



Lietuvos laisvosios rinkos institutas

Nevyriausybinių organizacijų buhalterinės apskaitos problemos

Analitinė medžiaga

Projektą remia Baltijos - Amerikos partnerystės programa 

Vilnius, 2005

Šis darbas buvo atliktas vykdant projektą „Palankių sąlygų NVO plėtrai Lietuvoje sukūrimas“, finansuojamą Baltijos-Amerikos partnerystės programos. Projekto tikslas - padidinti nevyriausybinių organizacijų (NVO) gebėjimus ir matomumą iškeliant į viešumą NVO problemas ir NVO gebėjimus sėkmingai jas spręsti, o taip pat padedant stiprinti šiuos gebėjimus. Šios medžiagos tikslas yra įvertinti Nevyriausybinių organizacijų (NVO) apskaitos problemas ir galimus sprendimo būdus. Medžiagos projektas buvo pristatytas ir diskutuotas 2005 m. kovo 30 d. vykusioje diskusijoje „NVO apskaitos naujovės ir problemos“. Apibendrinus diskusijoje išsakytas mintis, buvo pateikti pasiūlymai LR Finansų ministerijai ir VMI prie LR Finansų ministerijos dėl NVO atskaitomybių suderinamumo. Priedas „Pasiūlymai dėl pelno nesiekiančių juridinių asmenų finansinės apskaitos ir mokestinės atskaitomybės suderinamumo“ pridedamas.

NVO apskaitos reglamentavimas

Nevyriausybinių organizacijų veiklą imtasi reglamentuoti jau nuo 1992 metų, kai gegužės 26 dieną buvo priimtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 393 „Dėl Ne pelno organizacijų (įmonių) įstatų pagrindinių nuostatų patvirtinimo“. Šis teisės aktas ilgą laiką buvo svarbiausias NVO veiklą reglamentuojantis dokumentas, nustatantis pagrindinius NVO veiklos principus ir finansavimo ypatumus. Tačiau nutarime nebuvo jokių nuostatų ar reikalavimų, nusakančių NVO apskaitos tvarkymą ir finansinės atskaitomybės sudarymą. NVO vadovavosi bendraisiais įmonių apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais, mokesčius administruojančių institucijų atsakymais pagal individualius paklausimus, kūrybiškai juos adaptuodami prie NVO veiklos ir finansavimo specifikos. Pirmasis mėginimas reglamentuoti NVO apskaitą buvo LR Finansų ministro 1999 metų kovo 16 dienos įsakymas Nr. 65 „Dėl dotacijų ir subsidijų finansinės apskaitos tvarkos“. Šis įsakymas mėgino sureguliuoti NVO apskaitos tvarkymą, tačiau iš esmės netenkino NVO poreikių.

2004 metais, siekiant pereiti prie tarptautinių apskaitos standartų, buvo pradėta įmonių apskaitos pertvarka: nutarta išsamiai reglamentuoti pelno nesiekiančių juridinių asmenų, tame tarpe ir NVO buhalterinę apskaitą. 2004 metų lapkričio 22 dienos LR Finansų ministro įsakymu buvo patvirtintos „Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklės“, kurias NVO privalės taikyti rengdamos 2005 metų atskaitomybę. Šios taisyklės perėmė privalomą kaupimo principo taikymą, o taip pat ir kitas apskaitos nuostatas, kurios yra užfiksuotos Verslo apskaitos standartuose. Tiesa, pagrindinės naujųjų apskaitos taisyklių nuostatos yra gerokai supaprastintos lyginant su Verslo apskaitos standartais - jose nėra dalies pelno siekiančioms įmonėms būdingų reikalavimų. Tačiau problema lieka tai, jog pagrindinis bruožas, jungiantis visus pelno nesiekiančius juridinius asmenis - visuomenei naudingos veiklos vykdymas, jo reikalavimai, nėra išsamiai atspindėti naujose apskaitos taisyklėse. Neatsižvelgus į NVO veiklos specifiką, kyla aibė buhalterinės ir mokesčių apskaitos problemų. Analitinėje medžiagoje aptariamos šios problemos ir galimi jų sprendimo būdai.

NVO veiklos specifika

NVO veikla skiriasi nuo kitų juridinių asmenų – pelno siekiančių įmonių ir viešojo sektoriaus (valstybės bei savivaldybių) institucijų – veiklos. Veiklos skirtumams pabrėžti skirtas ir dar vienas NVO apibūdinimas – Trečiasis sektorius. Skirtumai yra esminiai, jų galima išvengti visuose NVO veiklos etapuose bei srityse, įskaitant veiklos tikslus, finansavimą, pajamų uždirbimą, sąnaudų susidarymą, jų apskaitą, pelno atsiradimą, veiklos rezultatų įvertinimą ir t.t. Šie skirtumai yra visuotinai pripažinti ir neginčijami – jie įtvirtinti teisės aktuose, trumpa palyginamoji suvestinė pateikiama lentelėje.

Sritis/Sektorius	Pelno sektorius	NVO sektorius	Viešasis sektorius
Misija	Uždirbti pelną, geriausiai tenkinant vartotojų poreikius	Vykdyti visuomenei naudingą veiklą (kuri įvardijama teisės aktuose). Galima vykdyti ir komercinę veiklą	Teikti valstybės paslaugas, vykdyti valstybės funkcijas
Nuosavybė	Dominuoja privati	Tiek privati, tiek valstybės	Iš esmės tik valstybės (savivaldybių)

		(savivaldybių)	
Veiklos rezultatas	Gaunamas pelnas, uždirbami dividendai	Visuomenei naudingų poreikių tenkinimas. Gautas pelnas neskirstomas savininkams	Pelno neuždirba, lėšų likutį grąžina
Pajamos	Pajamos už prekių pardavimą, paslaugų suteikimą	Rėmėjų lėšos institucijai bendrai ar vykdomiems projektams. Galimos pajamos ir iš komercinės veiklos bei biudžeto finansavimas	Biudžetinis finansavimas
Ūkinė komercinė veikla	Pagrindinė	Šalutinė	Išimtiniais atvejais
Valdymas	Privatus	Privatus	Valstybinis administracinis
Apskaitos informacijos vartotojai	Valdytojai bei savininkai, statistika, bei mokesčių administratorius	Papildomai teikiama rėmėjams ir finansuotojams	Teikiama steigėjams bei statistikai
Atskaitomybės tikslas	Parodyti, ar veikla pelninga, išsipareigojimų dydį ir turto vertę.	Parodyti, ar veikla pelninga, išsipareigojimų dydį ir turto vertę, ar tinkamai panaudotos paramos lėšos.	Parodyti išsipareigojimų dydį ir turto vertę, ar tikslingai panaudotos biudžeto lėšos.
Apmokestinimas	Yra pagrindinis mokesčių mokėtojas, lengvatos nesiejamos su veiklos organizavimo forma	Taikomos “įmonių” mokesčių (pelno, PVM) lengvatos (išimtinis režimas) tiek paramos teikėjams, tiek paramos gavėjams	Paprastai neapmokestinamas, taikomi tik “gyventojų” mokesčiai – gyventojų pajamų bei valstybinio socialinio draudimo

Apibendrinant skirtumus bei panašumus, galima teigti, kad NVO veikla yra lyg tarpinė tarp pelno siekiančių įmonių ir valstybės subjektų. Kiekviena NVO priklausomai nuo veiklos specifikos, skirtingais gyvavimo etapais gali panašėti tiek į pelno siekiančias įmones, tiek į viešojo sektoriaus subjektus. Pabrėžtina, kad būtent NVO veiklos skirtumai tiek nuo pelno sektoriaus, tiek nuo viešojo sektoriaus ir diktuoja poreikį adaptuoti apskaitą taip, kad ji būtų patogi ir naudinga NVO padėčiai, veiklai ir jos rezultatams atspindėti.

NVO apskaitos specifika

NVO, kaip ir kitų juridinių asmenų, apskaitos organizavimo procesą sudaro vidinių ataskaitų paruošimas, finansinės bei mokesstinės atskaitomybės pateikimas. Tačiau atskirų sektorių apskaitos organizavimo procesai skiriasi. Šiuos skirtumus nulemia veiklos tikslai, rezultatai, pajamų atsiradimo šaltiniai, apskaitos informacijos vartotojai.

Vidinės atskaitos skirtos valdymui, ir yra ruošiamos pagal kiekvienos NVO individualią tvarką. Finansinė apskaita nėra savitiksli. Finansinė apskaita turi padėti gauti informaciją būtent apie NVO finansinę būklę, vadovaujantis bendraisiais apskaitos principais.

Pelno siekiančios įmonės svarbiausias apskaitos uždavinys - nustatyti, ar įmonė veikia pelningai, ar ji efektyvi, ar nėra suvartojamas (mažinamas dėl nuostolingos veiklos) akcininkų kapitalas. Būtent todėl taikomas kaupimo principas padeda tiksliau nustatyti tam tikro laikotarpio pelną, gaminio savikainą, įvertinti įmonės veiklos finansines perspektyvas.

Biudžetinio sektoriaus apskaita turi atsakyti į klausimą – kiek panaudota ir kam bei kiek liko? Tokią užduotį geriausiai atlieka pagal grynujų pinigų principą tvarkoma apskaita, kuri ir taiko viešojo sektoriaus įmonės. Šiuo metu dar tik svarstoma, ar viešajame sektoriuje verta ir įmanoma taikyti kaupimo metodą.

Kadangi pagrindinis NVO lėšų šaltinis yra finansavimas (rėmėjų lėšos skiriamos institucijos gyvybingumui palaikyti, rėmėjų lėšos skiriamos projektams pagal sudarytą biudžetą ar išlaidų sąmata), ir tik nedidelę dalį sudaro ūkinės komercinės veiklos pajamos, trečiojo sektoriaus organizacijose svarbiausia buhalterinės apskaitos užduotis yra nustatyti, ar tinkamai naudojamas iš biudžetų ir fondų gautas finansavimas, periodiškai įsisavinant paskirtas lėšas.

Atkreiptinas dėmesys, kad parama ir komercinė veikla NVO atveju dažnai yra sunkiai atskiriama. NVO pajamos iš ūkinės komercinės veiklos gali būti tik kitokia teisinė forma paramai gauti. Paramą kaip pirkimą neretai įformina paramos davėjai, kurie norėtų suteikti paramą, tačiau neturi pelno arba pelno paskirstymas yra itin sudėtingas bei ilgas. Būtent todėl jos tik įformina kad perka tam tikrą produktą, bet iš tikrųjų teikia neatlygintą paramą.

Tam tikrais savo gyvavimo etapais arba netipinės NVO gali didžiausią savo pajamų dalį gauti iš ūkinės komercinės veiklos, tačiau net ir tuo atveju kainodara bei pelnas nebūtinai turi būti svarbiausi NVO veikloje.

Net jei pajamos ir gaunamos iš ūkinės komercinės veiklos, įmonės veiklos rezultatas – pelnas – nedaug domina NVO steigėjus bei savininkus, nes pelno siekimas nėra pagrindinis šių ūkio subjektų tikslas, jo savininkai negali pasisavinti. NVO savininkus ir vadovus labiau domina finansavimo lėšų likutis, nes būtent jis, o ne pelnas, užtikrina įmonės veiklos tęstinumą (įmonė gali būti nuostolinga tradicine prasme, bet gyvybinga, nes gyvena iš gauto finansavimo). NVO pagrindinės veiklos - visuomenei naudingos veiklos - rezultatus parodo ne pelnas, o per metus gauto finansavimo tikslingas panaudojimas bei jo likutis metų pabaigai, užtikrinantis veiklos tęstinumą.

NVO finansinė apskaita yra išskirtina ne tik dėl specifinių veiklos rezultatų, bet ir dėl specifinių pagrindinių finansinės informacijos vartotojų poreikių. Be tradicinių finansinės informacijos vartotojų, NVO finansinė informacija turi būti teikiama ir rėmėjams bei kitiems finansuotojams, o taip pat visuomenei. Tai daryti įpareigoja specialūs NVO veiklą reglamentuojantys įstatymai bei finansavimo sutartys. NVO finansinė informacija turi pateikti duomenis apie gautą finansavimą, ar tikslingai panaudotas šis finansavimas, ar atitinka iš anksto numatytus tikslus. Jeigu tos lėšos panaudotos netikslingai, jas reikia gražinti. NVO vykdoma visuomenei naudinga veikla yra tik ta, kuriai yra skiriamas finansavimas.

Iki 2005 metų NVO atskaitomybės tikslas buvo iš esmės vienintelis – teisingai atspindėti NVO veiklos rezultatus realios padėties žinojimui. Nuo 2005 metų be finansinės atskaitomybės NVO privalo teikti ir mokestinę atskaitomybę, kurios tikslas – pateikti veiklos

rezultatus apmokestinimui, vadovaujantis NVO veiklos apmokestinimą reglamentuojančiais aktais.

Pakeitus Pelno mokesčio įstatymą, pelno nesiekiantys vienetai, tame tarpe ir NVO, pelno mokesť moka taip:

- 1) kai NVO mokesčio laikotarpio ūkinės komercinės veiklos pajamos neviršija 1 milijono litų, 25 tūkstančiai litų apmokestinamojo pelno apmokestinama taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – taikant 15 procentų mokesčio tarifą;
- 2) kai NVO mokesčio laikotarpio ūkinės komercinės veiklos pajamos viršija 1 milijoną litų, visas pelnas apmokestinamas 15 procentų pelno mokesčiu.

Nevyriausybinių organizacijų, kaip ir kiti pelno nesiekiantys ūkio subjektai, negali tradiciniu būdu, kaip pelno siekiančios įmonės, pereiti nuo finansinės atskaitomybės prie mokesstinės. Kadangi, NVO veiklos rezultatus apsprendžia ne vien pelno rodiklis, kuris dažnai yra nepagrindinis, bet ir kiti NVO veiklos įvertinimai. Todėl tradicinis perėjimo būdas nuo finansinės atskaitomybės prie mokesstinės atskaitomybės, kuris yra naudojamas pelno siekiančiose įmonėse, nevyriausybiniams organizacijoms yra problematiškas ir vargiai pritaikomas. Specialios tvarkos kaip tai padaryti dar nėra.

Naujų apskaitos Taisyklių pritaikymas NVO apskaitoje

Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklių pritaikymo sėkmė labai priklauso nuo to, kiek šie naujieji apskaitos tvarkymo reikalavimai atitinka NVO apskaitos organizavimo ypatumus. Kaip jau buvo kalbėta, šie ypatumai pasireiškia pajamų ir sąnaudų apskaitoje, per veiklos rezultatų įvertinimą ir apskaitos informacijos vartotojų poreikius.

Naujieji apskaitos tvarkymo reikalavimai, pagrįsti bendraisiais apskaitos principais, užfiksuotais Verslo apskaitos standartuose, kelia kai kurių sunkumų juos taikant NVO apskaitoje. Problema yra ta, kad naujoje apskaitos tvarkoje yra nepilnai įvertinti pelno nesiekiančių ūkio subjektų, o taip pat ir NVO, veiklos ir apskaitos ypatumai.

Visų pirma, naujose apskaitos taisyklėse, kurios reglamentuoja pelno nesiekiančių juridinių asmenų apskaitos tvarką, nėra apibrėžtos sąvokos, nusakančios finansinės apskaitos objektą. Pagrindiniai bruožai skiriantys pelno nesiekiančius ūkio subjektus nuo pelno siekiančių, nėra aptarti naujoje tvarkoje. Kadangi visuomenei naudingos veiklos ir komercinės veiklos bruožai neginčijamai skiriasi, juos apibūdinus būtų galima išvengti diskusijų dėl galimybės pelno siekiančių įmonių apskaitos tvarką pritaikyti pelno nesiekiantiems ūkio subjektams. Tai yra aktualu, nes iki šiol teisės aktai, reglamentuojantys pelno nesiekiančių ūkio subjektų veiklą, nepateikia šio specifinio veiklos proceso apibūdinimo.

Taisyklėse įvardinta pajamų ir finansavimo apskaitos tvarka leidžia įvertinti pajamas, gautas iš komercinės veiklos, ir finansavimą, gautą visuomenei naudingai veiklai vykdyti. Tačiau sąnaudų apskaitos tvarka, numatyta šiose taisyklėse, neskirsto NVO patirtų sąnaudų į sąnaudas, kurios uždirba komercinės veiklos pajamas ir sąnaudas, kurios atsiranda vykdant visuomenei naudingą veiklą. Tiesa, naujos taisyklės aiškina naują sąvoką „sąnaudų kompensavimas“, apibūdinamos ją kaip finansavimo panaudojimą, t.y. veiklos, vykdomos iš finansavimo, sąnaudų visumą. Tačiau naujoji apskaitos tvarka nenurodo kaip jas apskaičiuoti, nes NVO komercinės ir nekomercinės veiklos sąnaudos fiksuojamos tose pačiose sąskaitose bendrai.

Bendrasis apskaitos pajamų ir sąnaudų palyginimo principas nurodo, kad pajamos, uždirbtos per ataskaitinį laikotarpį, turi būti siejamos su to laikotarpio sąnaudomis uždirbant tas pajamas. NVO sąnaudų apskaitoje, jų priskyrimas komercinei arba visuomenei naudingai veikai, leidžia palyginti pajamas su sąnaudomis, nepažeidžiant pajamų ir sąnaudų palyginimo principo, o taip pat leidžia ir tiksliau apskaičiuoti komercinės veiklos rezultatą – pelną. NVO komercinės veiklos pajamas ir sąnaudas privaloma registruoti, laikantis kaupimo principo.

Tačiau apskaitant NVO pajamas ir sąnaudas, naujoji tvarka nenustato vieningų principų, kaip palyginti pajamas su sąnaudomis, kurios uždirbo tas pajamas. Viena vertus tai paliks daugiau erdvės NVO pačioms tiksliausiai pritaikyti minėtąjį principą. Kita vertus, tokia situacija gresia konfliktais dėl principo taikymo teisingumo, kadangi finansinė apskaita yra itin glaudžiai susijusi su mokestine ir nėra aiški kontroliuojančiųjų institucijų pozicija dėl mokesstinės apskaitos

Visuotinas kaupimo principo, nurodyto taisyklėse, taikymas apskaitant NVO finansavimą ir jo panaudojimą, taip pat kelia abejonių. Visų pirma, dėl šių priežasčių:

- 1) paramos, finansavimo lėšos nėra uždirbtos tradiciniu komerciniu būdu;
- 2) paramai gauti nėra išrašoma sąskaita faktūra;
- 3) paramos sutartis neįpareigoja paramos davėjo įvykdyti numatyto dovanojimo akto, todėl NVO neginčijamai ir galutinai finansavimo lėšas turi tik tada, kai fiziškai jas gauna;
- 4) „finansavimo panaudojimas“ – diskusinis klausimas. Mūsų nuomone, finansavimo panaudojimas yra pinigų išmokėjimas. Todėl finansavimo panaudojimas apskaitoje turėtų būti fiksuojamas tada, kai jis fiziškai panaudojamas, t.y. kada išmokami pinigai;
- 5) finansavimo likutis, apskaičiuotas piniginiu principu, teisingiau parodytų NVO finansinę būklę.

Būtent todėl grynų pinigų principas **visuomenei naudingai veiklai gauto ir panaudoto finansavimo** apskaitai gali būti priimtinesnis ir teisingiau parodytų NVO finansinę būklę.

Svarbu pabrėžti, kad veiklos rezultatų ataskaitoje – vienoje iš finansinę atskaitomybę pagal naujas taisykles sudarančių finansinių ataskaitų, pateiktas NVO veiklos įvertinimas nėra išsamus ir pilnas. Vien pelno rodiklio nepakanka norint įvertinti pelno nesiekiančių ūkio subjektų veiklos rezultatus. Jis atspindi tik komercinės veiklos rezultatus.

Veiklos rezultatų ataskaita turėtų pateikti ir visuomenei naudingos veiklos rezultatus. Jiems apibūdinti tiktų ne pelno rodiklis, o tokie duomenys, kaip gauta finansavimo suma, jos panaudojimo pagal paskirtį įrodymas, bei gauto finansavimo likutis, užtikrinantis NVO veiklos tęstinumą. Toki duomenys atsispindi ataskaitoje FR 0478 „Paramos gavimo ir panaudojimo metinė ataskaita“, kuri dabar yra teikiama VMI. Tiesa, ją irgi reikėtų koreguoti, pritaikant prie finansavimo ir jo panaudojimo apskaitos duomenų.

Be to, nevyriausybinėje organizacijoje veiklos rezultatų ataskaita turi atspindėti ne tik organizacijos finansinę būklę, bet ir rėmėjų bei kitų finansuotojų poreikius, kurie yra netradiciniai apskaitos informacijos vartotojai, ir būdingi tik nevyriausybiniams organizacijoms bei kitiems pelno nesiekiantiems ūkio subjektams. Finansavimo gavimo ir panaudojimo metinė ataskaita labiau atitiktų ir finansuotojų poreikius. Todėl Veiklos rezultatų ataskaitą, nurodytą naujose apskaitos taisyklėse, siūlytume papildyti visuomenei naudingos veiklos rezultatų ataskaita, ir NVO veiklos rezultatų ataskaitą turėtų sudaryti dvi: visuomenei naudingos veiklos rezultatų ataskaita bei komercinės veiklos rezultatų ataskaita.

Kai kurie pastebėjimai dėl mokesstinės apskaitos

Buhalterinės apskaitos problemos, kaip ir pati buhalterinė apskaita, neišvengiamai daro įtaką mokesčiai apskaitai.

NVO gaunamas pajamas nesudėtinga skirstyti į pajamas, gautas kaip paramą ir iš ūkinės komercinės veiklos gautas pajamas - jokių problemų šioje vietoje neiškyla. Tačiau norint apskaičiuoti ūkinės komercinės veiklos pelną, keblumų atsiranda nemažai. Vienas iš pagrindinių – kaip atskirti ūkinės komercinės veiklos sąnaudas, jei NVO sąnaudos yra vienalytės, be to, apskaitomos bendrai.

Remiantis tokia Veiklos rezultatų ataskaita, kuri pateikta naujose apskaitos taisyklėse, pereiti prie NVO mokesstinės atskaitomybės yra painu, nes pajamos šioje ataskaitoje rodomos gautos tik iš komercinės veiklos, o sąnaudos – bendros veiklos, sumažintos kompensuotomis.

NVO greičiausiai savo apskaitą bus linkusios tvarkyti taip, kad išvengtų pelno mokesčio mokėjimo. Todėl tikėtina, jog NVO sąnaudų ūkinei komercinei veiklai bus skirta tiek, kad nereikėtų mokėti pelno mokesčio, t.y., visos sąnaudos bus laikomos visų pirma komercinės veiklos sąnaudomis. Be to, taikant pelno mokestį, NVO bus skatinamos fiktyviai “keistis parama”, kad išvengtų pelno mokesčio. Priežastis – dvigubi standartai apmokestinant pelną (kai NVO suteikia savo pelną kaip paramą kitai NVO, pastaroji bus atleista nuo pelno apmokestinimo, tačiau jei savo uždirbtą pelną panaudos pati NVO, ji turės mokėti pelno mokestį).

Dėl šių priežasčių vesti NVO apskaitą taip, kad ji ir teisingai atspindėtų NVO padėtį ir leistų nepagrįstai nepatirti papildomų mokesčių, bus sudėtinga, ir apskaitos tikslas pateikti tikslią informaciją apie NVO rezultatą apmokestinimui gali būti nepasiektas. Be to, visada bus galimybė, jog kils gausybė ginčų su mokesčių administratoriumi.

Išnagrinėjus perėjimo nuo NVO finansinės atskaitomybės prie mokesstinės atskaitomybės problemą ir įvertinus NVO apskaitos organizavimo ypatumus, buvo pateikti pasiūlymai LR Finansų ministerijai bei VMI (priedas „Pasiūlymai dėl pelno nesiekiančių juridinių asmenų finansinės ir mokesstinės atskaitomybės suderinamumo).

Taip pat pabrėžtina, kad organizuodami apskaitą, NVO buhalteriai turi galvoti ne tik apie finansinę apskaitą, kuri teisingai atspindėtų organizacijos finansinę būklę, apie mokesčių apskaitą, bet ir atskaitomybę, parengtą pagal rėmėjų bei kitų finansuotojų reikalavimus. Šių atskaitomybių suderinamumo klausimas turėtų rūpėti ne tik pačiai NVO. Į tai turi būti atsižvelgta ir atitinkamuose teisės aktuose.

Galimi sprendimai

Galimi du principiniai NVO apskaitos problemų sprendimo būdai.

Pirma, įvertinant NVO veiklos specifiką, tikslinga būtų leisti NVO pasirinkti jai priimtina ir jos poreikius tenkinantį apskaitos principą – kaupimo arba grynujų pinigų.

Antra, apmokestinti NVO pelną turėtų būti atsisakyta ne vien tik dėl galimybės šio mokesčio išvengti kone visais atvejais, bet ir todėl, kad taikant nelogišką pelno mokestį bus sukurti dvigubi standartai.

Pasiūlymai dėl pelno nesiekiančių juridinių asmenų finansinės apskaitos ir mokesstinės atskaitomybės suderinamumo

Kiekvieno juridinio asmens apskaitos organizavimo procesą sudaro vidinė apskaita, finansinė ir mokesstinė atskaitomybės. Finansinės atskaitomybės tikslas yra įvertinti veiklos rezultata siekiant žinoti realią padėtį, o mokesstinės atskaitomybės – apmokestinti veiklos rezultata. Nuo šių metų pelno nesiekiantys juridiniai asmenys buhalterinę apskaitą tvarko ir finansinę atskaitomybę sudaro vadovaudamiesi naujomis “Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklėmis”, patvirtintomis 2004 metų lapkričio 22 dieną LR Finansų ministro įsakymu Nr.1K-372. Pagal šias taisykles pelno nesiekiančių vienetų veiklos rezultatas yra apibūdinamas kaip skirtumas tarp pajamų ir bendrųjų sąnaudų, sumažintų kompensuotomis sąnaudomis. Iš esmės tai yra pelno rodiklis.

Toks rezultatų vertinimas nevisiškai atspindi pelno nesiekiančių subjektų apskaitos poreikius, nes pelno nesiekiančių vienetų pagrindinė veikla yra visuomenei naudinga veikla, o komercinė veikla yra tik šalutinė. Taigi galima sakyti, kad pelno nesiekiančių vienetų sudaryta finansinė atskaitomybė pagal naujas apskaitos taisykles nepateikia išsamaus veiklos rezultatų įvertinimo, o tik komercinės veiklos įvertinimą.

Tai, kad pelno nesiekiantys vienetai vykdo ne vien tik komercinę, bet ir nekomercinę („visuomenei naudingą“) veiklą, sukelia problemas ne tik pelno nesiekiančių vienetų finansinėje apskaitoje, bet ir mokesstinėje atskaitomybėje, kuri turi pateikti veiklos rezultatus apmokestinimui. Dėl to šiems juridiniams asmenims perėjimas nuo finansinės atskaitomybės prie mokesstinės apskaitos tapo gana painus. Tai tapo ypač aktualu nuo 2005 metų, kai pelno nesiekiantys juridiniai asmenys, priėmus PMĮ 5 str. pakeitimus, tapo pelno mokesčio mokėtojais.

Pateikiame išvadas dėl pelno nesiekiančių juridinių asmenų apskaitos organizavimo problemų.

1. Finansinės apskaitos objektas yra visa juridinio asmens veikla. Pelno nesiekiančių juridinių asmenų veikla yra dvejopa: visuomenei naudinga veikla ir komercinė veikla. Šių veiklų skirtumai yra esminiai, tačiau tuo pačiu jas vykdo vienas ir tas pats juridinis asmuo. Iki šiol teisės aktai, reglamentuojantys pelno nesiekiančių juridinių asmenų veiklą, nepateikia tikslių procesinių veiklų atskyrimo kriterijų, tad iki šiol nėra sąvokų aiškumo.

Siūlytina naujuose VMI prie FM komentaruose, skirtuose pelno nesiekiantiems vienetams, apibūdinti šias sąvokas. Pagrindinis bruožas, kuris padeda atskirti komercinę veiklą nuo visuomenei naudingos veiklos yra tos veiklos išlaidų ir sąnaudų kompensavimo šaltinis:

- jeigu veiklos, kurią vykdo pelno nesiekiantys juridiniai asmenys, sąnaudos yra kompensuojamos iš įplaukų, gautų iš juridinio asmens, kuris ir gauna šias paslaugas ir prekes, t.y. gauna ekonominę naudą, tuomet tokia veikla yra komercinė;
- jeigu veikla, kurią vykdo pelno nesiekiantys juridiniai asmenys, yra remiama, ir jos išlaidos yra kompensuojamos iš finansavimo (paramos, narių mokesčių, tikslinių įnašų ir t.t.), gauto iš asmenų, kurie jokios ekonominės naudos negauna betarpiškai iš pelno nesiekiančio asmens, yra visuomenei naudinga veikla.

Pelno nesiekiančių juridinių asmenų veiklą apibūdinančių sąvokų aiškumas visų pirma padėtų vieningai suprasti pelno nesiekiančių vienetų finansinės apskaitos objektą (juridinį asmenį

visumoje), kaip komercinės ir visuomenei naudingos veiklos derinį, o tuo pačiu teisingai įvertinti ir nustatyti šių veiklų rezultatus.

2. Pelno nesiekiantys vienetai, vykdydami veiklą, gauna įvairių rūšių finansavimą, pajamas ir patiria atitinkamas sąnaudas. Pelno nesiekiančių juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklėse įvardinta pajamų bei finansavimo apskaitos tvarka leidžia įvertinti pajamas, gautas iš komercinės veiklos ir finansavimą gautą visuomenei naudingai veiklai vykdyti. Sąnaudų apskaitos tvarka, numatyta šiose taisyklėse, vienetų patirtų sąnaudų neskirsto į sąnaudas, kurios uždirba komercinės veiklos pajamas, ir sąnaudas, kurios atsiranda vykdant visuomenei naudingą veiklą. Tai sudaro galimybes įvairiai interpretuoti pelno nesiekiančių juridinių asmenų veiklos rezultatus, nes pajamos, gautos iš komercinės veiklos, ir finansavimas, skirtas visuomenei naudingai veiklai vykdyti, apskaitomi atskirai, o patirtos sąnaudos apskaitoje neskirstomos į komercinės veiklos ir nekomercinės veiklos. Tačiau esant menkam apibrėžtumui kyla pavojus, jog pačių pelno nesiekiančių juridinių vienetų pasirinkta tvarka bus ginčijama, ypač kai finansinė apskaita bus naudojama mokestinei apskaitai.

Laikantis pajamų ir sąnaudų palyginimo principo, siūlytina naujuose VMI prie FM komentaruose tiksliai ir vienareikšmiai nurodyti, kad sąnaudų priskyrimo bei paskirstymo tarp komercinės ir visuomenei naudingos veiklos principus nusistatytų pats pelno nesiekiantis vienetas savo apskaitos politikoje. Tai leistų, nustačius komercinės veiklos ir visuomenei naudingos veiklos sąnaudas, teisingai įvertinti ir šių veiklų rezultatus.

3. Veiklos rezultatų ataskaita – pelno nesiekiančių juridinių asmenų veiklos rezultatus įvertinanti finansinė ataskaita. Šioje ataskaitoje pateikto pelno rodiklio nepakanka įvertinti pelno nesiekiančių juridinių asmenų ir visuomenei naudingos veiklos rezultatus. Veiklos rezultatų ataskaitoje pateiktas straipsnis „Veiklos rezultatas prieš apmokestinimą“ parodo tik pelno nesiekiančių juridinių asmenų komercinės veiklos rezultatus.

Kita pelno nesiekiančių juridinių asmenų veiklos pusei - visuomenei naudingai veiklai apibūdinti, jos rezultatams atspindėti naudotini tokie rodikliai, kaip gautas finansavimas, jo panaudojimas pagal paskirtį (pagal įstatuose numatytus veiklos tikslus) bei gauto finansavimo likutis, užtikrinantis veiklos tęstinumą. Remiantis būtent šiais duomenimis galima kalbėti apie visuomenei naudingos veiklos rezultatus. Panašūs duomenys jau yra teikiami VMI ataskaitoje „Paramos gavimo ir panaudojimo metinė ataskaita“ FR0478. Pagal pateiktas finansavimo panaudojimo ataskaitas pelno nesiekiantys vienetai yra kontroliuojami, ar tikslingai yra panaudotos visuomenei naudingai veiklai skirtos lėšos. Jeigu tos lėšos panaudojamos netikslingai, jas reikia grąžinti. Visuomenei naudinga veikla nebus iš viso finansuojama. Taigi, visuomenei naudingos veiklos rezultatus apsprendžia ne pelnas, o tikslingas finansavimo panaudojimas. Tiesa, šios ataskaitos formos straipsnius reikėtų koreguoti, pritaikant prie finansavimo ir jo panaudojimo apskaitos duomenų, nes minėta ataskaita sudaroma remiantis piniginiu principu. Beje, pelno nesiekiantys vienetai ataskaitas už gautą finansavimą bei jo panaudojimą paprastai turi teikti ir finansuotojams, iš kurių gautas finansavimas.

Sisteminant ir supaprastinant pelno nesiekiančių vienetų finansinę atskaitomybę siūlytina teikti iš viso dvi ataskaitas pelno nesiekiančių juridinių asmenų veiklos rezultatams įvertinti:

- komercinės veiklos rezultatų ataskaitą ir
- visuomenei naudingos veiklos rezultatų (gauto finansavimo ir jo panaudojimo) ataskaitą.

Pelno nesiekiantys juridiniai asmenys tik komercinės veiklos rezultatų ataskaitoje pateiktą „rezultatą prieš apmokestinimą“ turėtų koreguoti Pelno mokesčio įstatyme nustatytais neleidžiamais atskaitymais ir neapmokestinamomis pajamomis. Visuomenei naudingos veiklos rezultatai, t.y. gautas finansavimas, sąnaudos (išlaidos), kurios yra kompensuotos iš finansavimo, finansavimo likutis metų pabaigai, pateikti visuomenei naudingos veiklos rezultatų ataskaitoje, pagal Pelno mokesčio įstatymą neturėtų būti koreguojami.