinį laikotarpį faktiškai apskaičiuotą pelno mokesčio sumą. Kiekvieno ketvirčio avansinis pelno mokestis sudarys atitinkamai 1/4 faktiškai per minėtus mokestinius laikotarpius apskaičiuoto pelno mokesčio sumos.

Pasirinkus skaičiavimą pagal numatomą mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumą, apskaičiuota avansinio pelno mokesčio suma turi sudaryti ne mažiau kaip 80 proc. faktinės metinio pelno mokesčio sumos. Jeigu avansinio pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuota numatyta pelno mokesčio suma yra mažesnė kaip 80 proc. metinėje pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuotos pelno mokesčio sumos, nuo

kiekvieną ketvirtį nesumokėtos avansinio pelno mokesčio sumos skaičiuojami delspinigiai Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka. Mokesčio mokėtojas gali patikslinti avansinio pelno mokesčio deklaraciją, apskaičiuodamas kiekvieno ketvirčio avansinio pelno mokesčio sumą lygiomis dalimis nuo mokestinio laikotarpio pradžios.

Apmokestinamasis vienetas savarankiškai priima sprendimą, kokį pasirinkti avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo būdą. Tačiau netinkamas avansinio pelno mokesčio skaičiavimo būdo pasirinkimas gali lemti neracionalų mokestinių sąnaudų valdymą. Pavyzdžiui, jei einamaisiais metais juridinio vieneto veiklos pelningumas ir atsiskaitymai stipriai sumažėjo, o buvo pasirinktas avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo pagal praėjusių metų veiklos rezultatus būdas, tai vienetas privalės mokėti dideles avansinio pelno mokesčio sumas net ir tuo atveju, jeigu šiuo metu jo veikla nuostolinga. Taigi, apmokestinamojo vieneto veiklos pelningumui mažėjant, jam palankiau avansinį pelno mokestį apskaičiuoti pagal numatomą mokestinio laikotarpio rezultatą. Ir nors ši mokesčio permoka ateityje galės būti įskaityta kitiems mokesčiams padengti arba bus įmonei gražinta, tačiau šiuo metu (einamuoju laikotarpiu) vienetas išaldo lėšas, kuriomis galėtų disponuoti. Taigi, apmokestinamojo vieneto veiklos pelningumui mažėjant, įmonei palankiau avansinį pelno mokestį skaičiuoti pagal numatomą mokestinio laikotarpio rezultatą.

Galima teigti, kad apmokestinamieji vienetai, pasirinkę avansinį pelno mokestį skaičiuoti pagal numatomą mokestinio laikotarpio rezultatą, gali lanksčiau prisitaikyti prie sumažėjusio veiklos pelningumo. Tokiu atveju, jei vienetas neplanuoja uždirbti pelno einamaisiais mokestiniais metais, pareigos mokėti avansinį pelno mokestį visai neatsiras. Tačiau jei vis dėlto einamuoju mokestiniu laikotarpiu įmonė planuoja uždirbti ar uždirba pelno, nuo numatytos pelno sumos apskaičiuotas avansinio pelno mokesčio dydis turi sudaryti ne mažiau kaip 80 proc. faktinės metinio pelno mokesčio sumos. Priešingu atveju – nuo kiekvieną mokestinių metų ketvirtį nesumokėtos avansinio pelno mokesčio sumos bus skaičiuojami delspinigiai. Įmonė, nustačiusi, kad uždirbs ar uždirbusi didesnę arba mažesnę pelną, nei buvo planavusi, bet kurią einamųjų mokestinių metų dieną gali patikslinti avansinio pelno mokesčio deklaraciją, padidinti mokėtino mokesčio sumą ir paskubėti susimokėti susidariusius delspinigius. Taigi, įmonės veiklos pelningumui mažėjant ar jam esant nepastoviam, vienetui palankiau avansinį pelno mokestį apskaičiuoti pagal numatomą mokestinio laikotarpio rezultatą. Svarbu pažymėti, kad apmokestinamojo vieneto pelningumui ėmus kilti, aktualu vėl įvertinti avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo būdą. Pasirinkus avansinį pelno mokestį apskaičiuoti pagal praėjusių metų veiklos rezultatus, mokestis būtų apskaičiuojamas pagal buvusius mažiau pelningus ar net nuostolingus mokestinius laikotarpius neatsižvelgiant į pelningą einamąjį mokestinį laikotarpį. Tokiu atveju

mokėtina avansinio pelno mokesčio suma galėtų būti gerokai mažesnė ar net apskritai nebūtų mokama. Atkreiptinas dėmesys, kad taip mokesčio sumokėjimas būtų atidedamas iki kitų metų šešto mėnesio pirmos dienos, kai bus pateikiama metinė pelno mokesčio deklaracija. Vis dėlto pasirenkant bet kurį skaičiavimo būdą reikia kruopščios analizės ir planavimo. Juk keisti pasirinktą avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo būdą galima ne dažniau kaip kartą per metus. O pasirinkus netinkamą avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo būdą galima apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti per dideles pelno mokesčių sumas ir turėti prievolę nedelsiant tikslinti deklaracijas.

Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad apmokestinamieji vienetai, kurie metus prieš praėjusius ir praėjusiais mokestiniais metais deklaravo mokestinį nuostolį arba numato patirti tokį nuostolį einamuoju mokestiniu laikotarpiu ir dėl to avansinio pelno mokesčio jiems mokėti nereikia, avansinio pelno mokesčio deklaracijas vis tiek privalo pateikti.

Nuo pasirinkto avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo būdo priklauso ir avansinio pelno mokesčio deklaravimas:

- jei avansinis pelno mokestis apskaičiuojamas pagal praėjusių metų veiklos rezultatus, avansinio pelno mokesčio deklaracija už pirmus devynis mokestinio laikotarpio mėnesius pateikiama ne vėliau kaip mokestinio laikotarpio pirmo mėnesio paskutinę dieną, o avansinio pelno mokesčio deklaracija už ketvirtą ketvirtį pateikiama ne vėliau kaip mokestinio laikotarpio dešimto mėnesio paskutinę dieną;
- jei avansinis pelno mokestis apskaičiuojamas pagal numatomą mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumą, avansinio pelno mokesčio deklaracija už visus keturis mokestinio laikotarpio ketvirčius pateikiama ne vėliau kaip mokestinio laikotarpio pirmo mėnesio paskutinę dieną.

Avansinio pelno mokesčio sumokėjimo terminas nėra siejamas su avansinio pelno mokesčio deklaracijos pateikimo terminu. Mokestis turi būti sumokėtas ne vėliau kaip paskutinę kiekvieno mokestinio laikotarpio ketvirčio dieną, o už paskutinį mokestinio laikotarpio ketvirtį – ne vėliau kaip iki šio ketvirčio paskutinio mėnesio 25 dienos.

Kaip ir buvo minėta, pelno mokestis apskaičiuojamas pagal paskutinės mokestinio laikotarpio dienos būklę. Lietuvos vienetai ir nuolatinės buveinės, kurių pajamos apmokestinamos pelno mokesčiu, privalo užpildyti metines pelno mokesčio ir (arba) metines fiksuoto pelno mokesčio deklaracijas ir pateikti jas tam vietos mokesčio administratoriui, kurio veiklos teritorijoje jie yra arba privalo būti įregistruoti mokesčio mokėtojais. Deklaracijos teikiamos kartu su finansinių ataskaitų rinkiniu (jeigu teisės aktų nustatyta tvarka jis privalo būti sudarytas) pasibaigus mokestiniam laikotarpiui iki kito mokestinio laikotarpio šešto mėnesio pirmos dienos. Nuo 2014 metų pradžios metinio pelno mokesčio sumokėjimo terminas yra susietas su metinės deklaracijos

pateikimo terminu – pelno mokestis ir (arba) fiksuotas pelno mokestis turi būti sumokėtas ne vėliau kaip iki kito mokestinio laikotarpio šešto mėnesio pirmos dienos.

Jei Lietuvos vieneto arba nuolatinės buveinės veikla baigėsi, tai paskutinio mokestinio laikotarpio metinę pelno mokesčio ir (arba) metinę fiksuoto pelno mokesčio deklaraciją kartu su finansinių ataskaitų rinkiniu (jeigu teisės aktų nustatyta tvarka jis privalo būti sudarytas) reikia pateikti per 30 dienų nuo veiklos pabaigos, o pelno mokestis ir (arba) fiksuotas pelno mokestis turi būti sumokėti ne vėliau kaip paskutinę metinės pelno mokesčio ir (arba) metinės fiksuoto pelno mokesčio deklaracijų pateikimo termino dieną.

Pelno mokestis, apskaičiuotas nuo pajamų (sumų), išmokėtų užsienio vienetai, turi būti sumokėtas ne vėliau kaip deklaracijos pateikimo termino pabaigos dieną. Jei Lietuvos vienetas ar nuolatinė buveinė išskaitė ir sumokėjo pelno mokestį, apskaičiuotą nuo užsienio vienetai ar jo nuolatinė buveinė išmokėtų sumų (pajamų), tai užsienio vienetai mokestis gražinamas (įskaitomas) Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka. Jeigu metinėje pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuota pelno mokesčio suma viršija už mokestinį laikotarpį sumokėtą avansinio pelno mokesčio sumą, mokesčio mokėtojas privalo šį skirtumą sumokėti į biudžetą, o mokesčio permoka gražinama Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

Siekiant užtikrinti adekvatų pasaulinės pelno mokesčio bazės pasiskirstymą, Pelno mokesčio įstatyme įtvirtinta, kad visi sandoriai turi vykti tikrąja rinkos kaina. Pajamomis arba leidžiamais atskaitymais apmokestinimo vienetai turi pripažinti iš bet kokio sandorio arba iš bet kokios ūkinės operacijos gautą sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Jei vis dėlto sandoriai ar ūkinės operacijos tarp asocijuotų asmenų vyksta ne tikrąja rinkos kaina, tai mokesčių administratorius, turėdamas tam pagrįstų abejonių, turi teisę koreguoti tokių sandorių ar ūkinių operacijų kainas. Šių nuostatų įgyvendinimo taisyklės pagal OECD Sandorių kainodaros rekomendacijas tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administravimui nustatytos finansų ministro įsakymu ir taikomos Lietuvoje nuo 2004 metų.

ES valstybių narių pelno mokesčių skirtumai sukelia nemažai kliūčių bendrai vidaus rinkai plėtotis. Esamos nacionalinės pelno apmokestinimo sistemos viena nuo kitos skiriasi ir tai sukelia netolygų išteklių pasiskirstymą. Vis dėlto bendroji tendencija pelno mokesčio pokyčio srityje ir toliau lieka nepakitusi – šio mokesčio tarifas mažėja. Siekdamas gerinti verslo aplinką šalys mažina pelno mokesčius, numato įvairias lengvatas investicijoms ir reinvesticijoms. 2014 metais pelno mokestis mažinamas JK, Suomijoje, Norvegijoje, Danijoje, Slovakijoje, Ukrainoje ir Tailande. Ateityje, nuo 2015 m. JK vėl mažins tarifą iki 20 proc., o nuo 2016 m. Danijoje – iki 22 proc., Ukrainoje – iki 16 proc. 2004 m. buvo pristatytas bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės sukūrimo (BKPMB) modelis, kuris ES ekonomikos ir finansų tarybos susitikimo metu buvo aptartas ir toliau perduotas svarstyti bei tobulinti.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 2.3.1. Kas yra pelno mokesčio mokėtojai?
- 2.3.2. Kas yra Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazė?
- 2.3.3. Kas yra užsienio vieneto pelno mokesčio bazė?
- 2.3.4. Kaip nustatoma mokesčio bazė vienetais, teikiančioms tarptautinio vežimo jūrų laivais paslaugas?
- 2.3.5. Ar parama gali būti mokesčio bazės dalimi? Atsakymą paaiškinkite.
- 2.3.6. Kas apmokestinama 15 proc. pelno mokesčio tarifu?
- 2.3.7. Kas apmokestinama 10 proc. pelno mokesčio tarifu?
- 2.3.8. Kas apmokestinama 5 proc. pelno mokesčio tarifu?
- 2.3.9. Kas apmokestinama 0 proc. pelno mokesčio tarifu?
- 2.3.10. Kokios trukmės pelno mokesčio mokestinis laikotarpis?
- 2.3.11. Įvardykite pagrindinius pelno mokesčio apskaičiavimo principus.
- 2.3.12. Pateikite neapmokestinamųjų pajamų pavyzdžių (2–3 pavyzdžius).
- 2.3.13. Pateikite leidžiamų atskaitymų pavyzdžių (3–4 pavyzdžius).
- 2.3.14. Pateikite ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų pavyzdžių (3–4 pavyzdžius). Su kuo siejamos Jūsų nurodytų pavyzdžių ribų nustatymo prielaidos?
- 2.3.15. Pateikite neleidžiamų atskaitymų pavyzdžių (2–3 pavyzdžius).
- 2.3.16. Įvardykite pagrindines mokestines lengvatas.
- 2.3.17. Ar visi vienetai turi prievolę mokėti avansinį pelno mokestį?
- 2.3.18. Kokius žinote avansinio pelno mokesčio skaičiavimo būdus? Kokie jų taikymo principai?
- 2.3.19. Kokia avansinio pelno mokesčio skaičiavimo būdo pasirinkimo ir vieneto pelningumo sąsaja?
- 2.3.20. Kada ir kaip skaičiuojamas, deklaruojamas ir sumokamas pelno mokestis?
- 2.3.21. Kaip apskaitoje registruosite sumokėtą avansinį pelno mokestį, sumokėtą pelno mokestį?

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

- 2.3.1. Individualios įmonės A 2X10 mokestinių metų pajamos yra 100 000 EUR, o sąnaudos 80 000 EUR. Visos sąnaudos yra susijusios su pajamų uždirbimu ir priskirtinos leidžiamiems atskaitymams. Įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius yra 9 darbuotojai. Individualios įmonės savininkas ir jo šeimos nariai neturi kitų individualių įmonių, tačiau įmonės savininkas turi 49 proc. UAB C akcijų.
- Kokį pelno mokesčio tarifą taikys individuali įmonė, siekdama apskaičiuoti pelno mokestį?
 - Ar individuali įmonė turės kitais metais mokėti avansinį pelno mokestį?
 - Apskaičiuokite mokėtiną pelno mokestį.
- 2.3.2. UAB K mokestinio laikotarpio pajamos sudarė 270 000 EUR, o vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius – 9. Per metus apskaityta 200 000 EUR sąnaudų ir jos visos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams. UAB K akcininkas paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 70 proc. bendrovės akcijų.
- UAB K akcininko, valdančio 70 proc. bendrovės akcijų, žmona turi individualią įmonę L. Visos individualios įmonės mokestinio laikotarpio pajamos sudaro 100 000 EUR, o vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius – 2. Per metus apskaityta 1 000 EUR neapmokestinamųjų pajamų, 90 000 EUR sąnaudų, atitinkančių leidžiamų atskaitymų kriterijus. Dar 10 000 EUR apskaityta kaip reprezentacinės sąnaudos.
- Kokį pelno mokesčio tarifą taikys UAB K, siekdama apskaičiuoti pelno mokestį?
 - Kokį pelno mokesčio tarifą taikys individuali įmonė L, siekdama apskaičiuoti pelno mokestį?
 - Apskaičiuokite mokėtiną pelno mokestį.
- 2.3.3. Viešoji įstaiga B yra ne pelno įmonė. Jos 2X10 mokestinių metų pajamos 170 000 EUR. 2X10 metais viešoji įstaiga apskaitė 145 000 EUR sąnaudų, kurios visos priskirtinos leidžiamiems atskaitymams.
- Apskaičiuokite viešosios įstaigos B apmokestinamąjį pelną ir pelno mokestį.
- 2.3.4. UAB Z, norėdama užmegzti naujus ir palaikyti esamus santykius su klientais, kaimo turizmo sodyboje surengė jiems seminarą apie naujus produktus (renginio išlaidos 15 000 EUR). Vėliau buvo organizuotas plaukiojimas baidarėmis ir šaudymas iš arbaletų (renginio išlaidos 5 000 EUR). Visa renginio sąmata 20 000 EUR.
- Kokios rūšies atskaitymams reikėtų priskirti išlaidas?
 - Jei šias išlaidas galima atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų, kokią sumą reikėtų atskaityti?
- 2.3.5. UAB ataskaitinio laikotarpio pabaigoje dirbo 50 darbuotojų. Iš jų 5 administracijos darbuotojai – direktorius, sekretorė, dvi buhalterės ir valytoja. Per metus bendrovė apskaitė 499 000 EUR pajamų bei 299 380 EUR išlaidų ir sąnaudų.
- Iš jų: žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai pagaminti ir parduoti produkcijai sudarė 55 000 EUR. Gamybos darbuotojų darbo užmokestis kartu su socialinio draudimo mokesčiu – 45 000 EUR, o administracijos darbuotojų – 35 000 EUR. Taip pat apskaityta 10 000 EUR veiklos sąnaudų. Ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų apskaityta už 154 000 EUR (nurašytos abejotinos skolos, patirta reprezentacinių sąnaudų).
- Per ataskaitinį laikotarpį buvo gauta 100 EUR delspinigių iš pirkėjo, vėlavusio atsiskaityti už prekes, tačiau taip pat sumokėta 120 EUR bauda už aplinkos teršimą ir atlyginta gamtai padaryta žala 260 EUR. Į akcinę bendrovę kreipėsi paramos fondas D. Bendrovės valdybos sprendimu fondui buvo skirta ir per ataskaitinį laikotarpį išmokėta 5 000 EUR parama.
- Einamaisiais metais bendrovės buhalterės parengė finansinių ataskaitų rinkinį. Pelno (nuostolių) ataskaitoje nurodytas pelnas prieš apmokestinimą sudarė 196 720 EUR.
- Apskaičiuokite pelno mokestį.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt>
2. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt>
3. Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacinės medžiagos katalogas. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt>
4. Šapalienė, L. (2010). Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius: RDI grupė. 168 p.
5. Buškevičiūtė, E. (2005). Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija. 331 p.
6. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija. 197 p.

II.2.4. Nekilnojamojo turto mokesčio, žemės mokesčio ir mokesčių už aplinkos teršimą elementai, mokesčių apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas

KASTYTIS SENKUS, VILIUS SAVICKAS

II.2.4.1. Nekilnojamojo turto mokesčio, žemės mokesčio ir mokesčių už aplinkos teršimą atsiradimo prielaidos

Pastaruoju metu juridiniams ir fiziniams asmenims priklausanti Lietuvos Respublikoje esanti privati žemė ir kiti objektai, kurie susiję su žeme ir kurių negalima perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės (pastatai, įrenginiai, sodiniai ir kiti daiktai, kurie pagal paskirtį ir prigimtį yra nekilnojamieji), yra apmokestinami žemės (žr. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymą) ir nekilnojamojo turto (žr. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymą) mokesčiais. Žemės ir nekilnojamojo turto mokesčiai apibrėžiami kaip privalomieji mokėjimai, susiję su žemės arba pastatų nuosavybe, naudojimu ar tobulinimu. Šių mokėjimų suma nustatoma atsižvelgiant į turimo nekilnojamojo turto, įskaitant žemę, vertę.

Žemės ir nekilnojamojo turto mokesčiai yra patrauklūs tuo, kad atitinka daugelį iš mokesčiams keliamų apmokestinimo principų. Jų mokesčio bazė yra plati ir neelastinga, mokesčio nustatymo kriterijai gana aiškūs ir paprasti, lėšos, gautos iš šių mokesčių, gali būti panaudotos vietos infrastruktūrai gerinti ir tuo pat turto, esančio konkrečioje vietovėje, vertei padidinti. Be to, žemės ir nekilnojamojo turto mokesčiai didina turto naudojimo sąnaudas, todėl nekilnojamojo turto mokestis skatina efektyvų žemės ir pastatų naudojimą, darnią urbanizacijos plėtrą ir užkerta kelią įsigyti žemės ir pastatų vien spekuliaciniais tikslais.

Žemės ir nekilnojamojo turto mokesčiai paprastai patenka į savivaldybių biudžetus ir yra svarbus jų pajamų šaltinis, o mokesčio administravimo išlaidos dažniausiai tenka centrinei mokesčius administruojančiai institucijai. Dėl šios priežasties savivaldybės paprastai suinteresuotos šių mokesčių taikymu.

Daugiausia sunkumų patiriama nustatant šių mokesčių bazę – žemės ir nekilnojamojo turto vertę. Naudojami įvairūs turto vertinimo metodai – buhalterinės turto vertės, zonavimo, individualaus vertinimo, itin didinantys šio mokesčio administravimo išlaidas. Todėl žemės ir nekilnojamojo turto mokesčių administravimo išlaidos dažnai artimos arba viršija iš šių mokesčių gaunamas pajamas ir jų taikymo nauda būna abejotina.

Lietuvai atkūrus nepriklausomybę, vykdant mokesčių reformą buvo nuosekliai kuriama, tobulinama ir žemės bei nekilnojamojo turto apmokestinimo tvarka. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas su nedideliais pakeitimais galioja nuo 1995 metų. Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio

įstatymas buvo priimtas 1996 metais, tačiau jau nuo 2000 metų jis pradėtas peržiūrėti, nes nebeatitiko nekilnojamojo turto apmokestinimo tendencijų ir tarptautinių organizacijų, tokių kaip antai Pasaulio bankas, rekomendacijų.

2005 metais buvo priimtas naujasis Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (NTMĮ), kuriuo įtvirtinta, kad už turta, naudojamą ekonominėje ar individualioje veikloje, nekilnojamojo turto mokesčių turi mokėti ne tik juridiniai, bet ir fiziniai asmenys. Taip pat pakeista nekilnojamojo turto vertinimo tvarka, kurioje, be kita ko, išplėsta mokesčio bazė apmokestinant gyvenamąsias patalpas.

Ne tik Lietuvoje, bet ir užsienio valstybėse šie mokesčiai nėra vertinami vien teigiama, pabrėžiamas ir jų neigiamas poveikis šalies ūkio plėtrai. Pirmiausia pabrėžiami Europos Sąjungos šalių jurisdikcijos skirtumai, mokesčių tarifų skirtingose šalyse ir savivaldybėse suvienodinimo klausimai. Vienur žemės ir nekilnojamojo turto mokesčiai apima visas nekilnojamojo turto (įskaitant žemę) rūšis, kitų šalių jurisdikcijose taikomi atskiri mokesčiai žemei ir pastatams, gyvenamosios ir negyvenamosios paskirties pastatams, miesto ir žemės teritorijoms. Taip pat nėra bendrai sutariama, kas turi būti laikomi mokesčio mokėtojai, kokie turi būti taikomi tarifai, kokios taikytinos išimties, kokią įtaką darys šis mokestis labiausiai pažeidžiamiems socialiniams sluoksniams. Dažniausiai kuo vietos savivaldos institucijos turi daugiau įgaliojimų nustatydamos mokesčių bazę ir sprendamos kitus apmokestinimo klausimus, tuo šių mokesčių nuostatos atskirose valstybėse yra įvairesnės.

Mokestis už aplinkos teršimą yra aplinkos apsaugos ekonominio mechanizmo elementas, skatinantis mažinti teršalų išmetimą į biosferą ir neigiamą jų poveikį aplinkai. Pagrindinė šio aplinkosauginio mokesčio funkcija – skatinti aplinkosauginę ūkio vietos veiklą. Mokesčio už aplinkos taršą tikslas – ekonominiais metodais priversti taršias įmones arba keisti savo taršias gamybos technologijas, arba padengti visuomenei daromą ekologinę žalą, kurios dydį lemia teršalų valymo sąnaudos. Aplinkos teršėjai bus suinteresuoti mažinti taršą, jei jiems tai bus naudingiau negu mokėti mokesčius.

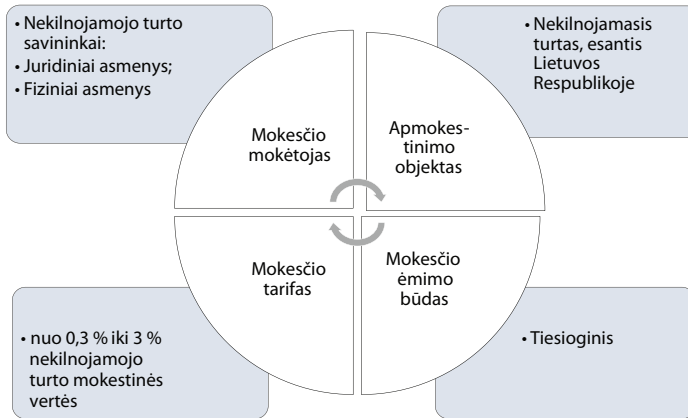
Lietuvos Respublikos mokesčių už aplinkos teršimą įstatymas buvo priimtas dar 1991 metais, o 1999 metais priimtas Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas galioja nuo 2000 metų. Atsižvelgiant į teršalų įvairovės bei jų poveikio gamtai didėjimą, įstatymas ir jo lydimieji aktai nuolat pildomi ir taisomi. Pavyzdžiui, papildomai prie mokesčio už teršimą iš stacionarių ir mobilių taršos šaltinių buvo įvestas mokestis už teršimą gamtiniais ar pakuotėmis.

II.2.4.2. Nekilnojamojo turto mokesčio elementai

Lietuvoje nekilnojamojo turto mokesčio (NTM) elementus sudaro šio mokesčio mokėtojai, nekilnojamojo turto objektas, nekilnojamojo turto mokesčio tarifas (-ai),

mokestinis laikotarpis bei nekilnojamojo turto mokesčio apskaičiavimo ir deklaravimo tvarka. Nekilnojamojo turto mokesčio struktūra pateikta II.2.27 paveiksle.

Lietuvoje nekilnojamojo turto mokestį moka nekilnojamojo turto savininkai. Kaip matyti iš II.2.27 paveikslo, savininkai gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai



II.2.27 pav. Nekilnojamojo turto mokesčio struktūra

asmenys. Nekilnojamojo turto mokesčius moka Lietuvos bei užsienio valstybių fiziniai ir juridiniai asmenys, kuriems nekilnojamasis turtas, esantis Lietuvos Respublikos teritorijoje, priklauso nuosavybės teise. Tačiau ne visada prievolė mokėti nekilnojamojo turto mokestį tenka nekilnojamojo turto savininkui. Gali būti ir tam tikrų išimčių (žr. II.2.7 lentelę).

II.2.7 lentelė. Nekilnojamojo turto mokesčio mokėtojai ir esamos išimtys

Išimtytis	Paaiškinimas
Mokestį už įsigyjamą nekilnojamąjį turtą moka šį turtą įsigyjantis fizinis ar juridinis asmuo, jeigu duomenys apie atitinkamą sandorį yra įrašyti viešajame valstybės registre	NTM už pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, pagal pirkimo–pardavimo išsimokėtinai arba išperkamosios nuomos sutartį įsigyjamą NT moka ne faktinis šio turto savininkas, o jį įsigyjantis asmuo. Tam, kad ši nuostata būtų taikoma, informacija apie atitinkamą sandorį (lizingo, pirkimo–pardavimo išsimokėtinai, išperkamosios nuomos) turi būti užfiksuota viešajame valstybės registre (Nekilnojamojo turto registre). Kitaip tariant, Nekilnojamojo turto registre turi būti įregistruota sandorį patvirtinanti sutartis.
Nekilnojamojo turto mokestį už juridiniam asmeniui neterminuotai ar ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui perduotą naudotis nekilnojamąjį turtą (arba jo dalį), nuosavybės teise priklausančių fiziniams asmeniui (asmenims) arba jo (jų) įsigyjamą, tuo laikotarpiu moka šis juridinis asmuo.	Juridiniai asmenys (taip pat užsienio valstybių juridiniai asmenys) NTM moka ne tik už jiems nuosavybės teise priklausančią ar jų įsigyjamą NT (arba jo dalį), bet ir iš fizinių asmenų neterminuotai ar ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui perimtą naudotis NT (arba jo dalį), kuris fiziniams asmenims priklauso nuosavybės teise arba yra fizinių asmenų įsigyjamas pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, pagal pirkimo–pardavimo išsimokėtinai arba išperkamosios nuomos sutartį. Jei fizinių asmenų – ūkinių bendrijų narių, individualių įmonių savininkų ir jų šeimos narių įsigyjamas arba nuosavybės teise jiems priklausančias NT yra perduotas naudotis tų bendrijų ir įmonių veikloje, tai NTM už tokį NT privalo mokėti minėtos bendrijos ir įmonės.

Nekilnojamojo turto mokesčio objektas yra nekilnojamasis turtas, esantis Lietuvos Respublikoje, ir nekilnojamojo turto apibrėžimą atitinkantis daiktas.

Nekilnojamojo turto objektui **nepriskiriama** faktiškai nenaudojamas nekilnojamasis turtas, kurio statyba neužbaigta Lietuvos Respublikos statybos įstatymo nustatyta tvarka. Nurodytas nekilnojamasis turtas nėra laikomas nekilnojamojo turto objektu (ir todėl neapmokestinamas nekilnojamojo turto mokesčiu), jei jis atitinka du kriterijus:

1. statinio statyba, rekonstravimas, kapitalinis remontas arba atnaujinimas nėra baigtas;
2. statinys faktiškai yra nenaudojamas.

Statybos darbų pradžia, skirtingai nuo užbaigimo, visų pirma sietina su atitinkamus leidimus turinčio asmens faktiniais veiksmais, o ne su šių dokumentų išdavimo momentu. Tai reiškia, kad aptariamas nekilnojamasis turtas NTM objektu nelaikomas ir NTM neapmokestinamas nuo mėnesio, kurį pradėti rekonstravimo, kapitalinio remonto ar statinio atnaujinimo darbai, bet ne anksčiau nei šiems darbams buvo išduotas statybos leidimas pagal Statybos įstatymo nuostatas.

Statinio statybą, rekonstravimą, atnaujinimą ar kapitalinį remontą pripažinus baigtą Statybos įstatymo nustatyta tvarka, už statinį turi būti mokama NTM įstatymo nustatyta tvarka. NTM turi būti pradedamas skaičiuoti nuo mėnesio, kurį statinio statyba, rekonstravimas, atnaujinimas ar kapitalinis remontas buvo pripažintas baigtas Statybos įstatymo nustatyta tvarka.

Baigus kapitalinį remontą, rekonstrukciją ar atnaujinimą, turintį įtakos šio turto mokestinei vertei, NTM mokamas nuo naujos NT vertės.

Nekilnojamojo turto objektui taip pat **nepriskiriamas** valdžios ir privataus subjekto partnerystės pagrindu sukurtas ar įgytas nekilnojamasis turtas, kol vykdoma atitinkama valdžios ir privataus subjekto partnerystės sutartis ir šis nekilnojamasis turtas naudojamas pagal toje sutartyje nustatytą paskirtį*.

Nekilnojamojo turto mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai. Toks mokestinis laikotarpis prasideda kalendorinių metų sausio 1 dieną, o baigiasi kalendorinių metų gruodžio 31 dieną (imtinai).

Kitas svarbus nekilnojamojo turto mokesčio elementas yra nustatyti apmokestinimo tarifai. Lietuvos Respublikoje nekilnojamojo turto mokesčio tarifas yra **nuo**

* Valdžios ir privataus subjektų partnerystė – tai viešojo ir privataus sektorių partnerystės būdas, kai privatus subjektas valdžios ir privataus subjekto partnerystės sutartyje nustatytais sąlygomis investuoja į valdžios subjekto funkcijoms priskirtas veiklos sritis ir šiai veiklai vykdyti reikalingą valstybės arba savivaldybės turtą ir vykdo tose srityse šiame įstatyme nustatytą veiklą, už kurią privačiam subjektui atlyginimą moka valdžios subjektas.

0,3 procento iki 3 procentų nekilnojamojo turto mokestinės vertės*. Nekilnojamojo turto mokesčio tarifą nuo 0,3 procento iki 3 procentų NT mokestinės vertės nustato savivaldybės. Savivaldybių tarybų nustatyti NTM tarifai yra skelbiami VMI interneto svetainėje ir juos nustačiusiose savivaldybėse.

Savivaldybių tarybos konkretų NTM tarifą, kuris galios tos savivaldybės teritorijoje nuo kito mokestinio laikotarpio pradžios, nustato iki einamojo mokestinio laikotarpio birželio 1 dienos. Tuo atveju, kai nuo kito mokestinio laikotarpio NTM turės būti skaičiuojamas taikant naujai atlikto nekilnojamojo turto masinio vertinimo metu nustatytą mokestinę vertę, savivaldybių tarybos kitą mokestinį laikotarpį galiosiantį tarifą gali nustatyti iki einamojo mokestinio laikotarpio gruodžio 1 dienos.

Savivaldybių tarybos, laikydamosi šio NTM tarifų intervalo, gali nustatyti ir kelis konkrečius NTM tarifus, galiojančius vienos savivaldybės teritorijoje, tačiau tik atsižvelgiant į vieną ar kelis kriterijus:

- NT paskirtį (pavyzdžiui, galėtų skirtis gyvenamosios paskirties ir komercinių paskirčių pastatams taikomi NTM tarifai),
- naudojimą (pavyzdžiui, nenaudojamas, naudojamas ne pagal paskirtį, naudojamas tenkinti viešuosius interesus ir pan.),
- teisinį statusą (pavyzdžiui, priskirtas nekilnojamosioms kultūros vertybėms, architektūros paminklams ir pan.),
- jo technines savybes (pavyzdžiui, griūvantis NT ir pan.),
- priežiūros būklę (pavyzdžiui, neprižiūrimas NT ir pan.),
- NTM mokėtojų kategoriją (dydis ar teisinė forma, socialinė padėtis),
- NT buvimo savivaldybės teritorijoje vietą, įvertintą pagal strateginio planavimo ir teritorijų planavimo dokumentuose nustatytus prioritetus.

Savivaldybės teritorijoje galioja ir gali būti taikomi tik iki nurodyto termino (iki einamojo mokestinio laikotarpio birželio 1 d. arba gruodžio 1 d.) savivaldybės tarybos nustatyti NTM tarifai.

Savivaldybės tarybai iki nurodyto termino (iki einamojo mokestinio laikotarpio birželio 1 d. arba iki gruodžio 1 d.) nenustačius konkrečių NTM tarifų, taip pat po šio termino keičiant nustatytus NTM tarifus, kitą mokestinį laikotarpį tos savivaldybės teritorijoje taikomas 0,3 procento NTM tarifas.

Atkreiptinas dėmesys, kad pagal Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymą, NTM neapmokestinami fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausantys ar jų išsigyjami

* Mokestinė vertė yra nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė. Nekilnojamojo turto mokestinę vertę nustato VĮ „Registrų centras“ taikydamas lyginamosios vertės arba naudojimo pajamų vertės metodą, arba atkuriamosios vertės (kaštų) metodą. Nekilnojamojo turto vertinimas atliekamas ne rečiau kaip kas 5 metai.

gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, šiltnamių, ūkio, pagalbinio ūkio, mokslo, religinės, poilsio paskirties statiniai (patalpos), žuvininkystės statiniai ir inžineriniai statiniai, kurių bendra vertė **neviršija 1 milijono litų**. Jeigu išvardytos paskirties statinių (patalpų) bendra mokestinė vertė viršija 1 milijoną litų, nuo viršijančios dalies atsiranda prievolė mokėti NTM. Viršijančiai 1 milijoną litų mokestinės vertės daliai taikomas 1 procento NTM tarifas. Šis tarifas nepriklauso nuo savivaldybės sprendimų ir nekilnojamojo turto buvimo vietos.

Atkreiptinas dėmesys, kad nekilnojamojo turto mokesčio **nemoka fiziniai asmenys**, kurie šį turtą (arba jo dalį) naudoja:

- kulto apeigų reikmenų gamybai, taip pat socialinei globai ir socialinei priežiūrai;
- pajamoms iš žemės ūkio veiklos gauti (uždirbti);
- švietimo darbui;
- teikiant laidojimo paslaugas arba esantis kapinių teritorijoje;
- kaip kūrybinės dirbtuvės (studijos) individualiai kūrybinei veiklai (pavyzdžiui, fizinio asmens, turinčio meno kūrėjo statusą).

Neapmokestinimo nekilnojamojo turto mokesčiu lengvata taikoma NT, nuosavybės teise priklausančiam fiziniam asmeniui arba fizinio asmens įsigyjamam NT, jeigu šis NT neterminuotai arba ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui neperduotas naudotis juridiniams asmenims. NTM lengvata taikoma nurodytiems tikslams naudojamam NT. Tuo atveju, kai pirmiau nurodytoms veikloms naudojama tik NT dalis, tai lengvata taikoma tik šiai NT daliai.

Nekilnojamojo turto mokesčiu *neapmokestinamas* NTMĮ 7 straipsnio 2 punkte išvardytas nekilnojamasis turtas (arba jo dalis), priklausantis juridiniams asmenims nuosavybės teise arba priklausantis fiziniams asmenims, bet perduotas naudotis juridiniams asmenims neterminuotai arba ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui. Tai yra užsienio valstybių diplomatinių atstovybių ir konsulinių įstaigų, valstybės ar savivaldybių bei jų įmonių, biudžetinių įstaigų, tradicinių religinių bendruomenių, daugiabučių namų savininkų bendrijų, labdaros ir paramos fondų, mokslo ir studijų institucijų, švietimo įstaigų, socialines paslaugas teikiančių įstaigų ir kitiems įstatyme numatytiems tikslams naudojamas nekilnojamasis turtas.

Fiziniams ar juridiniams asmenims įgijus teisę nemokėti NTM, ši lengvata pradedama taikyti nuo mėnesio, kurį ji įgyta. Todėl NTM nebemokamas nuo mėnesio, kurį NT pradedamas naudoti, pvz., laidojimo paslaugoms, švietimo darbe, ar kitose veiklose, srityse, kurioms neapmokestinimo lengvata taikoma. Praradus teisę nemokėti NTM, jis pradedamas mokėti nuo mėnesio, einančio po mėnesio, kurį NT neapmokestinamiems darbams ar veikloms buvo nebenaudojamas.

Savivaldybių tarybos savo biudžeto sąskaita turi teisę mokesčio mokėtojams sumažinti NTM arba juos visai atleisti nuo šio mokesčio. Todėl NTM mokėtojai (fiziniai ir juridiniai asmenys) gali kreiptis į savivaldybių tarybas pagal NT buvimo vietą dėl atleidimo nuo NTM arba jo sumažinimo.

VĮ „Registrų centras“ duomenis, reikalingus nekilnojamojo turto mokesčiui apskaičiuoti, perduoda mokesčių administratoriui kiekvienais kalendoriniais metais tris kartus per mokestinį laikotarpį: iki vasario 1 dienos ir iki rugpjūčio 1 d., o duomenis apie NT, apmokestinamą taikant 1 procento tarifą (t. y. fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausančius ar jų įsigijamus gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, šiltnamių, ūkio, pagalbinio ūkio, mokslo, religinės, poilsio paskirties statinius (patalpas), žuvininkystės statinius ir inžinerinius statinius) – ir iki gruodžio 15 dienos.

VĮ „Registrų centras“ ir Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) duomenų, reikalingų NTM apskaičiuoti, pateikimo tvarką (t. y. duomenų pateikimo būdus ir terminus) nustato tarpusavio sutartyje.

Mokesčio mokėtojo (fizinio ar juridinio asmens) pageidavimu VĮ „Registrų centras“ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registro įstatymo nustatyta tvarka parengia Nekilnojamojo turto registro išrašą, kuriame nurodoma NT mokestinė vertė.

Fiziniai ir juridiniai asmenys, naudodami nekilnojamojo turto nuosavybės dokumentuose nurodytą unikalų NT numerį, jo mokestinę vertę, nustatytą masinio vertinimo būdu, nemokamai gali sužinoti valstybinėje įmonėje „Registrų centras“ (interneto puslapyje adresu www.kada.lt arba www.registrucentras.lt). Vertinant atkuriamosios vertės (kaštų) metodu vertinamą NT, turto vertintojas (VĮ „Registrų centras“) mokesčių mokėtojui išduoda nekilnojamojo turto mokestinės vertės išrašą arba pažymą, kuriuose nurodoma NT vidutinė rinkos vertė, kurią mokesčių mokėtojas gali deklaruoti kaip mokestinę. Fiziniams asmenims jų pageidavimu vieną kartą per kalendorinius metus Nekilnojamojo turto registro išrašai parengiami ir įteikiami nemokamai.

Fizinių asmenų NT, perduoto naudotis juridiniams asmenims, Nekilnojamojo turto registro išrašai su nurodyta NT mokestine verte gali būti išduodami to NT savininkams – fiziniams asmenims. Taip pat tokie išrašai gali būti išduodami ir juridiniams asmenims, kuriems perduotas minėtas turtas, jeigu šie juridiniai asmenys VĮ „Registrų centras“ pateiks dokumentus, įrodančius NT perdavimo faktą.

Mokestį apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka mokesčio mokėtoju nurodytas asmuo. Bendraturčiai mokestį moka proporcingai jiems tenkančiai (jų įsigijamai) nekilnojamojo turto daliai. Mokestį už bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausantį (ar įsigijamą) nekilnojamąjį turtą gali apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti vienas iš bendraturčių.

Juridiniai asmenys moka avansinį mokestį. Kiekvienas avansinis mokestis sudaro 1/4 sumos, apskaičiuotos pagal einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną juridinio asmens turimo apmokestinamojo nekilnojamojo turto, už kurį jis privalo mokėti mokestį, mokestinę vertę taikant nustatytą mokesčio tarifą. Avansiniai mokesčiai sumokami atitinkamai iki einamųjų kalendorinių metų kovo 31 dienos, birželio 30 dienos ir rugsėjo 30 dienos.

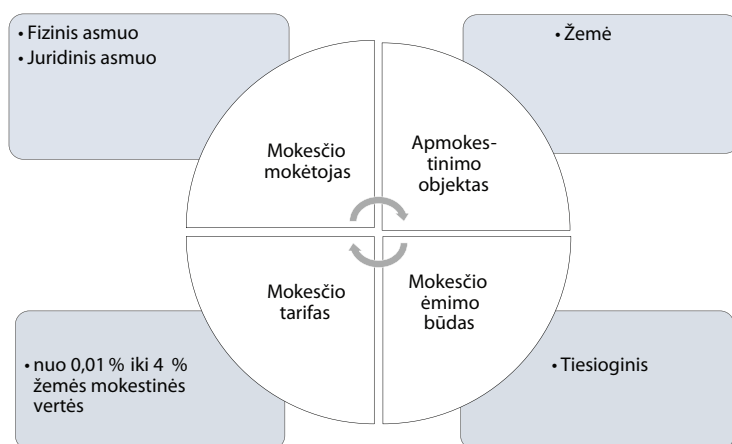
Mokesčio mokėtojai atitinkamo mokestinio laikotarpio mokesčio už nekilnojamąjį turtą deklaraciją vietos mokesčių administratoriui pateikia iki einamojo mokestinio laikotarpio gruodžio 15 dienos, o mokesčio už kitą nekilnojamąjį turtą – iki kitų kalendorinių metų vasario 1 dienos. Mokesčio deklaracijos formą, jos pildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius.

Mokesčio deklaracijoje apskaičiuota mokesčio suma, o kai buvo mokėtas avansinis mokestis, apskaičiuotos mokesčio sumos ir sumokėto avansinio mokesčio skirtumas turi būti sumokėti į biudžetą ne vėliau kaip iki paskutinės atitinkamo mokestinio laikotarpio deklaracijos pateikimo dienos. Mokesčio permoka grąžinama Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

II.2.4.3. Žemės mokesčio elementai

Žemės mokesčio elementus sudaro šio mokesčio mokėtojai, žemės mokesčio objektas, žemės mokesčio tarifas, mokestinis laikotarpis bei žemės mokesčio apskaičiavimo ir deklaravimo tvarka. Žemės mokesčio struktūra pateikta II.2.28 paveiksle.

Mokesčio objektas yra fiziniams ir juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausanči Lietuvos Respublikoje esanti privati žemė, išskyrus miško žemę ir **žemės**



II.2.28 pav. Žemės mokesčio struktūra

ūkio paskirties žemė, kurioje įveistas miškas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.

Žemės mokesčiu *neapmokestinama*:

- bendro naudojimo kelių užimta žemė;
- mėgėjiško sodo teritorijoje esanti bendrojo naudojimo žemė;
- fiziniams asmenims, kurių šeimose mokestinio laikotarpio pradžioje nėra darbingų asmenų ir kuriems nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis arba kurie yra sukakę senatvės pensijos amžių ar yra nepilnamečiai, priklausančio žemės sklypo plotas, neviršijantis savivaldybių tarybų iki einamojo mokestinio laikotarpio rugsėjo 1 dienos nustatyto neapmokestinamojo žemės sklypo dydžio;
- nacionalinių parkų, regioninių parkų, kraštovaizdžio, kultūrinių, geologinių, geomorfologinių, botaninių, zoologinių, botaninių-zoologinių, hidrografinių ir pedologinių draustinių teritorijų ir jų apsaugos zonų žemė, išskyrus minėtose teritorijose esančias žemės ūkio naudmenas, taip pat užstatytų teritorijų, kelių ir vandenų užimtą žemę;
- vandens telkinių pakrančių apsaugos juostų žemė;
- gamtos paminklų žemė, išskyrus užstatytų teritorijų ir kelių užimtą žemę;
- į Kultūros vertybių registrą įrašytų archeologinių (išskyrus senamiesčių kultūrinius sluoksnius) ir memorialinių (neveikiančių kapinių ir laidojimo vietų) nekilnojamojo kultūros paveldo objektų teritorijų žemė, išskyrus minėtose teritorijose esančių užstatytų teritorijų, kelių ir vandenų užimtą žemę;
- į Kultūros vertybių registrą įrašytų istorinių, architektūrinių ir dailės nekilnojamojo kultūros paveldo objektų teritorijų žemė kaimo vietovėse ir etnografinių kaimų teritorijose esančių etnografinių sodybų žemė;
- ūkininko ūkiui steigti įgyta žemė – tris mokesčio mokestinius laikotarpius nuo nuosavybės teisės įgijimo. Tokio pobūdžio lengvata, įskaitant iki šio įstatymo įsigaliojimo taikytą, tam pačiam asmeniui taikoma tik vieną kartą.

Žemės mokesčio *nemoka* šie žemės savininkai:

- užsienio valstybių diplomatinės atstovybės ir konsulinės įstaigos, tarptautinės tarpvyriausybines organizacijos ir jų atstovybės;
- bankrutavusios įmonės;
- Lietuvos bankas;
- kurių mokėtinas mokestis mokestiniu laikotarpiu už visus nuosavybės teise turimus žemės sklypus neviršija 5 litų.

Mokesčio bazė yra žemės mokestinė vertė, kuriai yra nustatytas atitinkamas mokesčio tarifas – nuo **0,01 procento iki 4 procentų** žemės mokestinės vertės.

Atitinkamos savivaldybės taryba iki einamojo mokestinio laikotarpio birželio 1 dienos nustato konkretų mokesčio tarifą, kuris galios atitinkamos savivaldybės teritorijoje kitą mokestinį laikotarpį, neviršydamas anksčiau minėtų ribų (0,01–4 proc.). Jeigu nuo kito mokestinio laikotarpio žemės mokestinė vertė nustatoma atsižvelgiant į naujai atlikto masinio žemės vertinimo rezultatus, kitą mokestinį laikotarpį galiosiantį mokesčio tarifą savivaldybės taryba gali nustatyti iki einamojo mokestinio laikotarpio gruodžio 1 dienos.

Savivaldybės taryba gali nustatyti ir kelis konkrečius mokesčio tarifus, kurie diferencijuojami tik atsižvelgiant į vieną arba kelis iš šių kriterijų:

- 1) pagrindinę žemės naudojimo paskirtį;
- 2) žemės sklypo naudojimo būdą ir pobūdį;
- 3) žemės sklypo naudojimą arba nenaudojimą;
- 4) žemės sklypo dydį;
- 5) mokesčio mokėtojų kategorijas (dydį ar teisinę formą, ar socialinę padėtį);
- 6) žemės sklypo buvimo savivaldybės teritorijoje vietą (pagal strateginio planavimo ir teritorijų planavimo dokumentuose nustatytus prioritetus).

Jeigu savivaldybės taryba iki nurodytų terminų nenustato konkrečių mokesčio tarifų arba po nurodytų terminų keičia nustatytus mokesčio tarifus, atitinkamą mokestinį laikotarpį toje savivaldybės teritorijoje taikomas 0,01 procento mokesčio tarifas.

Žemės mokesčio mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais.

Savivaldybių tarybos turi teisę savo biudžeto sąskaita sumažinti mokesčių arba visai nuo jo atleisti.

Žemės mokestinė vertė yra žemės vidutinė rinkos vertė. Žemės mokestine verte gali būti laikoma žemės vertė, nustatyta atlikus individualų žemės vertinimą, jeigu:

- 1) turto vertinimo įmonės, tvarkančios Nekilnojamojo turto kadastrą ir Nekilnojamojo turto registrą (toliau – turto vertinimo įmonė), nustatyta žemės vidutinė rinkos vertė skiriasi nuo individualiu žemės vertinimu nustatytos žemės vertės daugiau kaip 20 procentų ir
- 2) turto vertinimo įmonės nustatytos žemės vidutinės rinkos vertės ir individualiu žemės vertinimu nustatytos žemės vertės skirtumas susidarė ne dėl žemės naudojimo ne pagal numatytą paskirtį, būdą, pobūdį, disponavimo ja suvaržymų dėl hipotekos ar kitų savininko prievolių, ir
- 3) individualaus žemės vertinimo ataskaita atitinka Vyriausybės nustatytus reikalavimus.

Žemės ūkio paskirties žemės, išskyrus apleistas žemės ūkio naudmenas, mokestinė vertė yra jos vidutinė rinkos vertė arba vertė, nustatyta atlikus individualų žemės vertinimą, padauginta iš koeficiento 0,35.

Žemės vertinimą atlieka turto vertinimo įmonė. Žemės vertinimas atliekamas naudojant masinio žemės vertinimo būdu* parengtus žemės verčių zonų žemėlapius ir **žemės sklypo vidutinės rinkos vertės nustatymo modelius**. Vyriausybė nustato masinio žemės vertinimo atlikimo procedūras, įskaitant žemės verčių zonų žemėlapių ir **žemės sklypo vidutinės rinkos vertės nustatymo modelių** sudarymo tvarką ir žemės vidutinių rinkos verčių apskaičiavimo tvarką konkreitiems žemės sklypams. Masinis žemės vertinimas **žemės** mokestinėms vertėms apskaičiuoti Vyriausybės nustatyta tvarka atliekamas ne rečiau kaip kas 5 metai.

Mokestis apskaičiuojamas žemės mokestinei vertei taikant nustatytą mokesčio tarifą. Jeigu yra taikoma nustatyta lengvata, apskaičiuota mokesčio suma mažinama proporcingai žemės sklypo daliai, kuriai taikoma mokesčio lengvata. Mokestį moka asmuo, buvęs žemės savininku mokestinio laikotarpio birželio 30 dieną. Preziumuojama, kad žemės savininkas yra asmuo, toks nurodytas Nekilnojamojo turto registre.

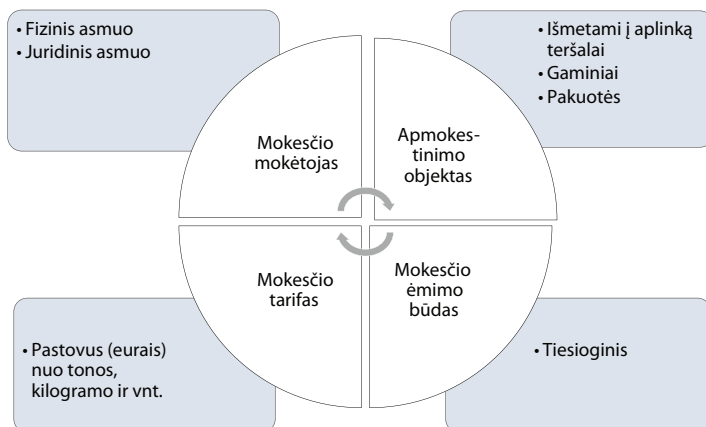
Mokestį apskaičiuoja, centrinio mokesčių administratoriaus nustatytos formos mokesčio deklaracijas užpildo ir centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka iki einamojo mokestinio laikotarpio lapkričio 1 dienos jas mokesčio mokėtojams pateikia mokesčio administratorius. Mokestis sumokamas iki einamojo mokestinio laikotarpio lapkričio 15 dienos. Mokesčio permoka grąžinama (įskaitoma) Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

II.2.4.4. Mokesčio už aplinkos teršimą elementai

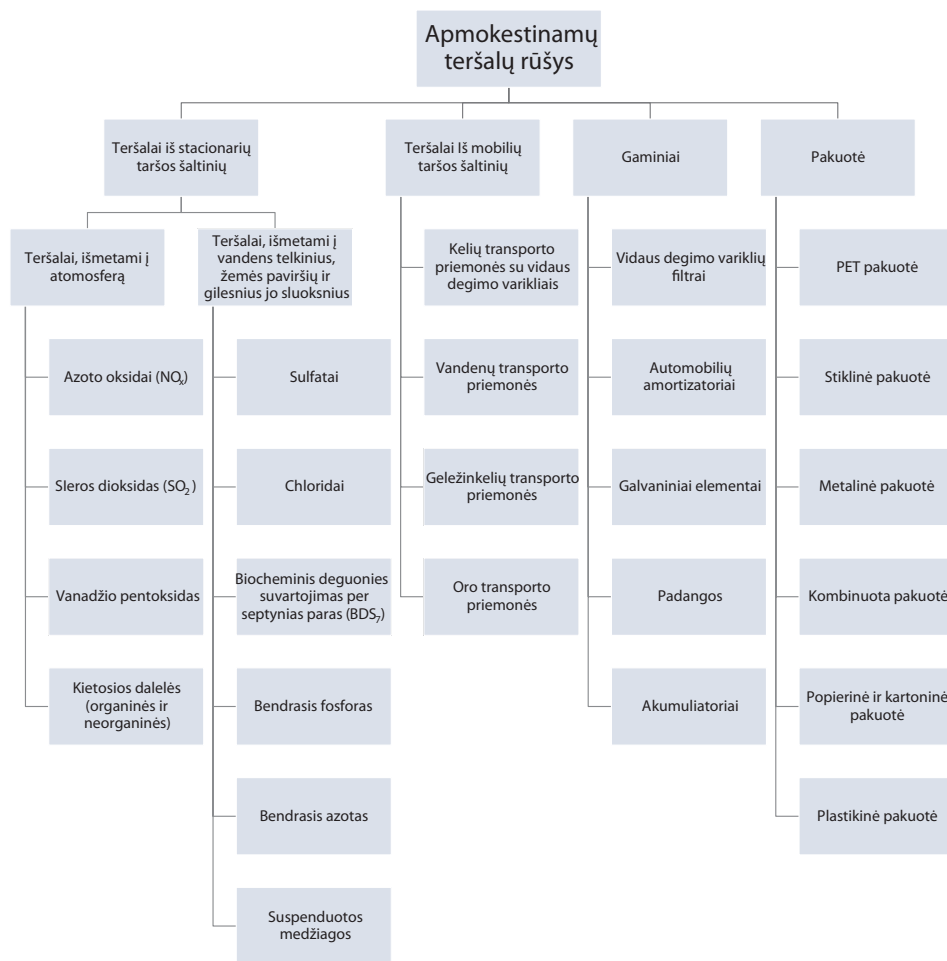
Lietuvoje mokesčio už aplinkos teršimą elementus sudaro šio mokesčio mokėtojai, apmokestinimo turto objektas, mokesčio už aplinkos teršimą tarifas (-ai), mokestinis laikotarpis bei šio mokesčio apskaičiavimo ir deklaravimo tvarka. Mokesčio už aplinkos teršimą struktūra pateikta II.2.29 paveiksle.

Mokesčio mokėtojai yra 1) fiziniai ar juridiniai asmenys, teršiantys aplinką iš stacionarių aplinkos taršos šaltinių, kuriems privaloma turėti gamtos išteklių naudojimo leidimą su nustatytais išmetamų į aplinką teršalų normatyvais; 2) fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie teršia aplinką iš mobilių aplinkos taršos šaltinių, naudojamų ūkinei komercinei veiklai; 3) gamintojai ir importuotojai, teršiantys aplinką gaminių ir jų pakuočių atliekomis.

* **Masinis žemės vertinimas** – žemės vertinimas, kai, naudojantis Nekilnojamojo turto registro ir rinkos duomenimis, per nustatytą laiką, taikant bendrą metodologiją ir statistines duomenų analizės ir vertinimo technologijas, sudaromi žemės verčių zonų žemėlapiai ir žemės sklypų vidutinės rinkos vertės nustatymo modeliai, pagal kuriuos įvertinami žemės sklypai ir parengiama bendra tam tikroje teritorijoje esančių žemės sklypų vertinimo ataskaita.



II.2.29 pav. Mokesčio už aplinkos teršimą struktūra



II.2.30 pav. Apmokestinamų teršalų rūšys

Mokesčio už aplinkos teršimą objektas yra iš stacionarių ar mobilių taršos šaltinių išmetamos medžiagos bei gaminiai ir pakuotės, naudojimo ar utilizavimo procese išskiriantys į aplinką teršiančias medžiagas. Apmokestinamų teršalų rūšys pateiktos II.2.30 paveiksle (žr. p. 289).

Mokestinė prievolė už aplinkos teršimą yra taikoma visiems fiziniams ir juridiniams asmenims, kurie teršia aplinką ir kuriems Vyriausybės įgaliotos institucijos nustatyta tvarka reikalingas taršos integruotos prevencijos ir kontrolės (TIPK) leidimas su nustatytais teršalų išmetimo į aplinką normatyvais bei tiems, kuriems vietoje TIPK leidimo išduodamas supaprastintas taršos leidimas atitinkamiems įrenginiams.

II.2.8 lentelėje pateikiami atvejai, kai fiziniai ar juridiniai asmenys yra atleidžiami nuo mokesčio už aplinkos teršimą.

II.2.8 lentelė. Atleidimo nuo mokesčio už aplinkos teršimą atvejai

Teršalų tipas	Atvejai, kai nuo mokesčio atleidžiama
Iš stacionarių taršos šaltinių	<ul style="list-style-type: none"> fiziniai ir juridiniai asmenys, pateikę biokuro sunaudojimą patvirtinančius dokumentus, už išmetamus į atmosferą teršalus, susidarancius naudojant biokurą; fiziniai ir juridiniai asmenys, įgyvendinantys aplinkosaugos priemones, mažinančias teršalų išmetimą į aplinką iš stacionarių taršos šaltinių ne mažiau kaip 5 procentais skaičiuojant nuo nustatyto didžiausios leistinos taršos normatyvo, Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka atleidžiami nuo mokesčio už tuos teršalus, kurių kiekis sumažinamas 5 procentais, išskyrus atvejus, kai priemonei įgyvendinti yra naudojamos valstybės biudžeto lėšos, taip pat kai įgyvendinamos aplinkosaugos priemonės yra skirtos biokurui naudoti. Atleidimas nuo mokesčio galioja ne ilgiau kaip 3 metus nuo priemonės įgyvendinimo pradžios.
Iš mobilių taršos šaltinių	<ul style="list-style-type: none"> fiziniai ir juridiniai asmenys, teršiantys iš transporto priemonių, kuriose įrengtos ir veikia išmetamųjų dujų neutralizavimo sistemos; fiziniai ir juridiniai asmenys, teršiantys iš transporto priemonių, naudojamų žemės ūkio veiklai, jei jų pajamos iš šios veiklos sudaro daugiau kaip 50 procentų visų gaunamų pajamų; fiziniai asmenys, kurie verčiasi individualia veikla, kaip ji apibrėžta Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, ir savo veikloje naudoja asmenines transporto priemones; fiziniai ir juridiniai asmenys, teršiantys iš transporto priemonių, naudojančių nustatytus standartus atitinkančius biodegalus, ir pateikę biodegalų sunaudojimą patvirtinančius dokumentus.
Už aplinkos teršimą gaminių ar pakuotės atliekomis	<ul style="list-style-type: none"> fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie patys arba per trečiuosius asmenis išveža iš Lietuvos Respublikos teritorijos apmokestinamus gaminius ir (ar) į apmokestinamąją pakuotę įpakuotus gaminius, už tokį apmokestinamųjų gaminių ar pakuotės kiekį, koks buvo išvežtas iš Lietuvos Respublikos teritorijos per mokestinį laikotarpį, Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka pateikus dokumentus, patvirtinančius išvežtą iš Lietuvos Respublikos teritorijos apmokestinamųjų gaminių ar pakuotės kiekį; gamintojai ir importuotojai, už tą gaminių ir (ar) pakuotės kiekį, kuris proporcingas įvykdytos Vyriausybės nustatytos gaminių ir (ar) pakuotės atliekų naudojimo ir (ar) perdirbimo užduoties daliai, jeigu Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka pateikia dokumentus, patvirtinančius šių gaminių ar pakuotės atliekų perdirbtą ar panaudotą energijai gauti kiekį.
Už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis	<ul style="list-style-type: none"> gamintojai ir importuotojai, kurie per mokestinį laikotarpį Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiekia ne daugiau kaip 0,5 tonos pakuočių ir tvarkantys pakuočių ir pakuočių atliekų apskaitą aplinkos ministro nustatyta tvarka.

Mokesčio už aplinkos teršimą mokėtojai jo dydį apskaičiuoja:

- *mokestį už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių* – už faktiškai per mokestinį laikotarpį išmestą į aplinką teršalų kiekį (tonomis);
- *mokestį už teršimą iš mobilių taršos šaltinių* (išskyrus oro transporto priemones) – už sunaudotą per mokestinį laikotarpį degalų kiekį, už teršimą iš oro transporto priemonių – už pakilimo ir nusileidimo ciklų skaičių;
- *mokestį už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis* – pagal faktiškai per mokestinį laikotarpį tieką Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų gaminių ir (ar) pripildytą gaminių apmokestinamųjų pakuočių kiekį (kilogramais, vienetais).

Mokesčio už aplinkos teršimą tarifai ir tarifų koeficientai nustatomi teršalams ir teršalų grupėms (I–IV) pagal jų kenksmingumą aplinkai. Skirtingoms apmokestinamų teršalų, kai jie išmetami į vandens telkinius, žemės paviršių ir gilesnius jos sluoksnius, grupėms priskiriamus teršalus tvirtina ir skelbia Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos ministerija. Kai teršalai išmetami į atmosferą, mokesčio už aplinkos teršimą tarifai, tarifų koeficientai ir teršalų grupės yra skirtingos nei kai teršalai išmetami į vandens telkinius ar žemės paviršių.

Stacionarių taršos šaltinių išmetamiems į aplinką teršalams, kuriems nustatytas laikinai leistinos taršos normatyvas, mokesčio už aplinkos teršimą tarifai didinami taikant koeficientą 1,2. Mokesčio už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių tarifai, atsižvelgiant į taršos šaltinio technines savybes, yra koreguojami (mažinami ar didinami) taikant Vyriausybės arba jos įgaliotų institucijų nustatytus koeficientus. Mokesčio už aplinkos teršimą tarifai indeksuojami Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka, taikant vartotojų prekių ir paslaugų kainų indeksą (mokesčio tarifas žr. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo priedeliuose).

Mokesčio už aplinkos teršimą mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai. Mokestis sumokamas ir mokesčio deklaracija pateikiama ne vėliau kaip per 60 dienų nuo mokestinio laikotarpio pabaigos teritorinei valstybinei mokesčių inspekcijai, kurios veiklos teritorijoje mokesčio mokėtojas yra įregistruotas mokesčių mokėtojų registre. Pagal skirtingas teršalų (taršos) rūšis – teršimą iš mobilių taršos šaltinių, teršimą iš stacionarių taršos šaltinių, teršimą apmokestinamųjų gaminių atliekomis ir teršimą pakuotės atliekomis – teikiamos atskiros deklaracijos.

Mokesčio mokėtojai mokestį už taršą iš stacionarių taršos šaltinių apskaičiuoja ir moka kas ketvirtį, jeigu už praėjusius metus priskaičiuota sumokėti mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių suma buvo 10 tūkst. Lt arba didesnė. Jeigu už praėjusius metus priskaičiuota sumokėti suma buvo mažesnė, mokesčio mokėtojai mokestį moka kas pusę metų. Pradedantys veiklą mokesčio mokėtojai pirmaisiais mokėjimo metais mokestį moka pasibaigus mokestinių metų kalendoriniam pusmečiui.

Mokesčio už aplinkos teršimą mokėtojas yra atsakingas už teršalų išmetimo į aplinką, apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitos tvarkymą ir mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijoje pateiktus duomenis.

Didesnis mokesčio už aplinkos teršimą tarifas yra taikomas už išmestą iš stacionarių taršos šaltinių normatyvus viršijantį teršalų kiekį ar nuslėptą teršalų ir (ar) sunaudotų degalų, ir (ar) apmokestinamųjų gaminių bei pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį. Mokestis už aplinkos teršimą taikant didesnę tarifą apskaičiuojamas:

- 1) normatyvus viršijantį ir (ar) nuslėptą teršalų kiekį, išmestą iš stacionarių taršos šaltinių, dauginant iš mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių tarifo ir iš mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių tarifo koeficiento;
- 2) nuslėptą degalų kiekį, sunaudotą mobiliuose taršos šaltiniuose, dauginant iš mokesčio už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių tarifo ir iš mokesčio už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių tarifo koeficiento;
- 3) nuslėptą apmokestinamųjų gaminių bei apmokestinamosios pakuotės kiekį dauginant iš tarifo ir koeficiento 2.

Patikrinimo metu papildomai apskaičiuotas mokestis ir su juo susijusios sumos sumokamos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nustatyta tvarka. Mokesčio mokėtojas, kurio veiklos pradžia nesutampa su kalendorinių metų ir (ar) mokestinio laikotarpio pradžia, mokestį už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių pirmaisiais veiklos metais moka pasibaigus tam kalendoriniam pusmečiui, kurį ši veikla buvo pradėta.

SAVIKONTROLĒS KLAUSIMAI

- 2.4.1. Apibūdinkite nekilnojamojo turto mokesčio mokētojus. Kokias žinote išimtis?
- 2.4.2. Kas yra nekilnojamojo turto mokesčio objektas? Kas jam nepriskiriama?
- 2.4.3. Koks yra nekilnojamojo turto mokesčio tarifas?
- 2.4.4. Kas ir pagal kokius kriterijus nustato nekilnojamojo turto mokesčio tarifus?
- 2.4.5. Apibūdinkite, kokie fiziniai ir juridiniai asmenys nemoka nekilnojamojo turto mokesčio.
- 2.4.6. Kas nustato nekilnojamojo turto mokesstinę vertę?
- 2.4.7. Koks yra žemės mokesčio objektas? Kas neapmokestinama žemės mokesčiu?
- 2.4.8. Kokie savininkai nemoka žemės mokesčio?
- 2.4.9. Koks gali būti pelno mokesčio tarifas?
- 2.4.10. Kas ir pagal kokius kriterijus nustato žemės mokesčio tarifus?
- 2.4.11. Kaip nustatoma žemės mokesstinė vertė?
- 2.4.12. Kas yra pripažįstami mokesčio už aplinkos teršimą mokētojai?
- 2.4.13. Kas yra mokesčio už aplinkos teršimą objektas?
- 2.4.14. Kokiais atvejais yra atleidžiama nuo mokesčio už aplinkos teršimą?
- 2.4.15. Kuo remiantis skaičiuojamas (skirtingoms teršalų rūšims) mokesčio už aplinkos teršimą dydis?
- 2.4.16. Kodėl taikomi mokesčio už aplinkos teršimą tarifų koeficientai?

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

- 2.4.1. Įmonė A 2X14-03-03 pagal finansinės nuomos sutartį, kurioje numatytas nuosavybės perėjimas, perėmė valdyti ir naudoti lizingo bendrovei B nuosavybės teise priklausančias patalpas. Sutartis apie sandorį viešajame valstybės registre užregistruota 2X14-05-05. Sutartis baigiasi 2X16-02-28. Kuri įmonė ir nuo kada turi mokėti nekilnojamojo turto mokesťį?
- 2.4.2. Įmonė A 2X14-04-05 pagal finansinės nuomos sutartį, kurioje numatyta, jog nuosavybės teisė į turtą pereis sumokėjus sutartyje numatytas įmokas 2X17-12-15, perėmė valdyti patalpas iš lizingo bendrovės B. Sutartis apie sandorį viešajame valstybės registre nebuvo užregistruota. Kuri įmonė ir nuo kada turi mokėti nekilnojamojo turto mokesťį?
- 2.4.3. Įmonė A 2X14-04-01 – 2X14-06-30 laikotarpiui iš fizinio asmens Jono Jonaičio išsinuomojo jam nuosavybės teise priklausančias patalpas. Kas ir koku laikotarpiu turi mokėti nekilnojamojo turto mokesťį?
- 2.4.4. Įmonė A 2X14-09-04 gauna atitinkamus leidimus savo patalpų rekonstrukcijai. Rekonstrukcija pradėta 2X15-02-15, baigta – 2X15-11-06. Rekonstrukcijos užbaigimas patvirtinamas 2X16-03-10. Už kokį laikotarpį turi būti mokamas nekilnojamojo turto mokesťis?
- 2.4.5. Fizinis asmuo turi 3 kambarių butą, kurio vertė 105 000 EUR, sodybą ant ežero kranto, kurios vertė 182 000 EUR, bei garažą, jo vertė 13 000 EUR. Ar šis fizinis asmuo turi mokėti nekilnojamojo turto mokesťį, jei turi, tai kokio dydžio?
- 2.4.6. Įmonė A turi patalpas, kuriose teikia konsultavimo paslaugas. 2X06 m. nustatyta vidutinė rinkos vertė, atliekant masinį nekilnojamojo turto vertinimą, buvo 170 000 EUR, o 2X11 m. – 200 000 EUR. Nuo kokios sumos įmonė A turi mokėti nekilnojamojo turto mokesťį?
- 2.4.7. Fizinis asmuo 2X12-01-01 – 2X12-12-31 laikotarpiu savo žemės sklypą išnuomojo žemės ūkio bendrovei, nuo 2X13-01-01 naudojo žemę pats. Koku laikotarpiu kas turėjo mokėti žemės mokesťį?
- 2.4.8. Fizinis asmuo turi 3 ha žemės sklypą, kurio vidutinė rinkos vertė mokesčiams yra 9 000 EUR. Nustatyta, kad 0,75 ha šio sklypo yra apleistos žemės ūkio naudmenos. Kaip apskaičiuoti žemės sklypo mokesťinę vertę?
- 2.4.9. Fizinis asmuo (pensininkas) turi 7 ha žemės ūkio paskirties sklypą (Širvintų raj.), kurio vidutinė rinkos vertė mokesčiams yra 6 000 EUR. Širvintų rajono savivaldybės taryba žemės ūkio paskirties sklypams nustatė 1,5 proc. žemės mokesčio tarifą bei senatvės pensijos amžių sulaukusiems asmenims 3 ha neapmokestinamąjį sklypo dydį kaimo teritorijoje. Apskaičiuokite žemės mokesťį.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233 (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=453671
2. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas. 1995 m. balandžio 6 d. Nr. I-2675. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=470306
3. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. Nr. VIII-1183. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=449570
4. Šapalienė, L. (2010). Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius: RDI grupė. 168 p.
5. Buškevičiūtė, E. (2005). Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija. 331 p.
6. Marcijonas, A., Sudavičius, B. (2003). Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras. 287 p.
7. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija. 197 p.

II.3. S K Y R I U S

NETIESIOGINIAI MOKESČIAI

ŠIO SKYRIAUS MOKYMOSI TIKSLAI:

- žinoti ir mokėti analizuoti pridėtinės vertės mokesčio bei akcizų elementus;
- gebėti apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį bei akcizus;
- žinoti pridėtinės vertės mokesčio bei akcizų deklaravimo ir mokėjimo tvarką;
- gebėti savarankiškai rinkti ir nagrinėti pridėtinės vertės mokestį bei akcizus atspindinčią informaciją ir mokėti pritaikyti ją planuojant šiuos mokesčius.

II.3.1. Pridėtinės vertės mokesčio elementai, mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas

KASTYTIS SENKUS

II.3.1.1. Pridėtinės vertės mokesčio atsiradimas

Pirmasis pridėtinės vertės mokesčio (PVM) idėją 1920 metais aprašė vokiečių verslininkas Von Siemens. Tačiau PVM kaip vartojimo mokestis pradėtas taikyti tik 1954 m. Prancūzijoje, kai prancūzas M. Lore aprašė šio mokesčio veikimo schemą ir pasiūlė jį įvesti vietoje apyvartos mokesčio. Prie šio mokesčio paplitimo prisidėjo Europos ekonominė bendrija, nes pagal jos direktyvas šalys narės PVM privalėjo įsivesti kaip pagrindinį netiesioginį mokestį.

Lietuvoje PVM įvestas nuo 1994 m. gegužės 1 d., vietoje iki tol egzistavusio bendrojo akcizo mokesčio. Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Nr. IX-751), kuris įgyvendino pagrindines ES teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM, nuostatas. Vis dėlto į įstatymą nebuvo perkelti reikalavimai, kuriuos taikyti buvo įmanoma tik Lietuvai esant Europos Sąjungos šalimi nare ir bendrosios rinkos dalimi. Todėl 2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas (Nr. IX-1960), kuris įsigaliojo Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, t. y. nuo 2004 m. gegužės 1 dienos. Šis įstatymas galutinai perkėlė ES teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas.

Šiandien PVM paplitęs daugiau kaip 140 pasaulio šalių. Tai dažniausiai taikoma tiekimo grandinės ir pardavimų apmokestinimo forma.

ES apmokestinimo PVM tvarka yra griežtai reglamentuota, atsižvelgiant į tai, kad šis mokestis kaip vartojimo mokestis turi esminę įtaką kuriant vidaus rinką be sienų. Pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis apmokestinimo PVM tvarką ES mastu, yra 2006 m. lapkričio 28 d. Europos Tarybos (ET) direktyva 2006/112/EB dėl PVM bendros sistemos. Ši direktyva reglamentuoja beveik visus PVM taikymo aspektus.

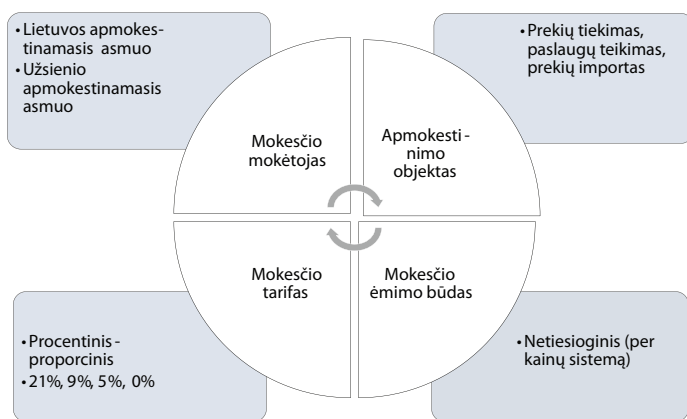
Tačiau yra keletas direktyvų, reglamentuojančių specifinius dalykus:

- importo PVM lengvatų taikymo atvejus ir tvarką reglamentuoja 2006 m. spalio 5 d. ET direktyva 2006/79/EB dėl nekomercinio pobūdžio nedidelių prekių siuntų importo iš trečiųjų šalių atleidimo nuo mokesčių ir 2009 m. spalio 19 d. ET direktyva 2009/132/EB dėl tam tikrų prekių neapmokestinimo importo PVM;
- PVM grąžinimą užsienio apmokestinamiesiems asmenims reglamentuoja 2008 m. vasario 12 d. ET direktyva 2008/9/EB dėl PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje

narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, ir 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoji Tarybos direktyva 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – PVM grąžinimo apmokestinamiems subjektams, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje.

II.3.1.2. Pridėtinės vertės mokesčio elementai

Kiekvieną mokesį sudaro tam tikri baziniai elementai, kurie atspindi konkretaus mokesčio struktūrą. Lietuvoje pridėtinės vertės mokesčio elementus sudaro šio mokesčio mokėtojai, pridėtinės vertės mokesčio objektas, pridėtinės vertės mokesčio tarifas (-ai) bei mokesčio ėmimo būdas. Pridėtinės vertės mokesčio struktūra pateikta II.3.1 paveiksle.



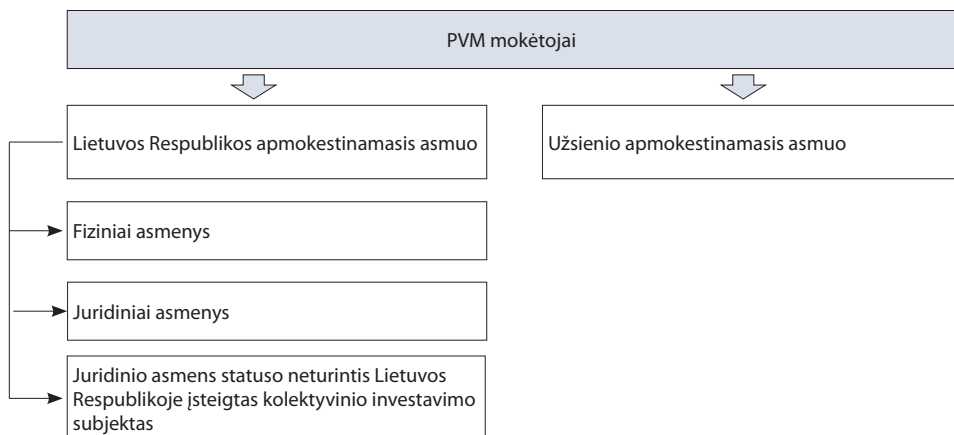
II.3.1 pav. PVM struktūra

Norint tiksliau ir detaliau įvertinti pridėtinės vertės mokesčio struktūrą, tikslinga paanalizuoti mokestinį laikotarpį bei pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir deklaravimo tvarką.

Pridėtinės vertės mokesčio elementai šiame poskyryje bus nagrinėjami, atsižvelgiant į PVMĮ nuo 2015 m. sausio 1 d. galiojančias nuostatas.

II.3.1.3. Apmokestinamieji asmenys

Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys – tiek fiziniai, tiek juridiniai ekonominę veiklą vykdančys asmenys bei juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas (žr. II.3.2 pav.). Lietuvos Respublikos apmokestinamuoju asmeniu



II.3.2 pav. PVM mokėtojų klasifikacija

laikomas ekonominę veiklą vykdančias, pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus įsteigtas juridinis asmuo, kurio buveinė yra Lietuvos Respublikoje.

Juridinio asmens buveinė yra ta vieta, kurioje yra nuolatinis juridinio asmens valdymo organas. Juridinio asmens, įsteigto ekonominei veiklai vykdyti, ekonomine veikla yra laikoma bet kokia už atlygį vykdoma veikla.

Fizinis asmuo laikomas Lietuvos Respublikos apmokestinamuoju asmeniu, jeigu jis atitinka tam tikrus kriterijus:

1. nuolat gyvena Lietuvos Respublikoje;
2. vykdo bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą, pvz., įsigijęs verslo liudijimą, užsiimantis profesine veikla (advokatai, notarai, antstoliai), užsiimantis nekilnojamojo turto perpardavimu, savarankiška atlikėjo ar sportininko veikla. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad ekonomine veikla nelaikomi fizinio asmens už atlygį sudaromi atsitiktiniai sandoriai.

Užsienio apmokestinamuoju asmeniu laikomas kiekvienas ekonominę veiklą vykdančias asmuo:

1. juridinis asmuo ar organizacija laikomas užsienio apmokestinamuoju asmeniu tuo atveju, jeigu jo buveinė yra užsienio valstybėje ir jeigu jis yra įsteigtas ar kitaip organizuotas pagal užsienio valstybės teisės aktus;
2. kiekvienas kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, jeigu jo buveinė yra užsienio valstybėje, neatsižvelgiant į jo organizavimo formą ir į tai, ar jis laikomas juridiniu asmeniu pagal jo buveinės valstybės teisės aktus;
3. fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublikoje.

Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais savanoriškai yra registruojami asmenys, kurie vykdo arba tik ketina vykdyti ekonominę veiklą ir jeigu jų atlygis, gautas ar

gautinas už vykdomą ekonominę veiklą per metus (per paskutiniuosius 12 mėnesių), neviršijo 155 000 Lt (iki 2014 m. gruodžio 31 d.), nuo 2015 m. sausio 1 d. 45 000 eurų.

Prašymo savanoriškai įregistruoti PVM mokėtoju neturėtų pateikti asmenys, kurie vykdo ar numato vykdyti vien tokią veiklą, kurioje naudojamų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM negali būti atskaitomas.

Apmokestinamieji asmenys, kurie verčiasi investicinio aukso tiekimu, turi teisę būti įregistruoti PVM mokėtojais, neatsižvelgiant į tai, kad investicinio aukso tiekimas PVM neapmokestinamas.

Savanoriškai įsiregistruoti Lietuvoje PVM mokėtoju gali kitos ES valstybės narės PVM mokėtojas, vykdamas nuotolinę prekybą Lietuvoje, jeigu per kalendorinius metus neviršijama PVM įstatyme nustatyta 155 000 Lt (iki 2014 m. gruodžio 31 d.), nuo 2015 m. sausio 1 d. 45 000 EUR riba. Toks ES valstybės narės PVM mokėtojas savo nuožiūra pasirinktai apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai (AVMI) turi pateikti valstybės kompetentingos institucijos išduotą leidimą laikyti prekių tiekimo vieta Lietuva, jei tokį leidimą privaloma gauti pagal jo ES valstybės narės teisės aktus.

Jeigu asmenų, kalendoriniais metais iš ES valstybių Lietuvoje įsigytų prekių vertė (išskyrus naujas transporto priemonės ir akcizais apmokestinamas prekes) neviršijo ir nenumato viršyti 35 000 Lt (iki 2014 m. gruodžio 31 d.), nuo 2015 m. sausio 1 d. 14 000 eurų, tai šie asmenys VMI turi teisę pateikti prašymą įregistruoti juos PVM mokėtoju savanoriškai.

Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų įregistravimo Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registre / išregistravimo iš Pridėtinės vertės mokesčių registro taisyklėse yra nurodyta PVM mokėtoju įregistruotam asmeniui suteikiamo PVM mokėtojo kodo sudarymo tvarka.

Asmuo taip pat turi teisę pateikti prašymą išregistruoti jį iš PVM mokėtojų registro ar jis gali būti išregistruotas iš PVM mokėtojo registro AVMI iniciatyva, jeigu šiam asmeniui nesant PVM mokėtoju, jam neatsirastų prievolė įsiregistruoti PVM mokėtoju. Asmuo iš PVM mokėtojų registro jo prašymu išregistruojamas ar AVMI iniciatyva gali būti išregistruojamas, jeigu, įvertinus visas PVM mokėtojo veiklos ypatybes, yra tenkinamos tokios sąlygos:

- bendras atlygis per paskutiniuosius 12 mėnesių iš PVM apmokestinamų prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo **šalies teritorijoje neviršija** 155 000 Lt (iki 2014 m. gruodžio 31 d.), nuo 2015 m. sausio 1 d. 45 000 eurų;
- turi kontroliuojamų asmenų ir šio asmens ir jo turimų kontroliuojamų juridinių asmenų bendra atlygio už vykdamą ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir / ar suteiktas paslaugas suma per metus (paskutiniuosius 12 mėnesių) neviršijo 155 000 Lt (iki 2014 m. gruodžio 31 d.), nuo 2015 m. sausio 1 d. 45 000 eurų;

- iš kitų ES valstybių narių per kalendorinius metus įsigijo prekių ne daugiau kaip už 35 000 Lt (iki 2014 m. gruodžio 31 d.), nuo 2015 m. sausio 1 d. 14 000 eurų;
- vykdant nuotolinę prekybą kalendoriniais metais atgabentų prekių vertė ne didesnė kaip 125 000 Lt (iki 2014 m. gruodžio 31 d.), nuo 2015 m. sausio 1 d. 35 000 eurų.

Asmuo išregistruojamas iš PVM mokėtojų registro ir pirmiau nurodytos aplinkybės nevertintinos tuo atveju, jeigu mokesčio mokėtojas pradėjo vykdyti ir / ar vykdo tik tokią veiklą, dėl kurios jam nereikia būti įregistruotam PVM mokėtojų registre (pvz., pradeda tiekti tik tokias prekes ir (arba) teikti paslaugas, kurios PVM neapmokestinamos; tiekia tik tokias prekes ir (arba) teikia tik tokias paslaugas, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM tenka šalies teritorijoje įsikūrusiam pirkėjui) ar pasibaigia dėl likvidavimo arba reorganizavimo.

VMI iniciatyva išregistruojami:

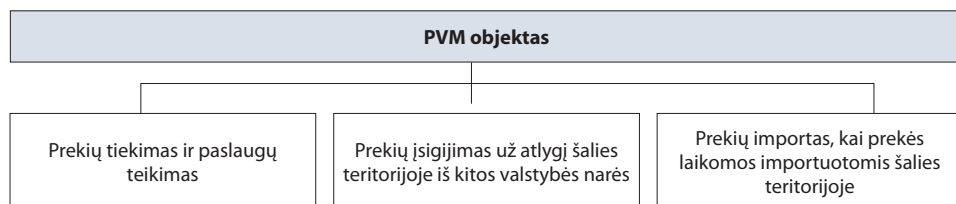
- 1) asmenys, kurių veikla baigiasi dėl likvidavimo arba reorganizavimo (juridinio asmens veikla baigiasi nuo jo išregistravimo iš Juridinių asmenų registro dienos);
- 2) mirę arba paskelbti mirusiais (fiziniai asmenys). AVMI, vadovaudamasi Gyventojų registro duomenimis, tokius asmenis išregistruoja per 5 darbo dienas nuo tokių duomenų gavimo dienos ir paskelbia jo registracijos pažymėjimą negaliojančiu).

VMI iniciatyva negali būti išregistruojami PVM mokėtojai, kuriantys (statantys) ilgalaikį materialųjį turtą ir kurie gali pagrįsti, kad turtas bus naudojamas PVM apmokestinamai veiklai.

Esantys PVM mokėtojai privalo tvarkyti apskaitą ir turėti visus PVM įstatymo reikalaujamas dokumentus bei laikytis PVM įstatymo ir kitų teisės aktų nustatytų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo įforminimo reikalavimų. PVM mokėtojas apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai privalo teikti PVM įstatymo reikalaujamas PVM deklaracijas, prekių tiekimo į kitas valstybes nares bei kitas nustatytas ataskaitas ir PVM įstatymo nustatyta tvarka bei terminais mokėti į biudžetą apskaičiuotą mokėtiną PVM ir avansinius PVM mokėjimus.

II.3.1.4. Pridėtinės vertės mokesčio objektas

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio objektas taip pat sudarytas iš keleto elementų (žr. II.3.3 pav.)



II.3.3 pav. PVM objektas

Viena iš PVM objekto sudedamųjų dalių yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas (žr. II.3.3 pav.). Tačiau prekių tiekimas ir paslaugų teikimas turi atitikti šias sąlygas:

1. **Prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį.** Atlygis – visa tai, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies. Taip pat už tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas) gali būti atlyginama ne tik pinigais, bet ir kitomis prekėmis ar paslaugomis. Tokiu atveju tiek prekių tiekėjui (paslaugų teikėjui), tiek prekių (paslaugų) pirkėjui vieno kitam patiektos prekės (suteiktos paslaugos) yra PVM objektas, nes toks atlyginimas laikomas atlygiu už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas gali būti atlyginama ne iš karto patiekus prekes ar suteikus paslaugas. Tokiais atvejais PVM objektas yra prekių tiekimo (paslaugų teikimo) apskaitos dokumente apskaičiuotas (gautinas) atlygis. PVM įstatyme nustatyti ir kiti atvejai, kai nors faktiškai atlygis už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas negaunamas, tačiau tokie prekių tiekimai (paslaugų teikimai) laikomi prekių tiekimu ir paslaugų teikimu už atlygį, todėl yra PVM objektas. Taip pat reikia paminėti, prekių tiekimu už atlygį laikomas ir ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas, o paslaugų teikimu už atlygį – paslaugų teikimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti. Todėl tam tikrais atvejais taip pat turi būti skaičiuojamas PVM (detaliau žr. PVMĮ 5 str. nuostatas).
2. **Prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas vyksta šalies teritorijoje**, t. y. Lietuvos teritorijoje. PVM įstatyme yra reglamentuojami kriterijai, pagal kuriuos nustatoma prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vieta. Taip pat reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad kai prekių tiekimo vieta laikoma Lietuva, tai pagal PVM įstatymo nuostatas gali būti taikomas ne tik standartinis (21 proc.), lengvatiniai (5 ir 9 proc.), bet ir 0 proc. PVM tarifas (pvz., kai tiekiamos prekės yra eksportuojamos, kai prekės tiekiamos kitos ES valstybės narės PVM mokėtoji ir yra išgabenamos iš Lietuvos). Kai prekių tiekimo vieta nelaikoma Lietuva, tai toks tiekimas nėra Lietuvos PVM objektas.

3. Trečioji sąlyga, kad **teikiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos būtų PVM objektas**, yra ta, kad **jas turi tiekti (teikti) apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą**. Tai reiškia, kad, kai apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas, nevykdydamas ekonominės veiklos, tai toks prekių tiekimas (paslaugų teikimas) nėra PVM objektas, nors už tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas) gaunamas atlygis. Ši sąlyga netaikoma, kai į kitą valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės. Ekonominė veikla nelaikoma valstybės ir savivaldybių veikla – valstybės ir savivaldybių, valstybės ar savivaldybių institucijų bei įstaigų, o įstatymų nustatytais atvejais ir kitų juridinių asmenų veikla, kurią vykdyti šiuos asmenis įpareigoja teisės aktai, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos.

Kita viena iš PVM objekto sudedamųjų dalių yra **prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės**, kai:

1. Asmenys prekes įsigyja iš įsiregistravusio (ar kitaip identifikuoto) ar neįsiregistravusio, tačiau privalančio įsiregistruoti PVM mokėtoju, apmokestinamojo asmens, kuris vykdo savo ekonominę veiklą. Taip pat yra numatyta, kad tam tikrais atvejais PVM objektas nebus prekių įsigijimas, kai prekių pardavėjai yra šie valstybės narės asmenys (kuriems taikoma speciali PVM apmokestinimo schema, nustatyta toje šalyje mažiems mokesčių mokėtojams (angl. *flat rate*); neviršiję savo šalyje nustatytos ribos, kurią viršijus atsiranda pareiga registruotis PVM mokėtojais toje valstybėje narėje; nevykdant ekonominės veiklos, perduoda sau priklausantį turtą.) Apmokestinamieji asmenys, kurių įsigyjamoms prekėms yra PVM objektas, tai – Lietuvos Respublikos juridiniai ar fiziniai asmenys, vykdantys bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą, taip pat užsienio juridiniai ar fiziniai asmenys, vykdantys bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą.
2. Naujų transporto priemonių įsigijimas iš kitos valstybės narės visada yra PVM objektas Lietuvoje, nesvarbu, koks asmuo naujas transporto priemones įsigyja: fizinis ar juridinis, vykdantis ekonominę veiklą ar nevykdantis ekonominės veiklos, taip pat neatsižvelgiant į tai, iš kokio asmens šios transporto priemonės įsigyjamos: fizinio ar juridinio, PVM mokėtojo ar ne PVM mokėtojo.
3. Akcizais apmokestinamų prekių (etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų, apdoro to tabako, kuro) įsigijimas iš kitos valstybės narės yra PVM objektas visiems Lietuvos asmenims, išskyrus fizinius asmenis, nesančius apmokestinamaisiais asmenimis, t. y. fizinius asmenis, nevykdančius ekonominės veiklos.

Trečias PVM objektas yra prekių importas, kai prekės pagal PVMĮ nuostatas laikomos importuotomis šalies teritorijoje.

II.3.1.5. Pridėtinės vertės mokesčio tarifai

Kitas svarbus pridėtinės vertės mokesčio elementas yra nustatyti apmokestinimo tarifai. Pridėtinės vertės mokesčio tarifai pateikti II.3.4 paveiksle. Už tiekiamas bei įsigyjamas iš kitos valstybės narės prekes arba teikiamas paslaugas, taip pat importuojamas prekes pardavimo (importo) PVM turi būti apskaičiuotas taikant tokį mokesčio tarifą, kuris tai prekei ar paslaugai pagal PVM įstatymo nuostatas taikytinas tuo momentu, kai atsiranda prievolė skaičiuoti PVM, t. y. apmokestinimo momentu.

Standartinis 21 % PVM tarifas	Lengvatinis 9 % PVM tarifas	Lengvatinis 5 % PVM tarifas
<ul style="list-style-type: none"> • Prekių tiekimo bei įsigijimo iš kitos valstybės narės ir paslaugų teikimo atvejais taikomas standartinis PVM tarifas • Importuojamoms prekėms taikomas standartinis PVM tarifas 	<ul style="list-style-type: none"> • Iki 2014 m. gruodžio 31 d. šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti (įskaitant šilumos energiją, perduodamą per karšto vandens tiekimo sistemą), į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti. • Knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams (įskaitant vadovėlius, pratybų sąsiuvinius, enciklopedijas, žodynus, žinytus, informacines brošiūras, nuotraukų ir reprodukcijų albumus, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštinės natas, žemėlapius, schemas ir brėžinius, tačiau išskyrus kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius). • Nuo 2015 01 01 turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms. • Laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams, išskyrus erotinio ir (ar) smurtinio pobūdžio arba profesinės etikos nesilaikančius leidinius, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliota institucija, bei spausdintą produkciją, kurioje mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio ploto • Keleivių vežimo Susisiekimo ministerijos ar jos įgaliotos institucijos arba savivaldybių nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais paslaugoms, taip pat šiame punkte nurodytų keleivių bagažo vežimo paslaugoms 	<ul style="list-style-type: none"> • Vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka. • Neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui

II.3.4 pav. Standartinis ir lengvatiniams pridėtinės vertės mokesčio tarifai

Kai kurioms prekėms ar paslaugoms pagal PVM įstatymą gali būti taikomas 0 procentų tarifas (žr. II.3.1 lentelę). Prekių tiekimui 0 proc. PVM tarifas taikomas tuo atveju, jeigu tiekiamos prekės tiekėjo ar jo užsakymu kito asmens išgabenamos iš Europos Sąjungos. Norint taikyti 0 proc. PVM tarifą, reikia atitikti tam tikras sąlygas:

- tiekiamos prekės išgabenamos iš ES teritorijos ir
- už prekių išgabėimą yra atsakingas pardavėjas (t. y. prekes išgabena arba pats pardavėjas, arba pardavėjo užsakymu kitas asmuo).

II.3.1 lentelė. Pagrindiniai atvejai, kai tiekiant ar įsigyjant prekes ir teigiant paslaugas taikomas 0 procentų PVM tarifas

Atvejis	Paiškinimas
Keleivių išgabenamos prekės	Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos asmenų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Europos Sąjungos teritorijoje, išgabenamos iš Europos Sąjungos teritorijos Lietuvos Respublikoje įsigytos prekės, kurių vertė viršija Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą minimalią ribą.
Laivai, orlaiviai ir jų atsargos	Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas tiekimas, priežiūra, remontas ir (arba) pertvarkymas (modernizavimas), taip pat nuoma ar čarteris.
Vežimo paslaugos ir susiję sandoriai	Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos paslaugos, įskaitant vežimą bei papildomas vežimo paslaugas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos.
Draudimo ir finansinės paslaugos, susijusios su prekių eksportu	Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos draudimo paslaugos, taip pat finansinės paslaugos, kai šios draudimo ar finansinės paslaugos tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Europos Sąjungos teritorijos.
Diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, Europos Sąjungos institucijoms ir pan.	Tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos, skirtos užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ar konsulinėms įstaigoms Lietuvos Respublikoje oficialiai veiklai, apmokestinamos 0 procentų PVM tarifu. Taikant 0 procentų PVM tarifą taip pat apmokestinamos šių diplomatinėms atstovybėms ar konsulinėms įstaigoms narių, išskyrus aptarnaujantį personalą, ir kartu gyvenančių jų šeimos narių asmeniniam naudojimui tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, jeigu šie asmenys nėra Lietuvos Respublikos piliečiai ir jų nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika.
Aukso tiekimas Europos centrinių bankų sistemai ir Europos centriniam bankui	Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas Europos centrinių bankų sistemai ir Europos centriniam bankui tiekiamas auksas.
Prekės, tiekiamos į kitą valstybę narę	Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) gabena prekes). Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos naujos transporto priemonės, tiekiamos bet kuriam asmeniui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) gabena prekes)

Taigi 0 proc. PVM tarifo taikymas nėra siejamas su tuo:

- 1) kas eksporto deklaracijoje yra nurodytas prekių eksportuotojas;
- 2) kas trečiojoje valstybėje yra tiekiamų prekių importuotojas;
- 3) ar prekių importuotojas ir jų gavėjas, nurodytas eksporto deklaracijoje, yra tas pats asmuo;
- 4) ar tiekiamas prekes trečiojoje valstybėje importuojantis ar gaunantis asmuo (jei gavėjas nesutampa su importuotoju) yra tas pats asmuo, kuris prekes įsigijo iš tiekėjo;
- 5) ar prekes gaunantis asmuo yra įsikūręs toje valstybėje, į kurią prekės yra gabenamos.

Reikia atkreipti dėmesį, kad 0 proc. PVM tarifas tiekiamoms prekėms yra taikomas tik išgabenant prekes iš ES teritorijos ir turint tokio išgabenimo įrodymus, neatsižvelgiant į tai, kur pradama eksporto procedūra, t. y. Lietuvoje ar kitoje ES valstybėje narėje.

Detalesnė atvejų, kai prekėms tiekti, prekėms įsigyti ir paslaugoms teikti taikomas 0 procentų PVM tarifas, informacija pateikta PVMĮ.

Taip pat PVMĮ numato atvejus, kai prekių tiekimas, paslaugų teikimas ir prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės PVM neapmokestinamas (žr. II.3.2 lentelę).

II.3.2 lentelė. Pagrindiniai atvejai, kai prekių tiekimas, paslaugų teikimas ir prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės PVM neapmokestinamas

Atvejai	Paaškinimas
Su sveikatos priežiūra susijusios prekės ir paslaugos	PVM neapmokestinamos asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia asmenys, atitinkamų teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas.
Socialinės paslaugos ir susijusios prekės	PVM neapmokestinamos socialinės paslaugos, jeigu jas teikia vaikų ir jaunimo globos institucijos, senelių ir (arba) neįgalųjų globos (rūpybos) institucijos ar kiti pelno nesiekiantys juridiniai asmenys.
Švietimo ir mokymo paslaugos	PVM neapmokestinami ikimokyklinis ir priešmokyklinis ugdymas, mokymas pagal pradinio, pagrindinio, vidurinio ugdymo programas, aukštojo mokslo studijos ir kvalifikacijų teikimas, neformalusis vaikų švietimas, pirminis ir tęstinis profesinis mokymas, jeigu šias paslaugas teikia juridiniai asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę jas teikti.
Pašto paslaugos	PVM neapmokestinamos universaliųjų pašto paslaugų teikėjo teikiamos universališios pašto paslaugos, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos pašto įstatyme, ir tiesiogiai su šių paslaugų teikimu susijusios tiekiamos prekės.
Radijas ir televizija	PVM neapmokestinamos pelno nesiekiančių juridinių asmenų – radijo ir (arba) televizijos transliuotojų visuomenei teikiamos visuomenės informavimo paslaugos. Laidų pardavimui, reklamos paslaugoms ir kitai ūkinei komercinei veiklai šio straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos.
Draudimo paslaugos	PVM neapmokestinamos visų rūšių draudimo ir perdraudimo paslaugos, išskyrus nurodytąsias šio įstatymo 46 straipsnyje, taip pat su draudimo ir perdraudimo paslaugomis susijusios paslaugos, kurias teikia draudimo ir perdraudimo tarpininkai.
Finansinės paslaugos	PVM neapmokestinamas paskolų teikimas, tarpininkavimo paslaugos dėl paskolos suteikimo, taip pat suteiktos paskolos priežiūra, jeigu ją vykdo tą paskolą suteikęs apmokestinamasis asmuo.
Azartiniai lošimai ir loterijos	PVM neapmokestinamas įmokų, lygių loterijos bilietai (kortelių) nominaliai vertei, surinkimas iš loterijų dalyvių, taip pat įmokų surinkimas iš azartinių žaidimų dalyvių, neatsižvelgiant į tai, ar sumos įmokėjimas turi būti patvirtinamas išduodant žaidimo dalyviui žetoną, kortelę ar kt., ar ne.
Nekilnojamojų pagal prigimtį daiktų pardavimas ar kitoks perdavimas	PVM neapmokestinamas pastatų, statinių ar jų dalių (išskyrus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis) pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam toks daiktas perduodamas, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti juo kaip jo savininkas

Detalus atvejų, kai prekių tiekimas, paslaugų teikimas ir prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės PVM neapmokestinamas, sąrašas pateiktas PVMĮ.

Importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės (žr. II.3.3 lentelę), jeigu importo metu žinoma, kad tos pačios prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę, o importuotojo prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę pagal PVM įstatymą apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą. Taip pat importuotojas privalo būti registruotas PVM mokėtoju Lietuvos Respublikoje, o

prekės išgabenamos į kitą valstybę narę per terminą, ne ilgesnį kaip 1 mėnuo nuo apmokestinimo momento. Dėl objektyvių aplinkybių gali būti nustatytas ir ilgesnis išgabenimo terminas. Šiuos reikalavimus nustato ir kuruoja Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos kartu su centriniu mokesčio administratoriumi.

II.3.3 lentelė. Pagrindiniai atvejai, kai importuojamos prekės neapmokestinamos importo PVM

Atvejis	Paiškinimas
Diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, Europos Sąjungos institucijoms ir pan.	Importo PVM neapmokestinamos prekės, įvežamos užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ar konsulinėms įstaigoms Lietuvos Respublikoje oficialiai veiklai. Importo PVM taip pat neapmokestinamos įvežamos prekės, skirtos šių diplomatinėms atstovybėms ir konsulinėms įstaigoms narių ir kartu gyvenančių jų šeimos narių asmeniniam naudojimui ir (arba) įsikūrimui, jeigu šie asmenys nėra Lietuvos Respublikos piliečiai, o jų nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika. Importo PVM taip pat neapmokestinamos prekės, skirtos užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ar konsulinėms įstaigoms kitose valstybėse narėse, ar jų nariams, laikantis tos valstybės narės nustatytų sąlygų ir apribojimų.
Keleivių atgabenamos prekės	Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytais atvejais ir tvarka importo PVM neapmokestinamos keleivių atgabenamos prekės, jeigu jos neviršija Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyto kiekio, kurį keleiviams leista įsivežti be importo mokesčių.
Importuojamas auksas	Importo PVM neapmokestinamas Europos centrinių bankų sistemos ir Europos centrinio banko importuojamas auksas.
Reimportuojamos prekės	Importo PVM neapmokestinamos reimportuojamos prekės.
Ypatingi atvejai, kai importuojamos prekės neapmokestinamos importo PVM	Importo PVM neapmokestinami: importuojami paveldėti daiktai; asmenų, kurie mokosi, drabužiai, mokymosi reikmenys ir jų kambariui apstatyti reikalingi daiktai; bandomieji gyvūnai ir moksliniams tyrimams skirtos biologinės bei cheminės medžiagos; žmogaus kilmės terapinės medžiagos ir kraujo grupių bei audinių tipų nustatymo reagentai, motinos pienas; tarptautiniuose sporto renginiuose vartojami vaistai ir vaistinės medžiagos; parama ir pan.

Detalus atvejų, kai importuojamos prekės neapmokestinamos importo PVM, sąrašas pateiktas PVMĮ.

PVM atskaita – pirkimo ir (arba) importo PVM dalies atskaitymas, kai pagal PVM įstatymo nuostatas apskaičiuota atskaitoma pirkimo ir (arba) importo PVM dalimi sumažinama mokėtina į biudžetą ar padidinama grąžintina iš biudžeto PVM suma.

Teisę į PVM atskaitą turi:

- 1) PVM mokėtojai;
- 2) PVM mokėtojais neįregistruoti Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys, privalėję pateikti prašymą įregistruoti juos PVM mokėtojais;
- 3) PVM mokėtojais neįregistruoti užsienio apmokestinamieji asmenys, kurie šalies teritorijoje tiekė (teikė) PVM apmokestinamas prekes (paslaugas).

PVM mokėtojai, kurie PVM mokėtojais įregistruoti vien dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių ir nevykdo jokios ekonominės veiklos, teisės į PVM atskaitą

neturi. Šie ir kiti asmenys turi teisę į PVM atskaitą tik tuo atveju, kai jie pagal PVM įstatymą nustatyta tvarka tiekia į kitą valstybę narę naujas transporto priemonės.

Į PVM atskaitą gali būti traukiamas pirkimo ir (arba) importo PVM. Pirkimo PVM – tai PVM suma, sumokėta arba priklausanti sumokėti už įsigytas prekes ir paslaugas, taip pat suma, apskaičiuota už pasigaminimą ilgalaikį materialųjį turtą; importo PVM – tai PVM suma, kuri PVM įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuota arba turi būti apskaičiuota už importuojamas prekes, dėl kurių pagal teisės aktus atsiranda prievolė skaičiuoti importo PVM.

PVM mokėtojas, atsižvelgdamas į savo vykdomą veiklą ir vadovaudamasis PVM įstatymo nuostatomis, turi teisę į PVM atskaitą įtraukti visą arba dalį jam išrašytose įsigytų prekių ar paslaugų PVM sąskaitose faktūrose išskirto pirkimo PVM ir sumokėto importo PVM.

Į PVM atskaitą PVM mokėtojas turi teisę įtraukti ne tik jam išrašytose įsigytų prekių (paslaugų) PVM sąskaitose faktūrose išskirtas pirkimo PVM sumas (ar jų dalį), bet ir tokias paties PVM mokėtojo apskaičiuotas mokėtino PVM sumas:

- pasigaminus ilgalaikį materialųjį turtą ir apskaičiavus mokėtiną PVM, ši PVM suma yra laikoma to turto pirkimo PVM suma, kuri įtraukiama į PVM atskaitą ta pačia tvarka kaip ir pirktos turto pirkimo PVM. Turto, kurį ketinama naudoti gamybos procese įsigyjant prekes ir paslaugas, PVM atskaita gali būti daroma be apribojimų, o jį pasigaminus turi būti apskaičiuotas mokėtinas PVM;
- už gautą turtinį įnašą, turtą, perimtą dėl kito PVM mokėtojo pasibaigimo dėl reorganizavimo, taip pat perimtą esminį pastato (statinio) pagerinimą apskaičiuotas PVM yra toks pats pirkimo PVM kaip ir bet kuris kitas ir atskaitomas bendra tvarka;
- už iš užsienio apmokestinamojo asmens, neįsiregistravusio Lietuvoje PVM mokėtoju, Lietuvoje įsigytas prekes ir paslaugas apskaičiuotas PVM, kurį Lietuvos PVM mokėtojas vadovaudamasis PVM įstatymu apskaičiavo pats, tam Lietuvos PVM mokėtojui yra toks pats pirkimo PVM, kaip ir bet kuris kitas ir atskaitomas bendra tvarka.

PVM įstatyme numatyta galimybė PVM mokėtojui nesinaudoti PVM atskaita. Tokia pasirinkimo teisė susijusi ir su tuo, kad pagal nuo 2002-07-01 įsigaliojusį PVM įstatymą išsiplėtė PVM objektas. PVM objektu tapo prekių sunaudojimas ir paslaugų suteikimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas, nenuosavų pastatų (statinių) esminis pagerinimas, turtinio įnašo perdavimas. Visi šie sandoriai tampa PVM objektu tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas naudojami PVM atskaita. Tuo atveju, jeigu mokėtojas nebuvo įtraukęs į atskaitą

įsigytų prekių ir paslaugų (o jeigu prekės pasigamintos – joms pasigaminti įsigytų prekių ir paslaugų) ar jų dalies pirkimo (importo) PVM sumų, tai, nei tokias prekes (paslaugas) suvartojus PVM mokėtojo privatiems tenkinti, nei iš jų pasigaminus ilgalaikį materialųjį turtą ar atlikus nenuosavų pastatų (statinių) esminį pagerinimą bei perdavus kaip turтинį įnašą, mokėtinas PVM neskaičiuojamas.

PVM mokėtojai savo noru gali nesinaudoti PVM atskaita. Tai gali būti tokie atvejai, kai PVM mokėtojo, vykdančio mišrią veiklą, pirkimo (importo) PVM suma sudaro nedidelę dalį, todėl jis, nenorėdamas daryti papildomų PVM atskaitos paskirstymo apskaičiavimų, savo iniciatyva gali visiškai nesinaudoti PVM atskaita ir deklaruoti tik mokėtiną PVM (pavyzdžiui, bankai, kitos kredito įstaigos ir pan.), taip pat tie atvejai, kai PVM mokėtojas gaminasi ilgalaikį materialųjį turtą ir yra didelė tikimybė, kad tas turtas vėliau gali būti nebenaudojamas. PVM mokėtojas turi teisę neatskaityti tik tam tikrų įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM.

PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiais šio PVM mokėtojo veiklai:

- 1) PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui;
- 2) prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų tuo atveju, kai toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas neapmokestinamas PVM, jeigu jis vykėtų šalies teritorijoje. Ši sąlyga netaikoma, jeigu už Europos Sąjungos teritorijos ribų suteiktos draudimo paslaugos.

PVM įstatyme taip pat yra numatyti atvejai, kada PVM atskaita yra apribota. Įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM, tiesiogiai ar proporcingai priskirtas kitai veiklai, negali būti atskaitomas. Negali būti atskaitomas:

- 1) pirkimo ir (arba) importo PVM už pramogoms ir reprezentacijai skirtas prekes ir paslaugas, jeigu jų įsigijimo išlaidų pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus neleidžiama atimti iš gautų pajamų apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną (pajamas);
- 2) už kitą asmenį sumokėtas pirkimo arba importo PVM;
- 3) pirkimo arba importo PVM už lengvąjį automobilį, skirtą vežti ne daugiau kaip 8 žmones (neskaičiuojant vairuotojo), arba nurodytos klasės automobilį, priskiriamą visureigių kategorijai, jeigu automobilis nebus tiekiamas arba išnuomojamas, taip pat juo nebus teikiamos keleivių vežimo už atlygį paslaugos. Tie patys apribojimai taikomi atskaitant pirkimo PVM už nurodytą kategorijų automobilių nuomą. Šie apribojimai netaikomi tik nurodytų kategorijų automobiliams, jeigu jie pagal teisės aktus, reglamentuojančius transporto

- priemonių klasifikavimą ir kodavimą, priskiriami specialios paskirties transporto priemonėms;
- 4) pirkimo PVM už keleivių vežimo paslaugą, jeigu PVM mokėtojas nedalyvauja šios paslaugos teikimo sandoryje kaip neatsiskleidęs tarpininkas;
 - 5) taip pat gali būti nurodyti ir kiti atvejai, kai prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM negali būti atskaitomas.

II.3.1.6. Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimas

PVM sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklės nustato ta valstybė narė, kurioje yra vykdomas prekių tiekimas (paslaugų teikimas). PVM įstatyme nustatyti PVM sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimai, taikomi prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui, kuris pagal PVM įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje (Lietuvoje). PVM įstatyme nustatyti sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimai taikomi ir tuo atveju, kai prekių tiekimo (paslaugų teikimo) vieta yra laikoma už ES teritorijos ribų, o prekes tiekia (paslaugas teikia) Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo ar užsienio apmokestinamasis asmuo per padalinį, esantį šalies teritorijoje (Lietuvoje).

Jeigu Lietuvoje prekes tiekia (paslaugas teikia) kitos valstybės narės apmokestinamasis asmuo arba prekės tiekiamos (paslaugos teikiamos) per užsienio apmokestinamojo asmens padalinį, esantį kitoje valstybėje narėje, kai prievolė PVM apskaičiuoti tenka pirkėjui, tai PVM įstatyme nustatyti PVM sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimai, neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalies nuostatas, netaikomi.

Kai prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM už prekių tiekimą (paslaugų teikimą), kurių tiekimo (teikimo) vieta pagal nuostatas, iš esmės tolygias PVM įstatymo nuostatoms, yra kita valstybė narė, kitoje valstybėje narėje tenka jų pirkėjui, tai PVM įstatymo reikalavimai dėl prekių tiekimo (paslaugų teikimo) įforminimo PVM sąskaita faktūra taikomi, jeigu prekes tiekia ar paslaugas teikia Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo (tuo atveju, jei jis kitoje valstybėje narėje turi padalinį, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia ne per šį padalinį) ar užsienio apmokestinamasis asmuo per padalinį, esantį šalies teritorijoje.

Jeigu prekių (paslaugų) tiekimo (teikimo) tais atvejais, kai prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM už prekių tiekimą (paslaugų teikimą) pagal PVM įstatymo nuostatas atitinkamai šalies teritorijoje ar kitoje valstybėje narėje tenka jų pirkėjui, PVM sąskaitų faktūrą išrašo jų pirkėjas, tai jam taikomi PVM įstatyme nustatyti PVM sąskaitų faktūrų reikalavimai.

Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo faktą PVM sąskaita faktūra privalo įforminti apmokestinamasis asmuo, Lietuvos Respublikoje įsiregistravęs PVM mokėtoju.

PVM mokėtojas – asmuo, kuriam pagal šį įstatymą nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir kuris mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis, išskyrus asmenis, kurie yra registruoti kompensacinio PVM tarifo ūkininkams schemas tikslais. Asmenys, kurie pagal PVM įstatymą nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis (pvz., biudžetinės įstaigos ta apimtimi, kiek tai susiję su jų valstybės ir savivaldybių veikla), neprivalo prekių tiekimo (paslaugų teikimo) atveju išrašyti PVM sąskaitos faktūros.

PVM sąskaita išrašoma, neatsižvelgiant į tai, ar prekės (paslaugos) apmokestinamos PVM, ar ne, ar PVM mokėtojo patiektos prekės arba suteiktos paslaugos nėra PVM objektas. PVM sąskaita faktūra išrašoma, įforminant prekių tiekimą ar paslaugų teikimą kitam apmokestinamajam asmeniui arba juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo.

Vadinasi, PVM sąskaita faktūra turi būti išrašoma tiek Lietuvos, tiek kitos Europos Sąjungos valstybės narės (toliau – ES valstybė) (Lenkijos, Estijos ir pan.), tiek trečiosios valstybės (Baltarusijos, Rusijos ir pan.) anksčiau nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims, taip pat juridiniams asmenims, nesantiems apmokestinamaisiais asmenimis.

Apmokestinamieji asmenys (PVM mokėtojai ir ne PVM mokėtojai) (toliau – apmokestinamieji asmenys) pagal Lietuvos Respublikos civilinį kodeksą gali sudaryti jungtinės veiklos (partnerystės) sutartis. Du ar daugiau asmenų (partnerių), kooperuodami savo turtą, darbą ar žinias, įsipareigoja veikti bendrai tam tikram tikslui, neprieštaraujančiam įstatymui, arba vykdyti tam tikrą veiklą. Todėl praktikoje jungtinės veiklos (partnerystės) pagrindu veikiantys apmokestinamieji asmenys bendrai įsigytas prekes (paslaugas) gali įforminti vieno PVM mokėtojo vardu, kuris turi teisę atskaityti pirkimo PVM. Tokiu atveju apmokestinamieji asmenys, veikiantys partnerystės pagrindais, išlaidas, susijusias su prekių (paslaugų) įsigijimu, PVM apskaičiavimo tikslais gali paskirstyti įvairiais būdais, pavyzdžiui:

- 1) veikdami kaip neatsiskleidę tarpininkai, perparduoti įsigytų prekių (paslaugų) dalį savo partneriams. Tokiu atveju PVM mokėtojas savo partneriams turi išrašyti perparduotų prekių (paslaugų) PVM sąskaitas faktūras, kuriose nuo PVM apmokestinamųjų prekių (paslaugų) turi apskaičiuoti ir išskirti PVM sumą, taikydamas PVM įstatyme nustatytus PVM tarifus;
- 2) partneriai tam asmeniui (kuris patyrė šias išlaidas ir kurio vardu išrašyta PVM sąskaita faktūra) gali kompensuoti jiems tenkančių išlaidų dalį. Tokiai kompensacijai gauti PVM mokėtojas (kurio vardu išrašyta PVM sąskaita faktūra ar sąskaita faktūra) partneriams turi išrašyti laisvos formos dokumentą, turintį privalomus Buhalterinės apskaitos įstatyme nustatytus rekvizitus. Į išrašytame dokumente

nurodytą kompensuojamų išlaidų, patirtų įsigyjant partneriams skirtas prekes (paslaugas) iš PVM mokėtojų su PVM, sumą turi įeiti ir minėta pirkimo PVM suma, kuri negali būti atskirai išskirta iš kompensuojamos sumos.

Pasitaiko, kad PVM sąskaitos faktūros išrašomos ne tik prekių tiekimo (paslaugų teikimo) atvejais, bet ir patirtų išlaidų kompensacijos (subsidiijos), pinigų gavimo ar kitais atvejais.

Pažymėtina, kad tik pinigams priimti yra naudojamas pinigų priėmimo kvitas (apskaitos dokumentas, kuris nustatytais atvejais išduodamas, pardavus prekę arba suteikus paslaugą) ar kitas vietoj jo naudojamas apskaitos dokumentas; kompensacijai (subsidiijai) įforminti – laisvos formos apskaitos dokumentas, turintis Buhalterinės apskaitos įstatyme nustatytus privalomus rekvizitus.

PVM sąskaita faktūra privalo būti išrašyta:

1) nedelsiant, patiekus prekes ar suteikus paslaugas, tačiau, teikiant ilgalaikes paslaugas (t. y. paslaugas, kurios teikiamos tam tikrą tęstinį laikotarpį (telekomunikacijų, nuomos ar kt.), taip pat ilgą laiką tiekiant elektros energiją, dujas, šilumos ir kitų rūšių energiją, PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma už visą per mėnesį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių kiekį ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos arba patiektos prekės, 10 dienos;

2) ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos arba patiektos prekės, 15 dienos tais atvejais, kai vykdomas prekių ar paslaugų į kitą valstybę narę tiekimas. Jei tiekimas vyksta ilgiau negu vieną kalendorinį mėnesį, PVM sąskaita faktūra privalo būti išrašyta ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo patiektos prekės, 15 dienos. Už šiame punkte nurodytas ilgalaikes paslaugas PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma už visą per mėnesį suteiktų paslaugų kiekį ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos, 15 dienos.

Išrašant PVM sąskaitą faktūrą, joje nurodomi atitinkami rekvizitai (žr. II.3.4 lentelę).

II.3.4 lentelė. PVM sąskaitos faktūros rekvizitai

Rekvizitai	Paaiškinimas
PVM sąskaitos faktūros išrašymo data	PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti įrašyta jos išrašymo data. Data PVM sąskaitoje faktūroje įrašoma tuo momentu, kada yra išrašoma PVM sąskaita faktūra.
PVM sąskaitos faktūros serija ir numeris, leidžiantys identifikuoti PVM sąskaitą faktūrą	PVM sąskaitos faktūros numeris sudaromas didėjančia seka ir turi būti paremtas viena ar daugiau serijų, kuri (kurios) PVM mokėtojų pasirinkimu gali būti sudaroma (-os) iš raidinių simbolių arba skaitmenų. PVM mokėtojas turi teisę pasirinkti, ar PVM sąskaitoje faktūroje prie serijos (numerio) įrašyti žodį „serija“ („numeris“), ar jo neįrašyti. Svarbu, kad skirtingose PVM sąskaitose faktūrose nebūtų nurodomas tas pats numeris (paremtas ta pačia serija).

Rekvizitai	Paaiškinimas
Prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas	Prekių (paslaugų) tiekėjas, PVM mokėtojas prekių (paslaugų) pirkėjui išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje privalo nurodyti savo PVM mokėtojo kodą.
Prekių arba paslaugų pirkėjo (kliento) PVM mokėtojo kodas, kurį jis nurodė įsigydamas prekes ar paslaugas. Jeigu Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas šalies teritorijoje, pirkėjo PVM mokėtojo kodas (jei pirkėjas registruotas PVM mokėtoju) nurodomas visais atvejais	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prekių (paslaugų) tiekėjas, PVM mokėtojas prekių (paslaugų) pirkėjui išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje privalo nurodyti pirkėjo PVM mokėtojo kodą, kurį pastarasis pardavėjui nurodė įsigydamas prekes (paslaugas). Jeigu PVM mokėtojas tiekia prekes (teikia paslaugas) Lietuvos ūkio subjektams, jis pirkėjo PVM mokėtojo kodą (jeigu pirkėjas įsiregistravęs PVM mokėtoju) privalo nurodyti visais atvejais. 2. Jeigu Lietuvos PVM mokėtojas tiekia prekes (teikia paslaugas) kitos ES valstybės pirkėjui, tai PVM mokėtojo kodą jis nurodo tik tuo atveju, jeigu kitos ES valstybės pirkėjas jam pateikia savo PVM mokėtojo kodą. 3. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad, prekiaujant su kitomis ES valstybėmis, tai yra labai svarbus rekvizitas ir nuo jo įrašymo (neįrašymo) į PVM sąskaitą faktūrą gali priklausyti PVM tarifas, pvz., jeigu pirkėjas kitos ES valstybės PVM mokėtojas savo PVM mokėtojo kodą nurodo tiekėjui Lietuvos PVM mokėtoju, tai tiekėjas patiektoms ir į kitą ES valstybę išgabentoms prekėms gali taikyti 0 PVM tarifą, ir, atvirkščiai, jeigu minėtas kodas nebus nurodytas (ar prekės nebus išgabentos), prekės turi būti apmokestintos Lietuvoje nustatytu PVM tarifu. 4. Ar kitos ES valstybės pirkėjo nurodytas PVM mokėtojo kodas yra teisingas (galiojantis toje ES valstybėje, kurioje verslo partneris registruotas PVM mokėtoju), pasitikrinti galima Europos Komisijos interneto svetainėje (http://europa.eu.int/vies).
Prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu tai fizinis asmuo) ir buveinė arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas PVM sąskaitoje faktūroje turi nurodyti savo pavadinimą ir buveinę. 2. Jeigu prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas yra fizinis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą, jis PVM sąskaitoje faktūroje privalo nurodyti savo vardą, pavardę ir nuolatinę gyvenamąją vietą. 3. Jeigu užsienio apmokestinamas asmuo Lietuvoje veikia per nuolatinę buveinę, tai užsienio asmens apmokestinamasis asmuo PVM sąskaitoje faktūroje nurodo savo pavadinimą ir adresą Lietuvoje (buveinės adresą). 4. Jeigu užsienio apmokestinamas asmuo, Lietuvoje įsiregistravęs PVM mokėtoju, veikia ne per nuolatinę buveinę, tai jis PVM sąskaitoje faktūroje nurodo savo pavadinimą ir buveinės adresą savo valstybėje.
Prekių arba paslaugų pirkėjo (kliento) pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu tai fizinis asmuo) ir adresas	Prekių (paslaugų) teikimo faktą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodomas pirkėjo (kliento) pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu tai fizinis asmuo) ir prekių arba paslaugų pirkėjo nurodytas jo adresas.
Tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų pavadinimas, taip pat jų kiekis	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prekių (paslaugų) teikimo faktą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodomas tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų pavadinimas, taip pat šių prekių (paslaugų) kiekis. 2. Jeigu paslaugos negali būti išreikštos kiekybine išraiška, tai tokiu atveju mato vienetai PVM sąskaitoje faktūroje gali būti nenurodomi.
Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo data, jeigu ji nesutampa su PVM sąskaitos faktūros išrašymo data. Jeigu PVM sąskaita faktūra įforminamas avanso gavimas, avanso gavimo diena, kai ji nesutampa su PVM sąskaitos faktūros išrašymo data	Prekių (paslaugų) teikimo faktą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodoma prekių tiekimo (paslaugų teikimo) data, jeigu ji nesutampa su PVM sąskaitos faktūros išrašymo data. Jeigu avanso gavimo data nesutampa su PVM sąskaitos faktūros išrašymo data, tai tokioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodoma avanso gavimo data

Rekvizitai	Paaiškinimas
Tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos vieneto kaina (be PVM), taip pat nuolaidos, neįtrauktos į vieneto kainą	1. Prekių (paslaugų) teikimo faktą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodoma tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos vieneto kaina (be PVM), taip pat nuolaidos, neįtrauktos į vieneto kainą. 2. Teikiamos paslaugos vieneto kaina nurodoma tik tada, kai paslaugos apimtis yra išreiškiama kiekiniais matavimo vienetais. Todėl jeigu pati paslauga pagal savo esmę kiekinė išraiška neišreiškiama, PVM sąskaitoje faktūroje galima nurodyti tik pačios paslaugos kainą be PVM.
Tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų, apmokestinamų taikant vienodą tarifą, apmokestinamoji vertė	Prekių (paslaugų) teikimo faktą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodoma tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų, apmokestinamų taikant vienodą tarifą, apmokestinamoji vertė.
PVM tarifas (tarifai)	Prekių (paslaugų) teikimo faktą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodomas PVM tarifas. Jeigu prekės (paslaugos) apmokestinamos standartiniu PVM tarifu ir lengvatiniu PVM tarifu (jeigu jis nustatytas), tai PVM sąskaitoje faktūroje nurodomi keli PVM tarifai.
PVM suma nacionaline valiuta	Prekių (paslaugų) teikimo faktą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje PVM suma nurodoma nacionaline valiuta. Šiuo metu Lietuvoje nacionalinė valiuta yra euras. Todėl PVM suma privalo būti nurodoma euras. Jeigu prekių (paslaugų) pirkėjas reikalauja PVM sąskaitoje faktūroje nurodyti PVM sumą kita valiuta, ją galima nurodyti kaip papildomą informaciją.
Kai įforminamas prekių ir (arba) paslaugų, kurios neapmokestinamos arba apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, tiekimas (teikimas), – nuoroda į atitinkamą šio įstatymo arba direktyvos 2006/112/EB nuostatą arba bet kokia kita nuoroda, kad prekės (paslaugos) neapmokestinamos, apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą	1. Prekių (paslaugų) teikimo PVM sąskaitoje faktūroje, įforminančioje PVM neapmokestinamų prekių ir (arba) paslaugų tiekimą, prekių (paslaugų), kurios apmokestinamos 0 proc. PVM tarifu, turi būti įrašyta nuoroda, į PVM įstatymo arba Direktyvos 2006/112/EB nuostatą arba bet kokia kita nuoroda, iš kurios būtų matyti, kad prekių tiekimas (paslaugų teikimas) yra neapmokestinamas PVM arba apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą. 2. Šis rekvizitas PVM sąskaitoje faktūroje nurodomas prekių (paslaugų) pardavėjo nuožiūra (pvz., „PVM įstatymo 49 straipsnis“ arba „Direktyvos 2006/112/EB 138 (1.) straipsnis“, arba tiesiog įrašomas iš PVM įstatymo sakinyje „Prekės tiekiamos į kitą Europos Sąjungos valstybę“ ir panašiai.

II.3.4 lentelėje pateikti pagrindiniai rekvizitai, kurie dažniausiai pasitaiko išrašomose PVM sąskaitose faktūrose. Tačiau esant papildomų sąlygų PVM sąskaitai faktūrai gali būti taikoma ir kitokia įforminimo tvarka (plačiau žiūrėti PVM įstatymo 80 str. nuostatas). Taip pat kai kuriais atvejais rekvizitai ir pačių PVM sąskaitų faktūrų išrašymas gali skirtis, pvz., mažmeninėje degalų (variklių benzino, dyzelinių degalų, suskystintų dujų) prekyboje parduodant prekes ir paslaugas kasos aparato kvitas pripažįstamas PVM sąskaita faktūra, jeigu:

- 1.1. kasos aparato kvite nurodyta prekių (paslaugų) vertė (įskaitant PVM) neviršija 500 litų (~145 eurų);
- 1.2. kasos aparato kvite yra nurodyti atitinkami rekvizitai išduodamiems kasos aparatų kvitams.

Kasos aparato kvite yra nurodyti rekvizitai, pagal kuriuos galima identifikuoti prekių (paslaugų) pirkėją. Tokiu rekvizitu gali būti pirkėją identifikuojančios kortelės

numeris, kodas ar kitas pirkėją identifikuojantis duomuo (pvz., PVM mokėtojo kodas). Identifikuojančiomis kortelėmis laikomos degalinės, kredito įstaigų išduotos atsiskaitymo kortelės, nuolaidų kortelės ar kitos pirkėją identifikuojančios kortelės, neatsižvelgiant į tai, kokių būdu (grynaisiais, pagal sudarytas kreditines sutartis ar pan.) degalinėje pirkėjas atsiskaito už įsigytus degalus ir kitas prekes (paslaugas). Tai turi būti tokios kortelės, kurios išduotos konkrečiam asmeniui. Pirkėją identifikuojantis rekvizitas kvite jokių būdu negali būti įrašytas ranka, tai turi būti atlikta techninėmis priemonėmis.

Jeigu degalinėje pirkėjui išduotame kasos aparato kvite yra visi anksčiau išdėstyti reikalavimai, tai prekių (paslaugų) pirkėjas turi teisę tokiam kasos aparato kvite, kuris bus laikomas PVM sąskaita faktūra, išskirtą PVM sumą PVM įstatymo nustatyta tvarka įtraukti į PVM atskaitą.

Pagal PVM įstatymą į PVM atskaitą pirkimo PVM suma gali būti įtraukiama tik tada, kai PVM mokėtojas turi šio dokumento pirmąjį egzempliorių, o jeigu pirmojo egzemplioriaus nėra, – sandorio šalių arba teisės aktų nustatyta tvarka patvirtintą kopiją. Šios nuostatos taikomos ir prarastiems kvitams, kai jie pagal anksčiau išdėstytas nuostatas pripažįstami PVM sąskaitomis faktūromis. Kvitai, kurie laikomi PVM sąskaitomis faktūromis, gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registruose neregistruojami, tačiau tiek pirkėjas, tiek pardavėjas turės juos saugoti PVM įstatymo nustatyta tvarka (10 metų).

Supaprastintoje PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyti tokie PVM sąskaitų faktūrų rekvizitai:

- 1) PVM sąskaitos faktūros išrašymo data;
- 2) PVM sąskaitos faktūros numeris, leidžiantis identifikuoti PVM sąskaitą faktūrą;
- 3) prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas;
- 4) prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu tai fizinis asmuo);
- 5) prekių arba paslaugų pirkėjo (kliento) PVM mokėtojo kodas, kurį jis nurodė įsigydamas prekes ar paslaugas. Jeigu Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas šalies teritorijoje, pirkėjo PVM mokėtojo kodas (jeigu pirkėjas registruotas PVM mokėtoju) nurodomas visais atvejais;
- 6) tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų pavadinimas;
- 7) tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų, apmokestinamų taikant vienodą tarifą, apmokestinamoji vertė;
- 8) PVM tarifas (tarifai);
- 9) PVM suma nacionaline valiuta.

Be išvardytų rekvizitų, supaprastintoje PVM sąskaitoje faktūroje gali būti įrašomi ir kiti reikalingi rekvizitai, taip pat kita papildoma informacija.

Kai PVM mokėtojas tikslina PVM sąskaita faktūra įformintą prekių (paslaugų) apmokestinamąją vertę, kiekį, mokėtiną atlygį ar pan., ar dėl kokių nors priežasčių grąžinamos prekės (ar jų dalis), ar atsisakoma paslaugų, tokiu atveju jis privalo išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą.

Pasitaiko atvejų, kai PVM mokėtojas kreditinę PVM sąskaitą faktūrą išrašo tada, kai yra nutraukiama, tarkime, lizingo sutartis, o pati prekė yra grąžinama vėliau arba visai negrąžinama. Tokiu atveju, jeigu prekė negrąžinama, tai kreditinė PVM sąskaita faktūra negali būti išrašoma. Jeigu, nutraukus sutartį, tarkime, prekė yra sugrąžinama, tačiau vėliau, tai kreditinė PVM sąskaita faktūra išrašoma, nutraukus sutartį (t. y. neatsižvelgiant į tai, kada turtas grąžinamas).

Kreditinę PVM sąskaitą faktūrą išrašo asmuo, kuris išrašė pradinę prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminančią PVM sąskaitą faktūrą. Jeigu asmuo, būdamas PVM mokėtojas, prekių tiekimą (paslaugų teikimą) įformino PVM sąskaita faktūra, tai ir po įvykusių prekių tiekimo (paslaugų teikimo) operacijų pasikeitusioms aplinkybėms įforminti jis turi išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, neatsižvelgdamas į tai, kad minėtas asmuo kreditinės PVM sąskaitos išrašymo momentu jau yra išsiregistravęs iš PVM mokėtojų registro.

Kreditinė PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma tais atvejais, kai po prekių (paslaugų) įforminimo:

- 1) keičiasi prekių (paslaugų) apmokestinamoji vertė (didinama arba mažinama) ir (arba) kiekis;
- 2) keičiasi PVM tarifas ir suma;
- 3) suteikiamos prekybinės, apyvartos nuolaidos;
- 4) PVM sąskaitoje faktūroje išrašymo metu padaryta aritmetinė klaida, kuri tik vėliau (kitą mokestinį laikotarpį) pastebėta;
- 5) turi būti įformintas avanso grąžinimas;
- 6) prekės ar jų dalis grąžinamos ar paslaugų atsisakoma.

Išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti dedami minuso arba pliuso ženklai, atsižvelgiant į atitinkamus pasikeitimus (pvz., kaina didėja (+), kaina mažėja (-)).

Tuo atveju, kai neteisingai nurodomas PVM tarifas ir suma, išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodomas sumos padidėjimas (su pliuso ženklu) arba sumažėjimas (su minuso ženklu).

Pasitaiko atvejų, kai PVM mokėtojas nenurodo minuso (-) ir / arba pliuso (+) ženklų. Kadangi kreditinė PVM sąskaita faktūra, kurioje įforminami anksčiau

įvykusio prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sandorio aplinkybių pasikeitimai, paprastai priklauso nuo abiejų sandorio šalių susitarimo ir gali būti išrašyta tik esant abiejų sandorio šalių (pardavėjo ir pirkėjo) sutikimui dėl tokios kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymo, tai, jeigu įrodymų visuma (sutartys, įrašai buhalterinės apskaitos dokumentuose ir / arba kitos aplinkybės) leidžia teigti, jog patiektoms prekėms buvo pritaikytos nuolaidos ar dėl kitų priežasčių sumažinta prekių apmokestinamoji vertė ir prekių (paslaugų), ir pirkėjas priima tokią kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje (-) minuso (+) ženklų nenurodymas neturėtų lemti tokios PVM sąskaitos faktūros pripažinimo negaliojančia.

Prekės gali būti nukainojamos dėl jų prastos kokybės, sumažėjusios paklausos ar broko. Išrašant kreditinę prekių nukainojimo PVM sąskaitą faktūrą, nukainojimas galėtų būti pagrįstas laisvos formos dokumentu, pvz., aktu, kuris būtų suderintas su pardavėju ir patvirtintas abiejų šalių (tiek pirkėjo, tiek pardavėjo) parašais.

Nuolaidos, suteiktos po prekių patiekimo ir PVM sąskaitos faktūros išrašymo, gali būti skirstomos į prekybinį diskontą ir prekybines (apyvartos) nuolaidas.

Prekybinių (apyvartos) nuolaidų, suteiktų po prekių patiekimo, kreditinėse PVM sąskaitose faktūrose, be privalomų PVM sąskaitos faktūros rekvizitų ir įrašyto žodžio „Kreditinė“, nurodomi prekių pavadinimai (arba prekių kodai pagal ūkio subjekto nustatytą prekių nomenklatūrą, arba prekių grupės), taip pat laikotarpis, kurį parduotoms prekėms yra suteikiamos prekybinės (apyvartos) nuolaidos, bei suteikta prekių kainos nuolaida ir suma. Taip pat gali būti nurodoma priežastis, kodėl tikslinama PVM sąskaita faktūra (t. y. dėl kainų nuolaidos), ir kiti privalomi rekvizitai (plačiau skaityti šio straipsnio 3 (4) dalių komentarus). Šioje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje kainos sumažėjimas (susidaręs dėl prekybinių (apyvartos) nuolaidų) nurodomas su minuso ženklu.

Jeigu yra sudaromos ilgalaikės pirkimo–pardavimo sutartys ir dėl to pardavėjui yra sudėtinga kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje (pirkėjui – debetinėje PVM sąskaitoje faktūroje) išvardyti visas prekes (paslaugas), kurioms, tarkime, yra pritaikytos nuolaidos (apyvartos, prekybinio diskonto) ar prekės grąžinamos, tada pardavėjas vietoje prekių (paslaugų) pavadinimo gali nurodyti šių prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo sutarties (specifikacijos) ar pan. numerį ir tikslinamų prekių (paslaugų) sumą (be PVM), PVM tarifą, PVM sumą ir galutinę sumą („Iš viso“).

Kreditinė PVM sąskaita faktūra, kurioje įforminami anksčiau įvykusio prekių tiekimo (paslaugų teikimo) sandorio aplinkybių pasikeitimai, kurie priklauso nuo abiejų sandorio šalių susitarimo (pvz., patiektų prekių (suteiktų paslaugų) apmokestinamosios vertės, jų kiekio tikslinimas, suteiktų nuolaidų arba paimto antkainio įforminimas, prekių (ar jų dalies) grąžinimo dėl broko ir / ar kitų priežasčių įforminimas ir

pan.), gali būti išrašyta tik esant abiejų sandorio šalių (pardavėjo ir pirkėjo) sutikimui dėl tokios kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymo.

Tuo atveju, kai pirkėjas atsisako priimti pardavėjo išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, motyvuodamas tuo, kad sutartyje nebuvo numatytos šios aplinkybės, o ir pats pardavėjas sutinka, kad jis nepagrįstai išrašė kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, tai laikoma, kad tokia kreditinė PVM sąskaita faktūra teisinės galios neturi ir mokestinių padarinių nesukelia. Tokia išrašyta kreditinė PVM sąskaita faktūra turi būti anuliuojama, t. y. žymima žodžiu „Anuliuota“, nurodoma anuliuavimo data ir anuliuavimas patvirtinamas dokumentą išrašiusio asmens parašu.

Anuliuota kreditinė PVM sąskaita faktūra privalo būti saugoma 10 metų nuo jos išrašymo dienos.

Jeigu pardavėjas išrašytą anuliuotą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą įtraukia į savo tvarkomą išrašomų Pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrą, jame turi pažymėti, kad įtraukta į šį registrą PVM sąskaita faktūra yra anuliuota. Be to, pardavėjas neturi teisės išrašytoje anuliuotoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų aplinkybių pasikeitimų įtraukti į PVM apskaitą ir šios kreditinės PVM sąskaitos pagrindu patikslinti PVM deklaracijos.

Tuo atveju, kai pirkėjas atsisako priimti pardavėjo išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje, pvz., keičiamos (didinamos) prekių (paslaugų) kainos, apmokestinamoji vertė, prekių rūšis ir pan., ir dėl šių aplinkybių vyksta teisminis (arbitražinis) ginčas, tai, kol nėra priimtas galutinis sprendimas, laikoma, kad kreditinė PVM sąskaita faktūra neturi teisinės galios ir mokestinių padarinių nesukelia. Priėmus sprendimą, patvirtinantį išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas aplinkybes, šios sąskaitos duomenys turi būti įtraukti į pardavėjo ir pirkėjo PVM apskaitą bei mokesstinio laikotarpio PVM deklaraciją. Be to, išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą pardavėjas turi įtraukti į išrašomų pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrą, o pirkėjas – į gaunamų pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrą. Priėmus sprendimą, nepatvirtinantį išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų aplinkybių, tokią kreditinę PVM sąskaitą faktūrą pardavėjas privalo anuliuoti tokia pačia tvarka.

PVM mokėtojas turi teisę išrašyti pirkėjui (klientui) kreditinę PVM sąskaitą faktūrą ne tik dėl priežasčių, kurios priklauso nuo abiejų sandorio šalių susitarimo, bet ir ištaisydamas padarytas PVM įstatymo taikymo klaidas ar netikslumus, paaiškėjusius po prekių tiekimo (paslaugų teikimo) įforminimo (pvz., patikslindamas patiektoms prekėms (suteiktoms paslaugoms) pritaikytą neteisingą PVM tarifą, patikslindamas perimtų iš kito asmens surinktų kaip parama (labdara) lėšų išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (kai PVM sąskaita faktūra buvo išrašyta, nors neturėjo būti išrašyta),

patikslindamas, vykdant savivaldybės ar valstybės funkcijas suteiktų paslaugų, kurios nėra PVM objektas, išrašytą PVM sąskaitą faktūrą ir pan.). Tokiais atvejais ne tik prekių (paslaugų) pardavėjui, išrašiusiam kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, joje nurodytus pakeitimus privaloma įtraukti į PVM apskaitą ir PVM deklaracijoje patikslinti patiektų prekių (suteiktų paslaugų) apmokestinamąją vertę ir pardavimo PVM sumą, bet ir prekių (paslaugų) pirkėjui suponuojama pareiga jam išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytus pakeitimus įtraukti į PVM apskaitą ir PVM deklaracijoje patikslinti PVM atskaitą, nepaisant to, ar prekių (paslaugų) pirkėjas priėmė ar atsisakė priimti tokias paašškėjusias aplinkybes įforminančią kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Be to, išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą pardavėjas turi įtraukti į išrašomų pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrą, o pirkėjas – į gaunamų pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrą.

Kreditinę PVM sąskaitą faktūrą galima išrašyti už bet kurį laikotarpį. Dažnai kyla klausimų, susijusių su kreditinių PVM sąskaitų faktūrų išrašymu, mokestinio patikrinimo metu nustačius, kad PVM sąskaitose faktūrose buvo nenurodytas ar neteisingai nurodytas PVM tarifas. PVM įstatymo nuostatos nedraudžia PVM mokėtoju išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą už laikotarpį, patikrintą mokesčių administratoriaus, ar mokestinius ginčus nagrinėjančiai institucijai priėmus sprendimą dėl mokestinio ginčo.

Kai yra įvairių netikslumų arba koregavimų, šalių susitarimu įvairių aplinkybių pasikeitimas gali būti įformintas ne prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo išrašomu kreditiniu dokumentu, o pirkėjo (kliento) išrašomu debetiniu dokumentu, jeigu pirkėjas (klientas) yra PVM mokėtojas.

Vadinasi, pirkėjas (klientas) PVM mokėtoju debetinį dokumentą gali išrašyti ne tik prekių grąžinimo ar paslaugų atsisakymo atveju, bet ir kitais atvejais, pvz., kai suteikiamos tam tikros nuolaidos, dėl PVM įstatymo taikymo klaidos ar netikslumo, paašškėjusio po prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įformino, jeigu yra abiejų šalių susitarimas.

Išrašytoje debetinėje PVM sąskaitoje faktūroje, kaip ir kreditinėje, taip pat dedami minuso arba pliuso ženklai, atsižvelgiant į atitinkamus pasikeitimus (pvz., kaina didėja (+), kaina mažėja (-) ir t. t.). Jeigu prekės (paslaugos) yra grąžinamos, debetinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodomos tos prekės (paslaugos), kurios yra grąžinamos, ar kurioms taikomos įvairios nuolaidos (įskaitant netikslinamuosius rekvizitus).

Bet kokie pasikeitimai, įforminti kreditinėmis PVM sąskaitomis faktūromis ir (arba) debetiniais dokumentais, privalo būti įtraukiami į prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo), taip pat pirkėjo (kliento) PVM apskaitą, pavaizduojamą PVM deklaracijoje. Taip pat kreditinės ir debetinės PVM sąskaitos faktūros turi būti įtraukiamos į gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrus. Tuo atveju, kai išrašomos kreditinės

(debitinės) PVM sąskaitos faktūros dėl prekės (paslaugoms) suteiktos nuolaidos (prekybinio diskonto) ar kitais atvejais, tai tiek išrašomų, tiek gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registre (toliau – registras) iš kreditinės PVM sąskaitos faktūros turi būti įrašyta patikslinta prekės (prekių) (paslaugos (paslaugų)) apmokestinamosios vertės suma (su minuso ženklu – kai apmokestinamoji vertė mažinama, arba teigiama suma – kai apmokestinamoji vertė didinama) ir patikslinta PVM suma (su minuso ženklu – kai PVM suma mažinama, teigiama suma – kai PVM suma didinama). Jeigu kreditinė (debitinė) PVM sąskaita faktūra yra išrašoma dėl prekių grąžinimo, tai registre iš kreditinės PVM sąskaitos faktūros įrašoma grąžintos prekės (grąžintų prekių) apmokestinamoji vertė ir PVM suma (su minuso ženklais).

Tiek kreditinėse, tiek debitinėse PVM sąskaitose faktūrose turi būti nurodyti visi PVM sąskaitai faktūrai nustatyti privalomi rekvizitai, nurodyti PVM įstatyme, taip pat ir netikslinamieji rekvizitai (pvz., prekių (paslaugų) kiekių pavadinimai (pvz., tona (t), metras (m), kg ir t. t.), prekių pavadinimai arba prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo sutarčių numeriai ar pan. (jeigu kreditinėje (debitinėje) PVM sąskaitoje faktūroje dėl didelio prekių (paslaugų) kiekio sudėtinga išvardyti visų koreguojamų prekių (paslaugų) pavadinimus).

Be to, tiek kreditinėje (debitinėje) PVM sąskaitoje faktūroje, tiek PVM sąskaitoje faktūroje nedraudžiama nurodyti ir papildomą informaciją, pvz., atkartoti tikslinamos (pirminės) PVM sąskaitos faktūros rekvizitus.

Taip pat kreditinėje (debitinėje) PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyta:

- 1) tikslinamos PVM sąskaitos faktūros išrašymo data,
- 2) tikslinamos PVM sąskaitos faktūros serija,
- 3) tikslinamos PVM sąskaitos faktūros numeris (jeigu įmanoma tiksliai nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami) ar pateikiami kiti duomenys (jeigu neįmanoma tiksliai nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami) apie tikslinamus apskaitos dokumentus (laikotarpis, kuriuo buvo pateiktos prekės ar suteiktos paslaugos, ir kt.).

Šiuose dokumentuose taip pat laisva forma nurodoma, kad tai atitinkamai kreditinė arba debitinė PVM sąskaita faktūra. Kreditinės (debitinės) PVM sąskaitos faktūros serija ir numeris turi būti sudaromas tokia pat tvarka kaip ir PVM sąskaitų faktūrų, t. y. numeris turi būti sudaromas didėjančia seka. Numeris turi būti paremtas viena ar daugiau serijų, kuri (kurios) PVM mokėtojų pasirinkimu gali būti sudaroma (-os) iš raidinių simbolių arba skaitmenų.

Be to, PVM mokėtojai privalo užtikrinti kreditinės (debitinės) PVM sąskaitos faktūros numerio, paremto serija (serijomis), unikalumą, t. y. skirtingose kreditinėse (debitinėse) PVM sąskaitose faktūrose negali būti nurodomas tas pats numeris (paremtas ta pačia serija).

II.3.1.7. PVM deklaravimas

Mokestiniu laikotarpiu yra vadinamas laikotarpis, kurio PVM deklaraciją PVM mokėtojas turi pateikti vietos mokesčių administratoriui. PVM mokėtojo mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, išskyrus atvejus, kai PVM mokėtojui gali būti taikomas kalendorinio pusmečio ar kitoks mokestinis laikotarpis. Mokestinis laikotarpis yra nurodomas PVM deklaracijos atitinkame laukelyje.

PVM mokėtoju yra laikomas apmokestinamasis asmuo, mokesčio administratoriaus įregistruotas Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registre. Pasirinkti mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį yra PVM mokėtojo teisė, bet ne pareiga. Šią teisę turi tik toks PVM mokėtojas, kurio pajamos iš ekonominės veiklos per praėjusius kalendorinius metus neviršijo 200 000 litų (57 924 eurų) ir kuris neketina įsigyti prekių iš kitų valstybių narių.

Nustatant minėtą 200 000 litų (57 924 eurų) ribą reikia atkreipti dėmesį į tai, kad pagal PVM įstatymą ekonominė veikla – veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdančiam siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdančiam siekiama gauti pelno).

Tačiau ekonomine veikla nelaikoma:

- 1) darbo veikla;
- 2) valstybės ir savivaldybių veikla.

Todėl skaičiuojant 200 000 litų (57 924 eurų) ribą, į iš ekonominės veiklos gautas pajamas turi būti įtraukiamos visos iš ekonominės veiklos (tiek iš PVM apmokestinamos, tiek iš PVM neapmokestinamos veiklos, taip pat veiklos, kuri pagal PVM įstatymą nėra PVM objektas) gautos pajamos, t. y.:

- 1) pajamos už patiektas prekes, atliktus darbus (suteiktas paslaugas);
- 2) pajamos už patiektą ilgalaikį materialųjį turtą, taip pat nebaigtą statybą;
- 3) pajamos už vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimą ir pan.

PVM mokėtojas, norėdamas taikyti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį, vietos mokesčių administratoriui turi pateikti laisvos formos prašymą, kuriame nurodo, nuo kada nori taikyti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį, bei per praėjusius kalendorinius metus iš ekonominės veiklos gautas pajamas (naujai įsteigtas PVM mokėtojas nurodo einamaisiais kalendoriniais metais planuojamas gauti pajamas).

Naujai įsteigtas PVM mokėtojas, kuris numato, kad jo pajamos iš ekonominės veiklos einamaisiais metais neviršys 200 000 litų (57 924 eurų), turi teisę pateikti vietos mokesčių administratoriui prašymą mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį

pusmetį. Tokiu atveju kalendorinio pusmečio mokestinis laikotarpis nustatomas nuo registravimosi PVM mokėtoju dienos.

Tais atvejais, kai pateikus finansinės atskaitomybės dokumentus paaiškėja, kad faktinės per praėjusius metus gautos PVM mokėtojo pajamos iš ekonominės veiklos viršijo numatytą 200 000 litų (57 924 eurų) ribą, PVM mokėtojas netenka teisės einamaisiais metais (naujai įsteigtas PVM mokėtojas – ir tais metais, kai PVM mokėtojas buvo įsteigtas) mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį. Jeigu jau buvo priimtas vietos mokesčio administratoriaus sprendimas nustatyti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį, toks sprendimas netenka galios ir PVM mokėtojas neturi teikti prašymo leisti taikyti kalendorinio mėnesio mokestinį laikotarpį. Todėl tuo atveju, kai minėtos aplinkybės paaiškėja po to, kai įmonė jau buvo pradėjusi taikyti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį, PVM mokėtojas turi pateikti patikslintas kalendorinio mėnesio PVM deklaracijas nuo pirmo tų kalendorinių metų, nuo kurių PVM mokėtojas netenka teisės taikyti kalendorinio pusmečio mokestinį laikotarpį, mėnesio (naujai įsteigtas PVM mokėtojas – nuo pirmo įsteigimo mėnesio).

Lietuvoje PVM mokėtojais įsiregistravę asmenys, kuriems mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, PVM deklaraciją VMI privalo pateikti ne vėliau kaip iki kito mėnesio 25 dienos. Pavyzdžiui, 2014 m. sausio mėnesio PVM deklaracija turi būti pateikta iki 2014 m. vasario 25 dienos.

Paskutinė diena, per kurią PVM mokėtojai VMI turi pateikti PVM deklaraciją, yra kito mėnesio 25 diena. Jeigu paskutinė PVM deklaracijos pateikimo diena yra ne darbo diena, tai termino pasibaigimo diena laikoma po jos einanti darbo diena.

Lietuvoje PVM mokėtojais įsiregistravę asmenys, kuriems mokestinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis, PVM deklaraciją VMI privalo pateikti ne vėliau kaip iki kito pusmečio pirmo mėnesio 25 dienos. Pavyzdžiui, 2014 metų pirmo pusmečio PVM deklaracija turi būti pateikta iki 2014 m. liepos 25 dienos. Paskutinė diena, per kurią PVM mokėtojai VMI turi pateikti PVM deklaraciją, yra kito pusmečio pirmo mėnesio 25 diena. Jeigu paskutinė PVM deklaracijos pateikimo diena yra ne darbo diena, tai termino pasibaigimo diena laikoma po jos einanti darbo diena.

Lietuvoje PVM mokėtojais įsiregistravę asmenys, kuriems yra nustatytas kitoks nei kalendorinis mėnuo ar kalendorinis pusmetis mokestinis laikotarpis, PVM deklaraciją VMI privalo pateikti ne vėliau kaip per 25 dienas nuo jo pabaigos. Paskutinė diena, per kurią PVM mokėtojai VMI turi pateikti PVM deklaraciją, yra 25 diena nuo kitokio mokestinio laikotarpio pabaigos. Jeigu paskutinė PVM deklaracijos pateikimo diena yra ne darbo diena, tai termino pasibaigimo diena laikoma po jos einanti darbo diena.

Apmokestinamieji asmenys, elektroniniu būdu teikiantys paslaugas ir įsiregistravę Lietuvoje PVM mokėtojais, kiekvienam kalendoriniam ketvirčiui pasibaigus iki kito

ketvirčio pirmo mėnesio 20 dienos privalo pateikti PVM deklaraciją (žr. II.3.5 lentelę). PVM deklaracija teikiama neatsižvelgiant į tai, ar jis tą kalendorinį ketvirtį elektroniniu būdu teikė paslaugas Europos Bendrijų teritorijoje, ar ne. Paskutinė diena, per kurią PVM mokėtojai AVMI turi pateikti PVM deklaraciją, yra kito ketvirčio pirmo mėnesio 20 diena.

II.3.5 lentelė. PVM deklaracijos pateikimo datos, esant kalendoriniam ketvirčiui

	Mokestinis ketvirtis	PVM deklaracijos pateikimo data
I.	Sausio 1 d. – kovo 31 d.	Balandžio 20 d.
II.	Balandžio 1 d. – birželio 31 d.	Liepos 20 d.
III.	Liepos 1 d. – rugsėjo 31 d.	Spalio 20 d.
IV.	Spalio 1 d. – gruodžio 31 d.	Sausio 20 d.

Jeigu paskutinė PVM deklaracijos pateikimo diena yra ne darbo diena, tai termino pasibaigimo diena laikoma po jos einanti darbo diena.

Pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, Lietuvoje PVM mokėtojais įsiregistravę asmenys turi apskrities valstybinės mokesčių inspekcijai (toliau – VMI) pateikti tinkamai užpildytą FR0600 formos mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją.

Mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 forma ir jos užpildymo taisyklės yra patvirtintos VMI. FR0600 formos mokestinio laikotarpio PVM deklaracija susideda iš 5 dalių: I ir II dalyse turi būti deklaruojama PVM mokėtojo per mokestinį laikotarpį patiektų prekių ir suteiktų paslaugų bei iš ES valstybių narių PVM mokėtojų įsigytų prekių apmokestinamoji vertė, III dalyje – įsigytų ir importuotų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM suma, IV dalyje – mišrią veiklą vykdančio PVM mokėtojo kalendoriniais metais taikytas PVM atskaitos procentas, V dalyje – PVM mokėtojo apskaičiuota patiektų prekių (suteiktų paslaugų) pardavimo PVM suma, iš ES valstybių narių PVM mokėtojų įsigytų prekių pardavimo PVM suma, PVM atskaita, apskaičiuota į biudžetą mokėtina (iš biudžeto gražintina) PVM suma.

Padarytų PVM deklaracijoje klaidų taisymas yra nustatytas PVM įstatyme. Konkretaus mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje padarytos klaidos, kurias PVM mokėtojas pastebėjo jau po to, kai šio mokestinio laikotarpio PVM deklaracija buvo pateikta AVMI, gali būti taisomos tokiu būdu:

1. Jeigu po PVM deklaracijos pateikimo PVM mokėtojas pastebėjo tą mokestinį laikotarpį, kurio PVM deklaracija jau buvo pateikta, padarytas klaidas, dėl kurių buvo sumažinta mokėtina į biudžetą (padidinta gražintina iš biudžeto) PVM suma, arba klaidas, susijusias su prekių tiekimu į kitas valstybes nares arba prekių įsigijimu iš kitų valstybių narių, tai jis turi pateikti patikslintą to mokestinio laikotarpio, kurį klaidos buvo padarytos, PVM deklaraciją. Patikslintoje mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje turi būti pateikiami

(įrašomi) ne vien tikslinamieji, o visi to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje nurodyti duomenys.

2. Jeigu buvo pastebėtos kitos, nei 1 papunktyje nurodytos klaidos, tai jos gali būti ištaisytos (patikslintos) to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo, PVM deklaracijoje.

Mišrią veiklą vykdančias PVM mokėtojas, apskaičiuodamas einamaisiais metais taikomą PVM atskaitos procentą, t. y. proporcingai tenkančią pirkimo ir (arba) importo PVM dalį (procentais), remiasi atitinkamais praėjusių kalendorinių metų (o kai šių rodiklių nėra – prognozuojamais einamųjų kalendorinių metų) rodikliais. Kalendoriniams metams pasibaigus, PVM atskaitos procentas turi būti perskaičiuotas atsižvelgiant į faktinius tų kalendorinių metų rodiklius. Jeigu perskaičiuotas PVM atskaitos procentas skiriasi nuo kalendoriniais metais taikyto PVM atskaitos procento, tai PVM mokėtojas turi patikslinti PVM atskaitą. Šiuo atveju kalendorinių metų PVM atskaita tikslinama metinėje PVM deklaracijoje, kurią PVM mokėtojai apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai turi pateikti iki kitų kalendorinių metų spalio 1 dienos.

Metinę PVM deklaraciją privalo pateikti:

1. PVM mokėtojai (įskaitant fizinius asmenis), kurie deklaruojamais ataskaitiniais kalendoriniais metais vykdė mišrią veiklą ir įsigytų prekių bei paslaugų (įskaitant ilgalaikį materialųjį turtą) pirkimo (importo) PVM paskirstė proporcingai. Tie mokėtojai turi patikslinti PVM atskaitą perskaičiuodami PVM atskaitos procentą pagal faktinius kalendorinių metų, kurių metinė PVM deklaracija teikiama, rodiklius.
2. PVM mokėtojai (įskaitant fizinius asmenis), kurie nuo 2002-07-01 įsigytą (pasigamintą) nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (įskaitant pastatų (statinių) esminį pagerinimą) ir kitą ilgalaikį materialųjį turtą, kurio PVM atskaitai tikslinti taikomos PVM įstatymo nuostatos, naudojo ne vien PVM įstatyme nurodytai veiklai vykdyti ir šio turto pirkimo (importo) PVM buvo paskirstytas proporcingai.
3. PVM mokėtojai, kurių įsigyto (pasigaminto) nekilnojamojo pagal prigimtį daikto (įskaitant pastatų (statinių) esminius pagerinimus) ir kito ilgalaikio materialiojo turto, pirkimo (importo) PVM ar jo dalis buvo įtraukta į PVM atskaitą, o deklaruojamais ataskaitiniais kalendoriniais metais laikinai faktiškai šis turtas buvo naudojamas tik PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti. Tie PVM mokėtojai metinėje PVM deklaracijoje turi patikslinti tokio ilgalaikio turto deklaruojamų kalendorinių metų metinę PVM atskaitos sumą.
4. PVM mokėtojai, fiziniai asmenys, kurie buvo ekonominei veiklai priskyre įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą (ar jo dalį) ir šio turto pirkimo (importo) PVM ar

jo dalį, tenkančią ekonominei veiklai priskirtai turto daliai (procentais), įtraukė į PVM atskaitą, o deklaruojamais ataskaitiniais kalendoriniais metais ekonominei veiklai faktiškai naudojo kitokią (mažesnę ar didesnę), negu buvo deklaruota, šio turto dalį (procentais). Tie PVM mokėtojai metinėje PVM deklaracijoje turi patikslinti metinę minėto turto PVM atskaitos sumą (ar jos dalį).

Deklaracijų ir ataskaitų teikimas ir PVM mokėjimas į biudžetą

PVM įstatyme nustatytų mokesčių deklaracijų bei prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo į kitas valstybes nares atskaitos gali būti pateikiamos elektroniniu būdu.

PVM mokėtojas, apskaičiavęs mokestinio laikotarpio mokėtiną į biudžetą sumą, privalo ją sumokėti ne vėliau kaip iki mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo termino paskutinės dienos, t. y. deklaracijos pateikimo ir sumokėjimo terminas sutampa. Kalendorinio mėnesio PVM deklaracijoje apskaičiuota PVM suma turi būti sumokėta į biudžetą ne vėliau kaip iki kito mėnesio 25 dienos. Jeigu PVM mokėtojo mokestinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis, tai toks PVM mokėtojas, apskaičiavęs kalendorinio pusmečio mokėtiną į biudžetą PVM sumą, privalo sumokėti į biudžetą ne vėliau kaip iki kito pusmečio pirmo mėnesio 25 dienos, t. y. kalendorinio pusmečio PVM deklaracija turi būti pateikta, o joje apskaičiuota į biudžetą mokėtina PVM suma turi būti sumokėta ne vėliau kaip iki kito pusmečio pirmo mėnesio 25 dienos. Jeigu Lietuvoje PVM mokėtoju yra įsiregistravęs asmuo, teikiantis paslaugas elektroniniu būdu, kurio mokestinis laikotarpis yra kalendorinis ketvirtis, tai toks PVM mokėtojas iki kito ketvirčio pirmo mėnesio 20 dienos privalo sumokėti PVM deklaracijoje nurodytą PVM sumą, apskaičiuotą už visas Europos Bendrijų teritorijoje elektroniniu būdu suteiktas paslaugas.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 3.1.1. Kas yra PVM mokėtojai?
- 3.1.2. Kuo skiriasi Lietuvos apmokestinamasis asmuo nuo užsienio apmokestinamojo asmens?
- 3.1.3. Kas yra PVM objektas?
- 3.1.4. Paaiškinkite prekių tiekimą, paslaugų teikimą ir prekių importą.
- 3.1.5. Kokie yra taikomi PVM tarifai?
- 3.1.6. Kam yra taikoma 21 proc. tarifas?
- 3.1.7. Kam yra taikomi lengvatiniai PVM tarifai?
- 3.1.8. Kokios prekės ar paslaugos yra apmokestinamos 0 proc. tarifu?
- 3.1.9. Kokios prekės ar paslaugos yra neapmokestinamos PVM tarifu?
- 3.1.10. Kas privalo vesti PVM atskaitą?
- 3.1.11. Kam yra pateikiamos PVM ataskaitos?
- 3.1.12. Kokios yra PVM ataskaitos?
- 3.1.13. Kokie pagrindiniai PVM sąskaitos faktūros rekvizitai?
- 3.1.14. Kada privaloma pateikti PVM deklaracijas?

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

- 3.1.1. Įmonė A yra PVM mokėtoja, ji gamina ir parduoda biuro baldus Lietuvoje. Pirkdama medžiagas ir paslaugas, naudojamas gamybos procese, įmonė A PVM įtraukia į atskaitą. Jubiliejaus proga įmonė A darbuotojui padovanojo darbo vietą, kurios pagaminimo savikaina 1 200 EUR, pardavimo kaina 2 000 EUR.
Ar turi būti vedama PVM atskaita? Jei taip, tai kokia suma (mokėtinas ar gautinas PVM)?
- 3.1.2. Įmonė A yra PVM mokėtoja. 2X08-06-02 įsigijo transporto priemonę už 30 000 EUR ir iš karto pradėjo naudoti, likvidacinę vertę nustatė 10 proc., naudojimo tarnavimo laikas 6 m., nusidėvėjimą skaičiuoja tiesiniu metodu. 2X13-03-04 transporto priemonę padovanojo darbuotojui.
Ar turi būti vedama PVM atskaita? Jei taip, tai kokia suma (mokėtinas ar gautinas PVM)?
- 3.1.3. Įmonė A, PVM mokėtoja, prekiaujanti daržovių, gėlių, žolių ir kitomis sėklomis, pagal galiojančių standartų reikalavimus privalo prieš parduodama sėklas patikrinti jų kokybę, pateikti jas karantininiam patikrinimui. Tuo tikslu nustatyto dydžio sėklų, skirtų parduoti, bandiniai už 500 EUR, kurių pirkimo (importo) PVM buvo atskaitytas, neatlygintinai perduodami valstybinės sėklų ir grūdų tarnybos laboratorijai.
Ar turi būti vedama PVM atskaita? Jei taip, tai kokia suma (mokėtinas ar gautinas PVM)?
- 3.1.4. Įmonė A, PVM mokėtoja, prekiaujanti parfumerijos gaminiais, pagamino reklaminį parduodamų prekių katalogą už 3 000 EUR, pirkimo PVM įtraukė į atskaitą. Šie katalogai nemokamai dalijami kiekvienam norinčiam pirkėjui.
Ar turi būti vedama PVM atskaita? Jei taip, tai kokia suma (mokėtinas ar gautinas PVM)?
- 3.1.5. Įmonė A, PVM mokėtoja, prekiaujanti parfumerijos gaminiais, organizavo reklaminį renginį, kurio metu klientams dalijo savo parduodamų gaminių mėginius: kremą nuo salės (2 EUR/vnt.), šampūną (3 EUR/vnt.), balzamą plaukams (1 EUR/vnt.). Renginio metu išdalyta 100 vnt. kremo nuo saulės, 120 vnt. – šampūno, 110 vnt. – balzamo.
Ar turi būti vedama PVM atskaita? Jei taip, tai kokia suma (mokėtinas ar gautinas PVM)?
- 3.1.6. Įmonė A, PVM mokėtoja, verslo partneriams surengė restorane vaišes (reprezentacinį renginį) už 1 200 EUR (su PVM).
Ar turi būti vedama PVM atskaita? Jei taip, tai kokia suma (mokėtinas ar gautinas PVM)?
- 3.1.7. Įmonė A, PVM mokėtoja, teikia statybos paslaugas Estijoje. Teikdama statybos paslaugas įmonė A perveža statybinę techniką į Estiją, kurios įsigijimo savikaina 100 000 EUR, sukauptas nusidėvėjimas – 20 000 EUR.
Ar turi būti vedama PVM atskaita? Jei taip, tai kokia suma (mokėtinas ar gautinas PVM)?
- 3.1.8. Įmonė A, PVM mokėtoja, nuveža prekes perdirbti į Estiją, kurioje įmonė yra įsiregistravusi PVM mokėtoja. Tačiau perdirbtas prekes parduoda Estijoje už 80 000 EUR (o ne grąžina į Lietuvą).
Ar turi būti vedama PVM atskaita? Jei taip, tai kokia suma (mokėtinas ar gautinas PVM)?
- 3.1.9. Įmonė A, PVM mokėtoja, 2X13-04-10 – 2X13-09-28 laikotarpiu statė sandėlį. Sandėlio statybai sunaudojo medžiagų už 200 000 EUR (be PVM), patyrė darbo užmokesčio išlaidų už 100 000 EUR (be mokesčių), pirkė kitų paslaugų už 50 000 EUR (be PVM). Sandėlis perduotas naudoti 2X13-10-12.
Nustatykite PVM apmokestinimo momentą ir apskaičiuokite pirkimo ir pardavimo PVM?
- 3.1.10. Įmonė A, PVM mokėtoja, 2X11-02-15 išnuomojo patalpas įmonei B (PVM mokėtojai) už 3 000 EUR/mėn. (be PVM), 5 metams. Sutartyje numatyta, kad įmonė B (nuomininkas) kiekvie-

nais metais turi atlikti patalpų einamąjį remontą, o nutraukus nuomos sutartį dėl kurios nors šalies kaltės, kita šalis turi teisę reikalauti kompensuoti išlaidas, kurias sukėlė sutarties nutraukimas pirma laiko. 2X12m. sausio mėn. įmonė B atlieka einamąjį patalpų remontą už 8 000 EUR (be PVM). 2X12-03-05 įmonė A nuomos sutartį nutraukia. Įmonė B pareikalauja iš įmonės A, kad ši jai kompensuotų dėl sutarties nutraukimo patirtas patalpų einamojo remonto išlaidas.

Ar turi būti vedama PVM atskaita? Jei taip, tai kokia suma (mokėtinas ar gautinas PVM)?

- 3.1.11. Įmonė A, PVM mokėtoja, sudarė sutartį su įmone B, pagal kurią įmonė B suteiks įmonės A darbuotojams kvalifikacijos tobulinimo paslaugas, o įmonė A įmonei B mainais perduos 200 vnt. savo produkcijos, kurių vieneto kaina 300 EUR.

Ar turi būti vedama PVM atskaita? Jei taip, tai kokia suma (mokėtinas ar gautinas PVM)?

- 3.1.12. Įmonė A, PVM mokėtoja, 2X11-02-03 sudarė sutartį su įmone B, pagal kurią įmonė A atliks įmonės B patalpų remonto darbus už 12 000 EUR (be PVM). 2X11-10-02, atlikus remonto darbus, pasirašytas remonto darbų perdavimo-priėmimo aktas. Įmonė A PVM sąskaitos faktūros neišrašė. Įmonė B sumokėjo už remonto darbus 2X11-12-20.

Nustatykite PVM apmokestinimo momentą.

- 3.1.13. Užsienio įmonė U, neįsiregistravusi Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoja, atliko Lietuvos įmonei A, PVM mokėtojai, tyrimo ir projektavimo darbus, susijusius su administracinio pastato Lietuvoje statyba. Užsienio įmonė U sąskaitą už jos suteiktas paslaugas išrašė 2X09-12-28, Lietuvos įmonė šią sąskaitą gavo 2X10-01-08, už suteiktą paslaugą apmokėta – 2X10-02-02.

Nustatykite PVM apmokestinimo momentą.

- 3.1.14. Užsienio įmonė U, neįsiregistravusi Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoja, 2X10 m. sausio mėn. atliko Lietuvos įmonei A, PVM mokėtojai, tyrimo ir projektavimo darbus, susijusius su administracinio pastato Lietuvoje statyba (pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 4 dalį tokių darbų atlikimo vieta – Lietuvos Respublika). Įmonė A turi apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pardavimo PVM už iš Lietuvos Respublikoje PVM mokėtoju neįregistruoto užsienio apmokestinamojo asmens šalies teritorijoje įsigytas paslaugas: už tyrimo ir projektavimo darbus, susijusius su administracinio pastato Lietuvoje statyba, Lietuvos įmonė A iš užsienio įmonės U dar nėra gavusi sąskaitos faktūros už suteiktą paslaugą, taip pat nėra sumokėjusi už šią paslaugą.

Nustatykite PVM apmokestinimo momentą.

- 3.1.15. Įmonė B, PVM mokėtoja, 2X10 sausio mėn. sudarė sutartį su įmone A, PVM mokėtoja, dėl gamybinių įrengimų pirkimo už 200 000 EUR (be PVM). Sutartyje numatyta, kad įmonė A įrengimus įmonei B pagamins ir perduos 2X11 m. spalio mėnesį. Įmonė B sutartyje įsipareigoja įmonei A kas mėnesį iki įrengimų perdavimo mokėti po 8 000 EUR (be PVM) dydžio avansą, likusią sumą įmonė B sumokės įmonei A baigus darbus.

Nustatykite PVM apmokestinimo momentą ir PVM sumą (mokėtinas / gautinas PVM).

- 3.1.16. Įmonė B, PVM mokėtoja, 2X13-11-12 su įmone A, PVM mokėtoja, sudarė sutartį dėl įmonės B patalpų remonto darbų atlikimo už 100 000 EUR (be PVM). Remonto darbai iš esmės pagerintų įmonės B patalpas. 2X13-12-15 įmonė B sumokėjo įmonei A 30 proc. avansą. 2X14-02-05 pasirašytas remonto darbų priėmimo-perdavimo aktas. 20X14-03-02 įmonė B sumokėjo likusią dalį sumos.

Nustatykite PVM apmokestinimo momentą ir PVM sumą (mokėtinas / gautinas PVM).

- 3.1.17. Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, tiekia prekes Estijos įmonei E, PVM mokėtojai, už 15 000 EUR (be PVM). Prekės išgabentos birželio 14 d., PVM sąskaita faktūra išrašyta – rugpjūčio 2 d.

Nustatykite PVM apmokestinimo momentą ir PVM sumą (mokėtinas / gautinas PVM).

- 3.1.18. Įmonė A, PVM mokėtoja, 2X13-05-06 įsigijo benzininę žoliapjovę už 6 000 EUR (be PVM) ir iš karto pradėjo naudoti, nustatė 10 proc. likvidacinę vertę, naudingo tarnavimo laiką 5 m., nusidėvėjimą skaičiuoja tiesiniu metodu. Nuo 2X14-07-01 iki 2X14-07-10 žoliapjovė buvo neatlygintinai perduota įmonės darbuotojui. Žoliapjovės eksploatacinės išlaidos tuo laikotarpiu sudarė 60 EUR (be PVM). Eksploatacinių išlaidų PVM įmonė A įtraukė į atskaitą.
Nustatykite PVM apmokestinimo momentą ir PVM sumą (mokėtinas / gautinas PVM).
- 3.1.19. Įmonė A, PVM mokėtoja, teikia tarpininkavimo paslaugas išduodant vizas į NVS šalis. Kadangi įmonė savo vardu išduoti vizų negali, įmonė iš kliento paima mokesį už savo suteiktą tarpininkavimo paslaugą – 10 EUR ir konsulinio mokesčio, kurį ši įmonė turės sumokėti atitinkamos užsienio šalies konsulatui (ambasada), sumą – 90 EUR.
Nustatykite PVM apmokestinimo momentą ir PVM sumą (mokėtinas / gautinas PVM).
- 3.1.20. Įmonė A, PVM mokėtoja, sudarė sutartį su įmone B, kad įmonei B nusipirktų prekių iš įmonės A už daugiau kaip 5 000 EUR (be PVM), įmonė B galės pritaikyti 10 proc. nuolaidą. Įmonė B įsigijo 80 vnt. prekių A už 30 EUR/vnt. (be PVM) bei 50 vnt. prekių B po 63 EUR/vnt. (be PVM).
Nustatykite PVM apmokestinimo momentą ir PVM sumą (mokėtinas / gautinas PVM).
- 3.1.21. Lietuvos įmonė A, 2X14-06-10 patiekė baldus Lenkijos biudžetinei įstaigai B (baldai buvo išgabenti iš Lietuvos), kuri nevykdo ekonominės veiklos ir nėra įregistruota Lenkijoje PVM mokėtoja už 80 000 EUR (be PVM).
Nustatykite PVM apmokestinimo momentą ir PVM sumą (mokėtinas / gautinas PVM).
- 3.1.22. Įmonė A, PVM mokėtoja, teikia PVM apmokestinamas ir neapmokestinamas paslaugas. Pirkimo PVM suma, kuri nepriskirtina tiesiogiai nei PVM apmokestinamai, nei neapmokestinamai veiklai sudaro per mokesčio laikotarpį 7 000 EUR. Pagal prognozuojamus 2X14 m. rodiklius numatoma gauti 500 000 EUR PVM apmokestinamų pajamų ir 20 000 EUR PVM neapmokestinamų pajamų.
Nustatykite PVM apmokestinimo momentą ir PVM sumą (mokėtinas / gautinas PVM).
- 3.1.23. Įmonė A, PVM mokėtoja, 2X12-09-12 savo reikmėms įsigijo lengvąjį automobilį už 60 000 EUR, PVM – 12 600 EUR. Pirkimo PVM nebuvo įtrauktas į atskaitą. 2X14-05-08 perleido automobilį už 40 000 EUR.
Nustatykite PVM apmokestinimo momentą ir PVM sumą (mokėtinas / gautinas PVM).
- 3.1.24. Įmonė A, PVM mokėtoja, kuri vykdo mišrią veiklą, 2X12 metams taikė 60 proc. PVM atskaitos procentą. Per metus įmonė A uždirbo 800 000 EUR (be PVM) PVM apmokestinamų pajamų ir 260 000 EUR (be PVM) PVM neapmokestinamų pajamų; pirko prekių už 270 000 EUR (be PVM) ir paslaugų už 140 000 EUR (be PVM); mišriai veiklai naudoto turto eksploataavimo išlaidų patirta už 380 000 EUR (be PVM).
Apskaičiuokite, kiek PVM per metus sumokėjo įmonė A, nustatykite, ar reikia tikslinti PVM atskaitą, jei taip, kokia suma.
- 3.1.25. Įmonė A, PVM mokėtoja, kuri vykdo mišrią veiklą, 2X12 metams taikė 60 proc. PVM atskaitos procentą. Per metus įmonė A uždirbo 1 100 000 EUR (be PVM) PVM apmokestinamų pajamų ir 810 000 EUR (be PVM) PVM neapmokestinamų pajamų; pirko prekių už 450 000 EUR (be PVM) ir paslaugų už 223 000 EUR (be PVM); mišriai veiklai naudoto turto eksploataavimo išlaidų patirta už 1 045 000 EUR (be PVM).
Apskaičiuokite, kiek PVM per metus sumokėjo įmonė A, nustatykite, ar reikia tikslinti PVM atskaitą, jei taip, kokia suma.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.eur.pls/inter3/dokpaieska.showdoc_!?p_id=456499
2. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. Prieiga per internetą: http://mic.vmi.eur/documentpublicone.do?&id=1000047494&tree_id=1000007324
3. Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacinės medžiagos katalogas. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.eur/documentspublic.do?&id=1000007892#tr1000007892>
4. Šapalienė, L. (2010). Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius: RDI grupė. 168 p.
5. Buškevičiūtė, E. (2005). Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija. 331 p.
6. Marcijonas, A., Sudavičius, B. (2003). Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras. 287 p.
7. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija. 197 p.

II.3.2. Akcizų elementai, mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas

KASTYTIS SENKUS

II.3.2.1. Akcizų atsiradimo prielaidos

Akcizas – netiesioginis mokestis, kuriuo apdedamos plataus vartojimo prekes. Netiesioginiams mokesčiams priklauso mokesčiai prekėms ir paslaugoms, sumokami per prekės kainas ar įtraukus į tarifus. Prekės ir paslaugų savininkas, jas realizuodamas, gauna mokesčines sumas, kurias perveda Vyriausybei.

Europos Sąjungoje apmokestinimo akcizais tvarka yra griežtai reglamentuota, atsižvelgiant į tai, kad šis mokestis kaip vartojimo mokestis turi esminę įtaką kuriant vidaus rinką be sienų. Pagrindinis dokumentas, nustatantis akcizų apmokestinimo sistemą, yra 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės. Kitos direktyvos yra susijusios su tam tikromis akcizų objektų grupėmis ir nustato apmokestinimo struktūrą bei akcizų tarifų minimalius dydžius, pavyzdžiui, 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizo mokesčio alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams struktūrų suderinamumo ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizų tarifų suvienodinimo. Dvidešimtojo amžiaus šeštojo dešimtmečio pabaigoje ir septintojo pradžioje daugelyje valstybių buvo atsisakyta tradicinio apyvartos mokesčio ir pasitelktas akcizas.

Akcizo mokesčiai Lietuvoje visiškai įsivyravo aštuntuoju devintuoju XIX a. dešimtmečiu, kai mūsų krašte viešpatavo carinė Rusija ir kaizerinė Vokietija. Be valstybinio žemės mokesčio, Rusijos imperijos lietuviškosiose žemėse buvo renkami ir kiti tiesioginiai mokesčiai – *valstybinis verslų nekilnojamojo turto miestuose, pajamų mokestis*, taip pat buvo imama *piniginių kapitalų pajamų rinkliava*. Carinės Rusijos mokesčių sistema rėmėsi *netiesioginiais mokesčiais (neančdėliniais)*, t. y. valstybės monopoliai, akcizai, muitai bei kiti mokesčiai ir rinkliavos, kurių įplaukos 1911 m. buvo septynis kartus didesnės už tiesioginių mokesčių įplaukas.

Po Pirmojo pasaulinio karo, Lietuvos valstybei atgavus nepriklausomybę, akcizo mokestis taip pat buvo viena iš svarbiausių Lietuvos biudžeto pajamų pozicijų. Netiesioginiai mokesčiai (*muitai, akcizai, valstybės įmonių turto ir kapitalo pajamos*) ir tiesioginiai (*žemės, nekilnojamojo turto, verslo pelno mokesčiai, palikimo ir darbo pajamų*) mokesčiai buvo svarbiausios Lietuvos išdo pajamos. 1923–1939 m. iš mokesčių gauta 53–66 proc. išdo pajamų. Apie 60–70 proc. visų mokesčių įplaukų teikė netiesioginiai mokesčiai. Muitų įplaukų gauta nuo 36 iki 76 mln. EUR kasmet (27–42 proc.

visų mokestinių pajamų). Akcizais buvo apmokestinamas spiritas, alkoholiniai gėrimai, tabakas ir jo gaminiai, degtukai, arbata, mielės, cukrus, žibalo ir gazolio gaminiai. Akcizų įplaukos, be spirito ir degtinės monopolijų pajamų, sudarė 9–18 procentų. Šios įplaukos per nepriklausomybės laikotarpį vis gausėjo, nes buvo didinami tarifai.

1941 m. hitlerinei Vokietijai užėmus Lietuvą, nubrėžiama nauja mokesčių sistemos kryptis. Buvo įvesti tiesioginiai mokesčiai: *žemės mokestis*; *nekilnojamojo turto mokestis miestuose* (pagal gaunamos arba galimos gauti nuomos dydį nuo 10 iki 20 proc.); *algų mokestis* (progresija nuo 3 iki 35 proc.); *vietos gyventojų pajamų mokestis* (besiverčiantiems verslais, laisvomis profesijomis); *bendrovių mokestis*; *vokiečių pajamų mokestis* (pagal vokiečių pajamų mokesčio teisę, taikant lengvatas); *vokiečių korporacijų mokestis* (mokamas į Generalinio komisaro kasą); Lietuvos Respublikoje galiojęs *kapitalo pelno mokestis*, iš dalies ir *palikimo mokestis*. Keitėsi ir *netiesioginiai mokesčiai*. Nuo 1942 m. vasario 1 d. buvo įvestas universalus *akcizo pobūdžio 2–3 proc. apyvartos mokestis*. Buvo imami alaus, degtinės ir tabako mokesčiai. Įvesti trys *fiskaliniai monopoliai* (spirito, saldžiųjų medžiagų ir druskos) bei *muftai*.

1944–1945 metais Lietuvą vėl užėmus Raudonajai armijai, jos finansai tapo ne Lietuvos, o sudarė sudedamąją Sovietų Sąjungos finansų sistemos dalį. Lietuvos biudžeto pajamų struktūra buvo panaši į SSRS valstybinio biudžeto pajamų struktūrą. Lietuvos valstybinį biudžetą sudarė socialistinio ūkio pajamos, t. y. valstybinių ir kooperatinių įmonių ir organizacijų pajamos: *apyvartos mokestis*, *valstybinių įmonių ir organizacijų mokėjimai iš pelno*, *gamybinių fondų ir darbo išteklių mokestis*, *laisvojo pelno likučio įmokos*, *minėtų įmonių pajamų mokestis*, *kolūkių pajamų mokestis bei mokestis už pagrindinius gamybinius fondus ir normuojamas apyvartines lėšas*. SSRS Valstybiniame biudžete tos įmokos sudarė 77,6 proc. pajamų.

Lietuvai esant Sovietų Sąjungos dalimi, mokesčiai nebuvo pastovūs. Dažnai keisdavosi jų nustatymo ir apskaičiavimo, mokestinių įplaukų atskaitymo į biudžetą tvarka.

Dažni finansiniai pertvarkymai nematomų rezultatų nedavė – lėtėjo ekonomikos vystymosi tempai, iš pagrindinių gamybinių fondų gauta vis mažiau nacionalinių pajamų.

1941–1990 metais vykdyta labai centralizuota fiskalinė politika. Centro valdžia griežtai kontroliavo ir reguliavo vietinių biudžetų ir respublikinio biudžeto santykius. Protekciniai centro valdžios veiksmai dirbtinai palaikė nenaudingai dirbančius ūkio subjektus (valstybines įmones ir organizacijas) naudingai dirbančiųjų (kooperatinių įmonių) sąskaita.

1991 m. buvo įvesti *bendrojo akcizo*, *individualaus akcizo mokesčiai*, kuriuos mokėjo galutinis vartotojas (netiesioginis mokestis imamas per kainų sistemą), o pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymą mokestį moka tam tikrų prekių gamintojai ir importuotojai.

Bendrojo akcizo tarifas nustatytas 15 proc, o nuo 1992 m. liepos 1 d. – 18 proc. (prekėms, realizuotoms užsienio valstybėse už konvertuojamą valiutą, – 10 proc.). Apyvartos mokeskis keitė bendrojo akcizo ir individualaus akcizo mokesčius. Nuo 1993 metų vidurio atsisakyta eksporto ir importo reguliavimo licencijomis ir kvotomis.

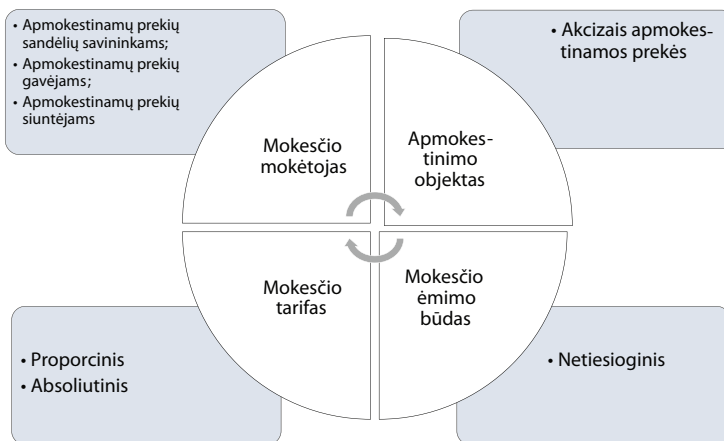
Lietuvos Respublikos Vyriausybei buvo suteikta teisė nustatyti akcizais apmokestinamas prekes ir tarifus iki 1999 m. sausio 1 d., o vėliau tai nustato Seimas. Šio mokesčio tarifai yra per daug detalizuoti, nurodomi įvairūs mato vienetai ir visa tai apsunkina mokesčių mokėjimą. Vėliau buvo priimti ir kitų mokesčių įstatymai. *Muitų mokeskis* taikomas prekėms, vežamoms per Lietuvos Respublikos sieną. Tai netiesioginis mokeskis, ir jis neteisingas mažas pajamas turintiems gyventojams.

1994 m. balandžio 12 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas, įsigaliojęs nuo 1994 m. gegužės 1 d., jis galiojo iki 2002 m. liepos 1 dienos. Naujos redakcijos Akcizų įstatymas Seime priimtas 2001 m. spalio 30 d. ir įsigaliojo 2002 m. liepos 1 dieną. 2004 m. sausio 29 d. priimtas Akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas, suderintas su ES direktyvomis ir pagal ES komitetų ekspertų vertinimus atitinkantis visus ES norminius teisės aktus, įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 dienos.

II.3.2.2. Akcizų elementai

Lietuvoje akcizo mokesčio elementai yra šio mokesčio mokėtojai, akcizo mokesčio objektas, akcizo mokesčio tarifas (-ai) bei mokesčio ėmimo būdas. Akcizo mokesčio struktūra pateikta II.3.3 paveiksle.

Kaip matyti iš II.3.3 paveikslo, akcizų mokesčių mokėtojai yra keletu rūšių. Prievolė apskaičiuoti ir į valstybės biudžetą sumokėti akcizus tenka:



II.3.3 pav. Akcizo mokesčio struktūra

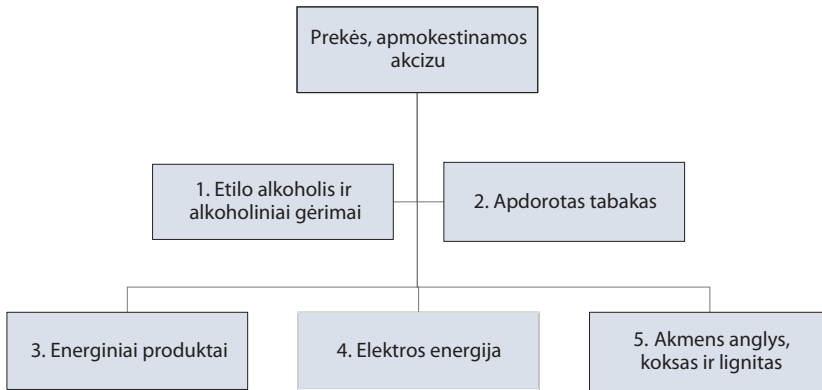
- apmokestinamų prekių sandėlių savininkams;
- registruotiems akcizais apmokestinamų prekių gavėjams arba registruotiems akcizais apmokestinamų prekių siuntėjams, importuotojams;
- o įstatymo nustatytais atvejais – ir kitiems asmenims.

Akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas – asmuo, Akcizų įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka įsteigęs akcizais apmokestinamų prekių sandėlį. Akcizais apmokestinamų prekių sandėlių savininkais laikomi ir kitų valstybių narių kompetentingų institucijų pripažinti asmenys.

Registruotas akcizais apmokestinamų prekių gavėjas (toliau – **registruotas gavėjas**) – asmuo, kuris Akcizų įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka yra įsiregistravęs gauti iš kitos valstybės narės verslo tikslams akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Registruotais gavėjais laikomi ir kitų valstybių narių kompetentingų institucijų pripažinti asmenys.

Registruotas akcizais apmokestinamų prekių siuntėjas (toliau – **registruotas siuntėjas**) – asmuo, kuris Akcizų įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka yra įsiregistravęs verslo tikslais tik išgabenti akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, jas išleidžiant į laisvą apyvartą pagal Bendrijos muitinės kodekso nuostatas. Registruoti siuntėjai yra ir kitų valstybių narių kompetentingų institucijų pripažinti asmenys.

Kitas akcizų mokesčio elementas – akcizų objektas. Akcizais yra apmokestinamos prekės (žr. II.3.4 pav.).



II.3.4 pav. Akcizais apmokestinamų prekių sąrašas

Kiekviena akcizais apmokestinamų prekių grupė skirstoma detalčiau. Etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai skirstomi į:

- alus;
- vynas iš šviežių vynuogių ir kiti fermentuoti gėrimai;

- tarpiniai produktai;
- etilo alkoholis.

II.3.6 lentelėje pateikti etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo akcizais tarifai.

II.3.6 lentelė. Etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo akcizais tarifai

Rūšis	Tarifas
Alus	Alui taikomas 9,35 lito už 1 procentą faktinės tūrinės alkoholio koncentracijos procentais akcizų tarifas, kuris nustatomas už produkto hektolitrą
Vynas iš šviežių vynuogių ir kiti fermentuoti gėrimai	Vynui ir kitiems fermentuotiems gėrimams, kurių faktinė tūrinė etilo alkoholio koncentracija (kitų fermentuotų gėrimų atveju – gauta tik fermentuojant) procentais yra ne didesnė kaip 8,5 procento, – 85 litai už produkto hektolitrą, kitiems gėrimams – 225 litai už produkto hektolitrą
Tarpiniai produktai	1) tarpiniams produktams, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra ne didesnė kaip 15 procentų, – 281 litų už produkto hektolitrą; 2) tarpiniams produktams, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 15 procentų, – 400 litų už produkto hektolitrą
Etilo alkoholis	Etilo alkoholiui taikomas 4 460 litų už gryno etilo alkoholio hektolitrą akcizų tarifas; Apskaičiuojant mokėtiną akcizų sumą už šiame straipsnyje nurodytus produktus, gryno etilo alkoholio hektolitrui laikoma 100 litrų etilo alkoholio, kurio faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra 100 procentų, o temperatūra – 20 °C. Visas gryno etilo alkoholio kiekis hektolitrais apvalinamas iki sveikojo skaičiaus tūkstantosios dalies

Akcizų įstatyme išskirti specialūs atvejai, kai **etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai atleidžiami nuo akcizų:**

- 1) etilo alkoholis, pripažintas denatūruotu etilo alkoholiu, kuriam netaikomi akcizai;
- 2) alus, vynas, kiti fermentuoti gėrimai, kuriuos pasigamina fizinis asmuo, tik tuo atveju, kai šie gėrimai skirti tik asmeniniam naudojimui (t. y. ne parduoti, o tik savo ar šeimos poreikiams). Vyriausybė turi teisę nustatyti šiame punkte nurodytų prekių kiekį, kuris atleidžiamas nuo akcizų;
- 3) etilo alkoholis, naudojamas sveikatinimo reikmėms;
- 4) etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, skirti acto gamybai;
- 5) etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, skirti šokolado gaminių gamybai, jeigu 100 kilogramų (neto) šokolado gaminių sunaudojama ne daugiau kaip 8,5 litro gryno etilo alkoholio;
- 6) etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, skirti kitų, negu nurodyta šios dalies 5 punkte, maisto produktų gamybai, jeigu 100 kilogramų (neto) šių produktų sunaudojama ne daugiau kaip 5 litrai gryno etilo alkoholio;
- 7) etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, skirti maisto ir (arba) nealkoholinių gėrimų, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais neviršija 1,2 procento, gamybai naudojamų kvapiųjų medžiagų ar jų mišinių gamybai;

- 8) dehidratuotas etilo alkoholis, skirtas biodegalų ir (ar) jų komponentų, ir (ar) biokuro gamybai Lietuvos Respublikos atsinaujinančių išteklių energetikos įstatymo (toliau – Atsinaujinančių išteklių energetikos įstatymas) nustatyta tvarka.
- 9) denatūruotas etilo alkoholis.

Kita prekių grupė yra apdorotas tabakas (žr. II.3.4 pav.). Apdorotas tabakas skirstomas į:

- cigaretės;
- kitas apdorotas tabakas.

Apdoroto tabako apmokestinimo akcizu tarifai pateikiami II.3.7 lentelėje.

II.3.7 lentelė. Apdoroto tabako akcizų mokesčio tarifai

Rūšis	Tarifas
Cigaretės	Cigaretės apmokestinamos, taikant kombinuotąjį akcizų tarifą. Jį sudaro specifinis (litas už 1 000 cigarečių) ir vertybinis (procentais nuo didžiausios mažmeninės kainos) elementai. Kombinuotojo akcizų tarifo apskaičiavimo tvarką nustato Vyriausybė ar jos įgaliota institucija. Cigaretėms taikomas toks akcizų tarifas: 1) specifinis elementas – 157 litai; 2) vertybinis elementas – 25 procentai.
Kitas apdorotas tabakas	1) Cigarams ir cigarilėms taikomas 93 litų už kilogramą produkto akcizų tarifas; 2) Rūkomajam tabakui taikomas 139 litų už kilogramą produkto akcizų tarifas

Įstatyme taip pat yra nuostata, kad cigaretėms nustatytas kombinuotasis akcizų tarifas turi būti ne mažesnis kaip 256 litai už 1 000 cigarečių.

Energiniai produktai pagal II.3.4 paveikslą skirstomi detaliau į šešias rūšis:

- Variklių benzinas;
- Žibalas;
- Gazoliai;
- Šildymui skirti gazoliai (buitinis krosnių kuras);
- Skystas kuras (mazutas), orimulsija;
- Naftos dujos ir dujiniai angliavandeniliai (išskyrus gamtines dujas).

Tarifai, kuriais apmokestinami energiniai produktai Lietuvoje, pateikiami II.3.8 lentelėje.

II.3.8 lentelė. Energinų produktų akcizų mokesčio tarifai

Rūšis	Tarifas
Variklių benzinas	1) bešviniam benzinui – 1 500 litų už 1 000 litrų produkto; 2) benzinui, turinčiam švino, – 2 000 litų už 1 000 litrų produkto
Žibalas	Taikomas 1 140 litų už 1 000 litrų produkto akcizų tarifas
Gazoliai	Taikomas 1 140 litų už 1 000 litrų produkto akcizų tarifas
Šildymui skirti gazoliai (buitinis krosnių kuras)	Taikomas 73 litų už 1 000 litrų produkto akcizų tarifas

Rūšis	Tarifas
Skystas kuras (mazutas), orimulsija	Taikomas 52 litų už toną produkto akcizų tarifas
Naftos dujos ir dujiniai angliavandeniai (išskyrus gamtines dujas)	Taikomas 1 050 litų už toną produkto akcizų tarifas

Akcizų įstatyme numatytos tam tikros lengvatos energiniams produktams. Tačiau šias lengvatas galima taikyti tik energiniams produktams iš biologinės kilmės medžiagų ar su jų priedais. Šios nuostatos taikomos energiniams produktams, kurie pagaminti iš nurodytų produktų arba kurių sudėtyje yra vienas ar keli šioje dalyje nurodyti produktai:

- 1) klasifikuojami KN 1507–1518 pozicijose;
- 2) klasifikuojami KN 3824 90 55, 3824 90 80–3824 90 99 subpozicijose (šios nuostatos taikomos tik tai daliai, kuri pagaminta iš biomasės);
- 3) klasifikuojami KN 2207 20 00 ir 2905 11 00 subpozicijose, jeigu jie nėra sintetinės kilmės;
- 4) pagaminti iš biomasės, įskaitant produktus, klasifikuojamus KN 4401 ir 4402 pozicijose (detaliau žiūrėti Akcizų įstatymą).

Energiųjų produktų apmokestinimo akcizais tarifai pateikiami II.3.9 lentelėje.

II.3.9 lentelė. Akcizų mokesčio už elektros energiją tarifai

Rūšis	Tarifas
Elektros energijai	Taikomas 3,5 lito už elektros energijos megavatvalandę akcizų tarifas
Elektros energijai, naudojami verslo reikmėms	Taikomas 1,8 lito už elektros energijos megavatvalandę akcizų tarifas

Prievolė mokėti akcizus už elektros energiją atsiranda, kai ji:

- 1) parduodama ar kitaip perduodama asmeniui, kuris neturi veiklos licencijų;
- 2) nelicencijuoto asmens gaunama iš kitos valstybės narės;
- 3) importuojama nelicencijuoto asmens;
- 4) suvartojama asmens, turinčio veiklos licencijas, ar elektros energijos gamintojo savoms reikmėms. Elektros energijos suvartojimu savoms reikmėms yra laikomas elektros energijos sunaudojimas kitiems tikslams negu elektros energijos gamybai ir gamybos procesui palaikyti.

Akcizų įstatyme taip pat numatomi atvejai, kai nuo akcizų už elektros energiją yra atleidžiama:

- 1) elektros energija, naudojama visų rūšių elektros energijos gamybos, skirstymo bei perdavimo procesams ir šiems procesams palaikyti, taip pat elektros energijos nuostoliai, susidarę elektros energijos perdavimo ir skirstymo tinkluose;

- 2) elektros energija, pagaminta naudojant atsinaujinančius energijos išteklius;
- 3) elektros energija, tiekama buitiniams vartotojams, taip pat viešiesiems juridiniams asmenims, kurie yra paramos gavėjai;
- 4) elektros energija, eksportuojama ar tiekama į kitą valstybę narę;
- 5) elektros energija, parduodama ar kitaip perduodama asmenims, gavusiems vietos mokesčių administratoriaus leidimą įsigyti elektros energijos be akcizų.

Paskutinė apmokestinamų prekių grupė yra „kietasis kuras“, ji skirstoma:

- akmens anglis;
- koksas;
- lignitas.

Kietojo kuro akcizo tarifai pateikiama II.3.10 lentelėje.

II.3.10 lentelė. Akcizų mokesčio už akmens anglis, koksą ir lignitą tarifai

Rūšis	Tarifas
Akmens anglims	Taikomas 26 litų už toną produkto akcizų tarifas
Koksui ir lignitui	Taikomas 31 lito už toną produkto akcizų tarifas

Akcizų įstatyme nustatyti atvejai, kada atsiranda prievolė mokėti akcizus už akmens anglis, koksą ir lignitą:

- 1) parduodami ar kitaip perduodami asmeniui, kuris nėra centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka registruotas akmens anglių, kokso ir (arba) lignito tiekėjas;
- 2) gaunami iš kitos valstybės narės asmens, kuris nėra registruotas akmens anglių, kokso ir (arba) lignito tiekėjas;
- 3) importuojami asmens, kuris nėra registruotas akmens anglių, kokso ir (arba) lignito tiekėjas;
- 4) sunaudojami registruoto akmens anglių, kokso ir (arba) lignito tiekėjo savoms reikmėms.

Kai akmens anglis, koksas ir lignitas yra perduodami nuosavybėn gyventojams, viešiesiems juridiniams asmenims, kurie yra paramos gavėjai, tada yra atleidžiama nuo akcizų.

Kitas svarbus aspektas, išskirtas Akcizų įstatyme, yra gamtinių dujų apmokestinimas akcizais. Prievolė mokėti akcizus už gamtines dujas atsiranda tada, kai jos parduodamos ar kitaip perduodamos naudoti kaip variklių degalai. Gamtinių dujų pardavimą ar kitokią perdavimą naudoti reikėtų suprasti kaip tokių dujų pardavimą ar kitokią perdavimą galutiniam vartojimui, bet ne perparduoti. Taigi prievolė mokėti akcizus atsiranda tada, kai galutinai vartoti (naudoti variklių degalams) suslėgtos gamtinės

dujos yra parduodamos ar kitaip perduodamos per specialius automobilių užpildymo gamtinėmis dujomis įrenginius.

Gali būti atvejų, kai asmuo įsigyja gamtinių dujų, už kurias akcizai nesumokėti, ir jas panaudoja kaip variklių degalus, tada pagal Akcizų įstatymo nuostatas prievolė mokėti akcizus atsiranda tam asmeniui.

Akcizų įstatyme numatyti du atvejai, kada privaloma mokėti akcizus už gamtines dujas. Juos moka asmenys:

- 1) kurie parduoda ar kitaip perduoda gamtines dujas naudoti kaip variklių degalus, t. y. asmenys, kurie tokias dujas per specialius automobilių užpildymo gamtinėmis dujomis įrenginius patiekia naudoti;
- 2) taip pat asmenys, gamtines dujas, už kurias akcizai dar nesumokėti, naudojančys kaip variklių degalus.

Akcizų įstatymo numatyta tvarka nuo akcizų už gamtines dujas atleidžiamos gamtinės dujos, naudojamos kaip vietinio (miesto ir priemiestinio) reguliaraus susisiekimo autobusų variklių degalai. Autobusu, kuriam gali būti taikoma lengvata, reikėtų laikyti motorinę transporto priemonę, skirtą vežti žmonėms bei bagažui ir turinčią daugiau kaip 9 sėdimąsias vietas, įskaitant vairuotojo vietą. Pažymėtina, kad lengvata gali būti taikoma tik vietinio (miesto ir priemiestinio) reguliaraus susisiekimo autobusų variklių degalams. Tai, kad autobusas naudojamas vietiniam reguliariam susisiekimui, įrodo vežėjui teisės aktų nustatyta tvarka kompetentingos įstaigos išduotas leidimas vežti keleivius vietinio (miesto ar priemiestinio) reguliaraus susisiekimo maršrutu. Asmenys, kurie teikia vietinio (miesto ir priemiestinio) reguliaraus susisiekimo autobusais paslaugas ir naudoja nuo akcizų atleistas gamtines dujas vietinio (miesto ir priemiestinio) reguliaraus susisiekimo autobusų variklių degalams, registruojami Nuo akcizų atleistų gamtinių dujų naudotojų registravimo ir tokių dujų apskaitos taisyklėse nustatyta tvarka.

Variklių degalams naudojamoms gamtinėmis dujomis taikomas 758 litų už 1 000 kubinių metrų produkto akcizų tarifas.

II.3.2.3. Pagrindiniai apmokestinimo akcizais atvejai

Akcizų įstatyme numatyta prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už:

- 1) akcizais apmokestinamas prekes, kurioms Lietuvos Respublikoje panaikintas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Šio punkto nuostatos taikomos ir toms akcizais apmokestinamoms prekėms, kurioms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas panaikinamas pažeidžiant teisės aktų nustatytus reikalavimus;
- 2) akcizais apmokestinamas prekes, prarastas Lietuvos Respublikos akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, už Lietuvos Respublikoje gabenimo metu

- prarastas prekes, taip pat už dėl Lietuvos Respublikoje įvykusių ar nustatytų (jei nėra įrodymų, kad šie pažeidimai įvyko kitoje valstybėje narėje) gabenimo pažeidimų nepristatytas į paskirties vietą akcizais apmokestinamas prekes;
- 3) akcizais apmokestinamas prekes, sunaudotas Lietuvos Respublikos akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, išskyrus atvejus, kai šios prekės panaudotos kitoms prekėms, kurios pagal šį įstatymą yra akcizų objektas, gaminti arba šio įstatymo nustatytiems tikslams, kuriems naudojamos prekės atleidžiamos nuo akcizų, taip pat už energinius produktus, sunaudotus akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, kuriame šie energiniai produktai gaminami, teritorijoje šių energinių produktų gamybos proceso metu (energiniams produktams, sunaudotiems gamintojo reikmėms kaip degalai (variklių kuras) arba kaip šildymui skirtas kuras, akcizai taikomi bendra tvarka);
 - 4) akcizais apmokestinamas prekes, kurios buvo įsigytos ar importuotos be akcizų Akcizų įstatymo nustatytiems tikslams (pvz., skirtos užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ir konsulinėms įstaigoms Lietuvos Respublikoje oficialiai veiklai ir šių atstovybių ir įstaigų narių), tačiau Lietuvos Respublikoje panaudotos kitiems tikslams;
 - 5) akcizais apmokestinamas prekes, pagamintas (įskaitant neteisėtai pagamintas) Lietuvos Respublikoje ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje;
 - 6) akcizais apmokestinamas prekes, kurioms netaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, atgabentas į Lietuvą ir laikomas joje komerciniams tikslams, taip pat už akcizais apmokestinamas prekes, į Lietuvą atgabentas iš kitos valstybės narės, kai jos prekių pardavėjo ar jo užsakymu kito asmens atgabenamos asmeniui, kuris nėra registruotas gavėjas ir nevykdo ekonominės veiklos, arba ne į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį. Laikoma, kad atgabentos akcizais apmokestinamos prekės laikomos komerciniams tikslams, kai jas laiko kitas nei fizinis asmuo arba kai jas laiko fizinis asmuo kitiems nei asmeninio naudojimo tikslams;
 - 7) laikomas specialiais ženklais – banderolėmis nepaženklintas akcizais apmokestinamas prekes, kurios šio įstatymo ir jo įgyvendinamųjų teisės aktų nustatyta tvarka privalo būti paženklintos banderolėmis, taip pat už kitas laikomas akcizais apmokestinamas prekes, kurioms netaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, bet už kurias akcizai vadovaujantis šio įstatymo ar savo esme tolygiomis kitų valstybių narių teisės aktų nuostatomis nesumokėti;
 - 8) nuosavybės teise priklausančias cigaretes, kurioms netaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas ir (arba) kurios iki naujo akcizų tarifo įsigaliojimo dienos buvo išleistos į laisvą apyvartą, naujo akcizų tarifo įsigaliojimo

dieną asmenims, teisės aktų nustatyta tvarka turintiems teisę verstis didmenine prekyba tabako gaminiais. Ši nuostata taikoma tik tais atvejais, kai įsigaliojęs naujas akcizų tarifas yra didesnis už iki tol galiojusį akcizų tarifą, ir tik cigarečių, laikomoms licencijose verstis didmenine prekyba tabako gaminiais nurodytuose padaliniuose (sandėliuose, filialuose ir pan.), iš kurių vyksta didmeninė prekyba tabako gaminiais ir (arba) kuriuose šie gaminiai laikomi;

- 9) akcizais apmokestinamas prekes, kurioms buvo pritaikytos nustatytos akcizų lengvatos, tačiau kurios buvo panaudotos kitiems negu nustatyta nurodytiems tikslams;
- 10) kiti atvejai (detaliau žr. Akcizų įstatymą).

Taip pat, be nurodytų atvejų, prievolė mokėti akcizus atsiranda už Lietuvos Respublikoje importuojamas (įskaitant neteisėto importo atvejus) akcizais apmokestinamas prekes, išskyrus importuojamas akcizais apmokestinamas prekes, registruoto siuntėjo išgabentas į bet kurią paskirties vietą, taip pat importuojamas akcizais apmokestinamas prekes, nugabenamas į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį.

II.3.2.4. Atvejai, kai akcizais apmokestinamos prekės atleidžiamos nuo akcizų

Nuo akcizų atleidžiamos akcizais apmokestinamos prekės, už kurias atsiranda prievolė mokėti akcizus, jeigu jos:

- 1) eksportuotos, iš specialių prekybos vietų, esančių tarptautiniame jūrų ar oro uoste ir Lietuvos Respublikos valstybės sienos su trečiosiomis valstybėmis perėjimo punkte, patiektos išvykstantiems į trečiąsias teritorijas ar trečiąsias valstybes keleiviams, taip pat patiektos reiso metu keleiviams, oro ar jūrų transportu vykstantiems į paskirties tašką už Europos Sąjungos teritorijos;
- 2) skirtos užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ir konsulinėms įstaigoms Lietuvos Respublikoje oficialiai veiklai ir šių atstovybių ir įstaigų narių, išskyrus aptarnaujantį personalą, ir kartu gyvenančių jų šeimos narių, jeigu šie asmenys nėra Lietuvos Respublikos piliečiai ir jų nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika, asmeniniam naudojimui;
- 3) skirtos kitose valstybėse narėse įsikūrusioms užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ir konsulinėms įstaigoms, šių atstovybių ir įstaigų nariams. Šiuo atveju taikomos tose kitose valstybėse narėse nustatytos sąlygos ir apribojimai;
- 4) atgabenamos į Lietuvos Respubliką ne iš Europos Sąjungos teritorijos keleivių asmeniniame багаže ir neviršija Vyriausybės nustatyto kiekio, kurį fiziniams asmenimis (keleiviams) leista įvežti be importo akcizų;

- 5) tiekiamos kaip atsargos laivams ir (arba) orlaiviams, vežantiems keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniais maršrutais;
- 6) skirtos kitų negu Lietuvos Respublika Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetams šiems vienetams ar juos lydintiems civiliams darbuotojams naudoti, kai šie vienetai dalyvauja bendrose karinėse operacijose, pratybose ar kitame bendrame kariniame renginyje. Nuo akcizų taip pat atleidžiamos į kitą valstybę narę tiekiamos akcizais apmokestinamos prekės, jeigu jos skirtos Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių, kitų negu paskirties valstybė, kariuomenių vienetams šiems vienetams ar juos lydintiems civiliams darbuotojams naudoti (šiuo atveju taikomos toje kitoje valstybėje narėje nustatytos sąlygos ir apribojimai);
- 7) skirtos Lietuvos Respublikoje pripažintoms tarptautinėms organizacijoms ir jų atstovybėms bei jų nariams tiek, kiek tai numatyta tarptautinėse sutartyse, pagal kurias steigiamos tarptautinės organizacijos, arba Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse, sudarytose su atitinkama tarptautine organizacija. Nuo akcizų taip pat atleidžiamos prekės, skirtos tarptautinėms organizacijoms, kurias tokiomis pripažino bet kuri kita valstybė narė, ar jų atstovybėms, taip pat šių organizacijų ar atstovybių nariams (prekės nuo akcizų atleidžiamos laikantis tarptautinėse sutartyse, pagal kurias steigiamos tarptautinės organizacijos, arba bet kurios kitos valstybės narės tarptautinėse sutartyse su tarptautinėmis organizacijomis nustatytų sąlygų ir apribojimų);
- 8) kiti atvejai, numatyti įstatyme (detaliau žr. Akcizų įstatymą).

II.3.2.5. Mokestinis laikotarpis ir akcizų deklaracijos pateikimas

Akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko, registruoto gavėjo ir registruoto siuntėjo mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, kuriam pasibaigus, iki kito mėnesio 15 dienos akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas, registruotas gavėjas ir registruotas siuntėjas privalo vietos mokesčių administratoriui, kurio veiklos teritorijoje yra akcizais apmokestinamų prekių sandėlis, registruotas gavėjas ar registruotas siuntėjas yra registruotas mokesčių mokėtoju, pateikti akcizų deklaraciją ir jos priedus. Deklaracijos formą ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius. Jeigu vienas savininkas turi kelis akcizais apmokestinamų prekių sandėlius, deklaracija pateikiama dėl kiekvieno sandėlio atskirai.

Akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko, registruoto gavėjo arba registruoto siuntėjo pateikiamoje akcizų deklaracijoje turi būti deklaruojama akcizų

suma, kurią mokėti prievolė atsirado tą mokestinį laikotarpį, už kurį pateikiama akcizų deklaracija.

Asmenys, kurie nėra akcizais apmokestinamų prekių sandėlių savininkai, registruoti gavėjai ar registruoti siuntėjai, ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo prekių atgabavimo į Lietuvos Respubliką dienos privalo pateikti vietos mokesčių administratoriui, kurio veiklos teritorijoje jie registruoti mokesčių mokėtojais, centrinio mokesčių administratoriaus nustatytos formos akcizų deklaraciją ir jos priedus. Tais atvejais, kai prievolė mokėti akcizus už gabenant Lietuvos Respublikoje prarastas akcizais apmokestinamas prekes tenka asmeniui, kuris laidavo arba garantavo, kad akcizai bus sumokėti, ir kuris nėra akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas, registruotas gavėjas ar registruotas siuntėjas, šis asmuo ne vėliau kaip kitą darbo dieną nuo prievolės atsiradimo dienos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka turi pateikti akcizų deklaraciją ir jos priedus.

Už akcizais apmokestinamas prekes, už kurias pagal Akcizų įstatymą Lietuvos Respublikoje atsiranda prievolė mokėti akcizus, mokėtina akcizų suma apskaičiuojama taikant akcizų tarifus, galiojusius prievolės atsiradimo dieną. Tuo atveju, kai akcizais apmokestinamos prekės prarandamos ir jų praradimo dienos nustatyti neįmanoma, mokėtina akcizų suma apskaičiuojama taikant akcizų tarifus, galiojusius prekių praradimo nustatymo dieną.

Mokėtina akcizų suma turi būti sumokėta ne vėliau kaip iki Akcizų įstatyme nurodyto akcizų deklaracijos pateikimo termino pabaigos į to vietos mokesčių administratoriaus, kurio teritorijoje yra akcizais apmokestinamų prekių sandėlis, surenkamąją sąskaitą, o jeigu mokėtojas nėra akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas, – į to vietos mokesčių administratoriaus, kurio teritorijoje jis (ar jo paskirtas fiskalinis agentas) įregistruotas mokesčių mokėtoju. Jeigu Akcizų įstatymo ar jo įgyvendinamųjų teisės aktų nustatytais atvejais asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti akcizus, prieš gaudamas, atsigabendamas ar atsiųsdamas akcizais apmokestinamas prekes buvo sumokėjęs piniginių užstatą, mokėtina akcizų suma visų pirma įskaitoma iš piniginio užstato.

Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę nustatyti už mokestinį laikotarpį mokėtinos akcizų sumos ribą ir tuo atveju, jeigu už konkretų akcizais apmokestinamų prekių sandėlį šio sandėlio savininko (ar atitinkamai registruoto gavėjo) teikiamoje akcizų deklaracijoje apskaičiuota už mokestinį laikotarpį mokėtina akcizų suma šią ribą viršytų, akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas už šį sandėlį (ar registruotas gavėjas) akcizus turi apskaičiuoti kas dešimtadienį ir mokėti šia tvarka:

- 1) už pirmąjį mokestinio laikotarpio dešimtadienį – iki to paties mėnesio 15 dienos;

- 2) už antrąjį mokestinio laikotarpio dešimtadienį – iki to paties mėnesio paskutinės dienos;
- 3) už likusią mokestinio laikotarpio dalį – iki akcizų deklaracijos pateikimo termino pabaigos.

Už importuotas akcizais apmokestinamas prekes akcizai mokami Vyriausybės nustatyta tvarka. Muitinė tais atvejais, kai akcizai nesumokami iš anksto ar iš karto atsiradus prievolei juos mokėti ir kai tai reikalinga užtikrinti tinkamą įsipareigojimų muitinei įvykdymą, turi teisę pareikalauti, kad būtų įmokėtas piniginis užstatas ar pateiktas laidavimo (garantijos), užtikrinančio (užtikrinančios) šių įsipareigojimų įvykdymą, dokumentas. Šios nuostatos įgyvendinamos ta pačia tvarka kaip ir su importo muitais susiję skolininko įsipareigojimai.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 3.2.1. Kas yra akcizų mokesčio mokėtojai?
- 3.2.2. Kuo skiriasi Lietuvos apmokestinamasis asmuo nuo užsienio apmokestinamojo asmens?
- 3.2.3. Apibūdinkite apmokestinamų prekių sandėlių savininkus, apmokestinamų prekių gavėjus ir apmokestinamų prekių siuntėjus. Kuo jie skiriasi?
- 3.2.4. Kas yra akcizų mokesčio objektas?
- 3.2.5. Kokie yra taikomi tarifai etilo alkoholiui ir jo gaminiams?
- 3.2.6. Kokie yra tarifai už elektros energiją?
- 3.2.7. Kokie yra taikomi tarifai energiniams produktams?
- 3.2.8. Kokia yra akcizų mokesčių deklaravimo tvarka?
- 3.2.9. Kokios yra numatytos akcizų mokesčių lengvatos?
- 3.2.10. Kada privalo būti sumokėti akcizų mokesčiai?

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

- 3.2.1. Apskaičiuokite 2 800 litrų viskio A, kurio alkoholio koncentracija 40 proc., mokėtiną akcizų sumą.
- 3.2.2. Iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio išgabenta 30 000 vnt. cigarečių, kurioms Lietuvos Respublikoje panaikintas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Didžiausia mažmeninė vieno pakelio kaina 10,20 EUR. Cigaretės ne ilgesnės kaip 8 cm, supakuotos po 20 vienetų viename pakelyje.
Reikia apskaičiuoti mokėtiną už 30 000 vnt. cigarečių akcizų sumą.
- 3.2.3. Apskaičiuokite už 0,7 kilogramo cigarų „Havana“ mokėtiną akcizų sumą.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas, 2001 m. spalio 30 d. Nr. IX-569. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.eur/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=473881&p_tr2=2
2. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo komentaras. Prieiga per internetą: http://mic.vmi.eur/documentpublicone.do?id=1000126907&tree_id=1000007315
3. Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacinės medžiagos katalogas. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.eur/documentspublic.do?id=1000007892#tr1000007892>
4. Šapalienė, L. (2010). Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius: RDI grupė. 168 p.
5. Buškevičiūtė, E. (2005). Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija. 331 p.
6. Marcijonas, A., Sudavičius, B. (2003). Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras. 287 p.
7. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija. 197 p.

AUDITO PAGRINDAI

Audito aplinka

- Audito atsiradimas ir klasifikavimas
- Audito ir apskaitos profesinės organizacijos ir jų veikla
- Tarptautinis ir nacionalinis audito reglamentavimas
- Auditoriai ir audito įmonės

Pagrindinės audito koncepcijos:

rizika, reikšmingumas, įrodymai

- Audito rizikos vertinimas
- Reikšmingumo samprata atliekant auditą
- Finansinių ataskaitų audito objektas, įrodymai, procedūros
- Audito dokumentavimas
- Pagrindinis auditoriaus dokumentas – auditoriaus išvada

III.1. S K Y R I U S

AUDITO APLINKA

VACLOVAS LAKIS

ŠIO SKYRIAUS MOKYMOŠI TIKSLAI:

- žinoti audito apibrėžimą, reikšmę ir tikslus;
- gebėti analizuoti audito sistemą ir jos elementus;
- žinoti audito reglamentavimą;
- išmanyti audito rinkos veikimo principus ir teisinės sąlygas;
- žinoti, kokie reikalavimai keliami asmenims, norintiems tapti auditoriais;
- žinoti audito kokybės užtikrinimo ir kontrolės priemonės;
- išmanyti profesinės etikos principus ir neprikaištingos reputacijos kriterijus;
- gebėti pasinaudoti auditoriaus eksperto paslaugomis.

III.1.1. Audito atsiradimas ir klasifikavimas

III.1.1.1. Audito atsiradimas ir evoliucija

Niekas tiksliai negali pasakyti, kada atsirado auditas. Manoma, kad Artimuosiuose Rytuose 400 metų prieš mūsų erą jau buvo susiformavusios valstybės, buvo renkami mokesčiai, sudaromos pajamų ir išlaidų ataskaitos. Tuomet ir atsirado audito būtinumas. Reikėjo tikrinti, kad nebūtų klaidų ir nepiktnaudžiautų nesąžiningi valdininkai. Loginis pagrindas kurti auditą buvo tai, kad jeigu žmogui pasitaiko proga piktnaudžiauti, pavogti ar nevykdyti pareigų, tai greičiausiai jis ta proga ir pasinaudotų. Bandymai nesąžiningai praturtėti žinomi nuo seno.

Senovės egiptiečių, kinų, graikų ir žydų dokumentuose pastebėti įvairūs žymėjimai ir manoma, kad jie buvo padaryti tikrinant atliktas operacijas. Sistema turėjo būti tokia: vienas valdininkas registravo ūkines operacijas, o kitas tikrino įrašus. Graikų dokumentai rodo, kad visos operacijos buvo tikrintos. Įdomu, kad ūkinių operacijų registruotojais buvo skiriami vergai, nes buvo manoma, kad kankinimais galima gauti tikslesnę informaciją, negu klausantis laisvo piliečio pranešimo.

Romos imperijoje buvo įdarbinami valdininkai, kurie privalėjo sergėti valstybės turtą. Tačiau šią kontrolę vykdė pavieniai asmenys, nebuvo centrinės institucijos, kuri prižiūrėtų, kaip vykdomas šis darbas. Todėl, nors už piktnaudžiavimą grėsė griežtos bausmės, valstybės turtas dažnai buvo grobstomas.

Vystantis pramonei ir prekybai atsirado profesionalaus buhalterio profesija. Audito profesija išsirutuliojo iš buhalterio profesionalo profesijos. Asmenys, profesionalai, užsiimantys šiuo darbu, būrėsi į profesines organizacijas. Europos šalyse tai vyko skirtingu laiku. Pirmoji buhalterių profesionalų profesinė sąjunga (*Collegio dei Raxonnati*) įkurta Venecijoje 1581 metais. Šios organizacijos atsiradimo pagrindinė prielaida buvo būtinumas nustatyti apskaitos principus ir tvarką, rūpintis buhalterių profesine kvalifikacija. Į šią sąjungą galėjo įstoti tik asmenys, išlaikę apskaitos egzaminą, buvo ir papildomų sąlygų:

- sąjungos nariu galėjo tapti tik Venecijos pilietis arba asmuo, kuris gyveno Venecijoje ne trumpiau kaip penkerius metus;
- pretendentas turėjo būti ne jaunesnis kaip 24 metų ir būti nepriekaištingos reputacijos;
- sąjungos narys negalėjo verstis jokia kitu amatu.

Vėliau reikalavimai pretendentams buvo dar labiau sugriežtinti. Nuo 1596 metų į sąjungos narius galėjo kandidatuoti tik Venecijos pilietis, kuris be pertraukos ten gyveno ne mažiau kaip 15 metų ir turėjo nemažą profesinę patirtį.

Audito profesija Europoje sparčiai pradėjo vystytis XVIII amžiuje. O XIX amžiuje jau buvo visose didesnėse Europos šalyse ir Jungtinėse Amerikos Valstijose.

Nuo to laiko, kai turto savininkai nustojo patys valdyti savo turtą ir šią funkciją perdavė samdytiems asmenims, atsirado būtinybė kontroliuoti turto panaudojimą ir šių asmenų veiklą. Esamiems ir potencialiems akcininkams, bankams, kreditoriams ir verslo partneriams yra svarbu žinoti, kokia finansinė būklė tų įmonių, į kurias jie investavo arba numato investuoti savo kapitalą ar palaikyti verslo ryšius.

1879 metais Romoje įvyko visos Italijos buhalterių suvažiavimas, kurio metu buvo įsteigta Buhalterių tyrėjų kolegija (*Collegio dei Ragionieri di Ricerca*). O nuo XX a. pradžios (1906 m.) audito veiklą pradėta reglamentuoti įstatymu. Auditoriumi galėjo būti tik įstatyme išvardytų profesinių organizacijų nariai. Auditoriai turėjo teisę dalyvauti visos Italijos teismuose, o teismai privalėjo kviešti auditorius, kai buvo sprendžiami susiję su apskaita klausimai. Auditoriai taip pat buvo kviečiami, kai reikėjo įvertinti turtą ir kapitalą, patikrinti buhalterines knygas, o bankroto atveju ir turto valdymą. Auditoriaus profesijai įvardyti buvo vartojami terminai „apskaitos ekspertas“ arba „finansų revizorius“.

Be Italijos, audito profesija anksti atsirado Anglijoje. Daugelis mokslininkų Angliją laiko klasikinio audito šalimi. Ten audito užuomazgos siekia XIII a. pradžią. Tačiau rimtai rūpintis audito plėtra pradėta žlugus 1721 metais „Pietų jūros kompanijai“ (*South Sea Company*). Tuomet pradėjo atsirasti buhalteriai, kurie tikrino sąskaitas. Bet ši profesija nebuvo populiarė. 1790 metais Anglijoje buvo 5 sąskaitų tikrintojai. Vėliau šis specialistų skaičius nuolat didėjo taip: 1840 m. – 107, 1842 m. – 151, 1845 m. – 210.

Kompanijų įstatymas (*Company Act*) buvo priimtas 1844 metais. Jame buvo apibrėžti apskaitos ir audito principai. Tačiau šis įstatymas neveikė, nes įmonė buvo laikoma kaip privati akcininkų iniciatyva ir visi duomenys apie ją buvo komercinė paslaptis. Nebuvo aiškiai apibrėžtos įmonės balanso formos ir duomenų pateikimo tvarka.

Audito profesija labai sparčiai pradėjo vystytis prasidėjus pramonės revoliucijai. Auditoriaus vardas buvo įteisintas Karaliaus dekretu 1854 metais. Tuomet buvo įkurta Edinburgo buhalterių organizacija. Organizacijos nariai turėjo privilegijuoto buhalterio vardą. Vėliau, 1880 metais, tokia pati organizacija buvo įsteigta visoje Anglijoje, o 1888 metais ir Airijoje. Tuo pat metu (1880 m.) buvo įkurtas Anglijos ir Velso privilegijuotų buhalterių institutas (*The Institute of Chartered Accountants of England and Wales*).

Kandidatais į tikruosius instituto narius galėjo tapti asmenys, baigę mokslus Anglijos universitetuose. Kiti privalėjo laikyti egzaminus. Kandidatais priimti instituto nariai trejus metus dirbo auditorių padėjėjais. Paskui galėjo laikyti egzaminus ir tapti tikraisiais instituto nariais. Tikrieji nariai galėjo dirbti auditoriais. Po penkerių metų jie buvo vadinami Privilegijuotųjų apskaitininkų instituto nariais (*Fellow of the Institute of Chartered Accountants*). Tokie asmenys buvo laikomi aukščiausios kvalifikacijos specialistais.

Nepriklausomi auditoriai turėjo savo antspaūdą, kuriame figūravo trys raidės – „A. C. A.“ (*Fellow of the Chartered Accountants*).

Institutas daug dėmesio skyrė savo narių kvalifikacijai, turėjo biblioteką, leido periodinius leidinius.

Anglijos auditoriai tikrino ne tik finansines ataskaitas, bet ir visą įmonių veiklą. Išvados pateikdavo rekomendacijas, kaip tobulinti apskaitą, atskaitomybę ir ūkinę veiklą.

Reikalavimas privalomai audituoti įmonės ataskaitas atsirado tik 1907 metais.

Reikšmingos permainos įmonės finansinėje apskaitoje įvyko 1932 metais, kai paaiškėjo, kad „Royal Mail Steam Shipping“ pateikė melagingas ataskaitas. Faktiškai įmonė buvo bankrutavusi, o ataskaitose parodė pelną. Tai buvo ne vienintelis toks atvejis. Todėl buvo pripažinta, kad panašūs atvejai kelia grėsmę akcijų rinkai. Dėl šių aplinkybių 1948 metais buvo priimtas naujas Įmonių įstatymas. Jame nurodytas minimumas duomenų, kurie turėjo būti pavaizduoti finansinėse ataskaitose, nurodytas jų audito būtinumas, apibrėžtos auditorių teisės ir pareigos. Įstatymu buvo siekiama apsaugoti kreditorių ir akcininkų interesus. Kitos permainos jau vyko įgyvendinant Europos Sąjungos direktyvas.

Prancūzijoje 1881 metais buvo įsteigta Prancūzijos buhalterių organizacija, kuri organizuodavo įvairaus profilio buhalterių egzaminus: diplomuoto buhalterio, balanso žinovo, diplomuoto buhalterio eksperto. Pastarasis turėjo auditoriaus teises ir įgaliojimus. Pagrindiniai diplomuoto buhalterio eksperto uždaviniai buvo tokie: nustatyti įmonių turto ir įsipareigojimų būklę, komercinių sutarčių tyrimas, konsultacijos apskaitos klausimais, įmonių reorganizavimo vertinimas, veiklos rezultatų nustatymas, ūkinių ekspertizių atlikimas.

Diplomuotas buhalteris ekspertas privalėjo turėti savo biurą, jam buvo draudžiama dirbti kokioje nors įmonėje arba verstis prekyba.

1912 metais Prancūzijoje atsirado buhalterių ekspertų organizacija (*Oder des Experts Comptables*). Iki 1966 metų Kompanijų įstatyme nebuvo numatytas metinių finansinių ataskaitų būtinumas. Priėmus 1966 m. liepos 24 d. įstatymą, reglamentuojantį audito atlikimo tvarką, audito raida labai paspartėjo. 1969 metais buvo įkurta nacionalinė profesinė organizacija (*Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes*). Visi auditoriai yra jos nariai.

Vokietijoje iki 1900 metų auditorius, kurie taip pat buvo vadinami buhalteriais ekspertais, skyrė teismai. Taip pat buvo nepriklausomų revizorių, kurie atliko auditus ir tikrino turto valdymą, įmonių reorganizavimą, vykdė sąskaitų kontrolę, teikė konsultacijas. 1922 metais atsirado mokesčių buhalteriai ekspertai. Jie Iždo ministerijos vardu kontroliavo mokesčių mokėtojus. Tačiau profesinių buhalterių organizacijų Vokietijoje nebuvo. Visus norminius aktus, liečiančius apskaitą, inicijavo vyriausybė arba parlamentas. Pavyzdiniai reikalavimai, susiję su apskaita, išdėstyti Prekybos kodekse.

Pirmasis prekybos kodeksas buvo priimtas 1861 metais. Jame reikalavimai apskaitai buvo labai panašūs kaip ir Prancūzijoje. Iki didžiosios depresijos apskaita buvo laikoma teisine problema ir ja rūpinosi teisininkai. Teisininkai buvo tos nuomonės, jog apskaita turi teikti informaciją akcininkams ir kreditoriams, kad pastarieji galėtų vertinti ir kontroliuoti riziką.

Esminių permainų apskaitoje vyko po didžiosios depresijos, nes buvo prieita prie išvados, kad apskaitos duomenys nėra tiek patikimi, jog būtų galima tinkamai įvertinti riziką. Todėl 1937 metais pradėta tikslinti apskaitos tvarką.

Auditas Vokietijoje, palyginti su anglosaksų tradicijos šalimis, turi trumpą istoriją. Kai kurios audito firmos buvo įsteigtos XX a. pradžioje, bet jų darbuotojai dirbo kaip konsultantai, o ne kaip auditoriai. Audito raida priklausė nuo reikalavimų audituoti finansines ataskaitas įmonių, kurių akcijos buvo kotiruojamos vertybinių popierių biržoje. Formaliai auditas Vokietijoje buvo įteisintas 1931 metais. Būtent 1931 m. rugsėjo 19 d. Reicho prezidento dekretu buvo patvirtintas Kompanijų įstatymas, kuriame numatyta, kad jų metinę atskaitomybę turi patikrinti atskaitomybės (*Wirtschaftsprüfer*) auditoriai. Taisyklės, reglamentuojančios auditą ir audito įmonių veiklą, buvo išleistos 1931 m. gruodžio 15 dieną. Visų pirma audito veiklos taisyklės buvo leidžiamos susitarus federalinėms žemėms. Nuo 1935 metų kiekviena žemė leido savo taisykles.

Auditorių profesinė organizacija – Auditorių rūmai (*Wirtschaftsprüferkammer*) buvo įsteigti 1971 metais. Jų veiklą prižiūri Ūkio ministerija. Auditorių rūmai netvirtina jokių taisyklių ir neorganizuoja kvalifikacijos tobulinimo. Jie tik prižiūri, ar vokiečių auditoriai laikosi įstatymų.

Rūmų nariai yra dvi auditorių grupės: aukščiausios kvalifikacijos auditoriai, kurie gali audituoti visų ūkio subjektų finansines ataskaitas, ir žemesnės kvalifikacijos auditoriai, galintys audituoti tik ribotos atsakomybės ūkio subjektus.

Vokietijoje kandidatams į auditorius keliami didesni reikalavimai negu kitose šalyse. Pagrindiniai reikalavimai pretendentams yra tokie:

- turėti universitetinį išsilavinimą iš vadybos, teisės, ekonomikos srities;
- penkių metų darbo patirtis (iš jų ne mažiau kaip metus dirbti darbą, susijusį su auditu);
- išlaikyti kvalifikacinius egzaminus žodžiu ir raštu;
- nedirbti jokio kito darbo.

Auditorių kvalifikacijos tobulinimu užsiima kita profesinė organizacija – Auditorių institutas (*Institute der Wirtschaftsprüfer in Deutschland*), kuris veikia nuo 1932 metų. Narystė institute yra neprivaloma. Institutas skelbia įvairius išaiškinimus audito ir apskaitos klausimais. Šie išaiškinimai yra neprivalomi nei Auditorių rūmams, nei Auditorių instituto nariams. Tačiau yra nerašyta taisyklė, kad instituto nariai negali

be svarbios priežasties ignoruoti šių rekomendacijų. Teismai, spręsdami įvairius ginčus, taip pat vadovaujasi šiomis rekomendacijomis.

Auditas panašiai formavosi ir kitose Europos šalyse. Šiuolaikinio audito formavimosi laikotarpis apima XIX a. pabaigą ir XX a. pradžią.

Kiek kitaip auditas formavosi JAV. Sparčiai vystantis pramonei, atsirado būtinumas kontroliuoti turtą ir kapitalą, o tai skatino apskaitos ir audito plėtrą. Aštuntajame XIX a. dešimtmetyje buvo įsteigta pirmoji apskaitos kompanija. Jos prezidentas Edward Guthrie inicijavo profesinės apskaitos ir audito organizacijos steigimą. 1887 metais buvo įkurta Amerikos viešųjų buhalterių asociacija (*American Association of Public Accountants*). Jos nariai teikė aukšto lygio apskaitos ir audito paslaugas. Nuo pat pradžios ši asociacija darė didelę įtaką apskaitos raidai visoje šalyje. Jau 1894 metais buvo priimta rezoliucija, kurioje rekomenduojama duomenis apie ūkio subjektą pavaizduoti balanse nuo trumpalaikio iki ilgalaikio. Buvo pažymima, kad finansinių ataskaitų informacija pirmiausia skiriama kreditoriams. Šiek tiek vėliau, 1896 metais, buvo įsteigta Amerikos sertifikuotų viešųjų buhalterių draugija (*The American Society of Certified Public Accountants*). Ji vienijo visus Amerikos auditorius. Sertifikuoto viešojo buhalterio vardo įsigijimo tvarką ir jo statusą reglamentavo įstatymas. Auditorių registras pradėtas tvarkyti nuo 1917 metų.

Po finansinio kracho Niujorko vertybinių popierių biržoje 1929 metais ir prasidėjus pasaulinei ekonominei krizei, Amerikos sertifikuotų viešųjų buhalterių institutas pradėjo glaudžiai bendradarbiauti su Niujorko vertybinių popierių birža. Pastaroji iškėlė reikalavimą, kad nuo 1936 metų visų bendrovių, kurios ketino dalyvauti vertybinių popierių biržoje, finansines ataskaitas tikrintų auditoriai pagal nustatytą tvarką. Buvo reikalaujama, kad auditoriai pareikštų nuomonę, ar finansinės ataskaitos parengtos laikantis Amerikoje nustatytų apskaitos principų.

Auditorių darbą reglamentuoja visuotinai akceptuoti audito standartai (*Generally Accepted Auditing Standards*). Šiuos standartus sukūrė Amerikos sertifikuotų viešųjų buhalterių institutas (*American Institute of Certified Public Accountants*) dar praėjusio amžiaus ketvirtame dešimtmetyje. Šiek tiek pakoreguoti standartai galioja iki šiol.

Auditoriaus išvadoje turi būti pateikta tokia informacija:

- patvirtinama, kad išvadoje nurodytos finansinės ataskaitos buvo patikrintos;
- nurodyta, kad už finansinių ataskaitų teisingumą atsako korporacijų vadovybė, o auditorius atsako už išvados apie šias finansines ataskaitas teisingumą;
- nuoroda, kad audito standartai reikalauja planuoti ir atlikti auditą taip, kad būtų įsitikinama, jog finansinėse ataskaitose nėra svarbių netikslumų;
- įvertinta apskaitos politika ir vadovybės sprendimai šiuo klausimu;
- auditoriaus įsitikinimu, taikytos procedūros suteikia pakankamą pagrindą nuomonei pareikšti;

- auditoriaus nuomonė, ar finansinės ataskaitos parengtos pagal standartų reikalavimus ir ar visais reikšmingais atžvilgiais sąžiningai rodo audituotu laikotarpiu įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus. Sąžiningo pavaizdavimo atitikmuo Europos Sąjungos šalyse yra tikras ir teisingas vaizdas.

Auditas yra nuolatinis organizuoto ūkininkavimo palydovas. Per ilgą vystymosi laikotarpį jo padėtis, funkcijos, atlikimo technika nuolat keitėsi, tačiau tikslas visada buvo tas pats, būtent išaiškinti padarytas klaidas ir suktybes, pareikšti savo nuomonę apie patikrintų dokumentų ir ataskaitų teisingumą. Kuo labiau organizuota visuomenė, sudėtingesni ūkio subjektų ryšiai, tuo labiau yra reikalingas toks auditas, kuris pareikštų, ar audituoto subjekto veikla, būklė ir veiklos rezultatai tikrai yra tokie, kokie pavaizduoti įmonės finansinėje atskaitomybėje.

Audito rezultatai domina įvairias institucijas ir pavienius asmenis. Tarp jų yra valdžios institucijos, akcininkai, bankai, įmonės partneriai, medžiagų pardavėjai ir produkcijos pirkėjai, profesinės sąjungos, darbuotojų kolektyvai, visuomenė. Valdžios institucijos nori, kad įmonės dirbtų stabiliai, kad nebūtų pažeidžiami įstatymai ir kiti teisės aktai. Akcininkai siekia, kad įmonėje būtų racionaliai naudojamas jų investuotas kapitalas, dirbama pelningai. Bankai, partneriai, klientai pageidauja, kad įmonė būtų patikima ir vykdytų visus įsipareigojimus, profesinės sąjungos ir darbuotojai nori stabilumo ir garantijų dėl ateities, visuomenė – kad įmonės veikla būtų sąžininga ir skaidri.

Dabar be audito negalėtų normaliai funkcionuoti joks ūkis. Auditas reikalingas visais organizuotos veiklos lygiais, pradedant nuo visos valstybės ekonominės veiklos ir baigiant įmonių ir atskirų asmenų veikla.

Dažnai tarp įmonių kyla ginčai, kai kuri nors įmonė nevykdo įsipareigojimų arba kitokia veikla padaro turtinę žalą kitai imonei. Tada reikia nustatyti, kokių įsipareigojimų nebuvo paisoma, kokie veiksmai prieštarauja galiojantiems įstatymams ar sutartims ir kokia dėl to padaryta turtinė žala. Taip pat auditas gali pagelbėti, kai prireikia objektyvios ir pagrįstos informacijos apie turto kiekį ir vertę. Minėtus darbus galima pavesti atlikti tik objektyviems ir nuo nieko nepriklausantiems specialistams, turintiems visų suinteresuotų šalių pasitikėjimą. Tokie specialistai yra nepriklausomi auditoriai. Jie tikrina įmonių finansines ataskaitas ir pateikia savo išvadas, ar jos reikšmingais atžvilgiais rodo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinė atskaitomybė parengta laikantis visuotinai pripažintų apskaitos principų ir teisės aktų, reglamentuojančių apskaitos tvarkymą ir atsakomybės rengimą. Vykstant ūkio globalizacijai šis auditas labai išsiplėtė, o jo reikšmė smarkiai padidėjo.

Įmonėse dirbant kolektyviai reikalingas tarpusavio pasitikėjimas ir garantija, kad visi kolektyvo nariai, ir ypač tie, kurie disponuoja pinigais ir materialinėmis vertybėmis, sąžiningai ir tinkamai vykdo savo pareigas, siekia įmonės strateginių tikslų.

Įmonių darbuotojų veiklą prižiūri ir kontroliuoja įvairūs padaliniai ir asmenys. Svarbiausias vaidmuo tenka vidaus audito padaliniams. Vidaus auditorius dalyvauja kuriant vidaus kontrolės sistemą įmonėje ir prižiūri jos veikimą.

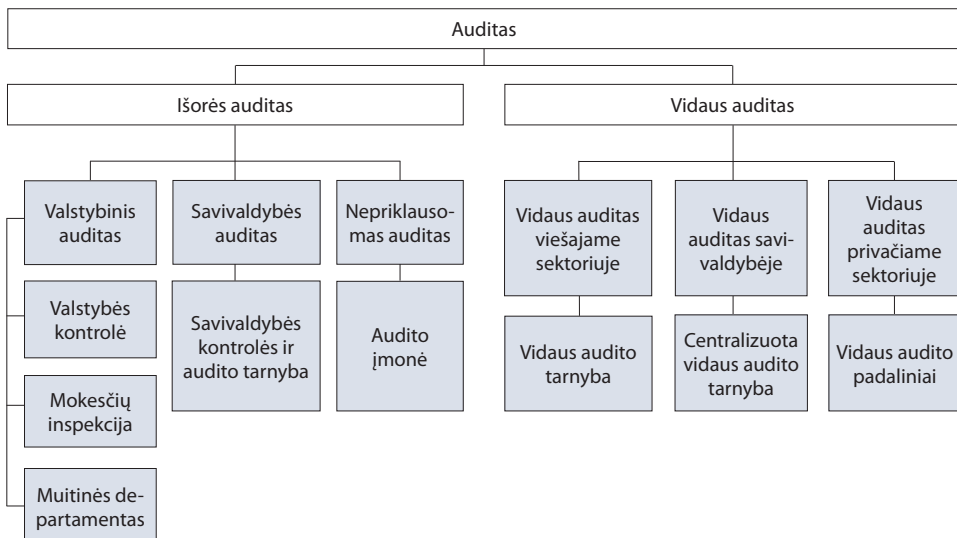
Laikoma, kad auditas gali padėti atskleisti negeroves ir informuoti apie neigiamas tendencijas. Tačiau pateisinti šiuos lūkesčius nėra taip paprasta. Audito veikla yra antrinė, palyginti su audituojamąja veikla. Būtent audituojamų subjektų veiklos pobūdžio pasikeitimas skatina audito funkcijų atlikimo metodų keitimąsi. Tokie pasikeitimai vyksta labai palengva.

Pastaruosius dešimtmečius pasaulyje vyksta labai intensyvūs ir reikšmingi procesai, susiję su ekonomikos globalizavimu. Lietuvoje, be minėtų procesų, vyko labai greitas perėjimas prie rinkos ekonomikos. Šios permainos paveikė ir audito raidą. Nors audito sistema labai smarkiai tobulėjo, tačiau iki šiol yra nemažai spręstinių problemų.

III.1.1.2. Audito sistema

Auditą atlieka įvairios institucijos ir asmenys, kurie siekia nevienodų tikslų. Jų visuma sudaro audito sistemą. Audito sistemą sudaro skirtingų auditų visuma. Šiuos auditus galima suskirstyti į dvi grupes: išorės auditą ir vidaus auditą (žr. III.1.1 pav.).

Išorės auditą atlieka valstybės institucijos, savivaldybės, nepriklausomi auditoriai. Valstybinį auditą atlieka Valstybės kontrolė, Mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas. Valstybinis ir savivaldybės auditas yra ribotas. Valstybės kontrolė prižiūri, ar



III.1.1 pav. Audito sistema

teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas. Mokesčių inspekcija ir Muitinės departamentas auditą atlieka tiek, kiek tai numato įstatymai, kurie reglamentuoja jų veiklą. Savivaldybės kontrolierių arba kontrolės ir audito tarnyba prižiūri, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės ir patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai ištekliai.

Nepriklausomą auditą atlieka audito įmonės. Jos nustato, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai parodo audituojamos įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų šrautus pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą.

Vidaus auditas skirstomas į vidaus auditą viešajame sektoriuje, vidaus auditą savivaldybėje ir vidaus auditą privačiame sektoriuje.

Viešosiose juridiniuose asmenyse vidaus auditą atlieka specialiai tam įsteigti departamentai, skyriai arba kiti savarankiški padaliniai.

Savivaldybėse vidaus auditą atlieka centralizuota vidaus audito tarnyba, kurią įsteigia savivaldybės taryba. Vidaus audito tarnyba dirba pagal su savivaldybės administracijos direktoriumi suderintą metinį vidaus audito tarnybos veiklos planą.

Vidaus auditas privačiame sektoriuje, išskyrus finansų įstaigas, nereglamentuojamas. Įmonės pačios sprendžia, ar joms reikalingas vidaus auditas, ir jeigu nutaria, kad reikalingas, tai įsteigia vidaus audito padalinį ir apibrėžia jo funkcijas.

Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatyme nurodyta, kad finansų įstaigose turi būti patikima ir tinkamai veikianti vidaus kontrolės sistema ir nepriklausoma vidaus audito tarnyba. Tai reiškia, kad finansų įstaigose vidaus auditas yra privalomas.

III.1.1.3. Išorės ir vidaus audito panašumai ir skirtumai

Išorės auditą atlieka nepriklausomi auditoriai ir valstybiniai auditoriai. Tarp valstybinio audito ir nepriklausomo audito yra labai daug panašumų. Auditą atliekantys asmenys nėra audituojamo subjekto darbuotojai. Tai sudaro sąlygas pareikšti objektyvią nuomonę dėl audituojamų subjektų veiklos ir jų finansinės atskaitomybės. Tačiau nepriklausomų auditorių ir valstybinių auditorių funkcijos, veiklos organizavimas ir priežiūra skiriasi.

Nepriklausomo audito organizavimą, atlikimo tvarką ir priežiūrą reglamentuoja Audito įstatymas, Europos Sąjungos direktyva, Tarptautiniai audito standartai.

Audito įmonė gali pradėti veiklą tik tada, kai Auditorių rūmų sprendimu įrašoma į audito įmonių sąrašą. Ne mažiau kaip $\frac{3}{4}$ audito įmonių dalyvių turi būti auditoriai, valstybės narių auditoriai arba valstybės narių audito įmonės. Jos vadovas turi būti

auditorius arba valstybės narės auditorius. Jeigu audito įmonėje yra sudaroma valdyba, tai daugiau kaip pusė jos narių turi būti auditoriai arba valstybių narių auditoriai.

Audito įmonė privalo apdrausti savo civilinę atskaitomybę profesinės civilinės atskaitomybės draudimu. Audito įmonės gali verstis šia veikla: atlikti auditą, teikti užtikrinimo ir kitas susijusias paslaugas.

Nepriklausomi auditoriai yra audito įmonių darbuotojai. Auditoriaus vardas suteikiamas asmenims, turintiems aukštąjį universitetinį išsilavinimą, kurie yra nepriekaištingos reputacijos ir dirbo auditoriaus padėjėju ne trumpiau kaip 3 metus. Auditorių darbo kokybę prižiūri Audito ir apskaitos tarnyba kartu su Auditorių rūmais.

Valstybės kontrolės veiklą, valstybinio audito atlikimo tvarką reglamentuoja Valstybės kontrolės įstatymas, Valstybinio audito reikalavimai, INTOSAI standartai, Limos deklaracija.

Pagrindinis Valstybės kontrolės uždavinys yra prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas.

Valstybės kontrolė atlieka finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditą. Nustačiusi nuolatinius, esminius ar visuomenės interesų pažeidimus, Valstybės kontrolė praneša Seimui, Vyriausybei, teisėsaugos institucijoms ir imasi kitų prevencinių priemonių, kad pažeidimai nesikartotų.

Valstybinį auditą atliekantys asmenys yra Valstybės kontrolės pareigūnai. Jie turi valstybės tarnautojų statusą ir priimami į tarnybą, vadovaujantis reikalavimais, nustatytais Valstybės tarnybos įstatyme.

Vidaus auditą taip pat galima sąlygiškai padalyti į dvi dalis. Tai vidaus auditas viešajame sektoriuje ir vidaus auditas privačiame sektoriuje. Vidaus auditą viešajame sektoriuje reglamentuoja Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. Privataus sektoriaus vidaus audito veikla neregamentuota. Abi vidaus auditorių grupės vadovaujasi vidaus audito standartais, kitomis tarptautinio Vidaus auditorių instituto rekomendacijomis ir Lietuvoje patvirtintomis Vidaus audito rekomendacijomis.

Tarp išorės ir vidaus audito yra daugiau skirtumų negu panašumų. Išorės auditą atlieka nepriklausomi auditoriai, valstybiniai auditoriai. Jie nėra audituojamo subjekto darbuotojai. Vidaus auditoriai yra tos institucijos, kurios darbą jie tikrina, darbuotojai. Išorės auditoriai tikrina finansinę atskaitomybę, subjekto veiklą (dažniausiai tai daro valstybiniai auditoriai) ir pareiškia savo nuomonę dėl pagrįstumo, racionalumo, teisėtumo. Jų išvados pagrindu išoriniai vartotojai priima sprendimus dėl audituoto subjekto patikimumo.

Vidaus auditoriai taip pat tikrina finansinę atskaitomybę ir veiklą, tačiau šio tikrinimo tikslas yra pagerinti audituojamo subjekto veiklos efektyvumą. Vidaus auditoriai viešai nereiškia savo nuomonės dėl audituotos veiklos. O jeigu vidaus auditoriai ir

pareikštų viešai savo nuomonę, tai ji būtų priimta labai skeptiškai, nes vidaus auditorius yra to paties subjekto darbuotojas ir iš dalies taip pat yra atsakingas už esamą padėtį.

Išorės auditorių tikslai ir uždaviniai yra suformuluoti atitinkamuose įstatymuose ir standartuose ir yra privalomi visiems auditoriams. Dėl to išorės auditas yra nelankstus. Vidaus auditorių darbo tikslai ir uždaviniai taip pat yra reglamentuoti visuotinai pripažintuose standartuose, kituose norminiuose aktuose, tačiau jie yra rekomendaciniai. Konkretūs tikslai priklauso nuo įmonės veiklos ypatumų ir vadovybės keliamų reikalavimų vidaus auditoriams. Prireikus jie greitai gali būti pakeisti, todėl vidaus auditas yra kur kas lankstesnis už išorės auditą.

Vidaus auditorių turėtų būti visose įmonėse, kuriose dirba daugiau kaip 30 darbuotojų. Tačiau mažos ir vidutinės įmonės ne visada yra pajėgios turėti vidaus audito padalinį arba vidaus auditorių. Tokiu atveju būtų galima naudotis kitų įmonių, teikiančių panašias paslaugas, pagalba. Tai ne pati geriausia išeitis, nes vidaus auditoriai iš kitur gali nuolat keistis ir gerai neįsigilinti į įmonės specifiką. Tokie specialistai dirba pagal iš anksto sudarytą sutartį ir suderintą grafiką, todėl juos būtų sunku pakviesti atsiradus skubių darbų. Tačiau šitokia vidaus auditorių samdymo forma turi tam tikrų pranašumų. Jeigu įmonėje dirba vienas vidaus auditorius, tai sunku tikėtis, kad visus darbus jis atliks gerai. Paprasčiausiai vienas žmogus negali visko gerai išmanyti. Specializuota įmonė gali kuriam laikui atsiųsti įvairių specialistų. Būtų sunku organizuoti vieno vidaus auditoriaus kvalifikacijos tobulinimą. Specializuotų įmonių galimybės yra kur kas didesnės. Jeigu specializuotos įmonės vidaus auditoriai netinkamai atlieka pareigas, tai įmonė be ypatingų teisinių procedūrų gali paprašyti, kad jie būtų pakeisti kitais specialistais.

Samdant vidaus auditorių iš kitur reikia labai rūpestingai parengti sutartį. Sutartyje turėtų būti nurodyta, kad vidaus auditai bus atliekami vadovaujantis vidaus audito profesinės praktikos standartais ir ko įmonė tikisi iš vidaus auditorių. Neatskiriama sutarties dalimi turėtų būti metinis vidaus auditų planas, kuriame turėtų būti numatyta, kiek ir kokie auditai bus atlikti, kaip įforminti jų rezultatai ir kam pateikti. Sutartyje gali būti numatyta galimybė prireikus reikalauti papildomų vidaus auditų, kurių nebuvo numatyta plane.

Vidaus auditorius yra samdomas nuolatiniam darbui įmonėje (nors gali būti ir išimčių), o nepriklausomas auditorius dirba pagal sutartį. Vidaus auditoriaus atliekamas darbas paprastai apima gerokai platesnę sritį nei nepriklausomo auditoriaus, o jo veikla įvairesnė. Nepriklausomas auditorius atlieka tik finansinės atskaitomybės auditą, o vidaus auditorius neapsiriboja vien finansiniu auditu. Jis audituoja veiklą, tiria skundus, atlieka įvairius kitus tikrinimus.

Išorės auditas atliekamas kasmet. Jam daug įtakos turi dešimtmečiais susiklosčiusios tradicijos. Jis vertina, ar apskaita tvarkoma ir finansinė atskaitomybė parengta

pagal visuotinai pripažįstamus principus, ar ji teisingai parodo įmonės finansinę būklę, ar audituojamojo laikotarpio ūkinės operacijos ir įvykiai yra tiksliai pavaizduoti apskaitoje ir atskaitomybėje. Vidaus auditoriams svarbūs yra ne tik praeities įvykiai, bet ir galimi įvykiai, nes vidaus auditorius padeda įmonei pasiekti jos tikslų.

Išorės ir vidaus auditorių kompetencija taip pat skiriasi. Išorės auditorius gerai išmano apskaitos, finansinės atskaitomybės ir audito standartus. Dirbdamas įvairiose įmonėse jis gerai žino bendrą padėčių ūkyje. Vidaus auditoriaus žinios turi būti labai plačios. Jis turi išmanyti ne tik apskaitą, finansinę atskaitomybę, bet ir institucijos, kurioje dirba, veiklą. Vidaus auditorius yra gerai išsilinęs į visas savo institucijos finansinės ir nefinansinės veiklos detales. Išorės auditoriaus darbo rezultatais naudojasi trečiosios šalys ir visuomenė. Todėl jo kvalifikacija ir patikimumas turi atitikti tam tikrus reikalavimus. Jis turi turėti tai patvirtinantį dokumentą. Vidaus auditoriams specialus sertifikatas nebūtinai, nors pageidautina jį turėti. Išorės auditorių nepriklausomybė yra kur kas didesnė negu vidaus auditorių. Išorės auditoriai vadovaujasi tik įstatymais ir profesinės veiklos standartais. Vidaus auditorių veiklą reglamentuoja tos institucijos, kuriose jie dirba. Laikoma, kad vidaus auditoriaus nepriklausomybė yra užtikrinta, jeigu jis nepriklauso nuo tų asmenų, kurių darbą jis tikrina, ir pats neatlieka jokio darbo, kuris galėtų būti kontroliuojamas.

Išorės auditoriai, tiek valstybiniai, tiek nepriklausomi, labiau nagrinėja, kaip tikriamuose subjektuose vykdomi įstatymų, kitų norminių aktų reikalavimai ir atliekama vidaus kontrolė.

Vidaus auditoriai kontroliuoja, kaip įmonės padaliniai ir atskiri darbuotojai vykdo įmonės politiką ir aktyviai dalyvauja formuojant įmonės politiką, kuriant vidaus kontrolės sistemą, analizuoja ir vertina atskirus faktus ir visą veiklą, teikia rekomendacijas, kaip pagerinti darbą.

Išorės auditorių darbą prižiūri jų vadovai ir valstybės paskirtos institucijos, kurios neturi jokio ryšio su audituojamais subjektais. Vidaus auditorius yra atskaitingas įmonės, kurioje jis dirba ir kurios veiklą tikrina, vadovybei. Jis pateikia įmonės vadovams savo išvadas ir rekomendacijas ir nuo pastarųjų priklauso, kaip bus įvertintas vidaus auditoriaus darbas ir jo rekomendacijų įgyvendinimas.

Išorės auditoriai gali pasinaudoti vidaus auditoriaus ataskaitomis ir išvadamis prieš tai įvertinę šių dokumentų patikimumą. Atsižvelgdami į vidaus auditoriaus darbo rezultatus, išorės auditoriai gali sumažinti darbų apimtį ir tuo pagreitinti savo darbą. Vidaus auditoriaus nepriklausomybė yra gerokai mažesnė negu išorės auditorių. Tai didina kompromiso tarp vidaus auditoriaus profesionalumo ir veiklos rezultatų pavojų. Išorės ir vidaus auditoriai nėra visiškai izoliuoti vienas nuo kito. Juos vienija kai kurie panašumai. Panašumas tarp vidaus ir išorės auditorių yra tas, kad jie informaciją renka

iš tų pačių šaltinių ir dažnai naudoja tuos pačius metodus. Kartais vidaus ir išorės auditoriai atlieka tuos pačius darbus, siekdami skirtingų tikslų. Pavyzdžiui, vidaus auditorius tikrina įmonės finansinę atskaitomybę, norėdamas įsitikinti, kad ją rengiant buvo atsižvelgta į visas ataskaitinio laikotarpio operacijas ir įvykius. Išorės auditoriai tikrina finansinę atskaitomybę, kad galėtų pareikšti savo nuomonę dėl jos teisingumo.

Išorės ir vidaus audito panašumai ir skirtumai pavaizduoti III.1.1 lentelėje.

III.1.1 lentelė. Išorės ir vidaus audito panašumai ir skirtumai

Kriterijai	Išorės auditas	Vidaus auditas
Reglamentavimas	Reglamentuoja įstatymai, standartai, etikos kodeksai. Auditorius privalo laikytis jų reikalavimų.	Įstatymai ir kiti norminiai aktai reglamentuoja tik viešojo sektoriaus ir iš dalies komercinių bankų vidaus auditorių veiklą. Reikalavimai auditoriams yra privalomi. Privataus sektoriaus auditorių veikla įstatymų neregamentuojama. Vidaus audito standartai ir etikos kodeksas yra rekomendacinio pobūdžio. Auditorių funkcijas nustato tos institucijos, kuriose jie dirba.
Auditoriaus statusas	Dirba pagal sutartį.	Yra subjekto darbuotojai.
Auditoriaus kompetencija	Gerai išmano apskaitos, atskaitomybės ir audito standartus. Gerai žino padėtį ūkyje.	Gerai žino subjekto finansinę ir nefinansinę veiklą.
Auditoriaus kvalifikacinis dokumentas	Būtinasis.	Viešajame sektoriuje pageidautinas. Privačiame sektoriuje nebūtinasis, bet gali būti.
Privalomumas	Numatytas įstatymuose.	Privalomas tik viešajame sektoriuje ir komerciniuose bankuose.
Periodiškumas	Atliekamas kasmet.	Atliekamas pagal nustatytą grafiką arba pagal reikalą.
Nepriklausomybė	Garantuoja įstatymai ir standartai.	Priklauso nuo auditoriaus padėties institucijoje. Auditorius turi būti nepriklausomas nuo audituojamų padalinių ir nedirbti darbo, kuris gali būti kontroliuojamas.
Auditorių bendradarbiavimas	Pageidautinas.	Pageidautinas.
Informacijos šaltiniai	Tokie patys.	Tokie patys.
Darbo kontrolė	Vykdo išorės institucijos.	Vykdo institucijos vadovai.
Įmonės	Steigiamos, kai yra įvykdyti įstatymų reikalavimai.	Neregamentuota.
Audito apimtis	Finansinė atskaitomybė.	Finansinė ir nefinansinė informacija.

Kriterijai	Išorės auditas	Vidaus auditas
Santykis su vidaus kontrole	Testų ir procedūrų pobūdis priklauso nuo vidaus kontrolės būklės.	Testų ir procedūrų pobūdis priklauso nuo vidaus kontrolės būklės.
Išaiškintų faktų vertinimas	Vertina nustatytų faktų ryšį su finansinių ataskaitų duomenimis.	Vertina nustatytų faktų įtaką įmonės ateičiai.
Darbo rezultatai	Skirti išorės vartotojams ir visuomenei.	Skirti institucijos vidaus poreikiams.
Audito rezultatų panaudojimas	Vertinant esamą padėtį.	Ieškant naujų galimybių.

III.1.1.4. Audito klasifikavimas pagal funkcijas

Auditas klasifikuojamas pagal įvairius požymius. Literatūroje iki šiol nėra bendros klasifikacijos. Dažniausiai atliekamas finansinis auditas ir veiklos auditas. Minėtus auditus galima laikyti tradiciniais, nes jie praktikuojami jau daugybę metų. Pastaraisiais dešimtmečiais atsirado dar dvi formos – kriminalinis auditas ir strateginis auditas.

Finansinis ir veiklos auditas atliekami viešajame sektoriuje, savivaldybės įstaigose. Finansinis auditas yra privalomas visose akcinėse bendrovėse, valstybės ir savivaldybės įmonėse, viešojo intereso įmonėse, taip pat uždarosiose akcinėse bendrovėse, kooperatinėse bendrovėse (kooperatyvuose), tikrosiose ūkinėse bendrijose ir komandinėse ūkinėse bendrijose, tikrieji nariai yra akcinės bendrovės, jeigu jų ne mažiau kaip du rodikliai viršija šiuos dydžius:

- 1) pardavimo pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 3 500 000 eurų;
- 2) balanse nurodyta turto vertė – 1 800 000 eurų);
- 3) vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą per ataskaitinius finansinius metus – 50.

Finansinio audito metu audituojamos finansinės ataskaitos. Auditoriaus teigiama nuomonė suteikia tam tikrą garantiją, kad finansinės ataskaitos yra patikimos ir parodo įmonės finansinę būklę ir rezultatus tokius, kokie jie yra iš tikrųjų. Atsižvelgiant į tai daromi įvairūs ekonominiai sprendimai. Tai iš dalies apsaugo nuo sukčiavimų, apgaulės, neteisėtų ūkinių operacijų, netikėtų bankrotų ir pan. Audito rezultatais naudojasi įvairios institucijos ir asmenys. Tai valstybės institucijos, akcininkai, potencialūs investuotojai, bankai, verslo partneriai, medžiagų pardavėjai, pagamintos produkcijos pirkėjai, darbuotojai, visuomenė.

Kaip jau buvo minėta, finansinį auditą atlieka nepriklausomo audito įmonės, Valstybės kontrolė. Jie vadovaujasi skirtingais įstatymais ir standartais. Audito įmonės veiklą organizuoja bei atlieka audito procedūras vadovaudamosi Audito įstatymu

ir tarptautiniais audito standartais. Valstybės kontrolė – Valstybės kontrolės įstatymu bei tarptautiniais norminiais aktais. Todėl ir šių institucijų atliekamų finansinių auditų pobūdis šiek tiek skiriasi. Nepriklausomi auditoriai audituoja finansines ataskaitas. Audito tikslas yra nustatyti, ar:

- 1) finansinės ataskaitos visais reikšminiais atvejais teisingai parodo audituojamos įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą;
- 2) metiniame pranešime (konsoliduotame metiniame pranešime) arba įmonės veiklos ataskaitoje pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų duomenis.

Valstybės kontrolės atliekamas finansinis auditas yra kiek platesnis. Jis apima audituojamo subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, nacionalinių ataskaitų rinkinio ir kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimą ir nepriklausomos nuomonės pareiškimą.

Veiklos auditą yra sunku tiksliai apibrėžti dėl jo įvairumo. Kadangi audituojama skirtinga veikla, o ir pačiam auditui keliami nevienodi tikslai, tai vartojama daug skirtingų apibrėžimų, kurie reiškia ne tik skirtingą auditinę veiklą, kiek skirtingą audito atlikimo būdą. Literatūroje anglų kalba dažniausiai aptinkami tokie auditai:

Management audit – valdymo procesų vertinimas. Tai atitikties auditas, papildytas priežasčių ir pasekmių analize.

Performance audit – terminas vartojamas kalbant apie auditą viešajame sektoriuje. Terminas vartojamas JAV.

Value for Money Audit – nagrinėja išlaidų ir rezultatų santykį. Terminas vartojamas Kanadoje kalbant apie viešojo sektoriaus auditą.

Dažniausiai veiklos auditas apibrėžiamas kaip ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo tyrimas.

Veiklos audito apibrėžimas literatūroje anglų kalba yra žinomas kaip trijų E raidžių koncepcija: ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas (*economy, efficiency, effectiveness*). Ekonomiškumas – išleidžiamų pinigų minimizavimas išlaikant pakankamą kokybę. Auditorius, vertindamas ekonomiškumą, nagrinėja finansinių, materialinių ir darbo išteklių naudojimą ir aiškinasi, ar galima išlaikyti tokią pačią kokybę panaudojant mažiau išteklių. Atlikdamas tyrimą auditorius atsako į tokius klausimus:

1. Ar žaliavos, įranga ir pan. buvo įsigyti geriausiomis kainomis ir ar šie ištekliai pasirinkti teisingai.
2. Kokios buvo faktinės išlaidos, palyginti su biudžetu.

3. Ar visi ištekliai buvo panaudoti.
4. Ar dažnai darbuotojų darbo jėga yra nepanaudojama, ar ji visada yra tinkamai panaudojama.
5. Ar organizacija naudoja optimalų sąnaudų derinį (pvz.: gal būtų geriau, jei dirbtų mažiau darbuotojų, bet daugiau pinigų būtų išleidžiama kompiuteriams).

Ekonomiškumo požiūriu nagrinėjamas turimų išteklių (darbo, pinigų, įrengimų, žinių informacijos, kito turto) naudojimas.

Efektyvumas suprantamas kaip sunaudotų išteklių ir rezultatų santykis. Aiškina masi, kaip panaudojant tuos pačius išteklius gauti maksimalią naudą. Atlikdamas tyrimą auditorius atsako į tokius klausimus:

1. Ar projekto ekonominio pagrįstumo tyrimai buvo atlikti taip, kad darbe būtų galima jais remtis.
2. Ar projektas galėjo būti įgyvendintas darant mažiau išlaidų.
3. Ar darbo metodai yra racionaliausi.
4. Ar yra kokių nors problemų, kurių būtų buvę galima išvengti.
5. Ar nėra kokio nors nereikalingo dubliavimo.
6. Kaip atskiri padaliniai bendradarbiauja siekdami bendro tikslo.
7. Ar darbuotojams, siekiantiems sumažinti išlaidas ir laiku užbaigti darbą, taikoma kokia nors skatinimo sistema.
8. Ar konkretūs veiksmai atliekami per pakankamai trumpą laiką.
9. Ar struktūra nepernelyg biurokratinė?

Efektyvumo požiūriu nagrinėjamas gamybos arba paslaugų teikimo procesas ir kita veikla, susijusi su gamyba arba paslaugų teikimu, t. y. transportavimas, pajamų surinkimas.

Rezultatyvumas yra tikslo ir rezultatų santykis. Vertindamas rezultatyvumą auditorius atsako į tokius klausimus:

1. Ar iškeltas tikslas yra pasiektas.
2. Ar vadovybė kelia realų tikslą, ar aiškiai ir preciziškai jis yra suformuluotas.
3. Ar sumažėja nepageidaujamų įvykių skaičius (pvz., broko, nelaimingų atsitikimų, klientų nepasitenkinimo atvejų).
4. Kokie veiksniai turi įtakos tikslui pasiekti.

Rezultatyvumo požiūriu nagrinėjamas rezultatas, t. y. rinka, klientų pasitenkinimas ir pan.

Pastaraisiais metais Vakarų šalyse atsirado ir greitai vystosi kriminalinis auditas. Kriminalinis auditas skiriasi nuo įprastinio finansinių ataskaitų audito. Jis užsiima sukčiavimų prevencija ir konkrečių atvejų tyrimu. Šios paslaugos teikiamos pagal įmonių valdybų, stebėtojų tarybų arba savininkų užsakymus.

Kriminaliniai auditoriai renka informaciją apie įmonės finansų valdymą, o paaiškėjus pažeidimų, nustato jų mastą. Kriminalinio audito metu nagrinėjamos visos aplinkybės, kurios gali būti susijusios su nagrinėjamais faktais, pradedant nuo konkursų sąlygų nagrinėjimo ir konkurso laimėtojo pripažinimu. Prireikus auditoriai gali kopijuoti kompiuterių duomenis, tikrinti dokumentus, lyginti ir vertinti informaciją, surinktą iš įvairių šaltinių. Kriminaliniai auditoriai bendradarbiauja su detektyvų įmonėmis.

Kartais kriminalinis auditas atliekamas visiškai slaptai, jį atliekantys asmenys negauna dokumentų, patvirtinančių vienokias ar kitokias aplinkybes. Jie yra priversti rinkti informaciją iš prieinamų šaltinių, kurie tik netiesiogiai yra susiję su nagrinėjamais faktais. Kriminaliniai auditoriai kartais vykdo teismo pavedimus, bendradarbiauja su teismo ekspertais.

Strateginis auditas iš esmės skiriasi nuo labiausiai paplitusių finansinio ir veiklos auditų. Pagrindinis strateginio audito tikslas – įmonės vizijos ir misijos vertinimas atsižvelgiant į jos galimybes, konkurencinę aplinką ir vystymosi perspektyvas.

Kai kurie vertinimai, kurių pagrindu formuojamos strateginio audito rekomendacijos, yra subjektyvūs ir priklauso ne tik nuo vertintojo kompetencijos ir duomenų, kuriais jis disponuoja, kiekio ir pobūdžio, bet ir nuo padėties įmonėje ir ūkio šakoje žinojimo. Todėl visiškai pagrįstai keliamas klausimas, kas turi atlikti strateginį auditą – vidaus ar išorės auditorius. Į šį klausimą nėra aiškaus atsakymo. Vidaus auditorius gerai žino padėtį įmonėje, bet jo vertinimas gali būti subjektyvus. Jis gali neturėti pakankamai informacijos apie padėtį ūkio šakoje arba šią informaciją lyginti tik su savo įmone ir dėl to padaryti neteisingas išvadas.

Išorės auditorius gali būti kur kas objektyvesnis, tačiau informacijos apie padėtį įmonėje, kurios strategiją jis audituoja, turėjimas negarantuoja visiško jos suvokimo. Dėl to skirtingų auditorių rekomendacijos gali būti nevienodos.

Strateginio audito metu atliekami išsamūs įmonės vidaus ir išorės aplinkos tyrimai. Iš dalies tam turi įtakos tai, kad pastaraisiais dešimtmečiais įmonių buhalterinė vertė pradėjo labai smarkiai skirtis nuo jų rinkos vertės. Kai kurių autorių tyrimai rodo, kad praėjusio amžiaus devintajame dešimtmetyje įmonių buhalterinė vertė sudarė 62 proc. rinkos vertės, o amžiaus pabaigoje – tik 10 proc. rinkos vertės. Pagrindinį vaidmenį pradėjo vaidinti nematerialusis turtas. Visa tai reikalauja iš esmės keisti požiūrį į įmonės vystymosi galimybes.

Strateginis auditas ieško atsakymų ir į tokius klausimus:

1. Kokia turėtų būti įmonės strategija?
2. Kokia dabartinė įmonės strategija?
3. Kokie yra skirtumai tarp esamos ir realiai galimos strategijos?

Strateginio audito metu vertinamas pasirinktos strategijos efektyvumas, analizuojant visus prieinamus įmonės ir jos išorinės aplinkos duomenis. Nagrinėjama įmonės istorija, misija, veikla, silpnybės ir stiprybės, ūkio šakos būklė.

III.1.1.5. Audito sistemos Lietuvoje formavimas ir raida

III.1.1.5.1. Valstybinio audito raida

Atkūrus nepriklausomybę 1990 metais pradėta reformuoti Lietuvos ūkį. Imta privatiuoti valstybei priklausančias įmones ir turtą. Tai nulėmė kontrolės permainas. Pradėjo kurtis šiuolaikinė audito sistema, susidedanti iš išorės ir vidaus audito. Pirmiausia tuoj po Nepriklausomybės atkūrimo 1990 m. balandžio 5 d. buvo įsteigtas Valstybės kontrolės departamentas, o gegužės 31 d. priimtas Valstybės kontrolės departamento įstatymas. Įstatyme suformuluotos valstybės kontrolės funkcijos, darbuotojų teisės. Jos buvo labiau panašios į kontrolės institucijų, veikusių administracinės komandinės sistemos sąlygomis, funkcijas ir teises, negu į modernios valstybinio audito institucijos veiklą. Šalia kontrolės Valstybės kontrolės departamentas vykdė tam tikras administracines funkcijas, nebūdingas valstybės auditui. Valstybės kontrolierius, jo pavaduotojai ir vyriausieji kontrolieriai turėjo teisę sustabdyti neteisėtus pareigūnų potvarkius ir veiksmus, galinčius padaryti žalą valstybės interesams arba piliečių teisėms, skirti pareigūnams iki 3 mėn. vidutinio mėnesinio atlyginimo dydžio pinigines nuoskaitas, reikalauti, kad administracija atleistų iš einamų pareigų vadovaujančius darbuotojus, pažeidusius įstatymus arba padariusius esminę žalą valstybės ar piliečių interesams. Tačiau pastebimos ir audito užuomazgos: Valstybės kontrolės darbuotojai negalėjo kištis į įmonių ir įstaigų veiklą, jeigu šios nepažeidė įstatymų.

Praėjus ketveriems metams, 1995 m. gegužės 30 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas. Juo Valstybės kontrolei buvo pavesta kontroliuoti:

- 1) valstybės biudžeto vykdymą;
- 2) valstybės programų, finansuojamų iš valstybės biudžeto, įgyvendinimą;
- 3) Seimo kanceliarijos, Seimui atskaitingų įstaigų, Seimą aptarnaujančių padalinių, Respublikos Prezidento bei Prezidentą aptarnaujančių padalinių, Konstitucinio Teismo, teismų antstolių kontorų, prokuratūrų ir policijos, Vyriausybės kanceliarijų, Vyriausybės įstaigų ir kitų iš Valstybės biudžeto finansuojamų įstaigų ūkinę ir finansinę veiklą;
- 4) ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas Lietuvos banke;
- 5) valstybės įmonių veiklą;
- 6) visų rūšių įmonių, įstaigų ir organizacijų, kuriose valstybė turi ne mažiau kaip pusę balsų suteikiančių akcijų, veiklą.

Be to, Valstybės kontrolei buvo pavestas valstybei priklausančių akcijų atstovavimas, žemės ir gamtos išteklių naudojimo teisėtumo kontrolė, valstybės vardu gaunamų kreditų, valstybinių fondų ir rezervų formavimo ir naudojimo kontrolė. Prireikus Valstybės kontrolė galėjo tikrinti savivaldybių biudžetų vykdymą, savivaldybių įstaigų bei įmonių ūkinę ir finansinę veiklą.

Vykdamas nurodytas funkcijas turėjo teisę tikrinti dokumentus, pinigus, kitą turtą, gauti paaiškinimus, gauti iš įvairių institucijų reikalingą informaciją, reikalauti, kad būtų atliktos inventorizacijos, kitokie patikrinimai, netrukdomai įeiti į tikrinamų subjektų patalpas. Valstybės kontrolierius, jo pavaduotojai, kontrolės skyrių viršininkai turėjo teisę įspėti ūkio subjektų vadovus, įpareigoti pašalinti nustatytus pažeidimus, sustabdyti neteisėtus pareigūnų sprendimus ir veiksmus, jeigu tai galėjo padaryti turtingą žalą valstybei, pareikšti ieškinį teisme ir siūlyti atleisti prasižengusius asmenis, įpareigoti ūkio subjektų vadovus grąžinti lėšas, panaudotas pažeidžiant įstatymus, skirti administracines nuobaudas, duoti nurodymus bankams iki vieno mėnesio nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš tikrinamų institucijų bei ūkio subjektų sąskaitų, jeigu tikrinimo metu buvo nustatyta esminė žala valstybei. Be to, jie galėjo skirti pareigūnams pinigines nuoskaitas, padarytas turtingos žalos dydžio, bet ne didesnes kaip 6 mėnesių vidutinio mėnesinio atlyginimo suma.

Šis įstatymas šiek tiek priartino Valstybės kontrolę prie nusistovėjusio kitose šalyse valstybinio audito. Valstybės kontrolierius turėjo teikti Seimui išvadą apie metinę biudžeto vykdymo apyskaitą. Šiuo įstatymu buvo nustatytos ir valstybės audito institucijai nebūdingos funkcijos, kaip antai kvota, revizijos teisėsaugos organų pavedimu. Kvotos tikslas buvo tirti akivaizdžius nusikaltimus suminio proceso tvarka. Tačiau, kaip parodė praktika, tai nedavė numatomo efekto.

Įstatyme nurodyta, kad valstybės kontrolė kontroliuoja teismų, teismų antstolių, kontorų, prokuratūrų ir policijos ūkinę bei finansinę veiklą. Tačiau Valstybės kontrolės nepriklausomybės nedidino ir jos darbo gerinimo neskatinio ta aplinkybė, kad teisėsaugos institucijos galėjo pavesti Valstybės kontrolei atlikti įvairius tikrinimus. Tai sudarė prielaidas daryti įtaką Valstybės kontrolės veiklai ir neatitiko vieno iš svarbiausių kontrolės principų, kad kontroliuojančioji institucija negali priklausyti nuo kontroliuojamųjų.

Naujoji Valstybės kontrolės įstatymo redakcija, priimta 2001 m. gruodžio 13 d., iš esmės pakeitė šios institucijos veiklą. Įstatyme nurodyta, kad Valstybės kontrolė Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija. Ji atlieka finansinę ir veiklos auditą. Valstybės kontrolė audituoja:

- 1) valstybės biudžeto vykdymą;
- 2) valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo;

- 3) valstybės išteklių naudojimą;
- 4) Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- 5) Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- 6) kaip naudojamos gautos Europos Sąjungos lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva. Valstybės kontrolė turi teisę audituoti savivaldybių biudžetų vykdymą.

Atsisakyta kvotos ir tikrinimų teisėsaugos institucijų pavedimu. Pasikeitė sprendimų pagal atliktų auditų rezultatus pobūdis. Nuo įstatymo įsigaliojimo valstybės kontrolė pati nepriima sprendimų dėl tikrinimo rezultatų, t. y. neskiria piniginių nuoskaitų pareigūnams, neduoda nurodymų bankams nutraukti pinigų išdavimą ir pervedimą iš sąskaitų, neįpareigoja vadovų grąžinti lėšas, skirtas arba panaudotas ne pagal įstatymus. Dabar Valstybės kontrolei suteikta teisė siūlyti atitinkamoms institucijoms patraukti materialinėm atsakomybėn asmenis už padarytą žalą, skirti drausminę nuobaudą, grąžinti lėšas, skirtas ar panaudotas pažeidžiant nustatytą tvarką, prirėik perduoti valstybinio audito dokumentus atitinkamoms institucijoms.

Įsigaliojus šiam įstatymui buvo užbaigtas valstybės audito kūrimas, kuris vyko dviem etapais ir truko 12 metų. Pirmasis etapas prasidėjo 1990 metais, kai buvo priimtas Valstybės kontrolės departamento įstatymas. Patirties ir žinių stoka, ūkio modernizavimo funkcionavimo specifika neleido iš karto pereiti prie tokio valstybės audito, koks veikė kitose šalyse. Buvo padarytas tik pirmas žingsnis ta kryptimi. Laikui bėgant keitėsi aplinkybės. Po penkerių metų, 1995 metais, buvo priimtas Valstybės kontrolės įstatymas, kuris pradėjo antrą valstybės audito kūrimo etapą. Šis įstatymas dar labiau pastūmėjo Valstybės kontrolę link valstybinio audito. Kartu buvo tendencijų, stabdančių šį judėjimą. Tarp jų pažymėtina kvota, nuobaudų skyrimas pagal tikrinimų rezultatus, tikrinimų atlikimas teisėsaugos institucijų pavedimu. Šiuos trūkumus pašalino 2001 metų Valstybės kontrolės įstatymas, kuris užbaigė valstybės audito kūrimą, trukusį 12 metų. Pagrindinės šio įstatymo nuostatos atitinka Limos deklaracijos dėl audito principų gairių teiginius. Vėliau įstatymas kelis kartus buvo tikslinamas, tačiau esminės nuostatos liko nepakeistos.

III.1.1.5.2. Nepriklausomo audito raida

Nepriklausomo audito atsiradimo data galima laikyti 1991 m. gruodžio 17 d., kai Lietuvos Respublikos Vyriausybė priėmė nutarimą Nr. 570 „Dėl auditorių veiklos organizavimo“ ir patvirtino Auditinės veiklos Lietuvos Respublikoje nuostatus. Tiesa, apie vakarietiško audito būtinumą buvo pradėta kalbėti šiek tiek anksčiau. Tuo tikslu 1990 m. rugsėjo 7 d. buvo įkurta Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija. Tai

buvo visuomeninė profesinė organizacija, jungianti buhalterius, revizorius, ekspertus, mokslininkus ir kitus asmenis, besidominčius apskaitos, analizės ir kontrolės klausimais. Jos tikslas buvo sukurti buhalterinės apskaitos ir audito sistemą, atitinkančią tarptautinius standartus ir kitų Europos šalių praktiką. Asociacijos valdymo struktūroje buvo įkurta Audito komisija, kuri turėjo užsiimti audito metodikos kūrimu. Šios komisijos iniciatyva ir pastangomis jau 1990 metų pabaigoje buvo parengtas minėtų nuostatų projektas.

1991 m. gruodžio mėn. patvirtinti Auditinės veiklos Lietuvos Respublikoje nuostatai buvo pirmasis ir vienintelis norminis aktas, reglamentuojantis šią veiklą. Nuostatuose buvo numatyta, kad auditoriaus kvalifikaciją gali įsigyti asmenys, turintys aukštąjį ekonominį arba juridinį išsilavinimą, ne mažesnę kaip 5 metų buhalterio, ekonomisto arba teisinio darbo patirtį. Audito įmonėms buvo leista, be audito, teikti ir kitas paslaugas, pavyzdžiui, konsultacijas apskaitos ir vidaus kontrolės klausimais, atlikti ūkinės komercinės veiklos analizes, patikrinimus, atstovauti užsakovui įmonėse, įstaigose ir organizacijose. Audito tikslas buvo patikrinti ir įvertinti užsakovo finansinę informaciją ir atskaitomybę.

Minėtu Vyriausybės nutarimu buvo patvirtinta komisija auditorių kvalifikacijai suteikti. Finansų ministerijai buvo pavesta užtikrinti šios komisijos darbo sąlygas.

Priėmus šį Vyriausybės nutarimą padėtis beveik nepasikeitė. Tai nulėmė kelios priežastys. Svarbiausioji buvo ta, kad Lietuvoje buvo labai menka audito paslaugų paklausa. Daugelis stambių įmonių priklausė valstybei ir jas turėjo kontroliuoti Valstybės kontrolė. Užsienio kapitalo ir bendros įmonės nepasitikėjo besikuriančiu vietiniu auditu, kurio veikla nebuvo standartizuota. Prireikus jos samdė užsienio audito įmones. Kita svarbi priežastis buvo ta, kad pati Finansų ministerija nebuvo suinteresuota audito plėtra. Įsivyravo nuomonė, kad auditoriai atstovaudami turto savininkų interesams gali padėti jiems vengti mokesčių mokėjimo. Esant nepakankamai gerai teisiškai sureguliuotai įmonių veiklai ir tos veiklos apskaitai, minėti nuogąstavimai turėjo pagrindą. Finansų ministerija nesiėmė jokių veiksmų užtikrinti Komisijos auditorių kvalifikacijai suteikti darbą, neparengė ir neinicijavo jokių norminių aktų, susijusių su auditu, rengimo.

Trečioji priežastis buvo ta, kad verslininkai ir plačioji visuomenė nelabai suprato audito būtinybę ir reikšmę. Auditas buvo tapatinamas su ankstesne revizija. Todėl dažnai buvo manoma, kad netikslinga samdyti auditorių, kurie gali išaiškinti įstatymų nesilaikymo faktus, o už tai gali tekti atsakyti (nors auditui nebuvo keliami užduotis išaiškinti įstatymų pažeidimus ir pranešti apie tai atitinkamoms institucijoms).

Ketvirtoji priežastis buvo ta, kad iš tikrųjų buvo neaišku, ar išlaidos, padarytos auditoriui samdyti, atneš kokią nors naudą.

Pamažu Lietuvoje pradėjo kurtis tarptautinių audito įmonių „Arthur Andersen + Co“, „Price Waterhouse“, Coopers + Lybrand“, „KPMG“ padaliniai ir nacionalinės audito įmonės „Auditas“, „J. Kabašinskas ir partneriai“, „Ona Žiekienė ir partneriai“, „Auditoriai“.

Stiprų postūmį audito plėtrai davė 1994 m. liepos 5 d. priimtas Akcinių bendrovių įstatymas, kuriame buvo nurodyta, kad akcinės bendrovės steigėjai privalo parengti steigimo ataskaitą, kurią turi patikrinti ir pateikti išvadas steigiamajam akcininkų susirinkimui nepriklausomas auditorius arba revizorius. Kiekvienas akcininkas turėjo teisę susipažinti su ataskaita bei auditoriaus išvadomis ir daryti jų nuorašus. Tų pačių metų gruodžio mėn. buvo priimtas Valstybės ir savivaldybių įmonių įstatymas. Jame nurodyta, kad įmonės finansinė veikla kontroliuojama audito tvarka. Metinis veiklos auditas yra privalomas. Auditą galėjo atlikti fizinis asmuo, turintis kvalifikacinį atestatą, arba audito įmonė, turinti teisę teikti audito paslaugas. Audituojamos įmonės administracija privalėjo pateikti auditoriui visus reikalaujamus dokumentus, o auditorius turėjo pateikti įmonės vadovui ir steigėjui audito ataskaitas.

Minėti įstatymai paspartino audito plėtrą. Atsirado būtinybė detaliau reglamentuoti ir prižiūrėti šią veiklą. Todėl 1995 m. sausio 4 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybė patvirtino naujus Audito Lietuvos Respublikoje nuostatus. Šiuose nuostatuose patikslintas audito apibrėžimas. 1991 metų nuostatuose buvo nurodyta, kad auditas tai įmonių, įstaigų ir organizacijų ūkinės komercinės veiklos, jos apskaitos, finansinės atskaitomybės oficialus patikrinimas ir įvertinimas. Naujame apibrėžime neliko auditui nebūdingo ūkinės komercinės veiklos patikrinimo. Nurodyta, kad auditas – oficialus nepriklausomas įmonės buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės patikrinimas ir nuomonės apie tai pareiškimas. Pagrindinis audito tikslas buvo įvertinti, ar finansinė atskaitomybė rodo tikrąją įmonių veiklos būklę, ar ši atskaitomybė parengta pagal galiojančius buhalterinės apskaitos norminius aktus. Nuostatuose taip pat nurodyta, kad auditą turi teisę atlikti asmuo, turintis auditoriaus kvalifikaciją, nustatytą tvarka išduotą leidimą ir dirbantis audito įmonėje. Buvo apibrėžta, kokios įmonės gali verstis audito veikla. Pakeista auditoriaus kvalifikacijos įsigijimo tvarka: dabar auditoriaus kvalifikaciją galėjo įsigyti asmuo, turintis bet kokią aukštąjį išsilavinimą ir ne mažesnę kaip ketverių metų darbo stažą buhalterinės apskaitos, finansų ir ekonomikos srityje arba ne mažiau kaip trejus metus būti dirbęs audito įmonėje dalyvaudamas buhalterinės apskaitos patikrinimuose. Taip pat auditoriaus kvalifikaciją galėjo įsigyti asmenys, turintys aukštesnįjį išsilavinimą ir ne mažesnę kaip penkerių metų darbo stažą buhalterinės apskaitos, finansų ir ekonomikos srityse. Suformuluotos auditorių teisės, pareigos ir atsakomybė. Auditiniam darbui organizuoti, koordinuoti ir plėtoti prie Finansų ministerijos buvo įsteigtas Audito ir apskaitos institutas.

Audito ir apskaitos institutui buvo pavestos visos funkcijos, susijusios su audito veikla: nustatyti audito standartus, metodiką, auditorių profesinės etikos taisykles; organizuoti auditorių kvalifikacinius egzaminus; organizuoti auditorių mokymus, kvalifikacijos tobulinimą; išduoti auditorių atestatus ir leidimus atlikti auditą; nagrinėti pretenzijas dėl audito atlikimo; vertinti auditorių ir audito įmonių veiklą; sustabdyti ir panaikinti leidimą atlikti auditą galiojimą; tvarkyti auditorių ir audito įmonių registrus.

Nepriklausomo audito Lietuvoje formavimosi pabaiga galima laikyti 2000 metus, kai įsigaliojo Lietuvos Respublikos audito įstatymas ir Akcinių bendrovių įstatymas. Audito įstatyme detaliau ir aiškiau reglamentuota audito veikla, nurodyta užsienio valstybių auditorių pripažinimo tvarka, numatyta, kad auditorius atestuoja, pažymėjimus išduoda, taip pat auditorių ir audito įmonių veiklos priežiūrą atlieka Vyriausybės įgaliota institucija. Įstatyme pirmą kartą numatytas Auditorių garbės teismas ir jo kompetencija, drausminės nuobaudos auditoriams, jų skyrimo tvarka, audito įmonių civilinės atsakomybės draudimas, Auditorių rūmai ir jų veikla.

Ypatingą vaidmenį pradėjo vaidinti Auditorių rūmai. Jie rengia ir tvirtina audito standartus, audito atlikimo metodiką, auditorių profesinės etikos kodeksą, auditorių garbės teismo nuostatus, organizuoja ir koordinuoja auditorių stažuotes ir kvalifikacijos tobulinimą, nustato privalomą auditorių kasmetinį kvalifikacijos tobulinimo kursų valandų skaičių, sprendžia kitus audito atlikimo ir profesinės veiklos gerinimo klausimus.

Vėliau Audito įstatymas buvo tobulinamas. 2000 m. liepos 3 d. Lietuvos Respublikos Seimas priėmė naujos redakcijos Audito įstatymą. Naujoje įstatymo redakcijoje nurodyta, kad, be finansinių ataskaitų įvertinimo, audito metu būtų nustatyta, ar metiniame pranešime (konsoliduotame pranešime) pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų (metinių konsoliduotų finansinių ataskaitų) duomenis. Įstatyme suformuluoti profesinės etikos principai: nepriklausomumo ir objektyvumo, konfidencialumo ir profesinės paslapties, sąžiningumo, profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo, atsakomybės visuomenei. Taip pat konkretinta kvalifikacinių auditorių egzaminų organizavimo tvarka ir nurodyti dalykai, iš kurių turi būti patikrintos pretendentų į auditorius žinios, numatyta, kad audito įmonė privalo apdrausti savo civilinę atsakomybę, konkrečiau aptarta auditorių ir audito įmonių veikla, teisės, pareigos ir atsakomybė.

Minėtame įstatyme daug vietos skirta auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybei užtikrinti ir tyrimui bei viešajai priežiūrai. Atsirado auditorių kontrolierių institutas. Auditorius kontrolierius tvirtina Audito ir apskaitos tarnyba. Jiems pavesta tikrinti auditorių ir audito įmonių atliktų auditų kokybės priežiūrą. Viešąją priežiūrą pavesta atlikti Audito ir apskaitos tarnybai. Šios tarnybos darbą kontroliuoja Finansų ministerija.

Įstatymo nustatyti papildomi reikalavimai auditoriams ir audito įmonėms, atliekantiems viešojo intereso įmonių auditą.

Nepriklausomo audito sistema nuolat tobulinama. Reikšmingų pokyčių įvyko Lietuvai 2004 metais įstojus į Europos Sąjungą. Prireikė Lietuvoje galiojusią nepriklausomo audito organizavimo ir atlikimo tvarką suderinti su Europos Sąjungoje galiojančia tvarka. Nors ir anksčiau nemažai audito įmonių vadovavosi tarptautiniais audito standartais ir Aštuntąja Tarybos direktyva 84/253/EEB, bet dabar tai pasidarė būtina. Kai kurios audito įmonės vis dar vadovavosi nacionaliniais audito standartais, kurie galiojo nuo 2000 metų iki 2009 metų.

Reikšmingas pasikeitimas įvyko 2006 metais. Europos Parlamentas ir Taryba priėmė direktyvą 2006/43EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito. Ši direktyva iš dalies pakeitė Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikino Tarybos direktyvą 84/253/EEB.

Direktyvoje numatyta sustiprinti audito kokybės kontrolę. Tuo tikslu Lietuvos Respublikos apskaitos institutas buvo reorganizuotas į Audito ir apskaitos tarnybą. Ši tarnyba kartu su Auditorių rūmais kontroliuoja ir užtikrina audito kokybę. Tarnyba vykdo tokias funkcijas:

- 1) nustato audito kokybės užtikrinimo organizavimo tvarką;
- 2) Auditorių rūmų teikimu tvirtina atlikto audito kokybės peržiūros metodiką;
- 3) Auditorių rūmų teikimu tvirtina ir atšaukia kontrolierius, tvirtina metinius auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės peržiūrų planus, patikrina peržiūrų planų faktinį įvykdymą;
- 4) nustato kontrolierių parinkimo, rengimo ir kvalifikacijos tobulinimo tvarką;
- 5) nustato atlikto audito kokybės peržiūros ataskaitos reikalavimus.

Savo ruožtu Auditorių rūmai, įgyvendindami audito kokybės užtikrinimą:

- 1) sudaro ir teikia tvirtinti metinius audito įmonių atlikto audito kokybės peržiūrų planus;
- 2) parenka kontrolierius ir teikia tvirtinti jų kandidatūras;
- 3) koordinuoja auditorių kontrolierių atlikto audito kokybės peržiūras;
- 4) nagrinėja ir tvirtina auditorių kontrolierių atliktų peržiūrų ataskaitas.

III.1.1.5.3. Vidaus audito atsiradimas ir raida

Vidaus auditas Lietuvoje susiformavo paskiausiai. Vidaus audito kūrimosi pradžia laikytini 1995 metai. Tais metais Lietuvos banko valdyba patvirtino Komercinių bankų vidaus audito tarnybos veiklos tvarką ir įpareigojo komercinius bankus įkurti vidaus audito tarnybas. Tvarkoje buvo suformuluoti vidaus audito tikslai, audito rūšys,

vidaus audito tarnybos funkcijos, auditorių teisės ir pareigos. Vidaus auditui buvo keliami tokie tikslai:

- vertinti, ar banko finansinė atskaitomybė parodo tikrąją būklę, ar ši atskaitomybė parengta pagal galiojančius buhalterinės apskaitos teisės aktus;
- tikrinti ir vertinti, kaip veikia vidaus kontrolės sistema;
- nustatyti, ar veiksminga banko veikla, ar pagrįsta jo pasirinkta veiklos politika, ar pakankamai gerai įgyvendinamos jo numatytos priemonės;
- teikti banko valdybai analizę, įvertinimus ir rekomendacijas banko valdymo ir vidaus kontrolės klausimais, siekiant sukurti tokią vidaus kontrolės sistemą, kuri leistų tinkamai ir veiksmingai dirbti bankui.

Nurodytos tokios vidaus audito rūšys ir jų samprata:

- a) finansinio audito paskirtis – tikrinti, ar teisingai rengiama finansinė atskaitomybė, ar teisingai tvarkoma buhalterinė apskaita, analizuoti, ar teisingai daromi įrašai sąskaitose, ar finansinė atskaitomybė rodo tikrąją banko būklę, ar ši atskaitomybė parengta pagal galiojančius įstatymus ir kitus teisės aktus;
- b) veiklos audito paskirtis – tikrinti, ar banko valdybos planai ir nustatytos procedūros yra vykdomos, ar banko veikla veiksminga, ar gerai apsaugotas turtas, ar tinkamai naudojami banko ištekliai;
- c) duomenų sistemos audito paskirtis – tikrinti informacijos saugumą, programinės įrangos naudojimą, naujų programinių sistemų kūrimo tikslingumą;
- d) projektų audito paskirtis – vertinti, ar vykdomos specialių projektų, kuriuose bankas dalyvauja, sutarties sąlygos, ar lėšos naudojamos pagal nustatytą programą, ar pasiektas numatytas rezultatas.

Vykdydami savo pareigas vidaus auditoriai turėjo teisę:

- a) būti nepriklausomi nuo kitų banko darbuotojų, atlikti tik vidaus audito darbą;
- b) naudotis visa banko informacija ir dokumentais;
- c) raštu gauti reikalingus paaiškinimus iš banko darbuotojų;
- d) tikrinti turtą, nuosavybę ir įsipareigojimus;
- e) reikalauti, kad būtų atlikti kontroliniai patikrinimai ar kitaip patikrintas turtas, prireikus patiems juos atlikti;
- f) naudotis nepriklausomų auditorių tikrinimų informacija.

Vėliau, 2000 metais, ši tvarka buvo pakeista išsamesniais ir tobulesniais banko vidaus audito organizavimo bendraisiais nuostatais.

Naujuose nuostatuose gerokai plačiau ir konkrečiau aptartas vidaus audito bankuose organizavimas ir atlikimas. Komerciniams bankams pasiūlyta įkurti audito komitetus, kurie vykdytų tokias funkcijas:

- aptarti, kaip funkcionuoja vidaus kontrolės sistema;
- periodiškai įvertinti vidaus audito darbą;
- aptarti vidaus audito pateiktą informaciją apie vidaus kontrolės sistemos būklę, kaip vykdomas audito darbo planas;
- numatyti veiklos sritis, kurias tais metais turėtų patikrinti vidaus ir išorės auditas;
- tvirtinti vidaus audito padalinio nuostatus ir audito padalinio darbo planą;
- aptarti, kaip įgyvendinamos vidaus audito pateiktos rekomendacijos ir šalinami nustatyti trūkumai;
- aptarti apskaitos ir audito klausimus, į kuriuos atkreipė dėmesį vidaus ar išorės auditas.

2004 metais buvo patvirtinti nauji Banko vidaus audito bendrieji nuostatai. Nuostatuose daug dėmesio skirta vidaus audito organizavimui, vidaus audito procesui. Šiuose nuostatuose taip pat nurodyta, kad banko vidaus audito tarnyba vidaus audito komitetui pateikia informaciją apie planuojamos samdyti išorės audito įmonės tinkamumą ir periodiškai informuoti vidaus audito komitetą, ar išorės auditoriai tinkamai atliko savo darbą.

Teigiamą vaidmenį vidaus audito raidoje suvaidino Lietuvos vidaus auditorių asociacija. Asociacija buvo įkurta 1997 metais. 2000 metais ji prisijungė prie Vidaus auditorių instituto (IIA) ir tapo Lietuvos skyriumi bei Europos vidaus auditorių institutų konfederacijos visateisė narė. Šiuo metu Asociacija vienija 180 profesionalų, dirbančių viešajame ir privačiame sektoriuje. Asociacijos tikslai yra propaguoti vidaus auditorių profesiją, tarptautinius audito profesinės praktikos standartus, skatinti jų praktinį naudojimą, teikti metodinę ir praktinę paramą, organizuoti profesinius renginius, ginti vidaus auditorių profesinius interesus, atstovauti vidaus auditoriams valstybės institucijose ir tarptautinėse vidaus auditorių organizacijose.

Valstybės institucijose, įstaigose ir įmonėse vidaus auditas pradėtas steigti 2000 metais. Tų metų vasario 7 d. Vyriausybė priėmė nutarimą „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“. Nutarime numatyta, kad visose valstybės įstaigose ir įmonėse, kuriose dirba daugiau kaip 300 darbuotojų, steigiama vidaus audito tarnyba, o tais atvejais, kai jose dirba mažiau kaip 300 darbuotojų, steigiama vidaus auditoriaus pareigybė. Vidaus audito tarnyba ir pareigybės turėjo būti įsteigtos iki 2000 m. liepos 31 dienos. Tuo pačiu nutarimu buvo patvirtinti Valstybės įmonės ar įstaigos vidaus audito tarnybos nuostatai. Nuostatuose suformuluoti vidaus audito tarnybos uždaviniai, funkcijos, darbo organizavimas, teisės, pareigos ir atsakomybė.

Vidaus audito tarnyboms buvo keliami du pagrindiniai uždaviniai: užtikrinti, kad valstybės įmonės ar įstaigos vadovui būtų teikiama objektyvi informacija apie šios

įmonės ar įstaigos veiklą, galimą veiklos riziką ir vidaus kontrolės sistemos būklę, taip pat skatinti naujų, veiksmingų vidaus kontrolės sistemos priemonių diegimą. Įtvirtintos pagrindinės vidaus audito funkcionavimo nuostatos, kad vidaus audito tarnyba (vidaus auditorius) yra įmonės ar įstaigos struktūrinis padalinys. Tarnyba tiesiogiai pavaldi ir atskaitinga vadovui.

2000 m. spalio 18 d. Vyriausybė iš dalies pakeitė savo ankstesnį nutarimą „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“. Nustatyta, kad, jeigu įstaigose ar įmonėse dirba mažiau kaip 300, bet ne mažiau kaip 100 darbuotojų, reikia steigti vidaus auditoriaus pareigybę. Jeigu dirba mažiau kaip 100 darbuotojų, vidaus auditą atlieka steigėjo audito tarnyba, o jeigu steigėjas jos neturi – Finansų ministerijos vidaus audito tarnyba. Vidaus audito tarnybos įsteigimo terminas pratęstas iki 2000 m. gruodžio 1 dienos.

Be to, šiame nutarime numatyta, kad vidaus audito tarnybos savo išvadas ir ataskaitas su rekomendacijomis, kaip ištaisyti trūkumus, pateikia vadovui, o jų kopijas arba išrašus Finansų ministerijai. Tuo būdu įvesta dviguba atskaitomybė – įstaigos ar įmonės vadovui ir Finansų ministerijai. Šis ir visi ankstesni nutarimai dėl vidaus audito galiojo iki 2001 m. rugsėjo 13 dienos. Tuomet buvo priimtas nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. vasario 7 d. nutarimo Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito dalinio pakeitimo“, o jame išdėstytas naujos redakcijos nutarimas „Dėl valstybės institucijų, įstaigų ir įmonių vidaus audito“. Minėtas nutarimas panaikino teiginį apie būtinybę pateikti išvadų ir ataskaitų su rekomendacijomis, kaip ištaisyti trūkumus, kopijas Finansų ministerijai. Nustatyta, jeigu valstybės institucijoje dirba mažiau kaip 100 darbuotojų, vidaus auditą jose atlieka steigėjas arba Vyriausybės paskirta valstybės institucija. Tik padaryta išlyga, kad, suderinus su valstybės institucijos, kurios reguliavimo sričiai priskirta audituojama institucija (kurioje dirba mažiau kaip 100 darbuotojų), joje gali būti steigiama vyriausiojo vidaus auditoriaus pareigybė.

2001 m. gruodžio 21 d. Vyriausybės nutarimu „Dėl vidaus audito atlikimo“ nurodytos įstaigos, kuriose vidaus auditą turi atlikti Finansų ministerijos arba kitų ministerijų vidaus audito tarnybos. Šiuo nutarimu buvo išspręsta mažų įstaigų vidaus audito problema. Nutarime dar kartą patvirtinta, kad vidaus audito tarnyba yra tiesiogiai pavaldi vadovui, kuris garantuoja jos nepriklausomumą. Ji atsiskaito savo įmonės ar įstaigos vadovui.

Vidaus audito viešajame sektoriuje kūrimas galutinai išspręstas priėmus 2002 metais Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą. Įstatyme suformuluotas vidaus audito tikslas, uždaviniai, vidaus audito tarnybos steigimo atvejai, jos nepriklausomumo užtikrinimo būdai.

Pagrindinis vidaus audito tikslas yra sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę padėti įgyvendinti veiklos tikslus. Svarbiausi uždaviniai yra tokie:

- a) nustatyti, ar laikomasi norminių teisės aktų;
- b) patarti vadovui, kaip mažinti rizikos veiksnių įtaką veiklai;
- c) teikti veiklos ir vidaus kontrolės tobulinimo rekomendacijas;
- d) vertinti strateginių arba kitų veiklos planų, programų vykdymą ir turto naudojimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais.

Vidaus audito tarnybos įsteigtos Respublikos Prezidento institucijoje, Seimo kanceliarijoje, Ministro Pirmininko tarnyboje ir ministerijose, savivaldybėse. Viešuosiuose juridiniuose asmenyse vidaus audito tarnyba steigama, jeigu juose patvirtinta ne mažiau kaip 200 pareigybių. Tuo atveju, kai yra patvirtinta mažiau kaip 200 etatų, ten steigėjo sprendimu gali būti įsteigta vidaus audito tarnyba arba šias funkcijas atlieka steigėjo vidaus audito tarnyba.

Vėliau kai kurios šio įstatymo nuostatos buvo tikslinamos, tačiau principiniai reikalavimai liko tie patys.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 3.1.1.1. Kaip formavosi auditoriaus profesija įvairiose šalyse?
- 3.1.1.2. Kokie yra audito sistemos elementai?
- 3.1.1.3. Kaip auditas klasifikuojamas pagal funkcijas?
- 3.1.1.4. Kokiose įmonėse yra privalomas finansinis auditas?
- 3.1.1.5. Ką nagrinėja veiklos auditas?
- 3.1.1.6. Ką audituoja Valstybės kontrolė?
- 3.1.1.7. Kada buvo priimtas pirmasis norminis aktas, reglamentuojantis finansinio audito atlikimo tvarką?
- 3.1.1.8. Kokias funkcijas vykdo Audito ir apskaitos tarnyba?
- 3.1.1.9. Kokiose institucijose yra privaloma vidaus audito tarnyba?
- 3.1.1.10. Kokie yra vidaus audito ir išorės audito panašumai ir skirtumai?
- 3.1.1.11. Iš kokių elementų susideda audito sistema?
- 3.1.1.12. Kokie yra audito profesinės etikos principai?
- 3.1.1.13. Kokiomis priemonėmis užtikrinama audito kokybė?
- 3.1.1.14. Kokiais atvejais gali būti kviečiamas auditoriaus ekspertas?
- 3.1.1.15. Kokie yra pagrindiniai nepriklausomo audito Lietuvoje raidos etapai?

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Daujotaitė D., Tarakavičiūtė I., Puškorius S. (2012). Veiklos audito teorija ir praktika. Vilnius: MRU.
2. Knechel, W. Robert (2007). Auditing: assurance and risk / W. Robert Knechel, Steven E. Salterio, Brian Ballou. Mason [Ohio]: Thomson/South-Western.
3. Lakis, V. (2007). Audito sistema: raida ir problemos. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
4. Lowers, Timothy J. (2013). Auditing and Assurance services. New York: McGraw-Hill / Irwin.
5. Mackevičius, J. (2009). Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Vilnius: TEV.
6. Thibodeau, Jay C. (2014). Auditing and accounting cases: investigating issues of fraud and professional ethics / Jay C. Thibodeau, Deborah Freier. New York [N.Y.]: McGraw-Hill Irwin.
7. Weirich, Thomas R. (2010). Accounting and auditing research: tools and strategies. Hoboken [N.J.]: Wiley.
8. Whittington, O. Ray (2006). Principles of auditing and other assurance services / O. Ray Whittington, Kurt Pany Boston [Mass] [etc.]: McGraw-Hill/Irwin.

III.1.2. Audito ir apskaitos profesinės organizacijos ir jų veikla

Audito veikla yra labai įvairi ir sudėtinga. Todėl jau seniai įvairiose šalyse pradėjo kurtis įvairios profesinės organizacijos, kurių tikslas yra spręsti profesijai būdingas problemas. Internacionalizuojantis ekonomikai iškilo naujų problemų, kurias reikėjo spręsti tarptautiniu mastu. Dvidešimtajame amžiuje susikūrė nemažai tarptautinių, regioninių bei nacionalinių audito ir apskaitos organizacijų. Pagrindinės tarptautinės organizacijos yra tokios: INTOSAI, Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba, Europos Sąjunga, Vidaus auditorių institutas, Europos vidaus audito institucijų konfederacija, IFAC, Tarptautinė apskaitos standartų taryba.

INTOSAI (angl. *International Organisation of Supreme Audit Institution*) koordinuoja valstybės kontrolės institucijų veiklą. INTOSAI įsteigta 1953 metais JTO iniciatyva ir jos globojama kaip nuolatinė įstaiga. Jos misija yra skatinti keitimąsi idėjomis, žiniomis ir patirtimi, nuolatinį aukščiausiųjų audito institucijų tobulėjimą, įvairiais klausimais reikšti nuomonę tarptautinėje bendrijoje, skatinti šalių aukščiausiasias audito institucijas padėti savo vyriausybėms gerinti jų veiklą, užtikrinti skaidrumą, ugdyti pasitikėjimą valstybe, skatinti efektyvų ir rezultatyvų valstybės išteklių naudojimą savo žmonių gerovei užtikrinti.

INTOSAI veikloje gali dalyvauti visų šalių, esančių JTO nariais, vyriausiosios valstybės kontrolės įstaigos. Iš pradžių šios organizacijos narėmis buvo 34 valstybės. Šiuo metu ji vienija 189 visateises ir 4 asocijuotąsias nares. Organizacijos būstinė yra Vienoje (Austrija). Ji leidžia žurnalą „Valstybės audito žurnalas“ (angl. *The International Journal of Government Auditing*). Žurnalas leidžiamas keturis kartus per metus Vašingtone arabų, anglų, prancūzų, vokiečių ir ispanų kalbomis.

INTOSAI nuo 1971 metų kas dvejus metus rengia seminarus įvairiomis valstybės audito temomis. Šie seminarai, prie kurių finansavimo prisideda JTO, teikia pagalbą besivystančioms šalims, skatina tyrimus įvairiose srityse.

INTOSAI valdymo organai yra: kongresas, valdyba, generalinis sekretoriatas, regioninės organizacijos, komitetai ir darbo grupės. Kongresai šaukiami kas 2–3 metai. Jie tvirtina taisykles ir reglamentus, kuria komitetus ir skiria jiems užduotis, priima sprendimus dėl tarptautinio aukščiausiųjų audito institucijų bendradarbiavimo, renka valdybos narius.

Tarp svarbiausių dokumentų, kuriuos patvirtino kongresas, galima paminėti Limos deklaraciją dėl audito principų gairių (1977 m.) ir Meksiko nepriklausomumo deklaraciją (2007 m.). Šiomis deklaracijomis buvo remiamasi priimant 2011 metų Jungtinių Tautų Generalinės Asamblėjos rezoliuciją dėl aukščiausiųjų audito institucijų nepriklausomumo. Rezoliucijoje pripažįstama, kad aukščiausiosios audito institucijos

gali objektyviai ir veiksmingai vykdyti savo uždavinius tik tada, kai jos yra nepriklausomos nuo audituojamojo subjekto ir apsaugotos nuo išorės poveikio.

Valdyba, susidedanti iš aštuoniolikos narių, vykdydama kongreso sprendimus priima atitinkamus nutarimus. Valdybai vadovauja aukščiausiosios audito institucijos vadovas, kurio atstovaujamoje valstybėje vyko paskutinis kongresas. Pirmuoju pavaduotoju skiriamas valstybės, kurioje vyks kitas kongresas, aukščiausiosios audito institucijos vadovas, antrąjį pavaduotoją skiria kongresas.

Generalinis sekretoriatas padeda kongresui ir valdybai vykdyti jų funkcijas, palaiko ryšį su INTOSAI nariais, organizuoja seminarus ir kitokias priemones, susijusias su pavestų funkcijų vykdymu.

Lietuvos valstybės kontrolė visateisė INTOSAI narė tapo 1992 metais ir aktyviai dalyvauja kelių komitetų veikloje. Pagrindinis darbas vykdomas komitetuose ir darbo grupėse. Ten tvirtinami standartai, gairės, literatūra. Šiuo metu veikia penki komitetai ir trys darbo grupės:

- Audito standartų komitetas.
- Vidaus kontrolės standartų komitetas.
- Apskaitos standartų komitetas.
- Valstybės skolos komitetas.
- Informacinių technologijų audito komitetas.
- Privatizavimo darbo grupė.
- Programų vertinimo darbo grupė.
- Aplinkos audito darbo grupė.

Prie INTOSAI veikia septynios regioninės organizacijos:

- AFROSAI (angl. *African Organization of Supreme Audit Institutions*), įkurta 1976 metais. Pagrindinis sekretoriatas – Togo AAI;
- ARABOSAI (angl. *Arab Organization of Supreme Audit Institutions*), įkurta 1976 m. Pagrindinis sekretoriatas – Tuniso AAI;
- ASOSAI (angl. *Asian Organization of Supreme Audit Institutions*), įkurta 1978 m. Pagrindinis sekretoriatas – Indijos AAI;
- CAROSAI (angl. *Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions*), įkurta 1988 m. Pagrindinis sekretoriatas – Trinidado ir Tobago AAI;
- OLACEFS (angl. *Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions*), įkurta 1962 m. Pagrindinis sekretoriatas – Panamos AAI;
- SPASAI (angl. *South Pacific Association of Supreme Audit Institutions*), įkurta 1989 m. Pagrindinis sekretoriatas – Naujosios Zelandijos AAI;
- EUROSAI (angl. *European Organization of Supreme Audit Institutions*), įkurta 1989 m. Pagrindinis sekretoriatas – Ispanijos AAI.

EUROSAI (angl. *European Organization of Supreme Audit Institutions*) yra viena iš regioninių INTOSAI organizacijų. Įsteigta 1990 metais. Iš pradžių ji vienijo 30 narių, dabar vienija 50 aukščiausiųjų audito institucijų. EUROSAI tikslai:

- Skatinti narių profesinį bendradarbiavimą.
- Skatinti keitimąsi dokumentais ir informacija.
- Remti viešojo sektoriaus audito studijas.
- Suderinti valstybinio audito terminologiją.

EUROSAI oficialiosios kalbos yra anglų, prancūzų, vokiečių, rusų ir ispanų. Jos valdymo organai yra kongresas, valdyba ir sekretoriatas. EUROSAI yra įsteigusi kelias darbo grupes: aplinkos apsaugos, informacinių technologijų, lėšų, skirtų nelaimėms įspėti ir likviduoti, audito, etikos. Lietuvos valstybės kontrolė EUROSAI veikloje dalyvauja nuo 1993 metų.

Tarptautinė buhalterių federacija (angl. *The International Federation of Accountants*, IFAC) buvo įkurta 1977 metais Devinto tarptautinio buhalterių kongreso metu. Ši federacija veikia kaip Tarptautinio koordinacinio buhalterių komiteto, kuris veikė nuo 1967 m., paveldėtoja. Jos nariai gali būti atskirų šalių apskaitos ir audito profesinės organizacijos. Federacija atlieka tokias užduotis:

1. Inicijuoja, koordinuoja ir vadovauja veiklai, kurios tikslas yra sukurti tarptautinius savo specialybės techninius, etinius, kvalifikacinius pagrindus. Taip pat bendradarbiauti su regioninėmis organizacijomis ir kurti komitetus, kurie įgyvendintų priimtus sprendimus.
2. Skatina regioninių organizacijų vystymąsi ir remia jų veiklą.
3. Organizuoja tarptautinius kongresus, kurių tikslas sudaryti galimybę susitikti šios specialybės atstovams, padiskutuoti, pasikeisti nuomonėmis apie aktuales problemas, atkreipti dėmesį į naujus reiškinius, reikalaujančius apmąstymų, informuoti apie naujus tyrimų rezultatus apskaitos srityje, stengtis, kad svarstant iškilusius klausimus dalyvautų kuo daugiau mokslininkų ir praktikų.

Tam tikroms užduotims vykdyti yra sudaryti specializuoti komitetai: mokymo, etikos, audito praktikos, tarptautinių kongresų, valdymo apskaitos, planavimo, regioninių organizacijų.

Europos buhalterių federacija (angl. *Federation of European Accountants*, FEE) atstovauja 45 profesiniams buhalterių ir auditorių institutams iš 33 šalių, įskaitant 27 Europos Sąjungos valstybes nares. Federacija vienija daugiau kaip 700 000 profesionalių buhalterių, dirbančių įvairaus dydžio versle, apskaitos kompanijose, valstybinėse ir švietimo įstaigose. Lietuvos auditorių rūmai 2004 metais tapo šios federacijos nariu korespondentu, o 2008 metais – tikroju nariu.

Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba (angl. *International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB*). Valdybą įkūrė Tarptautinė buhalterijų federacija. Jos tikslas yra rengti standartus, kurie būtų naudingi visame pasaulyje. Valdyba veikia kaip nepriklausomas standartų nustatymo organas, globojamas Tarptautinės buhalterijų federacijos. Valdyba susideda iš aštuoniolikos narių, iš kurių dešimt pasiūlo federacijos nariai, penkis – Įmonių forumas, o trys yra visuomeniniai nariai (bet negali būti visuomeninės praktikos nariai). Valdybos nariai pareigas eina trejus metus. Rotacija organizuota taip, kad kasmet keičiasi vienas trečdalis valdybos narių. Valdybos narys gali eiti pareigas dvi kadencijas iš eilės, t. y. šešerius metus.

Valdyba veikia tokiais būdais:

1. Leidžia Tarptautinius audito standartus (TAS), kuriuos turi taikyti auditoriai.
2. Leidžia Tarptautinius užtikrinimo užduočių standartus (TUUS), kuriuos turi taikyti specialistai, dirbantys su informacijos užtikrinimu.
3. Leidžia Tarptautinius kokybės užtikrinimo kontrolės standartus (TKKS).
4. Leidžia Praktinius nurodymus, kuriuose pateikia interpretacines nuorodas ir praktinę pagalbą įdiegiant standartus ir skelbiant gerą praktiką.

Kiekvienas valdybos narys turi vieną balsą. Tam, kad standartas būtų patvirtintas, turi būti du trečdaliai, bet ne mažiau kaip dvylikos narių balsų „už“.

Vidaus auditorių institutas (angl. *The Institute of Internal Auditors, IIA*).

Tai įtakingiausia vidaus auditorių organizacija. Institutas įkurtas 1941 metais Niujorke nedidelės grupės vidaus auditorių. Jo atsiradimą paskatino kelios aplinkybės. Tuo metu labai sparčiai plėtėsi pramonė, didėjo įmonės, o jų vadybininkai patys jau nepajėgė kontroliuoti veiklos, už kurią buvo atsakingi. Todėl kontrolės funkcijos buvo perleistos naujos profesijos atstovams, pavadintiems vidaus auditoriais. Tačiau vidaus auditorių padėtis ir funkcijos skirtingose įmonėse buvo labai nevienodos. Be to, vidaus auditoriai pavieniui buvo nepajėgūs išspręsti visų profesinių klausimų.

Vidaus auditorių institutas labai greitai išpopuliarėjo ir ėmė smarkiai plėstis. Veiklą Institutas pradėjo turėdamas 24 narius, o jau pirmųjų metų pabaigoje išsiplėtė iki 104 narių, po penkerių metų – iki 1 018. 1957 metais jis jau vienijo 3 700 narių, o dabar ši organizacija turi daugiau kaip 175 000 narių visame pasaulyje. 2000 metais Lietuvos vidaus auditorių asociacija įstojo į Vidaus auditorių institutą Lietuvos skyriaus teisėmis.

Su vidaus audito institutu yra susijusios ir kitos institucijos, kurios padeda efektyviai plėtoti vidaus auditorių veiklą skirtingose pasaulio šalyse. Tai Azijos vidaus audito institucijų konfederacija, Europos vidaus audito institucijų konfederacija, Lotynų Amerikos vidaus audito institucijų konfederacija, Prancūzijos vidaus audito institucijų konfederacija.

Narystė Vidaus audito institute gali būti tokia:

1. Individuali narystė. Tai asmenys, kurie vienaip ar kitaip yra susiję su vidaus auditu, t. y. studentai, dėstytojai, valstybiniai auditoriai, pensininkai.
2. Grupinė narystė. Tokiu atveju visi įstojusios institucijos nariai tampa Instituto nariais. Šios formos teigiamybė yra ta, kad kiekvienam asmeniui tenka mažesnis nario mokestis.
3. Valstybiniai auditoriai. Tai taip pat grupinė narystės forma, nors valstybiniai auditoriai gali būti ir individualūs nariai.
4. Tarpautinė narystė. Asmenys, gyvenantys ne JAV, Kanadoje, gali tapti tarpautiniais nariais, įstodami į vieną iš Instituto filialų.

Vidaus auditorių institutas:

- rengia vidaus audito standartus;
- siekdamas supažindinti savo narius su vidaus audito praktika koordinuoja seminarų organizavimą pasaulio mastu;
- atlieka tyrimus ir savo nariams teikia informaciją, o pasaulio visuomenei informaciją apie vidaus auditą, įskaitant ir vidaus kontrolę ir kitą susijusią informaciją.

Vidaus auditorių institutas rengia egzaminus ir išduoda visame pasaulyje pripažįstamus keturių rūšių sertifikatus: vidaus auditorių sertifikatą, apmokestinimo kontrolės sertifikatą, valstybės auditoriaus sertifikatą, finansinių paslaugų auditoriaus sertifikatą. Šiuos sertifikatus galima įsigyti vienoje iš 28 šalių, kurios yra pasirašiusios susitarimus dėl egzaminų. Tai Australija, Austrija, Belgija, Brazilija, Kinija, Taivanas, Čekija, Prancūzija, Vokietija, Graikija, Indonezija, Izraelis, Italija, Japonija, Korėja, Malaizija, Marokas, Olandija, Naujoji Zelandija, Norvegija, Filipinai, Singapūras, Pietų Afrika, Ispanija, Švedija, Šveicarija, Tailandas, Turkija.

Vidaus audito egzaminas susideda iš keturių dalių:

1. Vidaus audito vaidmuo valdymo, rizikos ir kontrolės srityje.
2. Vidaus audito atlikimas.
3. Verslo analizė ir informacinės technologijos.
4. Verslo valdymo įgūdžiai.

Norintieji gauti sertifikatą turi tenkinti šiuos reikalavimus: turėti bakalauro laipsnį, dvejų metų praktinę patirtį, būti nepriekaištingos reputacijos ir laikytis Etikos kodekso.

Europos vidaus audito institucijų (institūtų, draugijų, klubų, tarybų ir pan.) konfederacija (angl. *European Confederation of Institutes of Internal Auditing*, ECIIA) įkurta 1982 m. Jos būstinė yra Belgijoje. Konfederacija jungia Europos Sąjungos, Pietų Europos, Skandinavijos, Viduržemio jūros baseino vidaus auditorių institutus ir skyrius. Konfederacijoje yra tik kolektyvinė narystė.

Konfederacija propaguoja vidaus audito profesijos naudą, atlieka įvairius tyrimus, remia vidaus auditorių profesinį tobulėjimą, rengia kursus. Ją valdo generalinė asamblėja, į kurią įeina po vieną atstovą iš kiekvienos šalies narės. Ji numato veiklos strategiją, sprendžia finansavimo klausimus, tvirtina programas, kontroliuoja konfederacijos einamąją veiklą. Asamblėja posėdžiauja keturis kartus per metus.

Europos vidaus audito institucijų (institūtų, draugijų, klubų, tarybų ir pan.) konfederacija palaiko glaudžius ryšius su visų žemynų vidaus audito institutais ir asociacijomis. Ypač artimai bendradarbiauja su Amerikos vidaus audito institutu.

Tarptautinė apskaitos standartų valdyba (angl. *International Accounting Standards Board*, IASB) buvo įkurta 2001 metais. Valdyba atsako už tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų ir susijusių dokumentų, tokių kaip antai Finansinių ataskaitų rengimo ir pateikimo pagrindų, tvirtinimą. Valdybos tikslai:

- a) parengti aukštos kokybės tarptautinių apskaitos standartų rinkinį, reikalaujantį finansinėse ir kitose susijusiose ataskaitose pateikti kokybišką, aiškią ir palyginamą informaciją;
- b) skatinti tokių standartų griežtą laikymąsi;
- c) užtikrinti nacionalinių apskaitos standartų, tarptautinių apskaitos standartų ir tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų konvergenciją siekiant aukštos kokybės sprendimų;

Standartų valdyba susideda iš šešiolikos narių, iš jų trys nariai gali dirbti ne visą darbo laiką.

Iki 2001 metų veikė Tarptautinis apskaitos standartų komitetas (angl. *International Accounting Standards Committee*, IASC). Tarptautinis apskaitos standartų tvirtinimo komitetas buvo įkurtas 1973 metais. Tai privati organizacija, kurios steigėjos buvo devynių šalių buhalterių profesinės organizacijos: Australijos, Kanados, Prancūzijos, Olandijos, Japonijos, Meksikos, Didžiosios Britanijos, JAV, Vokietijos. 2001 metais ši organizacija vienijo 153 buhalterių profesines organizacijas iš 113 šalių. Komiteto tikslas buvo tvirtinti ir skelbti apskaitos standartus, kurie tenkintų visuomenės poreikius ir būtų taikomi visame pasaulyje, bei rūpintis apskaitos standartizavimu. Per savo egzistavimo laiką, t. y. iki 2000 m., Komitetas patvirtino 41 standartą.

Standartuose detalizuoti ir smulkiai paaiškinti apskaitos principai. Nurodytos atskaitomybės formos: laikotarpio pabaigos finansinės būklės ataskaita, laikotarpio bendrųjų pajamų ataskaita, laikotarpio nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, laikotarpio pinigų srautų ataskaita, aiškinamasis raštas*. Numatyta, kaip turi būti įkainota kiekviena turto ir kapitalo bei įpareigojimų pozicija.

* Ūkio subjektai gali vartoti kitokius nei standarte vartojami ataskaitų pavadinimas. ES 2013/34/ES direktyvoje yra pateikti tradiciniai finansinių ataskaitų rinkinio komponentai: balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas.

Kitos organizacijos. **Europos Sąjunga.** Ji aktyviai veikia siekdama suderinti finansinę apskaitą ir auditą šalyse narėse. Europos Komisija leidžia reglamentus, skelbia reglamentus, kuriuose patvirtinamas Tarptautinių apskaitos standartų ir Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų bei jų aiškinimų galiojimas Europos Sąjungos šalyse.

Iš audito Europos Parlamentas ir Taryba yra priėmę Direktyvą 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatymo metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito. Europos Komisija taip pat yra patvirtinusi kelias rekomendacijas.

1. Dėl teisės aktų nustatymo audito kokybės užtikrinimo Europos Sąjungoje: minimalūs reikalavimai.
2. Dėl teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių nepriklausomumo ES: pagrindinių principų rinkinys.
3. Dėl teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių civilinės atskaitomybės ribojimo.
4. Dėl viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ir (arba) audito įmonių išorės kokybės užtikrinimo.

Iš apskaitos Europos Parlamentas ir Taryba yra priėmę Direktyvą 2013/34 ES dėl tam tikrų rūšių įmonių metinių finansinių ataskaitų, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų ir susijusių pranešimų. Direktyvoje nurodyta finansinių ataskaitų rengimo tvarka didžiosiose įmonėse, vidutinėse įmonėse, mažose įmonėse ir labai mažose įmonėse, taip pat finansinių ataskaitų konsolidavimo tvarka didžiuosiose grupėse, vidutinėse grupėse ir mažosiose grupėse.

Didžiosiomis įmonėmis laikomos tokios, kurių bent du iš trijų rodiklių balanso datą viršija šias ribas:

- a) bendra balanso suma: 27 000 000 eurų;
- b) grynosios pajamos*: 40 000 000 eurų;
- c) vidutinis darbuotojų skaičius finansiniais metais: 250.

Vidutinės įmonės yra tokios, kurių bent du iš trijų rodiklių balanso data neviršija šių ribų:

- a) bendra balanso suma: 27 000 000 eurų;
- b) grynosios pajamos: 40 000 000 eurų;
- c) vidutinis darbuotojų skaičius finansiniais metais: 250.

Mažosios įmonės – įmonės, kurių bent du iš trijų rodiklių balanso data neviršija šių ribų:

- a) bendra balanso suma: 5 000 000 eurų;
- b) grynosios pajamos: 7 000 000 eurų;
- c) vidutinis darbuotojų skaičius finansiniais metais: 50.

* Grynosios pajamos – sumos, gautos už parduotas prekes arba suteiktas paslaugas, atėmus pardavimo nuolaidas, pridėtinės vertės mokestį ir kitus su apyvarta tiesiogiai susijusius mokesčius.

Labai mažosios įmonės – įmonės, kurių bent du iš trijų rodiklių balanso data neviršija šių ribų:

- a) bendra balanso suma: 1 500 000 eurų;
- b) grynosios pajamos: 2 000 000 eurų;
- c) vidutinis darbuotojų skaičius finansiniais metais: 10.

Lietuvos audito ir apskaitos profesinės organizacijos. Lietuvoje veikia tokios audito ir apskaitos profesinės organizacijos: Lietuvos auditorių rūmai, Audito ir apskaitos tarnyba, Vidaus auditorių asociacija. Lietuvos auditorių rūmai (LAR) buvo įsteigti 2000 metais. Jie vykdo šią veiklą:

- Tarptautinės buhalterių federacijos patvirtintų Tarptautinių audito ir kitų profesinių standartų, Buhalterių profesionalų etikos kodekso vertinimas bei aiškinimas ir audito atlikimo metodikos rengimas.
- Kvalifikacinių auditoriams egzaminų organizavimas. Auditoriaus pažymėjimo išdavimas.
- Auditorių kvalifikacijos kėlimo kursų ir auditoriaus padėjėjų mokymo organizavimas.
- Auditorių ir audito įmonių veiklos priežiūra.
- Įmonių įrašymas į audito įmonių sąrašą, audito įmonių išbraukimas iš audito įmonių sąrašo.
- Auditorių interesų gynimas ir atstovavimas valstybės valdžios ir valdymo institucijose.
- Pasiūlymų dėl teisės aktų, reglamentuojančių auditą ir apskaitą, teikimas.

Visi auditoriai, įtraukti į auditorių sąrašą, yra Auditorių rūmų nariai. Aukščiausias LAR organas yra visuotinis LAR narių susirinkimas. LAR valdymo organas yra prezidiumas. Prezidiumą sudaro aštuoni LAR nariai ir prezidentas. Prezidiumas užtikrina visuotinio narių susirinkimo sprendimų įgyvendinimą ir kontroliuoja jų vykdymą bei vykdo kitas funkcijas, susijusias su LAR uždavinių įgyvendinimu.

LAR veiklai vadovauja direktorius. Jis organizuoja LAR administracijos darbą, priima ir atleidžia Rūmų darbuotojus, įgyvendina LAR prezidiumo sprendimus, atstovauja LAR interesams kitose institucijose.

Auditorių rūmuose veikia keli kolegialūs organai. Tai auditorių garbės teismas, audito kokybės kontrolės komitetas, kvalifikacinių auditoriaus egzaminų komisija, etikos komitetas.

Auditorių garbės teismas turi teisę iškelti auditoriui drausmės bylą ir ją išnagrinėjęs gali pareikšti įspėjimą arba išspėjimą, apie kurį paskelbiama auditorių sąrašė. Už buhalterių profesionalų etikos kodekso pažeidimą auditorių garbės teismas turi teisę siūlyti auditorių rūmams panaikinti auditoriaus vardą.

Audito kokybės kontrolės komitetas sudaromas iš keturių auditorių ir penkių ne auditorių. Galioja tik tie komiteto sprendimai, kuriuos patvirtina LAR prezidiumas.

Kvalifikacinių auditoriaus egzaminų komisiją sudaro septyni nariai. Egzaminų komisija tvirtina kvalifikacinių auditoriaus egzaminų programas, užduotis ir jų vertinimo metodiką.

Audito ir apskaitos tarnyba vykdo audito viešąją priežiūrą. Ji vykdo tokias funkcijas:

1. Prižiūri sprendimų dėl auditoriaus vardo suteikimo, audito įmonės pažymėjimo išdavimo ir jos įrašymo į audito įmonių sąrašą priėmimo, auditoriaus pažymėjimo išdavimo ir auditoriaus įtraukimo į auditorių sąrašą procesą.
2. Tvirtina sritis, iš kurių laikomi kvalifikaciniai auditoriaus egzaminai, nagrinėja asmenų, neišlaikiusių ar nesutikusių su kvalifikacinių auditoriaus egzaminų įvertinimu, apeliacijas.
3. Stebi, kaip organizuojami kvalifikacijos kėlimo kursai.
4. Stebi, kaip verčiamas buhalterių profesionalų etikos kodeksas, tarptautiniai audito standartai ir Tarptautinis kokybės kontrolės standartas į lietuvių kalbą.
5. Kartu su Auditorių rūmais įgyvendina auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės užtikrinimą, atlieka tyrimus, skiria nuobaudas.

Finansų ministerija kontroliuoja, kaip Audito ir apskaitos tarnyba atlieka jai pavestas funkcijas.

Vidaus auditorių asociacija įsteigta 1997 metais. Ji vienija vidaus audito, rizikos ir kokybės valdymo specialistus. Jos tikslai:

1. Atstovauti vidaus auditoriams valstybės institucijose ir tarptautinėse organizacijose, ginti vidaus auditorių profesinius interesus.
2. Propaguoti vidaus auditorių profesiją, profesinės praktikos standartus, skatinti juos taikyti.
3. Teikti metodinę ir praktinę paramą asociacijos nariams, organizuoti konferencijas, seminarus ir kitus profesinius renginius.
4. Rengti egzaminus sertifikuoto vidaus auditoriaus (CIA) vardui gauti.

Asociacijos nariais gali būti fiziniai ir juridiniai asmenys. Asociacijos valdymo organai yra valdyba ir prezidentas, kuriuos renka visuotinis asociacijos narių susirinkimas.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 3.1.2.1. Kokios yra svarbiausios tarptautinės audito ir apskaitos profesinės organizacijos?
- 3.1.2.2. Kokias funkcijas vykdo INTOSAI?
- 3.1.2.3. Kokios regioninės organizacijos veikia prie INTOSAI?
- 3.1.2.4. Kokie yra EUROSAI tikslai?
- 3.1.2.5. Kokias užduotys atlieka Tarptautinė buhalterių federacija?
- 3.1.2.6. Kokiais būdais veikia Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba?
- 3.1.2.7. Kada ir kur buvo įsteigtas Vidaus auditorių institutas?
- 3.1.2.8. Kokios galimos narystės formos Vidaus auditorių institute?
- 3.1.2.9. Kokius sertifikatus galima gauti Vidaus auditorių institute?
- 3.1.2.10. Kokie yra Tarptautinės apskaitos standartų valdybos tikslai?
- 3.1.2.11. Kokias direktyvas iš audito ir apskaitos yra priėmusi Europos Sąjunga?
- 3.1.2.12. Kokios yra audito ir apskaitos profesinės organizacijos Lietuvoje?
- 3.1.2.13. Kokias funkcijas vykdo Lietuvos auditorių rūmai?
- 3.1.2.14. Kokiomis priemonėmis Europos Sąjunga siekia derinti apskaitą ir auditą?
- 3.1.2.15. Pagal kokius kriterijus įmonės skirstomos į didžiąsias, vidutines ir mažąsias?

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Arens, Alvin A. (2006). Auditing and assurance services : an integrated approach / Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley. Upper Saddle River : Prentice Hall.
2. Davis, Chris (2011). IT auditing: using controls to protect information assets. New York [N.Y.]: McGraw-Hill.
3. Knapp, Michael C. (2006). Auditing cases / Michael C. Knapp. Mason [Ohio]: Thomson/South-Western.
4. Knechel, W. Robert. (2007). Auditing: assurance and risk / W. Robert Knechel, Steven E. Salterio, Brian Ballou. Mason [Ohio]: Thomson/South-Western.
5. Lakis, V. (2007). Audito sistema: raida ir problemas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
6. Lowers, Timothy J. (2013). Auditing and Assurance services. New York: McGraw-Hill / Irwin.
7. Mackevičius, J. (2009). Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Vilnius: TEV.
8. Thibodeau, Jay C. (2014). Auditing and accounting cases: investigating issues of fraud and professional ethics / Jay C. Thibodeau, Deborah Freier. New York [N.Y.]: McGraw-Hill Irwin.
9. Weirich, Thomas R. (2010). Accounting and auditing research: tools and strategies. Hoboken [N.J.]: Wiley.
10. Whittington, O. Ray. (2006). Principles of auditing and other assurance services / O. Ray Whittington, Kurt Pany Boston [Mass] [etc.]: McGraw-Hill/Irwin.

III.1.3. Tarptautinis ir nacionalinis audito reglamentavimas

Audito veiklą tiek tarptautiniu, tiek nacionaliniu mastu reglamentuoja įvairūs norminiai aktai. Nepriklausomą auditą ir vidaus auditą reglamentuoja skirtingi standartai, kodeksai, įstatymai ir kiti dokumentai. Pagrindiniai audito reglamentai pateikti III.1.2 paveiksle.

NEPRIKLAUSOMAS AUDITAS	VALSTYBINIS AUDITAS	VIDAUS AUDITAS
Tarptautiniai reglamentai		
Tarptautiniai audito standartai	Limos deklaracija	Tarptautiniai vidaus audito standartai, Etikos kodeksas
Tarptautiniai peržvalgos, užtikrinimo užduočių, susijusių paslaugų standartai	Tarptautiniai aukščiausių audito institucijų standartai	
1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas	EUROSAI deklaracija dėl aukščiausiosios kontrolės institucijos nepriklausomumo	
Buhalterių profesionalų etikos kodeksas		
Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB		
Kiti Europos Komisijos dokumentai		
Nacionaliniai reglamentai		
Audito įstatymas	Valstybės kontrolės įstatymas	Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas
Lietuvos auditorių rūmų reglamentai	Valstybinio audito reikalavimai	

III.1.2 pav. Audito reglamentai

Tarptautiniuose reglamentuose pateikti pagrindiniai audito principai, audito institucijų ir auditorių statusas, kiti svarbūs audito organizavimo ir atlikimo klausimai. Nacionaliniai reglamentai detalizuoja ir papildo tarptautinių reglamentų pagrindines nuostatas, atsižvelgiant į kiekvienos šalies ypatumus (žr. III.1.2 pav.).

III.1.3.1. Valstybinio audito reglamentai

Tarptautinius valstybinio audito reglamentus rengia INTOSAI. Tai tarptautinių aukščiausiųjų audito institucijų standartai (TAAIS) ir Gero valdymo gairės. Visi TAAIS yra suskirstyti į keturis lygius. **Pirmo lygio** yra vienas standartas (TAAIS 1). Tai bendrieji INTOSAI principai, kurie yra aprašyti Limos deklaracijoje. Antro lygio standartai yra TAAIS 10–99. Šiuose standartuose išdėstyti esminiai aukščiausiųjų audito institucijų (AAI) veikimo principai. Trečio lygio pagrindiniai audito principai yra TAAIS 100–999. Ketvirtuo lygio yra dvi standartų grupės: Bendrieji standartai, TAAIS 1000–4999 ir Specialieji standartai, TAAIS 5000–5699. Be šių standartų, yra Gero valdymo gairės, INTOSAI GOV 9100–9299. Jose surašyti viešojo sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito organizavimo ir atlikimo pagrindiniai principai.

Valstybiniame sektoriuje gali būti taikomi Tarptautiniai audito ir užtikrinimo standartų valdybos patvirtinti audito standartai. Papildomos nuorodos ir komentarai, kaip tarptautiniai audito standartai turi būti taikomi aukščiausiųjų audito institucijų veikloje, išdėstyti INTOSAI standartuose.

Limos deklaracija yra nedidelės apimties dokumentas, kuriame išdėstyti valstybinio audito principai. Nurodytas audito tikslas, šalių aukščiausiųjų audito institucijų veiklos formos ir metodai, įgaliojimai, nepriklausomumas, ryšiai su valstybės institucijomis ir ataskaitų teikimas.

Deklaracijoje aptariami ne kiti valstybės aukščiausiosios audito institucijos veiklos principai, bet ir vidaus audito būtinumas ir bendradarbiavimas su išorės audito institucija.

Pagal Deklaraciją, valstybinio audito tikslas yra atskleisti nuokrypius nuo priimtų standartų teisėtumo, rezultatyvumo ir efektyvumo principų pažeidimų, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį, prireikus patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios užkirstų kelią pažeidimams arba bent sumažintų jų atsiradimo galimybę.

Aukščiausiosios audito institucijos tikslai yra finansų vadybos teisėtumas, taisyklumas, ekonomiškumas, efektyvumas ir rezultatyvumas. Auditus ji atlieka laikydamasi savo pačios nustatytos programos ir paprastai renka atrankos metodą.

Pažymima, kad aukščiausiosios audito institucijos įgaliojimus nustato konstitucija, o juos – detalizuoja įstatymai. Kartu nurodoma, kad turėtų būti audituojamos viešųjų finansų operacijos, mokesčiai, viešieji pirkimai ir viešieji darbai, subsidijuojamos institucijos.

Atlikdama tyrimą audito institucija turi teisę susipažinti su visais apskaitos registrais ir dokumentais, žodžiu arba raštu pareikalauti bet kokios reikalingos informacijos.

Konstitucija ir įstatymai turi garantuoti aukščiausiosios audito institucijos, jos narių ir darbuotojų funkcinį, organizacinį savarankiškumą ir finansinį nepriklausomumą. Aukščiausioji audito institucija dėl reikalingų lėšų skyrimo kreipiasi tiesiogiai į sprendimus dėl nacionalinio biudžeto priimtų vertybių organų.

Jos ryšius su parlamentu nustato konstitucija, tačiau audito institucijos turi dirbti autonomiškai net ir tada, kai atlieka auditus parlamento pavedimu. Aukščiausioji audito institucija audituoja vyriausybės, valstybinių ir jiems pavaldžių institucijų veiklą. Bet tai nereiškia, kad vyriausybė yra jai atskaitinga.

Parentant aukščiausiosios audito institucijos personalą būtina atkreipti dėmesį į pretendentes, didesnes nei vidutinės žinias, įgūdžius ir atitiktį profesinei patirčiai. Būtina skirti dėmesį teoriniam ir praktiniam jų tobulinimui.

Aukščiausioji audito institucija savo veiklos ataskaitą teikia parlamentui. Ši ataskaita skelbiama viešai.

Antrojo lygio standartai. TAAIS 10 – Meksiko deklaracija dėl AAI nepriklausomumo. Išdėstyti aštuoni pagrindiniai principai, kylantys iš Limos deklaracijos:

1. Tinkama ir veiksminga teisinė bazė ir šios bazės nuostatų taikymas *de facto*.
2. AAI vadovų ir narių nepriklausomumas, aprėpiantis kadencijos saugumą ir teisinį imunitetą normaliai atliekant savo pareigas.
3. Pakankamai platus įgaliojimai ir visiškai veiksmų laisvė vykdant AAI funkcijas.
4. Neribojama prieiga prie informacijos.
5. Teisė ir pareiga teikti savo veiklos ataskaitas.
6. Laisvė pasirinkti audito ataskaitų teikimo, skelbimo ir sklaidos laiką ir turinį.
7. Veiksmingas AAI rekomendacijų įgyvendinimo kontrolės mechanizmas.
8. Finansinė ir valdymo autonomija ir pakankamai žmonių, materialiniai ir piniginiai ištekliai.

TAAIS 11 – Su AAI nepriklausomumu susijusios INTOSAI gairės ir geroji praktika. Nustatyti gerosios praktikos pavyzdžiai, kurie gali padėti AAI įgyti nepriklausomumą, nurodytą Meksiko deklaracijoje.

TAAIS 20 – Skaidrumo ir atskaitomybės principai. Nurodyti devyni principai:

1. AAI vykdo savo pareigas pagal atskaitomybės ir skaidrumo galimybes suteikiančią teisinę bazę.
2. AAI viešai skelbia savo įgaliojimus, įsipareigojimų misiją ir strategiją.

3. AAI taiko objektyvius ir skaidrius audito standartus, procesus ir metodus.
4. AAI taiko aukštas vientisumo ir etikos normas visų lygių darbuotojams.
5. AAI užtikrina, kad šie atskaitomybės ir skaidrumo principai nėra kompromituojami naudojantis išorinių specialistų pagalba.
6. AAI tvarko veiklą ekonomiškai, veiksmingai, rezultatyviai ir laikantis įstatymų bei reglamentų ir apie tai rengia viešas ataskaitas.
7. AAI viešai skelbia savo atliekamų auditų rezultatus ir jų išvadas dėl bendros vyriausybės veiklos.
8. AAI laiku ir plačiai praneša apie savo veiklą ir audito rezultatus žiniasklaidoje, tinklalapiuose ir kitomis priemonėmis.
9. AAI naudojami išorinėmis ir nepriklausomomis konsultacijomis, kad pagerintų savo darbo kokybę ir padidintų pasitikėjimą.

TAAIS 21 – Skaidrumo ir atskaitomybės principai. Principai ir gera praktika. Išdėstyti skaidrumo ir atskaitomybės praktikos pavyzdžiai.

TAAIS 30 – Etikos kodeksas. Pateiktos etikos normos: nepriklausomumas, objektyvumas, nešališkumas, profesinis konfidencialumas, kompetencija.

TAAIS 40 – AAI kokybės kontrolė. Šio dokumento tikslas yra pagelbėti AAI sukurti ir išlaikyti atitinkamą kokybės kontrolės sistemą, apimančią visą jos darbą.

Trečiojo lygio standartai. Trečiojo lygio yra 4 standartai. TAAIS 100 – Pagrindiniai valstybinio audito principai; TAAIS – 200 Bendrieji valstybinio audito standartai ir etikos principai; TAAIS – 300 Valstybinio audito valdymo standartas; TAAIS Valstybinio audito atskaitomybės standartas.

Ketvirtojo lygio standartai. Bendrieji standartai susideda iš trijų dalių: finansinio audito standartų, veiklos audito standartų ir atitikties audito standartų.

1000-ame TAAIS – Bendrasis įvadas į INTOSAI finansinio audito gaires. Jame pateikiamos rekomendacijos, kaip turi būti atliekamas viešojo sektoriaus subjektų finansinis auditas. Jos taikomos visų vyriausybės lygmenų lygiui. Taip pat jos gali būti taikomos privataus sektoriaus įmonių auditui, kai šios įmonės dalyvauja valdant viešąsias paslaugas ar valstybės lėšas.

1003-ame TAAIS – INTOSAI finansinio audito gairių sąvokų žodynas. Paaiškina mi terminai, kurie vartojami TAAIS praktiniuose komentaruose.

Kituose TAAIS finansinio audito standartuose pateikiami tarptautinių audito standartų praktiniai komentarai.

Šiuo metu yra patvirtinti du veiklos audito standartai TAAIS 3 000 ir TAAIS 3 100. TAAIS 3 000 – Veiklos audito standartai ir rekomendacijos, pagrįsti INTOSAI audito standartais ir praktine užduotimi. Paaiškinta veiklos audito specifika, taikomi principai, tyrimo ir rezultatų pateikimo ypatumai.

TAAIS 3 100 – Veiklos audito gairės – svarbiausi principai. Paaiškintas veiklos audito tikslas, procesas ir kokybės kontrolė.

Šiuo metu yra patvirtinti trys atitikties audito standartai. 4 000 TAAIS – Atitikties audito gairių bendrasis įvadas. Standarte pateiktas atitikties audito apibrėžimas, gairių taikymas, nuoroda į tai, kad atitikties auditas gali būti atliekamas kaip finansinių ataskaitų audito dalis, veiklos audito dalis arba kaip atskira audito užduotis.

4 100 TAAIS – Atitikties audito, atliekamo atskirai nuo finansinių ataskaitų audito, gairės. Šiose gairėse atitikties auditas nagrinėjamas kaip atskira audito rūšis arba kaip veiklos audito dalis ir atliekamas ne kartu su finansiniu auditu.

4 200 TAAIS – Atitikties audito, susijusio su finansinių ataskaitų auditu, gairės. Nagrinėjamos situacijos, kai atitikties auditas atliekamas kartu su finansinių ataskaitų auditu.

Specialieji standartai susideda iš 7 dalių. 5 100–5 199 – Aplinkos audito nurodymai; 5 200–5 299 – Privatizavimo nurodymai; 5 300–5 399 – Informacinių sistemų audito nurodymai; 5 400–5 499 – Viešosios skolos audito nurodymai; 5 500–5 599 – Su nelaimėmis susijusios pagalbos audito nurodymai; 5 600–5 699 – Apžvalgos nurodymai.

Gero valdymo gairės yra šešios. TAA10 GOV 9 100 – Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės. Apibrėžta rekomenduojama viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistema ir pateikiamas vidaus kontrolės vertinimo pagrindas.

TAA10 GOV 9 110 – Ataskaitų apie vidaus kontrolės priemonių efektyvumą teikimo gairės: AAI patirtis įgyvendinant ir vertinant vidaus kontrolės priemones. Pateikiama nuomonė tiek apie pasiteisinusią kontrolės praktiką, tiek apie nustatytus kontrolės trūkumus.

TAA10 GOV 9 120 – Vidaus kontrolė: valstybės institucijų atskaitomumo pagrindas sukūrimas. Pateiktas įvadas į vidaus kontrolę valstybės institucijų vadovams.

TAA10 GOV 9 130 – Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės – išsamesnė informacija apie organizacijų rizikos valdymą. Teikiama rekomendacinė sistema, nurodanti, kaip viešajame sektoriuje taikyti įmonės rizikos valdymo principus, ir teikianti įmonės rizikos vertinimo pagrindą.

TAA10 GOV 9 140 – Viešojo sektoriaus vidaus audito nepriklausomumas. Nagrinėjamos su nepriklausomumu ir objektyvumu susijusios problemos ir būdai nepriklausomumui pasiekti.

TAA10 GOV 9 150 – AAI ir vidaus auditorių darbo koordinavimas ir bendradarbiavimas viešajame sektoriuje. Pateikiami nurodymai, kaip užtikrinti AAI ir vidaus auditorių veiklos koordinavimą ir bendradarbiavimą viešajame sektoriuje, atsižvelgiant į abiejų šalių funkcijas ir profesinius reikalavimus.

EUROSAI deklaracija dėl aukščiausios kontrolės institucijos nepriklausomumo. Nurodyti trys principai, kuriais remiantis AAI nepriklausomumas:

1. AAI privalo turėti reikalingus išteklius, kad galėtų būti pakankamai nepriklausomas.
2. Nepriklausomumas eina lygia greta su atskaitingumu.
3. Ryšiai su žiniasklaida – dar vienas svarbus audito institucijos nepriklausomumo rodiklis.

Nacionaliniai reglamentai. Valstybinio audito organizavimo ir atlikimo tvarką reglamentuoja du norminiai aktai: Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas ir Valstybinio audito reikalavimai. Valstybės kontrolės įstatyme nurodytas Valstybės kontrolės teisinis statusas, uždaviniai, struktūra, finansavimas, Valstybės kontrolės pareigūnų kompetencija, valstybinio audito tipai ir nuostatos, subjekto teisės ir pareigos, valstybės kontrolieriaus ir jo pavaduotojų teisės priimant sprendimus pagal valstybinio audito ataskaitas.

Valstybinio audito reikalavimai reglamentuoja Valstybės kontrolės pareigūnų (auditorių) atliekamo audito bendrąsias nuostatas, audito masto planavimą; finansinio audito tikslą, mastą ir atlikimą; veiklos audito tikslą, mastą ir atlikimą; reikalavimus, keliamus audito įrodymams, jų gavimo šaltinius ir procedūras; atrankos būdus ir etapus; reikšmingumą ir jo nustatymą; analitines procedūras; darbo dokumentų rengimą, įforminimą, tvarkymą ir sujungimą; reikalavimus audito ataskaitai ir audito išvadai; atitinkamų specialistų (ekspertų) ir išorės auditorių pasitelkimą ir jų darbo panaudojimą; stebėjimo po audito principus; audito kokybės kontrolės principus.

III.1.3.2. Nepriklausomo audito reglamentai

Nepriklausomas auditas prisideda prie ekonomikos stabilumo konkrečiose šalyse ir tarptautiniu mastu, stabdo melagingos informacijos apie ūkio subjektus plitimą. Jis labai išsamiai reglamentuotas tiek tarptautiniu, tiek nacionaliniu mastu. Iš didelio kiekio tarptautinių dokumentų, reglamentuojančių nepriklausomą auditą, galima paminėti svarbiausius: Tarptautinius audito standartus, Tarptautinius kokybės kontrolės standartus, Tarptautinius peržvalgos standartus, Tarptautinius užtikrinimo užduočių standartus, Tarptautinius susijusių paslaugų standartus, Buhalterių profesionalų etikos kodeksą. Visus šiuos standartus ir kodeksą tvirtina Tarptautinė audito ir užtikrinimo standartų valdyba. Valdyba veikia kaip nepriklausomas standartų nustatymo organas, globojamas Tarptautinės buhalterių federacijos. Standartų valdyba susideda iš aštuo-

niolikos narių. Tam, kad standartas būtų patvirtintas, už jį turi balsuoti du trečdaliai, bet ne mažiau kaip dvylika narių. Visi standartai turi savo numeracijos sistemą, ji pateikta III.1.2. lentelėje.

III.1.2. lentelė. Tarptautinės audito ir užtikrinimo standartų valdybos patvirtintų standartų numeracija

Standartų rūšis	Standartų numeracija
Tarptautiniai audito standartai	200–899
Tarptautiniai peržvalgos standartai	2400–2410
Tarptautiniai užtikrinimo užduočių standartai	3000–3420
Tarptautiniai susijusių paslaugų standartai	4400–4410

Europos Sąjungos šalyse galioja Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatytos metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB, bei kiti dokumentai. Tai Europos Komisijos 2008 m. gegužės 6 d. rekomendacija dėl viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ir (arba) audito įmonių išorės kokybės užtikrinimo. Tarp nacionalinių reglamentų galima paminėti Audito įstatymą ir Lietuvos auditorių rūmų įvairius dokumentus, kuriais turėtų vadovautis nepriklausomi auditoriai.

Tarptautiniai audito standartai (TAS), taikomi finansinių ataskaitų auditui.

Tarptautiniuose audito standartuose aptariama:

200-asis TAS – Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus. Šiame standarte aptariamos bendrosios nepriklausomo auditoriaus pareigos atliekant finansinių ataskaitų auditą pagal TAS.

210-asis TAS – Susitarimas dėl audito užduočių sąlygų. Aptariamos auditoriaus pareigos susitariant su vadovybe ir, jei būtina, su už valdymą atsakingais asmenimis dėl audito užduoties sąlygų.

220-asis TAS – Finansinių ataskaitų audito kokybės kontrolė. Aptariamos auditoriaus pareigos, susijusios su kokybės kontrolės procedūromis, atliekant finansinių ataskaitų auditą.

230-asis TAS – Audito dokumentavimas. Aptariama auditoriaus pareiga atliekant finansinių ataskaitų auditą parengti audito dokumentus.

240-asis TAS – Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą. Nurodyti auditoriaus tikslai: nustatyti ir įvertinti reikšmingo finansinių ataskaitų iškraipymo dėl apgaulės riziką; gauti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl įvertintos reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizikos; tinkamai reaguoti į apgaulę.

250-asis TAS – Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas, atliekant finansinių ataskaitų auditą. Aptariama auditoriaus pareiga įvertinti įstatymus ir teisės aktus, atliekant finansinių ataskaitų auditą.

260-asis TAS – Už valdymą atsakingų asmenų informavimas. Aptariama auditoriaus pareiga informuoti už valdymą atsakingus asmenis, atliekant finansinių ataskaitų auditą.

265-asis TAS – Už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės informavimas apie vidaus kontrolės trūkumus. Aptariama auditoriaus pareiga tinkamai informuoti už valdymą atsakingus asmenis ir vadovybę apie finansinių ataskaitų audito nustatytus vidaus kontrolės trūkumus. Nurodyta, apie kuriuos nustatytus vidaus kontrolės trūkumus auditorius privalo informuoti už valdymą atsakingus asmenis ir vadovybę.

300-asis TAS – Finansinių ataskaitų audito planavimas. Aptariama auditoriaus pareiga planuoti finansinių ataskaitų auditą, atsižvelgiant į pasikartojančius auditus.

315-asis TAS – Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka. Aptarta auditoriaus pareiga nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką finansinėse ataskaitose susipažįstant su įmone ir jos aplinka, įskaitant vidaus kontrolę, ir tuo remiantis suplanuoti ir įgyvendinti veiksmus, reaguojant į reikšmingą iškraipymų riziką.

320-asis TAS – Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą. Aptarta auditoriaus pareiga taikyti reikšmingumo sampratą. Reikšmingumo sampratą auditorius taiko tiek planuodamas, tiek atlikdamas auditą, taip pat vertindamas nustatytų iškraipymų įtaką auditui.

330-asis TAS – Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką. Aptariama auditoriaus atsakomybė rengiant ir įgyvendinant atsaką į reikšmingo iškraipymo riziką, kurią jis nustatė ir įvertino finansinių ataskaitų audito metu.

402-asis TAS – Audito svarstymai, susiję su paslaugų organizaciją naudojančia įmone. Aptariama auditoriaus pareiga surinkti pakankamų tinkamų įrodymų, kai įmonė naudojami vienos ar kelių paslaugų organizacijų paslaugomis.

450-asis TAS – Audito metu nustatytų iškraipymų vertinimas. Aptariama auditoriaus pareiga įvertinti nustatytų ir neištaisytų iškraipymų poveikį finansinėms ataskaitoms. Auditoriaus pareiga, susidarant nuomonę apie finansines ataskaitas, nustatyti, ar buvo gautas pakankamas užtikrinimas, kad finansinėse ataskaitose kaip visumoje nėra reikšmingų iškraipymų.

500-asis TAS – Audito įrodymai. Išaiškinta, kas sudaro audito įrodymus, ir išnagrinėta auditoriaus atsakomybė rengiant ir atliekant audito procedūras, kuriomis siekiama surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad būtų galima padaryti pagrįstas išvadas.

501-asis TAS – Audito įrodymai – konkretūs svarstymai dėl atskirų sričių. Aptariami konkretūs auditoriaus veiksmai, kuriais siekiama gauti pakankamų audito įrodymų apie atsargas, su įmone susijusius teisinius ginčus bei ieškinių ir segmentų informaciją.

503-asis TAS – Išorės šalių patvirtinimai. Aptariamas auditoriaus naudojimas išorės šalių patvirtinimo procedūromis, kuriomis jis siekia surinkti audito įrodymus.

510-asis TAS – Pirmojo audito užduotys – pradiniai likučiai. Nustatytos auditoriaus pareigos, susijusios su pradiniais likučiais, atliekant pirmojo audito užduotį. Be finansinių ataskaitų sumų, pradiniai likučiai apima kitus atskaitinio laikotarpio pradžioje buvusius dalykus, kuriuos būtina atskleisti, pavyzdžiui, neapibrėžtumus ir įsipareigojimus.

520-asis TAS – Analitinės procedūros. Aptariamas auditoriaus naudojimas analitinėmis procedūromis kaip pagrindinėmis procedūromis. Taip pat aptariama auditoriaus pareiga atlikti analitines procedūras audito pabaigoje, kurios padeda auditoriui parengti bendrąsias išvadas dėl finansinių ataskaitų.

530-asis TAS – Audito atranka. Aptariama auditoriaus naudojama statistinė ir nestatistinė atranka, atrenkant audito imtį, kontrolės testus bei detaliuosius testus ir vertinant imties rezultatus.

540-asis TAS – Apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios apskaitos informacijos auditas. Aptariama auditoriaus atsakomybė, susijusi su apskaitiniais įvertinimais, atliekant finansinių ataskaitų auditą. Apskaitiniais įvertinimais vadinami finansinių ataskaitų straipsniai, kurių vertė negali būti tiksliai apskaičiuota.

550-asis TAS – Susijusios šalys. Aptariamos auditoriaus pareigos dėl susijusių šalių santykių ir sandorių atliekant finansinių ataskaitų auditą.

560-asis TAS – Pobalansiniai įvykiai. Nagrinėjamos auditoriaus pareigos, susijusios su pobalansiniais įvykiais atliekant finansinių ataskaitų auditą.

570-asis TAS – Veiklos tęstinumas. Aptariamos auditoriaus pareigos, susijusios su vadovybės taikoma veiklos tęstinumo prielaida rengiant finansines ataskaitas. Kai veiklos tęstinumo prielaida taikoma tinkamai, turtas ir įsipareigojimai į apskaitą įtraukiami remiantis tuo, kad įmonė galės realizuoti turtą ir įvykdyti įsipareigojimus įprastinėmis verslo sąlygomis.

580-asis TAS – Rašytiniai pareiškimai. Aptariama auditoriaus pareiga gauti vadovybės ir, jei būtina, už valdymą atsakingų asmenų, rašytinius pareiškimus finansinių ataskaitų audito metu. Rašytiniai pareiškimai yra audito įrodymai. Rašytinių pareiškimų gali būti prašoma iš vadovo ir vyriausiojo buhalterio ar kitų lygiaverčių asmenų tose įmonėse, kuriose nėra tokių pareigų.

600-asis TAS – Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų auditorių darbą). Aptarti specialūs svarstymai atliekant grupių auditus, ypač kai dalyvauja komponentų auditoriai. Šis standartas gali būti naudingas auditoriui, kai atliekamas finansinių ataskaitų, kurios nėra grupės finansinės ataskaitos, auditą, toks auditorius pasitelkia kitus auditorius.

610-asis TAS – Vidaus auditorių darbo naudojimas. Aptariamos išorės auditoriaus pareigos, susijusios su vidaus auditorių darbu, jeigu išorės auditorius nusprendžia, kad vidaus audito funkcija gali būti svarbi atliekant auditą.

620-asis TAS – Auditoriaus eksperto darbo naudojimas. Aptartos auditoriaus pareigos, susijusios su asmens ar organizacijos darbu, srityje, kurioje reikalingos kitų sričių nei apskaita ar auditas žinios, kai toks darbas yra naudojamas padėti auditoriui surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų.

700-asis TAS – Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas. Nagrinėjama auditoriaus pareiga susidaryti nuomonę apie finansines ataskaitas bei auditoriaus išvados forma ir turinys.

705-asis TAS – Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje. Standarte nustatyti trys modifikuotų nuomonių tipai: sąlyginė nuomonė, neigiama nuomonė, atsisakymas pareikšti nuomonę.

706-asis TAS – „Dalykų pabrėžimo“ pastraipos ir „Kitų dalykų“ pastraipos nepriklausomo auditoriaus išvadoje. Aptariama auditoriaus išvadoje pateikiama papildoma informacija, kai, auditoriaus nuomonė, yra būtina atkreipti vartotojų dėmesį į dalykus, kurie yra reikšmingi suprantant finansines ataskaitas, arba dalykus, kurie yra svarbūs vartotojams suprantant auditą.

710-asis TAS – Lyginamoji informacija – atitinkami duomenys ir lyginamosios informacijos ataskaitos. Aptariamos auditoriaus pareigos, susijusios su lyginamąja informacija atliekant finansinių ataskaitų auditą.

720-asis TAS – Auditoriaus atsakomybė už kitą informaciją dokumentuose, į kuriuos įtrauktos auditoriaus finansinės ataskaitos. Aptariamos auditoriaus pareigos, susijusios su kita informacija dokumentuose, į kuriuos įtrauktos audituotos finansinės ataskaitos ir auditoriaus išvada apie jas.

800-asis TAS – Specialūs svarstymai – pagal specialios paskirties tvarką sudarytų finansinių ataskaitų auditas. Aptariami specialūs svarstymai taikant tarptautinius audito standartus, sudarytus pagal specialios paskirties tvarką finansinių ataskaitų auditui. Specialios paskirties finansinės ataskaitos, skirtos tenkinti konkrečius vartotojų finansinės informacijos poreikius.

805-asis TAS – Specialūs svarstymai – tam tikrų finansinių ataskaitų ir finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ir straipsnių auditas. Aptariami specialūs svarstymai,

susiję su tam tikrų finansinių ataskaitų ir finansinių ataskaitų elementų, sąskaitų ar straipsnių auditu.

810-asis TAS – Užduotys pateikti išvadą dėl finansinių ataskaitų santraukos. NAGRINĖJAMOS auditoriaus pareigos, susijusios su užduotimi pateikti išvadą dėl finansinių ataskaitų santraukos.

Tarptautiniai peržvalgos standartai skirti finansinių ataskaitų peržvalgoms. Peržvalgos tikslas, remiantis procedūromis, nesuteikiančiomis visų įrodymų, kurie būtini atliekant auditą, sudaryti galimybę auditoriui pareikšti, ar buvo pastebėta kas nors, kas verstų jį manyti, jog finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais nėra parengtos pagal nustatytus finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos reikalavimus. Peržvalga suteikia tik vidutinį užtikrinimą, kad peržiūretoje informacijoje nėra reikšmingų iškraipymų. Šiuo metu patvirtinti du peržvalgos standartai: 2400-asis – Finansinių ataskaitų peržvalgos ir 2410-asis – Įmonės tarpinės finansinės informacijos nepriklausomo auditoriaus atliekama peržvalga. 2400-ajame standarte apibrėžtas peržvalgos tikslas, principai, apimtis, tvarka, išvados, formulavimas ir ataskaitos struktūra. Peržvalgos ataskaitoje turi būti nurodyta, kad peržvalgos metu auditas nebuvo atliktas, o atliktos procedūros suteikia mažesnę užtikrinimą nei auditas ir kad audito nuomonė nereiškiamą. Peržvalgos išvada gali būti besąlyginė, su išlyga dėl nuokrypio arba neigiama.

2410-asis standartas reglamentuoja įmonės tarpinės finansinės informacijos peržvalgą. Tarpinės finansinės informacijos peržvalga nesuteikia pagrindo pareikšti nuomonę, ar finansinė informacija suteikia tikrą ir teisingą vaizdą arba visais reikšmingais atžvilgiais yra teisingai pateikta pagal galiojančią finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką.

Tarptautiniai užtikrinimo užduočių standartai (TUUS) apima užtikrinimo užduočių pagrindinius principus ir esmines procedūras. Šiuo metu yra patvirtinti keturi standartai. 3000-asis TUUS – Užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ar peržvalgas; 3400-asis TUUS – Perspektyvinės finansinės informacijos tikrinimas; 3402-asis TUUS – Užtikrinimo išvados dėl kontrolės priemonių paslaugų organizacijose; 3420-asis TUUS – Užtikrinimo užduotys pateikti išvadą dėl įprospektą įtrauktos *pro forma* finansinės informacijos rengimo.

Tarptautiniai susijusių paslaugų standartai (TSPS). Šiuo metu patvirtinti du standartai. 4400-asis TSPS – Užduotys atlikti sutartas procedūras dėl finansinės informacijos. Pateiktos nuorodos apie auditoriaus pareigas, atliekant finansinės informacijos sutartų procedūrų užduotį, ir apie auditoriaus pateikiamos ataskaitos, susijusios su tokia užduotimi, formą ir turinį. Užduotis atlikti sutartas procedūras gali apimti tam tikras procedūras, susijusias su konkrečiais finansinių duomenų straipsniais, finansine

ataskaita arba net visa finansine atskaitomybe. 4410-asis TSPS – Finansinių ataskaitų parengimo užduotys. Pateikia nuorodas apie buhalterio profesines pareigas atliekant finansinės informacijos parengimo užduotį, ir apie buhalterio pateikiamos ataskaitos, susijusios su šios informacijos parengimu, formą ir turinį. Siekiant auditą atskirti nuo finansinės informacijos parengimo užduoties, standarte vartojama sąvoka „buhalteris“ vietoj sąvokos „auditorius“.

Tarptautinis kokybės kontrolės standartas. Tai 1-asis TKKS – Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė. Nagrinėjama audito įmonės atsakomybė už finansinių ataskaitų audito peržiūrą bei kitų užtikrinimo ir susijusių paslaugų kokybės sistemą. Kokybės kontrolės sistemą sudaro politika, kuri suteiktų pakankamą užtikrinimą, kad audito įmonė ir jos personalas atitinka profesinius standartus, taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus, ir audito įmonės ar užduoties partnerių pateikiamos ataskaitos yra tinkamos.

Buhalterių profesionalų etikos kodeksas. Jame išdėstyti reikalavimai, keliami visiems profesionaliems buhalteriams ir auditoriams. Kodeksas nustato buhalterių profesionalų etikos reikalavimus. Tarptautinės buhalterių federacijos organizacija narė arba įmonė negali taikyti mažesnių reikalavimų, negu nagrinėjamajame kodekse pateikti reikalavimai. Kodeksą sudaro trys dalys. A dalyje išdėstyti pagrindiniai buhalterio profesionalo profesinės etikos principai, kuriuos jis turėtų taikyti, kad galėtų:

- a) nustatyti kylančias grėsmes;
- b) įvertinti nustatytų grėsmių reikšmingumą;
- c) jeigu reikia, taikyti apsaugos priemonės grėsmėms pašalinti ar sumažinti iki priimtino lygio.

B ir C dalyse aiškinama, kaip ši koncepcija yra taikoma konkrečiomis situacijomis. B dalis taikoma praktikuojantiems buhalteriams profesionalams. C dalis skirta samdomiesiems buhalteriams profesionalams.

Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB. Joje visapusiškai aptariama audito organizavimo tvarka. Nurodyti kvalifikaciniai reikalavimai asmenims, norintiems tapti auditoriais. Pretendentai į auditorius turi turėti išsilavinimą, atitinkantį aukštojo mokslo išsilavinimą, baigti kursus, atlikti praktiką ir išlaikyti egzaminus, kurių reikalavimai būtų ne mažesni kaip baigiamųjų egzaminų universitete. Bent dalis egzaminų turi būti laikoma raštu. Per egzaminus turi būti patikrintos žinios iš tokių dalykų:

- a) bendroji apskaitos teorija ir principai,
- b) su metinės konsoliduotos finansinės atskaitomybės rengimu susiję teisiniai reikalavimai ir standartai,

- c) tarptautiniai apskaitos standartai,
- d) finansų analizė,
- e) sąnaudų ir valdymo apskaita,
- f) rizikos valdymas ir vidaus kontrolė,
- g) audito ir profesiniai įgūdžiai,
- h) su teisės aktų nustatytu auditu ir jį atliekančiais auditoriais susiję teisiniai reikalavimai ir profesiniai standartai,
- i) tarptautiniai audito standartai.
- j) profesinė etika ir nepriklausomumas.

Egzaminuojama ir iš kitų dalykų, bet tik tiek, kiek tai susiję su auditu:

- a) įmonių teisė ir bendrovių valdymas,
- b) bankrotų teisė ir panašios procedūros,
- c) mokesčių teisė,
- d) civilinė ir komercinė teisė,
- e) socialinės apsaugos ir darbo teisė,
- f) informacinės technologijos ir kompiuterinės sistemos,
- g) verslo, bendroji ir finansų ekonomika,
- h) matematika ir statistika,
- i) pagrindiniai įmonių finansų valdymo principai.

Šalys narės gali įskaityti egzaminus, kuriuos pretendentas išlaikė universitete. Pretendentas turi turėti mažiausiai trejų metų finansinės atskaitomybės tikrinimo patirtį ir iš jų būti ne mažiau kaip dvejus metus dirbęs audito įmonėje.

Šalys narės gali suteikti auditoriaus kvalifikaciją asmenims, kurie yra įvykdę tokius reikalavimus:

- a) turi penkiolikos metų patirtį apskaitos, finansų arba teisės srityje ir išlaikė mirtus kvalifikacijos egzaminus arba
- b) turi septynerių metų patirtį, atliko nurodytą praktiką ir išlaikė kvalifikacinius egzaminus.

Kitų Europos Sąjungos šalių auditoriai gali būti pripažinti, patikrinus, ar jie išmano šalies teisę ir kitus šalies nustatytus reikalavimus.

Keičiantis auditoriams arba audito įmonėms, buvęs auditorius ar įmonė turi perduoti būsimam auditoriui ar įmonei visą informaciją, susijusią su audituojama įmone.

Kiekviena šalis turi nustatyti atsiskaitymų už audito paslaugas tvarka. Atlyginimas negali priklausyti nuo kokių nors papildomų paslaugų ir kitokių sąlygų.

Auditas turi būti atliekamas pagal tarptautinius audito standartus, kuriuos tvirtina Europos Komisija. Galima vadovautis ir nacionaliniais audito standartais, kol tuo klausimu nėra tarptautinio standarto.

Šalys narės gali papildyti tarptautinių standartų reikalavimus arba ypatingais atvejais nurodyti savo auditoriams nesilaikyti kai kurių reikalavimų, apie tai informuoti Komisiją ir kitas Sąjungos šalis ir nurodyti tokio sprendimo motyvus.

Privalomo audito išvadą turi pasirašyti auditorius. Šalys narės gali numatyti, kad ypatingais atvejais auditoriaus pavardė gali būti neskelbiama viešai, jeigu dėl to kam nors gali grėsti realus pavojus. Visais atvejais šio asmens pavardę turi žinoti kompetentingos institucijos. Direktyvoje nemažai vietos skiriama audito kokybės kontrolei.

Direktyva reikalauja įsteigti viešosios priežiūros instituciją. Viešajai priežiūrai turi vadovauti asmenys, kurie turi pakankamai audito žinių, bet nedirba auditoriais. Valstybės narės gali leisti, kad mažesnė dalis viešajai priežiūrai vadovaujančių asmenų būtų praktikuojantys auditoriai.

Viešosios audito priežiūros institucija vykdo tokias funkcijas:

- a) tvirtina ir registruoja auditoriaus ir audito įmones;
- b) tvirtina audito, audito kokybės ir etikos standartus;
- c) atsako už auditorių kvalifikacijos tobulinimą, kokybės užtikrinimą, pažeidimų išaiškinimą ir nuobaudų sistemą.

Viešosios audito priežiūros institucija turi turėti teisę tirti auditorių ir audito įmonių veiklą ir priimti reikiamus sprendimus. Institucijos veikla turi būti taip finansuojama, kad auditoriai ir audito įmonės negalėtų daryti jokios įtakos.

Šalys narės turi užtikrinti, kad nebūtų netinkamo audito atlikimo atvejų, o tokių atvejų pasitaikius būtų imamasi reikiamų sankcijų.

Direktyva numato, kad auditorių arba audito įmonę galima atšaukti tik esant pagrįstoms priežastims. Nesutarimai dėl apskaitos tvarkymo ar taikomų audito procedūrų negali būti atšaukimo pagrindu. Jeigu kuri nors šalis nutraukia audito sutartį, tai turi pranešti viešosios audito priežiūros institucijai ir nurodyti nutraukimo motyvus.

Direktyvoje numatyti ypatingi viešojo intereso institucijų audito reikalavimai. Audito įmonės, kurios audituoja visuomenės intereso institucijas, privalo kiekviename metams pasibaigus internete pateikti smulkią informaciją apie audito įmonės struktūrą ir valdymą, audito kokybės vidaus kontrolės tvarką, nurodyti audituotų institucijų sąrašą, nepriklausomybės užtikrinimo būdus, auditorių kvalifikacijos tobulinimą, gautas pajamas pagal suteiktų paslaugų pobūdį, įmonės partnerių darbo apmokėjimo pagrindus.

Viešojo intereso institucijose turi būti audito komitetai. Mažiausiai vienas audito komiteto narys turi būti nepriklausomas ir išmanyti apskaitą ir auditą.

Audito įmonė kasmet turi informuoti raštu viešojo intereso institucijos audito komitetą apie savo nepriklausomybę, papildomas paslaugas, suteiktas šiai institucijai.

Tarp kitų dokumentų galima paminėti **Europos Komisijos 2008 m. gegužės 6 d. rekomendaciją** dėl viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ir (arba) audito įmonių išorės kokybės užtikrinimo. Rekomendacijoje aptariamas kokybės užtikrinimo sistemos nepriklausomumas, patikrinimų nepriklausomumas, pateikti metodiniai patikrinimų atlikimo nurodymai.

Nacionaliniai reglamentai. Iš svarbiausių nacionalinių reglamentų galima paminėti Audito įstatymą ir įvairius Auditorių rūmų norminius dokumentus. Audito įstatyme išdėstyti audito tikslai, profesinės etikos principai; auditoriaus vardo suteikimo ir netekimo tvarka; audito įmonių įrašymo į audito įmonių sąrašą tvarka; apibrėžtos auditorių ir audito įmonių veikla, teisės, pareigos ir atsakomybė, auditoriaus išvada; nustatyti auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės užtikrinimo ir tyrimo tvarkos principai; auditorių ir audito įmonių viešoji priežiūra; Auditorių rūmų veikla.

Auditorių rūmai tvirtina įvairius nurodymus, rekomendacijas, metodikas, instrukcijas, klausimynus, įvairius pavyzdinius dokumentus.

III.1.3.3. Vidaus audito reglamentai

Tarptautiniu mastu vidaus auditą reglamentuoja Tarptautiniai vidaus audito standartai, Etikos kodeksas. Tarptautinių vidaus audito standartų tikslas:

1. Nustatyti pagrindinius vidaus audito veiklos principus.
2. Pateikti sistemą, kuria vadovaujantis atliekamas vidaus auditas.
3. Nustatyti vidaus audito veiklos principus.
4. Padėti gerinti organizacijos raidą ir veiklą.

Standartai susideda iš dviejų dalių: kokybės standartų ir veiklos standartų. Kokybės standartuose apibrėžiami reikalavimai organizacijoms ir asmenims, teikiantiems vidaus audito paslaugas. Veiklos standartuose apibūdinamas vidaus audito paslaugų pobūdis ir pateikiami kokybės kriterijai, kuriais remiantis gali būti vertinamos vidaus audito paslaugos.

Kokybės ir veiklos standartai taikomi visoms vidaus audito paslaugoms. Standartuose paaiškinama, kaip kokybės ir veiklos standartai taikomi atliekamam užtikrinimo veiklą (A) ir kaip jie taikomi atliekant konsultavimo veiklą (C). Užtikrinimo paslaugos – objektyvus faktų tyrimas siekiant nepriklausomai įvertinti organizacijos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesus. Tai gali būti finansų, veiklos, atitikimo, sistemų apsaugos arba specialios užduotys.

Konsultavimo paslaugos yra patariamoji veikla ir jos teikiamos kliento prašymu. Konsultavimo užduoties pobūdis ir apimtis priklauso nuo susitarimo su klientu. Standartai skirti vidaus auditoriams ir vidaus audito tarnyboms.

Etikos kodekso tikslas – ugdyti vidaus auditorių profesinę ir etinę kultūrą. Etikos kodeksas išplečia vidaus audito apibrėžimą ir nustato:

1. Principus, susijusius su vidaus auditoriaus profesija ir vidaus audito veikla.
2. Elgesio taisykles, kuriomis nustatoma, ko tikimasi iš vidaus auditorių. Taisyklėse paaiškinama, kaip praktiškai taikyti vidaus audito principus, ir nurodoma, kaip turėtų elgtis vidaus auditoriai. Nurodyti principai, kuriais privalo vadovautis vidaus auditoriai: sąžiningumo, konfidencialumo, kompetencijos.

Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas nustato pagrindinius vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, ir vidaus audito funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja, teisinius pagrindus, tikslus bei viešojo juridinio asmens vadovo kompetenciją siekiant, kad veiktų vidaus kontrolė. Įstatyme nurodyti vidaus kontrolės ir finansų kontrolės tikslai ir veikimas; vidaus audito tikslas ir pagrindiniai uždaviniai, vidaus audito tarnybos steigimas; vidaus audito tarnybos vadovo ir vidaus auditorių kompetencija, taip pat viešojo juridinio asmens vadovo pareigos ir kompetencija.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 3.1.3.1. Kokie yra tarptautiniai valstybinio audito reglamentai?
- 3.1.3.2. Kokie yra pagrindiniai Limos deklaracijos reikalavimai?
- 3.1.3.3. Kelių lygių yra tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai?
- 3.1.3.4. Kokie yra nacionaliniai valstybinio audito reglamentai?
- 3.1.3.5. Kokia yra tarptautinių audito standartų struktūra?
- 3.1.3.6. Kas yra aptariama tarptautiniuose audito standartuose?
- 3.1.3.7. Kokie yra pagrindiniai Buhalterių profesionalų etikos kodekso reikalavimai?
- 3.1.3.8. Kokie nurodymai yra pateikti Tarptautiniame kokybės kontrolės standarte?
- 3.1.3.9. Kokie reikalavimai keliami pretendents į auditorius Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje 2006/43/EB?
- 3.1.3.10. Koks yra Tarptautinių vidaus audito standartų tikslas ir struktūra?
- 3.1.3.11. Kokie reikalavimai keliami audito įmonėms, kurios audituoja viešojo intereso įmones?
- 3.1.3.12. Iš kokių dalykų turi būti patikrintos pretendentų į auditorius žinios?
- 3.1.3.13. Kokias funkcijas vykdo viešosios audito priežiūros institucija?
- 3.1.3.14. Kas yra nurodyta Lietuvos audito įstatyme?

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

♦ **3.1.3.1. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Valstybės kontrolės funkcijos:

- a) valstybės biudžeto vykdymo kontrolė,
- b) valstybės įmonių kontrolė,
- c) iš valstybės biudžeto gautų paskolų ir dotacijų kontrolė,
- d) kontroliuoja, kaip biudžetinių įstaigų darbuotojai vykdo savo funkcijas.

♦ **3.1.3.2. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Vidaus audito veiklos kryptys:

- a) įmonės vadovų sprendimų atitikties įstatymams ir įmonės strategijai tyrimas,
- b) ūkinių finansinių operacijų ekonominės prasmės, pagrįstumo ir efektyvumo tyrimas,
- c) apskaitos ir vidaus kontrolės priežiūra,
- d) finansinės ir kitokios informacijos tikrinimas valdymo tikslams.

♦ **3.1.3.3. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Valstybinio audito organizavimo ir atlikimo tvarką reglamentuoja:

- a) valstybinio audito principų Limos deklaracija,
- b) INTOSAI patvirtinti tarptautiniai valstybinio audito standartai,
- c) EUROSAL patvirtintos audito gairės,
- d) nacionaliniai valstybinio audito standartai.

♦ **3.1.3.4. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito yra numatyta:

- a) kokiems asmenims gali būti suteikta teisė audituoti finansines ataskaitas,
- b) dalykai, iš kurių turi būti patikrintos pretendentų į auditorius žinios,
- c) sąlygos, kurioms esant audito firmoms suteikiama teisė audituoti finansinę atskaitomybę,
- d) audito atlikimo tvarka.

♦ **3.1.3.5. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Visos šalys imasi priemonių pagerinti audito kokybę ir:

- a) suteikė auditoriams ir jų profesinėms organizacijoms daugiau laisvės,
- b) sustiprino auditorių ir audito įmonių darbo kontrolę,
- c) nustatė asmeninę audito įmonių vadovų atsakomybę už audito kokybės užtikrinimą;
- d) sugriežtino auditorių kvalifikacinius egzaminus.

♦ **3.1.3.6. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Europos aukščiausiųjų valstybės kontrolės organų organizacijos EUROSAL tikslai yra tokie:

- a) plėsti profesinę ir techninę kooperaciją,
- b) informuoti visus narius apie kiekvienos šalies įstatymų, susijusių su kontrole, pasikeitimus,
- c) kviešti kitų šalių kontrolierius atlikti sudėtingus tikrinimus,
- d) unifikuoti valstybės kontrolės terminiją.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Arens, Alvin A. (2006). *Auditing and assurance services: an integrated approach* / Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley. Upper Saddle River: Prentice Hall.
2. Davis, Chris. (2011). *IT auditing: using controls to protect information assets*. New York [N.Y.]: McGraw-Hill.
3. Knapp, Michael C. (2006). *Auditing cases* / Michael C. Knapp. Mason [Ohio]: Thomson/South-Western.
4. Knechel, W. Robert. (2007). *Auditing: assurance and risk* / W. Robert Knechel, Steven E. Salterio, Brian Ballou. Mason [Ohio]: Thomson/South-Western.
5. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
6. Lowers, Timothy J. (2013). *Auditing and Assurance services*. New York: McGraw – Hill / Irwin.
7. Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė*. Vilnius: TEV.
8. Thibodeau, Jay C. (2014). *Auditing and accounting cases: investigating issues of fraud and professional ethics* / Jay C. Thibodeau, Deborah Freier. New York [N.Y.]: McGraw-Hill Irwin.
9. Weirich, Thomas R. (2010). *Accounting and auditing research: tools and strategies*. Hoboken [N.J.]: Wiley.
10. Whittington, O. Ray. (2006). *Principles of auditing and other assurance services* / O. Ray Whittington, Kurt Pany Boston [Mass] [etc.]: McGraw-Hill/Irwin.
11. 1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“, galioja nuo 2009 m. gruodžio 15 d. Prieiga per internetą: www.lar.lt.
12. 1005-asis tarptautinis audito praktinis nurodymas „Mažų įmonių audito ypatumai.“ Prieiga per internetą: www.lar.lt.
13. 2014 m. balandžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 537/2014 dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų, kuriuo panaikinamas Komisijos sprendimas 2005/909/EB. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=1247>
14. 2014 m. balandžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/56/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito. Prieiga per internetą: www.lar.lt.
15. 2014 m. balandžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/56/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:32013L0034>.
16. Lietuvos Respublikos audito įstatymas. Prieiga per internetą: www.aat.lt.
17. Tarptautiniai vidaus audito standartai. (2013). Prieiga per internetą: www.vaa.lt.
18. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=453520.
19. Valstybinio audito reikalavimai. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=32>.
20. Tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai (INTOSAI standartai). Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=347>.
21. Tarptautiniai audito standartai (galioja nuo 2009 metų). Prieiga per internetą: www.lar.lt.

III.1.4. Auditoriai ir audito įmonės

III.1.4.1. Auditoriaus vardo suteikimas

Auditoriaus vardo suteikimo tvarka, jo funkcijos yra išdėstytos Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatymo metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito bei Lietuvos Respublikos audito įstatyme. Šiuose dokumentuose nurodyti nevienodi reikalavimai, keliami asmenims, pretenduojantiems tapti auditoriais. Direktyvoje keliami mažesni reikalavimai negu Audito įstatyme.

Direktyvos šeštame straipsnyje nurodyta, kad fizinis asmuo gali būti patvirtintas atlikti teisės aktų nustatytą auditą tik po to, kai jis įgyja išsilavinimą, leidžiantį stoti į universitetą, baigia teorinio parengimo kursus, atlieka praktiką ir išlaiko universitetinio baigiamojo egzamino arba lygiavertį profesinės kompetencijos lygio egzaminą.

Direktyvoje nenurodyta, iš kelių dalių turi būti egzaminas. Paminėta tik kad dalis egzamino turi būti laikoma raštu ir dalykai, iš kurių turi būti patikrintos pretendentų žinios. Tai:

- bendroji apskaitos teorija ir principai;
- su metinės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės rengimu susiję teisiniai reikalavimai ir standartai;
- tarptautiniai apskaitos standartai;
- finansų analizė;
- sąnaudų apskaita;
- rizikos valdymas ir vidaus kontrolė;
- auditas ir profesiniai įgūdžiai;
- su teisės aktų nustatytu auditu ir jį atliekančiais auditoriais susiję teisiniai reikalavimai ir profesiniai standartai;
- tarptautiniai audito standartai;
- profesinė etika ir nepriklausomumas;
- civilinė ir komercinė teisė;
- socialinės apsaugos ir darbo teisė;
- informacinės technologijos ir kompiuterinės sistemos;
- verslas, bendroji ir finansų ekonomika;
- matematika ir statistika;
- pagrindiniai įmonės finansų valdymo principai.

Direktyvoje numatyta išlyga asmenims, kurie turi universiteto diplomą arba yra išlaikę universitetinį ar lygiavertį egzaminą. Jie gali būti atleisti nuo egzamino.

Praktiniai mokymai iš metinės finansinės atskaitomybės, konsoliduotos finansinės atskaitomybės trunka mažiausiai trejus metus.

Direktyvoje numatomas ir kitas auditoriaus kvalifikacijos įgijimo būdas. Pretendentai gali neturėti išsilavinimo, leidžiančio stoti į universitetą, bet tada jie turi turėti 15 metų patirtį finansų, teisės ir buhalterinės apskaitos srityse ir būti išlaikę profesinės kompetencijos egzaminą arba turėti 7 metų patirtį ir būti baigę praktinius mokymus ir išlaikę profesinės kompetencijos egzaminą.

Auditoriai privalo dalyvauti tęstinio mokymo programose ir taip palaikyti aukštą teorinį žinių, profesinių įgūdžių ir etikos lygį. Nevykdantiems reikalavimo tobulinti kvalifikaciją gali būti taikomos sankcijos.

Panašūs, bet konkretesni reikalavimai pretendentams į auditorius suformuluoti ir Audito įstatyme.

Auditoriaus vardas suteikiamas asmeniui, jeigu jis:

1. Turi aukštąjį universitetinį išsilavinimą.
2. Yra nepriekaištingos reputacijos.
3. Dirbo Lietuvos arba valstybės narės audito įmonėje auditoriaus padėjėju ne trumpiau kaip 3 metus.
4. Išlaikė kvalifikacinius auditoriaus egzaminus per ne ilgesnį kaip 5 metų laikotarpį nuo pirmo kvalifikacinio egzamino išlaikymo dienos.
5. Davė auditoriaus priesaiką.

Asmuo nelaikomas nepriekaištingos reputacijos, jeigu jis:

- buvo pripažintas kaltas padaręs sunkų arba labai sunkų nusikaltimą nuosavybei, turtinėms teisėms, turtiniams interesams, elektroninių duomenų ar informacinių sistemų saugumui, ekonomikai, verslo tvarkai, finansų sistemai, valstybės tarnybai arba viešiesiems interesams, ir teistumas neišnykęs arba nepanaikintas;
- piktnaudžiauja narkotinėmis, toksinėmis, psichotropinėmis medžiagomis arba alkoholiu;
- buvo atleistas iš darbo už darbo drausmės pažeidimą arba iš valstybės tarnautojo pareigų už tarnybinį nusižengimą ir nuo atleidimo iš darbo pareigų nepraėjo 3 metai;
- pažeidė nepriekaištingos reputacijos reikalavimą ir dėl to turėjo nutraukti vykdomą veiklą ir po to nepraėjo 3 metai;
- buvo audito įmonės, kuri neteko audito įmonės pažymėjimo ir buvo išbraukta iš audito įmonių sąrašo, vadovu ir po to nepraėjo 3 metai.

Audito įstatyme nustatyti griežtesni kvalifikaciniai reikalavimai. Nenumatyta galimybė įsigyti auditoriaus kvalifikaciją profesiniu būdu neturint aukštojo universiteti-

nio išsilavinimo. Taip pat labai apribota galimybė užskaityti įvertinimus, gautus studijų metu universitete. Įstatymas leidžia užskaityti tik keturis dalykus iš aštuoniolikos: informacinių technologijų ir kompiuterinių sistemų; verslo, bendrosios ir finansų ekonomikos, matematikos ir statistikos; įmonių finansų valdymo pagrindinių principų.

Kvalifikacinis auditoriaus egzaminas susideda iš 10 pagrindinių dalykų ir 8 kitų dalykų tiek, kiek šių dalykų žinios yra susijusios su auditu. Pagrindiniai dalykai yra tokie:

- 1) buhalterinės apskaitos teorija ir principai;
- 2) finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimą reglamentuojantys teisės aktai;
- 3) tarptautiniai apskaitos standartai;
- 4) finansų analizė;
- 5) išlaidų ir valdymo apskaita;
- 6) rizikos valdymas ir vidaus kontrolė;
- 7) auditas ir profesiniai įgūdžiai;
- 8) auditą ir auditorių veiklą reglamentuojantys teisės aktai;
- 9) tarptautiniai audito standartai;
- 10) profesinės etikos principai.

Kiti dalykai yra tokie:

- 1) įmonių teisė, valdymas ir bankroto procedūros;
- 2) mokesčių įstatymai;
- 3) civilinė ir komercinė teisė;
- 4) socialinės apsaugos ir darbo teisė;
- 5) informacinės technologijos ir kompiuterinės sistemos;
- 6) verslo, bendroji ir finansų ekonomika;
- 7) matematika ir statistika;
- 8) įmonių finansų valdymo pagrindiniai principai.

Auditorių rūmai tvarko Auditorių registrą. Šiame registre nurodoma auditorių pavardė, registracijos numeris, auditoriaus pažymėjimo numeris; audito įmonės, kurioje jis dirba, pavadinimas, pažymėjimo numeris, buveinės adresas, elektroninio pašto adresas, telefono, fakso numeris. Auditorių registras viešai skelbiamas internete.

III.1.4.2. Auditorių profesinė etika

Visose šalyse labai daug dėmesio skiriama auditorių profesinei etikai. Jeigu auditorius nesilaiko profesinės etikos reikalavimų, yra didelis pavojus, kad jo išvada gali būti neteisinga. Remiantis klaidinančia auditoriaus išvada gali būti priimti neteisingi

sprendimai, dėl kurių ūkio subjektai ir privatūs asmenys patiria didžiulių nuostolių. O tam tikrais atvejais dėl to gali būti destabilizuota net valstybių arba ištisų ekonominių regionų ekonomika. Auditorių profesinės etikos normos yra reglamentuotos tiek tarptautiniu, tiek nacionaliniu mastu. Jie plačiai nagrinėjami ir literatūroje. Atskirai reglamentuota nepriklausomų auditorių, valstybinių auditorių ir vidaus auditorių profesinė etika.

Nepriklausomų auditorių profesinės etikos principai išdėstyti Tarptautinės buhalterijų federacijos Profesinės etikos kodekse, Lietuvos Respublikos audito įstatyme. Kai kurios nepriklausomų auditorių etikos normos išdėstytos Europos Tarybos ir Parlamento 2006/43/EB direktyvoje. Valstybinių auditorių etikos normos išdėstytos INTOSAI etikos kodekse ir Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodekse. Vidaus auditorių etikos principai išdėstyti Vidaus auditorių instituto etikos kodekse. Pagrindiniai minėtų institucijų etikos reikalavimai apibendrinami III.1.3 lentelėje.

III.1.3 lentelė. Auditorių profesinės etikos principai

Principai \ Norminiai dokumentai	Tarptautinės buhalterijų federacijos Buhalterijų profesionalų etikos kodeksas	Lietuvos Respublikos audito įstatymas	INTOSAI etikos kodeksas	Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodeksas	Vidaus auditorių instituto Etikos kodeksas
Sąžiningumas	+	+	+	+	+
Objektyvumas	+	+	+	+	+
Profesinė kompetencija	+	+	+	+	+
Konfidencialumas	+	+	+	+	+
Profesinis elgesys	+				
Nepriklausomumas	+	+	+	+	
Atsakomybė visuomenei		+			
Nešališkumas			+	+	

Kaip matoma iš lentelės, etikos reikalavimai, keliami auditoriams, yra labai panašūs. Skiriasi tik kai kurie akcentai. Visuose dokumentuose minimas sąžiningumas, objektyvumas, profesinė kompetencija, konfidencialumas. Buhalterijų profesionalų etikos kodekse paminėtas dar profesionalus elgesys, Lietuvos Respublikos audito įstatyme, INTOSAI etikos kodekse ir Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodekse – nepriklausomumas. Taip pat Audito įstatyme paminėta

atsakomybė visuomenei, o INTOSAI etikos kodekse ir Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodekse – nešališkumas. Šiek tiek skiriasi etikos reikalavimų interpretavimas. Tai labiausiai pastebima skirtingų auditorių grupių etiką reglamentuojančiuose dokumentuose.

Sąžiningumas nepriklausomų auditorių etikos reikalavimuose įpareigoja visus buhalterius profesionalus būti dorus ir sąžiningus profesiniuose verslo reikaluose. Buhalteris profesionalas neturi būti susijęs su ataskaitomis, pranešimais ar kita informacija, jei jis mano, kad ta informacija:

- apima iš esmės klaidingus arba klaidinančius tvirtinimus;
- apima nerūpestingai pareikštus tvirtinimus arba duomenis;
- neapima reikalingos informacijos arba padaro ją neaiškia, o toks praleidimas arba neaiškumas yra klaidinantis. Nei auditorius, nei audito įmonė neturi būti veikiami kitų nuomonės.

INTOSAI etikos kodekse pabrėžiama, kad auditoriai privalo išlaikyti nepriekaištingos profesinės elgsenos standartus, priimti sprendimus atsižvelgiant į visuomenės interesus ir taikyti absoliutaus sąžiningumo principus savo darbe ir tvarkant išteklius. Vadovaudamasis sąžiningumo principu Lietuvos valstybės kontrolės pareigūnas turi elgtis nepriekaištingai su audituojamo subjekto darbuotojais, neduoti pagrindo nepasitikėti.

Vidaus auditorių instituto Etikos kodekse nurodyta, kad vidaus auditoriai:

- turi laikytis įstatymų ir atskleisti dalykus, kaip tai nustatyta įstatymuose ir to reikia atliekant pareigas;
- negali sąmoningai dalyvauti jokioje neteisėtoje veikloje arba imtis veiksmų, kurie kompromituotų vidaus auditoriaus profesiją arba pačią organizaciją;
- turi gerbti teisėtus ir etiškus organizacijos tikslus ir prisidėti prie jų įgyvendinimo.

Objektyvumo principas įpareigoja nepriklausomus auditorius nenuolaidžiauti dėl šališkumo, interesų konflikto ar pernelyg didelės kitų asmenų įtakos. Auditorius neturėtų teikti profesinių paslaugų, jei aplinkybės ar savitarpio santykiai daro netinkamą įtaką jo profesiniams sprendimams.

Valstybiniai auditoriai turi būti objektyvūs ir nešališki, ypač rengdami ataskaitas. Nuomonės ir išvados turi būti grindžiamos vien įrodymais, gautais ir surinktais laikantis audito standartų. Auditorius turėtų pasinaudoti audituojamo subjekto ir kitų šalių pateikiama informacija. Į šią informaciją turi būti nešališkai atsižvelgta išsakomoje nuomonėje. Informaciją apie audituojamą subjektą naudoti tik ataskaitai ir išvadai rengti. Auditorius turi nesinaudoti einamomis pareigomis savo asmeniniais tikslais, vengti ryšių, dėl kurių kiltų korupcijos rizika ir kurie galėtų sukelti abejonių jo objektyvumu ir nepriklausomumu.

Vidaus auditoriai negali turėti ryšių arba dalyvauti tokioje veikloje, kuri kenkia arba galėtų pakenkti jų nešališkumui ir prieštarautų organizacijos interesams, negali priimti dovanų ir turi atskleisti visus jiems žinomus svarbius faktus, kurių neatskleidus ataskaita apie turimą veiklą būtų neteisinga.

Kalbant apie profesinę kompetenciją turima galvoje kompetencijos įsigijimą ir išlaikymą. Profesinei kompetencijai išlaikyti reikalaujama visada žinoti ir suprasti svarbias specialiąsias, profesines ir verslo naujoves. Auditorius turi imtis veiksmų, kurie užtikrintų, kad jo vadovaujami ir kartu su juo užduotis atliekantys darbuotojai būtų tinkamai mokomi ir prižiūrimi. Klientui turi būti teikiamos aukšto lygio profesinės paslaugos laikantis galiojančių specialiųjų ir profesinių standartų.

Auditoriai turėtų žinoti ir laikytis taikomų audito, apskaitos ir finansinio valdymo standartų politikos, procedūrų ir praktikos. Jie taip pat privalo gerai išmanyti audituojamo subjekto veiklą reglamentuojančius teisinius ir institucinius principus bei standartus. Auditoriai negali imtis tokio darbo, kurio jie negali atlikti kompetentingai.

Konfidencialumo principas įpareigoja auditorių neatskleisti konfidencialios informacijos, gautos atliekant auditą, be tinkamo leidimo, išskyrus atvejus, kai teisės aktai ar profesinė pareiga reikalauja ją atskleisti. Auditorius negali naudoti konfidencialios informacijos, siekdamas gauti asmeninę naudą arba trečiosios šalies naudą. Auditorius turi būti budrus, kad netyčia neatskleistų konfidencialios informacijos socialinėje aplinkoje. Konfidencialumo privalu laikytis net jeigu auditoriaus ir kliento santykiai yra pasibaigę. Galima pasinaudoti ankstesniąja patirtimi, bet negalima nei naudoti, nei atskleisti jokios profesinių ar verslo santykių metu gautos konfidencialios informacijos.

Tam tikrais atvejais galima arba net privalu atskleisti konfidencialią informaciją:

- 1) kai tai leidžia daryti įstatymai ir tam pritaria klientas;
- 2) kai atskleisti reikalauja įstatymai:
 - vykstant teismo procedūroms,
 - pastebėtus įstatymų pažeidimus atskleisti atitinkamoms valdžios institucijoms;
- 3) kai to nedraudžia įstatymai:
 - laikantis kokybės priežiūros reikalavimų;
 - atsiliepiant į reglamentuojančios institucijos paklausimus arba tyrimą;
 - siekiant apginti profesinius interesus teismo procedūrų metu;
 - laikantis specialiųjų standartų ir etikos reikalavimų.

Profesionalaus elgesio principas įpareigoja laikytis įstatymų ir kitų teisės aktų ir vengti bet kokių veiksmų, kurie gali diskredituoti profesiją. Auditoriai skelbdami apie savo darbą, neturi kenkti geram profesijos vardui. Jie negali perdėtai teigiamai apibū-

dinti savo kvalifikaciją, įgytą patirtį ir paslaugas, kurias jie gali teikti, taip pat menkinamai atsiliepti apie kitų darbą arba daryti nepagrįstus palyginimus.

Nepriklausomumas suprantamas kaip nuomonės nepriklausomumas ir veiksmų nepriklausomumas. Nuomonės nepriklausomumas yra nuostata, leidžianti pareikšti nuomonę be pašalinės įtakos, galinčios paveikti profesinį vertinimą. Toks požiūris leidžia veikti sąžiningai, išlikti objektyviam ir išlaikyti profesinį skepticizmą. Veiksmų nepriklausomumas yra faktų ir aplinkybių, dėl kurių galima padaryti pagrįstą išvadą, jog nenusižengta sąžiningumo, objektyvumo arba profesinio skepticizmo principams.

Tam tikrais atvejais auditorių nepriklausomumui gali kilti grėsmių. Jų gali kilti dėl finansinių interesų, paskolų, garantijų, verslo santykių. Jeigu auditorius, jo šeimos narys turi tiesioginių finansinių interesų arba reikšmingų netiesioginių interesų kliento įmonėje, kilusi savanaudiškų interesų grėsmė būtų tokia reikšminga, jog jokios priemonės negalėtų sumažinti jos iki priimtino lygio. Tokia pat grėsmė gali kilti, jei auditorius arba jo šeimos nariai gavo paskolą ar garantiją iš banko, kuris yra audito klientas, kai yra artimi verslo santykiai tarp auditoriaus ar jo šeimos nario ir audito kliento ar jo vadovybės.

Lietuvoje auditorius laikomas nepriklausomas nuo audituojamos įmonės, jeigu:

- nėra susijęs šeimos, artimos giminystės arba svainystės ryšiais su audituojamos įmonės dalyviais, vadovu, vyriausiuoju buhalteriu arba kitu audituojamos įmonės darbuotoju, galinčiu daryti tiesioginę ir reikšmingą įtaką rengiant finansines ataskaitas;
- jeigu buvo audituojamos įmonės darbuotoju, galėjusiu daryti tiesioginę ir reikšmingą įtaką rengiant finansines ataskaitas, nuo darbo santykių pasibaigimo dienos yra praėję ne mažiau kaip 3 metai;
- jeigu buvo audituojamos įmonės dalyviu, bet nuo akcijų perleidimo yra praėję ne mažiau kaip 3 metai;
- netaikė audituojamai įmonei turto ir verslo vertinimo, buhalterinės apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų sudarymo, neatliko vidaus audito arba tokias paslaugas teikė, bet nuo jų teikimo praėjo ne mažiau kaip vieni metai.

Be etikos principų, daug dėmesio skiriama auditorių reputacijai. Reputacija yra viešoji nuomonė apie auditorius ir audito profesiją. Nuo viešosios nuomonės apie auditorius ir audito profesiją priklauso pasitikėjimas auditoriaus išvada. Todėl audito įmonės stengiasi išsaugoti savo ir joje dirbančių auditorių nepriekaištingą reputaciją. Auditorius turi elgtis taip, kad skatintų bendradarbiavimą ir gerus auditorių tarpusavio santykius. Visuomenės pasitikėjimas ir pagarba kyla iš visų auditorių nuopelnų, tiek buvusių, tiek esamų. Todėl patiems auditoriams ir plačiajai visuomenei svarbu, kad auditorius elgtųsi sąžiningai ir deramai. Auditorius turi vengti situacijos, kuri kel-

tų grėsmę jo ir auditoriaus profesijos reputacijai. Auditorius negali sąmoningai verstis jokių verslu, dirbti darbo ar verstis veikla, kuri galėtų pakenkti jo geram vardui. Auditorius gali susidurti su tokiomis grėsmėmis:

- savanaudiškų interesų,
- savikontrolės,
- tarpininkavimo,
- įbauginimo.

Aplinkybės, kuriomis gali kilti savanaudiškų interesų grėsmė:

- finansiniai interesai kliento įmonėje;
- didelė priklausomybė nuo kliento mokamo atlyginimo;
- baimė prarasti svarbų klientą;
- aptikta reikšminga klaida vertinant anksčiau suteiktų paslaugų rezultatus.

Savikontrolės grėsmė gali kilti, kai taikomos kitos paslaugos turi tiesioginę sąsają su finansinėmis ataskaitomis. Tarpininkavimo grėsmė galima, kai auditorius atstovauja klientų bylose ar ginčiuose su trečiosiomis šalimis. Familiarumo grėsmė tikėtina, kai priimamos dovanos ar naudojamos kliento teikiamomis lengvatomis. Tokios grėsmės ir jų reikšmingumas priklauso nuo dovanos pobūdžio ir vertės. Auditorius, įvertinęs visas konkrečias aplinkybes, gali nuspręsti, kad tokie pasiūlymai yra įprastų verslo santykių dalis, neturint konkretaus tikslo paveikti sprendimo priėmimą, arba spręsti, kad tokia grėsmė yra priimtina. Kitais atvejais jis turi atsisakyti siūlomų dovanų.

Įbauginimo grėsmė gali kilti, kai:

- grasinama nutraukti sutartį;
- pradėti ikiteisminį bylinėjimąsi;
- daromas spaudimas sutikti su kliento įmonės darbuotojo vertinimu, motyvuojant tuo, kad darbuotojo kompetencija sprendžiamu klausimu yra didesnė.

Siekiant neleisti susidaryti situacijai, keliančiai grėsmę auditoriaus reputacijai, prieš užmezgdamas santykius su nauju klientu auditorius turi apsvarstyti, ar šie santykiai nesukels kokių nors grėsmių. Paaiškėjęs kliento nesąžiningumui ar kai abejonių kelia finansinių ataskaitų sudarymo būdai, auditorius turi įvertinti tokių grėsmių masę ir imtis priemonių grėsmėms pašalinti arba sumažinti iki priimtino lygio. Jeigu to padaryti neįmanoma, auditorius turi atsisakyti užmegzti santykius su tokiu klientu.

Lietuvoje nepriklausomas auditorius nelaikomas nepriekaištingos reputacijos, jeigu jis:

- buvo pripažintas kaltas padaręs sunkų ar labai sunkų nusikaltimą nuosavybei, turtinėms teisėms, turtiniams interesams, elektroninių duomenų ar informacijos sistemos saugumui, ekonomikai, verslo tvarkai, finansų sistemai, valstybės tarnybai arba viešiesiems interesams, ir teistumas neišnykęs arba nepanaiškintas;

- piktnaudžiauja narkotinėmis medžiagomis, toksinėmis, psichotropinėmis medžiagomis arba alkoholiu;
- buvo atleistas už darbo drausmės pažeidimą arba iš valstybės tarnautojo pareigų už tarnybinį nusižengimą ir nuo atleidimo iš darbo ar pareigų nepraėjo treji metai;
- buvo audito įmonės, kuri neteko audito įmonės pažymėjimo ir buvo išbraukta iš audito įmonių sąrašo ir nuo to laiko nepraėjo treji metai, darbuotoju.

Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodekse, be profesinės etikos principų, pateikti bendrieji etikos reikalavimai ir auditorių tarpusavio santykių taisyklės. Auditorius turi elgtis nesavanaudiškai; vengti viešųjų ir privačių interesų konflikto; nedaryti įtakos kitiems pareigūnams dėl jų atliekamo darbo; nepažeisti žmogaus teisių ir orumo; nepiktnaudžiauti einamomis pareigomis, nenaudoti dokumentų, patvirtinančių einamas pareigas ir suteiktus įgaliojimus, siekiant paveikti nepavaldžius asmenys; nepiktnaudžiauti alkoholiu, nevartoti psichotropinių ar narkotinių medžiagų. Auditorių tarpusavio santykiai turi būti grindžiami mandagumu, sąžiningumu, pagarba, tolerancija ir pasitikėjimu; viešai neanalizuoti kolegų veiksmų ir atliekamų auditų, nevertinti kitų pareigūnų asmeninių savybių ir jų profesinės kompetencijos.

III.1.4.3. Nepriklausomų auditorių bendradarbiavimas su audituojamaisiais

Auditoriai bendradarbiauja su įmonės įvairaus lygio vadovais, darbuotojais ir už valdymą atsakingais asmenimis. Bendravimas yra dvejopas. Su visomis minėtomis asmenų grupėmis bendraujama turint tikslą gauti informacijos, reikalingos auditui atlikti arba nuomonei pagrįsti. Su įmonės vadovybe ir su už valdymą atsakingais asmenimis bendraujama ir kai reikia juos informuoti apie audito eigą, auditorių vertinimus, nustatytus vidaus kontrolės trūkumus, apgaules ir pan. Informavimo apie nustatytus faktus tikslas – ne tik pranešti apie tai, bet ir apsvarstyti susidariusią padėtį ir sužinoti, kokių imamasi veiksmų ištaisyti nustatytus trūkumus.

Paprastai auditorius su įmonės vadovais aptaria su valdymu susijusius klausimus, išskyrus klausimus, susijusius su vadovų kompetencija ir sąžiningumu. Su valdymu susiję audito klausimai yra tie, kurių kyla finansinių ataskaitų audito metu, ir yra svarbūs aukščiausio lygio vadovams, prižiūrintiems finansinių ataskaitų rengimą ir informacijos atskleidimą. Pokalbiai su vadovais yra svarbūs, norint išsiaiškinti faktus ir problemas bei suteikti jiems daugiau informacijos. Prieš sudarant audito paslaugų sutartį, auditorius nustato, ar yra būtinos sąlygos auditui atlikti ir ar finansinių ataskaitų rengimo tvarka yra priimtina. Auditorius informuoja vadovybę, kad bus tikimasi gauti

iš jos žodinius ir rašytinius pareiškimus ir paaiškinimus. Jeigu vadovybė nesutinka pateikti rašytinių pareiškimų, auditoriui nereikėtų sutikti atlikti audito užduočių.

Prieš prisiimdamas audito užduotį auditorius turi išsiaiškinti, ar nėra audito apimties apribojimų, dėl kurių gali tekti atsisakyti pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas.

Auditorius susitaria dėl užduoties sąlygų, jos nurodomos audito užduoties sutartyje. Su užsakovu turi būti susitarta ir įtraukta į sutartį:

- audito tikslas ir apimtis;
- auditoriaus pareigos;
- vadovybės pareigos;
- finansinėms ataskaitoms sudaryti taikoma tvarka;
- nuoroda į auditoriaus išvados formas.

Taip pat gali būti įrašyta:

- kad dėl įgimtų audito ir vidaus kontrolės apribojimų yra rizika, kad kai kurie reikšmingi iškraipymai nebus aptikti;
- vadovybės sutikimas informuoti auditorius apie faktus, kurie gali daryti įtaką finansinėms ataskaitoms ir apie kuriuos vadovybė gali sužinoti per laikotarpį nuo auditoriaus išvados datos iki finansinių ataskaitų paskelbimo datos;
- susitarimas dėl kitų auditorių ir ekspertų dalyvavimo atliekant auditą;
- susitarimas dėl vidaus auditorių ir kitų įmonės darbuotojų dalyvavimo;
- jei prireiktų, bendravimas su ankstesniu auditoriumi, auditą atliekant pirmą kartą.

Gali būti numatyta, kokia forma auditorius teiks pranešimus, nurodyti asmenys, kuriems bus teikiami pranešimai, ir klausimai, apie kuriuos informuotina. Bendraujama gali būti žodžiu arba raštu. Tai priklauso nuo išankstinio susitarimo, klausimų pobūdžio, jautrumo ir reikšmingumo. Jei auditorius informuoja žodžiu, darbo dokumentuose jis nurodo, apie kokius klausimus buvo pranešta, kokie buvo atsakymai ir atsakomieji veiksmai.

Susipažindamas su įmone ir jos aplinka, atlikdamas audito procedūras, dalį informacijos auditorius gali gauti apklausdamas vadovus ir už finansinių ataskaitų rengimą atsakingus asmenis. Gali būti klausiama, ar:

- įvyko pobalansinių įvykių, kurie gali turėti įtakos finansinėms ataskaitoms;
- buvo prisiimti nauji pasižadėjimai, skoliniai įsipareigojimai ar laidavimai;
- buvo perduotas įsigytas turtas arba planuojama tai daryti;
- padidėjo kapitalas ar išleista daugiau skolos priemonių;
- susitarta arba planuojama susitarti dėl įmonių sujungimo ar likvidavimo;
- nebuvo prarasta turto dėl gaisro, potvynio ar kitų įvykių;

- nebuvo įvykių, dėl kurių būtų galima suabejoti įmonės veiklos tęstinumo galimybe;
- žinoma apie esamą arba įtariamą apgaulę, kuri gali turėti įtakos įmonės veiklai ir finansinėms ataskaitoms.

Vadovybės ir kitų asmenų paaiškinimai negali atstoti audito įrodymų, kurių auditorius tikisi gauti. Pavyzdžiui, vadovybės pareiškimai apie turto vertę negali pakeisti audito jo vertės įrodymų. Jeigu auditorius negali gauti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų apie reikšmingus arba galinčius būti reikšmingus finansinei atskaitomybei dalykus, tačiau yra įsitikinęs, kad įrodymų yra, tai lemia audito apimties apribojimą, nors vadovybė ir pateikė pareiškimus apie juos.

Jeigu vadovybės pareiškimai prieštarauja kitiems audito įrodymams, auditorius turi ištirti visas aplinkybes. Vadovybei atsisakius pateikti pareiškimus, tai vertinama kaip audito apimties ribojimas. Auditorius turi įvertinti galimybę pasinaudoti kitais audito metu gautais vadovybės pareiškimais ir apsvarstyti, ar nebus poveikio auditoriaus išvadai dėl atsisakymo pateikti pareiškimus.

Labai svarbus bendravimo aspektas yra paklausimai audituojamiesiems. Paklausimas turi būti gerai suplanuotas ir nuosekliai vykdomas. Paklausimo tikslas:

- išsiaiškinti, kaip vykdoma veikla,
- patikrinti turimą informaciją,
- išnagrinėti galimą apgaulę arba rizikos veiksnį,
- gauti paaiškinimų dėl prieštaringos informacijos,
- papildyti turimą informaciją.

Planuojant pokalbį reikia surinkti šiek tiek informacijos apie pašnekovą, atkreipti dėmesį į jo biografijos faktus, įgūdžius, reputaciją, atliekamas funkcijas, atsakomybę, kaip vertinamas ir atlyginamas jo darbas. Tai gali padėti geriau suprasti jo pateiktą informaciją. Rengiant pokalbio planą reikėtų numatyti pašnekovo elgesį ir jo reakciją į pateiktus klausimus.

Svarbu sudaryti jaukią pokalbio aplinką. Jeigu apklausiamas asmuo elgiasi nervingai ar bijo prarasti darbą, tikėtina, kad jo atsakymai nenuoširdūs. Todėl jam reikia paaiškinti, kad auditorių domina ne personalijos, o valdymo sistema, gamyba, konkreči situacija, dokumentai arba vykdomos funkcijos. Pokalbio pradžia turėtų būti maloni. Pašnekovui reikia prisistatyti, paspausti ranką. Paskui paaiškinti pokalbio pobūdį ir paprašyti bendradarbiauti. Reikia leisti pašnekovui jaustis laisvai.

Pokalbis pradedamas nuo bendrų klausimų. Klausimai formuluojami taip, kad į juos nebūtų galima atsakyti „taip“ arba „ne“. Geras klausimas dažnai leidžia gauti informacijos, kurios pašnekovas neketina pasakyti. Blogas klausimas gali duoti priešingą efektą.

Pirmiausia pašnekovui pateikiama neutralių klausimų, net jeigu auditorius ir žino atsakymus. Pateikiant grėsmingų klausimų, reikia stebėti pašnekovo elgesį ir ieškoti pasikeitimų, kurie galėtų rodyti, jog tema yra jautri. Nereikia skubėti užpildyti tylos tarp atsakymų. Tylos įtampa gali išprovokuoti naują temą arba būti ženklas, kad pašnekovas meluoja.

Auditorius turėtų daugiau klausyti, o ne kalbėti. Jis turėtų kalbėti ne daugiau kaip ketvirtadalį pokalbio laiko. Nereikia reikšti abejonių arba įtarimų, nebent jie yra pokalbio plano dalis. Tikslinga pateikti papildomų klausimų:

- kas buvo po to?
- kas sudarė šią situaciją?
- gal galėtumėte pateikti pavyzdį?
- su kuo dar galėčiau apie tai pakalbėti?

Pašnekovo atsakymų patikimumą galima patikrinti tokiais būdais:

- paklausti to paties kitaip formuluojant klausimą;
- paprašyti, kad pašnekovas pateiktų įrodymų, patvirtinančių jo teiginius;
- tą patį klausimą pateikti skirtingiems asmenims ir palyginti atsakymus;
- auditorius gali stebėti, ar darbai atliekami taip, kaip aiškina vykdytojai.

Pokalbio pabaigoje reikia pakartoti pagrindinius faktus, galima susitarti dėl papildomos informacijos pateikimo. Po pokalbio reikia surašyti jo turinį ir parašyti auditoriaus pastabas.

Auditorius informuoja visus suinteresuotus asmenis apie audito eigą ir pastebėtus dalykus, kurie yra svarbūs ir reikšmingi prižiūrint finansinių ataskaitų rengimą. Auditorius juos informuoja apie apskaitos metodus, apskaitinius įvertinimus ir finansinėse ataskaitose atskleidžiamą informaciją; sunkumus, su kuriais susidurta audito metu.

Galimi sunkumai, su kuriais susidurta audito metu:

- vadovybė vėluoja pateikti prašomą informaciją;
- neįmanoma gauti reikalingos informacijos;
- taikomi apribojimai auditoriui.

Apie audito metu kilusius sunkumus reikia informuoti kuo anksčiau, kad už valdymą atsakingi asmenys galėtų padėti juos įveikti arba kai dėl jų gali tekti pateikti modifikuotą nuomonę.

Auditorius taip pat praneša apie visus audito metu nustatytus reikšmingus dalykus. Pavyzdžiui:

- įstatymų nesilaikymo atvejus;
- reikšmingus vidaus kontrolės trūkumus;
- nustatytus iškraipymus ir apgales;
- būtinumą taisyti finansines ataskaitas dėl paaiškėjusių pobalansinių įvykių;

- kai auditorius ketina modifikuoti nuomonę arba įrašyti dalyko pabrėžimo pastraipą;
- apie įvykius ar sąlygas, kurie gali kelti didelių abejonių dėl įmonės gebėjimo tęsti veiklą.

Auditorius informuoja visus suinteresuotus asmenis apie įstatymų nesilaikymo atvejus. Jeigu įstatymų nesilaikymas yra tyčinis ir reikšmingas, auditorius apie tai turi pranešti už valdymą atsakingiems asmenims. Apie reikšmingus vidaus kontrolės trūkumus auditorius informuoja žodžiu ir raštu. Jeigu auditorius pakartotinai nustatė reikšmingų trūkumų, kurie buvo nustatyti ankstesnio audito metu ir apie kuriuos audituojamieji buvo informuoti, auditorius tokį pranešimą turi pakartoti.

Jei paaiškėjus pobalansiniams įvykiams vadovybė netaiso finansinių ataskaitų tais atvejais, kai tai daryti būtina, auditorius praneša vadovybei, kad jis sieks užkirsti kelią pasitikėjimui auditoriaus išvada.

Auditorius, susirinkęs įrodymų, kad yra arba gali būti apgaulė, informuoja apie tai vadovybę. Pranešimą apie apgaulę auditorius teikia vadovui, kuris bent viena pakopa eina aukštesnes pareigas nei su apgaulę susiję asmenys. Tokia informacija perduodama žodžiu ar raštu. Jei apgaulė nereikšminga, pavyzdžiui, kai žemesnio lygio darbuotojas pasisavino nedidelę pinigų sumą, auditorius apie tai gali informuoti žodžiu. Bet jeigu su apgaulę yra susijusi vyresnioji vadovybė ar dėl apgaulės atsiranda reikšmingų finansinių ataskaitų išskraipymų, auditorius raštu informuoja apie tai už valdymą atsakingus asmenis.

Jei dėl apgaulės auditorius susiduria su aplinkybėmis, kurios kelia abejonių dėl galimybės tęsti auditą, sprendimą atsisakyti užduoties auditorius turi aptarti su vadovybe ir už valdymą atsakingais asmenimis.

III.1.4.4. Vidaus auditorių ir audituojamųjų santykiai

Vadovaujantis nuostata, kad tiek vidaus auditoriai, tiek audituojamieji siekia vieno tikslo, būtent kuo geriausių rezultatų kuo mažesnėmis sąnaudomis, visas įmonės kolektyvas turėtų dirbti kaip viena komanda. Visi turėtų būti suinteresuoti šalinti darbo trūkumus, racionalizuoti darbą. Vadovaudamiesi tokia filosofija, vidaus auditoriai ir audituojamieji būtų partneriai: vieni nustato darbo trūkumus, o kiti juos šalina. Tokio bendradarbiavimo rezultatas būtų gerėjantys įmonės veiklos rodikliai. Deja, taip būna toli gražu ne visada. Dažnai vieni į kitus žiūri įtariai, pasitikėjimo ir bendradarbiavimo stoka išprovokuoja kritines situacijas, o tuomet rasti visiems priimtina išeičių yra dar sunkiau. Kontroliuojamieji turėtų įsisąmoninti, kad kontrolė nėra ypatingas įvykis, kurio metu kažkas labai nori juos sukompromituoti. Gerai organizuotoje visuomenė-

je tai yra normalus reiškinys ir tai reikia priimti kaip savaime suprantamą dalyką. O kartais audituojamieji turi patys žengti pirmą žingsnį kontrolės link. Pavyzdžiui, pasikeitus padalinio vadovui, naujas vadovas pats turėtų kreiptis, kad būtų atliktas vidaus auditas. Vidaus auditoriai gali atskleisti įvairių trūkumų, ir kuo vėliau jie tai padarys, tuo sunkiau bus naujam vadovui įrodyti, kad taip yra ne dėl jo kaltės.

Vakarų šalyse pastebėta, kad tie įmonės darbuotojai, kurie kada nors yra dirbę vidaus audito padaliniuose, lengviau bendrauja su vidaus auditoriais. Jų darbo tikrinimo rezultatai yra geresni negu kitų. Manoma, kad taip yra todėl, jog jie yra geriau perpratę žaidimo taisykles ir be jokių kompleksų daro tai, ką reikia daryti tokioje situacijoje.

Dažnai audituojamieji, sužinoję apie numatomą vidaus auditą, įvairiais būdais stengiasi jo išvengti arba bent nukelti vėlesniam laikui. Visi žino, kad bet kurio tikrinimo laikas visada yra nepatogus, tačiau patikrinimas yra neišvengiamas. Ir jeigu audituojamieji nedraugiškai pasitinka vidaus auditorių, tai jis, būdamas toks pat žmogus, gali neigiamai į tai reaguoti. Tuomet net nelabai reikšmingi įvykiai ar faktai gali labai sunkinti bendradarbiavimą. Kai audituojamieji draugiškai pasitinka auditorių ir deklaruoja pasiryžimą bendradarbiauti, tai padeda susidaryti nuomonę, kad audituojamieji neturi ko slėpti.

Patyrę vidaus auditoriai teigia, kad jeigu audituojamas padalinys pats nurodo savo problemas, tai auditoriai nukreipia dėmesį į tai, kaip pašalinti šią problemą. Jeigu audituojamieji nutylės apie esamas problemas, o vidaus auditorius jas atskleis, tai šis faktas dažniausiai yra traktuojamas kaip mėginimas tyčia suklaidinti vidaus auditorius ir bus griežčiau vertinamas.

Audituojamas padalinys turėtų imtis visų galimų priemonių išaiškintiems trūkumams ir klaidoms pašalinti. Jeigu tai padaroma per laikotarpį, kol vyksta vidaus auditas, tai problema tarsi išnyksta savaime, nes nėra didelės prasmės diskutuoti apie tai, ko nėra.

Vakarų šalyse vis labiau įsigali nuomonė, kad apie numatomą vidaus auditą reikia iš anksto pranešti audituojamo padalinio vadovams ir tik ypatingais atvejais vidaus auditą pradėti netikėtai. Tokia vidaus audito taktika aiškinama tuo, kad tada galima tikėtis geresnių santykių su audituojamaisiais, mažiau trikdomas audituojamo padalinio darbas.

Tiesa, žinodami apie vidaus audito pradžią, audituojamieji gali geriau pasirengti. Bet manoma, kad nieko blogo, jei iki vidaus audito pradžios viskas bus tinkamai sutvarkyta. O netikėtų tikrinimų būtinumas nėra didelis.

Vidaus auditoriaus darbas yra įtemptas ir nervingas, nes tarp audituojamųjų plačiai paplitusi nuomonė, kad auditorius bet kokią kainą stengiasi surasti ką nors neigiamo. Net ir tas atvejais, kai auditorius ir audituojamieji stengiasi palaikyti gerus santykius, įtampa vis viena išlieka.

Potencialus įtampos šaltinis yra auditorius, todėl jis turi mokėti ir stengtis sumažinti įtampą. Patyrę vidaus auditoriai siūlo elgtis pagal principą „ne vertink, o patark“. Blogiausia, kas gali įvykti, tai auditorių ir audituojamųjų konfliktas, nes konfliktai neišsprendžia, o turi tendenciją peraugti į konfrontaciją.

Įtampų ir konfliktų priežastimi gali būti nevienoda kompetencija ir kitoks faktų interpretavimas. Viena šalis pateikia siūlymus, nepriimtinius kitai šaliai. Diskusija aštrėja ir didėja įtampa. Kyla pavojus, kad situacija gali tapti nekontroliuojama ir peraugti į atvirą konfliktą. Kilus atviram konfliktui, ginčas vyksta ne todėl, kad kurį nors šalis nori išspręsti problemą, dėl kurios kilo konfliktas. Abi šalys stengiasi nugalėti bet kokiomis priemonėmis. Vyraujant emocijoms, nevengiama įžeidimų ir grasinimų. Ginčas pasidaro neišsprendžiamas be trečiosios šalies dalyvavimo.

Konflikto ne visada pavyksta išvengti ir patyrusiems auditoriams. Tačiau auditorius turi stengtis neleisti jam išsiplėsti, nes auditorius yra inicijuojančioji konflikto šalis. Neatsargus auditoriaus elgesys ar pasisakymas gali būti interpretuojami kaip audituojamųjų puolimas.

Auditorius turi būti principingas, bet ramus, geranoriškas ir stengtis palaikyti gerus santykius su audituojamaisiais. Auditoriui nedera reikšti pretenzijų, priekaištauti, pamokslauti, kalbėti aliuzijomis arba teisinti savo veiksmus aukštesnių vadovų nurodymais.

Auditoriaus padėtis yra ypatinga tuo, kad jis tikrina ir vertina kitų darbą, ir turi stengtis, kad būtų traktuojamas kaip patarėjas, o ne kaip nemalonumų šaltinis. Vienas iš būdų išvengti konfliktų – aktyvi ir geranoriška diskusija su audituojamaisiais tuoju pat, kai tik kyla problema. Pokalbių tikslas – išaiškinti, kaip atliekamas konkretus darbas, ar audituojamieji teisingai supranta savo pareigas ir ar vidaus auditorius teisingai suprato tai, ką tikrina. Labai svarbu tinkamai ir aiškiai formuluoti klausimus audituojamiesiems. Klausimai turėtų papildyti ir išplėsti informaciją, užfiksuotą dokumentuose. Visoks delsimas arba nutylėjimas kelia įtampą ir neprisideda prie normalių santykių.

Gali pasitaikyti, kai audituojamieji žodžiu deklaruoja pasiryžimą bendradarbiauti su auditoriumi, bet kai reikia duoti paaiškinimus, reikalingus dokumentus ar duomenis, pradeda visai išsisukinėti ir delsti. Tokiu atveju auditorius geranoriškai, bet labai aiškiai turi pasakyti apie tai audituojamiesiems ir įspėti juos, kad jeigu padėtis nepasikeis, jis neturės kito pasirinkimo ir bus privertas kreiptis į aukštesnę vadovybę.

Jeigu vidaus auditą atlieka grupė auditorių, patartina, kad kiekvieną darbo dieną grupės vadovas aptartų su vidaus auditoriais atliktus per dieną darbus, kilusias problemas. Sistemingai susitinkama su audituojamojo padalinio vadovu. Tai padeda laiku išaiškinti įvairius neaiškumus ir palaikyti gerus santykius.

Vidaus auditorių ir audituojamųjų santykiai veikia ne tik organizacijos bendrąjį klimatą, bet ir daro įtaką darbo rezultatams.

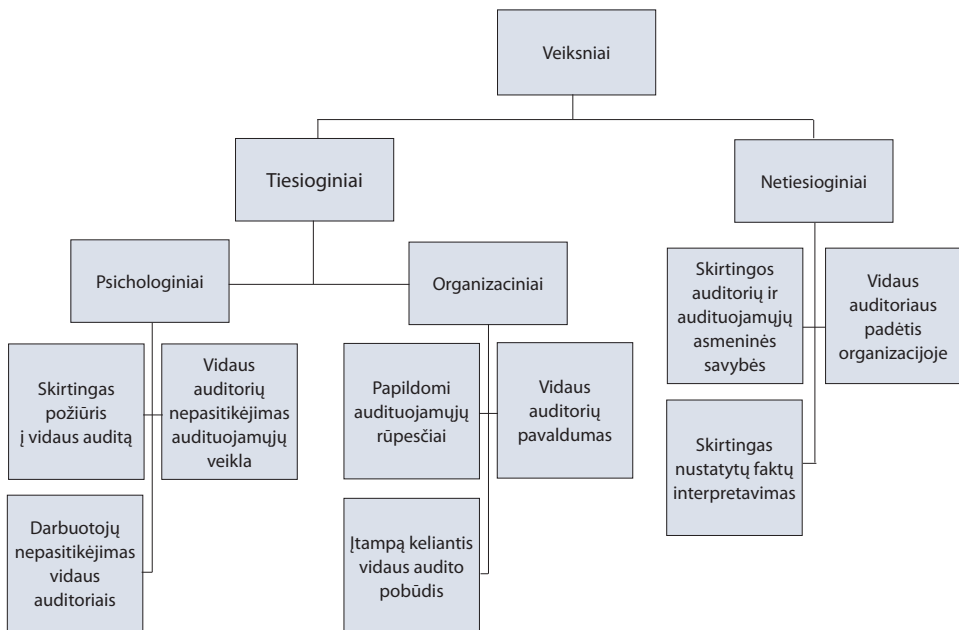
Tarp vidaus auditorių ir audituojamųjų dažnai kyla įtampa, kuri kartais perauga į atvirą konfliktą. Konfliktas yra blogiausia, kas gali įvykti audito metu, nes jam išiplieskus dažnai pamirštama konflikto esmė. Pagrindiniu tikslu tampa siekimas bet kokiomis priemonėmis įrodyti, kad priešininkas yra neteisus. Tokie veiksmai ardo ir taip nestabilius padalinių ir darbuotojų ryšius ir neigiamai atsiliepia visai organizacijai.

Daugeliui vidaus auditorių susidaro išpūdis, kad audituojamieji nemėgsta jų vien dėl to, kad jie yra tikrintojai. Negausūs empiriniai tyrimai rodo, kad tik 25 proc. audituojamųjų teigiamai vertina vidaus auditą. Tačiau niekas neabejoja vidaus audito būtinumu ir nauda, todėl audituojamųjų neigiamas nusiteikimas vidaus audito ir vidaus auditorių atžvilgiu nėra pagrindas atsisakyti vidaus audito.

Vidaus auditorių ir audituojamųjų santykių problema yra daugialypė. Juos lemia daugybė profesinių, situacinių ir asmeninių veiksnių.

Veiksnius, lemiančius vidaus auditorių ir audituojamųjų santykius, galima suskirstyti į tiesioginius ir netiesioginius (žr. III.1.3 pav.).

Vidaus auditoriai, bendraudami su audituojamaisiais, siekia gauti kiekybinės ir kokybinės informacijos ir įvertinti jos patikimumą. Audituojamiesiems gali pasirody-



III.1.3 pav. Vidaus auditorių ir audituojamųjų santykius lemiantys tiesioginiai ir netiesioginiai veiksniai

ti, kad jie yra įtariami, o vidaus auditas gali būti interpretuojamas kaip nepasitikėjimo ženklas.

Vidaus auditas yra veiklos efektyvumo ir atitikties nustatytiems principams bei teisės aktams tikrinimas. Tai kelia įtampą ir netikrumą dėl audito išvadų. Nepaisant formalios informacijos apie vidaus auditorių ir audituojamųjų tikslų vienodumą, svarbiausią reikšmę turi darbuotojų pasitikėjimas vidaus auditoriais.

Vidaus auditoriai kartais kimba prie smulkmenų, trukdo tiesioginiam darbui. Iš tiesų vidaus auditas atitraukia audituojamuosius nuo pareigų, nes tenka rengti įvairią informaciją, pateikti dokumentus, atsakyti į vidaus auditorių klausimus.

Tiesioginių veiksnių įtaką galima sumažinti parengiant vidaus audito reglamentas, viešai aptariant organizacijos tikslus ir priemones jiems pasiekti, propaguojant dorovines vertybes, rengiant bendras vidaus auditorių ir audituojamųjų diskusijas, tobulinant vienų ir kitų kvalifikaciją. Kur kas didesnę įtaką gali turėti netiesioginiai veiksniai, jie yra mažiausiai žinomi ir sunkiai prognozuojami, nes priklauso nuo vidaus auditorių padėties organizacijoje, taip pat nuo vidaus auditorių ir audituojamųjų asmeninių savybių ir profesinio pasirengimo. Skirtingų charakterių žmonės tokioje pačioje situacijoje gali elgtis labai nevienodai, skirtingai interpretuoti įstatymus ir kitus norminius aktus, liečiančius jų veiklą, ir savaip vertinti ūkines operacijas ir įvykius.

Vidaus auditoriui rekomenduojama:

- Užimti ne reikalautojo ar „policininko“, bet patarėjo poziciją;
- Kurti santykius, grįstus bendradarbiavimo principu;
- Mažinti prievartą ir didinti pozityvią įtaką;
- Bendrauti su audituojamaisiais taip, kad tai būtų bendradarbiavimas;
- Vengti konfliktų ar nesusipratimų;
- Rodyti tikro ir supratingo pagalbininko savybes.

Būtų idealu, jeigu pavyktų pasiekti, kad vidaus auditoriai ir audituojamieji dirbtų kaip partneriai: pirmieji – vertina audituojamųjų veiklą, ieško trūkumų, domisi pažangiais darbo metodais, nagrinėja, kaip audituojamos veiklos būdai dera su besikeičiančia vidaus ir išorės aplinka, ir savo išvadas bei rekomendacijas praneša audituojamiesiems. Šie apsvarsto gautus pasiūlymus ir ieško būdų racionalizuoti darbą.

Tačiau tai galima laikyti siekiamybe, o ne kasdiene praktikos norma. Žinoma, negalima atmesti tokių santykių galimybės nedidelėse, nesudėtingos struktūros organizacijose, kuriose politiką kuria ir įgyvendina patys savininkai arba vadovai, turintys didelį savarankiškumą, ir jiems pritaria kolektyvas. Didelėse ir sudėtingos struktūros organizacijose ne visi kolektyvo nariai pritaria ir noriai vykdo jos politiką, nors ir privalo paklusti vidaus tvarkai, tada formali politika gali būti iškraipoma arba vykdoma netinkamais metodais. Tokiu atveju vidaus auditorių, kurie siekia įgyvendinti vadovy-

bės patvirtintą politiką, ir vykdytojų, kurie savaip vertina šią politiką, priešprieša yra neišvengiama. Taip pat nebūtinai visi didžiulio kolektyvo nariai nori siekti permainų ar sąžiningai dirbti. Be to, vidaus auditorių padėtis ir vykdomų funkcijų amplitudė skirtingose organizacijose labai nevienoda.

Vidaus auditoriai turėtų stengtis palikti tikrintą objektą geresnį, negu rado atvykę. Tačiau šios vidaus auditorių pastangos nebūtinai turi sutapti su audituojamųjų pastangomis padaryti objektą geresnį. Tam gali turėti įtakos nepakankama vykdytojų kompetencija arba jų nenoras ką nors keisti. Sudėtingos struktūros organizacijoje, kurių padaliniai turi nemažą savarankiškumą, vidaus auditas gali būti atliekamas pagal aukštesniosios vadovybės suformuluotą viziją, o ji gali ir nesutapti su žemesnės grandies vadovų ir kolektyvų supratimu, ką ir kaip reikia daryti. Tokiu atveju įtampa tarp vidaus auditorių ir audituojamųjų yra neišvengiama. Tam tikra įtampa gali kilti, kai audituojamieji nori vienkartinis ir nelabai reikšmingus laimėjimus pateikti kaip didelę pažangą, o nesėkmes pavaizduoti kaip smulkias ir nevertas dėmesio. Vidaus auditorius gali kitaip vertinti padėtį, su tuo nenorės sutikti audituojamieji. Tokiomis aplinkybėmis būtų sunku tikėtis bendrų vidaus auditorių ir audituojamųjų pastangų.

Tikslinga, kad būtų patvirtintas ir visoje organizacijoje gerai išaiškintas audito reglamentas, o jame aiškiai pasakyta, kokias vidaus auditas atlieka funkcijas, kokios yra vidaus audito atsakomybės sritys, kaip visa organizacija turi padėti vidaus auditui. Tokis reglamentas apsaugotų vidaus auditorius nuo subjektyvios paskirų asmenų įtakos ir prisidėtų prie įtampos mažinimo.

Vienas iš svarbiausių veiksnių, darančių įtaką vidaus auditorių ir audituojamųjų santykiams, yra vidaus auditorių profesionalumas. Kompetentingas auditorius moka greitai pastebėti nuokrypius nuo teisės aktų reikalavimų, normų ar nustatytos tvarkos, atskirti reikšmingus faktus nuo nereikšmingų, sugeba tinkamai įvertinti padėtį ir neišliškai bei įtikinamai apie tai pranešti audituojamiesiems.

Vidaus auditorių ir audituojamųjų santykiai taip pat priklauso nuo audito rezultatų pateikimo formos. Šiuo atveju vidaus auditoriai yra iniciatyvioji šalis ir nuo jų elgesio gali priklausyti audituojamųjų reakcija. Vidaus auditorius turėtų siekti išvengti nereikalingų diskusijų ir priešiško. Bet tai nereiškia, kad vardan ramybės jis turi nutylėti neigiamus faktus.

III.1.4.5. Išorės ir vidaus auditorių bendradarbiavimas

Išorės ir vidaus auditoriai renka informaciją iš tų pačių šaltinių ir dažnai naudoja tuos pačius testus ir procedūras. Kai kurios priemonės siekiant tiek išorės, tiek vidaus audito tikslų yra labai panašios. Susikooperavę jie gali palengvinti savo darbą ir duoti dau-

giau naudotos, nes galima išvengti dubliavimo renkant informaciją tuose padaliniuose, kuriuos turi audituoti ir vieni, ir kiti. Profesiniai standartai numato tokią galimybę.

610-ajame tarptautiniame audito standarte „Vidaus auditorių darbo naudojimas“ nurodyta, kad nors vidaus audito funkcijos ir išorės audito tikslai yra skirtingi, kai kurie būdai pasiekti jų atitinkamus tikslus gali būti panašūs. Įmonės vidaus audito funkcija gali būti svarbi išorės auditui, jeigu vidaus auditoriaus pareigos ir veiklos pobūdis susiję su įmonės finansinėmis ataskaitomis.

Išorės auditorius, įvertindamas galimybę bendradarbiauti su vidaus auditoriumi ir panaudoti jo darbą, turi nustatyti:

1. Ar vidaus auditorius turi pakankamą profesinį pasirengimą. Išorės auditorius gali patikrinti vidaus auditoriaus įdarbinimo ir mokymo tvarką, jo patirties ir profesinės kvalifikacijos reikalavimus.
2. Ar vidaus auditoriaus darbas buvo tinkamai prižiūrimas, peržiūrimas ir dokumentuotas, ar gautos išvados atitinka aplinkybes, o pateiktos ataskaitos – atliktų auditų rezultatus. Galima išnagrinėti vidaus audito vadovus, darbo programas ir darbo dokumentus.
3. Ar vidaus auditoriaus surinkti įrodymai leidžia padaryti pagrįstas išvadas, o išvados atitinka aplinkybes.
4. Kaip įmonės vadovybė veikia, gavusi vidaus auditoriaus išvadas, ar atskleistos neatitiktys ir neįprasti dalykai yra išspręsti.
5. Ar vidaus auditoriaus statusas įmonėje leidžia jam išlikti objektyviam. Idealu, jei vidaus auditorius atsiskaito aukščiausio lygio vadovams ir už jokią kitą veiklą neatsako.

Vadovybės naudojami bet kokie vidaus auditoriaus varžymai ir ribojimai turi būti atidžiai įvertinti. Vidaus auditorius turi turėti galimybę netrukdomas vykdyti auditą ir kreiptis į aukščiausius įmonės vadovus bei laisvai susisiekti su išorės auditoriumi.

Išorės auditorių sprendimui dėl vidaus auditorių darbo naudojimo gali turėti įtakos tokie veiksniai:

1. **Objektyvumas.** Jis priklauso nuo vidaus auditoriaus statuso įmonėje. Vertinama, ar vidaus auditorius atsiskaito už valdymą atsakingiems asmenims ir ar vidaus auditoriai gali kreiptis į už valdymą atsakingus asmenis, o už valdymą atsakingi asmenys vykdo vidaus auditorių priėmimo į darbą sprendimų priežiūrą. Vidaus auditoriai neturi turėti jokių viena kitai prieštaraujančių pareigų ar funkcijos apribojimų.
2. **Techninė kompetencija.** Išorės auditorius aiškinasi, ar vidaus auditorius yra atitinkamos profesinės organizacijos narys, ar turi vidaus audito patirties, ar įmonėje yra nustatyta vidaus auditorių priėmimo į darbą tvarka.

3. **Profesinis atidumas.** Išorės auditorius nagrinėja, ar vidaus audito darbas yra tinkamai planuojamas, prižiūrimas, peržiūrimas ir dokumentuojamas, ar yra audito vadovai, darbo programos vidaus audito dokumentai ir ar jie tinkamai parengti.
4. **Bendravimas.** Išorės auditorius turėtų būti informuojamas apie galimybę naudotis vidaus audito ataskaitomis ir gauti informaciją apie visus svarbius dalykus, kurie gali turėti įtakos išorės auditoriaus darbui.

Išorės auditorius, prieš nustatydamas pasitikėjimo vidaus auditu lygį, turi įvertinti, ar tinkamai ir efektyviai vidaus auditorius vykdo savo funkcijas. Jeigu vidaus auditoriaus darbas yra svarbus, pageidautina iš anksto su auditoriumi susitarti dėl:

- darbo atlikimo laiko;
- audito apimties;
- finansinių ataskaitų reikšmingumo;
- atrankos metodų;
- atlikto darbo dokumentavimo;
- peržiūros ir ataskaitų procedūros.

Ryšiai su vidaus auditoriumi yra veiksmingesni, kai susitikimai vyksta tam tikrais intervalais. Išorės auditorius turi konsultuotis ir turėti galimybę naudotis vidaus auditoriaus ataskaitomis bei gauti informacijos apie visus svarbius dalykus, atkreipusius vidaus auditoriaus dėmesį ir galinčius turėti įtakos išorės auditoriaus darbui. Taip pat išorės auditorius informuoja vidaus auditorių apie svarbius klausimus, kurie gali daryti įtaką vidaus auditoriui.

Išorės auditorius, norėdamas įsitikinti vidaus auditoriaus rezultatų patikimumu, gali iš naujo patikrinti vidaus auditoriaus audituotus vienetus, tikrinti kitus panašius vienetus arba stebėti vidaus auditoriaus atliekamas procedūras.

Jeigu išorės auditorius nusprendžia pasinaudoti vidaus auditoriaus darbu, jie gali susitarti dėl audito apimties ir procedūrų atlikimo laiko.

Nustačius, kad vidaus auditoriaus surinkta informacija yra tinkama, išorės auditorius gali pakeisti planuojamų procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ar sumažinti jų apimtį.

Kilus abejonų dėl vidaus auditoriaus darbo kokybės, išorės auditorius gali nuspręsti nesinaudoti vidaus auditoriaus darbu.

Išorės auditorius visiškai atsako už nuomonę, pareikštą apie finansines ataskaitas, ir nuo to, kad naudojamosi vidaus auditoriaus atliktu darbu, ši atsakomybė nesumažėja. Visi sprendimai, susiję su finansinių ataskaitų auditu, tenka išorės auditoriui.

Vidaus auditorius turėtų turėti įmonės ir išorės auditoriaus susirašinėjimo dokumentus. Šie dokumentai gali padėti vidaus auditoriui tikrinti tą veiklą, kurios išorės auditorius nustatė trūkumų, suderinti audito metodus, procedūras ir terminiją.

Vidaus auditorius, bendraudamas su išorės auditoriumi, gali sužinoti jo nuomonę apie:

- vidaus kontrolės trūkumus;
- išaiškintas klaidas ir netikslumus;
- neteisėtus veiksmus;
- sunkumus, su kuriais susidūrė išorės auditorius.

Taip pat vidaus auditorius gali būti paprašytas įvertinti išorės auditoriaus:

- kompetenciją;
- įmonės veiklos specifikos išmanymą;
- nepriklausomybę;
- reakciją į audituojamos įmonės poreikius;
- bendradarbiavimą su įmonės darbuotojais;
- atlikto darbo naudą audituojamai įmonei.

Išorės ir vidaus auditorių bendradarbiavimo pobūdis ir apimtis priklauso nuo įmonės vadovo nustatytos tvarkos. Tik įmonės vadovas sprendžia, kokią informaciją ir kaip vidaus auditorius gali pateikti išorės auditoriui ir kitoms išorės kontroliuojančioms ar teisėsaugos institucijoms.

III.1.4.6. Auditoriaus eksperto darbo naudojimas

Atliekant auditą, auditoriui gali prireikti audito įrodymų, kuriems surinkti jis neturi žinių. Auditoriaus išsilavinimas ir patirtis suteikia bendrų žinių apie verslą, tačiau jis negali turėti žinių tiek, kiek išsilavinęs asmuo, turintis praktinę patirtį kitoje profesinėje ar užimtumo srityje. Todėl auditorius gali pasitelkti į pagalbą ekspertą. 610-ajame tarptautiniame audito standarte „Auditoriaus eksperto darbo naudojimas“ yra nurodyti dviejų tipų ekspertai: auditoriaus ekspertas ir vadovybės ekspertas. Auditoriaus ekspertas yra asmuo ar organizacija, turinti kitų sričių nei apskaita ar auditas žinių, kurias auditorius naudoja siekdamas surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų. Auditoriaus ekspertas gali būti audito įmonės darbuotojas arba išorės ekspertas. Vadovybės ekspertas yra asmuo ar organizacija, turinti kitų sričių nei apskaita ar auditas žinių, ir šios srities darbą įmonė naudoja rengdama savo finansines ataskaitas.

Ekspertas gali būti kviečiamas:

- įvertinti įvairių rūšių turtą, pavyzdžiui, žemės, pastatų, mašinų ir įrengimų, juvelyrinių dirbinių, meno kūrinių, antikvarinių dirbinių, sudėtingų finansinių priemonių vertę, nematerialųjį turtą, verslo jungimo metu įgytą turtą ir prisiimtų įsipareigojimų vertę bei turtą, kurio vertė gali būti sumažėjusi;

- nustatyti turto kiekį ar fizinę būklę, pavyzdžiui, krūvose laikomus mineralus, naudingųjų iškasenų ir naftos išteklius, įrengimų likutinį naudingąjį tarnavimo laiką;
- įvertinti su draudimo sutartimis ar išmokų darbuotojams susijusius įsipareigojimus;
- įvertinti naftos ir dujų atsargas;
- įvertinti aplinkosaugos įsipareigojimus ir vietovės išvalymo sąnaudas;
- išaiškinti sutarčių sąlygas, įstatymų ir teisės aktų reikalavimus.

Auditoriaus ekspertas gali būti kviečiamas padėti auditoriui atlikti šias užduotis:

- susipažinti su įmone ir jos aplinka;
- nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką;
- suplanuoti ir atlikti audito procedūras, kurias sudaro kontrolės priemonių testai arba pagrindinės procedūros, siekiant reaguoti į įvertintą riziką tvirtinimų lygmeniu;
- įvertinti gautų audito įrodymų pakankamumą ir tinkamumą nuomonei apie finansines ataskaitas suformuluoti.

Planuodamas pasitelkti ekspertą, auditorius turi įvertinti profesinę jo kompetenciją, gebėjimus ir objektyvumą. Vertinant auditoriaus eksperto kompetenciją reikia išsiaiškinti:

- ar jo darbui taikomi techniniai veiklos standartai, kiti profesiniai ar ūkio reikalavimai (etikos standartai, asociacijos narystės, akreditavimo ir pan.);
- ar eksperto veiklos sritis apima auditui svarbias specializacijos sritis;
- kokiomis prielaidomis, metodais, modeliais naudojasi auditorius ekspertas ir ar jie yra visuotinai priimti ir tinkami.

Vertindamas auditoriaus eksperto objektyvumą, auditorius gali pasiteirauti apie audituojamos įmonės ir eksperto santykius. Tai gali būti finansiniai interesai, verslo ar asmeniniai santykiai.

Informacijos apie auditoriaus ekspertą gaunama iš tokių šaltinių:

- asmeninė ankstesnio darbo su tuo ekspertu patirtis;
- pokalbiai su ekspertu;
- pokalbiai su kitais auditoriais, žinančiais to eksperto darbą;
- žinios apie eksperto kvalifikaciją, narystę profesinėje organizacijoje, licencija verstis praktika;
- eksperto paskelbti darbai ar parašytos knygos.

Panašiai tikrinama vadovybės eksperto kompetencija, gebėjimai ir objektyvumas. Auditorius turėtų skirti daugiau dėmesio vadovybės eksperto objektyvumui. Vadovybės ekspertui kelia grėsmę daug aplinkybių, pavyzdžiui, asmeninio suinteresuotumo grėsmė, atstovaujama interesų grėsmė, savo veiklos peržiūrėjimo grėsmė, įbauginimo grėsmė.

Rizika dėl eksperto objektyvumo padidėja, kai ekspertas dirba audituojamoje įmonėje arba susijęs su įmone tam tikrais ryšiais, pavyzdžiui, yra finansiškai priklausomas arba investavęs į įmonę. Jei auditoriui kelia nerimą vadovybės eksperto objektyvumas ar kompetencija, visas abejones jis aptaria su įmonės vadovybe ir nusprendžia, ar galima remtis vadovybės eksperto išvada. Jam gali prireikti atlikti papildomas audito procedūras arba ieškoti audito įrodymų pasitelkus kitą ekspertą.

Auditoriaus eksperto darbo pobūdis priklauso nuo audito tikslų. Todėl reikia, kad auditorius ir auditoriaus ekspertas susitartų dėl bendradarbiavimo pobūdžio, laiko ir apimties, neatsižvelgiant į tai, ar ekspertas yra audito įmonės darbuotojas (vidaus ekspertas), ar iš šalies samdytas specialistas (išorės ekspertas).

Su vidaus auditoriaus ekspertu gali būti sudarytas susitarimas raštu, jeigu reikia ką nors išnagrinėti detaliau arba esant tokioms aplinkybėms:

- auditoriaus ekspertas galės susipažinti su įslaptinta ar konfidencialia įmonės informacija;
- auditoriaus ir auditoriaus eksperto funkcijos ar pareigos yra kitokios negu įprasta;
- taikomi kelių jurisdikcijų teisiniai ar priežiūros reikalavimai;
- dalykas, su kuriuo yra susijęs auditoriaus eksperto darbas, yra sudėtingas;
- auditorius anksčiau nėra naudojėsis to eksperto darbu;
- didesnė auditoriaus eksperto darbo apimtis ir svarba atliekant auditą.

Tarp auditoriaus ir auditoriaus išorės ekspertų sudaromas kiek kitoks susitarimas. Susitarimas liečia auditoriaus išorės eksperto darbo pobūdį, apimtį, tikslus, funkcijas ir pareigas. Susitarime gali būti nurodoma:

- numatomų atlikti procedūrų pobūdis ir apimtis;
- darbo tikslai, atsižvelgiant į svarbą ir su juo susijusią riziką;
- techniniai veiklos standartai ar kiti profesiniai ar ūkio šakos reikalavimai, kurių auditoriaus išorės ekspertas laikysis;
- numatytos taikyti prielaidos ir metodai;
- darbo objekto tikrinimo data arba laikotarpis ir reikalavimai, susiję su pobalansiniais įvykiais;
- auditoriaus išorės eksperto sutikimas dėl auditoriaus numatomo to eksperto ataskaitos naudojimo;
- auditoriaus atliekamos auditoriaus išorės eksperto darbo peržiūros pobūdis ir apimtis;
- auditoriaus išorės eksperto galimybės susipažinti su įmonės dokumentais, bylomis ir bendrauti su įmonės darbuotojais ir samdomais ekspertais;
- kaip bus taikomos ataskaitos apie auditoriaus išorės eksperto pastebėjimus ar išvadas;
- pareiga perduoti auditoriui visą informaciją, kuri gali būti svarbi auditui.

Gavęs auditoriaus eksperto išvadą, auditorius turi įvertinti jo darbo tinkamumą audito įrodymams. Auditorius gali atlikti tokias procedūras:

- peržiūrėti auditoriaus eksperto darbo dokumentus;
- stebėti auditoriaus eksperto darbą;
- gauti patvirtinimus svarbiais klausimais iš trečiųjų šalių;
- atlikti detalias analitines procedūras;
- aptarti su kitu atitinkamų žinių turinčiu ekspertu auditoriaus eksperto išvada, kurios neatitinka kitų audito įrodymų;
- aptarti auditoriaus eksperto ataskaitą su vadovybe.

Už pasirinktų prielaidų ir metodų tinkamumą ir pagrįstumą bei jų pritaikymą yra atsakingas ekspertas. Tačiau auditorius privalo įgyti reikiamą supratimą apie prielaidas ir metodus bei, remdamasis turimomis žiniomis apie verslą ir kitų audito procedūrų rezultatus, apsvarstyti prielaidas ir metodų tinkamumą ir pagrįstumą. Auditoriui vertinant šias prielaidas ir metodus gali būti svarbu, ar jie:

- visuotinai naudojami auditoriaus eksperto veiklos srityje;
- atitinka taikomos finansinės atskaitomybės tvarkos reikalavimus;
- atitinka vadovybės taikomas prielaidas ir metodus, o jeigu ne, kokios yra tokio skirtumo priežastys ir poveikis.

Kai iš auditoriaus eksperto darbo rezultatų audito įrodymų gauti negalima arba rezultatai neatitinka kitų audito įrodymų, gali prireikti papildomo tiek eksperto, tiek auditoriaus darbo, samdyti kitą ekspertą arba pareikšti modifikuotą nuomonę.

Jei auditorius pateikia nemodifikuotą išvadą, jis negali teikti nuorodos apie eksperto atliktą darbą. Tokia nuoroda galėtų klaidinti, nes gali būti suprasta kaip išvados išlyga arba kad auditorius ir ekspertas pasidalija atsakomybę. Tuo atveju, kai remdamasis eksperto darbu auditorius pateikia modifikuotą išvadą, tam tikromis aplinkybėmis gali prireikti paaiškinti modifikavimo pobūdį, pateikiant nuorodą ar aprašant auditoriaus eksperto atliktą darbą. Tokiomis aplinkybėmis auditorius turi gauti auditoriaus eksperto sutikimą, kad auditoriaus išvadoje galėtų pateikti nuorodą į jo darbą. Tačiau tokiu atveju auditorius pateikiamoje išvadoje turi nurodyti, kad jo atsakomybė už auditoriaus eksperto nuomonę nemažėja.

III.1.4.7. Audito įmonė

Audito įmonė yra tokia, kuri įrašyta į audito įmonių sąrašą. Tam, kad įmonė būtų įrašyta į audito įmonių sąrašą ir galėtų pradėti veiklą, ji turi tenkinti tam tikrus reikalavimus:

- ne mažiau kaip $\frac{3}{4}$ audito įmonės dalyvių turi būti auditoriai, valstybių narių auditoriai, audito įmonių arba valstybių narių audito įmonės;

- audito įmonės vadovas turi būti auditorius;
- jeigu įmonėje sudaroma valdyba, daugiau kaip pusė jos narių turi būti auditoriai.

Audito įmonė privalo apdrausti savo profesinę atsakomybę. Audito įmonė turi būti nepriekaištingos reputacijos. Tai reiškia, kad jos vadovas, dalyviai, auditoriai yra nepriekaištingos reputacijos ir ji pati nėra patraukta baudžiamojon atsakomybėn. Audito įmonių sąrašai skelbiami Auditorių rūmų interneto svetainėje.

Audito įmonė gali atlikti auditą, teikti užtikrinimo ir kitas susijusias paslaugas, verstis kita veikla, jeigu ji neprieštaruja Buhalterių profesionalų etikos kodekse nustatytiems profesinės etikos principams.

Audito įmonės atsakomybė nustatoma rašytinėje sutartyje, sudarytoje su užsakovu. Už auditoriaus išvados pagrįstumą audito įmonė atsako teisės aktų nustatyta tvarka.

Audito įmonių personalas susideda iš kelių grupių: partnerių, vadybininkų, vyresniųjų auditorių, auditorių, auditorių padėjėjų. Partneriai atsako už ryšius su klientais, formuluoja audito tikslą, apimtį, sprendžia finansinius klausimus, susitinka su akcininkais, parenka naujus darbuotojus, stebi jų darbą, rūpinasi jų kvalifikacijos tobulinimu, atstovauja audito įmonei.

Vadybininkai paprastai būna didelėse audito įmonėse. Jie yra partnerių pagalbininkai ir dažniausiai prižiūri kelių auditų eigą. Sprendžia audito metu iškilusius klausimus ir yra atsakingi už audito kokybę.

Vyresnieji auditoriai planuoja ir atlieka auditą, rengia auditoriaus išvadą, kurią vėliau tikrina ir tvirtina partneris, moko savo pagalbininkus ir atsako už jų klaidas, padarytas darbo dokumentuose. Auditoriai vykdo konkrečias audito užduotis. Dažniausiai atlieka konkretų darbą, dalyvauja mokymuose ir kaupia darbo patirtį.

Auditorių padėjėjai yra asmenys, siekiantys auditoriaus vardo. Jie atlieka praktiką vadovaujami auditoriaus, kuris turi ne mažesnę kaip trejų metų auditoriaus stažą. Auditorių padėjėjai dalyvauja atliekant auditus ir mokymuose. Per kiekvienus auditoriaus padėjėjo praktikos metus jie turi išklaudyti ne mažiau kaip 40 valandų mokymo iš audito, profesinės etikos, apskaitos, mokesčių, teisės, informacinių technologijų, ekonomikos, matematikos, statistikos, finansų ir veiklos valdymo.

Audito įmonėms, kurios atlieka auditus viešojo intereso įmonėse, keliami papildomi reikalavimai. Auditui atlikti jos turi skirti auditorių, kuris turi ne mažesnę kaip trejų metų auditoriaus darbo patirtį ir neturi drausminių nuobaudų. Audito įmonės per tris mėnesius nuo savo finansinių metų pabaigos savo interneto svetainėje paskelbia metinį pranešimą apie audito įmonės veiklos skaidrumą, kuriame pateikiama tokia informacija:

- įmonės sandaros ir dalyvių aprašymas;

- įmonės valdymo formos aprašymas;
- įmonės vidaus kokybės kontrolės sistemos aprašymas ir pareiškimas apie šios sistemos funkcionavimo veiksmingumą;
- informacija apie tai, kada paskutinį kartą buvo atlikta jos atlikto audito kokybės peržiūra;
- informacija apie taikoma nepriklausomo principo laikymosi praktiką ir patvirtinimas, kad atliktas dirbančių auditorių nepriklausomumo vidaus patikrinimas;
- informacija apie dirbančių auditorių kvalifikacijos tobulinimą;
- informacija apie įmonės praėjusių finansinių metų pardavimo grynąsias pajamas, gautas iš kiekvienos veiklos;
- atlyginimų partneriams skyrimo pagrindas.

Audito įmonė taip pat turi pateikti viešąją priežiūrą atliekančiai institucijai ir audituojamos įmonės audito komitetui patvirtinimą, kad ji yra nepriklausoma nuo audituojamų viešojo intereso įmonių.

III.1.4.8. Audito kokybės užtikrinimas ir kontrolė

Audito kokybės užtikrinimą ir kontrolę reglamentuoja keli norminiai dokumentai. Tai 220-asis tarptautinis audito standartas Finansinių ataskaitų audito kokybės kontrolė, 1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir priežiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė, Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB, Lietuvos Respublikos audito įstatymas, Europos Komisijos rekomendacija 2008/362/EB dėl viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių ir (arba) audito įmonių išorės kokybės užtikrinimo.

Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje 2006/43/EB išdėstytas reikalavimas valstybėms narėms užtikrinti auditorių ir audito įmonių viešąją priežiūrą ir pagrindiniai jos principai. Audito viešosios priežiūros institucijai turi vadovauti nepraktikuojantis asmuo, kuris gerai išmano šį darbą. Valdant šią instituciją gali dalyvauti ir praktikuojantys auditoriai, bet jie turi sudaryti mažumą. Priežiūros sistema apima ne tik auditorių ir audito įmonių tyrimą, bet ir auditorių ir audito įmonių tvirtinimą bei registravimą, profesinės etikos bei vidaus kokybės kontrolės standartų tvirtinimą, tęstinio mokymo, kokybės užtikrinimą.

Pirmajame tarptautiniame audito kokybės kontrolės standarte ir 220-ajame tarptautiniame audito standarte nagrinėjama audito įmonių veikla užtikrinant audito kokybės kontrolės sistemą. Ši sistema apima septynis elementus:

1. **Vadovaujančiųjų atsakomybė už kokybę.** Vadovai turi įdiegti tokią politiką ir procedūras, kad visi asmenys, atsakingi už kokybės kontrolės sistemos įgyvendinimą turėtų pakankamai patirties ir gebėjimų, kad galėtų vykdyti šį darbą. Vadovaujantieji audito įmonei per mokymo seminarus, susirinkimus ir įvairių pokalbių metu turi nuolat pabrėžti audito įmonės kokybės kontrolės politiką, procedūras ir reikalavimus. Vertinant personalo rezultatus, nustatant atlyginimą, paaukštinant turėtų būti atsižvelgiama į tai, kad audito įmonei svarbiausia yra kokybė.

Užduoties partneris prisiima atsakomybę už kiekvienos audito užduoties kokybę. Jis turi informuoti kitus užduoties grupės narius, kad, užtikrinant audito kokybę, yra svarbu auditą atlikti pagal profesinių standartų ir kitų norminių aktų reikalavimus.

2. **Etikos reikalavimai.** Audito įmonė turi pašalinti arba sumažinti iki priimtino lygio aplinkybes ir santykius, keliančius grėsmę nepriklausomumui. Iš darbuotojų turi būti reikalaujama pranešti apie aplinkybes ir santykius, kurie gali kelti grėsmę nepriklausomumui ir apie sužinotus nepriklausomumo pažeidimus. Vieną kartą per metus audito įmonė iš visų darbuotojų, kuriems taikomi etikos reikalavimai, turi surinkti rašytinius patvirtinimus, kad jie atitinka nepriklausomumo politiką ir reikalavimus.

Užduoties partneris turi stebėti, ar užduoties grupės nariai laikėsi atitinkamų etikos reikalavimų. Jeigu užduoties partneris pastebi, kad užduoties grupės nariai nesilaikė etikos reikalavimų, jie turi priimti atitinkamą sprendimą.

3. **Santykių su klientais ir konkrečių užduočių prisiėmimas ir tęsimas.** Audito įmonė turi nuspręsti, kad ji gali atlikti užduotį, atitinka etikos reikalavimus ir teigiamai įvertino kliento sąžiningumą. Taip pat audito įmonėje turi būti įdiegta santykių su klientu tęsimo politika ir procedūros, kuriuose būtų numatyta, kaip bus elgiamasi tuo atveju, jei būtų gauta informacija, dėl kurios audito įmonė būtų atsisakiusi užduoties, jei tokia informacija būtų žinoma anksčiau.

Užduoties partneris turi įsitikinti, kad procedūros dėl santykių su klientais ir audito užduočių prisiėmimo bei tęstinumo buvo tinkamai vykdomos.

4. **Žmogiškieji ištekliai.** Audito įmonė turi pasiekti užtikrinimą, kad joje dirba pakankamai personalo, kuris gali atlikti užduotis pagal profesinius standartus, kitus teisinius ir profesinius reikalavimus.

Užduoties partneris turi įsitikinti, kad užduoties grupės nariai turi kompetencijos ir gebėjimų tinkamai atlikti užduotį ir parengti išvadą.

5. **Užduočių atlikimas.** Turi būti nustatyta tokia politika ir procedūros, kuriomis remiantis mažiau patyrusių grupės narių darbą peržiūri labiau patyrę nariai, o sudėtingais ir ginčytiniais klausimais būtų nuolat konsultuojamasi, reikšmingi klausimai būtų aptariami su užduoties partneriu. Turi būti numatyta skirtingų užduoties partnerio ir asmens, atliekančio kokybės kontrolės priežiūrą, nuomonių nagrinėjimo ir sprendimo tvarka.

Užduoties partneris vadovauja ir prižiūri, kad užduotis būtų atlikta pagal profesinių standartų ir kitų norminių aktų reikalavimus. Jis peržiūri audito darbo dokumentus ir įsitikina, kad audito metu buvo surinkta pakankamai ir tinkamų įrodymų. Sunkiais ir ginčytiniais klausimais jis rengia konsultacijas. Nuomonių skirtumai sprendžiami vadovaujantis nuomonių skirtumų sprendimo politika.

6. **Stebėseną.** Audito įmonėje turi būti stebima, ar kokybės kontrolės sistema veikia efektyviai. Nustačius stebėsenos proceso trūkumų, apie juos turi būti informuojamas atitinkamas personalas. Turi būti nustatyta politika, kaip turi būti elgiamasi tais atvejais, kai užduoties atlikimo metu buvo atliktos ne visos procedūros, arba kai gaunama informacija, kad atliktas darbas neatitinka nustatytų reikalavimų. Užduoties partneris turi vertinti stebėsenos rezultatus.

7. **Kokybės kontrolės sistemos dokumentavimas.** Audito kokybės kontrolės sistemos veikimas turi būti dokumentuojamas. Į audito darbo dokumentus įrašomos problemos, susijusios su etikos reikalavimų laikymusi, ir kaip jos buvo išspręstos. Asmuo, atlikęs kokybės kontrolės peržiūrą, dokumentuose turi pažymėti, kad kokybės kontrolės peržiūros politikoje nustatytos procedūros buvo atliktos ir kad asmeniui, atliekančiam užduoties kokybės kontrolės priežiūrą, nėra žinoma jokių neišspręstų klausimų.

Ypatingas dėmesys skiriamas viešojo intereso įmonių išorės audito kokybei užtikrinti. Šių įmonių audito kokybės tvarka yra išdėstyta Europos Komisijos 2008 m. gegužės 6 d. rekomendacijoje.

Audito įstatyme pateikta audito kokybės užtikrinimo tvarka ir tyrimas. Auditorių rūmai organizuoja audito kokybės peržiūras taip, kad kiekvienas auditorius ir audito įmonė būtų patikrinti ne rečiau kaip vieną kartą per 6 metus, o audito įmonės ir auditoriai, kurie audituoja viešojo intereso įmones, būtų patikrintos ne rečiau kaip vieną kartą per 3 metus.

Audito kokybės peržiūrą atlieka kontrolieriai. Audito kokybės peržiūros metu tikrinami su auditu susiję dokumentai ir nustatoma:

- kaip laikomasi tarptautinio kokybės kontrolės standarto nuostatų;
- tarptautinių audito standartų nuostatų;
- nepriklausomumo ir profesinės etikos darbo principų;
- įvertinami panaudoti ištekliai ir gautas už auditą atlyginimas.

Paaikškėjus trūkumų, auditoriui arba audito įmonei gali būti nurodyta ištaisyti trūkumus, auditoriui – papildomai tobulinti kvalifikaciją.

Audito įmonė taip pat turi nuolat stebėti, kaip vykdoma kokybės kontrolė. Nustatomos stebėsenos procedūros, parenkami darbuotojai, vykdysiantys šią veiklą.

Bendroji įmonės kokybės kontrolės tvarka ir procedūros įmonės personalui tinkamai išaiškinamos, kad būtų užtikrinta, jog jos yra suprastos ir bus vykdomos.

Prieš pasirašant auditoriaus išvadą atliekama audito dokumentų analizė ir kontrolė. Darbo dokumentų kontrolės tikslas – įsitikinti, kad buvo taikytos tinkamos procedūros ir surinkta pakankamai įrodymų auditoriaus išvadai suformuluoti ir įsitikinti, kad audito logika yra pagrįsta ir dokumentuota. Toji logika reikalauja, kad darbo dokumentuose būtų įrodymų, jog vidaus kontrolės struktūra audituojamoje įmonėje yra suprantama ir pakankama, o audito rizika įvertinta tinkamai.

Tokį darbą turėtų atlikti labiausiai patyręs auditorius.

Paprastai taikomi du kontrolės būdai:

- baigus darbą, dokumentus tikrina asmuo, atlikęs šį darbą. Jis įvertina audito rezultatus;
- audito procedūras tikrina asmuo, nedarbęs šio darbės. Šitokia analizė garantuoja objektyvų procedūrų, taikytų audito metu, ir jų rezultatų įvertinimą.

Asmuo, dalyvavęs atliekant auditą, yra atsakingas už visų darbo dokumentų analizę. Jis turi nustatyti, kad:

- visos būtinos audito procedūros buvo atliktos, atlikto darbo pobūdis ir apimtis tinkamai užfiksuoti darbo dokumentuose;
- audito programos reikalavimai įvykdyti;
- darbo dokumentai, susiję su auditu, yra sutvarkyti ir aiškūs.

Kontrolę atlieka ir partneris, kuris vykdo bendrąją priežiūrą, bet paprastai neatlieka detalių audito procedūrų. Partneris gali patikėti kokią nors kontrolės dalį atlikti vadybininkui, kuris nedalyvavo rengiant darbo dokumentus. Tokiu atveju partneris paprastai sutelkia dėmesį į pagrindinius tos užduoties klausimus ir kitus klausimus, kur labai didelė rizika, kad gali būti pateikta neteisingų žinių.

Tikrinant įvertinamas audito programos, parengtų dokumentų išsamumas ir aiškumas, nagrinėjama padėjėjų atlikto darbo kokybė. Kiekvieno padėjėjo darbas turi būti peržiūrėtas ir nustatyta, ar:

- a) darbas atliktas pagal audito programą,
- b) darbas ir rezultatai tinkamai pateikti dokumentuose,
- c) padarytos išvados atitinka audito darbo rezultatus ir pagrindžia auditoriaus nuomonę.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 3.1.4.1. Kada auditorius yra nepriklausomas?
- 3.1.4.2. Paaiškinkite nepriekaištingos reputacijos sampratą.
- 3.1.4.3. Kas turėtų būti įtraukta į audito paslaugų teikimo sutartį?
- 3.1.4.4. Koks yra paklausimo tikslas?
- 3.1.4.5. Su kokiais sunkumais gali susidurti auditorius atlikdamas auditą?
- 3.1.4.6. Kokie veiksniai lemia auditorių ir audituojamųjų santykius?
- 3.1.4.7. Kokiais atvejais nepriklausomas auditorius gali pasinaudoti vidaus auditoriaus darbu?
- 3.1.4.8. Kokius reikalavimus turi tenkinti audito įmonė?
- 3.1.4.9. Iš kokių elementų susideda audito kokybės kontrolės sistema?
- 3.1.4.10. Kaip vertinama auditoriaus eksperto kompetencija?

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

♦ **3.1.4.1. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Lietuvoje auditoriaus kvalifikacinius egzaminus gali laikyti asmenys, jeigu jie:

- turi aukštąjį išsilavinimą,
- turi ne trumpesnį kaip 3 metų auditoriaus padėjėjo stažą audito įmonėje,
- yra ne jaunesni kaip 23 metų,
- yra nepriekaištingos reputacijos.

♦ **3.1.4.2. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Sutartis atlikti auditą:

- yra laisvos formos,
- turi būti surašyta pagal Auditorių rūmų prezidiumo patvirtintą formą,
- turi būti surašyta pagal Tarptautiniuose audito standartuose pateiktą formą,
- rašytinėje sutartyje privalomai nurodoma užmokesčio suma, dėl kitų sąlygų gali būti susitarta žodžiu.

♦ **3.1.4.3. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Audito profesinės etikos principai:

- nepriklausomumas;
- konfidencialumas;
- sąžiningumas;
- atsakomybė užsakovui.

♦ **3.1.4.4. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Auditorius laikomas nepriklausomu nuo audituojamos įmonės, jeigu:

- nėra susijęs šeimos, artimos giminystės arba svainystės ryšiais su audituojamos įmonės dalyviais, vadovu, vyriausioju buhalteriu arba kitu įmonės darbuotoju, galinčiu daryti tiesioginę ir reikšmingą įtaką rengiant finansines ataskaitas;
- nėra audituojamos įmonės darbuotojas;
- neteikia audituojamai įmonei turto ir verslo vertinimo, buhalterinės apskaitos tvarkymo, finansinių ataskaitų sudarymo paslaugų, neatliko vidaus audito;
- teikė c punkte nurodytas paslaugas, bet nuo jų teikimo praėjo daugiau kaip vieni metai.

♦ **3.1.4.5. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Asmuo laikomas nepriekaištingos reputacijos, jeigu jis:

- buvo teistas, bet teistumas yra išnykęs;
- prieš 4 metus buvo atleistas iš vidaus auditoriaus, vyriausiojo buhalterio, auditoriaus padėjėjo pareigų už profesinės ar tarnybinės veiklos pažeidimą;
- buvo audito įmonės, kuri prieš 3 metus neteko audito įmonės pažymėjimo ir buvo išbraukta iš audito įmonių sąrašų, vadovu;
- prieš 5 metus buvo reikšmingai pažeidęs profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo etikos principą.

♦ **3.1.4.6. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Audito kokybė:

- a) siekdama užtikrinti audito kokybę, Audito ir apskaitos taryba organizuoja atlikto audito peržiūras ne rečiau kaip kartą per 6 metus;
- b) auditorių ir audito įmonių, atliekančių viešojo intereso įmonių auditą, audito kokybės priežiūra turi būti atliekama ne rečiau kaip kas 4 metai;
- c) audito ir apskaitos tarnyba nagrinėja ir tvirtina auditorių kontrolierių peržiūrų ataskaitas;
- d) atliekant atlikto audito kokybės peržiūras įvertinama auditui panaudotų išteklių kokybė ir kiekybė, gautas atlyginimas už auditą.

♦ **3.1.4.7. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Audito sutartyje tikslinga nurodyti:

- a) įmonės vadovybės atsakomybę už finansinę atskaitomybę,
- b) atlikto darbo rezultatų pateikimo formą,
- c) faktą, kad gali likti nepastebėtų kai kurių informacijos iškraipymų,
- d) neribotą galimybę naudotis informacija, reikalinga atliekant auditą.

♦ **3.1.4.8. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Kartais audito sutartyje tikslinga įrašyti tokius punktus:

- a) auditorių darbo laiką audituojamoje įmonėje,
- b) susitarimus dėl ekspertų dalyvavimo,
- c) susitarimus dėl vidaus auditorių ir kitų kliento darbuotojų dalyvavimo,
- d) auditoriaus įsipareigojimą laikytis audito standartų.

♦ **3.1.4.9. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Bendraudamas su kliento vadovybe auditorius informuoja apie:

- a) sunkumus, su kuriais susidūrė audito metu;
- b) audito metu nustatytus reikšmingus dalykus;
- c) vidaus kontrolės trūkumus;
- d) nustatytus apgaulių atvejus.

♦ **3.1.4.10. Pažymėti vieną ar kelis teisingus atsakymus:**

Nepriklausomas auditorius, nusprendęs bendradarbiauti su vidaus auditoriumi, turėtų su juo susitarti dėl:

- a) darbo atlikimo laiko;
- b) atrankos metodų;
- c) būtinumo pranešti apie vadovybės nesąžiningumą;
- d) atlikto darbo dokumentavimo.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Arens, Alvin A. (2006). Auditing and assurance services: an integrated approach / Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley. Upper Saddle River: Prentice Hall.
2. Davis, Chris. (2011). IT auditing: using controls to protect information assets. New York [N.Y.]: McGraw-Hill.
3. Knapp, Michael C. (2006). Auditing cases / Michael C. Knapp. Mason [Ohio]: Thomson/South-Western.
4. Knechel, W. Robert. (2007). Auditing: assurance and risk / W. Robert Knechel, Steven E. Salterio, Brian Ballou. Mason [Ohio]: Thomson/South-Western.
5. Lakis, V. (2007). Audito sistema: raida ir problemos. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
6. Lowers, Timothy J. (2013). Auditing and Assurance services. New York: McGraw-Hill / Irwin.
7. Mackevičius, J. (2009). Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Vilnius: TEV.
8. Thibodeau, Jay C. (2014). Auditing and accounting cases: investigating issues of fraud and professional ethics / Jay C. Thibodeau, Deborah Freier. New York [N.Y.]: McGraw-Hill Irwin.
9. Weirich, Thomas R. (2010). Accounting and auditing research: tools and strategies. Hoboken [N.J.]: Wiley.
10. Whittington, O. Ray. (2006). Principles of auditing and other assurance services / O. Ray Whittington, Kurt Pany Boston [Mass] [etc.]: McGraw-Hill/Irwin.
11. 1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“, galioja nuo 2009 m. gruodžio 15 d. Prieiga per internetą: www.lar.lt.
12. 2014 m. balandžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 537/2014 dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų, kuriuo panaikinamas Komisijos sprendimas 2005/909/EB. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=1247>
13. 2014 m. balandžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/56/ES, kuria iš dalies keičiama direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:32013L0034>.
14. Lietuvos Respublikos audito įstatymas. Prieiga per internetą: www.aat.lt.
15. Tarptautiniai audito standartai. Prieiga per internetą: www.lar.lt.

III.2 S K Y R I U S

PAGRINDINĖS AUDITO KONCEPCIJOS: RIZIKA, REIŠMINGUMAS, ĮRODYMAI

DAIVA RAZIŪNIENĖ

ŠIO SKYRIAUS MOKYMOŠI TIKSLAI:

- paaiškinti audito rizikos koncepcijos svarbą ir jos veiksnius, audito rizikos ir audito įrodymų ryšį;
- naudojant kiekybinį audito rizikos modelį, nustatyti neaptikimo riziką;
- paaiškinti reikšmingumo koncepciją atliekant auditą;
- apibrėžti ir paaiškinti reikšmingumo ir audito įrodymų ryšį;
- identifikuoti veiksnius, kurie lemia audito įrodymų pakankumą ir tinkamumą;
- paaiškinti audito procedūrų turinį ir tinkamumą audito įrodymams rinkti;
- žinoti pagrindinius darbo dokumentams keliamus reikalavimus formas ir turinio požiūriu;
- suprasti auditoriaus išvados paskirtį ir pagrindinius rengimo principus;
- gebėti tinkamai panaudoti auditoriaus išvadoje pateikiamą informaciją.

III.2.1. Audito rizikos vertinimas

III.2.1.1. Audito rizikos samprata

Šiame skyriuje siekiama išaiškinti tikrinimų, kuriuos auditorius vykdo, siekdamas susidaryti nuomonę apie finansinių ataskaitų duomenų teisingumą (*fairness*) ir tikrumą (*truth*), prigimtį. Nagrinėjami šios temos fundamentalūs klausimai, susiję su audito procesu. Nagrinėjamos tokios sritys:

- Rizika, kad finansinės ataskaitos gali būti pateiktos neteisingos.
- Reikšmingumo lygis, kurį auditorius naudoja klaidoms, galinčioms daryti reikšmingą įtaką informacijos naudotojų sprendimams, indentifikuoti;
- Skirtingi tvirtinimų tipai (*assertion*);
- Auditorių naudojami įrodymų tipai.
- Auditorių naudojamos procedūros skirtingų tipų įrodymams surinkti.

Visų pirma būtina suprasti finansinių ataskaitų, kurios yra pagrindinis audito nagrinėjimo objektas, prigimtį. Finansinės ataskaitos susideda iš tokių pagrindinių elementų: turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų. Šie elementai dažnai vadinami „balanso sąskaitomis“ arba „sąskaitų likučiais“. Sąskaitų likučių informacija yra pagrįsta apskaitos įrašais, kurie daugeliu atvejų atsiranda dėl įmonės vykdomų įvairių sandorių: pardavimų realizavimo ir pinigų gavimo operacijų. Šie sandoriai sukuria įmonės įsipareigojimus, o jų apskaitos tikslumą auditorius gali nagrinėti pasitelkdamas sandorių analizę, piniginių įplaukų susitarimus ir pan. Taip pat auditoriui svarbu išnagrinėti sąskaitų likučių atskleidimą ir paaiškinimus, kurie pateikiami specialiojoje formoje – aiškinamajame rašte. Procedūros, kurios skirtos sandoriams, sąskaitos likučiams nagrinėti ir juos papildomai paaiškinti ir atskleisti, yra vadinamos detaliosiomis procedūromis, jas atlieka pats auditorius.

Audito rizika – pirmoji fundamentalioji tikrinimo koncepcija, kuri pagrindžia audito procesą.

Šio konceptualaus mąstymo įrankis – audito rizikos modelis – pirmiausia naudojamas tikrinimo procesui planuoti, o vėliau ir galutiniams rezultatams vertinti. Priklausomai nuo audito įrodymų prigimties ir vadovybės klaidų ir apgaulių ypatybių, auditorius gali pateikti tiktai pagrįstą patvirtinimą, o ne absoliutų tvirtinimą, kad finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų ir reikšmingų klaidų. Audito rizikos vertinimas kaip procesas yra aktyviai nagrinėjamas teorinėje literatūroje: nurodamos audito rizikos rūšys, veiksniai ir jų sąveika. Audito rizikos modelis praktiškai realizuojamas reglamentuojant jo taikymą ir naudojimo būtinumą tarptautiniais audito standartais.

Bendruoju požiūriu audito rizika reiškia, kad auditorius gali pateikti netinkamą nuomonę, kai finansinėje atskaitomybėje yra reikšmingų informacijos iškraipymų. Be-

veik visuose įvairių autorių pateikiamuose apibrėžimuose audito rizika vertinama kaip negatyvus reiškinys. Tačiau auditorius neturėtų baimintis rizikos. Reikia suprasti, kad audito rizika – natūralus, objektyvus ir neišvengiamas dalykas. Svarbu rasti būdų ir priemonių sumažinti audito riziką. Audito rizikos apibrėžimas neapima rizikos, kad auditorius gali klaidingai pareikšti nuomonę, jog finansinė atskaitomybė yra labai iškraipyta.

Paprastai kalbant, audito rizika pasireiškia, kai auditorius pareiškia besąlyginę nuomonę, kad finansinės atskaitos pateiktos teisingos, esant reikšmingų iškraipymų ir klaidų.

Auditorius savo veiklą turi vykdyti taip, kad reikšdamas savo nuomonę apie finansinę atskaitomybę iki minimalaus lygio sumažintų audito riziką. Apgalvodamas visos finansinės atskaitomybės audito riziką, auditorius nustato reikšmingų iškraipymų rizikas, kurios yra ypač glaudžiai susijusios ir daro poveikį finansinėse atskaitose pateikiamiems vadovybės tvirtinimams.

Nors auditorius galiausiai domisi visos finansinės atskaitomybės audito rizika, tačiau praktiškai audito rizika turi būti nagrinėjama detalesniu lygiu, t. y. įtraukiant balanso sąskaitas, sandorių tipus ir atskleidimą. Šiems lygiams apibūdinti yra vartojamas terminas – tvirtinimų lygis. Kitaip tariant, audito rizikos nagrinėjimas *tvirtinimų lygiu* reiškia, kad auditorius privalo nagrinėti rizikas, kurias jis indentifikuoja / nustato tvirtindamas sąskaitas (pvz., Gautinų sumų egzistavimas), tam tikrus sandorių tipus (pvz., Lizingo sandorių klasifikavimas) ar tam tikrą informacijos atskleidimą (pvz., Kompensavimo sumų vertinimo atskaidymas pastabose) kaip teisingai pateiktas, kai faktiškai yra reikšmingų informacijos iškraipymų.

Taigi balanso straipsnių, sandorių tipų ir atskleidimo lygiu audito rizika susideda iš dviejų dalių:

- Rizikos, kad atitinkami tvirtinimai, susiję su balanso straipsniais, sandoriais ir informacijos pateikimu, turi klaidų, kurios gali reikšmingai iškraipyti finansinę atskaitomybę, kai duomenys yra susiję su kitais balansais, tipais ar atskleidimais (įgimtoji ir kontrolės rizika).
- Rizikos, kad auditorius gali nenustatyti klaidingų pranešimų (neaptikimo rizika).

Audito rizika – dviejų elementų derinys – kad kliento finansinė atskaitomybė turi reikšmingų klaidų ir kad auditorius suklys nustatydamas šias klaidas.

Greta audito rizikos egzistuoja **susitarimų rizika** (*engagement risk*). Ši rizika yra susijusi su auditoriaus galimais nuostoliais ir reputacijos žlugimu. Pavyzdžiui, auditorius gali elgtis pagal audito standartus, tačiau klientas arba trečioji šalis gali pareikšti ieškinį. Nors auditorius, vykdęs profesinius standartus, laimi bylą, tačiau jo reputacija

gali būti pažeista dėl susidariusios neigiamos viešosios nuomonės. Susitarimų rizikos auditorius negali tiesiogiai kontroliuoti, tačiau tam tikra kontrolė galima atsargiai renkantis klientus ir nuolat su jais bendraujant ir bendradarbiaujant.

Audito rizika gali būti kontroliuojama taikant neaptikimo / aptikimo rizikos valdymą. Tarptautiniuose audito standartuose, išleistuose lietuvių kalba, keletą metų galiojo aptikimo rizikos sąvoka. Audito praktikoje pastaraisiais metais pereita prie neaptikimo rizikos termino. Vis dėlto vienoda audito rizikos valdymo priemonės sąvoka nėra nusistovėjusi, todėl šioje knygoje vartojamos abi sąvokos (aptikimo rizika ir neaptikimo rizika) kaip lygiavertės.

Taigi neaptikimo rizika valdoma keičiant audito procedūrų prigimtį, apimtį ir laiką. Kitas skyrelyje apibūdinama, kaip audito rizikos modelis taikomas audito procedūrų planavimo ir audito rezultatų vertinimo darbe.

Kuo labiau auditorius nori būti užtikrintas, kad pateikė teisingą nuomonę, tuo mažesnę audito riziką jis yra linkęs akceptuoti, pripažinti, priimti. Nustatydamas norimą audito riziką, auditorius ieško tinkamos neteisingos audito nuomonės kainos ir papildomų audito procedūrų vykdymo kainos pusiausvyros.

Pagrindinė daroma prielaida, kad visi sandoriai, visi apskaitos vienetai balanse potencialiai yra klaidingi ir savarankiškos procedūros yra iš esmės reikalingos sumažinti klaidų buvimo riziką iki minimumo. Tačiau praktika rodo, kad dauguma sandorių ir straipsnių yra teisingai atskleisti, o faktiškas klaidingumo lygis priklauso nuo konkretaus verslo subjekto.

III.2.1.2. Audito rizikos veiksniai

Audito rizika nustatoma įvertinant tris veiksniai: įgimtą riziką, kontrolės riziką ir neaptikimo riziką. Įgimta rizika yra siejama su tvirtinimo jautrumu informacijos iškraipymui, kuris gali būti reikšmingas pats arba kartu su kitais informacijos iškraipymais, darant prielaidą, kad nebuvo susijusios vidaus kontrolės. Kitais žodžiais tariant, įgimta rizika yra tikimybė, kad yra reikšmingų iškraipymų finansinėse ataskaitose nenagrinėjant vidaus kontrolės reikšmės. Įgimtos rizikos vertinimas reikalauja nagrinėti abi problemas ir tas, kurios paveikia visą finansinę atskaitomybę, ir tuos klausimus, kurie susiję tik su specifinėmis sąskaitomis.

Kai kurių pramonės šakų įgimta iškraipymų rizika yra didesnė nei kitų. Bendrovės, išgaunančios naftą ir gaminančios dujas ar vykdančios draudimo veiklą, susiduria su unikaliomis apskaitos problemomis, palyginti su prekybos ar gamybos šakų įmonėmis. Susijusios šalys, užsienio valiutos keitimo sandoriai ir kitokie komplikuoti sandoriai gali sudaryti palankias sąlygas atsirasti reikšmingų iškraipymų.

Įgimta rizika gali būti didesnė vienių sąskaitų likučiams, sandoriams ir atskleidimui nei kitų.

Veiksniai, nulemiantys visą finansinę atskaitomybę ir kai kurias specifines finansinės atskaitomybės sritis, parodyti III.2.1 lentelėje, ir pateikiamas audito rizikos modelio pavyzdys.

Įgimta rizika egzistuoja nepriklausomai nuo finansinės atskaitomybės audito. Auditorius negali pakeisti faktinio įgimtos rizikos lygio. Iš auditoriaus tikimasi, kad jis įvertins įgimtą riziką, kad suplanuotų audito metodus, atspindinčius galimų iškraipymų atsiradimo tikimybę.

III.2.1. lentelė. Audito rizikos veiksniai

	Auditorių naudojami požymių vertinimo pavyzdžiai	Auditorių naudojami požymių vertinimo pavyzdžiai	Auditorių reakcija
	Įgimta rizika	Kontrolės rizika	Aptikimo rizika
Veiksniai, darantys įtaką daugumai balanso straipsnių likučių ir sandorių tipų	Šakos pelningumas	Verslo vykdymo planavimas, biudžetavimas ir priežiūra	Viso audito strategija: <ul style="list-style-type: none"> apsilankymo vietų skaičius; svarbiausi straipsnių ir sandorių tipai
	Veiklos rezultatų jautrumas ekonominėms sąlygoms	Vadovybės elgesys ir veiksmai finansinio atskleidimo metu	Profesionalaus skepticizmo laipsnis
	Dabartinės problemos ir veiklos tęstinumo problemos	Vadovybės konsultacijos ir auditoriais	Personalas – priežiūros ir analizės lygiai
	Ankstesnių auditų nustatytų iškraipymų pobūdis, priežastys ir apimtys	Vadovybės domėjimasis išoriniais veiksniais	
	Vadovybės kaita	Audito komitetas	
	Vadovybės reputacija	Vidaus audito funkcijos	
	Vadovybės apskaitos įgūdžiai	Personalo politika	
	Apskaitos sistemos efektyvumas		
Veiksniai, nulemiantys specifinius balanso straipsnius ar sandorių tipus	Sudėtingo auditavimo sąskaitos ir sandoriai	Apskaitos sistemos efektyvumas	Savarankiškos analitinės procedūros ir testai, jų pobūdis, laikas ir turinys
	Ginčytinos ar sudėtingos apskaitos problemos	Personalo politika ir procedūros	
	Jautrumas išievojimams ar neteisėtiems veiksams	Apskaitos įrašų adekvatumas	
	Teismo sprendimai, susiję su tvirtinimais	Pareigų paskirstymas	
	Ankstesnių auditų žinomų iškraipymų pobūdis, priežastys ir apimtys	Turto ir įrašų adekvatus saugumas	
	Nepriklausomi veiklos patikrinimai		

Kontrolės rizika – tai rizika, kad įmonės vidaus kontrolė laiku neaptiks ir neištaisys ar neužkirs kelio galinčiam pasitaikyti informacijos iškraipymui, kuris gali būti reikšmingas pats arba kartu su kitais iškraipymais. Šios rizikos lygis priklauso nuo vidaus kontrolės sukūrimo ir jos veikimo efektyvumo, siekiant įmonės tikslų, susijusių su įmonės finansinės atskaitomybės parengimu. Dėl vidaus kontrolei būdingų įgimtų trūkumų tam tikra kontrolės rizika visada išliks. Kontrolės rizika niekada nebus lygi nuliui, nes vidaus kontrolė negali užtikrinti, kad bus nustatyti visi iškraipymai ir klaidos ir pašalintos, ar jų prevencijos. Kontrolė gali būti neefektyvi dėl žmogiškųjų klaidų, atsirandančių dėl nerūpestingumo ar nuovargio. Požymiai, kuriuos auditorius nagrinėja matuodamas kontrolės riziką, pateikti III.2.1 lentelėje.

Auditorius negali pakeisti kontrolės rizikos lygio. Kontrolės rizika gali būti paveikiama, siūlant vidaus kontrolės gerinimo priemones, bet šis poveikio rezultatas bus pasiektas tik ateityje ir tik tiek, kiek tie pasiūlymai vadovybės bus įgyvendinami. Kaip ir įgimtos rizikos atveju, auditorius turi nagrinėti reikšmingų iškraipymų riziką, kad suplanuotų tinkamus auditavimo metodus, kurie atspindėtų klaidų atsiradimo tikimybę. Kadangi reikšmingų iškraipymų rizikos vertinimas yra įgimtos rizikos ir kontrolės rizikos derinys, kuris negali būti prevenciškai paveiktas ar nustatytas, auditorius gali naudoti bendrą iškraipymų rizikos vertinimą.

Pradinis vidaus kontrolės vertinimas priklauso nuo sukurtos vidaus kontrolės sistemos struktūros ir nuo jos įgyvendinimo veiksmingumo. Kadangi auditoriai negali kontroliuoti įgimtos ir kontrolės rizikos, jie gali įvertinti jas ir sukurti savarankiškas procedūras, kad būtų pasiektas priimtinas aptikimo rizikos lygis, kuris sumažina audito riziką iki priimtino lygio.

Aptikimo / neaptikimo rizika yra vadinama rizika, kad auditorius neaptiks esamo reikšmingo iškraipymo, kuris pats arba kartu su kitais iškraipymais gali būti reikšmingas.

Aptikimo rizika yra nepriklausomų procedūrų efektyvumo ir tų procedūrų taikymo funkcija. Aptikimo rizika apibrėžiama kaip audito procedūrų efektyvumas ir kaip gerai tas procedūras taiko auditorius. Ši rizika negali būti sumažinta iki nulio, nes auditorius retai taiko šimtaprocentį visų sąskaitų ar sandorių patikrinimą, ir dėl kitų veiksnių. Kiti veiksniai – tai, kad auditorius gali pasirinkti netinkamas procedūras, nepritaikyti tų procedūrų arba neteisingai interpretuoti rezultatus. Rizika, susijusi su šiais veiksniais, dar vadinama neatrankinė rizika. Ši rizika sumažinama tinkamai planuojant, parenkant tinkamą audito komandą, laikantis profesinio skepticizmo bei vadovaujant auditui ir peržiūrint atliktą audito darbą.

Aptikimo rizika yra auditoriaus kontroliuojama:

- taikant tinkamą planavimą, valdymą, priežiūrą ir apžvalgą;
- nustatant reikiamus audito procedūrų pobūdžio, laiko ir apimties apibrėžimus, apskaičiavimus;
- efektyviai vykdant audito procedūras ir vertinant jų rezultatus.

III.2.1.3. Kiekybinis audito rizikos modelis

Kalbant apie audito riziką, priimtinas aptikimo rizikos lygis yra atvirkščiai susijęs su reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimu. Kuo, auditoriaus nuomone, didesnė yra reikšmingo iškraipymo rizika, tuo mažesnė aptikimo rizika. Ir atvirkščiai: kuo mažesnė yra reikšmingo iškraipymo rizika, tuo didesnė aptikimo rizika.

Žinant, kad auditorių tikslas – pasiekti tokį žemą audito rizikos lygį, kad jis būtų realiai įgyvendinamas, ir pripažįstant audito procedūrų vykdymo sąnaudas, atvirkščiai proporcinga įvertinto įgimto ir kontrolės rizikos lygio ir aptikimo rizikos lygio, kuri jie gali priimti, priklausomybė. Jei įgimta rizika ir kontrolės rizika yra maža, auditorius gali toleruoti didelę aptikimo riziką, mažinančią savarankiškų audito procedūrų kiekį. Susiedamas audito rizikos veiksniai, auditorius gali kiekvieną komponentą išreikšti kiekybiniais terminais, pvz., procentai, arba nekiekybiniais terminais, pvz., maža, vidutinė, didelė rizika.

Audito rizikos modelis rodo audito rizikos komponentų priklausomybę:

$$AR = IR \times CR \times DR.$$

Sutrumpinimų reikšmės:

AR – audito rizika,

IR – įgimta rizika (*inherent risk*),

CR – kontrolės rizika (*control risk*),

DR – aptikimo / neaptikimo rizika (*detection risk*).

Modelio naudojimo pavyzdys. Tarkime, auditorius nutarė, kad tam tikroms sandorių klasėms ir sąskaitų tipams reikšmingo iškraipymo rizika, t. y. IR ir CR, abi yra 50 proc. Įsivaizduokime, kad auditorius bendrą audito riziką įvertino 5 proc. Taigi aptikimo riziką jis nustato remdamasis AR modeliu:

$$DR = AR/IR \times CR = 0,05/0,5 \times 0,5 = 0,20 \text{ (20 proc.)}$$

Jei auditorius nutaria, kad IR rizika negali būti įvertinta arba pastangos įvertinti viršytų gaunamą naudą, jis gali taikyti konservatyvų metodą ir nustatyti, kad IR ir yra 100 proc. Šiuo atveju DR reikšmė lygi 10 proc.

Modelį naudojant daroma prielaida, kad įgimta ir kontrolės rizika yra nepriklausomos viena nuo kitos. Tačiau vadovybė reaguoja į įgimtos rizikos veiksniai ir sukuria vidaus kontrolės sistemą, kuri prevenciškai turi poveikį atsirasti klaidų ir laiku nustato galimas klaidas. Daugeliu atvejų kontrolės ir įgimta rizika yra susijusios, todėl tokio- mis aplinkybėmis atskirai vertinti šių dviejų rizikų nereikėtų. Tarptautiniuose audito standartuose šių dviejų rizikų derinys vadinamas reikšmingų iškraipymų rizika.

Svarbu suprasti, kad skaitinės rizikos matavimo reikšmės naudojamos sprendimų priėmimui supaprastinti, nuoseklumui, logiškumui. Tarkime, jei kontrolės riziką įvertinta 50 proc., tai nereiškia, kad kontrolė nenustatys 50 proc. klaidų.

Auditoriai naudoja du testų tipus reikšmingiems iškraipymams nustatyti – tai detalūs testai (*tests of details*, TD) ir savarankiškos analitinės procedūros (*substantive analytical procedures*, AP). Aptikimo rizika yra detalių testų TD ir analitinių procedūrų AP rizikos pasekmė. TD yra rizika, kad testai nenustatys reikšmingų iškraipymų, o AP rizika – kad analitinės procedūros nenustatys reikšmingų iškraipymų.

Aptikimo rizikos ir įgimtos bei kontrolės rizikos ryšys yra reversinis. Jei auditorius nutaria, kad kliento įgimta rizika ir kontrolės rizika yra labai didelė, tai jis turi pasirinkti mažą aptikimo riziką, kad pasiektų planuojamą audito rizikos lygį. Ir atvirkščiai, jei įgimta ir kontrolės rizika yra maža, tai auditorius gali akceptuoti didelę aptikimo riziką.

$$AR = RMM \times DR.$$

Audito rizikos modelis rodo audito rizikos ir rizikų, susijusių su auditoriaus atliekamu reikšmingų iškraipymų (įgimta ir kontrolės) rizikos vertinimu, ir rizikos, kad detalūs testai ir analitinės procedūros nenustatys reikšmingų iškraipymų atitinkamų tvirtinimų lygiu, ryšį.

Audito rizikos modelis padeda auditoriui nustatyti audito procedūrų apimtį atitinkamiems tvirtinimams balanso, sandorių ir atskleidimo lygiu. Audito standartai nepateikia specifinių nurodymų ar skaitinių reikšmių, kokia audito rizika yra priimtina.

Auditoriaus sugebėjimą įvertinti audito riziką ir jos komponentus (RMM ir DR) lemia jo profesionalumas. Baigus auditą, faktinis arba pasiektas audito rizikos lygis nėra iš tikrųjų žinomas auditoriui. Jei auditorius įvertina, kad pasiektas audito rizikos lygis yra mažesnis arba lygus planuotam audito rizikos lygiui, tai besąlyginė išvada gali būti pateikiama. Jei pasiektas audito rizikos lygis yra didesnis negu planuotas, tai auditorius turi papildomai audituoti arba modifikuoti audito išvadą.

Audito rizikos modelio naudojimas. Audito rizikos modelis nepretenduoja būti tikslia audito rizikos nustatymo formule, kuri apima visus veiksnius, turinčius įtakos audito rizikai. Tačiau auditoriai randa logikos, kuri naudinga planuojant rizikos lygius audito procedūroms. Audito rizikos modelis naudojamas kaip planavimo instrumentas. Naudodami audito rizikos modelį balanso, sandorių ir atskleidimo lygiu, auditoriai:

- nustato audito rizikos planuojamą lygį,
- įvertina reikšmingų iškraipymų riziką,
- išsprendžia audito rizikos lygybę aptikimo rizikai nustatyti.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 3.2.1.1. Kas yra audito rizika?
- 3.2.1.2. Kokios audito rizikos išskiriamos klasifikuojant rizikas pagal priklausomybę nuo įmonės ir auditoriaus?
- 3.2.1.3. Kas yra įgimta rizika?
- 3.2.1.4. Kaip auditorius turi vertinti įgimtą riziką pagal sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų pavaizdavimo dokumentuose ir apskaitos registruose teisingumą?
- 3.2.1.5. Kaip auditorius turi vertinti įgimtą riziką pagal finansinių ataskaitų sudarymo teisingumą?
- 3.2.1.6. Į kokius veiksnius reikia atsižvelgti vertinant įgimtą riziką?
- 3.2.1.7. Kas yra kontrolės rizika?
- 3.2.1.8. Į kokius veiksnius auditorius turi atsižvelgti vertindamas kontrolės riziką?
- 3.2.1.9. Kas yra neaptikimo rizika?
- 3.2.1.10. Į kokius veiksnius reikėtų atsižvelgti vertinant neaptikimo riziką?
- 3.2.1.11. Kokiais atvejais padidėja neaptikimo rizika ir kaip ją galima sumažinti?
- 3.2.1.12. Ką auditorius turėtų daryti, nustatęs, kad įgimta ir kontrolės rizika yra didelė?
- 3.2.1.13. Kokie požymiai rodo normalią (mažą, vidutinę) audito riziką?
- 3.2.1.14. Kokie požymiai rodo didelę audito riziką?

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

- ♦ **3.2.1.1. Kuri iš *audito rizikų yra kontroliuojama auditoriaus?***
 - A. Įgimta rizika.
 - B. Aptikimo rizika.
 - C. Kontrolės rizika.
 - D. Įgimta ir kontrolės rizika.

- ♦ **3.2.1.2. Jei auditorius įvertina *kontrolės ir įgimtą riziką kaip mažą, kokių veiksmų tikėtina jis ims?***
 - A. Nevykdys analitinių procedūrų.
 - B. Dėl mažos kontrolės rizikos nevykdys kontrolės testų.
 - C. Vykdyt santykiškai mažai analitinių procedūrų.
 - D. Pervertins savo priimtą audito rizikos lygį.

- ♦ **3.2.1.3. Kokias atvejais *įgimta rizika būtų laikoma didelė?***
 - A. Bendrovės pelnas toks pat kaip ir pernai.
 - B. Vyr. buhalteris 15 metų dirba toje pačioje bendrovėje.
 - C. Naujai paskirtas finansininkas prieš tai buvo marketingo skyriaus vadovas.
 - D. Bendrovė nutarė įsteigti vidaus audito departamentą.

- ♦ **3.2.1.4. Koks yra *audito ir susitarimų rizikos ryšys? Nustatykite teisingą teiginį.***
 - A. Audito rizikos veiksniai yra tapatūs susitarimo rizikos veiksniams.
 - B. Susitarimų rizikai vertinti galima naudoti audito rizikos modelį.
 - C. Audito rizikos ir susitarimų rizikos valdymo objektai yra skirtingi.
 - D. Audito rizikos padariniai yra identiški susitarimų rizikos padariniams.

- ♦ **3.2.1.5. Kokiomis priemonėmis turėtų būti valdoma *aptikimo rizika?***
 - A. Reikia taikyti klasikinį audito rizikos modelį.
 - B. Aptikimo rizika turi būti nustatoma maksimali, t. y. 100 %.
 - C. Reikia pasirinkti teisingą audito procedūrų taikymo strategiją.
 - D. Aptikimo rizikai valdyti turėtų būti naudojama vidaus kontrolės sistemos analizė.

- ♦ **3.2.1.6. Remiantis klasikiniu audito rizikos modeliu, reglamentuotu Tarptautinių audito standartų, kurios iš išvardytų rizikų auditorius negali pakeisti, o tik privalo nustatyti faktinį tos rizikos lygį?**
 - A. Įgimtos rizikos.
 - B. Aptikimo rizikos.
 - C. Susitarimų rizikos.
 - D. Verslo rizikos.

- ♦ **3.2.1.7. Kuris teiginys apie reikšmingų iškraipymų riziką yra neteisingas?**
 - A. Reikšmingų iškraipymų rizikos vertinimas yra įgimtos ir kontrolės rizikos nustatymo derinys.
 - B. Reikšmingų iškraipymų rizika negali būti prevenciškai auditoriaus paveikta.
 - C. Reikšmingų iškraipymų riziką auditorius prevenciškai paveikia naudodamas aptikimo rizikos valdymą.
 - D. Reikšmingų iškraipymų rizika negali būti lygi nuliui.

- ♦ **3.2.1.8. Kurios iš nurodytų priemonių tinka kontrolės rizikos lygiui nustatyti?**
 - A. Tinkamas savarankiškų audito procedūrų planavimas, kurį atlieka auditorius.
 - B. Profesinio skepticizmo principų taikymas.
 - C. Efektyvus audito procedūrų atlikimas.
 - D. Tinkamos audito komandos suformavimas

- ♦ **3.2.1.9. Kuris išvardytų rizikų derinys atspindi klasikinį audito rizikos modelį?**
 - A. Audito rizika, susitarimų rizika, atrankinė rizika.
 - B. Įgimta rizika, susitarimų rizika, aptikimo rizika.
 - C. Reikšmingų iškraipymų ir aptikimo rizika.
 - D. Kontrolės rizika, neaptikimo rizika, reputacijos rizika

- ♦ **3.2.1.10. Kuris teiginys apie audito rizikos valdymą yra neteisingas?**
 - A. Auditoriaus tikslas planuojant ir vykdant auditą yra sumažinti audito riziką iki priimtina mažo lygio, siekiant pagrįsti nuomonę, kad finansinė atskaitomybė tikrai ir teisingai parodo padėtį bendrovėje.
 - B. Audito rizika yra rizika, kad auditorius gali pareikšti netinkamą nuomonę, kai finansinėje atskaitomybėje yra reikšmingų iškraipymų.
 - C. Trys audito rizikos komponentai gali būti išreikšti kiekybiniais ir kokybiniais parametrais.
 - D. Specifiniu audito rizikos lygiu tiesiogiai proporcinga yra įgimtos ir kontrolės rizikos bei aptikimo rizikos, kurią auditorius gali akceptuoti, priklausomybė.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Cosserrat Graham, W., Rodda, Neil (2009). *Modern auditing*. John Wiley & Sons, Ltd., p. 733. ISBN 978-0-470-31973-4.
2. Mackevičius, J., Raziūnienė, D. (2011). *Auditas: klausimai, atsakymai, testai*. Vilnius: VU leidykla, 220 p. ISBN 987-9955-634-37-9.
3. Mautz, R. K., Saraf, H. A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association, Sarasota, FL, p. 74.
4. Messier, W. F., Glover S. M., Prawitt D. F. (2008). *Auditing and Assurance Services: A systematic approach*. McGraw Hill. 787 p. ISBN 978-0-07-128408-0.
5. Taylor, D. H., Glezen, G. W., (1988). *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*. Fourth Edition. New York: John Wiley & Sons. 905 p. ISBN 0-471-88721-8.
6. Tarptautiniai audito standartai (TAS 200, 315), galiojantys nuo 2009 m. sudaromų finansinių ataskaitų auditui. Prieiga per internetą: www.lar.lt

III.2.2. Reikšmingumo samprata atliekant auditą

Priimant valdymo, apskaitos ir audito sprendimus, labai svarbi yra reikšmingumo samprata. Reikšmingumo koncepcija nėra naujas reiškinys. Tai jau daug metų diskutuojama kelianti tema. Mokslininkai nagrinėja reikšmingo nustatymo ir taikymo galimybes. Praktikams svarbu įvertinti, kuri informacija yra reikšminga, o kuri ne, atskleidžiant finansinėse ataskaitose informaciją apie ūkines operacijas, įvykius ir sandorius. Nereikšmingos informacijos pripažinimas lemia, kad ši informacija nebus pateikta atskirai finansinėse ataskaitose. Vadinasi, suinteresuotiems finansinės informacijos vartotojams ši informacija nebus akcentuojama ir atskirai atskleidžiama.

Kokia ir kuri informacija yra reikšminga ar nereikšminga, sprendžia buhalteris arba auditorius remdamasis savo profesiniu sprendimu. Gali atrodyti, kad reikšmingumo koncepcija nėra sudėtingas dalykas. Tačiau dažnai susiduriama su reikšmingumo apibrėžimo problemomis ir taikymo galimybėmis.

Reikšmingumo samprata apskaitoje nulemia buhalterinių operacijų, įvykių ir sandorių apskaitymo metodus, o audito srityje daro įtaką finansinių ataskaitų audito metodams ir efektyvumui.

Aptardami audito rizikos klausimus, audito riziką apibrėžėme kaip riziką, kad finansinė atskaitomybė gali būti klaidinanti. Savaiame aišku, kad vienos klaidos yra svarbesnės, kitos – ne. Sąvoka reikšmingumas (angl. *material evidence*), t. y. esminiai parodymai, yra vartojama tam, kad būtų atskirtas jų svarbumas ir įtaka. Reikšmingumas yra visos finansinės atskaitomybės pagrindas. Auditorius turi nagrinėti reikšmingumą planuodamas auditą ir vertindamas finansinės atskaitomybės teisingumą ir tikrumą.

III.2.2.1. Reikšmingumo koncepcija

Reikšmingumo koncepcija yra pagrįsta prielaida, kad vieni dalykai finansinėse ataskaitose yra svarbesni nei kiti. Jeigu praleidus kokį įvykį ar į jį neatsižvelgus nebus pakeistas ar iškreiptas finansinių ataskaitų vaizdas, sakoma, kad šis įvykis yra nereikšmingas. Taigi duomenys, parodyti finansinėje atskaitomybėje, yra reikšmingi, jeigu padeda vartotojams įvertinti praeities, dabarties ir ateities įvykius, patvirtina arba patikslina jų ankstesnius įvertinimus. Informacija taip pat reikšminga, jei ją praleidus ar klaidingai pateikus gali būti paveikti vartotojų ekonominiai sprendimai, kurie buvo priimti remiantis finansine atskaitomybe. Visi reikšmingi duomenys turi būti tiksliai apskaityti ir parodyti finansinėse ataskaitose. Be to, tokie duomenys apskaityti tinkamai ir pripažintais metodais.

Informacija yra reikšminga, jei ją praleidus ar pateikus klaidingai, gali turėti įtakos finansinės atskaitomybės vartotojų ekonominiams sprendimams.

Tarptautinio apskaitos standartų komiteto išleistame Finansinių atskaitų rengimo ir pateikimo modelyje finansinės atskaitomybės rengimo ir pateikimo nurodymuose reikšmingumas apibrėžiamas taip: „Informacija reikšminga, jei jos nepateikimas arba klaidingas pateikimas gali turėti įtakos jos vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams, kurie daromi remiantis finansinėmis ataskaitomis.“ Reikšmingumas priklauso nuo straipsnio arba klaidos dydžio, kuris nustatomas kiekvienu konkrečiu informacijos nepateikimo arba klaidingo pateikimo atveju atskirai. Taigi reikšmingumas greičiau riba, ties kuria informacija tampa naudinga, negu kokybinė charakteristika, apibūdinanti informaciją.

Reikšminga yra tokia informacija: kuri yra svarbiausia, svarbi ar esminė. Matuojant ar atskleidžiant apskaitos informaciją, pabrėžiamas vartotojų tokios informacijos poreikis.

Audituojant reikšmingumas siejamas su klaidomis, kurių esama finansinėse ataskaitose, t. y.: neištaisytos klaidos, klaidingą įspūdį sudarantis atskleidimas ar informacijos praleidimai. Auditoriai planuoja ir vykdo auditą remdamiesi pagrįstu tikėjimu, kad reikšmingi iškraipymai bus aptikti. Reikšmingumo nustatymas yra auditoriaus profesinio sprendimo funkcija, t. y. kaip jis suvokia vartotojo, pasitikinčio finansine informacija, poreikius.

Auditorius nustato reikšmingumą, kai:

- apibrėžia audito procedūrų prigimtį, laiką ir apimtį;
- vertina iškraipymų įtaką finansinių atskaitų tikrumui ir teisingumui (TAS 320).

Auditorius, siekdamas susidaryti preliminarų požiūrį į informacijos reikšmingumo lygį, turi įvertinti tokius veiksnius: reikšmingos informacijos apimtį ir santykinį dydį, poveikį informacijos vartotojų sprendimams, audito rizikos atsiradimą nustačius neteisingą reikšmingumo lygį.

Tarptautiniuose audito standartuose pateikiami patarimai auditoriams, nustatantiems reikšmingumą. Pirmiausia yra nustatomi tam tikri reikalavimai vartotojui. Auditoriui svarbu suprasti ir įvertinti finansinių atskaitų informacijos vartotojų kompetenciją suprasti ir naudoti finansinių atskaitų duomenis. Daromos tokios prielaidos apie duomenų vartotojus:

- vartotojai turi tinkamų žinių apie verslą, ekonominę veiklą ir apskaitą bei pasiryžę studijuoti finansinę informaciją stropiai ir uoliai;
- supranta, kad finansinės atskaitos yra parengtos ir audituotos įvertinant reikšmingumą;

- pripažįsta įgimtą neapibrėžtumą matuojant sumas;
- priima tinkamus ir racionalius ekonominius sprendimus remdamiesi finansine informacija.

Nustatydamas reikšmingumą audito metu, auditorius turi nagrinėti ir kokybinius, ir kiekybinius aspektus.

III.2.2.2. Preliminari nuomonė apie reikšmingumą

Preliminarią nuomonę apie reikšmingumą galima susidaryti remiantis tarpinių finansinių ataskaitų duomenimis. Ji taip pat gali būti paremta ankstesnių metų finansinių ataskaitų duomenimis, įvertinus einamuosius pokyčius. Šis vertinimas dažnai vadinamas reikšmingumo planavimu. Planuotas reikšmingumas gali smarkiai skirtis nuo to reikšmingumo, kuris taikomas vertinant audito rezultatus.

Planuodamas auditą auditorius turi įvertinti reikšmingumą dviem lygiais:

- Finansinės atskaitomybės lygmeniu (visa apimantis reikšmingumas), nes auditoriaus nuomonė reiškia apie visos finansinės ataskaitos teisingumą ir tikrumą.
- Sąskaitų likučių, sandorių ir atskleidimo lygmeniu (testavimo reikšmingumas), nes auditorius tikrina sąskaitas, siekdamas padaryti galutinę išvadą apie teisingą ir tikrą visą finansinę atskaitomybę. Reikšmingumas antruoju lygmeniu nulemia, kokias audito procedūras turi pritaikyti ir kokioms sąskaitoms ar sandoriams.

Reikšmingumui gali turėti įtakos teisės aktų reikalavimai ir atskirų sąskaitų likučių bei jų sąveikos analizė. Šis procesas gali nulemti, kad reikšmingumo lygiai būtų skirtingi, atsižvelgiant į finansinės atskaitomybės aspektus.

Audito praktikoje naudojami du reikšmingumo nustatymo būdai: induktyvus ir deduktyvus.

Induktyviu būdu nustatomas kiekvienas buhalterinės apskaitos sąskaitos reikšmingumo auditui lygis. Paskui jie sudedami ir apskaičiuojamas bendras reikšmingumas. Taigi pirmiausia nustatoma galima (priimtina) kiekvienos sąskaitos klaida vertine išraiška), kuri nepaveiktų vartotojų sprendimų, kartu – auditoriaus nuomonės. Antra, visos sąskaitų klaidos sudedamos ir apskaičiuojama bendra priimtina audito metu rasta klaida (vertine išraiška), kuri nepaveiktų vartotojų sprendimų ir auditoriaus nuomonės.

Deduktyviu būdu pirmiausia nustatomas bendras priimtinas klaidos dydis, pakui jis padalijamas buhalterinės apskaitos sąskaitoms. Taip išvengiama tokios situacijos, kad bendra visų priimtinių klaidų buhalterinės apskaitos sąskaitose suma viršija visos finansinės atskaitomybės priimtina klaidą.

Reikšmingumo taikymo žingsniai. Pirmasis žingsnis – reikšmingumo planavimas. Auditorius turi nustatyti reikšmingumo lygmenį visai finansinei atskaitomybei.

Planinis reikšmingumas – maksimali suma, iki kurios auditorius tiki, kad finansinės ataskaitos gali būti klaidingos ir vis dar neturės įtakos vartotojų ekonominiams sprendimams. Reikšmingumas – ne absoliuti, o reliatyvi koncepcija. 5 000 tūkst. EUR mažai įmonei gali būti labai didelė suma, o didelei tarptautinei kompanijai visiškai nedidelė.

Planuojant reikšmingumą gali būti analizuojami – bendrųjų pajamų, veiklos pelno ir kitų pajamų pokyčiai. Grynas pagrindinės veiklos pelnas galėtų būti taikomas pelno įmonėms, turinčioms stabilias pajamas*. Ne pelno organizacijoms taikytini kiti rodikliai, tokie kaip antai bendrosios pajamos arba bendrosios išlaidos.

Keletas kitų reikšmingumo nustatymo taisyklių:

- Pelno bendrovėms – 3–5 proc. ikimokestinių nuolatinės ar pagrindinės veiklos pajamų arba 0,5 proc. pajamų.
- Ne pelno organizacijoms – 0,5 proc. visų sąnaudų arba visų pajamų.
- Kitų fondų veikloje 0,5 proc. grynujų aktyvų vertės.

Antrasis žingsnis – toleruotinos klaidos nustatymas. Toleruotina klaida yra planinio reikšmingumo suma, kuri taikytina sąskaitoms ir sandoriams.

Trečiasis žingsnis – galutinių rezultatų vertinimas.

◆ PAVYZDINIS KLAUSIMAS

Kodėl labai svarbu kruopščiai atlikti tam tikrų sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų grupių reikšmingumo vertinimą?

Atsakymas. Svarbu kruopščiai atlikti tam tikrų sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų grupių reikšmingumo vertinimą, nes toks vertinimas padeda auditoriui nuspręsti:

- kuriuos tikrinti finansinių ataskaitų straipsnius;
- kurias tikrinti ūkinių operacijų grupes;
- kokias taikyti analitines procedūras;
- ar naudoti atranką, o jei naudoti, – kurį jos būdą.

* Įprastai naudojama nykčio taisyklė (*rule of thumb*), kai apskaičiuojamas 5 proc. apmokestinamųjų pajamų dydis.

III.2.2.3. Reikšmingumo nustatymo metodai

Reikšmingumas finansinių atskaitų lygmeniu. Finansinės atskaitos yra reikšmingai iškraipytos, jei jose yra klaidų ar netikslumų, ir dėl to jos nėra pateikiamos pagal finansinės atskaitomybės standartus tikrai ir teisingai. Netikslumų atsiranda dėl standartų nepritaikymo, nuokrypių nuo tikrų faktų, reikalingos informacijos praleidimų.

Finansinių atskaitų lygmeniu reikšmingumas gali turėti kelias reikšmes. Pelno ir nuostolių atskaitoje reikšmingumas siejamas su pajamomis arba pelnu, balanse – su savininkų nuosavybe, turtu ar įsipareigojimais.

Auditorius, susidarydamas nuomonę apie reikšmingumą, turi naudoti mažiausią kompleksinę reikšmę kiekvienai finansinei atskaitai. Ši sprendimo priėmimo taisyklė galioja todėl, kad visos finansinės atskaitos yra susijusios ir daugelis audito procedūrų susijusios su daugiau negu viena atskaita.

Reikšmingumas matuojamas ir kiekybiškai, ir kokybiškai. Reikšmingumui nustatyti gali turėti įtakos teisinių reikalavimų, pvz., audito mokesčių atskleidimas ar vadovybės atlyginimų atskleidimas reikšmingas, neatsižvelgiant į sumų dydį.

Kiekybiniai parametrai. Auditorius, nustatydamas, ar suma yra reikšminga, turi nagrinėjamą sumą palyginti su tinkama bazine suma, kuri gali būti:

Balanso straipsniais: kapitalas arba atitinkama turto ar įsipareigojimų klasė.

Pelno nuostolių straipsniais: einamųjų metų veiklos pelnas ar nuostoliai arba vidutinis veiklos pelnas ar nuostolis.

Pinigų srautų atskaitoms: grynas pinigų srautas iš pagrindinės, investicinės, finansinės ar kitos veiklos einamaisiais metais arba atitinkamai vidutinis grynas ke-
lerių metų pinigų srautas, įtraukiant ir einamuosius metus.

Vidutiniai dydžiai naudojami, kai einamųjų metų reikšmės gerokai skiriasi nuo praėjusių metų dydžių.

Tikslių nurodymų, kaip skaičiuoti reikšmingumą, nėra, tačiau yra keletas nerašytų taisyklių arba dažniausiai pasitaikančių taikymo atvejų:

Daroma prielaida, kad suma, kuri sudaro ne mažiau kaip 10 proc. pelno sumos, yra laikoma reikšminga.

Gali būti daroma prielaida, kad suma, kuri sudaro 5 proc. ir mažiau pelno sumos, yra nereikšminga.

Jei sumos dydis yra tarp 5 ir 10 proc., vadovaujama sveika nuovoka arba sprendimas dėl reikšmingumo priimamas remiantis protingumo kriterijais.

Reikšmingumo nustatymo sprendimai, susiję su pelnu ar nuostoliais, turi būti priimami atsižvelgiant ir nagrinėjant neįprastus ar nenormalius duomenų svyravimus,

išskirtinius įvykius ar sandorius ir nutrūkusią veiklą. Kitos bendrai vartojamos reikšmingumo ribos, nustatomos kaip tam tikrų bazinių dydžių procentas:

Bazinis rodiklis	Reikšmingumo riba (%)
Apyvarta	0,5
Pelnas iš veiklos (EBITDA)	2
Turtas iš viso	0,5
Kapitalas	1

Kartais auditoriai naudoja kombinuotą arba mišrų skaičiavimo metodą: keturias išvardytas reikšmingumo ribų reikšmes sudeda ir apskaičiuoja vidurkį.

Kokybiniai parametrai. Reikšmingumas, kuris kiekybiškai yra nereikšmingas, gali būti reikšmingas kokybiškai. Tokia situacija gali susidaryti, kai silpna kontrolė, nereguliari ar neteisėta audituojamo subjekto vykdoma veikla. Tokių aplinkybių nustatymas yra reikšminga rizika, vedanti prie papildomų panašių iškraipymų. Kokybinius parametrus turinčių iškraipymų pavyzdžiai:

- Netinkama apskaitos politika.
- Reguluojamų taisyklių nesilaikymo faktų neatskleidimas.
- Apskaitos metodų, kurie turi įtakos finansinės atskaitomybės rezultatams, pakeitimas.
- Susijusių šalių sandoriai ar su jomis susiję įvykiai, kurie turi būti atskleisti.
- Finansinių rodiklių nesilaikymo tikimybė, pvz., pagal paskolos sutartį būtinas bendrojo padengimo koeficiento dydis. Tokiu atveju bendrovė gali siekti didesnio trumpalaikio turto ar mažesnių įsipareigojimų sumos. Dėl tokios priežasties auditorius nustato mažesnę reikšmingumą.

III.2.2.4. Reikšmingumo pasiskirstymas (alokacija) balansinių straipsnių lygmeniu

Balansinių straipsnių reikšmingumas yra minimalus netikslumas, kuris gali atsirasti balanso sąskaitoje, kad ji būtų laikoma reikšmingai iškreipta. Netikslumų sumos, kurios nesiekia to lygio, yra vadinamos toleruojama paklaida. Likučiai, įrašyti balanso sąskaitose, apskritai reprezentuoja sumą, kuria gali būti pervertintos atitinkamos sąskaitos. Sąskaitos, kurių likučiai yra mažesni negu reikšmingumo suma, yra laikomos nereikšmingos pervertinimo rizikos požiūriu. Tačiau nėra jokių limitų sąskaitoms, kurios yra nepakankamai įvertintos. Be to, sąskaitos su nereikšmingu likučiu gali būti reikšmingai neįvertintos.

Finansinių ataskaitų reikšmingumo alokacija sąskaitose vykdoma, kai auditorius nustato preliminarų finansinių ataskaitų reikšmingumą kiekybiškai. Alokacija gali būti taikoma ir balansui, ir pelno (nuostolių) ataskaitoms. Tačiau kadangi pelno (nuos-

tolių) ataskaitų netikslumai turi įtakos bendrai balanso sumai ir tų balanso sąskaitų yra nedaug, dažniausiai auditoriai alokaciją vykdo pagal balanso lentelę.

REIŠMINGUMO ALOKACIJOS PAVYZDYS:

Tarkime, kad AB „Imonė“ turtas sudaro:

	Likučiai	%
Pinigai	500 000	5
Skolininkai	1 500 000	15
Akcijos	3 000 000	30
Pastatai ir įrengimai	5 000 000	50
Iš viso	10 000 000	100

Preliminari finansinės atskaitomybės reikšmingumo riba yra 1 proc. turto. Toliau pateikiami alokacijos alternatyvūs planai:

Reikšmingumo alokacija

Sąskaitos	Planas A	Procentai	Planas B	Procentai
Pinigai	5 000	5	2000	2
Skolininkai	15 000	15	18 000	18
Akcijos	30 000	30	50 000	50
Pastatai ir įrengimai	50 000	50	30 000	30
Iš viso	100 000	100	100 000	100

Planas A sudarytas remiantis konservatyviu metodu, kai visų sąskaitų reikšmingumo lygis nustatomas proporcingai viso turto likučių lyginamajai daliai.

Planas B sudarytas remiantis subjektyvia auditoriaus nuomone apie įgimtą riziką atitinkančius veiksnius: iškraipymų dydį ir tikimybę.

III.2.2.5. Reikšmingumo, audito rizikos ir audito įrodymų ryšys

Reikšmingumas, kaip ir rizika, yra pagrindinis veiksnys, kuris lemia auditoriaus suvokimą apie audito įrodymų pakankumą.

Reikšmingumą ir audito riziką sieja atvirkštinis ryšys, t. y. reikšmingumas didelis – audito rizika maža, reikšmingumas mažas – audito rizika didelė. Nuo informacijos reikšmingumo ir audito rizikos santykio priklauso audito procedūrų pobūdis, apimtis ir atlikimo laikas.

Auditorius, nustatęs, kad audito rizika yra didelė, turi ieškoti galimybių šią riziką sumažinti. Tai jis gali padaryti:

1. Papildomai atlikdamas kontrolės testus ir sumažindamas priimtina kontrolės riziką.
2. Pakeisdamas suplanuotų savarankiškų procedūrų apimtį, pobūdį ir laiką ir taip sumažindamas neaptikimo riziką.

Informacijos iškraipymų visumą sudaro:

1. Auditoriaus nustatyti (tiksliai apskaičiuoti) informacijos iškraipymai (prie jų priskiriami audito metu nustatyti ir visi ankstesniųjų ataskaitinių laikotarpių informacijos iškraipymai).
2. Auditoriaus pastebėti kiti informacijos iškraipymai, kurių neįmanoma tiksliai apskaičiuoti.

Auditorius, nustatęs, kad informacijos iškraipymų visuma yra reikšminga, turėtų:

1. Sumažinti audito riziką atlikdamas papildomas audito procedūras.
2. Pasiūlyti įmonės vadovybei pataisyti finansinę atskaitomybę.

Jeigu įmonės vadovybė atsisako pataisyti finansinę atskaitomybę (beje, daugelis vadovų linkę pataisyti), o atliktų papildomų audito procedūrų nepakanka, kad auditorius galėtų padaryti išvadą, jog informacijos iškraipymų visuma nėra reikšminga, auditorius turi pareikšti sąlyginę nuomonę, atsisakyti pareikšti nuomonę arba pareikšti neigiamą nuomonę.

Apskritai galima teigti, kad kuo mažesnis reikšmingumo, tuo didesnis audito įrodymų poreikis (atvirkštinė priklausomybė). Tą patį pasakytume, teigdami, kad reikia gauti daugiau įrodymų, kad reikšmingi kapitalo sąskaitos likučio iškraipymai neviršija 100 000 EUR, negu tam, kad įsitikintume, jog iškraipymai toje pačioje sąskaitoje neviršija 200 000 EUR. Kitaip tariant, kuo didesnis arba reikšmingesnis sąskaitos likutis, tuo didesnė įrodymų suma reikalinga (tiesioginė priklausomybė).

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 3.2.2.1. Kas yra informacijos reikšmingumas?
- 3.2.2.2. Kada ir kokių tikslų auditorius turi nustatyti priimtina informacijos reikšmingumo lygį?
- 3.2.2.3. Kokie yra informacijos reikšmingumo lygiai, kokia jų esmė?
- 3.2.2.4. Kaip auditorius nustato informacijos reikšmingumo lygį?
- 3.2.2.5. Kokiais aspektais auditorius vertina informacijos reikšmingumą?
- 3.2.2.6. Ar auditorius, vertindamas informacijos iškreipimų apimtį, turi atsižvelgti ir į mažus iškreipimus?
- 3.2.2.7. Kodėl svarbu nustatyti informacijos reikšmingumo lygį?
- 3.2.2.8. Kokie reikšmingumo skaičiavimo kriterijai dažniausiai naudojami audito praktikoje?
- 3.2.2.9. Kodėl labai svarbu kruopščiai atlikti tam tikrų sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų grupių reikšmingumo vertinimą?
- 3.2.2.10. Koks informacijos reikšmingumo ir audito rizikos ryšys?
- 3.2.2.11. Ką auditorius turi daryti, nustatęs, jog audito rizika yra didelė?
- 3.2.2.12. Kas sudaro informacijos iškreipimų visumą?
- 3.2.2.13. Ką turėtų daryti auditorius, nustatęs, kad informacijos iškreipimų visuma yra reikšminga?
- 3.2.2.14. Kokie dalykai gali turėti įtakos reikšmingumui?
- 3.2.2.15. Ką pirmiausia būtina išnagrinėti, nustatant tam tikros informacijos reikšmingumo lygį?
- 3.2.2.16. Kokia yra reikšmingumo koncepcijos esmė?
- 3.2.2.17. Kokie yra reikšmingumo nustatymo būdai ir kokia jų esmė?

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

- ♦ **3.2.2.1. Kuris iš pateiktų teiginių tiksliausiai apibūdina reikšmingumą?**
 - A. Reikšmingumas yra profesinės kompetencijos dalykas.
 - B. Reikšmingumas yra svarbus tik planuojant auditą.
 - C. Reikšmingumas – finansinės ataskaitos sumų palyginimas.
 - D. Reikšmingumas nustatomas remiantis audito standartų nurodymais.
- ♦ **3.2.2.2. Vertinant planuojamo reikšmingumo lygį, į ką reikėtų nekreipti dėmesio?**
 - A. Ankstesnių metų klaidas.
 - B. Verslo, kuriame dalyvauja audituojamasis, tendencijas.
 - C. Audito išlaidas / kaštus / kainą.
 - D. Finansinių ataskaitų informacijos naudotojus.
- ♦ **3.2.2.3. Kuris teiginys apie kiekybinius reikšmingumo parametrus yra neteisingas?**
 - A. Reikšmingumas, kuris kiekybiškai yra nereikšmingas, gali būti reikšmingas kokybiškai.
 - B. Bendrai vartojamos reikšmingumo ribos nustatomos kaip tam tikrų bazinių dydžių procentas.
 - C. Bazinis reikšmingumo dydis nustatomas naudojant tikimybių teoriją.
 - D. Reikšmingumas nustatomas remiantis audito standartų nurodymais.
- ♦ **3.2.2.6.4. Kuris teiginys nurodo kokybinio reikšmingumo veiksnį?**
 - A. Auditoriaus pasikeitimas.
 - B. Netinkama audituojamo subjekto apskaitos politika.
 - C. Planuotų finansinių rodiklių įvykdymas.
 - D. Stipri vidaus kontrolės sistema.
- ♦ **3.2.2.5. Yra taikomi du reikšmingumo lygiai planuojant auditą. Kaip vadinami šie lygiai?**
 - A. Preliminarus ir galutinis.
 - B. Finansinių ataskaitų ir balansinių sąskaitų lygiai.
 - C. Ūkinių operacijų ir sandorių lygiai.
 - D. Planavimo ir vertinimo lygiai.
- ♦ **3.2.2.6. Kuris kriterijus gali būti naudojamas bendrajam finansinių ataskaitų reikšmingumui nustatyti?**
 - A. Balansinė turto vertė.
 - B. Audito sąnaudos.
 - C. Audito rizikos lygis.
 - D. Pelningumo rodikliai.
- ♦ **3.2.2.7. Kas nulemia preliminarią nuomonę apie finansinių ataskaitų reikšmingumo lygmenį?**
 - A. Buhalterio profesinė kompetencija.
 - B. Auditoriaus profesinis sprendimas.
 - C. Audituojamo subjekto vadovybė.
 - D. Visuotinis akcininkų susirinkimas.

- ♦ **3.2.2.8. Kokias prielaidas, susijusias su reikšmingumu, auditorius turi daryti planuodamas auditą?**
 - A. Visos ankstesnių metų klaidos turi būti ištaisytos.
 - B. Visos audituojamų metų klaidos turi būti ištaisytos.
 - C. Reikšmingi iškraipymai bus aptikti.
 - D. Finansinių ataskaitų informacijos naudotojai gaus informaciją apie reikšmingus iškraipymus, likusius finansinėse ataskaitose.

- ♦ **3.2.2.9. Kuris teiginys apie reikšmingumo sampratą yra neteisingas?**
 - A. Informacija yra reikšminga, jei ją praleidus ar klaidingai pateikus gali būti paveikti vartotojų ekonominiai sprendimai.
 - B. Reikšmingumas yra svarbus tik planuojant auditą.
 - C. Auditoriai planuoja ir vykdo auditą remdamiesi pagrįstu tikėjimu, kad reikšmingi iškraipymai bus aptikti.
 - D. Kiekybinis reikšmingumas nustatomas remiantis audito standartų nurodymais.

- ♦ **3.2.2.10. Kaip yra susijęs reikšmingumas ir audito įrodymai?**
 - A. Juos sieja atvirkštinė proporcinė priklausomybė.
 - B. Audito įrodymų ir reikšmingumo ryšio nėra.
 - C. Yra tiesioginė audito įrodymų ir reikšmingumo priklausomybė.
 - D. Ryšys yra abipusis.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Cosserrat, Graham, W. Rodda, Neil (2009). *Modern auditing* John Wiley & Sons, Ltd. 733 p. ISBN 978-0-470-31973-4.
2. Daujotaitė, D. (2006). *Finansinis auditas*. Vilnius: VVAM. 189 p.
3. Lietuvos Respublikos audito įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, Nr. 1676.
4. Grobstein, M., Loeb, S. E., Neary, R. D. (1985). *Auditing A risk analysis approach*. ISBN 0-256-02791-9.
5. Kustienė, A. (2008). *Audito pagrindai*. Mokomoji knyga. LŽŪA leidykla „Akademija“. 99 p. ISBN 978-9955-760-23-8.
6. Konrath, Larry F. (2000). *Auditing concepts and Applications: A risk analysis approach*. Second edition. New York: West Publishing Company. 815 p.
7. Lee, T. (1993). *Corporate Audit Theory*. London: Chapman & Hall, 172 p.
8. Louwers, T. J., Ramsay, R. J., Sinason, D. H., Strawser, J. R. (2008). *Auditing and Assurance Services* McGraw-Hill Irwin. 864 p. ISBN-13:978-0-07-337936-4.
9. Mackevičius, J., Raziūnienė, D. (2011). *Auditas: klausimai, atsakymai, testai*. Vilnius: VU leidykla. 220 p. ISBN 987-9955-634-37-9.
10. Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius: TEV. 827 p.
11. Messier, W. F., Glover, S. M., Prawitt, D. F. *Auditing and Assurance Services: A systematic approach* (2008). McGraw Hill. 787 p. ISBN 978-0-07-128408-0.
12. Robertson Jack, C. (1993). *Instructors Resource Guide with Solutions to accompany. Auditing Homework*: IRWIN, 1124 p.
13. Taylor, D. H., Glezen, G. W. (1988). *Auditing : Integrated Concepts and Procedures*. Fourth Edition. New York : John Wiley & Sons. 905 p. ISBN 0-471-88721-8.
14. Tarptautiniai audito standartai (TAS 320, 330), galiojantys nuo 2009 m. sudaromų finansinių ataskaitų auditui. Prieiga per internetą: www.lar.EUR

III.2.3. Finansinių ataskaitų audito objektas, įrodymai, procedūros

III.2.3.1. Audito objektas

Visa apimantis finansinės atskaitomybės audito tikslas – leisti auditoriui pareikšti nuomonę, ar finansinė atskaitomybė yra parengta visais reikšmingais atžvilgiais pagal nustatytą finansinės atskaitomybės rengimo tvarką. Tam būtina nustatyti specifinius kiekvieno sandorio, sąskaitų likučių ar atskleidimo audito tikslus. Rengdama finansines ataskaitas vadovybė daro tam tikrus tvirtinimus apie kiekvieną sandorį ar sąskaitų likučius bei atskleidimą – tai vadinama vadovybės tvirtinimais. Auditorius formuluoja nuomonę apie finansinę atskaitomybę kaip visumą, remdamasis gautais įrodymais apie tvirtinimus, susijusius su individualių sąskaitų likučių, operacijų tipais ar atskleidimais.

Vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų, kurios parodo įmonės pobūdį ir veiklą, tinkamą pateikimą. Teigdama, kad finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą vaizdą (arba visais reikšmingais atžvilgiais teisingai sudarytos) pagal taikomą finansinių ataskaitų sudarymo tvarką, vadovybė pateikia numanomai arba aiškiai tvirtinimus apie įvairių finansinių ataskaitų elementų ir susijusių atskleidimų pripažinimą, matavimą, pateikimą ir atskleidimą. Informacija apie vadovybės tvirtinimų klasifikavimą pateikiama III.2.1 lentelėje.

Vadovybės tvirtinimai yra skirstomi į subkategorijas: sandoriai, likučiai ir atskleidimas. Šie elementai yra glaudžiai susiję, todėl auditoriui nėra poreikio gauti audito įrodymų atskirai apie kiekvieną subkategoriją. Pavyzdžiui, jei auditorius nagrinėja užregistruotų sandorių pilnumą, tai reiškia, kad su tuo sandoriu susiję sąskaitų likučiai ir atskleidimas taip pat bus patvirtinti audito įrodymais, pagrindžiančiais pilnumą.

Taip pat galima sugrupuoti ir *buvimo* bei *įvykimo* objektus su *tikslumo*, *klasifikavimo* ir *vertinimo* objektais. Turto egzistavimas yra išsigijimo sandorio padarinys, o pirminis tinkamos sąskaitos likučių vertės pripažinimas yra sandorio užregistravimo tinkamoje sąskaitoje ir teisinga verte padarinys. Tačiau, formuodamas savo nuomonę, auditorius privalo parodyti, kad gavo tinkamus įrodymus atskirai kiekvienam tvirtinimui.

Tvirtinimas, kad užfiksuota laiku, yra susijęs ir su *įvykimu* / *buvimu* ir su *pilnumu*, o tai reiškia, kad visi sandoriai ir įvykiai, kurie įvyko, yra pripažįstami tinkamu apskaitos periodu. Tai atskiras tvirtinimas, kuris yra kritinis požymis apskaitos periodo atžvilgiu, ir auditorius privalo įrodymais pagrįsti šį vadovybės tvirtinimą.

III.2.1 lentelė. Tvirtinimų grupės ir paaiškinimai

Tvirtinimai	Paaiškinimai
Sandoriai:	
Tvirtinimai apie ūkinių operacijų grupes ir įvykius audituojamu laikotarpiu	
Įvykimas	• užfiksuotos, įvykusios ar su įmone susijusios ūkinės operacijos ir įvykiai
Pilnumas	• visos ūkinės operacijos ir įvykiai, kurie turėjo būti užfiksuoti, yra užfiksuoti
Tikslumas	• su užfiksuotomis ūkinėmis operacijomis ir įvykiais susijusios sumos ir kiti duomenys yra tinkamai užfiksuoti
Priskyrimas laikotarpiui (operacijų nutraukimas)	• ūkinės operacijos ir įvykiai yra užfiksuoti tinkamu ataskaitiniu laikotarpiu
Grupavimas	• ūkinės operacijos ir įvykiai yra užfiksuoti tinkamose sąskaitose
Tvirtinimai apie sąskaitų likučius ataskaitinio laikotarpio pabaigoje:	
Buvimas	• turtas, įsipareigojimai ir nuosavybės interesai egzistuoja
Teisės ir įsipareigojimai	• įmonė turi arba kontroliuoja teisę į turtą, atsako už savo įsipareigojimus
Pilnumas	• visas turtas, įsipareigojimai ir nuosavybė, turėję būti užfiksuoti, yra užfiksuoti
Įvertinimas ir priskyrimas	• finansinėje atskaitomybėje nurodytos atitinkamos turto, įsipareigojimų ir nuosavybės interesų sumos, o vertės arba susijusios priskyrimo pataisos yra tinkamai užfiksuotos
Tvirtinimai apie pateikimą ir atskleidimą:	
Įvykimas, teisės ir įsipareigojimai	• atskleisti su įmone susiję ir buvę įvykiai, ūkinės operacijos ir kt. klausimai
Pilnumas	• visi atskleidimai, kurie turėjo būti įtraukti į finansinę atskaitomybę, yra įtraukti
Grupavimas ir suprantamumas	• finansinė informacija yra pateikta ir apibūdinta tinkamai, o atskleidimai yra išreikšti aiškiai
Tikslumas ir įvertinimas	• finansinė ir kita informacija yra atskleista teisingai ir tinkamomis sumomis

◆ PAVYZDYS

Išnagrinėjame toliau pateiktą pavyzdį, kuris iliustruoja vadovybės tvirtinimų aiškų (angl. *explicit*) ir numanomą (angl. *implicit*) poveikį. Kitaip sakant, finansinių duomenų suvokimas yra paremtas finansinių duomenų daugiafunkciškumu.

Tiek auditorius, tiek kiekvienas apskaitos žinių turintis finansinės informacijos vartotojas pateikiamus ataskaitose duomenis supranta kaip tiesioginį ir netiesioginį tam tikros informacijos pateikimą.

Tarkime nagrinėjame tokią pavyzdinę balanso eilutės informaciją:

Trumpalaikis turtas:

Pinigai.....252 900 EUR.

Viena vertus, auditorius supranta, kad pateikdama tokią informaciją balanse bendrovės vadovybė pateikia *aiškų / tiesioginį* tvirtinimą:

- Pinigai egzistuoja (buvimas).
- Teisinga pinigų suma yra 252 900 EUR (įvertinimas).
- Nėra jokių apribojimų naudojant pinigus (skaidrumas).

Kita vertus, auditorius supranta, kad vadovybė taip pat pateikia *numanomus / netiesioginius / implicitinius* tvirtinimus:

- Visi pinigai, kurie turi būti pateikti, yra įtraukti į apskaitą (pilnumas).
- Visi piniginiai sandoriai tiksliai įrašyti (tikslumas).
- Visi piniginiai sandoriai įrašyti tinkamose sąskaitose (grupavimas).
 - Visi piniginiai sandoriai įrašyti tinkamu apskaitos laikotarpiu (*cut-off* laiku)
 - Visi pinigai priklauso subjektui (teisės ir įsipareigojimai).
 - Jei nors vienas iš šių tvirtinimų yra klaidingas, tai ir visa atskaitomybė gali būti netikslė.

Auditoriai iškelia audito tikslus specifiskai kiekvienam balanso straipsnio likučiui, naudodami vadovybės finansinių ataskaitų tvirtinimų sampratos modelį. Specifiniai audito tikslai yra numatyti taip, kad atitiktų tokias kiekvieno audito elemento aplinkybes: ekonominė veikla, apskaitos politika ir praktinis įgyvendinimas. Iš surinktų įrodymų auditorius sprendžia, ar kuris nors vadovybės tvirtinimas nėra klaidinantis. Toliau auditorius daro išvadą apie individualius tvirtinimus, kad susidarytų nuomonę apie finansinių ataskaitų rinkinio, kaip visumos, tikrumą ir teisingumą.

III.2.3.2. Audito įrodymų klasifikavimas

Audito įrodymai – tai visa auditoriaus surinkta informacija, naudojama išvadoms, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė. Audito įrodymai apima:

- Apskaitos įrašų, kurių pagrindu rengiama finansinė atskaitomybė, informaciją.
- Informaciją iš kitų šaltinių (susirinkimų protokolai, iš trečiųjų šalių gauti patvirtinimai, statistiniai leidiniai, analitikų ataskaitos, paklausimų, stebėjimų medžiaga ir kt.).

Audito įrodymai reikalingi visiems audito proceso dalyviams, tačiau labiausiai: auditoriams, kad galėtų surašyti objektyvią išvadą ir pareikšti nuomonę apie finansinę atskaitomybę; klientui – kad padėtų išspręsti audito metu kilusius nesutarimus; trečiosioms šalims – kad būtų patvirtinta arba paneigta informacija, kuria jos domisi.

Nuo audito įrodymų surinkimo priklauso audito kokybė ir daugelio klausimų, susijusių su auditu, sprendimas. Ypatingą dėmesį auditorius turi skirti įrodymams rink-

ti iš apskaitos įrašų, remiantis kuriais sudaroma finansinė atskaitomybė. Auditorius, tikrindamas apskaitos įrašus, turi nustatyti, ar jie yra nuoseklūs ir atitinka finansinę atskaitomybę.

Audito įrodymai dažniausiai klasifikuojami pagal šiuos požymius: faktų realumą, pirmumą, surinkimo šaltinius, įrodymų išbandymo galimybę, tikslą ir kt. (žr. III.2.2 lentelę).

III.2.2 lentelė. Audito įrodymų klasifikavimas

Klasifikavimo požymiai	Įrodymų rūšys	Įrodymų paaiškinimas
Faktų realumas	Tikri (natūralūs)	Grindžiami tik realiais faktais, t. y. kai įrodymas ir faktas yra tas pats dalykas, pavyzdžiui, auditorius patikrina mašinas, atsargas, pastatus.
	Aprašomieji	Įrodymai, kai tam tikras faktas yra aprašomas dokumentuose. Jie formuluojami remiantis įvykiais faktais. Tai racionalios argumentacijos įrodymai, pagrįsti logika
Pirmumas	Pirminiai	Įrodymai, kai pats auditorius dalyvauja tam tikroje operacijoje arba ją stebi. Šie įrodymai tikri ir sunkiai nuginčijami.
	Antriniai	Tai pirminių ir suvestinių dokumentų, apskaitos registų ir finansinių ataskaitų kopijos.
	Netiesioginiai	Įrodymai, kai informacija gaunama iš kitų įvykių ir faktų
Šaltiniai	Vidaus	Duomenys, surinkti iš įmonės apskaitos sistemos ir finansinių ataskaitų.
	Išorės	Duomenys, auditoriaus gauti iš trečiųjų šalių
Įrodymų išbandymo galimybė	Ekperimentiniai	Įrodymai, kai auditorius kartu su kliento darbuotojais atlieka tam tikrą eksperimentą, pavyzdžiui, žaliavų panaudojimo pagal nustatytas normas konkrečiam produktui pagaminti.
	Matematiniai	Įrodymai, kai panaudojamos tam tikros taisyklės, normos, kurių turi laikytis kliento darbuotojai apskaičiuodami konkrečius rodiklius, pavyzdžiui, produkcijos savikainą, pelningumą ir pan.
Tikslai	Ginties	Įrodymai, kuriais ginama tezė, jos tikrumas, kuriais remiantis ginčijamasi ar kritikuojama.
	Paneigiamieji	Tai labiau „mąstymo procesas“, kuriuo bandoma įrodyti tam tikros tezės netikrumą ar net melagystę

Auditorius labiausiai tiki savo surinktais ir apskaičiuotais duomenimis. Jeigu jis gauna duomenų iš įmonės vadovybės, jam sunku teisingai įvertinti vadovybės manipuliavimo informacija rizikos laipsnį. Praktika rodo, kad šios informacijos iškraipymo rizika didelė. Jeigu audito įrodymus surinko trečiosios šalys, tai manipuliavimo informacija rizika dažniausiai vertinama kaip didelė.

III.2.3.3. Audito įrodymų savybės

Skiriamos trys svarbiausios audito įrodymų savybės: pakankamumas, patikimumas, tinkamumas. Audito įrodymų pakankamumas yra įrodymų kiekybinė savybė: auditorius turi surinkti tiek duomenų, kad jais remdamasis galėtų pareikšti nepriklausomą objektyvią nuomonę. Audito įrodymų patikimumas yra kokybinė savybė, atspindinti audito įrodymų teikimą konkrečiam tvirtinimui ir jų patikimumą, nustatant ūkinių operacijų, sąskaitų likučių ir kitos svarbios informacijos atskleidimą finansinėje atskaitomybėje.

Auditoriaus nuomonę, kas yra pakankami ir tinkami audito įrodymai, veikia tokie veiksniai:

1. Įgimtos rizikos pobūdžio ir lygio įvertinimas finansinės atskaitomybės lygmeniu ir sąskaitų likučių ar ūkinių operacijų klasės lygmeniu.
2. Apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų pobūdis ir kontrolės rizikos įvertinimas.
3. Tikrinamų dalykų reikšmingumas.
4. Ankstesnio audito patirtis.
5. Audito procedūrų rezultatai, tarp jų atrastos apgaulės ir klaidos.
6. Prieinamos informacijos šaltiniai ir patikimumas.

Auditorius, negalintis gauti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, privalo nustatyti šio fakto įtaką auditoriaus nuomonei.

Veiksniai, galintys paveikti auditoriaus nuomonę apie pakankamumą, yra :

- reikšmingumas ir rizika;
- ekonominiai veiksniai;
- visumos dydis ir charakteristikos.

Reikšmingumas ir rizika. Apskritai daugiau įrodymų reikia straipsniams, kurie yra reikšmingi finansinėms ataskaitoms. Taigi, audituojant gamybos įmonę, audito įrodymų kiekis audito nuomonei apie akcijas pareikšti bus didesnis, negu audito įrodymų kiekis, reikalingas iš anksto apmokėtoms išlaidoms audituoti.

Panašiai, daugiau įrodymų reikalauja sąskaitos, kur tikimybė, kad bus suklysta, didesnė. Pavyzdžiui, didesnė klaidos tikimybė vertinant akcijas, negu vertinant žemę, naudojamą gamybos aikštelei. Reikalaujamas užsitikrinimo laipsnis (atvirkščiai – audito rizika) turi įtakos audito įrodymų pakankamumui. Auditoriai turi rinkti įrodymus audito rizikai iki priimtino lygio sumažinti.

Ekonominiai veiksniai. Auditoriaus darbas yra ribojamas ekonominių limitų, kurie diktuoja sąlygas, kuriomis pakankami įrodymai turi būti surinkti – tai ribotas ir pagrįstas laikas bei pagrįstos išlaidos. Auditorius dažnai susiduria su sprendimais, kuriuos reikia padaryti, norint nuspręsti, ar papildomas laikas ir išlaidos suteiks pro-

porcingai naudos gaunant kiekybinius ir kokybinius įrodymus. Pavyzdžiui, patikrinti akcijas visose 25 susijusiose įmonėse auditorius gali aplankęs visas įmones. Mažiau kainuoja aplankyti 5 įmones ir pasiremti kitų įmonių vidaus auditorių ataskaitomis.

Visumos dydis ir bruožai. Populiacijos dydis, t. y. vienetų skaičius, kuris rodo visumą. Pavyzdžiui, kredito sandorių skaičius arba klientų sąskaitų skaičius pardavimų knygoje. Apskaitos populiacijos dydis nulemia daugelio finansinių ataskaitų vienetų atrankos dydį.

Trumpai tariant, kuo didesnė rizika, tuo daugiau reikia audito įrodymų; kuo kokybiškesni audito įrodymai, tuo mažiau jų reikia.

Tinkamumas audito įrodymų kokybinė charakteristika, atspindinti audito įrodymų tikimą konkrečiam tvirtinimui ir jų patikimumą, pagrindžianti arba nustatanti ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių, atskleidimų ir susijusių tvirtinimų išskrypimus. Tinkamumas reiškia, kad įrodymų turi pakakti atspindėti auditoriaus tikslus. Auditorius gali nustatyti akcijų egzistavimą inspektuodamas, atlikdamas ekspertizę / patikrindamas, bet taip pat gali vykdyti akcijos kainos nustatymo testavimą, kad surinktų įrodymus apie *vertinimo* tvirtinimą.

Patikimumas yra veikiamas kelių veiksnių – informacijos šaltinio ir informacijos prigimties, jos pateikimo laiku ir objektyvumo. Audito įrodymų patikimumas priklauso nuo jų šaltinio (vidaus ar išorės) ir pobūdžio (vaizdinio, dokumentinio, žodinio). Audito įrodymų patikimumas priklauso nuo individualių aplinkybių. Ne visi įrodymai turi vienodą įrodomąją galią: vieni laikomi svarbesniais, patikimesniais, kiti ne. 500-ajame TAS „Audito įrodymai“ pateikiama tokia audito įrodymų patikimumo seka:

1. Audito įrodymai, gauti iš nepriklausomų šaltinių, yra patikimesni, negu gauti iš įmonės.
2. Vidiniai audito įrodymai yra patikimesni, kai susijusios apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos yra efektyvios.
3. Paties auditoriaus surinkti audito įrodymai yra patikimesni už netiesiogiai gautus įrodymus.
4. Dokumentiniai audito įrodymai yra patikimesni už žodinius.
5. Audito įrodymai originaliuose dokumentuose yra patikimesni už audito įrodymus fotokopijose ir faksimilėse (BPEK, TSA, 2005, p. 418).

Prie šių nuostatų galima pridėti dar dvi:

1. Įmonės darbuotojų surinkti ir pateikti auditoriui duomenys yra patikimesni negu įmonės vadovybės pateikti duomenys.
2. Audito įrodymai yra patikimesni, kai sutampa skirtingų šaltinių ar skirtingo pobūdžio įrodymai.

Kai gaunami iš skirtingų šaltinių audito įrodymai nesutampa, auditorius būtinai turi atlikti papildomas procedūras, kad būtų išspręsta nesutapties problema. Kiekvienas auditorius turi ieškoti būdų ar priemonių įrodymų patikimumui padidinti. Įsidėmėtinos šios taisyklės:

1. Išorės įrodymų patikimumui padidinti svarbu gauti patvirtinimus iš trečiųjų šalių.
2. Vidaus duomenų patikimumui padidinti svarbu teisingai įvertinti įmonės vidaus kontrolės sistemą.
3. Kelti savo profesinę kvalifikaciją.

Profesionalus, aukštos kvalifikacijos auditorius paprastai surenka daugiau patikimos informacijos negu nepatyręs ir menkos kvalifikacijos.

III.2.3.4. Audito procedūros

Audito pagrindų dalyką studijuojantys asmenys turėtų žinoti apskaitos duomenų pagrindinius elementus, kurie pateikiami apskaitos žurnaluose, didžiojoje knygoje, darbinėse lentelėse, uždarymo sąskaitose ir pan. Ši temos dalis skirta pagrindiniams patvirtinančios apskaitos informacijos tipams identifikuoti ir įsiginti į tinkamiausių audito procedūrų pobūdį ir patikimumą.

Audito procedūros yra auditoriaus naudojami metodai ir taikomos metodikos audito įrodymams rinkti, gauti ir vertinti. Kiekviena procedūra turi savo ypatingus privalumus konkrečių vadovybės tvirtinimų įrodymui. Pasirinkdamas audito procedūras auditorius dažnai sprendžia dilemą, kaip rasti tinkamą vykdomų audito procedūrų potencialaus efektyvumo ir sąnaudų, kurias patirtų taikydamas pasirinktas procedūras, pusiausvyrą.

Audito procedūroms atlikti yra daug būdų – nuo paprasčiausių palyginimų iki sudėtingos analizės, taikant naujausius statistinius metodus. Analitinės procedūros gali būti taikomos konsoliduotai finansinei atskaitomybei, ūkio subjektų padalinių (antrinės įmonės, skyriaus ar dalies) finansinei atskaitomybei ir finansinės informacijos elementų tyrimui. Audito procedūras, metodus ir jų taikymo mastą auditorius pasirenka savo nuožiūra.

Tarptautiniai audito standartai nurodo tokias audito procedūras: dokumentų ir įrašų tikrinimas, ilgalaikio materialiojo turto tikrinimas, stebėjimas, paklausimas, patvirtinimas, perskaičiavimas, pakartotinis atlikimas, analitinės procedūros.

Audituojamas įmonę auditorius naudoja visus audito procedūrų ir įrodymų rinkimo būdus, kad pasiektų specifinius audito tikslus, kylančius iš finansinės atskaitomybės tvirtinimų. Pavyzdžiui, įrašų ir dokumentų tikrinimas apima dokumentinių įrodymų tipą. Tikrinimo procedūra gali apimti fizinius įrodymus. Taip pat apklausos

procedūra gali pateikti tiek žodinius, tiek rašytinius įrodymus, atsižvelgiant į apklausos pobūdį.

Irašų ir dokumentų tikrinimas

Tikrinimo veikla apima detalų ir išsamų dokumentų arba įrašų nagrinėjimą. Atkreiptinas dėmesys, kad iš esmės skiriasi dokumentų ir įrašų patikrinimo eiga ir rezultatai. Dokumentiniams įrodymams rinkti naudojamas dokumentų tikrinimas. Tikrinant dokumentus galima įsitikinti važtaraščių, sąskaitų, sutarčių ir kitų dokumentų tikslumu ir detalumu. Tai leidžia auditoriui susidaryti nuomonę apie sandorių teisingą pavaizdavimą apskaitos įrašuose. Ten, kur įmanoma, auditorius gali įsitikinti teisingu teisių ir įsipareigojimų, kylančių iš šių sandorių, teisingu pavaizdavimu. Vykdamas dokumentų patikrą, svarbu atkreipti dėmesį į dokumentų autentiškumą, juose pateiktų duomenų pakeitimus ar abejotinas nuostatas. Dokumentinis tikrinimas yra svarbi procedūra, kuri tinkama įvertinti tikslumo, teisių ir įsipareigojimų specifinius audito objektus.

Irašų patikrinimas apima apskaitos įrašų, kurie atspindėtų sandorių, pripažintų apskaitoje, galiojimą ir teisėtumą, pasirinkimą. Įrašų tikrinimo procedūros testavimo eigos kryptis yra priešinga, palyginti su dokumentų patikrinimu. Dokumentų tikrinimo metu testavimas pradedamas nuo pasirinkto dokumento ir toliau stebimas to dokumento duomenų judėjimas per visą apskaitos sistemą, o įrašų patikros metu testavimas pradedamas nuo apskaitos įrašų svarbiausiose apskaitos knygose. Dokumentų patikra yra instrumentas, kuris leidžia gauti įrodymų apie tvirtinimų pilnumą, o įrašų patikra – apie buvimo ar įvykimo tvirtinimus.

Tikrinimas – tai vidaus ir išorės popierinės formos, elektroninėje ar kitokioje laikmenoje esančių įrašų ar dokumentų patikrinimas. Įrašų ir dokumentų tikrinimas suteikia įvairaus patikimumo audito įrodymų.

Patikimumas priklauso nuo įrašų ir dokumentų pobūdžio ir šaltinių, o kalbant apie įmonės vidaus įrašus ir dokumentus – ir nuo jų rengimo metu taikomų kontrolės procedūrų veiksmingumo.

Ilgalaikio materialiojo turto tikrinimas

Materialiojo turto tikrinimas yra fizinis turto patikrinimas. Materialiojo turto tikrinimas suteikia patikimų audito įrodymų, kad turtas egzistuoja, bet nebūtinai apie įmonės teises ir įsipareigojimus tokio turto atžvilgiu ar jo vertę. Atliekant konkrečių atsargų tikrinimą kartu stebimas ir atsargų skaičiavimas. Ši procedūra suteikia įrodymų apie fizinę turto būklę ir tai užtikrina įrodymų apie turto *vertinimo* tvirtinimą gavimą.

Stebėjimas

Tai procesų ar procedūrų, kuriuos atlieka kiti, stebėjimas arba paliudijimas apie tam tikrą veiklą. Veiklos pavyzdžiai gali būti tokie: būdai saugoti grynuosius pinigus arba laikyti atsargas. Pavyzdžiui, auditorius stebi, kaip įmonės darbuotojai atlieka inventorizaciją arba vykdo vidaus kontrolės procedūras. Stebėjimas suteikia fizinių audito įrodymų apie proceso ar procedūros atlikimą, bet jį riboja laikas, kai vyksta stebėjimas, ir tas faktas, jog stebėjimas gali paveikti tai, kaip atliekama procedūra, todėl stebėjimai inicijuojami netikėtai.

Paklausimas

Tai siekimas gauti informacijos iš kompetentingų asmenų įmonėje ar už jos ribų. TAS „Vadovybės pareiškimai“ informacijos apie pareiškimus raštu pateikta daugiau.

Vadovybės pareiškimai yra vienas iš svarbių audito įrodymų. Auditorius turi gauti įrodymų, kad vadovybė pripažįsta atsakomybę už finansinės atskaitomybės pateikimą ir patvirtinimą. Vadovybės pareiškimai gali būti tokios formos:

- 1) vadovybės pareiškimų laiškas;
- 2) auditoriaus laiškas, kuriame išdėstomas auditoriaus supratimas apie vadovybės pareiškimus;
- 3) direktorių valdybos ar panašių valdymo organų svarbių susirinkimų protokolai;
- 4) pasirašytos finansinės atskaitomybės kopija;
- 5) vadovybės pareiškimas žodžiu.

Pagrindinis vadovybės pareiškimas, turintis didžiausią įrodomąją galią, yra vadovybės pareiškimų laiškas.

Jei vadovybė atsisako pateikti pareiškimus, toks atvejis vertinamas kaip audito apimties apribojimas, ir auditorius priklausomai nuo informacijos, kuri jam būtina, svarbumo, turi pareikšti sąlyginę nuomonę arba atsisakymą pareikšti nuomonę. Šiuo atveju auditoriui derėtų pasinaudoti kitais vadovybės pareiškimais (direktorių valdybos ar panašių valdymo organų svarbių susirinkimų protokolai, pasirašyta finansinės atskaitomybės kopija) ir pasvarstyti, ar nebus papildomo poveikio auditoriaus išvadai dėl vadovybės atsisakymo pateikti pareiškimus.

Patvirtinimas

Tai į paklausimą tiesiogiai iš trečiosios šalies gautas atsakymas apie informaciją arba esamas sąlygas. Pavyzdžiui, auditorius, bendraudamas su skolininkais, stengiasi gau-

ti tiesioginį patvirtinimą apie gautinas sumas. Patvirtinimas dažnai naudojamas siekiant gauti pagrindžiančią informaciją apie sąskaitų likučius ir jų dalis, bet vien tuo neapsiriboja. Pavyzdžiui, auditorius gali paprašyti patvirtinti įmonės sutarčių sąlygas ar sandorius su trečiosiomis šalimis. Prašymo patvirtinti tikslas – išsiaiškinti, ar buvo kokių sutarties pokyčių, ir jei taip, kokie jie ir kokia jų svarba. Patvirtinimai taip pat naudojami, norint surinkti audito įrodymų, kad nėra kai kurių aplinkybių, pavyzdžiui, kad nėra „šalutinių susitarimų“, kurie gali daryti įtaką pajamoms pripažinti.

Išorės patvirtinimas – procesas, kurio metu, siekiant gauti informacijos apie tam tikrą dalyką, turintį įtakos vadovybės tvirtinimams finansinėje atskaitomybėje, tiesiogiai bendraujama su trečiaja šalimi, norint gauti ir įvertinti audito įrodymus. Išorės patvirtinimų naudojimas siejamas su audito praktikoje priimtina nuostata, jog iš išorės šaltinių gauti audito įrodymai yra patikimesni už įmonės vidaus įrodymus, o audito įrodymai raštu yra patikimesni už įrodymus žodžiu. Todėl auditoriaus tiesiogiai iš trečiųjų šalių, kurios nėra susijusios su audituojama įmone, gauti tokie įrodymai gali padėti iki priimtino lygio sumažinti susijusių tvirtinimų audito riziką.

Jeigu auditorius priima sprendimą naudoti išorės patvirtinimus, jo veiksmai turėtų būti tokie:

1. Numatyti išorės patvirtinimų naudojimo apimtį ir tikslus (dažniausiai išorės patvirtinimai naudojami siekiant gauti patvirtinimus apie sąskaitų likučius, sutarčių sąlygas, sandorius, trečiosios šalies sandėliuose saugomas atsargas, paskolas ir kt.).
2. Įvertinti aplinką, kurioje veikia audituojama įmonė.
3. Įvertinti potencialių respondentų savybes (kompetenciją, objektyvumą, nepriklausomumą), jų politiką ir tikimybę atsakyti į prašymus patvirtinti tam tikrą informaciją.
4. Apsvarstyti audito įrodymų, gautų iš išorės patvirtinimų, patikimumą.

Teigiamais patvirtinimais vadinami tokie patvirtinimai, kai respondento prašoma patvirtinti nurodytą informaciją arba suteikti tam tikrą informaciją. Respondento atsakymas į teigiamą patvirtinimą vertinamas kaip patikimas audito įrodymas. Tačiau būna, kad respondentas atsako į prašymą patvirtinti, bet nepatvirtina, ar informacija teisinga. Siekiant išvengti tokių atvejų, auditorius parengia teigiamą patvirtinimo formą, kurioje nenurodoma suma ar kita informacija ir prašoma, kad respondentas įrašytų sumą arba pateiktų kitą informaciją. Tačiau naudojant šį patvirtinimo variantą yra nemaža tikimybė, kad bus gautas mažesnis patvirtinimų skaičius (respondentai dėl laiko stokos gali neužpildyti patvirtinimo formos).

Neigiamais patvirtinimais vadinami tokie patvirtinimai, kai prašoma respondento atsakyti tik tuo atveju, jei jis nesutinka su prašyme pateikta informacija. Neigiamas patvirtinimas turi tą trūkumą, kad auditorius, negavęs atsakymo į prašymą, negauna

ir tikslaus įrodymo, ar respondentas tikrai gavo prašymą ir ar patvirtino, jog nurodyta informacija yra tikslinga. Taigi neigiami patvirtinimai suteikia mažiau patikimus įrodymus nei teigiami patvirtinimai. Neigiami patvirtinimai dažniausiai naudojami, kai įgimta ir kontrolės rizika yra maža, yra daug mažų likučių, nesitikima daug klaidų ir pan.

Auditorius, gavęs vadovybės pareiškimus, turi atidžiai juos išnagrinėti, nustatyti, ar pateikiantys pareiškimus asmenys yra gerai informuoti tam tikrais klausimais, įvertinti pareiškimų pagrįstumą. Jeigu vadovybės pareiškimai prieštarauja kitiems audito įrodymams, auditorius turėtų vadovautis profesinio skepticizmo koncepcija, ir, naudodamas papildomas audito procedūras, stengtis iširti visas aplinkybes ir prireikus iš naujo patikrinti kitų vadovybės pareiškimų patikimumą.

Perskaičiavimas

Tai yra dokumentų ir apskaitos įrašų aritmetinio tikslumo tikrinimas. Perskaičiavimą galima atlikti naudojant informacines technologijas, pavyzdžiui, gavus elektroninę bylą iš įmonės ir naudojant kompiuterinius audito metodus, patikrinti bylos sumų tikslumą.

Pakartotinis atlikimas

Kai auditorius arba rankiniu būdu, arba kompiuteriniais audito metodais savarankiškai atlieka procedūras arba taiko kontrolės procedūras, kurios įmonėje buvo atliktos kaip vidaus kontrolės dalis, pavyzdžiui, auditorius pakartotinai nustato gautinų sumų susidarymo laiką.

Analitinės procedūros

Šias procedūras sudaro finansinės informacijos vertinimas atliekant tiek finansinių, tiek nefinansinių duomenų patikimą tyrimą. Analitinės procedūros taip pat apima nustatytų svyravimų ir tarpusavio ryšių, neatitinkančių kitos susijusios informacijos ar reikšmingai nukrypstančių nuo prognozuotų sumų, tyrimą. TAS 230 „Analitinės procedūros“ informacijos apie analitines procedūras pateikta daugiau.

Analitinės procedūros naudojamos auditoriui siekiant šių tikslų:

1. Teisingai suplanuoti kitų audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį.
2. Sumažinti neaptikimo riziką.
3. Objektyviau įvertinti įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus.
4. Nešališkai pagrįsti auditoriaus nuomonę.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 3.2.3.1. Kas yra audito įrodymai?
- 3.2.3.2. Kam reikalingi audito įrodymai?
- 3.2.3.3. Ar nuo audito įrodymų surinkimo priklauso audito kokybė?
- 3.2.3.4. Pagal kokius požymius galima klasifikuoti audito įrodymus ir kokia konkrečių audito įrodymų esmė?
- 3.2.3.5. Kaip auditorius vertina įmonės vadovybės ir trečiųjų šalių gautus audito įrodymus?
- 3.2.3.6. Kokios yra audito įrodymų savybės?
- 3.2.3.7. Kokie veiksniai lemia auditoriaus nuomonę apie tai, kas yra pakankami ir patikimi (tinkami) audito įrodymai?
- 3.2.3.8. Kokie veiksniai lemia audito įrodymų pakankamumą?
- 3.2.3.9. Nuo kokių aplinkybių priklauso audito įrodymų patikimumas?
- 3.2.3.10. Kokios bendrosios taisyklės padeda įvertinti audito įrodymų patikimumą, kurios iš jų svarbiausios?
- 3.2.3.11. Ką auditorius turi daryti, kai iš skirtingų šaltinių gauti įrodymai nesutampa?
- 3.2.3.12. Kokių būdų ar priemonių auditorius turi ieškoti įrodymų patikimumui padidinti?
- 3.2.3.13. Kokios yra naudojamos audito įrodymų rinkimo procedūros ir nuo ko jos priklauso?
- 3.2.3.14. Kokiais atvejais atliekamos rizikos vertinimo, kontrolės testų ir detalios procedūros?
- 3.2.3.15. Kokios naudojamos audito procedūrų rūšys, skirtos rizikos vertinimo procedūroms, kontrolės testams ir detalioms procedūroms atlikti? Kokia jų esmė?
- 3.2.3.16. Nuo ko priklauso audito procedūrų rūšių parinkimas?
- 3.2.3.17. Kokie yra audito įrodymų rinkimo etapai?
- 3.2.3.18. Kokie naudojami finansinės atskaitomybės tvirtinimai renkant audito įrodymus?
- 3.2.3.19. Kokie tvirtinimai priskiriami vertinant ūkinių operacijų grupes ir įvykius audituojamu laikotarpiu? Kaip jie apibūdinami?
- 3.2.3.20. Kokie tvirtinimai priskiriami vertinant finansinių ataskaitų pateikimą ir atskleidimą? Kaip jie apibūdinami?
- 3.2.3.21. Kokių tikslų siekia auditorius, naudodamas analitines procedūras rinkdamas audito įrodymus?
- 3.2.3.22. Kodėl svarbu rinkti audito įrodymus vertinant vadovybės tvirtinimus?
- 3.2.3.23. Kokių formų gali būti vadovybės tvirtinimai?
- 3.2.3.24. Kaip turėtų pasielgti auditorius, kai vadovybė atsisako pateikti tvirtinimus?
- 3.2.3.25. Kaip turi elgtis auditorius, kai gauti vadovybės pareiškimai prieštarauja kitiems auditoriaus surinktiems įrodymams?

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

- ♦ **3.2.3.1. Kuri iš pateiktų audito procedūrų yra tvirtinimo pilnumo įrodymas?**
 - A. Debitorinių likučių sumavimas.
 - B. Prekių, nepažymėtų važtaraščiuose, ieškojimas.
 - C. Klientų patvirtinimas apie debitorinius likučius.
 - D. Išrašytų čekių sąrašo peržiūra.

- ♦ **3.2.3.2. Kokių tikslų siekia auditorius, kai sutikrina tiekėjų sąskaitos likučius su pirkimų knygos įrašais?**
 - A. Pagrįsti kreditorių buvimo tvirtinimą.
 - B. Patvirtinti, kad įrašyti likučiai yra subjekto įsipareigojimai.
 - C. Nustatyti, ar tinkamai patvirtinami įsigijimai.
 - D. Įsitikinti kreditorių įrašų pilnumu.

- ♦ **3.2.3.3. Kuri iš pateiktų audito procedūrų yra tiesioginis tvirtinimo apie buvimą / įvykimą įrodymas?**
 - A. Išsiuntimo dokumentų ir susijusių pardavimo važtaraščių palyginimas.
 - B. Nusidėvėjimo sumų perskaičiavimas.
 - C. Pirkėjų skolų įrašų patvirtinimas, remiantis iš klientų gautais dokumentais ir duomenimis.
 - D. Pardavimo užsakymų ir pardavimo važtaraščių palyginimas.

- ♦ **3.2.3.4. Ką reiškia „pakankami, tinkami ir patikimi“ audito įrodymai?**
 - A. Audito įrodymų kiekis, kurį galima surinkti per užduočiai atlikti skirtą laiką.
 - B. Audito įrodymai, kurie yra surinkti remiantis auditoriaus profesine nuomone.
 - C. Visos reikšmingos klaidos, kurios gali būti nustatytos.
 - D. Audito įrodymai, kurie nulemia, kad modifikuotos išvados pateikti nebūtina.

- ♦ **3.2.3.5. Pagal tikslą įrodymai gali būti skirstomi į:**
 - A. Eksperimentinius ir matematinius;
 - B. Pirminius ir antrinius;
 - C. Ginties ir paneigiamuosius;
 - D. Vidaus ir išorės.

- ♦ **3.2.3.6. Kuris iš pateiktų audito įrodymų laikomas mažiausiai patikimu:**
 - A. Klientų įmonės vadovo rašytinis patvirtinimas.
 - B. Kliento pirkėjų rašytinis patvirtinimas.
 - C. Kliento iš atsiskaitomosios sąskaitos banke padaryti mokėjimo pavedimai.
 - D. Auditoriaus atliktas kliento ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų perskaičiavimas.

- ♦ **3.2.3.7. Audito įrodymai reikalingi:**
 - A. Auditoriui, klientui, tretiesiems asmenims;
 - B. Auditoriui, įmonės vadovui;
 - C. Įmonės vadovui, direktorių tarybai;
 - D. Įmonės vadovui, buhalterui, teisininkui, bankui.

- ♦ **3.2.3.8. Kuris teiginys apibrėžia vadovybės tvirtinimų sąvoką?**
 - A. Auditoriui teikiama audituojamo subjekto vadovybės parengta informacija apie einamųjų metų finansinę būklę.
 - B. Audituojamo subjekto vadovybės teikiama informacija finansinėse ataskaitose.
 - C. Audito įmonės vadovybės rengiama informacija ir duomenys akcininkams.
 - D. Audito įmonės vadovybės ataskaita, skirta audituojamo subjekto tarybai.

- ♦ **3.2.3.9. Kokios subkategorijos taikomos klasifikuojant vadovybės tvirtinimus?**
 - A. Sandoriai, likučiai ir atskleidimas.
 - B. Testai, detaliosios procedūros, rizikos vertinimas.
 - C. Turtas, įsipareigojimai, kapitalas.
 - D. Balansas ir pelno / nuostolių ataskaitos straipsniai.

- ♦ **3.2.3.10. Teigiamas patvirtinimas yra patikimesnis audito įrodymas negu neigiamas patvirtinimas. Ar šis teiginys teisingas?**
 - A. Taip.
 - B. Ne.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Alvin, A., Arens, James K., Loebbecke (1988). Auditing, an integrated approach. 829 p. ISBN 0-13-051814-X.
2. Carmichael, D. R., Willingham John, J. (1989). Auditing Concepts and methods. New York: McGraw-Hill Book Company. 591 p.
3. Cosserrat Graham, W.; Rodda, Neil (2009). Modern auditing. John Wiley & Sons, Ltd. 733 p. ISBN 978-0-470-31973-4.
4. Daujotaitė, D. (2006). Finansinis auditas. Vilnius: VVAM. 189 p.
5. Lietuvos Respublikos audito įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, Nr. 1676.
6. Gray, R. (1991). Evidence and judgment, in M. Sherer and S. Tinley (eds), Current Issues in Auditing. Paul Chapman Publishing, p. 131–143.
7. Konrath, Larry F. (2000). Auditing concepts and Applications: A risk analysis approach. Second edition. New York: West Publishing Company. 815 p.
8. Louwers, T. J.; Ramsay, R. J.; Sinason, D. H.; Strawser, J. R. (2008). Auditing and Assurance Services McGraw-Hill Irwin. 864 p. ISBN-13:978-0-07-337936-4.
9. Mackevičius, J., Raziūnienė, D. (2011). Auditas: klausimai, atsakymai, testai. Vilnius: VU leidykla, 220 p. ISBN 987-9955-634-37-9.
10. Matickienė, I. (1997). Audito planavimas ir organizavimas KTU 139 p. ISBN 9986-13-542-7.
11. Messier, W. F., Glover, S. M., Prawitt, D. F. (2008). Auditing and Assurance Services: A systematic approach. McGraw Hill. 787 p. ISBN 978-0-07-128408-0.
12. Tarptautiniai audito standartai (TAS 500, 505, 580), galiojantys nuo 2009 m. sudaromų finansinių ataskaitų auditui. Prieiga per internetą: www.lar.lt.
13. Waltz, J. R., Park, R. C. (1995). Evidence Cases and materials. Eighth edition. Westbury, New York: The foundation press, Inc. ISBN 1-56662-189-5.

III.2.4. Audito dokumentavimas

Ši tema skirta audito darbo dokumentų rengimo principams suvokti ir aptarti pagrindinius reikalavimus dokumentų formai ir turiniui. Teisinį audito dokumentavimo pagrindą sudaro tarptautinių audito standartų reikalavimai ir lokaliuose teisės aktuose nustatyti teisiniai priežiūros reikalavimai. Svarbu suvokti, kad auditoriaus pareiga parengti audito dokumentus, ir yra keliami specialūs reikalavimai dokumentų pobūdžiui ir paskirčiai. Nagrinėjant dokumentavimo klausimus, atsižvelgiama į audito darbo dokumentų apibrėžtį ir sampratą, paskirtį, tikslus ir priemones dokumentams parengti.

III.2.4.1. Audito dokumentavimo paskirtis ir formos

Finansinių ataskaitų audito darbo dokumentai turi dvejopą prigimtį. Pirma, darbo dokumentai yra auditoriaus surinkta ir gauta medžiaga, kuri susijusi su audituojamo subjekto verslu ir finansinės apskaitos ar vidaus kontrolės sistema. Antra, auditorius pats rengia dokumentus, kurie skirti auditui planuoti, atlikti ir auditoriaus išvadai suformuluoti.

Audito darbo dokumentai apima įrašus apie vykdytas audito procedūras, gautus tinkamus audito įrodymus ir auditoriaus nuomonės pagrindimą.

Audito darbo dokumentai – visa medžiaga, kurią auditorius surenka ir gauna, ir dokumentai, kuriuos jis parengia audito planui sudaryti, auditui atlikti ir auditoriaus išvadai pagrįsti. Taigi audito darbo dokumentai yra auditoriaus arba auditoriui paruošta arba auditoriaus gauta ir išsaugota su auditu susijusi medžiaga.

Audito darbo dokumentai gali būti įvairių formų: rašytiniai, filmuoti, saugomi naudojant elektronines technikos priemones ir kitokias priemones. Kad ir kokios formos būtų darbo dokumentas, jame būtina nurodyti svarbiausius rekvizitus: kas, kada jį sudarė, kokiam tikslui skirtas, koks jo turinys ir kt.

Audito darbo dokumentai padeda suplanuoti ir atlikti auditą, kontroliuoti auditoriaus darbą ir apibendrinti jo rezultatus, fiksuoja audito metu gautus įrodymus, kuriais grindžiama auditoriaus išvada.

Darbo dokumentai turi svarbią reikšmę pačiam auditoriui ir kitiems informacijos vartotojams. Auditorius, užpildęs darbo dokumentus, mato, kokius audito darbus atliko, kokia buvo jų apimtis, kokia atliktų darbų kokybė, kokias naudojo audito procedūras, su kokiomis problemomis susidūrė audito metu ir kt.

Svarbiausias audito darbo dokumento reikalavimas yra tai, kad jis turėtų įrodymąją galią, kad remiantis juo būtų galima pagrįsti audito apimtį, kokybę, priimtus sprendimus ir kt. Todėl audito darbo dokumentuose svarbu surinkti kuo daugiau au-

dito įrodymų, t. y. informacijos apie: audito planavimą; atliktas audito procedūras ir jų pobūdį; audito atlikimo laiką ir apimtį; audito rezultatus ir pan.

Audito darbo dokumentų formą, apimtį ir turinį lemia šie veiksniai:

1. audito sutarties sąlygos;
2. auditoriaus profesinė kompetencija ir patirtis;
3. naudojami audito testai ir procedūros;
4. audito apimtis;
5. audituojamos įmonės veiklos ypatybės;
6. buhalterinės apskaitos būklė;
7. vidaus kontrolės sistemos būklė;
8. padėjėjų darbo kontrolė;
9. bendradarbiavimas su vidaus auditoriais;
10. audito metu naudotos technologijos ir kt.

Pasitaiko nemažai trūkumų, susijusių su audito darbo dokumentų forma ir turiniu. Dažniausiai darbo dokumentų formos trūkumai yra šie: darbo dokumentas neteisingai pavadintas, nelogiška dokumento struktūra, nenuosekliai išdėstyti rekvizitai, nepaaiškinti sutrumpinimai ir kt. Darbo dokumentų turiniui būdingi trūkumai yra tokie: dokumentų turinys yra pernelyg bendro pobūdžio arba, atvirkščiai, – pernelyg smulkus, netikslios tam tikrų skilčių ir eilučių formuluotės ir kt.

III.2.4.2. Audito darbo dokumentų valdymas

Privatinių juridinių asmenų ar valstybės institucijų dokumentų valdymas apima dokumentų rengimo, tvarkymo, apskaitos ir saugojimo funkcijas. Įmonės vadovas ar įgaliotas asmuo atsako už dokumentų valdymo organizavimą. Vadovas privalo nustatyti įmonės veiklos dokumentų registrus ir kitus apskaitos dokumentus, paskirti atsakingus asmenis ir nustatyti jų dokumentų registravimo, tvarkymo, apskaitos, saugojimo ir naikavimo įgaliojimus.

Veiklos dokumentų valdymas yra organizuojamas vadovaujantis šią sritį reglamentuojančiais įstatymais, kitais norminiais teisės aktais ir atsižvelgiant į įmonės poreikius ir poreikius. Priežiūrą atliekančios institucijos nustato reikalavimus, kad įmonės veiklos dokumentai būtų efektyviai valdomi ir prieinami jos pačios ir kitų asmenų poreikiams tenkinti, apsaugoti nuo sugadinimo, praradimo, neteisėto naudojimo, pakeitimo, sunaikinimo. Tarptautinio kokybės kontrolės standarto reikalavimai pabrėžia, kad audito įmonė privalo parengti užduoties dokumentų saugojimo tvarką ir apibrėžti atitinkamas procedūras.

Rengiant audito darbo dokumentus dalyvauja ne vien auditą atliekantis pagrindinis auditorius. Skirtingos paskirties darbo dokumentus rengia skirtingi specialistai: auditoriaus padėjėjai, ekspertai, vidaus auditoriai ir kiti asmenys, susiję su atliekamu darbu audito metu.

Auditoriai neturėtų visiškai pasitikėti padėjėjų, ekspertų, vidaus ir kitų auditorių darbo rezultatais. Auditoriai turi parengti tokius darbo dokumentus, iš kurių būtų matyti minėtų pagalbininkų atlikto darbo pobūdis, apimtis ir laikas, naudotos audito procedūros ir kt. Žinotina, kad auditorius visiems savo padėjėjams, kuriems paskirtas darbas, privalo tinkamai vadovauti, informuoti apie jų atsakomybę ir atliekamų procedūrų tikslus, susipažinti su įmonės veiklos pobūdžiu, galimomis apskaitos ir audito problemomis, kurios galėtų turėti įtakos audito kokybei. Šie ir kiti panašūs dalykai vienokiu ar kitokiu būdu turėtų atsispindėti audito darbo dokumentuose.

Audito darbo dokumentai pagal naudojimo trukmę gali būti ilgalaikio ir trumpalaikio naudojimo. Ilgalaikio naudojimo darbo dokumentai yra tokie, kurie gali būti naudojami keletą metų (jeigu su klientu sudaryta kelerių metų audito sutartis). Jie kiekvienam audituojamam laikotarpiui yra papildomi ir patikslinami. Prie ilgalaikio naudojimo darbo dokumentų priskiriami: dokumentai, susiję su įmonės juridiniu statusu ir organizacine struktūra, svarbių teisinių dokumentų sutarčių, protokolų ištraukos arba jų kopijos, informacija apie ūkio šaką ir įmonės veiklos ekonominę ir teisinę aplinką, ankstesniųjų metų finansinių ataskaitų kopijos kartu su auditorių išvada ir ataskaita ir kt.

Prie trumpalaikio naudojimo darbo dokumentų priskiriami tie, kurie susiję su audituojamu laikotarpiu, pavyzdžiui, audito planas ir audito programos, duomenys apie buhalterinės apskaitos ir vidaus kontrolės sistemas, audituotos finansinės ataskaitos, pagrindiniai finansiniai santykiniai rodikliai, darbo dokumentai su atliktų testų ir procedūrų rezultatais ir kt.

III.2.4.3. Audito darbo dokumentų saugojimas ir nuosavybė

Viena iš svarbiausių veiklos dokumentų valdymo funkcijų yra dokumentų saugojimas. Dokumentų saugojimo funkcija vykdoma remiantis tokiomis principinėmis nuostatomis:

1. Rizikos vertinimo principas. Atsižvelgiant į galimus rizikos veiksnius, turi būti sukurta patikima ir saugi dokumentų saugojimo aplinka.
2. Pakankamo laiko principas. Siekiant užtikrinti įrodymus ir apsaugoti su veikla susijusių suinteresuotų asmenų teises, dokumentai (savo veiklos ir kitų asmenų veiklos) turi būti saugomi reikiamą laiką.

3. Prieinamumo principas. Būtina užtikrinti, kad turimi dokumentai, prie kurių prieinama, tik specialios įrangos priemonėmis išliktų autentiški, patikimi ir prieinami visą jų saugojimo laiką.

Įprastai dokumentai pagal saugojimo trukmę skirstomi į nuolat saugomus dokumentus, ilgai saugomus dokumentus ir trumpai saugomus dokumentus. Pavyzdžiui, Lietuvos teisės aktuose pateikiami tokie dokumentų saugojimo laiko klasifikavimo kriterijai:

1. **Nuolat saugomi dokumentai** – dokumentai, kuriuos nustatyta saugoti neribotą laiką.
2. **Ilgai saugomi dokumentai** – dokumentai, kurių nustatytas saugojimo terminas nuo 26 iki 100 metų.
3. **Trumpai saugomi dokumentai** – dokumentai, kurių nustatytas saugojimo terminas nuo 1 iki 25 metų įskaitytinai.

Tarptautinio kokybės kontrolės standarto reikalavimuose pabrėžiama, kad audito įmonė privalo parengti užduoties dokumentų saugojimo tvarką ir apibrėžti atitinkamas procedūras. Būtent audito užduoties dokumentų saugojimo laikotarpis yra vienas iš aiškiai įvardytų parametrų, kurį audito įmonės privalo nurodyti dokumentų saugojimo tvarkoje. Paprastai audito užduoties dokumentų saugojimo laikotarpis yra nustatomas ne trumpesnis kaip penkeri metai nuo auditoriaus išvados datos.

Nacionaliniuose teisės aktuose gali būti nustatyti griežtesni reikalavimai nei tarptautiniuose audito standartuose, todėl atkreiptinas dėmesys į galimus reglamentavimo skirtumus. Lietuvos Respublikos dokumentų ir archyvo įstatymo ir įstatymų lydymųjų teisės aktų nuostatos netiesiogiai formuoja nuostatą, kad kai kurie su auditu susiję darbo dokumentai turėtų būti saugomi 10 metų. Tokiems dokumentams priskirtini: Valsstybinių kontrolės institucijų įstaigoje atliktų auditų, patikrinimų dokumentai (ataskaitos, išvados, pažymos ir kita), Valstybinių kontrolės institucijų auditų, patikrinimų, atliekamų įstaigoje, registracijos žurnalas; įstaigos vidaus audito tarnybos metų veiklos planai ir ataskaitos; įstaigos vidaus audito tarnybos metų veiklos planai ir ataskaitos; vidaus audito ataskaitos, pažymos.

Darbo dokumentai yra audito įmonės nuosavybė. Tiesa, auditorius savo nuožiūra gali kai kuriuos darbo dokumentus arba jų ištraukas pateikti kliento įmonei, tačiau įmonė neturi teisės jų panaudoti vietoje apskaitos registrų. Be audito įmonės ar užsakovo sutikimo darbo dokumentai negali būti perduodami tretiesiems asmenims ir netgi toms institucijoms, kurios tikrina audito arba audituotos įmonės veiklą (išskyrus Lietuvos Respublikos audito ir apskaitos tarnybą, atliekančią audito įmonių veiklos priežiūrą).

Lietuvoje veikianti Audito ir apskaitos tarnyba yra valstybės institucija, skirta įgyvendinti viešosios priežiūros funkcijas ir bendradarbiauti su užsienio šalių kompetentingomis institucijomis viešosios audito priežiūros srityje. Jai yra suteikta teisė laikinai paimti audito darbo dokumentus atliekant tyrimą, daryti dokumentų kopijas ir perduoti atitinkamoms reguliuojančioms institucijoms. Audito ir apskaitos tarnyba, surašiusi dokumentų poėmio aktą, gali laikinai, iki 60 kalendorinių dienų, paimti audito darbo dokumentus ar padaryti jų kopijas ir perduoti priežiūros institucijoms. Šis poėmio faktas turi būti žinomas audito įmonei ir audituojamai įmonei. Audito ir apskaitos tarnyba yra įpareigojama apie tai pranešti tiek audito įmonei, kurios darbo dokumentai buvo paimti, tiek audito įmonės klientui, su kuriuo yra susiję audito darbo dokumentai.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 3.2.4.1. Kas yra audito darbo dokumentai?
- 3.2.4.2. Kokios formos gali būti audito darbo dokumentai?
- 3.2.4.3. Kokia audito darbo dokumentų reikšmė?
- 3.2.4.4. Kokius audito įrodymus svarbu surinkti darbo dokumentuose?
- 3.2.4.5. Kokie veiksniai lemia audito darbo dokumentų formą, apimtį ir turinį?
- 3.2.4.6. Kokių trūkumų pasitaiko rengiant audito darbo dokumentus?
- 3.2.4.7. Kaip pagrindinis auditorius turėtų vertinti padėjėjų, ekspertų, vidaus ir kitų auditorių darbą, rengiant audito darbo dokumentus?
- 3.2.4.8. Kas yra ilgalaikio naudojimo audito darbo dokumentai?
- 3.2.4.9. Kokie audito darbo dokumentai priskiriami prie trumpalaikio naudojimo dokumentų?
- 3.2.4.10. Ar audito darbo dokumentai yra audito įmonės nuosavybė?

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

- ♦ 3.2.4.1. Nurodykite teisingą teiginį apie finansinių ataskaitų audito darbo dokumentų priimtį.
 - I. Darbo dokumentai yra visa auditoriaus surinkta informacija apie audituojamą subjektą.
 - II. Darbo dokumentai apima surinktą medžiagą ir paties auditoriaus parengtus dokumentus.
 - III. Darbo dokumentai gali būti perduoti trečiosioms šalims tik turint audituojamųjų sutikimą.
 - IV. Darbo dokumentai gali būti perduoti teisėsaugos institucijoms tik turint audituojamųjų sutikimą.
 - A. I ir II, III.
 - B. II, III.
 - C. II, III, IV.
 - D. III ir IV.

- ♦ 3.2.4.2. Kokius svarbiausius darbo etapus turi apimti auditoriaus parengti darbo dokumentai?
 - A. Audito planavimą, audito atlikimą ir išvados pagrindimą.
 - B. Kainų planavimą, nuomonės pagrindimą ir profesinių etikos principų laikymąsi.
 - C. Audito tikslų nustatymą, atrankos planavimą, procedūrų atlikimą, išvados pristatymą.
 - D. Audito įsipareigojimų prisiėmimą, atrankos metodų pasirinkimą, audito procedūrų vykdymą.

- ♦ 3.2.4.3. Kokios institucijos turi būti informuojamos apie tai, kad audito darbo dokumentai yra paimami laikinai iš audito įmonės (Lietuvos atvejis)?
 - A. Audito įmonė.
 - B. Audituojamos įmonės klientas, su kuriuo susiję perduodami dokumentai.
 - C. Audito įmonė ir audituojama įmonė.
 - D. Audito įmonė, audituojama įmonė ir auditorių savivaldos institucija.

- ♦ 3.2.4.4. Kuriam laikotarpiui Lietuvos audito ir apskaitos tarnyba gali paimti audito darbo dokumentus?
 - A. 30 kalendorinių dienų.
 - B. 20 kalendorinių dienų.
 - C. 60 kalendorinių dienų.
 - D. 14 kalendorinių dienų.

- ♦ 3.2.4.5. Kam nuosavybės teise priklauso auditoriaus parengti darbo dokumentai?
 - A. Darbo dokumentai yra audito įmonės nuosavybė.
 - B. Darbo dokumentai yra audituojamos įmonės nuosavybė.
 - C. Darbo dokumentai yra auditoriaus nuosavybė.
 - D. Darbo dokumentai yra Audito ir apskaitos tarnybos nuosavybė.

- ♦ 3.2.4.6. Kuri sąvoka nėra taikoma dokumentų valdymo funkcijoms apibrėžti?
 - A. Dokumentų rengimas.
 - B. Dokumentų apskaita.
 - C. Dokumentų naikinimas.
 - D. Dokumentų klasifikavimas.

- ♦ **3.2.4.7. Nurodykite, kokį audito užduoties dokumentų saugojimo laikotarpį nurodo tarptautiniai audito standartai?**
 - A. 10 metų.
 - B. 5 metai.
 - C. 7 metai.
 - D. Neribotą laiką.

- ♦ **3.2.4.8. Kas atsakingas už veiklos dokumentams saugoti skiriamą pakankamą laiką?**
 - A. Vadovas.
 - B. Auditorius.
 - C. Buhalteris.
 - D. Auditorius kontrolierius.

- ♦ **3.2.4.9. Kokiais principais remiantis yra organizuojamas dokumentų saugojimas?**
 - A. Nepriklausomumo principas.
 - B. Objektyvumo principas.
 - C. Pakankamo laiko principas.
 - D. Atsakomybės visuomenei principas.
 - A. I, II
 - B. I, II, IV
 - C. IV
 - D. III

- ♦ **3.2.4.10. Kuris teiginys yra teisingas apie dokumentams saugoti skirtą rizikos vertinimo principą?**
 - A. Turi būti užtikrinta saugi ir patikima dokumentų saugojimo aplinka.
 - B. Būtina užtikrinti, kad turimi dokumentai, prie kurių prieinama tik specialios įrangos pagalba, būtų pasiekiami visą jų saugojimo laiką.
 - C. Dokumentai turi būti saugomi pakankamą laiko tarpą.
 - D. Būtina užtikrinti veiklos įrodymų saugojimą ir suinteresuotų šalių teises.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Alvin, A. Arens, James, K., Loebbecke (1988). Auditing, an integrated approach. 829 p. ISBN 0-13-051814-X.
2. Carmichael, D. R., Willingham John, J. (1989). Auditing concepts and methods. New York: McGraw-Hill Book Company 591 p.
3. Cosserrat Graham, W., Rodda, Neil (2009). Modern auditing. John Wiley & Sons, Ltd. 733 p. ISBN 978-0-470-31973-4.
4. Daujotaitė, D. (2006). Finansinis auditas. Vilnius: VVAM, 189 p.
5. Lietuvos Respublikos audito įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, Nr. 1676.
6. Kustienė, A. (2008). Audito pagrindai. Mokomoji knyga. LŽŪA leidykla „Akademija“. 99 p. ISBN 978-9955-760-23-8.
7. Louwers, T. J., Ramsay, R. J., Sinason, D. H., Strawser, J. R. (2008). Auditing and Assurance Services McGraw-Hill Irwin 864 p. ISBN – 13:978-0-07-337936-4.
8. Mackevičius, J., Raziūnienė, D. (2011). Auditas: klausimai, atsakymai, testai. Vilnius: VU leidykla. 220 p. ISBN 987-9955-634-37-9.
9. Matickienė, I. (1997). Audito planavimas ir organizavimas. Kaunas: KTU 139 p. ISBN 9986-13-542-7.
10. Messier, W. F., Glover, S. M., Prawitt, D. F. (2008). Auditing and Assurance Services: A systematic approach. 786 p. ISBN 978-0-07-128408-0.
11. Robertson Jack, C. (1993). Auditing. 7 ed. Homewood: Irwin. 1124 p.
12. Tarptautiniai audito standartai, galiojantys nuo 2009 m. sudaromų finansinių ataskaitų auditui. Prieiga per internetą: www.lar.lt

III.2.5. Pagrindinis auditoriaus dokumentas – auditoriaus išvada

Auditoriaus išvada ir ataskaitos yra formalus bendravimo su suinteresuotomis šalimis dokumentas, apibendrinantis audituotą finansinę informaciją. Pagrindinis šių dokumentų tikslas – pateikti visuomenei ir suinteresuotoms šalims užtikrinimą, kad audituotos įmonės finansinių ataskaitų rinkiniai yra sudaryti pagal galiojančius teisės aktus, atitinka nustatytą finansinių ataskaitų pateikimo ir atskleidimo tvarką. Remiantis auditoriaus nuomone, pateikta auditoriaus išvadoje, galima daryti ir iš to išplaukiančias išvadas. Pavyzdžiui, jei auditorius neatkreipė finansinių ataskaitų informacijos vartotojų dėmesio į kokius nors išskirtinius dalykus ir pasirašė besąlyginę auditoriaus išvadą, vadinasi, vartotojas pagrįstai gali daryti prielaidą, kad finansinės ataskaitos yra patikimos, jose nėra klaidų ir apgaulės ir bendrovės vadovai užtikrina įmonės veiklos tęstinumą.

Tačiau kaip rodo praktinė patirtis, tokios vartotojų prielaidos gali būti klaidingos. Tam gali turėti įtakos audituotos įmonės vadovybės bendras polinkis į manipuliacijas, vadovavimo neefektyvumas ir bendrovės vadovų vangus verslo rizikos valdymas. Maža to, auditoriaus išvadoje ne visos suinteresuotos finansinių duomenų vartotojų grupės (ypač akcininkai) yra patenkintos auditoriaus išvados turiniu. Pagrindinė kritika yra skiriama tokiems auditoriaus išvados rengimo trūkumams:

1. Yra skirtingi vartotojų poreikiai, siekiant pasitikėjimo audituotomis finansinėmis ataskaitomis.
2. Skirtingas vartotojų suvokimo ir žinių lygis.
3. Speciali kalba ir terminija, specifiniai posakiai.
4. Galimi alternatyvūs ataskaitų pateikimo būdai.

Kadangi auditoriaus išvada kaip finansinių ataskaitų audito dokumentas yra pats svarbiausias ir plačiai naudojamas visuomeniniams poreikiams, o ne tik akcininkas ar kreditoriams, būtina iš esmės suprasti auditoriaus išvados formą ir turinį. Pirmašis standartinės auditoriaus išvados tikslas yra pateikti informaciją apie auditoriaus atliktą darbą užtikrinant finansinių ataskaitų teisingumą, pateikti audito svarbiausius atlikimo principus ir apribojimus bei silpnybes. Antrasis tikslas – aiškiai atskleisti nepriklausomo auditoriaus ir audituojamos bendrovės vadovų atsakomybės skirtynes. Trečiasis tikslas – aiškiai deklaruoti auditoriaus nuomonę apie finansinių duomenų patikimumą.

Apibendrinant galima teigti, kad auditoriaus išvada – tai dokumentas, kuriame auditorius greta kitų privalomų dalykų pareiškia savo nuomonę apie audituotas finansines ataskaitas. Auditoriaus išvada skiriama finansinių ataskaitų informacijos vartotojams, kurie ja remdamiesi priima tam tikrus ekonominius sprendimus. Todėl audi-

torius išvadoje turi aiškiai išdėstyti savo nuomonę apie finansinę atskaitomybę kaip visumą, būtent, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atvejais tikrai ir teisingai parodo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar ji parengta pagal galiojančius teisės aktus.

III.2.5.1. Auditoriaus išvados formatas

Auditorius yra įpareigotas susidaryti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra parengtos pagal finansinės atskaitomybės tvarką. Auditorius siekia susidaryti nuomonę apie finansines ataskaitas, vadovaudamasis išvadų, padarytų remiantis gautais audito įrodymais, įvertinimu ir aiškiai išreikšti nuomonę rašytiniame dokumente, kur aprašytas ir jo nuomonės pagrindas.

Yra keli veiksniai, kurie daro įtaką auditoriaus išvados formai, turiniui ir struktūrai. Auditoriaus išvados kaip dokumento rengimą reguliuoja nacionaliniai įstatymai, Tarptautiniai audito standartai ir kiti profesinių organizacijų nustatyti reikalavimai. 700-asis Tarptautinis audito standartas yra skirtas besąlyginės auditoriaus išvados struktūrai ir formatui apibrėžti. Modifikuotai auditoriaus nuomonei pareikšti ir ją apiforminti auditoriaus išvadoje taip pat apibrėžti Tarptautiniuose audito standartuose.

Šiuo metu auditoriaus išvados formos ir turinio reikalavimus nustato penki tarptautiniai audito standartai, kurie reguliuoja nuomonės apie finansines ataskaitas sudarymą ir pateikimą, nuomonės modifikavimą nepriklausomo auditoriaus išvadoje, „dalyko pabrėžimo“ pastraipų ir „kitų dalykų“ pastraipų pateikimą, lyginamosios informacijos pateikimą.

Tarptautinių audito standartų nuostatos skatina pateikti auditoriaus išvadas vienodai. Auditoriaus išvadų vienodas pateikimas, kai auditas atliekamas pagal tarptautinius audito standartus, skatina patikimumą pasaulio rinkoje, nes yra lengviau atpažinti tuos auditus, kurie buvo atlikti pagal visuotinai pripažintus standartus. Tai taip pat padeda vartotojui suprasti ir atpažinti neįprastas aplinkybes tada, kai jų atsiranda.

Auditų, atliktų pagal tarptautinius audito standartus, auditoriaus išvada turi būti pateikta raštu. Rašytinė forma – kai išvada pateikiama popieriuje, taip pat ir auditoriaus išvados, kurioms naudojamos elektroninės priemonės.

Auditorius išvada įprastai turi tokias dalis:

- Pavadinimas
- Adresatas
- Įžanginė pastraipa
- Vadovybės atsakomybė už finansines ataskaitas
- Auditoriaus atsakomybė

- Auditoriaus nuomonė
- Kitos pateikimo pareigos
- Auditoriaus parašas
- Auditoriaus išvados data
- Auditoriaus adresas.

Auditoriaus išvados **pavadinimui**, kaip kitoms dokumento dalims, keliami tam tikri reikalavimai. Pirmiausia akcentuojama, kad auditoriaus išvada turi turėti pavadinimą. Standartas aiškiai apibrėžia, kad pabrėžiama auditoriaus išvada turi būti aiškiai įvardijama kaip „nepriklausomo auditoriaus išvada“. Tuo siekiama pabrėžti, kad auditorius laikosi visų jam keliamų nepriklausomumo reikalavimų pagal tarptautinį buhalterių profesionalų profesinės etikos kodeksą.

Adresatas. Auditoriaus išvada turi būti adresuojama, atsižvelgiant į užduoties aplinkybes. Įstatymuose ar teisės aktuose dažnai konkretinama, kam turi būti adresuota auditoriaus išvada pagal konkrečią jurisdikciją. Auditoriaus išvada paprastai adresuojama tiems, kuriems išvada yra parengta, dažniausiai įmonės, kurios finansinės ataskaitos audituojamos, akcininkams arba už valdymą atsakingiems asmenims. Auditoriaus išvadoje turi būti tinkamai nurodyta, kam ji adresuojama – kaip to reikalauja audito atlikimo sutartis bei įstatymų ir kitų normatyvinių dokumentų nuostatos.

Įžanginė (įvadinė) pastraipa. Įžanginėje pastraipoje turi būti įvardijama įmonė, kurios buvo audituojama finansinė atskaitomybė. Šioje pastraipoje taip pat būtina: nurodyti kiekvienos finansinės atskaitomybės struktūrinės dalies pavadinimą (balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir t. t.); referuoti į apskaitos principus ir kitas aiškinamąsias pastabas; nurodyti finansinės atskaitomybės laikotarpį. Pvz., „Mes atlikome toliau pateiktą AB „X“ (toliau „Bendrovė“), Lietuvos Respublikoje įregistruotos akcinės bendrovės, finansinių ataskaitų, kurias sudaro 200X m. gruodžio 31 d. balansas, susijusios 200 X m. pelno (nuostolių), nuosavo kapitalo pokyčių, pinigų srautų ataskaitos ir aiškinamasis raštas (reikšmingi apskaitos principai bei kitos aiškinamosios pastabos), auditą.“

Vadovybės ir auditoriaus atsakomybės pasiskirstymo atskleidimas ir audito apimties aprašymas. Tokios informacijos paskirtis yra aiškiai atskirti ir atskleisti informacijos vartotojams, kokie yra skirtumai tarp atsakomybės, kurią prisiima auditoriai ir įmonės vadovybė. Pagal tarptautinius audito standartus nedviprasmiškai nurodoma, kad už finansinių ataskaitų teisingą sudarymą yra atsakinga įmonės vadovybė. Rekomenduojama detalizuoti vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų atsakomybę, kuri apima vidaus kontrolės sistemos sukūrimą ir efektyvų jos veikimą, siekiant išvengti klaidų ir apgaulių. Profesinės auditorių savivaldos organizacijos rengia pavyzdines auditoriaus išvados formuluotes. Dažniausiai vadovybės atsakomybės dalies

formuluotės rašomos taip: „Už šių finansinių ataskaitų, parengtų pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, parengimą ir teisingą pateikimą atsakinga bendrovės vadovybė. Ši atsakomybė apima: **vidaus kontrolės** sistemos, skirtos finansinėms ataskaitoms parengti ir teisingai pateikti, kai nėra reikšmingų netikslumų dėl apgaulės ar klaidos, sukūrimą, įdiegimą bei palaikymą; tinkamų **apskaitos principų** pasirinkimą ir taikymą; ir pagal aplinkybes tinkamų ir pagrįstų **įvertinimų** pasirinkimą.“

Auditoriaus išvadoje turi būti dalis, kurioje aprašoma auditoriaus atsakomybė ir pareiga pareikšti nuomonę remiantis atliktu auditu. Auditoriaus išvadoje turi būti konstatuojama, kad auditas buvo atliktas pagal tarptautinius audito standartus. Auditoriaus išvadoje taip pat turi būti paaiškinta, jog pagal šiuos standartus reikalaujama, kad auditorius laikytųsi etikos reikalavimų ir kad auditorius planuoja ir atlieka auditą, siekdamas gauti pakankamą užtikrinimą, ar finansinėse ataskaitose nėra reikšmingo iškreipimo. Galimas toks tekstas: „Mūsų pareiga, remiantis atliktu auditu, pareikšti savo nuomonę apie šias finansines ataskaitas. Mes atlikome auditą vadovaudamiesi tarptautiniais audito standartais, kuriuos nustato Tarptautinė apskaitininkų federacija. Šie standartai reikalauja, kad mes laikytumės profesinės etikos reikalavimų bei planuotume ir atliktume auditą taip, kad galėtume **deramai įsitikinti**, jog finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų netikslumų.“

Auditoriaus atsakomybės mastą atskleidžianti informacija turi būti labai išsami, todėl rekomenduojama detaliai pateikti audito apimties aprašymą. Auditoriaus atsakomybės pastraipoje įprastai audito apimtis detalizuojama taip: „Auditas apima finansinių ataskaitų skaičius ir paaiškinimus pagrindžiančių įrodymų rinkimo procedūras. Pasirinktos procedūros priklauso nuo **auditoriaus profesinio sprendimo** bei reikšmingų netikslumų dėl apgaulės ar klaidos finansinėse ataskaitose rizikos įvertinimo. Įvertindamas riziką, auditorius atsižvelgia į bendrovės vidaus finansinių ataskaitų parengimo ir pateikimo kontrolės ir siekia pasirinkti tinkamas audito procedūras, tačiau neturi tikslo pareikšti nuomonės apie bendrovės vidaus kontrolių efektyvumą. Auditas taip pat apima taikytų apskaitos principų ir vadovybės padarytų reikšmingų prielaidų bei bendro finansinių ataskaitų pateikimo įvertinimą.“ Atkreiptinas dėmesys, kad auditoriaus atsakomybės aprašymas turi apimti kelis svarbius aspektus. Pirmiausia auditorius išvadoje turi konstatuoti dvi pareigas:

1. Nuomonės apie finansines ataskaitas remiantis atliktu auditu pareiškimas;
2. Audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus.

Audito vykdymas pagal tarptautinius audito standartus suponuoja auditoriui pareigą laikytis etikos reikalavimų, kurie išdėstyti Tarptautinės buhalterijų profesionalų asociacijos etikos kodekse, ir auditorius planuoja auditą siekdamas gauti pakankamą pagrindą savo nuomonei formuoti.

Apskritai kalbant, išvada turi apimti auditoriaus pranešimą apie tai, kad auditas planuojamas, vykdomas siekiant būti užtikrintiems, jog finansinėse ataskaitose neliks reikšmingų finansinės informacijos iškraipymų.

Auditoriaus atsakomybės srities aprašymas būtinai turi turėti nuorodą į audito įrodymų gavimo ir rinkimo prievolę ir tinkamą tos prievolės įvykdymą. Auditoriai dažniausiai rašo taip: „Mes tikime, kad mūsų audito įrodymai yra **pakankami ir tinkami**, kad suteiktų pagrindą mūsų nuomonei.“

Auditorius audito apimties dalykus aprašo atsižvelgdamas į tokius audito atlikimo etapus:

1. Sumų ir informacijos atskleidimo testavimas ir įrodymų nagrinėjimas.
2. Apskaitos principų vertinimas tinkamumo, nuoseklumo ir skaidrumo požiūriu.
3. Apskaitinių įvertinimų reikšmingumo vertinimas.
4. Bendro finansinių ataskaitų rinkimo atskleidimo vertinimas.

Daugelį metų buvo kuriamos gerosios audito praktikos nuostatos, kaupiama auditoriaus išvados formulavimo patirtis. Dar prieš gerą dešimtmetį auditoriaus išvados tekstas tilpdavo į vieną puslapį. Tačiau pastarųjų dešimtmečių apskaitos ir audito rinkos srityje įvykę skandalai nulėmė profesinės bendruomenės pasiryžimą griežčiau reguliuoti dalykus, kurie anksčiau buvo vertinami kaip auditoriaus profesinio pasirinkimo prerogatyva. Todėl tarptautiniai audito standartai imperatyviai nurodo, kad audito apimties pastraipoje turi būti:

1. nurodyta audito apimtis ir tai, kad auditas atliktas pagal tarptautinius audito standartus ar praktiką;
2. įrašytas teiginys, kad auditas buvo suplanuotas ir atliktas taip, kad suteiktų pakankamą pagrindą teigti, jog finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų;
3. aprašyta, jog atliekant auditą buvo:
 - a. testais ištirti įrodymai, patvirtinantys finansinės atskaitomybės sumas ir atskleidimus;
 - b. įvertinti apskaitos principai, taikyti rengiant finansinę atskaitomybę;
 - c. ištirti svarbūs įmonės vadovybės įvertinimai, atlikti rengiant finansinę atskaitomybę;
 - d. įvertintas bendras finansinės atskaitomybės pateikimas;
4. įrašytas teiginys, kad atliktas auditas suteikia pakankamą pagrindą nuomonei pareikšti.

III.2.5.2. Auditoriaus nuomonės pateikimo reikalavimai

Auditoriaus nuomonės pastraipos paskirtis finansinių ataskaitų vartotojams atskleisti, kad nuomonė yra išreikšta profesionalaus asmens ir paremta jo patirtimi ir žiniomis bei įgūdžiais.

Atkreiptinas dėmesys, kad auditoriaus teigiamos nuomonės išraiškai nevartojami tokie teiginiai: „Mes garantuojame“, „Mes užtikriname“, „Mes konstatuojame“ ir pan. Tinkama išraiškos forma, pripažinta praktikoje, yra „Mūsų nuomone...“ Akivaizdu, kad toks teiginys tiksliai atspindi auditoriaus poziciją ir nesudaro sąlygų atsirasti teisinių padarinių.

Auditoriaus nuomonės pastraipoje turi būti:

1. Nurodyta finansinės atskaitomybės sistema, kuri naudojama rengiant finansinę atskaitomybę (pagal tarptautinius ar nacionalinius apskaitos standartus);
2. Pateikiama auditoriaus nuomonė, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais tikrai ir teisingai parodo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus;
3. Nurodyta, ar finansinė atskaitomybė parengta pagal galiojančius teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, taip pat kitus teisės aktus.

Teigiama auditoriaus nuomonė apie finansinių ataskaitų patikimumą išreiškia frazėmis „Visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateiktos“ arba „parodo tikrą ir teisingą vaizdą“. Šios frazės išreiškia auditoriaus vertinimą, kad finansinės atskaitos parengtos teisingai, vadovaujantis teisingo pateikimo praktika. Šių frazių vartojimas priklauso nuo konkrečios šalies jurisdikcijos. Gali būti, kad nacionaliniai teisės aktai leidžia auditoriui vartoti tik vieną specifinį žodžių junginį. Lietuvos teisinė audito reguliavimo sistema nenumato tokių griežtų žodyno naudojimo taisyklių. Tačiau Lietuvos auditorių rūmų formuojama praktika rekomenduoja vartoti išraišką, kuri akcentuoja reikšmingumo kriterijų.

Auditoriaus parengtas dokumentas – auditoriaus išvada, kurioje pateikiama atitinkama auditoriaus nuomonė – turi būti pasirašytas. Pagal tam tikrų šalių jurisdikciją gali būti reikalaujama, be parašo, papildomai deklaruoti auditoriaus priklausymą profesinei organizacijai ar nurodyti faktą, kad turi atitinkamą įgaliotos institucijos išduotą licenciją. Pagal Lietuvos jurisdikciją, auditoriaus išvadą pasirašo audito įmonės vadovas. Jam gali atstovauti įgaliotas audito įmonėje dirbantis auditorius arba valdymo organo narys, kuris yra auditorius. Taip pat dispozityviai nurodoma, kad auditoriaus išvadą turi pasirašyti ne tik vadovas, bet ir auditą atlikęs auditorius.

Auditoriaus išvados data informuoja vartotoją, iki kurios datos auditorius nagrinėjo ūkinių operacijų ir įvykių poveikį finansinėms ataskaitoms ir iki kurios datos auditorius gavo pakankamai tinkamus įrodymus, kuriais remiantis buvo pareikšta auditoriaus nuomonė. Be abejonės, auditoriui kyla pareiga nagrinėti ir toliau tam tikrą informaciją po audito pasirašymo datos, tačiau „pobalansiniai įvykiai“ tai jau kitos temos objektas.

Auditoriaus išvados pasirašymo data, be abejo, negali būti ankstesnė nei visų finansinių ataskaitų parengimo data ir data, kai atsakingi asmenys patvirtino, kad prisiima atsakomybę už finansines ataskaitas.

Auditoriaus nuomonė gali būti kelių tipų. Auditoriaus nuomonės tipams apibūdinti naudojamas klasifikavimas pagal finansinių ataskaitų patikimumą. Tačiau tiek praktikoje, tiek teoriniuose šaltiniuose pasitaiko keletas skirtingų pavadinimų. Auditoriaus nuomonė gali būti teigiama, sąlyginė, neigiama arba, jeigu auditorius negali pareikšti nuomonės, – atsisakymas pareikšti nuomonę. Teigiama nuomonė dar vadinama besąlygine nuomone. O besąlyginė nuomonė gali turėti specialias pastraipas (dalyko pabrėžimo pastraipas), kuriose auditorius nurodo dalykus, neturėjusius įtakos nuomonei modifikuoti, tačiau nori atkreipti finansinių ataskaitų naudotojų dėmesį į juos. Taigi auditoriaus išvadų rūšys yra:

- Besąlyginė (teigiama) išvada;
- Besąlyginė (teigiama) su dalyko pabrėžimo pastraipa;
- Sąlyginė;
- Atsisakymas pareikšti nuomonę;
- Neigiama.

Visos šios išvados surašomos vadovaujantis tais pačiais principais, t. y. jose turi būti išdėstyti visi išvados rekvizitai. Pagrindinis šių išvadų skirtumas yra auditoriaus nuomonės pastraipos surašymas, t. y. auditoriaus nuomonės formuluotė.

III.2.5.3. Auditoriaus nuomonės modifikavimas

Tiek auditoriaus, tiek finansines ataskaitas rengiančios bendrovės tikslas turėtų būti pateikti teisingas finansines ataskaitas visuomenei pagal nusistovėjusią, galiojančią teisingo informacijos pateikimo praktiką. Tačiau ne visada auditorius gali pareikšti besąlyginę (kartais vadinamą – „švarią“) nuomonę. Yra dviejų tipų aplinkybės, nulemiančios nuomonės modifikavimą:

1. Kai auditorius pateikia papildomą informaciją, kurios paskirtis – atkreipti dėmesį į dalykus, kurie nepadarė įtakos auditoriaus nuomonės modifikavimui. Auditorius mano, kad atitinkamos informacijos pateikimas auditoriaus išva-

doje gali atkreipti nepatyrusių finansinių ataskaitų vartotojų dėmesį ir paskatinti juos giliau pasidomėti priimant sprendimus.

2. Kai auditorius su tam tikromis išlygomis arba rezervuotai vertina finansines ataskaitas, nes buvo ribojama audito apimtis, arba auditorius nesutinka su bendrovės vadovybės pateiktą finansinių duomenų atskleidimu.

Besąlyginė (teigiama) išvada surašoma tuo atveju, kai auditorius padaro išvadą, jog finansinė atskaitomybė parodo tikrą ir teisingą vaizdą (arba visais reikšmingais atvejais atspindi) pagal nustatytą finansinės atskaitomybės sudarymo schemą.

Besąlyginė (teigiama) išvada su dalyko pabrėžimo pastraipa surašoma, kai klientas keičia apskaitos principus ir metodus; yra reikšmingų neapibrėžtumų, kurie tinkamai atskleisti aiškinamajame rašte; auditorius abejoja įmonės veiklos tęstinumu; auditorius nori pabrėžti kitus reikšmingus dalykus. Dalyko pabrėžimo pastraipos pridėjimas auditoriaus besąlyginės (teigiamos) nuomonės nekeičia.

Sąlyginė išvada surašoma tada, kai auditorius nusprendžia, kad negalima pareikšti besąlyginės (teigiamos) nuomonės, kai nesutarimų su vadovybe arba darbo apimties apribojimų poreikis nėra toks reikšmingas ir plačiai paplitęs, kad būtų pareiškiamą neigiama nuomonė arba auditorius atsisakytų pareikšti nuomonę. Rašant sąlyginę išvadą būtina vartoti žodį „išskyrus“ ir nurodyti dalykus, dėl kurių keliamos sąlygos.

Nuomonę pareikšti atsisakoma tada, kai audito apimties apribojimas yra toks reikšmingas ir plačiai paplitęs, kad auditorius negalėjo gauti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, todėl negali pareikšti nuomonės apie finansinę atskaitomybę.

Neigiama išvada surašoma tada, kai nesutarimų poveikis yra toks reikšmingas finansinei atskaitomybei ir plačiai paplitęs, kad auditorius nusprendžia, jog sąlyginė nuomonė nepakankamai atskleistų klaidinančių ir neišsamų finansinės atskaitomybės pobūdį.

Mažiau patyrusiam finansinių ataskaitų duomenų vartotojui gali kilti klausimas, ar auditoriaus išvada yra konfidencialus dokumentas. Tikrai ne, auditoriaus išvada nėra konfidencialus dokumentas. Ji kartu su finansinėmis ataskaitomis skelbiama viešai. Taigi auditoriaus išvadą galima laikyti sudedamąją finansinės atskaitomybės dalimi. Auditoriaus išvada, lygiai kaip ir kitomis finansinėmis ataskaitomis, domisi investuotojai, akcininkai, kreditoriai, pirkėjai, valstybės institucijos ir kiti informacijos vartotojai.

SAVIKONTROLĖS KLAUSIMAI

- 3.2.5.1. Kas yra auditoriaus išvada ir kam ji skiriama?
- 3.2.5.2. Kokie rekvizitai sudaro auditoriaus išvadą?
- 3.2.5.3. Kas turi būti rašoma audito apimties pastraipoje?
- 3.2.5.4. Kas turi būti rašoma auditoriaus nuomonės pastraipoje?
- 3.2.5.5. Kokios yra auditoriaus išvadų rūšys?
- 3.2.5.6. Kokiais atvejais surašoma besąlyginė (teigiama) išvada?
- 3.2.5.7. Kokiais atvejais surašoma besąlyginė (teigiama) išvada su dalyko pabrėžimo pastraipa?
- 3.2.5.8. Kokiais atvejais surašoma sąlyginė auditoriaus išvada?
- 3.2.5.9. Kokiais atvejais atsisakoma pareikšti auditoriaus nuomonę?
- 3.2.5.10. Kokiais atvejais surašoma neigiama auditoriaus išvada?
- 3.2.5.11. Ar auditoriaus išvada yra konfidencialus dokumentas?

SAVIKONTROLĖS UŽDUOTYS

- ♦ **3.2.5.1. Kuris teiginys apie auditoriaus išvadą yra *teisingas*?**
 - A. Auditoriaus išvados įžangoje yra nurodomi naudojami audito standartai.
 - B. Auditoriaus nuomonė – tai audito standartų apibrėžtas, atskiras juridinis dokumentas.
 - C. Audito objektas yra finansinės ataskaitos ir teisės aktai, pagal kuriuos parengtos finansinės ataskaitos.
 - D. Dalyko pabrėžimo pastraipoje nurodomi dalykai, į kuriuos auditorius atkreipia dėmesį ir dėl jų modifikuoja nuomonę.

- ♦ **3.2.5.2. Kuris parašų derinys gali būti auditoriaus išvadoje?**
 - I. audito įmonės vadovo ir auditą atlikusio auditoriaus;
 - II. audito įmonės vadovo įgalioto auditoriaus ir auditą atlikusio auditoriaus;
 - III. auditorius valdymo organo nario ir auditą atlikusio auditoriaus;
 - A. I;
 - B. I ir II;
 - C. II ir III;
 - D. I, II ir III.

- ♦ **3.2.5.3. Auditoriaus išvada gali būti modifikuota, kai yra šios situacijos:**
 - A. Yra dalykų, kurie turi įtakos įmonės vadovui;
 - B. Yra dalykų, kurie turi įtakos įmonės vyr. buhalteriu;
 - C. Yra dalykų, kurie turi įtakos auditoriaus nuomonei;
 - D. Visos A, B, C situacijos.

- ♦ **3.2.5.4. Kokios dalies neturi būti besąlyginėje auditoriaus išvadoje?**
 - A. Dalyko pabrėžimo pastraipos.
 - B. Auditoriaus atsakomybės.
 - C. Įžanginės dalies.
 - D. Vadovybės atsakomybės.

- ♦ **3.2.5.5. Koks turėtų būti auditoriaus išvados pavadinimas ?**
 - A. Finansinių ataskaitų audito išvada.
 - B. Nepriklausoma auditoriaus nuomonė.
 - C. Auditoriaus išvada akcininkams.
 - D. Nepriklausomo auditoriaus išvada.

- ♦ **3.2.5.6. Kam dažniausiai adresuojama auditoriaus išvada?**
 - A. Valstybinėms priežiūros institucijoms.
 - B. Privačioms akcinėms bendrovėms.
 - C. Akcininkams.
 - D. Kredito ir finansų institucijoms.

- ♦ **3.2.5.7. Kuris asmuo iš čia išvardytų asmenų neturi teisės pasirašyti auditoriaus išvados?**
 - A. Vyriausiasis finansininkas.
 - B. Įmonės vadovas.
 - C. Auditoriaus padėjėjas, jei jis yra įgaliotas audito įmonės vadovo.
 - D. Valdybos narys.

- ♦ **3.2.5.8. Kurios aplinkybės nulemia neigiamos auditoriaus nuomonės pateikimą?**
 - A. Kai negalima pareikšti besąlyginės nuomonės ir nesutarimų su vadovybe arba darbo apimties apribojimų poveikis nėra reikšmingas ir plačiai paplitęs.
 - B. Kai klientas keičia apskaitos principus ir metodus; yra reikšmingų neapibrėžtumų, kurie tinkamai atskleisti aiškinamajame rašte.
 - C. Kai audito apimties apribojimas yra toks reikšmingas ir plačiai paplitęs, kad auditorius negalėjo gauti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų.
 - D. Kai nesutarimų poveikis dėl klaidų yra toks reikšmingas finansinėms ataskaitoms, kad auditorius nusprendžia, jog sąlyginė nuomonė nepakankamai atskleistų klaidinančių ir neišsamų finansinės atskaitomybės pobūdį.

- ♦ **3.2.5.9. Kokį auditoriaus išvados tipą priskirtumėte tokiai išvadai, kurioje yra pateikiama dalyko pabrėžimo pastraipa?**
 - A. Sąlyginė nuomonė.
 - B. Besąlyginė nuomonė.
 - C. Atsisakymas pareikšti nuomonę.
 - D. Neigiama nuomonė.

- ♦ **3.2.5.10. Ar auditoriaus išvadoje pateikiama informacija gali būti traktuojama kaip konfidenciali?**
 - A. Taip.
 - B. Ne.

PAPILDOMA LITERATŪRA

1. Alvin, A. Arens, James, K. Loebbecke. (1988). Auditing, an integrated approach. 829 p. ISBN 0-13-051814-X.
2. Cosserat Graham, W., (2009). Rodda Neil Modern auditing. John Wiley & Sons, Ltd. 733 p. ISBN 978-0-470-31973-4.
3. Daujotaitė, D. (2006). Finansinis auditas. Vilnius: VVAM. 189 p.
4. Lietuvos Respublikos audito įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, Nr. 1676.
5. Kustienė, A. (2008). Audito pagrindai. Mokomoji knyga. LŽŪA leidykla „Akademija“. 99 p. ISBN 978-9955-760-23-8.
6. Mackevičius, J., Raziūnienė, D. (2011). Auditas: klausimai, atsakymai, testai. Vilnius: VU leidykla. 220 p. ISBN 987-9955-634-37-9.
7. Matickienė, I. (1997). Audito planavimas ir organizavimas. KTU. 139 p. ISBN 9986-13-542-7.
8. Robertson Jack, C. (1993). Auditing, 7 ed. Homewood: IRWIN. 1124 p.
9. Tarptautiniai audito standartai (TAS 700, 705, 706), galiojantys nuo 2009 m. sudaromų finansinių ataskaitų auditui. Prieiga per internetą: www.lar.eur

SAVIKONTROLĖS
UŽDUOČIŲ
ATSAKYMAI

I DALIS

APSKAITOS PAGRINDAI

1.1.1 užduotis

1 – pastovumo; 2 – kaupimo; 3 – veiklos tęstinumo; 4 – palyginimo; 5 – neutralumo; 6 – atsargumo; 7 – turinio svarbos; 8 – piniginio mato; 9 – įmonės; 10 – periodiškumo.

1.1.2 užduotis

1 – prieštarauja; 2 – prieštarauja; 3 – neprieštarauja; 4 – prieštarauja; 5 – neprieštarauja; 6 – neprieštarauja; 7 – prieštarauja; 8 – prieštarauja; 9 – neprieštarauja; 10 – neprieštarauja; 11 – prieštarauja; 12 – neprieštarauja; 13 – prieštarauja; 14 – prieštarauja; 15 – prieštarauja; 16 – neprieštarauja; 17 – prieštarauja; 18 – prieštarauja; 19 – neprieštarauja; 20 – neprieštarauja.

1.1.3 užduotis

Įplaukos	300	Pajamos	300
Išmokos (160 + 15 + 12)	187	Sąnaudos (187-20-5)	162
Pinigų padidėjimas (sumažėjimas)	113	Pelnas (nuostoliai)	138

1.1.4 užduotis

Pajamos	4 000	Įplaukos	2 000
Sąnaudos	3 000	Išmokos	1 000
Pelnas (nuostoliai)	1 000		

1.1.5 užduotis

1.

Pajamos	2 500	Įplaukos	4 000
Sąnaudos	1 800	Išmokos	3 000
Pelnas (nuostoliai)	700	Prekių likutis	2 200

2.

Pajamos	3 000	Įplaukos	0
Sąnaudos	2 200	Išmokos	0
Pelnas (nuostoliai)	800	Prekių likutis	0

1.1.8 užduotis

Pajamos	4 000	Įplaukos	0	Skola tiekėjams	5 100 [^]
Sąnaudos	2 800	Išmokos	0	Prekių likutis	2 800 [`]
Pelnas (nuostoliai)	1 200	Pirkėjų skola	6 000 [*]		

* 2 000 EUR + (40 vnt. × 100 EUR/vnt.)

[^] 3 000 EUR + (30 vnt. × 70 EUR/vnt.)

[`] 50 vnt. + 30 vnt. – 40 vnt. = 40 vnt. × 70 EUR/vnt.

1.1.11 užduotis

Pajamos	600	Įplaukos	2 600	Skola B tiekėjui	500
Sąnaudos	400	Išmokos	1 500	Skola C tiekėjui	0
Pelnas (nuostoliai)	200	Pirkėjo D skola	1 000	Prekių A1 likutis	600*
		Pirkėjo E skola	0	Prekių A2 likutis	5 000^
		Skola F tiekėjui	1 000		

* 10 vnt. – 4 vnt. = 6 vnt. × 100 EUR/vnt.

^ 20 vnt. + 5 vnt. = 25 vnt. × 200 EUR/vnt.

1.1.12 užduotis

Pajamos	10 000	Įplaukos	10 000
Sąnaudos	7 000	Išmokos	7 000
Pelnas (nuostoliai)	3 000		

1.1.14 užduotis

Pajamos	6 000	Įplaukos	5 000
Sąnaudos	4 000	Išmokos	10 000
Pelnas (nuostoliai)	2 000	Prekių likutis	8 000

1.1.16 užduotis

Pajamos	14 400	Įplaukos	0	Skola tiekėjams	0
Sąnaudos	8 000	Išmokos	10 000	Prekių likutis	2 000
Pelnas (nuostoliai)	6 400	Pirkėjų skola	14 400		

1.1.18 užduotis

Pajamos	6 000	Įplaukos	0	Skola tiekėjams	6 000
Sąnaudos	4 000	Išmokos	0	Prekių likutis	10 000
Pelnas (nuostoliai)	2 000	Pirkėjų skola	11 000		

1.1.20 užduotis

Pajamos	5 600	Įplaukos	0	Skola tiekėjams	2 800
Sąnaudos	3 200	Išmokos	2 000	Prekių likutis	1 600
Pelnas (nuostoliai)	2 400	Pirkėjų skola	600		

1.1.22 užduotis

Pajamos	6 000	Įplaukos	2 000	Skola tiekėjams	4 100
Sąnaudos	4 600	Išmokos	0	Prekių A1 likutis	2 400
Pelnas (nuostoliai)	1 400	Pirkėjų skola	8 000	Prekių A2 likutis	8 100

1.1.23 užduotis

Pajamos	800	Pirkėjo D skola	0	Skola C tiekėjui	0
Sąnaudos	500	Pirkėjo E skola	4 000	Prekių A1 likutis	2 000
Pelnas (nuostoliai)	300	Pirkėjo G skola	800	Prekių A2 likutis	2 400
Įplaukos	3 000	Skola F tiekėjui	800	Prekių A3 likutis	3 600
Išmokos	2 000	Skola B tiekėjui	1 000		

1.1.24 užduotis

Eil. Nr.	Pajamos	Įplaukos	Sąnaudos	Išmokos
2				420
3				14 000
4	7 000			
5			5 500	
6			26 000	
7	3 000	3 000		
8	3 000			
9		50 000		
10		10 000		
11	9 000	3 000		
12				9 800
13	5 000			
14			300	
15			800	800
16			16 000	
17				26 000
18			300	

1.1.26 užduotis

Eil. Nr.	Straipsniai	TURTAS		NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGIJIMAI		
		Ilgalaikis	Trumpalaikis	Nuosavas kapitalas	Ilgalaikiai įsipareigojimai	Trumpalaikiai įsipareigojimai
1	Žemė	+				
2	Pinigai		+			
3	Per vienus metus mokėtinos skolos tiekėjams					+
4	Žaliavos		+			
5	Akcinis kapitalas			+		
6	Skola darbuotojams					+
7	Po vieno metų gauti išankstiniai mokėjimai				+	
8	Privalomasis rezervas			+		
9	Pagaminta produkcija		+			
10	Patentai	+				
11	Trumpalaikis pirkėjų įsiskolinimas		+			
12	Ilgalaikiai išankstiniai mokėjimai	+				
13	Ilgalaikė skola bankui				+	
14	Nepaskirstytasis pelnas			+		
15	Kitos po vieno metų mokėtinos sumos				+	

1.1.28 užduotis

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Sąskaitos pavadinimas</i>	<i>Suma EUR</i>
2	Transporto priemonės	20 000
4	Mašinos ir įrengimai	40 000
6	Programinė įranga	60 000
9	Išankstiniai mokėjimai už numatomus pirkti gamybinius įrenginius	90 000
	Iš viso	210 000

1.1.29 užduotis

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Sąskaitos pavadinimas</i>	<i>Suma EUR</i>
5	Žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai	28 561
7	Sąskaitos bankuose	48 268
9	Gautinas PVM	81 573
10	„Sodros“ skola įmonei	106 045
	Iš viso	264 447

1.1.30 užduotis

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Sąskaitos pavadinimas</i>	<i>Suma EUR</i>
2	Išleistos privilegijuotosios akcijos	14 000
5	Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	38 416
9	Ilgalaikio materialiojo turto perkainojimo rezultatas	147 579
	Iš viso	199 995

1.1.31 užduotis

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Sąskaitos pavadinimas</i>	<i>Suma EUR</i>
2	Gauti išankstiniai mokėjimai	12 000
4	Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	17 280
9	Kitos finansinės skolos	42 998
	Iš viso	72 278

1.1.32 užduotis

Ats.: ilgalaikio turto vertė – 250 000 EUR.

1.1.33 užduotis

Ats.: trumpalaikio turto vertė – 190 000 EUR.

1.1.34 užduotis

Ats.: nuosavo kapitalo vertė – 220 000 EUR.

1.1.35 užduotis

Ats.: įsipareigojimų vertė – 210 000 EUR.

1.1.36 užduotis

1. 5 000; 2. 38 000 3. 150 000; 4. 16 800; 5. 4 000.

1.1.37 užduotis

1. 372 000; 2. 31 000; 3. 78 000; 4. 150 000; 5. 58 000.

1.1.38 užduotis

Operacijos eil. nr.	Pakitimai				Operacijos turinys	Rezultatai
	Turtas	Nuosavas kapitalas	Įsipareigojimai	Pelnas (nuostolis)		
1	+	+			Išleista ir parduota akcijų	+ pinigai + paprastosios akcijos
2	+		+		Nupirka prekių skolon	+ prekės + skola tiekėjams
3	+		+		Įsigytas kompiuteris skolon	+ kompiuteris + kitos mokėtinos sumos
4	- +				Iš anksto sumokėta už nuomą (įmonė nuomininkė)	- pinigai + išankstinis mokėjimas (debitinė skola)
5	-		-		Sumokėta dalis skolos už kompiuterį	- pinigai - kitos mokėtinos sumos
6	+			+	Parduota prekių skolon	+ pirkėjų skola + pajamos / + pelnas
7	-			-	Nurašoma parduotų prekių savikaina	- prekės + sąnaudos/ -pelnas
8	+ -				Gauta pirkėjų skola	+ pinigai - pirkėjų skola
9			+	-	Priskaičiuoti administracijos darbuotojų atlyginimai	+ mokėtinas darbo užmokestis - pelnas
10			+	-	Priskaičiuotos socialinio draudimo įmokos (30,98%)	+ mokėtinos įmokos sodrai + sąnaudos /-pelnas
11			+, -		Priskaičiuotas gyventojų pajamų mokestis	+ mokėtinas GPM - mokėtinas darbo užmokestis
12	-		-		Išmokėti atlyginimai	- pinigai - mokėtinas darbo užmokestis
13	-		-		Sumokėtas gyventojų pajamų mokestis	- pinigai - mokėtinas GPM
14	+		+		Gauta iš banko paskola	+ pinigai + skola kredito įstaigai
15	+		+		Iš anksto sumokėta už nuomą (įmonė nuomotoja)	+ pinigai + gauti išankstiniai mokėjimai

1.1.40 užduotis

Straipsnio pavadinimas	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Ilgalaikis turtas	+			+			+,-								
Trumpalaikis turtas	+	+	-		+,-	-		+	+,-	-	+,-		+	+	-
Akcinis kapitalas	+														
Pajamos		+													
Sąnaudos			-									-			
Ilgalaikiai įsipareigojimai														+	
Trumpalaikiai įsipareigojimai				+		-		+		-		+	+		-

1.1.42 užduotis

Op. Nr.	Turtas	Nuosavas kapitalas	Įsipareigojimai	Operacijos turinys
1	+ 20 000	+ 20 000		Įmonė A išleido ir pardavė akcijų už 20 000 EUR
2	+ 300 000		+ 300 000	Įmonė A gavo paskolą iš banko 300 000 EUR
3	+ 350 000 300 000		+ 50 000	Įmonė A įsigijo biuro patalpas už 350 000 EUR, 300 000 EUR sumokėjo iš karto
4	+ 40 000		+ 40 000	Įmonė A nusipirko prekių už 40 000 EUR skolon
5	+ 20 000 + 10 000	+ 30 000		Įmonė A pardavė prekių už 30 000 EUR, pirkėjai sumokėjo 10 000 EUR
6	- 23 000	23 000		Įmonė A nurašė parduotų prekių savikainą 23 000 EUR
7	-10 000		-10 000	Įmonė A sumokėjo už pirtas prekes 10 000 EUR
8	-8 000		-8 000	Įmonė A grąžino 8 000 EUR paskolos
Iš viso	399 000	399 000		

1.1.43 užduotis

Eil. Nr.	Turtas				Nuosavas kapitalas			Įsipareigojimai
	Kompiuteris	Prekės	Pirkėjų skolos	P pinigai	Paprastosios akcijos	Pajamos	Sąnaudos	Skolos tiekėjams
1				+10 000	+10 000			
2	+3 000							+3 000
3		+4 000						+4 000
4			+2 300			+2 300		
5		-1 500					-1 500	
6				-2 000				-2 000
7				-100			-100	

8			-2 000	+2 000				
9				-3 000				-3 000
10				-8 00			-800	
Iš viso	3 000	2 500	300	6 100	10 000	2 300	-2 400	2 000
	11 900				11 900			

1.1.44 užduotis

TURTAS	SUMA EUR	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGIJIMAI	SUMA EUR
Ilgalaikis turtas:		Nuosavas kapitalas:	
Pastatai	450 000	Akcinis kapitalas	100 000
Pastatų nusidėvėjimas	(80 000)	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	126 050
Transporto priemonės	60 000		
Transporto priemonių nusidėvėjimas	(4 000)		
Ilgalaikis turtas iš viso:	426 000	Nuosavas kapitalas iš viso:	226 050
Trumpalaikis turtas:		Įsipareigojimai:	
Atsargos	84 000	Skola bankui	300 000
Pirkėjų skolos	56 000	Skola tiekėjams	32 000
Sąskaita banke	26 800	Mokėtini atlyginimai	18 000
		Mokėtinas GPM	8 250
		Mokėtinis įmokos soc. draudimui	8 500
Trumpalaikis turtas iš viso	164 800	Įsipareigojimai iš viso:	366 750
TURTAS IŠ VISO:	592 800	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGIJIMAI IŠ VISO:	592 800

1.1.45 užduotis

1)

Op. Nr.	Operacijos turinys
1	Išleistos ir parduotos akcijos
2	Įsigyti už grynuosius pinigus pastatai
3	Įsigyti skolon įrenginiai
4	Gauta iš banko paskola
5	Sumokėta tiekėjams už įrenginius
6	Pirkta prekių skolon
7	Parduota prekių skolon
8	Nurašyta parduotų prekių savikaina
9	Sumokėta tiekėjams už prekes
10	Parduota prekių skolon
11	Nurašyta parduotų prekių savikaina
12	Patirtos ir apmokėtos bendrosios ir administracinės sąnaudos
13	Pirkėjai sumokėjo savo skolas
14	Grąžinta dalis skolos bankui

2) Pelno (nuostolių) ataskaita

Straipsnio pavadinimas	Suma EUR
Pajamos	
Pardavimo pajamos	110 000
Sąnaudos	
Parduotų prekių savikaina	77 000
Veiklos sąnaudos	12 000
Atimti: sąnaudos iš viso:	- 89 000
Pelnas (nuostoliai)	21 000

3) Balansas

TURTAS	SUMA EUR	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	SUMA EUR
Ilgalaikis turtas:		Nuosavas kapitalas:	
Pastatas	300 000	Akcinis kapitalas	500 000
Įrengimai	250 000	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	21 000
Ilgalaikis turtas iš viso:	550 000	Nuosavas kapitalas iš viso:	521 000
Trumpalaikis turtas:		Įsipareigojimai:	
Prekės	3 000	Skola bankui	100 000
Pirkėjų skolos	0	Skola tiekėjams	0
Sąskaita banke	68 000		
Trumpalaikis turtas iš viso	71 000	Įsipareigojimai iš viso:	100 000
TURTAS IŠ VISO:	621 000	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO:	62 100

1.1.46 užduotis

Ats.:

- 1) apskaitos lygybės suma yra 412 200 EUR;
- 2) pelnas – 5 641 EUR;

1.1.47 užduotis

1)

Eil. Nr.	Turtas						Nuosavas kapitalas		Įsipareigojimai					
	P pinigai	Transporto priemonės	Įrengimai	Pirkėjų skolos	Išankstiniai mokėjimai	Kompiuterinė įranga	Paprastosios akcijos	Pelnas (nuostoliai)	Gauti išankstiniai mokėjimai	Skolos tiekėjams	Skolos kredito įstaigoms	Mokėtini atlyginimai	Mokėtinos įmokos „Sodrai“	Mokėtinos įmokos į Garantinį fondą
Lik	120 000	10 000	200 000	40 000		30 000	200 000				200 000			
1	-90 000										-90 000			
2		50 000								50 000				
3	300 000										300 000			
4	-50 000									-50 000				
5	-30 000		100 000							70 000				

6				40 000				40 000							
7	-3 000				3 000										
8	5 000								5 000						
9	-40 000					70 000				30 000					
10	40 000			-40 000											
11								5 000	-5 000						
12								-19 677				15 000	4 647	30	
13	-500				-3 000			-3 500							
14								-2 750			2 750				
Iš viso	251 500	60 000	300 000	40 000	0	100 000	200 000	19 073	0	100 000	412 750	15 000	4 647	30	
751 500							751 500								

2) Pelno (nuostolių) ataskaita

Straipsnio pavadinimas	Suma EUR
Pajamos	
Pardavimo pajamos	45 000
Sąnaudos	
Atlyginimų sąnaudos	15 000
Socialinio draudimo sąnaudos	4 647
Garantinio fondo sąnaudos	30
Nuomos sąnaudos	3 000
Komunalinių paslaugų sąnaudos	500
Palūkanų sąnaudos	2 750
<i>Atimti: Sąnaudos iš viso</i>	-25 927
Pelnas (nuostoliai)	19 073

3) Balansas

TURTAS	SUMA EUR	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGIJIMAI	SUMA EUR
Ilgalaikis turtas:		Nuosavas kapitalas:	
Transporto priemonės	60 000	Akcinis kapitalas	200 000
Įrengimai	300 000	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	19 073
Kompiuterinė įranga	100 000		
Ilgalaikis turtas iš viso:	460 000	Nuosavas kapitalas iš viso:	219 073
Trumpalaikis turtas:		Įsipareigojimai:	
Išankstiniai mokėjimai	0	Skolos kredito įstaigoms	412 750
Pirkėjų skolos	40 000	Skola tiekėjams	100 000
P pinigai	251 500	Mokėtini atlyginimai	15 000
		Mokėtinos įmokos „Sodrai“	4 647
		Mokėtinos įmokos į Garantinį fondą	30
Trumpalaikis turtas iš viso	291 500	Įsipareigojimai iš viso:	532 427
TURTAS IŠ VISO:	751 500	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGIJIMAI IŠ VISO:	751 500

1.1.48 užduotis

Ats.: apskaitos lygybės suma – 526 700 EUR.

1.1.49 užduotis

Ats.:

1. Ilgalaikio turto suma – 112 580 EUR; trumpalaikio turto suma – 114 586 EUR; nuosavo kapitalo suma – 141 320 EUR; įsipareigojimų suma – 85 846 EUR.
2. 1) apskaitos lygybės suma – 214 886 EUR.

2) Pelno (nuostolių) ataskaita

Straipsnio pavadinimas	Suma EUR
Pajamos	
Pardavimo pajamos	12 680
Sąnaudos	
Pardavimo savikaina	8 530
Reklamos sąnaudos	750
Atlyginimų sąnaudos	22 000
Socialinio draudimo sąnaudos	6 815
Nusidėvėjimo sąnaudos	300
Palūkanų sąnaudos	167
<i>Atimti: Sąnaudos iš viso</i>	38 562
Pelnas (nuostoliai)	(25 882)

3) Balansas

TURTAS	SUMA EUR	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	SUMA EUR
Ilgalaikis turtas:		Nuosavas kapitalas:	
Pastatai	65 800	Akcinis kapitalas	120 000
Pastatų nusidėvėjimas	(720)	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	(4 562)
Įrengimai	13 100		
Įrengimų nusidėvėjimas	(900)		
Ilgalaikės finansinės investicijos	35 000		
Ilgalaikis turtas iš viso:	112 280	Nuosavas kapitalas iš viso:	115 438
Trumpalaikis turtas:		Įsipareigojimai:	
Prekės, skirtos perparduoti	31 750	Ilgalaikė skola bankui	25 000
Išankstiniai mokėjimai	5 800	Skolos tiekėjams	24 400
Pirkėjų skolos	3 400	Mokėtini atlyginimai	24 000
Įvairios gautinos sumos	4 120	Mokėtinos įmokos „Sodrai“	6 815
Sąskaitos bankuose	44 940	Mokėtinas pelno mokestis	3 198
Kasa	12 596	Mokėtinos palūkanos	835
		Avansu gautos sumos	14 000
		Įvairios mokėtinos sumos	1 200
Trumpalaikis turtas iš viso	102 606	Įsipareigojimai iš viso:	99 448
TURTAS IŠ VISO:	214 886	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO:	214 886

1.1.50 užduotis

	Sąskaita banke	
	D	K
Likutis	86 000	
05.Sau	23 000	
07.Sau		5000
10.Sau		12 000
12.Sau	40 000	
15.Sau		35 000
20.Sau	41 000	
22.Sau		28 000
Apyvarta	104 000	80 000
Likutis	110 000	

1.1.51 užduotis

Ats.: sausio 31 d. sąskaitos „Skolos tiekėjams“ likutis 20 000 EUR (kreditinis).

1.1.52 užduotis

	Pajamos	
	D	K
Likutis		
06.Sau		80 000
12.Sau		5000
15.Sau		40 000
20.Sau		
25.Sau		4000
28.Sau		
Apyvarta	0	129 000
Likutis		129 000

1.1.53 užduotis

Ats.: sausio 31 d. sąskaitos „Sąnaudos“ likutis 110 500 EUR (debitinis).

1.1.54 užduotis

	Tiekėjas B	
	D	K
Likutis		2000
12.Sau		7000
20.Sau	8000	
Apyvarta	8000	7000
Likutis		1000

	Tiekėjas C	
	D	K
Likutis		1000
10.Sau	1000	
25.Sau	3000	6000
Apyvarta	4000	6000
Likutis		3000

	Tiekėjas D	
	D	K
Likutis		4000
03.Sau		3000
Apyvarta	0	3000
Likutis		7000

	Tiekėjas E	
	D	K
Likutis		5000
15.Sau	2500	
Apyvarta	2500	0
Likutis		2500

	Skolos tiekėjams	
	D	K
Likutis		12 000
03.Sau		3000
10.Sau	1000	
12.Sau		7000
15.Sau	2500	
20.Sau	8000	
25.Sau	3000	6000
Apyvarta	145 000	16 000
Likutis		135 000

1.1.55 užduotis

Ats.: vasario 28 d. analitinės sąskaitos „Mėlyni dažai“ likutis yra 1 350 EUR; analitinės sąskaitos „Raudoni dažai“ likutis 1 768 EUR; analitinės sąskaitos „Geltoni dažai“ likutis 851 EUR; analitinės sąskaitos „Žali dažai“ likutis 840 EUR.

Vasario 28 d. sintetinės sąskaitos „Dažai“ likutis yra 4 809 EUR.

1.1.56 užduotis

Sąskaitos kodas	Sąskaitos pavadinimas	Debetas	Kreditas
1230	Transporto priemonės įsigijimo savikaina	30 000	
4012	Ilgalaikė skola kredito įstaigoms		80 000
241	Per vienus metus gautinos pirkėjų skolos	12 000	
1210	Pastato įsigijimo savikaina	100 000	
3011	Paprastosios akcijos		50 000
2014	Pirktos prekės, skirtos perparduoti	60 000	
271	Pinigai banko sąskaitose	24 000	
4462	Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis		3 600
4463	Mokėtinos įmokos socialiniam draudimui		4 100
5000	Pardavimo pajamos		260 000
6114	Administracijos darbuotojų darbo sąnaudos	11 000	
6102	Reklamos sąnaudos	2 000	
1240	Kompiuterinės įrangos įsigijimo savikaina	64 000	
6111	Pastato eksploatavimo sąnaudos	23 000	
1140	Programinės įrangos įsigijimo savikaina	70 000	
619	Kitos administracinės sąnaudos	1 700	
	Iš viso:	397 700	397 700

1.1.57 užduotis

2) Pelno (nuostolių) ataskaita

Straipsnio pavadinimas	Suma EUR	Sąsk. Nr.
Pajamos		
<i>Pardavimo pajamos</i>	680 000	5 000
<i>Kitos veiklos pajamos</i>	500	52
Pajamos iš viso:	680 500	
Sąnaudos		
<i>Parduotų prekių savikaina</i>	280 000	6 000
<i>Reklamos sąnaudos</i>	24 000	6 102
<i>Remonto sąnaudos</i>	36 000	6 111
<i>Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos</i>	48 000	619

520 SAVIKONTROLĖS UŽDUOČIŲ ATSAKYMAI

<i>Kitos veiklos sąnaudos</i>	4 000	62
<i>Palūkanų sąnaudos</i>	18 000	630
<i>Pardavimo sąnaudos</i>	22 000	610
<i>Pardavimo darbuotojų darbo sąnaudos</i>	84 000	6114/6103
<i>Atimti: Sąnaudos iš viso</i>	516 000	
Pelnas (nuostoliai)	164 500	

Balansas

TURTAS	SUMA EUR	Sąsk. Nr.	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	SUMA EUR	Sąsk. Nr.
Ilgalaikis turtas:			Nuosavas kapitalas:		
Pastato įsigijimo savikaina	176 000	1210	Įstatinis kapitalas	100 000	301
Transporto priemonės įsigijimo savikaina	50 000	1230	Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	164 500	34
Ilgalaikis turtas iš viso:	226 000		Nuosavas kapitalas iš viso:	264 500	
Trumpalaikis turtas:			Įsipareigojimai:		
Prekės, skirtos perparduoti	12 000	2014	Skolos kredito įstaigoms	80 000	4421
Išankstiniai mokėjimai	72 500	2021	Skolos tiekėjams	15 000	4431
Būsimųjų laikotarpių sąnaudos	56 000	2024	Mokėtini atlyginimai	16 000	4461
Pirkėjų skolos	23 000	2411	Mokėtinas PVM	14 000	4484
Trumpalaikis turtas iš viso	163 500		Įsipareigojimai iš viso:	125 000	
TURTAS IŠ VISO:	389 500		NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO:	389 500	

1.1.58 užduotis

Oper. Nr.	Operacijos turinys
1	Išleista ir parduota akcijų
2	Sumokėtos skolos tiekėjams
3	Parduota prekių / paslaugų
4	Nurašyta parduotų prekių savikaina
5	Pirkėjai apmokėjo skolą / pirka prekių už grynus
6	Pirka prekių skolon
7	Pirktas kitas turtas skolon
8	Apmokėtos laikotarpio sąnaudos
9	Gauta sąskaita, pvz., už reklamos paslaugas
10	Perkeliamas einamųjų metų įsipareigojimų dalis
11	Sudaromas rezervas / didinamas įstatinis kapitalas

1.1.59 užduotis

Oper. Nr.	Suma, EUR	Koresponduojanti sąskaita		Turto, sąnaudų sąskaitos		Nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pajamų sąskaitos	
		Debetas	Kreditas	Padidėjimas (+)	Sumažėjimas (-)	Sumažėjimas (-)	Padidėjimas (+)
1	28 000	4461	272		-	-	
2	50 000	2011	272	+	-		
3	14 000	271	2411	+	-		
4	24 000	271	4442	+			+
5	32 000	2014	4431	+			+
6	500	2435	272	+	-		
7	20 000	1230	4486	+			+
8	3 000	6110	4431	+			+
9	32 000	4431	271		-	-	
10	960	2024	271	+	-		
11	10 000	271	4421	+			+
12	20 000	4486	271		-	-	
13	1 200	4461	272		-	-	
14	450	6118	2435	+	-		
15	50	272	2435	+	-		
16	3 000	4431	271		-	-	
17	250	630	4421	+			+
18	38 080	6114	4461	+			+
19	960	6118	2024	+	-		

1.1.60 užduotis

Oper. Nr.	Operacijos turinys	Koresponduojanti sąskaita	
		Debetas	Kreditas
1	Išleista ir parduota paprastųjų akcijų. Pinigai gauti į įmonės sąskaitą banke	271	3011
2	Įsigyti skolon biuro baldai	1260	4486/ 443
3	Iš sąskaitos banke iš anksto sumokėta už prekes, skirtas perparduoti	2021	271
4	Sumokėta už biuro baldus iš sąskaitos banke	4486/ 443	271
5	Gautos prekės, skirtos perparduoti, už kurias buvo sumokėta	2014	2021
6	Grąžinta dalis paskolos bankui	4421	271
7	Įmokėti į kasą pinigai iš sąskaitos banke	272	271

8	Pirkta prekių, skirtų perparduoti, atsiskaityta grynaisiais pinigais	2014	272
9	Išmokėtas atlyginimas darbuotojams iš kasos	4461	271
10	Iš kasos išmokėtas komandiruočių avansas	2435	272
11	Gauta ir iš sąskaitos banke apmokėta sąskaita už reklamos paslaugas	6102	271
12	Nupirktas skolon žaliavų	2011	443
13	Žaliavos perduotos į gamybą	2012	2011
14	Parduota prekių skolon	2411	5000
15	Priskaičiuota palūkanų už banko paskolą	630	4486 / 4483/ 4421
16	Priskaičiuoti administracijos darbuotojų atlyginimai	6114 (6103)	4461
17	Priskaičiuotos socialinio draudimo įmokos (30,98 proc.)	6114 (6103)	4463

1.1.61 užduotis

1)

Oper. Nr.	Operacijos turinys
1	Išleista ir parduota akcijų už 150 000 EUR
2	Pirkta prekių skolon už 40 000 EUR
3	Įsigyta transporto priemonė skolon už 20 000 EUR
4	Parduota prekių skolon už 50000 EUR
5	Nurašyta parduotų prekių savikaina 26 000 EUR
6	Pirkėjai apmokėjo skolą
7	Sumokėta skola už transporto priemonę
8	Sumokėta pusė skolos tiekėjams už prekes
9	Parduota prekių už 14 000 EUR, pirkėjai atsiskaitė iš karto
10	Nurašyta parduotų prekių savikaina 6 700 EUR

2)

Pinigai		Paprastosios akcijos	Prekės	
1) 150 000		1) 150 000	2) 40 000	
6) 50 000				5) 26 000
	7) 20 000			10) 6 700
	8) 20 000			
9) 14 000				
<u>214 000</u>	<u>40 000</u>	<u>150 000</u>	<u>40 000</u>	<u>32 700</u>
174 000		150 000	7 300	

Skolos tiekėjams		Transporto priemonė		Kitos mokėtinos sumos	
	2) 40 000	3) 20 000			3) 20 000
8) 20 000				7) 20 000	
<u>20 000</u>	<u>40 000</u>	<u>20 000</u>		<u>20 000</u>	<u>20 000</u>
	20 000	20 000			0

Pirkėjų skolos		Pajamos		Sąnaudos	
4) 50 000			4) 50 000	5) 26 000	
	6) 50 000		9) 14 000	10) 6 700	
<u>50 000</u>	<u>50 000</u>		<u>64 000</u>	<u>32 700</u>	
0			64 000	32 700	

3)

Sąskaitų apyvartos žiniaraštis

Sąsk. Nr.	Pradinis likutis		Apyvarta		Galutinis likutis (bandomasis balansas)	
	D	K	D	K	D	K
271			214 000	40 000	174 000	
3011				150 000		150 000
2014			40 000	32 700	7 300	
443			20 000	40 000		20 000
1230			20 000		20 000	
4486			20 000	20 000		
2411			50 000	50 000		
50				64 000		64 000
60			32 700		32 700	
Iš viso:	0	0	396 700	396 700	234 000	234 000

1.1.62 užduotis

1)

Op. Nr.	Debetas	Kreditas	Suma, EUR
1	271		20 000
	1 230		20 000
	1 220		60 000
		3 011	100 000
2	272	271	3 000
3	2 435	272	300
4	2 014	443	18 000
5	-	-	
6	271	4 012	500 000
7	6 111	443	2 000
8	6 118	2 435	300
9	443	271	18 000
10	630	4 483	220
11	6 118	443	1 600
12	443	271	2 000

4) Sąskaitų apyvartos žiniaraštis

Sąsk. kodas	Pradinis likutis		Apyvarta		Galutinis likutis (bandomasis balansas)	
	D	K	D	K	D	K
271			520 000	23 000	497 000	
1230			20 000		20 000	
1220			60 000		60 000	
301				100 000		100 000
272			3 000	300	2 700	
2435			300	300	0	
2014			18 000		18 000	
443			20 000	21 600		1 600
4012				500 000		500 000
6111			2 000		3 600	
6118			1 900		300	
630			220		220	
4483/4421				220		220
Iš viso:	0	0	645 420	645 420	601 820	601 820

1.1.63 užduotis

Ats.: galutiniai sąskaitų apyvartos žiniaraščio duomenys

Sąsk. Kodas	Pradinis likutis		Apyvarta		Galutinis likutis (bandomasis balansas)	
	D	K	D	K	D	K
.....
Iš viso	857 000	857 000	286 000	286 000	914 000	914 000

1.1.64 užduotis

2) Bendrasis žurnalas

Data	Dok. Nr.	Operacijos turinys	Sąskaitos		Debetas	Kreditas
			Nr.	P.P.		
06 02		Pirkta kėdžių skolon	2014 (1)		3 600	
			443			3 600
06 04		Parduota stalų skolon	2411		5 300	
			500			5 300
		Nurašyta parduotų stalų savikaina	600		4 500	
			2014 (2)			4 500
06 05		Pirkėjai pervedė skolą	271		20 000	
			2411			20 000
06 06		Sumokėta dalis skolos tiekėjams	443		30 000	
			271			30 000
06 10		Parduota spintų skolon	2411		36 800	
			500			36 800
		Nurašyta parduotų spintų savikaina	600		31 440	
			2014 (3)			31 440
06 15		Pirkta spintų skolon	2014 (3)		23 580	
			443			23 580
06 25		Sumokėta dalis skolos tiekėjams	443		10 000	
			271			10 000

4) Sąskaitų apyvartos žiniaraštis

Sąsk. kodas	Pradinis likutis		Apyvarta		Galutinis likutis (bandomasis balansas)	
	D	K	D	K	D	K
1210	107 000				107 000	
1230	46 000				46 000	
2014 (1)	7 200		3 600		10 800	
2014 (2)	13 500			4 500	9 000	
2014 (3)	39 300		23 580	31 440	31 440	
2411	14 700		42 100	20 000	36 800	
271	21 300		20 000	40 000	1 300	
301		150 000				150 000
34		14 000				14 000
443		40 000	40 000	27 180		27 180
444		45 000				45 000
500				42 100		42 100
600			35 940		35 940	
Iš viso:	249 000	249 000	165 220	165 220	278 280	278 280

1.1.65 užduotis

Ats.:

Galutiniai sąskaitų apyvartos žiniaraščio duomenys

Sąsk. Kodas	Pradiniai likučiai		Apyvartos		Galutiniai likučiai (bandomasis balansas)	
	D	K	D	K	D	K
.....
	264 400	303 000	88 775	88 775	256 375	294 975

1.1.66 užduotis

Eil. Nr.	Ūkinių operacijų turinys
1	Parduota prekių skolon už 30 000 EUR
2	Nurašyta parduotų prekių savikaina už 20 000 EUR
3	Sumokėta trumpalaikė skola bankui (6 000 EUR), dalis skolos tiekėjams (20 000 EUR), įmokos socialinio draudimo fondui (20 107 EUR). Bendra sumokėta suma – 46 107 EUR

1.1.67 užduotis

Ats.: darbinė atskaitomybės lentelė

Sąsk. kodas	Bandomasis balansas		Pelno (nuostolių) ataskaitos sąskaitos		Balanso sąskaitos	
	D	K	D	K	D	K
1210	150 000				150 000	
1220	74 000				74 000	
2014	24 400				24 400	
2411	33 000				33 000	
271	198 000				198 000	
301		200 000				200 000
342		18 000				18 000
4421		150 000				150 000
4431		70 000				70 000
4486		11 000				11 000
500		90 000		90 000		
600	57 600		57 600			
4461		4 280				4 280
4462		1 000,00				1 000
4463		3 198,40				3 198,40
4464		16				16
6114	10 494,40		10 494,40			
341			21 905,60			21 905,60
Iš viso:	547 494,40	547 494,40	90 000	90 000	479 400	479 400

1.1.68 užduotis

1)

Sąsk. kodas	Bandomasis balansas		Pelno (nuostolių) ataskaitos sąskaitos		Balanso sąskaitos	
	D	K	D	K	D	K
1240	12 604				12 604	
2014	13 245				13 245	
2411	1 000				1 000	
271	24 112				24 112	
272	600				600	
301		30 000				30 000
331		3 000				3 000
342		1 400				1 400
443		8 051				8 051
4461		6 051,89				6 051,89

528 SAVIKONTROLĖS UŽDUOČIŲ ATSAKYMAI

4462		1 360				1 360
4463		4 378,11				4 378,11
4464		18				18
4486		2 500				2 500
5000		12 000		12 000		
5001		8 000		8 000		
6000	7 800		7 800			
6110	1 500		1 500			
6114	4 308		4 308			
6118	10 360		10 360			
6122	1 230		1 230			
341				5 198	5 198	
Iš viso:	76 759	76 759	25 198	25 198	56 759	56 759

2) Pelno (nuostolių) ataskaita

Eil. Nr.	STRAIPSNIAI	Finansiniai metai
I.	PARDAVIMO PAJAMOS	20 000
II.	PARDAVIMO SAVIKAINA	7 800
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	12 200
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS	17 398
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	-5 198
VI.	KITA VEIKLA	
VII.	FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA	
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)	-5 198
IX.	PAGAUTĖ	
X.	NETEKIMAI	
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	-5 198
XII.	PELNO MOKESTIS	
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	-5 198

3) Balansas

Eil. Nr.	TURTAS	Finansiniai metai
A.	ILGALAIKIS TURTAS	12 604
I.	NEMATERIALUSIS TURTAS	
II.	MATERIALUSIS TURTAS	12 604
III.	FINANSINIS TURTAS	
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS	38 957

I.	ATSARGOS, IŠANKSTINIAI MOKĖJIMAI	13 245
	IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS	
II.	PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS	1 000
III.	KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS	
IV.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI	24 712
	TURTO IŠ VISO:	51 561
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	
C.	NUOSAVAS KAPITALAS	29 202
I.	KAPITALAS	30 000
II.	PERKAINOJIMO REZERVAS (REZULTATAI)	
III.	REZERVAI	3 000
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	-3 798
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS	
E.	MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	22 359
I.	PO VIENERIŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	
II.	PER VIENERIUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	22 359
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO	51 561

1.2.1 užduotis

Nr.	Data	Sąskaitų korespondencija
1	01 30	D 1212 – 500 000
		K 4486 – 500 000
2	02 14	D 4486 – 500 000
		K 271 – 500 000
3	03 01	D 1212 – 30 000
		K 4486 – 30 000
4	03 20	D 1210 – 530 000
		K 1212 – 530 000

1.2.3 užduotis

Tiesiogiai proporcingas (tiesinis) metodas

Metai	Metinė nusidėvėjimo suma, EUR	Sukaupto nusidėvėjimo suma, EUR	Likutinė vertė, EUR
0			82 000
1	15 744	15 744	66 256
2	15 744	31 488	50 512
3	15 744	47 232	34 768
4	15 744	62 976	19 024
5	15 744	78 720	3 280
Iš viso	78 720		

Produkcijos metodas

Metai	Pagaminta produkcijos vnt.	Metinė nusidėvėjimo suma, EUR	Sukaupto nusidėvėjimo suma, EUR	Likutinė vertė, EUR
0				82 000
1	950 000	18 696	18 696	63 304
2	900 000	17 712	36 408	45 592
3	800 000	15 744	52 152	29 848
4	700 000	13 776	65 928	16 072
5	650 000	12 792	78 720	3 280
Iš viso	4 000 000	78 720		

Metų skaičiaus metodas

Metai	Likę naudoti metai	Metinė nusidėvėjimo suma, EUR	Sukaupto nusidėvėjimo suma, EUR	Likutinė vertė, EUR
0				82 000
1	5	26 240	26 240	55 760
2	4	20 992	47 232	34 768
3	3	15 744	62 976	19 024
4	2	10 496	73 472	8 528
5	1	5 248	78 720	3 280
Iš viso	15	78 720		

Dvigubas – mažėjančios vertės metodas

Metai	Likutinė vertė metų pradžioje, EUR	Metinė nusidėvėjimo suma, EUR	Sukaupto nusidėvėjimo suma, EUR	Likutinė vertė, EUR
0				82 000,00
1	82 000,00	32 800,00	32 800,00	49 200,00
2	49 200,00	19 680,00	52 480,00	29 520,00
3	29 520,00	11 808,00	64 288,00	17 712,00
4	17 712,00	7 084,80	71 372,80	10 627,20
5	10 627,20	7 347,20	78 720,00	3 280,00
Iš viso		78 720,00		

1.2.4 užduotis

Tiesinis metodas:

$$\text{Metinė nusidėvėjimo suma} = \frac{230\,000 - 500}{15} = 15\,300 \text{ EUR}$$

Metų skaičiaus metodas:

$$\text{Pirmų metų metinė nusidėvėjimo suma} = \frac{(230\,000 - 500) \times (15 - 1 + 1) \times 2}{15 \times (15 + 1)} = 25\,687,50 \text{ EUR}$$

arba

$$\text{Pirmų metų metinė nusidėvėjimo suma} = \frac{15}{120} \times (230\,000 - 500) = 28\,687,50 \text{ EUR}$$

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 + 14 + 15 = 120$$

Dvigubas – mažėjančios vertės metodas:

$$\text{Metinė nusidėvėjimo suma} = \frac{15\,300}{230\,000 - 500} = 0,067 = 6,67\%$$

Dviguba metinė nusidėvėjimo norma = $0,067 \times 2 = 0,1334$ Pirmų metų nusidėvėjimo suma = $230\,000 \text{ EUR} \times 0,1334 = 30\,682 \text{ EUR}$.

1	Pardavimų pajamos	260 000	Tiesinis metodas	Metų skaičiaus metodas	Dvigubos mažėjančios vertės metodas
2	Parduotų prekių savikaina	100 000			
3	Veiklos sąnaudos	80 000			
4	Kitos veiklos pajamos	14 000			
5	Kitos veiklos sąnaudos	8 000			
6	Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	1 600			
7	Nusidėvėjimo sąnaudos	15 300	28 687,50	30 682	
8	Rezultatas (1 – 2 – 3 + 4 – 5 – 6 – 7)	69 100	55 712,50	53 718	

1.2.5 užduotis

Ats.: galutiniai sąskaitų apyvartos žiniaraščio duomenys

Sąsk. kodas	Pradinis likutis		Apyvarta		Galutinis likutis (bandomasis balansas)	
	D	K	D	K	D	K
.....
Iš viso:	10 000	10 000	61 961,80	61 961,80	36 461,80	36 461,80

1.2.6 užduotis

1. Baigus naudoti kopijavimo aparatą, jis išardomas ir užpajamuojamos atsarginės dalys, kurių vertė:

a) 800 EUR:

- D 1247 – 9 200 EUR,
- D 2011 – 800 EUR,
- K 1240 – 10 000 EUR.

b) 1 200 EUR:

- D 1247 – 9 200 EUR,
- D 2011 – 1 200 EUR,
- K 1240 – 10 000 EUR,
- K 522 – 400 EUR.

c) 600 EUR:

- D 1247 – 9 200 EUR,
- D 2011 – 600 EUR,
- D 619 – 200 EUR,
- K 1240 – 10 000 EUR.

2. 20X2-12-20 kopijavimo aparatas parduodamas skolon už:

a) 8 160 EUR:

- D 1247 – 1 840 EUR,
- D 2434 – 8 160 EUR,
- K 12430 – 10 000 EUR.

b) 9 000 EUR:

- D 1247 – 1 840 EUR,
- D 2434 – 9 000 EUR,
- K 1240 – 10 000 EUR,
- K 521 – 840 EUR.

c) 7 000 EUR:

- D 1247 – 1 840 EUR,
- D 2434 – 7 000 EUR,
- D 621 – 1 160 EUR,
- K 1240 – 10 000 EUR.

3. D 1247 – 2 760 EUR;

- D 2434 – 200 EUR,
- D 619 – 7 040 EUR,
- K 1240 – 10 000 EUR.

1.2.7 užduotis

1) Baldų įsigijimas:

- D 1260 – 52 000 EUR,
- K 4486 – 52 000 EUR.

2) Nusidėvėjimo priskaitymas:

- D 6115 – 720 EUR,
- K 1267 – 720 EUR.

3) Baldų išmontavimas ir pardavimas:

Nusidėvėjimo skaičiavimo terminas – 18 mėn. (20X2-01-31; ... 20X3-06-05),

Sukauptas nusidėvėjimas: 720 EUR × 18 mėn. = 12 960 EUR,

20X3-06-05 likutinė (balansinė) baldų vertė: 52 000 – 12 960 = 39 040 EUR.

D 2434 – 40 000 EUR,

D 1267 – 12 960 EUR,

K 521 – 360 EUR,

K 1260 – 52 000 EUR,

K 4486 – 600 EUR.

1.2.10 užduotis

2) Bendrasis žurnalas

Data	Dok.Nr.	Operacijos turinys	Sąskaitos		Debetas	Kreditas
			Nr.	P.P.		
	1	Iš sąskaitos banke pinigai įnešti į kasą	272		18 000	
			271			18 000
	2	Apmokėta dalis skolos tiekėjams	4431		8 000	
			271			8 000
	3	Išmokėti atlyginimai iš kasos	4461		16 387	
			272			16 387
	4	Sumokėtos socialinio draudimo įmokos	4463		5 080	
			271			5 080
	5	Sumokėtos įmokos į Garantinį fondą	4464		33	
			271			33
	6	Pirkta prekių, skirtų perparduoti, skolon	2014		38 000	
			4431			38 000
	7	Parduota prekių skolon	2411		60 000	
			500			60 000
	8	Nurašyta parduotų prekių savikaina	600		42 000	
			2014			42 000
	9.	Pirkėjai apmokėjo dalį skolos	271		40000	
			2411			40000
	10	Grąžinta dalis paskolos bankui	4421		12 000	
			271			12 000
	11	Priskaičiuoti administracijos darbuotojų atlyginimai	6114		22 000	
			4461			22 000
	12	Išskaičiuotas gyventojų pajamų mokestis	4461		3 000	
			4462			3 000

13	Priskaičiuotos įmokos į Garantinį fondą	6114	44	
	0,2 proc.	4464		44
14	Priskaičiuotos socialinio draudimo įmokos	6114	6815,60	
	30,98 proc.	4463		6815,60
15	Išskaičiuotos socialinio ir sveikatos	4461	1 980	
	draudimo įmokos 9 proc.	4463		1 980
16	Priskaičiuotas pastatų nusidėvėjimas ¹	6115	727,50	
		1217		727,50
	Priskaičiuotas transporto priemonių	6115	7 350	
	nusidėvėjimas ²	1237		7 350
	Priskaičiuotas gamybos įrengimų	6004	16 128	
	nusidėvėjimas ³	1227		16 128

¹ $(194\,000 - 19\,400) / 20 / 12 = 727,50$ EUR (mėnesio nusidėvėjimo suma tiesiniu metodu)

² $(220\,500 - 22\,050) / 5 = 39\,690$ EUR (metinė nusidėvėjimo suma tiesiniu metodu),

$39\,690 / (220\,500 - 22\,050) = 0,2$ (metinė nusidėvėjimo norma)

$(0,4 \times 220\,500) / 12 = 7\,350$ EUR (mėnesio nusidėvėjimo suma dvigubai mažėjančios vertės metodu).

³ $(448\,000 - 44\,800) / 1\,000\,000 = 0,4032$ EUR/vnt.,

$0,4032 \times 40\,000$ vnt. = 16 128 EUR (mėnesio nusidėvėjimo suma taikant produkcijos kiekio metodą).

1.2.11 užduotis

Metodo pavadinimas	Prekių likutis	Parduotų prekių savikaina
FIFO	206 EUR (7×18+5×16)	730 EUR (936-206)
LIFO	187 EUR (5×15+7×16)	749 EUR (936-187)
Vidutinių kainų	197,05 EUR (936/57×12)	738,95 EUR (936-197,05)
Konkrečių kainų	196 EUR (5×16+5×16+2×18)	740 EUR (936-196)

1.2.13 užduotis

1.

Rodiklis	Skaičiavimas	Suma, EUR
Siūlų likučio vertė	$100\text{ kg} \times 95\text{ EUR/kg} + 50\text{ kg} \times 90\text{ EUR/kg}$	14 000
Sunaudotų gamyboje siūlų vertė, EUR	$8\,000 + 5\,100 + 9\,000 + 9\,500 - 14\,000$	17 600

2.

Rodiklis	Skaičiavimas	Suma, EUR
Sunaudota gamyboje siūlų, kg	100 kg + 260 kg (60 + 100 + 100) – 150 kg = 210 kg	
Išauta audinių, m	210 kg × 8 m = 1680 m	
Išautų audinių savikaina, EUR	17 600 (siūlai sunaudoti gamyboje) + 1 680 m × 7 Lt (kitos gamybos išlaidos be siūlų vertės)	29 360
Vieno išausto metro savikaina	29 360 EUR / 1680 m	17,48

3.

Rodiklis	Skaičiavimas	Suma, EUR
Parduota audinių, m	100 m + 1680 m – 50 m = 1730 m	
Pardavimo pajamos	1730 m × 22 EUR/m	38 060
Pardavimo savikaina	1600 EUR + 29 360 EUR – 50 m × 17,48 EUR/m	30 086
Bendrasis pelnas	38 060 – 30 086	7 974

1.2.14 užduotis

Bendrasis žurnalas

Data	Dok.Nr.	Operacijos turinys	Sąskaitos		Debetas	Kreditas
			Nr.	P.P.		
	1	Pirkta žaliavų skolon	2011		20 000	
			4431			20 000
	2	Perduota gamybai žaliavų	2012		19 000	
			2011			19 000
	3	Priskaičiuotas darbo užmokestis, įmokos	2012		5 509,56	
		socialiniam draudimui ir Garantiniam	4461			4 200
		fondui	4463			1 301,16
			4464			8,40
	4	Priskaitytas gamybos įrengimų	2012		1 300	
		nusidėvėjimas	1227			1 300
	5	Priskaitytas pastato nusidėvėjimas	2012		800	
			1217			800
	6	Užregistruojamas produkcijos	2013		28 000	
		pagaminimas	2012			28 000
	7	Parduodama produkcija skolon	241		43 000	
			500			43 000
	8	Nurašoma parduotos produkcijos savikaina	6000		29000	
			2013			29000

2) 2011 – 3 000 EUR; 2012 – 2 609,56 EUR; 2013 – 2 000 EUR.

1.2.16 užduotis

1.

Rodiklis	Skaičiavimas	Suma, EUR
Pagrindinis darbo užmokestis	$75 \text{ val.} \times 10 \text{ EUR} + 5 \text{ val.} \times 5 \text{ EUR} +$ $+ 4 \text{ val.} \times 10 \text{ EUR} \times 1,5 + 6 \text{ val.} \times 10 \text{ EUR} \times 2$	955
Priedas už ilgalaikį nepertraukiamą darbą įmonėje	$955 \text{ EUR} \times 0,15$	143,25
Iš viso apskaičiuota pagrindinio darbo užmokesčio	$955 \text{ EUR} + 143,25 \text{ EUR}$	1 098,25
Papildomas darbo užmokestis (atostoginiai)	$82 \text{ EUR} \times 12 \text{ d.d.}$	984
Apskaičiuota iš viso	$1098,25 \text{ EUR} + 984 \text{ EUR}$	2 082,25

2.

Rodiklis	Skaičiavimas	Suma, EUR
NPD	$166 \text{ EUR} - 0,26 \times (2 082,25 \text{ EUR} - 290 \text{ EUR})$	0
GPM	$(2 082,25 \text{ EUR} - 0 \text{ EUR}) \times 0,15$	312,34
VSD įmokos 3 %	$2 082,25 \text{ EUR} \times 0,03$	62,47
VSD įmokos 30,98 %	$2 082,25 \text{ EUR} \times 0,3098$	645,08
PSD įmokos	$2 082,25 \text{ EUR} \times 0,06$	124,94
Garantinio fondo įmokos	$2 082,25 \text{ EUR} \times 0,002$	4,17

3.

Rodiklis	Skaičiavimas	Suma, EUR
Mokėtinas darbo užmokestis	$2082,25 - 312,34 - 62,47 - 124,94$	1 582,50

4.

Rodiklis	Skaičiavimas	Suma, EUR
Kaina darbdaviui	$2082,25 + 645,08 + 4,17$	2 731,5

1.2.17 užduotis

2) Bendrasis žurnalas

Data	Dok. Nr.	Operacijos turinys	Sąskaitos		Debetas	Kreditas
			Nr.	P.P.		
12.03	1	Sumokėtas avansas tiekėjui už prekes	2021		60 000	
			271			60 000
12.05	2	Tiekėjas pateikė įmonei prekių	2014		72 300	
			2431		15 183	
			2021			60 000
			443			27 483
12.05	3	Pirkėjai sumokėjo už prekes	271		41 300	
			241			41 300

12.07	4	Pervesti su darbo užmokesčiu susiję mokesčiai	4462		14 22	
			4463		3 998	
			4464		10	
			271			5 430
12.07	5	Gauta į kasą iš atsiskaitomosios sąskaitos	272		15000	
			271			15000
12.07	6	Išmokėtas iš kasos darbo užmokestis darbuotojams	4461		7678	
			272			7678
12.10	7	Pirkėjai sumokėjo avansą	271		20 000	
			444			20 000
12.10	8	Sumokėta skola už biuro patalpų ir sandėlio nuomą	4486		2360	
			272			2360
12.12	9	Parduota pirkėjams, sumokėjusiems avansu	444		20 000	
			241		83 576	
			500			85 600
			4484			17 976
12.12	10	Nurašoma parduotų prekių savikaina	600		63 100	
			2014			63 100
12.14	11	Sumokėta skolos tiekėjams dalis	443		15 000	
			271			15 000
12.23	12	Parduota pirkėjams prekių	271		33 880	
			500			28 000
			4484			5 880
12.23	13	Nurašoma parduotų prekių savikaina	600		20 400	
			2014			20 400
12.31	14	Gauta sąskaita už biuro patalpų ir sandėlio nuomą	611		2 000	
			2431		420	
			4486			2 420
12.31	15	Apskaičiuotas darbo užmokestis darbuotojams	611		10 000	
			4461			10 000
12.31	16	Priskaityta socialinio draudimo įmokų ir įmokos į Garantinį fondą	611		3 118	
			4463			3 098
			4464			20
12.31	17	Iš priskaityto darbo užmokesčio išskaičiuoti GPM, VSD ir PSD įmokos	4461		2 322	

			4462			1 422
			4463			900
12.31	18	Priskaitytas biuro įrangos nusidėvėjimas	611		417	
			1247			417
12.31	19	Bankas apskaičiavo ir nurašė palūkanas už paskolą	630		850	
			271			850
12.31	20	Uždaroma PVM sąskaita	4484		21 705	
			2431			21 705
12.31	21	Registruojamas ataskaitinių metų pelno mokestis	65		1 200	
			445			1 200
12.31	22	Uždaromos pajamų ir sąnaudų sąskaitos	500		148 600	
			390			148 600
			390		142 298	
			600			109 500
			611			3 0748
			630			850
			65			1 200
12.31	23	Registruojamas nepaskirstytasis pelnas	390		6 302	
			341			6 302

Pastaba. 22 ir 23 pajamų ir sąnaudų sąskaitų uždarymo ūkinės operacijos Bendrajame žurnale ir Didžiosios knygos sąskaitose pateiktos *pasvirusiu šriftu*. Didžiojoje knygoje esantys likučiai L_2 – likučiai, likę po šių sąskaitų uždarymo.

Didžioji knyga

Nr. 1240		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L_0	20 100	
Apyvarta	0	0
L_1	20 100	

Nr. 1247		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L_0		0
		18) 417
Apyvarta	0	417
L_1		417

Nr. 2014		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀	20 800	
	2) 72 300	10) 63 100
		13) 20 400
Apyvarta	72 300	83 500
L₁	9 600	

Nr. 2021		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀	0	
	1) 60 000	2) 60 000
Apyvarta	60 000	60 000
L₁	0	

Nr. 241		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀	41 300	
	9) 83 576	3) 41 300
Apyvarta	83 576	41 300
L₁	83 576	

Nr. 2431		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀	6 102	
	2) 15 183	20) 21 705
	14) 420	
Apyvarta	15 603	21 705
L₁	0	

Nr. 271		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀	60 953	
	3) 41 300	1) 60 000
	7) 20 000	4) 5 430
	12) 33 880	5) 15 000
		11) 15 000
		19) 850
Apyvarta	95 180	96 280
L₁	59 853	

Nr. 272		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀	0	
	5) 15 000	6) 7 678
		8) 2 360
Apyvarta	15 000	10 038
L₁	4 962	

Nr. 301		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		80 000
Apyvarta	0	0
L₁		80 000

Nr. 341		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		0
Apyvarta	0	0
L₁		0
		23) 6 302
L₂		6 302

Nr. 401		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		60 000
Apyvarta	0	0
L₁		60 000

Nr. 443		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		0
	11) 15 000	2) 27 483
Apyvarta	15 000	27 483
L₁		12 483

Nr. 444		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		0
	9) 20 000	7) 20 000
Apyvarta	20 000	20 000
L₁		0

Nr. 445		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		0
		21) 1 200
Apyvarta	0	1 200
L₁		1 200

Nr. 4461		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		7 678
	6) 7 678	15) 10 000
	17) 2 322	
Apyvarta	10 000	10 000
L₁		7 678

Nr. 4462		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		1 422
	4) 1 422	17) 1 422
Apyvarta	1 422	1 422
L₁		1 422

Nr. 4463		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		3 998
	4) 3 998	16) 3 098
		17) 900
Apyvarta	3 998	3 998
L₁		3 998

Nr. 4464		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		10
	4) 10	16) 20
Apyvarta	10	20
L₁		20

Nr. 4484		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		0
	20) 21 705	9) 17 976
		12) 5 880
Apyvarta	21 705	23 856
L₁		2 151

Nr. 4486		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		2 360
	8) 2 360	14) 2 420
Apyvarta	2 360	2 420
L₁		2 420

Nr. 500		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		35 000
		9) 85 600
		12) 28 000
Apyvarta	0	113 600
L₁		148 600
	22) 148 600	
L₂		0

Nr. 600		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀	26 000	
	10) 63 100	
	13) 20 400	
Apyvarta	83 500	0
L₁	109 500	
		22) 109 500
L₂	0	

Nr. 611		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀	15 213	
	14) 2 000	
	15) 10 000	
	16) 3 118	
	18) 4 17	
Apyvarta	15 535	0
L₁	30 748	
		22) 30 748
L₂	0	

Nr. 630		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀	0	
	19) 850	
Apyvarta	850	0
L₁	850	
		22) 850
L₂	0	

Nr. 65		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀	0	
	21) 1 200	
Apyvarta	1 200	0
L₁	1 200	
		22) 1 200
L₂	0	

Nr. 390		
	Suma, EUR	
	Debetas	Kreditas
L₀		0
Apyvarta	0	0
L₁		0
	22) 142 298	22) 148 600
	23) 6 302	
L₂		0

4)

UAB „Ratas“

(įmonės pavadinimas)

Kodas XXXXXXXX, Gatvelės g. 1, Vilnius

(įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)

(tvirtinimo žyma)

200X m. gruodžio 31 d. PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA

Nr. _____

(ataskaitos sudarymo data)

metai
(ataskaitinis laikotarpis)Eurais
(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

Eil. nr.	STRAIPSNIAI	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
I.	PARDAVIMO PAJAMOS		148 600	
II.	PARDAVIMO SAVIKAINA		109 500	
III.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		39 100	-
IV.	VEIKLOS SĄNAUDOS		30 748	
V.	TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)		8 352	-
VI.	KITA VEIKLA			
VII.	FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA		(850)	
VIII.	ĮPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIAI)		7 502	-
IX.	PAGAUTĖ			
X.	NETEKIMAI			
XI.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ		7 502	-
XII.	PELNO MOKESTIS		1 200	
XIII.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		6 302	-

(įmonės vadovo pareigų pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

544 SAVIKONTROLĖS UŽDUOČIŲ ATSAKYMAI

UAB „Ratas“

(įmonės pavadinimas)

Kodas XXXXXXX, Gatvelės g. 1, Vilnius

(įmonės kodas, adresas, kiti duomenys)

(tvirtinimo žyma)

200X m. gruodžio 31 d. BALANSAS

Nr. _____

(ataskaitos sudarymo data)

metai
(ataskaitinis laikotarpis)Eurais
(ataskaitos tikslumo lygis ir valiuta)

	TURTAS	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praeję finansiniai metai
A.	ILGALAIKIS TURTAS		19 683	-
I.	NEMATERIALUSIS TURTAS			
II.	MATERIALUSIS TURTAS		19 683	
III.	FINANSINIS TURTAS			
IV.	KITAS ILGALAIKIS TURTAS			
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS		157 991	-
I.	ATSARGOS, IŠANKSTINIAI MOKĖJIMAI IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS		9 600	
II.	PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS		83 576	
III.	KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS			
IV.	PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI		64 815	
	TURTO IŠ VISO:		177 674	-
	NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praeję finansiniai metai
C.	NUOSAVAS KAPITALAS		86 302	-
I.	KAPITALAS		80 000	
II.	PERKAINOJIMO REZERVAS (REZULTATAI)			
III.	REZERVAI			
IV.	NEPASKIRSTYTASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		6 302	
D.	DOTACIJOS, SUBSIDIJOS			
E.	MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI		91 372	-
I.	PO VIENERIŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR ILGALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI		60 000	
II.	PER VIENERIUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI		31 372	
	NUOSAVO KAPITALO IR ĮSIPAREIGOJIMŲ IŠ VISO:		177 674	-

(įmonės vadovo pareigų pavadinimas)

(parašas)

(vardas ir pavardė)

II DALIS

MOKESČIŲ PAGRINDAI

II.1. Savikontrolės užduočių atsakymai

Vadovaudamiesi Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis, Mokesčio administravimo komentaro nuostatomis, nurodykite, ar toliau pateiktas teiginys teisingas (TAIP), ar neteisingas (NE). Prireikus pagrįskite savo atsakymą.

Eil. Nr.	Teiginys	Atsakymas
1	Vienas iš apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų nustato mokesčių mokėtojus (jų grupes) ir priežastis, dėl kurių mokesčių mokėtojams (jų grupėms) sudaromos išskirtinės sąlygos.	Ne
2	Teisingumo ir protingumo kriterijų įgyvendinimas – tai būdas užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą, protingumu ir teisingumu pagrįstus mokesčių administratoriaus sprendimus.	Taip
3	Skirdamas baudą mokesčių administratorius turi įvertinti visas aplinkybes ir skirti maksimalaus dydžio baudą, neatsižvelgdamas į mokesčių mokėtojų faktinę situaciją, taip užtikrinant pažeidimų nepasikartojimą.	Ne
4	Teisingumo kriterijus reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus.	Taip
5	Taikant mokesčių įstatymus situacijos turi būti vertinamos, atsižvelgiant į faktines aplinkybes, kurios lemia skirtingą mokestinių teisės aktų aiškinimą skirtingoms mokesčių mokėtojų grupėms.	Ne
6	Kiekvienas mokesčių mokėtojas turi prievolę mokėti mokesťį ir pareigą griežtai laikytis mokesčių įstatymuose nustatytos mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos.	Taip
7	Mokesčių lengvatos yra individualaus pobūdžio, t. y. nustatomos atskiriems mokesčių mokėtojams ar jų grupėms, nustatytoms mokesčių mokėtojų principo.	Ne
8	Mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžtas mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo, pasibaigimo tvarka ir pagrindai, nes tik tokiu būdu gali būti užtikrintas teisingas ir laiku jos įvykdymas.	Taip
9	Viena iš apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principo nuostatų įpareigoja mokesčių administratorių administruojant mokesčius vadovautis faktinės situacijos, susijusios su mokesčio mokėtoju ar jų grupe, analizės ir vertinimo kriterijais.	Ne

II.2.1. Savikontrolės užduočių atsakymai

2.1.1. Nei J. Jonaitis, nei P. Petraitis GPM neturės mokėti, nes sumažinus UAB A įstatinį kapitalą, kuris nebuvo didinamas iš vieneto pelno ar rezervų, šiems gyventojams išmokama išmoka, lygi įnašo vertei, nelaikoma gyventojų pajamomis, todėl neapmokestinama pajamų mokesčiu.

2.1.2. Kadangi mažinamas įstatinis kapitalas, kuris prieš tai buvo didintas iš UAB A pelno, tai išmokama suma bus apmokestinama GPM, nes laikoma, jog, mažinant įstatinį kapitalą, pirmiausia išmokami dividendai (pelnu padidinta įstatinio kapitalo dalis).

Todėl pirmiausia apskaičiuojama Jonui Jonaičiui tenkanti UAB A dalis 45 proc. (45 vnt/100 vnt.) ir Petru Petraičiui – 55 proc. Nustatoma įstatinio kapitalo mažinimo suma 3 770 EUR (7 250 EUR – 3 480 EUR).

Jono Jonaičio GPM suma bus 254,48 EUR ((3779 EUR × 0,45) × 0,15).

Petro Petraičio GPM suma bus 311,03 EUR ((3770 EUR × 0,45) × 0,15)

2.1.3. Nustatykite, kurios pajamos yra apmokestinamos pagal GPMĮ reikalavimus.

Eil. Nr.	Apibūdinimas	Apmokestinamos	Neapmokestinamos
1	Įmonė A, siekdama užmegzti naujus verslo ryšius, organizavo reprezentacinį renginį, kuriame dalyvavo įmonės vadovybė (4 asmenys) ir 16 su įmone nesusijusių asmenų. Renginio vertė 870 EUR		N
2	Įmonė A 10 darbuotojų nupirko vardinius abonentus į sporto klubą, 1 abonento kaina 84 EUR	A	
3	Įmonės A reklaminėje akcijoje – loterijoje, kurioje galėjo dalyvauti gyventojai, pirkę šios įmonės produkciją, loterijos laimėtojas gavo 260 EUR vertės prizą	A	
4	Įmonės A darbuotojui jubiliejaus proga įteikta dovana – televizorius, kurio vertė 434 EUR	A	
5	Įmonės A darbuotojas naudojasi įmonės automobiliu ir darbo (70 proc.) ir asmeniniais (30 proc.) tikslais. Automobilio eksploatacines bei remonto išlaidas apmoka įmonė	A (30 proc.)	
6	Įmonė A savo darbuotojams surengė kalėdinę šventę. Šventė kainavo 900 EUR (vaisės, patalpų nuoma, renginio vedėjas). Šventėje dalyvavo 40 įmonės A darbuotojų		N
7	Įmonės darbuotojams įteiktos kalėdinės dovanos – laikrodžiai, kurių vieneto kaina 87 EUR	A	
8	Gyventojas prekybos centro organizuotame žaidime laimėjo prizą – kosmetikos rinkinį, kurio vertė 40 EUR		N
9	Įmonė A sumokėjo odontologijos centrui X už įmonės A darbuotojui suteiktas protezavimo paslaugas 580 EUR	A	
10	Įmonė A išnuomojo metams sporto salę už 3 475 EUR Sporto salėje gali sportuoti visi įmonės darbuotojai (40 asmenų) ir jų šeimos nariai		N
11	Įmonės A darbuotojams išduotos uniformos, kurias šie turės dėvėti darbo metu. Vienos uniformos vertė 72 EUR		N
12	Įmonė A organizavo reprezentacinį renginį, kuriame dalyvavo 10 asmenų, su kuriais buvo siekiama užmegzti naujus verslo ryšius. Renginyje dalyvavę asmenys nėra įmonės A darbuotojai ar akcininkai. Renginio metu kiekvienam dalyviui buvo išdalytos dovanos, kurių vertė 230 EUR	A	
13	Įmonė A sumokėjo už gyventoją, nesusijusio su įmone, kelionės bilietus ir apgyvendinimo paslaugas	A	
14	Gyventojas televizijos žaidime laimėjo šaldytuvą, kurio vertė 430 EUR	A	
15	Įmonė A apmokėjo darbuotojo kvalifikacijos kėlimo kursus. Šie kursai yra susiję su darbuotojo atliekamomis darbo funkcijomis		N
16	Įmonė A išeinančiam iš darbo įmonės darbuotojui apskaičiuota išeitinė kompensacija 580 EUR ir kompensacija už nepanaudotas atostogas 145 EUR	A	

2.1.4. Kadangi darbuotoja viena augina du vaikus iš pirmos santuokos, tai jai priklausantis PNPD apskaičiuojamas taip: 60 EUR (I vaikas iš pirmos santuokos) + 60 EUR (II vaikas iš pirmos santuokos) + 60 EUR/2 (III vaikas iš antros santuokos) = 150 EUR

Pagrindinis NPD apskaičiuojamas pagal formulę:

$$166 - 0,26 \times (520 + 145) - 290 = 68,50 \text{ EUR}$$

Gyventojų pajamų mokestis apskaičiuojamas, atsižvelgiant į NPD ir PNPD:

$$(665 (520 + 145) - (150 + 68,50)) * 0,15 = 66,98 \text{ EUR}$$

2.1.5. Darbuotojo 2X14 m. kiekvieno mėnesio darbo užmokestis įmonėje A – 350 EUR per mėnesį, šioje įmonėje buvo taikytas NPD. Įmonėje B tas pats darbuotojas uždirbo po 580 EUR per mėnesį, šioje įmonėje NPD nebuvo taikomas. Reikia apskaičiuoti GPM skirtumą/permoką.

Apskaičiuojamas metinis darbo užmokestis įmonėje A : $350 * 12 = 4\,200$ EUR

Apskaičiuojamas metinis darbo užmokestis įmonėje B : $580 * 12 = 6\,960$ EUR

Iš viso per mokesťinius metus darbuotojas uždirbo $4\,200 + 6\,960 = 11\,160$ EUR

Apskaičiuojamas įmonėje A pritaikytas mėnesinis NPD: $166 - 0,26 * (350 - 290) = 150,40$ EUR

Metinis įmonėje A pritaikytas NPD: $150,40 * 12 = 1804,80$ EUR

Apskaičiuojamas galimas taikyti MNPD: $1992 - 0,26 * (11160 - 3480) = 150,40$ EUR, MPND $-4,80$ EUR, tai reiškia, kad taikomas MNPD 0Lt, todėl nuo visos pritaikytos MNPD sumos turi būti sumokėtas GPM: $1804,80 \text{ EUR} * 0,15 = 270,72$ EUR

Gyventojas turi deklaruoti pajamas ir sumokėti 270,72 EUR gyventojų pajamų mokesčio.

2.1.6. Nurodykite, kurios iš išvardytų išmokų priskiriamos nuolatinio Lietuvos Respublikos gyventojų A, kurios – B klasės pajamoms:

- 1) nenuolatinio Lietuvos gyventojų pajamos už Lietuvos Respublikos įmonei parduotą lengvąjį automobilį – A klasė
- 2) pajamos už gyventojų Lietuvos Respublikos nuolatiniam gyventojui parduotą gyvenamąjį namą – B klasė
- 3) darbdavio (Lietuvos Respublikos įmonės) apskaičiuotas darbo užmokestis – A klasė
- 4) ligos pašalpa, mokama iš VSD fondo, – A klasė
- 5) individualios veiklos pajamos – B klasė
- 6) pajamos už Lietuvos Respublikos nuolatiniam gyventojui parduotas akcijas – B klasė
- 7) darbdavio (Lietuvos Respublikos įmonės) apskaičiuota išėtinė kompensacija – A klasė.

II.2.2. Savikontrolės užduočių atsakymai

2.2.1. Nustatykite, kurios pajamos yra apmokestinamos pagal VSDĮ reikalavimus

Eil. Nr.	Apibūdinimas	Apmokestinamos	Neapmokestinamos
1	Įmonė A apmokėjo darbuotojui kelionės išlaidas ir nuompinigius, neviršijant teisės aktų nustatytų normų		N
2	Įmonė A paskelbė 30 proc. nuolaidą daugumai savo parduodamų prekių		N
3	Paskelbta, kad įmonės A akcininkams (fiziniams asmenims) tenka 10 000 EUR dividendai		N
4	Įmonė A akcininkui grąžino paskolą 10 000 EUR		N
5	Įmonė A už savo darbuotoją tiesiogiai VU sumokėjo studijų įmoką 500 EUR, o pačiam darbuotojui kompensavo 100 EUR įmoką už bendrabučio kambario nuomą		N
6	2010 m. įmonės A darbuotojui suteikta 100 000 EUR beprocentė paskola gyvenamajam būstui įsigyti, kuri įmonei bus grąžinama per 10 metų po 10 000 EUR kasmet		N
7	2010 m. įmonės A akcininkui suteikta paskola 10 000 EUR su 2 proc. metine palūkanų norma, kai tuo metu vidutinės tokių paskolų palūkanų normos buvo 7 proc. Paskola turi būti grąžinta po 2 metų kartu su palūkanomis.		N
8	Įmonė A savo darbuotojui parduoda prekių, kuriomis ji prekiauja, su specialia 30 proc. nuolaida.	A	

2.2.2. 580 EUR + 87 EUR + 58 EUR = 725 EUR

draudėjo – 30,98 proc. = 224,61 EUR

apdraustojų – 9 proc. = 65,25 EUR

Draudėjo VSD – 23,3 + 3,4 + 1,1 + 0,18 = 27,98 proc.: 202,86 EUR. PSD – 3 proc.: 21,75 EUR

Apdraustojų: VSD: 3 proc. (pensijų): 21,75 EUR. PSD – 6 proc.: 43,50 EUR

iš viso 289,86 EUR.

II.2.3. Savikontrolės užduočių atsakymai

2.3.1. 2X10 mokestinių metų pajamos 100 000 EUR, neviršija 289 620 EUR pajamų per metus sumos. Įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius – 9, neviršija 10 darbuotojų ribos.

Į savininkas ir jo šeimos nariai neturi kitų Į, ir nors Į savininkas turi 49 proc. UAB C akcijų, tai neviršija 50 proc.

Taigi įmonė atitinka PMĮ 5 str. 2 d. nurodytas sąlygas, todėl 2X10 mokestiniais metais apskaičiuotas įmonės pelnas apmokestinamas taikant **5 proc. pelno mokesčio tarifą**.

$(100\,000 - 80\,000) \times 5 \text{ proc.} = \mathbf{1\,000 \text{ EUR}}$

Įmonėms, kurių praėjusio mokesčio laikotarpio apmokestinamosios pajamos neviršijo 289 620 EUR **avansinio pelno mokesčio deklaruoti ir mokėti nereikia**.

2.3.2. Tiek UAB K, tiek Į L atveju šiuose vienetuose uždirbta pajamų suma mažesnė nei 289 620 EUR, o vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius mažesnis nei 10 darbuotojų. Tai dvi sąlygos, sudarančios prielaidas taikyti 5 proc. pelno mokesčio tarifą. Tačiau reikia įvertinti ir kitas aplinkybes: UAB K akcininkas turi 70 proc. (t. y. daugiau kaip 50 proc.) bendrovės akcijų, o jo žmona turi individualią įmonę. Atsižvelgiant į tai, kad UAB K akcininko šeimos narys, t. y. žmona, turi individualią įmonę, UAB K negali apmokestinamąjį pelną apmokestinti, taikydama 5 proc. pelno mokesčio tarifą. Turės būti taikomas standartinis **15 proc. tarifas**.

UAB K akcininko žmonos individuali įmonė L taip pat negali apmokestinti apmokestinamąjį pelną taikydama Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 2 dalyje nustatytą lengvatinį 5 proc. tarifą, nes jos šeimos nario, t. y. vyro, turimos akcijos UAB K viršija 50 proc. Turės būti taikomas standartinis **15 proc. tarifas**.

Tokiu atveju UAB K pelno mokeskis bus apskaičiuotas taip:

$(270\,000 - 200\,000) \times 15 \% = \mathbf{10\,500 \text{ EUR}}$

Individualios įmonės L išskaičiuosime apmokestinamąjį pelną:

$(100\,000 - 1\,000) - 90\,000 - (10\,000 \times 75 \%) = 1\,500$

Ir tuomet apskaičiuosime pelno mokesį:

$1\,500 \times 15 \% = \mathbf{225 \text{ EUR}}$

2.3.3. Nepelno vienetų, kurių mokesčio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 289 620 (1 mln. Lt), apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 7 241 EUR (25 LT) sumą, apmokestinama 0 procentų mokesčio tarifu, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – 15 procentų mokesčio tarifu.

VšĮ – yra nepelno subjektas.

Per metus mokesčių pajamų apskaityta už 170 tūkst. EUR. Tai neviršija 289 620 EUR.

$170\,000 - 145\,000 = \mathbf{25\,000 \text{ EUR apmokestinamojo pelno}}$

Iki 7 241 EUR apmokestinama 0 % tarifu, daugiau kaip 7 441 – 15 % tarifu

$(7\,241 \times 0 \%) + (17\,759 \times 15 \%) = \mathbf{2\,664 \text{ EUR pelno mokeskis}}$

II.2.4. Savikontrolės užduočių atsakymai

2.4.1. Tokiu atveju nekilnojamojo turto mokestį už sandėlį iki 2014 m. kovo mėn. (imtinai) turi mokėti lizingo bendrovė B, kuriai nuosavybės teise priklauso statinys. Nepaisant to, kad sutartis Valstybės registre užregistruota tik 2014 m. gegužės mėn., nuo 2014 m. balandžio mėn. (imtinai) nekilnojamojo turto mokestį už sandėlį turi mokėti pagal finansinės nuomos sutartį šį nekilnojamąjį turtą perėmusi įmonė A.

Pastaba. Nekilnojamojo turto mokestį už įsigyjamą nekilnojamąjį turtą įsigyjantis asmuo (tiek fizinis, tiek juridinis asmuo) pradeda skaičiuoti nuo mėnesio, einančio po mėnesio, kurį faktiškai perima valdyti įsigyjamą nekilnojamąjį turtą. Tam, kad ši nuostata būtų taikoma, informacija apie atitinkamą sandorį (lizingo, pirkimo–pardavimo išsimokėtinai, išperkamosios nuomos) turi būti užfiksuota viešajame valstybės registre (Nekilnojamojo turto registre). Kitaip tariant, Nekilnojamojo turto registre turi būti įregistruota sandorį patvirtinanti sutartis.

2.4.2. Kadangi išperkamosios nuomos sutartis viešajame valstybės registre iki nuosavybės teisės perėjimo nebuvo užregistruota, tokiu atveju iki sutarties pabaigos NTM turi mokėti lizingo bendrovė B, t. y. iki 2X17–12 mėn. Nuo 2018 metų sausio mėn. nekilnojamojo turto mokestį mokės bendrovė A.

2.4.3. Už 2X14-04, 05, 06 mėn. NTM moka įmonė A.

2.4.4. NTM turi būti mokamas už visą laikotarpį, išskyrus faktinę rekonstrukciją. NTM nemokamas tik už faktinį patalpų nenaudojimo laikotarpį, t. y. nuo 2X15-02 iki 2X15-11 mėn. Pasibaigus rekonstrukcijai NTM turės būti skaičiuojamas nuo naujos vertės.

2.4.7. Kadangi prievolė mokėti žemės mokestį nustatyta žemės savininkams, nuosavybės teise turintiems privačios žemės, tai žemės mokestį tiek 2012, tiek 2013 metais ir vėlesniais turėtų mokėti fizinis asmuo.

2.4.8. Apleistos žemės vidutinė rinkos vertė mokesčiams (mokestinė vertė) – 2 250 EUR (0,75/3 × 9 000). Žemės ūkio paskirties sklypo neapleistos dalies mokestinė vertė 2 362,5 EUR ((9 000 – 2 250) × 0,35). Toliau apskaičiuojant mokėtiną mokestį žemės ūkio paskirties sklypo neapleistos dalies mokestinė vertė (2 362,5 EUR) dauginama iš tokiai žemei savivaldybės tarybos nustatyto tarifo ir atitinkamai apleistos žemės vidutinė rinkos vertė mokesčiams (2 250 EUR) dauginama iš apleistai žemei savivaldybės tarybos nustatyto mokesčio tarifo.

II.3.1. Savikontrolės užduočių atsakymai

3.1.1. PVM skaičiuojamas nuo pasigaminimo savikainos, bus 252 EUR (1 200*0,21)

3.1.2. Automobilio naudojimo mėnesiai: 2008 m. – 6 mėn., 2009, 2010, 2011, 2012 – po 12 mėn., 2013 m. – 3 mėn., iš viso – 57 mėn.

Sukauptas nusidėvėjimas:

(30 000 – 3 000)/6_4 500/12 mėn._375 EUR/mėn. * 57 mėn._2 1375 EUR

Likutinė vertė:

30 000 – 21 375_8 625 EUR

PVM – 1 811,25 (8 625*0,21)

3.1.3. Įmonė A, prekiaujanti daržovių, gėlių, žolių ir kitomis sėklomis, pagal galiojančių standartų reikalavimus privalo prieš parduodama sėklas patikrinti jų kokybę, pateikti jas karantiniam patikrinimui. Tuo tikslu nustatyto dydžio sėklų, skirtų parduoti, bandiniai, kurių pirkimo (importo) PVM buvo atskaitytas, neatlygintinai perduodami valstybinės sėklų ir grūdų tarnybos laboratorijai. Nors perduotų laboratoriniams tyrimams atlikti sėklų pirkimo PVM buvo atskaitytas, tačiau toks neatlygintinas sėklų perdavimas nelaikomas prekių suvartojimu **PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir todėl jų pardavimo PVM neapskaičiuojamas.**

3.1.4. Įmonė, užsiimanti parfumerijos gaminių prekyba, užsakė reklaminį parduodamų prekių katalogą, kurio pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą. Šiuos katalogus, reklamuojančius parduodamas prekes, parduotuvėje nemokamai gali pasiimti kiekvienas pirkėjas, atėjęs į parduotuvę. Katalogas yra reklaminis leidinys ir, nors pirkėjai jais gali pasinaudoti nemokamai, tačiau šiuo atveju nelaikoma, kad pirkėjui buvo įteikta dovana, todėl nuo išdalytų katalogų vertės pardavimo **PVM, kaip už prekes sunaudotas mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, neskaičiuojamas.**

3.1.5. Paslaugas teikianti įmonė organizavo reklamos akciją, kurios metu visiems įmonės biure apsilankiusiems klientams buvo įteikti suvenyrai su įmonės logotipu. Šių suvenyrų vertė – 6 EUR. Kadangi reklamos akcijos metu vienos nemokamai atiduotos prekės apmokestinamoji vertė nebuvo didesnė kaip 7 EUR, todėl laikoma, kad šios akcijos metu išdalytos prekės yra nedidelės vertės dovanos ir todėl nuo jų vertės pardavimo PVM neskaičiuojamas. Kadangi akcija buvo reklaminė ir dalyvių skaičius nebuvo iš anksto ribotas, 62 straipsnio nuostatos dėl atskaitos koregavimo netaikomos.

3.1.6. Išskaičiuojamas PVM: 1 200 – 121 proc.; x – 100 proc., x – 991,74 EUR, PVM – 208,26
Kadangi tai reprezentacinis renginys, tai į atskaitą galima traukti 75proc. PVM:
208,26*0,75_156,20 EUR (tas pats ir su pačiomis išlaidomis pagal PMĮ: 743,80 (991,74*0,75)

3.1.7. NE

3.1.8. Bus skaičiuojamas PVM 0 proc., t. y. 80 000*0,00_0

3.1.9. Apmokestinimo momentas: 2X13-10-12

Pirkimo PVM: 200 000 + 50 000_250 000*0,21_52 500 EUR

Pardavimo PVM (skaičiuojamas perdavus sandėlj eksploatacijai):

250 000 + 100 000 + 31 180 (100 000*0,3118)_381 180*0,21_80 047,8 EUR

3.1.10. PVM neturi būti skaičiuojamas.

3.1.11. Taip, PVM skaičiuojamas: 200*300_60 000*0,21_12 600 EUR

3.1.12. Apmokestinimo momentas 2X11-10-02.

3.1.13. Šiuo atveju apmokestinimo momentu laikoma sąskaitos gavimo data – 2X10-01-08.

II.3.2. Savikontrolės užduočių atsakymai

3.2.1. Akcizų suma skaičiuojama taip:

1) atsižvelgiant į tai, kad deklaruotini akcizai bus skaičiuojami pagal gryno etilo alkoholio litrus, viskio litrai turi būti išreikšti gryno etilo alkoholio litrais (LPA):

$$2800 \text{ EUR} \times 40 \% = 1\,120 \text{ LPA},$$

2) apskaičiuojame mokėtiną akcizų sumą:

$$44,60 \text{ EUR/LPA} \times 1\,120 \text{ LPA} = 49\,952 \text{ EUR}$$

3.2.2. Akcizų suma skaičiuojama taip:

1) apskaičiuojamas kombinuotasis akcizų tarifas už 1000 cigarečių:

$$157 \text{ (EUR)} + 1\,000 \times ((25 \text{ (\%)/100}) \times (10,20 \text{ (EUR)/20 (vnt.)})) = 284,5 \text{ (EUR už tūkst. cigarečių)}$$

2) Apskaičiuojama mokėtina akcizų suma:

$$30 \text{ (tūkst. cigarečių)} \times 284,5 \text{ (EUR už tūkst. cigarečių)} = 8\,535 \text{ EUR.}$$

Importuotų ar iš kitų ES valstybių atgabentų cigarečių akcizas skaičiuojamas taip pat.

III DALIS

AUDITO PAGRINDAI

III.1. Savikontrolės užduočių atsakymai

Teisingi užduočių atsakymai

3.1.3.4	3.1.3.5	3.1.3.6
A,B,C	B	A,B,D

Teisingi užduočių atsakymai

3.1.4.1	3.1.4.2	3.1.4.3	3.1.4.4	3.1.4.5
B,D	A	A,B,C	A,B,C,D	A,B,C

Teisingi užduočių atsakymai

3.1.4.6	3.1.4.7	3.1.4.8	3.1.4.9	3.1.4.10
D	A,B,C,D	B,C	A,B,C,D	A,B,D

III.2. Savikontrolės užduočių atsakymai

Teisingi užduočių atsakymai

3.2.1.4.1	3.2.1.4.2	3.2.1.4.3	3.2.1.4.4	3.2.1.4.5
B	C	C	C	C

Teisingi užduočių atsakymai

3.2.2.6.1	3.2.2.6.2	3.2.2.6.3	3.2.2.6.4	3.2.2.6.5
A	C	C	B	B

Teisingi užduočių atsakymai

3.2.3.5.1	3.2.3.5.2	3.2.3.5.3	3.2.3.5.4	3.2.3.5.5
B	D	C	B	C

Teisingi užduočių atsakymai

3.2.4.4.1	3.2.4.4.2	3.2.4.4.3	3.2.4.4.4	3.2.4.4.5
A	A	C	C	A

Teisingi užduočių atsakymai

3.2.5.4.1	3.2.5.4.2	3.2.5.4.3	3.2.5.4.4	3.2.5.4.5
C	D	C	A	D

LITERATŪRA

1 VAS Finansinė atskaitomybė – www.aat.lt

10 VAS Pajamos – www.aat.lt

1005-asis tarptautinis audito praktinis nurodymas „Mažų įmonių audito ypatumai“. Prieiga per internetą: www.aat.lt

11 VAS Sąnaudos – www.aat.lt

12 VAS Ilgalaikis materialusis turtas – www.aat.lt

13 VAS Nematerialusis turtas – www.aat.lt

18 VAS Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai – www.aat.lt

1-asis tarptautinis kokybės kontrolės standartas „Audito įmonių, atliekančių finansinių ataskaitų auditą ir peržiūrą bei vykdančių kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“, galioja nuo 2009 m. gruodžio 15 d. Prieiga per internetą: www.lar.lt.

2 VAS Balansas – www.aat.lt

Europos Parlamento ir Tarybos 2014 m. balandžio 16 d. direktyva 2014/56/ES, kuria iš dalies keičiama direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito. Prieiga per internetą: www.lar.lt.

Europos Parlamento ir Tarybos 2014 m. balandžio 16 d. direktyva 2014/56/ES, kuria iš dalies keičiama direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:32013L0034>.

Europos Parlamento ir Tarybos 2014 m. balandžio 16 d. reglamentas (ES) Nr. 537/2014 dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų, kuriuo panaikinamas Komisijos sprendimas 2005/909/EB. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=1247>

3 VAS Pelno (nuostolių) ataskaita – www.aat.lt

4 VAS Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita – www.aat.lt

5 VAS Pinigų srautų ataskaita – www.aat.lt

6 VAS Aiškinamasis raštas – www.aat.lt

8 VAS Nuosavas kapitalas – www.aat.lt

9 VAS Atsargos – www.aat.lt

Arens, Alvin A., James K. Loebbecke (1988). Auditing, an integrated approach. 829 p. ISBN 0-13-051814-X.

Arens, Alvin A. (2006). Auditing and assurance services : an integrated approach / Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley. Upper Saddle River : Prentice Hall.

Bagdžiūnienė, V. (2004). Finansinės apskaitos pagrindai. Vilnius: Rosma.

- Bružauskas, V. (2001). Buhalterinės apskaitos pagrindai. Kaunas: LŽŪU leidybos centras.
- Buginis, V., Mackevičius, R. (2007) Gyventojų pajamų mokesčio analizė / *Ekonomika ir vadyba*, 2007 12, p. 181–188 ISSN 1822-6515. Prieiga per internetą: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2007~1367163821153/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content> [žiūrėta 2014-07-03]
- Buškevičiūtė, E. (2005). Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija. 331 p.
- Butkevičius, J., Burkšaitienė, D., Paliulis, N. K., Žaptorius, J. (2009). Apskaita vadybininkams: vadovėlis. Vilnius: VGTU leidykla „Technika“.
- Carmichael, D. R., Willingham John J. (1989). Auditing Concepts and methods. New York: McGraw-Hill Book Company. 591 p.
- Cosserat Graham, W., Rodda, Neil (2009). Modern auditing. John Wiley & Sons, Ltd. ISBN 978-0-470-31973-4, 733 p.
- Cosserat Graham, W., Rodda, Neil (2009). Modern auditing. John Wiley & Sons, Ltd. ISBN 978-0-470-31973-4, 733 p.
- Daujotaitė, D., Tarakavičiūtė, I., Puškorius, S. (2012). Veiklos audito teorija ir praktika. Vilnius: MRU.
- Daujotaitė, D. (2006). Finansinis auditas. Vilnius: VVAM. 189 p.
- Davis, Chris (2011). IT auditing : using controls to protect information assets. New York [N.Y.]: McGraw-Hill.
- Domeika, P. (2008). Apskaitos informacinė sistema: Monografija. Kaunas: VšĮ „Spalvų kraitė“.
- Finansinės apskaitos teorija ir praktika. Vadovėlis. Atsakingasis redaktorius V. Lakis (2009). Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Gyventojų pajamų mokestis / Lietuvos Respublikos finansų ministerija (2014). Prieiga per internetą: <http://www.finmin.lt/web/finmin/mokesciai/gpm#gp> [žiūrėta 2014-07-31]
- Gray, R. (1991). Evidence and judgment, in M. Sherer and S. Tinley (eds), Current Issues in Auditing. Paul Chapman Publishing, p. 131–143.
- Gudaitienė, O. (2005). Buhalterinė apskaita. Vilnius: Ciklonas.
- Ivanauskienė, A. (2006). Buhalterinės apskaitos pradmenys. Vilnius: TEV.
- Jefimovas, B. (2008). Apskaitos pagrindai. Vadovėlis. Kaunas: Kauno technologijos universiteto leidykla „Technologija“.
- Kanapickienė, R., Rudžionienė, K., Jefimovas, B. (2008). Finansinė apskaita. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Knapp, Michael C. (2006). Auditing cases / Michael C. Knapp. Mason [Ohio]: Thomson/South-Western.
- Knechel, W. Robert (2007). Auditing: assurance and risk / W. Robert Knechel, Steven E. Salterio, Brian Ballou. Mason [Ohio]: Thomson/South-Western.
- Konrath, Larry F. (2000). Auditing concepts and Applications: A risk analysis approach. Second edition. New York: West Publishing Company. 815 p.
- Kurie pajamų mokesčio tarifai taikomi nuo 2014-01-01? / Valstybinė mokesčių inspekcija / Konsultacinės medžiagos katalogas. Prieiga per internetą: http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000128638&tree_id=1000007612 [žiūrėta 2014-08-04]

- Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas, 2001 m. spalio 30 d. Nr. IX-569. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.eur/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=473881&p_tr2=2
- Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo komentaras. Prieiga per internetą: http://mic.vmi.eur/documentpublicone.do?&id=1000126907&tree_id=1000007315
- Lietuvos Respublikos audito įstatymas. Prieiga per internetą: www.aat.lt.
- Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574 – www.lrs.lt
- Lietuvos Respublikos darbo kodeksas, 2002 m. birželio 4 d. Nr. IX-926 – www.lrs.lt
- Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=464346 [žiūrėta 2014-07-31]
- Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras 2014-07-17. Prieiga per internetą: http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000131030&tree_id=1000007316 [žiūrėta 2014-07-31]
- Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. Nr. VIII-1183. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=449570
- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt>
- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt>
- Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233 (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=453671
- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt>
- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt>
- Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=456499
- Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. Prieiga per internetą: http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000047494&tree_id=1000007324
- Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos svetainė. <http://www.socmin.lt/lt/veikla/istorija/socialinis-draudimas-121.html>; <http://www.socmin.lt/lt/socialinis-draudimas/socialinio-draudimo-imokos.html>
- Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas, 1996 m. gegužės 21 d. Nr. I-1343. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=478640
- Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=453520.
- Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas, 1991 m. gegužės 21 d. Nr. I-1336 – www.lrs.lt

- Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas, 1991 m. gegužės 21 d. Nr. I-1336. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=478639
- Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl darbuotojo ir valstybės tarnautojo vidutinio darbo užmokesčio apskaičiavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, 2003 m. gegužės 27 d. Nr. 650 – www.lrs.lt
- Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas. 1995 m. balandžio 6 d. Nr. I-2675. (Aktuali redakcija). Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=470306
- Louwers, T. J., Ramsay, R. J., Sinason, D. H., Strawser, J. R. (2008). *Auditing and Assurance Services*. McGraw-Hill Irwin. 864 p. ISBN-13:978-0-07-337936-4.
- Lowers, Timothy J. (2013). *Auditing and Assurance services*. New York: McGraw-Hill / Irwin.
- Mackevičius J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė*. Vilnius: TEV.
- Mackevičius, J. Raziūnienė D. (2011). *Auditas: klausimai, atsakymai, testai*. Vilnius: VU leidykla. 220 p. ISBN 987-9955-634-37-9.
- Marcijonas, A., Sudavičius, B. (2003). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras. 287 p.
- Matickienė, (1997). *Audito planavimas ir organizavimas*. Kaunas: KTU. 139 p. ISBN 9986-13-542-7.
- Mautz, R. K. and Saraf, H. A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association, Sarasota, FL. 74 p.
- Messier, W. F., Glover, S. M., Prawitt, D. F. (2008). *Auditing and Assurance Services: A systematic approach*. McGraw-Hill. 787 p. ISBN 978-0-07-128408-0.
- Slavickienė, A., Atkočiūnienė, K., Nesticis, A. (2007). Gyventojų pajamų mokesčio pajamas įtakančių veiksmų tyrimas / Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai, 2007, Nr. 4 (11), p. 94–99 ISSN 1822-6760. Prieiga per internetą: [http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2007~1367164201550/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content\[žiūrėta 2014-07-03\]](http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2007~1367164201550/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content[žiūrėta 2014-07-03])
- Sodros svetainė. Prieiga per internetą: http://www.sodra.lt/draudeju_portalas/imoku_mokejimas/imoku_tarifai; <http://www.sodra.lt/index.php?cid=2303>
- Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija. 197 p.
- Šapalienė, L. (2010). *Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai*. Vilnius: RDI grupė. 168 p.
- Taylor, D. H. and Glezen, G. W., (1988). *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*. Fourth Edition. New York : John Wiley & Sons. 905 p. ISBN 0-471-88721-8.
- Tarptautiniai audito standartai (TAS 200, 315), galiojantys nuo 2009 m. sudaromų finansinių ataskaitų auditui. Prieiga per internetą: www.lar.lt
- Tarptautiniai audito standartai (TAS 500, 505, 580), galiojantys nuo 2009 m. sudaromų finansinių ataskaitų auditui. Prieiga per internetą: www.lar.lt
- Tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai (INTOSAI standartai). Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=347>.
- Tarptautiniai vidaus audito standartai (2013). Prieiga per internetą: www.vaa.lt.
- Thibodeau, Jay C. (2014). *Auditing and accounting cases: investigating issues of fraud and professional ethics* / Jay C. Thibodeau, Deborah Freier. New York [N.Y.]: McGraw-Hill Irwin.

- Tyla, A. (2012). Lietuvos Didžiosios Kunigaikštystės išdas, XVI amžiaus antroji pusė – XVII amžiaus vidurys. Vilnius: Standartų spaustuvė. 224 p.
- Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacinės medžiagos katalogas. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt>
- Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacinės medžiagos katalogas. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt>
- Valstybinio audito reikalavimai. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=32>.
- Waltz J. R., Park, R. C. (1995). Evidence Cases and materials. Eighth edition. Westbury, New York: The foundation press, Inc. ISBN 1-56662-189-5.
- Weirich, Thomas R. (2010). Accounting and auditing research: tools and strategies. Hoboken [N.J.]: Wiley.
- Whittington, O. Ray. (2006). Principles of auditing and other assurance services / O. Ray Whittington, Kurt Pany Boston [Mass] [etc.]: McGraw-Hill/Irwin.

Su-02 Apskaitos ir audito pagrindai / Rasa Subačienė, Ramunė Budrionytė, Irma Kamarauskienė, ... [et al.]; Vilniaus universiteto vadovėlis; Vilnius: Vilniaus universitetas : Vilniaus universiteto leidykla, 2015. – 560 p.

Bibliogr. 553–557 p.

ISBN 978-609-459-473-1

Vadovėlyje „Apskaitos ir audito pagrindai“ pateikiami pagrindiniai apskaitos informacijos formavimo principai, turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų apskaitos metodai; atskleidžiama Lietuvos mokesčių sistema, nagrinėjami pagrindinių mokesčių mokėtojai, jų apmokestinimo objektas, tarifai, mokesčių ėmimo būdai; analizuojamas audito atsiradimas, jo rūšys, reglamentavimas, pagrindinės audito koncepcijos ir jo procesas.

Vadovėlis skiriamas įvairių specializacijų studentams, besimokantiems apskaitos, audito ar mokesčių pagrindų. Jame nagrinėjamų temų žinioms pagilinti pateikiami savikontrolės klausimai ir užduotys. Savarankiškam mokymuisi vadovėlio pabaigoje pateikiami dalies savikontrolės užduočių atsakymai.

UDK 657(075.8)

Rasa Subačienė, Ramunė Budrionytė, Irma Kamarauskienė,
Vaclovas Lakis, Daiva Raziūnienė, Vilius Savickas,
Kastytis Senkus, Daiva Tamulevičienė

APSKAITOS IR AUDITO PAGRINDAI

V A D O V Ė L I S

Lietuvių kalbos redaktorė *Danutė Petrauskienė*
Viršelio dailininkė *Audronė Uzielaitė*

33,83 aut. l. 35,00 sp. l.

Tiražas 300 egz.

Išleido Vilniaus universitetas,

Vilniaus universiteto leidykla

Universiteto g. 3, LT-01513 Vilnius

Spausdino UAB „Petro ofsetas“

Savanorių pr.174D, LT-03153 Vilnius

