

ATIDĖTŪJŲ MOKESČIŲ POVEIKIO PELNO VALDYMUI METODIKA APSKAITOS IR MOKESČIŲ TAISYKLIŲ SUDERINAMUMO KONTEKSTE

Agnė KAZLAUSKAITĖ, Vytauto Didžiojo universitetas, Žemės ūkio akademija, Bioekonomikos plėtros fakultetas, el. paštas: agne.kazlauskaite@vdu.lt

Erika BESUSPARIENĖ, Vytauto Didžiojo universitetas, Žemės ūkio akademija, Bioekonomikos plėtros fakultetas, el. paštas: erika.besuspariene@vdu.lt

Santrauka

Šiame straipsnyje teikiama apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo koncepcija, kuri atskleidė, kad apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo lygį tikslinga klasifikuoti į nesuderinamumo (angl. independency), įprastai nesuderintą (angl. typically independency), suderinamumo su norimu nutraukimu (angl. dependency with wanted dissolution) ir suderinamumo (angl. dependency) grupes. Nuo šių identifikuotų grupių priklauso, ar apskaičiuojami atidėtieji mokesčiai yra registruojami apskaitoje. Ankstesnių tyrimų analizė parodė, kad atidėtieji mokesčiai daro įtaką pelno valdymo sprendimams. Siekiant įvertinti atidėtųjų mokesčių poveikį pelno valdymui apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo kontekste, pateiktas vertinimo modelis, kuris leis įvertinti šalių nesuderinamumą bei suderinamumą tarp apskaitos ir mokesčių taisyklių. Šiam tyrimui atlikti taikyti mokslinės literatūros analizės, sisteminimo, apibendrinimo ir interpretavimo metodai.

Reikšminiai žodžiai: apskaitos suderinamumas, atidėtieji mokesčiai, mokesčių suderinamumas, pelno valdymas.

Įvadas

Įvairūs tyrimai atskleidžia, kad skirtingose šalyse egzistuoja skirtingas apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo laipsnis. Vienose šalyse mokesčių ir apskaitos taisyklės yra iš dalies harmonizuotos, todėl šios šalys turi aukštą suderinamumo laipsnį tarp apskaitos ir mokesčių taisyklių. Kitose šalyse mokesčių ir apskaitos taisyklės skiriasi, todėl dėl skirtingų taikomų taisyklių susidaro laikini skirtumai tarp veiklos rezultato, apskaičiuoto finansinėje ir mokesstinėje apskaitoje. Tokiose šalyse, kuriose apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumas mažas arba taisyklės neturi jokio suderinamumo, įmonės veiklos rezultatams apskaitoje poveikį turi susidarę skirtumai dėl veiklos rezultato apmokestinamo pagal mokesčių taisykles, kurie dar vadinami atidėtaisiais mokesčiais. Ankstesni tyrimai rodo, kad atidėtieji mokesčiai daro poveikį pelno valdymo strategijoms įmonėse, tačiau šiuose tyrimuose nebuvo atsižvelgiama į tai, koks apskaitos ir mokesčių suderinamumo laipsnis. Šiame straipsnyje buvo parengta empirinio tyrimo metodika, skirta tirti atidėtųjų mokesčių poveikį pelno valdymą, bei tuo pačiu atsižvelgti ir įvertinti apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo kontekstą.

Tyrimo objektas – atidėtųjų mokesčių poveikis pelno valdymui.

Tyrimo tikslas – parengti metodiką, skirtą įvertinti atidėtųjų mokesčių poveikį pelno valdymui, atsižvelgiant į apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo aspektus.

Iškeltam tikslui pasiekti sprendžiami šie **uždaviniai**:

1. Atskleisti apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo koncepciją ir ryšį su atidėtaisiais mokesčiais.
2. Išanalizuoti mokslinėje literatūroje pateiktus tyrimus atidėtųjų mokesčių ir pelno valdymo tema bei identifikuoti kintamuosius, taikomus atidėtųjų mokesčių ir pelno valdymo tyrimuose.
3. Parengti atidėtųjų mokesčių poveikio pelno valdymui vertinimo modelį apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo kontekste.

Tyrimo metodai – mokslinės literatūros analizė, sisteminimas, apibendrinimas ir interpretavimas.

Apskaitos ir mokesčių suderinamumas bei ryšys su atidėtaisiais mokesčiais

Skirtingose šalyse yra skirtingas atotrūkis tarp finansinės ir mokesčių apskaitos. Šį atotrūkį lemia finansinės apskaitos ir mokesčių, reglamentuojančių teisės aktų ir standartų skirtumai. Šia tema domėjosi įvairūs tyrėjai (Lamb ir kt., 1998; Gallego, 2004; Gee ir kt., 2010; Strapuc ir Cazacu, 2016; Alkiviadis ir kt. 2020; ir kiti), kurie tyrė skirtingas priežastis, sąlygojusias apskaitos ir mokesčių priklausomybės skirtumus.

Tyrėjai (Lamb ir kt., 1998; Gallego, 2004; Gee ir kt., 2010) vykdė mokslines diskusijas, ar apskaitos ir mokesčių taisyklės turi būti suderinamos (angl. dependent; angl. independent). Gallego (2004) teigia, kad apskaitos ir mokesčių taisyklių laipsnis (angl. degree of independence) skiriasi skirtingų šalių grupėse, kaip Anglo-saksų šalyse (Jungtinės Amerikos Valstijos, Jungtinė Karalystė, Kanada ir kt.) ar Europos sąjungos (ES) šalyse (Italija, Prancūzija, Portugalija, Ispanija ir kt.). Strapuc ir Cazacu (2016) pažymi, kad skirtingos ES šalys gali būti klasifikuojamos į atskiras grupes pagal skirtingą apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo laipsnį (angl. degree of independence).

Mokslinėse diskusijose pastebima, kad skirtingi tyrėjai (Lamb ir kt. 1998; Gee ir kt. 2010; Strapuc ir Cazacu, 2016; Cuzdriorean ir kt. 2012, cit. Alkiviadis ir kt. 2020) atlieka įvairius tyrimus ir taiko skirtingą apskaitos ir mokesčių taisyklių

suderinamumo klasifikaciją (žr. 1 lentelę). Pagrindinė klasifikacija apima identifikavimą, ar šalyje taikomos apskaitos ir mokesčių taisyklės yra suderinamos ar nesuderinamos. Visgi tyrėjai pastebėjo, kad apskaitos ir mokesčių reglamentų skirtumai šalyse sukuria skirtingą suderinamumo laipsnį. Strapuc ir Cazacu (2016) pažymėjo, kad apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumą galima vertinti laikinumo kontekste, nes po tam tikro laiko gali pasikeisti apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo laipsnis. Taip pat suderinamumas gali būti vertinamas erdvinio požiūriu per apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumą skirtingose šalyse. Gallego (2004) taip pat pažymėjo, kad apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumas keičiasi ir susidaro nauja mokesčių ir apskaitos taisyklių autonomijos ir nesuderinamumo padėtis.

Atlikus mokslinės literatūros analizę buvo identifikuotos skirtingos klasifikacijos, kurios taikomos apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo laipsnio nustatymui skirtinguose tyrimuose (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo klasifikavimas

Table 1. Classification of the degree of independence of accounting and tax rules

Autorius Author	Apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo klasifikavimas Classification of the degree of independence of accounting and tax rules
Lamb ir kt. (1998); Gee ir kt. (2010)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Atsietos (angl. disconnection) taisyklės – dėl įvairių tikslų taikomos skirtingos mokesčių ir apskaitos taisyklės. 2. Tapačios (angl. identity) taisyklės – tam tikros mokesčių ir apskaitos taisyklės sutampa. 3. Vyrauja apskaitos (angl. accounting leads) taisyklės – nesant specifinių mokesčių taisyklių, apskaitos taisyklių laikomasi sudarant finansines ataskaitas ir mokesčių apskaičiavimo tikslais. 4. Vyrauja mokesčių (angl. tax leads) taisyklės – nesant specifinių apskaitos taisyklių, mokesčių taisyklių laikomasi sudarant finansines ataskaitas ir mokesčių apskaičiavimo tikslais. 5. Dominuoja mokesčių (angl. tax dominates) taisyklės – esant prieštaraujančioms apskaitos taisyklėms pasirenkamos mokesčių taisyklės sudarant finansines ataskaitas ir mokesčių apskaičiavimo tikslais.
Strapuc ir Cazacu (2016)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Nesuderinamumas (angl. independency) – apskaitos ir mokesčių taisyklės yra atskiros, mokesčių bazė nėra siejama su apskaitos finansiniais rezultatais (Danija, Nyderlandai). 2. Nežymus suderinamumas (angl. the slight dependency) – nors apskaitos ir mokesčių taisyklės yra atskiros, tačiau kyla būtinybė derinti prekybos rezultatus ir mokesčių apskaitą. 3. Suderinamumas (angl. dependency) – apmokestinimas priklauso nuo apskaitos taisyklių, nes mokesčių sistema susieta su finansiniais rezultatais (Austrija, Belgija, Prancūzija, Vokietija, Italija, Ispanija, Jungtinė Karalystė, Graikija).
Cuzdriorean ir kt. (2012, cit. Alkiviadis ir kt. 2020)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Suderintas ryšys (angl. dependent relation) – apskaitos taisyklėms įtakos turi mokesčių teisės aktai, nėra atidėtojo mokesčio reguliavimo (Belgija, Italija). 2. Suderintas ryšys (angl. dependent relation) – nedaug atidėtųjų mokesčių taisyklių ir mokesčio poveikio apskaitai (Prancūzija, Vokietija). 3. Suderintas ryšys su norimu šio sąsajos nutraukimu (angl. dependent relation with wanted dissolution of their relation) – nėra griežtų reglamentų, susijusių su atidėtųjų mokesčių apskaičiavimu (Švedija, Suomija). 4. Įprastai nesuderintas ryšys, bet egzistuoja tvirta sąsaja (angl. typically independent, but in practice they have a strong relation) – yra keletas griežtų reglamentų, susijusių su atidėtųjų mokesčių apskaičiavimu (Lenkija, Čekija). 5. Nesuderintas ryšys (angl. independent relation) – alternatyvus reglamentavimas leidžia atidėtųjų mokesčių skaičiavimą (Danija). 6. Nesuderintas ryšys (angl. independent relation) – su atidėtųjų mokesčių apskaičiavimu susiję specialūs reglamentai (Airija, Jungtinė Karalystė, Norvegija).

Kaip matyti 1 lentelėje, apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo klasifikavimas paremtas apskaitos ir mokesčių taisyklių specifiskumu. Skirtingam klasifikavimui įtakos galėjo turėti empiriniam tyrimui atrinktos šalys. Gee ir kt. (2010), atlikdami tyrimą Vokietijos ir Jungtinės Karalystės atveju, vertino tarptautinių finansinės atskaitomybės (TFAS) ir mokesčių taisyklių tose šalyse panašumus ir skirtumus remiantis Lamb ir kt. (1998) pasiūlytu klasifikavimui dėl apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo laipsnio (angl. degree of independence) nustatymo. Lamb ir kt. (1998) apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumą tyrė Jungtinės Karalystės, Jungtinių Amerikos Valstijų, Prancūzijos ir Vokietijos atveju. Galima daryti išvadą, kad Lamb ir kt. (1998) bei Gee ir kt. (2010) klasifikavimas pritaikytas įžvelgti skirtumus tarp Anglo-saksų šalių ir Europos šalių.

Tuo tarpu Strapuc ir Cazacu (2016) ir Cuzdriorean ir kt. (2012, cit. Alkiviadis ir kt. 2020) tyrimai vykdyti Europos šalių atveju (žr. 1 lentelę). Strapuc ir Cazacu (2016) klasifikavimas nėra detalus, tuo tarpu Cuzdriorean ir kt. (2012, cit. Alkiviadis ir kt. 2020) išskiria 6 grupes klasifikavimui. Tačiau reikėtų pažymėti, kad Cuzdriorean ir kt. (2012, cit. Alkiviadis ir kt. 2020) klasifikavimui taikomi pavadinimai turėtų būti tobulinami, nes išskiriami vienodi grupių pavadinimai, nors samprata turi skirtumų. Taip pat Cuzdriorean ir kt. (2012, cit. Alkiviadis ir kt. 2020) tyrime pateiktas klasifikavimas atspindi reikšmingą aspektą, kad susidaro skirtumai tarp apskaitos ir mokesčių taisyklių, kurie gali turėti įtakos apskaičiuojamiems atidėtiesiems mokesčiams.

Apibendrinus galima daryti išvadą, kad apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo laipsnį tikslinga klasifikuoti į keturias grupes:

1. Nesuderinamumas (angl. independency) – taikomos atskiros apskaitos ir mokesčių taisyklės, susidarę skirtumai tarp apskaitos rezultatų ir mokesčių bazės turi įtakos atidėtųjų mokesčių skaičiavimui.

2. Įprastai nesuderinamumas (angl. typically independency) – apskaitos ir mokesčių taisyklės yra atskiros, tačiau kyla būtinybė derinti apskaitos ir mokesčių taisykles, egzistuoja atidėtųjų mokesčių apskaičiavimas.

3. Suderinamumas su norimu nutraukimu (angl. dependency with wanted dissolution) – apskaitos ir mokesčių taisyklės dalinai sutampa, todėl nedidelis atidėtųjų mokesčių reglamentavimas.

4. Suderinamumas (angl. dependency) – apskaitos ir mokesčių taisyklės sutampa, todėl nėra atidėtojo mokesčio reglamentavimo.

Apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo laipsnis reikšmingas atidėtųjų mokesčių apskaičiavimui ir dažniausiai yra susijęs su pelno mokesčio reglamentavimo skirtumais. Sikka (2017) teigia, kad apskaitos ir mokesčių suderinamumas siejamas su pelnu, nes pelno mokeskis pradedamas skaičiuoti nuo apskaitos pelno, kuris vėliau koreguojamas, atsižvelgiant į atitinkamus veiksnius, pavyzdžiui, nusidėvėjimą, dotacijas, kreditus ir t.t.. Atidėtieji mokesčiai yra svarbus įrankis apskaitoje, nes jų įtraukimas į finansines ataskaitas padeda nustatyti įmonės apskaitos politikos pasirinkimą, poveikį įmonės kapitalo struktūrai, taip pat pelnui, jo kokybei ir įmonės akcijų vertei (Ergin, Ayanoğlu, 2015, 23 p.).

Anot Gallego (2004), apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumui įtakos gali turėti taikomos apskaitos sistemos – mikro-orientuota (angl. micro-oriented system) ir makro-orientuota (angl. makro-oriented system). Pastebima, kad tai susiję su anksčiau aptarta geografija, kadangi Anglo-saksų šalyse taikoma mikro-orientuota apskaitos sistema orientuota į metinių ataskaitų rinkinius, kurie daugiausiai skirti akcininkams ir investuotojams. O Europos šalyse dažniausiai taikoma makro-orientuota apskaitos sistema, kurioje fiskalinės (mokesčių) taisyklės įtraukiamos į apskaitos taisykles ir turi įtakos sudaromoms finansinėms ataskaitoms (Gallego, 2004).

Apskaitos ir mokesčių suderinamumo kontekste atidėtieji mokesčiai vaidina svarbų vaidmenį, nes atidėtųjų mokesčių apskaitos reglamentavimas paremtas balanso metodu, kurio tikslas – teisingas turto ir įsipareigojimų likučių pateikimas finansinėse ataskaitose (Gorlitz, Dobler, 2023). Atidėtieji mokesčiai susidaro dėl skirtingų apskaitos ir mokesčių taisyklių taikymo. Dažniausiai tyrėjai aptaria skirtumus dėl ilgalaikio materialioji turto, finansinio turto (Vučković-Milutinović, Lukić, 2013), pajamų ir sąnaudų (Musazi, Makkawi, 2019) apskaitos. Įprastai tai apima klausimus dėl skirtingų taisyklių pripažįstant turta, įvertinant turto vertę, apskaičiuojant nusidėvėjimą, priskaitant atidėjinius, apskaičiuojant palūkanų pajamas, pokyčius dėl užsienio valiutos kurso pokyčių, delspinigių ir baudų sąnaudų ir kt. (Lamb ir kt., 1998).

Atidėtieji mokesčiai, kurie atsiranda dėl apskaitos ir mokesčių skirtumų yra ilgalaikė finansinės apskaitos reguliavimo ir tyrimų problema, dėl to kylančios diskusijos ir skirtingos koncepcijos teikia prielaidas abejonoms, ar tikrai atidėtieji mokesčiai yra svarbi finansinių ataskaitų sudedamoji dalis ir koku mastu įmonės juos naudoja pelno valdymui. Kaip teigia Görlitz, Dobler (2023), atidėtieji mokesčiai yra svarbūs įmonės valdymui, bet tuo pačiu kyla klausimas, ar šie mokesčiai yra naudojami pelno valdymui.

Atidėtieji mokesčiai ir pelno valdymas

Skirtingi tyrėjai pelno valdymą apibrėžia skirtingai. Situmorang (2019) pelno valdymą apibrėžė kaip apskaitos praktiką, kai vadovaujamosi lankstumo principais dėl vadovų naudojamų finansinių ataskaitų duomenų, siekiant gauti užsibrėžtą pelną. Pasak Bunaca (2019), vienas iš konkurencinių įmonės pranašumų yra geras finansinis valdymas, kurį atskleidžia pasiektas pelno dydis, kuris žinomas kaip pelno valdymas. Tuo tarpu Beneish (2001), analizavęs pelno valdymo koncepciją, padarė išvadą, kad pelno valdymas apima veiksmus, atliekamus remiantis finansine atskaitomybe realiu laiku dėl finansinių sprendimų ar investavimo ir tai yra finansinės atskaitomybės reiškinys. Kasipillai ir Mahenthiran (2013) atliktame empiriniame tyrime dėl įmonių valdymo, atsižvelgus į atidėtuosius mokesčius ir pelno valdymo strategiją, pelno valdymo strategiją vertino pagal pelno pokytį finansinėse ataskaitose. Kasipillai, Mahenthiran, (2013) atliktame tyrime teigiama, kad kai finansinėse ataskaitose pelnas nesikeitė ar keitėsi, nereikšmingai buvo laikoma, kad įmonė taiko pelno mažėjimo vengimo strategiją. Toliau šiame straipsnyje aptariami ankstesni tyrimai, kuriuose atidėtieji mokesčiai vertinti pelno valdymo kontekste.

Siekiant sužinoti atliktus ankstesnius tyrimus atidėtųjų mokesčių tema, analizuota mokslinė literatūra. Atliekant mokslinių tyrimų analizę buvo aiškintasi, kokiuose sektoriuose tyrėjai dažniausiai atlieka tyrimus, susijusius su atidėtaisiais mokesčiais. Analizuojant anksčiau atliktus mokslinius tyrimus taip pat buvo vertinta, kokia duomenų imtis buvo pasitelkta tyrimo atlikimui, kokie gauti ankstesnių tyrimų rezultatai – kas buvo tirta ir nustatyta mokslinėje literatūroje. Atlikta atidėtųjų mokesčių tyrimų analizė pateikta 2 lentelėje.

2 lentelėje pateiktos įvairių sektorių analizuotos įmonės. Taip pat išskirtas atidėtųjų mokesčių aktualumas ir pateikti atliktų tyrimų rezultatai. Įvairiuose tyrimuose, susijusiuose su atidėtaisiais mokesčiais ir pelno valdymu, vyrauja skirtingi tyrimo laikotarpiai, svyruojantys nuo dvejų iki septynerių metų. Dažniausiai taikyti laikotarpių intervalai tyrimuose buvo nuo 2013 m. iki 2019 m., t. y. 7 metai, taip pat nuo 2013 m. iki 2016 m., t. y. 3 metai. Keletas tyrimų buvo atlikti 2014–2017 m. laikotarpiu, t. y. 3 metų intervalas, kiti – 2016–2018 m. laikotarpiu, t. y. 2 metų intervalas. Taip pat pastebėta, kad skyrėsi atrenkamų įmonių imtis. Kai kuriuose tyrimuose buvo tiriama nedidelė įmonių dalis 15–24 įmonės (Vučković-Milutinović, Lukić 2013; Bunaca, 2019; Simorangkir ir kt. 2020; Permatasari, Trisnawati, 2022), kituose tyrimuose imtis siekė 43–72 įmones (Purnamasari, 2019). Vučković-Milutinović, Lukić (2013) atliktame tyrime nustatyta daug problemų, susijusių su pelno mokesčio ataskaitomis. Kadangi pelno apskaita ankščiau buvo grindžiama srauto modeliu, finansinėse ataskaitoje buvo parodomi tik atskaitinio laikotarpio mokesčiai. Todėl susiduriama su problema, kad atidėtieji mokesčiai nėra finansinių ataskaitų objektas. Jie atsirado dėl skirtingų pelno vertimo ir mokesčių taisyklių skirtumo. Šiuo tikslu yra atliekami tyrimai, susiję su atidėtaisiais mokesčiais ir jų vertinimu finansinėse ataskaitose.

2 lentelė. Atidėtųjų mokesčių tyrimų analizė

Table 2. Analysis of deferred tax research

Sektorius Sector	Tyrimo imtis Sample size	Tyrimo rezultatai Research results	Šaltinis Source
Nefinansinės įmonės iš įvairių sektorių ir banko grupės įmonės. Dalis įmonių iš viešojo sektoriaus ir dalis iš privataus sektoriaus.	20 įmonių dvejų finansinių laikotarpių finansinės ataskaitos	Atliktas tyrimas atskleidė pajamų mokesčio ataskaitų tikslingumo nebuvimą. Nustatyta, kad reikia didinti mokesčių tarifą, kuris leistų atlikti kokybišką atidėtųjų mokesčių analizę.	Vučković–Milutinović, Lukić (2013)
Maisto ir gėrimų sektoriaus gamybos įmonės.	43 įmonių finansinės ataskaitos 2014–2017 m. laikotarpiu.	Tirta, kokią įtaką įmonėms daro mokesčių planavimas ir atidėtieji mokesčiai. Teigiama, kad mokesčių planavimas turi teigiamą įtaką pelno valdymui, o atidėtieji mokesčiai gali daryti įtaką pelno valdymo elgsenai.	Purnamasari (2019)
Automobilių sektoriaus įmonės.	20 įmonių finansinių ataskaitų duomenys 2016–2018 m. laikotarpiu.	Tirtas pelno valdymo ir atidėtojo mokesčio poveikis įmonės valdymui. Tyrimas parodė, kad atidėtieji mokesčiai gali daryti įtaką pelno valdymui. Teigiama, kad teisingas pelno valdymas atveria didesnes galimybes ir ateities perspektyvas.	Simorangkir, Sibarani, Toni, Edward, Ginting, Liang, Piter (2020)
Nekilnojamojo turto įmonės.	23 įmonių finansinių ataskaitų duomenys 2013–2019 m. laikotarpiu.	Analizuotas einamųjų mokesčių, atidėtųjų mokesčių poveikis realiam darbo užmokesčiui ir mokesčių planavimui. Teigiama, kad atidėtojo mokesčio sąnaudos turi realų poveikį pelno valdymui. Mokesčių planavimas gali susilpninti ryšį tarp einamųjų ir atidėtųjų mokesčių sąnaudų pelno valdymui.	Permatasari, Trisnawati (2022)
Vartojimo prekių sektoriaus įmonės.	24 įmonių finansinių ataskaitų duomenys 2013–2017 m. laikotarpiu	Tyrimė buvo analizuojama atidėtųjų mokesčių sąnaudų ir pelno valdymo įtaka įmonės pelningumui. Tyrimo rezultatas parodo, kad atidėtojo mokesčio sąnaudos turi didelę įtaką pelningumo valdymui, o pajamų valdymas neturi įtakos pelno valdymui. Pelno valdymas kaip tarpinis kintamasis stiprina įtaką įmonės pelningumui.	Bunaca (2019)

Tyrimuose, susijusiuose su atidėtaisiais mokesčiais ir pelno valdymo strategija, taikomi įvairūs tyrimų metodai. Vučković-Milutinović, Lukić (2013), atlikdami tyrimą atidėtųjų mokesčių tema, taikė anketinės apklausos bankiniame sektoriuje būdą. Atlikto tyrimo metu nustatyta, kad atidėtieji mokesčiai gerina būsimų pinigų srautų vertinimą ir užtikrina tinkamą pelno valdymą. Simorangkir ir kt. (2020) tyrime taikyti ekonometriniai metodai, tokie kaip koreliacija ir tiesinė regresija. Jais remiantis nustatyta mokesčių planavimo įtaka pelno valdymui. Permatasari, Trisnawati (2022) atliktame tyrime tirtos nekilnojamojo turto sektoriaus įmonės. Tyrimė taikyta regresijos analizė, siekiant įvertinti atidėtųjų mokesčių ir mokesčių planavimo įtaką pelno valdymui. Daugelyje tyrimų (Bunaca, 2019; Simorangkir ir kt., 2020; Permatasari, Trisnawati, 2022) duomenys rinkti iš viešai prieinamų vertybinių popierių biržos duomenų.

Atlikus ankstesnių tyrimų analizę identifikuoti kintamieji, kurie dažniausiai įtraukiami į atidėtųjų mokesčių ir pelno valdymo tyrimus (žr. 3 lentelė).

3 lentelė. Ankstesniuose tyrimuose įtraukiami kintamieji

Table 3. Variables included in previous research

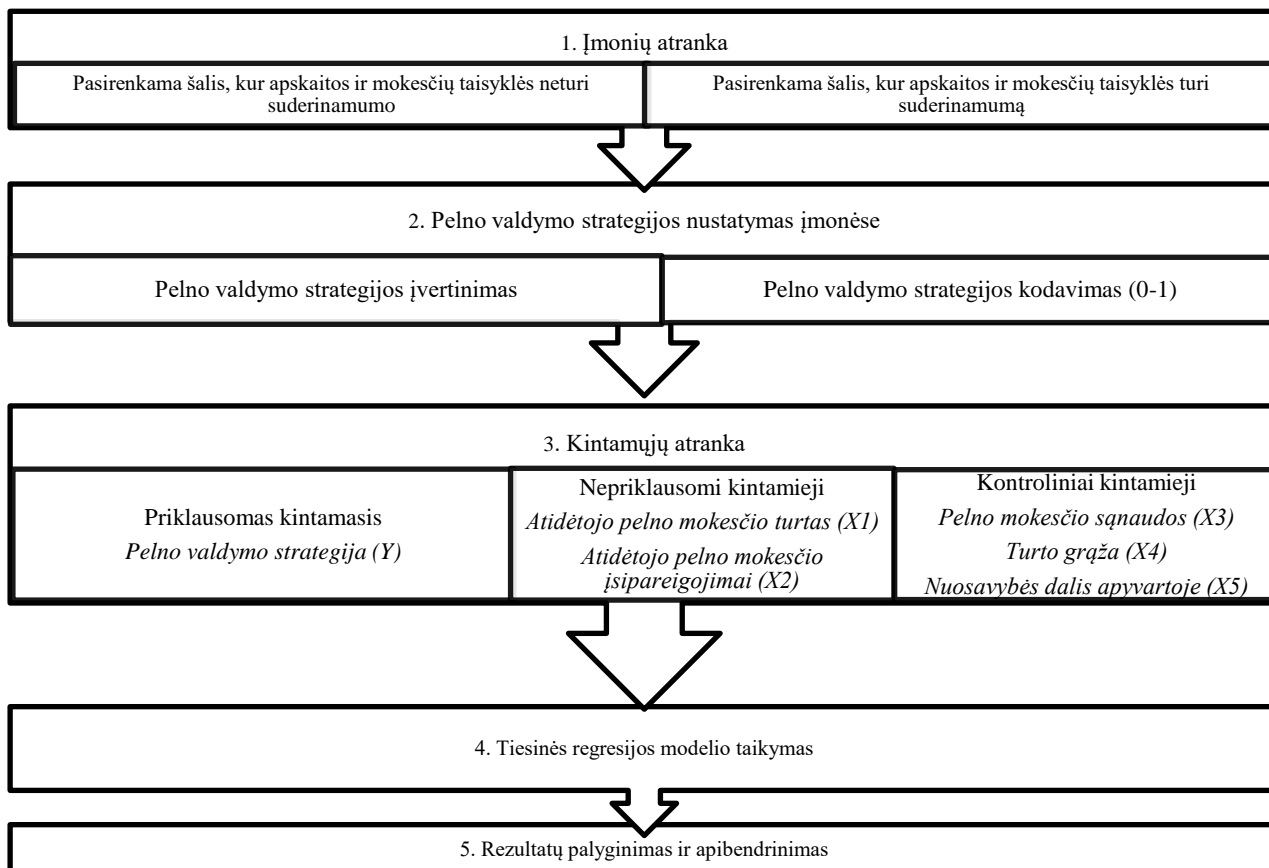
Kintamasis Variables	Šaltinis Source
Pelno valdymo strategija	Vučković-Milutinović, Lukić (2013)
Atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai	Vučković-Milutinović, Lukić (2013), Permatasari, Trisnawati (2022)
Atidėtųjų mokesčių dalis turte	Vučković-Milutinović, Lukić (2013)
Laikinieji skirtumai	Purnamasari (2019)
Turto grąža	Simorangkir ir kt. (2020)
Atidėtųjų mokesčių turtas	Permatasari, Trisnawati (2022)
Atidėtųjų mokesčių sąnaudos	Bunaca (2019)

Kaip matyti 3 lentelėje, dažniausiai atidėtųjų mokesčių ir pelno valdymo tyrimuose buvo įtraukiami tokie kintamieji kaip pelno valdymo strategija, atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai, sąnaudos, turtas. Minėti autoriai savo atliktuose tyrimuose kintamuosius pasirinko tokius, kurie leistų atlikti numatytus tyrimus ir parengti tinkamą atidėtųjų

mokesčių bei pelno valdymo tyrimų analizę. Todėl išanalizavus ir identifikavus ankstesnių tyrimų kintamuosius, galima rengti atidėtųjų mokesčių poveikio pelno valdymui vertinimo modelį.

Atidėtųjų mokesčių poveikio pelno valdymui vertinimo metodika

Atsižvelgus į mokslinės literatūros analizę pateikiamas atidėtųjų mokesčių poveikio pelno valdymui vertinimo modelis (žr. 1 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorių
Source: created by authors

1 pav. Atidėtųjų mokesčių poveikio pelno valdymui vertinimo modelis

Fig. 1. A model for assessing the impact of deferred taxes on profit management

Kaip matyti 1 pav., atidėtųjų mokesčių poveikio pelno valdymui vertinimo modelio pirmasis etapas pradedamas rengti nuo įmonių atrankos. Šiame etape pasirenkamos dvi šalys – viena, kurioje apskaitos ir mokesčių taisyklės neturi suderinamumo. Kitame žingsnyje pasirenkama kita šalis, kurioje mokesčių ir apskaitos taisyklės turi suderinamumą. Įmonių duomenys atrenkami iš vertybinių popierių biržose kotiruojamų įmonių duomenų. Antras modelio etapas yra pelno valdymo strategijos nustatymas įmonėse. Šiame etape vertinama pelno valdymo strategija įmonėse ir koduojama matavimo vienetais 0 arba 1. Jeigu įmonių finansinėse ataskaitose palyginus su ankstesniais metais nustatomas pelno augimas, jis žymimas 1, kai nustatomas pelno mažėjimas žymima 0 (Kasipillai, Mahenthiran, 2013). Trečiame modelio etape atliekama kintamųjų atranka. Priklausomas kintamasis žymimas Y, jam priskiriama pelno valdymo strategija. Nepriklausomi kintamieji žymimi X₁, X₂, jiems priskiriamas atidėtojo pelno mokesčio turtas (X₁), atidėtojo pelno mokesčiai įsipareigojimai (X₂). Kontroliniams kintamiesiems (X₃, X₄, X₅) priskiriamos pelno mokesčio sąnaudos (X₃), turto grąža (X₄), nuosavybės dalis apyvartoje (X₅).

Ketvirtame modelio etape taikomas tiesinės regresijos modelis. Ankstesniuose tyrimuose, susijusiuose su atidėtųjų mokesčių ir pelno valdymu, tyrėjai dažnai taikė tiesinės regresijos modelius (Situmorang, 2019). Tiesinės regresijos modelis (žr. 1 pav.) leidžia įvertinti, kaip skirtingų šalių įmonėse, atsižvelgus į apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumą, atidėtųjų mokesčių priskaitymą gali būti įtakojamas pelno valdymas. Sudaromi du tiesinės regresijos modeliai (1) pagal šalis, kurie leis įvertinti atidėtųjų mokesčių poveikį pelno valdymui ir esančius skirtumus dėl apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo.

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \varepsilon; \quad (1)$$

čia:

α – konstanta;
 β – koeficientas;
 X – tyrimo kintamieji;
 ε – paklaida.

Vykiant tyrimą ir testuojant, ar atidėtieji mokesčiai daro poveikį pelno valdymui, vertinamas t testas, F testas ir determinacijos koeficientas (R^2) (Situmorang, 2019). Tai leidžia įvertinti, ar visi į tyrimą įtraukti kintamieji yra statistiškai reikšmingi ir koks egzistuoja atidėtųjų mokesčių poveikis pelno valdymui apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo kontekste. Paskutiniame tyrimo etape pagal pateiktą modelį vertinami gauti tyrimo rezultatai, jie apibendrinami ir palyginami tarp pasirinktų skirtingų šalių.

Išvados

1. Atskleidus apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo laipsnį nustatyta, kad apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumą galima grupuoti į 4 grupes: a) nesuderinamumas; b) įprastai nesuderinamumas; c) suderinamumas su norimu nutraukimu; d) suderinamumas. Apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumo laipsnis vaidina svarbų vaidmenį atidėtųjų mokesčių skaičiavimui ir dažnai yra susijęs su pelno mokesčio reglamentavimu.

2. Atlikus ankstesnių tyrimų analizę identifikuota, kad atidėtieji mokesčiai turi poveikį finansinėms ataskaitoms, todėl jų atvaizdavimas turi įtakos pelningumo rodiklių dydžiui ir pelno valdymo sprendimams. Pelno valdymas apima veiksmus, paremtus finansinių ataskaitų duomenimis dėl finansinių sprendimų ir investavimo. Finansinių ataskaitų duomenys atskleidžia, ar įmonė taiko pelno mažėjimo vengimo strategiją. Atlikus ankstesnių tyrimų analizę identifikuoti kintamieji, kurie dažniausiai įtraukti atidėtųjų mokesčių ir pelno valdymo tyrimuose – pelno valdymo strategija, atidėtųjų mokesčių įsipareigojimai, sąnaudos, turtas.

3. Parengtas atidėtųjų mokesčių poveikio pelno valdymui vertinimo modelis. Jame išskirti 5 etapai, kurie leis nustatyti atidėtųjų mokesčių poveikį pelno valdymui ir identifikuoti atidėtųjų mokesčių poveikį pelno valdymui. Taip pat pateikiamas tyrimo modelis, leidžiantis įvertinti šalių skirtumus dėl atidėtųjų mokesčių ir pelno valdymo, atsižvelgus į apskaitos ir mokesčių taisyklių suderinamumą ar nesuderinamumą. Tai leis pateikti įžvalgas, kiek reikšmingas atidėtųjų mokesčių pripažinimas finansinėse ataskaitose ir koks atidėtųjų mokesčių reikšmingumas pelno valdymui.

Literatūra

1. Alkiviadis, K., Grigorios, L., Nikolaos, L. 2020. Taxation efficiency and accounting assisted transparency, insight into a European framework. *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 12, iss. 1, p. 28–38. Prieiga per internetą: <https://academicjournals.org/journal/JAT/article-full-text/31C9E7463065> (žiūrėta 2024-02-20).
2. Beneish, M. D. 2001. Earnings management: A perspective. *Managerial finance*, Vol. 27(12), p. 3–17. Prieiga per internetą: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/03074350110767411/full/html> (žiūrėta 2024-02-20).
3. Bunaca, R. A. 2019. The Impact of Deferred Tax Expense and Tax Planning Toward Earnings Management and Profitability. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 21, iss. 2, p. 215–236. Prieiga per internetą: <https://jurnaltsm.id/index.php/JBA/article/view/625> (žiūrėta 2024-02-20).
4. Ergin, N. E., Ayanoğlu, Y. 2015. ERTELENMİŞ VERGİLERİN FİNANSAL TABLO KULLANICILARI AÇISINDAN ÖNEMİ. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, Vol. 1, iss. 1, p. 77–104. Prieiga per internetą: <https://dergipark.org.tr/en/pub/gjeb/issue/7238/95326> (žiūrėta 2024-02-14).
5. Flagmeier, V. 2022. The information content of deferred taxes under IFRS. *European Accounting Review*, Vol. 31, iss. 2, p. 495–518. Prieiga per internetą: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180.2020.182633> (žiūrėta 2024-02-14).
6. Gallego, I. 2004. The accounting and taxation relationship in Spanish listed firms. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, iss. 6, p. 796–819. Prieiga per internetą: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900410543903/full/html> (žiūrėta 2024-02-14).
7. Gee M., Haller A., Nobes, C. 2010. The influence of tax on IFRS consolidated statements: the convergence of Germany and the UK. *Accounting in Europe*, Vol. 7, iss. 1, p. 97–122. Prieiga per internetą: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/17449480.2010.485382> (žiūrėta 2024-02-14).
8. Görlitz, A., Dobler, M. 2023. Financial accounting for deferred taxes: A systematic review of empirical evidence. *Management Review Quarterly* (2023). Vol. 73, p. 113–165. Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/354870062_Financial_accounting_for_deferred_taxes_a_systematic_review_of_empirical_evidence (žiūrėta 2024-02-10).
9. Healy, P. M., Wahlen, J. M. 1999. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting horizons*, Vol. 13, iss. 4, p. 365–383. Prieiga per internetą: <https://publications.aaahq.org/accounting-horizons/article-abstract/13/4/365/1634/A-Review-of-the-Earnings-Management-Literature-and> (žiūrėta 2024-02-20).

10. Kasipillai, J., Mahenthiran, S. 2013. Deferred taxes, earnings management, and corporate governance: Malaysian evidence. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 9, iss. 1, p. 1–18. Prieiga per internetą: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1815566913000064> (žiūrėta 2024-02-10).
11. Lamb, M., Nobes, C., & Roberts, A. 1998. International variations in the connections between tax and financial reporting. *Accounting and Business Research*. Vol. 28, iss. 3, p. 173–188. Prieiga per internetą: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.1998.9728908> (žiūrėta 2024-02-10).
12. Liu, Y. 2023. The use of management accounting and financial accounting in financial management based on multiple linear regression algorithm. *Applied Mathematics and Nonlinear Sciences*. Prieiga per internetą: <https://sciendo.com/article/10.2478/amns.2023.2.00218> (žiūrėta 2024-02-14).
13. Musazi, B., & Makkawi, B. 2019. The controversy of deferred tax assets and liabilities classifications and some remedies. *Journal of Finance and Accountancy* Vol. 25, p. 1–19. Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/334001342_The_controversy_of_deferred_tax_assets_and_liabilities_classifications_and_some_remedies (žiūrėta 2024-02-10).
14. Permatasari, M., Trisnawati, E. 2022. Deferred Tax On Real Profit Management With Tax Planning As Moderating. *Jurnal Akuntansi*, Vol. 26, iss. 2, p. 280–305. Prieiga per internetą: <https://ecojoin.org/index.php/EJA/article/view/886> (žiūrėta 2024-02-10).
15. Purnamasari, D. 2019. How the effect of deferred tax expenses and tax planning on earning management?. *International Journal of Scientific and Technology Research*, Vol. 8, iss. 2, p. 78–83. Prieiga per internetą: <https://scholar.ui.ac.id/en/publications/how-the-effect-of-deferred-tax-expenses-and-tax-planning-on-earnings> (žiūrėta 2024-02-10).
16. Sikka, P. 2017. Accounting and taxation: Conjoined twins or separate siblings? *In Accounting forum*. Taylor & Francis. Vol. 41, iss. 4, p. 390–405. Prieiga per internetą: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1016/j.accfor.2016.12.003> (žiūrėta 2024-02-10).
17. Simorangkir, E. N., Sibarani, H. J., Toni, N., Edward, Y. R., Ginting, R. R., Liang, W., Piter, J. 2020. Effect Of Tax Planning, Return On Assets, And Deferred Tax Expenses On Earning Management In Automotive Sub Sector Companies And Components. *PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology*, Vol. 17, iss. 4, p. 1783–1798. Prieiga per internetą: <https://archives.palarch.nl/index.php/jae/article/view/1766> (žiūrėta 2024-02-20).
18. Situmorang, B. 2019. Detection of Profit Management Practices through Deferred Tax Expenses that are moderated by Tax Planning Practices. In *1st International Conference on Applied Economics and Social Science (ICAESS 2019)*. Atlantis Press. p. 58–62. Prieiga per internetą: <https://www.atlantis-press.com/proceedings/icaess-19/125925941> (žiūrėta 2024-02-20).
19. Sutopo, B., Adiati, A. K., Siddi, P. 2021. Earnings and firm value: the moderating impact of large deferred taxes and large accruals in Indonesia. *Business: Theory and Practice*, Vol. 22, iss. 2, p. 241–248. Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/354129562_Earnings_and_firm_value_the_moderating_impact_of_large_deferred_taxes_and_large_accruals_in_Indonesia (žiūrėta 2024-02-14).
20. Strapuc, C., Cazacu, N. 2016. Interaction between Accounting and Taxation—Temporal and Spatial Milestones. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, Vol. 16, iss. 1(23), p. 199–205. Prieiga per internetą: <http://annals.feaa.usv.ro/index.php/annals/article/view/Article/882> (žiūrėta 2024-02-10).
21. Vučković-Milutinović, S., Lukić, R. 2013. Analysis of deferred taxes in the business environment in Serbia. *Economia. Seria Management*, Vol. 16, iss. 1, p. 25–37. Prieiga per internetą: <http://www.management.ase.ro/reveconomia/2013-1/2.pdf> (žiūrėta 2024-02-20).
22. Watts, R. L., Zimmerman, J. L. 1990. Positive accounting theory: a ten year perspective. *Accounting review*. Vol. 65, iss. 1 (Jan., 1990), p. 131–156. Prieiga per internetą: <https://www.jstor.org/stable/247880> (žiūrėta 2024-02-20).

THE IMPACT OF DEFERRED TAXES ON PROFIT MANAGEMENT IN THE CONTEXT OF ACCOUNTING AND TAX RULES DEPENDENCY

Summary

This article presents the concept of independence of accounting and tax rules and shows that it is appropriate to classify the degree of independence of accounting and tax rules into independence, typically independency, dependency with wanted dissolution and dependency groups. Deferred tax is calculated and recognised in the accounts according to these identified groups. Analysis of previous research has shown that deferred taxes influence profit management decisions. In order to assess the impact of deferred taxes on profit management in the context of the independence of accounting and tax rules, an assessment model is presented that would allow to assess the differences between countries with independence and dependency between accounting and tax rules. The research used methods of scientific literature analysis, systematisation, synthesis and interpretation.

Keywords: accounting dependency, deferred tax, tax dependency, profit management