

PAJAMŲ IR SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMO IR VERTINIMO ANALIZĖ

Vitalija Liutkutė, prof. dr. Rita Bužinskienė

Šiaulių valstybinė kolegija, Aušros al. 40, Šiauliai

Anotacija. Pajamų ir sąnaudų apskaita yra esminis sėkmingos įmonės veiklos elementas, todėl teisingas pajamų ir sąnaudų pripažinimo ir vertinimo procesas yra kritiškai svarbus siekiant skaidrumo ir tikslios finansinės atskaitomybės. Straipsnyje pateikiama pajamų ir sąnaudų sampratos, pripažinimo ir vertinimo analizė bei dažniausiai apskaitoje naudojamos ūkinės operacijos.

Pagrindiniai žodžiai: pajamos; sąnaudos.

Ivadas

Temos aktualumas. Pajamų ir sąnaudų apskaita yra neatsiejama bet kokios sėkmingai veikiančios įmonės dalis. Ji ne tik suteikia būtiną informaciją apie įmonės finansinę būklę, bet ir leidžia įmonių vadovui priimti duomenimis pagrįstus sprendimus. Ši sritis yra ypač aktuali šiuolaikinėje, greitai kintančioje verslo aplinkoje, kurioje tiksli ir efektyvi finansinė informacija tampa kritiškai svarbi siekiant išlikti konkurencingiems ir prisitaikyti prie nuolat kintančių rinkos sąlygų. Šiuolaikinėje verslo aplinkoje didėjantis ūkinių įvykių kiekis, kurie yra atvaizduojami apskaitoje, turi būti tinkamai pripažinti, nes vienu iš finansinių ataskaitų kokybės užtikrinimo metodų tampa buhalterinės apskaitos principų laikymasis tvarkant apskaitą (Guptor, Rudžionienė, 2018). Tinkamas pajamų ir sąnaudų pripažinimas yra svarbus siekiant užtikrinti tikslias finansines atskaitas. Netinkami pajamų pripažinimo atvejai gali apimti situacijas, kai pajamos fiksuojamos anksčiau ar vėliau nei turėtų būti, arba kai pajamos ir išlaidos nėra teisingai atvaizduojamos (Bachtijeva, 2021, Raziūnienė, Verbickaitė, 2019, Mandrijauskaitė, 2018). Įmonės, vadovaudamosi atsargumo principu, pajamų ir sąnaudų vertės negali nepagrįstai padidinti ar sumažinti. Todėl teisingas pajamų ir sąnaudų pripažinimo procesas yra kritiškai svarbus siekiant skaidrumo ir tikslios finansinės atskaitomybės.

Atsižvelgiant į šiuos aspektus ir įvertinant tai, kad pelnas yra siejamas su pajamomis ir sąnaudomis, yra svarbu ir aktualu išnagrinėti įmonės pajamų ir sąnaudų registravimą, grupavimą bei jų pripažinimo tvarką, nes teisingai vedama apskaita mažina finansinių ataskaitų iškraipymo tikimybę.

Tyrimo problema. Įmonės, nesugebančios tinkamai užregistruoti pajamų ir sąnaudų, gali susidurti su finansinės informacijos iškraipymais, todėl įmonėms būtina analizuoti pajamas ir sąnaudas bei nusistatyti aiškias pajamų ir sąnaudų grupavimo ir pripažinimo taisykles. Atsižvelgiant į tai, keliama tyrimo problema: kaip pajamos ir sąnaudos pripažįstamos ir vertinamos apskaitoje?

Tyrimo objektas: pajamų ir sąnaudų apskaita.

Tyrimo tikslas: išanalizuoti pajamų ir sąnaudų apskaitą.

Tyrimo uždaviniai: išanalizuoti ir aprašyti pajamų ir sąnaudų esmę, jų pripažinimą ir vertinimą apskaitoje.

1. Pajamų ir sąnaudų sampratos analizė

Pajamų ir sąnaudų apibūdinimas yra būtinas tam, kad galėtume atlikti tikslią įmonės finansinę analizę ir nustatyti, kaip verslas vykdo savo veiklą. Tai yra svarbu siekiant suprasti įmonės finansinę būklę, pelningumą ir ilgalaikę perspektyvą. Be to, žinant pajamas ir sąnaudas, galime nustatyti pelno dydį ir nuspręsti, ar reikia imtis papildomų veiksmų, siekiant padidinti pelną arba sumažinti sąnaudas. Be to, tai yra svarbu siekiant teisingai apskaičiuoti mokesčius ir pateikti teisingą finansinę atskaitą.

Pagal 10-ąją verslo apskaitos standartą „Pajamos“ (10 VAS, 2015), pajamos yra apibūdinamos kaip „ekonominės naudos padidėjimas, dėl turto naudojimo, perdavimo, perleidimo, vertės padidėjimo ar įsipareigojimų sumažėjimo per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.“ Tai rodo, kad pajamos apima ne tik grynąjį pelną, bet ir bet kokią ekonominės naudos padidėjimą (Lakis, 2017, Subačienė, Budrionytė ir kt., 2015). Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme pajamos apibrėžiamos kaip „visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais.“ Šis apibrėžimas pabrėžia pajamų gavimo universalumą ir įvairiapusiškumą, nurodydamas, kad pajamos apima visas galimas gautas gražas. D. Vaicekuskas (2022) apibrėžia pajamas kaip vieną iš

pagrindinių absoliučių finansinių rodiklių, parodančių ūkio subjektų sugeneruojamą ekonominę naudą, dėl kurios didėja akcininkų nuosavybė. Šis apibrėžimas atkreipia dėmesį į pajamų svarbą kaip indikatorių, atspindintį bendrovės gebėjimą generuoti vertę savo akcininkams ir ekonomikai apskritai. Anot Černiaus (2022), pajamos gali būti apibrėžtos kaip finansinių metų ekonominė nauda, atsirandanti iš įmonės veiklos. Svarbu paminėti, kad pajamų sąvoka gali būti suprantama plačiau, pavyzdžiui, Scott (2023) apibrėžia pajamas kaip „pinigų, turto ir kitų vertės perleidimų sumą, gautą per nustatytą laikotarpį už paslaugas ar produktus“, nurodant, kad pajamos yra bet kokie piniginiai ar materialūs įnašai, kuriuos įmonė gauna per tam tikrą laikotarpį. Apibendrinant, pajamos pagal verslo apskaitos standartus ir mokslinę literatūrą yra daugiau nei vien tik piniginė grąža iš tiesioginės veiklos. Jos apima platų spektrą ekonominės naudos formų, atspindinčių įmonės finansinę būklę ir perspektyvas.

Sąnaudos yra ne mažiau svarbus finansinis rodiklis, rodantis įmonės patiriamus ekonominius atsisakymus siekiant vykdyti savo veiklą ir generuoti pajamas. Pagal 11-ąjį verslo apskaitos standartą „Sąnaudos“, jos yra apibrėžiamos kaip ekonominės naudos sumažėjimas dėl turto sunaudojimo, pardavimo, netekimo, vertės sumažėjimo ir prisiimtų įsipareigojimų per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to sumažėja nuosavas kapitalas, išskyrus tiesioginį jo mažinimą. Liberto (2023) sąnaudų sąvoka sutampa su Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme (2024) pateikiamu sąnaudų apibrėžimu, kad sąnaudos, tai „visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas“. I. Danilevičienė (2021), R. Subačienė, R. Budrionytė ir kt. (2015) apibūdina sąnaudas kaip ekonominės naudos sumažėjimą, kuris pasirodo kaip turto arba jo vertės sumažėjimas ar įsipareigojimų padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį. Šis apibrėžimas suteikia platesnį sąnaudų suvokimą, pabrėžiant, kad jos neapsiriboja tik akivaizdžiomis išlaidomis, bet apima bet koki finansinį veiksmažinį ar įvykį, kuris sumažina įmonės turto vertę arba padidina jos finansinius įsipareigojimus.

Apibendrinant sąnaudų sampratą, galima teigti, jog sąnaudos yra išlaidų dalis, skirta pajamoms uždirbti. Įmonės veikloje susiduriama su įvairiomis išlaidomis, tačiau ne visos iš jų gali būti tiesiogiai susietos su pardavimų ar teikiamų paslaugų savikaina, arba kitaip tariant, ne visos jos yra laikomos sąnaudomis. Tinkamas pajamų ir sąnaudų supratimas ir valdymas leidžia ne tik teisingai nustatyti pelno dydį, bet ir įvertinti būtinas strategijas pelno didinimui ar sąnaudų mažinimui.

2. Pajamų ir sąnaudų pripažinimo analizė

Pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus finansinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus. Pajamų pripažinimo momentas yra labai svarbus apskaitoje, nes nuo jo priklauso ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatas.

Pagrindiniai teisės aktai reglamentuojantys pajamų ir sąnaudų apskaitą:

- 7-asis verslo apskaitos standartas „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ (2015);
- 10-asis verslo apskaitos standartas „Pajamos“ (2015);
- 11-asis verslo apskaitos standartas „Sąnaudos“ (2015);
- 19-asis verslo apskaitos standartas „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“ (2015);
- 22-asis verslo apskaitos standartas „Užsienio valiutos kurso pasikeitimas“ (2015);
- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2024).

Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą (2024), pajamos ir sąnaudos pripažįstamos atsižvelgiant į apskaitos principus, kuriuos nustato finansinę apskaitą reglamentuojantys teisės aktai, tačiau yra atvejų, kai leidžiama pajamas pripažinti remiantis pinigų apskaitos principu. Taikant pinigų apskaitos principą, pajamos pripažįstamos faktišku gavimo momentu, o sąnaudos – atsižvelgiant į kaupimo apskaitos principą, tačiau tik tos, kurios susijusios su per mokestinį laikotarpį buvo faktiškai gautos. Pinigų apskaitos principą gali taikyti tie Lietuvos vienetai, kurių pajamos per paskutinius tris mokestinius laikotarpius neviršijo 30 000 eurų, arba naujai įregistruoti vienetai, kurių pajamos pirmajame mokestiniame laikotarpyje numatomos neviršyti šios sumos. Vienetai, taikantys pinigų apskaitos principą, privalo pereiti prie kaupimo apskaitos principo, kai jų pajamos viršija nustatytą ribą. Lietuvos vienetai, atitinkantys nustatytus kriterijus, gali pereiti

nuo pinigų apskaitos principo prie kaupimo apskaitos principo ir apie šį perėjimą privalo pranešti mokesčio administratoriui. Tuo atveju, kai Lietuvos vienetas pereina prie kaupimo apskaitos principo, į pajamas įtraukiamos pirkėjų skolos, apmokėtos per tris metus nuo perėjimo. Lietuvos vienetai, kurie anksčiau taikė kaupimo apskaitos principą, negali grįžti atgal į pinigų apskaitos principą iki vieneto likvidavimo arba veiklos pabaigos.

10-asis Verslo apskaitos standartas „Pajamos“ (2015) nurodo, kad apskaitoje pajamos pripažįstamos, registruojamos ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomas, kai jos atitinka pajamų apibrėžimą ir jų vertę galima patikimai nustatyti. Pajamos registruojamos vadovaujantis kaupimo ir palyginimo principais, kur kaupimo principu pajamos apskaitoje registruojamos tada, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimo laiką. Pagal palyginimo principą, pajamos ir sąnaudos, susijusios su tuo pačiu sandoriu, turi būti pripažįstamos tą patį ataskaitinį laikotarpį, o sąnaudos pripažįstamos tada, kai uždirbamos su jomis susijusios pajamos. Pajamomis laikomas tik įmonės ekonominės naudos padidėjimas, nepripažįstant PVM ir kitų trečiųjų asmenų vardu surinktų sumų.

Remiantis 11-uju VAS „Sąnaudos“ (2015), apskaitoje sąnaudos pripažįstamos, registruojamos ir pelno (nuostolių) ataskaitoje rodomos, kai jos atitinka sąnaudų apibrėžimą ir jų vertę galima patikimai nustatyti. Sąnaudos registruojamos vadovaujantis kaupimo ir palyginimo principais: pagal kaupimo principą sąnaudos registruojamos, kai jos patiriamos, o pagal palyginimo principą – tuo pačiu metu kaip ir susijusios pajamos. Turtas, skirtas būsimųjų laikotarpių pajamoms uždirbti, pripažįstamas sąnaudomis, kai uždirbtos atitinkamos pajamos. Sąnaudos apskaitoje registruojamos tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai buvo patirtos, jei jų negalima tiesiogiai susieti su konkrečiomis pajamomis.

Pasak Endrijaičio (2022), finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio teisinio reguliavimo srityje yra nuolatinių skirtumų, susijusių su skirtinga pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarka. Šie skirtumai kyla dėl skirtingų apskaitos principų taikymo finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčių reglamentuojančiais teisės aktais. Finansinėje apskaitoje pajamos ir sąnaudos pripažįstamos remiantis kaupimo ir palyginimo principais, tuo tarpu pelno mokesčio teisinis reguliavimas gali nustatyti kitokias taisykles, dėl ko atsiranda nuolatiniai skirtumai tarp apskaitinio ir apmokestinamojo pelno. Tai sukelia poreikį įmonėms vesti dvigubą apskaitą ir sudaro iššūkius tinkamam mokesstinės prievolės įvykdymui.

Apibendrinant pajamų ir sąnaudų pripažinimą apskaitoje galima teigti, jog pajamos apskaitoje yra registruojamos remiantis kaupimo principu, kuris reiškia, kad jos fiksuojamos tada, kai yra uždirbamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimo laiką. Sąnaudos taip pat registruojamos vadovaujantis kaupimo principu, kai jos patiriamos, tačiau kartu taikomas palyginimo principas, pagal kurį sąnaudos ir pajamos, susijusios su tuo pačiu sandoriu, fiksuojamos tuo pačiu ataskaitiniu laikotarpiu. Taigi, pajamų ir sąnaudų pripažinimas turi būti yra grindžiamas principais, kurie užtikrina, kad finansinė ataskaita atspindėtų tikrąją įmonės finansinę būklę.

3. Pajamų vertinimo analizė

Siekiant tinkamai atspindėti įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus reikia ne tik tinkamai pripažinti pajamas, bet ir jas tinkamai įvertinti. Remiantis 10-uju verslo apskaitos standartu buvo atliekama pajamų vertinimo analizė.

Pirmiausia, pajamos turi būti įvertinamos pagal gauto arba gautino atlygio tikrąją vertę. Tai reiškia, kad pajamų dydis nustatomas pagal susitarimo su klientu kainą ir vertinamas pagal gautą arba gautiną sumą, neįskaitant pridėtinės vertės mokesčio (PVM). Jeigu pajamoms gauti nustatytas ilgesnis nei 12 mėnesių mokėjimo laikotarpis, jos turi būti diskontuojamos pagal rinkos palūkanų normą, kad būtų atspindėta tikroji dabartinė pinigų vertė. Ši praktika padeda tinkamai įvertinti ir apskaityti pajamas per ilgą laikotarpį.

Mainų sandoriuose, kai prekės ar paslaugos keičiamos į nepanašias, pajamos nustatomos sumuojant gautų prekių ar paslaugų vertę ir gautinus pinigus. Tai leidžia tiksliai įvertinti pajamas ir jas įtraukti į ataskaitas. Lojalumo programose pajamos pripažįstamos atskiriant dalį suteikto atlygio būsimam lojalumo taškų panaudojimui ar jų galiojimo pabaigai. Toks požiūris užtikrina, kad pajamos būtų pripažįstamos tinkamu laiku ir atitiktų įmonės įsipareigojimus klientams.

Nemokamai gautas turtas pripažįstamas pajamomis, nebent tai būtų dotacija pagal 21-ąjį verslo apskaitos standartą. Šis standartas nurodo, kad įmonė, gavusi nemokamai perleidžiamą turtą, turi įvertinti, ar toks perleidimas yra atlygis už įprastoje veikloje tiekiamas prekes ar paslaugas. Jei taip, gautas turtas apskaitoje registruojamas kaip pajamos arba įsipareigojimai, bet ne dotacija. Be to, kompensacijos patirtoms sąnaudoms ar nuostoliams mažina patirtas sąnaudas, o viršijusios pajamos įtraukiamos į ataskaitinį laikotarpį. Tokiu būdu, atspindint realią situaciją, pajamų vertinimas užtikrina, kad finansinėse ataskaitose atspindėtų tikslūs duomenys apie įmonės ekonominę padėtį.

Apibendrinant, remiantis 10-uoju verslo apskaitos standartu, pajamų vertinimas grindžiamas gauto arba gautino atlygio tikrąja verte. Tai padeda užtikrinti objektyvų ir skaidrų pajamų apskaitos procesą, leidžiantį tinkamai parodyti įmonės finansinius rezultatus bei atitikti apskaitos reikalavimus.

4. Sąnaudų vertinimo analizė

Sąnaudų vertinimas yra esminis elementas įmonių apskaitos praktikoje. Tinkamas jų įvertinimas leidžia tiksliai nustatyti įmonės finansinius rezultatus ir parodo, kaip efektyviai įmonė valdo savo išlaidas. Remiantis 11-uoju verslo apskaitos standartu, sąnaudos turi būti patikimai įvertintos ir tinkamai pripažintos apskaitoje, laikantis nustatytų principų bei taisyklių.

Sąnaudos įvertinamos pagal mokėtą ar mokėtiną pinigų sumą, neįskaitant grąžinamo pridėtinės vertės mokesčio (PVM). Jei sąnaudos susijusios su ilgesniu nei 12 mėnesių mokėjimo laikotarpiu, jos diskontuojamos pagal rinkos palūkanų normą, o palūkanų sąnaudos pripažįstamos per visą išsimokėjimo laikotarpį. Tai užtikrina, kad ilgalaikiai finansiniai įsipareigojimai būtų tinkamai apskaitomi pagal tikrąją vertę.

Mainų sandoriuose, jei turtas, gautas mainais, nėra panašus į perduotą turtą, skirtumas vertinamas kaip mainų nuostolis. Šis vertinimas padeda užtikrinti, kad sąnaudų apskaita tiksliai atspindėtų ekonominį įmonės rezultatą.

Nuolaidos ir turto vertės sumažėjimas po registravimo apskaitoje mažina pradiniu įvertinimu nustatytas sąnaudas. Ši praktika padeda užtikrinti, kad apskaitoje atspindėtų tikrosios sąnaudų vertės pokyčiai.

Įmonėms, kurios yra PVM mokėtojos, PVM neįtraukiamas į sąnaudas, tačiau tuo atveju, kai PVM nėra atskaitomas, jis gali būti įtrauktas į turto savikainą. Tai leidžia tinkamai apskaičiuoti turto vertę ir veiklos sąnaudas pagal galiojančius teisės aktus.

Kompensacijos ir dotacijos, negalinčios būti priskirtos pajamoms, turi būti pritaikytos sąnaudoms mažinti pagal standartų reikalavimus. Tai padeda tiksliai atskleisti gautą paramą ar kompensacijas ir jų poveikį įmonės veiklos rezultatams.

Sąnaudų vertinimas, remiantis 11-uoju verslo apskaitos standartu, yra labai svarbus įmonės finansinei analizei. Laikantis šio standarto taisyklių, sąnaudos vertinamos patikimai ir objektyviai. Tai suteikia įmonėms aiškų finansinį vaizdą, leidžia tiksliai apskaičiuoti pelną ar nuostolį bei veiksmingai valdyti išlaidas, užtikrinant, kad finansinėse ataskaitose būtų pateikiami tikslūs ir patikimi duomenys.

5. Pajamų ir sąnaudų registravimas

Ūkinių operacijų atspindėjimas buhalterinės apskaitos sąskaitose – ne savitiksliis dalykas, bet pirmiausia tų faktų identifikavimo, jų atpažinimo informaciniame apskaitos modelyje priemonė (Kalčinskas, 2022). Šie duomenys leidžia sukurti informacinį apskaitos modelį, kuris suteikia išsamų vaizdą apie organizacijos veiklą, finansinius srautus, turtą, įsipareigojimus ir pelningumą.

Lietuvoje, pelno (nuostolių) ataskaita sudaroma pagal daugiakopę sistemą, atskirai parodant kiekvienos veiklos pajamas ir sąnaudas (Lileikienė, Grigaliūnienė, 2021). Kiekvienos grupės pajamos yra kaupiamos atskirose sąskaitų grupėse. Pajamoms registruoti atskirose sąskaitose naudojama sąskaitų 5 klasė (grupė), sąnaudoms – 6 klasė (grupė). Remiantis Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2015 m. balandžio 13 d. įsakymu Nr. VAS-15 dėl pavyzdinio sąskaitų plano, pajamas galima suskirstyti į šias grupes, pateiktas 1 lentelėje, o sąnaudų grupavimas pateiktas 2 lentelėje.

1 lentelė. Pajamų grupavimas

Sąskaitos numeris	Pavadinimas
-------------------	-------------

50	Pardavimo pajamos
51	Pajamos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio
54	Kitos veiklos pajamos
55	Investicijų į patrunuojančiosios, patrunuojamųjų ir asocijuotųjų įmonių akcijas pajamos
56	Kitų ilgalaikių investicijų ir paskolų pajamos
58	Kitos palūkanų ir panašios pajamos

2 lentelė. Sąnaudų grupavimas

Sąskaitos numeris	Pavadinimas
60	Pardavimo savikaina
61	Sąnaudos dėl biologinio turto tikrosios vertės pokyčio
62	Pardavimo sąnaudos
63	Bendrosios ir administracinės sąnaudos
64	Kitos veiklos sąnaudos
67	Finansinio turto ir trumpalaikių investicijų vertės sumažėjimas
68	Palūkanų ir kitos panašios sąnaudos
69	Pelno ir panašūs mokesčiai

Pajamų pripažinimo momentas ne visada sutampa su pardavimo dokumento išrašymo momentu ir juo labiau nesutampa su pinigų gavimo momentu. Dėl šios priežasties, pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, įmonės prieš rengdamos finansines ataskaitas privalo įsitikinti, kad visos to laikotarpio pajamos yra tinkamai užregistruotos (Kalčinskas, 2022). 3 lentelėje pateikiami tipiniai pajamų registravimo pavyzdžiai pardavus prekes.

3 lentelė. Pajamų registravimas pardavus prekes

Eil. Nr.	Ūkinės operacijos turinys	Sąskaitos pavadinimas	Sąskaitų korespondencija
1.	Prekių pardavimas, kai už prekes atsiskaitoma grynais	Kasa Prekių pardavimo pajamos Mokėtinas PVM	D 272 K 500 K 4492
2.	Prekių pardavimas, kai už prekes atsiskaitoma vėliau	Pirkėjų skolos Prekių pardavimo pajamos Mokėtinas PVM Sąskaita banke Pirkėjų skolos	D 241 K 500 K 4492 D 271 K 241
3.	Nuolaidų pritaikymas	Sąskaitos bankuose / kasa Nuolaidos, grąžinimai (-) Parduotų prekių pajamos	D 271 /272 D 509 K 5000
4.	Prekių pardavimas, kai už prekes sumokėta iš anksto	Iš pirkėjų gauti avansai Mokėtinas PVM Parduotų prekių pajamos	D 4230 K 4492 K 5000

3 lentelėje matoma, kad prekių pardavimo pajamos apskaitoje registruojamos atsižvelgiant į mokėjimo sąlygas. Pajamos fiksuojamos kredituojant atitinkamą sąskaitą, o jų apskaita tvarkoma debetuojuojant sąskaitas, tokias kaip kasa, pirkėjų skolos, banko sąskaitos ar gauti avansai. Prireikus nuolaidų, jos sumažina pajamas per atskirą sąskaitą "Nuolaidos, grąžinimai." Toks apskaitos būdas užtikrina pajamų registravimą pagal tikrąją ekonominę veiklą, atspindint realius pinigų srautus ir galimus finansinius išsipareigojimus.

4 lentelė. Nuolaidų, nukainojimų ir grąžinimų registravimas

Eil. Nr.	Ūkinės operacijos turinys	Sąskaitos pavadinimas	Sąskaitų korespondencija
1.	Suteiktos nuolaidos už prekes, parduotas skolon, bet už jas dar nesumokėta	Nuolaidos, grąžinimai (-) Pirkėjų skolų pradinė vertė Mokėtinas PVM	D 509 K 2410 K 4492
2.	Suteiktos nuolaidos, pirkėjui grąžinami pinigai	Nuolaidos, grąžinimai (-)	D 509

		Sąskaitos banke	K 271
3.	Suteiktos nuolaidos, pirkėjui grąžinami pinigai	Nuolaidos, grąžinimai (-) Kasa	D 509 K 272
4.	Suteiktos nuolaidos, kai už prekes jau sumokėta	Nuolaidos, grąžinimai (-) Kitos mokėtinos sumos	D 509 K 4494

4 lentelėje pateikiamas nuolaidų, nukainojimų ir grąžinimų registravimas. Nuolaidos suteikiamos už prekes, parduotas skolon, už kurias pirkėjai dar nesumokėjo, arba prekėms, už kurias jau atsiskaityta. Jos registruojamos apskaitoje debetuojuant „Nuolaidų, grąžinimų“ sąskaitą ir kredituojant atitinkamas sąskaitas, tokias kaip „Pirkėjų skolų pradinė vertė“, „Sąskaitos banke“, „Kasa“ ir „Kitos mokėtinos sumos“. Šis procesas garantuoja, kad visos suteiktos nuolaidos, grąžinimai ir nukainojimai būtų tinkamai įtraukti į apskaitą.

Paslaugų pajamų registravimas mažai skiriasi nuo pajamų registravimo pardavus prekes, todėl, jei įmonė parduoda prekes ir suteikia paslaugas, rekomenduotina turėti atskiras sąskaitas prekėms ir paslaugoms (5 lentelė).

5 lentelė. Suteiktų paslaugų pajamų registravimas

Eil. Nr.	Ūkinės operacijos turinys	Sąskaitos pavadinimas	Sąskaitų korespondencija
1.	Suteiktos paslaugos skolon	Pirkėjų skolų pradinė vertė Pajamos iš paslaugų teikimo Mokėtinas PVM iš paslaugų teikimo	D 2410 K 5001 K 44921
2.	Paslaugų pardavimo pajamos pripažįstamos pinigų gavimo momentu	Sąskaitos banke/kasa Pajamos iš paslaugų teikimo Mokėtinas PVM iš paslaugų teikimo	D 271/272 K 5001 K 44921
3.	Suteiktos paslaugos, už kurias buvo mokėta iš anksto	Iš paslaugų gavėjų gauti avansai Pajamos iš paslaugų teikimo Mokėtinas PVM iš paslaugų teikimo	D 4231 K 5001 K 44921

11-ojo Verslo apskaitos standarto reikalavimai nurodo, kad sąnaudos turi būti užregistruotos tuo laiku, kai jos patiriamos, o jų apskaita turi būti atliekama tiksliai ir sąžiningai. „Sąnaudos, susijusios su pajamomis, uždirbtomis per ataskaitinį laikotarpį, pripažįstamos ir įregistruojamos apskaitoje bei pateikiamos finansinėse ataskaitose, neatsižvelgiant į pinigų išleidimo laiką“ (Kalčinskas, 2022, p. 429). Sąnaudų registracija pateikiama 6 lentelėje.

6 lentelė. Parduotų prekių ir paslaugų sąnaudų registravimas apskaitoje

Eil. Nr.	Ūkinės operacijos turinys	Sąskaitos pavadinimas	Sąskaitų korespondencija
1.	Parduotos prekės, skirtos perparduoti	Parduotų prekių savikaina Pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina	D 6000 K 2040
2.	Suteiktos transporto ir reklamos paslaugos	Paslaugų ir prekių reklamos sąnaudos Gautinas PVM Įsipareigojimai tiekėjams už prekes ir paslaugas	D 6202 D 2441 K 4430
3.	Sumokėti avansai už ateinančių laikotarpių nuomą Kiekvieną mėnesį paskaičiuojamos patalpų nuomos sąnaudos	Ateinančių laikotarpių sąnaudos Sąskaita bankuose Nuomos sąnaudos Gautinas PVM Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai	D 291 K 271 D 6300 D 2441 K 44948
4.	Mažinama pardavimo savikaina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje	Pirktų prekių, skirtų perparduoti, pirkimo savikaina Parduotų prekių savikaina	D 2040 K 6000

Šioje lentelėje apžvelgiamos parduotų prekių ir paslaugų sąnaudų registravimo apskaitoje taisyklės. Parduotų prekių savikaina yra apskaitoma debetuojuant parduotų prekių sąskaitą ir

kredituojant prekių įsigijimo savikainą. Suteiktos transporto ir reklamos paslaugos registruojamos kaip reklamos sąnaudos, gautinas PVM ir įsipareigojimai tiekėjams. Sumokėti avansai už ateinančių laikotarpių nuomą apskaitomi kaip ateinančių laikotarpių sąnaudos, o mėnesinės nuomos sąnaudos fiksuojamos kaip gautinas PVM ir kitos mokėtinos sumos. Pardavimo savikaina ataskaitinio laikotarpio pabaigoje mažinama koreguojant pirkimo savikainą ir parduotų prekių savikainą.

Paslaugų teikimo savikainos registravimas yra būtinas siekiant tiksliai atspindėti paslaugų teikimo išlaidas. 7 lentelė pateikia nuoseklų procesą, kaip įtraukti įvairias išlaidas į paslaugų teikimo savikainą, nuo ilgalaikio turto nusidėvėjimo iki darbuotojų atlyginimų ir socialinio draudimo įmokų.

7 lentelė. Paslaugų teikimo savikainos registravimas

Eil. Nr.	Ūkinės operacijos turinys	Sąskaitos pavadinimas	Sąskaitų korespondencija
1.	Ilgalaikio turto savikainos nusidėvėjimo paskaičiavimas	Suteiktų paslaugų savikaina Ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainos nusidėvėjimas	D 6001 K 12X7
2.	Paslaugoms teikti sunaudotų žaliavų, medžiagų ir komplektuojamų gaminių vertės įtraukimas į savikainą	Suteiktų paslaugų savikaina Žaliavų, medžiagų ir komplektuojamų gaminių pirkimo savikaina	D 6001 K 2010
3.	Paslaugoms teikti sunaudotų prekių, skirtų perparduoti, vertės įtraukimas į paslaugų savikainą	Suteiktų paslaugų savikaina Prekės, skirtos perparduoti	D 6001 K 2040
4.	Iš trečiųjų šalių gautų paslaugų vertės įtraukimas į paslaugų savikainą	Suteiktų paslaugų savikaina Įsipareigojimai tiekėjams	D 6001 K 443X
5.	Įmonės darbuotojų, suteikusių paslaugas, darbo užmokestis	Suteiktų paslaugų savikaina Mokėtinas darbo užmokestis	D 6001 K 4480
6.	Įmonės darbuotojų, suteikusių paslaugas, paskaičiuotos darbdavio mokamos socialinio draudimo įmokos	Suteiktų paslaugų savikaina Mokėtinas VSD ir PSD	D 6001 K 4482

7 lentelė apibūdina paslaugų teikimo savikainos registravimą. Ji apima ilgalaikio turto nusidėvėjimo, sunaudotų žaliavų ir prekių, gautų iš trečiųjų šalių paslaugų, darbuotojų darbo užmokesčio ir socialinio draudimo įmokų įtraukimą į suteiktų paslaugų savikainą. Šios išlaidos apskaitoje įrašomos debetuojuant suteiktų paslaugų sąskaitą ir kredituojant atitinkamas tiekėjų, turto ar darbo sąnaudas.

Darbo užmokesčio registravimas padeda tiksliai atvaizduoti įmonės išlaidas, susijusias su darbuotojais. 8 lentelėje pateikiami pagrindiniai apskaitos įrašai, susiję su darbuotojų darbo užmokesčio apskaičiavimu ir išmokėjimu.

8 lentelė. Darbo užmokesčio sąnaudų registravimas

Eil. Nr.	Ūkinės operacijos turinys	Sąskaitos pavadinimas	Sąskaitų korespondencija
1.	Priskaičiuotas, bet neišmokėtas DU	Darbuotojų DU ir su juo susijusios sąnaudos Mokėtinas DU Mokėtinas GPM Mokėtinas VSD Mokėtinas PSD Kitos išmokos darbuotojams	D 6203 K 4480 K 4481 K 4482 K 4486 K 4484
2.	Išmokėtas DU	Mokėtinas DU Mokėtinas GPM Mokėtinas VSD Mokėtinas PSD Kitos išmokos darbuotojams Sąskaita banke	D 4480 D 4481 D 4482 D 4486 D 4484 K 272

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, prieš sudarant Pelno (nuostolių) ataskaitą, įmonė atlieka uždarymo įrašus, kurie yra užfiksuojami bendrajame žurnale. Visos pajamų ir sąnaudų sąskaitos pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui uždaromos naudojant suvestinę sąskaitą 390 (Tamaliūnienė,

2022). Šioje sąskaitoje debetuojamos sąnaudos ir kredituojamos pajamos. Ši procedūra atliekama siekiant atskirti ataskaitinius laikotarpius ir palyginus „Pajamų ir sąnaudų suvestinė“ debeto ir kredito bendras sumas, galima nustatyti ar įmonė uždirbo pelną ar patyrė nuostolius (Bendikienė, 2019). 9 lentelėje pateikiamos pajamų ir sąnaudų sąskaitų uždarymo korespondencijos.

9 lentelė. Pajamų ir sąnaudų sąskaitų uždarymo registravimas

Eil. Nr.	Ūkinės operacijos turinys	Sąskaitos pavadinimas	Sąskaitų korespondencija
1.	Uždaromos ataskaitinio laikotarpio pajamų sąskaitos	Pardavimo pajamos Bendra sąskaitų suvestinė	D 50 K 390
2.	Uždaromos ataskaitinio laikotarpio sąnaudų sąskaitos	Bendra sąskaitų suvestinė Pardavimo savikainos sąnaudos Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	D 390 K 60 K 6304
3.	Pripažįstamas ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas	Bendra sąskaitų suvestinė Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	D 390 K 341
4.	Pripažįstamas ataskaitinių metų nuostolis	Ataskaitinių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai) Bendra sąskaitų suvestinė	D 341 K 390

Pajamų sumos sąskaitose kaupiamos kredito pusėje. Todėl, uždarant pajamų sąskaitas debetuojama atitinkama pajamų sąskaita ir kredituojama sąskaita „Bendra sąskaitų suvestinė“ Nr. 390 (1 ūkinė operacija). Taip visų pajamų sąskaitų likučiai atsiranda suvestinės kredito pusėje. Sąnaudų sumos sąskaitose kaupiamos debeto pusėje, todėl, uždarant sąnaudų sąskaitas, kredituojama atitinkama sąnaudų sąskaita ir debetuojama sąskaita „Bendra sąskaitų suvestinė“ Nr. 390 (2 ūkinė operacija). Taip visų sąnaudų sąskaitų likučiai surenkami suvestinės debeto pusėje. Sekantis etapas – apskaičiuojamos sąskaitos „Bendra sąskaitų suvestinė“ debeto ir kredito apyvartos. Gautas rezultatas turi būti parodomas balanse nuosavo kapitalo dalyje. Todėl Pajamų ir sąnaudų suvestinė yra uždaroma iškeliant apskaičiuotą likutį į Nepaskirstytojo pelno (nuostolių) sąskaitą Nr. 34. Galimi du atvejai:

- 1) suvestinės sąskaitos likutis yra kreditinis – įmonė uždirbo pelną (3 ūkinė operacija);
- 2) suvestinės sąskaitos likutis yra debetinis – įmonė patyrė nuostolį (4 ūkinė operacija).

Apibendrinant pajamų ir sąnaudų registravimą, svarbu pabrėžti, kad apskaitos įrašai atlieka lemiamą vaidmenį kuriant informacinį apskaitos modelį, kuris padeda atspindėti organizacijos veiklą, finansinius srautus ir pelningumą, o suvestinių sąskaitų uždarymo įrašai galiausiai padeda įvertinti organizacijos pelno (nuostolių) dydį ir sudaryti išsamią pelno (nuostolių) ataskaitą.

Išvados

1. Pajamos yra suvokiamos kaip ekonominės naudos padidėjimas, apimantis ne tik grynąjį pelną, bet ir visas gautas grąžas, o sąnaudos – kaip ekonominės naudos sumažėjimas, susijęs su turto naudojimu ir vertės mažėjimu.

2. Pajamų pripažinimas remiasi kaupimo principu, kuris leidžia apskaityti pajamas tuo metu, kai jos uždirbamos, nepaisant to, ar buvo gauti faktiniai pinigai. Sąnaudos dažniausiai registruojamos vadovaujantis kaupimo ir palyginimo principais, kad jos būtų susietos su atitinkamomis pajamomis tam tikru laikotarpiu. Šie metodai padeda tiksliai įvertinti finansinę situaciją ir užtikrina finansinių rezultatų skaidrumą.

3. Šiame straipsnyje išsamiai aptartas pajamų ir sąnaudų vertinimo procesas, grindžiamas 10-uoju ir 11-uoju verslo apskaitos standartais. Pajamų vertinimo svarba pabrėžiama atsižvelgiant į gauto arba gautino atlygio tikrąją vertę ir susitarimo sąlygas su klientu. Be to, atkreipiamas dėmesys į pajamų diskontavimo būtinybę ilgalaikiams mokėjimo laikotarpiams, siekiant atspindėti jų tikrąją dabartinę vertę. Taip pat aptariamos mainų sandorių vertinimo subtilybės ir lojalumo programų pripažinimo principai, kurie turi būti įtraukti į ataskaitas, užtikrinant skaidrumą ir atitikimą įmonės įsipareigojimams. Sąnaudos turi būti įvertintos pagal faktiškai sumokėtą pinigų sumą, atsižvelgiant į ilgalaikius įsipareigojimus ir diskontavimo metodus. Be to, pabrėžiama mainų sandorių įtaka

sąnaudoms ir kompensacijų bei nuolaidų svarba jų mažinimui. Toks išsamus požiūris leidžia užtikrinti tikslų ir patikimą finansinių ataskaitų turinį, suteikiantį aiškų vaizdą apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus.

Informacinių šaltinių sąrašas

1. Bachtijeva, D. (2021). Manipuliacijų apskaitos informacija prielaidos, rūšys ir taikymo būdai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, (23), 1-15.
2. Bendikienė, D. (2019). *Finansinė apskaita*. Šiauliai: Šiaulių universitetas.
3. Danilevičienė, I. (2021). *Valdymo apskaita*. Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos universitetas.
4. Endrijaitis, M. (2022). Differences of Legal Regulation in Financial Accounting and Corporate Income Tax. *Teisė. Vol.125*. 87-99. Vilnius: Vilniaus universitetas. Žiūrėta 2024-01-15 internete: <https://www.journals.vu.lt/teise/article/view/30832/29749>
5. Kalčinskas, G., Kalčinskaitė-Klimaitienė, R. (2022). *Buhalterinė apskaita* (9-oji atnauj. ir papild. laida). Vilnius: Pačiolis.
6. Lakis, V., (2017). *Audito teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universitetas.
7. Liberto, D., (2023). *Expense: Definition, Types, and How Expenses Are Recorded*. Žiūrėta 2024-01-10 internete: <https://www.investopedia.com/terms/e/expense.asp#:~:text=An%20expense%20is%20the%20cost,factory%20leases%2C%20and%20equipment%20depreciation>
8. Lileikienė, A., Grigaliūnienė, Ž., (2021). *Verslo finansų valdymas*. Antrasis pataisytas leidimas Klaipėda: Klaipėdos universiteto leidykla.
9. Mandrijauskaitė, G. (2018). *Finansinės atskaitomybės sukčiavimo rizikos vertinimo modelis*. Kauno technologijos universitetas.
10. Pelnų mokesčio įstatymas. (2024). Žiūrėta 2024-03-10 internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/asr>
11. Raziūnienė, D., Verbickaitė, G. (2019). *Qualitative Factors of the Materiality*. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, (19), 4-4. Žiūrėta 2024-01-24 internete: <https://doi.org/10.15388/batp.2019.4>
12. Subačienė, R., Budrionytė, R., Kamarauskienė, I., Lakis, V., Raziūnienė, D., Savickas, V., Senkus, K., Tamulevičienė, D. (2015). *Apskaitos ir audito pagrindai*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
13. Scott, M.P. (2023). *Income*. Žiūrėta 2024-01-10 internete: <https://www.investopedia.com/terms/i/income.asp>
14. Tamaliūnienė, R. (2022). *Pajamų ir sąnaudų apskaita*. Studentų taikomieji tyrimai: Respublikinės mokslinės-praktinės studentų konferencijos straipsnių rinkinys, p. 115-119. Marijampolė: Marijampolės kolegija.
15. Vaicekaskas, D. (2020). First time adoption of IFRS 15 “Revenue from contracts with customers”: the case of Lithuanian listed companies. *Buhalterinės Apskaitos Teorija Ir Praktika*, Žiūrėta 2024-01-02 internete: <https://www.journals.vu.lt/BATP/article/download/16769/15872/27773>
16. 1-asis Verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“. (2015). Žiūrėta 2023-12-05 internete: <http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/VAS-2020/1-VAS.pdf>
17. 9-asis Verslo apskaitos standartas „Atsargos“. (2015). Žiūrėta 2024-04-05 internete: <http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/VAS-2020/9-VAS.pdf>
18. 10-asis Verslo apskaitos standartas „Pajamos“ (2015). Žiūrėta 2024-04-05 internete: <http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/VAS-2020/10-VAS.pdf>
19. 11-asis Verslo apskaitos standartas „Sąnaudos“ (2015). Žiūrėta 2024-04-05 internete: <http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/VAS-2020/11-VAS.pdf>
20. 24-asis Verslo apskaitos standartas „Pelnų mokesčiai“ (2015). Žiūrėta 2024-04-15 internete:

<https://www.avnt.lt/assets/Apskaita/VAS-2020/24-VAS.pdf>

21. 15-ojo Verslo apskaitos standarto „Investicijos į asocijuotąsias įmones“ metodinės rekomendacijos (2016). Žiūrėta 2023-12-05 internete:

<https://www.avnt.lt/assets/Apskaita/Methodins-rekomendacijos-2020/15-VAS-MR.pdf>

22. 24-asis Verslo apskaitos standartas „Pelno mokestis“ (2015). Žiūrėta 2023-12-15 internete:

<https://www.avnt.lt/assets/Apskaita/VAS-2020/24-VAS.pdf>