

## KLAIDINANČIOS TERMINOLOGIJOS ĮTAKA ĮMONĖS FINANSAMS

Gintaras Černius

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų fakulteto  
Finansų ir mokesčių katedra  
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius, Lietuva  
Telefonas (+370 5) 271 4521  
Elektroninis paštas cerniusg@mruni.eu

Pateikta 2012 m. sausio 16 d., parengta spausdinti 2012 m. vasario 24 d.

**Anotacija.** Straipsnyje nagrinėjami finansų mokslui ir praktinei veiklos sričiai aktualiūs klausimai, susiję su finansų terminologija. Straipsnis skirtas apskaitos, kaip praktinės veiklos ir mokslo srities, terminologijos problemų sprendimui ir terminologijos įtakos įmonės finansams nustatymui. Straipsnio tikslas – atskleisti šiuo metu egzistuojančias finansų terminologijos problemas apskaitos srityje, ištirti šių problemų atsiradimo priežastis, nustatyti, kokių neigiamų pasekmių gali turėti ir turi netinkamų terminų vartojimas tiek praktinėje veikloje, tiek moksle, numatyti galimus šių problemų sprendimo būdus siekiant panaikinti ar bent sumažinti neigiamą jų poveikį. Straipsnio naujumas pasireiškia tuo, kad kompleksiskai tiriama iki šiol tik epizodiškai nagrinėta apskaitos terminijos problema, pradedant nuo jos atsiradimo ir vystymosi iki dabartinių laikų. Vienas svarbesnių šio straipsnio rezultatų yra tai, kad akivaizdžiai įrodyta, jog netinkamų terminų vartojimas turi neigiamą įtaką rezultatams, pateikiamiems finansinėse ataskaitose. Taip pat suformuluotos išvados, kurios numato galimus išanalizuotų terminologijos problemų sprendimo būdus praktinėje veikloje ir mokslinėje literatūroje.

**Reikšminiai žodžiai:** buhalterinė apskaita, finansinė apskaita, mokesstinė apskaita.

## Įvadas

Dabartiniu metu finansų srityje aptinkama keletas terminų, kurių vartojimas sukelia tam tikrą sumaištį, o kartais gali net ir suklaidinti. Šie terminai susiję su viena svarbių veiklos sričių – apskaitos apibūdinimu. Tiek praktikai, tiek ir mokslininkai vartoja skirtingus terminus, apibūdinančius tą patį reiškinį. Tai sukelia gana daug painiavos. Pirmiausia tai susiję su terminų „buhalterinė apskaita“, „finansinė apskaita“ ir „finansų apskaita“ vartojimu praktinėje veikloje ir mokslinėje literatūroje. Kitas, praktinėje veikloje naujai įsigalintis terminas „mokestinė apskaita“ sukelia ne tik painiavos, bet gali turėti įtakos įmonės veiklos rezultatams ir finansinei būklei.

Kad ir kaip būtų paradoksalu, Lietuvos teisės aktuose, reglamentuojančiuose apskaitos tvarkymą ir finansinių ataskaitų rinkinio pateikimą, nėra vartojamas nei terminas „finansinė apskaita“, nei juo labiau terminas „mokestinė apskaita“. Teisės aktuose vartojamas vienas, visiems gerai žinomas ir suprantamas terminas „buhalterinė apskaita“. Tačiau praktikoje yra plačiai vartojami, įsišakniję ir gana įvairiai aiškinami terminai „finansinė apskaita“ ir „mokestinė apskaita“.

## 1. Istorinė problemos raida

Išsamiam analizuojamos problemos tyrimui prasminga apžvelgti finansų terminijos vystymąsi nuo Lietuvos nepriklausomybės atgavimo. Kadangi tuo metu keitėsi viso ūkio finansų valdymo sistema, natūralu, kad apskaita, kaip praktinė veikla ir mokslo sritis, taip pat negalėjo likti nepakitusi.

1992 m. birželio 18 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas. Šio įstatymo 18 straipsnyje buvo numatytas naujas pajamų ir sąnaudų apskaitoje pripažinimo principas – kaupimo principas, kuris keitė anksčiau taikytą ir visiems įprastą pinigų principą.

1993 m. spalio 27 d. Lietuvos Respublikos vyriausybė patvirtino „Pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaitoje tvarką“. Joje buvo detalizuotas ir aiškiai išdėstytas kaupimo principas, kurį įmonės privalėjo taikyti apskaitoje. Šie teisės aktai pradėjo radikalią buhalterinės apskaitos, taip pat ir įmonių finansų sistemos reformą. Ši reforma, kaip parodė praktika, truko beveik dešimtmetį. Taip ilgai ji truko todėl, kad keitėsi pati apskaitos paradigma. Iki to laiko apskaita pirmiausia buvo skirta teisingam pelno mokesčio apskaičiavimui ir tik po to finansinių ataskaitų rengimui, o po sistemos reformos apskaita pirmiausia tapo sistema, skirta informacijai apie įmonę vidiniams ir išoriniams vartotojams pateikti. Todėl pirmiausia turėjo pasikeisti ne tik pati apskaitos sistema, bet įvykti pasikeitimų žmonių (tiek buhalterių, tiek ir visuomenės) sąmonėje.

Tik prasidėjus reformai, tam, kad žmonėms, dirbantiems praktinį darbą, būtų lengviau paaiškinti esminį naujosios apskaitos skirtumą, vietoj įprasto ir plačiai vartoto termino „buhalterinė apskaita“ buvo pradėtas vartoti terminas „finansinė apskaita“. Taip buvo siekiama akcentuoti, kad naujosios apskaitos duomenys yra skirti ne *tiek mokesčių deklaracijoms rengti*, kaip buvo įprasta iki tol, o išoriniams vartotojams reikalingoms *finansinėms ataskaitoms pildyti*.

Terminas „finansinė apskaita“ buvo „pasiskolintas“ iš anglų kalbos „financial accounting“. Anglų terminologijoje jis apibūdina apskaitą, kurios tikslas yra finansinių ataskaitų rengimas. Lietuviškai šis terminas pirmiausia buvo išverstas kaip „finansų apskaita“<sup>1</sup>. Tačiau vėliau praktikoje pradėjo dominuoti terminas „finansinė apskaita“<sup>2</sup>. Šis terminas vietoj „finansų apskaita“ buvo pasirinktas dėl to, kad terminas „finansai“ įmonės kontekste gali būti suprantamas įvairiai. Taip yra todėl, kad termino „finansai“ turinys laikui bėgant keitėsi. V. Jurgutis knygoje „Finansų mokslo pagrindai“ pažymi, kad „*Finansų mokslas, ypač senesniais laikais, būdavo nusakomas kaip valstybinio ūkio arba fisko pajamų ir išlaidų mokslas*“<sup>3</sup>. Šuo atveju sąvoka „finansai“ suprantama kaip valstybės piniginių lėšų visuma ir šių lėšų surinkimo, paskirstymo ir panaudojimo sistema. Dabar sąvoka „finansai“ pradėta plačiai vartoti kalbant ne tik apie valstybės, bet ir apie įmonių finansus. Įmonės kontekste „finansų“ terminas gali būti suprastas gerokai siauriau – kaip konkretaus turto – iš to skaičiaus ir pinigų apskaita. Kita vertus, „finansai“ gali būti suprastas kaip platesnis, apimantis ne tik apskaitą, bet ir finansų valdymo procesus, terminas.

Specialaus termino, besiskiriančio nuo anksčiau vartoto „buhalterinės apskaitos“ pavadinimo, būtinai reikėjo, nes naujoji apskaita iš esmės skyrėsi nuo tuo metu egzistavusios apskaitos. Esminis naujos apskaitos sistemos skirtumas, sukėlęs labai daug praktinio taikymo problemų, buvo vadinamojo *kaupimo principo* taikymas, kai pajamos pripažįstamos tada, kai uždirbamos, o ne tada, kai gaunami pinigai. Jis pakeitė apskaitos sistemą, nes, palyginti su ankstesne, iš esmės pakito pajamų pripažinimo apskaitoje principai. Ankstesnėje sistemoje pajamos buvo pripažįstamos taikant santykinai paprastą pinigų principą (pajamos pripažįstamos tada, kai gaunami pinigai už parduotas prekes), o naujoji apskaitos sistema atitiko vakarietišką ir taikė specialius kriterijus pajamoms pripažinti.

Pardavimo pajamos naujoje apskaitos sistemoje pripažįstamos, registruojamos ir finansinėse ataskaitose pateikiamos tada, kai prekės parduotos, o pajamų suma gali būti patikimai įvertinta. Prekės buvo laikomos parduotomis, kai įvykdytos visos šios sąlygos: 1) pardavėjas su prekėmis susijusių riziką ir jų teikiamą naudą yra perdavęs pirkėjui; 2) pardavėjas parduotų prekių nevaldo ir nekontroliuoja; 3) tikėtina, kad su prekių pardavimo sandoriu susijusi ekonominė nauda bus gauta ir galima patikimai įvertinus jos dydį; 4) sąnaudos, susijusios su prekių pardavimo sandoriu, gali būti patikimai įvertintos. Šie klausimai liko aktualūs ir šiuo metu, kai yra harmonizuojami JAV Bendrai priimti apskaitos principai (US GAAP) bei Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (IFRS)<sup>4</sup>, kalbama apie apskaitos kokybę<sup>5</sup>.

- 1 Dauderis, H. *Finansų apskaita*. I tomas. Kaunas: Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras, 1993, p. 15; Dauderis, H. *Finansų apskaita*. II tomas. Kaunas: Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras, 1994, p. 20.
- 2 Kalčinskas, G.; Černius, G. *Finansinė ir menedžmento apskaita: įmonių apskaitos pagrindai*. 2-oji laida. Vilnius: Pačiolis, 1997, p. 18.
- 3 Jurgutis, V. *Finansų mokslo pagrindai*. Kaunas: Šviesa, 1938, p. 5.
- 4 Bohusova, H.; Nerudova, D. US GAAP and IFRS convergence in the area of revenue recognition. *Ekonomika ir vadyba*. 2009, 14: 15.
- 5 Kundelienė, K. Apskaitos kokybė: kaip apibrėšime ir kuo matuosime? *Ekonomika ir vadyba*. 2009, 14: 85; Kundelienė, K. Assessment possibilities of business processes accounting quality. *Ekonomika ir vadyba*. 2010, 15: 974.

Šiuo metu šie pajamų pripažinimo kriterijai labai aiškiai įvardyti 10 VAS „Pajamos“. Tačiau 1992–1993 m. praktikoje šie kriterijai buvo suprantami nevienodai, ir buhalteriai buvo linkę naujose ataskaitų formose pateikti duomenis apie pajamas, pripažintas pagal senus, tuo metu jau nebegaliojančius, ir todėl klaidinančius, kriterijus. Kitaip sakant, buhalteriai praktikai naujose ataskaitų formose dažnai pateikdavo pajamas, pripažintas taikant ne *kaupimo*, o *pinigų* principą.

Todėl kitoks apskaitos pavadinimas, kaip indikuojantis naujų kriterijų duomenų apie įmonių finansinę būklę bei jų veiklos rezultatus parengimui ir pateikimui finansinėse ataskaitose, tuo metu buvo būtinas. Ir šis pavadinimas turėjo skirtis nuo tuo metu vartojamo „buhalterinė apskaita“.

Apibendrinant galima teigti, kad apskaitos sistemos reformos pradžioje iškilo objektyvi būtinybė apskaitai apibūdinti vartoti kitokį negu iki tol vartotas terminą. Tuo tikslu buvo pradėtas vartoti terminas „finansinė apskaita“.

## 2. Metodologinis problemos aspektas

Dėl aukščiau nurodytų priežasčių dabartiniu metu tiek mokslinėje terminologijoje, tiek ir praktikoje, apibūdinti apskaitą, vartojama keletas terminų. Tai „buhalterinė“, „finansinė“, „valdymo“ apskaita. Pastaraisiais metais atsirado dar vienas, naujai praktinėje veikloje įsigalintis terminas – „mokestinė apskaita“.

Kaip teisingai atkreipė dėmesį kai kurie autoriai, neišsiaiškinus terminų tarpusavio santykio gana sudėtinga apibrėžti praktinės veiklos ir studijų objektą<sup>6</sup>.

Pirmiausia su šia problema labai aiškiai susiduriama aukštosiose mokyklose ir kolegijose, kuriose dėstomos apskaitos disciplinos ar egzistuoja apskaitos bakalaurų ir magistrų rengimo programos, skirtos apskaitos bakalaurų ir magistrų rengimui. Mykolo Romerio universitete anksčiau egzistavo skirtingi iš esmės to paties dalyko pavadinimai. Tai „finansų apskaita“ ir „buhalterinė apskaita“. Vilniaus universitete Vadybos ir verslo administravimo programos kryptyje egzistuoja bakalaurų studijų programa „Buhalterinė apskaita ir auditas“. Tačiau, kad ir kaip būtų paradoksalu, 2009 m. to paties universiteto mokslininkų išleistas vadovėlis, skirtas tikrai svarbių ir reikšmingų apskaitos teorijos ir praktikos klausimų nagrinėjimui, pavadintas *Finansinės apskaitos teorija ir praktika*<sup>7</sup>. Šiame prasmingame ir naudingame darbe, deja, nėra skirta deramo dėmesio moksliniam terminologijos, susijusios su teisingesniu apskaitos, kaip praktinės veiklos krypties, bei mokslinių tyrinėjimų sferos pavadinimu. Kauno technologijos universitete Ekonomikos studijų kryptyje yra programa *Apskaita*. ISM Vadybos ir ekonomikos universitete yra programa *Finansai ir apskaita*. Vilniaus universiteto doktorantūros studijų

---

6 Mackevičius, J.; Bartaška, R. The problem of accounting terminology. *Problemy buchgalterskogo ucheta, analiza, kontrolia i statistiki v innovacionnoj ekonomike: materialy mezhdunarodnoj nauchno-praktičeskoj konferencii*. Minsk: BGEU, 2006: 154–156; Rudžionienė, K. Finansinės apskaitos teorijų dėstymo Lietuvos aukštosiose mokyklose lygis, problemos ir perspektyvos. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studija: problemos ir perspektyvos. Tarptautinės mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys*. Kaunas: Akademija, 2006, p. 156–161.

7 Lakis, V., et al. *Finansinės apskaitos teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2009.

programoje *Finansinė apskaita I* nurodyta, kad šios programos tikslas „išmokyti doktorantus suprasti... finansinės ir mokestinės apskaitos ypatumus“.

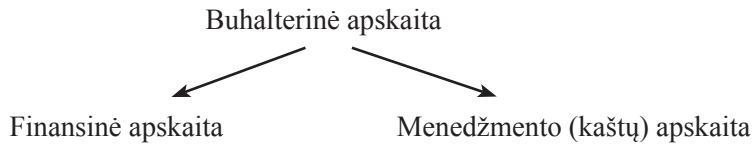
Iš to, kas pasakyta, galima daryti išvadą, jog nesant vienos terminologijos pirmiausia kyla problemos, susijusios su kvalifikuotų specialistų rengimu aukštesiose mokyklose. Taip yra todėl, kad absolventai ir doktorantai, išklausę numatytus programoje dalykus, ne visada suvokia, kuriai apskaitos sričiai taikomas konkretus pavadinimas.

Pastaruoju metu literatūroje pastebima pastangų spręsti šią problemą. Kai kurie autoriai terminus „buhalterinė apskaita“, „apskaita“ ir „finansinė apskaita“ vartoja kaip sinonimus<sup>8</sup>. Šį požiūrį galima išreikšti taip:

Buhalterinė apskaita = Apskaita = Finansinė apskaita

1 pav. Apskaitos rūšys. Parengta pagal Lakį, 2009<sup>9</sup>

Kiti autoriai apskaitos sistemoje skiria dvi apskaitas – apskaita valdžiai ir buhalterinė apskaita. Savo ruožtu buhalterinė apskaita skirstoma į finansinę ir menedžmento (kaštų) apskaitą<sup>10</sup>. Buhalterinės apskaitos skirstymas į dvi – finansinę ir valdymo apskaitą – iš esmės atkartoja jau nebe naują požiūrį<sup>11</sup>. Šį požiūrį galima išreikšti taip:



2 pav. Buhalterinės apskaitos rūšys. Parengta pagal Kalčinską, 2001

Nuo 2001 m. galiojančiame Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme apskritai nėra pateiktas apibrėžtas požiūris į apskaitos rūšis. Sąvokose tėra nurodytos dvi apskaitos rūšys – buhalterinė ir valdymo (vidaus), tačiau nenurodytas jų tarpusavio santykis. Įstatyme pateiktame apibrėžime nurodyta, kad „*Buhalterinė apskaita – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti*“, o „*valdymo (vidaus) apskaita – informacijos, reikalingos ūkio subjektui valdyti, rinkimas, sisteminimas, įvertinimas ir pateikimas*“. Galima daryti išvadą, kad pagal įstatymo nuostatas valdymo (vidaus) apskaita yra sudedamoji

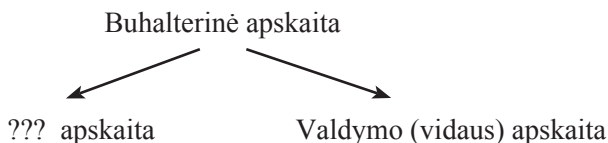
8 Lakis, V., et al., supra note 7, p. 12.

9 Ibid.

10 Kalčinskas, G. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis, 2001, p. 7.

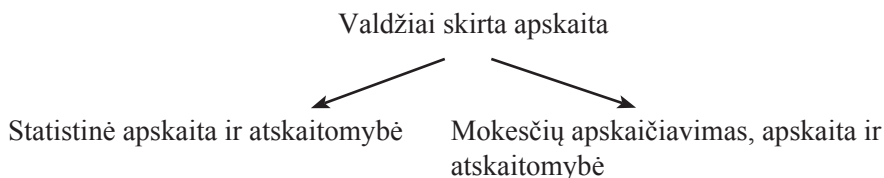
11 Dolan, Eh.; Dominenko, B. *Ehkonomiks: Anglo-russkij slovar-spravochnik* [Economics: English-Russian Dictionary and Reference Book]. Moskva: Lazar, 1994, p. 451.

buhalterinės apskaitos dalis. Tačiau šiuo atveju iškyla problema, kad nėra įvardyta kita buhalterinės apskaitos dalis. Šį požiūrį būtų galima išreikšti taip:



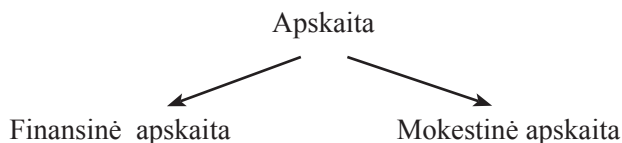
3 pav. Buhalterinės apskaitos rūšys. Parengta pagal LR Buhalterinės apskaitos įstatymą.

Apskaitos sistemoje išskirdamas dvi apskaitas – apskaitą valdžiai ir buhalterinę apskaitą – G. Kalčinskas nurodo, kad „kiekviena įmonė, nori ji to ar ne, privalo vesti net dvi valdžios poreikiams tenkinti skirtas apskaitas“<sup>12</sup>. Šis požiūris galėtų būti pavaizduotas taip:



4 pav. Apskaita, skirta valdžiai. Parengta pagal Kalčinską, 2001

Čia pat autorius nurodo, kad „mes jos (apskaitos valdžiai) netgi nepriskyrėme buhalterinei apskaitai, nes, griežtai kalbant, tai neturėtų būti jos veiklos sritis“<sup>13</sup>. Tačiau vėliau kiti autoriai jau kalba apie atskirą „mokestinę apskaitą“ kaip savarankišką apskaitos rūšį nurodydami, kad „kilo poreikis tvarkyti dvejopą apskaitą. Įmonės turi atskirti finansinę ir mokestinę apskaitą“<sup>14</sup>. Šis požiūris galėtų būti pavaizduotas taip:



5 pav. Apskaitos skirstymas į finansinę ir mokestinę. Parengta pagal Beigą, 2006

12 Kalčinskas, G. Nepalyginamos apskaitos: dvi buhalterinės apskaitos pusės – finansinė ir menedžmento (valdymo ir kaštų) apskaita. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2010, 12.

13 *Ibid.*

14 Beiga, D. Verslo apskaitos standartai – įsigaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 2006, 1(6): 23.

Atsižvelgiant į anksčiau išdėstytus skirtingus požiūrius galima pagrįstai teigti, kad gali susidaryti įspūdis (dažnai taip ir būna), jog įmonėje tvarkoma daugybė skirtingų apskaitų. Viena apskaita skirta buhalterinėms ataskaitoms, kita – mokesčių deklaracijoms pildyti, trečia – statistinėms ataskaitoms, ketvirta vidiniams valdymo poreikiams tenkinti. Šie terminologijos neapibrėžtumai sukelia nemažai keblumų, susijusių su praktiniu apskaitos tvarkymu. Pastaruoju metu padaugėjo atvejų, kai dėl netinkamo terminų suvokimo apskaita įgauna pelno mokesčio apskaičiavimo aspektų (termino „mokestinė apskaita“ įtaka), tuomet duomenys, pateikti finansinėse ataskaitose, kurioms keliami labai tiksliai suformuluoti specifiniai reikalavimai, iš esmės tampa neteisingi<sup>15</sup>. Šią išvadą patvirtina ir tyrimas „Verslo apskaitos standartų taikymas Lietuvos įmonėse“, kurį atliko Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto (VUKH) Finansų ir apskaitos katedra kartu su Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija (LBAA). Buvo analizuojamos atsitiktiniu būdu iš „Verslo žinių“ rengiamo didžiausių Lietuvos įmonių sąrašo pasirinktų bendrovių finansinės ataskaitos. Iš viso buvo peržiūrėtos šimto įmonių 2007 ir 2008 m. finansinės ataskaitos. Tyrimas parodė, kad įmonės neatskleidžia visos pagal verslo apskaitos standartus reikalaujamos atskleisti informacijos. Taip pat padaryta išvada, kad ir jų balansas gali būti melagingas<sup>16</sup>.

Šis tyrimas tik patvirtino šiuolaikinę tendenciją, kad nemaža dalis, ir ne tik smulkių įmonių, buhalterių labiau linkę apskaitoje taikyti mokesčių apskaičiavimo taisyklių, bet ne Verslo apskaitos standartų (VAS) reikalavimus.

Darytina išvada, kad šiuo metu būtina išspręsti terminijos klausimus, susijusius su apskaita, nes metodologinės problemos smarkiai veikia informacijos, pateikiamos finansinėse ataskaitose, patikimumą.

### 3. Apskaitos sistema ir skirtingų apskaitos rūšių sąryšis

Kadangi apskaita kaip *praktinė veiklos sritis* iš esmės yra veikiamą mokslinėje literatūroje ir praktikoje vartojamos terminijos, būtina aiškiai apibūdinti apskaitos rūšis ir nustatyti jų tarpusavio sąryšį.

Praktikoje apskaitos tikslas yra užregistruoti atskaitinio laikotarpio ūkinių faktų duomenis, juos atitinkamai sukaupti ir parengti įvairioms ataskaitoms pildyti.

Visa darbo, susijusio su apskaitos organizavimo įmonėse, esmė yra ta, kad ūkinių operacijų registravimas turi būti sutvarkytas taip, jog vieną kartą jas užregistravus reikėtų atlikti tik minimalius koregavimus turint tikslą parengti skirtingas ataskaitas. Todėl buhalterinė apskaita turi sukaupti duomenis, reikalingus finansinių ataskaitų rinkiniui, vidinėms ataskaitoms, mokesčių deklaracijoms ir statistinėms ataskaitoms pildyti.

Pagrindinis ir vienas svarbesnių buhalterinės apskaitos „produktų“ yra finansinių ataskaitų rinkinys. Šios ataskaitos skirtos išoriniams įmonės požiūriu asmenims. Tai įmonių savininkai, investitoriai ir valstybės institucijos. Kitas – vidinės – ataskaitas

15 Dagilienė, L. The investigation of financial reports' complexity in large companies. *Ekonomika ir vadyba*. 2009, 14: 30.

16 Žeimantas, V. Dalies bendrovių balansai meluoja. „Verslo žinių“ rubrika *Bendrovės finansai*. 2010.

naudoja tik įmonės vadovybė. Tai ataskaitos, pateikiančios detalesnę informaciją apie įmonėje vykstančius procesus ir skirtos tik vidiniam naudojimui, nes dažniausiai yra susijusios ir su komercine paslaptimi. Atkreiptinas dėmesys, kad vidinėse ataskaitose vadovybei pateikiami ne tik vertiniai, bet ir natūriniai rodikliai, įgalinantys valdyti vidinius įmonės procesus. Mūsų nuomone, atsižvelgiant į tai, kam skirti ataskaitų duomenys, pati apskaita gali būti skirstoma į išorinę ir vidinę (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Buhalterinės apskaitos klasifikavimas

KLASIFIKAVIMO KRITERIJAI	<b>Pagal apskaitos duomenų vartotojus:</b>	
	Išoriniai vartotojai	Išorinė apskaita
	Vidiniai vartotojai	Vidinė apskaita
	<b>Pagal duomenų naudojimą ataskaitoms parengti:</b>	
	Finansinių ataskaitų rinkinys	Finansinė apskaita
	Valdymo ataskaitos	Valdymo apskaita
	<b>Pagal apskaitos objektus:</b>	
		Ilgalaikio turto apskaita
		Trumpalaikio turto apskaita:
		Atsargų apskaita
		Skolų įmonei apskaita
		Pinigų apskaita
		Finansinio turto apskaita
		Nuosavo kapitalo apskaita
		Įmonės įsipareigojimų apskaita
		Pajamų apskaita
		Sąnaudų apskaita
	PVM apskaita	
	Pelno mokesčio apskaita	
	Gyventojų pajamų mokesčio apskaita	

Parengta autoriaus

Šiuo metu *vidinė* apskaita minima tik Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 8 straipsnyje kaip *valdymo* apskaitos sinonimas. Išorinės apskaitos rūšis jokiuose teisės aktuose neminama.

Kitas aspektas, kurio pagrindu būtų galima klasifikuoti apskaitą, duomenų panaudojimas konkrečioms ataskaitoms rengti. Taikant šį kriterijų, atskirą apskaitos rūšį, mūsų nuomone, tikslinga išskirti tik tuo atveju, kai apskaitos sistemoje yra specialiai ataskaitoms rengti išskiriamos konkrečios procedūros, pradedant pirminiais apskaitos dokumentais ir baigiant sisteminiiais registras sąskaitomis. Tuo atveju, kai apskaitos sistemoje ir sąskaitų plane išskiriamos specialios sąskaitos, galima teigti, kad egzistuoja speciali apskaitos rūšis.

Kadangi pagrindinis apskaitos tikslas – pateikti išoriniams vartotojams teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę ir jos rezultatus – griežčiausiai reglamentuojami buhalterinės apskaitos rezultatai – visos išorinių ataskaitų formos ir jų turinys. Taip fi-



nansines ataskaitas reglamentuoja Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas ir Verslo apskaitos standartai. Todėl buhalterinės apskaitos sistemos dalis, skirta finansinių ataskaitų rinkiniui rengti, galėtų būti vadinama *finansine* apskaita. Apie šią apskaitos rūšį Lietuvos Respublikos teisės aktuose nėra kalbama. Ši rūšis išskirta tik mokslininkų darbuose.

Kita apskaitos sistemos dalis, skirta ataskaitoms rengti, yra reikalinga vidiniam procesų valdymui ir galėtų būti vadinama *valdymo* apskaita. Ši apskaitos rūšis, kaip savarankiška, yra minima Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 8 straipsnyje. Atkreiptinas dėmesys, kad finansinė ir valdymo apskaita turi tam tikrą bendrą veiklos lauką. Tai labai gerai matyti gamybos įmonėse, kuriose gamybos išlaidos yra tiek vienos, tiek ir kitos apskaitos objektas.

Čia labai svarbu atkreipti dėmesį, kad apskaitos sistemos duomenys naudojami ir statistinėms ataskaitoms bei mokesčių deklaracijoms pildyti. Tačiau, mūsų nuomone, nei *statistinė*, nei *mokestinė* apskaitos rūšys neturėtų būti išskirtos kaip savarankiškos, todėl kad įmonėse nėra atskirų apskaitos sistemų (su pirminiais dokumentais, registrais ir buhalterinėmis sąskaitomis bei kitais savarankiškos apskaitos rūšies požymiais), skirtų tik mokesčių deklaracijoms ar statistinėms ataskaitoms pildyti. Visi duomenys, reikalingi šioms ataskaitoms pildyti, gaunami iš *finansinės* ir *valdymo* apskaitos duomenų juos papildomai grupuojant ar perskaičiuojant. Tai yra todėl, kad apskaitos sistema pirmiausia yra skirta finansinių ataskaitų rinkiniui parengti, ir įmonės pasirenkamos apskaitos politikos neturėtų veikti statistinių rodiklių ar pelno mokesčio apskaičiavimo reikalavimai, kurie dažnai skiriasi nuo Verslo apskaitos standartuose numatytų reikalavimų ir pripažinimo kriterijų.

Kad susidarytume išsamų vaizdą apie visas apskaitos rūšis, tikslinga išskirti dar vieną apskaitos klasifikavimą – apskaitos rūšis pagal apskaitomą objektą. Taip apskaitos sistemoje gali būti išskirta pajamų, sąnaudų, turto, įsipareigojimų ir kitų panašių objektų apskaita. Čia atskirais apskaitos objektais gali būti laikomi ir konkrečių mokesčių apskaitos barai. Taip galima išskirti PVM, pelno mokesčio, gyventojų pajamų ir kitų mokesčių apskaitą.

Iš to, kas pasakyta, darytina išvada, kad aptariant atskiras buhalterinės apskaitos rūšis pirmiausia reikia nusistatyti klasifikavimo kriterijų. Tik tokiu atveju galima išvengti šiuo metu egzistuojančios painiavos.

Siekiant išvengti nesusipratimų būtų tikslinga Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme aiškiau apibrėžti buhalterinės apskaitos rūšis aiškiai išskiriant *finansinę* ir *valdymo* apskaitas kaip atskiras ir savarankiškas.

#### 4. Klaidinančios terminologijos pasekmės ir jų išvengimo galimybės

Kaip jau buvo minėta, klaidinga apskaitos terminologija yra ne tik mokslo diskusijų objektas, bet turi įtakos ir finansinių ataskaitų rinkinyje pateikiamiems duomenims, kurių pagrindu išoriniai vartotojai sprendžia apie įmonės finansinę būklę ir jos veiklos

rezultatus. Neteisingai derinant apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo reikalavimus vienu atveju iškraipoma finansinių ataskaitų informacija, kitu atveju neteisingai sumokami mokesčiai. Šiuo metu dominuojanti pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklių įtaka (vadinamoji *mokestinė* apskaita) leidžia pagrįstai teigti, kad nemažos dalies įmonių finansinės ataskaitos yra neteisingos. 6 paveiksle pateikti dažniausiai praktikoje pasitaikantys atvejai, kai pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklių nuostatos „migruoja“ į konkrečios įmonės apskaitos politiką ignoruojant Verslo apskaitos standartų reikalavimus.

VAS reikalavimai (apskaitos politika)	Pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklės
<i>Ilgalaikis turtas</i>	
←	Įsigijimo savikaina
←	Nusidėvėjimo (amortizacijos) terminai
Vertės sumažėjimas	←
<i>Trumpalaikis turtas</i>	
Atsargų vertės sumažėjimas	←
Abejotinos skolos	←
<i>Pajamos</i>	
Pripažinimo terminai ir sumos	←
<i>Sąnaudos</i>	
Atidėjiniai	←
Pelno mokesčio sąnaudos	←

6 pav. Pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklių įtaka įmonės apskaitos politikai.  
Parengta autoriaus

Taip ilgalaikio turto srityje pelno mokesčio apskaičiavimo įtaka kartais aptinkama ilgalaikio turto įsigijimo savikainos struktūros dalyje, ypač dažnai – nusidėvėjimo sąnaudų skaičiavimuose ir ignoruojant vertės sumažėjimo testą. Trumpalaikio turto srityje paprastai ignoruojamas atsargų vertės sumažėjimas, o abejotinos skolos skaičiuojamos atsižvelgiant į beviltiškų skolų (neatgautinos skolos, kurias pripažįsta leidžiamais atskaitymais skaičiuojant apmokestinamąjį pelną) nustatymo taisykles. Pajamų srityje, pripažįstant sudėtingesnių sandorių pajamas, pasitaiko atveju, kai pajamų pripažinimo terminai ir sumos yra skaičiuojamos atsižvelgiant į pelno mokesčio apskaičiavimo taisykles, bet ne į VAS reikalavimus. Sąnaudų srityje pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklės dažniausiai pasireiškia tuo, kad apskaitoje ignoruojamas atidėjinių formavimas, kuris VAS požiūriu tam tikrais atvejais yra privalomas.

Aptartą situaciją geriausiai galima pailiustruoti gana dažnai praktikoje pasitaikančiu pavyzdžiu, susijusiu su ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo laikotarpio ir nusidėvėjimo metodo nustatymu. Verslo apskaitos standartuose numatyta, kad turtas nudėvimas „*per naudingą naudojimo laiką, kurį įmonė nustato pati*“ (VAS 12). Skaičiuojant pelno mokesčių pirmajame Pelno mokesčio įstatymo priede yra nurodytas trumpiausias laikotarpis, per kurį ilgalaikis turtas gali būti nudėvimas pelno mokesčio skaičiavimui (PMĮ). Pelno mokesčio įstatyme yra nurodyta speciali turto grupė „Veiklai naudojami nauji pastatai“, kurių nusidėvėjimo terminas mokesčių tikslais gali būti aštuoneri metai.

Be to, šiam turtui gali būti taikomas dvigubo balanso nusidėvėjimo skaičiavimo metodas skaičiuojant leidžiamus atskaitymus. Todėl tokiems pastatams, pritaikius skirtingų teisės aktų reikalavimus, gali būti taikomi skirtingi nusidėvėjimo variantai, dėl kurių gaunami radikaliai skirtingi rezultatai. Tarkime, įmonei įsigijus ar pasistačius naują pastatą, kurį numato savo veikloje naudoti 25 metus ir kurio pradinė vertė yra vienas milijonas litų, šio turto vieneto nusidėvėjimas gali būti apskaičiuojamas trimis skirtingais variantais (žr. 2 lentelę).

2 lentelė. Galimi nusidėvėjimo skaičiavimo variantai

Įsigijimo vertė	1 000 000	1 000 000	1 000 000
Nusidėvėjimo laikas (metai)	25	8	8
Nusidėvėjimo skaičiavimo metodas	Tiesiogiai proporcingas	Tiesinis	Dvigubo balanso
Metinis nusidėvėjimas	40 000	125 000	250 000 187 500 140 625 105 469 79 102 59 326 44 495 133 484
Taikymo sritis	Finansinėje apskaitoje	Skaičiuojant pelno mokestį	Skaičiuojant pelno mokestį

Viskas priklauso nuo to, koks naudingo naudojimo laikotarpis bus pasirinktas ir kokį nusidėvėjimo metodą taikys įmonė. Formaliai žiūrint visi trys variantai yra teisingi ir teisėti, nes yra aptarti teisės aktuose. Tačiau egzistuoja vienas niuansas, kurį dalis mokslininkų ir praktikų ignoruoja. Šis niuansas yra tas, kad vieni terminai ir metodai taikomi buhalterinėje apskaitoje, o kiti – skaičiuojant pelno mokestį. Kitaip sakant, jei taisyklės, skirtos pelno mokesčiui apskaičiuoti, bus pritaikytos buhalterinėje apskaitoje ir dėl to sugeneruoti duomenys bus perkelti į finansines ataskaitas – šios ataskaitos taps klaidingos. Kita vertus, jei apskaitoje taikomos konservatyvesnės taisyklės (terminai ir metodai), bus taikomi skaičiuojant pelno mokestį – įmonė pirmaisiais metais turės sumokėti didesnę pelno mokestį negu galėtų, jei taikytų greitesnius nusidėvėjimo metodus, kurie yra leidžiami pagal Pelno mokesčio įstatymą.

Kadangi apskaitos ir mokesčių derinimo klausimams nėra skiriamas deramas dėmesys mokslinėje literatūroje, praktikoje labai dažnai pasitaiko nusidėvėjimo skaičiavimo variantas, kai apskaitoje taikomos pelno mokesčiui apskaičiuoti naudojamos taisyklės (žr. 3 lentelę).

3 lentelė. Dažniausiai praktikoje pasitaikantis variantas

Įsigijimo vertė	1 000 000
Naudingo tarnavimo laikas	8 metai
Nusidėvėjimo skaičiavimo metodas	Tiesiogiai proporcingas
Metinės nusidėvėjimo sąnaudos	125 000 Lt

Šiuo atveju *pelno mokesčio apskaičiavimui taikytinas* ilgalaikio turto nusidėvėjimo terminas (8 metai), kurio pagrindu nustatomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, yra taikomas skaičiuojant *nusidėvėjimo sąnaudas buhalterinėje apskaitoje*. Tokios iš pirmo žvilgsnio nekaltos terminologijos klaidos, kai buhalterinė apskaita paverčiama „mokes-tine apskaita“, pasekmės yra labai rimtos.

Pirmiausia problema yra ta, kad iškraipomos nusidėvėjimo sąnaudos (padidina-mos 85 000 Lt), kurios patenka į pelno (nuostolių) atskaitą ir tuo pačiu dydžiu yra sumažinamas pelno prieš apmokestinimą rodiklis. Tai tęsiasi pirmuosius aštuonerius il-galaikio turto eksploatacijos metus. Vėliau šis turtas nusidėvi ir nusidėvėjimo sąnaudos sumažėja iki nulio, tuo tarpu turtas vis dar naudojamas ir duoda ekonominę naudą. Kita vertus, ilgalaikio turto likutinė vertė, kuri yra parodoma balanse per pirmuosius aštuo-nerius metus, greitai mažėja, ir devintaisiais metais pasiekia nulį.

Šie reikšmingi iškraipymai smarkiai veikia analitinių rodiklių, kurie naudojami vertinant įmonės rezultatus, skaitines reikšmes. Taip pirmaisiais metais krinta įmonės pelningumas ir ilgalaikio turto naudojimo efektyvumas (žr. 4 lentelę).

4 lentelė. Nusidėvėjimo sąnaudų įtaka įmonės veiklos rezultatams

Pajamos	500 000	
Pelnas be nusidėvėjimo sąnaudų	150 000	
Nusidėvėjimo sąnaudos	40 000	125 000
Pelnas prieš apmokestinimą	110 000	25 000
Pelno mokestis	16 500	3 750
Grynasis pelnas	93 500	21 250
<b>Grynasis pelningumas (%)</b>	<b>18,70</b>	<b>4,25</b>
<b>Turto grąža (%)</b>	<b>9,74</b>	<b>2,43</b>

Kaip akivaizdžiai matyti iš 3 lentelės duomenų, esant nekintamiems kitiems veiks-niams, nusidėvėjimo sąnaudų apskaičiavimo metodika smarkiai veikia galutinius įmo-nės veiklos rezultatus. Tai pasakytina ne tik apie grynojo pelno rodiklį, bet ir apie san-tykinius grynojo pelningumo bei turto grąžos rodiklius. Iš pateiktų skaičių akivaizdžiai matyti praktikoje taikomos „mokestinės apskaitos“ rezultatas. Tai 12 750 mažesnis pel-no mokestis (16 500–3750) ir taip sutaupyty pinigų „kaina“ – daugiau negu keturis (!) kartus mažesnis grynasis pelningumas ir turto grąža.

Vien dėl tokių skaičiavimų įmonės veikla finansinėse ataskaitose gali būti parodyta kaip nuostolinga vietoj realiai pelningos veiklos. Vėliau, kai turtas per sutrumpintą laikotarpį nudėvimas – gaunamas priešingas rezultatas. Nebelikus nusidėvėjimo sąnaudų pelnas prieš apmokestinimą padidėja, o ilgalaikio turto rodiklis balanse sumažėja. Todėl įvyksta pelningumo rodiklio šuolis ir kartu smarkiai išauga turto naudojimo efektyvumas, nors realiai šie pakitimai yra gaunami tik dėl manipuliacijų skaičiais. Išnagrinėjus šį pavyzdį tampa akivaizdžiai matomos termino „mokestinė apskaita“ praktinio taikymo pasekmės.

Tam, kad būtų išvengta aptartos situacijos, būtina derinti buhalterinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo reikalavimus. Norint pateikti teisingas finansines ataskaitas ir mokėti mažesnę pelno mokestį prasminga laikytis 7 paveiksle nurodyto veiksmų nuoseklumo.

Buhalterinės apskaitos procedūros		Pelno mokesčio apskaičiavimo procedūros	
Eil. Nr.		Eil. Nr.	
1.	Pagal VAS reikalavimus pripažįstamos ir registruojamos apskaitos sistemoje pajamos		
2.	Pagal VAS reikalavimus pripažįstamos ir registruojamos apskaitos sistemoje sąnaudos		
3.	Apskaičiuojamas <i>pelno prieš apmokestinimą</i> rodiklis (pelno (nuostolių) ataskaitoje)	4.	<i>Pelno prieš apmokestinimą</i> rodiklis įrašomas į pelno mokesčio deklaraciją PLN 204
		5.	<i>Pelno prieš apmokestinimą</i> rodiklio perskaičiavimas į <i>apmokestinamojo pelno rodiklį</i> :
		5.1.	Pajamų, pripažintų pagal VAS reikalavimus, koregavimas iki apmokestinamųjų pajamų pagal Pelno mokesčio įstatymo reikalavimus
		5.2.	Sąnaudų, pripažintų pagal VAS reikalavimus, koregavimas iki leidžiamų atskaitymų pagal Pelno mokesčio įstatymo reikalavimus
		6.	Apskaičiuojamas <i>apmokestinamojo pelno</i> rodiklis (eklaracijoje PLN 204)
		7.	<i>Apmokestinamojo pelno rodiklio</i> pagrindu apskaičiuojama mokėtino pelno mokesčio suma

8.	Apskaitos sistemoje registruojamos pelno mokesčio sąnaudos	
9.	Apskaičiuojamas <i>grynojo pelno rodiklis</i> (pelno (nuostolių) ataskaitoje)	

7 pav. Buhalterinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo procedūrų nuoseklumas.  
Parengta autoriaus

Kaip matyti iš 7 paveikslu, pagal šiuo metu Lietuvoje galiojančią tvarką pirmiausia atliekamos buhalterinės apskaitos procedūros. Pajamos yra pripažįstamos pagal VAS 10 „Pajamos“ numatytus kriterijus, neatsižvelgiant į tai, ar šios pajamos yra apmokestinamos, ar ne. Sąnaudos pripažįstamos pagal VAS 11 „Sąnaudos“ ir kitus standartus, reglamentuojančius sąnaudų pripažinimą. Mūsų aptariamo pavyzdžio atveju tai VAS 12 „Ilgalaikis materialusis turtas“, kuriame yra numatyta, kad ilgalaikis turtas nudėvimas per naudingo tarnavimo laikotarpį, neatsižvelgiant į tai, ar šios nudėvėjimo sąnaudos skaičiuojant pelno mokesčių bus pripažintos leidžiamais atskaitymais. Šios ūkinės operacijos registruojamos apskaitos registruose ir taip duomenys patenka į buhalterinės apskaitos sistemą ir vėliau parodomi finansinėse ataskaitose. Finansinėse ataskaitose (konkrečiai pelno (nuostolių) ataskaitoje) yra apskaičiuojamas ir pelnas prieš apmokestinimą. Atkreiptinas dėmesys, kad apskaitos sistemoje šis rodiklis nėra kaip nors registruojamas.

Vėliau eina procedūros, susijusio su apmokestinamojo pelno ir pelno mokesčio apskaičiavimais. Jos pradėdamos nuo to, kad pelno prieš apmokestinimą rodiklis perkeliamas į pelno mokesčio deklaraciją ir tampa pradiniu skaičiumi, kuris atsižvelgiant į pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklės pirmiausia perskaičiuojamas į apmokestinamąjį pelną. Atkreiptinas dėmesys, kad 4, 5, 6 ir 7 procedūros atliekamos ne buhalterinės apskaitos sistemoje, o tik pelno mokesčio deklaracijoje. Šios procedūros dažnai vadinamos „mokestine apskaita“, nors neatitinka apskaitos sampratos, kadangi šie veiksmai neregistruojami jokiuose apskaitos registruose.

Apskaičiavus pelno mokesčio rodiklį ši suma yra registruojama apskaitos sistemoje (8 procedūra), patenka į apskaitos registrus ir parodoma pelno (nuostolio) ataskaitoje. Apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo derinimo ciklas baigiamas grynojo pelno apskaičiavimu, kuris atliekamas pelno (nuostolio) ataskaitoje. Grynojo pelno rodiklis apskaitos sistemoje užregistruojamas iki tol, kol nėra pabaigiamas apskaitinis laikotarpis ir nėra uždamos pajamų ir sąnaudų sąskaitos.

Kad galėtume pailiustruoti anksčiau aptartas procedūras ir jų nuoseklumą, grįžkime prie 3 lentelėje aptarto pavyzdžio. Surašę skaičius į 8 paveikslą gauname praktinį aptartų procedūrų pritaikymą (8 paveikslas).

Buhalterinės apskaitos procedūros		Pelno mokesčio apskaičiavimo procedūros	
Eil. Nr.		Eil. Nr.	
1.	Pajamos – 500 000		
2.	Sąnaudos – 190 000 (150 000+40 000)		
3.	<i>Pelnas prieš apmokestinimą</i> 110 000	4.	110 000
		5.	<i>Pelno prieš apmokestinimą</i> rodiklio perskaičiavimas į <i>apmokestinamojo pelno rodiklį</i> :
		5.1.	Šiame pavyzdyje netaikoma
		5.2.	Sąnaudų padidinimas iki leidžiamų atskaitymų – 85 000 (125 000 <sup>1</sup> – 40 000)
		6.	<i>Apmokestinamasis pelnas</i> – 25 000
		7.	Mokėtinas pelno mokestis – 3 750 (25 000x15 %)
8.	Pelno mokestis 3 750 <sup>2</sup>		
9.	Grynasis pelnas 106 250		

- 1 Nusidėvėjimo suma, kuri pripažįstama leidžiamais atskaitymais pagal pelno mokesčio reikalavimus, nustatyta taikant 8 metų laikotarpį ir tiesinį skaičiavimo metodą.
- 2 Tais atvejais, kai neskaičiuojamas atidėtųjų mokesčių turtas arba įsipareigojimai pagal VAS 24 „Pelno mokestis“ reikalavimus.

**8 pav.** Praktinė buhalterinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo procedūrų nuoseklumo iliustracija.  
Parengta autoriaus

Atlikus visas anksčiau aptartas procedūras yra pasiekiami visi būtini tikslai. Pirmiausia – finansinių ataskaitų rinkinio duomenys parodo tikrą vaizdą apie įmonės veiklos rezultatus ir jos finansinę būklę (5 lentelė). Taip yra todėl, kad nusidėvėjimo sąnaudos, kurios yra užregistruotos apskaitos sistemoje, yra apskaičiuotos atsižvelgiant į naudingo ilgalaikio turto naudojimo laikotarpį, bet ne į pelno mokesčio apskaičiavimo taisykles.

**5 lentelė.** Teisingai užregistruoti ir finansinėse ataskaitose parodyti duomenys ir su jais susiję rodikliai

Pajamos	500 000
Pelnas be nusidėvėjimo sąnaudų	150 000
Nusidėvėjimo sąnaudos	40 000
Pelnas prieš apmokestinimą	110 000
Pelno mokestis	3 750
Grynasis pelnas	106 250
<b>Grynasis pelningumas (%)</b>	<b>21,25</b>
<b>Turto grąža (%)</b>	<b>11,07</b>

Kita vertus, apskaičiuojamas teisingas pelno mokesčio rodiklis, kuris yra nustatytas atsižvelgiant į maksimaliai trumpą turto nudėvėjimo laikotarpį, kuris galimas skaičiuojant pelno mokesť. Mūsų aptariamuoju atveju, skaičiuojant pelno mokesť, yra pritaikytas tiesinis nusidėvėjimo metodas. Tačiau Pelno mokesčio įstatyme yra numatyti tam tikri atvejai, kai gali būti taikomas ir dvigubo balanso metodas (žr. 2 lentelę). Tais atvejais, kai skaičiuojant pelno mokesť gali būti pritaikytas šis metodas – rezultatai būna dar naudingesni įmonei, nes dažniausiai pirmaisiais metais nereikia mokėti pelno mokesčio. Čia būtina atkreipti dėmesį, kad sumažintą pelno mokesť vėliau reikės sumokėti per likusį ilgalaikio turto naudojimo laikotarpį. Todėl tam tikrais atvejais, kai atidėtojo pelno mokesčio sumos yra reikšmingos, jos taip pat turi būti užregistruotos apskaitos sistemoje ir parodytos ataskaitose, kaip įsipareigojimas biudžetui.

Aptartasis apskaitos ir mokesčių derinimo variantas įgalina išvengti minėtųjų informacijos iškraipymo problemų. Pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas teisingas pelno rodiklis, balanse parodoma teisinga likutinė ilgalaikio turto vertė ir, savo ruožtu, apskaičiuojamas teisingas pelno mokesčio rodiklis pelno mokesčio deklaracijoje.

## Išvados

Aptarus apskaitos, kaip praktinės veiklos bei mokslo srities, terminologijos problemų kilmę, jų įtaką mokslui, švietimui ir įmonių finansams, galima daryti daug išvadų.

Pirmiausia, skirtingų terminų, apibūdinančių apskaitą kaip mokslo sritį ir praktinės veiklos sferą, atsiradimas buvo lemtas objektyvių priežasčių. Kitokio nei iki tol vartotas „buhalterinės apskaitos“ terminas reikėjo todėl, kad Lietuvai atgavus nepriklausomybę visa finansų sistema turėjo būti pertvarkyta atsižvelgiant į naujus reikalavimus, kurie galiojo ir tebegalioja išsivysčiusiose Vakarų šalyse. Tai lietė visas finansų sritis, taip pat ir apskaitą. Terminas „finansinė apskaita“ buvo pasirinktas todėl, kad aiškiai parodytų naujos apskaitos praktinę funkciją – finansinių ataskaitų rinkinio rengimą. Tai leido įtvirtinti naują apskaitos sampratą tiek praktikoje, tiek ir mokslo sferoje.

Tenka pripažinti, kad, nepaisant gana ilgo laiko tarpo, praėjusio po apskaitos reformos ir naujosios terminologijos naudojimo pradžios, tiek mokslo srityje, tiek ir praktikoje vis dar yra išlikęs senasis terminas „buhalterinė apskaita“. Tai smarkiai apsunkina susišnekėjimą mokslo sferoje, o kartu kelia tam tikrą sumaištį net ir švietimo srityje, kai ta pati disciplina skirtingose mokyklose vadinama skirtingais pavadinimais. Šioje srityje reikėtų suderinti mokslininkų pozicijas ir suvienodinti vartojamą terminiją moksle, taip pat ir švietimo sistemoje.

Prie egzistuojančios painiavos prisideda ir įstatymo, reglamentuojančio apskaitą, pavadinimas (*Buhalterinės apskaitos įstatymas*) bei jame nurodytos dvi apskaitos rūšys, kurios pagal įstatymo nuostatas egzistuoja Lietuvos Respublikoje. Tai buhalterinė ir valdymo (vidinė) apskaita. Jokių kitų rūšių egzistavimo įstatymas nenumato. Tuo tarpu mokslinėje literatūroje jau įsitvirtinęs terminas „finansinė apskaita“, bent jau mokslininkų, yra suvokiamas vienareikšmiškai ir didelių problemų nebekelia. Taigi šiuo atveju, siekiant suvienodinti teisės aktų nuostatas ir vartojamą mokslinę terminiją, tikėtina, kad



vertėtų inicijuoti įstatyme vartojamų terminų patikslinimą, kas smarkiai sumažintų nesusipratimus mokslo ir praktikos sankirtoje.

Viena svarbesnių šio straipsnio išvadų yra ta, kad akivaizdžiai įrodyta, jog netinkamų terminų vartojimas turi neigiamą įtaką rezultatams, pateikiamiems finansinėse ataskaitose. Tai susiję su pastaraisiais metais atsiradusiu ir grėsmingai plintančiu terminu „mokestinė apskaita“. Šio termino vartojimas tik iš pirmo žvilgsnio atrodo nekaltas žodžių žaismas. Kaip parodė atlikti tyrimai, nemaža finansinių ataskaitų dalis yra rengiama atsižvelgiant ne į VAS, o į pelno mokesčio reikalavimus. Tai smarkiai iškraipo finansinių ataskaitų informaciją. Tam tikrais atvejais šis iškraipymas gali būti toks didelis, kad reikėtų kalbėti apie klaidingas įmonių ataskaitas. Todėl šiuo metu ypač svarbu, kad šis terminas nebūtų vartojamas mokslinėje terminologijoje, taip pat visais įmanomais būdais siekiama užkirsti jo plitimą praktinėje veikloje. Priešingu atveju buhalteriai praktikai turės pagrindo manyti, kad pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas parengtos ataskaitos parodo teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus.

Straipsnyje pateikta apskaitos ir mokesčių tarpusavio suderinimo metodika, kuri turėtų būti taikoma praktikoje. Jos esmė yra ta, kad finansinės ataskaitos, naudojant sukauptus duomenis apskaitos registruose, rengiamos griežtai laikantis visų finansinės atskaitomybės formą ir turinį reglamentuojančių Lietuvos arba tarptautinių standartų. Pelno mokesčio deklaracija rengiama arba perskaičiuojant finansinių ataskaitų duomenis taip, kad jie atitiktų pelno mokesčio apskaičiavimo taisykles, arba rengiama iš tam specialiai skirtų registrų duomenų. Ši metodika turėtų būti propaguojama ir mokslininkų, tiriančių apskaitos metodologijos problemas. Tik tokiu atveju bus galima išvengti grėsmingos mokesčių taisyklių invazijos į finansinės apskaitos sritį.

## Rekomendacijos

Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo sąvokas papildyti išskiriant savarankišką *finansinės apskaitos* rūšį. Įstatyme tekstą galima būtų išdėstyti taip:

**Buhalterinė apskaita** (toliau – **apskaita**) – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema (kurią sudaro dvi apskaitos rūšys), skirta informacijai gauti ekonominiams sprendimams priimti (valdymo apskaita) ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti (finansinė apskaita).

**Valdymo apskaita** – ūkinių faktų, išreikštų natūriniais matais ir pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta informacijai ūkio subjekto vadovybei pateikti.

**Finansinė apskaita** – ūkinių faktų, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta ūkio subjekto finansinių ataskaitų rinkiniui parengti.

## Literatūra

- Beiga, D. Verslo apskaitos standartai – įsigaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 2006, 1(6): 18–26.
- Bohusova, H.; Nerudova, D. US GAAP and IFRS convergence in the area of revenue recognition. *Ekonomika ir vadyba*. 2009, 14: 12–19.
- Dagilienė, L. The investigation of financial reports' complexity in large companies. *Ekonomika ir vadyba*. 2009, 14: 28–32.
- Dauderis, H. *Finansų apskaita*. I tomas. Kaunas: Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras, 1993.
- Dauderis, H. *Finansų apskaita*. II tomas. Kaunas: Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras, 1994.
- Dolan, Eh.; Dominenko, B. *Ehkonomiks: Anglo-russkij slovar-spravochnik* [Economics: English-Russian Dictionary and Reference Book]. Moskva: Lazur, 1994.
- Jurgutis, V. *Finansų mokslo pagrindai*. Kaunas: Šviesa, 1938.
- Kalčinskas, G.; Černius, G. *Finansinė ir menedžmento apskaita: įmonių apskaitos pagrindai*. 2-oji laida. Vilnius: Pačiolis, 1997.
- Kalčinskas, G. Nepalyginamos apskaitos: dvi buhalterinės apskaitos pusės – finansinė ir menedžmento (vadybos ir kaštų) apskaita. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2010, 12: 15–20.
- Kalčinskas, G. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis, 2001.
- Kundelienė, K. Assessment possibilities of business processes accounting quality. *Ekonomika ir vadyba*. 2010, 15: 972–978.
- Kundelienė, K. Apskaitos kokybė: kaip apibrėšime ir kuo matuosime? *Ekonomika ir vadyba*. 2009, 14: 85–91.
- Lakis, V., et al. *Finansinės apskaitos teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2009.
- Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. *Valstybės žinios*. 2001, Nr. 99-3515.
- Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas. *Valstybės žinios*. 1992, Nr. 20-588.
- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2001, Nr. 110-3992.
- Mackevičius, J.; Bartaška, R. The problem of accounting terminology. *Problemy buchgalterskogo uciota, analiza, kontrolia i statistiki v innovacionnoj ekonomike: materialy mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii*. Minsk: BGEU 2006.
- Rudžionienė, K. Finansinės apskaitos teorijų dėstymo Lietuvos aukštosiose mokyklose lygis, problemos ir perspektyvos. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos: tarptautinės mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys*. Kaunas: Akademija, 2006.
- Žeimantas, V. Dalies bendrovių balansai meluoja. „Verslo žinių“ rubrika *Bendrovės finansai*. 2010.

## THE INFLUENCE OF MISLEADING TERMINOLOGY ON THE COMPANY'S FINANCES

Gintaras Černius

Mykolas Romeris University, Lithuania

**Summary.** *This article is concerned with financial terminology and with the eventual influence of financial terminology to the company's finances. First of all, this fact is related to the application of terms such as "book-keeping," "financial accounting" and "accounting" in practice, same as in a scientific literature. Second, a new term that is settling down in practice—"tax accounting"—is not only confusing, but it may also affect the company's performance and results as well as its financial position.*

*The article is dedicated to the overview of the presently existing terms on accounting. It has been determined that different scientists apply different interpretations of the types of accounting, its quantity and correlation. The outcome of this diversity is erroneous interpretations of terminology in legislation, education, and also in practice.*

*This article identifies and argues the criteria of accounting classification for consumers of information and reports, the preparation of which requires the use of accounting data and accounting objects. The types of accounting proposed are distinguished on the basis of these criteria and interconnection between them is depicted. It has been established that, in order to avoid further confusion, it would be appropriate to clarify more explicitly the types of accounting in the Accounting Law of the Republic of Lithuania with a clear distinction of financial and management accounting as a separate and independent type.*

*One of the most essential findings of this article is the clear proof that the use of improper terms has a negative impact on the results declared in the financial reports. This is mostly related to the term "tax accounting," which has appeared and become alarmingly pervasive over recent years.*

*The article presents a methodology of adjustment between accounting and taxes and its application in practice. The bottom line is that the financial accounts, which combine the data collected from the accounting records, are prepared with strict regard to all Lithuanian and International standards that regulate the form and the content of the financial statements.*

*Corporate income tax return is prepared either in recalculating the data of financial accounts so that they would satisfy the rules of accounting for income taxes or by using the data compiled especially for this purpose. This methodology should be referred to by the scientists researching the questions of methodologies of accounting. This is the only way to avoid a threatening invasion of taxation rules to financial accounting.*

**Keywords:** *book keeping, financial accounting, tax accounting.*

**Gintaras Černius**, Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Finansų ir mokesčių katedros docentas. Mokslinių tyrimų kryptis: tvari socialinė ekonominė plėtra globalizacijos sąlygomis.

**Gintaras Černius**, Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, Department of Finance and Taxes, Associate Professor. Research interest: sustainable socio-economic growth in the context of globalisation.