

KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

GINTARĖ GIRIŪNIENĖ

ŠALIES MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMAS
VERSLUMO SKATINIMO ASPEKTU

Daktaro disertacija
Socialiniai mokslai, ekonomika (04S)

2014, KAUNAS

Disertacija rengta 2010 – 2014 m. Kauno technologijos universitete, Ekonomikos ir verslo fakultete, Apskaitos katedroje.

Moksliniai vadovai:

Prof. dr. Edita Gimžauskienė (Kauno technologijos universitetas, socialiniai mokslai, ekonomika – 04S), 2011-2014 m.

Prof. dr. Vytautas Boguslauskas (Kauno technologijos universitetas, socialiniai mokslai, ekonomika – 04S), 2010-2011 m.

DAŽNIAUSIAI VARTOTŲ SĄVOKŲ SARAŠAS

Įmonė – ūkinis vienetas, įsteigtas šalyje galiojančių įstatymų nustatyta tvarka ūkinei – komercinei veiklai vykdyti.

Mokesčių sistema – šalyje renkamų mokesčių visuma, įskaitant jų apskaitą ir administravimą.

Mokestis – tai privalomas mokėjimas valstybei už jos teikiamas paslaugas nepriklausomai nuo mokesčių mokėtojų gaunamos naudos.

Savarankiškai dirbantis asmuo – savarankiška veikla (bet kokio pobūdžio komercine arba gamybine; savarankiška kūryba; mokslinė, profesinė, įskaitant laisvasias profesijas; savarankiška sporto ar atlikėjo veikla) besiverčiantis asmuo.

Verslumas – tai valstybėje egzistuojančios ekonominės ir politinės aplinkos tiesiogiai įtakojamas procesas, dažniausiai kuriamas inovacijų pagalba, o jo pagrindiniais vykdytojais yra laikomi savarankiškai dirbantys asmenys ir įmonės, įskaitant ir mokslo institucijas bei kitus viešojo sektoriaus subjektus, tiesiogiai įtakančius šalies ekonominę bei socialinę gerovę.

TURINYS

IVADAS.....	6
1. ŠALIES MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO VERSLUMO SKATINIMO ASPEKTU TEORINĖS PRIELAIDOS.....	12
1.1 Mokesčių sistemos samprata ir jos teorinis pagrindimas	12
1.2 Verslumo sampratos teorinė argumentacija	18
1.3 Mokesčių sistemos, kaip verslumą sąlygojančio veiksnio konceptualizavimas.....	27
1.3.1 Mokesčių sistemos, kaip veiksnio, įtakojančio verslumą, identifikavimas.....	27
1.3.2 Mokesčių sistemos elementų verslumo skatinimo aspektu identifikavimas	32
1.4 Šalies mokesčių sistemos vertinimas.....	36
1.4.1 Šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kriterijų identifikacinis tyrimas	36
1.4.2 Mokesčių sistemos vertinimo metodų apžvalga.....	39
1.5 Prielaidų formulavimas šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu	48
2. ŠALIES MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMAS VERSLUMO SKATINIMO ASPEKTU: MODELIAVIMAS IR KOKYBINIŲ CHARAKTERISTIKŲ APYBRAIŽA.....	49
2.1 Šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio koncepcijos formavimas	49
2.1.1 Modelio formavimo principai ir jų analizė	50
2.1.2 Šalies mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu vertinimo modelio koncepcijos idėja.....	52
2.2 Savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumo skatinimo kokybinių charakteristikų ir jų skatinimo analizė	55
3. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO KINTAMŲJŲ RINKINIO FORMAVIMAS.....	63
3.1 Konceptualus šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelis	63
3.2 Mokesčių sistemos vertinimo kintamųjų identifikacinis tyrimas	68
3.3 Mokesčių sistemą įgalinančių vertinti verslumo skatinimo aspektu kintamųjų atranka.....	81
4. ŠALIES MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO VERSLUMO SKATINIMO ASPEKTU MODELIO EMPIRINIS TYRIMAS.....	92
4.1 Tyrimo programa.....	92
4.2 Reikšmingų mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų statistinė atranka.....	95
4.2.1 Kiekybinės išraiškos kintamųjų vertinimas	95
4.2.2 Kokybine išraiška pasižyminčių kintamųjų analizė	104
4.3 Šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelis ...	105

4.4 Sudaryto šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio praktinio pritaikomumo tyrimas.....	107
IŠVADOS.....	118
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	121
MOKSLINIO DARBO REZULTATŲ PUBLIKAVIMAS.....	134
PRIEDAI.....	136

IVADAS

Temos aktualumas. Ekonomikos globalizacija, tarpvalstybinė integracija skatina mokesčių sistemos pokyčius, siekiant sudaryti palankią terpę verslo plėtrai bei pritraukti užsienio investicijas, sudarant ekonominės šalies plėtros prielaidas. Šiuo požiūriu mokesčių sistemos vertinimas yra svarbiausia konstruktyvaus mokesčių sistemos tobulinimo ir kryptingo valdymo sąlyga. Reikia pažymėti, kad kiekvienos šalies mokesčių sistema yra formuojama atsižvelgiant į jos numatytus prioritetus, ekonomines-socialines programas, todėl mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu tyrimų svarbos sritį rodo ne tik sparčiai augančios mokesčių sistemos pokyčių apimtys, bet ir įvairių inovacijų rėmimo bei verslumo skatinimo programų atsiradimas. Atlikta statistinių duomenų analizė įgalina teigti, kad stiprią ekonomiką, stabilią finansinę sistemą, aukštą naujų technologijų lygį, perspektyvią inovacijų plėtrą bei aukštą verslumo lygį yra pasiekusios tos valstybės, kurios labiausiai skatina aukštojo mokslo kokybės ir verslo plėtros galimybių tobulinimą. Taigi neatsitiktinai šalis dažnai peržiūri ir tobulina vykdomą mokesčių politiką siekiant ne tik efektyviau surinkti mokesčines pajamas, bet ir padidinti šalies ūkio konkurencingumą.

Europos Sąjungos veiksmų planas „Verslumas 2020“ numato priemones kovai su verslumo kliūtimis: ambicingos priemonės, skirtos paskatinti start-up'us ir naujų verslų kūrimąsi, verslo perdavimus padaryti labiau sėkmingesnius, pagerinti verslo priėjimą prie finansų, ir suteikti sąžiningiems verslininkams po bankroto antrąjį šansą. Taip pat siekiama mokesčių politiką padaryti labiau palankią verslui, todėl šalies mokesčių sistemos vertinimas verslumo skatinimo aspektu yra itin svarbus šiuo laikotarpiu. Taigi šalies mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu vertinimo reikšmė grindžiama tuo, kad sudaromos prielaidos, nustačius skatinančius ir ribojančius verslumą mokesčių sistemos kintamuosius, užtikrinti kryptingą mokesčių politikos formavimą ir jos įgyvendinimo valdymą, racionaliai išnaudojant esamą potencialą siekiant didinti šalies ūkio konkurencingumą. Reikia pabrėžti, kad nepaisant mokesčių sistemos poveikio šalies verslumui, jos vertinimas bei tobulintinių sričių nustatymas verslumo skatinimo aspektu nėra toks paprastas ir aiškiai apibrėžtas tyrimo objektas – nėra parengto ir vieningo mokesčių sistemos vertinimo modelio, o įvairūs autoriai mokesčių sistemą vertina vis kitokiais metodais arba tiesiog pateikia tiesiog intuityvius vertinimus, kurie yra nepagrįsti jokiais empiriniais tyrimais. Dėl šios priežasties nėra visiškai aišku ir kaip vertinti šalies mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu, nors mokslinėje literatūroje pateikiami mokesčių sistemos vertinimai verslumo skatinimo aspektu turi tendenciją koncentruotis į pavienių, o ne kompleksinių mokesčių sistemos kriterijų vertinimą. Todėl galima teigti, kad toks vertinimas stokoja įvairiapusiškumo, o siūlymai dėl mokesčių sistemos tobulinimo siekiant verslumo skatinimo – pagrįstumo ir kompleksiško. Taigi mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu egzistuojantis metodinis nepakankamumas, didėjantis įvairių verslumo skatinimo priemonių skaičius, siekis pritraukti didesnę užsienio inovacijų kiekį, ekonominė integracija ir globalizacija lėmė mokslinių tyrimų krypties pasirinkimą.

Mokslinė problema ir jos ištyrimo lygis. Egzistuojant šiandieninėms rinkos ekonomikos sąlygoms vis dažnesniu mokslinių tyrimų objektu tampa šalies ekonomika ir jos augimo skatinimas. Pažymėtina, kad optimalios šalies ekonomikos skatinimo politikos formavimas tampa vis sudėtingesnis, nes ekonominį augimą mažiau ar daugiau įtakoja ir daugelis išorinių, valstybės tiesiogiai nekontroliuojamų veiksnių. Daugelis ekonomistų sutinka, kad kuomet šalies ekonomikos augimas tampa lėtas ar netolygus valstybei yra privalu ieškoti tinkamos ir visuomenei priimtinos ekonomikos augimo skatinimo politikos, o kaip teigia, W. Naude (2010), D. Acemoglu (2012) viena iš pagrindinių priemonių tokiu atveju tampa būtent verslumo skatinimas šalyje. Kaip rodo praktika, verslumo skatinimas dažniausiai yra organizuojamas būtent per šalies mokesčių sistemą reglamentuojant įvairias mokesčines lengvatas, lengvatinius mokesčių tarifus, neapmokestinamuosius dydžius ir panašiai. Tačiau reikia pažymėti, kad mokesčių sistemos vertinimas bei tobulintinių sričių nustatymas nėra toks paprastas ir aiškus procesas, juolab, kad mokslininkai ir rinkos ekspertai ją vertina labai skirtingai, nors mokesčių rūšys, mokėtojai, administratoriai, mokėjimo ir deklaravimo tvarka yra aiškiai apibrėžti šalyje egzistuojančios mokesčių teisės, tačiau pats vertinimas ir jo problema yra menkai ištirta tiek teoriniu, tiek ir metodologiniu požiūriu. Pažymėtina, kad tokie moksliniai tyrimai, kurie nepagrįsti jokiais empiriniais tyrimais praėjus keleriems metams praranda ne tik liekamąją vertę, bet ir reikšmę dėl nuolat besikeičiančios ekonominės situacijos šalyje, vykstančių gana drastiškų šalių mokesčių sistemų pertvarkų. Bet dinaminės mokesčių sistemos vertinimo kriterijus yra ne taip jau paprasta identifikuoti ir įvertinti aiškiai išmatuojamais parametrais, juolab, kad kiekviena valstybė turi sukūrusi savitą, labiausiai jai tinkančią, mokesčių sistemą. Iš užsienio šalių mokslininkų, nagrinėjančių mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu, reikėtų išskirti A. Hansson (2012), D. M. Rin (2010, 2011), M. E. Valdez (2013), D. Bruce (2000, 2004, 2006, 2012), V. Kanninen, P.M. Panteghini (2013), A. Schneider (2010, 2012), J. M. Poterba (1998, 2002, 2006), M. Bali moune-Lutz, P. Garelo (2014), W. M. Gentry (1997, 2000, 2004, 2005, 2010), M. Nwogugu (2012), T. Gurley-Calvez, D. Bruce (2013), A. Asoni, T. Sanandaji (2013), M. Henrekson (1999, 2004, 2010, 2011, 2013), A. Sembenelli (2011), R. G. Hubbard (1997, 2000, 2002, 2004, 2005), F. M. Fossen (2009). Tuo tarpu Lietuvoje šią problematiką iš dalies nagrinėjo O. Stripeikis (2008), G. Binkauskas (2009), R. Banys, V. Rudminaitis, V. Grybėnas (2006), K. Levišauskaitė, K. Šinkūnienė (2006), J. Bivainis, I. Skačkauskienė (2009), R. Palčiauskienė, R. Virketytė (2009), P. Markevičius (2007), A. Kličius (2001) ir kiti. Tačiau atlikus išsamią šių ir kitų mokslinės literatūros šaltinių analizę, paaiškėjo, kad nepakankamai dėmesio yra skiriama mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu tyrimams, o ypatingai kompleksiniam jos vertinimui. Reikia pažymėti, kad mokslinėje literatūroje pateikti tyrimai yra atlikti nagrinėjant įvairias šiuolaikinio verslo tobulinimo galimybes, juose atskleidžiama požiūrių verslo tobulinimo priemonių įvairovė, parodomos perspektyvios vadybos ir ekonomikos tyrimų kryptys, verslo aktyvinimas, užimtumo užtikrinimas bei kuriamų produktų konkurencingumo didinimas inovacijų skatinimo bei mokslo ir technologijų plėtojimo priemonėmis, mokesčių raidos, teorijų ir funkcijų, elementų, apmokestinimo principų ir kitais

klausimais. Tačiau galima teigti, kad mokesčių sistemos analizės yra ganėtinai ribotos, nes įvairūs mokslininkai remiasi tik vienu tam tikru požiūriu į verslių subjektų apmokestinimą. Iki šiol šalies mokesčių sistema verslumo skatinimo aspektu nenagarinėta kaip savarankiškai dirbančių asmenų ar įmonių verslumą veikiantis, tam tikrų kintamųjų rinkinys. *Taigi mokslinė problema yra formuluojama kaip kompleksinio ir universalaus mokesčių sistemos poveikį įvertinančio savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumui bei šalies mokesčių sistemos tipą identifikuojančio įrankio stoka.* Pastaroji yra grindžiama mokslinių tyrimų šioje srityje trūkumu, kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu poreikiu ir verslumą skatinančios mokesčių sistemos kūrimo reikšmingumu.

Tyrimo objektas – šalies mokesčių sistemos kaip tiesioginį poveikį verslumui turinčio veiksnys.

Tyrimo tikslas – ištyrus šalies mokesčių sistemos vertinimą verslumo skatinimo aspektu pasiūlyti teoriškai pagrįstą, empiriškai patikrintą tiesioginį mokesčių sistemos poveikį savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumui įvertinantį bei šalies mokesčių sistemos tipą identifikuojantį kompleksinį modelį.

Tyrimo uždaviniai:

- identifikuoti šalies mokesčių sistemą, kaip prielaidą verslumo skatinimui;
- atlikus mokesčių sistemos vertinimo metodų palyginamąją analizę, pagrįsti šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu, specifiškumą;
- sudaryti šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelį;
- empiriškai patikrinti modelyje esančias mokesčių sistemos vertinimo dimensijas bei kintamuosius;
- remiantis gautais empirinio tyrimo rezultatais suformuoti baigtinį modelį, skirtą įvertinti šalies mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu.

Tyrimo metodai. Sprendžiant ekonomikos ir vadybos problemas, paprastai sudėtinga vienareikšmiškai atsiriboti nuo vienokios ar kitokios epistemologinės bei metodologinės priegios ir jas atitinkančių filosofinių prielaidų (E. Gimžauskienė, 2004). Todėl, kaip teigia L. Cohen, L. Manion, K. Morrison (2011), efektyvesnių socialiniuose moksluose sutinkamų vertinimo priemonių ir metodų paieška paprastai tyrinėjama iš pozityvizmo pozicijų. Taigi siekiant sukonstruoti teoriškai pagrįstą ir empiriškai patikrintą šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelį remiamasi pozityvizmo paradigma ir ją atitinkančiu sisteminiu požiūriu. Pastarojo panauda įgalina formuoti prielaidą, nurodančią, kad nėra ir negali būti vienintelio tinkamo būdo verslumo skatinimui šalies mokesčių sistemos pagalba, nes tokių pačių priemonių diegimas skirtingose terpėse sąveikaujant skirtingiems subjektams dažniausiai duoda skirtingus rezultatus.

Analizuojant verslumo sampratą ir aplinką, galimus šalies mokesčių sistemos vertinimo būdus verslumo skatinimo aspektu, disertacijoje naudoti tokie moksliniai

tyrimo metodai kaip sisteminė ir lyginamoji mokslinės literatūros analizė, sintezė, indukcija, dedukcija, abstrachavimas ir analogija. Modelio kintamųjų atrankai naudoti struktūrizuotos ekspertų anketinės apklausos, duomenų analizės bei empiriniai statistinių duomenų analizės metodai. Taikyti lyginamosios analizės ir sintezės metodai leido sugrupuoti mokesčių sistemos vertinimo kintamuosius pagal parinktus mokesčių sistemos aspektus, parengti šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio sukūrimo prielaidas, analitinės hierarchijos metodas – nustatyti kintamųjų reikšmingumus. Siekiant empiriškai pagrįsti sudarytą šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelį, atlikus įvairaus ekonominio lygio šalių statistinių duomenų analizę, atlikta ekonometrinė analizė naudojant kiekybinius tyrimo metodus. Tyrimo duomenys patvirtinti statinių išvadų, koreliacinės ir loginės analizės teorija, o gautos išvados pagrįstai apibūdina generalinę visumą.

Tyrimo šaltiniai. Teoriniai disertacinio darbo tyrimai, susiję su mokesčių sistemos vertinimu verslumo skatinimo aspektu, remiasi skelbiamais užsienio šalių ir Lietuvos mokslininkų atliktais moksliniais tyrimais. Statistinės informacijos šaltiniais apie verslumo vertinimą ir jo tendencijas tapo OECD ir Pasaulio banko internetinės duomenų bazės. Vertinimo modeliui sudaryti remtasi Lietuvos ir užsienio autorių mokslinės literatūros šaltiniais, o sudaryto modelio patikimumui ir funkcionalumui pagrįsti atliktas praktinio pritaikomumo tyrimas skirtingo ekonominio lygio šalių pavyzdžiu.

Darbo mokslinis naujumas ir praktinė reikšmė. Mokslinis naujumas pasireiškia tuo, kad mokesčių sistema analizuojama per identifikuotus keturis jos vertinimo kriterijus – mokesčių sistemos administravimo, mokesčių sistemos struktūros, mokesčių apskaitos sudėtingumo ir mokesčių sistemos aplinkos vertinimą – siekiant kompleksiskai įvertinti visus mokesčių sistemos kintamuosius bei jų poveikį savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumui. Reikia pažymėti, kad mokesčių sistema verslumo skatinimo aspektu dažniausiai analizuojama tik per įmonių dimensiją, eliminuojant savarankiškai dirbančių asmenų dimensijos vertinimą. Tai yra pirmasis darbas, kuriame mokesčių sistema per savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių dimensijas nagrinėjama būtent verslumo skatinimo aspektu, remiantis ne tik mokslinės literatūros analize, bet ir skirtingo ekonominio lygio šalių mokesčių sistemų tyrimo rezultatais. Taigi galima teigti, kad disertacinio darbo mokslinis naujumas ir praktinė reikšmė pasireiškia per tai, jog:

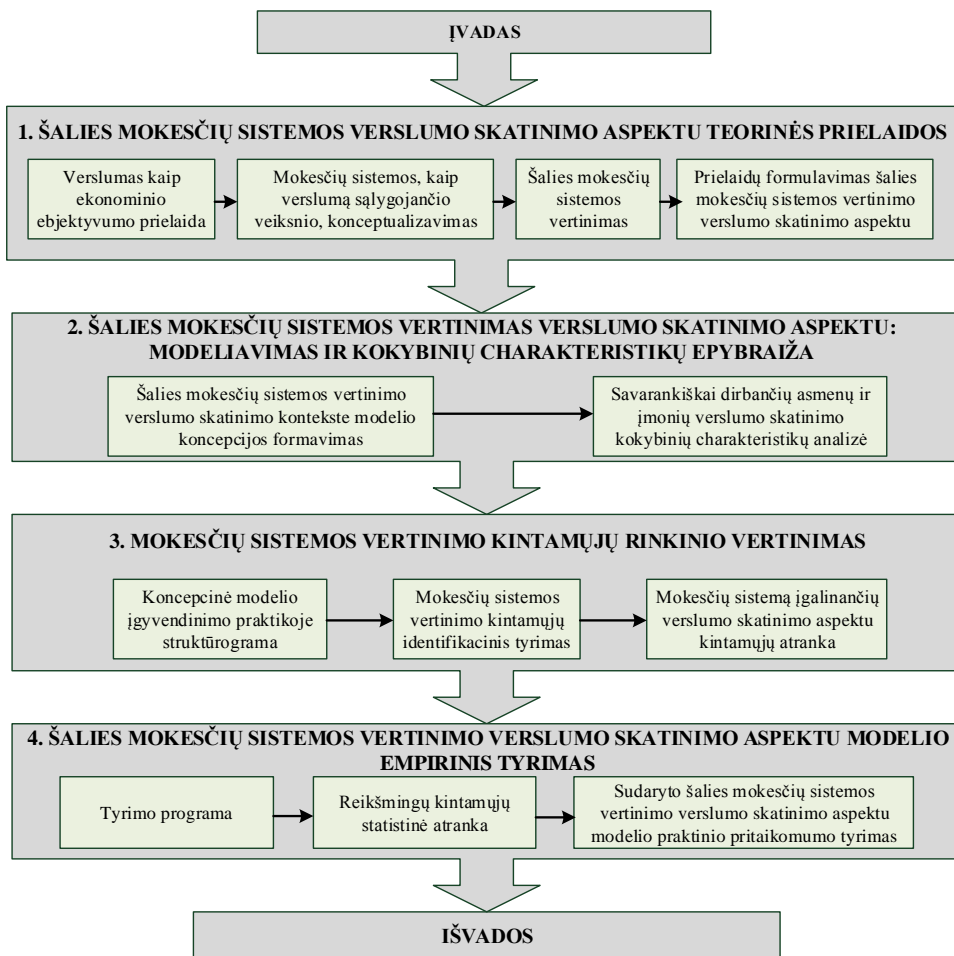
- sukurtas ir teoriškai bei empiriškai patikrintas kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelis, įgalinantis per keturis kriterijus – mokesčių sistemos administravimo, mokesčių sistemos struktūros, mokesčių apskaitos sudėtingumo ir mokesčių sistemos aplinkos vertinimą – įvertinti šalies mokesčių sistemos tiesioginį poveikį įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumui (dažniausiai mokesčių sistema verslumo skatinimo aspektu nagrinėjama tik per įmonių dimensiją);
- sudaryto modelio pagalba identifikuojamas šalies mokesčių sistemos tipas – šalies mokesčių sistema gali intensyviau skatinti savarankiškai

dirbančių asmenų nei įmonių verslumą; šalies mokesčių sistema gali intensyviau skatinti įmonių nei savarankiškai dirbančių asmenų verslumą; šalies mokesčių sistema gali intensyviai skatinti tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą; šalies mokesčių sistema gali tolygiai, tačiau neintensyviai skatinti tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą;

- atlikta modelio praktinio pritaikomumo analizė skirtingo ekonominio lygio šalių pavyzdžiu bei įrodyta, kad pritaikius modelį galima ne tik įvertinti tiesioginių mokesčių sistemos poveikį savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumui, bet ir numatyti jį ribojančius mokesčių sistemos kintamuosius. Todėl šis modelis galėtų būti įrankis, kurio pagalba atlikti skaičiavimai leistų tiek valstybės sektoriaus, tiek akademinio pasaulio atstovams pagrįsti šalyse priimamų sprendimų racionalumą siūlant ir vykdant atitinkamą ekonominę politiką mokesčių sistemoje verslumo skatinimo atžvilgiu.

Darbo aprobavimas ir rezultatų skelbimas. Mokslinio darbo rezultatai paskelbti 12 mokslinių publikacijų, iš kurių viena yra mokslinės informacijos instituto (ISI) sąrašuose.

Disertacijos struktūra ir apimtis. Žemiau pateikta disertacijos loginė struktūra:



Disertacinį darbą sudaro darbe pateiktų lentelių ir paveikslų sąrašai, įvadas, keturi pagrindiniai skyriai, darbą apibendrinančios išvados, naudotos literatūros sąrašas ir priedai. Tekste pateikta 18 lentelių ir 34 paveikslai, bendroji darbo apimtis be priedų – 135 puslapiai. Rengiant disertacinį darbą panaudota 277 literatūros šaltiniai.

1. ŠALIES MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO VERSLUMO SKATINIMO ASPEKTU TEORINĖS PRIELAIDOS

1.1 Mokesčių sistemos samprata ir jos teorinis pagrindimas

Reikia pažymėti, kad visi Lietuvos ir užsienio mokslininkai bei praktikai vieningai sutaria, jog mokesčių sistema turi tiesioginį poveikį verslumui, tačiau vieningos nuomonės neprieinama kuomet siekiama išsiaiškinti ar šalyje egzistuojantys dideli mokesčių tarifai skatina, ar vis dėlto slopina verslumą. Pavyzdžiui, R. Carroll (1998), J. Edwards (1982) teigia, kad šalyje egzistuojantys didesni pajamų mokesčių tarifų dydžiai netgi gali padidinti verslumą, nes verslo subjektai tuomet yra linkę aktyviau naudotis įvairiomis mokestinėmis lengvatomis. Tačiau A. Hansson (2012), Y. Kim, W. Kim, T. Yang (2012), D. McGowan, R. Kneller (2012) atliktų empirinių tyrimų rezultatai įgalina teigti, kad per dideli mokesčiai slopina šalies verslumą. Tam pritaria ir S. Folster (2002) įrodęs, kad egzistuoja stipri neigiama koreliacija tarp mokesčių naštos ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumo lygio ir, kad mažinant jiems tenkančią mokesčių našta dešimtimi procentinių punktų šalyje net tris kartus padidėja savarankiškai dirbančių asmenų skaičius. Tačiau reikia pažymėti, kad kai kuriose aukštą bendrą verslumo lygį turinčiose šalyse, pavyzdžiui Danijoje ar Švedijoje, egzistuoja sąlyginai aukšti mokesčių tarifai ir itin žemas savarankiškai dirbančiųjų verslumo lygis. Taigi siekiant objektyviai įvertinti šalies mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu vis dėlto būtina sąlyga yra verslumą sąlygojančių mokesčių sistemos elementų identifikavimas ir teorinis jų poveikio pagrindimas.

Nors mokslininkai sutaria, kad mokesčių sistema yra tarpusavyje susijusių, vienas kitą papildančių, ribojančių ir sąlygojančių šalyje renkamų mokesčių visuma, sudaryta pagal bendruosius apmokestinimo principus, tačiau praktikoje egzistuojanti didelė mokesčių teorijų įvairovė parodo, kad šioje srityje nėra vieningos nuomonės (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Mokesčių sistemos sampratų variacija

Autorius	Samprata
D.B. Suits (1977)	Mokesčių sistema – tai vieno ir daugiau šalyje egzistuojančių mokesčių, išreikštų tam tikrais procentiniais ar absoliutiniais dydžiais visuma.
K. Šinkūnienė (2010), E. Buškevičiūtė (2007)	Mokesčių sistema – tai visuma įstatymais reglamentuojamų tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui.
A.Lymer, J.Hasseldine (2002)	Mokesčių sistema – tai šalyje egzistuojančių mokesčių rinkinys.
S. Jones, S. Rhoades-Catanach (2013), A.	Mokesčių sistema – tai kiekvienai valstybei būdinga tarpusavyje susijusių, vienas kitą lemiančių mokesčių

Miller, L. Oats (2012), S. Jones (2004)	visuma, nustatyta sprendžiant apmokestinimui keliamus uždavinius.
P. Bacchetta, M.P. Espinosa, (1995), W. Easterly, S. Rebelo (1993), J.F. Toye (1978)	Mokesčių sistema – tai atskirų mokesčių visuma, išreiškianti vyriausybės socialinę, ekonominę ir fiskalinę politiką.
A. Smith (1937)	Mokesčių sistema – tai sistemingas uždirbtų pajamų dalies paėmimas iš savarankiškai dirbančių asmenų.
J. Slemrod, C. Gillitzer (2014)	Mokesčių sistema – tai mokesčių, kurie ne tik nusako šalyje egzistuojantį subjektų apmokestinimo lygį, bet ir atlieka perskirstymo funkciją tarp mokesčių mokėtojų, visuma.

Atliktos mokslinėje literatūroje pateiktų mokesčių sistemos sampratų palyginamosios analizės rezultatai įgalina teigti, kad mokesčių sistemos terminas tiesiogiai priklauso nuo jo vartosenos konteksto – nors visi autoriai kalba apie mokesčių sistemą, kaip šalyje egzistuojančių mokesčių visumą, tačiau pabrėžiamas vienas ar kitas jos aspektas – ekonominis, socialinis ar fiskalinis. Nepaisant to, jog mokesčių sistemos samprata yra apibrėžiama skirtingai, daugiau pabrėžiant vieną ar kitą aspektą, tačiau didžioji dalis mokslininkų akcentuoja būtent ekonominį šios sąvokos aspektą. Pažymėtina, kad nors skirtingi autoriai pateikia skirtingas mokesčių sistemos sampratas, tačiau didžioji dauguma mokslininkų vis dėlto prieina vieningos nuomonės ir sutinka, kad mokesčių sistema – tai tarpusavyje susijusių, vienas kitą papildančių, ribojančių ir sąlygojančių šalyje renkamų mokesčių visuma, sudaryta pagal bendruosius apmokestinimo principus, įskaitant ir mokesčių, kaip jos sudėtinųjų elementų, administravimą. Tačiau reikia pabrėžti, kad pati mokesčio sąvoka taip pat skirtingų autorių yra traktuojama ir pateikiama skirtingai. Kaip teigia G. Užubalis (2012) mokesčiai gali būti traktuojami kaip atlygis už valstybės teikiamas paslaugas, kurių rinka dėl savo netobulumo teikti nepajėgia. Mokslinėje literatūroje šis principas vadinamas gaunamos naudos principu, kuris šiuolaikinėse mokesčių sistemose netaikomas, bet teorijoje svarbus kaip loginis konstruktas, iš kurio išsivystė kitos, šiuolaikinės mokesčių sampratos teorijos. Pirmiausiai gaunamos naudos principas kaip teigia G. Užubalis (2012) buvo pagrindas viešųjų gėrybių teorijai, kuri analizuoja skirtumus tarp privačių ir viešų paslaugų bei ieško geriausio jų santykio. Antra, iš gaunamos naudos principo teorijos išsirutuliojo viešojo pasirinkimo teorija, kuri remiasi prilaide, kad rinkėjai yra vartotojai, o politikai – verslininkai, siūlantys jiems atitinkamas prekes. Nepaisant egzistuojančių skirtingų teorijų, įvardijančių mokesčių esmę, vieningai sutariama, kad egzistuoja trys mokesčių sampratos teorijos:

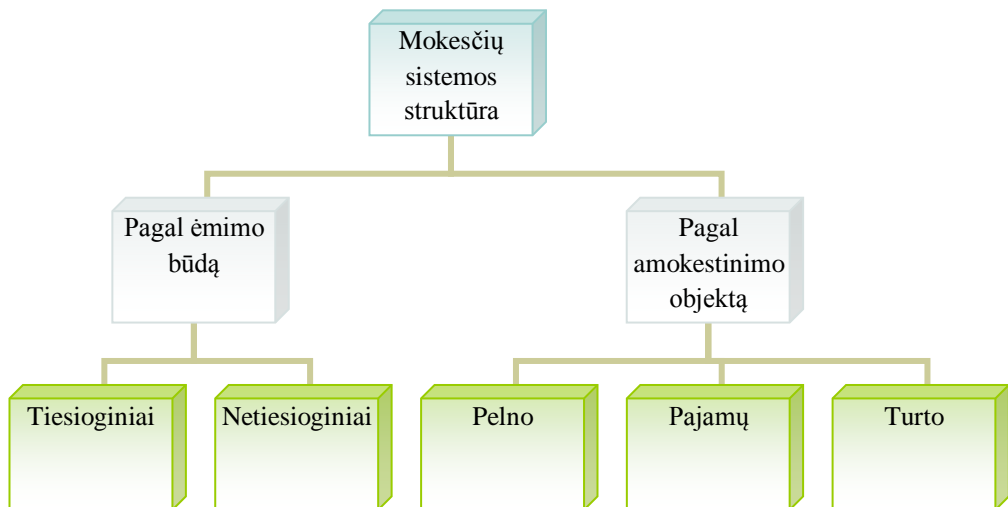
- mokesčiai - apmokėjimo už vyriausybės teikiamas paslaugas priemonė;
- mokesčiai - ekonomikos stabilizavimo priemonė.
- mokesčiai - pajamų išlyginimo įrankis.

Pirmosios teorijos šalininkai teigia, kad mokesčiai yra atlygis už valstybės vykdomą politinę, ekonominę bei socialinę veiklą. Tokį mokesčių esmės suvokimą

suformavo ir pagrindė klasikinės mokesčių teorijos kūrėjas A. Smith, tačiau apie mokesčius panašiai aktyviai samprotavo J. Buchanan, J. Hicks ir kiti mokslininkai. Kaip teigia E. Buškevičiūtė (2007), jie manė, kad valstybė įgyvendina savo politiką, atsižvelgdama į visų gyventojų interesus, o mokesčiai yra kaina už vyriausybės veiklą, vidinę ramybę ir saugumo garantiją. Pirmoji mokesčių sampratos teorija pabrėžia, kad mokesčiai yra ne tik biudžeto pajamų šaltinis, kaip manyta iki tol, bet ir turi aiškiai apibrėžtas jų tikslines panaudos sritis. Tačiau reikia pabrėžti, kad sparčiai vystantis ekonominiams santykiams, globalizuojantis rinkoms pirmoji mokesčius apibrėžianti teorija nebetenkino juos analizuojančių ekonomistų, todėl susiformavo poreikis keisti klasikinę mokesčių teoriją. Antrosios, keinsistinės ir neoklasikinės ekonominės minties šalininkai pateisina apmokestinimo netolygumą ir siekia mokestinėmis priemonėmis didinti ekonomikos augimo spartą bei pertvarkyti visuomeninės gamybos struktūrą. J.M. Keynes (2009) teigimu, per didelis santaupų kiekis trukdo šalies ekonomikos augimui, todėl perteklinį pinigų kiekį būtina surinkti mokesčių pagalba taip skatinant jų cirkuliaciją šalies rinkoje. Tuo tarpu trečiaja mokesčius apibrėžiančia teorija, kaip teigia R. Stačiokas, J. Rimas (2004), siekta išryškinti socialinę ekonominę mokesčių esmę, pateisinti netolygų apmokestinimo didėjimą, pagrįsti konkrečias mokestines priemones, didinančias ekonominio augimo spartą ir pertvarkyti visuomenės gamybos struktūrą. Svarbu pabrėžti, kad trečioji mokesčių teorija, priešingai nei dvi pirmosios, atskiria mokėjimo ir atlygio gavimo sampratą, nes sumokėjęs mokesčius mokesčių mokėtojas nebūtinai gauna naudą tokiai pat vertei. Nagrinėjant mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu tikslinga yra remtis mokesčio samprata, atsipindinčią makro požiūrį į mokesčių, t.y. jį traktuoti kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatytą piniginę prievolę valstybei, o mokesčių sistemą kaip šalyje renkamų mokesčių visumą, įskaitant jų apskaitą ir administravimą. Reikia pažymėti, kad vieningos mokesčių sistemos sampratos būti tikriausiai ir negali, nes skirtingoje ekonominėje ir socialinėje aplinkoje tie patys metodai duoda skirtingus, dažnai net prieštarigus rezultatus, todėl mokesčių sistema ir jos vertinimas privalo būti įvairialypis. Tačiau nepaisant to galima teigti, kad daugelis valstybių įgyvendina mišrų ekonomikos reguliavimo principą, kai laisvos rinkos mechanizmą daugiau ar mažiau veikia valstybė, tam tikslui pasitelkdama mokesčių sistemą, kaip vieną iš pagrindinių rinkos reguliavimo priemonių. Visa tai pasireiškia per tris mokesčių funkcijas – fiskalinę, perskirtymo ir reguliavimo. Fiskalinė mokesčių funkcija nurodo, kad mokesčiai yra pagrindinis ir būtinas valstybės išteklių formavimo šaltinis. Kaip teigia G. Užubalis (2012) kitos, be mokestinių pajamų, nacionalinio biudžeto ir tikslinių fondų pagrindinės pajamų kaupimo priemonės yra pinigų leidimas ir skolinimasis. Pažymėtina, kad pinigų leidimas pats savaime nesukuria daugiau vertybių, nes padidėjus jų kiekiui rinkoje, jų vertė mažėja, o skolinimasis taip pat suteikia galimybę tik laikinai papildyti pajamas, nes skolas reikės gražinti. Visa tai tiesiogiai įtakoja mokestinių pajamų didėjimo poreikį vėlesniame laikotarpyje. Taigi galima teigti, kad mokesčiai yra pagrindinė valstybės pajamų kaupimo priemonė. Perskirstymo funkcija pastarojo laikotarpio mokslinėje literatūroje dažnai apibrėžiama kaip socialinė funkcija, nes mokesčiais ekonominės gėrybės yra perskirstomos tarp šalies gyventojų ir ūkio subjektų. Socialinėje

teisinėje valstybėje paisoma ekonominio lygybės aspekto, todėl skirstant mokesčių mokėjimo pareigą tarp visuomenės narių mokesčių teisėje pareiga yra diferencijuojama atsižvelgiant į faktinį mokėtojo pajėgumą. Galima teigti, kad perskirstymo funkcija neatsiejamai yra susijusi su fiskaline – mokesčiai vykdydami fiskalinę funkciją užtikrina socioekonominių teisių, kaip ir kitų valstybės funkcijų finansavimą. Trečioji, reguliavimo funkcija nurodo, kad priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti šalies ekonomikos spartesnį augimą, kovoti su infliacija, nedarbu ir panašiai. Pažymėtina, kad mokesčiai gali būti ne tik ekonominio reguliavimo priemonė – jie gali būti naudojami siekiant paveikti asmenų elgseną, pavyzdžiui, atgrasyti nuo alkoholio ar tabako naudojimo, taip pat lemti kitus vartojimo pasirinkimus ar spręsti pavyzdžiui šalies energetinės nepriklausomybės problemas akcizais apmokestinant naftos produktus ir skatinant biologinio kuro gamybą ir naudojimą. Taigi galima teigti, kad mokesčiais, kaip fiskaliniu instrumentu gali būti siekiama reguliuoti valstybėje vykstančius ekonominius, socialinius procesus, skatinti naudingas ūkines sritis, remti ūkinės plėtros prioritetus, pritraukti kapitalą, investicijas ar, priešingai – sustabdyti nepageidautinas socialinės-ekonominės raidos tendencijas (E. Puzinskaitė, R. Klišauskas, 2012).

Pažymėtina, kad skirtingose šalyse egzistuoja skirtingos mokesčių sistemos. Vertinant skirtingų valstybių mokesčių sistemas pastebima, kad skiriasi mokesčių sudėtis, apmokestinimo bazės, tarifai, lengvatos, mokesčių struktūra, todėl ir optimalus mokesčių derinys, sudarantis šalies mokesčių sistemą, valstybėse yra individualus. Tačiau pastebimi tam tikri mokesčių sistemos struktūros bendriniai požymiai, kuriuos galima suskirstyti į keturias grupes (žr. 1 pav.).



1 pav. Mokesčių sistemos struktūros bendrinių požymių klasifikacija

Pažymėtina, kad mokesčių rūšys bei jų skaičius tiesiogiai priklauso nuo šalies vykdomos fiskalinės politikos, tačiau dažniausiai mokesčių sistemos struktūra

vertinama pagal ėmimo būdą – per tiesioginius ir netiesioginius mokesčius. Tiesioginiais mokesčiais yra laikomi tiesiogiai mokesčių mokėtojų mokami mokesčiai, mokami gaunant pelną, pajamas ar turint apmokestinamojo turto. Kaip teigia J. E. Meade (2013) dažniausiai įvairių šalių mokesčių sistemose egzistuoja šie tiesioginiai mokesčiai: gyventojų pajamų mokestis, pelno mokestis, žemės mokestis, nekilnojamo turto mokestis, mokestis už aplinkos teršimą, paveldimo turto mokestis, dovanojimo mokestis. Reikia pažymėti, kad mokesčių sistemos struktūros bendriniai požymiai yra glaudžiai tarpusavyje susiję, nes pavyzdžiui tiesioginiai mokesčiai mokslinėje literatūroje dažnai tapatinami su pelno, pajamų ir turto mokesčiais. Taigi analizuojant mokesčius pagal apmokestinimo objektą galima pelno, pajamų ir turto mokesčių visumą prilyginti tiesioginiams mokesčiams. Tuo tarpu vartojimo mokesčius galima prilyginti netiesioginiams mokesčiams. Pabrėžtina, kad netiesioginiais mokesčiais yra laikomi tokie mokesčiai, kuriuos mokesčių mokėtojas sumoka ne gaudamas pajamas, o jas išleisdamas, t.y. įsigydamas prekių ir paslaugų. Netiesioginiai mokesčiais kaip teigia R. Vainienė (2005) apmokestinami produktai bei vartojimas, tačiau mokesčių mokėtojai, kurie moka šiuos mokesčius, surenka juos valstybės vardu ir, įtraukdami juos į prekės kainą, peradresuoja galutiniam vartotojui, kuriam ir tenka šių mokesčių našta. Pažymėtina, kad nepaisant tarp šalių egzistuojančių skirtingų mokesčių sistemų, dažniausiai jose egzistuoja šie netiesioginiai mokesčiai: pridėtinės vertės mokestis, akcizai ir muitai.

Reikia pažymėti, kad mokesčių sistema nuo seniausių laikų yra analizuojama ir nagrinėjama būtent per tiesioginių ir netiesioginių mokesčių balanso prizmę, todėl yra susiformavę trys požiūriai į mokesčių sistemą:

- tiesioginių mokesčių dominavimas mokesčių sistemoje;
- netiesioginių mokesčių dominavimas mokesčių sistemoje;
- balansas tarp tiesioginių ir netiesioginių mokesčių.

Tiesioginių mokesčių dominavimo svarba prieš netiesioginius analizuota daugelio mokslininkų, tarp kurių reiktų paminėti I. M. Little (1951), H. Cremer (1995, 2001). Jų atlikti empiriniai tyrimai šioje srityje reikšmingi ir šiandien – jie įrodė, kad netiesioginiai mokesčiai nereikalingi tokioje ekonomikoje, kurioje egzistuoja optimalus diferencijuotas pajamų apmokestinimas, su sąlyga, kad prekės yra atskiriamos nuo darbo visų mokesčių mokėtojų naudingumo funkcijose ir, kad atlyginimai yra fiksuoti. Taigi tokiu būdu yra įgyvendinamas vertikalus teisingumas, kai mokesčių mokėtojai, turintys skirtingas galimybes turi būti apmokestinami taip pat skirtingai. Reikia pabrėžti, kad tiesioginiai mokesčiai užtikrina didesnę lėšų perskirstymą, nes jiems galima pritaikyti progresyvinę sistemą, ko neįmanoma padaryti su netiesioginiais mokesčiais. Tuo tarpu kita mokslininkų grupė, įrodinėjanti netiesioginių mokesčių dominavimo prieš tiesioginius mokesčių sistemoje svarbą, teigia, kad netiesioginiai mokesčiai yra sunkiau išvengiami nei tiesioginiai, o tai reiškia, kad surenkami efektyviau nei tiesioginiai. Tačiau kaip teigia E. Saez (2004) jie nėra teisingi socialiniu požiūriu. Taigi trečiasis požiūris siekia apimti tiesioginių ir netiesioginių mokesčių balansą siekiant suderinti mokesčių efektyvumą ir teisingumą.

Reikia pažymėti, kad Lietuvos mokesčių sistemoje, kuri pradėta kurti 1990 metais, dominuoja netiesioginiai mokesčiai. Daugiausia, net apie aštuoniasdešimt

procentų nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų surenkama iš pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno mokesčių ir akcizų. Lietuvos mokesčių pajamų struktūra yra artima kitų ES šalių struktūrai, PVM yra pagrindinis netiesioginis mokestis visose ES valstybėse narėse, pajamos iš jo sudaro ne mažiau nei 25 proc. šalių biudžetinių mokesčių pajamų, ir ši dalis nuolat didėja. Remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2014 m. kovo mėn. 20 d. aktualia redakcija šiuo metu Lietuvoje yra renkami 25 mokesčiai, kuriuos sudaro:

- pridėtinės vertės mokestis;
- akcizai;
- gyventojų pajamų mokestis;
- nekilnojamojo turto mokestis;
- žemės mokestis;
- mokestis už valstybinius gamtos išteklius;
- naftos ir dujų išteklių mokestis;
- mokestis už aplinkos teršimą;
- konsulinis mokestis;
- žyminis mokestis;
- paveldimo turto mokestis;
- privalomojo sveikatos draudimo įmokos;
- įmokos į Garantinį fondą;
- valstybės rinkliava;
- loterijų ir azartinių lošimų mokestis;
- mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą;
- pelno mokestis;
- valstybinio socialinio draudimo įmokos;
- pertekliaus mokestis cukraus sektoriuje;
- gamybos mokestis cukraus sektoriuje;
- muitai;
- atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą;
- mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise;
- socialinis mokestis;
- papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis.

A. Miller, L. Oats (2012) teigia, kad valstybės mokesčių sistema turėtų būti sudaroma atsižvelgiant į apmokestinimo principus ir apmokestinimui keliamus uždavinius. Nepaisant to, kad svarbiausias apmokestinimo uždavinys yra gauti pajamų valstybės funkcijoms vykdyti, Lietuvos mokesčių sistema, kaip nurodo LR Mokesčių administravimo įstatymas, yra sudaroma remiantis mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą principais. Pastarieji tarpusavyje yra glaudžiai susiję, todėl yra taikomi kompleksiskai, papildydami vienas kitą. Kaip teigia E. Puzinskaitė, R. Klišauskas, (2012), mokesčių mokėtojų lygybės principas įpareigoja mokesčių administratorių vienodai vertinti faktines aplinkybes to paties mokesčio teisinio santykio dalyvių atžvilgiu, o mokesčių mokėtojus įpareigoja sąžiningai mokėti

mokesčius, nes nemokant mokesčių yra pažeidžiamas viešasis interesas, o kartu ir šis rincipas. Tuo tarpu pagal visuotinio privalomumo ir teisingumo principą, kiekvienas mokesčių mokėtojas turi prievolę mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, o mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neviršija šių teisingumo ir protingumo kriterijų. Pagal visuotinio privalomumo ir teisingumo principą, kiekvienas mokesčių mokėtojas turi prievolę mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, o mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neviršija šių teisingumo ir protingumo kriterijų. Apmokestinimo aiškumo principas įpareigoja mokesčių administratorių priimti aiškius ir suvokiamus mokesčių mokėtojui sprendimus bei tokiu būdu užtikrinti jo teises ir teisėtus interesus (E. Puzinskaitė, R. Klišauskas, 2012).

Tačiau nepaisant skirtingose šalyse egzistuojančių skirtingų požiūrių į mokesčių sistemą ar jos struktūrą, sudarymo principus, pabrėžtinai yra svarbiausias, mokesčių sistemos poveikis šalies verslumo lygiui ir ekonomikai.

1.2 Verslumo sampratos teorinė argumentacija

Egzistuojant šiandieninėms rinkos ekonomikos sąlygoms vis dažnesniu mokslinių tyrimų objektu tampa šalies ekonomika ir jos augimo skatinimas. Pažymėtina, kad optimalios šalies ekonomikos skatinimo politikos formavimas tampa vis sudėtingesnis, nes ekonominį augimą mažiau ar daugiau įtakoja ir daugelis išorinių, valstybės tiesiogiai nekontroliuojamų veiksnių. Daugelis ekonomistų sutinka, kad kuomet šalies ekonomikos augimas tampa lėtas ar netolygus valstybei yra privalu ieškoti tinkamos ir visuomenei priimtinos ekonomikos augimo skatinimo politikos, o kaip teigia, W. Naude (2010), D. Acemoglu (2012) viena iš pagrindinių priemonių tokiu atveju tampa būtent verslumo skatinimas šalyje. Reikia pažymėti, kad ekonominėje literatūroje verslumas yra identifikuojamas kaip itin svarbus šalies ekonominį aktyvumą ir vystymąsi tiesiogiai įtakojantis veiksnys, nepaisant to, kaip teigia Z. J. Acs, S. Desai, J. Hessels (2008), kad skirtingose šalyse egzistuoja daugybė skirtingų verslumo vystymo poreikių ir galimybių. Z. J. Acs, A. Varga (2005) atliko vienuolikos skirtingo ekonominio lygio šalių empirinę analizę ir nustatė, kad šalyje egzistuojanti verslumo galimybė iš tiesų turi reikšmingą poveikį ekonominiam aktyvumui, tačiau verslumo poreikis neturi jokio poveikio šalies ekonomikai. Taigi siekiant atlikti reikšmingą tyrimą itin svarbu yra analizuoti ne verslumo poreikį, bet jo plėtojei sudarytas sąlygas ir galimybes. Pažymėtina, kad egzistuojant šiandieninėms ekonomikos sąlygoms bei nuolat ir sąlyginai dažnai kintant mokesčių sistemoms, o kartu ir verslumo bei inovacijų skatinimo priemonėms yra ganėtinai svarbu apibrėžti verslumą ir pateikti jo apibendrintą sąvoką, tinkamą būtent mokesčių sistemos vertinimui. Verslumo sampratos analizė sudaro sąlygas sklandžiai tolimesnių mokslinių tyrimų eigai, nes tiksliai neapibrėžus tyrimo objekto gali būti tiesiog neįmanoma atlikti išsamaus tyrimo.

Atliekant Lietuvos ir užsienio mokslininkų pateiktų publikacijų ir kitų darbų bei atliktų mokslinių tyrimų analizę verslumo ir jo vertinimo srityje galima pastebėti daugybę verslumo sampratų ir jų variacijų. Pažymėtina, kad dėl verslumo sampratos ir jos turinio užsienio mokslinėje terpėje diskutuota jau daugiau kaip du šimtmečius kuomet ši sąvoka pirmąjį kartą buvo paminėta A. Smith (1937) veikalė. Tai įgalina teigti, jog verslumo analizės svarbos bei poreikio pagrindimui teorinius pagrindus identifikavo ir suformavo būtent klasikinė ekonominės minties mokykla, o tiksliau A. Smith, kurį vėliau papildė ir D. Ricardo. Pastarasis pirmąjį kartą ekonomikos istorijoje, nors ir netiesiogiai, tačiau sutapatino verslumą su inovacijomis, teigdamas, kad valstybė privalo specializuotis prekių, turinčių lyginamąjį pranašumą, gamyboje. Pastaruoju laikotarpiu, kuomet vis labiau yra akcentuojamos inovacijos ir jų kūrimas, ekonomikos teorijoje susiformavo nauja verslumo teorija, paremta inovacijomis. Šios teorijos pradininku, kaip teigia I. Hasan, C. L. Tucci (2011), laikomas J. A. Schumpeter, kuris nurodo, jog verslumas ir jo skatinimas yra neatsiejamai grindžiamas inovacijomis ir jų diegimu praktikoje. Pasak J. E. Roemer (2010) naujoji ekonominės minties teorija paneigė anksčiau minėtą ekonomikos klasikų suformuluotą prielaidą, teigiančią, jog verslumas yra kapitalo didinimas, ir pastarąjį susiejo su inovacijomis taip ekonomiką ir jos augimo veiksnius perkeldama nuo išteklių prie žinių.

Per tokį ilgą laikotarpį susiformavo ir daugybė nuomonių apie verslą ir verslumą bei yra pateikta begalė skirtingų požiūrių į pastarųjų sampratą. Šiandienos verslumo supratimas siejamas su tokiais mokslininkais kaip R. Oakey (2012, 2011, 2010), D. W. Bygrave, A. Zacharakis (2010), R. D. Hisrich, M. P. Peters, D. A. Shepherd (2009), S. Roper (2012, 2011, 2010, 2009, 2008). Tačiau tenka pabrėžti, kad vis dėlto nėra aiškiai išskiriama kas tai yra verslumas, be to painiojamos verslo ir verslumo sąvokos, kurios kai kuriuose literatūros šaltiniuose, pavyzdžiui N. Dew, S. D. Sarasvathy (2007), R. G. Holcombe (2003), S. Scott (2003) netgi yra tapatinamos.

Mokslinėje literatūroje verslumas apibrėžiamas ganėtinai skirtingai, akcentuojant vieną ar kitą jo aspektą, todėl siekiant atliekamo tyrimo objekto identifikavimo, pažymėtina, kad skirtingus verslumo apibrėžimus pateikia ir apibūdina savo mokslo darbuose J. A. Timmons, R. Adams, S. Spinell (2012), A. Mathur (2012), O. Stripeikis (2008), O. Gineitienė, D. Korsakaitė, M. Kučinskienė, J. Tamulevičius (2003) bei kiti Lietuvos ir užsienio mokslininkai (žr. 2 lentelę).

2 lentelė. **Verslumo sąvokų įvairovė**

Autorius	Sąvoka
M. H. Morris, J. G. Covin, D. F. Kuratko, 2011	Verslumas – tai galimybė varijuoti turimais ištekliais įvairiose veiklos srityse, įskaitant naujos įmonės kūrimą, kapitalo rizikos valdymą ir inovacijų kūrimą bei diegimą.
S. Scott, 2003	Verslumas yra įsipareigojimas inovacijų pagalba sukurti naują pajamų šaltinį.
R. Eberhart, C. E. Eesley, K. M.	Verslumas – tai produktas, apimantis socialinius, ekonominius ir kultūrinius aspektus.

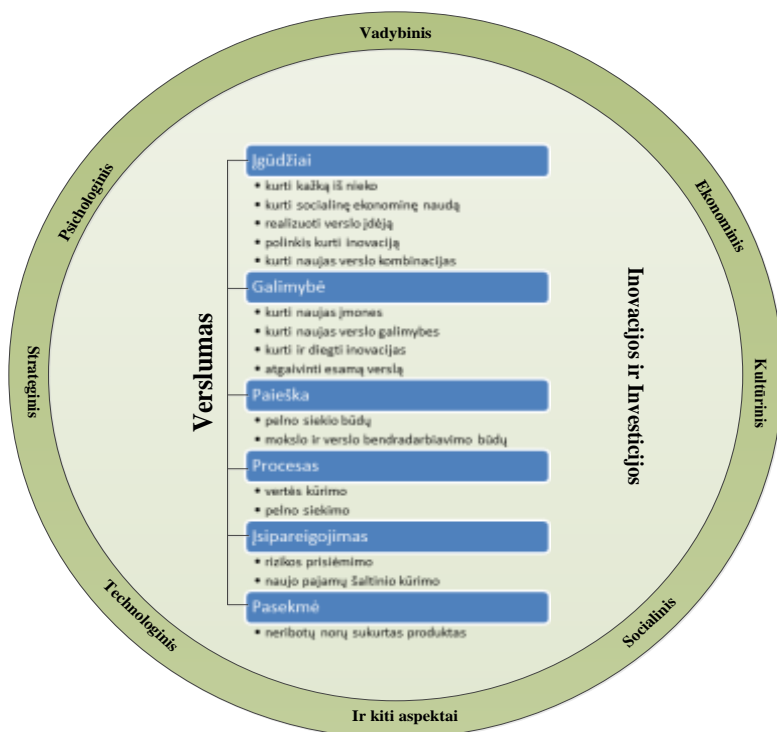
Eisenhardt, 2012	
O. Stripeikis, 2008	Verslumas yra individo ar organizacijos atsakas į greitai kintančios aplinkos iššūkius, – veiklos būdas, pasižymintis tokiomis savybėmis kaip galimybių pastebėjimas, aktyvumas, polinkis inovacijoms.
B. R. Barringer, D. Ireland, 2009	Verslumas yra naujų verslo kombinacijų kūrybos procesas.
S. Mariotti, C. Glackin, 2011	Verslumas – tai naujo verslo pradėjimas arba jau esamo atgaivinimas, siekiant pasinaudoti naujų galimybių praktika.
A. Župerka, 2011	Verslumas – tai asmens įgūdžiai, jo asmeninės savybės bei vertybės, leidžiančios turimą suvokimą pritaikyti gyvenime – organizuojant įvairių sričių veiklą, atskleidžiant naujas veiklos galimybes, priimant sprendimus, prisiimant veiklos riziką.
G. George, A. J. Bock, 2011	Verslumas – tai mokslo ir verslo bendradarbiavimo rezultatas.
J. O. Fiet, 2001; H. Oosterbeek, M. V. Praag, A. Ijsselstein, 2010; M. Zhou, H. Xu, 2012	Verslumas – tai įgūdžiai, kuriais siekiama sukurti socialinę arba ekonominę naudą šalyje.
R. Vainienė, 2005	Verslumas – asmens polinkis ir gebėjimas imtis ekonominės veiklos sujungiant kapitalą, darbą ir kitus ekonominius išteklius, siekiant gauti pelno ir prisiimti visą su šia veikla susijusią riziką.
W. J. Baumol, 1993; A. Mathur, 2012	Verslumas yra turto vertės kūrimo procesas, tiesiogiai įtakojantis šalies ekonomiką ir jos lygį.
R. Seymour, 2012; R. Praszker, A. Nowak, 2011	Verslumas – tai pelno siekis, didinantis socialinę gerovę kartu prisiimant atsakomybę už riziką, jos valdymą ir inovacijų diegimo procesą.
J. A. Timmons, R. Adams, S. Spinell, 2012	Verslumas yra gebėjimas kurti ir sukurti kažką iš nieko.
O. Gineitienė, D. Korsakaitė, M. Kučinskienė, J. Tamulevičius, 2003	Verslumas – gamybos veiksnys, kurio turinys – sujungti kapitalą, darbą ir gamtinius išteklius, organizuoti verslą, kurti ir diegti inovacijas, rizikuoti savo turtu ir gerove siekiant pelno.
J. G. Covin, D. P. Slevin, 1991; S. A. Zahra, S. Nambisan, 2012	Verslumas yra modelis, įgalinantis kurti naujas strategines iniciatyvas.
R. Jasinavičius, 2006	Verslumas yra neribotų norų pasekmė, kai jų pagrindu asmuo skatinamas siekti naujų, nepatirtų dalykų.
J. Rose, 2012	Verslumas yra naujų įmonių kūrimo mokslas ir menas.
W. D. Bygrawe, C. W. Hofer, 1991; E. Ries, 2011; A. Bhide, 1992	Verslumas – tai naujo verslo ir galimybių kūrimas.

E. P. Lazear, 2009	Verslumas – tai savarankiškai dirbančių asmenų inovacijų kūrimas siekiant pelno.
W. Knudson, A. Wysocki, J. Champagne, H. C. Peterson, 2004	Verslumas – tai asmeninė paskata ir gebėjimas realizuoti verslo idėją siekiant pateikti rinkai tam tikrą produktą ar paslaugą.
T. Michalski, 2012	Verslumas – tai pelno siekio būdų paieška.
S. A. Mian, 2011a	Verslumas – tai universitetų ir įmonių bendradarbiavimo tikslas siekiant inovacijų kūrimo ir jų diegimo praktikoje.
H. Kressel, T. V. Lento, 2012	Verslumas yra viena iš pagrindinių ekonomikos skatinimo priemonių.

Atliktos mokslinėje literatūroje pateiktų verslumo sąvokų palyginamosios analizės rezultatai įgalina teigti, kad sąvoka priklauso nuo jos vartosenos konteksto – pastarąja stengiamasi apimti ne tik ekonominius, bet ir sociologinius, psichologinius, vadybinius, technologinius, strateginius ir kitus aspektus. Nors verslumo sąvoka apibrėžiama skirtingai, akcentuojant vieną ar kitą aspektą, tačiau didžioji dalis mokslininkų akcentuoja būtent ekonominį šios sąvokos aspektą, kurį dar galima išskaidyti į tris požiūrius – mokslinį, praktinį ir politinį. Pažymėtina, kad nors skirtingi autoriai pateikia skirtingas verslumo sąvokas, sampratas, tačiau didžioji dauguma mokslininkų vis dėlto prieina vieningos nuomonės ir sutinka, kad verslumas yra pelno siekis, tačiau dėl kitų sąvokos aspektų nuomonės išsiskiria:

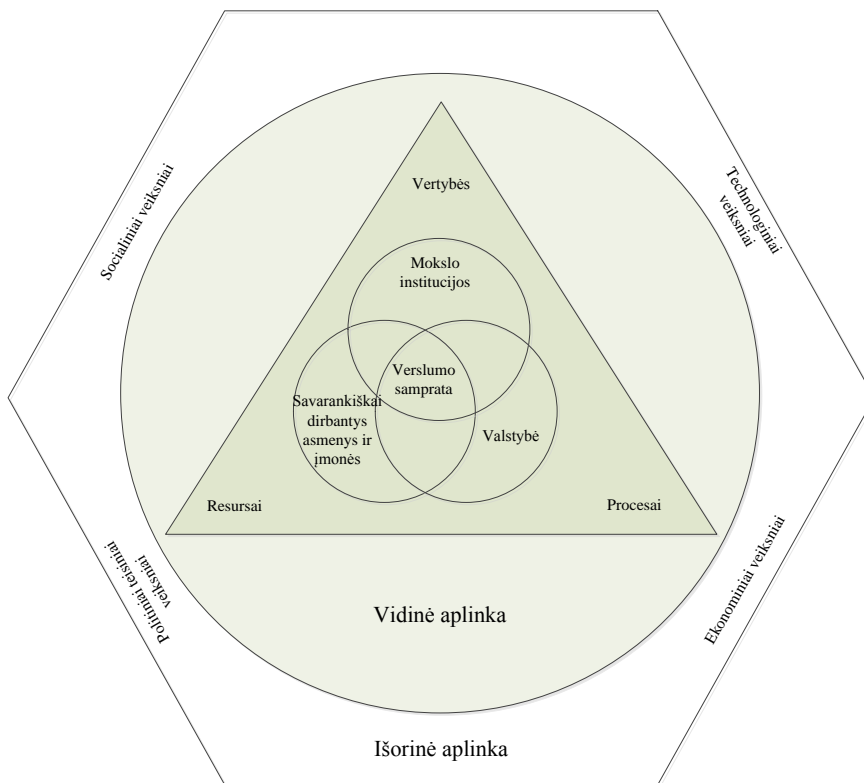
- verslumas identifikuojamas ir apibrėžiamas ne tik kaip tam tikras veiksmas ar procesas, bet ir kaip tam tikrų asmeninių įgūdžių rinkinys ar gebėjimas kažką kurti ir sukurti inovacijų pagalba;
- verslumas tapatinamas ir prilyginamas inovacijų kūrimui, tačiau pažymėtina, jog verslumas gali būti skatinamas bei kuriamas ir kitomis priemonėmis;
- verslumo sampratoje egzistuoja ne tik primityvusis požiūris, teigiantis, jog verslumas yra tik pelno siekis, bet ir modernusis – socialiai atsakingas požiūris, nurodantis, jog verslumas yra neatsiejamas nuo tam tikrų socialinių išpareigojimų visuomenei ir yra prilyginamas ekonominei pasekmei.

Pažymėtina, jog nepaisant skirtingų verslumo sampratų egzistencijos, siekiant atspindėti visapusišką verslumo sąvoką pagrindiniu uždaviniu tampa struktūrinės sąvokos schemos sudarymas, įgalinantis pasiekti sampratos analizės įvairiapusiškumą (žr. 2 pav.).



2 pav. Verslumo sąvokos analizės struktūrinė schema

Atlikus ekonominėje mokslinėje literatūroje dažniausiai sutinkamas verslumo sąvokų analizę, reikia pažymėti, jog verslumo sąvokų egzistencinę įvairovę ir skirtumus galėjo įtakoti skirtingi atliktų mokslinių tyrimų tikslai, pavyzdžiui verslumo įgūdžių formavimo vertinimas, mokslo ir verslo institucijų bendradarbiavimo analizė verslumo kontekste ir panašiai. Būtent dėl šios priežasties iki šiol nebuvo suformuluota bendra sąvoka ir neprieita vieningos nuomonės dėl paties verslumo, kaip tam tikro proceso, klasifikacijos bei pastarojo komponentų. Pažymėtina, jog verslumą, kaip tarpdisciplininį tyrimo objektą, įvairių mokslo krypčių tyrėjai yra įgalinti nagrinėti skirtingais pjūviais ir aspektais, nesigilindami į verslumo, kaip paties proceso, struktūrą ir turinį, todėl galima teigti, kad kai kuriuose tyrimuose pateikta verslumo koncepcija priklauso nuo tyrėjo pasirinkto tyrimo aspekto ir jo tikslų. Pabrėžtina, kad todėl yra tikslinga verslumą ir jo sąvoką, suklasifikuoti į skirtingus požiūrius apimančius objektus ir pateikti bendrą, visą apimančią sąvoką (žr. 3 pav.).



3 pav. Apibendrintos siūlomos verslumo sąvokos struktūrinė schema

Pabrėžtina, kad vis dėlto pagrindinis dėmesys turi būti skiriamas ne pačios sampratos, nes ne tiek yra svarbu kaip skirtingi autoriai apibrėžia verslumą, analizei, bet kiek pačiam verslumui – kaip reiškiniui ir jo saviraiškai bei skatinimui, o pastarasis tiesiog yra neįmanomas be dedamųjų identifikavimo ir konkretizavimo bei bendros sampratos, reikalingos tolimesnei analizei, pateikimo. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog mokslinėje literatūroje dažniausiai nėra identifikuojamas ir konkretizuojamas verslumo dedamosios, tokios kaip savarankiškai dirbantys asmenys ir įmonės, valstybė ar mokslo institucijos, kurių identifikacija turi tiesioginę įtaką ne tik verslumo sampratos suvokčiai, bet ir jos apibrėžimui. Atliktos užsienio ir Lietuvos mokslinės literatūros analizės pagalba sudaryta apibendrintos siūlomos verslumo sąvokos struktūrinė schema, kuri įgalina pateikti ir visa apimančią bei apibendrinančią verslumo sąvokos apibrėžimą, teigiantį, kad verslumas – tai valstybėje egzistuojančios ekonominės ir politinės aplinkos tiesiogiai įtakojamas procesas, dažniausiai kuriamas inovacijų pagalba, o jo pagrindiniais vykdytojais yra laikomi savarankiškai dirbantys asmenys ir įmonės, įskaitant ir mokslo institucijas bei kitus viešojo sektoriaus subjektus, tiesiogiai įtakojančius šalies ekonominę bei socialinę gerovę. Šiame apibūdinime yra pabrėžiami šie aspektai:

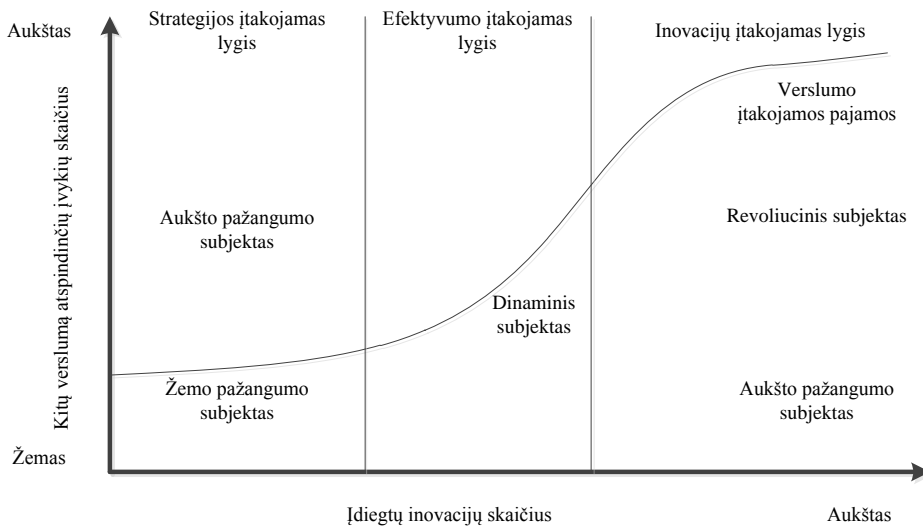
- verslumas yra evoliucionuojantis, inovatyvus ir heterogeniškas procesas, nors verslumo skatinimas mokesčių sistemos pagalba yra ganėtinai naujas, tačiau praktikoje itin dažnai sėkmingai naudojamas

reiškiny, adaptuojamas skirtingiems subjektams (savarankiškai dirbantiems asmenims ir įmonėms) remti;

- verslumas dažniausiai yra paremtas inovacijų, mokslinių tyrimų ir eksperimentinės veiklos sklaida, todėl glaudus bendradarbiavimas tarp mokslo institucijų ir savarankiškai dirbančių asmenų bei įmonių yra būtinas;
- verslumo skatinimo rezultatas – naujų sėkmingų įmonių sukūrimas arba jau veikiančių įmonių sustiprėjimas įdiegtų inovacijų pagalba. Verslios įmonės investuoja, kuria naujas darbo vietas, moka mokesčius valstybei, o tuo pačiu prisideda ir prie šalies ekonomikos augimo, todėl tokiu būdu netiesiogiai grąžina į jų paramą investuotas valstybės lėšas.

Būtent tokios apibendrintos sąvokos formuluotės pateikimas įgalina į verslumą žiūrėti kiek plačiau, išskirti jį skatinančias ir formuojančias priemones. Būtent dėl šios priežasties šalies mokesčių sistemos analizės verslumo skatinimo aspektu metu bus vadovaujamasi būtent pateiktąja naujai suformuluota apibendrinančia verslumo sąvoka.

Nepaisant to, kad nors ir siūlomoje verslumo sampratoje yra pabrėžti jo vykdytojai – savarankiškai dirbantys asmenys ir įmonės, tačiau reikia akcentuoti, kad ne visi šie subjektai vykdomoje ar planuojamoje vykdyti veikloje gali įsisavinti ar priimti ir vystyti verslumą. Taigi, ne kiekvienas verslo subjektas gali būti verslus, todėl ir vienas iš dažniausiai mokslinėje literatūroje nagrinėjamų klausimų, susijusių su verslumu ir jo samprata yra verslios organizacijos identifikacijos klausimas. Kai kurie mokslininkai, G. George, A. J. Bock (2012), G. Reid (2010) nurodo, kad verslus subjektas pasižymi naujovių kūrimu, diegimu ir puoselėjimu. Tačiau kiti, P. Burns (2008), H. Burgers, V. Van de Vrande (2011) prieštarauja tokiam teiginiui pabrėždami, kad svarbiausias dėmesys privalo būti skiriamas ne inovacijų diegimo procedūrai, bet būtent agresyvios rinkos strategijos pasirinkimui. Taigi, atlikta mokslinės literatūros analizė vis dėlto parodė, jog siekiant identifikuoti verslų subjektą privalu yra pastaruosius sugrupuoti į tris lygius, atspindinčius tiek rinkos strategijos pasirinkimą, tiek ir inovacijų diegimą (žr. 4 pav.).



4 pav. Verslaus subjekto grafinė anotacija

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis J. Bessant, J. Tidd (2007), P.F. Drucher, P.F. Drucher (2007), J.A. Schumpeter (1951)

Pažymėtina, jog išskiriami trys verslaus subjekto lygiai – pirminis, t.y. strategijos įtakojamas lygis, aukštesnis – efektyvumo įtakojamas lygis, kuriame tarpusavyje sąveikauja tiek strategija, tiek ir inovacijos, ir aukščiausiasis lygis, kuomet subjekto verslumas yra įtakojamas ir valdomas vien tik inovacijų pagalba. Pirmajame lygyje veikiantis verslus subjektas pasižymi augimu, kuris yra tiesiogiai įtakotas idėjų ir problemų sprendimų įgyvendinimo sąveikos, o tiksliau rinkos strategijos pasirinkimo, o kaip pažymi M. Dabic, M. Ortiz de Urbina Criado, A. M. Romero-Martinez (2011) šiame lygyje veikiantis verslo subjektas yra ir tarsi žmogiško kapitalo ir kūrybiškumo laisvės sąveikos rezultatas. Būtent į pirmąjį lygmenį patenkančios įmonės arba yra jau seniai veikiančios ir siekiamos išlikti rinkoje vangiai, tačiau vis dėlto naudojasi inovacijomis arba naujos įmonės, kurios dažniausiai naudojasi verslo inkubatorių, technologinių parkų ar kitų panašių subjektų paslaugomis. Antrajame lygmenyje veikiantis subjektas tampa labiau standartizuotas, nes laisvė kurti ir vadovauti palaipsniui pakeičia įprastinę valdymo struktūrą. Todėl šiame lygmenyje vyrauja tos įmonės, kurios yra pasiekusios tokią gyvavimo stadiją kuomet rizika būti sužlygdytoms yra sumažinama iki minimumo. Trečiasis verslumo lygmuo – tai tarsi evoliucija, kuomet inovacijos ir kiti verslumą atspindintys veiksniai įgauna vis didesnę augimo pagreitį, nes tobulinami ne tik kuriami produktai, bet ir įvairūs procesai. Tačiau L. Guiso, F. Schivardi (2011) teigia, jog toks verslaus subjekto identifikavimas ir konkrečių verslumo lygio egzistencinių ribų nustatymas yra įmanomas tik atsižvelgiant į subjekto gaunamas pajamas, kurių struktūroje privalo būti išskiriama ir verslumo įtakojamų pajamų suma, kuri dažniausiai priklauso nuo įdiegtų inovacijų skaičiaus. Todėl siekiant kartu identifikuoti ir subjekto imlumą verslumui pirminiu uždaviniu tampa inovacijų ar kitų verslumą atspindinčių įvykių, tokių kaip mokslo ir verslo

bendradarbiavimo ir kitų prisiėmimo bei vykdymo, identifikavimas. Pažymėtina, jog būtent tai ir įgalina subjektus suskirstyti į penkias grupes, atspindinčias pastarųjų imlumą verslumui. Taigi, siekiant kuo tiksliau apibrėžti kuo vis dėlto skiriasi verslus (ateities) ir tradicinis (laikinas) verslo subjektas, tikslinga yra išskirti pagrindinius pastarųjų tarpusavio skirtumus (žr. 3 lentelę).

3 lentelė. **Verslaus (ateities) ir tradicinio (laikino) verslo subjekto skirtumai**

Požymis	Verslus (ateities) subjektas	Tradicinis (laikinas) subjektas
Tikslas	Nauji produktai, rinkos, jų sąlygotas ilgalaikis pelnas	Verslo tęstinumas, jo sąlygotas greitas pelnas
Laiko perspektyva	Ilgalaikė – tikslas užtikrinti veiklos pelningumą 5-10 metų laikotarpiui	Trumpalaikė – tikslas greitas pelnas
Aktyvumas rinkoje	Itin aktyvus, iniciatyvus	Pasyvus
Rizikos prisiėmimas	Linkęs rizikuoti	Nuosaikios rizikos šalininkas
Sprendimų priėmimas ir valdymas	Verslo vizijos susietos su sprendimų priėmimu	Dažniausiai sutinka su naujais neesminiais valdymo sprendimų pokyčiais
Valdymo struktūra	Sprendimų priėmimo įtakojama valdymo struktūra	Hierarchinė valdymo struktūra

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis J. Boschee, J. McClurg (2003), N. Eisenstadf (1980)

Pažymėtina, kad verslumui imlus subjektas, savarankiškai dirbantis asmuo ar įmonė, yra labiau linkęs rizikuoti, tačiau kartu ir prisiimti atsakomybę už prisiimtą riziką ir jos tinkamą valdymą. Būtent toks polinkis ir sąlygoja, jog verslumui imlus subjektas bus aktyvesnis rinkoje, nebijantis esminių pokyčių tiek inovatyvių produktų kūrimo, tiek ir organizacijos procesų valdymo struktūroje. Tačiau dažniausiai mokslinėje literatūroje pabrėžiama, jog verslumui imlus subjektas, kitaip nei tradicinis, nesiekia greito ir trumpalaikio pelno gavimo, bet valdo organizaciją taip, jog būtų gaunamas pastovus ir ilgalaikis pelnas, numatoma ilgalaikė veiklos perspektyva, sąlygota inovacijų diegimo ir palaikymo. Todėl būtent toks požiūris į verslo kūrimą bei jo plėtotę yra laikomas ateities įmonių požymiu, nes tik siekiančios kurti, tiekti naujus, inovatyvius produktus rinkai gali sėkmingai ir ilgai konkuruoti rinkoje.

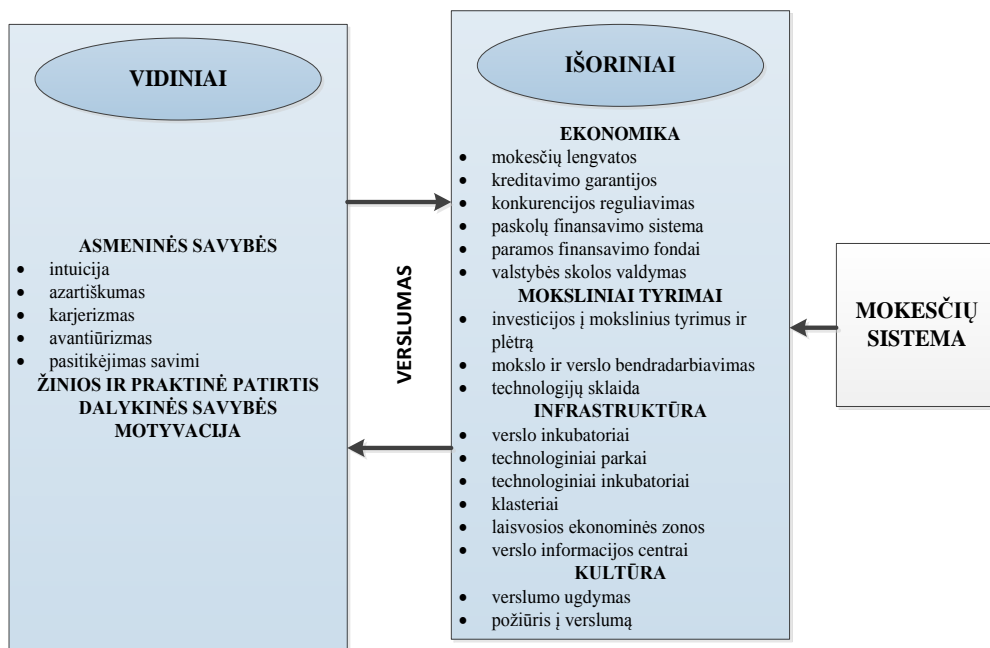
Atliktos mokslinės literatūros analizės rezultatai įgalina teigti, jog nors daugelio ekonomistų nagrinėtų verslumo apybraižos teorijų ir pateikė esminių naujovių ekonomikos ir jos augimo sampratai verslumo skatinimo aspektu, tačiau pasigendama konkrečių verslumo skatinimo būdų identifikavimo bei sampratos. Tačiau pažymėtina, jog verslumo skatinimą ekonominės minties istorijoje pirmiausiai parodo M. Porterio pateikta konkurencingumo teorija, kurioje valstybės politika yra laikoma itin svarbiu augimo ir šalies konkurencingumo veiksmu.

Remiantis pastarąja, galima teigti, jog valstybė siekdama verslumo skatinimo visų pirma privalo turėti konkrečią ir nekintančią poziciją inovacijų politikos formavime, sudaryti naujų produktų kūrimo, darbo jėgos kvalifikacijos tobulinimo bei kitas rinkos funkcionavimo sąlygas, padedančias kurti ekonominę ir socialinę šalies gerovę. Kaip teigia B. Powell (2007), H. Bergmann (2011), viena iš pagrindinių šalies ekonominę ir socialinę gerovę kurti ir puoselėti padedančių priemonių yra laikoma šalyje egzistuojanti mokesčių sistema, todėl jos vertinimas verslumo skatinimo aspektu tampa ypatingai svarbus veiksnys.

1.3 Mokesčių sistemos, kaip verslumą sąlygojančio veiksnio konceptualizavimas

1.3.1 Mokesčių sistemos, kaip veiksnio, įtakančio verslumą, identifikavimas

Verslumo skatinimas dažniausiai apibrėžiamas ir suvokiamas kaip vienas iš pagrindinių Lisabonos sutartyje numatytų strateginių objektų siekiant, kad Europos Sąjungos šalys taptų konkurencingesnėmis nei iki šiol ir galėtų sėkmingai konkuruoti pasaulio ekonomikos rinkos terpėje. Lyginant Europos ir JAV vystymosi potencialą, kaip viena pagrindinių Europos Sąjungos ekonominio atsilikimo priežasčių S.A. Mian (2011b), R. Frydman, O. Khan, A. Rapaczynski (2011) buvo įvardinta būtent verslumo ir jo skatinimo stoka. Paradoksalu, tačiau nors ir Europos Sąjungos šalyse veikiančios verslo subjektai yra mažiau linkę rizikuoti, priimti drastiškesnius valdymo sprendimus, bet įvairių mokslininkų, tokių kaip D.B. Audretsch (2002), I. Grilo, J.M. Irigoyen (2006), H. Goldstein, E.M. Bergman, G. Maier (2013), atlikta statistinių duomenų analizė įgalina teigti, jog pastarieji turi geresnę bazę verslumo vystymui – geresnį išsilavinimą, aukštesnę kompetencijų lygį. Nors kita vertus, egzistuojant didesniems verslo užmojams, vieno asmens kompetencijų, profesinių žinių bei praktinės patirties nepakanka. Pažymėtina, kad verslumas gali egzistuoti tik tam tikroje terpėje, todėl pastarojo lygis priklauso ir nuo to, kokiomis konkrečiomis priemonėmis šalies subjektai yra skatinami būti versliais. Nors daugelis mokslinės literatūros šaltinių teigia, kad esminį poveikį šalies verslumui daro būtent visuomenė, pasirinkdama, ką pirkti, kiek ji turi pinigų ir kaip reaguoja į vieną ar kitą verslą, reikia pabrėžti, kad verslumą skatina ne tik vartotojų poreikiai, bet ir kiti verslumą sąlygojantys veiksniai, kuriuos galima suskirstyti į dvi pagrindines grupes (žr. 5 pav.). Tačiau reikia pabrėžti, kad priklausomai nuo veiksmų pobūdžio bei poveikio subjektui verslumas gali būti stimuliuojamas tiek teigiama, tiek ir neigiama linkme, todėl identifikuotų verslumą įtakančių veiksmų detalesnė analizė yra itin svarbi.



5 pav. Verslumą sąlygojančių veiksnių grupės

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis C. Hsieh, S.C. Parker, M. Van Praag (2011), R. Jusoh, B. Ziyae, S. Asimiran, S.A. Kadir (2011), T. Ratinho, E. Henriques (2010), I. Schoon, K. Duckworth (2012), V. Sriram, T. Mersha (2010)

Atliktos mokslinės literatūros analizės rezultatai įgalina teigti, kad galima išskirti dvi pagrindines verslumą sąlygojančių veiksnių grupes – vidinius ir išorinius veiksnus. Reikia pažymėti, kad pastarojo dedamąsios gali būti tiesiogiai ar netiesiogiai įtakojamos būtent per šalyje egzistuojančią mokesčių sistemą. R. Jusoh, B. Ziyae, S. Asimiran, S.A. Kadir (2011), I. Schoon, K. Duckworth (2012) pabrėžia, kad verslus subjektas nuo kitų visuomenės narių skiriasi tam tikromis savybėmis ar gebėjimais, kurie priskirtini prie vidinių verslumą sąlygojančių veiksnių. Pastarieji yra sietini su savarankiškai dirbančio asmens tam tikromis asmeninėmis savybėmis, tokiomis kaip intuicija, azartiškumas, karjerizmas ir pan. bei įgytomis žiniomis ir praktiniais gebėjimais ar motyvacija. Tačiau kaip pažymi C. Hsieh, S.C. Parker, M. Van Praag (2011) vidinius veiksnus yra itin svarbu suskirstyti į du pograpius – įgimtas ir įgytas asmenines individo savybes, nes nuo to priklauso ir verslumą skatinančių priemonių poveikio efektyvumo vertinimas. Įgimtoms savybėms yra priskirtinos tokios asmeninės savybės kaip intuicija, azartiškumas, karjerizmas, avantiūrizmas ar pasitikėjimas savimi, todėl jų įgyti mokantis, treniruojantis ar kitais būdais yra beveik neįmanoma. Reikia pabrėžti, kad būtent dėl šios priežasties įgimtų verslumą įtakojančių savybių turėjimas ar stoka ir paaiškina kodėl tik tam tikra dalis visuomenės yra verslininkai, gebantys sėkmingai kurti ir puoselėti nuosavą verslą. Ne mažiau svarbios yra ir įgytos savybės, kurios gali būti įgyjamos studijų metu ar dirbant, tai visų pirma žinios ir praktinė patirtis, dalykinės savybės ir motyvacija. I.Z. Quadir (2012) teigia, kad verslininkas, turėdamas daugiau praktinės patirties

labiau geba prisitaikyti prie dinamiškos verslo aplinkos, nes jis yra daug žingeidesnis už tą, kuris praktinės patirties dar neturi, o D. Ojastu, R. Chiu, P.I. Olsen (2011) tik patvirtina teoriją, kad sėkmingai plėtoti verslą galima tik tarpusavyje atitinkamai suderinus praktines ir teorines žinias. Būtent jų balansas kaip teigia C. Rigg, B. O'Dwyer (2012) ir lemia tai, kad ne visos šalies verslumą skatinančios priemonės tampa priimtiniomis ir efektyviomis. Tačiau nepriklausomai nuo to ar vidiniai verslumą įtakojantys veiksniai yra įgyti, ar įgimti, jie yra vienodai svarbūs ir reikalingi versliam subjektui, nes kaip teigia Z. Lydeka (1996), būtent asmeninės verslininko savybės ir lemia veiklos rezultata – juk du verslininkai gali turėti analogišką profesinį pasirengimą, tačiau jų veiklos rezultatai bus visada skirtingi. Studijų metu įgytos aukštesnio lygio žinios padeda maksimaliai išnaudoti turimas galimybes, o kaip teigia S. Shane, R. Khurana (2003) įgyti praktiniai įgūdžiai leidžia versliams subjektams sumažinti verslo riziką iki priimtino lygio ir uždirbti didesnę pelną. Tačiau tai nereiškia, kad visų šių savybių stoka turės ženklios įtakos verslo sėkmei, nes pastaroji priklauso ir nuo galimybių gauti informaciją, konsultuotis bei mokytis. Svarbi ne tik šių galimybių kaina, kokybė, bet ir prieinamumas, todėl tiek finansinė, tiek nefinansinė valstybės parama yra būtina ir labai reikšminga būtiniausių verslumo gebėjimų, kompetencijos bei motyvacijos užtikrinimui.

Reikia pabrėžti, kad verslios ekonomikos kūrimui neužtenka vien tik verslumui imlių subjektų švietimo ir konsultavimo verslo kūrimo, vystymo, finansavimo ir kitais svarbiais klausimais. Kaip teigia L. A. Zampetakis, V. L. Moustakis (2010), itin svarbu yra sukurti visą apimančią verslumo skatinimui skirtą priemonių paketą, kuriame privalo būti numatytas ne tik subjektų verslumo įgūdžių, žinių formavimas, ar švietimas ir konsultavimas, bet ir tam tikros finansavimo priemonės, pavyzdžiui mokesčių kreditai, įvairios mokestinės lengvatos, lengvatiniai tarifai ir pan. Pažymėtina, kad nors ir išorinė verslo subjekto aplinka turi nemažą poveikį, tačiau pats verslo subjektas jos įtakoti ar pakeisti negali, egzistuoja galimybė tik prisiderinti prie pastarosios. Todėl atliekant verslumą sąlygojančių veiksnių analizę itin svarbu yra identifikuoti ir teisingai apibrėžti išorinės verslo subjektą supančios aplinkos dedamąsias bei numatyti jų galimą poveikį vykdomai veiklai ir verslo sėkmei. Kaip teigia V. Sriram, T. Mersha (2010) išorinių veiksnių analizė apima ne tik esamų veiksnių tyrimą, bet ir jų kitimo tendencijų išaiškinimą, siekiant numatyti verslo galimybes ir grėsmes, slypinčias išorinės aplinkos permainose. Todėl verslo subjektas, siekdamas tapti versliu privalo sugebėti nuolat prisitaikyti prie besikeičiančios išorinės aplinkos – identifikuoti išorinių veiksnių poveikį ir užimti tokią poziciją rinkoje, kad palankių galimybių dėka įgautų pranašumą ir išvengtų grėsmių, susijusių su tam tikromis aplinkos permainomis. Šiuo aspektu analizuojama ne tik palanki verslui aplinka, bet ir valstybės parama, verslo informacijos centrų, verslo inkubatorių pagalba, verslininkystės skatinimas įvairiomis mokestinėmis lengvatomis bei informacijos sklaida.

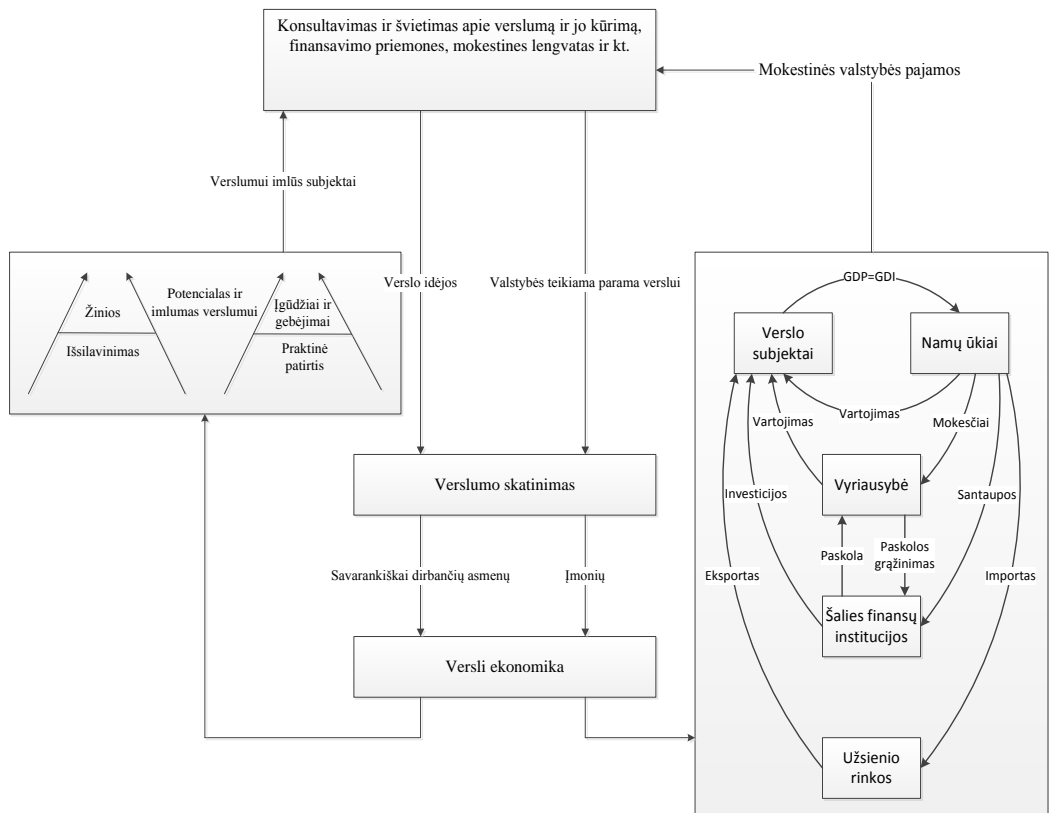
Ne mažiau svarbesnė nei ekonominė, yra ir mokslinių tyrimų išorinės verslumą įtakojančios aplinkos dedamoji. T. Ratinho, E. Henriques (2010) pateikia net keturis būdus kaip akademinė bendruomenė gali bendradarbiauti su verslo subjektais ir jiems pasiūlyti inovatyvius, technologinius požiūriu pažangius produktus

ir paslaugas, o tai yra itin svarbu siekiant verslumo skatinimo šalies mastu. Taigi verslumo ugdymas, inovacijos į mokslinius tyrimus, paramos ar kiti verslo finansavimo fondai, technologiniai parkai gali tapti verslios ekonomikos pagrindu. Reikia pažymėti, kad jeigu šalies ekonomika nepasižymi stabilumu ar augimu, tai kaip teigia L. Doganova, M. Eyquem-Renault (2009) technologijos, inovacijos ir žinios yra tas veiksnys, galintis iš pagrindų pakeisti šalies ekonomiką. Itin svarbu yra identifikuoti kiek konkrečiai šalies mokslo potencialas yra pajėgus patenkinti verslo poreikius ir ar verslas yra pasirengęs bendradarbiauti su šalies mokslo institucijomis, turėdamas alternatyvą – įsigyti inovatyvius produktus iš užsienio ar pritaikyti jau veikiančias naujas pažangias technologijas. Kaip teigia G. Binkauskas (2009) nors didžioji dauguma inovacijų ar pažangiųjų technologijų yra sukurtos didelį ekonominį potencialą turinčių šalių, tačiau XXI amžiuje yra pastebimas tarptautinis technologinis suartėjimas, įtakojamas intensyvios inovacijų sklaidos. Taigi būtent čia ir pasireiškia itin svarbus verslo inkubatorių, technologinių parkų vaidmuo, kurie ne tik turi potencialą plėtoti inovacijas tarptautiniu mastu, bet ir jas pateikti pasaulinei rinkai ir šiuo tikslu yra kuriama sekanti išorinių verslumą sąlygojančių veiksnių grupė – infrastruktūra.

Atlikta veiksnių, įtakojančių verslumą, analizė įgalina teigti, kad savarankiškai dirbantys asmenys ir įmonės turi itin skirtingas galimybes plėtoti verslą, todėl skiriasi vidiniai ir išoriniai jų verslumą sąlygojantys veiksniai. Pabrėžtina, kad ekonominiai resursai yra pakankamai riboti savarankiškai dirbantiems asmenims ar smulkiam verslui, turinčiam sąlyginai nedidelį kapitalą lyginant su stambiomis įmonėmis. Nemažai mokslininkų prognozuoja, jog XXI amžius priklausys smulkioms įmonėms, kurios būtent dėl savo dydžio turės geresnes galimybes konkuruoti. Taip pat įmonė privalo būti pakankamai maža, kad turėtų darnų kolektyvą bei būtų lanksti, kita vertus, kai kuriose srityse ji turi būti pakankamai didelė, nes būtina turėti tam tikrą svorį rinkoje, o šiuo metu egzistuojančios rinkos yra tik globalios. Tokiu būdu išryškėja poreikis organizaciją centralizuoti ir decentralizuoti tuo pačiu metu. Neprognozuojama, kad stambios kompanijos išnyks, galimybes joms teikia tai, jog technologijos leidžia stambioms kompanijoms rekonstruotis, decentralizuotis, padalinti galią ir valdžią hierarchiniais lygmenimis žemyn. Tai daryti būtina, nes stambios biurokratinės organizacijos negali konkuruoti su smulkiais, lanksčiais ir greitai judančiais vienetais (G. Šivickas, 2009). Reikia pažymėti, kad verslo inkubatorių, technologinių parkų, klasterių nauda savarankiškai dirbantiems asmenims ar smulkioms įmonėms ir šalies ekonomikai yra neiginčytina – ši verslo kūrimo ir plėtros paramos forma yra naudojama tiek išsivysčiusiose, tiek dar ekonominiu požiūriu besivystančiose šalyse. Verslo inkubavimo procesų transformacija ženkliai prisideda prie naujo verslo kūrimo ir plėtotės, kas dar labiau skatina naujus rinkos dalyvius pasinaudoti verslo inkubatorių, klasterių ar technologinių parkų teikiamomis paslaugomis ir sukurti technologinį pranašumą integruotoje rinkoje. Pažymėtina, kad verslumo ir jo augimo neįmanoma įtakoti vien tik rinkos dalyvių veiksmais, todėl labai svarbus vaidmuo tenka šalies vyriausybės politikai, kuri gali nustatyti tinkamas verslo kūrimo bei plėtotės sąlygas ir paskatas. Kaip teigia C.M. Beckman, K. Eisenhardt, S. Kotha, A. Meyer, N. Rajagopalan (2012) kiekviename be išimties individe egzistuoja verslumo

polėkis, išryškėjantis tik tada kai jo gyvavimui yra sukuriama palanki terpė, o kuo daugiau yra išorinės verslo aplinkos sudarytų galimybių atskleisti potencialą, tuo didesnis yra ir šalies verslumo lygis. Taigi šalies vyriausybė turi pasirinkti ir vykdyti tokią verslumo skatinimo politiką, kuri ne tik skatintų žinių gamybą, bet ir jų praktinį pritaikymą, o tai galima pasiekti per šalies mokesčių sistemą numatant tam tikras mokesčines lengvatas prioritetingoms sritims.

Siekiant identifikuoti mokesčių sistemos vietą verslumo skatinimo aspektu reikia pažymėti, kad šalies vyriausybė, kuriai pavesta disponuoti technologijų ir mokslo plėtrai skirtomis valstybės lėšomis, privalo elgtis kaip sumanus verslininkas ir rasti kuo daugiau būdų prioritetingai šalies ekonomikos sričiai remti. Vienas iš dažniausiai sutinkamų būdų yra verslumo tiesioginis ar netiesioginis skatinimas būtent per šalies mokesčių sistemą, kurios pagalba yra ne tik perskirstomos gautos mokesčinės valstybės pajamos tarp tam tikrų ekonominių vienetų, bet ir mokesčių lengvatų pagalba skatinamos vienos ar kitos verslo sritys, savarankiškai dirbančių asmenų ar įmonių verslumas (žr. 6 pav.).



6 pav. Mokesčių sistemos vaidmuo verslios ekonomikos kūrimo procese jos elementų verslumo vertinimo kontekste

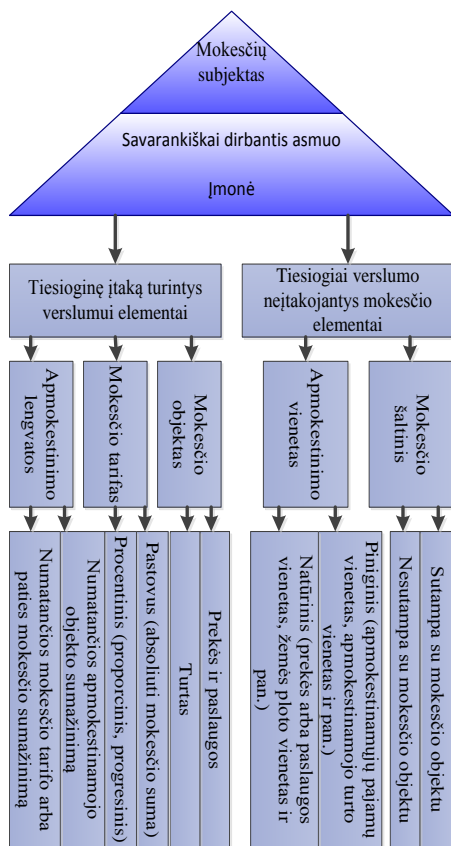
Pažymėtina, kad vien tik verslumą sąlygojančių vidinių veiksnių neužtenka, verslumui imlūs subjektai, turėdami pakankamą išsilavinimą, žinių kiekį, praktinės

patirties metu įgytus įgūdžius ir gebėjimus, privalo gauti pakankamą paramą iš trečiųjų asmenų. Dažniausiai mokslinėje literatūroje, L. Porter (1994), O. Takeru, T. Siohong (2011), tokia parama yra įvardijama ir apibrėžiama kaip konsultavimas ir švietimas verslo kūrimo galimybių klausimais. Bet kaip pažymi F. C. Gaspar (2009), J. K. Tanas, D. B. Audretsch (2011) daug svarbiau yra šalyje sudaryti tinkamas verslumo gyvavimui ir plėtotei sąlygas, kurios dažniausiai ir yra siejamos su verslumo vystymui palankios mokesčių politikos formavimu. Būtent dėl šios priežasties įvairių šalių mokesčių sistemos yra nuolat keičiamos ir tobulinamos – tikslinamos mokesčių rūšys, mokesčių objektai, keičiamos tam tikros nuostatos ir tarifai. Tačiau nepaisant egzistuojančių skirtumų tarp įvairiose šalyse vyraujančių mokesčių sistemų, vis dėlto jos turi ir bendrų bruožų, kurie mokslinėje literatūroje apibrėžiami kaip mokesčių instrumentarius. Kaip teigia M. James (2009), J. A. Meade (2011) mokesčių instrumentarius nurodo, kad kiekvienas mokestis privalo turėti subjektą, objektą, šaltinį, apmokestinimo vienetą, tarifą, apmokestinimo lengvatas, ėmimo būdą ir nustatymo metodą. Taigi mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu vertinimo pjūvis yra orientuojamas į mokesčių sistemos tiesioginį poveikį savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumą. Tačiau pažymėtina, kad siekiant identifikuoti kokiais kriterijais remiantis galima įvertinti tiesioginį mokesčių sistemos poveikį verslumui būtina atlikti mokesčių elementų identifikavimą ir jų poveikio verslumui analizę.

1.3.2 Mokesčių sistemos elementų verslumo skatinimo aspektu identifikavimas

Fiskalinių priemonių, tokių kaip mokesčių sistema, taikymas skatinant verslumą tarp įvairių šalių vyriausybės dar tik populiarėja. Siekiant vystyti verslumui palankią šalies mokesčių politiką reikia nepamiršti, kad ir pelno mokestis investuotojams turi dvejopą įtaką. Mokestis padidina išlaidas perleidžiant turtą ir taip sumažina galutinę inovacijų grąžą, taip pat turi įtakos sprendimams dėl kompensacinio paketo sudėties – naujos įmonės, pritraukdamos kvalifikuotą personalą, dažnai suteikia teisę įsigyti įmonės akcijų, tačiau tik nuo šalies mokesčių sistemos priklauso, kiek ši galimybė yra patraukli. Vis dėlto kai kuriose pasaulio valstybėse vis dar vyrauja nuomonė, kad mokestinės verslumą skatinančios priemonės nėra tikslingos, nes dabartinės rinkos sąlygos daugumą įmonių savaime įpareigoja investuoti į tyrimus ir plėtrą. Tačiau daugelis mokslininkų vieningai sutaria, kad investuotojai nesiekia išskirtinių verslumą skatinančių lengvatų, reikia tik suformuoti tokią šalies mokesčių sistemą, kuri būtų adekvati prisiimamai rizikai arba investavimui į rinkoje dar neįvertintas prekes ar paslaugas. Pažymėtina, kad užsienio investuotojai taip pat yra linkę drąsiau investuoti į inovacijas diegiančias įmones, jei bent iš dalies jas remia valstybė, tuo prisiimdama dalį rizikos.

Reikia pažymėti, kad identifikavus tik mokesčių sistemos struktūrinius elementus nėra pakankamos teorinės bazės, kad būtų galima adekvačiai vertinti elementų, sudarančių vieną ar kitą konkretų mokestį, poveikį verslumui ir jo skatinimui. Taigi šalies mokesčių sistemos vertinimui verslumo skatinimo aspektu būtina sąlyga yra detaliau mokesčių turinį atspindinčių mokesčių elementų identifikavimas bei poveikio verslumo skatinimui nustatymas (žr. 7 pav.).

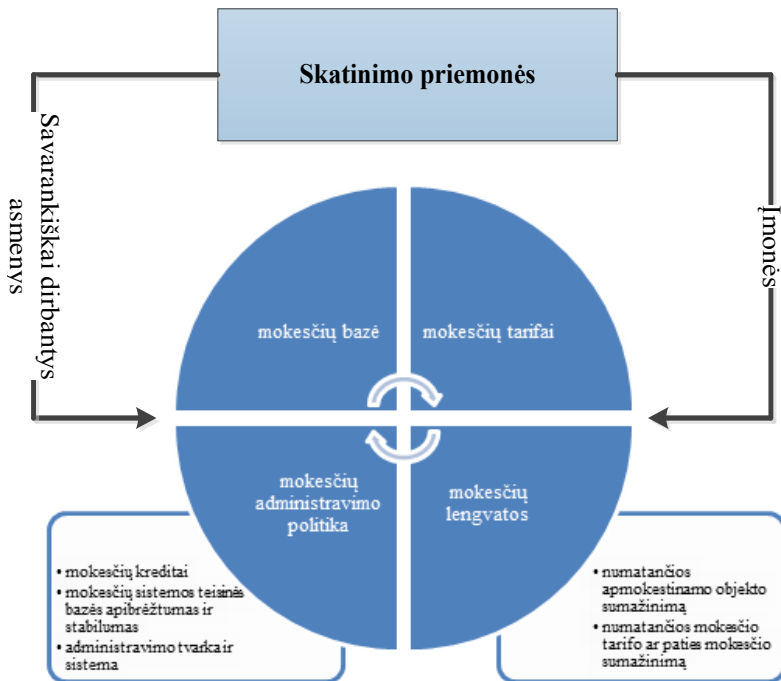


7 pav. Mokesčių elementų identifikacija verslumo skatinimo aspektu

Galima teigti, kad pagrindiniu mokesčių elementu vis dėlto yra laikomas mokesčio subjektas, kuris mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu metu gali būti įmonė arba savarankiškai dirbantis asmuo, privalantis mokėti atitinkamais įstatymais numatytus mokesčius ir rinkliavas. Pažymėtina, kad visus kitus mokesčių elementus galima suskirstyti į dvi grupes – tiesiogiai įtakojančius verslumo lygį ir neturinčius tiesioginio poveikio šalies verslumui ir jo plėtotei. Prie verslumą įtakojančių mokesčių elementų priskirtini: mokesčio objektas, tarifas ir lengvatos. Kadangi darbe akcentuojamas ir vertinamas tiesioginis mokesčių sistemos poveikis verslumui, todėl būtent šių elementų pagalba ir siekiama vertinti šalies mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu. Taigi tikslinga kiekvieną iš jų detalizuoti. Pasak E. Buškevičiūtės (2007) mokesčio objektais yra laikomos mokesčius reglamentuojančiais įstatymais apmokestinamos prekės, paslaugos ir turtas. Pastariesiems, kaip teigia R. Stačiokas (2003) priklauso savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių pajamos, turto bei parduodamo turto kitiems asmenims vertė, tam tikros veiklos rūšys, prekių bei paslaugų pridėtinė vertė, teisė naudotis gamtos ištekliais, vertybinių popierių finansinių bei kreditinių operacijų rezultatai ir

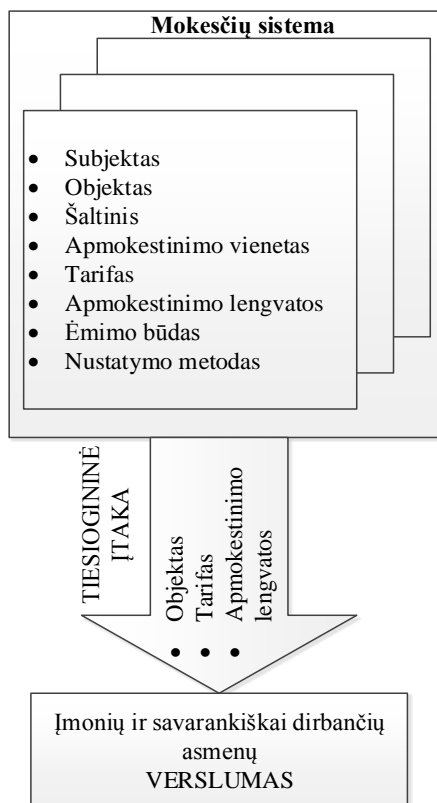
kiti objektai. Siekiant atlikti šalies mokesčių sistemos vertinimą verslumo skatinimo aspektu reikia pažymėti, kad mokesčio objektas tiesiogiai įtakoja verslumą, nes ne visos prekės ar paslaugos, pajamos ir turtas gali būti numatytas apmokestinti atitinkamų įstatymų pagalba, pavyzdžiui šalyje nebus apmokestinamos užsienio inovacijų pagalba uždirtos pajamos ir pan.

Mokesčio tarifas mokslinėje literatūroje yra apibrėžiamas kaip mokesčio dydis už vieną apmokestinamojo objekto vienetą. Nepaisant to, kad mokesčių tarifai gali būti nustatomi absoliutiniais ar procentiniais dydžiais, jie, kaip teigia M. Rin, A. Sembenelli, M. Giacomo (2010), turi didžiausią įtaką šalies verslumo lygiui. Tačiau reikia pabrėžti, kad mokestis tai ne tik tarifas, daug svarbiau vertinti tai nuo ko jis yra skaičiuojamas, todėl mokesčio bazės nustatymas yra vienas sudėtingiausių klausimų ne tik mokesčių apskaitoje, bet ir mokesčių sistemos vertinime. Taigi pažymėtina, kad mokesčio bazę priklauso nuo kitų dviejų verslumą įtakančių mokesčio elementų – objekto ir apmokestinimo lengvatų. Nors kiekviena valstybė vykdo savitą mokesčių politiką, tačiau mokesčių lengvatų sistemos skirtingose šalyse yra šiek tiek panašios – mažinančios mokesčio bazę arba tarifą. Reikia pabrėžti, kad valstybė, turinti be galo didelę įtaką verslumo skatinimui šalyje, privalo suteikti galimybes verslo plėtotei, numatyti prioritetingas verslo sritis, užsienio inovacijų pritraukimo politiką tam tikslui pasitelkiant mokesčių sistemą, o tiksliau jos pagalba formuojant lengvatines verslo kreditavimo sąlygas, mokestines lengvatas, palankius verslui mokesčių dydžius, mokesčių kreditus bei numatyti kitus palankius verslumo vystymui elementus šalies mokesčių sistemoje (žr. 8 pav.).



8 pav. Verslumo skatinimo priemonės mokesčių elementų pagalba

Pažymėtina, kad tik visų šių mokesčių elementų pagalba verslumas šalyje gali būti skatinamas dvejopai – siekiant skatinti įmonių arba savarankiškai dirbančių asmenų verslumą ir tik stimuliuojant abejus šalyje gali būti kuriama versli ekonomika, galinti konkuruoti tarptautinėje terpėje. D. Bruce, J. Deskins (2012) pažymi, kad mokesčių lengvatos, kaip vienas iš pagrindinių verslumo skatinimo elementų, yra tinkamiausios siekiant skatinti specifinių sektorių ar skirtingų gyventojų grupių verslumą šalyje. Reikia pabrėžti, kad intensyviausiai šiomis priemonėmis naudojosi būtent eksporto skatinimo politiką naudojančios šalys, siekdamos prisivilioti kuo daugiau tarptautinių užsienio inovacijų. Tačiau kai kuriuose mokslo šaltiniuose, pavyzdžiui R. Kneller, D. McGowan (2011), tokia politika dažnai kritikuojama teigiant, kad užsienio inovacijoms ateiti didžiausią įtaką turi gera verslo aplinka, išvystyta infrastruktūra, kvalifikuota darbo jėga, geografinės padėties išnaudojimas, o mokesčių lengvatos yra tik papildomas traukos veiksnys. Tuo pagrindu rekomenduojama mokesčių lengvatas keisti mažesniu bendru pelno mokesčio tarifu, tačiau šalys ne visada laikosi rekomendacijų, pavyzdžiui Singapūras turi net apie keturiasdešimt skirtingų lengvatų pelno mokesčio srityje. Tačiau reikia pabrėžti, kad tie patys mokesčių sistemos elementai, vienaip ar kitaip skatinantys verslumą, turi skirtingą poveikį įmonių ir savarankiškai dirbančių verslumo skatinimui. Pavyzdžiui, aukštas pelno mokesčio tarifas gali slopinti įmonių ir skatinti savarankiškai dirbančių verslumą. Taigi mokesčių sistemos vertinime verslumo skatinimo aspektu itin svarbu yra pabrėžti, kad tie patys mokesčių elementai ir priemonės turi skirtingą poveikį struktūrinių elementų verslumui, todėl mokesčių sistema verslumo skatinimo aspektu vertinama remiantis identifikuota ir apibendrinta jos samprata, vieta verslios ekonomikos sistemoje bei identifikuotais tiesioginę įtaką verslumui turinčiais mokesčio elementais (žr. 9 pav.).



9 pav. Mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu vertinimo pjūvis

Reikia pažymėti, kad pateiktu požiūriu į mokesčių sistemą remiamasi vertinant šalies mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu. Būtent toks suformuotas mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu vertinimo pjūvis įgalina pažvelgti į tiriamą visumą taip, kad tiriami elementai būtų suprantami ir vertinami vienodai skirtingose šalyse.

1.4 Šalies mokesčių sistemos vertinimas

1.4.1 Šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kriterijų identifikacinis tyrimas

Mokesčių sistemos vertinimas bei tobulintinių sričių nustatymas nėra toks paprastas ir aiškus procesas, juolab, kad mokslininkai ir rinkos ekspertai ją vertina labai skirtingai, nors mokesčių rūšys, mokėtojai, administratoriai, mokėjimo ir deklaravimo tvarka yra aiškiai apibrėžti šalyje egzistuojančios mokesčių teisės, tačiau pats vertinimas ir jo problema yra menkai ištirta tiek teoriniu, tiek metodologiniu požiūriais. Taip yra todėl, kad iki šiol dar nėra parengtos vieningos mokesčių sistemos vertinimo metodikos ar modelio, todėl ir įvairūs autoriai pateikia skirtingus vertinimo būdus ar gaires arba tiesiog intuityvius vertinimus, kurie yra

nepagrįsti jokiais empiriniais tyrimais ar skaičiavimais. Pažymėtina, kad tokie moksliniai tyrimai, kurie nepagrįsti jokiais empiriniais tyrimais praėjus keleriems metams praranda ne tik liekamąją vertę, bet ir reikšmę dėl nuolat besikeičiančios ekonominės aplinkos, vykstančių gana drastiškų šalių mokesčių sistemų pertvarkų. Tačiau dinaminės mokesčių sistemos vertinimo kriterijus yra ne taip jau paprasta identifikuoti ir įvertinti aiškiai išmatuojamais parametrais, juolab, kad kiekviena valstybė turi sukūrusi savitą, labiausiai jai tinkančią, mokesčių sistemą. Siekiant atlikti mokesčių sistemos vertinimą reikia pabrėžti, kad vienos ar kitos šalies mokesčių sistema dažniausiai mokslinėje literatūroje vertinama pagal tai kaip ji sprendžia apmokestinimui keliamus principus, pagal mokesčių sistemos efektyvumo principus, jos sudėtį bei mokesčių naštos dydį.

Atsižvelgiant į mokesčių sistemos svarbą šalies ekonomikai nenuostabu, kad sąveika tarp šalyje egzistuojančios mokesčių politikos ir verslumo yra ganėtinai plačiai nagrinėjama ekonominėje literatūroje. Tačiau ši tema gali apimti kelias ekonomines mokslinių tyrimų sritis, todėl daugelis atliktų mokslinių tyrimų yra orientuoti tik į tam tikrą tyrimų sferą, todėl pasižymi fragmentiškumu. Nors mokesčių vertinimo verslumo skatinimo aspektu tematika iki šiol plačiai pasaulyje nenagrinėta, tačiau H. J. Schuetze (2000), D. Bruce, J. Deskins (2004), D. W. Carlton (1979) ir kiti yra atlikę keletą empirinių tyrimų, kurių pagalba buvo ištirtas mokesčių struktūros poveikis darbo rinkai siekiant verslumo skatinimo ir šalies ekonomikos augimo.

Pažymėtina, kad visus iki šiol atliktus mokesčių sistemos ar jos dalies vertinimo verslumo skatinimo aspektu empirinius tyrimus sąlyginai galima suskirstyti į dvi grupes – tai tyrimai, atlikti naudojant statistinius fragmentinius duomenis ir tyrimai, atlikti pasitelkiant anketines ar kitas apklausas. Nepaisant egzistuojančių skirtumų tarp visų šių atliktų tyrimų, pirmojo jų tipo šalininkai, D. Bruce, J. Deskins (2004), D. Bruce (2000), M.D. Rin, M.D. Giacomo, A. Sembenelli (2011) įrodė, kad mokesčių sistema tikrai įtakoja verslumą ir jo apimtis – nustatyta, kad tarp šių dviejų kintamųjų statistiškai reikšmingas ryšys vis dėlto egzistuoja. Jie taip pat įrodė, kad akcizai, turto ir pajamų mokesčiai turi nors ir nedidelę, tačiau tiesioginę įtaką verslumo lygiui. Kiek kitokius tyrimų rezultatus pateikia antroji mokslininkų, nagrinėjusi verslumo ir mokesčių sistemos sąryšį, grupė. Pavyzdžiui H. J. Schuetze (2000) pagrindė teoriją, kad savarankiškai dirbančių asmenų verslumas tiesiogiai ir didele apimti priklauso nuo gyventojų pajamų mokesčio, kurio tarifo dydis lemia pasiryžimą imtis verslumo ar jo tolimesnės plėtotės. Apibendrinant galima teigti, kad įvairių mokslininkų atlikti tyrimai tik įrodo, jog mokesčių sistema vis dėlto turi poveikį šalies verslumui ir jo lygiui, tačiau dėl fragmentiškai atliktų tyrimų gauti rezultatai yra kiek prieštaraujantys vieni kitiems, todėl atsiranda naujo tyrimo, kuriame būtų pašalinti šie ankstesnių tyrimų trūkumai, poreikis:

- analizei naudojami tik mokesčių tarifų absoliutiniai dydžiai neatsižvelgiant į egzistuojančias skirtingas mokesčių bazes;
- analizei naudojami maksimalūs mokesčių tarifų dydžiai, neatsižvelgiant į lengvatinius ir jų egzistenciją;

- verslumo pagrindu yra laikomi tik naujai besikuriantys verslūs subjektai ir jų skaičius;
- apsiribojama tik viena tyrimų sritimi, pavyzdžiui savarankiškai dirbančiųjų asmenų apmokestinimo analize;
- analizei naudojami ne santykiniai, bet absoliutiniai dydžiai tokie kaip mokesčiai, tenkantys vienam gyventojui, EUR
- analizės metu įvertinamos tik savarankiškai dirbančiųjų pajamos neatsižvelgiant į namų ūkių taupymą ir kitus rodiklius;
- didelis dėmesys atliekant mokesčių sistemos vertinimą savarankiškai dirbančių atžvilgiu yra skiriamas demografiniams veiksniams, tokiems kaip šeimyninė padėtis, išsilavinimas, pamirštant pagrindinį kintamąjį – verslumą.

Visi minėtieji netikslumai lemia tai, kad įvairių mokslininkų atliktų empirinių tyrimų metu gauti rezultatai yra ne tik skirtingi, tačiau ir prieštaraujantys vieni kitiems. Toks rezultatas įmanomas, nes empiriniai tyrimai dažniausiai remiasi anketinės apklausos metu gautais rezultatais, o toks metodas nėra labai tinkamas siekiant įvertinti šalies mokesčių sistemą, todėl geriausia būtų reikalauti tokio tyrimo, kuris remtųsi statistiniais duomenimis, o dėmesys būtų sutelkiamas į dvi pagrindines sritis: konkrečių mokesčių didinimo ar mažinimo poveikį verslumo kūrimui bei augimui ir bendrą mokesčių sistemos poveikį verslumui. Nors panašių statistinių tyrimų mokesčių sistemos vertinime galime sutikti ne vieną, tačiau daugelis mokslininkų dažnai orientuojasi tik į mokesčių tarifų palyginamąją analizę, tačiau reikia pabrėžti, kad mokesčiai tai ne tik tarifas, bet ir jo bazė. Remiantis L. Power, M. Rider (2002) atlikto statistinio mokesčių tarifų poveikio verslumui tyrimo rezultatais, galima teigti, kad verslininkai labai jautriai reaguoja į mokesčių tarifų ir mažiau dėmesio kreipia į mokesčių bazės pokyčius, nes pastaroji, kaip teigia R. Carroll, D. Holtz-Eakin, M. Rider, H. S. Rosen (2000) nėra taip aiškiai apibrėžiama ir suprantama kaip konkretus mokesčio tarifas, todėl pastaroju metu daugelis šalių manipuliuoja mokesčių tarifų dydžiais siekiant verslumo skatinimo lygio teigiamų pokyčių. Reikia pažymėti, kad ekonomikos teorijoje jau seniai yra keliamas mokesčių tarifo poveikio klausimas, nes jo dydis mokesčių mokėtojų yra aiškiau suprantamas nei lengvatos ir jų taikymo subtilybės. Būtent dėlto didžiausias dėmesys mokslininkų tarpe ir yra skiriamas mokesčių tarifų analizei, tačiau svarbiausia ne jo dydis, bet apmokestinima suma, tačiau pastarosios šalies mastu įvertinti yra tiesiog neįmanoma. Būtent dėl šios priežasties šalies mokesčių sistemos vertinimui verslumo skatinimo aspektu tikslinga yra naudoti būtent tuos statistinius rodiklius, kurie yra orientuoti ne į konkrečius mokesčio tarifus, bet į apmokestinimąją bazę – mokesčių pajamų įplaukas šalies nacionaliniame biudžete ir įvairiuose fonduose. Taigi siekiant atlikti įvairialypį ir visą apimantį mokesčių sistemos vertinimą yra tikslinga ištaisyti anksčiau paminėtus atliktų tyrimų trūkumus ir laikytis tokių pagrindinių mokesčių sistemos vertinimo kriterijų:

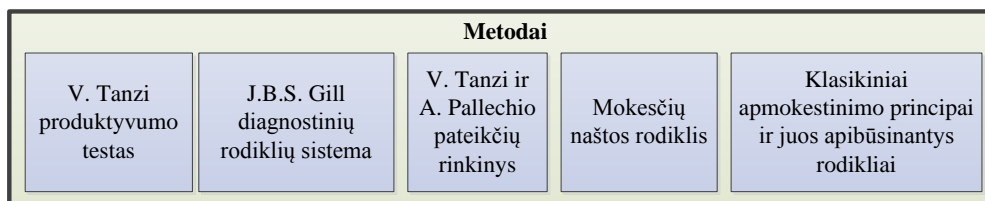
- identifikuoti ir apibrėžti kas yra laikoma verslumu ir versliu subjektu;
- tyrimo tikslais naudoti ne absoliutinius, bet santykinius kintamųjų dydžius, tinkančius ir tarptautiniams palyginimams;

- tyrimo tikslais naudoti kuo platesnį laiko periodą apimančius kintamuosius ir jų dydžius;
- tyrimo tikslais reikalauti platesnio požiūrio į mokesčių sistemą ir jos vertinimą, t.y. įtraukti kiek įmanoma daugiau mokesčių sistemą apibūdinančių rodiklių;
- dėl egzistuojančių skirtingų apmokestinimo schemų tyrimo tikslais tikslinga išskirti du verslumo vertinimo kintamuosius – įmones ir savarankiškai dirbančius asmenis.

Atliktų mokslinių tyrimų verslumo skatinimo srityje analizė įgalina teigti, kad egzistuojanti mokslinė bazė šioje srityje reikalauja ne tik naujo tyrimo, bet ir naujo požiūrio į mokesčių sistemos vertinimą, todėl šiam tikslui pasiekti toliau yra atliekama mokesčių sistemos vertinimo metodikų analizė.

1.4.2 Mokesčių sistemos vertinimo metodų apžvalga

Nors svarbiausia mokesčių funkcija yra generuoti valstybės pajamas, tačiau mokesčiai dažnai yra traktuojami kaip pajamų perskirstymo priemonė, skirta rinkos mechanizmo spragoms taisyti ir pajamoms perskirstyti. Būtent dėl šios priežasties mokslininkai I. Skačkauskienė (2009), C. Alley, D. Bentley (2008), P. Profeta, S. Scabrosetti (2009), A. Novošinskienė, A. Slavickienė (2005), K. Levišauskaitė, K. Šinkūnienė (2009), V. Tanzi (2004) ir kiti siūlo keletą metodų, kuriais remiantis galima būtų vertinti mokesčių sistemą. Tačiau tiek mokslininkai, tiek ir rinkos ekspertai vieningai sutaria, jog nėra parengto valstybės mokesčių sistemos vertinimo metodo, gebančio įvertinti šalies mokesčių sistemą įvairiais aspektais. Galbūt tai net nėra tikslinga, nes ne visus mokesčių sistemos tyrėjus domina tie patys mokesčių sistemos skerspjūviai, analitiniai aspektai. Tačiau pažymėtina, kad mokslinėje literatūroje galima būtų išskirti dažniausiai sutinkamus penkerius mokesčių sistemos bei jos administravimo vertinimo metodus (žr. 10 pav.).



10 pav. Dažniausiai naudojami mokesčių sistemos vertinimo metodai

Reikia pažymėti, kad šiuose, dažniausiai naudojamuose mokesčių sistemos vertinimo metoduose, nėra išvelgiamas verslumo vertinimo aspektas. Taigi galima teigti, kad mokslinė mokesčių sistemos vertinimo terpė reikalauja naujo tyrimo verslumo skatinimo aspektu tam tikslui pateikiant ir naują mokesčių sistemos vertinimo modelį. Šiam tikslui pasiekti būtina yra atlikti išsamią šių, 10 paveiksle

pateiktų metodų analizę, kad kuo objektyviau būtų sudaromas šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu vertinimo kriterijų sąrašas.

Tarptautinio valiutos fondo atstovas V. Tanzi (2004) susistemino iki tol egzistavusius mokesčių sistemos vertinimo metodus ir pateikė naują, kuriame išskyrė aštuonerius kvalifikacinius diagnostinius mokesčių sistemos vertinimo rodiklius. Kiekvienam rodikliui įvertinti yra pateikiamas specifinis klausimas, o remiantis gautais parinktų ekspertų atsakymais galima teigiamai, neigiamai ar patenkinamai, atsižvelgiant į gautų atsakymų visumą, vertinti šalies mokesčių sistemą. Tačiau toks V. Tanzi siūlomas mokesčių sistemos vertinimo metodas turi būti traktuojamas kaip subjektyvi eksperto pateikta nuomonė apie šalies mokesčių sistemą. Pažymėtina, kad dėlto jog ne tie patys ekspertai vertina įvairių šalių mokesčių sistemas išlieka itin didelė neatitiktųjų tikimybė, nes V. Tanzi suformuotas mokesčių sistemos vertinimo metodas nenurodo konkrečios vertinimo skalės ar bent jau jos ribų, todėl negali būti naudojamas tarptautiniams mokesčių sistemos palyginimams. T. J. Atwood, M. S. Drake, J. N. Myers, L. A. Myers (2012) teigia, kad jeigu mokesčių sistemos vertinimo metodas nėra tinkamas tarptautinio masto tyrimams tai jis tampa betikslis, nes vienos šalies mokesčių sistemos įvertinimas tampa beprasmiškas. Nepaisant vyraujančių prieštarūnų nuomonių, V. Tanzi metodas yra naudojamas praktikoje pakankamai ilgą laikotarpį siekiant įvertinti šalies mokesčių sistemą.

V. Tanzi mokesčių sistemos vertinimo metode nurodytas koncentracijos indeksas parodo, ar pakankamai didelė dalis bendrųjų mokestinių įplaukų surenkama iš palyginus nedidelio skaičiaus mokesčių ir mokesčių tarifų. Pavyzdžiui Lietuvoje net apie aštuoniasdešimt procentų nacionalinio biudžeto mokestinių įplaukų sudaro pajamos iš penkių pagrindinių mokesčių. Tačiau šalyje egzistuojančių mokesčių skaičius negali atspindėti mokesčių sistemos funkcionalumo, o juolab ir jos efektyvumo, nes galima optimaliai operatyviai surinkti mokesčius tik iš kelių pagrindinių mokesčių, jeigu jų administravimas yra efektyvus, mokestinė įstatyminė bazė yra kruopščiai paruošta, jos pagalba nubrėžiamos aiškios mokesčių politikos panaudos ribos, kurios atspindi aiškius kontūrus tarp mokesčių politikos praktinio taikymo tiek įmonėje, tiek ir šalies sistemoje, vengimo ir slėpimo, tai mokesčių sistema gali sėkmingai funkcionuoti. Tuo tarpu kitas V. Tanzi siūlomas mokesčių sistemos vertinimo rodiklis, dispersijos indeksas parodo ar tarp mokesčių yra palyginus nedaug tokių, iš kurių gaunamos ypač menkos pajamos, tačiau jie sudaro daug rūpesčių juos administruojant. Sąlyginai mažai pajamų duodančių mokesčių Lietuvoje nėra daug, tačiau mokesčių sistemas lyginant tarptautiniu mastu yra ganėtinai sunku nustatyti koks tiksliai turėtų būti tokių mokesčių skaičius visoje sistemoje. Būtent dėl šios priežasties įvertinti mokesčių sistemą pagal šį rodiklį yra ganėtinai sunku, juolab, kad kuo didesnis dispersijos rodiklis tuo neefektyvesnė mokesčių sistema yra laikoma. Erozijos rodiklis mokslininkų, O. Abdrassar, T. Subhash (1997), S. Spratt (2009), tarpe vertintinas itin kritiškai, nes jis nurodo kiek faktinė mokesčių bazė yra artima potencialiai mokesčių bazei. Pavyzdžiui Lietuvoje mokestinė bazė yra sąlyginai plati, tačiau potencialių neapmokestinamų bazių nėra, nebent prie jų galėtumėme priskirti atitinkamuose įstatymuose numatytas mokesčių lengvatas ar šešėlinės ekonomikos apimčių įtakojamus mokestinius praradimus.

Nors daugelis V. Tanzi siūlomų rodiklių mokslinėje literatūroje vertintini kritiškai, tačiau reikia pažymėti, kad egzistuoja ir aiškiai apibrėžtų, pavyzdžiui, atsilikimo renkant mokesčius rodiklis parodo ar mokesčiai mokami laiku, t.y. tuo momentu, kuris numatytas mokesčių įstatymuose. Tokia informacija yra sunkiai prieinama, tačiau bent jau objektyviai išmatuojama ir tinkanti tarptautiniams palyginimams. Vertinant mokesčių sistemą pasak V. Tanzi (1983) labai svarbu įvertinti tai, kiek ji priklauso nuo mokesčių, kurių tarifai yra specifiniai, t.y. nustatyti nuo prekės fizinių charakteristikų – kiekio, svorio ar vertės. Tokiu atveju mokesčių sistema vertinama teigiamai jeigu joje egzistuoja sąlyginai nedidelis tokių mokesčių skaičius, nes kuo daugiau mokesčių sistemoje yra tokių mokesčių, tuo sudėtingiau yra juos administruoti, o tai pasak V. Tanzi (2005) reiškia ir neefektyvią mokesčių sistemą. Reikia pažymėti, kad mokslinėje literatūroje dažnai sutinkamas, tačiau praktikoje ganėtinai retai naudojamas V. Tanzi siūlomas mokesčių sistemos vertinimo metodas nėra normatyvinio pobūdžio ir nurodo tik svarbiausius aspektus į kuriuos reikėtų atkreipti dėmesį atliekant šalies mokesčių sistemos vertinimą.

Sekantis, labai panašus į V. Tanzi, mokesčių sistemos vertinimo metodas yra J.B.S. Gill siūloma diagnostinių rodiklių sistema, kuri išskaidyta į dvi dalis – kiekybinius ir kokybinius mokesčių sistemos vertinimo aspektus. Kaip teigia J.B.S. Gill (2000), šis mokesčių sistemos vertinimo metodas padeda atskleisti pajamų administravimo proceso spragas bei pozicijas, kuriose pajamų administravimas neatitinka valstybės ir mokesčių mokėtojų lūkesčių, o mokesčių pajamų surinkimo sisteminė analizė suteikia galimybę įvertinti visos mokesčių sistemos efektyvumą. J.B.S. Gill pasiūlytas mokesčių sistemos metodas ganėtinai palankiai vertinamas ir mokslininkų tarpe, nes jį taikant mokesčių sistemą galima analizuoti sisteminiu požiūriu per mokesčių pajamų surinkimo prizmę.

Būtent tokiu aspektu, kaip teigia J. Bivainis, I. Skačkauskienė (2009), nagrinėjant mokesčių sistemos dedamąsias yra atskleidžiama jų įtaka sistemai, kurios efektyvumas savo ruožtu priklauso nuo komponentų tarpusavio dermės. Pažymėtina, kad mokesčių sistemos vertinimui pasitelkiant šį metodą yra susiduriama su viena esmine problema – duomenų prieinamumu, nes rodiklių vertinimui, kaip ir daugeliui kitų mokesčių sistemos vertinimo metodų, reikalingas labai plataus spektro statistinių duomenų rinkinys. Pastarąjį dažniausiai sudaro nacionalinių sąskaitų ataskaitos, šalies mokesčius ir jų surinkimą reglamentuojanti teisinė bazė, nuolat mokesčių administratorių rengiamos įvairios išsamios statistinės ataskaitos, mokesčių administratorių ir mokėtojų anketinių tyrimų duomenys ir t.t.

Siekiant palyginti mokesčių sistemos vertinimo metodus, kurių dedamosios yra rodikliai, reikia pažymėti, kad J.B.S. Gill, panašiai kaip ir V. Tanzi pasiūlytu metodu, mokesčių sistema yra vertinama naudojant tam tikrą rodiklių rinkinį, tačiau daugiau koncentruojamasi į pajamų surinkimo aspektą. Pažymėtina, kad J.B.S. Gill pateikto metodo pagrindiniai trūkumai yra ganėtinai siauro profilio mokesčių sistemos vertinimas, nėra detalizuoti rodiklių apskaičiavimo principai ir neapibrėžtos vertinimo skalės (žr. 4 lentelę).

4 lentelė. Panašių turiniu mokesčių sistemos vertinimo metodų privalumai ir trūkumai

Metodika	Privalumai	Trūkumai
V. Tanzi metodas	<ul style="list-style-type: none"> siekiami visapusiškai įvertinti mokesčių sistemą ir jos struktūrą. 	<ul style="list-style-type: none"> mokesčių sistema vertinama atsižvelgiant tik į parinktų ekspertų nuomonę; kai kurie rodikliai yra kritikuotini dėl jų rezultatų vertinimo tikslingumo; nėra apibrėžtos vertinimo skalės; metodas nėra tinkamas tarptautiniams palyginimams; metodas nėra normatyvinio pobūdžio ir nurodo tik svarbiausius vertinimo aspektus; nepateiktas apibendrinamasis rodiklis (ar jų rinkinys), integruojantis dalinių rodiklių reikšmes ir leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių sistemos lygį.
J.B.S. Gill diagnostinių rodiklių Sistema	<ul style="list-style-type: none"> vertinimui naudojami statistiniai duomenys, o ne intuityvūs vertinimai; sistemą galima analizuoti sisteminiu požiūriu per mokestinių pajamų surinkimo prizmę; atsižvelgiama į kiekybinius ir kokybinius mokesčių sistemos vertinimo aspektus. 	<ul style="list-style-type: none"> dalis statistinių duomenų gali būti sunkiai prieinami; siauro profilio vertinimas; nėra apibrėžtos vertinimo skalės; nepateiktas apibendrinamasis rodiklis (ar jų rinkinys), integruojantis dalinių rodiklių reikšmes ir leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių sistemos lygį.
V. Tanzi ir A. Palechio pateiktųjų rinkinys	<ul style="list-style-type: none"> vertinimui naudojami statistiniai duomenys, o ne intuityvūs vertinimai; mokesčių sistema analizuojama per mokestinių įplaukų prizmę. 	<ul style="list-style-type: none"> nėra nustatyta aiški rodiklių hierarchija; nėra apibrėžtos vertinimo skalės; nepateiktas apibendrinamasis rodiklis (ar jų rinkinys), integruojantis dalinių rodiklių reikšmes ir leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių sistemos lygį.

Atlikta mokesčių sistemos keleto panašių turiniu vertinimo metodų analizė įgalina teigti, kad mokslinėje literatūroje pateikiami mokesčių sistemos vertinimo metodai turi tendenciją koncentruotis į pavienių aspektų vertinimą. Pažymėtina, kad toks vertinimas stokoja įvairiapusiškumo, o siūlymai dėl mokesčių sistemos tobulinimo – pagrįstumo ir kompleksiško.

Mokesčiai yra ta sritis, kurioje gali būti skaičiuojama keliais būdais, bet, deja, dažnai pamirštama, kad visus šiuos skaičiavimus reikia svarstyti su didelėmis

išlygomis. Jie tam tikrais atvejais gali suteikti informacijos ir apie tai, dideli ar maži mokesčiai, pakeliama ar nepakeliama jų našta. Bene daugiausia mokslinėje literatūroje kaip vienas iš dažniausiai praktikų tarpe naudojamų mokesčių sistemos vertinimo metodų yra aptariama ir analizuojama mokesčių našta. Absoliutiniu dydžiu mokesčių našta yra apskaičiuojama kaip mokesčių mokėtojų sumokėtų mokesčių suma, t.y. bendrosios valstybės mokestinės pajamos. Pagal šį mokesčių naštos apskaičiavimo metodą, skaičiuojant mokesčių naštą yra įskaičiuojami visi mokesčių mokėtojų mokami mokesčiai – tiek į nacionalinį biudžetą, tiek į įvairius fondus. Tačiau skaičiuojant mokesčių naštą šiuo metodu gali iškilti problemų:

- visi mokesčių mokėtojų sumokėti mokesčiai gali neatsispindėti viename biudžete ir valstybės gaunamų bendrųjų mokestinių įplaukų apskaičiavimui reikės ne vieno statistinio šaltinio;
- valstybės suformuoto tam tikro fondo mokestinės įplaukos apskaitomos ir kito valstybės fondo mokestinėse įplaukose.

Mokesčių naštos apskaičiavimas absoliutiniu dydžiu leidžia palyginti konkrečios šalies mokestinių įplaukų kitimą laiko atžvilgiu. Tačiau kaip teigia A. H. Conrad (1955) norint palyginti kelių šalių mokesčių naštos rodiklius privalo būti skaičiuojami ne absoliutūs, bet santykiniai rodikliai, o iš jų dažniausiai naudojamas mokesčių naštos rodiklis yra mokestinių įplaukų ir bendrojo vidaus produkto santykis. Santykinis rodiklis, kaip teigia S. Elschner, C. Schwager (2005) parodo kokia bendrojo vidaus produkto dalis yra perskirstoma mokesčiais ir toks dydis gali būti lyginamas laiko skalėje ne tik vienos šalies, bet ir tarptautiniu mastu.

Mokesčių, vidutiniškai tenkančių vienam šalies gyventojui, dydis yra išreiškiamas absoliutiniu dydžiu ir skaičiuojamas kaip visų nacionalinio biudžeto mokestinių įplaukų ir gyventojų skaičiaus santykis. Tačiau šis gautas dydis individui yra mažai naudingas dėl to, kad neįvertina šalies pajamų lygio skirtumų ir todėl nėra tinkamas tarptautiniams palyginimams. Dažniausiai mokesčių tarifų lyginimo metodas yra naudojamas tarpvalstybinėms mokesčių lyginamosioms analizėms atlikti, kai yra lyginami to paties mokesčio tarifai. Tačiau kaip teigia B. K. Atroscopic, J. R. Nunns (1991) mokestis – tai ne tik tarifas, bet ir bazė. Lyginant tik tarifus ir jų dydžius gaunama labai paviršutiniška informacija, kurią prasminga lyginti tik tuomet kai mokesčio bazė sutampa, tačiau visose be išimties šalyse mokesčių bazė skiriasi, o ypačingai tiesioginių mokesčių. Pažymėtina, kad tokiu atveju tikslingiausiu mokesčių sistemos vertinimo metodu galima laikyti būtent santykinį mokesčių naštos rodiklį. Lietuvos bei užsienio literatūroje yra sutinkami šie mokesčių naštos rodiklio apskaičiavimo būdai:

- EUROSTAT naudojama metodika;
- Lietuvos laisvosios rinkos instituto naudojamos metodikos;
- Kitos praktikoje naudojamos metodikos.

Taigi, siekiant atlikti išsamią mokesčių sistemos vertinimo metodų analizę privalu yra išskirti mokesčių naštos vertinimo metodikų privalumus ir trūkumus (žr. 5 lentelę).

5 lentelė. Mokesčių naštos skaičiavimo metodų palyginimas

Metodika	Privalumai	Trūkumai
EUROSTAT naudojama metodika	<ul style="list-style-type: none"> • įvertinamos visos tik mokesstinės nacionalinio biudžeto ir įvairių fondų pajamos. 	<ul style="list-style-type: none"> • apskaičiuojama mokesčių našta būtų dar tikslesnė jei būtų įtrauktos ir įvairios LR įstatymais neapibrėžtos rinkliavos.
LLRI naudojamos metodikos		<ul style="list-style-type: none"> • rinkos dalyviai gali pateikti tik savo patirtimi bei turima informacija grindžiamų vertinimų; • skaičiavime įtrauktos ir nemokesstinės nacionalinio biudžeto pajamos, tokios kaip Europos Sąjungos parama.
Laisvės nuo mokesčių dienos metodika		<ul style="list-style-type: none"> • nėra įtraukiamos piniginės išlaidos ir laiko sąnaudos, susijusios su mokesčių administravimu; • neįvertinamas valstybės skolinimasis, kuris gali virsti mokesčių našta ateityje.

Būtina atlikti išsamų kompleksinį tyrimą, kurio išvados ne tik suteiktų galimybę apskaičiuoti realią mokesčių našta verslui, bet ir išskaidytų abejones dėl teisingo mokesčių naštos rodiklio palyginimo su kitų ES valstybių skelbiamais duomenimis. Norint apskaičiuoti mokesčių našta Lietuvoje, tikslingiausia būtų naudoti tokį apskaičiavimo metodą, pagal kurį mokesčių našta būtų apskaičiuojama šalies pajamas dalinant iš bendrojo vidaus produkto, tačiau taip pat įtraukiant ir tokius mokėjimus, kurie slegia verslininkus ir namų ūkius ir nėra patvirtinti LR įstatymais. Tokiu atveju į mokesčines pajamas į nacionalinį biudžetą privalo būti įtrauktos tik tos pajamos, kurios gautos iš mokesčių, neįskaitant pajamų iš mokesčių baudų, delspinigių ir konfiskacijų. Nepriklausomai nuo mokesčių administravimo ir įskaitymo tvarkos, egzistuojančios šalyje, privalo būti įtrauktos ir tos mokesstinės pajamos, kurios yra sumokėtos į įvairius tikslinius fondus ir kitus biudžetus. Be to, privaloma įtraukti ir kitas rinkliavas, kurios yra nenumatytos tam tikrų mokesčių įstatymų, tokias kaip mokesčiai už įvairias licencijas, registrus, kurie nėra įtraukiami kaip kokio nors biudžeto ar fondo mokesstinės pajamos, o yra pripažįstamos tam tikrų organizacijų pajamomis.

Kitas, itin retai praktikoje naudojamas mokesčių sistemos vertinimo metodas yra klasikinių apmokestinimo principų ir juos apibūdinančių rodiklių vertinimas. Nors mokesčių sistemos apmokestinimo principų yra daug ir daugelis autorių pateikia juos skirtingai, tačiau reikia pažymėti, kad dažniausiai jų esmė yra ta pati, skiriasi tik pavadinimai (žr. 6 lentelę).

6 lentelė. Apmokestinimo principai ir jų raiška mokslinėje literatūroje

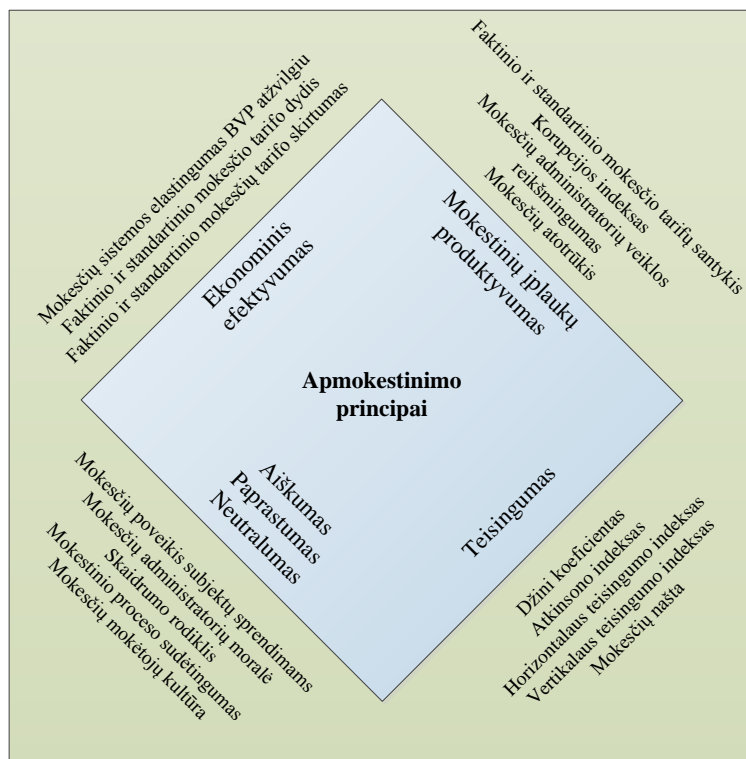
Principas Šaltinis	Teisingumas	Ekonominis efektyvumas	Administracinis paprastumas	Mokestinių įplaukų produktyvumas	Elastingumas	Administracinis efektyvumas	Minimalūs surinkimo kaštai	Aiškumas	Paprastumas	Neutralumas	Lygybė	Viešumas	Neišvengiamumas	Lankstumas	Stabilumas	Vienkartinis apmokestinimas
A. Smith (1937)	X			X		X	X									
O. Žekienė (1996)	X							X	X							
R. Vainienė (2005)	X					X		X		X	X					
G. M. Pajuodienė (1993)	X	X	X	X	X											
E. Buškevičiūtė (2006)	X			X	X											
LLRI (1997)					X		X	X					X			X
J. Slemrod (1990)		X	X					X	X	X						
European Commission (2004)	X	X						X	X	X			X	X		
ITEP (2011)								X	X	X	X					
ACCA (2009)	X	X		X	X	X		X	X	X	X		X	X	X	X
Kentucky Chamber (2012)	X			X			X		X	X						
L. Kaplow (2008)	X					X	X	X	X	X						

Lietuvos ir užsienio mokslinėje literatūroje pateikiama įvairių galimų apmokestinimo principų klasifikacijų, nepaisant skirtingų jų formuluočių, tačiau panašių turinio prasme apmokestinimo principų skaičius svyruoja nuo trijų iki trylikos. Galima išskirti šešis pagrindinius mokslininkų pabrėžiamus apmokestinimo principus, kurie yra minimi daugelyje pateikiamų mokslinių šaltinių:

- teisingumas;
- ekonominis efektyvumas;

- mokesčių įplaukų produktyvumas;
- aiškumas;
- paprastumas;
- neutralumas.

Reikia pažymėti, kad mokesčių sistemos vertinimui nėra tikslinga naudoti visus apmokestinimo principus, todėl tolimesnėje mokesčių sistemos vertinimo metodų analizėje bus remiamasi tik jau atrinktais, dažniausiai mokslinėje literatūroje minimais apmokestinimo principais. Kiekvienam identifikuotam ir tolimesnei analizei atrinktam apmokestinimo principui mokesčių sistemos vertinimo rodikliai turi būti parenkami taip, kad atitiktų pagrindinius reikalavimus bei kuo išsamiau ir objektyviau apibūdintų mokesčių sistemos savybes (žr. 11 pav.).



11 pav. **Mokesčių sistemos vertinimas remiantis administravimo principais ir juos apibūdinančiais rodikliais**

Pažymėtina, kad mokesčių sistemą vertinti pagal klasikinius apmokestinimo principus ir juos atspindinčius rodiklius gali būti ganėtinai sudėtinga, nes atskirų, tarpusavyje nesusietų elementų analizė nesuteikia galimybės objektyviai įvertinti visos mokesčių sistemos ir tokiu būdu riboja mokesčių sistemų analizę tarptautiniame lygmenyje. Be to, kaip ir mokesčių naštos analizės atveju, skirtingos mokslo institucijos ar mokslininkai siūlo skirtingus rodiklius tam pačiam

apmokestinimo principui vertinti, o kai kurių darbuose tas pats vertinimo rodiklis yra siūlomas ir skirtingiems apmokestinimo principams vertinti. Kaip teigia J. Bivainis, I. Skačkauskienė (2009) mokesčių naštos rodiklis siūlomas ir vertinant apmokestinimo teisingumą, ir mokesčių administravimo paprastumą, o vidutinio mokesčio tarifo rodiklis – teisingumą ir efektyvumą. Taigi vertinimas yra sudėtingas ir kritikuotinas ne tik dėl rodiklių atrankos, bet ir dėl rodiklių klausimų neapibrėžtumo tiek turinio, tiek matavimo prasmėmis.

Atlikta mokesčių sistemos vertinimo metodų analizė įgalina teigti, kad nors vertinimo metodų praktikoje egzistuoja tikrai nemažai, tačiau nei vieno iš jų nebūtų galima sieti su šalies verslumo ar jo skatinimo analize, nors mokesčių sistema ir turi tiesioginį poveikį šalies verslumui, jo lygiui bei tendencijoms. Taip pat galima teigti, kad nors ir praktikoje yra taikoma daug įvairių vertinimo metodų, tačiau jie turi ir tam tikrų vienodų bruožų, kuriuos galima pavadinti tam tikrais bendrais mokesčių sistemos vertinimo kriterijais (žr. 7 lentelę).

7 lentelė. **Mokesčių sistemos vertinimo kriterijų raiška**

Kriterijus Metodas	Mokesčių sistemos administravimo vertinimas	Mokesčių sistemos struktūros vertinimas	Mokesčių apskaitos sudėtingumo vertinimas	Mokesčių sistemos aplinkos vertinimas
V. Tanzi produktyvumo testas	X	X		
J.B.S. Gill diagnostinių rodiklių sistema	X		X	X
V. Tanzi ir A. Pallichio pateiktųjų rinkinys	X	X		
Mokesčių naštos rodiklis				X
Klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai	X		X	

Remiantis identifikuotos mokesčių sistemos vertinimo kriterijų raiškos rezultatais galima teigti, kad vis dėlto didžiausias dėmesys yra skiriamas mokesčių sistemos administravimui, tačiau likusiems vertinimo kriterijams – mokesčių sistemos struktūrai, aplinkai ar apskaitos sudėtingumo lygiui yra skiriamas vienodas ir tolygus dėmesys. Taigi, visi identifikuoti mokesčių sistemos vertinimo kriterijai yra vienodai svarbūs ir į juos visus privalo būti atsižvelgta siekiant atlikti išsamią mokesčių sistemos analizę. Formuojama prielaida, kad būtent šiais kriterijais tikslinga vadovautis ir siekiant atlikti mokesčių sistemos vertinimą verslumo skatinimo aspektu bei parinkti juos apibūdinančius atitinkamus rodiklius. Taigi itin svarbu yra sukurti tokį modelį, kuris gebėtų įvertinti mokesčių sistemos poveikį šalies verslumui, jo lygiui ir skatinimui, tačiau netikslinga visiškai eliminuoti praktikoje egzistuojančių identifikuotų mokesčių sistemos vertinimo metodų, reikia juos adaptuoti ir dalinai pritaikyti tam, kad būtų gaunami kuo objektyvesni ir patikimesni rezultatai.

1.5 Prielaidų formulavimas šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu

Atlikta egzistuojančių šalies mokesčių sistemos vertinimo metodų analizė įgalina teigti, kad egzistuoja vieningo ir struktūrizuoto, aiškaus vertinimo modelio problema. Tačiau nepaisant to, kad šalies mokesčių sistema ir jos formavimo politika turi tiesioginę įtaką šalies verslumui ir jo skatinimui, nei vienas iš egzistuojančių mokesčių sistemos vertinimo metodų net dalinai negeba to įvertinti. Taigi, mokesčių sistemos vertinime verslumo skatinimo atžvilgiu atsiranda teorinių bei praktinių vertinimo aspektų stoka. Tačiau atliktos teorinės bazės analizė įgalina numatyti tiek šalies mokesčių sistemos vertinimo kriterijus, tiek ir rodiklius. Vertinimo kriterijais tikslinga yra pasirinkti visus šiuo metu egzistuojančius praktikoje – mokesčių sistemos administravimą, mokesčių sistemos struktūrą, aplinką ir apskaitos sudėtingumą lygį. Reikia pažymėti, kad siekiant sudaryti sąlygas objektyviam ir tiksliam jų vertinimui tikslinga yra parinkti juos apibūdinančius rodiklius pagal atliktą mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu apraiškų analizę. Taigi vertinimo rodiklių parinkimui tikslinga vadovautis šiais pagrindiniais principais:

- parinkti mokesčių sistemos vertinimui verslumo skatinimo aspektu tik reikšminius mokesčių sistemą apibūdinančius kintamuosius;
- empiriniam tyrimui atlikti parinkti įvairaus ekonominio lygio šalių 5 m. laikotarpio statistinius kintamuosius, įvertinančius tiek kiekybinį, tiek ir kokybinį mokesčių sistemos vertinimo aspektą;
- parinkti rodiklius siekiant išskirti du verslumo vertinimo aspektus – įmones ir savarankiškai dirbančius asmenis.

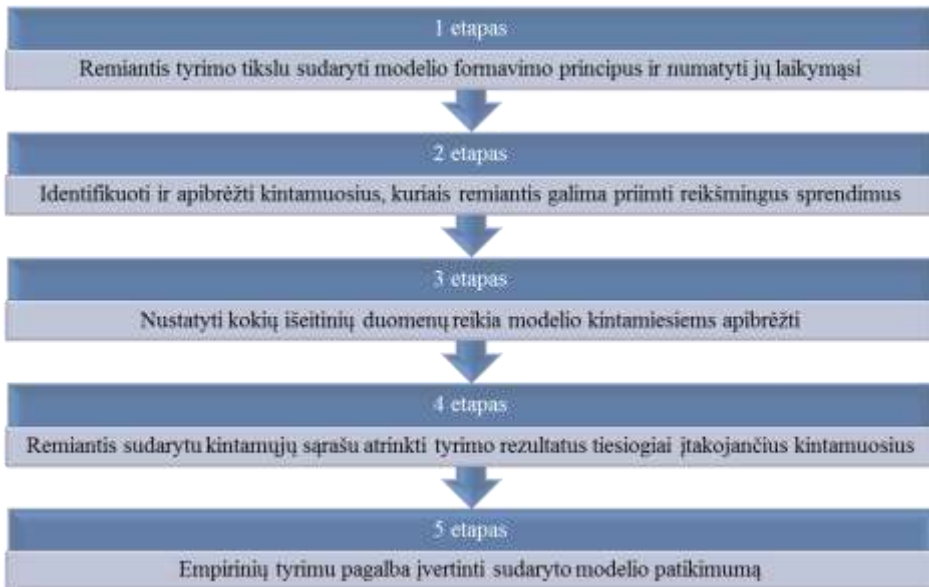
Remiantis atlikta verslumo, mokesčių sistemos ir jos vertinimo būdų analize verslumo skatinimo aspektu, galima formuluoti tokias apibendrintas teorines prielaidas:

1. mokesčių sistema yra viena iš ekonominių subjektų funkcionavimo sąlygų, galinčių skatinti arba riboti verslumą šalyje;
2. versliais subjektais gali būti ir savarankiškai dirbantys asmenys ir įmonės – bet koku atveju valstybė, skatindama arba ribodama jų verslumą įtakoja šalies ekonomiką ir jos pokyčius;
3. valstybė, kurioje tolygiai skatinamas įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumas, pasižymi aukštu verslumu – neturi būti numatyti ir aiškiai apibrėžti šalies verslumo skatinimo prioritetai;
4. įvairūs mokesčių sistemos vertinimo metodai negeba kompleksiskai įvertinti šalies mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu.

2. ŠALIES MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMAS VERSLUMO SKATINIMO ASPEKTU: MODELIAVIMAS IR KOKYBINIŲ CHARAKTERISTIKŲ APYBRAIŽA

2.1 Šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio koncepcijos formavimas

Reikia pažymėti, kad modeliavimas nėra griežtai reglamentuotas mokslinio tyrimo metodas. Siejant tai, jog kol kas nėra tokių ekspertinių sistemų, kuriomis šį procesą būtų galima automatizuoti kai kurie mokslininkai, R. B. Kline (2011), J. A. Sokolowski, C. M. Banks (2009) teigia, kad vis dėlto egzistuoja tam tikri bendriniai modelio sudarymo etapai, kurių būtina laikytis rengiant net ir skirtingo sudėtingumo ar pobūdžio modelius (žr. 12 pav.).



12 pav. **Bendriniai modelio sudarymo etapai**

Reikia pažymėti, kad tyrimo tikslo ir siekiamos išspręsti problemos identifikavimas yra pradinis modelio sudarymo etapas, nes tik tiksliai žinant kokio rezultato yra siekiama galima parinkti efektyvų problemos sprendimo kelią. Tik nuo problemos identifikavimo ir aiškios jos apybraižos priklauso ir modelio formavimo principų pasirinkimas bei jų adekvatumas tyrimui. Sekantis, trečiasis modelio sudarymo etapas, yra bene svarbiausias, nes tik nuo jo priklauso ir sudaryto modelio patikimumas. Reikia pabrėžti, kad šiame modelio formavimo etape yra atliekama konceptualinė analizė, kurios metu pats modelis yra nesudaromas, tačiau identifikuojami ir išsamiai aprašomi pagrindiniai kintamieji. Kaip teigia B. Kline (2011) pagrindinis dėmesys privalo būti skiriamas modelio įėjigos ir išėjigos

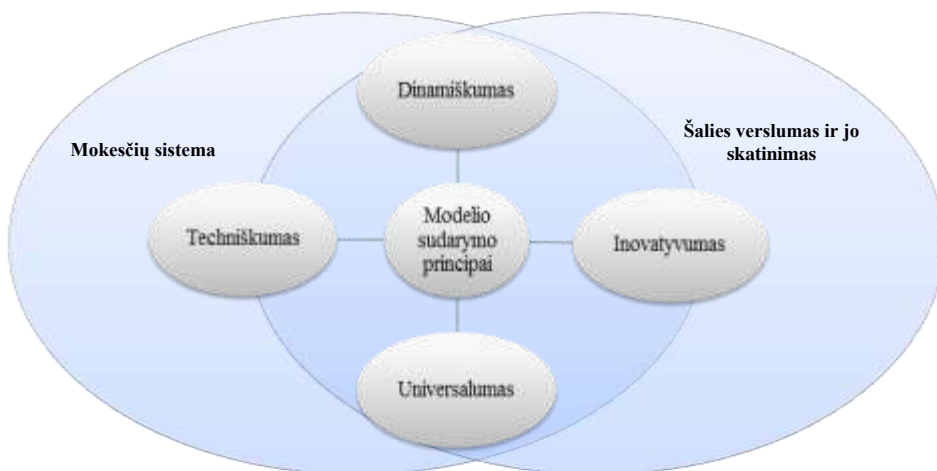
kintamiesiems, kuriais siekiama apibrėžti kokius vis dėlto kintamuosius turi apdoroti pats modelis ir kokius rezultatus jis turi pateikti. Kartu reikia nepamiršti ir duomenų pakankamumo, nes tik esant patikimiems duomenims sudarytas modelis galės duoti objektyvų ir patikimą rezultatą. Todėl paskutinis modelio sudarymo etapas yra modelio patikimumo įvertinimas ir pagrindimas empirinių tyrimų pagalba.

2.1.1. Modelio formavimo principai ir jų analizė

Šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio formavimas yra neatsiejamas nuo teorinės bazės ir privalo pasižymėti visiems modeliams būdingais keleriais aspektais. A. Osterwalder, Y. Peigner (2010) teigia, kad modelis – tai tam tikra tikrovės abstrakcija, gebanti nurodyti vieno ar kito reiškinių priežastinius ryšius ir privalo būti tokio tikslumo, kad:

- modeliavimo rezultatas privalo tenkinti bent jau minimalius teorinės ar praktinės bazės poreikius;
- sudarytas modelis privalo pasižymėti dinamiškumo principu;
- sudaryto modelio detalumo laipsnis negali priklausyti nuo duomenų prieinamumo lygio, t.y. į modelį įtraukti duomenys privalo būti lengvai prieinami kiekvienam suinteresuotam modelio panauda piliečiui;
- modelis turi būti aiškus, suprantamas ir lengvai įdiegiamas praktikoje.

Reikia pažymėti, kad nepaisant mokslinėje literatūroje egzistuojančių modelio formavimo principų įvairovės, pastarųjų atranka privalo būti atliekama ypatingai kruopščiai, nes pastarieji lemia tiek modelio struktūrą ir parametrus, tiek ir apibrėžia jo panaudos galimybes bei tiesiogiai įtakoja teikiamų rezultatų patikimumą. Taigi, kaip teigia. M. I. Bhati (2012) nuo to kokių konkrečių modelio formavimo principų bus laikomasi pirminėje jo kūrimo stadijoje, priklausys sudaromo modelio kokybė, o svarbiausia ir jo taikymo galimybės bei patikimumas, todėl modelio formavimo principų identifikavimas privalo remtis ir taikymo naudos įžvalga. Būtent dėl šios priežasties modelio formavimo principų identifikavimą galima traktuoti kaip pradinį išeišigos tašką siekiant sudaryti šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu vertinimo modelį. Taigi pastarojo sudarymas yra pradedamas nuo konkrečių modelio formavimo principų identifikavimo, detalizavimo ir jų pasirinkimo motyvacijos (žr. 13 pav.).



13 pav. Šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio formavimo principai

Kaip teigia I. Arbnor, B. Bjerke (2009), modelio sudarymui išskirtas pirmasis, dinamiškumo principas, yra kardinaliai priešingas statiškumo principui. Kadangi mokesčių sistema jau kaip veiksnys yra vertintinas kaip dinaminis, todėl atitinkamai ir sudaromas vertinimo modelis privalo pasižymėti ne statine, o tik dinamine struktūra. F. M. Yusof, R. A. Aziz (2008) pabrėžia, kad visi be išimties sudaryti vertinimo modeliai privalo būti dinaminiai, nors daugelis ištirtų mokesčių sistemos vertinimo metodų nėra pasižymintys dinamiškumo principu. Dėl šios priežasties galima teigti, kad egzistuojantys praktikoje mokesčių sistemos vertinimo metodai nepakankamai užtikrina tinkamą reakciją į nuolat besikeičiančios aplinkos poveikį. O tai yra ypatingai svarbu kuomet ne tik pati mokesčių sistema, jos struktūra, ją reglamentuojantys teisės ir kiti norminiai aktai, bet ir požiūris į ją itin dažnai keičiasi. Be to modelis privalo pasižymėti dinamiškumo principu ne tik todėl, kad būtų pritaikomas čia ir dabar, bet ir būtų lankstus vykstančių pokyčių požiūriu bei taptų tinkamas tarptautiniams mokesčių sistemos palyginimams, organizuojamiems tarp skirtingų užsienio šalių, turinčių savitas mokesčių sistemas. Reikia pabrėžti ir tai, jog po keleto dešimtmečių pasikeitus gyventojų požiūriui į mokesčius, jų sistemas bei įvykus pokyčiams ir pačiose mokesčių sistemose galbūt bus reikalinga naujų, inovatyvesnių mokesčių sistemos vertinimo kintamųjų įtrauka. Tačiau sudarius dinamiškumu pasižymintį modelį, jo struktūrinės dalys ir jų tarpusavio ryšiai liks nepakitę laiko atžvilgiu, todėl modelis bus tinkamas naudoti sąlyginai ilgą laikotarpį. Tik sudarius mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelį, pasižymintį šiomis savybėmis bus gaunama laukiama modelio teikiama pridėtinė vertė.

Inovatyvumo principo realizavimas apima ne tik naujų idėjų generavimą, bet ir publikuotų literatūros šaltinių, empirinių duomenų ir praktinių pavyzdžių agregavimą bei naujų požiūrių į juos sintetinimą. Egzistuojant šiandieninėms ekonominėms sąlygoms kuomet mokesčių sistema ir jos analizė įgauna vis didesnę reikšmę, kardinaliai pakeistų, naujų ekonominių teorijų ar koncepcijų formavimas

neatsižvelgiant į jau egzistuojančias mokslines teorijas ar praktiką gali būti komplikuoatas. Būtent dėl šios priežasties esamos teorinės ir praktinės bazės identifikavimas, jos panaudojimas yra tiesiog privalomas modelio sudarymo etapas, juolab, kad šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio formavimas neatsižvelgiant į jau sukauptą teorinę ir praktinę bazę būtų ir diskutuotinos mokslinės bei praktinės vertės. Taigi modelis turi būti naujas ir inovatyvus įrankis šalies mokesčių sistemos vertinime verslumo skatinimo aspektu, galintis konkuruoti su jau esamais mokesčių sistemos vertinimo modeliais ir metodikomis bei pasiūlyti tai ko kiti modeliai negali – įvertinti mokesčių sistemą būtent verslumo skatinimo aspektu. Pažymėtina, kad tai padėtų atlikti ne tik šalies mokesčių sistemos vertinimą, palyginti atskirų šalių vertinimo rezultatus, bet ir pasirinkti savarankiškai dirbančiojo ar įmonės verslumui ir jo vystymui tinkamiausią šalį.

Techniškumo principas mokslinėje literatūroje dažniausiai yra pateikiamas ir apibūdinamas kaip modelyje naudojamų jau patvirtintų teoremų ir taisyklių skaičius bei matematiniai metodai, kurie yra taikytini tikrinant sudarytojo modelio validumą ir praktinio realizavimo galimybes. Reikia pažymėti, kad ekonominių reiškinių tyrimui dažniausiai yra naudojami būtent matematiniais principais grįsti modeliai, kurie, kaip teigia H. Tong, T. Kumar, Y. Huang, Y. Sun (2011) yra priskiriami kiekybinių modelių tipui. Būtent tokio tipo modeliai matematinėmis išraiškėmis apibūdina tiriamų duomenų tarpusavio ryšius, tačiau remtis vien tik kiekybiniais duomenimis netikslinga, daug svarbiau yra įvertinti abejus – tiek kiekybinį, tiek ir kokybinį aspektus. Todėl šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio sudarymui bus naudojami kiekybinės išraiškos duomenys.

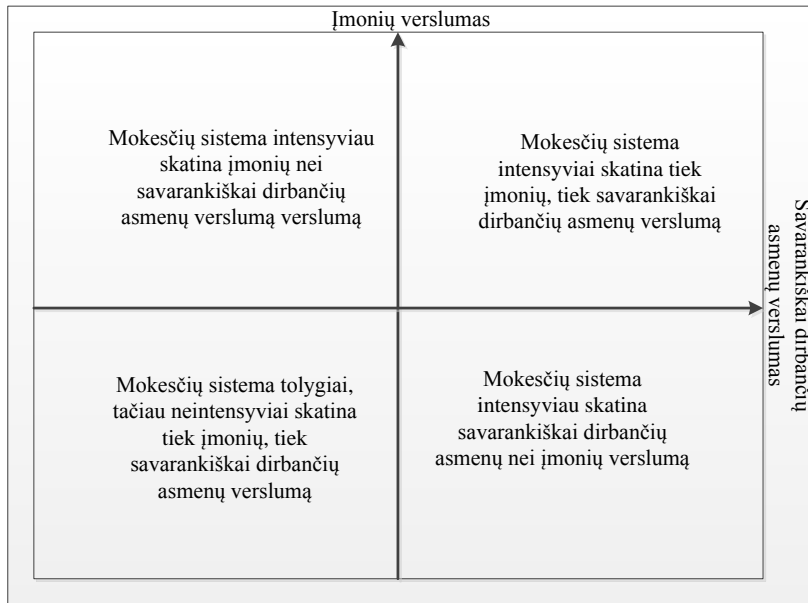
Siekiamas sudaryti šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelis privalo pasižymėti ir universalumo principu. Kaip teigia L. Gudonavičius, V. Bartosevičienė, G. Šaparnis (2009), suformavus modelį išskirtinai kuriai nors vienai situacijai, mokslinė ir praktinė jo vertė neabejotinai sumažėja. Taigi modelis turi būti universaliai pritaikomas bet kurioje užsienio šalyje siekiant įvertinti pastarosios mokesčių sistemą.

Pabrėžtina, kad vadovaujantis tinkamai identifikuotais ir apibrėžtais modelio formavimo principais galima sudaryti patikimą šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio koncepciją, naudingą ne tik praktikams, bet ir akademinėi visuomenei kuriant mokesčių sistemos ar verslumo bei jo skatinimo vertinimo teorijas.

2.1.2 Šalies mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu vertinimo modelio koncepcijos idėja

Remiantis pirmojoje disertacijos dalyje suformuluotomis teorinėmis prielaidomis bei identifikuotais modelio sudarymo principais, pasiūloma šalies mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu vertinimo modelio koncepcijos idėja. Remiantis tuo, jog pirmojoje disertacijos dalyje buvo įrodyta, kad mokesčių politika turi tiesioginį poveikį šalies verslumui, tai mokesčių sistemos vertinimo tikslais išskirtos dvi – savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumo dimensijos. Būtent toks vertinimo pobūdis yra pasirinktas remiantis tuo, kad

daugelyje šalių verslumą gali atspindėti ne tik įmonės, bet ir asmenys, kurie savarankiškai užsiima komercine veikla. Pažymėtina, kad tokios veiklos pavyzdžiais Lietuvoje gali būti įsigiję verslo liudijimus arba individualią veiklą pagal pažymą vykdantys ir atitinkamus mokesčius mokantys piliečiai. Tačiau reikia pabrėžti, kad šios dvi šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio dimensijos tarpusavyje yra glaudžiai susiję ir gali netiesiogiai įtakoti viena kitą. Pavyzdžiui, jeigu šalyje bus numatytas per didelis pelno mokesčio tarifas tai tokiu būdu bus skatinamas ne įmonių, bet savarankiškai dirbančių asmenų verslumas, kuriam, kaip teigia Z. Brixiova (2011) pelno mokesčio tarifas turi atvirkštinę priklausomybę, t.y. tarifui didėjant steigsis ne įmonės, bet savarankiškai dirbantys asmenys taip naudodamiesi šalyje vyraujančia mokesčių politika. Tačiau nepaisant to, D. Bruce, M. Mohsin (2006), D. Bruce, J. Deskins, M. Mohsin (2004) atlikti tyrimai įgalina teigti, kad pelno mokesčio tarifas, įmonių gaunamos pajamos ar pridėtinės vertės mokesčio tarifas neturėjo jokios įtakos šalies verslumo lygiui. Reikia pažymėti, kad savarankiškai dirbantys asmenys turi daug daugiau galimybių išvengti mokėtinų mokesčių, todėl mokesčių politika, kaip teigia P. Engstrom, B. Holmlund (2009) turi būti formuojama siekiant išlaikyti pusiausvyrą tarp įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumo skatinimo. Bet drastiškai mažinant vieniems ar kitiems tenkančių mokesčių našta reikia prisiminti, jog jeigu šalies mokesčių politikos tikslas nėra verslaus kapitalo kūrimas, o tik kapitalo kūrimas siekiant padidinti mokesčines valstybės pajamas tuomet, kaip teigia S. C. Parker (2004) toks verslumo „skatinimas“ yra ne tik betikslis, bet ir žalingas – didinantis mokesčių vengimo mastus bei mažinantis mokesčių mokėtojų kultūrą. Pabrėžtina, kad tarptautinė šalių konkurencija mokesčių politikos srityje tiesiogiai įtakoja verslumo lygį ir subjektai gali laisvai judėti tarp šalių bei konkuruoti ne tik vietinėse rinkose. Taigi mokesčių sistema gali būti suformuota taip, kad savarankiškai dirbančių asmenų verslumas būtų intensyviau skatinamas nei įmonių, ir atvirkščiai. Būtent dėl šios priežasties tiriant mokesčių sistemą šalies verslumo skatinimo aspektu ir yra svarbu išskirti dvi – savarankiškai dirbančių ir įmonių verslumo dimensijas (žr. 14 pav.).



14 pav. Šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio idėjos koncepcija

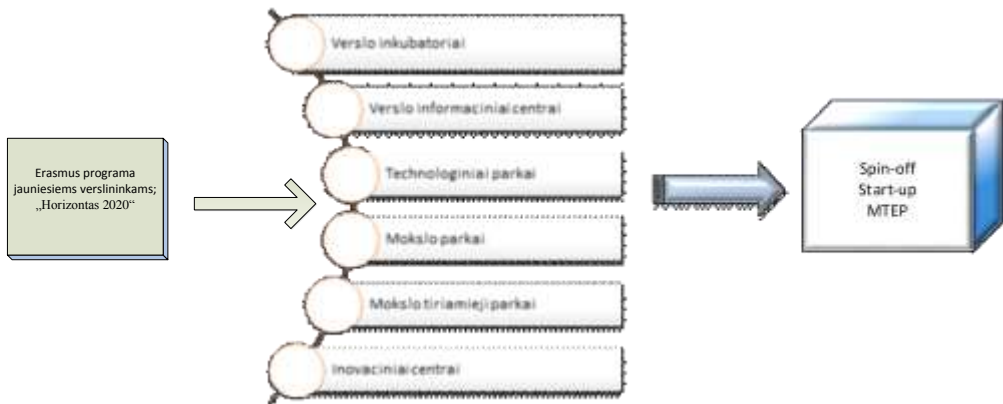
Sudarytos mokesčių sistemos vertinimo modelio idėjos koncepcijos tikslingumas yra siejamas su tuo, jog būtina sąlyga yra numatyti ar valstybė skatina verslumą ir kokio tipo mokesčių sistemą ji proteguoja. A. Shane (2004) pabrėžia, kad jeigu šalyje bus skatinama tik viena dominuojanti iš identifiкуotų modelio dimensijų tai mokesčių politika verslumo skatinimo aspektu bus vertintina teigiamai. Tačiau jeigu šalyje mokesčių sistemos pagalba siekiama tolygiai vienodai skatinti abiejų dimensijų verslumą, tai A. Shane (2004) pažymi, kad šalyje pastarasis nebus tikslingai skatinamas.

Remiantis atlikta teorine verslumo ir šalies mokesčių sistemos analize bei sudarytomis šalies mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu vertinimo prielaidomis, galima teigti, kad visų šalių mokesčių sistema skatins bet kurių subjektų verslumą. Todėl remiantis tuo savarankiškai dirbančių asmenų verslumą tikslinga vaizduoti koordinacių sistemos x ašimi, o įmonių verslumą – y ašimi. Tai reiškia, kad įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumo skatinimas šalies mokesčių sistemos pagalba gali būti traktuojamas kaip dviejų susikertančių ašių, formuojančių skirtingą šalies mokesčių sistemos poveikį įmonių ar savarankiškai dirbančių asmenų verslumui, jo lygiui, padėti.

Šalies mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu vertinimo modelio formavimas atskleidė poreikį analizuoti sudaryto modelio kintamuosius apibūdinančias kokybines savybes, kuriomis remiantis galima atlikti jų interpretavimą šalies mokesčių sistemos vertinimo aspektu. Remiantis tuo, atliekama savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumo skatinimo kokybinių ir kiekybinių charakteristikų analizė.

2.2 Savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumo skatinimo kokybinių charakteristikų ir jų skatinimo analizė

Pažymėtina, kad verslo subjektų apmokestinimo lygis apsprendžia valstybės socialinės gerovės kūrimo galimybes socialinės apsaugos, švietimo ir kitose srityse. Kaip teigia R. Banelienė (2013), šalys, pasirinkusios santykinai žemą apmokestinimo lygį, negalėtų suteikti tokio teikiamų paslaugų lygio apimtį ir kokybės prasme, kokį galėtų suteikti šalys, pasirinkusios ženkliai didesnę apmokestinimo lygį. Būtent dėl šios priežasties apmokestinimo lygio pasirinkimą galima būtų prilyginti šalies fiskalinės politikos išeities taškui, nurodančiam kokių lygiu vyriausybė dalyvauja šalies ekonomikos gyvenime. Todėl būtina yra nustatyti verslumo skatinimo kokybines charakteristikas. Kaip teigia M. Meyer (2003), P.D. Englis, T. Ratinho, B.G. Englis (2010) jos yra verslo inkubatoriai, verslo informaciniai centrai, technologiniai parkai, mokslo parkai, inovaciniai centrai ir kitos organizacijos, kurių išeią galima apibrėžti spin-off (purpurinių) ir start-up (naujai besikuriančių) įmonių skaičiumi bei mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos finansavimo apimtimi (žr. 15 pav.).



15 pav. Verslumo skatinimo kokybinės charakteristikos ir jų skatinimas

Verslo inkubatoriai yra viena iš labiausiai paplitusių besikuriančioms ar neseniai įsikūrusioms įmonėms valstybės paramos formų, plačiai taikomų tiek išsivysčiusiose, tiek ir besivystančiose šalyse. H.M. Al-Mubarak, M. Busler (2010) teigia, kad būtent verslo inkubatorius tampa viena iš efektyviausių verslo plėtos skatinimo priemonių, padedančių besikuriančioms ar neseniai susikūrusioms įmonėms sėkmingai įsitvirtinti rinkoje. Taip yra todėl, kad verslo inkubatorius inkubuojamiems verslo subjektams teikia verslo valdymo paslaugas (informaciją, konsultacijas, mokymą ir pan.), nuomoja patalpas, tarpininkauja gaunant finansinę paramą bei diegiant naujas technologijas ir mokslo naujoves versle. G. Šivickas (2009) pažymi, kad egzistuoja dvi verslo inkubatorių rūšys:

- gamybiniai – paslaugas teikiantys inkubatoriai, kuriuose yra inkubuojami verslo subjektai, vykdančios gamybinę veiklą, užsiimančios mažmenine prekyba, teikiančios paslaugas;
- technologiniai inkubatoriai, kuriuose inkubuojami ūkio subjektai, teikiančios taikomųjų tyrimų, mokslo naujovių, inovacijų panaudojimo versle paslaugas, kuriantys naujus produktus ir pan.;

Tačiau nepriklausomai nuo verslo inkubatoriaus rūšies, jo veiklos tikslai bus tokie patys:

- Vystyti regiono/šalies ekonomiką, dėmesį koncentruojant į silpnų ar naujų rajonų vystymą, siekiant sumažinti nedarbą, kuriant naujas darbo vietas, didinant regiono konkurencingumą. Labai dažnai verslo inkubatorių veikla įtraukiama į šalies ekonominės politikos priemones, siekiant tokiu būdu remti subjektus pirmaisiais jų gyvavimo metais.
- Remti pradedančiųjų ar neseniai įsikūrusių naujų įmonių veiklą, ypatingai įmonių, turinčių augimo potencialą, mažinant jų veiklos išlaidas ir riziką, ir didinant jų veiklos pelną. Tokiu būdu per sukurtą verslo paramos vystymo sistemą, sukurti palankią verslo vystymo aplinką smulkiems verslo subjektams pirmaisiais jų veiklos vystymo metais, siekiant mažinti jų veiklos nesėkmės galimybę.
- Skatinti bendradarbiavimą tarp įmonių, užtikrinant ir palengvinant smulkių verslo subjektų ne tik spartesnę išėjimą į rinką, bet ir keičiantis svarbia verslo informacija tarpusavyje bei mokantis vienai iš kitos.
- Skatinti universitetų, tyrimų institucijų ir verslo bendradarbiavimą, tokiu būdu siekiant didinant technologijų perdavimą ir tyrimų komercionalizavimą. Šiame kontekste svarbiu aspektu tampa inovacijų rėmimas, suprantant jų svarbą vystant ir plėtojant sėkmingus verslus (G. Šivickas, 2009).

Taigi, apibendrinant verslo inkubatorių veiklą galima teigti, kad makro lygmenyje verslo inkubatorių tikslu tampa šalies konkurencingumo ir verslumo lygio didinimas, o mikro lygmenyje – padėti įmonėms, turinčioms gerų verslo idėjų bei finansiškai silpnoms pasiekti tokį lygį kai jos gali savarankiškai užsiimti ūkine komercine veikla ir konkuruoti rinkoje taip siekiant ugdyti versliškas individo savybes bei skatinti inovacijomis grystą įmonių plėtrą.

Mokslo parkai dažniausiai yra apibrėžiami kaip organizacijos, kuriose dirbantys profesionalai siekia didinti bendruomenės gerovę, remdami inovacijų kultūrą ir konkurencingumą bei įmonių bendradarbiavimą su žiniomis pagrįstomis organizacijomis. Todėl mokslo parkai dažniausiai yra įsikūrusios universitetų teritorijose ir turi palankias galimybes bendradarbiauti su universitetais mokslo srityje. Siekdami plėtoti aukštąsias technologijas, jie sujungia tyrinėtojų grupes, laboratorijas, institutus, mažas inovacines firmas ir atskirus verslininkus (A. Fominienė, 2010).

Technologiniai parkai yra beveik tapatūs mokslo parkams. Skitumas toks, kad mažiau apribojimų nariams ir jų veikla nėra siejama su universitetais ar tyrimų

institutais. Jų tikslas yra sukurti minimalias darbo sąlygas ir sumažinti pradedančiųjų smulkus ir vidutinio verslo įmonių riziką. Todėl tokie parkai yra skirti verslininkams, turintiems technologinę idėją (G. Šivickas, 2009).

Mokslo tiriamieji parkai yra nuosavybe grindžiamos įmonės, siūlančios tyrimų ir vystymo galimybes technologinėms ar mokslu paremtoms įmonėms. Tyrimų parkai dažnai užtikrina bendruomenės ekonomikos vystymasi ar technologijų perdavimą. Todėl juose gali būti mažos ir stambios įmonės, dirbančios su aukšto lygio technologijomis. Čia esančios įmonės dirba produktų tyrinėjimo arba analogų kūrimo srityje, išskyrus įmones, užsiimančias paslaugų teikimu (A. Fominienė, 2010).

Inovaciniai centrai suteikia inovacinėms įmonėms ir organizacijoms patalpas nuomai, konsultuoja įmonės kūrimo klausimais, teikia verslo planų rašymo paslaugas, taip pat bendro naudojimo biuro paslaugas. Pagrindinis šių centrų tikslas – formuoti inovacijų politiką regione, paremti pradedančias inovacines įmones, kad jos sėkmingai augtų, darytų teigiamą įtaką vietinei ekonomikai. Daugelyje šalių skirtumai tarp inovacinių centrų, verslo inkubatorių ir mokslinių technologijos parkų atsispindi organizacinėse jų struktūrose, nes nustatyti ribą tarp minėtų organizacijų gana sudėtinga (A. Fominienė, 2010).

Verslo informaciniai centrai verslininkams lengvatinėmis sąlygomis teikia informaciją, konsultacijas ir mokymus įvairiomis verslo organizavimo ir plėtojimo temomis: įmonės steigimo, verslo planų rengimo, darbo teisės, marketingo, finansinės ir buhalterinės apskaitos, mokesčių ir kt. Pagrindinis šių centrų tikslas – teikiant informacinę, konsultacinę ir mokomąją pagalbą, prisidėti prie naujų įmonių steigimosi, padėti jau veikiančioms įmonėms plėtoti veiklą bei prisitaikyti prie kintančių rinkos sąlygų, didinti jų konkurencingumą ir veiklos efektyvumą (G. Šivickas, 2009).

Reikia pažymėti, kad visos analizuotos verslo paramos formos dažniausiai yra skatinamos per įvairias verslumo skatinimo programas. Šiuo metu Europoje verslumas yra skatinimas per daugelį programų, iš kurių reiktų paminėti „Horizontas 2020“, Erasmus jaunieji verslininkams ir kt. Jos yra skirtos Europos Sąjungos veiksmų planui „Verslumas 2020“ įgyvendinti, kuris akcentuoja verslumo išsilavinimą ir mokymą siekiant auginti, lavinti naujas verslininkų kartas, ir įtraukia svarbias priemones, kurios skatintų verslumą tarp jaunų žmonių, moterų, pagyvenusių žmonių, migrantų ir bedarbių. Didelis nedarbingumo lygis palieka nepanaudotus žmogiškuosius išteklius, ypač tarp moterų ir jaunų žmonių. Šis veiksmų planas taip pat numato priemones kovai su verslumo kliūtimis: ambicingos priemonės, skirtos paskatinti start-up'us ir naujų verslų kūrimą, verslo perdavimus padaryti labiau sėkmingesnius, pagerinti verslo priėjimą prie finansų, ir suteikti sąžiningiems verslininkams po bankroto antrąjį šansą. Taip pat siekiama mokesčių politiką padaryti labiau palankią verslui. Manoma, kad reikėtų identifikuoti geriausią praktiką, kurioje ES siekian įgyvendinti verslui palankią mokesčių aplinkos politiką.

„Horizontas 2020“ yra didžiausia Europos Sąjungos mokslinių tyrimų ir inovacijų programa, kurios tikslas yra skatinant inovacijas ir tyrimus užtikrinti globalų Europos konkurencingumą, jos ekonomikos augimą ir darbo vietų kūrimą. Šia programa siekiama didinti įmonių, ypač mažų ir vidutinių, konkurencingumą,

pabrėžiant inovacijas kaip varomąją jėgą sprendžiant ekonomikos augimo ir užimtumo problemas visos Europos mastu. Tačiau reikia pažymėti, kad vien tik programa „Horizontas 2020“ neužtikrins spartaus ekonomikos augimo, todėl kiekviena ES valstybė turi atlikti svarbų vaidmenį skatindama ekonomikos augimą, todėl tam reikia bendrų Europos politikų, akademinės ir verslo bendruomenių pastangų. Lietuva inovacijų srityje padarė didelę pažangą, pakilo Inovacijų sąjungos rezultatų suvestinėje, gali didžiuotis stipriais universitetais, palankia verslo aplinka, tačiau turite modernizuoti mokslinių tyrimų sistemą, intensyviau skatinti verslo investicijas į mokslinius tyrimus ir inovacijas. „Horizonto 2020“ programą sudaro trys pagrindinės dalys, skirtos ES mokslo pozicijoms, pramonės lyderystei stiprinti ir didžiausiems socialiniams iššūkiams spręsti. Programa „Horizontas 2020“ finansuos visas inovacijų grandies dalis – nuo idėjos iki rinkos – ir taip padės spręsti atotrūkio tarp mokslinių tyrimų ir sukurto inovatyvaus produkto patekimo į rinką problemą. Jeigu pavyktų paskatinti inovacijų kūrimą ir diegimą smulkaus ir vidutinio verslo įmonėse, kurios sudaro daugiau kaip 90 procentų visų Europos įmonių ir užtikrina beveik 2/3 visų darbo vietų, galima tikėtis konkurencingumo didėjimo, ekonomikos augimo ir darbo vietų daugėjimo visos Europos mastu. Mažoms ir vidutinėms įmonėms skirtos programos „Horizontas 2020“ priemonės bus naudojamos tam, kad sąvokos „inovacija“ ir „nedidelės įmonės“ taptų neatsiejamos.

Dar viena, populiarėjanti verslumo skatinimo programa yra ES Erasmus programa jauniems verslininkams, skirta pradedantiesiems verslininkams mokytis iš kitų valstybių narių patyrusių verslininkų. Joje dalyvaujantys jaunieji verslininkai gali nuo vieno iki šešių mėnesių semtis patirties iš pripažinto kitos ES šalies verslininko. Programa skirta pradedantiesiems ir būsimiems verslininkams, tiems, kurie įkūrė įmonę per pastaruosius trejus metus arba rimtai ketina ją kurti. Reikia pabrėžti, kad šioje mainų programoje dalyvavo net 50 Lietuvos verslininkų. Taigi apibendrinant ištirtas verslumo skatinimo priemones reikia pažymėti, kad daugelis priemonių vis dėlto yra skirtos įmonių, bet ne savarankiškai dirbančių asmenų verslumo skatinimui (žr. 8 lentelę).

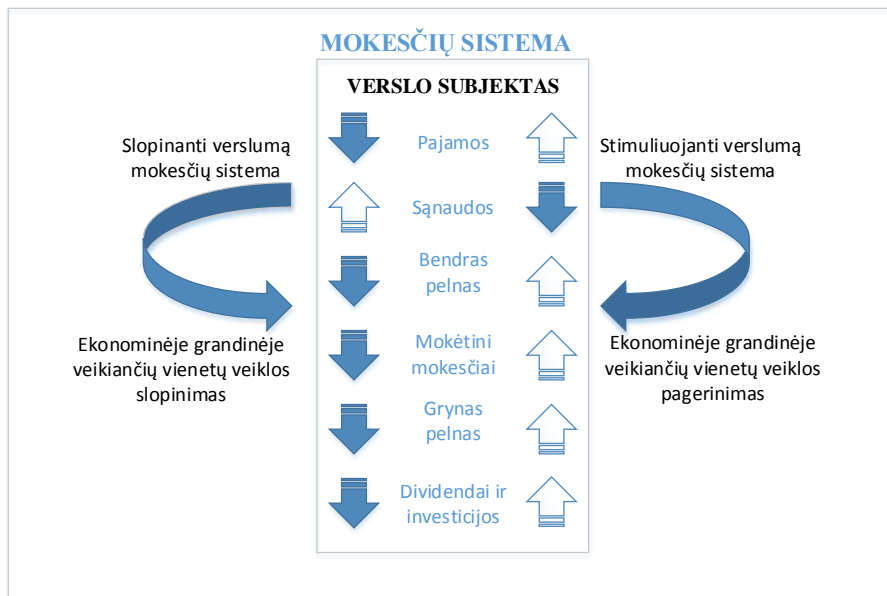
8 lentelė. **Verslumo skatinimo priemonės bei programos įmonėms ir savarankiškai dirbantiems asmenims**

Priemonė, programa	Raiškos objektas
Verslo inkubatoriai	Įmonės
Verslo informaciniai centrai	Įmonės, savarankiškai dirbantys asmenys
Technologiniai parkai	Įmonės
Mokslo parkai	Įmonės
Mokslo tiriamieji parkai	Įmonės
Inovaciniai centrai	Įmonės
„Horizontas 2020“	Įmonės, savarankiškai dirbantys asmenys
Erasmus programa jauniems verslininkams	Įmonės, savarankiškai dirbantys asmenys

Pažymėtina, kad nors daugelis priemonių yra skirtos būtent įmonių verslumo skatinimui, tačiau ne mažiau svarbus vaidmuo turėtų tekti ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumui. Europos Komisija, numachiusi verslumo skatinimo Europos Sąjungos šalyse didinimo priemones, pastaruoju metu vis didesnę dėmesį skiria tam tikrų visuomenės grupių atstovų verslumo skatinimui ir plėtotei. W. De Jong (2013) teigia, kad moterys Europoje sudaro tik 34,4 proc. visų savarankiškai dirbančių asmenų, o tai tik įrodo, kad pastarosios turi būti intensyviau skatinamos, siekiant, kad jos taptų sėkmingai veikiančiomis verslininkėmis. Kuriant savarankiškai dirbančių asmenų verslumo skatinimo priemones orientuojamasi ne tik į moterų, bet ir į vyresnio amžiaus gyventojų, bedarbių ir migrantų tikslinę grupę. T. Kautonen (2008) nurodo, kad vyresnio amžiaus piliečiai dažniausiai turi verslumo patirties ir vertingų verslumo žinių, kurios leistų ne tik tapti sėkmingai rinkoje veikiantiems savarankiškai dirbančiais asmenimis, bet ir praverstų steigiant įmones. Tuo tarpu M. Sahin, P. Nijkamp, R. Stough (2011) pažymi, kad migrantams ar bedarbiams dažniausiai būna sunkiau nei moterims ar vyresnio amžiaus piliečiams, įsitraukti į darbo rinką, savaime yra neįkainojama galimybė jiems sustiprėti ekonomiškai ir užsitikrinti socialinę įtrauktį, todėl savarankiškai dirbančių asmenų verslumo formavimui ir skatinimui turėtų būti skiriamas ne mažesnis dėmesys nei įmonėms. Juolab, kad savarankiškai dirbantys asmenys, išplėtoję verslą anksčiau ar vėliau taps įmonėmis.

Reikia pabrėžti, kad savarankiškai dirbančių asmenų verslumo skatinimas kaip teigia J.M. Comeche, J. Loras (2010), pagrinde turėtų orientuotis būtent į komandinio darbo įgūdžių formavimą bei skatinimą. Komandinis darbas versle reiškia net daugiau nei gera verslo idėja, o patikima ir motyvuota darbuotojų komanda yra verslo sėkmės paslaptis (N. Lieberman, 2010). Kadangi piliečiai yra skirtingi, turi skirtingus išsilavinimus, skirtingus gyvenimus ir vertybes, dirbdami grupėse jie natūraliai pasirenka skirtingus, jiems labiausiai tinkančius vaidmenis. Todėl darbuotojo elgesys grupėje gali būti orientuotas į problemą, veiksmą arba tarpusavio santykius. Į problemą orientuoti komandos nariai renkasi vertintojo, „augintojo“ ar specialisto vaidmenis. Į veiksmą orientuoti dalyviai prioritetą teikia užbaigėjo, vykdytojo ar modeliotojo vaidmenims. Į darbuotojus orientuoti žmonės renkasi koordinatoriaus, komandos darbuotojo ar išteklių tyrėjo vaidmenis. Vienas asmuo geba atlikti keletą vaidmenų tuo pačiu metu. Kuo įvairesnė komanda savo natūraliais vaidmenimis, tuo didesnis yra veiklos potencialas. Deja vadovai yra linkę samdyti panašius į save, todėl ilgai komanda pritrūksta idėjų ir „verda savo sultyse“. Nors skirtingi požiūriai atneša genialių sprendimų, tačiau nekontroliuojama įvairovė gali sąlygoti nesusipratimus ir konfliktus. Taigi dirbant komandoje svarbu identifikuoti kolegų vaidmenis ir juos priimti – toleruoti kitokią požiūrį į tą pačią situaciją. Kaip rodo pasaulinė praktika, remiantis komandinio darbo principu ir yra formuojamas savarankiškai dirbančių asmenų verslo kūrimas, kuris dažniausiai yra suvokiamas kaip tam tikros veiklos, nereikalaujančios daug finansinių išteklių, sudėtingų įrengimų, daug darbuotojų vykdymas namuose. Todėl kaip teigia A.J. Jaffe, K. Azumi (1960) savarankiškai dirbančių asmenų verslumas gali būti apibrėžiamas kaip technologiškai paprasta, daug laiko ir rankų darbo reikalaujanti, dažniausiai ekologiškai saugi, su minimaliomis investicijomis vykdoma nedidelių

apimčių komercinė veikla. Tačiau, kad ir kokiomis priemonėmis savarankiškai dirbančių asmenų verslumas būtų skatinamas, beveik visos valstybės didžiausią dėmesį skiria būtent įmonių skatinimui ir plėtojei. Taip yra todėl, kad įmonių verslumas turi labai didelį tiesioginį poveikį ir kitiems ekonominėje grandinėje veikiantiems vienetams (žr. 16 pav.).



16 pav. Verslumo skatinimo poveikis verslo subjektui

Taigi, valstybė daugelio aptartų priemonių ir programų pagalba intensyviau skatina įmones ir tai daryti yra tikslinga, nes ir atlikta mokslinės literatūros analizė įgalina teigti, kad kuo intensyviau yra skatinami vieni ar kiti subjektai tuo didesnis šalyje egzistuoja verslumo lygis. Tačiau ne mažiau svarbus yra ir verslumo skatinimo priemonių išiegos taškas bei jo analizė. Reikia pažymėti, kad nepaisant pasirinktos skatinimo priemonės formos išiegos taškas bus toks pats – spin off, start-up įmonių kūrimasis bei mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos didėjimas.

Vakarų šalių patirtis rodo, kad spragą tarp mokslo institucijų ir verslo subjektų bendradarbiavimo efektyviausiai gali užpildyti technologinės pakraipos įmonės (spin-off). Spin-off verslo subjektai, taip pat žinomi, kaip spin-out arba starburst, dažniausiai yra apibrėžiami kaip įmonės, susikūrusios iš įmonių padalinių ir tapusios atskirais, nepriklausomais verslo vienetais. Dažniausiai spin-off terminas apibrėžia universiteto intelektinės nuosavybės perėjimą iš akademinės į komercinę aplinką. Kaip teigia V. Zemlickienė (2011) šio modelio pagrindu galima laikyti mažus rizikingus ūkio subjektus, užsiimančius mokslo idėjų kūrimu, jų plėtojimu bei pavertimu naujomis technologijomis ir produktais. Paprastai spin-off verslo subjektas turtą, intelektinę nuosavybę, technologijas ir esamus produktus įgyja iš pirminės organizacijos, todėl naujai susikūrusi įmonė dažniausiai pirminei organizacijai siūlo galimybę pasidalinti įmone, neįtakojant pagrindinės organizacijos

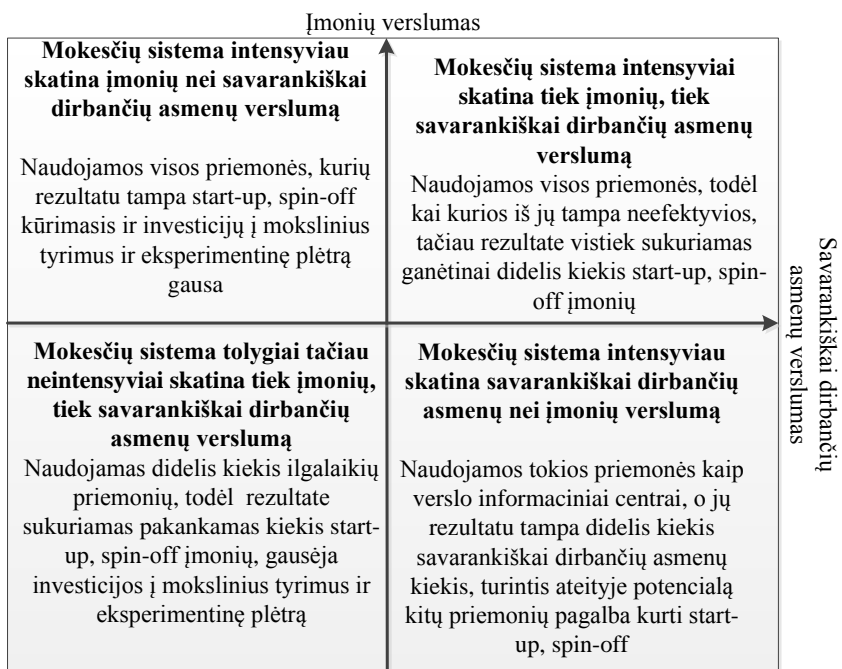
įvaizdžio ir įgyvendinant atmetas verslo idėjas padedant joms augti naujos įmonės aplinkoje.

Start-up pobūdžio įmonės yra labai panašios į spin-off, tik start-up pavadinimas daugiau taikomas naujoms, o ne atskilusioms nuo pagrindinės organizacijos, įmonėms apibrėžti. Todėl kaip teigia A. Kraujelytė, R. Petrauskas (2007) start-up pobūdžio įmonių terminu dažnai yra apibūdinamos inovatyvios, į aukštąsias technologijas orientuotos įmonės, kurias įkūrė mokslininkai, naudodamiesi mokslo institucijose sugeneruotomis technologinėmis žiniomis ir sukurtomis technologijomis. Reikia pažymėti, kad ir spin-off, ir start-up įkūrėjai gali būti iš mokslo institucijų išėję mokslininkai, patys sukūrę technologiją ir suvokę tos technologijos komercializavimo galimybes. Taip pat minėto pobūdžio įmonės yra kuriamos suvienijus mokslininkų ir tyrėjų jėgas su verslo subjektų galimybėmis.

Moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra yra sistemingai atliekamas kūrybinis pažinimo darbas, įskaitant žmogaus, kultūros ir visuomenės pažinimą, ir naujai gautų pažinimo rezultatų panaudojimas. Reikia pažymėti, kad mokslinių tyrimų terminas apima šias veiklos sritis:

- fundamentinius mokslinius tyrimus: eksperimentinius ir teorinius darbus, atliekamus visų pirma reiškinių esmei ir stebimai tikrovei pažinti, tuo metu neturint tikslo konkrečiai panaudoti gautus rezultatus;
- taikomuosius mokslinius tyrimus: originalius eksperimentinius ir teorinio pažinimo darbus, pirmiausia skiriamus specifiniams praktiniams tikslams pasiekti arba uždaviniams spręsti;
- eksperimentinę plėtrą: mokslinių tyrimų ir praktinės patirties sukauptu pažinimu paremtus sistemingus darbus, kurių tikslas – kurti naujas medžiagas, produktus ir įrenginius, diegti naujus procesus, sistemas ir paslaugas arba iš esmės tobulinti jau sukurtus ar įdiegtus (R. Banelienė, 2013).

Pagrindinis kriterijus, pagal kurį moksliniai tyrimai yra atskiriami nuo su jais susijusių veiklos rūšių, yra naujumo elementas ir mokslinio bei technologinio neapibrėžtumo sprendimas. Reikia pažymėti, kad visi išeišgos vienetai verslumo vertinimui yra vienodai svarbūs, todėl tikslinga pažymėti kur konkrečiai jie reiškiasi (žr. 17 pav.)



17 pav. Verslumo skatinimo šalyje kokybinių charakteristikų raiška

Atlikta verslumo skatinimo šalyje kokybinių charakteristikų analizė įgalina teigti, kad nors verslumas ir gali būti dalijamas į įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumą, tačiau verslumo skatinimo priemonių, tokių kaip verslo inkubatoriai, verslo informaciniai centrai, technologiniai parkai, mokslo parkai, mokslo tiriamieji parkai, inovaciniai centrai, egzistencija nenurodo ką vis dėlto valstybė skatina, jeigu iš viso skatina – savarankiškai dirbančių asmenų ar įmonių verslumą. Taip pat negalima atsakyti ir į klausimą ar iš viso šalyje egzistuoja tokia mokesčių sistema, kuri skatina verslumą. Reikia pabrėžti, kad gali būti įvairios verslumo skatinimo formos, nebūtinai susietos su mokesčių sistema ir jos vertinimu. Tai tik įrodo šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio poreikį. Tik sudarius conceptualų modelį ir jį pritaikius praktikoje galima bus nustatyti ar yra skatinamas verslumas per mokesčių sistemą, jei taip tai koks – savarankiškai dirbančių asmenų ar įmonių. Tik tokiu būdu galima identifikuoti valstybės mokesčių politikos tobulintinas sritis siekiant šalies verslumo skatinimo – numatyti tam tikrus prioritetus ir galimas poveikio priemones.

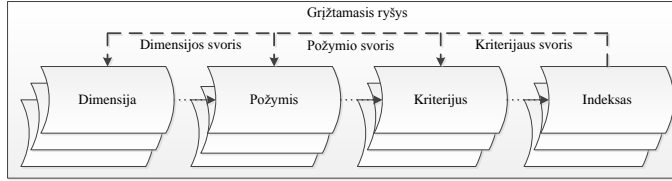
3. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO KINTAMŲJŲ RINKINIO FORMAVIMAS

3.1 Konceptualus šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelis

Šalies mokesčių sistemos vertinimas verslumo skatinimo aspektu yra kuriamas antroje disertacijos dalyje pateikto vertinimo modelio konceptualių pagrindų, kuriuo yra apsprendžiamos ir tam tikros vertinimo specifikos. Pastarosios atsispindi konceptualiame šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelyje, sudarytame atsižvelgiant į identifikuotus, suformuluotus ir aiškiai apibrėžtus modelio formavimo principus bei sudarytu šalies mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu vertinimo modeliu. Taigi šalies mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu siūloma vertinti keturiais etapais:

- individualiai įvertinti mokesčių sistemos poveikį savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumui;
- nustatyti kokiam mokesčių sistemos tipui šalies mokesčių sistema yra priskiriama;
- nustatyti kokybine išraiška pasižyminčių vertinimo kintamųjų raiškos dažnį skirtingą mokesčių sistemos tipą turinčiose šalyse;
- identifikuoti kokie vis dėlto šalies mokesčių sistemos elementai skatina ar riboja verslumo galimybes šalyje (žr. 18 pav.).

I ETAPAS KOKYBINE IŠRAIŠKA PASIŽYMINČIŲ DIMENSIJŲ, POŽYMIŲ IR KINTAMŲJŲ HIERARCHIJOS NUSTATYMAS



II ETAPAS ŠALIES MOKESČIŲ SISTEMOS TIPO IDENTIFIKAVIMAS

Įmonių verslumas		
Mokesčių sistema intensyviau skatina įmonių nei savarankiškai dirbančių asmenų verslumą	Mokesčių sistema intensyviai skatina tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą	Savarankiškai dirbančių asmenų verslumas
Mokesčių sistema tolygiai, tačiau neintensyviai skatina tiek įmonių, tiek savarankiškai dirbančių asmenų verslumą	Mokesčių sistema intensyviau skatina savarankiškai dirbančių asmenų nei įmonių verslumą	

III ETAPAS KOKYBINE IR KIEKYBINE IŠRAIŠKA PASIŽYMINČIŲ VERTINIMO KINTAMŲJŲ RAIŠKOS IDENTIFIKAVIMAS

Įmonių verslumas																																																														
Mokesčių sistema intensyviau skatina įmonių nei savarankiškai dirbančių asmenų verslumą	Mokesčių sistema intensyviai skatina tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą	Savarankiškai dirbančių asmenų verslumas																																																												
<table border="1" style="margin: auto;"> <tr><td style="text-align: center;">Kintamasis</td><td style="text-align: center;">x₁</td><td style="text-align: center;">x₂</td><td style="text-align: center;">...</td><td style="text-align: center;">x_n</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Šalis</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Y₁</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Y₂</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">...</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Y_n</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> </table>	Kintamasis		x ₁	x ₂	...	x _n	Šalis					Y ₁					Y ₂					...					Y _n					<table border="1" style="margin: auto;"> <tr><td style="text-align: center;">Kintamasis</td><td style="text-align: center;">x₁</td><td style="text-align: center;">x₂</td><td style="text-align: center;">...</td><td style="text-align: center;">x_n</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Šalis</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Y₁</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Y₂</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">...</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Y_n</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> </table>	Kintamasis	x ₁	x ₂	...	x _n	Šalis					Y ₁					Y ₂					...					Y _n				
Kintamasis	x ₁	x ₂	...	x _n																																																										
Šalis																																																														
Y ₁																																																														
Y ₂																																																														
...																																																														
Y _n																																																														
Kintamasis	x ₁	x ₂	...	x _n																																																										
Šalis																																																														
Y ₁																																																														
Y ₂																																																														
...																																																														
Y _n																																																														
Mokesčių sistema tolygiai, tačiau neintensyviai skatina tiek įmonių, tiek savarankiškai dirbančių asmenų verslumą	Mokesčių sistema intensyviau skatina savarankiškai dirbančių asmenų nei įmonių verslumą																																																													
<table border="1" style="margin: auto;"> <tr><td style="text-align: center;">Kintamasis</td><td style="text-align: center;">x₁</td><td style="text-align: center;">x₂</td><td style="text-align: center;">...</td><td style="text-align: center;">x_n</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Šalis</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Y₁</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Y₂</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">...</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Y_n</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> </table>	Kintamasis	x ₁	x ₂	...	x _n	Šalis					Y ₁					Y ₂					...					Y _n					<table border="1" style="margin: auto;"> <tr><td style="text-align: center;">Kintamasis</td><td style="text-align: center;">x₁</td><td style="text-align: center;">x₂</td><td style="text-align: center;">...</td><td style="text-align: center;">x_n</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Šalis</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Y₁</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Y₂</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">...</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Y_n</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> </table>	Kintamasis	x ₁	x ₂	...	x _n	Šalis					Y ₁					Y ₂					...					Y _n					
Kintamasis	x ₁	x ₂	...	x _n																																																										
Šalis																																																														
Y ₁																																																														
Y ₂																																																														
...																																																														
Y _n																																																														
Kintamasis	x ₁	x ₂	...	x _n																																																										
Šalis																																																														
Y ₁																																																														
Y ₂																																																														
...																																																														
Y _n																																																														

IV ETAPAS ŠALIES MOKESČIŲ SISTEMOS TIPŲ BŪDINGŲ MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO KINTAMŲJŲ SĄRAŠO SUDARYMAS

Įmonių verslumas		
<p>Mokesčių sistema intensyviau skatina įmonių nei savarankiškai dirbančių asmenų verslumą</p> <p>1. Verslumo skatinimo šalyse kokybinių charakteristikų raiška 2. Būdingų šalims kokybine ir kiekybine išraiška pasižyminčių kintamųjų raiška</p>	<p>Mokesčių sistema intensyviai skatina tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą</p> <p>1. Verslumo skatinimo šalyse kokybinių charakteristikų raiška 2. Būdingų šalims kokybine ir kiekybine išraiška pasižyminčių kintamųjų raiška</p>	Savarankiškai dirbančių asmenų verslumas
<p>Mokesčių sistema tolygiai, tačiau neintensyviai skatina tiek įmonių, tiek savarankiškai dirbančių asmenų verslumą</p> <p>1. Verslumo skatinimo šalyse kokybinių charakteristikų raiška 2. Būdingų šalims kokybine ir kiekybine išraiška pasižyminčių kintamųjų raiška</p>	<p>Mokesčių sistema intensyviau skatina savarankiškai dirbančių asmenų nei įmonių verslumą</p> <p>1. Verslumo skatinimo šalyse kokybinių charakteristikų raiška 2. Būdingų šalims kokybine ir kiekybine išraiška pasižyminčių kintamųjų raiška</p>	

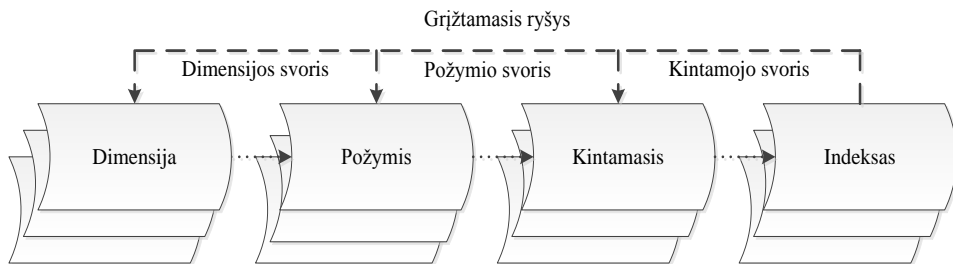
18 pav. **Konceptualus šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelis**

Reikia pažymėti, kad konceptualų modelį sudaro loginė keturių pagrindinių šalies mokesčių sistemos vertinimo etapų seka, leidžianti nuosekliai ir kryptingai atlikti jos vertinimą verslumo skatinimo aspektu. Nors visi modelio įgyvendinimo etapai tarpusavyje yra glaudžiai susiję, tačiau kiekvieno iš jų individualizavimo poreikį įtakoja skirtingo pobūdžio informacijos poreikio kriterijus. Pastarasis yra grindžiamas disertacijos pirmojoje dalyje nustatytais teorinėmis prielaidomis, kuriomis siekiama įvertinti šalies mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu.

Mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio įeiga yra siekiama įvertinti mokesčių sistemos poveikį savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumui, todėl ekspertinio tyrimo metu identifikavus preliminarų kiekybine išraiška pasižyminčių vertinimo kintamųjų sąrašą yra būtina suformuoti hierarchijos lygį. Loginės analizės būdu visi vertinimui svarbūs kintamieji yra priskirti bendriniais, tam tikrą šalies mokesčių sistemos aspektą apžvelgiantiems požymiams. Reikia pažymėti, kad tuomet kai yra aiškūs vertinimo požymiai, pastarieji privalo būti sugrupuoti į keletą sričių apimančių dimensijų.

Taigi, atlikus analitinę kriterijų apžvalgą ir remiantis logine analize, visi požymiai sugrupuojami į dvi dimensijas – savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių, sudarančias aukščiausią šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio antrojo etapo hierarchijos lygį. Formuojant šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio įeigą ir išeiğą privalu atsižvelgti į identifikuotus ir aprašytus modelio formavimo principus bei vadovautis daugiakriterinio vertinimo metodika, kuri sujungia kiekybinės ir kokybinės išraiškos kintamųjų tyrimų metu gautą informaciją. Remiantis mokesčių sistemos kiekybinio vertinimo potencialo analizės rezultatais, daugiakriterinio metodika pasirinkta siekiant išspręsti kai kurias duomenų, reikalingų kiekybiniam vertinimui, trūkumo problemas, pagrįsti kai kurių metodų pasirinkimą ar atsisakymą. Daugiakriterinis vertinimas yra ganėtinai sudėtingas ir problematiškas procesas, tačiau kaip teigia R. Ginevičius ir V. Podvezko (2005), nepriklausomai nuo analizuojamos srities, jam yra būdingi tam tikri etapai – pradedant nuo tyrimo problemos formulavimo, tyrimo objekto bei tikslų nustatymo ir baigiant tiriamojo reiškinio apibendrinamojo dydžio nustatymu. Taigi daugiakriterinio uždavinio sprendimui gali būti naudojami įvairūs euristiciniai metodai, kurių vienas iš jų yra analitinės hierarchijos procesas, hierarchinei struktūrai sudaryti, kuris yra naudojamas tiriamą problemą siekiant išskaidyti į supaprastintas dedamąsias. Reikia pažymėti, kad kiekybinės išraiškos duomenų analizės hierarchija yra sudaryta iš keturių lygių – viršūnės – dimensijos, antro lygio – požymių, trečio lygio – kriterijų, nusakančių požymį ir apatinio lygio – indeksų. Taigi šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio dimensijų kiekybinę išraišką turintys vertinimo požymiai jų vertinimo metu privalo turėti aiškia bei logišką struktūrą, kurią sudaro:

- šalies verslumą apibūdinančios dimensijų grupės;
- požymių grupės, apibūdinančios dimensijas;
- kintamieji, vertinantys atitinkamą požymį ar jų grupę;
- indeksai, skirti konkretiems kriterijams vertinti (žr. 19 pav).



19 pav. **Konstruktinė kiekybinės išraiškos vertinimo kintamųjų įeigos ir išeigos struktūra**

Reikia pažymėti, kad dimensija pateiktoje struktūroje gali būti apibrėžiama kaip aukščiausia grupė, apimanti keletą požymių šalies mokesčių sistemos vertinime ir pateikianti galutinį vertinimo skaitinį įvertį, kuris gali būti naudojamas mokesčių sistemos vertinimui verslumo skatinimo aspektu. Tuo tarpu požymis apibūdinamas kaip tam tikrų kriterijų grupė, atspindinti konkrečią dimensiją. Taigi kiekviena dimensija yra sudaryta iš daugybės jai priskirtų ir geriausiai ją apibūdinančių požymių. Kintamasis pateiktoje principinėje struktūroje yra identifikuotinas kaip konkretaus šalies mokesčių sistemos tam tikro ypatumo vertinimas, kuriuo siekiama kuo tiksliau apibūdinti tam tikrą požymio dalį, todėl daugybė kriterijų sudaro vieną požymį, o jų skaitines vertes suteikia indeksai. Kaip teigia R. L. Eubank, T. Hsing (2011) indeksu yra vadinamas tam tikras statistinis rodiklis, kuris keleto sujungtų tarpusavyje nekoreliuojančių indikatorių pagrindu charakterizuoja naują apibendrintą kintamąjį, šiuo atveju tam tikrą kriterijų. Reikia pažymėti, kad indeksų panauda ypatingai yra paplitusi ekonomikoje ar šalies demografinėje statistikoje dėl to, kad indeksais gali būti apibūdinti ir palyginti kompleksiniai ir daugiamačiai reiškiniai. Pastaroji aplinkybė, kaip teigia K. Murphy, B. Myers, A. Wolach (2012) yra itin reikšminga tiriant socialinius fenomenus, kurie retai kada yra charakterizuojami vienu matmeniu. Pavyzdžiui, ekonomistams dažnai tenka atsivėlgti į tokį tiriamąjį parametą kaip mokesčių vengimas, kurį išmatuoti kiekybine skale nėra taip paprasta, todėl ramiamasi įvairiomis vertinimo prielaidomis. Būtent dėl šios priežasties dažnai indekso sudedamosioms dimensijoms suteikiamas nevienodas „svoris“, kuris yra nustatomas empirinių tyrimų pagalba, tam tikslui panaudojant koreliacinę ir faktorinę analizę.

Pažymėtina, kad žemiausio hierarchijos lygmens kiekvieną elementą charakterizuoja kintamasis X_{dpki} , t.y. d-tosios dimensijos p-ojo požymio k-ojo kintamojo i-ojo indekso reikšmė. Kaip nurodo D. Ruppert (2010), tam tikro kintamojo reikšmė skaičiuojama pagal šią formulę:

$$X_{dpk} = \begin{cases} \{1 \div 5\}, & \text{jei } i \in \text{reikšm.} \\ 0, & \text{jei } i \notin \text{nereikšm.} \end{cases} \quad (1)$$

požymio reikšmė skaičiuojama:

$$X_{dp} = \frac{\sum_{k=i}^K X_{dpk}}{K} \quad (2)$$

kur:

K – požymių skaičius.

dimensijos požymio reikšmė apskaičiuojama:

$$X_d = \sum_{p=i}^p X_{dp} \quad (3)$$

Reikia pabrėžti, kad praktikoje, priimant sprendimus, dažnai tenka išnagrinėti daugybę vertinimo kintamųjų, tačiau itin svarbu yra apibrėžti kiekvieną iš jų ir ištirti jo įtaką požymiui bei dimensijai. Taigi būtent analitinės hierarchinės struktūros pagalba suskirsčius identifikuotus kintamuosius galima detalai išanalizuoti mokesčių sistemos struktūrą ir ją pateikti skaitine išraiška. Remiantis išdėstyta šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu konceptualaus modelio schema yra atliekama elementų atranka ir užpildoma modelio įeigos bei išeigos struktūra.

Trečiuoju modelio etapu kokybine išraiška pasižyminčių šalies mokesčių sistemos vertinimo kintamųjų analizė remiasi keliais duomenų analizės etapais. Pirmasis iš jų yra nuolatinis lyginamasis metodas, kurio esmę sudaro duomenų skaidymas ir kodavimas pagal kategorijas per visą jų rinkimo laikotarpį. Taigi identifikuojami mokslinėje literatūroje, statistinių duomenų bazėse esantys šalies mokesčių sistemos vertinimo kintamieji, kurie atitinkamai priskiriami pirmoje disertacijos dalyje pagrįstiems mokesčių sistemos vertinimo kriterijams. Vėliau vertinimo kriterijai apibrėžiami siekiant surasti tarpusavio ryšį su kitomis šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kategorijomis. Sekantis kokybinės išraiškos duomenų analizės etapas yra teiginių ir hipotezių formulavimas, remiantis išsamiai surinktais duomenimis. Siekiant pagrįsti suformuluotas hipotezes kokybinės išraiškos mokesčių sistemos vertinimo kintamųjų įtrauka į formuojamą šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelį yra pagrindžiama ekspertinio vertinimo metu atrenkant tinkamus tyrimui duomenis. Bandant patvirtinti tyrimo duomenis, remiamasi vidiniu ir išoriniu patikrinimu. Vidinis patikrinimas susijęs su pačiu tyrimo duomenų įvertinimu, o išorinis patikrinimas atliekamas, pasitelkus ekspertus, pagal kuriuos patvirtinamos tyrimo hipotezės.

Ketvirtuoju konceptualaus šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio etapu yra siekiama nustatyti kokiais vis dėlto šalies mokesčių sistemos vertinimo kintamaisiais pasižymi šalys, kurių mokesčių sistema yra vieno ar kito tipo – intensyviau skatina savarankiškai dirbančių asmenų nei įmonių verslumą; intensyviau skatina įmonių nei savarankiškai dirbančių asmenų verslumą; intensyviai skatina tiek įmonių, tiek savarankiškai dirbančių asmenų

verslumą; tolygiai, tačiau neintensyviai skatina tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą. Tokiu būdu siekiama identifikuoti tuos mokesčių sistemos kintamuosius, kurie skatina ar riboja verslumo galimybes šalyje.

Tačiau reikia pabrėžti, kad tik kiekybinių metodų taikymas šalies mokesčių sistemos vertinime verslumo skatinimo aspektu neįgalina užtikrinti įvairiapusės analizės šioje srityje. Todėl būtina yra atlikti ir kokybinės išraiškos mokesčių sistemos kintamųjų analizę, kuri kaip teigia K. Kardelis (2007) leistų tirti socialinės sąveikos, individų ar jų grupės veiklos procesus bei rezultatus remiantis sistemingu ir nestruktūrizuotu požiūriu siekiant suprasti tiriamuosius reiškinius, pateikti interpretacinį bei holistinį jų paaiškinimą.

Reikia pažymėti, kad šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu suformuoto konceptualaus modelio įeigos ir išeigos panauda įgalina tikslingai ir kryptingai įvertinti šalies mokesčių sistemą bei numatyti jos poveikį savarankiškai dirbančių asmenų ar įmonių verslumui.

3.2 Mokesčių sistemos vertinimo kintamųjų identifikacinis tyrimas

Atlikta mokesčių sistemos vertinimo šalies verslumo skatinimo aspektu mokslinės literatūros analizė įgalina teigti, kad pagrindinė vertinimo problema egzistuoja informatyvių ir objektyvių vertinimo kintamųjų identifikavimo srityje. Kaip teigia V. Boguslauskas, G. Jakštonytė, L. Giriūnas (2011), J. Slemrod, S. Yitzhaki (2001) neretai mokesčių sistemos vertinimui nenaudojami jokie statistiniai duomenis atspindintys kintamieji. Taip yra todėl, kad nėra parengtos vieningos mokesčių sistemos vienu ar kitu aspektu vertinimo metodikos ir įvairūs autoriai mokesčių sistemą vertina vis kitokiais metodais arba tiesiog pateikia intuityvius vertinimus, kurie yra nepagrįsti jokiais skaičiavimais, o ir tyrimui naudojami kintamieji dažniausiai apima tik tam tikrą sritį, pavyzdžiui mokesčių administravimo vertinimą. Tačiau reikia pažymėti, kad kintamuosius dažnai yra sudėtinga susieti su tam tikrais mokesčių sistemos vertinimo kriterijais ar aspektais, be to ganėtinai sunku juos pateikti ir kiekybine išraiška dėl jų vertinimo būdų stokos. Tačiau, jeigu mokesčių sistemos vertinimui verslumo skatinimo aspektu nebuvo naudojami rodikliai, apimantys visus mokesčių sistemos vertinimo požymius, negalima teigti, kad daliniams jos vertinimams buvo naudojami netinkami kintamieji. Taigi atlikta įvairių teorinių ir empirinių tyrimų mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu analizė įgalina teigti, kad egzistuoja begalė praktikoje ar moksliniuose tyrimuose naudojamų ir laikomų vienais iš pagrindinių vertinimo kintamųjų (žr. 9 lentelę).

9 lentelė. Dažniausiai vartojamų mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų raiška

Šaltinis	Vertinimo kintamieji
D. Bruce, M. Mohsin (2006); R.H. Gordon (1998); Y. Georgellis, H.J. Wall (2002)	Didžiausias pajamų mokesčio tarifas Didžiausias pelno mokesčio tarifas
R. Banys, V. Rudminaitis, V. Grybėnas (2006); S. Shane (1996); Z. Brixiova (2010)	Įvairių šalyje egzistuojančių mokesčių tarifai
Y. Lee, R.H. Gordon (2005); R.A. De Mooij, G. Nicodeme (2008); M. Dackehag, A. Hansson (2012); C. Karlsson Z.J. Acs (2002); M. Stenkula (2012); OECD (2012)	Gyventojų pajamų mokesčio apimtis biudžete Darbo užmokesčiui tenkančių mokesčių apimtis biudžete Pridėtinės vertės mokesčio apimtis biudžete Darbo užmokesčiui tenkančių mokamų mokesčių apimtis biudžete
S.P. Sassmannhausen, M. Ortlinghaus, S. Gladbach (2011); M. Henrekson, D. Johansson, M. Stenkula (2010)	Vietinio mokesčių mokėtojo sumokėtų mokesčių apimtis biudžete Užsienio mokesčių mokėtojo sumokėtų mokesčių apimtis biudžete
S.P. Sassmannhausen, M. Ortlinghaus, S. Gladbach (2011); OECD (2012)	Mokesčių apskaitos sudėtingumas Mokesčių apskaitos laikas Mokėtinų mokesčių skaičius
S. Ravi (2009); K. Amirthalingam (2010)	Netiesioginių mokesčių apimtis biudžete Tiesioginių mokesčių apimtis biudžete
OECD (2012); Z.J. Acs, P. Braunerhjelm, D.B. Audretsch, B. Carlsson (2009); W.M. Gentry, R.G. Hubbard (2004)	Savarankiškai dirbančių pajamų mokesčio apimtis BVP Savarankiškai dirbančių turto mokesčio apimtis BVP Dividendams tenkančio mokesčio apimtis BVP Dividendus apmokyrnančio mokesčio tarifas
M. Henrekson, D. Johansson, M. Stenkula (2010)	Nuostolių perkėlimo sekantiems mokyraniams laikotarpiams galimybės egzistencija
S. Djankov, T. Ganser, C. McLiesh, R. Ramalho, A. Shleifer (2008)	Pelno neapmokestinimo pirmuosius veiklos metus egzistencija
L.G. Branstetter, F. Lima, L.J. Taylor, A. Venancio (2010); A. Van Stel, D.J. Storey, A.R. Thurik (2007); B. Larisa (2012)	Mokesčių mokėtojo registracijos trukmė
K. Balazs (1996)	Mokslo ir verslo bendradarbiavimą skatinančių mokesčių lengvatų egzistencijos vertinimas Verslo išlaidos moksliniams tyrimams BVP
OECD (2012)	Motyvacijos tapti savarankiškai dirbančiu egzistencijos vertinimas Baimės imtis verslo egzistencijos vertinimas Nuosavo kapitalo pakankamumo verslo steigimui

	egzistencijos vertinimas
Z. Brixiova (2010); V. Mathew (2010), B. Kamleitner, C. Korunka, E. Kirchler (2012)	Mokesčių administravimo išlaidų ir biudžeto mokesčių pajamų santykis Mokesčių administratorių skaičius šalyje Duomenų dalinimosi tarp skirtingų mokesčių administratorių egzistencija
N.N. Isaac, L. Lilian (2010); S. Petkovic (2011); E. Ounapuu (2012)	Pusiau automatinis deklaracijų pildymas Automatinis klaidų taisymas mokesčių deklaracijose
T. Mickiewicz, A. Rebmann, A. Sauka (2012); S. Djankov, T. Ganser, C. McLiesh, R. Ramalho, A. Shleifer (2008); B. Mroz (2012)	Mokesčių kultūra Mokesčių vengimas

Pažymėtina, kad pateiktą mokslinės literatūros analizės metu identifikuotų mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu kintamųjų egzistuojanti įvairovė įrodo, kad iki šiol nėra susiformavusios vieningos nuomonės kaip vis dėlto reikėtų vertinti mokesčių sistemą ir net mokslininkai ar praktikai nesutaria dėl vieningo kintamųjų sąrašo ir jo apybraižos. Skirtingų vertinimo kintamųjų egzistencija kaip teigia L.T. Wells, N.J. Allen, J. Morisset, N. Pirnia (2001) dažniausiai siejama su tuo, jog mokesčių sistemos vertinimas turi ganėtinai daug skirtingų aspektų ir jo prasmė skirtingoje situacijoje gali būti apibrėžiama skirtingai, priklausomai nuo konkrečios situacijos ir kitų įtakos turinčių išorinių veiksnių poveikio. Vis dėlto mokesčių sistemos vertinimo kintamųjų identifikacinės analizės rezultatai įgalina teigti, kad pastarųjų spektras yra itin plataus pobūdžio, nes vertinimo tikslais tikimasi apimti visą ne tik įmonių, bet ir savarankiškai dirbančių asmenų dimensijų vertinimą.

D. Bruce, M. Mohsin (2006), R.H. Gordon (1998), Y. Georgellis, H.J. Wall (2002), R. Banyas, V. Rudminaitis, V. Grybėnas (2006), S. Shane (1996), Z. Brixiova (2010) teigia, kad mokesčių sistemos vertinimui tinkamiausia yra įvairių šalyje egzistuojančių mokesčių tarifų dydžių palyginamoji analizė. Tačiau reikia pažymėti, kad mokesčio tarifas yra tik procentinis dydis, todėl tarptautiniams palyginimams tikslingiau yra naudoti tuos kintamuosius, kurie įgalūs nurodyti nuo kokios sumos tarifas yra skaičiuojamas. S. Shen, H. Wang, X. Shi (2012), P. Lee (2012), A.A. Teixeira, C. Silva (2012) taipogi pažymi, kad mokesčio bazė yra daug svarbesnis mokesčių sistemos vertinimo kintamasis nei tarifas, nes pastarąją įtakoja tokie veiksniai kaip mokesčių lengvatos, egzistuojantys lengvatiniai ar proporciniai tarifų dydžiai, ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai ir kitos mokesčių įstatymuose numatytos sąlygos. Todėl mokesčio bazė yra daug informatyvesnis kintamasis, tiksliau gebantis identifikuoti egzistuojančios mokesčių sistemos poveikį mokesčių mokėtojams, o kartu ir jų elgsenai, šalies verslumo lygiui. Tokiam teiginiui iš dalies pritaria ir Y. Lee, R.H. Gordon (2005), R.A. De Mooij, G. Nicodeme (2008), M. Dackehag, A. Hansson (2012), C. Karlsson Z.J. Acs (2002), M. Stenkula (2012), OECD (2012) nurodydami, kad mokesčių sistemos vertinimui verslumo skatinimo

aspektu tikslingiausia yra naudoti savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių mokamų mokesčių apimties biudžete santykinį rodiklį, kuris kartu leidžia įvertinti ir atitinkamų mokesčių tarifą, ir bazę, įtakotą įvairių šalyje egzistuojančių lengvatų, verslumo skatinimo programų bei kitų veiksnių.

K. Balazs (1996) pažymi, kad šalyje egzistuojančios įvairios verslumo skatinimui skirtos mokesčių lengvatos ir yra svarbiausias veiksnys, įtakojantis mokesčių sistemos vertinimo kintamųjų parinkimo spektrą. Atitinkamuose mokesčių įstatymuose reglamentuojamos tokios verslumą skatinančios lengvatos kaip gauto pelno iš inovacinės veiklos ar inovacijų mokslinius tiriamuosius projektus, neapmokestinimas, kaip teigia W.M. Gentry, R.G. Hubbard (2004) verslius subjektus skatina gautą pelną reinvestuoti į inovacinę veiklą taip kartu tiesiogiai įtakoja ir verslių subjektų apimties pokyčius. Reikia pažymėti, kad augimą, grindžiamą verslo inovacijomis, neįmanoma sukurti iš apačios vien rinkos dalyvių veiksmais, todėl labai svarbus vaidmuo tenka vyriausybės politikai, kuri gali nustatyti tinkamas sąlygas ir paskatas ūkio subjektams tapti ir būti versliais. Būtent dėl šios priežasties vyriausybė šalies mokesčių sistemoje turi vykdyti tokią politiką, kuri ne tik skatintų žinių gamybą, bet ir kaip teigia D.K. Henry, J. Harmer, J. Piggott, H. Ridout, G. Smith (2010) pritaikymą įmonėse, finansiniai ištekliai būtų pakankami versliai veiklai finansuoti, o su inovacijomis susiję dalyviai glaudžiai sąveikautų tarpusavyje. Taigi mokesčių sistemos vertinimui verslumo skatinimo aspektu yra svarbu kartu įvertinti ir dividendų apmokestinimą, ir mokslo ir verslo bendradarbiavimą skatinančių mokesčių lengvatų egzistenciją bei verslo išlaidų moksliniams tyrimams santykį su bendruoju vidaus produktu.

Kitas, itin svarbus mokesčių sistemos poveikio verslumo skatinimui vertinimo kintamasis, kaip teigia S.P. Sassmannhausen, M. Ortlinghaus, S. Gladbach (2011), OECD (2012) yra mokesčių apskaita, o tiksliau jos sudėtingumo lygis, jai skirtas laikas ir mokėtinų mokesčių skaičius. Tačiau N.N. Isaac, L. Lilian (2010), S. Petkovic (2011), E. Ounapuu (2012) siūlo atkreipti dėmesį į tai, kad mokesčių apskaitos sudėtingumo lygį taip pat atspindi ir kiti du mokesčių sistemos vertinimo kintamieji – tai pusiau automatinis deklaracijų pildymas ir klaidų taisymas atitinkamų mokesčių deklaracijose, kurie bent jau dalinai palengvina sudėtingą mokesčių deklaravimo proceso eigą. Mokesčių apskaitos sudėtingumo lygis turi tiesioginę įtaką ir šalies verslumo lygiui, nes kaip teigia J.Q. Trelewicz (2012), jeigu šalyje atitinkamais mokesčių įstatymais bus reglamentuota ganėtinai sudėtinga mokesčių apskaita, numatytas per didelis lengvatų, neapmokestinamų objektų, ribojamų dydžių ar neleidžiamų atskaitymų skaičius, tokia mokesčių sistema neskatins verslumo ir nepritrauks užsienio kapitalo dėl egzistuojančio pakankamai didelio jos sudėtingumo lygio. Tačiau reikia pabrėžti, kad per didelis šių elementų skaičius atitinkamai formuoja ir mokesčių mokėtojų kultūrą, kuri savo ruožtu tiesiogiai įtakoja mokesčių vengimo apimtis. Reikia pabrėžti, kad jeigu ir bus sukurta verslumo gyvavimui palanki terpė šalies mokesčių sistemoje, tačiau mokesčių mokėtojai pasižymės žemu mokesčių kultūros lygiu, o egzistuojant sąlyginai dideliame reglamentuotame lengvatų ir kitų panašių mokesčių elementų skaičiui, turės polinkį mokesčių politikos ar vengimo būdų paieškai ir kaip teigia G. Lisi, M. Pugno (2011) nepasižymės aukštu verslumo lygiu.

Mokesčių mokėtojų kultūrą taip pat formuoja ir šalies mokesčių administratoriai, todėl Z. Brixiova (2010), V. Mathew (2010), B. Kamleitner, C. Korunka, E. Kirchler (2012) nurodo, kad vieni iš mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų yra mokesčių administravimo išlaidų ir biudžeto mokesčių pajamų santykis, mokesčių administratorių skaičius šalyje ir duomenų dalinimosi tarp skirtingų mokesčių administratorių egzistencija. Reikia pažymėti, kad mokesčių administravimas gali būti labai sudėtingas, todėl itin didelis dėmesys privalo būti sutelkiamas į jam tenkančias sąnaudas. Pastarųjų dydis, kaip teigia S. Roper (2012) tiesiogiai lemia ir pasitikėjimo mokesčių administratoriumi lygį, kuris yra labai svarbus mokesčių sistemos vertinime, net jeigu ir egzistuos dvi visiškai identiškios mokesčių sistemos, jų poveikis verslumui bus skirtingas dėl šalyje egzistuojančios skirtingos mokesčių mokėtojų kultūros, jų pasitikėjimo mokesčių administratoriumi lygio ar valstybės mokesčių politikos realizavimo kryptingumo.

Pažymėtina, kad nors mokslinėje literatūroje ir egzistuoja daugybė mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų, tačiau dalis jų praktikoje nėra pritaikomi, nes yra pakankamai sunku juos tiksliai įvertinti ar pateikti kiekybine išraiška dėl egzistuojančių statistinių duomenų prieigos ar jų pateikimo detalumo lygio apribojimų. Atliktos mokslinės literatūros analizės mokesčių sistemos vertinimo kintamųjų identifikavimo klausimu rezultatai įgalina teigti, kad pastarieji yra pateikiami ir vertinami skirtingais mokesčių sistemos skerspjuviais, todėl tikslinga yra sugrupuoti identifikuotus vertinimo kintamuosius juos priskiriant atitinkamiems kriterijams. Atlikus kintamųjų grupavimą paaiškėjo, kad gaunamas sąlyginai didelis kiekis požymių, kuriuos logiškai galima sujungti į keletą didesnių jų grupių. Taigi mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu galima vertinti remiantis šiais kriterijais:

- veiklos steigimo aplinkos vertinimas;
- mokesčių apskaitos sudėtingumo vertinimas;
- mokesčių sistemos struktūros vertinimas;
- mokesčių sistemos administravimo vertinimas.

OECD (2012) pažymi, kad itin svarbiu mokesčių sistemos vertinimo veiksnium tampa palankios verslumo skatinimui aplinkos formavimas, todėl siekiant identifikuoti šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamuosius būtina yra įvertinti ir veiklos steigimo aplinką mokesčių sistemos kontekste, nes be palankios gyvavimui terpės vertinimo bet koks tyrimas netenka prasmės. Todėl itin svarbu yra kuo tinkamiau vieni ar kiti kriterijai vertinimui parinkti kintamuosius, atitinkamai juos priskiriant tam tikram kriterijui ir dimensijai išmatuoti siekiant, kad vaizdas apie vertinamą sritį būtų visapusiškesnis ir realesnis (žr. 10 lentelę).

**10 lentelė. Mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu
kintamųjų priskyrimas atitinkamiems kriterijams**

Kriterijus	Kintamasis
Veiklos steigimo aplinkos vertinimas	Nuostolių perkėlimo sekantiems mokesčiniams laikotarpiais galimybės egzistencija Pelno neapmokestinimo pirmuosius veiklos metus egzistencija Mokesčių mokėtojo registracijos trukmė Mokslo ir verslo bendradarbiavimą skatinančių mokesčių lengvatų egzistencijos vertinimas Motyvacijos tapti savarankiškai dirbančiu egzistencijos vertinimas Baimės imtis verslo egzistencijos vertinimas Nuosavo kapitalo pakankamumo verslo steigimui egzistencijos vertinimas Mokesčių kultūra Mokesčių vengimas Verslo išlaidos moksliniams tyrimams BVP
Mokesčių apskaitos sudėtingumo vertinimas	Mokesčių apskaitos sudėtingumas Mokesčių apskaitos laikas Mokėtinų mokesčių skaičius Pusiau automatinis deklaracijų pildymas Automatinis klaidų taisymas mokesčių deklaracijose
Mokesčių sistemos struktūros vertinimas	Gyventojų pajamų mokesčio apimtis biudžete Darbo užmokesčiui tenkančių mokesčių apimtis biudžete Pridėtinės vertės mokesčio apimtis biudžete Darbo užmokesčiui tenkančių mokamų mokesčių apimtis biudžete Vietinio mokesčių mokėtojo sumokėtų mokesčių apimtis biudžete Užsienio mokesčių mokėtojo sumokėtų mokesčių apimtis biudžete Netiesioginių mokesčių apimtis biudžete Tiesioginių mokesčių apimtis biudžete Savarankiškai dirbančių pajamų mokesčio apimtis BVP Savarankiškai dirbančių turto mokesčio apimtis BVP Dividendams tenkančio mokesčio apimtis BVP
Mokesčių sistemos administravimo vertinimas	Mokesčių administravimo išlaidų ir biudžeto mokesčių pajamų santykis Mokesčių administratorių skaičius šalyje Duomenų dalinimosi tarp skirtingų mokesčių administratorių egzistencija

Pažymėtina, kad šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamuosius priskyrus tam tikriems juos apibūdinantiems kriterijams paaiškėjo, jog mokslinėje literatūroje identifikuotų vertinimo kintamųjų nepakanka siekiant tiksliai ir įvairiapusiai įvertinti tam tikrų kriterijų poveikį mokesčių sistemos vertinimui ir jo pagrįstumui. Pavyzdžiui, veiklos steigimo aplinkos vertinimo kintamieji nėra įgalūs tiksliai apibrėžti ir įvertinti mokesčių sistemos palankumą naujo, verslaus subjekto registravimosi mokesčių mokėtoju patrauklumo, todėl tikslinga atkreipti dėmesį į dar kelis papildomus vertinimo kintamuosius tokius kaip: naujo subjekto registravimo informacijos sąsaja su kita registracija,

elektroninės mokesčių mokėtojų registracijos egzistencija ir laikas dienomis, nuo veiklos pradžios, per kurią privalu įsiregistruoti mokesčių mokėtoju. Pastaruoju metu itin palankiai vertinama elektroninė naujo mokesčių mokėtojo (iš)registravimo galimybė, nes toliau populiarėjant įvairioms kompiuterinėms valdymo sistemoms vartotojui yra labai patogu jam palankiu metu atlikti vieną ar kitą verslo registracijos procedūrą tiesiogiai nesikreipiant dažniausiai į kelias institucijas, todėl ir naujo subjekto registracijos sąsaja su kita registracija taip pat yra toks kintamasis, kurį svarbu įvertinti.

Atlikti A. Schneider (2012) tyrimai įrodo, kad mokesčių administratoriaus geranoriškas ir palankus požiūris į mokesčių mokėtoją taipogi gali teigiama linkme įtakoti verslumo lygį šalyje ir atvirkščiai. Todėl tokių kintamųjų kaip draugiškų perspėjimų apie pažeidimus, mokesčių permokos automatinio gražinimo, naujų įmonių mokesčių kontrolės egzistencija ar laikotarpis už kurį gali būti atliktas mokestinis patikrinimas įtraukimas į mokesčių sistemos vertinimą verslumo skatinimo aspektu įgalintų tiksliau įvertinti veiklos steigimo aplinkos vertinimo požymį. Juk ir mokesčių administravimo įstatymuose dažniausiai pabrėžiama, kad mokesčių administratoriaus tikslas yra nebausti, bet skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą taip ugdant ir puoselėjant aukštą mokesčių mokėtojų kultūrą, o kartu mažinant ir mokesčių vengimo poreikį, todėl dar vieno kintamojo - šešėlinės ekonomikos įtakotų mokesčių praradimų įtraukimas į mokesčių sistemos vertinimą verslumo skatinimo aspektu tik praplėstų jos įtakos verslumui identifikavimą. Kaip teigia K. Edmark, R.H. Gordon (2013) verslumo lygis priklauso ir nuo to kokia mokesčių įstatyminė bazė šalyje egzistuoja – jos sudėtingumas, kaitos dažnis dažniausiai tik apsunkina mokesčių apskaitą ne tik naujiems versliams subjektams, bet ir jau egzistuojantiems. Taigi galima teigti, kad mokesčių apskaitos sudėtingumo lygis labai apsunkina sprendimo investuoti, tapti versliais priėmimą, nes dažniausiai kaip rodo praktika, reikalingos specifinės žinios ir gebėjimai siekiant suvokti šalyje egzistuojantį, dinamiškumu pasižymintį verslo apmokestinimą. Dėl šios priežasties svarbu įtraukti ir dar vieną mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu kintamąjį - informacijos apie pasikeitusią mokesčių įstatyminę bazę tiesioginio perdavimo egzistenciją. Pastaroji itin palengvina mokesčių apskaitos specialistų darbą kuomet ją reglamentuojantys įstatymai ir kiti norminiai aktai dažnai keičiami ir tobulinami, todėl buhalteris ne visada spėja susipažinti su priimtais naujais įstatyminės bazės pakeitimais. Todėl informacijos apie pasikeitusią mokesčių įstatyminę bazę tiesioginio perdavimo egzistencija ne tik palengvina mokesčių apskaitą, bet ir yra vertinama kaip šalies verslumą teigiamai įtakojantis kintamasis.

Atliktos mokslinės literatūros analizė įgalino identifikuoti ir prie veiklos steigimo aplinkos kriterijaus priskirti tokį vertinimo kintamąjį kaip mokslo ir verslo bendradarbiavimą skatinančių mokesčių lengvatų egzistenciją. Tačiau kaip teigia J. Wonglimpiyarat (2013) į mokesčių sistemos vertinimą tikslinga yra įtraukti ir kiekybine išraiška pasižyminčius kintamuosius tokius kaip moksliniams tyrimams ir projektams skiriamos įmonių lėšos ar pelno dalį reinvestuojančių įmonių skaičius. Pastarieji identifikuoti kintamieji yra informatyvesni ne tik dėl jų kiekybinės išraiškos, nurodančios kokia apimtimi verslo subjektai geba pasinaudoti egzistuojančiomis atitinkamų įstatymų reglamentuotomis mokestinėmis

lengvatomis, bet ir dėl gebėjimo įvertinti mokesčių mokėtojų požiūrį į verslumą, kaip į tam tikrą objektą. Pastarojo detalizavimo tikslais tyrimui tikslinga yra atrinkti dar kelis mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamuosius – tai naujų įmonių skaičius, laikas nuo nemokumo pradžios iki įmonės bankroto, bankrutavusių įmonių skaičius, savarankiškai dirbančiųjų skaičius, ilgalaikė bedarbystė, neribotos atsakomybės baimė ir rinkos nišų nematymas. Reikia pažymėti, kad būtent tokių kintamųjų identifikavimas papildo veiklos steigimo aplinkos vertinimo kriterijų ir jo detalizavimą, nes šalyje egzistuojanti net ir palankiausia verslumui mokesčių sistema tik dalinai geba pakeisti mokesčių mokėtojų požiūrį į verslumą, – jeigu mokesčių mokėtojai neturi akstino tapti versliais ar nemato tam būtinybės, galimybės, mokesčių sistemos poveikis verslumo lygiui gali išlikti minimalus.

Remiantis M. Nwogugu (2012), L.J. Kotlikoff, J. Miao (2013) galima teigti, kad ne mažiau svarbus veiklos steigimo aplinkos vertinimo kintamasis yra mokesčių naštos rodiklis. Pažymėtina, kad jeigu šalyje egzistuoja sąlyginai didelė mokesčių našta, tuomet mokesčių sistema bus vertinama ne tik kaip nepalanki verslo steigimui ir plėtotei, bet ir kaip skatinanti šešėlinę ekonomiką. Tačiau mokesčių našta kaip naujas veiklos steigimo aplinkos vertinimo kriterijaus kintamasis gebėtų nurodyti tik kiek šalies mokesčių sistema yra patraukli įmonių verslumui, o savarankiškai dirbantiems asmenims šis kintamasis nebūtų toks informatyvus, todėl tikslinga yra įvertinti ir namų ūkiams tenkančių mokesčių našta, nes kaip teigia E. Hurst, G. Li, B. Pugsley (2010) amžiaus, šeimyninės padėties ir kitų panašių demografinių rodiklių vertinimas neteikia jokios informacijos apie mokesčių sistemos poveikį savarankiškai dirbančių asmenų verslumui.

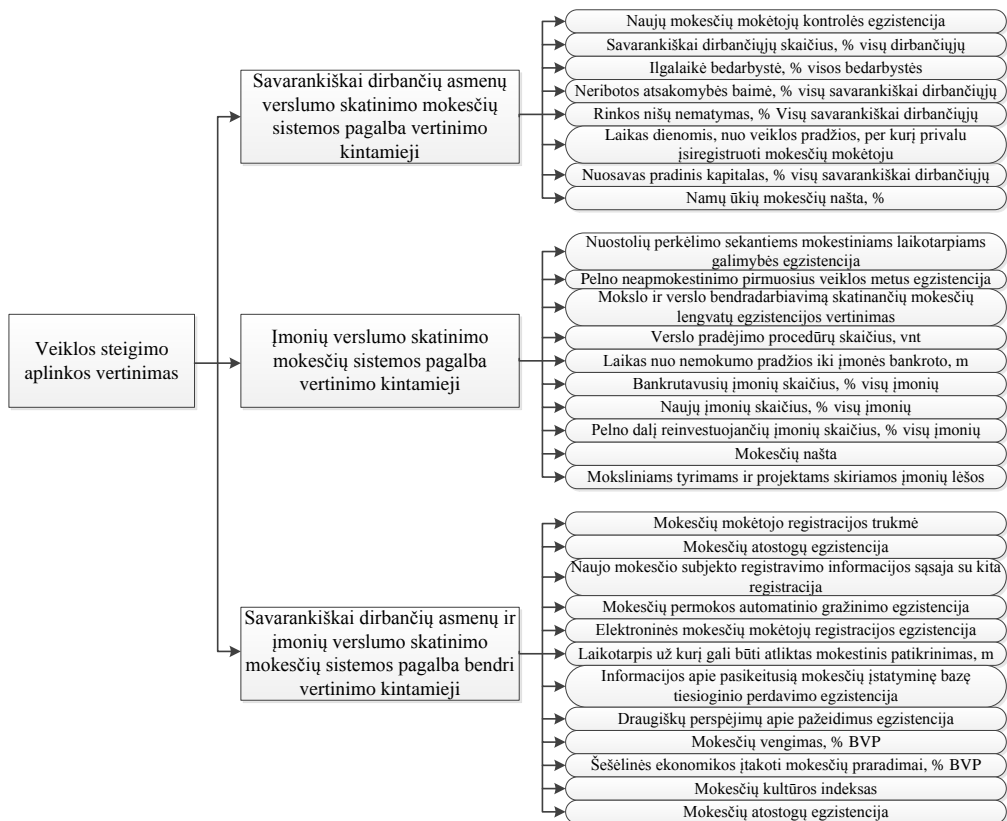
Mokesčių atostogų, kurios dažniausiai yra apibrėžiamos kaip periodas, kuomet galioja nulinis tam tikro mokesčio ar keletos jų tarifas, o po numatyto laiko gryžtama prie įprastinio, egzistencija taip pat yra labai svarbus mokesčių sistemos vertinimo kintamasis. C. Daude, H. Gutierrez, A. Melguizo (2014) atlikta statistinių duomenų analizė įgalina teigti, kad būtent mokesčių atostogų laikotarpiu steigiasi didžiausias naujų verslo subjektų skaičius. Tačiau reikia pažymėti, kad pastarosios turi ne tik teigiamus, bet ir neigiamus aspektus. Nepaisant to, kad atsiranda naujų verslo subjektų, sukuriamos naujos darbo vietos ir kt. po mokesčių atostogų jų metu gauti nuostoliai gali būti perkelti į sekančius mokesčius laikotarpius taip pelno mokesčio nemokant ilgesnį nei tikėtasi laikotarpį, be to jos skatina ir mokesčių vengimą, nes verslo subjektas gali gyvuoti ir tik mokesčių atostogų numatytą laikotarpį. Tačiau vis dėlto mokesčių atostogos yra svarbus veiksnys siekiant pagyvinti verslumą tik trumpuoju laiko periodu, kuriuo kaip teigia C.D. Romer, D.H. Romer (2012) šalis pritraukia daug užsienio inovacijų, nors egzistuoja nulinis mokesčių tarifas, tačiau mokesstinės valstybės pajamos ženkliai nesumažėja dėl atsiradusio didesnio vartojimo, mažesnio nedarbo lygio ir kitų veiksnių.

Taigi apibendrinant galima teigti, kad veiklos steigimo aplinkos vertinimui skirtus mokslinėje literatūroje identifikuotus kintamuosius tikslinga praplėsti ir į šalies mokesčių sistemos vertinimą verslumo skatinimo aspektu įtraukti naujus kintamuosius tokius kaip:

- naujo subjekto registravimo informacijos sąsaja su kita registracija;

- mokesčių permokos automatinio gražinimo egzistencija;
- elektroninės mokesčių mokėtojų registracijos egzistencija;
- naujų įmonių mokesčių kontrolės egzistencija;
- laikotarpis už kurį gali būti atliktas mokestinis patikrinimas, m;
- informacijos apie pasikeitusią mokesčių įstatyminę bazę tiesioginio perdavimo egzistencija;
- draugiškų perspėjimų apie pažeidimus egzistencija;
- savarankiškai dirbančiųjų skaičius, % visų dirbančiųjų;
- ilgalaikė bedarbystė, % visos bedarbystės;
- rinkos nišų nematymas, % visų savarankiškai dirbančiųjų;
- laikas dienomis, nuo veiklos pradžios, per kurį privalu įsiregistruoti mokesčių mokėtoju;
- namų ūkių mokesčių našta, %;
- verslo pradėjimo procedūrų skaičius, vnt;
- laikas nuo nemokumo pradžios iki įmonės bankroto, m;
- bankrutavusių įmonių skaičius, % visų įmonių;
- naujų įmonių skaičius, % visų įmonių;
- pelno dalį reinvestuojančių įmonių skaičius, % visų įmonių;
- mokesčių našta;
- moksliniams tyrimams ir projektams skiriamos įmonių lėšos;
- šešėlinės ekonomikos įtakoti mokesčių praradimai, % BVP;
- mokesčių atostogų egzistencija.

Tačiau reikia pažymėti, kad visi mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu identifikuoti veiklos steigimo aplinkos vertinimo kriterijaus kintamieji gali būti priskiriami tik savarankiškai dirbančių asmenų ar įmonių dimensijų vertinimui arba abiejų šių dimensijų vertinimui. Pavyzdžiui toks kintamasis kaip pelno dalį reinvestuojančių įmonių skaičius bus priskirtina tik įmonių verslumo vertinimui, o neribotos atsakomybės baimė bus priskirtinas tik savarankiškai dirbančių asmenų verslumo vertinimui, tuo tarpu mokesčių permokos automatinio gražinimo egzistencija gali turėti įtakos tiek įmonių, tiek ir savarankiškai dirbančių verslumo vertinimui (žr. 20 pav.)



20 pav. Veiklos steigimo aplinkos vertinimo kriterijų apibūdinančių kintamųjų klasifikacija

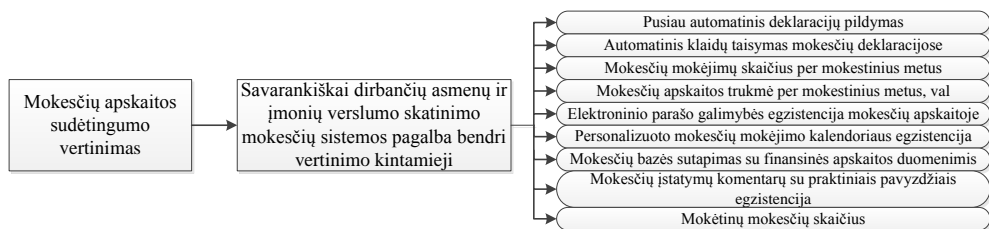
Pažymėtina, kad mokesčių sistemos vertinimui verslumo skatinimo aspektu didelę įtaką turi ir kitas identifikuotas ir išskirtas kriterijus – mokesčių apskaitos sudėtingumo vertinimas. Pastarojo vertinimo kintamieji mokslinėje literatūroje yra pateikiami neapibrėžti ir ganėtinai sudėtingai įvertinami kiekybiškai, todėl tinkamų kintamųjų parinkimas šio kriterijaus vertinimui yra labai svarbus tyrimo patikimumą ir išsamumą įtakojantis veiksnys. A. Nadgrodkiewicz, H. Siddiqui (2011) teigia, kad mokėtinų mokesčių skaičius nėra validus siekiant įvertinti mokesčių apskaitos sudėtingumo lygį, todėl reikia įvertinti kiek aiškūs ir suprantami yra šalyje egzistuojantys atitinkamų mokesčių įstatymai. Taigi mokesčių sistemos vertinimui kintamųjų, tokių kaip mokesčių įstatymų komentarų su praktiniais pavyzdžiais egzistencija ar mokesčių bazės sutapimas su finansinės apskaitos duomenimis, tampa itin svarbus. Taip pat reiktų įvertinti ir tai kiek kartų per mokesčinį laikotarpį mokesčių mokėtojas yra priverstas apskaičiuoti, deklaruoti ir mokėti jam tenkančius mokesčius, todėl ir personalizuoto mokesčių mokėjimo kalendoriaus egzistencijos, kaip vieno iš mokesčių sistemos vertinimo kintamųjų įtraukimas į mokesčių apskaitos sudėtingumo vertinimo kriterijų yra tikslingas. Reikia pabrėžti, kad jeigu šalyje egzistuoja mokesčių sistema, galinti pasiūlyti mokesčių mokėtojui pačiam nusistatyti ir laikyti mokėtinų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo

terminų, kaip teigia A. Shah (2004) tokia mokesčių sistema yra traktuotina kaip itin patraukli užsienio investuotojų požiūriu.

Taigi apibendrinant galima teigti, kad mokesčių apskaitos sudėtingumo vertinimui skirtus mokslinėje literatūroje identifikuotus kintamuosius tikslinga praplėsti ir įtraukti naujus kintamuosius tokius kaip:

- mokesčių mokėjimų skaičius per mokestinius metus;
- elektroninio parašo galimybės egzistencija mokesčių apskaitoje;
- personalizuoto mokesčių mokėjimo kalendoriaus egzistencija;
- mokesčių įstatymų komentarų su praktiniais pavyzdžiais egzistencija;
- mokesčių bazės sutapimas su finansinės apskaitos duomenimis.

Pažymėtina, kad nepaisant to, jog mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu siekiama vertinti išskiriant savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių dimensijas, tačiau identifikavus mokesčių apskaitos sudėtingumą įvertinančius kintamuosius paaiškėjo, jog jie betarpiškai visi įtakoja tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek ir įmonių dimensijų vertinimą ir negali būti priskiriami tik vienai iš jų (žr. 21 pav.).



21 pav. **Mokesčių apskaitos sudėtingumo vertinimo kriterijų sudarantys kintamieji**

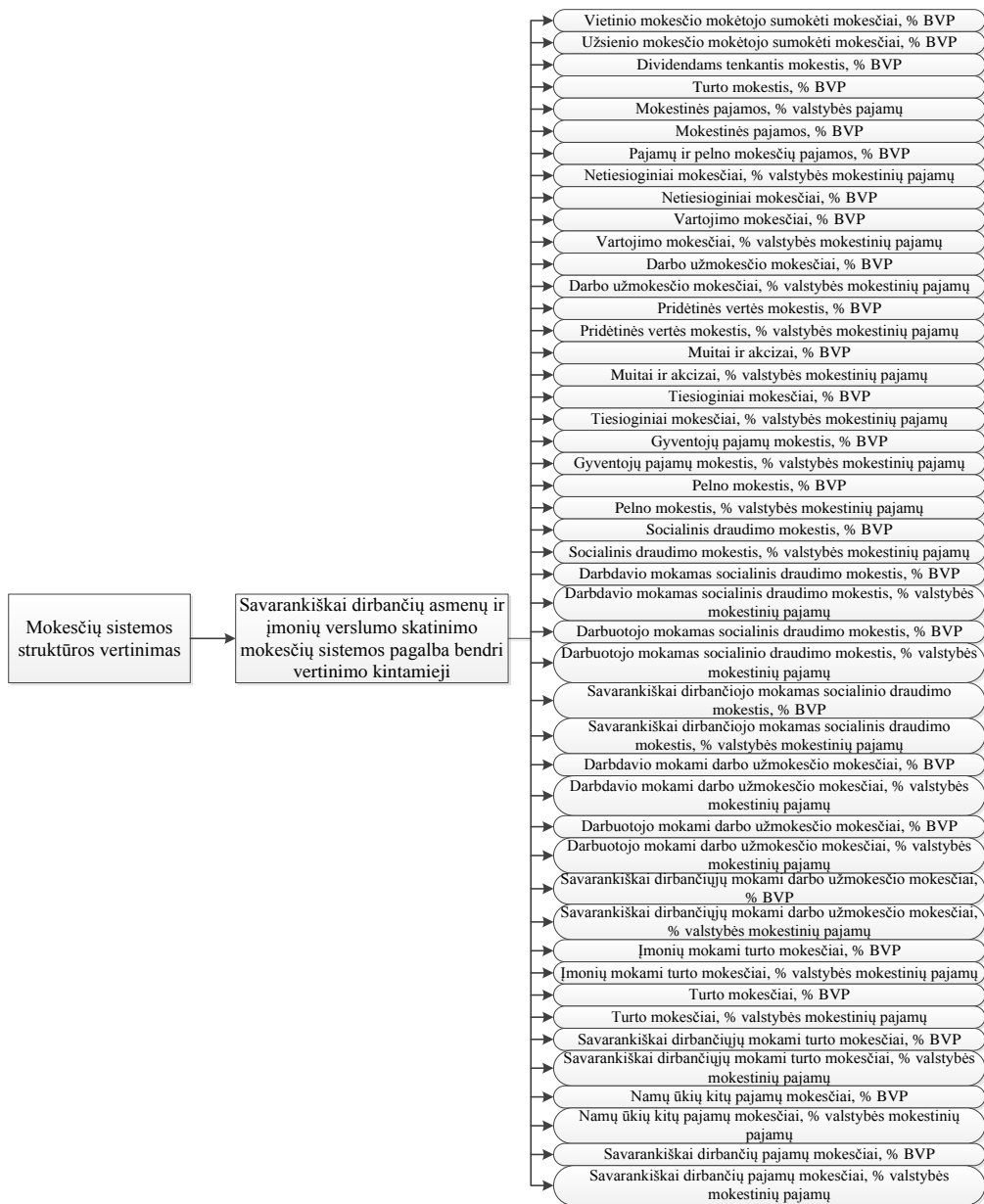
Atlikta mokslinės literatūros analizė mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu klausimu įgalina teigti, kad daugiausia vertinimo kintamųjų egzistuoja būtent mokesčių struktūros vertinimo kriterijuje. Reikia pažymėti, kad verslumui įtakos turi ne tik pelno ar gyventojų pajamų, bet ir turto apmokestinimas, nes verslo subjektas rizikuoja visu kapitalu įsigydamas turtą ir jį pradėdamas naudoti ūkinėje veikloje. Tačiau ne mažiau svarbus ir turto, kaip gautų pajamų iš verslumo, apmokestinimas, kaip teigia K. Hindle, J. Yencken (2011) jei gautos pajamos, kaip ir jų pagalba įsigytas turtas apmokestinimas sąlyginai dideliu mokesčio tarifu, verslūs subjektai netenka suinteresuotumo ne tik dirbti, bet ir investuoti. Tačiau egzistuoja tokia nuomonė, teigianti, kad tik gautų pajamų pagalba yra kuriamas verslumas ir sąlyginai didelis nekilnojamo turto ar žemės sklypų apmokestinimas ne tik neslopina, bet ir skatina įvairių subjektų verslumą. A. Shane (2004) teigia, kad turtas gali ir nebūti gaunamų pajamų šaltinio priežastimi, o jo aukštas apmokestinimo lygis leidžia efektyviau pastarąjį išnaudoti pasitelkiant verslumą, tam, kad turtas uždirbtų pajamų, skirtų apmokėti jam tenkančius mokesčius. Todėl mokesčių sistemos vertinimui verslumo skatinimo aspektu svarbu yra įtraukti kelis naujus kintamuosius - turto, savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių mokamus

turto mokesčius. Tačiau S. Stucere, G. Mazure (2012) teigia, kad mokesčių struktūros vertinimui įtakos turi visų be išimties šalyje egzistuojančių mokesčių santykis šalies mokesstinėse pajamose, todėl tikslinga jau prie identifikuotų mokesčių struktūros vertinimo kintamųjų priskirti dar tris kintamuosius – tai muitai ir akcizai, vartojimo mokesčiai ir namų ūkių kitų pajamų mokesčiai.

Taigi apibendrinant galima teigti, kad mokesčių struktūros vertinimui skirtus mokslinėje literatūroje identifikuotų kintamųjų sąrašą tikslinga praplėsti į jį įtraukiant naujus kintamuosius tokius kaip:

- turto mokestis, % BVP;
- mokestinės pajamos, % valstybės pajamų;
- mokestinės pajamos, % BVP;
- pajamų ir pelno mokesčių pajamos, % BVP;
- vartojimo mokesčiai, % BVP;
- vartojimo mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų;
- muitai ir akcizai, % BVP;
- muitai ir akcizai, % valstybės mokesčių pajamų;
- įmonių mokami turto mokesčiai, % BVP;
- įmonių mokami turto mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų;
- turto mokesčiai, % BVP;
- turto mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų;
- savarankiškai dirbančių mokami turto mokesčiai, % BVP;
- savarankiškai dirbančių mokami turto mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų;
- namų ūkių kitų pajamų mokesčiai, % BVP;
- namų ūkių kitų pajamų mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų.

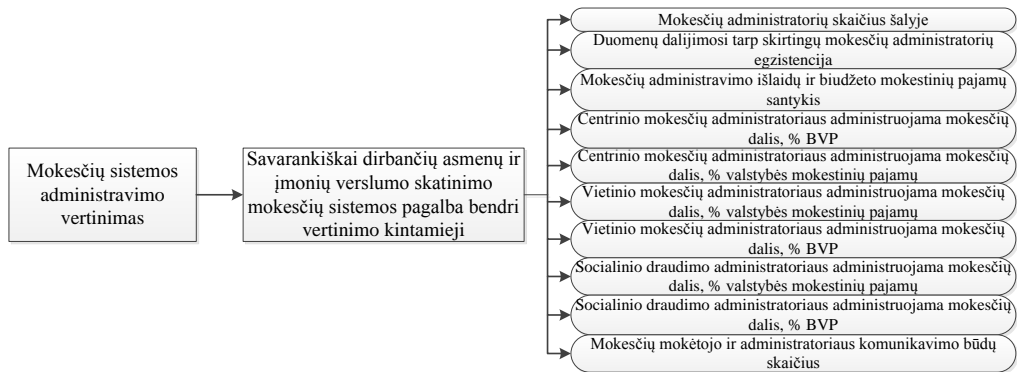
Reikia pažymėti, kad betarpiškai visi identifikuoti mokesčių sistemos struktūros vertinimo kriterijų apibūdinantys kintamieji turi skirtingą poveikį, todėl priskirtini tiek savarankiškai dirbantiems asmenų, tiek ir įmonių dimensijų vertinimui. Pavyzdžiui per didelis įmonių gaunamo pelno apmokestinimas turi potencialą slopinti įmonių, tačiau skatinti savarankiškai dirbančių asmenų verslumą. Siekiant sudaryti vertinimui tinkamą ir įvairiapusį kintamųjų sąrašą svarbu pabrėžti ir tai, kad nėra susiformavusios vieningos nuomonės apie tai kaip konkrečiai turėtų būti matuojama mokesčių sistemos struktūra – santykiui skaičiuoti naudojant bendrąjį vidaus produktą ar visas tik mokesčines nacionalinio biudžeto ir įvairių fondų pajamas, todėl į vertinimo kintamųjų sąrašą yra įtraukiami visi be išimties kintamieji (žr. 22 pav.).



22 pav. Mokesčių sistemos struktūros vertinimo kriterijui priskirtini kintamieji

Reikia pažymėti, kad mokesčių sistemos administravimo vertinimo kriterijui mokslinės literatūros analizės metu identifikuoti ir priskirti kintamieji dar gali būti papildyti tokiais kintamaisiais kaip komunikavimo būdų su mokesčių administratoriumi skaičius ar skirtingų mokesčių administratorių administruojama mokesčių santykinė dalis, remiantis tuo, kad kaip teigia W. Crandall (2011) kuo daugiau šalyje egzistuoja skirtingų mokesčių administratorių, tuo ne tik tampa

sudėtingesnė mokesčių apskaita, bet kartu komplikuojasi ir tikslingų konsultacijų gavimas vienu ar kitu mokesčių apskaitos klausimu, skaičius (žr. 23 pav.).



23 pav. Mokesčių sistemos administravimo vertinimo kriterijų apibūdinantys kintamieji

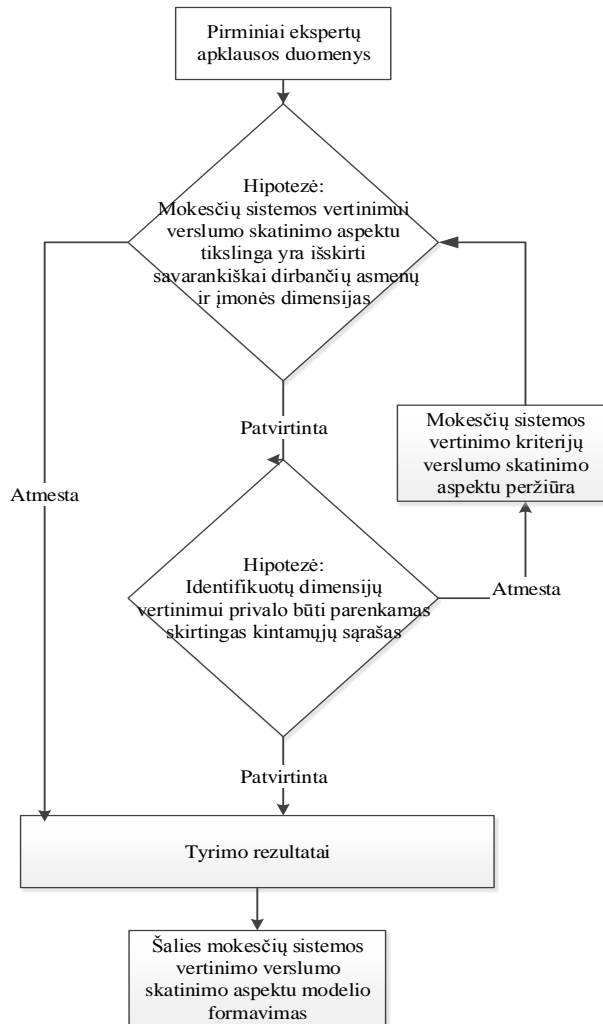
Mokesčių sistemos administravimo vertinimo kriterijui priskirti identifikuoti kintamieji yra vienodai svarbūs ir tinkantys vertinti tiek įmonių, tiek savarankiškai dirbančių asmenų verslumą, todėl priskirtini abejoms dimensijoms. Siekiant apibendrinti identifikuotus mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamuosius reikia pabrėžti, kad jų gausa įgalina formuoti ir jų atranką, nes ne visi identifikuoti kintamieji gali būti reikšmingi mokesčių sistemos analizei. Pažymėtina, kad L. C. Adkins, R.C. Hill (2011) teigia, jog pagrindiniai universalūs kriterijai, kuriais remiantis nustatomas vertinimo kintamųjų patikimumas yra jų validumas ir patikimumas. Pastarieji leidžia pasakyti ar naudojami rodikliai yra tikslūs, stabilūs ir pastovūs, t.y. ar tų pačių kintamųjų analizė įgalina gauti stabilius rezultatus matavimus kartojant laike. O tai yra itin svarbu siekiant atlikti mokesčių sistemos vertinimą, kuri be galo dažnai keičiasi, todėl dinaminės aplinkos požiūriu tyrimas turi būti patikimas ir vertinimo kintamieji parinkti tik tokie, kurie tiktu ilgalaikiam vertinimui. Todėl tikslinga yra atlikti ekspertinį vertinimą siekiant atrinkti tik tinkamiausius kintamuosius šalies mokesčių sistemos vertinimui verslumo skatinimo aspektu.

3.3 Mokesčių sistemą įgalinančių vertinti verslumo skatinimo aspektu kintamųjų atranka

Identifikavus šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio elementus būtina sąlyga yra suformuluoti tokį kintamųjų sąrašą, kuris galėtų būti toliau naudojamas siekiant nustatyti mokesčių sistemos vertinimo elementų reikšmingumą, t.y. atrinkti tik tuos kintamuosius, kurie yra reikšmingiausi verslumo skatinimo aspektu vertinimui. Todėl remiantis suformuluotomis teorinėmis tyrimo prielaidomis ir atlikta vertinimo kintamųjų identifikacine analize yra

formuluojamos dvi pagrindinės ekspertinio vertinimo metu siekiamos pagrįsti hipotezės:

- mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu tikslais tikslinga yra išskirti dvi – savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių vertinimo dimensijas;
- identifikuotų dimensijų vertinimui privalo būti parenkamas skirtingas kintamųjų sąrašas (žr. 24 pav.).

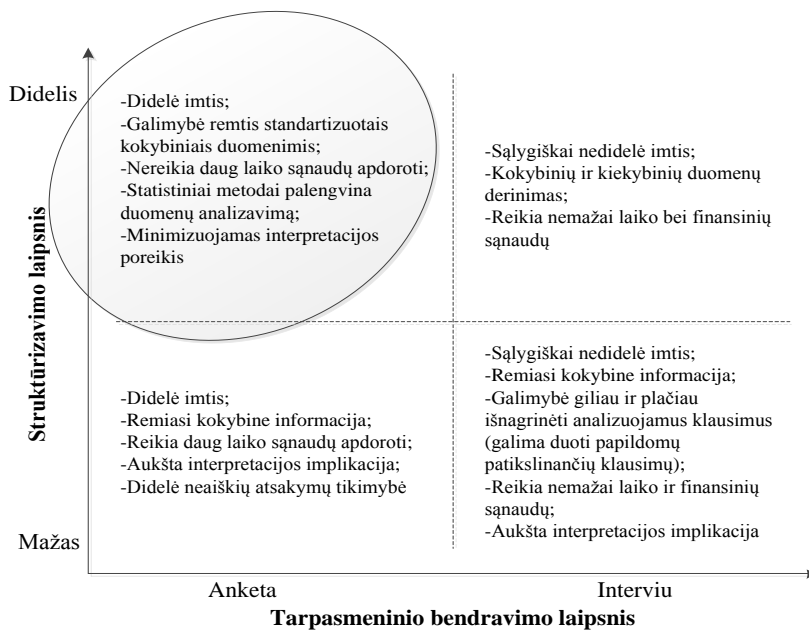


24 pav. Hipotezių tikrinimo ir išvadų formulavimo srauto schema

Pažymėtina, kad apklausos metodai gali būti teoriniai arba empiriniai, kokybiniai arba kiekybiniai. Kiekybiniam empiriniam tyrimui atlikti pasirinktas neatsitiktinės atrankos metodas, todėl atlikta mokesčių sistemos akademinų ekspertų apklausa. Tokį pasirinkimą lėmė kelios priežastys – pirmiausia reikia

pabrėžti, kad ekspertų apklausa yra plačiai socialiniuose moksluose paplitęs tyrimo metodas, nes jis yra paprastas ir patikimas (Kardelis, 2005). Antra, ekspertų apklausa yra specifinė apklausa, kurios metu apklausiama specialiai parinkta respondentų grupė, turinti kurios nors srities žinių, t. y. tyrimo subjektas yra tikslinė grupė, šio tyrimo atveju Lietuvos ir užsienio akademikai, analizuojantys mokesčių sistemas ir mokesčių sistemą kuriantys praktikai, t.y. finansų ministerijos skirtingų lygių vadovai. Trečia, toks tyrimo metodas pasirinktas, nes yra patogus, sudaroma galimybė apklausti respondentus vienu metu, nedidelės apklausos organizavimo sąnaudos, galimybė pasiekti respondentus per atstumą, gautus atsakymus patogų apdoroti ir panašiai, taip pat svarbu pabrėžti ir šio metodo patikimumą ir kitus pranašumus lyginant su kitais tyrimų metodais.

Kaip teigia L. Malhotra (2007) ekspertų vertinimo metodo esmė ta, kad ekspertai logiškai analizuoja kurią nors problemą, kiekybiškai vertindami ir formaliai apdorodami duomenis. Pagal ekspertų vertinimus nustatomas jų nuomonių atitikties tiriamuoju klausimu ir ekspertų išvadų objektyvumas, kurį lemia esminiai realūs faktų ir reiškinių ryšiai. Reikia pabrėžti, kad socialiniuose moksluose priklausomai nuo tyrimo tikslo, logikos ir struktūros yra taikomi įvairūs apklausos tyrimo metodai (žr. 25 pav.).



25 pav. Apklausos metodų palyginimas

Šaltinis: L. Giriūnas (2012)

Anot K. Kardelio (2005), respondentų apklausos procedūra gali vykti pagal anketinės apklausos ar interviu principus, tačiau pabrėžiama, kad dažnai tiesioginė apklausa gali ir nepavykti, todėl tyrimo plėtotei pasirinkta individuali anketinė

apklausa. Reikia pabrėžti, kad atliekant mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu vertinimą anketinis tyrimas turėtų būti struktūrizuotas ir kryptingas, ekspertui atsakant į klausimus, nurodytus pateiktame klausimyne. Priklausomai nuo tyrimo tikslo suformuluojami konkretūs klausimai, atsakymai, jie įvertinami kiekybiškai ir kuriuos galima būtų panaudoti atliekant koreliacinę analizę. Kaip teigia V. Boguslauskas (2011), tokiam tikslui pasiekti tikslinga naudoti Likerto skalę, kuri yra psichometrinė skalė, dažniausiai naudojama klausimynuose. Atsakydami į Likerto klausimyną, respondentai nurodo, kiek jie sutinka ar nesutinka su nurodytuju teiginiu. Dažniausiai yra naudojami penki, nors kartais ir net septyni ar devyni atsakymo lygiai. Tačiau kaip teigia J. Dawes (2008), duomenys naudojant 5, 7 ir 10 lygių skales teikia panašias charakteristikas, jei yra kalbama apie vidurkį, nuokrypį, asimetriškumą, išsibarstymą apie vidurkį, todėl tyrimo tikslui pasiekti naudojami penki elementai, kurie apibrėžiami taip:

- visiškai nesvarbu;
- nesvarbu;
- nei svarbu, nei nesvarbu;
- svarbu;
- labai svarbu.

Sudarytą klausimyną (žr. 1 priedą) sąlygiškai galima suskirstyti į tris dalis: įvadinę, pagrindinę ir baigiamąją. Įvadinėje dalyje pristatomas atliekamas tyrimas, nurodytas tyrimo tikslas, nurodoma, jog garantuojamas duomenų anonimiškumas ir jie bus naudojami išskirtinai akademiniais tikslais. Pagrindinėje anketos dalyje tikslinei respondentų grupei, kuria pasirinkta Lietuvos ir užsienio ekspertų grupės, pateikiami klausimai, padedantys nuosekliai išsiaiškinti kokie mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamieji yra svarbūs siekiant įvertinti tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių dimensijas. Paskutinėje, baigiamojoje anketos dalyje paliekama vietos respondentų komentarams, siūlymams ir pastaboms, padėkojama už dalyvavimą.

Pradiniame tyrimo etape buvo atlikta ekspertų atranka, laikantis prielaidos, kad atrinkti asmenys turi turėti mokesčių sistemos vertinimo žinių, todėl išskirta tikslinė respondentų grupė, kurią sudaro Lietuvos ir užsienio mokslo ekspertai, analizuojantys įvairių šalių mokesčių sistemas, - tai universitetų dėstytojai, turintys mokslo dakataro laipsnį ir Lietuvos bei užsienio finansų ministerijų įvairaus lygio vadovai, kurie skiria didžiausią dėmesį praktiniam šalies mokesčių sistemos formavimui. Toks respondentų imties pasirinkimas, tikimasi, kad leis gauti objektyvius ir išpildytus tyrimo rezultatus – teoretikai atskleis kaip turėtų būti formuojama mokesčių sistema, o praktikai – kaip ji yra formuojama. Respondentų skaičius nustatomas atsižvelgiant į tai, kad imtis turi būti reprezentatyvi, t.y. kuo geriau atspindėti populiaciją, iš kurios ji sudaryta, ir užtikrinti mažą imties paklaidą. Reikia pažymėti, kad kuo didesnė yra sudaryta imtis, tuo mažesnė egzistuoja ir paklaidos tikimybė. Taikant Panniot formulę, apskaičiuotas ekspertų, kuriuos reikia apklausti, skaičius esant 95 proc. rezultatų patikimumui gautas 14,44. Tai reiškia, kad pasirinktai ekspertinei anketinei apklausai duomenys turi būti surinkti mažiausiai iš keturiolikos ar penkiolikos mokesčių sistemas nagrinėjančių

akademikų ir praktikų. Šiuo atveju atliekamo tyrimo tikslumu pasitikėti galima, nes minimalioji imtis yra viršijama – analizei pasirinkta apklausti 50 respondentų.

Ekspertų apklausos tyrimas buvo vykdomas dviem etapais – anketinė apklausa vykdoma 2013 m. kovo – balandžio mėnesį, siunčiant kvietimą dalyvauti apklausoje su nuoroda į anketos pildymą, sukurtą panaudojant specializuotą internetinį puslapį www.docs.google.com, elektroniniu paštu, o rezultatai apibendrinami 2013 m. balandžio – gegužės mėnesį. Apklausos metu iš 50 siųstų anketų gražintos 28 anketos, iš kurių 12 užpildė Lietuvos ir 16 užsienio respondentai. Taigi atliktas anketinis ekspertų tyrimas pasižymi 56 proc. anketų, kurios visos atitiko joms keliamus reikalavimus ir buvo tinkamos tolimesniam apdorojimui, grįžtamumu.

Reikia pažymėti, kad atlikta ekspertų anketinė apklausa turi pasižymėti aukštu patikimumu, todėl jos metu identifikuoti reikšminiai mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamieji turėtų tenkinti šiuos kriterijus: testavimo, rodiklių tarpusavio patikimumo ir stebėtojų tarpusavio patikimumo. Nes ekspertų nuomonės ir požiūris į sprendžiamą problemą dažnai skiriasi, todėl gali būti gaunami rezultatai, prieštaraujantys vieni kitiems. Reikia pabrėžti, kad ekspertų išreikštų nuomonių tarpusavio suderinamumo lygį parodo Kendall konkordancijos koeficientas (W). Pastarasis kinta nuo 0 iki 1 ($0 < W < 1$). Reikia pažymėti, kad ekspertų nuomonė yra laikoma vieninga tik tada kai konkordancijos koeficientas arti vieneto, kai koeficientas artėja prie 0, reiškia, kad ekspertai vienu ar kitu klausimu neturi vieningos nuomonės. Kaip teigia G.J. Van Den Berg (2001) jeigu konkordancijos koeficientas viršija 0,6 reikšmę, laikoma, kad ekspertų nuomonė yra pakankamai vieninga, todėl atliktas ekspertinis vertinimas laikomas patikimu. Taigi atlikto anketinio ekspertų tyrimo rezultatų Kendall konkordancijos koeficientas įgalina teigti, kad atlikto tyrimo metu gauti ekspertų vertinimai gali būti traktuojami kaip patikimi (žr. 11 lentelę).

11 lentelė. **Kendall konkordancijos koeficiento vertinimas**

Mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu dimensija	Kendall konkordancijos koeficiento reikšmė (W)	Vertinimo rezultatas
Įmonių verslumą apibūdinantys mokesčių sistemos kintamieji	0,769	Ekspertų vertinimai yra panašūs, t.y. konkordancijos koeficientas nelygus nuliui, o $W > 0,6$, todėl ekspertų vertinimų rezultatai yra laikomi reikšmingais.
Savarankiškai dirbančių asmenų verslumą apibūdinantys mokesčių sistemos kintamieji	0,350	Ekspertų vertinimai yra panašūs, t.y. konkordancijos koeficientas nelygus nuliui, o $W < 0,6$, tačiau ekspertų vertinimų rezultatai gali laikomi reikšmingais, o toks sąlyginai nedidelis suderinamumo laipsnis yra paaiškintinas tuo, jog mokesčių sistema savarankiškai dirbančių asmenų požiūriu mokslininkų nagrinėta itin mažai.

Remiantis atlikta Kendall konkordancijos koeficiento analize, galima teigti, kad didžiausias ekspertų nuomonės suderinamumas yra įmonių verslumą apibūdinančių mokesčių sistemos kintamųjų klausimu. Tuo atveju, kai ekspertų anketinio vertinimo metu gauti rezultatai tenkina Kendall konkordancijos koeficientą, matavimo rezultatai turėtų sutapti. Tačiau reikia pažymėti, kad kaip teigia N.J. Blunch (2013) atsakymai į klausimus, kuriais siekiama išmatuoti atskirą objektą, turi būti tarpusavyje susiję, todėl turi tenkinti ir vidinio nuoseklumo kriterijų. Pastarojo įvertinimui yra naudojami Cronbach alpha, KR20 ir kiti koeficientai. Remiantis tuo, jog ekspertinis tyrimas vykdytas atsakant į iš anksto paruošto klausimyno klausimus, svarbu yra nustatyti jo sudarymo patikimumą, kuriam dažniausiai yra naudojamas Cronbach alpha koeficiento vertinimas. Pastarasis, remiantis atskirų klausimų ir viso klausimyno dispersijų palyginimu, atspindi klausimyną sudarančių klausimų tarpusavio koreliaciją. Kaip teigia Z. Dorney, T. Taguchi (2009) jeigu Cronbach alpha koeficientas viršija 0,6 reikšmę tai reiškia, kad atskiri anketoje pateikti klausimai tarpusavyje koreliuoja ir atspindi tą patį nagrinėjamą reiškinį. Todėl galima daryti išvadą, kad kuo didesnis Cronbach alpha koeficientas, tuo patikimesni yra gauti atlikto ekspertų anketinio tyrimo rezultatai. Taigi atlikto anketinio ekspertų tyrimo rezultatų Cronbach alpha koeficientas įgalina teigti, kad ekspertiniam vertinimui pateikta anketa yra sudaryta tinkamai ir tyrimo metu gauti rezultatai gali būti traktuojami kaip patikimi. Šio tyrimo atveju koeficientas yra skaičiuojamas atskirų klausimyno blokų, naudojamų tyrimo modelyje, patikimumas (žr. 12 lentelę).

12 lentelė. **Cronbach alpha koeficiento vertinimas**

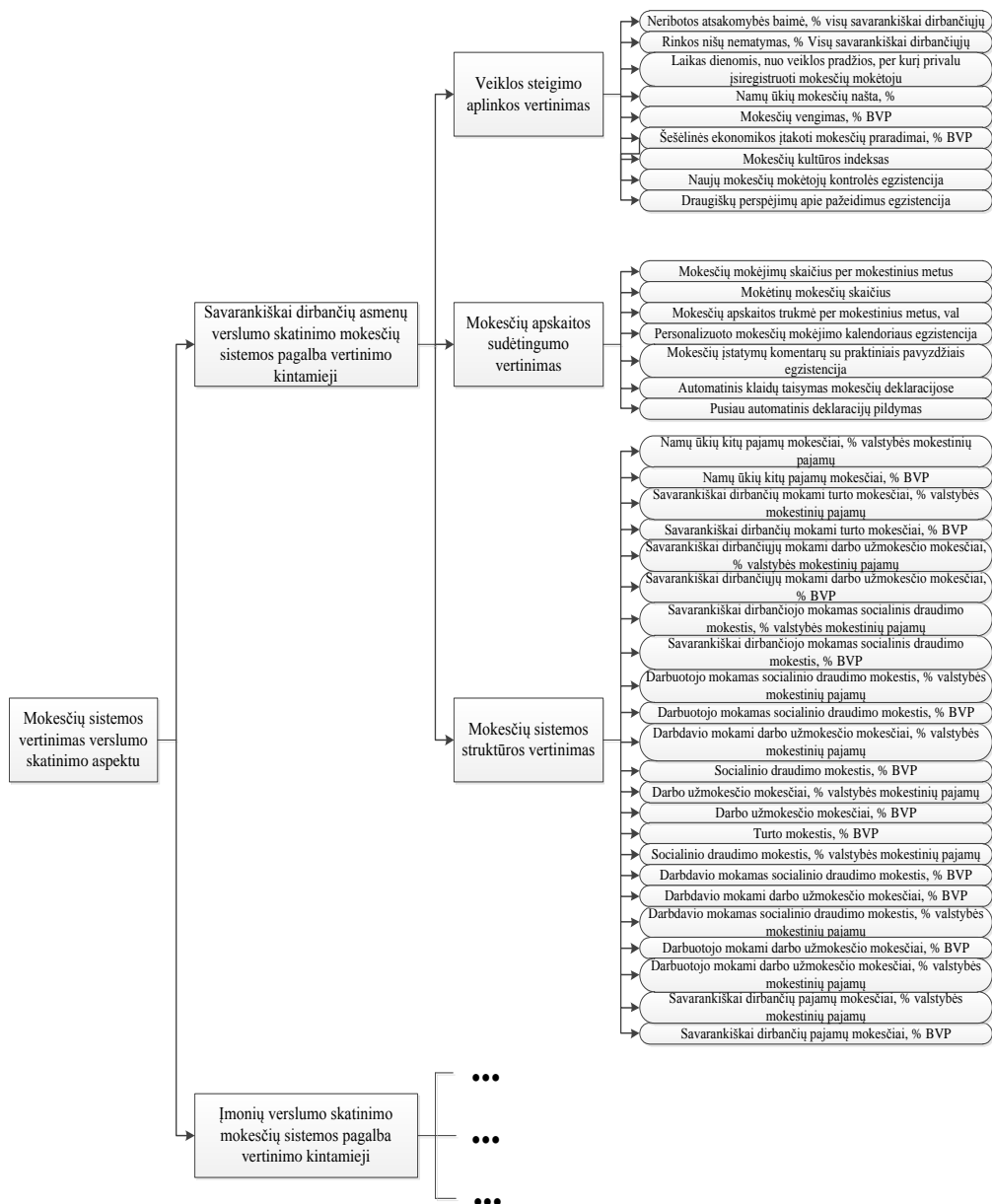
Mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu dimensija	Cronbach alpha koeficiento reikšmė	Vertinimo rezultatas
Įmonių verslumą apibūdinantys mokesčių sistemos kintamieji	0,839	Anketa yra sudaryta tinkamai, t.y. koeficientas > 0,6, todėl ekspertų vertinimų rezultatai yra laikomi patikimais.
Savarankiškai dirbančių asmenų verslumą apibūdinantys mokesčių sistemos kintamieji	0,628	Anketa yra sudaryta tinkamai, t.y. koeficientas > 0,6, todėl ekspertų vertinimų rezultatai yra laikomi patikimais.

Remiantis atlikta tyrimo patikimumo analize, galima teigti, kad visos klausimyno subskalės turi aukštą patikimumo lygį, o anketa yra sudaryta tinkamai – skirtingose ekspertų anketinio tyrimo dalyse tiriami veiksniai matuoja tą patį reiškinį, o empirinis tyrimas atliktas laikantis ekspertų apklausos patikimumui būtinų sąlygų:

- sudaryta pakankamos imties ekspertų grupė;
- kiekvienas ekspertas buvo supažindintas su tyrimo tikslais ir metodika;

- įvairiais statistiniais metodais patikrintas ir įrodytas gautų tyrimo rezultatų patikimumas.

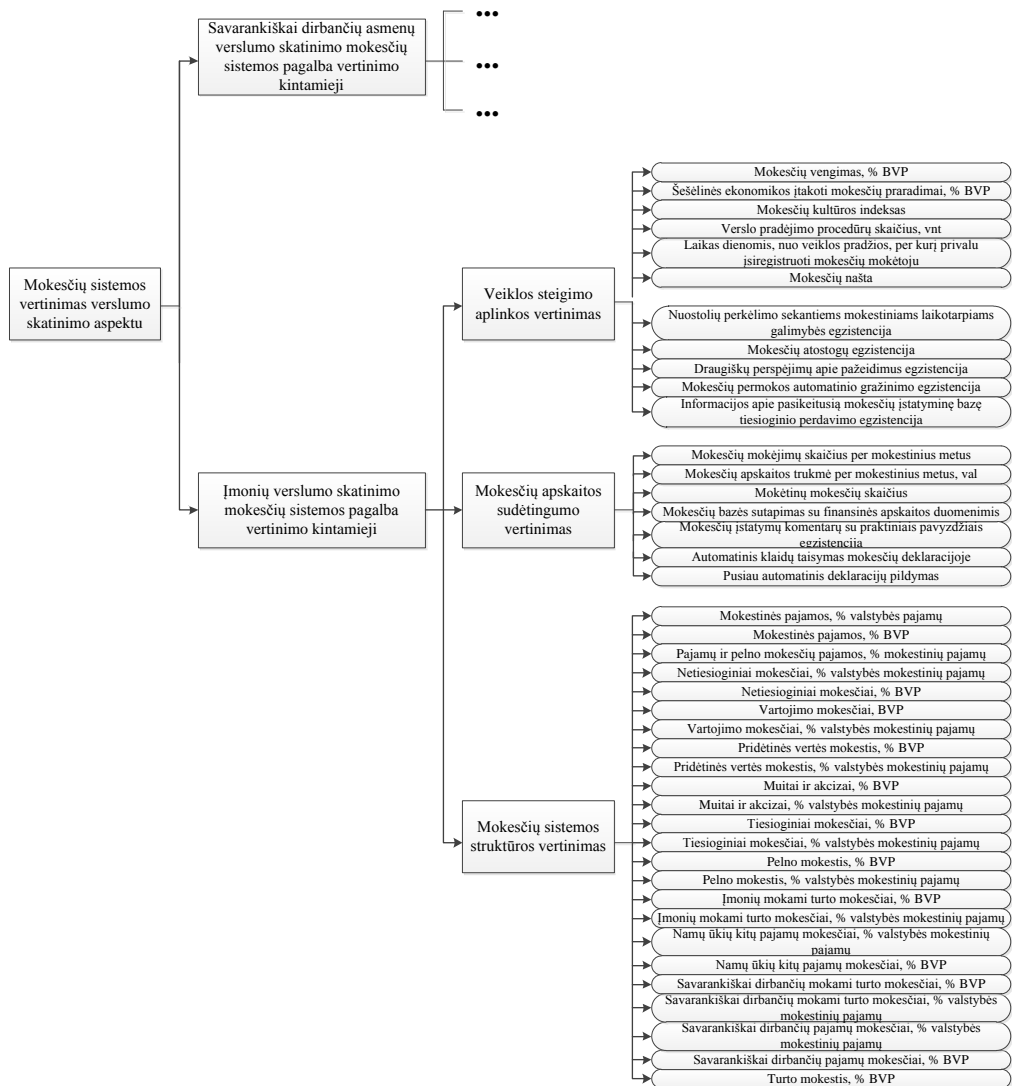
Nustačius apklausoje dalyvavusių ekspertų suderinamumą ir klausimyno patikimumą, toliau atliekama esminių mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų atranka. Prieš analizuojant kintamuosius, verta paminėti, kad ekspertai jokių papildomų kintamųjų, galinčių turėti mokesčių sistemos vertinimui įtakos, neidentifikavo ir nepažymėjo. Tai leidžia pagrįsti mokslinės literatūros analizės metu sudaryto kintamųjų sąrašo pilnumą ir išbaigtumą. Gauti ekspertų atsakymai analizuojami remiantis atsakymų reikšmingumo vidurkiu. Kintamieji, vidutiniškai surinkę mažiau nei 3 balus (ekspertų tyrimo rezultatai pateikiami 2 priede) neįtraukiami į formuojamą modelį ir eliminuoti iš esamos struktūros, kadangi ekspertų nuomone, jų reikšmingumas siekiant įvertinti šalies mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu yra santykinai nedidelis. Reikia pažymėti, kad atlikta ekspertinio anketinio tyrimo patikumo analizė įgalina teigti, kad atliktas ekspertų vertinimas yra patikimas ir empiriniam tyrimui tikslinga yra naudoti ekspertų atrinktą mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų sąrašą. Tačiau pažymėtina, kad pastarųjų įtaka ir reikšmingumas šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu metu yra nevienodas – vienas vertinimo kriterijus gali turėti didesnę įtaką vertinimo rezultatams nei kitas. Todėl kintamųjų reikšmingumo nustatymas atliekamas empirinio tyrimo, aprašyto disertacijos ketvirtoje dalyje, metu. Reikia pabrėžti, kad savarankiškai dirbančių asmenų dimensijos vertinimui ekspertai atrinko kintamuosius, didžiausią dėmesį skirdami veiklos steigimo aplinkos ir mokesčių sistemos struktūros požymiams (žr. 26 pav.).



26 pav. Ekspertinio savarankiškai dirbančių asmenų dimensijos vertinimo metu identifiкуotų reikšmingų kintamųjų sąrašas

Pažymėtina, kad ekspertų vertinimo metu iš savarankiškai dirbančių asmenų dimensijos vertinimo visiškai eliminuotas yra mokesčių sistemos administravimo vertinimo kriterijus. Tai gali būti paaiškinama grindžiant tuo, jog dalis mokesčių administratoriaus įtakotus pokyčius atspindinčių kintamųjų buvo priskirti veiklos

steigimo aplinkos vertinimo ar mokesčių apskaitos sudėtingumo kriterijams. Pavyzdžiui reikšmingu ekspertų įvardintas ir tyrimui atrinktas reikšmingas kintamasis toks kaip laikas, nuo veiklos pradžios, per kurį privalu įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, yra netiesiogiai įtakotas mokesčių administratoriaus ir atitinkamuose įstatymuose jo numatytų sąlygų. Taigi nors mokesčių administravimo vertinimo kriterijus yra eliminuotas, tačiau svarbu pabrėžti, kad jis netiesiogiai yra vertinamas per kitus ekspertinio vertinimo metu atrinktus mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kriterijus, todėl atlikto ekspertų vertinimo metu gauti rezultatai nors ir yra netikėti, tačiau, patikimi ir turintys reikšminę įtaką tolesnei tyrimo eigai. Reikia pabrėžti ir tai, jog didžiausias ekspertų dėmesys vis dėlto yra skirtas būtent veiklos steigimo aplinkos ir mokesčių sistemos struktūros kriterijams ir juos atspindinčių kintamųjų vertinimui. Taip pat ekspertai eliminavo tokius, jų nuomone, savarankiškai dirbančių asmenų dimensijos vertinimui, nereikšmingus kintamuosius kaip mokesčių permokos automatinio gražinimo, elektroninės mokesčių mokėtojų registracijos ar informacijos apie pasikeitusią mokesčių įstatyminę bazę tiesioginio perdavimo egzistencija. Tuo tarpu net dveji iš jų tų pačių ekspertų yra įvertinti kaip reikšminiai vertinant įmonių dimensiją (žr. 27 pav.).



27 pav. Ekspertinio įmonių dimensijos vertinimo metu identifikuotų reikšmingų kintamųjų sąrašas

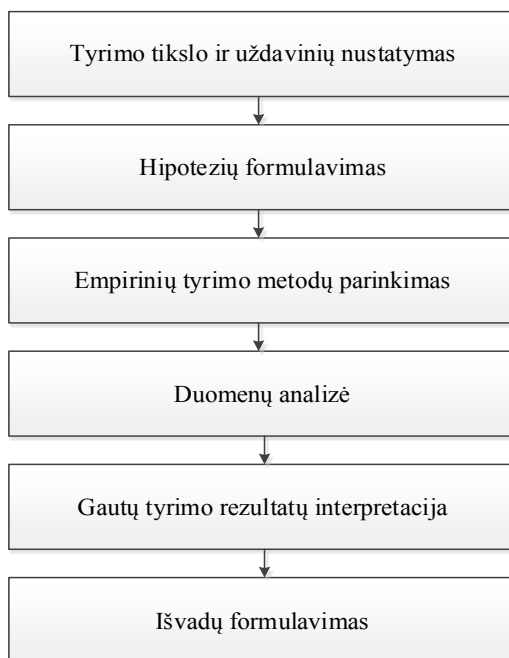
Reikia pabrėžti, kad ekspertinio vertinimo metu iš įmonių, kaip ir iš savarankiškai dirbančių asmenų dimensijos vertinimo visiškai eliminuotas yra mokesčių sistemos administravimo vertinimo kriterijus. Tokį rezultatą įtakojo tai, jog ir įmonių dimensijos vertinimo metu mokesčių administravimo kriterijus iš dalies atsispindi kituose šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu vertinimo kriterijuose. Taigi atlikto anketinio ekspertų vertinimo rezultatai įgalina teigti, kad mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu vertinimui yra tikslingai išskirtos dvi vertinimo dimensijos – tai įmonės ir savarankiškai dirbantys

asmenys, nes ekspertai parinko skirtingus kintamuosius pastarųjų vertinimui. Tai leido patvirtinti visas tyrimo metu iškeltas bei pateiktas hipotezes – mokesčių sistemos vertinimui verslumo skatinimo aspektu iš tikrųjų yra tikslinga išskirti dvi dimensijas ir joms parinkti skirtingus vertinimo kintamųjų sąrašus. Reikia pažymėti, kad turint ekspertų vertinimo metu sudarytą ir pagrįstą mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų sąrašą bei esant aiškiam jo vertinimui tolimesnė tyrimo eiga yra modelio sudarymas bei empirinis jo pagrindimas.

4. ŠALIES MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO VERSLUMO SKATINIMO ASPEKTU MODELIO EMPIRINIS TYRIMAS

4.1 Tyrimo programa

Remiantis suformuotu mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų sąrašu, tyrimu siekiama nustatyti kintamųjų reikšmingumą, t.y. įvertinti kurie ekspertų atrinkti kintamieji yra reikšmingiausi mokesčių sistemos vertinime. Taigi šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modeliui sudaryti nuspręsta taikyti objektyviają socialinės realybės pažinimo dimensiją, tyrimo rezultatus pagrindžiant kiekybine ir kokybine statistinių duomenų analize. Pažymėtina, kad kiekybiniu požiūriu empiriniu tyrimu siekiama patvirtinti suformuluotas ir detalizuotas hipotezes, tuo tarpu kokybinio tyrimo metu tikslinga yra pateikti gautų tyrimo rezultatų vertinimą ir interpretaciją. Skirtingai nuo kiekybinių tyrimų, kokybiniai tyrimai paprastai remiasi indukcine, o ne deducine pažinimo logika, todėl minėti tyrimai nėra glaudžiai susieti su iškeltomis hipotezėmis, o tai apsprendžia jų nestruktūrizuotą pobūdį. Būtent toks kokybinių tyrimų lankstumas ir laisvo interpretavimo galimybė leidžia išreikšti kuriamąjį žinių pobūdį bei atlikti tiriamojo reiškinio analizę (Kardelis, 2005). Todėl siekiant užtikrinti visapusišką tiriamojo dalyko analizę, atvejo tyrimui naudojami tiek kokybiniai, tiek ir kiekybiniai tyrimo metodai. Dėl šios priežasties būtina yra sudaryti ir šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio baigtiniam formavimui skirtą empirinio tyrimo schemą, kurią sudarytų modelio praktinio pritaikomumo tyrimo metodologinė dalis, susidedanti iš tyrimo tikslo, uždavinių nustatymo bei hipotezių formulavimo ir procedūrinės dalies, susidedančios iš tyrimo metodų parinkimo, skaičiavimo eiliškumo bei gautų rezultatų interpretacijos (žr. 28 pav.).



28 pav. **Šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio pagrindimui skirta empirinio tyrimo eigos schema**

Empirinio tyrimo tikslas – pagrįsti teorinės analizės metu sudarytą šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelį bei remiantis gautais rezultatais suformuoti baigtinį modelį, skirtą įvertinti šalies mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu.

Suformuluotam empirinio tyrimo tikslui pasiekti numatytas šių uždavinių įgyvendinimas:

1. remiantis mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu teorinėmis prielaidomis, suformuluoti empirinio tyrimo hipotezes;
2. atlikti identifikuočių dimensijų skaičiavimus tam tikslui pasitelkiant dimensijų, požymių ir kintamųjų struktūrizavimu;
3. detalizuoti empirinio tyrimo organizavimo ir atlikimo eigą;
4. empirinių metodų pagalba išanalizuoti statistinius duomenis ir patikrinti suformuluotas hipotezes;
5. remiantis gautais empirinio tyrimo rezultatais suformuoti baigtinį šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelį;
6. atlikti empirinio tyrimo rezultatų analizę ir interpretavimą bei pateikti atitinkamas išvadas apie modelio praktinę panaudą.

Atsižvelgiant į tyrimo tikslą ir uždavinius bei tyrimo kryptį, keturias suformuluotas teorines prielaidas, analizuojama mokesčių sistema verslumo skatinimo aspektu. Reikia pažymėti, kad tikslui pasiekti taikytinas yra dedukcinis hipotezių formulavimo metodas, kuriuo remiantis teorinės analizės bei

apibendrinimo metodų pagalba suformuluotų teorinių prielaidų yra formuojamos ir empirinių tyrimų pagalba tikrinamos iškeltos hipotezės. Kadangi tyrimas vykdomas skirtingo ekonominio lygio šalyse, tai hipotezės gali būti formuluojamos sekančiai:

- mokesčių sistema yra viena iš ekonominių subjektų funkcionavimo sąlygų, galinčių skatinti arba riboti verslumą šalyje;
- valstybė, kurioje tolygiai skatinamas įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumas, pasižymi aukštu verslumu – neturi būti numatyti ir aiškiai apibrėžti šalies verslumo skatinimo prioritetai;
- sudaryto modelio pagalba galima įvertinti tiesiogiai verslumą įtakojančių mokesčių sistemos kintamųjų poveikį.

Dedukcinio metodo pagalba suformuotų tyrimo hipotezių tikrinimui pasitelkiama operacionalizavimo procedūra, kurios dėka hipotezės yra transformuojamos įvedant tam tikras matavimų skales, o teorinės prielaidos gali būti patikrintos ir naudojant atitinkamus statistinius metodus. Naudojant operacionalizavimo procedūrą buvo formuluojamos dvi statistinės hipotezės: nulinė hipotezė ir alternatyvioji hipotezė. J.N. Rouder, P.L. Speckman, D. Sun, R.D. Morey, G. Iverson (2009) teigia, kad nuline hipoteze yra aprašomas spėjimas, jog ryšys neegzistuoja, todėl kai tyrėjas siekia pagrįsti, kad efektas neegzistuoja – jis stengiasi nulinę hipotezę atmesti ir atvirksčiai. Aprašyta hipotezių tikrinimo logika taikoma tikrinant pagrindines suformuluotas empirinio tyrimo hipotezes.

Pažymėtina, kad duomenų analizė atliekama keturiais etapais. Pirmuoju etapu multikolinearumo tyrimo ir regresinės analizės pagalba yra analizuojami šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kiekybiniai kintamieji, kurie buvo atrinkti eksperimentinio tyrimo metu. Regresinės analizės pagalba siekiama sudaryti formules, kiekybiškai įvertinančias įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų dimensijas, t.y. šalies mokesčių sistemos poveikį įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumui. Antruoju etapu analizuojami apskaičiuoti šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu dimensijų įverčiai siekiant identifikuoti šalies mokesčių sistemos tipą – šalies mokesčių sistema gali intensyviau skatinti savarankiškai dirbančių asmenų nei įmonių verslumą; šalies mokesčių sistema gali intensyviau skatinti įmonių nei savarankiškai dirbančių asmenų verslumą; šalies mokesčių sistema gali tolygiai, tačiau neintensyviai skatinti tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą; šalies mokesčių sistema gali intensyviai skatinti tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą. Trečiuoju etapu yra analizuojami eksperimentinio tyrimo metu atrinkti kokybiniai vertinimo kintamieji pagal jų raiškos dažnį vieno ar kito tipo mokesčių sistemose. Ketvirtuoju, paskutiniuoju duomenų analizės, etapu yra siekiama identifikuoti šalies mokesčių sistemos tipui būdingus mokslinės literatūros analizės metu identifikuotus šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kiekybinius ir kokybinius kintamuosius. Todėl yra atliekama trečiojo darbo dalyje pateiktos mokslinės literatūros analizės metu identifikuotų visų devyniasdešimt šešių rodiklių dinamikos analizė siejant ją su skirtingais mokesčių sistemos tipais. Taip pat pabrėžiamos ir tam tikro tipo mokesčių sistemas turinčiose šalyse identifikuotos kokybinės vertinimo charakteristikos, identifikuotos antroje disertacijos dalyje.

4.2 Reikšmingų mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų statistinė atranka

Trečioje disertacijos dalyje sudarytas ir teoriškai pagrįstas šalies mokesčių sistemos vertinimo modelis tikrinamas pradėdant nuo kintamųjų identifikavimo siekiant suformuoti tokį jų rinkinį, kuris sudarytų galimybes kuo objektyviau kiekybiškai įvertinti mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu. Pirmoje darbo dalyje atlikta egzistuojančių mokesčių sistemos vertinimo metodų analizė įgalina teigti, kad egzistuoja gausi mokesčių sistemos vertinimo kintamųjų įvairovė, – jie skiriasi tiek savo turiniu, tiek mokesčių sistemos vertinimo pločiu bei gyliu, tačiau neįvertina verslumo ir jo skatinimo aspekto. Būtent dėl šios priežasties egzistuojančių vertinimo kintamųjų gausa kelia diskusiją kaip parinkti ir modelyje adaptuoti tik tinkamiausius vertinimo rodiklius, todėl mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio kintamieji turi būti parenkami taip, kad atitiktų pagrindinius reikalavimus bei kuo išsamiau ir objektyviau apibūdintų tiriamos sistemos savybes. Šiam tikslui pasiekti atliktas ekspertinis tyrimas, kurio metu savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių dimensijų vertinimui atrinkti kiekybine ir kokybine išraiška pasižymintys vertinimo kintamieji, pateikti trečioje disertacijos dalyje. Tačiau, kaip teigia C. Quek, R. W. Zhou, C. H. Lee (2009), jeigu bus analizuojamas per didelis duomenų kiekis, gali pasireikšti ir mažai reikšmingos informacijos neigiamas poveikis, todėl pažymėtina, kad atliekant šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio kintamųjų statistinę atranką privalu yra išsiaiškinti kokie kintamieji yra reikšmingi. Remiantis tuo bei atsižvelgiant į mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu pagrindinius kriterijus yra parenkami skirtingi, tarpusavyje nekoreliuojantys ekspertų vertinimo metu atrinkti kintamieji, kuriuos galima suskirstyti į dvi grupes:

- pasižymintys kiekybine išraiška rodiklius;
- pasižymintys kokybine išraiška rodiklius.

Atsižvelgiant į tai, kad ekspertinio tyrimo metu identifikuoti ir išskirti svarbiausi mokesčių sistemos vertinimo kintamieji gali būti suskirstyti į kokybinę ir kiekybinę išraišką turinčius, šalies mokesčių sistemos vertinimui verslumo skatinimo aspektu bus naudojami tiek jau įprasti kiekybinę išraišką turintys, tiek ir kokybinės išraiškos kintamieji. Pažymėtina, kad kiekybinės išraiškos rodikliai yra vieni iš svarbiausių mokesčių sistemos vertinimo rodiklių, o jiems dažniausiai priskiriami tiek absoliutūs, tiek ir santykiniai dydžiai.

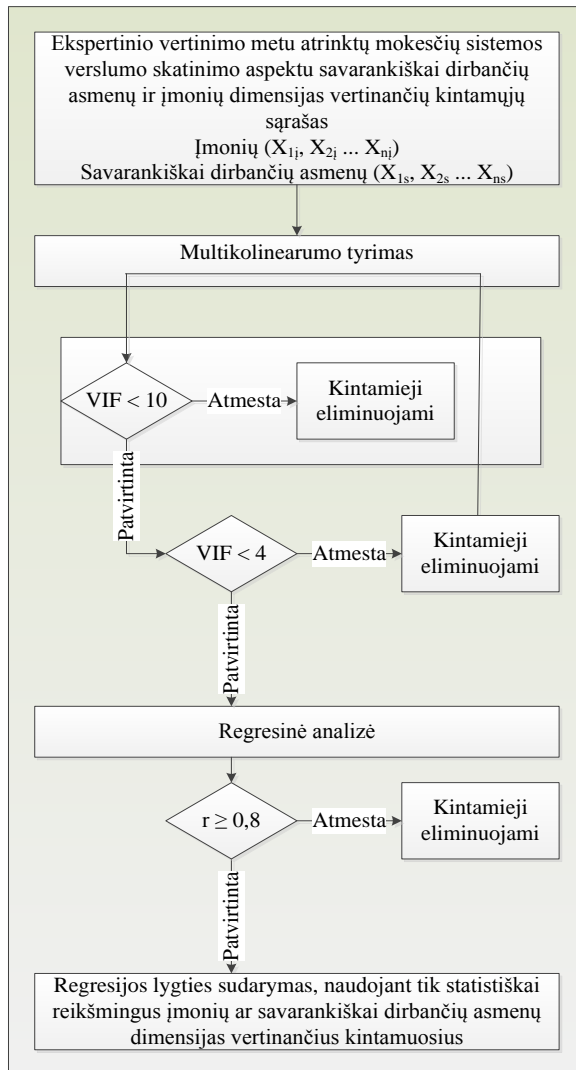
4.2.1 Kiekybinės išraiškos kintamųjų vertinimas

Pažymėtina, kad kiekybinės išraiškos kintamųjų analizės tikslas yra iš ekspertinio tyrimo metu suformuoto šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų sąrašo atrinkti tik tuos kintamuosius, kurie yra esminiai ir turi didžiausią įtaką galutiniam kiekybiniam dimensijų vertinimo rezultatui. Taigi atliekant šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio kiekybinės išraiškos kintamųjų formavimo procesą, pradiniam etape naudojami visi ekspertinio vertinimo metu atrinkti mokesčių sistemos kintamieji. Pastarųjų

reikšmingumas yra įvertinamas pasitelkiant multikolinearumo ir regresinę analizę, kurių metu ekspertų atrinktų mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų ryšys yra tikrinamas su įmonių ar savarankiškai dirbančių asmenų verslumo indeksais, skelbiamais Pasaulio banko ir OECD bazėse. Reikia pažymėti, kad nors verslumo indeksų yra skaičiuojama bei vertinama daug ir įvairių, tačiau savarankiškai dirbančių asmenų verslumo indeksą pavyko surasti tik Pasaulio banko ir OECD duomenų bazėse. Būtent dėl šios priežasties tyrimui pasirinkti Pasaulio banko ir OECD duomenų bazėse esantys indeksai, nes skirtingomis metodikomis apskaičiuoti indeksai tyrimo eigoje gali duoti ir prieštarigus bei diskutuotinas vertės tyrimo rezultatus. Reikia pabrėžti, kad verslumo indeksas, su kuriuo ieškoma ryšio, yra apskaičiuojamas kaip trijų komponentų – konkurencijos aršumo; verslo reguliavimo ir administravimo neskaidrumo; administracinės naštos steigiant įmonę – suma, atimta iš šešių. Pavyzdžiui, Kanadoje egzistuoja 0,69 konkurencijos aršumo indeksas, 0,16 verslo reguliavimo ir administravimo neskaidrumo indeksas ir 0,28 administracinės naštos steigiant įmonę indeksas. Sudėjus šiuos tris komponentus gautą rezultatą (1,1), atimame iš šešių ir gauname Kanados verslumo indeksą, lygų 4,9. Taigi kuo verslumo indeksas yra artimesnis šešetiui tuo jis yra geresnis, nes tai reiškia, kad kliūčių verslumui vystyti egzistuoja sąlyginai nedaug. Visi minėtieji verslumo indekso komponentai yra apskaičiuojami įvertinant tam tikrus aspektus tiek klausimyno, tiek ir statistinių duomenų pagalba. Į įmonių verslumui įvertinti skirtą klausimą, kurio tik tam tikra dalis yra pateikta 3 priede, atsakymai renkami iš atsitiktinės atrankos būdu įvertinus CIA ir Mundi indeksus atrinktų naujai įsiregistravusių ribotos civilinės atsakomybės įmonių. Pagrindinis klausimyno tikslas, kaip teigia Pasaulio bankas, yra nustatyti ryšį tarp verslumo skatinimo ir verslą supančios aplinkos. Tuo tarpu kiti duomenys, skirti verslumo indeksui apskaičiuoti, yra renkami iš alternatyvių šaltinių tokių kaip įvairių šalių statistikos departamentai, mokesčius administruojančios institucijos, įvairūs prekybos, pramonės ir amatų rūmai ir kt. Taigi remiantis tuo, kad verslumo indeksas, su kuriuo ieškoma koreliacinio ryšio, susideda iš daugelio elementų, daroma prielaida, kad jis tyrimui yra tinkamas ir patikimas, nes neturi akivaizdaus tiesinio ryšio su atrinktais šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamaisiais. Tuo tarpu mokslinės literatūros analizės metu identifikuotų ir ekspertinio tyrimo metu atrinktų šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų įverčiai yra imami iš Pasaulio banko ir OECD duomenų bazių (žr. 4 priedą). Tam, kad vykdomas tyrimas būtų patikimas ir validus imami penkerių metų laikotarpio statistiniai duomenys. Atsižvelgiant į tai, kad darbe yra siekiama sudaryti modelį, gebantį įvertinti bet kurios šalies mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu, empiriniam tyrimui atlikti pasirinktos dvidešimt aštuonios skirtingo ekonominio lygio valstybės. Tai – Airija, Anglija, Australija, Austrija, Belgija, Čekija, Danija, Graikija, Islandija, Ispanija, Italija, Japonija, Jungtinės Amerikos Valstijos, Liuksemburgas, Lenkija, Lietuva, Meksika, Naujoji Zelandija, Norvegija, Pietų Korėja, Portugalija, Prancūzija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Turkija, Vengrija, Vokietija. Būtent šių valstybių pasirinkimą sąlygojo duomenų prieigos galimybės, nes kai kurių šalių ne visų empiriniam tyrimui atrinktų šalies mokesčių sistemos

vertinimo verslumo skatinimo aspektu kriterijų statistiniai duomenys buvo prieinami, todėl tokios šalys į tyrimo imtį nepateko.

J. D. Curto, J. C. Pinto (2011) teigia, jog mažinant kintamųjų skaičių atsiranda ir tam tikra paklaida, todėl tyrime siekiama apsiriboti tokiu galutinio mokesčių sistemos vertinimo kintamųjų sąrašo skaičiumi, kuris duoda priimtina tikslumą. Taigi tolimesnėje analizėje naudojami tik tie kintamieji, kurie yra statistiškai reikšmingi ir tarpusavyje nekoreliuoja, o šiam tikslui pasiekti sudaroma kiekybinės išraiškos kintamųjų vertinimo struktūrinė schema (žr. 29 pav.).



29 pav. Kiekybine išraiška pasižyminčių kintamųjų vertinimo eigos loginė schema

Reikia pažymėti, kad sudarytos vertinimo eigos loginės schemos pagalba atskirai vertinamos įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų dimensijos siekiant įvertinti jų poveikį šalies mokesčių sistemos tipo nustatymui. Pirmasis kiekybinės išraiškos vertinimo kintamųjų mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų analizės etapas yra multikolinearumo tyrimas, kurio metu skaičiuojamos ir tikrinamos dispersijos mažėjimo daugiklio VIF reikšmės (žr. 4 formulę).

$$VIF(X_i) = \frac{1}{1 - R_n^2} = (1 - R_n^2)^{-1} \quad (4)$$

R. M. O'brien (2007) teigia, kad tarp nepriklausomų kintamųjų $X_1, X_2, X_3, \dots, X_n$ yra stiprus multikolinearumas, jei finansinių rodiklių dispersijos mažėjimo daugiklis $VIF > 10$, tuo tarpu R. A. Stine (1995) pažymi, kad stiprus multikolinearumas vis dėlto egzistuoja kuomet yra tenkinama $VIF > 4$ sąlyga. Svarbu pažymėti kad jeigu mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamieji yra multikolinearūs tai galima teigti, kad jie dubliuoja vienas kitą ir gali iškreipti galutinį tyrimo rezultatą ir kaip pažymi D. Lin, D. P. Foster, L. H. Ungar (2011) vieną iš jų rekomenduojama eliminuoti iš regresijos modelio. Todėl jeigu kintamasis netenkina $VIF < 10$ sąlygos, jis eliminuojamas, o visų likusių kintamųjų VIF reikšmės yra perskaičiuojamos dar kartą ir vėl tikrinamas ši kartą $VIF < 4$ nustatytos sąlygos tenkinimas, nes multikolinearių šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu įtraukimas į modelį yra kaip teigia R. Krikštolaitis (2007) nepageidaujamas dėl tam tikrų pasekmių:

- apsunkinama daugialypės regresijos parametrų interpretacija – tiesinės regresijos parametrai praranda ekonominę prasmę;
- tiriamų kintamųjų įvečiai tampa nepatikimi, atsiranda didelės standartinės paklaidos ir jos kinta kintant imties tūriui, ko pasakoje modelis tampa netinkamas analizei ir diagnozavimui.

Taigi siekiant identifikuoti reikšminius kiekybinės išraiškos modelio kintamuosius, SSPS pagalba apskaičiuotos kiekvieno iš šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu ekspertinio vertinimo metu atrinktų kintamųjų VIF reikšmės skirtingo ekonominio lygio dvidešimt aštuonerių šalių pavyzdžiu ir nustatyta kurie iš jų viršija apibrėžtas vertinimo ribas. Taigi mokesčių sistemos vertinimui pradiniame kiekybinės išraiškos kintamųjų multikolinearumo tyrimo etape atrinkti tokie kintamieji (žr. 13 lentelę).

13 lentelė. **Pradiniai VIF rodiklio vertinimo rezultatai**

Savarankiškai dirbančių asmenų dimensijos kintamieji	VIF vertinė išraiška	Įmonių dimensijos kintamieji	VIF vertinė išraiška
Neribotos atsakomybės baimė, proc. visų savarankiškai dirbančių asmenų	1,810	Turto mokestis, proc. BVP	3,584
Laikas dienomis, nuo veiklos pradžios, per kurį privalu įsiregistruoti mokesčių mokėtoju	2,5785	Savarankiškai dirbančiųjų pajamų mokesčiai, proc. valstybės mokestinių pajamų	1,204
Mokesčių vengimas, proc. BVP	9,285	Mokestinės pajamos, proc. valstybės pajamų	7,690
Šešėlinės ekonomikos įtakoti mokesčių praradimai, proc. BVP	8,142	Pelno mokestis, proc. valstybės mokestinių pajamų	4,465
Mokesčių mokėjimų skaičius per mokestinius metus	7,804	Mokesčių kultūros indeksas	2,488
Turto mokestis, proc. BVP	6,464	Mokesčių apskaitos trukmė per mokestinius metus, val	2,874
Darbo užmokesčio mokesčiai, proc. BVP	3,598	Savarankiškai dirbančiųjų mokami turto mokesčiai, proc. BVP	7,087
Darbuotojo mokamas socialinio draudimo mokestis, proc. valstybės mokestinių pajamų	6,148		
Savarankiškai dirbančiųjų mokamas socialinio draudimo mokestis, proc. BVP	2,331		
Savarankiškai dirbančiųjų mokami darbo užmokesčio mokesčiai, proc. BVP	5,144		
Savarankiškai dirbančiųjų mokami turto mokesčiai, proc. BVP	7,755		
Savarankiškai dirbančiųjų pajamų mokesčiai, proc. valstybės mokestinių pajamų	4,063		

Reikia pažymėti, kad tolimesniam tyrimui neatrinktų šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų VIF reikšmės buvo didesnės nei 10. Tai reiškia, kad kai kurie vertinimo kintamieji gali būti tarpusavyje susiję ir tik papildantys vieni kitus. Nors atrinktas ir panašus vertinimo kintamųjų kiekis, tačiau daugiausia vertinimo kintamųjų yra elimuoti iš veiklos steigimo aplinkos vertinimo kriterijaus tiek įmonių, tiek ir savarankiškai dirbančių asmenų dimensijos vertinimo metu. Tai gali būti grindžiama tuo, jog kaip teigia O. Stripeikis (2010) visi aplinkos veiksniai yra tarpusavyje glaudžiai susiję, nors verslus subjektas savo veiksmiais gali juos tiesiogiai įtakoti. Tačiau nepaisant to, verslus subjektas rodo per mažai iniciatyvos ir verslo raidą labiau sieja su įvairiais valdžios sprendimais, nei su savo

aktyviais veiksmais. Labai svarbu pabrėžti tai, kad vis dėlto didžiausią įtaką įmonių ar savarankiškai dirbančių asmenų verslumui turi būtent mokesčių sistemos struktūros vertinimo kriterijus. Būtent jis, kaip teigia I. Skačkauskienė (2009), ir yra svarbiausias mokesčių sistemos vertinimo kriterijus, nes dažniai keičiantis mokesčių sistemos aplinkai, besikeičiant mokesčius reglamentuojantiems įstatymams ir kitiems norminiams aktams yra didinama verslo rizika. Taigi yra tikslinga mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu vertinti remiantis daugeliu mokesčių sistemos struktūros vertinimo kriterijų apibūdinančiais kintamaisiais. Taigi galima daryti prielaidą, kad mokesčių apskaita ir jos sudėtingumas gali tiesiogiai įtakoti verslo steigimo aplinkos kriterijų, o tai ir paaiškintų gautus pradinis VIF rodiklio vertinimo rezultatus.

Toliau tyrimas yra pakartojamas siekiant atrinkti tik pačius reikšmingiausius šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamuosius, ir tikrinama kurie iš VIF rodiklio pradiniame vertinimo etape atrinktų kintamųjų tenkina antrąją multikolinearumo tyrimo sąlygą – $VIF < 4$. Taigi iš tolimesnio tyrimo eliminuojami visi kintamieji, netenkinantys šios sąlygos – regresiniam vertinimui yra atrinkti tik tie šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamieji, kurie tenkino visas multikolinearumo tyrimui numatytas sąlygas (žr. 14 lentelę).

14 lentelė. **Baigtiniai VIF rodiklio vertinimo rezultatai**

Savarankiškai dirbančių asmenų dimensijos kintamieji	VIF vertinė išraiška	Įmonių dimensijos kintamieji	VIF vertinė išraiška
Neribotos atsakomybės baimė, proc. visų savarankiškai dirbančių asmenų	1,810	Savarankiškai dirbančiųjų pajamų mokesčiai, proc. valstybės mokestinių pajamų	1,204
Laikas dienomis, nuo veiklos pradžios, per kurį privalu įsiregistruoti mokesčių mokėtoju	2,5785	Pelno mokestis, proc. valstybės mokestinių pajamų	3,094
Turto mokestis, proc. BVP	3,515	Mokesčių kultūros indeksas	2,488
Savarankiškai dirbančiųjų mokamas socialinio draudimo mokestis, proc. BVP	2,331	Turto mokestis, proc. BVP	3,584
Darbo užmokesčio mokesčiai, proc. BVP	3,598	Mokesčių apskaitos trukmė per mokestinius metus, val	2,874
Mokesčių mokėjimų skaičius per mokestinius metus	3,474		

Atlikto kintamųjų multikolinearumo tyrimo rezultatai nurodo, jog visų regresinei analizei atrinktų kintamųjų reikšmės tenkina nustatytas kriterijaus ribas $VIF < 4$. Todėl galima teigti, kad atrinkti nepriklausomi kintamieji tarpusavyje nekoreliuoja ir jais galima remtis sekančiame kiekybinės išraiškos kintamųjų analizės etape, pabrėžiant, kad nepriklausomojo kintamojo – verslumo indekso – rezultatai nebus iškraipyti. Tai įgalina teigti, kad tyrimui atrinkti ekspertinio vertinimo metu ir empirinės analizės metu patvirtinti šalies mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu kintamieji yra reikšminiai ir gali būti naudojami tolimesniuose analizės etapuose. Tokius multikolinearumo analizės rezultatus įtakoja tai, kad kai kurie iš ekspertų atrinktų šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų gali tiesiogiai įtakoti vienas kitą. Pavyzdžiui, mokesčių kultūros indeksas, parodantis mokesčių pareigų laikymąsi, tiesiogiai gali būti įtakojamas tokių vertinimo kintamųjų kaip mokesčių vengimas, šešėlinės ekonomikos įtakoti mokesčių praradimai ar mokesčių našta. Egzistuojant šalyje sąlyginai dideliame mokesčių naštos dydžiui, mokesčių mokėtojai gali būti nelinkę mokėti mokesčių dėl nepakankamos mokesčių kultūros, o tai savo ruožtu įtakos mokesčių vengimo bei šešėlinės ekonomikos apimtis, kas sąlygos šešėlinės ekonomikos įtakotų mokesčių praradimų apimtis. Pabrėžtina, kad mokesčių apskaitos trukmę per mokesčius metus taip pat tiesiogiai gali įtakoti tokie vertinimo kintamieji kaip pusiau automatinis deklaracijų pildymas, automatinis klaidų taisymas mokesčių deklaracijose, mokesčių įstatymų komentarų su praktiniais pavyzdžiais egzistencija, mokesčių bazės sutapimas su finansinės apskaitos duomenimis ar informacijos apie pasikeitusią mokesčių įstatyminę bazę tiesioginio perdavimo egzistencija. Tai gali būti grindžiama tuo, jog jeigu šalyje egzistuos mokesčių apskaitą lengvinančios sąlygos, pavyzdžiui kuomet finansinės apskaitos duomenys sutaps su mokesčių baze, o jai apskaičiuoti nereiks daug laiko ieškoti informacijos apie tai ar pasikeitė mokesčiai, nes egzistuos informacijos apie pasikeitusią mokesčių įstatyminę bazę tiesioginis perdavimas, mokesčių apskaičiavimo trukmė trumpės. Taip pat jeigu mokesčių mokėtojas jau apskaičiavęs mokesčius ir prisijungęs prie mokesčių administratoriaus viešosios informacinės sistemos matys pusiau užpildytą savo deklaraciją, o pabaigus ją užpildyti galima bus patikrinti ar gerai deklaracija yra užpildyta, mokesčių apskaitos laikas bus trumpesnis. Taigi, galima teigti, kad multikolinearumo tyrimo metu atrinkti tik tie šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamieji, kurie yra reikšmingiausi ir apibūdina visus kitus ekspertinio tyrimo metu atrinktus, tačiau multikolinearumo tyrimo metu eliminuotus vertinimo kintamuosius.

Antrasis reikšmingų kiekybinės išraiškos kintamųjų atrinkimo etapas yra regresinė analizė, kurios pagalba siekiama nustatyti šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų reikšmingumą, išreiškiamą daugialypės regresijos lygtimi (žr. 5 formulę).

$$y = a + b_1 * x_1 + b_2 * x_2 + \dots + b_n * x_p \quad (5)$$

Pažymėtina, kad regresijos lygties reikšmingumo vertinimui yra skaičiuojamas Fisher kriterijus, kurio vertinimo tikslais yra iškeliamą nulinė

hipotezė H_0 tikintis, kad visi verslumo indekso regresinės lygties parametrai yra lygūs nuliui. Priimant iškeltą hipotezę yra tikrinama nelygybė $F < 0,05$, o nustačius jos išpildymą hipotezė H_0 atmetama ir traktuojama, kad tarp kintamųjų egzistuoja statistiškai reikšmingas ryšys, o sudaryta regresijos lygtis yra patikima. Reikia pabrėžti, kad būtų įvertinamas daugialypės regresijos lygties koeficientų statistinis reikšmingumas yra skaičiuojamas Stjudento kriterijus. Iškeliama hipotezė H_0 , kad nagrinėjamas vienas iš koeficientų a, b_1, b_2, \dots, b_n lygus nuliui. Atmetant hipotezę yra tikrinama nelygybė $t < 0,05$, o jeigu pastaroji išpildoma tai hipotezė atmetama ir formuojama išvada – regresijos lygties nagrinėjamas koeficientas yra statistiškai reikšmingas, todėl identifikuotas šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamasis yra traktuojamas kaip patikimas. Reikia pažymėti, kad kintamieji, kurių koeficientų įverčiai nėra statistiškai reikšmingi, po vieną yra eliminuojami, kol visi kintamieji tenkina apibrėžtą sąlygą (žr. 15 lentelę).

15 lentelė. Regresinės analizės rezultatai

Savarankiškai dirbančių asmenų dimensija				
	Nestandartiniai koeficientai	Standartiniai koeficientai		
	B	B	T	Reikšmingumas
Turto mokestis, proc. BVP	0,656	0,656	3,695	0,001
Darbo užmokesčio mokesčiai, proc. BVP	0,586	0,587	2,275	0,022
Įmonių dimensija				
Mokesčių kultūros indeksas	0,334	0,334	2,178	0,009
Turto mokestis, proc. BVP	0,107	0,107	1,729	0,050
Savarankiškai dirbančiųjų pajamų mokesčiai, proc. valstybės mokestinių pajamų	0,612	0,612	3,312	0,006

Po multikolinearumo tyrimo, kurio metu atrinkti kintamieji, tenkinantys $VIF < 4$ sąlygą, o po regresinės analizės, atlikus regresijos lygties koeficientų įverčių reikšmingumo tyrimą, iš tolimesnio tyrimo vienas po kito buvo pašalinti, kurių regresijos lygties koeficientų įverčiai yra statistiškai nereikšmingi. Reikia pabrėžti, kad regresine analize siekta sudaryti dvi, svarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių dimensijas gebančias kiekybiškai įvertinti, formules. Taigi kiekybinės išraiškos kintamųjų analizės metu vertinant savarankiškai dirbančių asmenų dimensiją,

atrinkti du reikšminiai kiekybinės išraiškos kintamieji – turto mokestis ir mokesčiai, tenkantys darbo užmokesčiui (žr. 6 formulę).

$$Y = 0,656A + 0,587B \quad (6)$$

kur:

A – turto mokestis, proc. BVP;

B – darbo užmokesčio mokesčiai, proc. BVP.

Sudaryta regresijos lygtis nurodo, kad didžiausią įtaką savarankiškai dirbančių asmenų dimensijos vertinimui turi turto mokestis ir kiek mažesnę – darbo užmokesčio mokesčiai. Tokie gauti kiekybinės išraiškos kintamųjų analizės rezultatai įgalina teigti, kad pasitvirtina mokslinės literatūros analizės metu identifikuota teorija – didesnis turto apmokestinimas iš tikrųjų skatina savarankiškai dirbančių asmenų verslumą, nes jie yra priversti būti versliais ir efektyviau išnaudoti turimą turtą siekiant gauti daugiau pajamų, skirtų turto mokesčiams mokėti. Tuo tarpu kito identifikuoto mokesčių sistemos kintamojo, darbo užmokesčio mokesčių, reikšmingumo savarankiškai dirbančių asmenų verslumui nustatymas yra labiau suprantamesnis ir grindžiamas tuo, kad jeigu šalyje egzistuoja didesnis darbo jėgos nei savarankiškai dirbančių asmenų apmokestinimas, tai pastarieji yra suinteresuoti dirbti savarankiškai, o ne pagal darbo sutartį. Svarbu pabrėžti, kad nepaisant išskirtų ir ekspertinio tyrimo metu patvirtintų skirtingų šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu dimensijų, turto mokestis įtakoja ne tik savarankiškai dirbančių asmenų, bet ir įmonių verslumą (žr. 7 formulę).

$$Y = 0,334A + 0,107B + 0,612C \quad (7)$$

kur:

A – mokesčių kultūros indeksas;

B – turto mokestis, proc. BVP;

C – savarankiškai dirbančiųjų pajamų mokesčiai, proc. valstybės mokestinių pajamų.

Sudaryta regresijos lygtis nurodo, jog didžiausią įtaką įmonių dimensijos vertinimui turi savarankiškai dirbančių asmenų pajamų mokesčiai, kiek mažesnę – mokesčių kultūros indeksas ir neženklia – turto mokestis. Gauti kiekybinės išraiškos įmonių dimensijos kintamųjų analizės rezultatai įgalina teigti, kad dvi mokslinės literatūros analizės metu identifikuotos ir išskirtos dimensijos vis dėlto netiesiogiai, tačiau įtakoja viena kitą – egzistuojant didesniui savarankiškai dirbančių asmenų gautų pajamų nei įmonių pelno ir jo paskirstymo apmokestinimo lygiui, asmenys mokesčių politikos tikslais yra suinteresuoti steigti įmones ir mokėti mažesnius mokesčius. Tačiau reikia pabrėžti, kad įmonių verslumui tiesioginę įtaką turi ir mokslinėje literatūroje itin analizuojamas mokesčių kultūros indeksas, kurio aukštas lygis užtikrina savanorišką mokesčių mokėjimą, o kartu ir įmonių verslumą, nekreipiant didesnio dėmesio į mokesčių politikos teikiamas galimybes. Tuo tarpu

turto mokestis, turintis įtakos ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumui, turi tiesioginę įtaką ir įmonių verslumui, siejamas su tuo, jog esant didesniai turto apmokestinimui įmonės yra linkusios reinvestuoti gautą pelną taip plečiant verslių subjektų veiklą, nes įmonių savininkai nėra suinteresuoti pasidalinti pelną ir jį investuoti į nekilnojamą ar kitą turtą, neduodantį ekonominės naudos. Tačiau reikia pažymėti, kad nepaisant kiekybinės išraiškos kintamųjų analizės metu gautų rezultatų atsiranda būtinybė įvertinti ir kokybinės išraiškos mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamuosius, nes mokslinės literatūros analizė ir ekspertinio vertinimo rezultatai įgalina teigti, jog verslumas yra veikiamas ne vien tik kiekybine išraiška pasižyminčių kintamųjų.

4.2.2 Kokybine išraiška pasižyminčių kintamųjų analizė

Siejant tai, jog pirmoje disertacijos dalyje įrodyta, kad tyrimui yra tikslinga naudoti tiek kiekybine, tiek ir kokybine išraiška pasižyminčius kintamuosius, atlikus kiekybine išraiška pasižyminčių kintamųjų analizę, tiriami kokybinės išraiškos šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamieji. Tam tikslui pasiekti analizuojami vieno ar kito tipo mokesčio sistemas turinčių šalių ekspertinio tyrimo metu atrinkti kokybinės išraiškos vertinimo kintamieji. Taigi pradiniam kokybine išraiška pasižyminčių mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų tyrimo etape analizei parenkamos ir sugrupuojamos šalys pagrindinį dėmesį telkiant į jose egzistuojančios mokesčių sistemos tipą. Sudarytos matricos pagalba tarp šalių, pasižyminčių vieningu mokesčių sistemos tipu, siekiama išvelgti joms būdingus kokybine išraiška pasižyminčius mokesčių sistemos vertinimo kintamuosius, vertinamus pagal jų raiškos dažnį (žr. 16 lentelę).

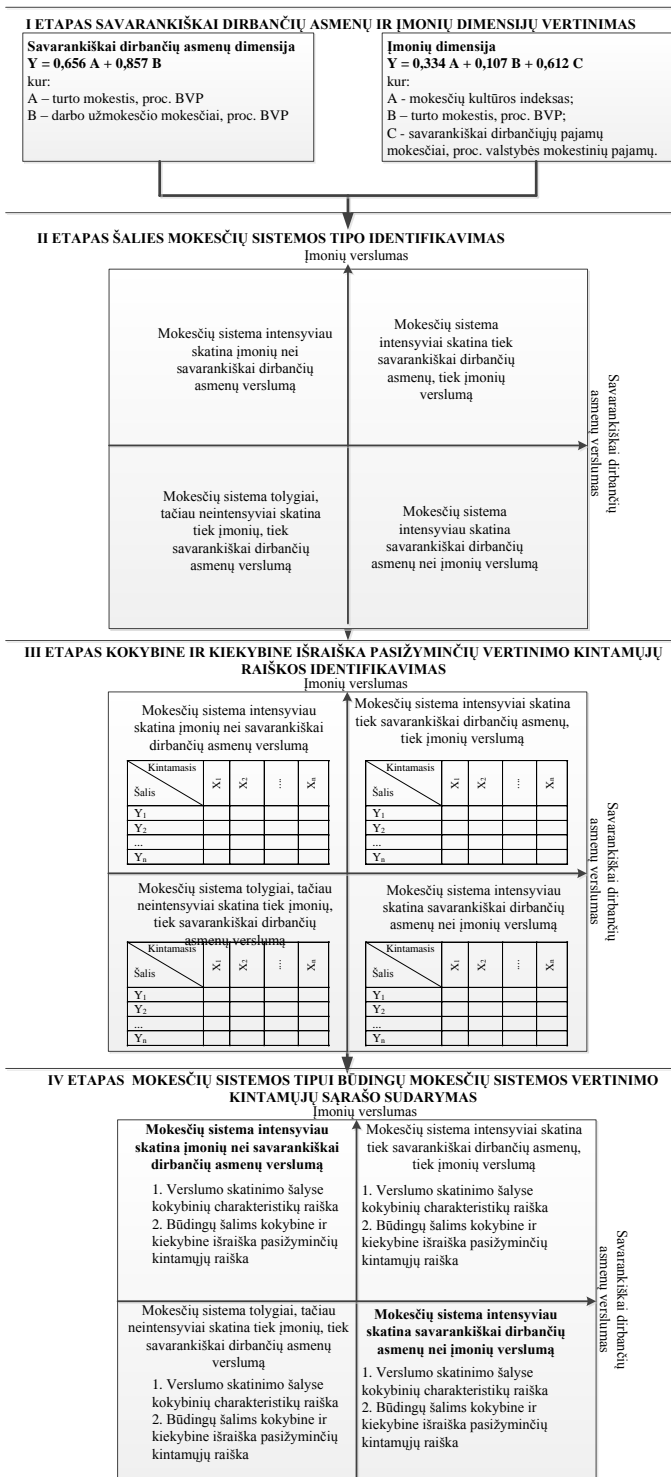
16 lentelė. Kokybine išraiška pasižyminčių vertinimo kintamųjų raiškos dažnio matrica

Kintamasis Šalis	X_1	X_2	...	X_n
Y_1				
Y_2				
...				
Y_n				

Reikia pažymėti, kad sudarytos vertinimo matricos pagalba duomenys apdorojami pasitelkus kokybinę duomenų analizę, kuria siekiama išsiaiškinti dėsningus priežastinius reiškinių ryšius tam tikslui panaudojant duomenų redukcijos, sisteminimo, klasifikavimo, pateikimo bei išvadų darymo ir tikrinimo metodus. Būtent toks kokybine išraiška pasižyminčių šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų analizės būdas įgalins tinkamai dideliuose informacijos srautuose surasti tik esmingiausius dalykus ir tinkamai juos interpretuoti.

4.3 Šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelis

Remiantis trečioje disertacijos dalyje suformuotu konceptualių šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modeliu, ekspertinio vertinimo pagalba suformuotu kintamųjų sąrašu ir atliktu jo kiekybiniu bei kokybiniu vertinimu yra užpildoma koncepcinio modelio struktūra. Kaip jau minėta pirmoje disertacijos dalyje, visuose mokesčių sistemos vertinimo metoduose naudojami skirtingi vertinimo kriterijai, kurie priskiriami skirtingoms požymių grupėms. Taigi pirmoje darbo dalyje atlikta mokesčių sistemos vertinimo metodų palyginamoji analizė parodė, kad mokesčių sistemą vis dėlto galima vertinti remiantis mokesčių sistemos administravimo, struktūros, aplinkos ir mokesčių apskaitos sudėtingumo vertinimo kriterijais. Atlikta išsami mokslinės literatūros analizė leido identifikuoti ir atitinkamiems vertinimo kriterijams priskirti mokesčių sistemos vertinimo kintamuosius. Pastarųjų sąrašas buvo papildytas metoduose nenaudotais, tačiau reikalaujančiais dėmesio kintamaisiais, kurie gali daryti įtaką galutiniam šalies mokesčių sistemos įvertinimui verslumo skatinimo aspektu. Reikia pažymėti, kad sudaryti skirtingi vertinimo kintamųjų sąrašai, skirti įvertinti mokesčių sistemos poveikį savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumui. Remiantis tuo, kad šalies mokesčių sistemos analizei verslumo skatinimo aspektu gali būti netikslingai išskirtos savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių dimensijos ar sudarytas neišbaigtas joms vertinti skirtas kintamųjų sąrašas, atliktas ekspertinis tyrimas. Jame dalyvavusių Lietuvos ir užsienio akademikų bei praktikų, savo tiesioginiame darbe susiduriančių su mokesčių sistemos formavimu, pagalba pagrįstas vertinimo dimensijų išskyrimas ir joms įvertinti suformuoti reikšmingi vertinimo kintamųjų sąrašai. Tie kintamieji, kurie pasižymėjo kiekybine išraiška, ketvirtoje disertacijos dalyje analizuoti atliekant multikolinearumo tyrimą ir regresinę analizę. Atlikus skirtingo ekonominio lygio dvidešimt aštuonerių šalių penkerių metų laikotarpio statistinių duomenų, gautų iš OECD ir Pasaulio banko duomenų bazių tyrimą, sudarytos dvi formulės, įgalinančios suformuoti įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų dimensijų įverčius. Sudarytos formulės įgalina formuoti pirmąjį šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio etapą (žr. 30 pav.).



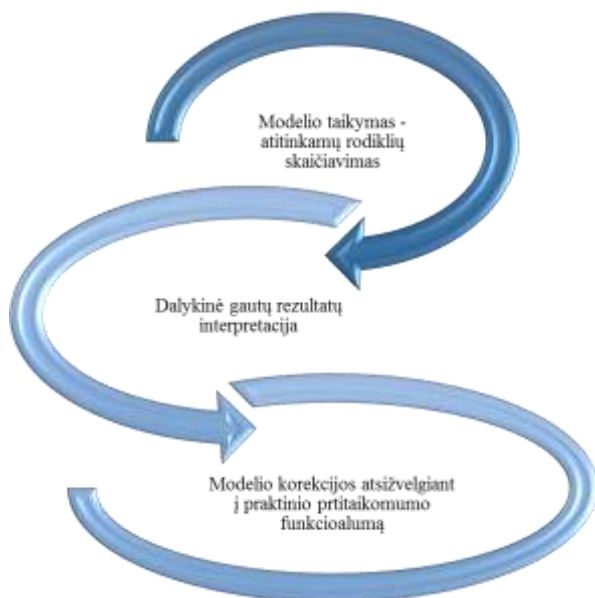
30 pav. Šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelis

Antruoju sudaryto šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio etapu pirmojo etapo metu gauti savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių įverčiai pažymimi koordinacinių sistemoje. Tokiu būdu galima aiškiai matyti kokio tipo šalies mokesčių sistema yra – šalies mokesčių sistema gali intensyviau skatinti savarankiškai dirbančių asmenų nei įmonių verslumą; šalies mokesčių sistema gali intensyviau skatinti įmonių nei savarankiškai dirbančių asmenų verslumą; šalies mokesčių sistema gali tolygiai skatinti savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumą; šalies mokesčių sistema gali intensyviai neskatinti nei savarankiškai dirbančių asmenų, nei įmonių verslumo. Pabrėžtina, kad koordinacinių sistemoje pažymėti dimensijų įverčiai aiškiai nurodo ne tik šalies mokesčių sistemos tipą, bet ir jo grynumą, kuris yra matuojamas kaip atstumas nuo koordinacinių ašių susikirtimo taško.

Sudaryto šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio trečiojo etapo metu iš ekspertinio tyrimo metu atrinktų vertinimo kintamųjų yra identifikuojami vieno ar kito tipo mokesčių sistemas turinčioms šalims būdingi kokybine išraiška pasižymintys vertinimo kintamieji. Pažymėtina, kad sėkmingas sudaryto modelio antrojo ir trečiojo etapų įgyvendinimas įgalina ketvirtuoju modelio etapu suformuoti kiekybine ir kokybine išraiška pasižyminčių mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu vertinimo kintamųjų sąrašą, būdingą šalims, kurių mokesčių sistema yra vieno ar kito tipo. Reikia pabrėžti, kad minėtasis sąrašas yra formuojamas remiantis mokslinės literatūros analizės metu identifikuotu, o ne ekspertinio tyrimo metu sudarytu šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu vertinimo kintamųjų sąrašu. Tokiu būdu yra siekiama sudaryti kuo pilnesnį, išsamesnį konkrečiam mokesčių sistemos tipui būdingą kintamųjų sąrašą. Remiantis juo, šalis, siekdama skatinti arba riboti vienos ar kitos dimensijos, t.y. įmonių ar savarankiškai dirbančių asmenų, verslumą mokesčių sistemos pagalba, gali numatyti tam tikrus mokesčių sistemos formavimo prioritetus. Taigi sudarius šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelį bei ekspertinio ir kiekybinio tyrimų pagalba pagrindus jo įėigą reikia įvertinti ir jo išėigą, todėl svarbu atlikti sudaryto šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio praktinio pritaikomumo tyrimą.

4.4 Sudaryto šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio praktinio pritaikomumo tyrimas

Modelio tikrinimą konkrečioje situacijoje tikslinga atlikti siekiant pastarojo sudėtinių elementų ir jų ryšio pagrindimo, nes kaip teigia D. T. Slesnick, H. Jin, D. Jorgenson (2013) priešingu atveju gali būti gaunami ne visiškai tikslūs teorinio modeliavimo rezultatai. Dėl šios priežasties šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio diagnostika yra atliekama trimis etapais (žr. 31 pav.)



31 pav. Šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio diagnostikos etapai

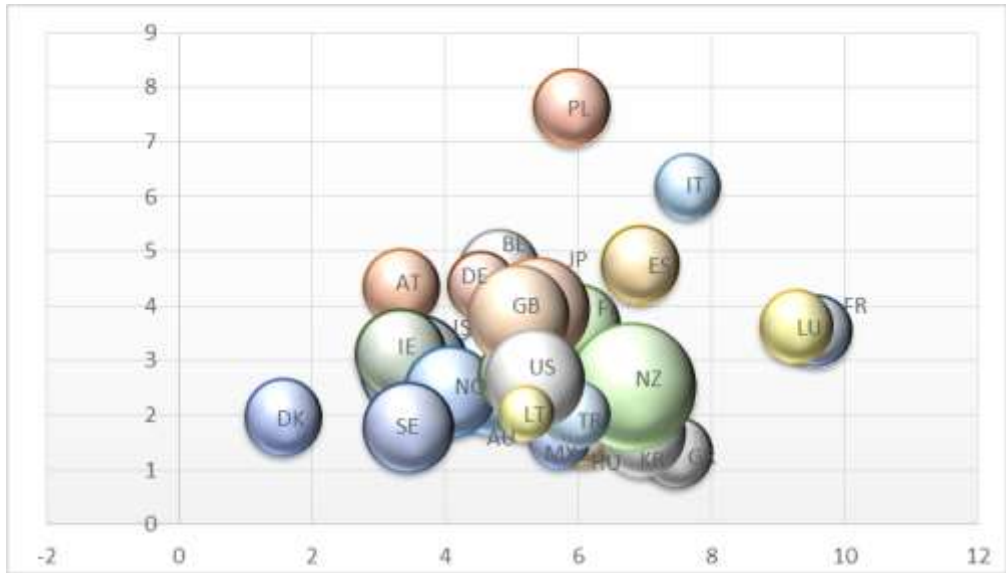
Atsižvelgiant į sudarytą šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelį pirminiu jo praktinio pritaikomumo etapu yra atliekami skaičiavimai, skirti įvertinti mokesčių sistemos poveikį savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumui dvidešimt aštuonerių skirtingo ekonominio lygio šalių pavyzdžiu. Reikia pabrėžti, kad skaičiavimams yra naudojami penkerių metų statistinių duomenų vidurkiai. Būtent tokį duomenų pasirinkimą sąlygojo kelios priežastys. Visų pirma siekta objektyvumo, todėl manoma, kad vidurkis geriausiai atspindės kintamojo visumą. Tokiu būdu vyksta ir paprastesnis duomenų apdorojimas. Taigi remiantis ketvirtoje disertacijos dalyje regresinės analizės pagalba suformuotomis savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių dimensijoms įvertinti skirtomis formulėmis, atliekamas šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu dimensijų kiekybinis įvertinimas skirtingo ekonominio lygio šalių pavyzdžiu (žr. 17 lentelę).

17 lentelė. Savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių dimensijų įverčiai

Šalis	Savarankiškai dirbančių asmenų dimensija	Įmonių dimensija
Australija (AU)	4,79	2,61
Austrija (AT)	3,34	4,35
Belgija (BE)	4,80	4,66
Čekija (CZ)	5,99	2,94
Danija (DK)	1,56	1,97
Suomija (FI)	6,01	3,64
Prancūzija (FR)	9,57	3,54
Vokietija (DE)	4,55	4,39
Graikija (GR)	7,47	1,33
Vengrija (HU)	6,10	1,73
Islandija (IS)	3,55	2,85
Airija (IE)	3,33	3,11
Italija (IT)	7,64	6,17
Japonija (JP)	5,39	3,94
Pietų Korėja (KR)	6,96	1,66
Liuksemburgas (LU)	9,27	3,63
Meksika (MX)	5,71	1,60
Naujoji Zelandija (NZ)	6,81	2,52
Norvegija (NO)	4,07	2,43
Lenkija (PL)	5,90	7,62
Portugalija (PT)	5,59	2,38
Ispanija (ES)	6,93	4,75
Švedija (SE)	3,44	1,78
Šveicarija (CH)	5,13	2,73
Turkija (TR)	5,96	2,02
Didžioji Britanija (GB)	5,10	3,82
Jungtinės Amerikos Valstijos (US)	5,34	2,66
Lietuva (LT)	5,22	2,04

Atliktos analizės rezultatai įgalina teigti, kad nepaisant to, jog valstybės priklauso skirtingam ekonominiam lygiui, jų mokesčių sistemos, nors ir yra labai skirtingos, tačiau nepaisant keletos išskirčių, beveik tolygiai skatina savarankiškai dirbančių asmenų verslumą. Tuo tarpu įmonių verslumo skatinimo lygis šalies mokesčių sistemos pagalba kinta didesniame diapozone. Tokio ryšio egzistencijos identifikavimas yra ganėtinai netikėtas, nes kaip teigia P. Trott, D. Hartmann, V. Scholten, P. Van der Duin (2013), N. Duarte, F. Diniz (2013) dažniausiai verslumas yra suvokiamas kaip įmonių, o ne kartu ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumas, todėl formuojant mokesčių sistemą dažniausiai orientuojamasi į mokesčių sistemos poveikį būtent įmonių, o ne savarankiškai dirbančių asmenų verslumui. Tačiau, kaip rodo pirminiai empirinio tyrimo rezultatai, analizuotose skirtingo ekonominio lygio šalyse dominuoja intensyviau savarankiškai dirbančių

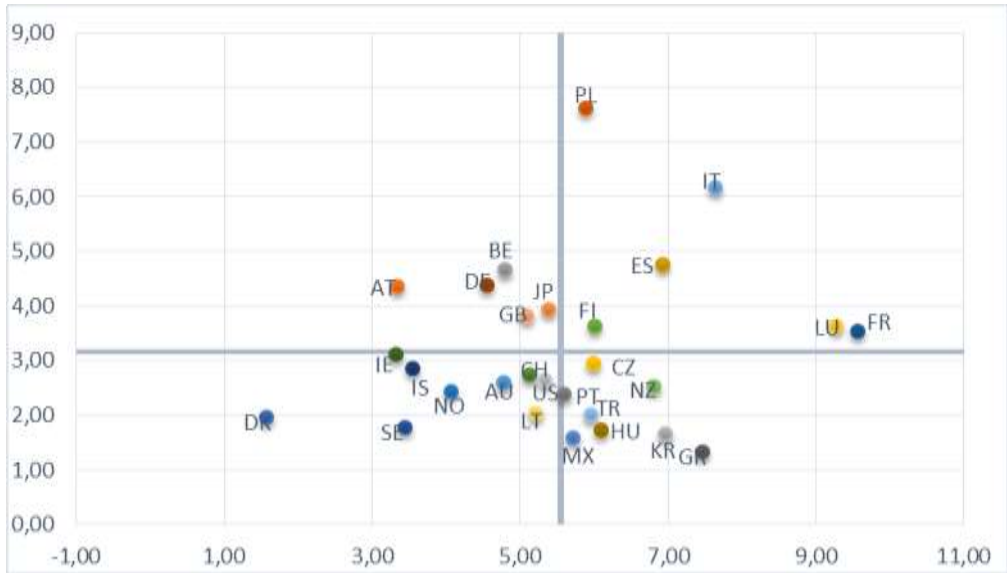
asmenų nei įmonių verslumą skatinantis mokesčių sistemos tipas. Reikia pažymėti, kad gauti tyrimo rezultatai patvirtino patvirtino iškeltą hipotezę – mokesčių sistema iš tikrųjų turi poveikį verslumui ir ja, kaip viena iš makrolygmenyje veikiančių priemonių galima mažiau ar daugiau skatinti savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumą. Visų be išimties nagrinėtų dvidešimt aštuonerių šalių mokesčių sistemos skatina verslumą, tik vienos tai daro intensyviau, o kitos pasyviau. Pirmosios iškeltos hipotezės patvirtinimą įrodo ir atlikta šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio antrojo etapo praktinio pritaikomumo analizė (žr. 32 pav.).



32 pav. **Sąryšio tarp mokesčių sistemos poveikio įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumui vertinimas**

Svarbu paminėti, kad nepaisant egzistuojančių kelių išskirčių, šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio antrojo etapo realizavimas parodė, kad kuo didesnis skirtumas egzistuoja tarp savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių dimensijų įverčių, tuo mažesniu verslumu, kurį parodo 32 paveiksle vaizduojamojo objekto dydis, šalis pasižymi. Taigi dar pirmoje disertacijos dalyje suformuluota antroji tyrimo hipotezė – valstybė, kurioje tolygiai skatinamas įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumas, pasižymi aukštu verslumu – yra patvirtinta. Sudaryto šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio antrojo etapo realizavimo metu gauti rezultatai įgalina teigti, kad kuo šalies mokesčių sistema tolygiau skatina tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek ir įmonių verslumą, tuo šalies verslumo lygis yra didesnis – siekiant intensyviai vystyti verslumą šalyje, šalies mokesčių sistema turi būti formuojama tolygiam visų subjektų verslumui skatinti. Reikia pabrėžti, kad antruoju sudaryto šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio etapu yra siekiama

nustatyti koks vis dėlto yra šalies mokesčių sistemos tipas. Kadangi visi be išimties sudaryto modelio praktinio pritaikomumo tyrimo metu gauti skaičiavimo rezultatai yra teigiamos išraiškos, kaip teigia E. Diewert, K. Spremann, F. Stehling (2012) tikslinga yra paskaičiuoti visų analizuotų šalių dimensijų įvertinimų vidurkį ir remiantis juo iš naujo sudaryti koordinacių ašų sistemą. Reikia pažymėti, kad savarankiškai dirbančių asmenų dimensijos vidurkis yra didenis (5,55) nei įmonių (3,17) ir tai tik įrodo, kad formuojant šalies mokesčių sistemą didesnis dėmesys yra skiriamas ne įmonių, bet savarankiškai dirbančių asmenų verslumo skatinimui (žr. 33 pav).



33 pav. Šalies mokesčių sistemos tipo identifikavimo grafinė anotacija

Pažymėtina, kad atlikto modelio antrojo etapo realizavimo pakartotinio tyrimo rezultatai įgalina teigti, jog nepaisant egzistuojančių keleto išskirčių, didesniu nei vidutiniu verslumo lygiu pasižyminčių šalių mokesčių sistemos tolygiai, tačiau neintensyviai skatina tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą arba intensyviau skatina įmonių nei savarankiškai dirbančių asmenų verslumą. Tuo tarpu šalyse, pasižyminčiose mažesniu nei vidutiniu verslumo lygiu, egzistuojančios mokesčių sistemos tipas yra traktuotinas kaip intensyviau skatinantis savarankiškai dirbančių asmenų nei įmonių verslumą arba intensyviai skatina tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą. Taip yra todėl, kad šalys, pasižyminčios žemu verslumo lygiu dažniausiai siekia pakelti verslumo lygį skatinant tiek savarankiškai dirbančius asmenis, tiek ir įmones tam naudojant daug ir įvairių verslumo skatinimo priemonių. Reikia pažymėti, kad tokios šalies mokesčių sistemos tipas pasikeis kuomet verslumas šalyje padidės ir nebebus taip intensyviai skatinamas, nebus kuriamos naujos priemonės, galbūt net sumažės jau esamos. Būtent todėl šalys, pasižyminčios aukštu verslumo lygiu intensyviai nebeskatina verslumo mokesčių sistemos pagalba ir tik stengiasi mokesčių sistemos pagalba

palaikyti sąlygas savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumo tolygiam vystymui.

Atliktas tyrimas taip pat parodė, kad intensyvus savarankiškai dirbančių asmenų verslumo skatinimas šalies mokesčių sistemos pagalba neskatina savarankiškai dirbančių asmenų plėtoti verslo ir steigti įmones. Taip yra todėl, kad savarankiškai dirbantys asmenys moka mažiau mokesčių negu įmonės, tačiau jų veiklos apimtys yra ribojamos, pavyzdžiui Lietuvoje verslo liudijimo turėtojai negali užsiimti kai kuria veikla (prekiauti automobiliais, cukrumi ir kt.), per kalendorinius metus gauti ne daugiau nei 155 000 Lt pajamų, gauti iš juridinių asmenų ne daugiau nei dešimt procentų mokestinio laikotarpio pajamų ir panašiai. Todėl šalyje egzistuojant mažesniai savarankiškai dirbančių asmenų apmokestinimui bei galiojant jų veiklą ribojančioms taisyklėms dažnai asmuo, nebeatitinkantis savarankiškai dirbančio asmens veiklą ribojančių taisyklių, yra linkęs pasitraukti į šešėlinę ekonomiką, o ne steigti įmonę ir mokėti didesnius mokesčius į šalies nacionalinį biudžetą. Būtent dėl šios priežasties mažėja subjektų verslumas, nes susidaro tam tikros kliūtys verslumui šalyje vystyti ko pasekoje keičiami mokesčius reglamentuojantys įstatymai ir kiti norminiai aktai siekiant neprarasti nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų. Tačiau dėl dažnų korekcijų mokesčių teisėje išauga verslo rizika o tai sąlygoja, kad šalis tampa nebe tokia patrauklia užsienio investuotojams. Taigi galima teigti, kad pagrindinis dėmesys mokesčių sistemos formavime vis dėlto turėtų būti skirtas tolygiam tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumo skatinimui ir tai tik įrodo įmonių dimensijos vertinimo svarbą šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu metu – tirtos šalys, kuriose egzistuoja didesnis mokesčių sistemos tiesioginis poveikis savarankiškai dirbančių asmenų nei įmonių verslumui, pasižymi mažesniu nei vidutiniu verslumu. Reikia pabrėžti, kad šalys, tolygiai, tačiau neintensyviai skatinančios tiek įmonių, tiek savarankiškai dirbančių asmenų verslumą mokesčių sistemos pagalba pasižymi didžiausiu verslumu – šalyse, kuriose egzistuoja šio tipo mokesčių sistema, nepaisant keletos išskirčių, savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių įverčių santykis yra artimesnis vienetui. Tai įgalina teigti, kad labai svarbu yra numatyti balansą tarp savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumo skatinimo – svarbiausias yra ne pulsinis, bet pastovus skatinimas – toms šalims, kurios pasižymi didžiausiu verslumu nors ir yra būdingas didžiausias skaičius kokybine išraiška pasižyminčių kintamųjų skaičius, kas galėtų nurodyti tiesioginio skatinimo intensyvumą, tačiau nagrinėjant penkerių metų dinamiką matyti, kad kintamųjų skaičius, kitaip nei intensyviai skatinančiose tiek įmonių, tiek ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumą šalyse, drastiškai nesikeičia ir išlieka daugmaž pastovus. Taigi patvirtinta mokslinės literatūros analizės metu identifikuota teorija, nurodanti, kad tik mokesčių sistemos pagalba tolygiai skatinant įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumą gali būti kuriama versli ekonomika, galinti konkuruoti tarptautinėje terpėje. Patvirtinus pirmuosius du sudaryto modelio etapus ir jų sudėtinės dalis, atliekamas trečiasis modelio praktinio pritaikomumo etapas, kurio metu atliekama į keturias grupes sugrupuotų nagrinėjamų šalių kokybine išraiška pasižyminčių kintamųjų, atrinktų ekspertinio tyrimo metu, analizė (žr. 18 lentelę).

18 lentelė. Kokybinė išraiška pasižyminčių mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų raiškos dažnio matrica

Kintamasis Šalis									
	Pusiau automatini deklaracijų pildymas	Personalizuoto mokesčių mokėjimo kalendoriaus egzistencija	Mokesčių bazės sutapimas su finansinės apskaitos duomenimis	Mokesčių įstatymų komentaru su praktiniais pavyzdžiais egzistencija	Automatinis klaidų taisymas mokesčių deklaracijose	Nuostolių perkėlimo sekantiems mokesčiams laikotarpiais galimybės	Informacijos apie pasikeitusią mokesčių įstatymė bazę tiesioginio perdavimo egzistencija	Mokesčių permokos automatinio grąžinimo egzistencija	Mokesčių atostogų egzistencija
Australija			X	X	X	X	X	X	X
Šveicarija	X				X	X	X	X	
Jungtinės Amerikos Valstijos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Norvegija	X	X		X	X	X		X	X
Islandija	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Airija	X			X	X	X			X
Danija	X		X	X	X	X	X		
Švedija	X	X		X	X	X	X	X	X
Lietuva	X	X		X	X	X			
Šveicarija		X		X		X		X	X
Suomija	X		X	X	X	X	X		
Prancūzija						X			
Liuksemburgas	X	X	X			X	X		X
Ispanija	X	X	X	X	X	X	X	X	
Italija		X							
Lenkija				X		X			
Belgija				X					
Vokietija				X	X		X	X	
Japonija	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Austrija	X		X		X	X			
Anglija	X			X	X	X		X	
Meksika	X	X							X
Portugalija	X				X	X	X		
Pietų Korėja			X		X	X	X	X	X
Čekija	X		X	X	X	X		X	
Graikija									
Vengrija	X				X			X	
Naujoji Zelandija	X	X			X	X	X	X	X
Turkija		X							

Reikia pažymėti, kad tiriant savarankiškai dirbančių asmenų verslumą, ryškių skirtumų tarp jų intensyviai skatinančių ir tolygiai, tačiau neintensyviai skatinančių valstybių įžvelgiama pakankamai daug. Šalys, kurios mokesčių sistemos pagalba intensyviai skatina tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek ir įmonių verslumą pasižymi tik vienu aiškiai išreikštu kokybinės išraiškos kintamuoju – tai nuostolių perkėlimo sekantiems mokestiniams laikotarpiams galimybės informacijos apie pasikeitusią mokesčių įstatyminę bazę. Tai tik įrodo, kad šalys, turinčios šio tipo mokesčių sistemą dar tik pradeda kurti verslumo skatinimo priemones. Tuo tarpu didžiausiu bendru kokybine išraiška pasižyminčių kintamųjų skaičiumi pasižymi tos šalys, kurios tolygiai, tačiau neintensyviai skatina tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą. Tai – pusiau automatinis deklaracijų pildymas; personalizuoto mokesčių mokėjimo kalendoriaus egzistencija; mokesčių įstatymų komentarų su praktiniais pavyzdžiais egzistencija; automatinis klaidų taisymas mokesčių deklaracijose; nuostolių perkėlimo sekantiems mokestiniams laikotarpiams galimybės; mokesčių permokos automatinio gražinimo egzistencija; mokesčių atostogų egzistencija. Pastebima, kad visi minėtų kokybine išraiška pasižymintys šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų egzistencija itin palengvina mokesčių apskaitą. Taigi galima teigti, kad verslumą mokesčių sistemos pagalba skatins tos šalys, kurios daugiau dėmesio skirs mokesčių apskaitos lengvinimui ir paprastinimui. Atlikta mokslinės literatūros analizė taip pat parodė, kad siekiant didinti verslumą šalyje svarbu yra kurti teigiamą mikroklimatą tarp mokesčių mokėtojo ir administratoriaus bei sudaryti sąlygas mokesčių apskaitos paprastinimui.

Reikia pabrėžti, kad atlikta kiekybine ir kokybine išraiška pasižyminčių šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų analizė Lietuvos atžvilgiu parodė, kad šalyje mokesčių sistemos pagalba labai menkai skatinamas įmonių verslumas. O būtent jo intensyvus skatinimas, kaip parodė atlikta dvidešimt aštuonerių skirtingo ekonominio lygio valstybių analizė, ir sudaro pagrindą šalies verslios ekonomikos kūrimui. Taigi galima teigti, kad reiktų koreguoti tam tikrus Lietuvos mokesčių sistemos elementus siekiant intensyviau skatinti būtent įmonių verslumą ko pasekoje būtų kuriama ir versli šalies ekonomika. Nors Lietuvoje ir egzistuoja tolygiai tačiau neintensyviai savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumą skatinantis mokesčių sistemos tipas, tačiau Lietuvos verslumo indeksas yra žemesnis nei vidutinis, todėl tai tik įrodo, kad šalies mokesčių sistema pasižymi per mažu verslumo skatinimo priemonių, t.y. intensyviai neskatina nei savarankiškai dirbančių asmenų nei įmonių siekiant padidinti verslumo lygį šalyje. Atlikta kokybine išraiška pasižyminčių šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų analizė įgalina teigti, kad Lietuva nepasižymi kai kuriais mokesčių sistemos vertinimo kintamaisiais, būdingais tolygiai, tačiau neintensyviai tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą skatinančioms šalims, nors ir turi šio tipo mokesčių sistemą. Vienas iš jų yra finansinės ir mokestinės apskaitos duomenų nesutapimas įvairių mokesčių apskaitos klausimais. Reikia pabrėžti, kad būtent sudėtinga mokesčių apskaita neskatina verslumo – jeigu nebūtinai pelno mokesčio, bet ir nacionaliniame biudžete mažesnę mokestinių pajamų dalį sudarančių mokesčių bazę sutaptų su finansinės apskaitos

duomenimis, apskaita taptų žymiai paprastesnė. Tarkim aplinkos taršos mokestis, kurio objektas yra pripildyta pakuotė reikalauja papildomos mokesčio apskaitos, kuri yra ganėtinai sudėtinga tiek savo turiniu, tiek jos vykdymu. Jeigu šalyje egzistuotų kiek mažesnis tokių mokesčių skaičius, kurių bazė nesutampa su finansinės apskaitos duomenimis, mokesčių apskaita taptų paprastesnė. O. Stripeikis (2010) taip pat teigia, kad viena iš pagrindinių verslumo Lietuvoje kliūčių ir yra mokesčių bazės apskaita. Atlikta analizė parodė, kad Lietuvoje taip pat nėra vieno iš tolygiai, tačiau neintensyviai verslumą skatinančiose mokesčių sistemos pagalba šalyse egzistuojančių vertinimo kintamųjų – informacijos apie pasikeitusią mokesčių įstatyminę bazę tiesioginio perdavimo egzistencijos. O. Juozupačio, J. Jasaičio (2011), I. Skačkauskienės (2009) ir kitų mokslininkų atliktų tyrimų rezultatai įgalina teigti, kad Lietuvos mokesčių sistema yra pernelyg dažnai keičiama ir pasižymi dideliu nepastovumu. Taigi dažnai beisikeičiant mokesčių įstatymams ir kitiems jų apskaitą reglamentuojantiems norminiams aktams mokesčių apskaita tampa išties sudėtinga – daug laiko sugaištama siekiant išsiaiškinti mokesčių sistemos pakeitimus. Todėl jeigu mokesčių administratoriaus viešojoje informacinėje sistemoje egzistuotų tiesioginio perdavimo apie mokesčių įstatymų pakeitimus funkcija, mokesčių mokėtojams mokesčių apskaita taptų tikrai lengvesnė. Ši funkcija, kaip rodo atlikta kokybinė išraiška pasižyminčių šalies mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu kintamųjų analizė, yra dažnas reiškinys tolygiai, tačiau neintensyviai verslumą šalies mokesčių sistemos pagalba skatinančiose šalyse. Taip pat šalies mokesčių sistema nepasižymi ir tokiu kintamuoju kaip mokesčių permokos automatinio gražinimo funkcija. Pastaroji, kaip atskleidė atliktas tyrimas, yra ganėtinai dažnas reiškinys tolygiai, tačiau neintensyviai verslumą mokesčių sistemos pagalba skatinančiose šalyse. Šiuo metu Lietuvoje galiojanti tvarka nurodo, kad mokesčių mokėtojas, permokėjęs mokesčius ne vėliau kaip per penkerių metų nuo įmokos laikotarpį turi pateikti mokesčių administratoriui prašymą permoką gražinti arba įskaityti šio ar kito mokesčio nepriemokai padengti. Kai kuriose šalyse, pateikus mokesčio deklaraciją ir administratoriaus informacinei sistemai suradus mokesčio permoką, mokesčių mokėtojui siunčiamas pranešimas apie mokesčių permokos gražinimą. Taigi, Lietuvai nors ir priskirtai prie tolygiai, tačiau neintensyviai skatinančią mokesčių sistemą turinčiai šaliai, siekiant tolygiai (nagrinėtu laikotarpiu Lietuvoje savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių santykis vidutiniškai tesiekė 0,37 ir tai tik įrodo, kad mokesčių sistema galėtų tolygiau skatinti verslumą) mokesčių sistemos pagalba skatinti savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių verslumą reiktų atkreipti didesnę dėmesį į įmonių verslumo skatinimo priemonių plėtrą bei atsižvelgti į tam tikrą kokybinę išraišką pasižyminčių mokesčių sistemos vertinimo kintamųjų, tokių kaip finansinės ir mokesstinės apskaitos duomenų sutapimo, informacijos apie pasikeitusią mokesčių įstatyminę bazę tiesioginio perdavimo ir kitų kintamųjų įtrauką.

Siekiant sudaryti baigtinį sąrašą kintamųjų, kuriais pasižymi vieno ar kito mokesčių sistemos tipo šalys, analizuojamos visų mokslinės literatūros analizės metu identifikuotų devyniasdešimt šešių šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų dinamikos tendencijos. Atliktas tyrimas

parodė, kad tam tikras mokesčių sistemos tipas pasižymi vieningais kiekybinės ir kokybinės išraiškos kintamaisiais (žr. 34 pav.).

Įmonių verslumas	
<p>Mokesčių sistema intensyviau skatina įmonių nei savarankiškai dirbančių asmenų verslumą</p> <p>Naudojamos visos priemonės, kurių rezultatu tampa start-up, spin-off kūrimasis ir investicijų į mokslinius tyrimus ir eksperimentinę plėtrą gausa</p> <p>KIEKYBINIAI</p> <p>Sąlyginai didelė darbuotojo mokamų darbo užmokesčio mokesčių apimtis BVP</p> <p>Sąlyginai nedidelis įmonių mokėtinų mokesčių skaičius</p> <p>Sąlyginai didelė darbo užmokesčio mokesčių apimtis visose šalies mokesstinėse pajamose</p> <p>Sąlyginai žemas mokesčių vengimas</p> <p>Sąlyginai žema darbdavio mokamų darbo užmokesčio mokesčių apimtis BVP</p> <p>Sąlyginai didelė savarankiškai dirbančių asmenų pajamų mokesčių apimtis BVP</p> <p>KOKYBINIAI</p> <p>Automatinis klaidų taisymas mokesčių deklaracijose</p> <p>Mokesčių įstatymų komentarų su praktiniais pavyzdžiais egzistencija</p>	<p>Mokesčių sistema intensyviai skatina tiek įmonių, tiek savarankiškai dirbančių asmenų verslumą</p> <p>Naudojamos visos priemonės, todėl kai kurios iš jų tampa neefektyvios, tačiau rezultate vistiek sukuriama ganėtinai didelis kiekis start-up, spin-off įmonių</p> <p>KIEKYBINIAI</p> <p>Sąlyginai žema mokesčių našta</p> <p>Sąlyginai didelė savarankiškai dirbančių asmenų mokamo socialinio draudimo mokesčio apimtis visose mokesstinėse pajamose</p> <p>Sąlyginai didelė darbdavio mokamų darbo užmokesčio mokesčių apimtis BVP</p> <p>Sąlyginai didelė savarankiškai dirbančių asmenų pajamų mokesčių apimtis BVP</p> <p>Sąlyginai žema vartojimo mokesčių dalis mokesstinėse pajamose</p> <p>KOKYBINIAI</p> <p>Nuostolių perkėlimo sekantiems mokesčiniams laikotarpiams galimybės egzistencija</p>
<p>Mokesčių sistema tolygiai tačiau neintensyviai skatina tiek įmonių, tiek savarankiškai dirbančių asmenų verslumą</p> <p>Naudojamas didelis kiekis ilgalaikių priemonių, todėl rezultate sukuriamas pakankamas kiekis start-up, spin-off įmonių, gausėja investicijos į mokslinius tyrimus ir eksperimentinę plėtrą</p> <p>KIEKYBINIAI</p> <p>Sąlyginai žemas verslo pradėjimo procedūrų skaičius</p> <p>Sąlyginai žema mokesčių apskaitos trukmė</p> <p>Sąlyginai žemas darbdavio ir darbuotojo mokamas socialinio draudimo mokestis BVP</p> <p>Sąlyginai žemi darbdavio mokami darbo užmokesčio mokesčiai BVP</p> <p>Sąlyginai dideli savarankiškai dirbančių mokami turto mokesčiai BVP</p> <p>Sąlyginai žemi namų ūkių kitų pajamų mokesčiai BVP</p> <p>Sąlyginai žema įmonių mokamų mokesčių apskaitos trukmė</p> <p>Sąlyginai žemas įmonių mokėtinų mokesčių skaičius</p> <p>Sąlyginai didelė įmonių mokamų mokesčių apskaitos trukmė</p> <p>Sąlyginai dideli vartojimo mokesčiai BVP</p> <p>Sąlyginai didelė įmonių mokamų mokesčių apskaitos trukmė</p> <p>Sąlyginai didelis įmonių mokami turto mokesčiai</p> <p>KOKYBINIAI</p> <p>Pusiau automatinis deklaracijų pildymas</p> <p>Mokesčių įstatymų komentarų su praktiniais pavyzdžiais egzistencija</p> <p>Automatinis klaidų taisymas mokesčių deklaracijose</p> <p>Nuostolių perkėlimo sekantiems mokesčių laikotarpiams galimybės</p> <p>Mokesčių permokos automatinio grąžinimo egzistencija</p> <p>Mokesčių atostogų egzistencija</p>	<p>Mokesčių sistema intensyviau skatina savarankiškai dirbančių asmenų nei įmonių verslumą</p> <p>Naudojamos tokios priemonės kaip verslo informaciniai centrai, o jų rezultatu tampa didelis kiekis savarankiškai dirbančių asmenų kiekis, turintis ateityje potencialą kitų priemonių pagalba kurti start-up, spin-off</p> <p>KIEKYBINIAI</p> <p>Sąlyginai didelis rinkos nišų nematymas savarankiškai dirbančiųjų tarpe</p> <p>Sąlyginai didelis laikas nuo nemokumo pradžios iki įmonės bankroto</p> <p>Sąlyginai didelė savarankiškai dirbančių asmenų mokamų mokesčių apskaitos trukmė</p> <p>Sąlyginai didelė socialinio draudimo mokesčio apimtis mokesstinėse pajamose</p> <p>Sąlyginai didelė darbdavio mokamų darbo užmokesčio mokesčių apimtis mokesstinėse pajamose</p> <p>Sąlyginai žema savarankiškai dirbančių pajamų mokesčių apimtis mokesstinėse pajamose</p> <p>Sąlyginai didelė įmonių mokamų mokesčių apskaitos trukmė</p> <p>Sąlyginai didelis įmonių mokėtinų mokesčių skaičius</p> <p>KOKYBINIAI</p> <p>Pusiau automatinis deklaracijų pildymas</p> <p>Automatinis klaidų taisymas mokesčių deklaracijose</p>

Savarankiškai dirbančių asmenų verslumas

34 pav. Šalių dimensijų kokybinių ir kiekybinių charakteristikų raiškos grafinė anotacija

Atlikta baigtinė kiekybinės išraiškos ir kokybinės išraiškos šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų analizė parodė, kad šalys, tolygiai tačiau neintensyviai skatinančios tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą šalies mokesčių sistemos pagalba, turi didžiausią bendrų kiekybinės išraiškos kintamųjų skaičių. Tokiose šalyse egzistuoja žema mokesčių apskaitos trukmė, sąlyginai nedidelis mokėtinų mokesčių skaičius, o visa tai tik rodo mokesčių sistemos paprastumą. Galima daryti prielaidą, kad tokiose šalyse egzistuojantys didesni turto mokesčiai taip pat skatina verslumą taip siekiant kuo efektyviau išnaudoti turimo turto galimybes ir resursus bei tam tikslui pasiekti užsiimti verslia veikla. Tokiu būdu susiformuojantis aukštas šalies verslumo lygis savo ruožtu skatina sąlyginai dideles vartojimo mokesčių apimtis bendrajame vidaus produkte. Kokybinės išraiškos šalies mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu kintamųjų analizė parodė, kad šalys, mokesčių sistemos pagalba tolygiai tačiau neintensyviai skatinančios tiek savarankiškai dirbančių, tiek ir įmonių verslumą, pasižymi daugeliu kokybinės išraiškos kintamųjų egzistencija. Tuo tarpu jeigu šalis

yra pasirinkusi tik vieną subjektą – įmonių ar savarankiškai dirbančių asmenų – verslumo intensyvaus skatinimo prioritetą, jos pasižymi tik dviejų kokybinės išraiškos kintamųjų egzistencija. Tai tik įrodo, kad jeigu šalys yra aiškai apibrėžusios skatinamo verslo subjekto prioritetą, tai jų tarpe vieninga mokesčių sistemos kokybinės išraiškos kintamųjų raiška neegzistuoja. Būtent tokie gauti tyrimo rezultatai tik įgalina patvirtinti teorinę prielaidą, kad vis dėlto šalies mokesčių sistema, kaip tam tikru įrankiu, galima intensyviai skatinti arba riboti verslumą šalyje.

IŠVADOS

Atlikus teorinę ir praktinę šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu studiją, suformuluotos šios išvados:

1. Atliktas mokesčių sistemos, kaip prielaidos verslumo skatinimui, tyrimas patvirtino, kad verslumas yra tiesiogiai ir netiesiogiai skatinimas būtent per šalies mokesčių sistemą, kurios pagalba yra ne tik perskirstomos gautos mokestinės valstybės pajamos tarp tam tikrų ekonominių vienetų, bet ir mokesčių lengvatų pagalba skatinamos ar ribojamos vienos ar kitos verslo sritys, savarankiškai dirbančių asmenų ar įmonių verslumas. Atlikta sisteminė mokslinė literatūros analizė parodė, kad mokesčių sistemos elementų (mokesčių skaičius ir jų turinys) gausa ir išdėstymas tiesiogiai veikia verslumo lygį per dvi – savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių – dimensijas.
2. Susisteminius mokslo darbuose siūlomus mokesčių sistemos vertinimo metodus, pastebėta, kad įvairūs mokesčių sistemos vertinimo metodai nėra įgalūs kompleksiskai per savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių dimensijas įvertinti šalies mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu. Sintezės būdu atskleisti mokesčių sistemos vertinimo metodų trūkumai suponavo naujo metodo kūrimo kryptį ir pagrindė šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu specifškumą: a) naudojant jau egzistuojančių metodų privalumus bei eliminuojant jų trūkumus; b) įtraukiant papildomus vertinimo kintamuosius sugrupuojant juos į keturias grupes: veiklos steigimo aplinkos, mokesčių apskaitos sudėtingumo, mokesčių sistemos struktūros ir mokesčių sistemos administravimo. Mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamieji parinkti atsižvelgiant į jų reikšmingumą bei informatyvumą; galimybę įvertinti kiekybinį ir kokybinį mokesčių sistemos vertinimo aspektą bei tiesioginį poveikį įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumui.
3. Atlikus mokslinę literatūros analizę sudarytas konceptualus šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelis, susidedantis iš keturių etapų. Pirmuoju etapu yra atliekama kiekybinių šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų analizė ir kiekybiškai įvertinamos savarankiškai dirbančių asmenų ir įmonių dimensijos. Antruoju modelio etapu yra suformuojama šalies mokesčių sistemos tipo identifikavimo matrica, kurios pagalba nustatoma ar šalies mokesčių sistema: intensyviau skatina savarankiškai dirbančių asmenų nei įmonių verslumą; intensyviau skatina įmonių nei savarankiškai dirbančių asmenų verslumą; tolygiai skatina įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų verslumą; intensyviai neskatina nei savarankiškai dirbančių asmenų, nei įmonių verslumo. Trečiuoju sudaryto modelio etapu yra nustatomas kokybinių šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamųjų, būdingų vieno ar kito tipo šalims, raiškos dažnis. Remiantis antrojo ir trečiojo modelio etapų rezultatais ketvirtojo

etapo metu suformuojamas kiekybinių ir kokybinių šalies mokesčių sistemos verslumo skatinimo aspektu kintamųjų sąrašas, būdingas vieno ar kito tipo šalims. Remiantis juo šalis, siekdama skatinti arba riboti tam tikrų dimensijų verslumą šalyje gali numatyti atitinkamus mokesčių sistemos formavimo prioritetus.

4. Argumentuojant teorines tyrimo prielaidas ekspertinio vertinimo metu nustatyta, kad šalies mokesčių sistemą verslumo skatinimo aspektu per įmonių ir savarankiškai dirbančių asmenų dimensijas galima vertinti net devyniasdešimt šešiais skirtingais kintamaisiais. Pastarieji sugrupuoti pagal juos apjungiančius kriterijus: veiklos steigimo aplinkos, mokesčių apskaitos, mokesčių sistemos struktūros ir mokesčių administravimo vertinimą. Mokesčių administravimo požymis ekspertinio vertinimo metu eliminuotas dėl reikšmingumo šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu metu stokos. Tačiau reikia pažymėti, kad jis netiesiogiai yra vertinamas per kitus ekspertinio vertinimo metu atrinktus mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kintamuosius, pavyzdžiui laikas, nuo veiklos pradžios, per kurį privalu įsiregistruoti mokesčių mokėtoju. Ekspertinio vertinimo rezultatai įgalina teigti, kad mokesčių sistemos vertinimui yra tikslingai išskirtos dvi vertinimo dimensijos – tai įmonės ir savarankiškai dirbantys asmenys – suformuoti skirtingų kintamųjų sąrašai pastarųjų vertinimui, kuriuos sudaro atitinkamai trisdešimt devyni ir keturiasdešimt du kintamieji.
5. Atliktos visų analizuotų dvidešimt aštuonerių skirtingo ekonominio lygio šalių statistinių duomenų regresinės analizės rezultatai įgalina teigti, kad:
 - didžiausią įtaką (0,656) savarankiškai dirbančių asmenų dimensijos vertinimui turi turto mokestis ir kiek mažesnę (0,587) – darbo užmokesčio mokesčiai. Tokie gauti kiekybinių kintamųjų analizės rezultatai įgalina teigti, kad pasitvirtina mokslinės literatūros analizės metu identifikuota teorija – didesnis turto apmokestinimas iš tikrųjų skatina savarankiškai dirbančių asmenų verslumą, nes jie yra priversti būti versliais ir efektyviau išnaudoti turimą turtą siekiant gauti daugiau pajamų, skirtų turto mokesčiams mokėti.
 - įmonių dimensijos vertinimui didžiausią įtaką (0,612) turi savarankiškai dirbančių asmenų pajamų mokesčiai, kiek mažesnę (0,334) – mokesčių kultūros indeksas ir neženkliai (0,107) – turto mokestis. Gauti kiekybinių įmonių dimensijos kintamųjų analizės rezultatai įgalina teigti, kad dvi mokslinės literatūros analizės metu identifikuotos ir išskirtos dimensijos tiesiogiai įtakoja viena kitą: egzistuojant didesniam savarankiškai dirbančių asmenų gautų pajamų apmokestinimo lygiui nei įmonių pelno ir jo paskirstymo apmokestinimo lygiui, savarankiškai dirbantys asmenys mokesčių politikos tikslais yra suinteresuoti steigti įmones ir mokėti mažesnius mokesčius.

6. Atlikus universalios šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu modelio empirinį tyrimą dvidešimt aštuoniose skirtingo ekonominio lygio šalyse analizuojant jų penkerių metų laikotarpio duomenis, paaiškėjo, kad mokesčių sistemos formavime prioritetas turi būti skiriamas įmonių, o ne savarankiškai dirbančių asmenų verslumo skatinimui. Remiantis tyrimo rezultatais galima teigti, kad šalyse, kuriose dominuoja intensyviau įmonių nei savarankiškai dirbančių asmenų ar tolygiai tačiau neintensyviai skatinančių tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumo skatinantys mokesčių sistemos tipai, vyrauja aukštesnis nei vidutinis verslumo indeksas. Todėl Lietuvai, kurioje nors ir egzistuoja tolygiai, tačiau neintensyviai skatinanti tiek savarankiškai dirbančių asmenų, tiek įmonių verslumą mokesčių sistema, bet esant nepakankamai tolygiam subjektų verslumo skatinimui – santykis tarp mokesčių sistemos tiesioginio poveikio įmonėms ir savarankiškai dirbantiems asmenims yra gerokai nutolęs nuo vieneto ir tesiekia tik 0,39, rekomenduotina didesnę dėmesį skirti būtent įmonių verslumo skatinimui mokesčių sistemos pagalba. Taigi siūloma atsižvelgti į tam tikrą kokybinę išraišką pasižyminčių mokesčių sistemos vertinimo kintamųjų, tokių kaip finansinės ir mokesčių apskaitos duomenų sutapimo, informacijos apie pasikeitusią mokesčių įstatyminę bazę tiesioginio perdavimo ir kitų kintamųjų įtrauką.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Abderratar, O., Subhash, T. (1997). *Macroeconomic accounting and analysis in transition economies*. p. 187, ISBN 1-55775-628-7.
2. Acemoglu, D. (2012). Introduction to economic growth. *Journal of economic theory*. Vol.147, p. 545-550.
3. Acs, Z. J., Desai, S., Hessels, J. (2008). Entrepreneurship, economic development and institutions. *Small Business Economics*, 31(3), p. 219-234.
4. Acs, Z. J., Braunerhjelm, P., Audretsch, D. B., Carlsson, B. (2009). The knowledge spillover theory of entrepreneurship. *Small Business Economics*, 32(1), p. 15-30.
5. Acs, Z. J., Varga, A. (2005). Entrepreneurship, agglomeration and technological change. *Small Business Economics*, Vol. 24(3), p. 323-334.
6. Adkins, L. C.; Hill, R. C. (2011). *Using Stata for Principles of Econometrics*. John Wiley & Sons Inc. ISBN-13: 9781118032084.
7. Alley, C., Bentley, D. (2008). The increasing imperative of cross-disciplinary research in tax administration. *Journal of tax research*. Vol.6, p. 122-144
8. Al-Mubarak, H. M., Busler, M. (2010). Business Incubators Findings from a Worldwide Survey, and Guidance for the GCC States. *Global Business Review*, 11(1), p. 1-20.
9. Amirthalingam, K. (2010). Indirect Taxation in Sri Lanka: The Development Challenge. *Economic Review*, 36(7), p. 11-15.
10. Asoni, A., Sanandaji, T. (2013). Taxation and the Quality of Entrepreneurship. *Journal of Economics*. p. 1-23.
11. Atrostic, B.K., Nunns, J.R. (1991). Measuring tax burden: a historical perspective. *Fifty years of Economic Measurement: The Jubilee of the Conference on Research in Income and Wealth*, p. 343-420.
12. Atwood, T.J., Drake, M.S., Myers, J.N., Myers, L.A. (2012). Home country tax system characteristics and corporate tax avoidance: international evidence. *The accounting review*, Vol.87, p. 1831-1860
13. Audretsch, D. B. (2002). Entrepreneurship: determinants and policy in a European-US comparison (Vol. 27). Springer.
14. Bacchetta, P., Espinosa, M. P. (1995). Information sharing and tax competition among governments. *Journal of International Economics*, 39(1), p. 103-121.
15. Balazs, K. (1996). *Academic entrepreneurs and their role in "knowledge" transfer*. ESRC Centre on Science, Technology and Environment Policy.
16. Balamoune-Lutz, M., Garelo, P. (2014). Tax structure and entrepreneurship. *Small Business Economics*, 42(1), p. 165-190.
17. Banelienė, R. (2013). *Valstybės ekonominės politikos efektyvumas integracinių procesų Europos Sąjungoje kontekste*. Daktaro disertacija. VU.
18. Banys, R., Rudminaitis, V., Grybenas, V. (2006). Smulkaus ir vidutinio verslo plėtros kliūtys Lietuvoje. In *Mokslinė praktinė konferencija "Smulkaus ir vidutinio verslo plėtros perspektyvos integracijos į Europos Sąjungą kontekste"*. Kaunas (p. 14-20).
19. Barringer, B. R., Ireland, D. (2009). *Entrepreneurship: successfully launching new ventures united states*. p.608. ISBN-13: 9780136083535
20. Baumol, W. J. (1993). Formal entrepreneurship theory in economics: existence and bounds. *Journal of business venturing*. Vol.8, p.197-210
21. Beckman, C.M., Eisenhardt, K., Kotha, S., Meyer, A., Rajagopalan, N. (2012). The role of the entrepreneur in technology entrepreneurship. *Strategic entrepreneurship journal*. Vol. 6, p.203-206.

22. Bergmann, H. (2011). Entrepreneurship disparities within Switzerland – do tax and language differences play a role? *Entrepreneurship and regional development: an international journal*. Vol. 23, p.523-548
23. Bessant, J., Tidd, J. (2007). *Innovation and entrepreneurship*. John Wiley & Sons.
24. Bhati, M. I., (2012) *Cluster effects in mining complex data*. Nova science publishers inc. 253 p. ISBN 9781613244821.
25. Bhidé, A. (1992). Bootstrap finance: the art of start-ups. *Harvard business review*, Vol. 70, p.109-117
26. Binkauskas, G. (2009). Internal and external factors that determined the channels of innovation diffusion in Lithuania. *Ekonomika*. Vol.88, p.90-105.
27. Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2009). A system of indicators for the complex evaluation of the tax system. *Business: theory and practice*. Vol. 10, p. 298-307.
28. Bygrave, D.W., Zacharakis, A. (2010). *Entrepreneurship 2nd revised edition*. 632 p. ISBN-13: 9780470450376
29. Bygrave, W. D., Hofer, C. W. (1991). Theorizing about entrepreneurship. *Business administration*, Vol. 16, p.13-22.
30. Blunch, N.J. (2013). *Introduction to structural equation modeling*. p. 312.
31. Boguslauskas, V., Jakstonyte, G., Giriunas, L. (2011) Evaluation of the Burden of Taxation Received by Households in Lithuania.
32. Boguslauskas, V. (2011). *Ekonometrika*. Kaunas: Technologija.
33. Boschee, J., McClurg, J. (2003). Toward a better understanding of social entrepreneurship: Some important distinctions.
34. Branstetter, L. G., Lima, F., Taylor, L. J., Venancio, A. (2010). *Do Entry Regulations Deter Entrepreneurship and Job Creation? Evidence from Recent Reforms in Portugal* (No. w16473). National Bureau of Economic Research.
35. Braunerhjelm, P., Henrekson, M. (2013). Entrepreneurship, institutions, and economic dynamism: lessons from a comparison of the United States and Sweden. *Industrial and Corporate Change*, 22(1), p. 107-130.
36. Brixiova, Z. (2010). Unlocking Productive Entrepreneurship in Africa's Least Developed Countries. *African Development Review*, 22(3), p. 440-451.
37. Brixiova, Z. (2011). Modeling productive entrepreneurship in developing countries. *Small Business Economics*, p. 1-12.
38. Bruce, D., Deskins, J. (2012). Can state tax policies be used to promote entrepreneurial activity? *Small business economics*, Vol. 38, p.375-397
39. Bruce, D., Deskins, J. (2004). State Tax Policies and Entrepreneurial Activity: A Panel Data Analysis. Proceedings of the 96th Annual Conference on Taxation, National Tax Association.
40. Bruce, D., Mohsin, M. (2006). Tax Policy and Entrepreneurship: New Time Series Evidence. *Small Business Economics* 26(5), p. 409-425
41. Bruce, D., Deskins, J., Mohsin, M. (2004). State Tax Policies and Entrepreneurial Activity: A Panel Data Analysis. *Proceedings of the 96th Annual Conference on Taxation*, National Tax Association, p. 325-333.
42. Bruce, D. (2000). Effects of the United States tax system on transitions into self-employment. *Labour economics*. Vol.7, p.545-574.
43. Burgers, H., Van de Vrande, V. (2011). Who is the corporate entrepreneur? Insights from opportunity discovery and creation theory. *Proceedings of the 8th AGSE International Entrepreneurship Research Exchange*, Swinburne University of Technology, Melbourne, Vic, p. 483-497.
44. Burns, P. (2008). *Corporate entrepreneurship: building an entrepreneurial organization*. p.416. ISBN-13: 9780230542631

45. Buškevičiūtė, E. (2006). *Valstybės finansai*. Kaunas, technologija
46. Buškevičiūtė, E. (2007). *Mokesčių sistema*. Kaunas, technologija. 337p.
47. Carlton, D. W. (1979). Why New Firms Locate Where They Do: An Econometric Model. *Interregional Movements and Regional Growth*, Washington, DC: Urban Institute, p. 13-50.
48. Carroll, R. (1998). Do taxpayers really respond to changes in tax rates? Evidence from the 1993 tax act. *Office of Tax Analysis Working Paper*, (79).
49. Carroll, R., Holtz-Eakin, D., Rider, M., Rosen, H. S. (2000). Income Taxes and Entrepreneurs' Use of Labor. *Journal of Labor Economics*, Vol. 18(2), p. 324-351.
50. Cohen, L., Manion, L., Morrison, K. (2011). *Research methods in education*. Routledge.
51. Comeche, J. M., Loras, J. (2010). The influence of variables of attitude on collective entrepreneurship. *International Entrepreneurship and Management Journal*, 6(1), p. 23-38.
52. Conrad, A.H. (1955). On the calculation of tax burdens. *Economica*, Vol. 88, p. 342-348.
53. Covin, J. G., Slevin, D. P. (1991). A conceptual model of entrepreneurship as firm behavior. *Entrepreneurship theory and practice*, Vol. 16, p.7-25.
54. Crandall, W. (2011). Developing a tool to assess tax administration performance.
55. Cremer, H., Gahvari, F. (1995). Uncertainty, optimal taxation and the direct versus indirect tax controversy. *The Economic Journal*, p. 1165-1179.
56. Cremer, H., Pestieau, P., Rochet, J. C. (2001). Direct versus indirect taxation: the design of the tax structure revisited. *International Economic Review*, Vol. 42(3), p. 781-800.
57. Curto, J. D., Pinto, J. C. (2011). The corrected VIF (CVIF). *Journal of Applied Statistics*, Vol. 38(7), p. 1499-1507.
58. Dabic, M., Ortiz de Urbina Criado, M., Romero-Martinez, A.M. (2011). Human resource management in entrepreneurial firms: a literature review. *International journal of manpower*, Vol.32, p.14-33
59. Daude, C., Gutiérrez, H., Melguizo, Á. (2014). "Doctoring the ball": The political economy of tax incentives for investment in the Dominican Republic. OECD Development Centre Working Paper No. 322
60. Dawes, J. (2008). Do data characteristics change according to the number of scale points used? *International Journal of Market Research*. Vol. 50 (1), p. 61-77.
61. De Jong, W. (2013). Women's entrepreneurship in the EU. Library of the European Parliament.
62. De Mooij, R. A., Nicodème, G. (2008). Corporate tax policy and incorporation in the EU. *International Tax and Public Finance*, Vol. 15(4), p. 478-498.
63. De Silva, L. R., Uyarra, E., Oakey, R. (2011). Academic Entrepreneurship in a Resource Constrained Environment: Diversification and Synergistic Effects *International Handbook Series on Entrepreneurship*, Forthcoming; Manchester Business School Working Paper No. 616. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1954004> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1954004>
64. Dew, N., Sarasvathy, S. D. (2007). Innovations, stakeholders and entrepreneurship. *Journal of Business Ethics*, Vol. 74(3), p.267-283.
65. Diewert, W.E., Spremann, K., Stehling, F. (2012). *Mathematical Modelling in Economics*. Springer. p. 741.
66. Djankov, S., Ganser, T., McLiesh, C., Ramalho, R., Shleifer, A. (2008). *The effect of corporate taxes on investment and entrepreneurship* (No. w13756). National Bureau of Economic Research.

67. Doganova, L., Eyquem-Renault, M. (2009). What do business models do?: innovation, devices in technology entrepreneurship. *research policy*. Vol. 38, p.1559-1570.
68. Dorney, Z., Taguchi, T. (2009). *Quyraonnaires in Second Language Research: Construction, Administration, and Processing*. Routledge. ISBN-13: 9780415998208
69. Drucker, P. F., Drucker, P. F. (2007). *Innovation and entrepreneurship: Practice and principles*. Routledge.
70. Duarte, N., Diniz, F. (2013). Family and non-family businesses on internal factors of entrepreneurship. *Economia Marche-Journal of Applied Economics*, Vol. 31(2).
71. Easterly, W., Rebelo, S. (1993). Fiscal policy and economic growth. *Journal of monetary economics*, Vol. 32(3), p. 417-458.
72. Eberhart, R., Eesley, C. E., Eisenhardt, K. M. (2012). Failure is an optikon: failure barriers and new firm performance. Rock center for corporate governance at standford university working paper No. 111.
73. Edmark, K., Gordon, R. H. (2013). The choice of organizational form by closely-held firms in Sweden: tax versus non-tax determinants. *Industrial and corporate Change*, Vol. 22(1), p. 219-243.
74. Edwards, J. (1982). The green paper on corporation tax: a review article. *Fiscal Studies*, Vol. 3(2), p. 102-113.
75. Eisenstadt, S. N. (1980). Cultural orientations, institutional entrepreneurs, and social change: Comparative analysis of traditional civilizations. *American Journal of Sociology*, p. 840-869.
76. Eliasson, G., Henrekson, M. (2004). William J. Baumol: an entrepreneurial economist on the economics of entrepreneurship. *Small Business Economics*, Vol. 23(1), p. 1-7.
77. Elschner, C., Schwager, R. (2005). *The effective tax burden on highly qualified employees*. Germany: Physica-Verlag Heidelberg.
78. Englis, P. D., Ratinho, T., Englis, B. G. (2010). *Extensiveness of Business Planning and Firm Performance: An Examination into the Drivers of Success and Survival for Startup Firms*.
79. Engstrom, P., Holmlund, B. (2009). Tax evasion and self-employment in a high-tax country: evidence from Sweden. *Applied economics*. Vol.41, p. 2419-2430
80. Eubank, R.L., Hsing, T. (2011). *Statistical analysis of functional data: theory and practice*. Wiley Blackwell, 480 p., ISBN 9780470016916
81. European commission (2004). *General tax principles. Common consolidated corporate tax base working group* p.10
82. Fiet, J. O. (2001). The theoretical side of teaching entrepreneurship. *Journal of business venturing*. Vol. 16, p.1-24
83. Fölster, S. (2002). Do Lower Taxes Stimulate Self-Employment?, *Small Business Economics* Vol. 19(2), p. 135-145.
84. Fölster, S., Henrekson, M. (1999). Growth and the public sector: A critique of the critics. *European Journal of Political Economy*, Vol. 15(2), p. 337-358.
85. Fominienė, A. (2010). *Verslo inkubatorių veiklos transformacija: analizė ir vertinimas*. Daktaro disertacija. VU, Vilnius.
86. Fossen, F. M. (2009). Would a Flat-Rate Tax Stimulate Entrepreneurship in Germany? A Behavioural Microsimulation Analysis Allowing for Risk*. *Fiscal Studies*, Vol. 30(2), p. 179-218.
87. Gimžauskienė, E. (2004). *Valdymo apskaitos metodų adaptavimas organizacijos veiklos vertinimo procese: daktaro disertacija*. Kauno technologijos universitetas. Kaunas.

88. Gurley-Calvez, T., Bruce, D. (2013). Do tax rate cuts encourage entrepreneurial entry? *Journal of Entrepreneurship and Public Policy*, Vol. 2(2), p. 6.
89. Frydman, R. Khan, O., Rapaczynski, A. (2011). Entrepreneurship in Europe and United States: security, finance, and accountability. *Perspectives on the performance of the Continental economies*. p.27-65.
90. Gentry, W. M., Hubbard, R. G. (2000). Tax policy and entrepreneurial entry. *The American economic review*. Vol. 90, p. 283-287
91. Gentry, W. M., Hubbard, R. G. (2004). *Success Taxes, Entrepreneurial Entry, and Innovation* (No. w10551). National Bureau of Economic Research.
92. Gentry, W. M., Hubbard, R. G. (2005). Success Taxes, Entrepreneurial Entry, and Innovation. In *Innovation Policy and the Economy*, Vol. 5, p. 87-108.
93. Gentry, W. M., Hubbard, R. G. (1997). Distributional implications of introducing a broad-based consumption tax. In *Tax Policy and the Economy*, Vol. 11, p. 1-48.
94. Gentry, W. (2010). Capital Gains Taxation and Entrepreneurship. *American Council on Capital Formation*, November.
95. George, G., Bock, A. J. (2011). The business model in practice and its implications for entrepreneurship research. *Entrepreneurship theory and practice*. Vol. 35, p. 83-111
96. George, G., Bock, A. J. (2012). Models of opportunity: how entrepreneurs design firms to achieve the unexpected. p.320. ISBN-13: 9780521170840
97. Georgellis, Y., Wall, H. J. (2002). Entrepreneurship and the policy environment. *Federal Reserve Bank of St. Louis Working Paper Series*.
98. Gill, J. B. (2000). *A diagnostic framework for revenue administration* (Vol. 23). World Bank Publications.
99. Gineitienė, O., Korsakaitė, D., Kučinskienė, M., Tamulevičius, J. (2003). Verslas. p.269. ISBN-10: 9986003253.
100. Ginevičius, R., Podvezko, V. (2005). Daugiakriterinio vertinimo rodiklių sistemos formavimas. *Verslas: teorija ir praktika*, Vol. 6(4), p. 199-207.
101. Giriūnas, L. (2012). Vidaus kontrolės sistemos vertinimas gavybos pramonės įmonėse. Daktaro disertacija. VU.
102. Gordon, R. H. (1998). Can high personal tax rates encourage entrepreneurial activity?. *Staff Papers-International Monetary Fund*, p. 49-80.
103. Goldstein, H., Bergman, E. M., Maier, G. (2013). University mission creep? Comparing EU and US faculty views of university involvement in regional economic development and commercialization. *The Annals of Regional Science*, Vol. 50(2), p. 453-477.
104. Gudonavičius, L.; Bartosevičienė, V.; Šaparnis, G. (2009). Imperatives for enterprise strategists. *Engineering Economics*, Vol. (1), p. 75–82
105. Grilo, I., Irigoyen, J. M. (2006). Entrepreneurship in the EU: to wish and not to be. *Small Business Economics*, Vol. 26(4), p. 305-318.
106. Guiso, L., Schivardi, F. (2011). What determines entrepreneurial clusters? *Journal of the European Economic Association*. Vol.9, p.61-86
107. Hasan, I., Tucci, C. L. (2011). The innovation – economic growth nexus: global evidence. *Research policy*. Vol. 39, p.1264-1276
108. Hassett, K. A., Hubbard, R. G. (2002). Tax policy and business investment. *Handbook of public economics*, Vol. 3, p. 1293-1343.
109. Henrekson, M., Johansson, D., Stenkula, M. (2010). Taxation, labor market policy and high-impact entrepreneurship. *Journal of Industry, Competition and Trade*, Vol. 10(3), p. 275-296.
110. Henrekson, M., Sanandaji, T. (2011). Entrepreneurship and the Theory of Taxation. *Small Business Economics*, Vol. 37(2), p. 167-185.

111. Henry, D. K., Harmer, J., Piggott, J., Ridout, H., Smith, G. (2010). *Australia's future tax system*. Commonwealth of Australia, Department of Treasury.
112. Hindle, K., Yencken, J. (2011). 11. Science and technology based entrepreneurial support in Australia's 'second tier innovator economy'. *Science and Technology Based Regional Entrepreneurship*, p. 234.
113. Hisrich, R. D., Peters M. P., Shepherd, D. A. (2009). *Entrepreneurship*. 624p. ISBN-13: 9780073530321
114. Holcombe, R. G. (2003). The origins of entrepreneurial opportunities. *The review of austrian economics*, Vol. 16, p. 25-43.
115. Hsieh, C., Parker, S.C., Van Praag, M. (2011). Risk, Balanced Skills and Entrepreneurship. IZA Discussion Paper No. 6200. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1976531>
116. Hurst, E., Li, G., Pugsley, B. (2010). *Are Household Surveys Like Tax Forms: Evidence from Income Underreporting of the Self Employed* (No. w16527). National Bureau of Economic Research.
117. Ingeman, A., Bjerke, B. (2009). Methodology for creating business knowledge. ISBN 978-1-84787-058-2, p. 437.
118. Institute on taxation and economic policy (ITEP) (2011). Tax principles: building blocks of a sound tax system. Policy brief. P.2
119. Isaac, N. N., Lilian, L. (2010). Automation and custom tax administration: empirical evidence from Uganda. *Afr. J. Bus. Manage*, Vol. 4(11), p. 2241-2246.
120. Yusouf, F. M.; Aziz, R. A. (2008). *Strategic adaptation and the value of forecasts: the development of a conceptual framework*. Journal of Business Economics and Management, Vol. 9 (2), p. 107-114.
121. Jaffe, A. J., Azumi, K. (1960). The birth rate and cottage industries in underdeveloped countries. *Economic Development and Cultural Change*, Vol. 9(1), p. 52-63.
122. James, M. (2009). UK Tax System: an Introduction. Spiramus Press, 156 p. ISBN-13: 9781904905950
123. Jasinavičius, R. (2006). Verslumas ir lyderystė. Prieiga per internetą: <http://209.85.129.132/search?q=cache:aLo9jFZTEJcJ:finansai.diltas.lt/engine/download.php%3Fid%3D20+verslumas&hl=lt&ct=clnk&cd=1&gl=lt&client=firefox-a>
124. Jones, S. (2004). *Principles of Taxation for Business & Investment Planning*. Irwin/McGraw-Hill.
125. Jones, S., Rhoades-Catanach, S. (2013). *Principles of Taxation for Business and Investment Planning*. McGraw-Hill Higher Education.
126. Juozupaitis, O., Jasaitis, J. (2011). Mokesčių politikos tobulinimas, skatinant verslo plėtrą mažai urbanizuotose vietovėse: Tauragės rajono atvejis. *Ekonomika ir vadyba*. Vol.4, p. 113-126.
127. Jusoh, R., Ziyae, B., Asimiran, S., Kadir, S.A. (2011). Entrepreneur training needs analysis: implications on the entrepreneurial skills needed for successful entrepreneurs. *International business and economics research journal*. Vol. 10, p.143-148.
128. Kaynes, J. (2000). Rural Entrepreneurship Initiative September. Kauffman Center for Entrepreneurial Leadership, p 8.
129. Kamleitner, B., Korunka, C., Kirchler, E. (2012). Tax compliance of small business owners: A review. *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, Vol. 18(3), p. 330-351.
130. Kannianen, V., Panteghini, P. M. (2013). Tax Neutrality: Illusion or Reality? The Case of Entrepreneurship. *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, Vol. 69(2), p. 167-193.

131. Kaplow, L. (2008). Optimal policy with heterogeneous preferences. *The BE Journal of Economic Analysis & Policy*, Vol. 8, p. 1-8.
132. Kardelis, K. (2005). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Šiauliai: Lucilijus. 398 p. ISBN 9955655356.
133. Kardelis, K. (2007). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Šiauliai: Lucilijus. 398 p. ISBN 9955655356.
134. Karlsson, C., Acs, Z. J. (2002). Introduction to institutions, entrepreneurship and firm growth: The case of Sweden. *Small Business Economics*, Vol. 19(2), p. 63-67.
135. Kautonen, T. (2008). Understanding the older entrepreneur: Comparing third age and prime age entrepreneurs in Finland. *International Journal of Business Science and Applied Management*, Vol. 3(3), p. 3-13.
136. Kentucky Chamber (2012). Tax principles. Working paper. 1
137. Kim, Y., Kim, W., Yang, T. (2012). The effect of the triple helix system and habitat on regional entrepreneurship: Empirical evidence from the US. *Research Policy*, Vol. 41(1), p. 154-166.
138. Kličius, A. (2001). Verslo raida: vingiai ir problemos. *Filosofija, sociologija*, p. 26-34.
139. Kline, R.B. (2011). Principles and practice of structural equation modeling. The Guilford Press. ISBN 978-1-60623-877-6. p. 427.
140. Kneller, R., McGowan, D. (2011). Entrepreneurship dynamics, market size and fiscal policy. Bangor business school working paper no. 11/003. P.36
141. Knudson, W., Wysocki, A., Champagne, J., Peterson, H. C. (2004). Entrepreneurship and Innovation in the Agri-Food System. *American Journal of Agricultural Economics*. Vol. 86(5), p. 1330-1336.
142. Kotlikoff, L. J., Miao, J. (2013). What Does the Corporate Income Tax Tax? A Simple Model Without Capital. *Annals of Economics and Finance*, Vol. 14(1), p. 1-19.
143. Kraujelytė, A., Petrauskas, R. (2007). Technologijų perdavimo vaidmuo inovacijų procese: Lietuvos inovacijų politikos perspektyva. Viešojo politika ir administravimas. Vol.19, p.54-68
144. Kressel, H., Lento, T. V. (2012). Entrepreneurship in the global economy. p. 280. ISBN-13: 9781107019768
145. Krikštolaitis, R. (2007). Priklausomybės tyrimas. VDU, 68 p. ISBN 9955-12-229-6
146. Larisa, B. (2012). State registration and account of taxpayers as a form of prior tax control. *The Topical Issues of Public Law*, p. 11.
147. Lazear, E. P. (2009). Personnel economics. p.160. ISBN-13: 9780262512947
148. Lee, Y., Gordon, R. H. (2005). Tax structure and economic growth. *Journal of Public Economics*, Vol. 89(5), p. 1027-1043.
149. Lee, P. (2012, January). William J. Browning, Browning Meyer Co., LLP, Counsel for Amicus Curiae Ohio Conference National Association for Colored Persons and National Institute for Urban Entrepreneurship and Brian P. Brooks and Garrett Wotkyns, O'Melveny & Myers, LLP, et al.-Brief Amicus Curiae of the Ohio Conference of the National Association for the Advancement of Colored Persons and the National Institute for Urban Entrepreneurship in Support of Appellants Joseph P. Horney, et al. and Carl E. Gamble, et al. In *Brief Amicus Curiae of the Ohio Conference of the National Association for the Advancement of Colored Persons and the National Institute for Urban Entrepreneurship in Support of Appellants Joseph P. Horney, et al. and Carl E. Gamble, et al. (December 31, 2011)*.
150. Levišauskaitė, K., Šinkūnienė, K. (2006). Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje. Viešojo politika ir administravimas. Vol. 15, p. 9-18.

151. Lieberman, N. (2010). *Playbook for Success: A Hall of Famer's Business Tactics for Teamwork and Leadership*. Wiley.
152. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, LLRI (1997). *Proliberali mokesčių sistema – ateitis lietuviui*. Litas, p.4.
153. Lin, D., Foster, D. P., Ungar, L. H. (2011). VIF regression: A fast regression algorithm for large data. *Journal of the American Statistical Association*, Vol. 106(493), p. 232-247.
154. Lisi, G., Pugno, M. (2011). Tax Morale, Entrepreneurship, and the Irregular Economy. *AUCO Czech Economic Review*, Vol. 5(2), p. 116-131.
155. Lydeka, Z. 1996. Verslininkas, verslumas ir verslininkystė. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Vol.2. Kaunas: VDU.
156. Little, I. M. (1951). Direct versus indirect taxes. *The Economic Journal*, p. 577-584.
157. Lymer, A., Hasseldine, J. (2002). *The international tax system*. Kluwer academic publishers
158. Malhotra, N. (2007). *Fundamentals of Marketing Research*. p. 2560, SAGE Publications Ltd, ISBN-13: 9781412921237
159. Mariotti, S., Glackin, C. (2011). *Entrepreneurship and small business management*. ISBN-13: 9780132727235
160. Markevičius, P. (2007). Žemės ūkio infrastruktūros verslininkų verslumo išorinės aplinkos veiksniai šiuolaikinės rinkos sąlygomis. *Vadybos mokslas ir studijos–kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai*, Vol. (4), p. 11.
161. Mathew, V. (2010). Women entrepreneurship in Middle East: Understanding barriers and use of ICT for entrepreneurship development. *International Entrepreneurship and Management Journal*, Vol. 6(2), p. 163-181.
162. Mathur, A. (2012). A quantitative study to analyze the impact of family in creating the social capital for growth of entrepreneurship in jodhpur. *Asian journal of research in business economics and management*, Vol. 2.
163. McGowan, D., Kneller, R. (2012). Tax Policy and Firm Entry and Exit Dynamics: Evidence from OECD Countries. *Bangor Business School Research Paper*, (12/006).
164. Meade, J.A. (2011). *Structure and Reform of Direct Taxation*. Routledge. 554p. ISBN-13: 9780415619981
165. Meade, J. E. (2013). *The Structure and Reform of Direct Taxation*. Routledge.
166. Meyer, M. (2003). Academic entrepreneurs or entrepreneurial academics? Research-based ventures and public support mechanisms. *R&D Management*, Vol. 33(2), p. 107-115.
167. Mian, S. A. (2011a). University's involvement in technology business incubation: what theory and practice tell us? *International journal of entrepreneurship and innovation management*. Vol. 13, p.113-121
168. Mian, S. A. (2011b). Science and technology based regional entrepreneurship – global experience in policy and program development. p. 477. ISBN 978-1-84720-390-8
169. Michalski, T. (2012). Corporate entrepreneurship. p.700. ISBN-13: 9783834922380
170. Mickiewicz, T., Rebmann, A., Sauka, A. (2012). To Pay or Not to Pay: Entrepreneurs' Attitudes Towards Tax Evasion. *Available at SSRN 2041240*.
171. Miller, A., Oats, L. (2012). *Principles of international taxation*. A&C Black.
172. Mole, K., Roper, S. (2012). The rational choice approach to entrepreneurship. In: *Perspectives in Entrepreneurship: A Critical Approach*. ISBN 978-0-2302-4110-7
173. Morris, M. H., Covin, J. G., Kuratko, D. F. (2011). *Corporate entrepreneurship and innovation*. p.512. ISBN-13: 9781111526917.

174. Mróz, B. (2012). Entrepreneurship in the shadow: faces and variations of Poland's informal economy. *International Journal of Economic Policy in Emerging Economies*, Vol. 5(3), p. 197-211
175. Murphy, K., Myors, B., Wolach, A. (2012). *Statistical power analysis: A simple and general model for traditional and modern hypothesis tests*. Routledge Academic.
176. Nadgrodkiewicz, A., Siddiqui, H. (2011). Empowering women entrepreneurs through legal reform and business associations.
177. Naude, W. (2010). Entrepreneurship, developing countries, and development economics: new approaches and insights. *Small business economics*. Vol. 34, p.1-12
178. Novošinskienė A., Slavickienė A. (2005). Lietuvos mokesčių sistemos analizė. *LŽŪU mokslo darbai*. Vol. 67(20), p.44-52.
179. Nwogugu, M. (2012). Entrepreneurship and the Efficiency of Taxation of Equity-Based Incentives. Available at SSRN 903357.
180. Oakey, R. (2012). *High technology entrepreneurship*. 200p. ISBN-13: 9780415593939
181. Oakey, R., Groen, A., Cook, G., Van der Sijde, P. (2010). New technology based firms in the new millenium. ISBN 978-0-58724-373-7
182. O'Brien, R. M. (2007). A caution regarding rules of thumb for variance inflation factors. *Quality & Quantity*, Vol. 41(5), p. 673-690.
183. OECD (2012). Entrepreneurship at a Glance. P.5
184. Ojastu, D., Chiu, R., Olsen, P.I. (2011). Cognitive model of entrepreneurship and its reflection in education. *Journal of Enterprising culture*. Vol. 19, p.397-434.
185. Oosterbeek, H., Praag, M. V., Ijsselstein, A. (2010). The impact of entrepreneurship education on entrepreneurship skills and motivation. *European economic review*. Vol. 54, p.442-454
186. Osterwalder, A., Peigner, Y. (2010). Business model generation: a handbook for visionaries, game changers, and challengers. 288 p., ISBN 9780470876411
187. Ounapuu, E. (2012, October). Model of e-government: Estonian experience. In *4th International Workshop on Software Services WoSS 2012*, Vol. 1, p. 1.
188. Pajuodienė, G.M. (1993). Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas.
189. Palčiauskienė, R., Virketytė, R. (2009). Verslumo skatinimas: kaip viena iš pagrindinių ekonomikos potencialo stiprinimo krypčių. *Studijos besikeičiančioje aplinkoje*, p. 28.
190. Parker, S.C. (2004) The economics of self-employment entrepreneurship. UK, Cambridge. ISBN 978-0-521-82813-0. P. 323
191. Petković, S. (2011). Institutional support for entrepreneurship and smes development: an empirical study on republic of srpska (bosnia and herzegovina). *Economic development and entrepreneurship in transition economies*, p. 506.
192. Porter, L. (1994). The relation of entrepreneurship education to business education. *Simulation and gaming*. p.416-419
193. Powell, B. (2007). *Making poor nations rich: entrepreneurship and the process of economic development*. p.440. ISBN-13: 9780804757317
194. Power, L., Rider, M. (2002). The Effect of Tax-Based Savings Incentives on the Self-Employed. *Journal of Public Economics*, Vol. 85, p. 33-52
195. Poterba, J. M. (2002). Taxation, risk-taking, and household portfolio behavior. *Handbook of public economics*, Vol. 3, p. 1109-1171.
196. Poterba, J. M. (2006). Introduction to Tax Policy and the Economy, Volume 20. *Tax Policy and the Economy*, Vol. 20, p. 5.
197. Poterba, J. M. (1998). Public finance and public choice. *National Tax Journal*, Vol. 51(2).

198. Praszquier, R., Nowak, A. (2011). *Social entrepreneurs: social entrepreneurship*. p. 248. ISBN-13:9780521149785
199. Profeta, P., Scabrosetti, S. (2009). Democracy and taxation in asian countries. *Saggi di economia della tassazione*. p. 181-213.
200. Puzinskaitė, E., Klišauskas, R. (2012). Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. *Jurisprudencija*, Vol. 19 (2), p. 675-695.
201. Quadir, I.Z. (2012). Entrepreneurship training for the developing world. *Education forum*. June 16, 2012
202. Quek, C.; Zhou, R. W.; Lee, C. H (2009). *A novel fuzzy neural approach to data reconstruction and failure prediction*. *Intelligent systems in accounting, finance and management*, Vol. 16, p. 165-187.
203. Ratinho, T., Henriques, E. (2010). The role of science parks and business incubators in converging countries: evidence from Portugal. *Technovation*. Vol.30, p.278-290.
204. Ravi, S. (2009). Entrepreneurship development in the micro small and medium enterprise sector in India. *Indian School of Business*, Vol. 2(1), p. 23-34.
205. Reid, G. (2010). Foundations of small business enterprise: an entrepreneurial analysis of small firm inception and growth. p.426. ISBN-13: 9780415598293
206. Ries, E. (2011). *Lean startup*. p.304, ISBN-13:9780307887894
207. Rigg, C., O'Dwyer, B. (2012). Becoming an entrepreneur: researching the role of mentors in identity construction. *Education+ Training*, Vol. 54(4), p. 319-329.
208. Rin, D.M., Giacomo, M.D., Sembenelli, A. (2011). Entrepreneurship, firm entry, and the taxation of corporate income: evidence from europe. *Journal of public economics*. Vol.95, p. 1048-1066.
209. Rin, D. M., Sembenelli, A., Giacomo, M. (2010). Corporate taxation and the size of new firms: evidence from Europe. *Journal of the European Economic Association*, Vol. 8(2-3), p. 606-616.
210. Roemer, J. E. (2010). Thoughts on socialism seventy years after Shumpeter. *Homo oeconomicus*. Vol. 27, p.9-23
211. Romer, C. D., Romer, D. H. (2012). *The Incentive Effects of Marginal Tax Rates: Evidence from the Interwar Era* (No. w17860). National Bureau of Economic Research.
212. Roper, S. (2012). *Entrepreneurship: a global perspective*. 168p. ISBN-13: 9780415695534
213. Roper, S., Du, J., Love, J. H. (2008). Modelling the innovation value chain. *Research Policy*, Vol. 37, p.961-977
214. Roper, S., Youtie, J., Shapira, P., Fernandez-Ribas, A. (2010). Knowledge, capabilities and manufacturing innovation: a US-Europe comparison. *Regional Studies*, Vol. 44, p.253-279
215. Roper, S., Love, J. H., Bryson, J. (2011). Knowledge, Openness, Innovation and Growth in UK Business Services. *Research Policy*, Vol. 40, p.1438-1452
216. Roper, S., Scott, J. M. (2009). Perceived financial barriers and the start-up decision: an econometric analysis of gender differences using GEM data. *International Small Business Journal*, Vol. 27, p.149-171
217. Rose, J. (2012). *Software entrepreneurship: course notes*. Prieiga per internetą: http://vbn.aau.dk/ws/files/61052523/Software_Entrepreneurship_course_notes.pdf
218. Rouder, J. N., Speckman, P. L., Sun, D., Morey, R. D., Iverson, G. (2009). Bayesian t tests for accepting and rejecting the null hypothesis. *Psychonomic bulletin & review*, Vol. 16(2), p. 225-237.
219. Ruppert, D. (2010). *Statistics and Data Analysis for Financial Engineering*. New York: Springer-Verlag Inc. ISBN-13: 9781441977861.

220. Saez, E. (2004). Direct or indirect tax instruments for redistribution: short-run versus long-run. *Journal of Public Economics*, Vol. 88(3), p. 503-518.
221. Sahin, M., Nijkamp, P., Stough, R. (2011). Impact of urban conditions on firm performance of migrant entrepreneurs: a comparative Dutch–US study. *The Annals of Regional Science*, Vol. 46(3), p. 661-689.
222. Sassmannhausen, S.P., Ortlinghaus, M., Gladbach, S. (2011). Entrepreneurs and malpractice in tax management: an empirical investigation in Germany. *Proceedings of the 8th AGSE international entrepreneurship research Exchange*. p.81-86
223. Schoon, I., Duckworth, K. (2012). Who becomes entrepreneur? Early life experiences as predictors of entrepreneurship. *Developmental Psychology*, Vol. 48(6), p.1719-1726. DOI: 10.1037/a0029168.
224. Schuetze, H. J. 2000. Taxes, Economic Conditions and Recent Trends in Male Self-Employment: A Canada-US Comparison. *Labour Economics*, Vol. 7(5), p. 507-544.
225. Schumpeter, J. A. (1951). *Essays: On entrepreneurs, innovations, business cycles, and the evolution of capitalism*. Transaction Publishers.
226. Schneider, A. (2012). *State building and tax regimes in central America*. Cambridge University Press. ISBN 978-1-107-01909-6, p.243
227. Schneider, A., Veugelers, R. (2010). On young highly innovative companies: why they matter and how (not) to policy support them. *Industrial and Corporate Change*, Vol. 19(4), p. 969-1007.
228. Scott, S. (2003). A general theory of entrepreneurship: the individual-opportunity nexus. ISBN 1-84376-996-4
229. Seymour, R. (2012). *Handbook of research methods on social entrepreneurship*. p.288. ISBN-13: 9781848449657
230. Shah, A. (2004). *Fiscal incentives for investment and innovation*. 744p. World Bank Publications, ISBN-13: 9780821359020
231. Shane, S., Khurana, R. (2003). Bringing individuals back in: the effects of career experience on new firm founding. *Industrial and Corporate Change*. Vol. 12(3), p.519-543. DOI:10.1093/icc/12.3.519
232. Shane, S. (1996). Explaining variation in rates of entrepreneurship in the United States: 1899-1988. *Journal of Management*, Vol. 22(5), p. 747-781.
233. Shane, S. A. (2004). *Academic entrepreneurship: University spinoffs and wealth creation*. Edward Elgar Publishing.
234. Shen, S., Wang, H., Shi, X. (2012). *An Empirical Analysis of Interrelationship between Income, Health and Entrepreneurship*.
235. Skačkusienė, I. (2010). Tax system evaluation model, in The 6th International Conference “Business and Management 2010”: Selected papers, Vol. 2. Ed. by R. Ginevičius, A. V. Rutkauskas, R. Počas, May 13–14, 2010, Vilnius, Lithuania. Vilnius: Technika, p. 719–727. doi:10.3846/bm.2010.095
236. Slemrod, J. (1990). Tax principles in an international economy. *World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries*. p. 11-25. ISBN 1-55815-077-3
237. Slemrod, J., Yitzhaki, S. (2001). *Integrating expenditure and tax decisions: the marginal cost of funds and the marginal benefit of projects* (No. w8196). National Bureau of Economic Research.
238. Slemrod, J., Gillitzer, C. (2014). *Tax Systems*. MIT Press Books.
239. Slesnick, D. T., Jin, H., Jorgenson, D. (2013). An Econometric Approach to General Equilibrium Modeling. *Journal of Econometrics*, p. 147.
240. Smith, A. (1937). *The wealth of nations (1776)*. New York: Modern Library, 740.
241. Sokolowski, J.A., Banks, C.M. (2009). *Principles of modeling and simulation*. John Wiley and son. ISBN 978-0-470-28943-3. 280P.

242. Spratt, S. (2009). Development finance – debates, dogmas and new directions. Routledge, NY, p. 418, ISBN 0-203-89144-9
243. Sriram, V., Mersha, T. (2010). Stimulating entrepreneurship in Africa. *World Journal of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development*. Vol. 6., p. 257-272
244. Stačiokas, R. (2003). Verslo apmokestinimo įvadas. p. 158.
245. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). Mokesčiai: teorija ir praktika. *Kaunas: Technologija*, p. 192.
246. Stenkula, M. (2012). Taxation and entrepreneurship in a welfare state. *Small Business Economics*, p. 1-21.
247. Stine, R. A. (1995). Graphical interpretation of variance inflation factors. *The American Statistician*, Vol. 49(1), p. 53-56.
248. Stripeikis, O. (2010). Antrepreneriškumo formavimas Lietuvos ir smulkaus ir vidutinio verslo įmonėse. *Vadybos mokslas ir studijos*, Vol. 15 (4), p. 1-12
249. Stripeikis, O. (2008). Antrepreneriškumo formavimas Lietuvos ir smulkaus ir vidutinio verslo įmonėse. Daktaro disertacija, VDU.
250. Stucere, S., Mazure, G. (2012). *Application of Immovable Property Tax in The EU Baltic Sea Region Countries*. In Economic Science for Rural Development Conference Proceedings (No. 28).
251. Suits, D.B. (1977). Measurement of tax progressivity. *The American Economic Review*, Vol. 67(4), p.747-752
252. Šinkūnienė, K. (2010). Mokesčių kultūros vertinimo modelis. Daktaro disertacija, Kaunas, VDU.
253. Šivickas, G. (2009). Paramos smulkiam ir vidutiniam verslui įtakos darniam vystymuisi vertinimas. Daktaro disertacija. Kaunas, VDU.
254. Takeru, O., Siohong, T. (2011). Consulting – based entrepreneurship education: regional cases. *Entrepreneurship education in Asia*. p.168-183
255. Tanas, J. K., Audretsch, D. B. (2011). Entrepreneurship in transitional economy. *International entrepreneurship and management journal*. Vol. 7, p.431-442
256. Tanzi, V. (2004). The IMF and tax reform. IMF Working Paper 90/39.
257. Tanzi, V. (1983). A tax system and policy objectives in developing countries: general principles and diagnostic tests. Unpublished IMF paper.
258. Tanzi, V. (2005). Fiscal policy and fiscal rules in the European Union. Center For Social And Economic Research, 301.
259. Teixeira, A. A., Silva, C. (2012). A new perspective on local political entrepreneurship: Evidence from Portugal. *Local Economy*, Vol. 27(4), p. 332-354.
260. The association of chartered certified accountants (ACCA) (2009). Tax principles: from adam smith to barack Obama. Policy paper. p.12
261. Timmons, J. A., Adams, R., Spinell, S. (2012). New venture creation: entrepreneurship for the 21st century. p.704, ISBN-13: 9780071324632
262. Toyne, J. F. (1978). *Taxation and economic development*. Psychology Press.
263. Tong, H., Kumar, K., Huang, Y., Sun, Y. (2011). *Developing econometrics: statistical theories and methods with applications to economics and business*. Willey-Blackwell, 486 p. ISBN 9780470681770.
264. Trelewicz, J. Q. (2012). An analysis of technology entrepreneurship in the modern russian economy exploring SEZ, technoparks, and the Skolkovo program. *Technology Management Conference Proceedings*, p. 288-293
265. Trott, P., Hartmann, D., Scholten, V., Van der Duin, P. (2013). Managing technology entrepreneurship and innovation.
266. Užubalis, G. (2012). Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė). Daktaro disertacija, MRU.

267. Vainienė, R. (2005). Ekonomikos terminų žodynas. p.327. ISBN 9986-16-422-2
268. Valdez, M. E., Richardson, J. (2013). Institutional Determinants of Macro-Level Entrepreneurship. *Entrepreneurship Theory and Practice*.
269. Van Stel, A., Storey, D. J., Thurik, A. R. (2007). The effect of business regulations on nascent and young business entrepreneurship. *Small Business Economics*, Vol. 28(2), p. 171-186.
270. Wells, L.T., Allen, N.J., Morisset, J., Pirnia, N. (2001). Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment: Are They Worth the Costs? World Bank Publications, 104 P. ISBN-13: 978-0821349922.
271. Wonglimpiyarat, J. (2013). The role of equity financing to support entrepreneurship in Asia—The experience of Singapore and Thailand. *Technovation*.
272. Zahra, S. A., Nambisan, S. (2012). Entrepreneurship and strategic thinking in business ecosystems. *Business horizons*, Vol. 55, p.219-229
273. Zampetakis, L. A., Moustakis, V. L. (2010). An exploratory research on the factors stimulating corporate entrepreneurship in the Greek public sector. *International journal of manpower*. Vol. 31, p.871-887
274. Zemlickienė, V. (2011). Mokslinių tyrimų komercionalizavimo metodai. *Contemporary issues in business, management and education*. p.1-13.
275. Zhou, M., Xu, H. (2012). A review of entrepreneurship education for college students in China. *Administrative sciences*. Vol. 2, p. 82-98
276. Žėkienė, O. (1996). Mokesčių sistemos Lietuvos respublikos kūrimo prielaidos. *Apskaita ir kontrolė*, p.4
277. Župerka, A. (2011). Studentų verslumo ugdymo plėtra Lietuvoje. *Management theory and studies for rural business and infrastructure development*. Vol. 2 (26), p. 1–10

MOKSLINIO DARBO REZULTATŲ PUBLIKAVIMAS

Mokslinės informacijos instituto duomenų bazės „ISI Web of Science“ leidiniuose, turinčiuose citavimo indeksą

1. Jakštonytė, Gintarė; Boguslauskas, Vytautas. Graphic model regulating the application of land site taxation deductions // Inžinerinė ekonomika = Engineering economics / Kaunas University of Technology. Kaunas : Technologija. ISSN 1392-2785. 2010, Vol. 21, no. 3, p. 238-243. [Social Sciences Citation Index (Web of Science); Business Source Complete; IBSS International Bibliography of the Social Sciences; CEEOL; DOAJ]. [0,500]. [IF (S): 2,168 (2010)]

Kitų tarptautinių duomenų bazių leidiniuose

1. Jakštonytė, Gintarė. The peculiarities of designing the forecast model of the tax burden // Economics and management = Ekonomika ir vadyba [elektroninis išteklius] / Kaunas university of technology. Kaunas : Technologija. ISSN 1822-6515. 2009, no. 14, p. 59-63. [Business Source Complete; Current Abstracts; TOC Premier]. [1,000]
2. Jakštonytė, Gintarė. Mokesčių politikos reikšmė smulkaus verslo kūrimuisi // Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos : mokslo straipsnių rinkinys / Šiaulių universitetas. Šiauliai : Šiaulių universiteto leidykla. ISSN 1648-9098. 2009, nr. 2(15), p. 57-64. [Index Copernicus]. [1,000]
3. Jakštonytė, Gintarė; Giriūnas, Lukas. Tax system efficiency evaluation modeling with reference to V. Tanzi criteria // Economics and management = Ekonomika ir vadyba [elektroninis išteklius] / Kaunas University of Technology. Kaunas : Technologija. ISSN 1822-6515. 2010, no. 15, p. 941-946. [Business Source Complete; Current Abstracts; TOC Premier]. [0,500]
4. Boguslauskas, Vytautas; Jakštonytė, Gintarė; Giriūnas, Lukas. Evaluation of the burden of taxation received by households in Lithuania // International Journal of Human and Social Sciences. [Paris] : World Academy of Science, Engineering and Technology. ISSN 2010-4081. 2011, Vol. 6, iss. 1, p. 11-16. [Scopus; Compendex; EBSCO; CEEOL; DOAJ; GALE]. [0,333]
5. Giriūnienė, Gintarė. Analysis of assessment methods of tax burden: theoretical aspect // Economics and management = Ekonomika ir vadyba [elektroninis išteklius] / Kaunas University of Technology. Kaunas : KTU. ISSN 1822-6515. 2012, no. 17(3), p. 823-828. [Business Source Complete; Current Abstracts; TOC Premier; Central & Eastern European Academic Source]. [1,000]

Konferencijų pranešimų medžiagoje paskelbti straipsniai

1. Boguslauskas, Vytautas; Jakštonytė, Gintarė; Giriūnas, Lukas. Evaluation of the burden of taxation received by households in Lithuania // WASET 2010 : World Academy of Science, Engineering and Technology, June 28-30, 2010, Paris, France [elektroninis išteklius] : conference proceedings. Paris : WASET. ISSN 2070-3724. 2010, p. 274-279. [0,333]
2. Giriūnienė, Gintarė. Cooperation of science and business within the context of promotion of innovations and business // Устойчивое развитие экономики:

международные и национальные аспекты = Sustainable economic development: international and national aspects, материалы международной научно-практической конференции, Новополоцк, 25-26 октября 2012 г. Ч. 1. Новополоцк : ПГУ, 2012. ISBN 9789855313442. p. 77-81. [1,000]

3. Giriūnienė, Gintarė. Darbo užmokesčio mokestinių sąnaudų minimizavimo galimybių vertinimas // Apskaita, auditas, analizė : mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste : tarptautinės mokslinės konferencijos, vykusios Lietuvoje Vilniaus universitete, Ekonomikos fakultete 2012 m. kovo 29-30 d, mokslo darbai. 1 dalis. Vilnius : Vilniaus universitetas, 2012. ISBN 9786094590283. p. 184-190. [1,000]
4. Giriūnienė, Gintarė; Giriūnas, Lukas. Pelno mokesčio pokyčių poreikio vertinimas // Apskaita, auditas, analizė : mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste : tarptautinės mokslinės konferencijos, vykusios Lietuvoje Vilniaus universitete, Ekonomikos fakultete 2012 m. kovo 29-30 d, mokslo darbai. 1 dalis. Vilnius : Vilniaus universitetas, 2012. ISBN 9786094590283. p. 191-200. [0,500]

Periodiniuose leidiniuose ir vienkartinuose straipsnių rinkiniuose ir kt. paskelbti straipsniai

1. Giriūnienė, Gintarė; Giriūnas, Lukas. Mokslo institucijų ir verslo subjektų bendradarbiavimas verslumo skatinimo kontekste: teorinis aspektas // Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos = Science and studies of accounting and finances: problems and perspectives : mokslo žurnalas. Akademija (Kauno r.) : Aleksandro Stulginskio universitetas. ISSN 2029-1175. 2012, nr. 1(8), p. 54-58. [0,500]
2. Giriūnienė, Gintarė; Benetytė, Raminta. Mokslinės veiklos komercializavimo procesas ir būdai: teorinis aspektas // Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos = Science and studies of accounting and finances: problems and perspectives : mokslo žurnalas. Akademija (Kauno r.) : Aleksandro Stulginskio universitetas. ISSN 2029-1175. 2012, nr. 1(8), p. 49-53. [0,500]

PRIEDAI

ANKETA

Kviečiame Jus dalyvauti tyrime ir užpildyti šią anketą, kurios tikslas yra išsiaiškinti kokie vertinimo kriterijai Jūsų nuomone būtų reikšmingiausi šalies mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo kontekste metu. Pažymėtina, kad šis anoniminis anketinis tyrimas yra plėtojamo disertacinio tyrimo dedamoji dalis, todėl bus naudojamas tik akademiniais tikslais.

Jūsų atsakymas į kiekvieną klausimą turi labai svarbią reikšmę moksliniam tyrimui, todėl prašau Jūsų atsakyti į visus anketoje pateiktus klausimus ir nuoširdžiai dėkoju už pagalbą atliekant tyrimą.

1. Šalies mokesčių sistemos vertinimo SAVARANKIŠKAI DIRBANČIŲ ASMENŲ verslumo skatinimo aspektu yra tikslinga vertinti šiuos mokesčių sistemos administravimo vertinimo kintamuosius:

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Mokesčių administratorių skaičius šalyje	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Duomenų dalijimosi tarp skirtingų mokesčių administratorių egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių administravimo išlaidų ir biudžeto mokesčių pajamų santykis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Centrinio mokesčių administratoriaus administruojama mokesčių dalis, % valstybės mokesčių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Centrinio mokesčių administratoriaus administruojama mokesčių dalis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Vietinio mokesčių administratoriaus administruojama mokesčių dalis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vietinio mokesčių administratoriaus administruojama mokesčių dalis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Socialinio draudimo administratoriaus administruojama mokesčių dalis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Socialinio draudimo administratoriaus administruojama mokesčių dalis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių mokėtojo ir administratoriaus komunikavimo būdų skaičius	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

2. Šalies mokesčių sistemos vertinimo ĮMONIŲ verslumo skatinimo aspektu yra tikslinga vertinti šiuos mokesčių sistemos administravimo vertinimo kintamuosius:

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Mokesčių administratorių skaičius šalyje	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Duomenų dalijimosi tarp skirtingų mokesčių administratorių egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių administravimo išlaidų ir biudžeto mokesčių pajamų santykis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Centrinio mokesčių administratoriaus administruojama mokesčių dalis, % valstybės mokesčių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Centrinio mokesčių administratoriaus administruojama mokesčių dalis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vietinio mokesčių administratoriaus administruojama mokesčių dalis, % valstybės mokesčių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vietinio mokesčių administratoriaus administruojama mokesčių dalis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Socialinio draudimo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
administratoriaus administruojama mokesčių dalis, % valstybės mokestinių pajamų					
Socialinio draudimo administratoriaus administruojama mokesčių dalis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių mokėtojo ir administratoriaus komunikavimo būdų skaičius	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

3. Šalies mokesčių sistemos vertinimo SAVARANKIŠKAI DIRBANČIŲ ASMENŲ verslumo skatinimo aspektu yra tikslinga vertinti šiuos veiklos steigimo aplinkos vertinimo kintamuosius:

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Naujų mokesčių mokėtojų kontrolės egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančiųjų skaičius, % visų dirbančiųjų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ilgalaikė bedarbystė, % visos bedarbystės	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Neribotos atsakomybės baimė, % visų savarankiškai	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
dirbančiųjų					
Rinkos nišų nematymas, % visų savarankiškai dirbančiųjų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Laikas dienomis, nuo veiklos pradžios, per kurį privalu įsiregistruoti mokesčių mokėtoju	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nuosavas pradinis kapitalas, % visų savarankiškai dirbančiųjų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Namų ūkių mokesčių našta, %	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių mokėtojo registracijos trukmė	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių atostogų egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Naujo subjekto registravimo informacijos sąsaja su kita registracija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių permokos automatinio grąžinimo egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Elektroninės mokesčių mokėtojų registracijos egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Laikotarpis už kurį gali būti atliktas mokestinis patikrinimas, m	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Informacijos apie pasikeitusią mokesčių įstatyminę bazę tiesioginio perdavimo egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Draugiškų perspėjimų apie pažeidimus egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių vengimas, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Šešėlinės ekonomikos įtakoti mokesčių praradimai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių kultūros indeksas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

4. Šalies mokesčių sistemos vertinimo ĮMONIŲ verslumo skatinimo aspektu yra tikslinga vertinti šiuos veiklos steigimo aplinkos vertinimo kintamuosius:

1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
-----------------------	---	---	---	------------------

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Nuostolių perkėlimo sekantiems mokestiniam laikotarpiams galimybės egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pelno neapmokestinimo pirmuosius veiklos metus egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokslo ir verslo bendradarbiavimą skatinančių mokesčių lengvatų egzistencijos vertinimas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Verslo pradėjimo procedūrų skaičius, vnt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Laikas nuo nemokumo pradžios iki įmonės bankroto, m	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bankrutavusių įmonių skaičius, % visų įmonių	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Naujų įmonių skaičius, % visų įmonių	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pelno dalį reinvestuojančių įmonių skaičius, % visų įmonių	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių našta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Moksliniams tyrimams ir	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
projektams skiriamos įmonių lėšos					
Mokesčių mokėtojo registracijos trukmė	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių atostogų egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Naujo subjekto registravimo informacijos sąsaja su kita registracija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių permokos automatinio grąžinimo egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Elektroninės mokesčių mokėtojų registracijos egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Laikotarpis už kurį gali būti atliktas mokestinis patikrinimas, m	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Informacijos apie pasikeitusią mokesčių įstatyminę bazę tiesioginio perdavimo egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Draugiškų perspėjimų apie pažeidimus egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Mokesčių vengimas, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Šešėlinės ekonomikos įtakoti mokesčių praradimai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių kultūros indeksas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

5. Šalies mokesčių sistemos vertinimo SAVARANKIŠKAI DIRBANČIŲ ASMENŲ verslumo skatinimo aspektu yra tikslinga vertinti šiuos mokesčių apskaitos sudėtingumo vertinimo kintamuosius:

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Pusiau automatinis deklaracijų pildymas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Automatinis klaidų taisymas mokesčių deklaracijose	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių mokėjimų skaičius per mokestinius metus	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių apskaitos trukmė per mokestinius metus, val	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Elektroninio parašo galimybės egzistencija mokesčių apskaitoje	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Personalizuoto mokesčių mokėjimo kalendoriaus egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių bazės sutapimas su finansinės apskaitos duomenimis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių įstatymų komentarų su praktiniais pavyzdžiais egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokėtinų mokesčių skaičius	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

6. Šalies mokesčių sistemos vertinimo ĮMONIŲ verslumo skatinimo aspektu yra tikslinga vertinti šiuos mokesčių apskaitos sudėtingumo vertinimo kintamuosius:

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Pusiau automatinis deklaracijų pildymas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Automatinis klaidų taisymas mokesčių deklaracijose	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių mokėjimų skaičius per mokesčius metus	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių apskaitos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
trukmė per mokestinius metus, val					
Elektroninio parašo galimybės egzistencija mokesčių apskaitoje	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Personalizuoto mokesčių mokėjimo kalendoriaus egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių bazės sutapimas su finansinės apskaitos duomenimis	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokesčių įstatymų komentarų su praktiniais pavyzdžiais egzistencija	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokėtinų mokesčių skaičius	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

7. Šalies mokesčių sistemos vertinimo SAVARANKIŠKAI DIRBANČIŲ ASMENŲ verslumo skatinimo aspektu yra tikslinga vertinti šiuos mokesčių sistemos struktūros vertinimo kintamuosius:

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Vietinio mokesčių mokėtojo sumokėti mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Užsienio mokesčių mokėtojo sumokėti mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dividendams tenkantis mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Turto mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokestinės pajamos, % valstybės pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokestinės pajamos, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pajamų ir pelno mokesčių pajamos, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Netiesioginiai mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Netiesioginiai mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vartojimo mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vartojimo mokesčiai, % valstybės mokesčių	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
pajamų					
Darbo užmokesčio mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbo užmokesčio mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pridėtinės vertės mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pridėtinės vertės mokestis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Muitai ir akcizai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Muitai ir akcizai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tiesioginiai mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tiesioginiai mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gyventojų pajamų mokestis, %	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
BVP					
Gyventojų pajamų mokestis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pelno mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pelno mokestis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Socialinio draudimo mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Socialinio draudimo mokestis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbdavio mokamas socialinio draudimo mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbdavio mokamas socialinio draudimo mokestis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbuotojo mokamas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
socialinio draudimo mokestis, % BVP					
Darbuotojo mokamas socialinio draudimo mokestis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančiojo mokamas socialinio draudimo mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančiojo mokamas socialinis draudimo mokestis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbdavio mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbdavio mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Darbuotojo mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbuotojo mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančiųjų mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančiųjų mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Įmonių mokami turto mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Įmonių mokami turto mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Turto mokesčiai, %	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
BVP					
Turto mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančių mokami turto mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančių mokami turto mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Namų ūkių kitų pajamų mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Namų ūkių kitų pajamų mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančių pajamų mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančiųjų pajamų mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

8. Šalies mokesčių sistemos vertinimo ĮMONIŲ verslumo skatinimo aspektu yra tikslinga vertinti šiuos mokesčių sistemos struktūros vertinimo kintamuosius:

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Vietinio mokesčių mokėtojo sumokėti mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Užsienio mokesčių mokėtojo sumokėti mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dividendams tenkantis mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Turto mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokestinės pajamos, % valstybės pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mokestinės pajamos, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pajamų ir pelno mokesčių pajamos, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Netiesioginiai mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Netiesioginiai mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Vartojimo mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vartojimo mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbo užmokesčio mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbo užmokesčio mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pridėtinės vertės mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pridėtinės vertės mokestis, % valstybės mokesčių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Muitai ir akcizai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Muitai ir akcizai, % valstybės mokesčių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tiesioginiai mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tiesioginiai	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų					
Gyventojų pajamų mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gyventojų pajamų mokestis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pelno mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pelno mokestis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Socialinio draudimo mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Socialinio draudimo mokestis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbdavio mokamas socialinio draudimo mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbdavio mokamas socialinio	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
draudimo mokestis, % valstybės mokestinių pajamų					
Darbuotojo mokamas socialinio draudimo mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbuotojo mokamas socialinio draudimo mokestis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančiojo mokamas socialinio draudimo mokestis, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančiojo mokamas socialinis draudimo mokestis, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbdavio mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbdavio	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų					
Darbuotojo mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Darbuotojo mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančiųjų mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančiųjų mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Įmonių mokami turto mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Įmonių	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
mokami turto mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų					
Turto mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Turto mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančių mokami turto mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančių mokami turto mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Namų ūkių kitų pajamų mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Namų ūkių kitų pajamų mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Savarankiškai dirbančių pajamų mokesčiai, % BVP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

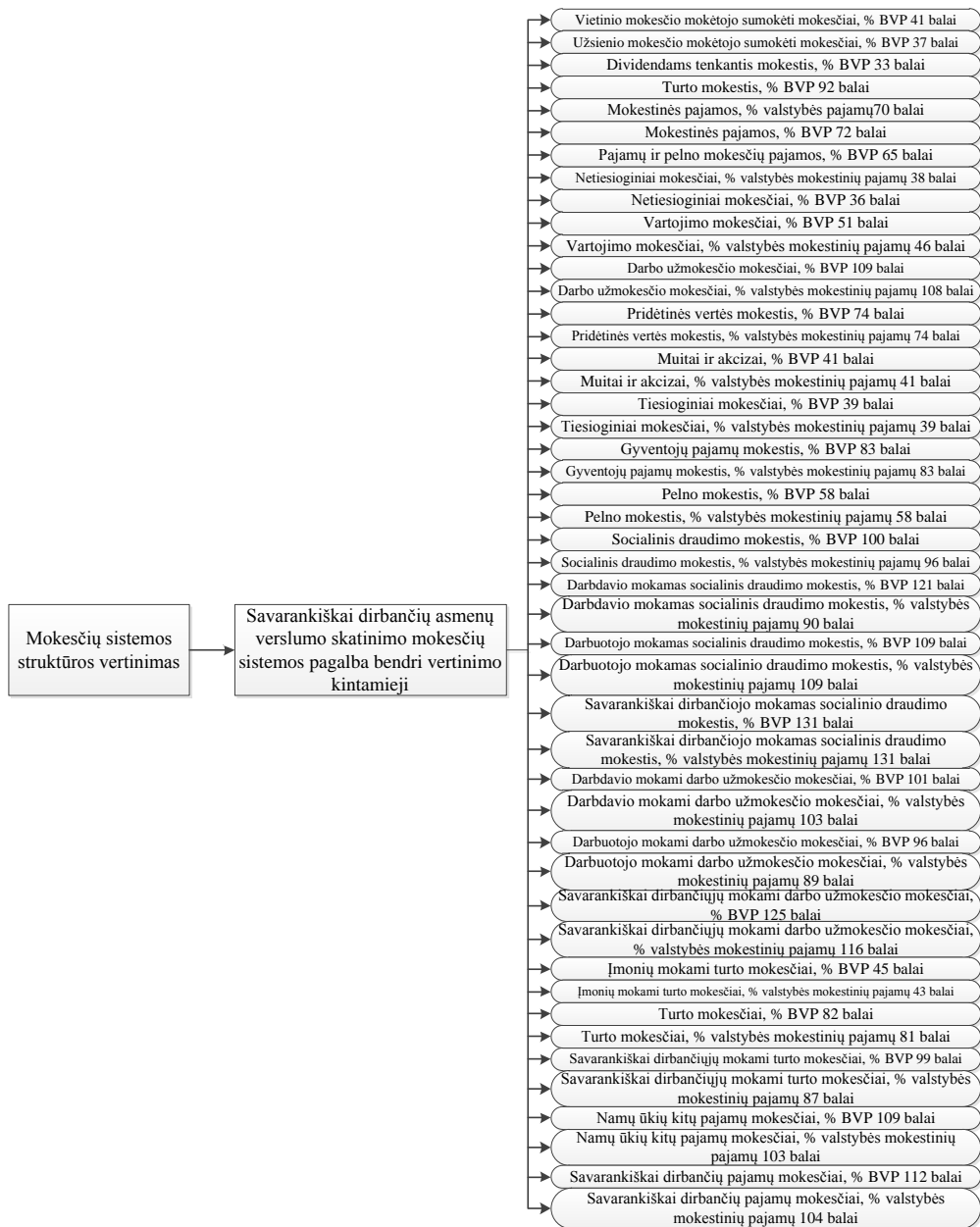
	1 - Visiškai nesvarbu	2	3	4	5 - Labai svarbu
Savarankiškai dirbančiųjų pajamų mokesčiai, % valstybės mokestinių pajamų	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Dar kartą dėkoju už dalyvavimą

EKSPERTINIO VERTINIMO REZULTATŲ SUVESTINĖ

Prie atitinkamo mokesčių sistemos vertinimo verslumo skatinimo aspektu kriterijaus pateikiamas ekspertų suminis įvertinimas

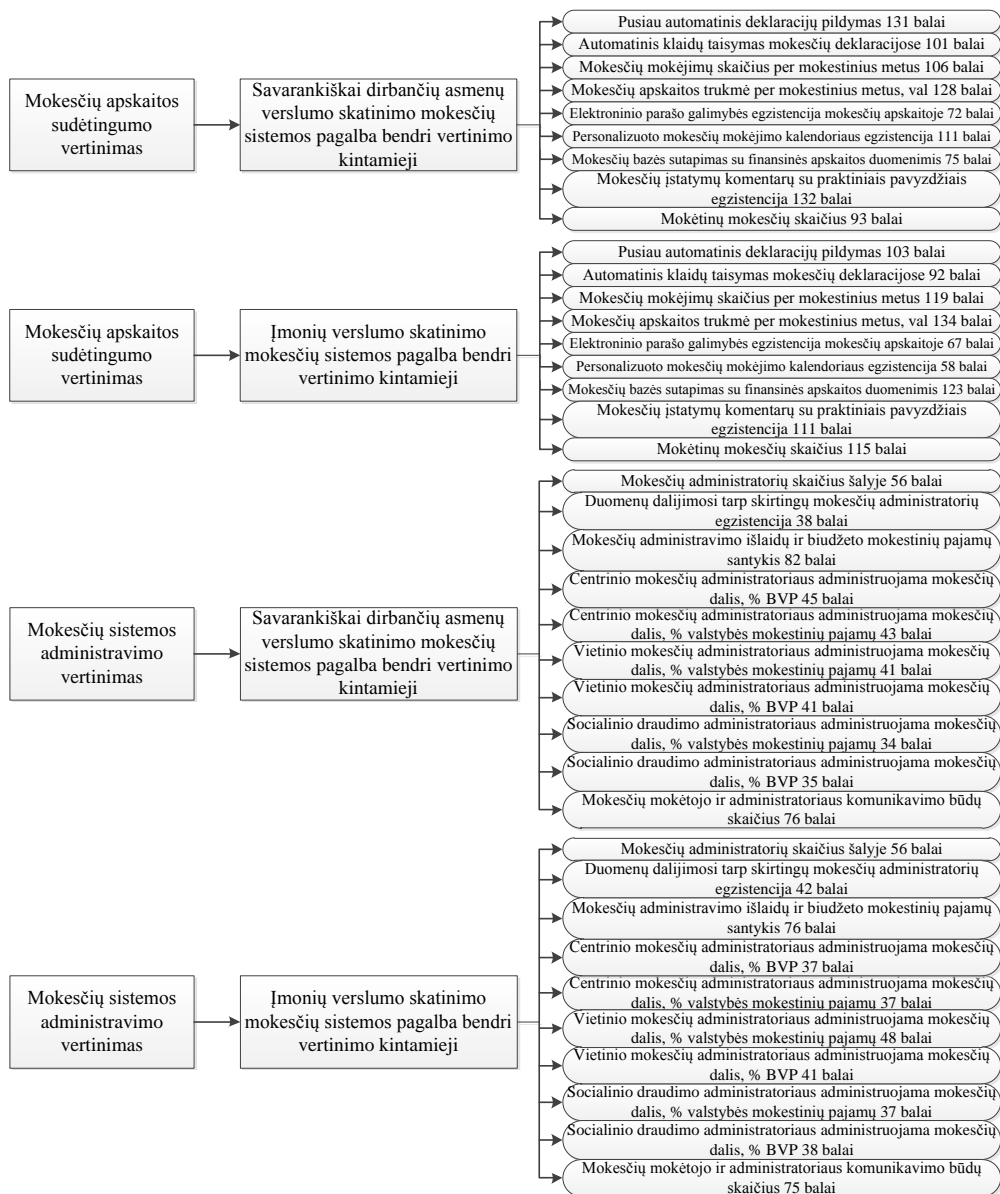




Mokesčių sistemos
struktūros vertinimas

Įmonių verslumo skatinimo
mokesčių sistemos pagalba bendri
vertinimo kintamieji

- Vietinio mokesčio mokėtojo sumokėti mokesčiai, % BVP 39 balai
- Užsienio mokesčio mokėtojo sumokėti mokesčiai, % BVP 72 balai
- Dividendams tenkantis mokestis, % BVP 80 balai
- Turto mokestis, % BVP 107 balai
- Mokestinės pajamos, % valstybės pajamų 85 balai
- Mokestinės pajamos, % BVP 87 balai
- Pajamų ir pelno mokesčių pajamos, % BVP 106 balai
- Netiesioginiai mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų 111 balai
- Netiesioginiai mokesčiai, % BVP 113 balai
- Vartojimo mokesčiai, % BVP 90 balai
- Vartojimo mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų 90 balai
- Darbo užmokesčio mokesčiai, % BVP 82 balai
- Darbo užmokesčio mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų 82 balai
- Pridėtinės vertės mokestis, % BVP 92 balai
- Pridėtinės vertės mokestis, % valstybės mokesčių pajamų 96 balai
- Muitai ir akcizai, % BVP 85 balai
- Muitai ir akcizai, % valstybės mokesčių pajamų 85 balai
- Tiesioginiai mokesčiai, % BVP 108 balai
- Tiesioginiai mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų 103 balai
- Gyventojų pajamų mokestis, % BVP 45 balai
- Gyventojų pajamų mokestis, % valstybės mokesčių pajamų 44 balai
- Pelno mokestis, % BVP 132 balai
- Pelno mokestis, % valstybės mokesčių pajamų 129 balai
- Socialinis draudimo mokestis, % BVP 69 balai
- Socialinis draudimo mokestis, % valstybės mokesčių pajamų 69 balai
- Darbdavio mokamas socialinis draudimo mokestis, % BVP 81 balai
- Darbdavio mokamas socialinis draudimo mokestis, % valstybės mokesčių pajamų 83 balai
- Darbuotojo mokamas socialinis draudimo mokestis, % BVP 78 balai
- Darbuotojo mokamas socialinio draudimo mokestis, % valstybės mokesčių pajamų 78 balai
- Savarankiškai dirbančiojo mokamas socialinio draudimo mokestis, % BVP 68 balai
- Savarankiškai dirbančiojo mokamas socialinis draudimo mokestis, % valstybės mokesčių pajamų 67 balai
- Darbdavio mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % BVP 82 balai
- Darbdavio mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų 82 balai
- Darbuotojo mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % BVP 67 balai
- Darbuotojo mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų 50 balai
- Savarankiškai dirbančiųjų mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % BVP 47 balai
- Savarankiškai dirbančiųjų mokami darbo užmokesčio mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų 49 balai
- Įmonių mokami turto mokesčiai, % BVP 88 balai
- Įmonių mokami turto mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų 86 balai
- Turto mokesčiai, % BVP 67 balai
- Turto mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų 67 balai
- Savarankiškai dirbančiųjų mokami turto mokesčiai, % BVP 98 balai
- Savarankiškai dirbančiųjų mokami turto mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų 98 balai
- Namų ūkių kitų pajamų mokesčiai, % BVP 109 balai
- Namų ūkių kitų pajamų mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų 105 balai
- Savarankiškai dirbančių pajamų mokesčiai, % BVP 107 balai
- Savarankiškai dirbančių pajamų mokesčiai, % valstybės mokesčių pajamų 109 balai



VIENAS IŠ VERSLUMO INDEKSO SUDĖTINIŲ ELEMENTŲ

Questionnaire

Total and Newly Registered Firms	
1.2. Is there only one type or several forms of limited liability companies?	One () Several ()
	If One, please move to Question 1.3)
If there are several forms of limited liability companies (LLCs), please indicate all possible options:	
Please indicate the relevant regulation:	
Do your estimates about LLCs cover all possible options?	Yes () No ()
1.3 Please name ALL the possible legal forms of firms and establishments in your economy	
Please indicate the relevant regulation:	
Business Registration	
2.1.1. Can a business be registered in person in locations other than the principal business registry	Yes () No ()
	If No, please move to Question 2.2)
If Yes (please check all that apply)	
Registrar offices outside the capital city	()
Other government offices	()
Other non-governmental locations (e.g., public notary)	()
2.1.2 Can a business be registered remotely?	Yes () No ()
	If No, please move to Question 2.1.3
Since what year?	
How can the business be registered remotely? Please check all that apply:	
Via internet	()
Via phone	()
Via a notary	()
Via kiosks in governmental locations	()

Via kiosks in non-governmental locations	()
Other Please specify:	()

2.1.3. Can the entire business registration process be done remotely?	Yes () No ()
	If Yes, please move to Question 2.2.1
If No, which are the additional requirements? (please check all that apply)	
Notary	()
Mail in hard copies of documents	()
Payment of registration fees (in person)	()
Other Please specify:	()

Online Facilities	
2.2.1. Is there an online application to register a company in your economy?	Yes () No ()
	If No, please move to Question 2.2.5
2.2.2. What is the percentage of companies registered online and with paper-based application?	Paperbased (%)
	Online (%)

2.2.3. Are there advantages in registering online vs. paper-based application?	Yes () No ()
	If No, please move to Question 2.2.4)
If yes, what are the main advantages of registering online?	
Faster process	()
Lower cost	()
Additional services	()
Other	()
If you chose several advantages, please indicate what is the most important one:	()

2.2.4. What are the services offered by the online system?	
Online company registration	()
Online name search	()
Data exchange with other government agencies	()
Workflow management (Front office-Back office)	()
Online filing of annual accounts	()

Ability for companies to securely update the registry records online	()
Dissemination of company information to the business community and others thanks to the website	()
Other	()
What is the most important?	()

2.2.5. Is data collected by the Registrar of Companies available to the public?	Yes () No ()
	If No, please move to Question 2.2.6
If Yes, can the data be accessed electronically?	Yes () No ()

2.2.6. Is data on the number of total and newly registered firms available on the internet?	Yes () No ()
If Yes, please provide the we address:	

Gender issues	
2.3.1. Does the business registry have any gender-disaggregated data?	Yes () No ()

2.3.2. Does a married women need the permission of her spouse in practice (e.g., in a form of application) to register her company?	Yes () No ()
---	----------------

2.3.3. Does an unmarried women need male permission in practice (e.g., in a form of application) to register her company?	Yes () No ()
If Yes, who gives the permission? (Father, brother, another member of the family, etc.)	

2.3.4. Can the registration process be done by sending another person on the behalf of the company owner?	Yes () No ()
If Yes, is it common for a female entrepreneur to send a male representative?	Yes () No ()

**PAGRINDINIŲ ŠALIES MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO VERSLUMO
SKATINIMO ASPEKTU KINTAMŲJŲ STATISTINIAI DUOMENYS**

Šalis Kintamasis	Savarankiškai dirbančių asmenų verslumas	Neribotos atsakomybės baimė, proc visų savarankiškai dirbančiųjų	Laikas dienomis, nuo veiklos pradžios, per kurį privalu įsiregistruoti mokesčių mokėtoju	Mokesčių našta, proc	Mokesčių vengimas, proc BVP
Australija	3,008	2,84	15	23,24	1,56
Austrija	2,46	1,48	30	40,6	1,66
Belgija	1,978	9,76	14	48,14	1,18
Čekija	1,286	29,58	30	34,98	2,82
Danija	3,626	4,66	0	35,2	2,06
Suomija	3,274	0	14	37,88	2,058
Prancūzija	2,142	7,98	0	44,5	2,72
Vokietija	2,604	15,26	0	43,76	3,82
Graikija	0,628	8,88	0	36,66	6,18
Vengrija	0,352	9,86	0	43,14	2,26
Islandija	3,154	5,3	8	28,78	1,38
Airija	3,206	6,28	14	14	1,76
Italija	0,962	10,16	30	41,78	4,02
Japonija	2,084	0,88	15	25,84	0,5
Korėja	2,134	1,48	10	17,4	0,78
Liuksemburgas	3,094	4,12	10	21,44	2,54
Meksika	-0,27	20,06	0	13,74	8,38
Naujoji Zelandija	2,908	8,18	8	15,22	2,36
Norvegija	3,096	3,18	10	33,24	1,86
Lenkija	0,596	9,56	0	32,84	2,82
Portugalija	1,176	12,66	0	33,04	3,82
Ispanija	1,598	4,22	30	35,66	2,36
Švedija	3,526	0	30	40,5	1,06
Šveicarija	3,158	6,68	0	14,3	1,76
Turkija	-0,178	14,96	0	40,08	3,72
UK	3,194	1,08	0	28,84	1,48
JAV	3,336	5	20	24,72	1,76
Lietuva	0,616	14,42	0	34,94	3,52

Šalis Kintamasis	Šešėlinės ekonomikos įtakoti mokesčių praradimai, proc BVP	Mokesčių kultūros indeksas	Mokesčių mokėjimų skaičius per mokesťinius metus (savarankiškai dirbantys)	Turto mokesťis, proc. nuo BVP	Darbo užmokesčio mokesčiai, proc. nuo BVP
Australija	1,12	2,026	12	2,5	21,1
Austrija	0,9	2,066	14	0,58	23,62
Belgija	2,4	3,526	11	2,94	23,46
Čekija	1,6	1,936	15	0,4	17,92
Danija	3,1	1,866	10	1,92	25,32
Suomija	3,1	2,326	15,2	1,12	62,64
Prancūzija	0,8	2,926	11,8	3,4	19,76
Vokietija	1,9	2,216	12	0,9	19,56
Graikija	0,8	3,026	16,6	1,38	17,18
Vengrija	2,3	1,976	13,4	0,82	19,46
Islandija	0,2	2,096	34,8	2,44	21,66
Airija	2,52	2,206	8	2,26	11,16
Italija	1,9	2,256	15	2,14	19,24
Japonija	0,2	1,326	14	2,62	25,7
Korėja	0,3	1,456	14	3,08	19,8
Liuksemburgas	2,1	3,246	23	3,18	15,4
Meksika	5,7	2,166	22,8	0,3	12,94
Naujoji Zelandija	2,2	2,176	8	1,9	20,72
Norvegija	3,1	2,576	4	1,16	16,96
Lenkija	2,7	2,316	40	1,22	12,66
Portugalija	1,6	2,316	8	1,2	12,62
Ispanija	0,9	2,026	7,4	2,7	16,54
Švedija	0,1	2,276	4	1,26	27,32
Šveicarija	0,8	2,466	19,2	2,26	19,44
Turkija	1,1	2,876	15	0,86	13,46
UK	1,8	2,286	8	4,28	14,48
JAV	2	2,146	10	3,14	18,88
Lietuva	1,9	3,166	12,8	0,9	14,46

Šalis Kintamasis	Darbuotojo mokamas socialinio draudimo mokestis, proc. nuo visų mokesčių	Savarankiškai dirbančiojo mokamas socialinio draudimo mokestis, proc. nuo BVP	Savarankiškai dirbančiųjų mokami darbo užmokesčio mokesčiai, proc. nuo BVP	Savarankiškai dirbančių mokami turto mokesčiai, proc. nuo BVP	Savarankiškai dirbančių pajamų mokesčiai, proc. nuo visų mokesčių
Australija	7,14	0,96	2,64	4,08	2,72
Austrija	13,96	1,84	2,46	2,28	5,88
Belgija	9,7	1,3	1,84	3,1	5,18
Čekija	9,54	2,34	1,3	1,96	3,68
Danija	2	0	5,12	3,3	1,86
Suomija	5,5	0,96	2,38	3,06	4,48
Prancūzija	9,48	1,24	0,64	0,72	3,6
Vokietija	16,24	2,54	1,58	1,3	5,8
Graikija	8,5	0,12	0,5	1,6	0,28
Vengrija	8,1	0,66	0,8	2,32	1,6
Islandija	0	0,1	2,68	5,32	3,08
Airija	5,56	0,2	0,1	3,08	3,48
Italija	6,76	1,74	0,98	0,72	8,48
Japonija	6,8	0,1	2,36	2,34	5,26
Korėja	10,12	0	0,72	2,48	1,38
Liuksemburgas	12,98	1,22	1,3	1,7	3,6
Meksika	13,7	1,78	0,64	1,38	1,38
Naujoji Zelandija	8,18	0,5	0,28	2,54	2,6
Norvegija	7,16	0,52	1,18	5,9	2,36
Lenkija	13,54	2,32	0,7	2,44	10,98
Portugalija	11,12	0,28	0,9	1,3	2,42
Ispanija	5,78	1,58	0,66	3,2	6,18
Švedija	0	0,22	3,84	3,34	1,44
Šveicarija	19,92	1,26	0,72	3,18	2,72
Turkija	9,32	0,38	0,22	1,44	1,58
UK	7,12	0,2	0,2	3,38	4,24
JAV	6,44	1,52	1,94	3,52	2,62
Lietuva	8,72	0,22	0,26	2,18	1,44

Šalis Kintamasis	Įmonių verslumas	Mokesčių apskaitos trukmė per mokestinius metus, val (įmonės)	Mokestinės pajamos, proc. nuo valstybės pajamų	Mokestinės pajamos, proc. nuo BVP	Pelno mokestis, proc. nuo visų mokesčių
Australija	4,878	107	87,01	23,886	6,76
Austrija	0,976	170	90,446	37,1	5,44
Belgija	1,05	156	95,326	30,54	7,12
Čekija	2,112	817,8	91,944	34,6	11,74
Danija	2,466	135	89,376	38,7	6,84
Suomija	2,826	221,4	84,962	42,88	7,1
Prancūzija	1,4	132	90,174	43,04	5,4
Vokietija	1,696	196	93,964	48,32	6,6
Graikija	3,214	248	90,198	42,1	4,88
Vengrija	2,97	336	89,886	39,16	5,64
Islandija	3,89	140	85,966	37,46	5,22
Airija	3,426	76	89,166	29,86	10,24
Italija	1,696	329,6	94,77	42,44	6,6
Japonija	1,808	345	89,626	10,034	7,6
Koreja	5,038	274	81,854	15,64	10,88
Liuksemburgas	2,166	59	90,504	36,36	14,62
Meksika	3,07	531	89,126	30,226	11,96
Naujoji Zelandija	3,246	172	85,336	31,238	4,5
Norvegija	3,674	87	74,97	42,76	25,78
Lenkija	2,216	413,4	90,186	33,5	7,28
Portugalija	3,626	328	81,47	32,08	9,86
Ispanija	3,522	268,2	91,492	34,7	9,3
Švedija	2,26	122	89,11	46,9	7,16
Šveicarija	3,316	63	92,458	37,88	6,58
Turkija	4,012	235,4	78,18	19,16	1,96
UK	2,97	105	91,27	36,34	9,3
JAV	3,522	269,8	93,988	10,752	5,1
Lietuva	3,026	167,8	85,754	29,26	7,44

	Rinkos nišų nematymas, proc visų savarankiškai dirbančiųjų	Verslo pradėjimo procedūrų skaičius, vnt	Mokesčių apskaitos trukmė per mokestinius metus, val (savarankiškai dirbantys)	Mokėtinų mokesčių skaičius (savarankiškai dirbantys)	Darbo užmokesčio mokesčiai, proc. nuo visų mokesčių
Australija	4,48	2	107	4	50,78
Austrija	5,84	8	170	5	56,1
Belgija	9,06	3,4	156	5	53,32
Čekija	12,98	9,6	619,8	7	51,82
Danija	4,98	4	142	4	52,46
Suomija	0,74	3	109,8	4	52,8
Prancūzija	8,96	5	169	7	53,3
Vokietija	18,92	9	196	8	55,74
Graikija	18,82	15	212,4	6	52,46
Vengrija	10,22	5,2	295	7	49,66
Islandija	0,96	5	111	3	50,06
Airija	2,22	4	70	2	37,54
Italija	8,64	7,8	144	6	50,06
Japonija	2,9	8,6	183,6	4	53,28
Korėja	6,3	9,6	274	5	48,64
Liuksemburgas	4,34	6	124	5	42,26
Meksika	19,28	8,4	455	6	44,44
Naujoji Zelandija	5,64	1,6	145	4	51,24
Norvegija	5,08	4,8	68	4	39,68
Lenkija	12,68	9,2	313,4	7	38
Portugalija	8,2	7,6	290	6	39,46
Ispanija	7,74	10	147,6	5	49,08
Švedija	4,58	3	102	4	58,22
Šveicarija	5,54	6	63	4	51,5
Turkija	13,94	6	235,4	6	48,42
UK	4,58	6	95	4	39,96
JAV	5,08	6	126,6	5	56,56
Lietuva	15,3	7,2	203,4	6	49,78

	Rinkos nišų nematymas, proc visų savarankiškai dirbančiųjų	Laikas nuo nemokumo pradžios iki įmonės bankroto, m	Verslo pradėjimo procedūrų skaičius, vnt	Mokesčių apskaitos trukmė per mokestinius metus, val (savarankiškai dirbantys)
Australija	4,48	1	2	107
Austrija	5,84	1,1	8	170
Belgija	9,06	0,9	3,4	156
Čekija	12,98	7,58	9,6	619,8
Danija	4,98	1,92	4	142
Suomija	0,74	0,9	3	109,8
Prancūzija	8,96	1,9	5	169
Vokietija	18,92	1,2	9	196
Graikija	18,82	2	15	212,4
Vengrija	10,22	2	5,2	295
Islandija	0,96	1	5	111
Airija	2,22	0,4	4	70
Italija	8,64	1,68	7,8	144
Japonija	2,9	0,6	8,6	183,6
Korėja	6,3	1,5	9,6	274
Liuksemburgas	4,34	2	6	124
Meksika	19,28	1,8	8,4	455
Naujoji Zelandija	5,64	1,3	1,6	145
Norvegija	5,08	0,9	4,8	68
Lenkija	12,68	3	9,2	313,4
Portugalija	8,2	2	7,6	290
Ispanija	7,74	1,5	10	147,6
Švedija	4,58	2	3	102
Šveicarija	5,54	3	6	63
Turkija	13,94	3,3	6	235,4
UK	4,58	1	6	95
JAV	5,08	1,5	6	126,6
Lietuva	15,3	1,7	7,2	203,4

	Socialinio draudimo mokestis, proc. nuo BVP	Socialinio draudimo mokestis, proc. nuo visų mokesčių	Darbdavio mokamas socialinio draudimo mokestis, proc. nuo BVP	Darbdavio mokamas socialinio draudimo mokestis, proc. nuo visų mokesčių	Darbuotojo mokamas socialinio draudimo mokestis, proc. nuo visų mokesčių
Australija	8,74	18,82	4,14	14,52	7,14
Austrija	14,44	24,48	6,76	16,12	13,96
Belgija	13,94	23,98	8,42	19,18	9,7
Čekija	15,4	44,56	9,76	28,24	9,54
Danija	1,02	2,06	0,02	0,02	2
Suomija	12,26	25,14	8,98	12,32	5,5
Prancūzija	16,52	38,36	11,2	25,98	9,48
Vokietija	15,54	40,16	6,7	17,36	16,24
Graikija	11,68	35,62	11,18	34,08	8,5
Vengrija	13,06	33,3	9,24	23,52	8,1
Islandija	3,26	8,8	3,16	8,6	0
Airija	5,36	18,02	3,14	10,58	5,56
Italija	13,1	30,9	8,78	21,2	6,76
Japonija	7,56	27,92	4,56	13,84	6,8
Korėja	11,7	31,78	6,18	14,82	10,12
Liuksemburgas	10,4	28,6	4,46	12,26	12,98
Meksika	15,94	39,02	8,48	20,94	13,7
Naujoji Zelandija	10,72	29,8	5,8	16,82	8,18
Norvegija	9,2	21,52	5,64	13,18	7,16
Lenkija	11,58	34,8	4,74	14,3	13,54
Portugalija	12,94	27,34	4,9	15,26	11,12
Ispanija	12,26	36,4	3,78	25,96	5,78
Švedija	8,68	18,52	3,48	12,62	0
Šveicarija	14,38	38,12	5,6	10,82	19,92
Turkija	15,7	35,62	8,78	18,02	9,32
UK	6,74	18,6	3,86	10,64	7,12
JAV	8,56	20,22	4,68	14,56	6,44
Lietuva	12,28	33,02	7,86	27,12	8,72

	Savarankiškai dirbančiojo mokamas socialinio draudimo mokeskis, proc. nuo visų mokesčių	Darbdavio mokami darbo užmokesčio mokesčiai, proc. nuo BVP	Darbdavio mokami darbo užmokesčio mokesčiai, proc. nuo visų mokesčių	Darbuotojo mokami darbo užmokesčio mokesčiai, proc. nuo BVP
Australija	1,68	5,36	19,92	12,22
Austrija	1,72	5,04	22,32	11,78
Belgija	1,52	4,9	19,18	13,18
Čekija	6,78	9,76	28,24	6,86
Danija	0	0,52	1,1	19,66
Suomija	1,18	8,98	20,94	11,28
Prancūzija	2,86	12,5	29,02	6,68
Vokietija	6,56	6,74	17,36	5,52
Graikija	0,42	11,18	34,08	5,5
Vengrija	2,68	9,48	24,22	9,2
Islandija	0,22	3,32	8,96	9,82
Airija	0,72	3,14	10,58	7,94
Italija	4,14	10,62	25,08	8,26
Japonija	0,8	6,26	22,6	9,62
Korėja	2,18	8,42	12,82	4,56
Liuksemburgas	3,34	12,24	12,26	6,18
Meksika	4,32	9,4	24,48	4,46
Naujoji Zelandija	3,82	9,48	23,98	9,76
Norvegija	1,22	5,64	13,2	10,14
Lenkija	6,92	8,68	15,18	6,88
Portugalija	2,22	8,18	15,26	6,86
Ispanija	4,68	8,78	25,96	7,14
Švedija	0,5	4,46	26,1	11,24
Šveicarija	3,4	6,22	16,48	12,5
Turkija	2,92	9,2	28,06	5,84
UK	0,58	3,9	10,78	10,38
JAV	0,98	5,58	13,84	8,42
Lietuva	2,8	7,88	27,2	6,3

	Darbuotojo mokami darbo užmokesčio mokesčiai, proc. nuo visų mokesčių	Savarankiškai dirbančių mokami turto mokesčiai, proc. nuo BVP	Savarankiškai dirbančių mokami turto mokesčiai, proc. nuo visų mokesčių	Namų ūkių kitų pajamų mokesčiai, proc. nuo BVP
Australija	22,78	4,08	14,62	1,38
Austrija	27,9	2,28	9,9	1,06
Belgija	29,98	3,1	7,08	0,42
Čekija	19,8	1,96	11,74	0,1
Danija	40,7	3,3	6,84	1,4
Suomija	26,28	3,06	7,1	0,98
Prancūzija	23,52	0,72	5,4	0,26
Vokietija	16,24	1,3	6,6	0,58
Graikija	16,9	1,6	4,88	0,16
Vengrija	23,46	2,32	5,9	0,5
Islandija	31,56	5,32	13,8	1
Airija	26,74	3,08	10,24	1,42
Italija	19,46	0,72	3,6	0,5
Japonija	27,12	2,34	8,48	0,9
Korėja	23,74	2,48	7,28	0,64
Liuksemburgas	23,92	1,7	4,9	0,52
Meksika	21,6	1,38	5,22	0,1
Naujoji Zelandija	19,82	2,54	5,26	0,48
Norvegija	26,46	5,9	6,94	0,8
Lenkija	20,72	2,44	3,9	0,44
Portugalija	21,46	1,3	3,32	0,56
Ispanija	21,14	3,2	5,44	1,02
Švedija	35,62	3,34	7,16	1,3
Šveicarija	33,12	3,18	7,42	0,4
Turkija	23,88	1,44	4,48	0,28
UK	28,66	3,38	9,3	1,3
JAV	28	3,52	9,86	1,32
Lietuva	21,66	2,18	4,84	0,26

	Namų ūkių kitų pajamų mokesčiai, proc. nuo visų mokesčių	Savarankiškai dirbančių pajamų mokesčiai, proc. nuo BVP	Savarankiškai dirbančių pajamų mokesčiai, proc. nuo visų mokesčių	Mokesčių mokėjimų skaičius per mokestinius metus (įmonės)	Mokėtinų mokesčių skaičius (įmonių)
Australija	2,34	2,16	2,72	15	14
Austrija	2,52	2,46	5,88	14	12
Belgija	2,68	2,28	5,18	11	9
Čekija	0,28	1,24	3,68	12	18
Danija	1,32	2,26	1,86	10	10
Suomija	2,96	1,92	4,48	8	9
Prancūzija	0,66	1,56	3,6	12	16
Vokietija	1,5	0,92	5,8	12	18
Graikija	0,54	0,1	0,28	19	19
Vengrija	1,34	0,6	1,6	14	20
Islandija	3,58	3,58	3,08	11	11
Airija	4,62	2,02	3,48	8	9
Italija	1,4	0,68	8,48	15	18
Japonija	3,26	2,92	5,26	14	10
Korėja	1,38	1,38	1,38	14	14
Liuksemburgas	1,84	1,32	3,6	23	14
Meksika	0,66	0,8	1,38	27	21
Naujoji Zelandija	1,92	1,44	2,6	8	15
Norvegija	1,9	1	2,36	4	12
Lenkija	1,26	0,66	10,98	22	21
Portugalija	1,3	0,76	2,42	14	18
Ispanija	2,92	2,06	6,18	14	15
Švedija	2,7	3,58	1,44	4	9
Šveicarija	1,04	2	2,72	12	16
Turkija	1,1	0,86	1,58	15	19
UK	3,58	1,52	4,24	8	8
JAV	2,84	3,66	2,62	10	10
Lietuva	0,86	0,42	1,44	17	19

	Pajamų ir pelno mokesčių pajamos, proc. BVP	Netiesioginiai mokesčiai, proc. nuo visų mokesčių	Netiesioginiai mokesčiai, proc. nuo BVP	Vartojimo mokesčiai, proc. nuo BVP	Vartojimo mokesčiai, proc. nuo visų mokesčių
Australija	16,68	34,9	12,88	14,98	29,76
Austrija	12,28	34,46	14,5	11,72	27,88
Belgija	15,44	54,2	16,52	10,84	24,62
Čekija	8,16	32,24	11,14	10,58	30,64
Danija	29,68	36,02	16,06	15,58	27,52
Suomija	16,2	31,44	13,48	13,08	26,54
Prancūzija	9,78	35,54	15,32	10,92	28,4
Vokietija	10,84	29,12	11,28	10,7	30,64
Graikija	7,68	41,9	14,5	13,14	40,1
Vengrija	9,8	41,7	16,34	14,6	37,3
Islandija	17,16	38,5	16,38	13,58	36,16
Airija	11	36,66	12,68	12,7	35,88
Italija	14,16	33,88	14,38	10,04	28,9
Japonija	9,02	33,84	10,1	10,7	32,38
Korėja	7,64	35,56	14,82	10,78	35,46
Liuksemburgas	12,98	33,78	12,26	10,02	27,6
Meksika	4,9	41,84	21	9,58	40,8
Naujoji Zelandija	20,24	31,62	11,84	11,02	29,28
Norvegija	20,68	28,06	12	13,62	26,72
Lenkija	7,26	42,2	14,04	12,5	37,34
Portugalija	8,7	43,34	14,16	12,1	37,74
Ispanija	10,32	32,04	10,9	8,68	25,54
Švedija	17,46	37,88	17,74	12,88	27,4
Šveicarija	13,62	38,98	14,7	13,62	36,06
Turkija	5,6	41,9	19,62	11,54	38,66
UK	13,72	34,94	12,66	10,8	29,82
JAV	11,58	33,92	9,86	13,48	27,44
Lietuva	18,96	40,72	11,8	11,22	38,72

	PVM, proc. nuo BVP	PVM, proc. nuo visų mokesčių	Muitai ir akcizai, proc. nuo BVP	Muitai ir akcizai, proc. nuo visų mokesčių	Tiesioginiai mokesčiai, proc. nuo BVP
Australija	8,52	22,98	2,4	5,84	11,88
Austrija	7,82	18,56	2,48	5,9	13,16
Belgija	7,04	16,02	2,16	4,92	16,72
Čekija	6,68	19,32	3,64	10,48	8,04
Danija	10,16	20,98	3,26	6,76	30,06
Suomija	8,52	19,84	3,36	8,04	17,12
Prancūzija	7,1	16,54	2,18	5,06	11,5
Vokietija	7,06	18,22	2,66	6,86	9,06
Graikija	7,3	26,64	3,92	11,94	7,34
Vengrija	7,34	20,78	3,4	8,66	9,8
Islandija	9,38	24,92	2,22	5,84	17,84
Airija	9,06	23,74	2,5	8,46	11,82
Italija	6,04	14,22	2,06	4,84	11,2
Japonija	8,2	19,92	1,96	9,06	14,92
Korėja	5,94	15,4	1,68	7,34	10,14
Liuksemburgas	5,98	16,42	3,54	9,72	13,7
Meksika	6	19,8	2,12	5	5
Naujoji Zelandija	7,36	18,22	2,54	8,04	10,52
Norvegija	7,84	18,3	2,14	5	21,56
Lenkija	7,92	23,86	4,12	12,4	7,84
Portugalija	8,08	25,14	2,82	8,82	9,16
Ispanija	5,44	16,02	2,22	6,6	11,4
Švedija	9,34	19,92	2,78	5,96	20,46
Šveicarija	8,5	22,48	3,66	9,72	8,76
Turkija	6,46	22,58	2,42	11,4	8,68
UK	6,36	17,6	3,32	9,12	16,88
JAV	7,06	12,62	5,44	7,84	12,1
Lietuva	7,8	26,9	3,12	10,78	7,74

	Tiesioginiai mokesčiai, proc. nuo visų mokesčių	Pelno mokestis, proc. nuo BVP	Įmonių mokami turto mokesčiai, proc. nuo BVP	Įmonių mokami turto mokesčiai, proc. nuo visų mokesčių
Australija	36,78	1,42	5,82	15,64
Austrija	31,28	2,24	5,82	13,84
Belgija	38,06	3,14	5,88	13,32
Čekija	23,2	4,08	5,42	5,88
Danija	62,2	2,14	4,76	14,38
Suomija	39,92	1,92	6,52	13,52
Prancūzija	26,66	2,74	3,58	11,32
Vokietija	30,72	2,94	4,62	6,18
Graikija	22,5	2,6	1,84	5,64
Vengrija	24,96	2,42	3,46	8,82
Islandija	47,76	1,96	7,92	21,82
Airija	39,52	1,68	8,48	18,32
Italija	35,24	2,8	4,56	5,64
Japonija	30,86	1,6	4,88	13,9
Korėja	27,18	3,34	4,92	8,48
Liuksemburgas	37,64	5,32	3,92	6,86
Meksika	19,84	11,04	2,34	6,18
Naujoji Zelandija	30,3	2,22	5,38	10,36
Norvegija	50,42	2,12	7,76	18,06
Lenkija	23,48	2,54	3,68	4,46
Portugalija	28,58	3,18	4,86	15,1
Ispanija	33,46	2,04	6,28	18,42
Švedija	43,58	1,94	5,32	19,98
Šveicarija	23,24	2,48	6,94	11,3
Turkija	20,48	3,08	3,58	5,26
UK	46,52	1,82	6,22	19,52
JAV	36,04	3,38	5,5	17,14
Lietuva	26,52	3,58	2,86	9,74