



MOKESČIŲ TVARKYMO ĮMONĖJE GEROJI PRAKTIKA: SPECIALIŲJŲ SĄSKAITŲ NAUDOJIMAS PELNO MOKESČIUI APSKAIČIUOTI IR DEKLARUOTI

LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO MOKESČIO ĮSTATYMAS

2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675

(Str. 57 galioja nuo 2022 05 01 pagal 2021 11 23 LR įstat. Nr. XIV-686)

Šio straipsnio VMI komentaras

<...>

XI SKYRIUS APSKAITOS REIKALAVIMAI

<...>

57 straipsnis. Finansinės apskaitos tvarkymo reikalavimai

1. Mokesčio mokėtojų finansinė apskaita privalo būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti.

Vieneto apskaitoje visos ūkinės operacijos turi būti pagrįstos apskaitos dokumentais, kurie turi būti surašomi ūkinės operacijos metu, joms pasibaigus ar įvykus. Duomenys apie ūkines operacijas laiku turi būti įrašyti į vieneto pasirinktus apskaitos registrus. **Vienetų finansinė apskaita turi būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamos informacijos ne vien tik finansinėms ataskaitoms sudaryti, bet ir pelno mokesčiui apskaičiuoti.** (Šio straipsnio VMI komentaras pagal VMI prie LR FM 2022-12-20 raštą Nr. (18.10-31-1Mr) R-5171)

Šaltinis: „Pačiolio“ elektroniniai sąvadai. > Pelno mokestis. > Pelno mokesčio įstatymo komentaras.

2. Mokesčio mokėtojai finansinę apskaitą tvarko vadovaudamiesi Finansinės apskaitos įstatymu ir kitais teisės aktais, reglamentuojančiais finansinės apskaitos tvarkymą.

Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymo 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad **vieneto apskaitą tvarkantys asmenys tvarko, apskaito ir registruoja ūkines operacijas, laikydamiesi Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatyme ir taikomuose standartuose nustatytų reikalavimų, subjekto vadovo nustatyta subjekto ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarka.** (Šio straipsnio VMI komentaras pagal VMI prie LR FM 2022-12-20 raštą Nr. (18.10-31-1Mr) R-5171)

Šaltinis: „Pačiolio“ elektroniniai sąvadai. > Pelno mokestis. > Pelno mokesčio įstatymo komentaras.

3. Pelno mokesčiui skaičiuoti vienetas gali naudoti finansinėje apskaitoje naudojamus visuotinai pripažintus pajamų, sąnaudų pripažinimo, atsargų įkainojimo būdus, **jeigu šis Įstatymas nenustato ko kita.**

<...>

Šaltinis: „Pačiolio“ elektroniniai sąvadai. > Pelno mokestis. > Pelno mokesčio įstatymas.

Pelno (nuostolių) ataskaita

Eil. Nr.	Straipsniai	Pastabos Nr.	Ataskaitinis laikotarpis	Praėjęs ataskaitinis laikotarpis
1.	Pardavimo pajamos			
2.	Pardavimo savikaina			
3.	Biologinio turto tikrosios vertės pokytis			
4.	BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		-	-
5.	Pardavimo sąnaudos			
6.	Bendrosios ir administracinės sąnaudos			
7.	Kitos veiklos rezultatai			
8.	Investicijų į patrunuojančiosios, patrunuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių akcijas pajamos			
9.	Kitų ilgalaikių investicijų ir paskolų pajamos			
10.	Kitos palūkanų ir panašios pajamos			
11.	Finansinio turto ir trumpalaikių investicijų vertės sumažėjimas			
12.	Palūkanų ir kitos panašios sąnaudos			
13.	PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ		-	-
14.	Pelno mokestis			
15.	GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)		-	-

(įmonės vadovo pareigų pavadinimas)

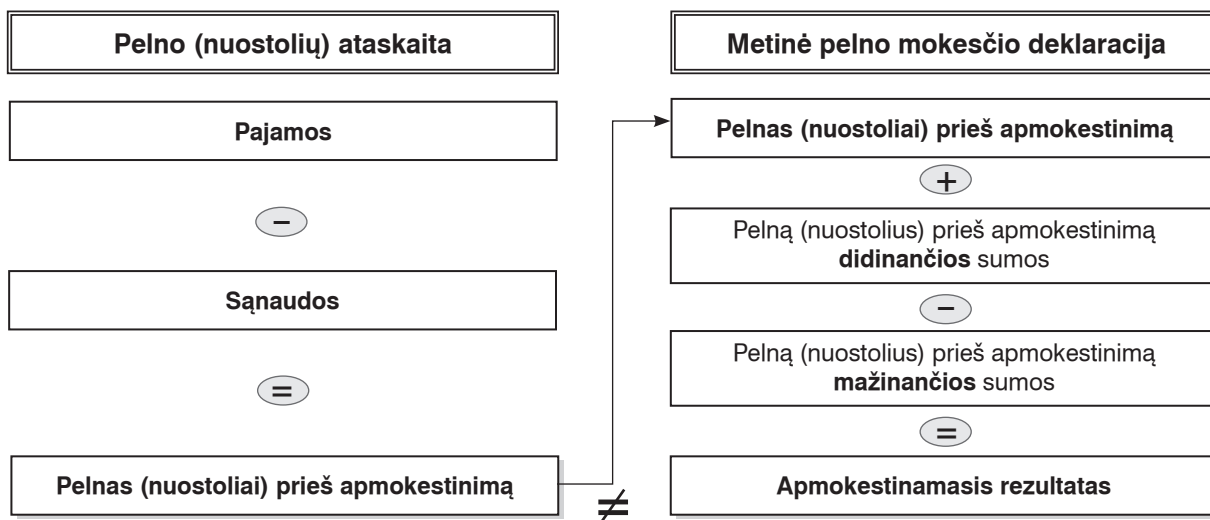
Iškeliamas iš ataskaitos ir pakoreguojamas
pelno mokesčio deklaracijoje

(parašas)

Iškeliamas iš pelno
mokesčio deklaracijos

(vardas ir pavardė)

Apskaitinio rezultato perskaičiavimo į apmokestinamąjį principinė schema



Finansinės apskaitos ir pelno mokesčio neatitikimų grupės:

A. Finansinėje apskaitoje pripažintos **sąnaudos**, kurios, apskaičiuojant pelno mokestį, laikomos **neleidžiamais atskaitymais**;

B. **Leidžiamiems atskaitymams** priskirtinos sumos, kurios finansinėje apskaitoje **nelaikomos sąnaudomis**;

C. Finansinėje apskaitoje pripažintos **pajamos**, kurios, apskaičiuojant pelno mokestį, priskiriamos **neapmokestinamosioms pajamoms**;

D. Finansinėje apskaitoje pripažintos **pajamos**, kurios pelno mokesčio atžvilgiu **nelaikomos pajamomis**;

E. **Apmokestinamosioms pajamoms** priskirtinos sumos, kurios finansinėje apskaitoje **nelaikomos pajamomis**.

Skirtumų tarp finansinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo atspindėjimo būdai

I.

☼ Finansinės apskaitos taisyklių reikalavimai ignoruojami, jeigu jie skiriasi nuo mokestinių taisyklių.

☼☼ *Apskaita vedama pagal mokesčių apskaičiavimo reglamentus.*

☼☼☼ Pelnų mokesčio deklaracijoje skirtumai tarp pelno (nuostolio) prieš apmokestinimą ir apmokestinamojo rezultato nefiksuojami.

II.

☼ Skirtumai registruojami tik tam skirtuose pagalbiniuose registruose, jų nefiksuojant sąskaitose.

☼☼ *Apskaita vedama pagal VAS (LFAS) arba TFAS.*

☼☼☼ Pelnų mokesčio deklaracijoje *atspindimi* skirtumai tarp pelno (nuostolio) prieš apmokestinimą ir apmokestinamojo rezultato.

III.

☼ Skirtumai registruojami specialiose sąskaitose taikant dvejybinių įrašų:

III.1 – Reguluojančiose:

III.1a – Papildančiose.

III.1b – Kontrarinėse.

III.2 – Autonominėse.

☼☼ *Apskaita vedama pagal VAS (LFAS) arba TFAS.*

☼☼☼ Pelnų mokesčio deklaracijoje *atspindimi* skirtumai tarp pelno (nuostolio) prieš apmokestinimą ir apmokestinamojo rezultato.

IV.

☼ **MIŠRŪS BŪDAI:** skirtumai pagal poreikį registruojami specialiuose registruose ir/arba specialiose sąskaitose, kai kurių skirtumų vengiama, prioritetą teikiant mokesčių reglamentų reikalavimams.

☼☼ *Įvairūs apskaitos objektai registruojami skirtingai.*

☼☼☼ Pelnų mokesčio deklaracijoje *atspindimi* ne visi skirtumai tarp pelno (nuostolio) prieš apmokestinimą ir apmokestinamojo rezultato.

I būdas.

FINANSINĖ APSKAITOS TAISYKLIŲ REIKALAVIMŲ IGNORAVIMAS, kai jie skiriasi nuo mokestinių taisyklių

❁ **Esmė:** Finansinė buhalterinė apskaita vedama pagal mokesčių apskaičiavimo reikalavimus. Pelno mokesčio deklaracijoje skirtumai tarp pelno (nuostolio) prieš apmokestinimą ir apmokestinamojo rezultato nefiksuojami, nes jie neregistruojami ir apskaitoje.

❁ **Teigiamos savybės:**

- nereikalauja aukštos kvalifikacijos iš finansinę apskaitą vedančių bei finansinę atskaitomybę rengiančių specialistų;
- tokia finansinės apskaitos ir mokesčių apskaičiavimo tvarka žymiai pigesnė nei leidžianti įvertinti skirtumus tarp išvestojo finansinėje apskaitoje ir apmokestinamojo veiklos rezultato;
- paprastas Pelno mokesčio deklaracijos užpildymas, kadangi daugeliu atvejų neregistruojami skirtumai taro finansinės apskaitos ir mokesčių apskaičiavimo.

❁ **Neigiamos savybės:**

- daugeliu atvejų **neįmanoma gauti ne tik tikros ir teisingos, bet apskritai bent kiek patikimos informacijos** apie įmonės turtą, įsipareigojimus bei veiklą ir jos rezultatus. Todėl tokia metodika gali būti taikoma tik tokiose įmonėse, kuriose šie rodikliai matomi akivaizdžiai;
- netgi labai nedidelėse įmonėse gali būti ne vienas savininkas, o tokiu atveju tarp jų iškilus nesutarimams dažniausiai neįmanoma įrodyti kurio nors iš jų teisingumo;
- ši metodika pasirodo visiškai neefektyvi, kai reikia spręsti teisinius klausimus tarp kontrahentų, kadangi beveik neįmanoma arba kainuotų per brangiai atlikti perskaičiavimus į teisingus finansinės apskaitos duomenis.
- netgi nustačius tokią apskaitos vedimo metodiką, **tam tikrais atvejais neįmanoma išvengti skirtumų tarp finansinės apskaitos ir mokesčių apskaičiavimo registravimo sąskaitose** (pvz., kai skirtumai nebus kompensuojami ateityje: tarkime, automobilio mokestinė nusidėvėjimo suma dėl CO₂ negali būti didesnė už mokesčių reglamentuose nustatytą maksimalią). Kartais be sąskaitų neįmanoma išsiversti ir todėl, kad tam tikrų elementų finansinėje apskaitoje apskritai gali nebūti, todėl nėra ko koreguoti (pavyzdžiui, kai ilgalaikė nuoma pripažįstama apmokestinamosiomis pardavimų pajamomis).

II būdas.

SKIRTUMAI tarp finansinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo REGISTRAVIMAS TIK TAM SKIRTUOSE PAGALBINIUOSE REGISTRUOSE, jų nefiksuojant sąskaitose

❁ **Esmė:** Apskaita vedama pagal VAS (LFAS) arba TFAS. Pelno mokesčio deklaracijoje *atspindimi* skirtumai tarp pelno (nuostolio) prieš apmokestinimą ir apmokestinamojo rezultato, naudojantis registruose užfiksuotais duomenimis.

❁ **Teigiamos savybės:**

- esant reikalui atskirai **atspindėti mokestinius rezultatus, jų apskaičiavimą galima registruoti santykinai paprastos struktūros pagalbiniuose registruose**, nenaudojant buhalterinės apskaitos sąskaitų, todėl nenaudojant dvejetainio įrašo metodologijos;

- svarbiausias šio būdo privalumas yra tas, kad jis palengvina apskaičiuoti mokestinius rezultatus ir užpildyti Pelną mokesčio deklaraciją, skatina „nepamiršti“ apmokestinimo taisyklių įtakos vėlesniems laikotarpiais.



Neigiamos savybės:

- skirtumų registravimas ne sąskaitose, bet pagalbinuose registruose susiaurina kompiuterinių programų naudojimo galimybes, nes jos visuomet orientuotos į dvejetainio įrašo metodologiją, o šiuo atveju pastarasis neegzistuoja;
- šito būdo taikymas gali apsunkinti dokumentavimo procesus. Registravimas sąskaitose ne tik finansinei apskaitai, bet ir mokesčiams apskaičiuoti, visuomet turi būti grindžiamas fiksavimu pirminiuose dokumentuose (PMĮ 57 str. VMI komentaras). ***Dažnai paranku naudoti metodiką, kai finansinės apskaitos tikslais surašytus dokumentus papildomai antspauduoja mokesčių apskaičiavimo specialistai.*** Tai stiprina kontrolę, nes tikrina tas, kas rengia dokumentą, o antrą kartą – tas, kuris antspauduoja. ***Šį procesą gerokai komplikuoja mokesčiams apskaičiuoti sąskaitų nebuvimas***, nes būtų sudėtingiau parengti ir realizuoti dokumentų parengimo ir jų judėjimo įmonėje tvarką.

KAIP PARENGTI SAVO ĮMONEI TINKAMUS PAGALBINIUS MOKESČIŲ APSKAIČIAVIMO REGISTRUS

Pagalbiniai mokesčių apskaičiavimo registrai – labai svarbi priemonė, kardinaliai keičianti visų mokesčių apskaičiuotojų darbą. Jie sudaro sąlygas teisingai ir paprastai apskaičiuoti ir deklaruoti mokesčius, išvengti klaidų bei nuobaudų, racionaliai pasinaudoti teisėtais mokesčių mažinimo būdais. Kaip juos pasirengti ir naudotis jais, ***išsamiai aprašyta „Pačiolio“ išleistoje darbo priemonėje „Įmonės mokesčių byla“.*** Taip pat svarbu šiuos klausimus reglamentuoti įmonės vadovo išleistame buhalterinės apskaitos ir mokesčių politikos įsakyme. Tam irgi yra speciali darbo priemonė.

**Kaip apsirūpinti šiomis naudingomis priemonėmis,
aprašyta su šiuo seminaru platiname lankstinyje. Verta susipažinti!**

III būdas.

SKIRTUMŲ tarp finansinės apskaitos ir mokestinių duomenų REGISTRAVIMAS specialiose SĄSKAITOSE, taikant dvejetainį įrašą



Esmė: Apskaita vedama pagal VAS (LFAS) arba TFAS. Pelną mokesčio deklaracijoje *atspindimi* skirtumai tarp pelno (nuostolio) prieš apmokestinimą ir apmokestinamojo rezultato.



Naudojant sąskaitas, **išvengiama I-ojo ir II-ojo būdų trūkumų.** Tai, kad sąskaitų naudojimas reikalauja aukštesnės apskaitą tvarkančių asmenų kvalifikacijos ir vien dėl to yra brangesnis, kompensuojama kokybiškesne buhalterinės apskaitos ir mokesčių informacija bei kitais privalumais.

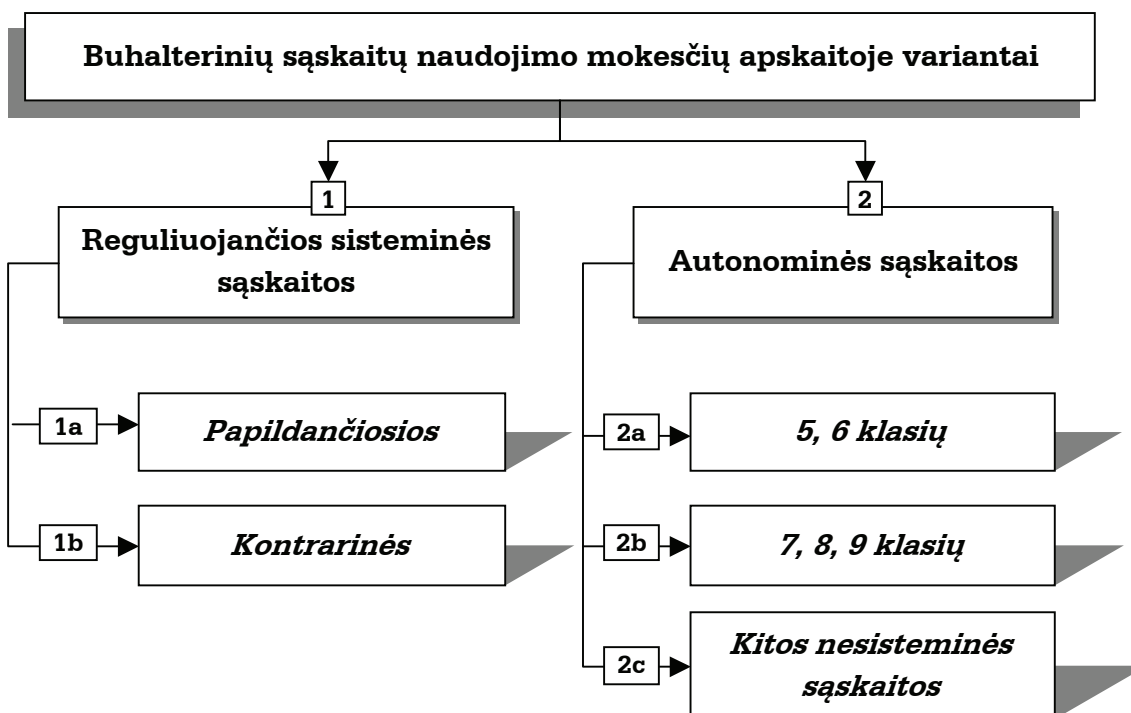


Buhalterinių sąskaitų naudojimo mokesčių apskaitoje privalumai:

- be registravimo sąskaitose iš esmės neįmanoma buhalterinės apskaitos *savikontrolė*. Geriausiai tai leidžia daryti dvejetainio įrašo buhalterinėje apskaitoje metodologija;
- buhalterinių sąskaitų naudojimas informacijai kaupti ir sisteminti – **įprastas būdas kiekvienam kvalifikuotam buhalterui;**

- **dvejybinio įrašo** taikymas buhalterinėse sąskaitose registruojant finansinės apskaitos ir pelno mokesčio skirtumus, sudaro galimybę buhalterinėse sąskaitose **informaciją sisteminti dviem pjūviais**. Jeigu naudojamos autonominės sąskaitos, jose skirtumai registruojami pagal pelno mokesčio deklaracijos laukelius ir pagal finansinėje apskaitoje naudojamas pajamų ir sąnaudų rūšis;
- finansinės apskaitos ir mokesčių skirtumams registruoti gali būti **naudojama ta pati kompiuterinė apskaitos programa**, kuri naudojama apskaitai tvarkyti. Skirtumus registruojant patikima kompiuterine programa, užtikrinamas duomenų saugumas. Kompiuterinės programos apskritai neleidžia registruoti jokių operacijų ne dvejybinio įrašo sistemoje. Be to, ir manualiniu būdu vedant apskaitą, svarbiausias tikrinimo elementas – debeto bei kredito apyvartų sumų palyginimas;
- galimybė **ūkinės operacijos vykdymo ir jos registravimo metu** mokesčių tikslais koreguoti pajamas ir sąnaudas, nes įrašai buhalterinės apskaitos sąskaitose paprastai atliekami tuo pačiu metu, kai finansinėje apskaitoje registruojama pati ūkinė operacija, o tai mažina užmaršumą;
- galimybė **modifikuoti** mokesčių apskaitai skirtas **sąskaitas keičiantis deklaracijos formai** arba susidūrus su naujais skirtumais. Ypač lengvai modifikuojamos autonominės sąskaitos, kadangi jos visiškai nenusijusios su kitomis buhalterinėmis sąskaitomis;
- autonominėje buhalterinių sąskaitų sistemoje galima **registruoti** visus **finansinės apskaitos ir mokesčių skirtumus**. Aiški sąskaitų struktūra, palengvina jose užregistruotos informacijos paiešką ir analizę;
- buhalterinių sąskaitų sistema **atitinka** mokesčių **administratoriaus reikalavimus**, keliamus mokesčių apskaitai.

Pelno mokesčiui apskaičiuoti ir PMD pildymui racionalizuoti gali būti naudojamos sisteminės reguliuojančiosios (papildančiosios ir kontrarinės) bei autonominės sąskaitos.



PAPILDANČIŲJŲ SĄSKAITŲ BŪDO naudojimo esmė, teigiamos ir neigiamos savybės

✿ **Esmė:** tam tikros finansinės apskaitos sąnaudų ar pajamų sąskaitos detalizuojamos papildomai įtraukiant subsąskaitas, kuriose, atsižvelgiant į apmokestinimo taisykles, registruojamos sumos. Tokios ***papildančios sąskaitos paprastai naudojamos apskaitant vienos rūšies finansinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo neatitikimus – finansinėje apskaitoje pripažintų sąnaudų priskyrimui neleidžiamiems atskaitymams arba neapmokestinamosioms pajamoms registruoti.***

Jeigu jos skirtos sąnaudų pripažinimui neleidžiamais atskaitymais apskaityti, šios sąskaitos visuomet įtraukiamos tik į 6-ąją *Sąnaudų* klasę. ***Gali būti pasirinktas variantas, kai įtraukiama tik viena tokio pobūdžio sąskaita, skirta visoms neleidžiamų atskaitymų sumoms apskritai*** (žemiau pateiktoje sąskaitų plano ištraukoje – sąskaita Nr. 639). Arba tokio pobūdžio sąskaitos gali būti įtraukiamos į kiekvieną sąnaudų sąskaitų grupę (po vieną sąskaitą visai sąskaitų grupei).

Sąskaitų plano ištrauka

<...>
63 BENDROSIOS IR ADMINISTRACINĖS SĄNAUDOS
<...>
6308 Veiklos mokesčių sąnaudos
63080 Nekilnojamojo turto mokesčio sąnaudos
63081 Neatskaitomo PVM sąnaudos
630811 Neatskaitomo PVM sąnaudos nuo leidžiamų atskaitymų
630812 Neatskaitomo PVM sąnaudos nuo neleidžiamų atskaitymų
63082 Aplinkos teršimo mokesčio sąnaudos
63083 Kitų mokesčių sąnaudos
630831 Neišskaityto (įmonės lėšomis sumokėto) GPM sąnaudos
630832 Neišskaitytų (įmonės lėšomis sumokėtų) VSD įmokų sąnaudos
63033 Baudos už neteisingą mokesčių apskaičiavimą
6309 Turto vertės sumažėjimo sąnaudos
63090 Pirkėjų skolų vertės sumažėjimo sąnaudos
63091 Atsargų vertės sumažėjimo sąnaudos
63092 Nematerialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos
63093 Ilgalaikio materialiojo turto vertės sumažėjimo sąnaudos
63094 Kito turto vertės sumažėjimo sąnaudos
6310 Atidėjinių sąnaudos
6311 Baudų ir delspinigių sąnaudos
6312 Įvairios bendrosios ir administracinės sąnaudos
63121 Atsargų nurašymo sąnaudos
631211 Atsargų natūralios netekties sąnaudos
631212 Kitos atsargų nurašymo sąnaudos
63122 Reprezentacinės sąnaudos
63123 Įmonės reklamos sąnaudos
63124 Suteikta labdara ir parama
63125 Dienpinigių sąnaudos
63126 Komandiruočių sąnaudos
63129 Kitos įvairios bendrosios sąnaudos
6313 Gautas nuolaidos (-)
<...>
639 Neleidžiamiesiems atskaitymams priskirtinos bendrosios ir administracinės sąnaudos
<...>

Galimas pavojus: naudojant apibendrintą sąskaitą neleidžiamų atskaitymų grupei (mūsų atveju sąskaitą Nr. 639 *Neleidžiamiems atskaitymams priskirtinos bendrosios ir administracinės sąnaudos*), sąskaitoje Nr. 63122 liktų tik reprezentacinių sąnaudų, priskirtinų leidžiamiems atskaitymams dalis. Tai iškraipytų finansinės apskaitos duomenis, dar didesni iškraipymai susidarytų, jeigu būtų naudojama viena sąskaita visiems neleidžiamiems atskaitymams. Todėl racionaliau **kiekvieną tam tikrų sąnaudų (arba atitinkamai – pajamų) sąskaitą skaidyti, ją detalizuojant į dvi subsąskaitas, iš kurių vienoje registruojama sąnaudų suma, priskiriama leidžiamiems atskaitymams, o kitoje sąskaitoje – neleidžiamų atskaitymų suma.**



PAVYZDYS

Tarkime, įmonė surengė reprezentacinį renginį, kuriam išleido 400 eurų. Šios išlaidos traktuojamos kaip reprezentacinės sąnaudos. Laikantis Pelno mokesčio įstatymo reikalavimų, dalis (50 proc.) šių sąnaudų priskiriama leidžiamiems atskaitymams, o likusioji dalis (50 proc.) laikoma neleidžiamais atskaitymais.

Įrašai buhalterinės apskaitos sąskaitose:

{	D 631221 Leidžiamiems atskaitymams priskirtinos reprezentacinės sąnaudos	200 €	
	D 631222 Neleidžiamiems atskaitymams priskirtinos reprezentacinės sąnaudos	200 €	
	K 449 Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai		400 €

Šiuo atveju bendra įmonės patirtų reprezentacinių sąnaudų suma bus lygi sąskaitos Nr. 63122 *Reprezentacinių sąnaudų* sąskaitos likučiui (400 eurų), kuri sudarys du ją detalizuojančių subsąskaitų duomenys. Rengiant pelno mokesčio deklaraciją, apmokestinamąjį rezultatą reikės padidinti 631221 *Neleidžiamiems atskaitymams priskirtinų reprezentacinių sąnaudų* sąskaitoje užregistruota neleidžiamų atskaitymų suma.



Papildančiųjų sąskaitų būdo **teigiamos savybės:**

- tai **paprasciausias būdas** minėtiems neatitikimams sąskaitose registruoti. Tačiau jeigu jų yra daug ir įvairių, tenka detalizuoti nemažai sąskaitų, todėl didėja klaidų rizika, kad kuri nors neleidžiamiems atskaitymams apskaityti skirta sąskaita liks neperžiūrėta, sudarant pelno mokesčio deklaraciją, ir bus apskaičiuotas klaidingas apmokestinamojo pelno rodiklis;
- duomenys apie **sąnaudas (atitinkamai – pajamas), priskirtas neleidžiamiems atskaitymams, kaupiami pačiose sąnaudų sąskaitose**, jas detalizuojant, todėl sąnaudos išlieka teisingai suklasifikuotos ir pelno (nuostolių) ataskaitos parengimas netampa sudėtingesnis;
- minėtiems tikslams **sąskaitas galima detalizuoti palaipsniui**, kai tik atsiranda poreikis. Įmonėse, kuriose finansinės apskaitos ir mokesčių neatitikimų įvairovė nedidelė, informacijai apie neleidžiamus atskaitymus kaupti gali užtekti vos kelių sąskaitų;
- visos sąnaudų patyrimo **operacijos registruojamos vienu sudėtinu įrašu**. Norint išskirti neleidžiamus atskaitymus, nereikia atlikti jokių papildomų procedūrų.



Papildančiųjų sąskaitų būdo **neigiamos savybės:**

- esant didesnei finansinės apskaitos ir pelno mokesčio neatitikimų gausai, neleidžiamus atskaitymus tenka išskaidyti į labai **daug detalių sąnaudų sąskaitų**. Rengiant pelno mokesčio deklaraciją, jas visas reikia patikrinti;

- sąskaitų, kuriose apskaitomos sąnaudos visada bus neleidžiami atskaitymai (pvz., atidėjinių formavimo sąnaudos), netikslinga papildomai detalizuoti, išskiriant neleidžiamų atskaitymų subsąskaitą. Vienas sąnaudų sąskaitas detalizavus, o kitų – ne, iškraipoma pati sąskaitų plano struktūra. Sąskaitų **kodavimo nevienodumas neišvengiamai didina klaidų**, registruojant ir naudojant užregistruotus duomenis, tikimybę;
- nors neleidžiamiesiems atskaitymams priskirtos sumos ir sukaupiamos specialiose sąskaitose, tačiau, norint parengti pelno mokesčio deklaraciją, šių **sąskaitų likučius tenka iš naujo suklasifikuoti pagal deklaracijos laukelius**. Tam tenka naudoti papildomus registrus, surašyti buhalterines pažymas;
- taikant šį būdą, **neįmanoma apskaitoje užregistruoti leidžiamų atskaitymų, kurie finansinėje apskaitoje nelaikomi sąnaudomis** (pvz., suteiktos paramos dvigubos sumos). Lygiai taip pat negalima užregistruoti kitų rūšių finansinės apskaitos ir pelno mokesčio neatitikimų.



Neleidžiamų atskaitymų registravimas, panaudojant papildančias sąskaitas, labiau tinka mažoms įmonėms, kuriose susidaro nedaug, be to, tik vienos rūšies apskaitos ir mokesčių skirtumų, kai finansinėje apskaitoje pripažintos sąnaudos laikomos neleidžiamais atskaitymais mokesčiuose.

KONTRARINIŲ SĄSKAITŲ BŪDO naudojimo esmė, teigiamos ir neigiamos savybės

-  **Esmė:** Kontrarinės, kaip ir papildančiosios, sąskaitos paprastai naudojamos registruojant finansinėje apskaitoje pripažintas sąnaudas, kurios pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais laikomos neleidžiamais atskaitymais, arba *kartais registruojant ir neapmokestinamąsias pajamas*. Jų naudojimo tikslas – *išskirti šiose sąskaitose neleidžiamiesiems atskaitymams tenkančią sąnaudų dalį, kartu nemažinant bendros finansinėje apskaitoje pripažintų sąnaudų sumos*.



PAVYZDYS:

{	<...>
	63122 Reprezentacinės sąnaudos
	631221 Bendra reprezentacinių sąnaudų vertė
	631222 Apmokestinamojo pelno nemažinanti reprezentacinių sąnaudų dalis (-)
	<...>

Naudojant kontrarinių sąskaitų būdą, **reikia atlikti dvi sąskaitų korespondencijas**. *Pirmąja* įprastu būdu užregistruojamos visos patirtos sąnaudos, o *antrąja* specialiai įtrauktoje kontrarinėje sąskaitoje užregistruojama neleidžiamų atskaitymų suma. Atliekant antrąją įrašą, **galima patogiai užregistruoti neleidžiamų atskaitymų dalį**. Toks ūkinių operacijų registravimas leidžia išsaugoti sąnaudų sąskaitų struktūrą, kai sąnaudos grupuojamos pagal pelno (nuostolių) ataskaitos eilutes (tai ne visada pavyksta pasiekti neleidžiamus atskaitymus registruojant papildančiose sąskaitose). Kontrarinių sąskaitų įtraukimo pavyzdyje jos paryškintos.

Sąskaitų plano ištrauka

<...>
63 BENDROSIOS IR ADMINISTRACINĖS SĄNAUDOS
6300 Nuomos sąnaudos
63001 Turtą nuomojant iš juridinių asmenų
630011 Bendra nuomos sąnaudų vertė
630012 Apmokestinamojo pelno nemažinanti nuomos sąnaudų dalis (-)
63002 Turtą nuomojant iš fizinių asmenų
630021 Bendra nuomos sąnaudų vertė
630022 Apmokestinamojo pelno nemažinanti nuomos sąnaudų dalis (-)
6301 Turto remonto ir eksploatavimo sąnaudos
63011 Remonto sąnaudos
630111 Savo turto remonto sąnaudos
6301111 Bendra remonto sąnaudų vertė
6301112 Apmokestinamojo pelno nemažinanti remonto sąnaudų dalis (-)
630112 Naudojamo trečiųjų asmenų turto remonto sąnaudos
6301121 Bendra remonto sąnaudų vertė
6301122 Apmokestinamojo pelno nemažinanti remonto sąnaudų dalis (-)
<...>
6302 Mokėjimų tretiesiems asmenims sąnaudos
63022 Ryšių paslaugų sąnaudos
630221 Bendra ryšių paslaugų sąnaudų vertė
630222 Apmokestinamojo pelno nemažinanti ryšių paslaugų sąnaudų dalis (-)
63024 Transporto paslaugų sąnaudos
630241 Bendra transporto paslaugų sąnaudų vertė
630242 Apmokestinamojo pelno nemažinanti transporto paslaugų sąnaudų dalis (-)
<...>



PAVYZDYS:

Tarkime, ilgalaikį gamybinį projektą vykdanči įmonė kitame mieste metams išsinuomojo butą, kad jame komandiruočių metu galėtų apgyvendinti savo darbuotojus. Susiklostė situacija, kad keturis mėnesius darbuotojai nebuvo siunčiami į komandiruotes į tą miestą, nors visą šį laiką butas buvo išsinuomotas ir buvo mokamas nuomos mokestis. Vadinas, tiems keturiems mėnesiams tenkantis nuomos mokestis, kaip neteikiantis ekonominės naudos, turėtų būti priskirtas neleidžiamiesiems atskaitymams. Mėnesinio nuomos mokestis – 300 eurų. Kiekvieną mėnesį (iš tų keturių), gavus iš buto nuomotojo sąskaitą faktūrą, pripažįstamos nuomos sąnaudos.

Įrašai buhalterinės apskaitos sąskaitose:

{	D 630011 Bendra nuomos sąnaudų vertė	
	(turtą nuomojant iš juridinių asmenų)	300 €
	K 449 Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	300 €

Nesinaudojant išsinuomotomis patalpomis, tam laikotarpiui tenkantis nuomos mokestis priskiriamas neleidžiamiesiems atskaitymams, todėl kas mėnesį visą 300 eurų sumą reikia registruoti sąskaitose kaip neleidžiamus atskaitymus.

Įrašai buhalterinės apskaitos sąskaitose:

{	D 639 Neleidžiamiesiems atskaitymams priskirtinos bendrosios ir administracinės sąnaudos	300 €
	K 630012 Apmokestinamojo pelno nemažinanti nuomos sąnaudų dalis (turtą nuomojant iš juridinių asmenų) (-)	300 €

Galimas pavojus: Pavyzdyje aptariamam atveju, kiek per ataskaitinį laikotarpį įmonė iš viso patyrė nuomos sąnaudų (nuomodama patalpas iš juridinių asmenų), parodys suma, esanti 630011 *Bendros nuomos sąnaudų vertės (turtą nuomojant iš juridinių asmenų)* subsąskaitoje. Tuo tarpu 63001 *Nuomos sąnaudų (turtą nuomojant iš juridinių asmenų)* sąskaitos likutis rodys ne visą nuomos sąnaudų sumą, bet tik jų dalį, kuri priskirta leidžiamiesiems atskaitymams. ***Neįvertinus šio ypatumo, galima suklysti, sudarant pelno (nuostolių) ataskaitą.***

Sąskaitą Nr. D 639 Neleidžiamiesiems atskaitymams priskirtinos bendrosios ir administracinės sąnaudos dėl patogumo **tikslinga detalizuoti pagal Pelno mokesčio deklaracijos užpildymo eilutes.**

❁ Kontrarinių sąskaitų naudojimo būdo **teigiamos savybės:**

- duomenys apie neleidžiamus atskaitymus kaupiami tose pačiose sąnaudų sąskaitose jas detalizuojant. ***Sąnaudos išlieka teisingai suklasifikuotos***, laikantis pelno (nuostolių) ataskaitai parengti reikalingų principų;
- **sąskaitas galima detalizuoti palaipsniui**, kai tik atsiranda toks poreikis, nepaveikiant anksčiau išskirtų neleidžiamų atskaitymų sąskaitų sistemos;
- visi duomenys apie neleidžiamus atskaitymus lygiagrečiai kaupiami ir keliuose papildančiose sąskaitose. Dėl to atsiranda galimybė šiose sąskaitose **duomenis grupuoti pagal pelno mokesčio deklaracijos laukelius**;
- kadangi įrašas sąskaitose, kuriuo išskiriami neleidžiami atskaitymai, turi būti atliekamas kartu su pagrindiniu įrašu (kuriuo pripažįstamos tam tikros patirtos sąnaudos), tai sumažina tikimybę, kad bus užmiršta jį atlikti, be to, mažėja ir klaidų tikimybė.

❁ Kontrarinių sąskaitų naudojimo būdo **neigiamos savybės:**

- sąnaudų sąskaitose dėl kontrarinių sąskaitų naudojimo **iškraipomi duomenys apie patirtų sąnaudų sumas**;
- neleidžiamiesiems atskaitymams priskirtinos sumos registruojamos dvigubu įrašu (vienu registruojama bendra sąnaudų suma, kitu – išskiriami neleidžiami atskaitymai), o tai yra papildomas darbas;
- taikant šį būdą, **neįmanoma** apskaitoje užregistruoti **leidžiamų atskaitymų**, kurie finansinėje apskaitoje **nelaikomi sąnaudomis** (pvz., dvigubos suteiktos paramos sumos). Lygiai taip pat negalima užregistruoti ir kitų rūšių finansinės apskaitos bei pelno mokesčio neatitikimų.



Apibendrinant galima pasakyti, kad ***neleidžiamų atskaitymų registravimas, panaudojant kontrarines sąskaitas, tinka nedidelėms įmonėms***, kuriose susidaro tik vienos rūšies apskaitos ir mokesčių skirtumų, kai finansinėje apskaitoje pripažintos sąnaudos laikomos neleidžiamais atskaitymais. **Šis būdas**, vertinant jį iš galimos sukaupti mokesčių tikslais informacijos patogumo (yra galimybė neleidžiamus atskaitymus detalizuoti pagal pelno mokesčio deklaracijos laukelius), **turi daugiau privalumų, nei papildančių sąskaitų naudojimo būdas.**

AUTONOMINIŲ SĄSKAITŲ BŪDO naudojimo esmė, teigiamos ir neigiamos savybės

Tai labiausiai išvystytas, tačiau ir sudėtingiausias skirtumų tarp finansinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo atspindėjimo būdas. Jį taikant apskaita vedama pagal VAS (LFAS) arba TFAS, o Pelno mokesčio deklaracijoje atspindimi skirtumai tarp pelno (nuostolio) prieš apmokestinimą ir apmokestinamojo rezultato. Šis būdas išties sudėtingiausias, todėl seminaro apimtis neleidžia jo ne tik bent kiek detaliau aprašyti, bet ir iliustruoti pavyzdžiais. Todėl apsiribosime tuo, kad atskleisime Autonominių sąskaitų būdo esmę, paminėdami svarbiausius jo bruožus bei teigiamas ir neigiamas savybes.

Norint įsisavinti ir taikyti praktikoje šį būdą, reikia pasinaudoti išsamiais buhalteriams ir mokesčių apskaičiuotojams skirtomis priemonėmis. Jose detalai aprašytas ne tik Autonominių sąskaitų būdas, bet pateikiama itin daug kitos kiekvienai įmonei svarbios informacijos. Tai daugelio plačiai naudojamas dvitomis „Buhalterinės apskaitos žinynas“ bei kiekvieno buhalterio „enciklopedija“ – „Sąskaitų korespondencijų žinynas“. Abiejų šių priemonių aprašymui skirti paskutiniai šio klausimo puslapiai.

Visiems atvejams, skirtiems apmokestinamajam rezultatui apskaičiuoti ir po to jį koreguoti, skirtos sąskaitos yra autonominės. Autonominės sąskaitos – tai tik tarpusavyje koresponduojančios sąskaitos, kurios neturi jokio tiesioginio ryšio su finansinės apskaitos sąskaitomis. Joms rekomenduojama paskirti 7 ir 8 sąskaitų klasių sąskaitas, kurios pavyzdiniame sąskaitų plane yra laisvos. Mokesčių apskaičiavimo atveju, registruojant mokesčių ir finansinės apskaitos skirtumus, sprendžiami du skirtingi klausimai. Pirma – *racionalu užfiksuoti, kuriuose Pelno mokesčio deklaracijos laukeliuose turės būti atspindėti konkretūs neatitikimai*. Antra – *tikslinga atspindėti tikslią informaciją apie pajamas ir sąnaudas, kurios padidina arba sumažina apmokestinamąjį pelną, palyginti su apskaitoje gautu rezultatu*. Tuo ir grindžiamas dvejetainis įrašas, naudojamas registruojant mokesčių ir finansinės apskaitos rodiklių skirtumus. Be to, svarbu pažymėti, kad svarbu pažymėti, kad **autonominėse sąskaitose galima apskaityti ir finansinėje apskaitoje neregistruojamas pajamų bei sąnaudų sumas**.

Kalbant apie autonomines sąskaitas, reikia pabrėžti vieną svarbų jų privalumą – **nebūtina iš karto įtraukti visas šias sąskaitas**, svarbu tik išlaikyti aiškią sąskaitų struktūrą. Kiekvieną kartą susidūrus su nauju neatitikimu, galima įtraukti reikiamą naują sąskaitą. Be to, mokesčių apskaičiavimo taisyklės ir deklaracijų formos dažnai keičiasi, atsiranda naujų apmokestinimo schemų. Šie pasikeitimai negriauna autonominių sąskaitų sistemos, nes ji lengvai modifikuojama.



Autonominių sąskaitų naudojimo būdo **teigiamos savybės**:

- duomenys apie apskaitos ir mokesčių skirtumus (neleidžiamus atskaitymus, neapmokestinamąsias pajamas ir kt.) kaupiami autonominėse sąskaitose, **negriaunant finansinės apskaitos sąskaitų plano**. Pajamos ir sąnaudos finansinėje apskaitoje išlieka teisingai suklasifikuotos, todėl pelno (nuostolių) ataskaitos sudarymas netampa sudėtingesnis;
- **mokesčių apskaitai skirtas sąskaitas galima įtraukti palaipsniui**, kai tik atsiranda toks poreikis, nedarant įtakos ankstesnei sąskaitų sistemai;
- autonominėse sąskaitose **galima užregistruoti sumas, kurių nėra finansinėje apskaitoje**, pavyzdžiui, apmokestinamąsias pajamas, kurios finansinėje apskaitoje neregistruotos, arba leidžiamus atskaitymus didinančias sumas, kurios nėra užregistruotos finansinėje apskaitoje;

- informacija apie apskaitos ir mokesčių neatitikimus **kaupiama pagal pelno mokesčio deklaracijos laukelius ir jos priedų kodus, todėl tampa gerokai lengviau pildyti šią deklaraciją;**
- keičiantis pelno mokesčio deklaracijai ir jos priedams, tokia sąskaitų **sistema paprastai modifikuojama**, nes yra autonominė;
- kadangi įrašas sąskaitose, kuriuo registruojama mokesčių tikslais, turi būti atliekamas kartu su pagrindiniu įrašu (kuriuo pripažįstamos patirtos sąnaudos arba uždirbtos pajamos), tai **sumažina užmaršumo ir klaidų tikimybę.**



Autonominių sąskaitų naudojimo būdo **neigiama savybė** iš esmės viena:

Šiuo atveju apskaitos ir mokesčių neatitikimai registruojami *dvigubu dvejetainiu įrašu (pavyzdžiui, vienu registruojama bendra sąnaudų suma, kitu išskiriami neleidžiami atskaitymai), tačiau patys įrašai turi būti atliekami vienu metu, o tai sumažina tikimybę pamiršti. Apskritai galima teigti, kad autonominių sąskaitų naudojimą mokesčių apskaičiavimo tikslais gali kartais riboti nebent buhalterijų kvalifikacija, tačiau tai nedaug laiko reikalaujantis darbas, nes šio būdo taikymas atsiperka metams pasibaigus, kai reikia pildyti pelno mokesčio deklaraciją.*

IV. Mišrūs skirtumų tarp finansinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo atspindėjimo būdai

Tai paskutinis – MIŠRUS būdas, kuris, ko gero, taikomas dažniausiai. Šiuo atveju **skirtumai pagal poreikį registruojami specialiuose registruose ir/arba specialiose sąskaitose, kai kurių skirtumų vengiama, prioritetą teikiant mokesčių reglamentų reikalavimams. Kitaip sakant, įvairūs apskaitos objektai registruojami skirtingai**, nes tų objektų įvairovė labai didelė. Pelno mokesčio deklaracijoje *atspindimi ne visi* skirtumai tarp pelno (nuostolio) prieš apmokestinimą ir apmokestinamojo rezultato.

Kiekvienos įmonės apskaitą tvarkantys asmenys turi pasirinkti racionaliausius šių būdų derinius. Tai atlikti padės sekančiuose seminario medžiagos puslapiuose aprašytos priemonės.



LEIDYKLA



Pačiolis

Visa buhalterinė apskaita – dviejų tomų BUHALTERINĖS APSKAITOS ŽINYNAS

Jau 4-oji laida!

Žinyno (I ir II tomų) kaina
„Pačiolio“ 73-ojo didžiojo
seminaro dalyviams

iki balandžio 20 d. –

175 €
275 € (su PVM).

*Dvitolio apimtis –
apie 1 500 psl.*

Norėdami užsisakyti žinyną, sumokėkite jo kainą
į UAB „Pačiolio prekyba“ (į. k. 300807502)
a.s. LT34 7044 0600 0597 7111 AB SEB banke.
Mokėjimo nurodyme įrašykite
prekės kodą (kodas – BAŽ),
pristatymo adresą, ir tel. numerį.



Žinyne:

- Atskiros žinyno dalys skirtos **mokesčių apskaitos būdams, vadybos ir kaštų apskaitai** bei **savikainos kalkuliavimui**.
- Nuosekliai aptariama **ilgalaikio turto, atsargų, skolų, kapitalo, darbo užmokesčio, pajamų ir sąnaudų** apskaita. Komentuojamas teisės aktų reikalavimų praktinis įgyvendinimas. *Gausu praktinių pavyzdžių.*
- Ne tik kasdienės, bet ir **sudėtingesnės ūkinės operacijos** – klaidų taisymas, turto perkainojimas, abejotinų skolų nurašymas, atidėtojo pelno mokesčio apskaita, atidėjinių ir kaupimų sudarymas ir kitos.
- Nagrinėjamas **buhalterinės apskaitos reglamentavimas**, apskaitos ir mokesčių politikos nustatymas.
- Apžvelgiami pagrindiniai **apskaitos organizavimo** elementai: dokumentai ir registrai, jiems keliami reikalavimai, jų tvarkymas ir saugojimas, sąskaitų plano sudarymo rekomendacijos, buhalterio atsakomybė bei jos realizavimo būdai, profesinė etika.
- **Nagrinėjamos finansinės atskaitomybės procedūros**, inventorizacijos atlikimas, sąskaitų koregavimas, poataskaitiniai įvykiai.

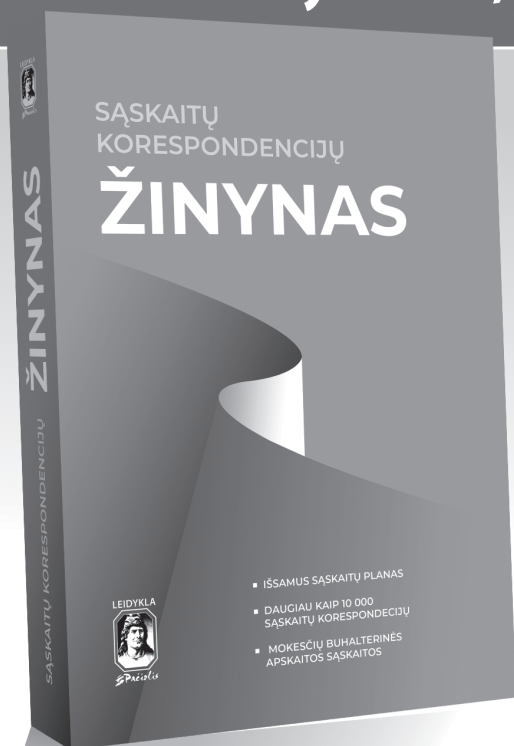
Daugiau informacijos – tel. (0 5) 2700 636,
el. p. knygos@paciolis.lt,

www.paciolis.lt

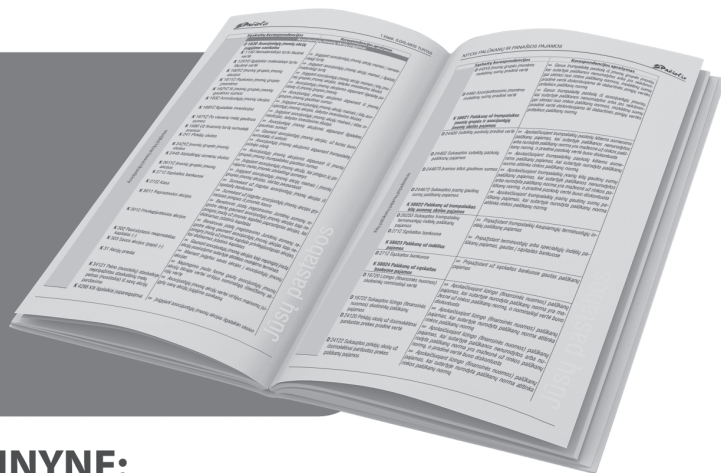
Kokybiškas, atnaujintas ir papildytas

Sąskaitų korespondencijų ŽINYNAS

- ✓ IŠSAMUS SĄSKAITŲ PLANAS
- ✓ DAUGIAU KAIP 10 000 SĄSKAITŲ KORESPONDENCIJŲ
- ✓ MOKESČIŲ BUHALTERINĖS APSKAITOS SĄSKAITOS



NEĮKAINOJAMA PRIEMONĖ
KIEKVIENAI
BUHALTERIJAI!



SĄSKAITŲ KORESPONDENCIJŲ ŽINYNĖ:

- Daugiau nei **10 000 įvairiausių sąskaitų korespondencijų su paaiškinimais**. Čia rasite beveik visus galimus korespondavimo variantus.
- Aptariami **visi buhalterinės apskaitos barai** – ilgalaikis ir trumpalaikis turtas, įsipareigojimai ir kapitalas, pajamos ir sąnaudos.
- **NAUJA!** Specialių buhalterinės apskaitos sąskaitų naudojimas, **apskaičiuojant ir deklaruojant pelno, pridėtinės vertės, gyventojų pajamų mokesčius bei socialinio draudimo įmokas ir kitus mokesčius**. Mokesčių apskaitai skirtų sąskaitų naudojimas 7, 8, 9 klasėse.
- Įdiegta **lengva ir patogi paieškos sistema**. Reikiamą korespondenciją surasite greičiau, pasinaudoję elektronine paieškos sistema.

Žinyno kaina

„Pačiolio“ 73-ojo didžiojo seminaro dalyviams **iki balandžio 20 d. – 117 € 187 €** (su PVM).

Norėdami įsigyti žinyną, sumokėkite o kaina į UAB „Pačiolio prekyba“ (į. k. 300807502) a.s. LT347044060005977111 AB SEB banke. Mokėjimo nurodyme įrašykite **prekės kodą (TS115N), pristatymo adresą, tel. numerį ir el. pašto adresą**.