

MOKESTINĖ APSKAITA KEIČIANTIS VERSLO FORMAI LIETUVOJE

Rita Bužinskienė, Loreta Vaitaitienė

Šiaulių valstybinė kolegija

Anotacija. Straipsnyje nagrinėjamos mokesčių apskaitos įžvalgos, pertvarkant įmonės juridinį statusą iš mažosios bendrijos (MB) į uždarąją akcinę bendrovę (UAB) pagal Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų nuostatas. Tyrimo aktualumas siejamas su verslo formos pasirinkimo problematika. Nuspręsti, kokią verslo formą pasirinkti ar ją pertvarkyti, yra sudėtinga, nes tai priklauso nuo verslo sąlygų, kurios nuolatos kinta. Vienareikšmio atsakymo nėra, skiriasi verslo tikslai ir galimybės, kas verčia bendrovę keistis. Nepaisant to, tyrimo rezultatai atskleidė, kad mokestinė apskaita MB ir UAB skiriasi dėl pajamų, susijusių arba nesusijusių su darbo santykiais apmokestinimo. Detalieji analizuojami pelno, pridėtinės vertės, gyventojų pajamų mokesčiai ir privalomojo sveikatos bei valstybinio socialinio draudimo įmokos atskleidė privalumus ir trūkumus tarp šių dviejų verslo formų. Mokesčių tarifai, mokesčio bazės nustatymo būdai ir mokestinių prievolių vykdymo aspektai yra svarbūs abiejose bendrovėse. Nepaisant to, kad MB turi daugiau pranašumų lyginant su UAB, tačiau pastebimas vienas svarbus aspektas – verslo formos žinomumas. Todėl didesnės verslo plėtros galimybės tarptautiniu mastu yra uždarojoje akcinėje bendrovėje, kadangi ši verslo forma gerai žinoma užsienio rinkose. Straipsnyje naudojami tyrimo metodai apima pirminių ir antrinių informacijos šaltinių surinkimą, kurie vėliau naudojami turinio ir palyginamojoje analizėje; turinio analizės metu atrinkta reikšminga ir aktuali kokybinė duomenų informacija apie norminių teisinių aktų ar panašaus pobūdžio informacijos šaltinius; palyginamosios analizės metu siekta argumentuotai suformuluoti ir pagrįsti tyrimo išvadas.

Reikšminiai žodžiai: mažoji bendrija, uždaroji akcinė bendrovė, mokesčiai, apskaita, Lietuva.

Įvadas

Aktualumas. Nusprendus kurti verslą Lietuvoje viena svarbiausių užduočių verslininkams – tinkamai pasirinkti teisinį įmonės statusą. Pagal galiojančius įstatymus Lietuvos Respublikoje veiklai organizuoti gali būti steigiamos individualios įmonės; akcinės bendrovės (AB); uždarnosios akcinės bendrovės (UAB); ūkinės bendrijos (ŪB); viešosios įstaigos; valstybės ir savivaldybės įmonės; žemės ūkio ir kooperatinės bendrovės; Europos bendrijos ir kt. Verslo organizavimo formos pasirinkimą lemia verslo rūšis, jos rizika, gamybos apimtys, rinka ir investicijų poreikis bei galimybės. Be to, svarbu atsižvelgti į kuriamos įmonės veiklos pobūdį, turimo kapitalo dydį, taikomus mokesčius, atsakomybės laipsnį, įmonės steigėjų skaičių ir veiklos vykdymo sudėtingumą lygį. Tai lemia įmonės steigimo procesą, turimų finansinių, intelektinių bei darbo jėgos resursų panaudojimą. Vertinant pasirinkto įmonės tipo tinkamumą ir patikimumą prie verslo sąlygų, svarbus aspektas yra mokestinė apskaita, t.y. reikia susipažinti su įstatymais, reglamentuojančiais įmonių veiklą. „Mokestinės apskaitos“ terminas sukelia daug diskusijų dėl to, kad skirtingas apskaitos teisinis reguliavimas, kuriame daug nesutapimų lyginant su finansine apskaita. Todėl moksliniuose šaltiniuose šis terminas vartojamas ypač retai. Vieni mokslininkai mokestinę apskaitą įvardina kaip atskirą apskaitos rūšį, kiti jos neišskiria. Nepaisant to, dauguma mokslininkų sutinka, kad mokestinė

apskaita – tai sistema, kuria pagal gautus apskaitos duomenis apskaičiuojami, deklaruojami ir sumokami mokesčiai (Hans 2018; Gruberg ir kt., 2013; Bružauskas, Stončiuvienė, 2012; Aleliūnaitė, 2012; Beiga, 2006). Kiti mokslininkai pastebi, kad šis terminas yra plačiai vartojamas tik praktikoje (Logan, 2011; Černius, 2012).

Atsižvelgiant į 1 lentelės duomenis, Lietuvoje populiariausia verslo organizavimo forma – *uždaroji akcinė bendrovė* – ribotos atsakomybės juridinis asmuo, kurio įstatinis kapitalas padalintas į akcijas, kuriomis viešai nėra prekiaujama finansinėje rinkoje (Bitė, 2011). Lietuvai skatinant smulkųjį ar šeimos verslą atsiranda galimybės steigti *mažosioms bendrijoms*. *Mažosios bendrijos* – tai ribotos atsakomybės juridinis asmuo, kurio visi nariai tik fiziniai asmenys, ir įstatinis kapitalas formuojamas narių. Teigiama, kad nuo pat jų atsiradimo mažosios bendrijos tampa vis populiareesnė verslo forma, tačiau daugeliui asmenų vis dar trūksta žinių suprasti jų mokestinę bazę ir mokestinių prievolių įvykdymą, ypač įmonei nusprendus keisti juridinį įmonės statusą.

Temos problema. Įmonės pertvarkymas vyksta dėl įvairiausių priežasčių. Vienų įmonių netenkina investicijų pritraukimo galimybių ribojimas, kitų – siekis sumažinti asmeninę atsakomybę, jei verslas nepasisiektų. Kartais įmonės pertvarkymas pasirenkamas ir dėl kitų pasikeitusių verslo sąlygų. Pakeitus juridinį statusą iš mažosios bendrijos į uždarąją akcinę bendrovę, keičiasi ir mokesčių taikymo bei apskaičiavimo tvarka. Straipsnyje keliami tyrimo problema: kiek tai yra naudinga verslui ir pačiam steigėjui, *kas ir kaip*

pasikeičia įmonės mokamų mokesčių apskaitoje, pertvarkant įmonės juridinį statusą iš mažosios bendrijos (MB) į uždarytą akcinę bendrovę (UAB).

Mokesčių apskaitos kontekstas Lietuvoje. Mokesčiai formuoja valstybės biudžetą, iš kurio yra padengiamos valstybės išlaidos. Pagrindinis jų tikslas – užtikrinti būtinas valstybės pajamas, efektyvų ekonomikos funkcionavimą, mokesčių mokėtojų ekonominį pajėgumą ir sąlygas socialiniam teisingumui (Ruškytė, Rutkauskas ir kt., 2012). Mokesčių samprata mokslinėje literatūroje dažniausiai susijusi su apmokestinimo principų apibūdinimu ir įvertinimu. Mokesčiai – pagrindinis valstybės pajamų šaltinis (Ivanovna, 2016). Mokesčiai – valstybės išdo formavimo šaltinis, dėl kurio nuolat kyla politinių diskusijų ir yra ginčų pagrindas (Smith, 2015). Mokesčiai – teisės aktų nustatyta pinigine prievole valstybei, periodiškai mokama į valstybės (savivaldybių) biudžetus ir fondus (LR mokesčio administravimo įstatymas, 2004, Nr. IX-2112). Lietuvos Respublikos teritorijoje yra apie tris dešimtis įvairių mokesčių, juos galima sugrupuoti į tiesioginius ir netiesioginius. Tiesioginiai – tai tokie mokesčiai, kuriuos mokame tiesiogiai į valstybės biudžetą,

netiesioginiai – mokesčiai, kurie yra įtraukti į prekių ar paslaugų kainą bei sudaro įvairias rinkliavas (Kalčinskas, 2015). Teisinis verslo steigimo reglamentavimas, mokesčių sistema ir taikomi tarifai, lengvatos yra vienas iš svarbiausių veiksnių, darančių įtaką palankios verslui aplinkos kūrimui (Titarenko ir kt., 2007). Planuojant mokesčius būtina vadovautis įstatymų nustatytais reikalavimais bei mokesčius administruojančių institucijų praktika, kad nekiltų rizikos, jog netinkami mokesčių taupymo veiksmai bus pripažinti mokesčių vengimu (Makutėnas, Krikštonaitienė, 2017). Svarbu atkreipti dėmesį į steigiamos įmonės tipą, nes mokesčių apmokestinimo tvarka ir mokestinė prievolė skiriasi. Mokesčio įstatymo pagrindu keičiasi ne tik mokesčių mokėtojo mokami mokesčiai, bet ir jų vykdymo pareiga, susijusi su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu (LR mokesčių administravimo įstatymas, 2004, Nr. IX-2112).

Atsižvelgiant į teisinį statusą, Lietuvoje daugiausia veikia uždarytųjų akcinių bendrovių. 2019 m. pradžioje tokių įmonių buvo 68,2 tūkst., jos sudaro daugiau nei 80 proc. visų veikiančių įmonių Lietuvoje (1 lentelė).

1 lentelė. Veikiančių įmonių struktūra pagal teisinį statusą 2013–2019 m. m.

	Pavadinimas	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Iš viso	Skaičius, tūkst. vnt.	65,8	68,3	76,4	79,8	83,3	83,4	84,9
	<i>Pokytis per metus, %</i>		3,8	11,9	4,5	4,3	0,2	1,7
UAB	Skaičius, tūkst. vnt.	53,4	55,2	62,6	65,2	66,9	67,4	68,2
	<i>Pokytis per metus, %</i>		3,5	13,2	4,3	2,6	0,8	1,2
AB	Skaičius, tūkst. vnt.	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
	<i>Pokytis per metus, %</i>		-0,9	0,0	-0,9	-6,1	-2,7	-2,1
IĮ	Skaičius, tūkst. vnt.	11,0	10,9	10,2	9,9	11,5	10,7	10,1
	<i>Pokytis per metus, %</i>		-0,6	-6,5	-2,9	16	-7,1	-5,2
MB	Skaičius, tūkst. vnt.	0,0	0,6	2,2	3,2	3,4	3,8	5,2
	<i>Pokytis per metus, %</i>			246,5	46,4	4,0	14,5	34,0
Kitos	Skaičius, tūkst. vnt.	1,1	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,1
	<i>Pokytis per metus, %</i>		51,1	-2,2	1,4	2,3	0,2	-6,6

Šaltiniai: Lietuvos statistikos departamentas ir VŠĮ „Versli Lietuva“

2019 m. jų skaičius augo 1,2 proc. (arba 0,8 tūkst. vnt.). Taip pat didėjo ir mažųjų bendrijų – per metus jų skaičius augo net 34 proc. (arba 1,4 tūkst. vnt.), o jų dalis ekonomikoje padidėjo nuo 4,6 proc. iki 6,1 proc. Veikiančių individualių įmonių skaičius per metus sumažėjo – nuo 10,7 iki 10,1 tūkst. vnt. Tai parodo, kad ši verslo forma yra nepatraukli ir palaipsniui nykstanti. 2019 m. pradžioje Lietuvoje buvo 84,9 tūkst. veikiančių įmonių (VŠĮ „Versli Lietuva“).

Straipsnio tikslas – išanalizuoti ir palyginti mažosios bendrijos ir uždarnosios akcinės bendrovės mokesčių apskaitą ir jos apmokestinimo tvarką Lietuvoje.

Tyrimo objektas. Mokesčių apskaitos analizė.

Tyrimo metodai. Mokslinių publikacijų ir LR įstatymų palyginamoji analizė.

Tyrimo metodika

Vertinant mokesčių apskaitos reglamentų nuostatas pasirinkti bendrieji moksliniai tyrimo metodai – *pirminių informacijos šaltinių analizė ir duomenų surinkimas*. Pirminiai informacijos šaltiniai apima santykinai naują, originalią mokslinę informaciją, t. y. mokslinius tyrimus; konferencijų medžiagą, statistinius duomenis, teisinius norminius aktus ir kt. Statistiniai duomenys iš Lietuvos statistikos departamento, VŠĮ „Versli Lietuva“ ir kt. buvo naudojami kaip svarbūs pirminiai informacijos

šaltiniai. Pirminiai informacijos šaltiniai buvo pasitelkti siekiant atlikti išsamų vertinimą, kuris leistų pateikti apibendrintą aktualią ir argumentuotą informaciją, parengti pagrįstas ir objektyvias išvadas. *Antrinių informacijos šaltinių analizė ir duomenų surinkimas* apima pirminių informacijos šaltinių analizę ir jų interpretaciją. Tai ankstesnių tyrimų ir vertinamų duomenų analizė bei apibendrinimai, informaciniai leidiniai, LR mokesčių įstatymai ir kt. Šiuo metodu buvo surinkta visa faktinė, kontekstinė informacija, susijusi su mokesčių apskaitos vertinimu MB ir UAB. Kaip svarbūs antriniai informacijos šaltiniai, naudojami Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas, Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas, Lietuvos Respublikos pelno mokesčių įstatymas, Lietuvos Respublikos GPM įstatymas ir kt. Duomenys, surinkti iš antrinių informacijos šaltinių, vėliau naudojami turinio ir palyginamojoje

analizėje. *Turinio analizės metodas* leido išgryninti informaciją ir išvengti atsitiktinės, vertinimo tikslų požiūriu nevertingos informacijos, paliekant reikšmingus analizės duomenis. *Palyginamoji analizė* taikyta statistinių duomenų, faktų, tendencijų ir rodiklių, atitinkančių šio straipsnio tikslą, palyginimui. Straipsnyje taikyti ir kiti bendrieji moksliniai tyrimo metodai: detalizavimas, sisteminimas, grupavimas, apibendrinimas, sintezė ir kt., kurie išgrynino tyrimo problemos aktualumą ir svarbą.

Tyrimo rezultatai

Atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo (2000, VIII-1835) ir Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymo (2012, Nr. XI-2159) nuostatas, atliktas MB ir UAB verslo formų steigimo, valdymo ir reorganizavimo tvarkos palyginimas (2 lentelė).

2 lentelė. Steigimo, valdymo ir reorganizavimo tvarkos palyginimas

Teisinė forma	MB	UAB
Teisinis statusas	Juridinis asmuo su ribota civiline atsakomybe.	
Steigėjai	Gali steigti tik fiziniai asmenys, narių skaičius ribojamas iki 10.	Gali steigti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys, o akcininkų skaičius neribojamas.
Steigimo dokumentai	Steigimo sutartis, steigimo aktas. Steigiamasis aktas sudaromas tuo atveju, jeigu steigia vienas asmuo. Jeigu steigėjų yra du ir daugiau, tada yra sudaroma steigimo sutartis.	
Pradinis kapitalas	Įnašai į MB formuojami narių įnašais. MB nariai sudaro susitarimą bei nusprendžia, kuris narys kokią sumą įneša į juridinį asmenį. Mažosios bendrijos nario įnašas yra nariui nuosavybės teise priklausantis turtas, perduotas mažajai bendrijai. Įnašu gali būti pinigai ar kitoks turtas. Įnašu negali būti darbai ir paslaugos.	Įstatinis kapitalas padalintas į akcijas. Ne mažiau kaip 2,5 tūkst. eurų. UAB negali būti platinamos ir jomis prekiaujama viešai. Kiekvieno steigėjo pradinis įnašas turi būti mokamas pinigais, ne mažiau kaip 1/4 dalis visų jo pasirašytų akcijų nominalios vertės. Likusi dalis gali būti apmokama tiek pinigais, tiek nepiniginiais įnašais.
Bendrovės valdymas	Narių susirinkimai, jei vienas asmuo, vienasmenis valdymas – bendrijos vadovas. Su MB vadovu pasirašoma civilinė paslaugų sutartis.	Visuotinis akcininkų susirinkimas ir bendrovės vadovas. Su bendrovės vadovu sudaroma darbo sutartis. Taip pat gali būti sudaroma stebėtojų taryba bei valdyba.
Steigėjų darbas	MB nariai – bendrijos steigėjai, dirba ne pagal darbo sutartis. Lėšas asmeniniams poreikiams gali išsimokėti avansu iš gauto pelno nepasibaigus finansiniams metams.	UAB steigėjai – akcininkai, norėdami dirbti įmonėje, privalo pasirašyti darbo sutartis.
Reorganizavimas, pertvarkymas ir likvidavimas	MB gali būti reorganizuojama, pertvarkoma į kitas teises formas bei likviduojama įstatymu numatyta tvarka.	UAB gali būti reorganizuojama tik į tos pačios teises formos bendroves. Pertvarkoma bei likviduojama gali būti įstatymu numatyta tvarka.

Šaltinis: Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas, 2000, Nr. VIII-1835; Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas, 2012, Nr. XI-2159.

2 lentelėje pateikti duomenys parodo, kad šių verslo formų steigėjai turi ribotą civilinę atsakomybę, t.y. neatsako visu savo asmeniniu turtu, o tik ta turto dalimi, kurią sumoka. Skirtumas išryškėja, kai lyginami steigėjai, MB įmonę gali įsteigti tik fiziniai asmenys, o UAB gali įsteigti fiziniai asmenys ir juridiniai vienetai, todėl yra

didesnės galimybės pritraukti potencialius investuotojus. Be to, ribojamas ir steigėjų skaičius, kuris MB gali sudaryti ne daugiau kaip 10 asmenų, o UAB steigėjų skaičius yra neribojamas. Išsiskiria ir valdymo struktūra, MB sudaro vienasmenis valdymas arba bendrijos narių susirinkimas, jei bendrijoje yra daugiau nei vienas narys. UAB turi

turėti visuotinį akcininkų susirinkimą ir vienasmenį valdymo organą – bendrovės vadovą. Taip pat gali turėti stebėtojų tarybą bei valdybą.

MB pradinio kapitalo dydis ir mokėjimo tvarka nustatomi narių susirinkime. UAB įstatinio kapitalo dydį reglamentuoja AB įstatymo reikalavimai, kurie numato 2,5 tūkstančių eurų įstatinio kapitalo sumą. Kiekvieno UAB steigėjo pradinis įnašas turi būti mokamas pinigais, ne mažiau kaip 1/4 dalis visų jo pasirašytų akcijų nominalios vertės.

Lyginant steigėjų darbą šiose verslo formose, UAB steigėjai gali dirbti įmonėje pagal darbo sutartį, o MB steigėjai gali dirbti ir nesudarydami darbo sutarties, o lėšas asmeniniams poreikiams išsimokėti kaip avansinį pelną arba kaip susijusius su darbo

santykiais. Reorganizavimas, pertvarkymas ar likvidavimas galimi abiemis šios verslo formoms Lietuvos Respublikos įstatymų numatyta tvarka. MB gali būti reorganizuojama į kitas teises formas, o pertvarkymas į UAB galimas tik tuomet, jei mažosios bendrijos turtas, atėmus visus išpareigojimus yra ne mažesnis nei minimalus įstatinis kapitalas uždarajai akcinei bendrovei, t.y. ne mažiau kaip 2500 Eur. Jei turto nepakanka, MB nariai turi teisę įnešti papildomus piniginius įnašus.

UAB gali būti reorganizuojama ir pertvarkoma į kitus įstatymuose numatytus juridinius vienetus. Nemoki UAB negali būti pertvarkoma. Kitas svarbus aspektas – apskaitos vedimo reikalavimai (3 lentelė).

3 lentelė. Apskaitos vedimo tvarkos palyginimas

	MB	UAB
Apskaita	Mažosios bendrijos apskaitą gali tvarkyti pats bendrijos narys, samdomas buhalteris ar apskaitos įmonė.	UAB buhalterinę apskaitą tvarko buhalteris ar pagal sutartį apskaitos paslaugas teikianti įmonė.
Finansinė atskaitomybė	Rengia balansą, pelno (nuostolių) ataskaitą ir aiškinamąjį raštą. Patvirtintas ataskaitas perduoda Juridinių asmenų registru.	Sudaro pilną arba sutrumpintą finansinių ataskaitų rinkinį, kurį privalo perduoti į Juridinių asmenų registrą.
Pelno dalies paskirstymas	Pelno dalis gali būti išmokama per metus kaip avansas bendrijos nariams. Taip pat pasibaigus finansiniams metams.	Akcininkai išsimokėti dividendus gali tik pasibaigus finansiniams metams patvirtinus finansines ataskaitas.

Šaltinis: Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas, 2000, Nr. VIII-1835; Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas, 2012, Nr. XI-2159; Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, <http://www.avnt.lt>

Svarbu paminėti, kad MB vedama apskaita yra daug paprastesnė, lyginant su UAB apskaita. MB apskaitą gali tvarkyti bendrijos narys arba bendrijos vadovas, jei pastarasis yra bendrijos narys. Nors MB apskaita ir nesudėtinga, tačiau laiku turi būti pateikiamos visos privalomos deklaracijos ir laiku sumokamos visos mokesstinės prievolės. Be to, jei MB pajamos yra daugiau nei 45.000 eurų per metus, privaloma registruotis PVM mokėtoju. Tuomet MB tenka prievolė apskaičiuoti ir pateikti mėnesines PVM deklaracijas. UAB apskaita yra daug sudėtingesnė lyginant su MB apskaita. Ją privalo vesti tik buhalteris arba apskaitos paslaugas teikianti įmonė. Todėl apskaitos negali vesti pats vadovas. Pažymėtina, kad vadovų atsakomybė už juridinio asmens buhalterinę apskaitą abiejose teisinėse formose yra vienoda. Tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansines ataskaitas, MB ir UAB vadovaujasi Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo ir Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo nuostatomis. MB buhalterinės apskaitos ir finansinių ataskaitų rinkinio sudėties, turinio ir sudarymo reikalavimus nustato 38-Verslo apskaitos standartą „Neribotos civilinės

atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“ (38-VAS). MB gali pasirinkti: apskaitą tvarkyti tik pagal 38-VAS arba kitais verslo apskaitos standartais. Visus verslo apskaitos standartus taikyti pasirinkusios mažosios bendrijos rengia sutrumpintą balansą, pelno (nuostolių) ataskaitą ir aiškinamąjį raštą. UAB gali pasirinkti vesti apskaitą pagal Verslo apskaitos standartus arba pagal Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas, 2000, Nr. VIII-1835; Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas, 2012, Nr. XI-2159; Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, <http://www.avnt.lt>).

Nagrinėjant MB ir UAB mokesstinę bazę pasirinkta išanalizuoti šiuos pagrindinius mokesčius: *pelno mokesį, pridėtinės vertės mokesį (PVM), gyventojų pajamų mokesį (GPM), Privalomojo sveikatos (PSD) ir Valstybinio socialinio draudimo (VSD) įmokas.* Lyginant MB mokestinę apskaitą su UAB, tam tikrų skirtumų neišvengta, tačiau jie nėra esminiai (4 lentelė).

4 lentelė. Pelno mokesčio apmokestinimo tvarkos palyginimas

Teisinė forma	Apibūdinimas
MB ir UAB	Pelno mokestis Lietuvoje – 15 % nuo apmokestinamojo pelno. Lengvatinis pelno mokestis – 5 % taikomas, jei darbuotojų skaičius neviršija 10 asmenų, o metinės pajamos neviršija 300000 eurų sumos. Naujai įregistruoti ūkio subjektai gali taikyti 0 % – lengvatinis pelno mokestis, jei vidutinis darbuotojų skaičius neviršija 10, o metinės pajamos neviršija 300000 eurų. Tačiau šis tarifas gali būti taikomas tik dalyviui esant fiziniam asmeniui ir tik tuo atveju, jei per tris vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius vieneto veikla nėra sustabdoma, likviduojama ar reorganizuojama ir jei jos akcijos (dalys, pajai) nėra perleidžiami naujiems dalyviams. Atsiranda prievolė mokėti avansinį pelno mokestį. Avansinio pelno mokesčio gali nemokėti pirmais veiklos metais arba jei praėjusio laikotarpio metinės apmokestinamosios pajamos neviršijo 300000 eurų.

Šaltinis: Pelno mokesčio įstatymas (PMĮ), 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675; Kamarauskaitė ir kt., 2016.

Abiejų verslo formų pelno mokesčio apmokestinimo tvarka nesiskiria, galioja standartinis pelno mokestis – 15 %, jei ūkio subjektas tenkina PMĮ 5 straipsnio 1 p. nuostatas, gali taikyti lengvatinį – 5 % pelno mokestį (4 lentelė). Ūkio subjektai, atitinkantys PMĮ 5 str. 2 p. nuostatas: darbuotojų skaičius neviršija 10 asmenų ir metinės pajamos neviršija 300000 eurų, pirmaisiais veiklos metais gali taikyti 0 % tarifą bei nemokėti avansinio pelno mokesčio. Pelno mokesčio suma apskaičiuojama pagal mokestinio laikotarpio paskutinės dienos duomenis, apmokestinamąjį pelną padauginus iš pelno mokesčio tarifo. Apmokestinamasis pelnas (mokestiniai nuostoliai) – mokesčius reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuotas ataskaitinio laikotarpio pelnas (nuostoliai), nuo kurio apskaičiuojamas ataskaitinio

laikotarpio pelno mokestis (24 verslo apskaitos standartas „Pelno mokestis“ (24-VAS). Apskaičiuojant pelno mokestį esminis skirtumas yra leidžiami ir neleidžiami atskaitymai. MB leidžiamiesiems atskaitymams priskiriama MB nariui išmokėta suma, nuo kurios pagal VSD įstatymo nuostatas skaičiuojamos ir mokamos MB nario VSD įmokos. Priešingai UAB akcininkams išmokėti dividendai nėra leidžiami atskaitymai pelno mokesčio atveju.

Atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės įstatymo nuostatas, PVM mokėtojais privalo registruotis tik tuomet, kai per paskutinius 12 mėnesių pajamos viršijo 45000 eurų arba įsigijo prekių iš kitų valstybių narių, kurių vertė viršijo 14000 eurų. Šios įstatymo nuostatos galioja tiek MB, tiek UAB (5 lentelė).

5 lentelė. PVM apmokestinimo tvarkos palyginimas

Teisinė forma	Apibūdinimas
MB ir UAB	Standartinis PVM tarifas – 21 %. MB ir UAB registruotis PVM mokėtoju privalo, jei per paskutinius 12 mėnesių pajamos viršijo 45000 eurų arba įsigijo prekių iš kitų valstybių narių, kurių vertė viršijo 14000 eurų. Lengvatiniai PVM tarifai gali būti taikomi priklausomai nuo ūkio subjekto vykdomos veiklos.

Šaltinis: Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės įstatymas, 2002, Nr. IX-751.

Esant PVM mokėtojais atsiranda prievolė taikyti standartinį 21 % tarifą. Šio mokesčio apmokestinimo tvarka nesiskiria. Tačiau analizuojant Gyventojų pajamų mokesčio (GPM), Privalomojo sveikatos (PSD) ir Valstybinio socialinio draudimo (VSD) įmokas skirtumų galima išvengti (6 lentelė).

6 lentelė. Gautų pajamų, nesusijusių su darbo santykiais, apmokestinimo mokesčiais palyginimas

Pajamos, subjektai	Apmokestinimas GPM, PSD ir VSD mokesčiais
MB vadovų, kurie yra MB nariai, gautos pajamos pagal civilines paslaugų sutartis už vadovavimą.	B klasės pajamos. 15 proc. – metinių pajamų dalis, neviršijanti 120 VDU; 20 proc. – metinių pajamų dalis, viršijanti 120 VDU. Ne PSD ir VSD objektai. NPD netaikomas.
MB vadovų, kurie yra nėra MB nariai, gautos pajamos pagal civilines paslaugų sutartis už vadovavimą.	A klasės pajamos. 20 proc. – metinių pajamų dalis, neviršijanti 84 VDU; 32 proc. – metinių pajamų dalis, viršijanti 84 VDU. Taikomas PSD – 6,98 proc., VSD – 8,72 proc. 10,82 proc., jeigu apdraustasis moka papildomą 2,1 proc. pensijų įmoką savo lėšomis. 11,72 proc., jeigu apdraustasis moka papildomą 3proc. pensijų įmoką savo lėšomis. NPD netaikomas.
MB pajamos, gautos iš paskirstytojo pelno.	Priskiriama dividendų pajamoms ir apmokestinama 15 proc. GPM. Tai B klasės pajamos.
UAB pajamos, gautos iš paskirstytojo pelno.	Išmokėjus dividendus, atsiranda prievolė išskaičiuoti ir sumokėti GPM – 15 proc. Tai B klasės pajamos. Įmonei išmokėjus tantjemas ar atlygį už veiklą stebėtojų taryboje, valdyboje, 20 proc. – pajamų daliai, neviršijančiai 84 VDU, 32 proc. – pajamų daliai, viršijančiai 84 VDU. Ne PSD ir VSD objektai.

Šaltinis: Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002, Nr. IX-1007; Lietuvos Respublikos Valstybinio socialinio draudimo įstatymas, 1991, Nr. I-1336. *2020 m. 1 VDU - 1 241,40 Eur.

A klasės pajamos - GPM išskaičiuoja ir sumoka įmonė (MB),

B klasės pajamos – GPM išskaičiuoja ir sumoka pats fizinis asmuo. NPD – neapmokestinamasis pajamų dydis.

Analizuojant MB pajamų, nesusijusių su darbo santykiais apmokestinimą, skirtumai susidaro dėl gautų pajamų, kurių apmokestinimas priklauso nuo ūkio subjekto vadovavimo veiklos pagal civilinę paslaugų sutartį ir priskirimą MB nario veiklai (6 lentelė). MB vadovai, kurie yra MB nariai ir gauna pajamas pagal civilinę paslaugų sutartį gali būti apmokestinami 15–20 proc. GPM tarifu, tačiau PSD ir VSD įmokų nemoka. MB vadovai, kurie nėra MB nariai, dirbantys pagal civilinę paslaugų sutartį, už vadovavimą gautoms pajamoms taikomas 20–32 proc. GPM tarifas ir apmokestinami PSD ir VSD įmokomis

papildomai. Vadovai (išskyrus akcininkai), dirbantys uždarojoje akcinėje bendrovėje, pajamoms gautoms už vadovavimą priskiriamos kaip su darbo santykiais susijusios pajamos (7 lentelė). Lyginant MB pajamų apmokestinimą su UAB galima pastebėti, kad nesiskiria pajamų, gautų iš paskirstytojo pelno apmokestinimas. Taikomas 15 proc. GPM tarifas. Analizuojant MB gautų pajamų, susijusių su darbo santykiais, apmokestinimą galima pastebėti, kad MB nariai, vadovai gali dirbti nesudarę darbo sutarties, tačiau išsiimti lėšas asmeniniams poreikiams tenkinti galima (7 lentelė).

7 lentelė. Gautų pajamų, susijusių su darbo santykiais, apmokestinimo mokesčiais palyginimas

Pajamos, subjektai	Apmokestinimas GPM, PSD ir VSD mokesčiais
MB narių su darbo santykiais susijusioms pajamos	20 proc. – B klasė, neviršijanti 84 VDU, 32 proc. viršijanti 84 VDU. PSD – 6,98 proc. nuo sumos, nuo kurios skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos (t. y. ne didesnės kaip 43 VDU* 1241,4 Eur x 43 = 53 380,20 Eur). VSD – 13,83 proc. 15,93 proc., jeigu apdraustasis moka papildomą 2,1 proc. pensijų įmoką savo lėšomis. 16,83 proc., jeigu apdraustasis moka papildomą 3 proc. pensijų įmoką savo lėšomis. Mažosios bendrijos nario socialinio draudimo įmokų bazę sudaro 50 proc. mažosios bendrijos, asmeniniams poreikiams lėšų sumos. Taikomas metinis NPD.
UAB asmenų su darbo santykiais susijusios pajamos	20 proc. – A klasė, neviršijanti 84 VDU, 32 proc. viršijanti 84 VDU. DU išskaičiuoja: VSD – 12,52%; PSD – 6,98 %. Darbdavys privalo sumokėti nuo DU įmokos į Garantinį fondą – 0,16 %; Ilgalaikio darbo įmokų fondo įmoka – 0,16 %; Nedarbo socialinis draudimas – 1,31 %; Nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinis draudimas pagal tarifų grupes – 0,14 % – 1,4 %. Taikomas metinis NPD.

Šaltinis: Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002, Nr. IX-1007; LR Valstybinio socialinio draudimo įstatymas, 1991, Nr. I-1336. *2020 m. 1 VDU – 1 241,40 Eur.

A klasės pajamos - GPM išskaičiuoja ir sumoka įmonė (MB),

B klasės pajamos – GPM išskaičiuoja ir sumoka pats fizinis asmuo. NPD – neapmokestinamasis pajamų dydis.

Tačiau labai svarbu aiškiai apibrėžti, koku tikslu yra išimti pinigai, nes nuo to priklauso jų apmokestinimo tvarka. Gauta suma priskirta su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančios pajamos yra apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu. Dirbantiems asmenims uždarojoje akcinėje bendrovėje privalo būti sudaroma darbo sutartis. Pajamos, susijusios su darbo užmokesčiu, yra apmokestinamos priklausomai nuo pajamų dydžio, jei neviršija 84 VDU apmokestinama 20 proc. GPM tarifu, tačiau viršijus 84 VDU, GPM tarifas padidėja iki 32 proc. Lyginant pajamas, susijusias su darbo santykiais tarp UAB ir MB verslo formų, skiriasi VSD įmokų tarifai ir mokesstinė bazė. MB narių paimtos lėšos asmeniniams poreikiams apmokestinimas skaičiuojamos ne nuo visos išimtų lėšų sumos, bet nuo 50 proc. išimtų lėšų. UAB

dirbančio darbuotojo darbo užmokestis apmokestinamas nuo visų priskaičiuotų pajamų. Taip pat skirtumą galima išvelgti dėl pajamų išskaičiavimo ir deklaravimo tvarkos. MB narys, vadovas gavęs pajamas, susijusias su darbo užmokesčiu, pats privalo susimokėti šį mokestį. Jis jį sumoka vieną kartą per metus, deklaruodamas jas GPM308 deklaracijos forma. Šios pajamos priskiriamos B klasės pajamoms. Darbuotojas, dirbantis uždarojoje akcinėje bendrovėje, nėra atsakingas už darbo užmokesčio skaičiavimą, bendrovė privalo išskaičiuoti GPM iš kiekvieno darbuotojo darbo užmokesčio ir deklaruoti kiekvieną mėnesį, pateikiant ir sumokant GPM313 deklaracijos formą.

Apibendrinant analizę galima teigti, kad abi verslo formos turi tiek privalumų, tiek trūkumų (8 lentelė).

8 lentelė. MB ir UAB privalumai ir trūkumai

	Privalumai	Trūkumai
MB	Lengvas steigimas; nereikia pradinio kapitalo; galimas vienasmenis valdymas; apskaitą gali vesti MB narys; pelno dalis gali būti išmokama kaip avansas; pajamos iš MB gali būti išimtos 4 būdais, sutaupant lėšas; MB narys neišėmęs lėšų nėra apmokestinamas mokesčiais; jei yra draustas sveikatos draudimu, kitais būdais gali nemokėti PSD įmokų; MB nėra prievolės išskaičiuoti GPM; galima pertvarkyti, reorganizuoti į kitas verslo formas, įstatymų nustatyta tvarka.	Apribotas steigėjų skaičius; steigėjai gali būti tik fiziniai asmenys; pagrindinis valdymo organas – narių susirinkimas; reikalingas geras apskaitos ir apmokestinimo išmanymas; problemos dėl finansavimo; finansinių institucijų nepasitikėjimas šia verslo forma; sunkiai užmezgami tarptautiniai verslo santykiai; netinkamas apskaitos vedimas gali priversti įmonę tapti nemokia; sudėtinga gauti finansavimą iš finansinių institucijų; mažai žinoma verslo forma tarptautinėse rinkose; menkos plėtros galimybės.
UAB	Steigėjais gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys; norint padidinti įstatinį kapitalą galima jį didinti akcijomis; galima perleisti akcijas kitiems; laikoma patikima verslo forma; lengvas finansavimas; verslo plėtojimas užsienio rinkose; galima pertvarkyti į kitas verslo formas; finansinės institucijos lengviau suteikia verslui finansavimą; didesnės plėtros galimybės tarptautinėje rinkoje.	Sudėtingas steigimas, reikalaujantis konsultacijų ir piniginių išlaidų; įstatinis kapitalas 2,5 tūkst. eurų; pelno dalį galima išsimokėti tik dividendais; pirmaisiais veiklos metais neatleidžiami nuo pelno mokesčio, o kitais metais privalo mokėti avansinį pelno mokestį; sudėtinga apskaita – būtinas buhalteris; galima reorganizuoti tik į tos pačios formos bendroves.

Šaltinis: sudaryta autorių

Remiantis 8 lentelės duomenimis, sudėtinga nustatyti, kuri verslo forma yra tinkamesnė pasirinkti. Tinkamas verslo formos pasirinkimas priklauso nuo daugelių veiksnių, tačiau pagrindinis kriterijus išlieka mokesstinė apskaita. Jei mažosios bendrijos nariai nuspręstų pertvarkyti bendrovės teisinį statusą į uždarąją akcinę bendrovę, turėtų atkreipti dėmesį į tam tikrus mokesčius skirtumus, susijusius su GPM pajamų apmokestinimu, PSD ir VSD įmokomis. Kitos mokesčio įstatymo įgyvendinimo taisyklių nuostatos nesiskiria ir abiejose verslo formose vienodai taikomos. Verta paminėti, kad esminiai skirtumai išryškėja formuojant pagrindinį kapitalą, nes atsiranda reikalavimas sudaryti ne mažesnę nei 2,5 tūkst. eur. sumą. Nors steigėjų skaičius ir nėra ribojamas ir juo gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys, tačiau sudėtingėja apskaita, kurią privalo tvarkyti

sandomas buhalteris ar apskaitos paslaugas teikianti įmonė, nes UAB vadovui vesti įmonės apskaitą draudžia įstatymai. Pastebėtina tai, kad 2015 m. panaikinus VSD įmokų lengvatas MB nariams, ši verslo forma tapo mažiau patraukli. MB nariui, kuris investavo į įmonę, tenka didesnė mokesstinė našta nei UAB akcininkui, kadangi pastarajam investavus lėšas į UAB, nekyla jokių mokesčių prievolių iki pinginių lėšų iš bendrovės išsiėmimo momento. Paminėtina ir tai, kad plėtros galimybės yra žymiai didesnės uždarojoje akcinėje bendrovėje, nes tarptautinėje rinkoje ši verslo forma yra aiškesnė užsienio rinkoms.

Išvados

Atlikta analizė ir duomenų palyginimas parodė, kad mažosios bendrijos (MB) pertvarkymas į

uždarąją akcinę bendrovę (UAB) turi tam tikrų panašumų ir skirtumų tiek steigimo, valdymo, apskaitos ir reorganizavimo tvarkoje, tiek ir mokestinėje apskaitoje. Abi bendrovės savo veikloje vadovaujasi civiliniu kodeksu, įstatymais ir kitais teisės aktais. MB pertvarkymas į UAB keičia pradinio kapitalo, bendrovės valdymo ir steigėjų darbą, bendrovėje nustatytus reikalavimus. Išsiskiria ir apskaitos tvarkymo taisyklės. MB apskaita žymiai paprastesnė ir ją gali vesti bendrovės vadovas (išskyrus ne MB narys). UAB vadovas tvarkyti įmonės apskaitos negali, o privalo samdyti buhalterį arba sudaryti sutartį su apskaitos paslaugas teikiančia įmone.

Mokestinėje apskaitoje pagrindiniai skirtumai atsiranda GPM įstatymo nuostatose, PSD ir VSD

Literatūra

1. Aleliūnaitė, R. (2012). Ilgalaikio turto finansinė ir mokestinė apskaita: skirtumai ir problemos. Tarptautinė mokslinė konferencija. Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste, 35–47.
2. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba (AVNT) prie LR finansų ministerijos. <http://www.avnt.lt>
3. Beiga, D. (2006). Verslo apskaitos standartai – įsigaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 1(6), 18–27.
4. Bitė, V. Uždarosios bendrovės samprata ir požymiai. *Socialinių mokslų studijos Societal Studies*, 3 (1), 213–229.
5. Bružauskas, V., Stončiuvienė, N. (2012). Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Science and Studies of Accounting and Finance: Problems and Perspectives*, 8 (1), 28-35.
6. Černius, G. (2012). Klaidinančios terminologijos įtaka įmonės finansams. *Socialinių mokslų studijos*, 4(2), 539–558.
7. Gruberg, H, Altshuler, R. (2013). Fixing the system: an analysis of alternative proposals for the reform of international tax. *National Tax Journal*, Septembe, 66 (3), 671-712.
8. Hans, V., B. (2018). Business Environment – Conceptual Framework and Policies. *International Educational Scientific Research Journal*, 4 (3), 67-74. <file:///C:/Users/vatan/Downloads/17.DrV.BASILHA NS-Online.pdf>
9. Ivanovna, P., A. (2016). Reforming individual income tax is the crucial factor in stabilizing the budgetary system. *Journal Title: Economic and Social Changes: Facts, Trends, Forecast*, 6 (48), 193-213.
10. Kalčinskis, G. (2015). Buhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius.
11. Kamarauskaitė, A., Subačienė, R., Senkus, K. (2016). Verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo probleminių sričių tyrimas. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, 10 (1), 65 – 84
12. Lietuvos Respublikos Akcinių bendrovių įstatymas 2000 m. liepos 13 d. Nr. VIII-1835.
13. Lietuvos Respublikos Civilinis Kodeksas antroji knyga. *Asmenys. Žin.*, 2000 Nr. 74-2262.
14. Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007.
15. Lietuvos Respublikos Mažųjų bendrųjų įstatymas 2012 m. birželio 29d. Nr. XI-2159.
16. Lietuvos Respublikos mokesčių Administravimo įstatymas 2004 m. balandžio 13d. Nr. IX-2112.
17. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675.
18. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės įstatymas 2002 m. kovo 5d. Nr. IX-751.
19. Lietuvos Respublikos Valstybinio socialinio draudimo įstatymas 1991 m. gegužės 21 d. Nr. I-1336.
20. Logan, D., S. (2011). Three differences between tax and book accounting that legislators need to know. <https://taxfoundation.org/three-differences-between-tax-and-book-accounting-legislators-need-know/>
21. Makutėnas, V., Šukienė, A. (2017). The significance of cooperation for the activities of farmers' farms. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, 39 (3), 203-214.
22. Novatiani, R. A., Saudi, M. H.M, Kusumah, R.W.R., Fajar, A., Yuniarti, R. (2018). The Influence of Business Strategy and Good Corporate Governance on Company's Performance. *International Journal of Engineering & Technology*, 7 (4), 284-286.
23. Ruškytė, D., Rutkauskas, A.V., Navickas, V. (2012). Mokesčių ir darbo rinkos sąveika. Vilnius.
24. Smith, S. (2015). *Taxation: A Very Short Introduction*. Oxford University Press, 144. <https://global.oup.com/academic/product/taxation-a-very-short-introduction-9780199683697?cc=us&lang=en&#>

25. Titarenko, V., Rudzkis, R., Rojaka, J., Genytė, I. (2007). Lietuvos ekonomikos perspektyvos 2007. Vilnius.
26. Versli Lietuva. (2019). Verslumo tendencijos Lietuvoje Parengta 2019 m. gegužės 31 d. Versli Lietuva. <https://www.verslilietuva.lt>

TAX ACCOUNTING WHILE CHANGING THE FORM OF BUSINESS IN LITHUANIA

Summary

The article investigates the insights into tax accounting while transforming a company's legal status from a small partnership (SP) to a private limited company (PLC). *The relevance of the research* is related to the issue of choosing the form of business. It is challenging to decide which form of business is to be selected or whether to restructure because it depends on business conditions that are continually changing. There is no one-size-fits-all answer; business goals and opportunities differ, which forces a company to change. Nevertheless, the results of the study revealed that the tax accounting of SP and PLC differs due to the taxation of income-related or not related to employment. A detailed analysis of income, value-added, personal income taxes and health and state social insurance contributions revealed the advantages and disadvantages of these two forms of business. Tax rates, methods of determining the tax base, and aspects of tax compliance are essential in the companies of both types. Even though SP has more advantages compared to PLC, one crucial element is noticeable in the form of business. Therefore, more excellent opportunities for business development internationally are in a private limited company, as this form of business is well known in foreign markets. *The research methods* used include the collection of primary and secondary sources of information, which are then used in content and comparative analysis. Significant and relevant qualitative data from the normative-legal acts or similar sources of information were selected during the content analysis. *The comparative study aims* to formulate and substantiate the conclusions of the research.

Keywords: small partnership, private limited company, taxes, accounting.

Informacija apie autorius

dr. Rita Bužinskienė. Šiaulių valstybinės kolegijos Verslo ir apskaitos katedros docentė. Mokslinių tyrimų kryptys: verslo apskaita, mokesčiai.

El. pašto adresas: r.buzinskiene@svako.lt

Loreta Vaitaitienė. Šiaulių valstybinės kolegijos Verslo ir apskaitos katedros absolventė. Mokslinių tyrimų kryptys: mokesčiai.

El. pašto adresas: loreta.vaitaitiene@stud.svako.lt