

PATVIRTINTA

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2024 m. gruodžio 19 d. įsakymu Nr. V2-1

**31-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „ATLYGIS DARBUOTOJUI“
METODINĖS REKOMENDACIJOS**

Parengtos pagal standartą su pakeitimais, priimtais iki 2012 m. gruodžio 21 d., galiojančiais nuo 2013 m. sausio 1 d. (Žin., 2008, Nr. 148-5967; 2012, Nr. 153-7911).

Paryškintu šriftu spausdinamas verslo apskaitos standarto tekstas. Po standarto punktais pateiktos rekomendacijos nėra standarto dalis. Pavyzdžiai ir rekomendacijos nepakeičia standarto nuostatų, o tik paaiškina, kaip jos gali būti taikomos praktiškai.

Pavyzdžiuose naudojamos pavyzdinio sąskaitų plano sąskaitos, jeigu nenurodyta kitaip, nagrinėjama apskaičiuoto ir išmokėto atlygio darbuotojui apskaita, sąnaudų pripažinimas ir pateikimas finansinėse ataskaitose. Kaip apskaičiuojami mokesčiai, metodinėse rekomendacijose neaiškinama. Apskaičiuojant mokesčius taikomi bendrieji mokesčių tarifai, galiojantys metodinių rekomendacijų rengimo (pakeitimo) metu, nevertinant galimų mokesčių lengvatų ir išimčių. Diskonto norma nustatoma pagal vyriausybės vertybinių popierių palūkanų normą (pelningumą). Vyriausybės vertybinių popierių valiuta ir išpirkimo terminas turi atitikti įmonės įsipareigojimų mokėti pensijas vykdymo valiutą ir terminą.

I. BENDROSIOS NUOSTATOS

- 1. Šio standarto tikslas – nustatyti atlygio darbuotojui apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką.**
- 2. Standartas taikomas atlygio darbuotojui apskaitai nepaisant jo užimamų pareigų, darbo dienos trukmės, nuolatinio ar laikino darbo.**
- 3. Šis standartas netaikomas darbuotojui sumokėtų išmokų, skirtų išlaidoms kompensuoti, apskaitai.**

Standarto metodinėse rekomendacijose naudojami šie sutrumpinimai:

GPM – Gyventojų pajamų mokestis;

VSD – Valstybinis socialinis draudimas.

II. PAGRINDINĖS SĄVOKOS

Akciju verte pagrįstas atlygis – pagal įmonės nuosavybės vertybinių popierių verte darbdavio apskaičiuotas atlygis.

Darbo laikas – laikas, kurį darbuotojas privalo dirbti jam pavestą darbą.

Atlygis darbuotojui – bet koks atlygis įmonės darbuotojui už atliktą darbą.

Kompensuojamas ne darbo laikas – teisės aktais, kolektyvine, darbo sutartimi ar kitaip reglamentuotas ne darbo laikas, už kurį mokamas atlygis.

III. ATLYGIS DARBUOTOJUI

4. Balanse atlygio darbuotojui įsipareigojimais gali būti parodomi trumpalaikių ir ilgalaikių įsipareigojimų dalyse.

Numatomas įsipareigojimo mokėti atlygį darbuotojui vykdymo laikotarpis ir nulemia, kad įsipareigojimais apskaitoje registruojami kaip trumpalaikiai arba kaip ilgalaikiai įsipareigojimais.

5. Pagal šį standartą įvertinimo tikslais atlygis darbuotojui skirstomas į trumpalaikį, ilgalaikį, akcijų verte pagrįstą atlygį ir išeitines išmokas.

6. Trumpalaikis atlygis darbuotojui yra toks, kuris išmokamas per dvylika mėnesių nuo laikotarpio, per kurį darbuotojas atliko darbą, pabaigos.

Trumpalaikio atlygio darbuotojui pavyzdžiai gali būti:

- darbo užmokestis;
- užmokestis, mokamas iš darbdavio lėšų, už dėl ligos nedirbtas darbo dienas;
- užmokestis už kasmetines atostogas;
- užmokestis už kenksmingas darbo sąlygas, darbą lauko sąlygomis, už papildomą darbą, papildomą darbo krūvį ir pan.
- užmokestis už viršvalandžius ir naktinį darbą;
- užmokestis už darbą poilsio ir švenčių dienomis ir prastovas;
- užmokestis už mokymosi atostogas (kai darbdavys siunčia darbuotoją įgyti įmonei reikalingą profesiją);
- užmokestis už papildomas poilsio dienas, auginančiam vaikus iki 12 metų;
- užmokestis už sveikatos pasitikrinimui sugaištą laiką;
- vienkartinės pašalpos;
- kitoks trumpalaikis atlygis, numatytas įstatymų ir kitų teisės aktų, kolektyvinėse ir darbo sutartyse ar kitokuose darbdavio ir darbuotojo susitarimuose.

Trumpalaikiam atlygiui gali būti priskiriamas ir nepiniginis atlygis (sveikatos priežiūros, būsto nuomos ir kitų išlaidų kompensavimas, leidimas naudotis tarnybiniais automobiliais asmeniniais tikslais, nemokamai perduotos prekės ar suteiktos paslaugos) darbuotojams.

7. Ilgalaikis atlygis darbuotojui yra toks, kurio neprivaloma išmokėti per dvylika mėnesių nuo laikotarpio, per kurį darbuotojas atliko darbą, pabaigos.

Atlygis darbuotojui, kurio įmonė neprivalo išmokėti per dvylika mėnesių nuo laikotarpio, per kurį darbuotojas atliko darbą, pabaigos priskiriamas ilgalaikiam atlygiui. Tokio atlygio pavyzdžiai gali būti:

- su darbo stažu toje įmonėje susijusios vienkartinės išmokos;

- išmokos jubiliejaus proga (pavyzdžiui, jei jos numatytos įmonės kolektyvinėje sutartyje);
- kitos išmokos.

8. Pagal atskirus susitarimus atlygį darbuotojui įmonė gali mokėti pasibaigus darbo santykiams su juo.

Įmonė atlygį darbuotojui gali mokėti ne tik įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytais, bet ir kolektyvinėse sutartyse ar pagal atskirą darbdavio ir darbuotojo susitarimą numatytais atvejais. Atlygio darbuotojui pagal atskirą susitarimą pavyzdys gali būti išėtinė išmoka, kurią moka įmonė, nutraukusi darbo santykius su darbuotoju iki išėjimo į pensiją amžiaus arba darbuotojui priėmus sprendimą išeiti iš darbo savo noru mainais į tokią išmoką. Šalių susitarimu išėtinė išmoka gali būti ir atidedama, jei visa išmokos suma ar jos dalis turi būti mokama darbo sutarčiai pasibaigus.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ atskiru susitarimu su darbuotoju įsipareigoja išmokėti sutarto dydžio piniginę kompensaciją, jei pasibaigus darbo sutarčiai darbuotojas tam tikrą laikotarpį (pvz., 2 metus) vykdys nustatytas sąlygas: neis dirbti pas konkurentus, nekurs savo įmonės, kuri vykdytų tokią pačią veiklą. Šią kompensaciją įmonė įsipareigoja mokėti buvusiam darbuotojui įvykdžius nustatytas sąlygas.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ nusprendžia mažinti darbuotojų skaičių. Kad sumažintų psichologinę darbuotojų įtampą, įmonės vadovas įsipareigoja darbo sutartį savo noru nutraukiantiems darbuotojams, kuriems iki senatvės pensijos liko mažiau kaip treji metai, mokėti tam tikro dydžio pinigines kompensacijas kiekvieną mėnesį, kol jiems sukaks pensinis amžius.

9. Akcijų verte pagrįstas atlygis yra toks, kuris apskaičiuojamas pagal įmonės nuosavybės vertybinių popierių vertę arba kuris gali būti suteikiamas akcijomis, akcijų pasirinkimo pirkti sandoriais ar kitais nuosavybės vertybiniais popieriais.

Įmonės vadovybei priėmus sprendimą, darbdavys ir darbuotojas susitaria, kad už atliktą darbą atlygis darbuotojui gali būti mokamas akcijomis, akcijų pasirinkimo pirkti sandoriais ar kitais nuosavybės vertybiniais popieriais.

10. Priėmus sprendimą nutraukti darbo santykius, darbuotojui gali būti išmokama išėtinė išmoka.

Šios išmokos susijusios su darbuotojų išėjimu iš darbo, kai sprendimą nutraukti darbo santykius savo noru priima darbuotojai arba, kai tokį sprendimą priima darbdavys.

Pavyzdys

Įmonės „A“ vadovybė nusprendė sumažinti darbuotojų skaičių. Pagal darbo santykius reglamentuojančius teisės aktus (Darbo kodekse) vadovybė turi išmokėti atleidžiamiesiems darbuotojams teisės aktų nustatyto dydžio išėtines išmokas. Tokios išmokos yra trumpalaikis atlygis darbuotojams, kuris pripažįstamas sąnaudomis ir registruojamas trumpalaikių įmonės įsipareigojimų sąskaitoje.

11. Šio standarto nuostatos taikomos neatsižvelgiant į tai, ar atlygis išmokamas pačiam darbuotojui, jo sutuoktiniui, vaikams, išlaikytiniams ar kitiems asmenims.

Šis standartas turi būti taikomas visais atvejais, kai yra bet koks įsipareigojimas darbuotojui dėl atlygio, ir neatsižvelgiant į tai, kada šis įsipareigojimas bus vykdomas ir kas bus šio atlygio gavėjas. Atlygio darbuotojui gavėjas gali būti esamas ar buvęs įmonės darbuotojas, šio darbuotojo šeimos nariai (sutuoktiniai, vaikai, išlaikytiniai, tėvai, broliai, seserys) arba kiti asmenys, turintys teisę gauti darbuotojui priklausantį atlygį.

IV. TRUMPALAIKIO ATLYGIO DARBUOTOJUI PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS DARBDAVIO APSKAITOJE

12. Atlygio darbuotojui už atliktą darbą sąnaudas įmonė turi pripažinti tą ataskaitinį laikotarpį, kada darbuotojas atliko darbą, nepaisant to, kada priskaičiuota suma bus išmokama.

Kaupimo principas reikalauja sąnaudas pripažinti tą ataskaitinį laikotarpį, kada jos patiriamos. Vadovaujantis šiuo principu, visos atlygio darbuotojui sąnaudos turi būti pripažįstamos tada, kada darbuotojas atliko darbą, nesvarbu, kada apskaičiuotas atlygis bus išmokamas.

Pavyzdys

Įmonės „A“ apskaičiuotas atlygis darbuotojams už 20X1 m. sausio mėn. atliktą darbą sudaro 150 000 EUR. Išskaičiuota 30 000 EUR GPM ir 29 250 EUR VSD įmokų. Darbdavio lėšomis mokamos VSD įmokos sudaro 2 655 EUR .

Pagal įmonėje galiojančias vidaus darbo tvarkos taisykles atlygis darbuotojams išmokėtas 20X1 m. vasario 10 dieną (pervesta iš įmonės atsiskaitomosios sąskaitos). 20X1 m. vasario 10 d. iš įmonės „A“ atsiskaitomosios sąskaitos banke sumokėti visi apskaičiuoti ir išskaičiuoti mokesčiai ir įmokos.

Paskutinę 20X1 m. sausio mėn. darbo dieną įmonė „A“ apskaičiuoto atlygio darbuotojams sumas pripažįsta sąnaudomis ir įsipareigojimais ir apskaitoje registruoja tokiais įrašais:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	150 000
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	150 000

Iš darbuotojams apskaičiuoto atlygio išskaičiuotos GPM įmokos apskaitoje registruojamos tokiais įrašais:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	30 000
K 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	30 000

Iš darbuotojams apskaičiuoto atlygio išskaičiuotos VSD įmokos apskaitoje registruojamos tokiais įrašais:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	29 250
K 4482 Mokėtinios socialinio draudimo įmokos	29 250

Nuo visos darbuotojams apskaičiuoto atlygio sumos apskaičiuotos darbdavio lėšomis mokamos VSD įmokos apskaitoje registruojamos tokiais įrašais:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos 2 655

K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos 2 655

Iš įmonės „A“ atsiskaitomosios sąskaitos 20X1 m. vasario 10 d. darbuotojams išmokėtas atlygis apskaitoje registruojamas tokiais įrašais:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis 90 750

K 271 Sąskaitos bankuose 90 750

Iš įmonės „A“ atsiskaitomosios sąskaitos 20X1 m. vasario 10 d. sumokėtas GPM apskaitoje registruojamas tokiais įrašais:

D 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis 30 000

K 271 Sąskaitos bankuose 30 000

Įmonės „A“ iš atsiskaitomosios sąskaitos 20X1 m. vasario 10 d. sumokėtos darbdavio apskaičiuotos ir iš darbuotojų išskaičiuotos VSD įmokos (29 250 EUR + 2 655 EUR) apskaitoje registruojamos tokiais įrašais:

D 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos 31 905

K 271 Sąskaitos bankuose 31 905

13. Jei darbuotojui išmokėta didesnė suma už priskaičiuotą atlygį ir jei šią sumą įmonė galės susigrąžinti arba ja sumažinti darbuotojui mokėtinas sumas, permokėtą sumos dalį įmonė turi pripažinti turtu.

Mokant atlygį darbuotojui gali pasitaikyti atveju, kai yra išmokama didesnė suma už jam priklausiančią apskaičiuotą atlygio sumą. Tokiu atveju, kai įmonė tikisi, kad darbuotojui permokėtą sumą galės susigrąžinti arba ateityje darbuotojui mokėtinas sumas sumažinti, ji darbuotojui permokėtą sumos dalį turi pripažinti turtu. Kad būtų padengta skola įmonei, įmonės vadovybės nurodymu ateityje iš apskaičiuoto atlygio gali būti daromos tokios išskaitos, pavyzdžiui:

- išmokėtos didesnės sumos ir apskaičiuoto atlygio skirtumas;
- išmokėtas avansas, kurio nereikėjo mokėti;
- klaidingai apskaičiuoto atlygio darbuotojui permokėta dalis;
- permokėta suma atleidžiant darbuotoją iš darbo nepasibaigus darbo metams, už kuriuos jis gavo mokamas atostogas.

Pavyzdys

Įmonės „A“ darbuotojo apskaičiuotas 20X1 m. sausio mėn. atlygis sudarė 1 500 EUR.

Paskutinę 20X1 m. sausio darbo dieną įmonė „A“ darbuotojui apskaičiuotą atlygį pripažįsta sąnaudomis ir įsipareigojimais:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos 1 500

K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis 1 500

Iš darbuotojui apskaičiuoto atlygio išskaičiuojamos GPM ir VSD įmokos:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis 592,50

K 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis 300

K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos 292,50

20X1 m. vasario 10 d. į darbuotojo asmeninę sąskaitą banke buvo pervesta 967,50 EUR. Pervedus atlygį į darbuotojo sąskaitą apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	967,50
K 271 Sąskaitos bankuose	967,50

Klaida pastebėta 20X1 m. vasario 25 d. ir apie tai informuotas įmonės vadovas. Vadovas davė nurodymą išskaičiuoti permokėtą 60 EUR sumą iš 20X1 m. už vasario mėn. darbuotojui apskaičiuoto darbo užmokesčio. Gavus įmonės vadovo rašytinį nurodymą išskaičiuoti permokėtą atlygį iš darbo užmokesčio ir pripažinus, kad šią sumą įmonė galės susigrąžinti, apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 2446 Kitos gautinos skolos	60
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	60

Darbuotojui už vasario mėnesį 1 500 EUR atlygis buvo apskaičiuotas 20X1 m. vasario 28 d. Darbuotojui apskaičiuoto atlygio suma pripažįstama sąnaudomis ir įsipareigojimais, iš darbuotojui apskaičiuoto atlygio išskaičiuojamos GPM ir VSD įmokos:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	1 500
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	1 500
ir	
D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	592,50
K 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokesčiai	300
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	292,50

Iš darbo užmokesčio išskaičiuojama permokėta suma (60 EUR), mažinami įmonės įsipareigojimai darbuotojui ir darbuotojo įsiskolinimas. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	60
K 2446 Kitos gautinos skolos	60

Apskaičiuotas atlygis už vasario mėn. į darbuotojo sąskaitą banke pervestas 20X1 m. kovo 10 d. Apskaitoje registruojama:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	847,50
K 271 Sąskaitos bankuose	847,50

14. Jei darbuotojui išmokėta didesnė suma už priskaičiuotą atlygį ir jei jos įmonė negalės susigrąžinti arba ja sumažinti darbuotojui mokėtinų sumų, permokėtą sumos dalį įmonė turi pripažinti sąnaudomis.

Tokiu atveju, kai išmoka darbuotojui yra didesnė už apskaičiuotą atlygį ir kai įmonė negali sumažinti darbuotojui mokėtinų sumų ir permokos susigrąžinti, permokėtą sumą įmonė turi pripažinti sąnaudomis. Tai gali būti, pavyzdžiui, darbuotojui permokėtas atlygis dėl neteisingai apskaičiuotų mokesčių, išėjus iš darbo (išvyko į užsienį, jo buvimo vieta nežinoma) ir kitais atvejais, kai iš darbuotojo atlygio išskaičiuoti permokėtas sumas draudžia įstatymai arba kai pasibaigia ieškininės senaties terminas.

Pavyzdys

Įmonės „A“ darbuotojui X, darbo sutartį nutraukusiam 20X1 m. sausio 20 d., apskaičiuoto mokėtino atlygio suma sudarė 1 210 EUR. 20X1 m. sausio 20 d. iš įmonės atsiskaitomosios

sąskaitos į darbuotojo sąskaitą pervesta 1 410 EUR. Buvusiam įmonės darbuotojui išmokėta 200 EUR daugiau nei buvo apskaičiuotas mokėtinas atlygis. Klaida pastebėta 20X1 m. vasario 10 d.

Apskaičiuojant ir išmokant atlygį darbuotojui, įmonės „A“ apskaitoje buvo padaryti tokie įrašai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	2 000
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	2 000
D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	790
K 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	400
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	390
D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	1 410
K 271 Sąskaitos bankuose	1 410

Pastebėjus klaidą, kad sumokėta daugiau, 20X1 m. vasario 10 d. apskaitoje buvo užregistruota permoka darbuotojui ir koreguojama įmonės įsipareigojimų sąskaitoje užregistruota permokos suma tokiu įrašu:

D 2446 Kitos gautinos skolos	200
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	200

Įmonė ieškojo buvusio darbuotojo, bet, nepavykus jo rasti, surašė pažymą, kad darbuotojo surasti neįmanoma ir permokėta suma buvo pripažinta įmonės sąnaudomis:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	200
K 2446 Kitos gautinos skolos	200

15. Atlygis darbuotojui pagal įmonės pasirinktą apskaitos politiką gali būti priskiriamas sąnaudoms, teikiamų paslaugų, gaminamos produkcijos ar kito gaminamo turto savikainai.

Darbuotojams, tiesiogiai dalyvaujantiems teikiant paslaugas, gaminant produkciją ar kokią kitą turtą, apskaičiuotas atlygis ir su juo susijusios išlaidos (darbdavio lėšomis mokamos VSD įmokos) pagal įmonės pasirinktą apskaitos politiką gali būti priskiriamos teikiamų paslaugų, gaminamos produkcijos ar kito gaminamo turto savikainai. Pavyzdžiui, telekomunikacijų paslaugas teikiančios įmonės apskaitos politikoje numatyta, kad klientų aptarnavimo, įrangos eksploatavimo, remonto ir priežiūros darbuotojų atlygis gali būti tiesiogiai priskiriamas teikiamų paslaugų savikainai. Pieno perdirbimo įmonės darbininkų atlygis gali būti tiesiogiai priskiriamas visos gaminamos produkcijos ar kurio nors vieno gaminio savikainai, jei tai yra numatyta apskaitos politikoje.

Teikiant paslaugas, gaminant produkciją ar kitą turtą tiesiogiai nedalyvaujantiems įmonės darbuotojams (pavyzdžiui, administracijos ir negamybinių padalinių) apskaičiuotas atlygis ir su juo susijusios išlaidos yra priskiriama bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms.

16. Įmonė turi pripažinti visas sąnaudas, susijusias su numatomu trumpalaikiu atlygiu darbuotojui už mokamą darbo ir kompensuojamą ne darbo laiką. Tokio atlygio pavyzdžiai gali būti:

16.1. darbo užmokestis, socialinio draudimo, garantinio fondo įmokos;

Kaupimo principas numato, kad ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami apskaitoje tada, kai jie įvyksta, neatsižvelgiant į pinigų gavimo ar sumokėjimo laiką. Pagal kaupimo principą sąnaudos apskaitoje pripažįstamos ir registruojamos tada, kai jos patiriamos, neatsižvelgiant į pinigų sumokėjimo laiką. Pripažįstant trumpalaikio atlygio darbuotojui sąnaudas, kartu turi būti pripažįstamos ir darbdavio lėšomis mokamų VSD įmokų sąnaudos.

Nuo 2017 m. sausio 1 d. garantinio fondo įmokos įskaičiuojamos į darbdavio lėšomis mokamas VSD įmokas.

Pavyzdys

Įmonėje „A“ dirba 100 darbuotojų. 20X1 m. sausio 30 d. buvo apskaičiuotas darbuotojų sausio mėn. darbo užmokestis – 50 000 EUR. Apskaičiavus darbo užmokestį įmonės apskaitoje 20X1 m. sausio 30 d. daromi įrašai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	50 000
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	50 000

Nuo darbuotojams apskaičiuoto 20X1 m. sausio mėn. darbo užmokesčio 20X1 m. sausio 30 d. buvo apskaičiuota 885 EUR darbdavio lėšomis mokamų VSD įmokų. Įmonės apskaitoje tą pačią dieną buvo padaryti įrašai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	885
K 4482 Mokėtinios socialinio draudimo įmokos	885

16.2. darbo užmokestis už atostogas;

Kaupimo principas reikalauja sąnaudas pripažinti tą ataskaitinį laikotarpį, kada jos patiriamos. Todėl įmonės patiriamos atostoginių sąnaudos ir atostoginių kaupiniai (įsipareigojimas) turėtų būti įvertinami ir apskaitoje parodomi tais metais, kada faktiškai atostogos uždirbamos, bet ne tada, kai darbuotojas jomis pasinaudoja.

Atostoginių sąnaudas ir kaupinius įmonė turi apskaičiuoti ir pripažinti pagal įmonės nustatytą tvarką, bet ne rečiau kaip paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną. Pasibaigus finansiniams metams, atostoginių kaupinių sumos turi būti koreguojamos, kad paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną įmonės apskaitoje būtų kuo tiksliau parodomos darbo užmokesčio sąnaudos ir įsipareigojimai darbuotojams.

1 pavyzdys

Šiame pavyzdyje pateikiamas vienas iš galimų atostoginių skaičiavimo ir sąnaudų pripažinimo būdų.

Įmonė „A“ buvo įsteigta 20X0 m. liepos 1 d. Siekiant tiksliau parodyti veiklos rezultatus, įmonės apskaitos politikoje numatyta kas ketvirtį apskaičiuoti ir įvertinti įmonėje dirbančių darbuotojų nepanaudotas kasmetines atostogas, apskaitoje registruoti atostoginių sąnaudas ir kaupinius. Įmonė 20X0 m. liepos 1 d. priėmė 3, rugpjūčio 1 d. – 3 ir spalio 1 d. – dar 3 darbuotojus. Įmonė dirba 5 dienas per savaitę.

Norint įvertinti ir apskaitoje užregistruoti 20X0 metų III ir IV ketvirčių pabaigose už nepanaudotas kasmetines atostogas sukauptas darbo užmokesčio sąnaudas, reikia apskaičiuoti kiekvieno darbuotojo sukauptas nepanaudotas kasmetinių atostogų dienas. Apskaičiuojat nepanaudotas kasmetines atostogas laikoma, kad kiekvienam darbuotojui priklauso 20 darbo dienų

kasmetinių mokamų atostogų. Nepanaudotos kiekvieno darbuotojo kasmetinių atostogų dienos pateikiamos 1 lentelėje.

1 lentelė

Eil. Nr.	Vardas pavardė	Tabelio Nr.	Darbuotojo darbo pradžia įmonėje	Nepanaudotos kasmetinių atostogų dienos 20X0 m. III ketvirčio pabaigoje	Nepanaudotos kasmetinių atostogų dienos 20X0 m. IV ketvirčio pabaigoje
1	2	3	4	5	6
1.	A. D.	1	20X0-07-01	5	10
2.	J. A.	2	20X0-07-01	5	10
3.	D. J.	3	20X0-07-01	5	10
4.	L. M.	4	20X0-08-01	3,3	8,3
5.	M. R.	5	20X0-08-01	3,3	8,3
6.	R. P.	6	20X0-08-01	3,3	8,3
7.	O. A.	7	20X0-10-01	0	5
8.	G. G.	8	20X0-10-01	0	5
9.	B. G.	9	20X0-10-01	0	5
Iš viso:				24,9	69,9

Šioje lentelėje 5 stulpelyje pateikti duomenys apskaičiuojami tokia tvarka. Pavyzdžiui, darbuotojas įmonėje pradėjo dirbti 20X0 m. liepos 1 d. Pagal Darbo kodekse nustatytas 20 darbo dienų trukmės kasmetines atostogas apskaičiuojamos už vieną kalendorinį mėnesį tenkančios atostogų dienos: $20 \text{ d. d.} : 12 \text{ mėn.} = 1,6667$. Apskaičiavus 20X0 metų III ketvirčio pabaigoje nepanaudotų kasmetinių atostogų dienas, gaunama 5 ($1,6667 \times 3 \text{ mėn.}$). Tokiu pat principu apskaičiuojami ir 6 stulpelyje pateikti duomenys.

Apskaičiavus nepanaudotų kasmetinių atostogų dienas, apskaičiuojama III ketvirčiui reikalingų sukaupti atostoginių suma. Šie duomenys pateikti 2 lentelėje.

2 lentelė

Eil. Nr.	Vardas, pavardė	Tabelio Nr.	Faktiškas paskutinių 3 mėn. darbo užmokestis (EUR)	3 mėn. darbo dienų skaičius	Vidutinis darbo dienos užmokestis (EUR) (4 : 5)	20X0 metų III ketvirčio pabaigoje nepanaudotos kasmetinių atostogų dienos	Reikalinga sukaupti atostoginių (EUR) (6 x 7)
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	A. D.	1	4 500	65	69,23	5	346,15
2.	J. A.	2	3 500	65	53,85	5	269,25
3.	D. J.	3	2 000	65	30,77	5	153,85
4.	L. M.	4	2 200	43	51,16	3,3	168,83
5.	M. R.	5	1 800	43	41,86	3,3	138,14
6.	R. P.	6	2 000	43	46,51	3,3	153,48
Iš viso:			16 000			24,9	1 229,70

Apskaičiavus atostoginius, pripažįstama per III ketvirtį patirtos sąnaudos ir atostoginių kaupiniai. 20X0 m. rugsėjo 30 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	1 229,70
K 4485 Atostoginių kaupiniai	1 229,70

Apskaičiavus sukauptus atostoginius, apskaičiuojamos reikalingos sukaupti darbdavio lėšomis mokamos VSD įmokos. Šie duomenys pateikiami 3 lentelėje. Lentelėje pateikti įmokų tarifai – tik pavyzdiniai.

3 lentelė

Eil. Nr.	Įmokos pavadinimas	Sukaupta atostoginių suma (EUR)	Įmokos tarifas (%)	Apskaičiuota įmokų suma (EUR)
1	2	3	4	5
1.	Darbdavio lėšomis mokamos VSD įmokos	1 229,70	1,77	21,77

Atlikus skaičiavimus pripažįstama per III ketvirtį patirtos su darbo užmokesčiu susijusios sąnaudos ir įsipareigojimai. Apskaičiuotų darbdavio lėšomis mokamų VSD įmokų suma 20X0 m. rugsėjo 30 d. įmonės apskaitoje registruojama:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	21,77
K 4485 Atostoginių kaupiniai	21,77

20X0 metų pabaigoje suskaičiuojamos nepanaudotos kasmetinių atostogų dienos ir paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuojami reikalingi sukaupti atostoginiai. Apskaičiuoti duomenys pateikti 4 lentelėje.

4 lentelė

Eil. Nr.	Vardas, pavardė	Tabelio Nr.	Faktiškas paskutinių 3 mėn. darbo užmokestis (EUR)	3 mėn. darbo dienų skaičius	Vidutinis darbo dienos užmokestis (EUR) (4 : 5)	20X0 metais nepanaudotos kasmetinių atostogų dienos	Sukaupta atostoginių suma (EUR) (6 x 7)
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	A. D.	1	4 500	63	71,43	10	714,30
2.	J. A.	2	3 500	63	55,56	10	555,60
3.	D. J.	3	2 000	63	31,75	10	317,50
4.	L. M.	4	3 300	63	52,38	8,3	434,75
5.	M. R.	5	2 700	63	42,86	8,3	355,74
6.	R. P.	6	3 000	63	47,62	8,3	395,25
7.	O. A.	7	1 500	63	23,81	5	119,05
8.	G. G.	8	1 050	63	16,67	5	83,35
9.	B. G.	9	1 050	63	16,67	5	83,35
Iš viso:			22 600			69,9	3 058,89

Atlikus skaičiavimus pripažįstama per IV ketvirtį patirtos darbo užmokesčio sąnaudos ir įsipareigojimai darbuotojams. Pagal 2 ir 4 lentelių 8 stulpelių duomenis apskaičiuojama, kad papildomai reikalinga sukaupti 1 829,19 EUR (3 058,89 EUR – 1 229,70 EUR) atostoginių suma, kuri 20X0 m. gruodžio 31 d. įmonės apskaitoje registruojama:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	1 829,19
K 4485 Atostoginių kaupiniai	1 829,19

Apskaičiavus sukauptą atostoginių sumą, apskaičiuojamos reikalingos sukaupti darbdavio lėšomis mokamos VSD įmokos. Jos pateikiamos 5 lentelėje.

5 lentelė

Eil. Nr.	Įmokos pavadinimas	Sukaupta atostoginių suma (EUR)	Įmokos tarifas (%)	Apskaičiuota įmokų suma (EUR)
1	2	3	4	5
1.	Darbdavio lėšomis mokamos VSD įmokos	3 058,89	1,77	54,14

Pagal apskaičiuotas sumas pripažįstama per 20X0 metų IV ketvirtį patirtos sąnaudos ir sukaupti atostoginiai. Naudojantis 3 ir 5 lentelių 5 stulpelių duomenimis (54,14 EUR – 21,77 EUR) paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuojamos reikalingos papildomai sukaupti darbdavio lėšomis mokamų VSD įmokų sumos ir 20X0 m. gruodžio 31 d. įmonės apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	32,37
K 4485 Atostoginių kaupiniai	32,37

2 pavyzdys

Įmonės „B“, kurioje dirba 700 darbuotojų, apskaitos politikoje numatyta, kad darbo užmokesčio sąnaudos už įmonės darbuotojų nepanaudotas kasmetines atostogas apskaičiuojamos ir pripažįstamos kiekvieną mėnesį. Įmonės apskaitoje 20X1 m. gruodžio 31 d. 4485 sąskaitoje „Atostoginių kaupiniai“ buvo sukaupta įmonės įsipareigojimų darbuotojams už praeitų laikotarpių nepanaudotas kasmetines atostogas ir darbdavio lėšomis mokamų VSD įmokų suma.

20X2 m. vasario mėn. atostogavo penki darbuotojai (atostogos buvo suteiktos už 20X1 m.), kuriems 20X2 m. sausio 31 d. už atostogas buvo apskaičiuota 2 500 EUR. Darbo užmokestis už atostogas išmokėtas, išskaičiuoti mokesčiai ir įmokos iš įmonės atsiskaitomosios sąskaitos sumokėtos 20X2 m. sausio 31 d. Apskaitoje šią dieną buvo užregistruota:

D 4485 Atostoginių kaupiniai	2 500
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	2 500

Iš atostoginių buvo išskaičiuota 500 EUR GPM ir 487,50 EUR VSD įmokų. Apskaitoje 20X2 m. sausio 31 d. daromi įrašai:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	987,50
K 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	500,00
K 4482 Mokėtinis socialinio draudimo įmokos	487,50

Nuo 2 500 EUR apskaičiuotų atostoginių sumos apskaičiuojamos darbdavio lėšomis mokamos VSD įmokos ir apskaitoje 20X1 m. gruodžio 31 d. užregistruojama:

D 4485 Atostoginių kaupiniai	44,25
K 4482 Mokėtinis socialinio draudimo įmokos	44,25

20X2 m. sausio 31 d. iš įmonės atsiskaitomosios sąskaitos sumokėjus darbo užmokestį už atostogas, iš jo išskaičiuotus mokesčius ir įmokas, apskaičiuotas darbdavio lėšomis mokamas VSD įmokas, apskaitoje registruojama:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	1 512,50
K 271 Sąskaitos bankuose	1 512,50
D 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	500,00
K 271 Sąskaitos bankuose	500,00
D 4482 Mokėtinis socialinio draudimo įmokos (487,50 EUR + 44,25 EUR)	531,70
K 271 Sąskaitos bankuose	531,70

20X2 m. sausio 31 d. reikia apskaičiuoti kiekvieno įmonėje dirbančio darbuotojo sausio mėnesį uždirbtas nepanaudotų kasmetinių atostogų dienas ir apskaičiuoti reikalingas sukaupti atostoginių sumas. Apskaičiavimams atlikti rekomenduojame pasinaudoti anksčiau pateikto pavyzdžio lentelėmis. Tarkime, kad už 20X2 m. sausio mėnesį apskaičiuota reikalingų sukaupti atostoginių suma yra 10 000 EUR. Įmonės apskaitoje registruojama:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	10 000
K 4485 Atostoginių kaupiniai	10 000

Apskaičiavus sukauptą atostoginių sumą, apskaičiuojamos ir apskaitoje registruojamos sukauptos darbdavio lėšomis mokamos VSD įmokos.

Įmonės patiriamos atostoginių ir su jais susijusios sąnaudos ir atostoginių kaupiniai (įsipareigojimai) įvertinami ir apskaitoje registruojami tolygiai kiekvieną mėnesį per visus metus, kada faktiškai atostogos uždirbamos.

3 pavyzdys

UAB „A“, kurioje dirba tik 10 darbuotojų, vidaus tvarkos taisyklėse nustatyta, kad darbo užmokesčio už nepanaudotas kasmetines atostogas sąnaudas ir atostoginių kaupinius įmonė turi apskaičiuoti ir pripažinti paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. UAB įsteigta 20X0 m. sausio 2 d. Nuo šios datos į įmonę buvo priimta dirbti 5 darbuotojai, kovo 1 d. buvo priimta 3 darbuotojai ir rugpjūčio 1 d. – 2 darbuotojai. Įmonė dirba 5 dienas per savaitę.

Pagal įmonės vidaus tvarką 20X0 m. gruodžio 31 d. įmonė turi apskaičiuoti ir pripažinti darbo užmokesčio už nepanaudotas kasmetines atostogas sąnaudas ir atostoginių kaupinius. Apskaičiavimai atliekami remiantis standarto 16.2 punkto išaiškinimo 1 pavyzdyje pateiktomis lentelėmis.

20X0 m. gruodžio 31 d. suskaičiuojamos nepanaudotos kasmetinių atostogų dienos ir apskaičiuojami reikalingi sukaupti atostoginiai. Apskaičiuoti duomenys pateikti 6 lentelėje.

6 lentelė

Eil. Nr.	Nepanaudotos kasmetinių atostogų dienos 20X0 metų pabaigoje		Darbo užmokestis per metus (EUR)	Darbuotojų dirbtų darbo dienų skaičius per metus
1.	166,67		35 000	2 071

Naudojantis 6 lentelės duomenimis, apskaičiuojama reikalinga sukaupti atostoginių suma:
 $35\,000\text{ EUR} : 2\,071\text{ d. d.} \times 166,67\text{ d. d.} = 2\,816,73\text{ EUR}$

Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuota 2 816,73 EUR atostoginių suma pripažįstama darbo užmokesčio sąnaudomis ir atostoginių kaupiniais. 20X0 m. gruodžio 31 d. apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	2 816,73
K 4485 Atostoginių kaupiniai	2 816,73

Sukauptus atostoginius, apskaičiuojamos reikalingos sukaupti darbdavio lėšomis mokamos VSD įmokos. Apskaičiuoti duomenys pateikiami 7 lentelėje. Lentelėje pateikti įmokų tarifai – tik pavyzdiniai.

7 lentelė

Eil. Nr.	Įmokos pavadinimas	Sukaupta atostoginių suma (EUR)	Įmokos tarifas (%)	Apskaičiuota įmokų suma (EUR)
1.	Darbdavio lėšomis mokamos VSD įmokos	2 816,73	1,77	49,86

20X0 m. gruodžio 31 d. įmonės apskaitoje registruojama apskaičiuotų darbdavio lėšomis mokamų VSD įmokų suma:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	49,86
K 4485 Atostoginių kaupiniai	49,86

Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, t. y. 20X0 m. gruodžio 31 d., atostoginių kaupinių sąskaitoje sukaupta 2 866,59 EUR (2 816,73 EUR + 49,86 EUR).

20X1 metų pabaigoje suskaičiuojamos nepanaudotos kasmetinių atostogų dienos ir paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuojami reikalingi sukaupti atostoginiai, kaip parodyta šiame pavyzdyje. Tarkime, kad atlikus atitinkamus skaičiavimus gauti duomenys, kurie pateikiami 8 lentelėje.

8 lentelė

Eil. Nr.	Nepanaudotos kasmetinių atostogų dienos 20X1 metų pabaigoje	Darbo užmokestis per metus (EUR)	Darbuotojų dirbtų darbo dienų skaičius per metus
1.	128,1	40 000	2 490

Naudojantis 8 lentelės duomenimis, apskaičiuojama reikalinga sukaupti atostoginių suma: $40\,000 \text{ EUR} : 2\,490 \text{ d. d.} \times 128,1 = 2\,057,83 \text{ EUR}$

Sukauptus atostoginius, apskaičiuojamos reikalingos sukaupti darbdavio lėšomis mokamos VSD įmokos fondą. Apskaičiuoti duomenys pateikiami 9 lentelėje. Lentelėje pateikti įmokų tarifai – tik pavyzdiniai.

9 lentelė

Eil. Nr.	Įmokos pavadinimas	Sukaupta atostoginių suma (EUR)	Įmokos tarifas (%)	Apskaičiuota įmokų suma(EUR)
1.	Darbdavio lėšomis mokamos VSD įmokos	2 057,83	1,77	36,42

Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną reikia sukaupti 2 094,25EUR (2 057,83 EUR + 36,42 EUR). Apskaičiuojama suma, kuria reikia koreguoti sąnaudas ir atostoginių kaupinius:

2 866,59 EUR – 2 094,25 EUR = 772,34 EUR

Įmonės apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 4485 Atostoginių kaupiniai	772,34
K 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	772,34

Apskaičiuota atostoginių suma atostoginių kaupiniai nėra koreguojami. Ši suma įmonės apskaitoje pripažįstama sąnaudomis ir įsipareigojimais. Pavyzdžiui, 20X1 m. liepos mėn. atostogavusiems įmonės darbuotojams buvo apskaičiuota 1 500 EUR atostoginių. Įmonės apskaitoje 20X1 m. liepos mėn. buvo padaryti tokie įrašai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	1 526,55
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	1 500,00
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	26,55

16.3. kompensacijos už darbo laiką, sugaištą vykdant valstybines ir visuomenines pareigas;

Darbuotojai gali būti atleidžiami nuo darbo, kai turi atlikti valstybines arba visuomenines pareigas. Atlygis darbuotojams už sugaištą darbo laiką atliekant visuomenines arba valstybines pareigas mokamas įstatymų nustatyta tvarka. Darbuotojai gali būti įpareigojami, pavyzdžiui:

- įgyvendinti rinkimų teisę,
- vykdyti Valstybės kontrolės užduotis.

Darbuotojai gali būti kviečiami į kvotas, parengtinio tardymo organus, į prokuratūrą ir (ar) į teismą kaip liudytojai, nukentėjusieji, specialistai, vertėjai ar kviestiniai, visuomeniniai kaltintojai, visuomeniniai gynėjai, visuomeninės organizacijos ar darbuotojų kolektyvo atstovai. Taip pat gali atlikti donoro ir kitas įstatymų nustatytas pareigas.

Pavyzdys

20X1 m. sausio 15 d. įmonės „A“ darbuotojas buvo pakviestas į teismą liudytoju atstovauti įmonės interesams. Darbuotojas teismo posėdyje dalyvavo visą darbo dieną. Pagal įmonėje nustatytą tvarką už 20X1 m. sausio 15 d. darbuotojui apskaičiuotas vidutinis darbo užmokestis. Apskaičiuotas atlygis įmonės apskaitoje pripažįstamas sąnaudomis ir įsipareigojimais darbuotojui.

16.4. ligos pašalpa, kurią moka darbdavys;

Ligos pašalpa, kurią moka darbdavys, apskaičiuojama pagal pateiktą nedarbingumo pažymėjimą.

Pavyzdys

Įmonės „A“ darbuotojas 20X1 m. sausio 21 d. pateikė nedarbingumo pažymėjimą nuo 20X1 m. sausio 8 d. iki 20X1 m. sausio 20 d. Įmonė dirba 5 darbo dienas per savaitę. Apskaičiuotas darbuotojo darbo dienos vidutinis darbo užmokestis yra 23,50 EUR. Darbuotojui už 2 pirmąsias nedarbingumo dienas buvo apskaičiuota 47 EUR ligos pašalpa. Apskaitoje 20X1 m. sausio 31 d. daromi įrašai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	47
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	47

16.5. darbo užmokesčio priedai, priemokos;

Priedai ir priemokos prie darbo užmokesčio gali būti mokami įstatymų, kitų teisės aktų nustatyta tvarka, kolektyvinėse sutartyse ir kituose darbuotojų ir darbdavių susitarimuose numatytais atvejais. Gali būti įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų privalomų mokėti priedų, kai yra nukrypimų nuo normalių darbo sąlygų, taip pat priemokų ar priedų už ilgametį nepertraukiamąjį darbo stažą įmonėje, užsienio kalbų mokėjimą ir kitokių. Vadovaujantis kaupimo principu šios sąnaudos pripažįstamos, kai jos faktiškai patiriamos, o ne tada, kada išmokami pinigai.

16.6. premijos;

Kaip papildomas atlygis už darbą darbuotojams gali būti skiriamos premijos, kurių dydis ir mokėjimo sąlygos aptartos darbo sutartyse, kolektyvinėse sutartyse ir kituose darbdavio ir darbuotojų tarpusavio susitarimuose. Premijos už pasiektus rezultatus gali būti mokamos kas mėnesį, kas ketvirtį ar už metus. Šios sąnaudos pagal kaupimo principą pripažįstamos, kai jos patiriamos, o ne tada, kai išmokami pinigai.

1 pavyzdys

Įmonės „A“ darbdavio ir darbuotojų susitarimu nustatyta, kad kiekvieną mėnesį darbuotojams, vykdantiems asmenines užduotis, bus mokamos premijos. Įmonės vadovo 20X1 m. vasario 5 d. įsakyme nurodyta už 20X1 m. sausio mėnesį išmokėti darbuotojams, įvykdžiusiems asmenines užduotis, 20 proc. pagrindinio atlygio dydžio mėnesinę premiją. Vadovaujantis šiuo įsakymu, darbuotojams buvo apskaičiuota 2 000 EUR premijų. Premijos bus išmokėtos 20X1 m. vasario 15 d. Apskaičiuota suma pripažįstama 20X1 m. sausio mėnesio sąnaudomis ir trumpalaikiais įsipareigojimais ir apskaitoje registruojama:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	2 000
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	2 000

2 pavyzdys

Įmonės „A“ 20X1 metų kolektyvinėje sutartyje yra numatyta mokėti darbuotojams atitinkamo dydžio metinę premiją už įmonės pasiektus tikslus ir metinius veiklos rezultatus. Pagal įmonėje galiojančią metinių premijų mokėjimo tvarką buvo apskaičiuota, kad šioms premijoms išmokėti reikės 50 000 EUR. Įmonė 20X1 m. gruodžio 31 d. pripažino sąnaudas ir trumpalaikius įsipareigojimus darbuotojams. Įmonės apskaitoje buvo užregistruota:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	50 000
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	50 000

Ištaisius auditorių surastas klaidas, 20X1 metų įmonės veiklos rezultatai pablogėjo ir dėl to 20X2 m. vasario 25 d. buvo perskaičiuotos darbuotojų metinės premijos, kurių suma sumažėjo iki 40 000 EUR. Apskaitoje koreguojami 20X1 m. gruodžio 31 d. duomenys:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	10 000
K 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	10 000

16.7. darbo užmokestis už viršvalandinį darbą;

Už viršvalandinį darbą turi būti apmokama pagal įstatymus ir kitus teisės aktus. Nors šis darbo užmokesčio dydis yra garantuotas įstatymo ir kitų teisės aktų, bet kolektyvinėse sutartyse ir

kituose įmonės vadovybės ir darbuotojų susitarimuose gali būti numatytas ir didesnis atlygis. Šios sąnaudos kaupimo principu pripažįstamos, kai patiriamos, bet ne tada, kada išmokami pinigai.

16.8. darbo užmokestis už darbą naktį, poilsio ir švenčių dienomis;

Apmokėjimą už darbą naktį reglamentuoja įstatymai ir kiti teisės aktai. Už darbą, jeigu jis nenumatytas pagal grafiką, poilsio ar švenčių dienomis mokama vadovaujantis įstatymais arba darbuotojo pageidavimu jam per mėnesį kompensuojama suteikiant kitą poilsio dieną arba ta diena pridedama prie kasmetinių atostogų. Šios sąnaudos vadovaujantis kaupimo principu pripažįstamos, kai jos patiriamos, bet ne tada, kai išmokami pinigai.

16.9. nepiniginis atlygis, toks kaip sveikatos draudimas, nemokamos prekės ar paslaugos ir pan.

Skatindamos savo darbuotojus, įmonės gali prisiimti papildomų įsipareigojimų. Jos visus savo darbuotojus ar darbuotojų grupę gali apdrausti papildomu sveikatos draudimu mokėdamos fiksuoto dydžio įmokas. Toks darbuotojų sveikatos draudimas laikomas nepiniginiu atlygiu, nes jis nėra išmokamas tiesiogiai darbuotojui, bet darbuotojui suteikiama teisė į papildomą nemokamą sveikatos patikrinimą, gydymą, dantų protezavimą ir kitas nemokamas sveikatos priežiūros paslaugas. Įmonė turi teisę prisiimti tokius papildomus įsipareigojimus, pvz., nemokamai teikti prekes ir paslaugas savo darbuotojams. Tokių prekių ir paslaugų kaina turi būti pripažįstama kaip nepiniginis atlygis darbuotojams. Vadovaujantis kaupimo principu šios sąnaudos pripažįstamos, kai patiriamos, o ne tada, kai darbuotojai gauna tokį atlygį.

Tokio pobūdžio įmonės patiriamos išlaidos, skatinant įmonė darbuotojus papildomomis naudomis, pvz., darbuotojų sveikatos draudimas, nemokamai teikiamos prekės ar paslaugos savo darbuotojams, pripažįstamos bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis, kurios galėtų būti registruojamos pagal įmonės patvirtintą individualų sąskaitų planą atskiroje bendrųjų ir administracinių sąnaudų subsąskaitoje, atsižvelgiant į įmonės poreikius duomenų sisteminimo detalumui, šių duomenų analizei, tokių papildomai suteikiamų naudų darbuotojui dažnumą, reikšmingumą ar kitus panašius faktorius.

1 pavyzdys

Įmonėje „A“ dirba 100 darbuotojų. Ji yra sudariusi sutartį su draudimo bendrove, kuriai moka nustatyto dydžio įmokas. Pagal šią sutartį draudimo bendrovė įsipareigojusi apmokėti tam tikrų sveikatos priežiūros įstaigų visiems įmonės „A“ darbuotojams teikiamas sveikatos paslaugas. Kiekvienam įmonės „A“ darbuotojui draudimo bendrovė išduoda individualią sveikatos draudimo ID kortelę, su kuria jis kreipiasi į sveikatos priežiūros įstaigą, sudariusią sutartį dėl sveikatos paslaugų teikimo.

Įmonės patirtos darbuotojų sveikatos draudimo sąnaudos ir įsipareigojimas draudimo bendrovei apskaitoje registruojami šiuo įrašu:

D 63 Bendrosios ir administracinės sąnaudos
K 4494 Kitos mokėtinos sumos

2 pavyzdys

Kai darbuotojo iš įmonės gautas turtas, paslaugos ar kita nauda ne pinigais pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas yra pripažįstama darbuotojo pajamomis, gautomis natūra, įmonės apskaitoje šios pajamos neregistruojamos. Įmonės apskaitoje

registruojami teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuoti privalomi sumokėti mokesčiai. Darbdavys (naudos davėjas) turi išskaičiuoti iš darbuotojo (naudos gavėjo) ir sumokėti į valstybės biudžetą GPM ir VSD įmokas. Kadangi įmonei ir darbuotojui susitarus šie mokesčiai gali būti sumokėti įmonės lėšomis arba išskaičiuojami iš darbuotojo darbo užmokesčio, tai ir apskaitoje registruojama skirtingai. Be to įmonė turi apskaičiuoti ir sumokėti darbdavio lėšomis mokamas VSD įmokas.

Jei teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuotas GPM ir VSD įmokos nuo darbuotojo pajamų natūra pagal tarpusavio šalių susitarimą išskaičiuojami iš darbuotojo darbo užmokesčio, tai apskaičiuoti mokesčiai įmonės apskaitoje registruojami šiuo įrašu:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis
K 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos

ir

D 63 Bendrosios ir administracinės sąnaudos
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos

Jei pagal darbdavio ir darbuotojo susitarimą įmonė privalomus išskaičiuoti mokesčius sumoka iš įmonės lėšų, tai apskaičiuotos mokesčių sumos pripažįstamos įmonės bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis. Ši ūkinė operacija įmonės apskaitoje registruojama šiuo įrašu:

D 63 Bendrosios ir administracinės sąnaudos
K 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos

17. Kompensuojamas ne darbo laikas gali būti skirstomas į kaupiamąjį ir nekaupiamąjį laiką.

Kompensuojamas ne darbo laikas ne visada gali būti kaupiamas, t. y. perkeliamas į būsimus laikotarpius. Pagal tai, ar kompensuojamas ne darbo laikas yra keliamas į būsimus laikotarpius ar ne, jis skirstomas į kaupiamąjį ir nekaupiamąjį ne darbo laiką.

Kompensuojamą kaupiamąjį ir nekaupiamąjį ne darbo laiką reglamentuoja įstatymai. Tačiau įmonė gali savarankiškai, nepažeisdama įstatymų ir kitų teisės aktų, nustatyti savo vidaus dokumentais kitas kompensuojamo kaupiamojo ir nekaupiamojo ne darbo laiko taisykles.

18. Kaupiamasis kompensuojamas ne darbo laikas yra toks, kurį galima perkelti ir panaudoti būsimais laikotarpiais, jei per ataskaitinį laikotarpį jis nebuvo panaudotas, pavyzdžiui, nepanaudotos kasmetinės atostogos.

Kaupiamasis kompensuojamas, t. y. mokamas, ne darbo laikas yra toks laikas, kurį galima perkelti ir panaudoti būsimais laikotarpiais. Kompensuojamas ne darbo laikas yra kaupiamas tolygiai, kiekvieną mėnesį, neatsižvelgiant į tai, kada jis bus panaudotas.

Kaupiamojo kompensuojamo ne darbo laiko pavyzdys gali būti nepanaudotos kasmetinės arba papildomos atostogos, kurios gali būti sukaupiamos ir perkeliamos į būsimus laikotarpius, atsižvelgiant į darbo santykius reglamentuojančiuose teisės aktuose (Darbo kodekse) nustatytus atvejus ir sąlygas.

Papildomas kompensuojamas ne darbo laikas gali būti nustatytas įmonių kolektyvinėse sutartyse, vidaus darbo tvarkos taisyklėse arba darbo sutartyse.

Išeinant iš darbo, darbdavio ir darbuotojo susitarimu už sukauptą kompensuojamą ne darbo laiką gali būti suteikiamos mokamos atostogos nukeliant darbuotojo atleidimo datą arba už šį laiką turi būti sumokama pinigine kompensacija.

19. Atlygio už kaupiamą kompensuojamą ne darbo laiką sąnaudas ir įsipareigojimą įmonė turi pripažinti tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai darbuotojas atlieka darbą, kuris suteikia teisę į kompensuojamą ne darbo laiką.

Įmonė turi įvertinti kompensuojamą ne darbo laiką pinigais ir, vadovaudamasi kaupimo principu, pripažinti sąnaudas ir įsipareigojimą tą ataskaitinį laikotarpį, kurį buvo sukauptas kompensuojamas ne darbo laikas.

20. Jei kompensuoti ne darbo laiką teisės aktų nustatyta tvarka neprivaloma, tačiau įmonė turi neatšaukiamą pasižadėjimą, ji turi pripažinti įsipareigojimą darbuotojui.

Yra atvejų, kai teisės aktų nustatyta tvarka kompensuoti ne darbo laiką nėra privaloma, tačiau įmonė turi pasižadėjimą jį kompensuoti. Ne darbo laikas gali būti kompensuojamas, kai įmonė savo kolektyvinėje sutartyje, vidaus darbo tvarkos taisyklėse ar kitame vidaus dokumente įsipareigoja darbuotojams kompensuoti papildomą ne darbo laiką. Tai gali būti mokamų poilsio dienų suteikimas išmokant darbuotojams vidutinį darbo užmokestį.

Tokį įsipareigojimą darbuotojams įmonė turi pripažinti to laikotarpio sąnaudomis, kada išlaidos patiriamos, neatsižvelgdama į tai, kada bus išmokėti pinigai.

Pavyzdys

Įmonės „A“ 20X1 metų kolektyvinėje sutartyje priimtas įsipareigojimas suteikti darbuotojams papildomą mokamą ne darbo dieną – gruodžio 23-iają – išmokant vidutinį darbo užmokestį. Įmonės kolektyvinėje sutartyje numatyta, kad darbo užmokestis mokamas du kartus per mėnesį, t. y. kiekvieno mėnesio 5 ir 20 dieną. Šiuo atveju įmonė turi neatšaukiamą pasižadėjimą, todėl ji turi pripažinti įsipareigojimą darbuotojams neatsižvelgdama į tai, kad pinigai už gruodžio 23 d. bus išmokėti tik 20X2 metų sausio mėnesį.

Tarkime, kad įmonėje dirba 100 darbuotojų. Įmonė kiekvienam darbuotojui už 20X1 m. gruodžio 23 d. turės apmokėti po 7 nedarbo valandas. Apskaičiavus 20X1 metų rugsėjo – lapkričio mėnesių kiekvieno darbuotojo vienos valandos vidutinį darbo užmokestį gaunama visa šio įmonės įsipareigojimo darbuotojams suma, tai yra 1 350 EUR.

Vadovaudamasi kaupimo principu, šią sumą įmonė pripažįsta 20X1 ataskaitinių metų sąnaudomis ir įsipareigojimais darbuotojams. Įmonės apskaitoje 20X1 m. gruodžio 31 d. daromi tokie įrašai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	1 350
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	1 350

21. Nekaupiamasis kompensuojamas ne darbo laikas yra toks, kurio negalima perkelti ir panaudoti būsimais laikotarpiais, jei per ataskaitinį laikotarpį jis nebuvo panaudotas. Jei priklausęs ne darbo laikas per ataskaitinį laikotarpį nepanaudojamas ir darbuotojui nesuteikia teisės gauti atlygį, įsipareigojimas darbuotojui nepripažįstamas.

Nekaupiamą kompensuojamą ne darbo laiką pavyzdys gali būti suteikiamos papildomos lengvatos vaikus auginantiems asmenims. Darbuotojams, auginantiems neįgalų vaikų iki aštuoniolikos metų arba du vaikus iki dvylikos metų, per mėnesį suteikiama viena papildoma

poilsio diena (arba darbo laikas sutrumpinamas dviem valandomis per savaitę), o auginantems tris ir daugiau vaikų iki dvylikos metų – dvi dienos per mėnesį (arba atitinkamai darbo laikas sutrumpinamas keturiomis valandomis per savaitę) mokant jų vidutinį darbo užmokestį.

Šis darbo laikas nekaupiamas ir darbuotojas negali nepanaudoto kompensuojamo ne darbo laiko perkelti ir panaudoti būsimais laikotarpiais arba gauti piniginę kompensaciją. Jei darbuotojas šio ne darbo laiko nepanaudojo per kalendorinį mėnesį, į kitą mėnesį šis ne darbo laikas nėra perkeliamas ir įsipareigojimas darbuotojui nepripažįstamas. Sąnaudos ir įsipareigojimas pripažįstamas tik darbuotojui pasinaudojus laisvomis dienomis tą kalendorinį mėnesį, kada jis turėjo tokią teisę.

22. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įmonė turi pripažinti visus įsipareigojimus darbuotojui ir atlygio už mokamą darbo ir kompensuojamą ne darbo laiką sąnaudas.

Paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną įmonė visus įsipareigojimus darbuotojams už mokamą darbo ir nedarbo laiką turi įvertinti ir pripažinti ataskaitinio laikotarpio sąnaudas ir įsipareigojimus.

23. Įmonė turi pripažinti premijų ar kitų priedų ir priemokų sąnaudas ir įsipareigojimą, jei ji turi teisinį įsipareigojimą ar neatšaukiamą pasižadėjimą skirti tokį atlygį darbuotojui ir gali šį įsipareigojimą patikimai įvertinti.

Premijų ar kitų priedų ir priemokų sąnaudos ir įsipareigojimai gali būti pripažįstami ir registruojami įmonės apskaitoje, jei:

- įmonė turi teisinį įsipareigojimą ar neatšaukiamą pasižadėjimą skirti tokį atlygį darbuotojui;
- įmonė gali šį įsipareigojimą patikimai įvertinti.

Įmonės teisinių įsipareigojimų atsiradimo pagrindas gali būti teisės aktų reikalavimai, teismų ir kitų institucijų sprendimai, sutartys (darbo, kolektyvinė ir kt.), įmonės vadovybės sprendimai, kuriuos privaloma vykdyti. Teisinis įsipareigojimas gali būti premijos, priedai ir priemokos, kurias įmonė privalo mokėti įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka. Tai gali būti priedai už kenksmingas darbo sąlygas, už darbą lauko sąlygomis, priemokos už papildomus darbus, papildomą darbo krūvį ir t. t. Teisinio įsipareigojimo pavyzdys gali būti kolektyvinėje sutartyje, darbo sutartyje ar kitame įmonės vidaus dokumente priimtas įsipareigojimas mokėti metines premijas už metinius veiklos rezultatus. Įmonės kolektyvinėje sutartyje gali būti numatyti priedai už kelių užsienio kalbų mokėjimą, premijos už išdirbtus metus ir jubiliejaus proga, priemokos už projektų vykdymą ir kt.

Prievoles įmonė įgyja pagal tam tikrus dokumentus. Pavyzdžiui, mokėti metines premijas darbuotojui įmonė įsipareigojo darbo sutartimi, mokėti priedą už dviejų ir daugiau užsienio kalbų mokėjimą įsipareigojo kolektyvine sutartimi ir kt. Įmonė, prisiėmusi įsipareigojimą, privalės jį vykdyti.

Įmonės sąnaudų ir įsipareigojimų pripažinimo pagrindas gali būti ir neatšaukiamas pasižadėjimas, t. y. vienašališkas įmonės įsipareigojimas, kuriuo tiki kiti rinkos dalyviai. Kad įmonės pasižadėjimas patikimas, rodo ankstesnė įmonės veikla, kai ji vykdė tokius pasižadėjimus.

Svarbiausios įmonės neatšaukiamo pasižadėjimo sąlygos yra jo viešumas ir dokumentavimas.

Neatšaukiamo pasižadėjimo pavyzdžiai gali būti:

1. viešas įmonės akcininkų pranešimas spaudoje mokėti metines premijas;
2. įmonės akcininkų pasižadėjimas, užfiksuotas akcininkų ir darbuotojų susirinkimo protokole, mokėti premijas;
3. viešas įmonės vadovo pranešimas darbuotojų susirinkime apie akcininkų sprendimą mokėti premijas ir priedus;
4. kiti dokumentuose užfiksuoti ir vieši pasižadėjimai.

Tiek teisinio įsipareigojimo, tiek neatšaukiamo įmonės pasižadėjimo atveju antroji šalis įgyja teisę reikalauti tas prievoles įvykdyti. Tiek teisinis įsipareigojimas, tiek neatšaukiamas įmonės pasižadėjimas darbuotojui gali būti pripažįstamas tik tada, kai įmanoma patikimai įvertinti, kiek jai kainuos šį įsipareigojimą įvykdyti.

Jei įmonė turi teisinį įsipareigojimą ar neatšaukiamą pasižadėjimą skirti premijas, kitus priedus ir priemokas ir gali šį įsipareigojimą patikimai įvertinti, ji privalo tokias sąnaudas ir įsipareigojimus darbuotojams pripažinti. Paprastai premijos, priedai ir priemokos yra priskiriamos trumpalaikiams įsipareigojimams. Trumpalaikių išmokų darbuotojams įsipareigojimams nediskontuojami.

Tokie įsipareigojimai pripažįstami trumpalaikiais, jei visa suma bus išmokama per dvylika mėnesių nuo laikotarpio, per kurį darbuotojas atliko darbą. Šios sąnaudos ir įsipareigojimai įmonės apskaitos politikoje nustatyta tvarka gali būti pripažįstami ir įmonės apskaitoje registruojami tolygiai kas mėnesį, kas ketvirtį arba paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną.

1 pavyzdys

Įmonė su darbuotojais kolektyvinės sutarties nėra pasirašiusi. Atskiros tvarkos, nustatančios premijų apskaičiavimą ir skyrimą už metų veiklos rezultatus, įmonėje nėra.

Visuotinis akcininkų susirinkimas 20X9 m. balandžio 10 d. nusprendė skirti už 20X8 metų veiklos rezultatus visų darbuotojų premijoms 30 000 EUR ir priėmė sprendimą sudaryti tokio pat dydžio rezervą numatytoms premijoms išmokėti. Gavusi akcininkų susirinkimo sprendimą, įmonė 20X9 m. balandžio 10 d. apskaitoje užregistravo 20X9 metų nuosavo kapitalo pokytį, t. y. 30 000 EUR rezervą numatomoms premijoms:

D 342 Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	30 000
K 333 Kiti rezervai (darbuotojų premijos)	30 000

Rezervas premijoms yra sudaromas pagal 8-ąjį verslo apskaitos standartą „Nuosavas kapitalas“.

Premijos darbuotojams buvo apskaičiuotos 20X9 m. balandžio 20 d. ir apskaitoje užregistruotos tokiais įrašais:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	30 531
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	30 000
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	531
ir	
D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	11 850
K 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	6 000
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	5 850

Įmonė premijas išmokėjo 20X9 m. gegužės 8 d. ir apskaitoje užregistravo:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis (30 000 EUR – 11 850 EUR)	18 150
K 271 Sąskaitos bankuose	18 150

Sprendimą dėl darbuotojų premijoms skirto rezervo panaikinimo įmonės akcininkai turės priimti 20X0 m. vyksiančiame akcininkų susirinkime.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ kolektyvinėje sutartyje įsipareigojo mokėti darbuotojams nustatyto dydžio metines premijas, jei darbuotojai įvykdys asmeninius įsipareigojimus ir įmonė pasieks nustatytus tikslus. Konkretūs įmonės tikslai yra nustatyti 20X8 m. veiklos plane. Metinių premijų apskaičiavimo tvarka yra nustatyta kolektyvinės sutarties priede.

Įmonės 20X8 metų veiklos rezultatai ir kiekvieno darbuotojo indėlis buvo įvertinta 20X9 m. sausio 30 d. ir pagal premijų apskaičiavimo tvarką darbuotojų premijoms buvo apskaičiuota 30 000 EUR suma. 20X8 metų finansinės ataskaitos dar nebuvo patvirtintos.

20X9 m. sausio 30 d. apskaičiavus darbuotojų premijas apskaitoje 20X8 m. gruodžio 31 d. registruojamos sąnaudos ir įsipareigojimai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	30 531
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	30 000
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	531
ir	
D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	11 850
K 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokesčiai	6 000
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	5 850

Įmonė premijas išmokėjo 20X9 m. gegužės 8 d. ir apskaitoje užregistravo:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis (30 000 EUR – 11 850 EUR)	18 150
K 271 Sąskaitos bankuose	18 150

3 pavyzdys

Įmonė „A“ kolektyvinėje sutartyje įsipareigojo mokėti darbuotojams nustatyto dydžio metines premijas, jei darbuotojai įvykdys asmeninius įsipareigojimus ir įmonė pasieks nustatytus tikslus. Konkretūs įmonės tikslai yra nustatyti 20X8 m. veiklos plane. Metinių premijų apskaičiavimo tvarka yra nustatyta kolektyvinės sutarties priede.

Įmonės 20X8 metų veiklos rezultatai ir kiekvieno darbuotojo indėlis buvo įvertinta 20X9 m. sausio 30 d. ir pagal premijų apskaičiavimo tvarką buvo apskaičiuota 30 000 EUR premijų darbuotojams. Atlikdami 20X8 m. finansinių ataskaitų auditą, 20X9 m. vasario mėn. auditoriai nustatė, kad dėl padarytų klaidų įmonės 20X8 m. rezultatai yra blogesni, nei rodo 20X9 m. sausio 30 d. pateikti duomenys, pagal kuriuos buvo apskaičiuota premijų suma. Patikslinus 20X8 m. rezultatus premijos darbuotojams turėtų sudaryti 27 000 EUR. Įmonė atsižvelgė į auditorių pastabas, 20X9 m. kovo 1 d. ištaisė pastebėtas klaidas ir sumažino metinių premijų sumą.

20X9 m. sausio 30 d. apskaičiavus premijas darbuotojams apskaitoje 20X8 m. gruodžio 31 d. užregistruotos sąnaudos ir įsipareigojimai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	30 531
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	30 000
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	531
ir	
D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	11 850
K 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	6 000
K 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	5 850
Patikslinus darbuotojams skirtų premijų sumą 20X9 m. kovo 1 d. koreguojami 20X8 m. duomenys:	
D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	3 000,00
D 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	53,10
K 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	3 053,10
ir	
D 4481 Mokėtinas gyventojų pajamų mokestis	600
D 4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos	585
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	1 185
16 335 EUR (30 000 EUR – 11 850 EUR – 3 000 EUR + 1 185 EUR) premijų buvo išmokėta 20X9 m. gegužės 8 d. ir apskaitoje užregistruota:	
D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	16 335
K 271 Sąskaitos bankuose	16 335

24. Įmonės teisinis įsipareigojimas ar neatšaukiamas pasižadėjimas laikomas patikimai įvertintu tik tada, jei atlygis gali būti nustatytu būdu apskaičiuojamas iki finansinių ataskaitų sudarymo datos.

Įmonė gali patikimai įvertinti teisinį įsipareigojimą ar neatšaukiamą pasižadėjimą pagal pelno paskirstymo ar priemokų planą tik tada, jei yra nustatyta tvarka išmokos dydžiui nustatyti. Numatomos mokėti premijų ar kitų priemokų sumos yra kaupiamos tolygiai per visus metus iki paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos neatsižvelgiant į tai, kada jos bus išmokėtos. Vertinant neatšaukiamą pasižadėjimą atsižvelgiama į tikimybę, kad kai kurie darbuotojai gali išeiti iš darbo negavę premijos.

Jei įmonėje nėra nustatytos premijų ar kitų priedų apskaičiavimo tvarkos, pagal kurią būtų galima apskaičiuoti įmonės įsipareigojimo dydį, toks įsipareigojimas nelaikomas patikimai įvertinamu. Tokiu atveju įmonė paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną sąnaudų ir įsipareigojimų nepripažįsta.

1 pavyzdys

Įmonės „A“ 20X8 metų kolektyvinėje sutartyje numatyta, kad visiems darbuotojams, kurie dirba ilgiau kaip vienus metus ir kurie iki premijų mokėjimo dienos nenutrauks darbo santykių su įmone, bus mokamos premijos už pasiektus metinius rezultatus (1 proc. nuo uždirbtų pajamų). Šias premijas numatoma išmokėti iki 20X9 m. kovo 30 d. Susumavus 20X8 metų veiklos rezultatus ir apskaičiavus reikalingą sukaupti sumą, pripažįstamos sąnaudos ir įsipareigojimai.

Tarkime, kad įmonė per 20X8 m. sausio mėnesį uždirbo 550 600 EUR pajamų. Apskaičiuojama, kad reikia sukaupti 5 506 EUR (550 600 x 1 %). Apskaitoje registruojama:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	5 603,46
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	5 506,00
K 4482 Mokėtinis socialinio draudimo įmokos	97,46

Šios sąnaudos turi būti kaupiamos tolygiai ir apskaitoje registruojamos kiekvieną 20X8 metų mėnesį.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ ankstesniais metais mokėjo metines premijas už veiklos rezultatus. 20X8 m. vasario 25 d. įmonės vadovas darbuotojų susirinkime viešai pareiškė apie akcininkų sprendimą mokėti premijas ir priedus. Metinės premijos apskaičiuojamos įmonėje nustatyta tvarka, skiriant 2 proc. uždirbto pelno. Pagal įmonės apskaitos politiką numatyta, kad mokėtinis premijos apskaičiuojamas ir apskaitoje registruojamas kiekvieno ketvirčio pabaigoje. 20X8 metų I ketvirtį įmonė uždirbo 650 349 EUR pelno. Buvo apskaičiuota, kad minėtoms premijoms įmonė turėtų sukaupti 13 007 EUR.

Viešas įmonės vadovo pareiškimas apie akcininkų sprendimą mokėti premijas yra neatšaukiamas pasižadėjimas, kurį įmonė gali patikimai įvertinti, todėl ji turi pripažinti sąnaudas ir trumpalaikius įsipareigojimus darbuotojams. Apskaičiuota mokėtinų premijų suma 20X8 m. kovo 31 d. įmonės apskaitoje registruojama:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	13 237,22
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	13 007,00
K 4482 Mokėtinis socialinio draudimo įmokos	230,22

Kaip ir I ketvirtį, analogiškai mokėtinų premijų suma yra sukaupiama per antrą ir trečią ketvirčius. Paskutinę atskaitinio laikotarpio dieną ši suma perskaičiuojama ir koreguojama pagal metinius įmonės veiklos rezultatus.

3 pavyzdys

Įmonė yra įsipareigojusi visiems darbuotojams metų pabaigoje mokėti nustatyto dydžio premijas. Metų viduryje vadovybė nusprendė iki numatytos premijų mokėjimo dienos 10 proc. sumažinti įmonės darbuotojų skaičių. Šiuo atveju įmonė turi įsipareigojimą išmokėti metines premijas darbuotojams, tačiau jau yra aišku, kad 10 proc. darbuotojų jos nebus išmokėtos, nes įmonė nėra pasižadėjusi mokėti šias premijas darbuotojams, nutraukusiems darbo sutartį iki premijų mokėjimo dienos. Vadinasi, gali būti pripažinta tik 90 proc. apskaičiuotos įsipareigojimų sumos.

4 pavyzdys

Įmonė „A“ įsteigta 20X7 metų vasario mėnesį. Susumavus įmonės 20X7 metų veiklos rezultatus paaiškėjo, kad įmonė dirbo pelningai. Tačiau įmonės akcininkai nusprendė gautą pelną skirti investicijoms, o darbuotojams pažadėjo mokėti premijas už 20X8 metų veiklos rezultatus.

20X8 metais įmonė uždirbo 1 500 000 EUR pelną, tačiau įmonėje nėra nustatytos premijų apskaičiavimo tvarkos. Kol įmonė negali tiksliai įvertinti mokėtinų premijų dydžio, ji įsipareigojimų nepripažįsta ir apskaitoje neregistruoja.

V. ILGALAIKIO ATLYGIO DARBUOTOJUI PRIPAŽINIMAS IR ĮVERTINIMAS DARBDAVIO APSKAITOJE

25. Ilgalaikis atlygis darbuotojui mokamas pagal atskirus darbdavio ir darbuotojo susitarimus, kolektyvines sutartis ar panašiai.

Ilgalaikis atlygis darbuotojui – tai pagal darbdavio ir darbuotojo susitarimą mokamos ilgalaikės išmokos, kurios gali būti mokamos ir dirbančiam, ir darbo santykius su įmone nutraukusiam darbuotojui. Išmokos, kurias darbuotojui atlikus darbą numatoma mokėti ne anksčiau kaip po dvylikos mėnesių, pripažįstamos ilgalaikiu atlygiu. Apskaičiuota suma pripažįstama finansinių metų bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis ir įsipareigojimais, o įmonės balanse parodoma atidėjinių arba ilgalaikių įsipareigojimų dalyje. Šios sąnaudos kaupiamos visus finansinius metus ir įvertinamos paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną.

Ilgalaikis atlygis, kuris darbuotojui numatytas sukaupti ir išmokėti per ilgesnį kaip dvylikos mėnesių laikotarpį, sąnaudomis ir ilgalaikiais įsipareigojimais pripažįstamas per atitinkamą laikotarpį, su kurio pajamų uždirbimu šios sąnaudos bus siejamos. Todėl įsipareigojimai įvertinami diskontuojant būsimojo laikotarpio išmokų sumą.

Pradinė atlygio darbuotojui įsipareigojimo vertė pagal pasirinktą įmonės apskaitos politiką gali būti pripažįstama:

1. atsižvelgiant į darbuotojo jau uždirbto atlygio dalį iki vertinimo datos;
2. neatsižvelgiant į darbuotojo jau uždirbto atlygio dalį iki vertinimo datos.

1 pavyzdys

Kolektyvinėje sutartyje, pasirašytoje 20X0 m. gruodžio 31 d., įmonė „A“ įsipareigojo išmokėti 2 000 EUR vienkartinę išmoką kiekvienam darbuotojui, kuris šioje įmonėje išdirbs 10 metų. Sutarties pasirašymo dieną vienas darbuotojas jau turėjo 6 metų darbo stažą šioje įmonėje ir tikimasi, kad jis išdirbs kolektyvinėje sutartyje numatytus 10 metų.

Tarkime, įmonė „A“ savo apskaitos politikoje yra nustačiusi, kad pradinė atlygio darbuotojui įsipareigojimo vertė pripažįstama atsižvelgiant į iki vertinimo datos darbuotojo jau uždirbto atlygio dalį. Įsipareigojimų dabartinei vertei apskaičiuoti įmonė taiko 10 proc. vyriausybės ilgalaikių vertybinių popierių palūkanų normą. Norėdama įvykdyti įsipareigojimą įmonė „A“ šiam darbuotojui po 4 metų turi sukaupti 2 000 EUR. Šis įsipareigojimas yra ilgalaikis, todėl jį įmonė vertina dabartine verte, kuri apskaičiuojama pagal formulę:

$$PV_0 = FV_n \times \frac{1}{(1+i)^n},$$

kur

PV_0 – dabartinė vertė

FV_n – būsimoji vertė n ataskaitinį laikotarpį

i – palūkanų norma, išreikšta absoliutiniu skaičiumi

n – laikotarpis iki išmokėjimo datos

20X0 m. gruodžio 31 d. nuo darbuotojo jau uždirbtos atlygio dalies apskaičiuota suma atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais pripažįstama iš karto. Likusi suma bus kaupiama ir

pripažįstama sąnaudomis per likusius 4 metus, kuriuos darbuotojas turi išdirbti, kad gautų minėtą išmoką.

Pagal formulę apskaičiuotos sumos, kurias reikia sukaupti paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną, kol darbuotojas įmonėje išdirbs 10 metų, pateikiamos 10 lentelėje.

10 lentelė

Data	Darbuotojo darbo stažas, palyginti su reikiamu darbo stažu	Nediskontuota, reikalinga sukaupti suma (EUR)	Taikomas koeficientas ir palūkanų norma (1 + 0,1)	Laikotarpis iki sutarties vykdymo termino (metai)	(1 + 0,1) ⁿ 4 ir 5 stulpelių rezultatas	Apskaičiuota įsipareigojimų suma paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną (EUR)	Įsipareigojimų padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį (EUR)
1	2	3	4	5	6	7	8
20X0-12-31	6 iš 10	1 200	1,1	4	1,4641	819,62	819,62
20X1-12-31	7 iš 10	1 400	1,1	3	1,331	1 051,84	232,22
20X2-12-31	8 iš 10	1 600	1,1	2	1,21	1 322,31	270,47
20X3-12-31	9 iš 10	1 800	1,1	1	1,1	1 636,36	314,05
20X4-12-31	10 iš 10	2 000	1,1	0	1	2 000,00	363,64
Iš viso:							2 000,00

Dabartinė vertė galima apskaičiuoti *Excel* lentelėje. *Excel* lentelėje įrašius laikotarpius iki sutarties vykdymo datos ir nediskontuotas, reikalingas sukaupti sumas, diskontuotos sumos (įsipareigojimų dabartinė vertė) apskaičiuojamos automatiškai pagal įvestas formules:

The screenshot shows an Excel spreadsheet with the following data:

	A	B	C	D
	Laikotarpis iki sutarties vykdymo termino	Data	Nediskontuota, reikalinga sukaupti suma	Apskaičiuotų įsipareigojimų dabartinė vertė
1				
2	4	20X0-12-31	1200,00	=-PV(10%;A2;;C2)
3	3	20X1-12-31	1400,00	1051,84
4	2	20X2-12-31	1600,00	1322,31
5	1	20X3-12-31	1800,00	1636,36
6	0	20X4-12-31	2000,00	2000,00

The 'Funkcijos argumentai' dialog box for the PV function shows:

- Norma: 10% = 0,1
- Laikot_sk: A2 = 4
- Iš: (blank) = skaičius
- Br: C2 = 1200
- Tipas: (blank) = skaičius
- Result: = -819,6161464

Additional text in the dialog: 'Grąžina dabartinę investicijos vertę: bendrą sumą, kurios dabar verta būsimų mokėjimų seka. Norma - laikotarpio palūkanų norma. Pavyzdžiui, naudokite 6%/4, jei kas ketvirtį mokama po 6% MPN. Formulės rezultatas = 819,62'.

20X0 m. gruodžio 31 d. įsipareigojimų dabartinė vertė 819,62 EUR D2 langelyje gali būti apskaičiuojama taikant formulę *PV*. *PV* formulės laukelyje „Norma“ įrašoma palūkanų norma (nurodoma 10 proc.), laukelyje „Laikot_sk“ įrašomas iki sutarties vykdymo termino likusių laikotarpių skaičius (nurodoma A2), laukelyje „Br“ įrašoma nediskontuota vertė (nurodomas C2 langelis). Nukopijavus formulę iš D2 langelio į kitus D stulpelio langelius, bus automatiškai apskaičiuotos ir kitų laikotarpių diskontuotos sumos.

20X0 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruojama:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	819,62
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	819,62

Paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną, naudodama apskaičiuotus ir 10 lentelės 8 stulpelyje pateiktus duomenis, įmonė pripažįsta atidėjinių sąnaudas ir įsipareigojimus darbuotojams.

20X1 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruojama:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	232,22
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	232,22

Analogiškai pripažįstama ir apskaitoje registruojama atidėjinių sąnaudos ir įsipareigojimai paskutinę kitų ataskaitinių laikotarpių dieną.

2 pavyzdys

Kolektyvinėje sutartyje, pasirašytoje 20X0 m. gruodžio 31 d., įmonė „A“ įsipareigojo išmokėti 2 000 EUR vienkartinę išmoką visiems darbuotojams, kurie šioje įmonėje išdirbs 10 metų. Sutarties pasirašymo dieną vienas darbuotojas jau turėjo 6 metų darbo stažą šioje įmonėje ir tikimasi, kad jis išdirbs kolektyvinėje sutartyje numatytus 10 metų.

Tarkime, kad įmonė „A“ savo apskaitos politikoje yra nustatiusi, kad pradinė atlygio darbuotojui įsipareigojimo vertė pripažįstama neatsižvelgiant į iki vertinimo datos darbuotojo jau uždirbto atlygio dalį, todėl visa įsipareigojimų suma turės būti pripažįstama būsimais laikotarpiais, per kuriuos darbuotojas dirbs iki išmokos gavimo termino. Įsipareigojimų dabartinei vertei apskaičiuoti įmonė taiko 10 proc. vyriausybės vertybinių popierių palūkanų normą.

Įmonė „A“ apskaičiuojo, kad norėdama įvykdyti įsipareigojimą šiam darbuotojui, 2 000 EUR ji turi sukaupti ir pripažinti sąnaudomis per likusius 4 metus. Kiekvienais metais reikalinga sukaupti suma apskaičiuojama:

$$2\,000\text{ EUR} : 4\text{ metų} = 500\text{ EUR.}$$

Šis įsipareigojimas yra ilgalaikis, todėl jį įmonė vertina dabartine verte, kuri apskaičiuojama pagal formulę:

$$PV_0 = FV_n \times \frac{1}{(1+i)^n}$$

20X0 m. gruodžio 31 d. įmonei reikia sukaupti 0, 20X1 m. gruodžio 31 d. – 1/4, 20X2 m. gruodžio 31 d. – 2/4, 20X3 m. gruodžio 31 d. – 3/4, 20X4 m. gruodžio 31 d. – 4/4, reikiamos sukaupti sumos.

20X0 m. gruodžio 31 d. apskaičiuota atlygio darbuotojui įsipareigojimo vertė yra lygi nuliui. Apskaičiuotos būsimų išmokų įsipareigojimų sumos, kurias reikia sukaupti paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną per likusius 4 metus, kol šis darbuotojas išdirbs įmonėje 10 metų, pateikiamos 11 lentelėje.

11 lentelė

Data	Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną pripažįstama įsipareigojimo darbuotojui dalis	Nediskuotuota reikalinga sukaupti suma (EUR)	Taikomas koeficientas ir palūkanų norma (1 + 0,1)	Laikotarpis iki sutarties vykdymo termino	(1 + 0,1) ⁿ 4 ir 5 stulpelių rezultatas	Apskaičiuota įsipareigojimų suma paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną (EUR)	Įsipareigojimų padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį (EUR)
1	2	3	4	5	6	7	8
20X0-12-31	0	0,00	1,1	4	1,4641	0,00	0,00
20X1-12-31	1 / 4	500,00	1,1	3	1,331	375,66	375,66
20X2-12-31	2 / 4	1 000,00	1,1	2	1,21	826,45	450,79
20X3-12-31	3 / 4	1 500,00	1,1	1	1,1	1 363,64	537,19
20X4-12-31	4 / 4	2 000,00	1,1	0	1	2 000,00	636,36
Iš viso:							2 000,00

Dabartinė vertė galima apskaičiuoti *Excel* lentelėje. *Excel* lentelėje įrašius laikotarpius iki sutarties vykdymo datos ir nediskuotą, reikalingą sukaupti sumą, diskuotą sumą (įsipareigojimų dabartinė vertė) apskaičiuojamos automatiškai pagal įvestas formules:

The screenshot shows an Excel spreadsheet with the following data:

Laikotarpis iki sutarties vykdymo termino	Data	Nediskuotuota, reikalinga sukaupti suma	Apskaičiuotų įsipareigojimų dabartinė vertė
4	20X0-12-31	0,00	0,00
3	20X1-12-31	500,00	=PV(10%;A3;;C3)
2	20X2-12-31	1000,00	826,45
1	20X3-12-31	1500,00	1363,64
0	20X4-12-31	2000,00	2000,00

The 'Funkcijos argumentai' dialog box for the PV function is open, showing the following arguments:

- Norma: 10% = 0,1
- Laikot_sk: A3 = 3
- Br: C3 = 500
- Tipas: = skaičius

The dialog box also displays the result: 'Formulės rezultatas = 375,66' and provides a link for more information: 'Paaiškinimai apie šią funkciją'.

Jei būtų kita sutarties pasirašymo data, įsipareigojimų sumos būtų kitokios negu nurodytos lentelėje. Pavyzdžiui, jei sutartis būtų pasirašyta 20X0 metų birželio mėn., tai lešų sukaupti reiktų dar už pusę metų.

20X1 m. gruodžio 31 d. įsipareigojimų dabartinė vertė 375,66 EUR D3 langelyje gali būti apskaičiuojama taikant formulę *PV*. *PV* formulės laukelyje „Norma“ įrašoma palūkanų norma (nurodoma 10 proc.), laukelyje „Laikot_sk“ įrašomas iki sutarties vykdymo termino likusių laikotarpių skaičius (nurodoma A3), laukelyje „Br“ įrašoma nediskuotuota vertė (nurodomas C3 langelis). Nukopijavus formulę iš D3 langelio į kitus D stulpelio langelius, bus automatiškai apskaičiuotos ir kitų laikotarpių diskuotą sumą.

20X1 m. gruodžio 31 d. apskaičiuota suma pripažįstama atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais ir apskaitoje registruojama:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	375,66
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	375,66

Paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną, t. y. gruodžio 31 d., naudojama apskaičiuotus ir 11 lentelės 8 stulpelyje pateiktus duomenis, įmonė pripažįsta atidėjinių sąnaudas ir įsipareigojimus darbuotojams.

20X2 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruojama:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	450,79
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	450,79

Atidėjinių sąnaudos ir įsipareigojimai kitų metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną pripažįstama ir apskaitoje registruojama analogiškai.

3 pavyzdys

Įmonės „A“ kolektyvinėje sutartyje numatyta, kad darbuotojui pagal atskirą darbdavio ir darbuotojo susitarimą gali būti mokamas tam tikro dydžio atlygis dvejus metus iki pensinio amžiaus sukakties.

20X1 m. gruodžio 31 d. įmonėje „A“ dirbo 50 darbuotojų. 20X4 m. balandžio mėn. dviem įmonės darbuotojams sukaks pensinis amžius. 20X2 m. sausio 31 d. įmonės vadovybė pasiūlė šiems darbuotojams mokėti po 1 000 EUR kiekvieną mėnesį iki pensijos, jeigu jie sutiks nutraukti su įmone darbo sutartį nuo 20X2 m. kovo 31 d. 20X2 m. vasario 3 d. abu darbuotojai priėmė vadovybės pasiūlymą.

Atlygis, kuris 20X2 m. kovo 31 d. nutraukus darbo santykius su įmone, bus pradėtas mokėti darbuotojams kiekvieną mėnesį dvejus metus iki pensinio amžiaus sukakties, t. y. už 20X2 m. balandžio mėn. – 20X4 m. kovo mėn. laikotarpį imtinai, turi būti pripažįstamas įmonės sąnaudomis ir parodomas įsipareigojimuose diskontuota verte. Įsipareigojimų dabartinei vertei apskaičiuoti įmonė taiko 5 proc. vyriausybės vertybinių popierių palūkanų normą. Atlygio dalis, kuri bus išmokama per dvylika mėnesių nuo sutarties nutraukimo registruojama trumpalaikiuose įsipareigojimuose, o likusi atlygio dalis – ilgalaikiuose įsipareigojimuose, kaip ilgalaikis atlygis darbuotojui.

Įmonės apskaitoje 20X2 m. kovo 31 d. registruojama:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	43 622,23
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	20 695,22
K 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	22 927,01

Jei gryniesi būsimieji pinigų srautai yra neperiodiniai, skiriasi atskirais laikotarpiais kaupiamų sumų dydžiai ar galutiniai būsimieji pinigų srautai priklauso nuo skirtingų sutarties sąlygų įgyvendinimo, rekomenduotina taikyti diskontavimo formulę atsižvelgiant į dienų skaičių. Tokio diskontavimo pavyzdžių pateikta 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 36.2 papunkčio 2 ir 3 pavyzdžiuose, kuriuose aiškinamas finansinių įsipareigojimų amortizuotos savikainos apskaičiavimas.

26. Ilgalaikio atlygio darbuotojui pavyzdžiai gali būti:

26.1. atlygis, mokamas išėjus į pensiją;

Įmonė gali prisiimti ilgalaikius įsipareigojimus darbuotojui išėjus į pensiją. Tokio įsipareigojimo pavyzdys gali būti iš įmonės lėšų mokama pensija. Šiuo atveju įsipareigojimai mokėti atlygį darbuotojui išėjus į pensiją įvertinami dabartine verte, t. y. diskontuojamos visos būsimos išmokos. Dažnai įsipareigojimų išmokėti pensijas vertinimo metodai vadinami aktuarinio vertinimo metodais, nes vertinant būsimųjų įmonės išmokų vertę yra atsižvelgiama į įvairias demografines prielaidas. Demografinės prielaidos gali būti:

- darbuotojų, kurie kiekvienais metais įgis teisę į pensiją, skaičius;
- kadru kaita;
- sulaukusių pensinio amžiaus darbuotojų sprendimas išeiti į pensiją;
- darbuotojų gyvenimo trukmė;
- sergamumas;
- mirtingumas ir kt.

Įmonė prisiimtų įsipareigojimų vertės pokyčius dėl pasikeitusių demografinių prielaidų pripažįsta pajamomis arba sąnaudomis.

Pavyzdys

20X0 m. gruodžio 31 d. restauravimo įmonėje „A“ dirba 50 darbuotojų. Kadangi patyrusių restauratorių mokymas šioje įmonėje trunka nuo 2 iki 3 metų ir yra labai brangus, įmonė nusprendė visokeriopai skatinti ištikimiausius, ilgiausiai įmonėje dirbančius darbuotojus. Kad sumažintų kadru kaitą, darbdavys pasirašė kolektyvinę sutartį, kurioje numatyta, kad kiekvienam darbuotojui, kuris įmonėje išdirbo 10 ar daugiau metų ir sulaukė 60 metų (sutartyje numatyto pensinio amžiaus), jis įsipareigoja iš savo lėšų kas mėnesį mokėti pensijas. Ši pensija bus lygi 10 proc. paskutinio mėnesio prieš darbuotojo pensinį amžių apskaičiuotos darbo užmokesčio sumos.

Įmonės apskaitos politikoje nustatyta, kad pradinė atlygio darbuotojui įsipareigojimo vertė pripažįstama neatsižvelgiant į iki vertinimo datos darbuotojo jau uždirbto atlygio dalį. Todėl visa įsipareigojimų suma turi būti pripažįstama būsimais laikotarpiais, per kuriuos darbuotojas dirbs iki išmokos gavimo pradžios. Įmonė šiuos įsipareigojimus (suteikti išmokų planą) apskaitoje registruoja 20X0 m. gruodžio 31 d.

Vertindama dėl tokios kolektyvinės sutarties pasirašymo atsiradusių įsipareigojimų dydį, įmonė „A“ savo darbuotojus pagal stažą ir amžių suskirstė į 9 grupes:

12 lentelė

Darbuotojų skaičius	Stažas įmonėje (metais)	Amžiaus grupė (metais)	Darbuotojų grupė
36	Iki 3	Nuo 18 iki 50	A1
7	Nuo 3 iki 10	Nuo 18 iki 50	A2
2	Daugiau kaip 10	Nuo 18 iki 50	A3
3	Iki 3	Nuo 50 iki 60	B1
1	Nuo 3 iki 10	Nuo 50 iki 60	B2
1	Daugiau kaip 10	Nuo 50 iki 60	B3
0	Iki 3	60 ir daugiau	C1

0	Nuo 3 iki 10	60 ir daugiau	C2
0	Daugiau kaip 10	60 ir daugiau	C3

Kadangi pensijų išmokos mokamos tik darbuotojams, kurie sulaukę 60 metų vis dar dirba įmonėje ir turi ne mažesnę kaip 10 metų darbo stažą, įmonė nusprendė, kad pensijų išmokų įsipareigojimai bus skaičiuojami visiems darbuotojams, kurie:

- Jau turi 50 ar daugiau metų ir ne mažesnę kaip 3 metų stažą įmonėje (12 lentelės B2, B3, C2 ir C3 darbuotojų grupės).
- Dar neturi 50 metų, tačiau jau turi didesnę kaip 10 metų stažą įmonėje (A3 grupės darbuotojai).

Kitų grupių (A1, A2, B1 ir C1) darbuotojams pensijų išmokų įsipareigojimai nebus skaičiuojami, nes labai mažai tikėtina, kad jas reikės mokėti dėl:

- darbuotojų kaitos (pagal statistiką tik labai maža dalis jaunų ar mažą patirtį turinčių specialistų įmonėje išdirbdavo ilgiau kaip 5 metus);
- didelio sutartyje numatyto pensinio amžiaus ir dabartinių darbuotojų amžiaus skirtumo (daroma prielaida, kad dalis darbuotojų gali nesulaukti nustatytos pensijų mokėjimo pradžios dėl ligų, mirties ir pan.).

Įmonės įsipareigojimai mokėti pensiją kiekvienam darbuotojui yra vertinami atskirai atsižvelgiant į jo amžių, stažą įmonėje ir darbo užmokesčio kilimo perspektyvas pagal sudarytą 13 lentelę.

13 lentelė

Grupė	Darbuotojų skaičius grupėje	Darbuotojo identifikacinis numeris įmonėje	Stažas įmonėje (metais)	Amžius (metais)	Dabartinis atlyginimas (EUR per mėn.)	Prognozuojamas atlyginimas sulaukus 60 metų (EUR per mėn.)	Prognozuojama pensija (EUR per mėn.)
A3	1	Nr. 001	11	45	1 500	3 100	310
A3	1	Nr. 002	15	48	2 000	3 600	360
B2	1	Nr. 003	4	54	1 250	1 700	170
B3	1	Nr. 004	22	55	2 500	3 200	320
C2	0	-	-	-	-	-	-
C3	0	-	-	-	-	-	-

Lentelėje nurodytas prognozuojamas atlyginimo dydis yra apskaičiuojamas vadovaujantis prielaida, kad atlyginimai iki nustatyto 60 metų pensinio amžiaus pagal ankstesnę atlyginimų nustatymo praktiką įmonėje turėtų didėti kasmet po 5 proc. Prognozuojami atlyginimai yra suapvalinami 100 EUR tikslumu.

Skaičiuodama įsipareigojimų darbuotojams būsimų išmokų dydį pagal numatytas grupes, įmonė turi įvertinti, kiek metų gali tekti mokėti nustatytas pensijas. Šis laikotarpis priklauso nuo to, kiek darbuotojai, pradėję gauti įmonės nustatytas pensijas, dar gyvens. Kadangi neįmanoma žinoti tikslios žmogaus mirties datos, būsimų išmokų laikotarpį įmonė vertina atsižvelgdama į viešai skelbiamus gyventojų mirtingumo duomenis. Tokiu būdu įmonė nustatė, kad keturi darbuotojai, kuriems prognozuojama mokėti pensijas, išėję į pensiją gyvens vidutiniškai 10-14 metų. Dėl šios priežasties skiriasi ir kiekvienam iš jų apskaičiuotas mokėtinų pensijų dydis.

Įmonė prognozuoja kiekvieno darbuotojo gyvenimo trukmę ir kiek metų reikės mokėti sutarto dydžio pensiją. Tačiau šių įsipareigojimų vertė pensijų mokėjimo pradžioje nėra lygi mokėjimo metų ir per metus mokėtinos sumos sandaugai, kadangi pensijos bus mokamos ne iš karto, o periodiškai iki gyvos galvos. Dėl to įmonė pensijų mokėjimo pradžioje apskaičiuoja prognozuojamą tokių įsipareigojimų aktuarinę vertę (8 skiltis), kurią nustatant yra įvertinama pinigų vertė laiko atžvilgiu ir mirtingumo rizika išėjimo į pensiją datą.

Įmonė buvo pasisamdžiusi aktuarą, kuris įvertino darbuotojų mirtingumo riziką ir apskaičiavo prognozuojamą būsimų įsipareigojimų vertę, kuri pateikiama 14 lentelėje.

14 lentelė

Darbuotojo identifikacinis numeris	Amžius (metais)	Iki 60 m. likę metai	Prognozuojama pensija per mėn. (EUR)	Prognozuojama darbuotojo gyvenimo trukmė (metais)	Pensijos mokėjimo trukmė (metais)	Būsima pensijos suma per metus (EUR)	Visa būsimų išmokų vertė išėjimo į pensiją datą ir mirtingumo riziką (EUR)
1	2	3	4	5	6	7	8
Nr. 001	45	15	310	75	15	3 720	44 640
Nr. 002	48	12	360	72	12	4 320	60 480
Nr. 003	54	6	170	72	12	2 040	20 400
Nr. 004	55	5	320	71	11	3 840	38 400
Iš viso:						13 920	163 920

Kiekvieno sulaukusio pensinio amžiaus darbuotojo pensijos mokėjimo pradžios data nustatoma atskirai.

Kad galėtų patikimai įvertinti pensijų išmokų įsipareigojimus, įmonė turi nustatyti, kokią diskonto normą ji taikys skaičiuodama būsimų išmokų dabartinę vertę. Kadangi įmonė pensijas planuoja mokėti eurais ir prognozuojamas vidutinis pensijų mokėjimo laikotarpis yra ilgesnis kaip 10 metų, diskonto norma ji nutarė naudoti ilgesnio negu 10 metų termino Lietuvos Respublikos valstybės obligacijų gražos normą, kuri paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną buvo lygi 7,5 proc.

Vertindama įsipareigojimus pagal pasirinktą diskonto normą, įmonė apskaičiuoja pensijų mokėjimo pradžios būsimąją įsipareigojimų vertę ir, nustačiusi kiek metų kiekvienam iš darbuotojų dar yra likę iki 60 metų, apskaičiuoja visų išmokų dabartinę vertę. Paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuojama per metus reikalinga sukaupti suma: 14 lentelės 8 stulpelyje nurodyta kiekvieno darbuotojo suma dalijama iš metų, per kurias reikia sukaupti šią sumą, skaičiaus.

Nr. 001 reikia sukaupti $44\,640 : 15 = 2\,976$ EUR

Nr. 002 reikia sukaupti $60\,480 : 12 = 5\,040$ EUR

Nr. 003 reikia sukaupti $20\,400 : 6 = 3\,400$ EUR

Nr. 004 reikia sukaupti $38\,400 : 5 = 7\,680$ EUR

Įmonė turi apskaičiuoti dabartinę įsipareigojimų vertę, kad darbuotojams, sulaukusiems 60 metų, būtų sukauptos 14 lentelės 8 stulpelyje nurodytos sumos. Paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną įsipareigojimai vertinami dabartine verte. Dabartinė įsipareigojimų vertė apskaičiuojama pagal formulę:

$$PV_0 = FV_n \times \frac{1}{(1+i)^n},$$

kur

PV_0 – dabartinė vertė

FV_n – būsimoji vertė n ataskaitinį laikotarpį

i – palūkanų norma, išreikšta absoliutiniu skaičiumi

n – laikotarpis iki išmokėjimo datos

Pagal pateiktą formulę pirmam darbuotojui apskaičiuota kiekvienais metais reikalinga sukaupti išmoka yra:

$$FV_{15} = 2\,976 \text{ EUR}$$

$$i = 0,075$$

$$n = 15$$

Pavyzdžiui, 2X01 metais pirmajam darbuotojui paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną reikalinga sukaupti suma apskaičiuojama:

$$PV = \frac{2\,976}{(1 + 0,075)^{14}} = \frac{2\,976}{2,752444049} = 1\,081,22$$

Naudojantis šia formule apskaičiuojamos sumos, kurias reikia sukaupti paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną kol darbuotojams sukaks 60 metų. Įmonės apskaitos politikoje nustatyta, kad pradinė atlygio darbuotojui įsipareigojimo vertė pripažįstama neatsižvelgiant į iki vertinimo datos darbuotojo jau uždirbto atlygio dalį, todėl 20X0 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuota atlygio darbuotojui įsipareigojimo vertė yra lygi nuliui.

Paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną darbuotojo, kurio identifikacinis numeris 001, apskaičiuotos sumos pateikiamos 15 lentelėje.

15 lentelė

Ataskaitinis laikotarpis	Sukaupiama dalis	Reikalinga sukaupti suma (EUR)	Taikomas koeficientas ir palūkanų norma (1 + 0,075)	Laikotarpis iki sutarties vykdymo termino pradžios	(1 + 0,075) ⁿ 4 ir 5 stulpelių rezultatas	Apskaičiuota įsipareigojimų suma paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną (EUR)	Įsipareigojimų padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį (EUR)
1	2	3	4	5	6	7	8
2X00-12-31	0	0	1,075	15	2,95888	0,00	0,00
2X01-12-31	1 / 15	2 976	1,075	14	2,75244	1 081,22	1 081,22
2X02-12-31	2 / 15	5 952	1,075	13	2,56041	2 324,62	1 243,40
2X03-12-31	3 / 15	8 928	1,075	12	2,38178	3 748,46	1 423,83
2X04-12-31	4 / 15	11 904	1,075	11	2,21561	5 372,79	1 624,33
2X05-12-31	5 / 15	14 880	1,075	10	2,06103	7 219,69	1 846,90
2X06-12-31	6 / 15	17 856	1,075	9	1,91724	9 313,39	2 093,70
2X07-12-31	7 / 15	20 832	1,075	8	1,78348	11 680,55	2 367,16
2X08-12-31	8 / 15	23 808	1,075	7	1,65905	14 350,39	2 669,84
2X09-12-31	9 / 15	26 784	1,075	6	1,54330	17 355,00	3 004,61
2X10-12-31	10 / 15	29 760	1,075	5	1,43563	20 729,58	3 374,58
2X11-12-31	11 / 15	32 736	1,075	4	1,33547	24 512,73	3 783,15
2X12-12-31	12 / 15	35 712	1,075	3	1,24230	28 746,75	4 234,02
2X13-12-31	13 / 15	38 688	1,075	2	1,15563	33 477,99	4 731,24

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba

2X14-12-31	14 / 15	41 664	1,075	1	1,07500	38 757,21	5 279,22
2X15-12-31	15 / 15	44 640	1,075	0	1,00000	44 640,00	5 882,79
Iš viso:							44 640,00

Dabartinė vertė galima apskaičiuoti *Excel* lentelėje. *Excel* lentelėje įrašius laikotarpius iki sutarties vykdymo termino pradžios ir nediskontuotas, reikalingas sukaupti sumas, diskontuotos sumos (įsipareigojimų dabartinė vertė) apskaičiuojamos automatiškai pagal įvestas formules:

The screenshot shows an Excel spreadsheet with the following data:

	A	B	C	D
	Laikotarpis iki sutarties vykdymo termino pradžios	Data	Nediskontuota, reikalinga sukaupti suma	Apskaičiuotų įsipareigojimų dabartinė vertė
1				
2	15	2X00-12-31	0	0,00
3	14	2X01-12-31	2976	$(7,5\%;A3;;C3)$
4	13	2X02-12-31	5952	2324,62
5	12	2X03-12-31	8928	3748,46
6	11	2X04-12-31	11904	5372,79
7	10	2X05-12-31	14880	7219,69
8	9	2X06-12-31	17856	9313,39
9	8	2X07-12-31	20832	11680,55
10	7	2X08-12-31	23808	14350,39
11	6	2X09-12-31	26784	17355,00
12	5	2X10-12-31	29760	20729,58
13	4	2X11-12-31	32736	24512,73
14	3	2X12-12-31	35712	28746,75
15	2	2X13-12-31	38688	33477,99
16	1	2X14-12-31	41664	38757,21
17	0	2X15-12-31	44640	44640,00

The 'Funkcijos argumentai' dialog box for the PV function is open, showing the following arguments:

- Norma: 7,5% = 0,075
- Laikot_sk: A3 = 14
- Br: C3 = 2976
- Tipas: = skaičius

The dialog box also displays the formula result: **Formulės rezultatas = 1081,22**.

2X01 m. gruodžio 31 d. įsipareigojimų dabartinė vertė 1 081,22 EUR D3 langelyje gali būti apskaičiuojama taikant formulę *PV*. *PV* formulės laukelyje „Norma“ įrašoma palūkanų norma (nurodoma 7,5 proc.), laukelyje „Laikot_sk“ įrašomas iki sutarties vykdymo termino pradžios likusių laikotarpių skaičius (nurodoma A3), laukelyje „Br“ įrašoma nediskontuota vertė (nurodomas C3 langelis). Nukopijavus formulę iš D3 langelio į kitus D stulpelio langelius, bus automatiškai apskaičiuotos ir kitų laikotarpių diskontuotos sumos.

Paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuotos darbuotojo, kurio identifikacinis numeris 002, sumos pateikiamos 16 lentelėje.

16 lentelė

Ataskaitinis laikotarpis	Sukaupiama dalis	Reikalinga sukaupti suma (EUR)	Taikomas koeficientas ir palūkanų norma $(1 + 0,075)$	Laikotarpis iki sutarties vykdymo termino pradžios	$(1 + 0,075)^n$ 4 ir 5 stulpelių rezultatas	Apskaičiuota įsipareigojimų suma paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną (EUR)	Įsipareigojimų padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį (EUR)
1	2	3	4	5	6	7	8
2X00-12-31	0	0	1,075	12	2,38178	0,00	0,00
2X01-12-31	1 / 12	5 040	1,075	11	2,21561	2 274,77	2 274,77
2X02-12-31	2 / 12	10 080	1,075	10	2,06103	4 890,75	2 615,98
2X03-12-31	3 / 12	15 120	1,075	9	1,91724	7 886,34	2 995,59

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba

2X04-12-31	4 / 12	20 160	1,075	8	1,78348	11 303,76	3 417,42
2X05-12-31	5 / 12	25 200	1,075	7	1,65905	15 189,42	3 885,66
2X06-12-31	6 / 12	30 240	1,075	6	1,54330	19 594,36	4 404,94
2X07-12-31	7 / 12	35 280	1,075	5	1,43563	24 574,59	4 980,23
2X08-12-31	8 / 12	40 320	1,075	4	1,33547	30 191,64	5 617,05
2X09-12-31	9 / 12	45 360	1,075	3	1,24230	36 513,01	6 321,37
2X10-12-31	10 / 12	50 400	1,075	2	1,15563	43 612,76	7 099,75
2X11-12-31	11 / 12	55 440	1,075	1	1,075	51 572,09	7 959,33
2X12-12-31	12 / 12	60 480	1,075	0	1	60 480,00	8 907,91
Iš viso:							60 480,00

Paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuotos darbuotojo, kurio identifikacinis numeris 003, sumos pateikiamos 17 lentelėje.

17 lentelė

Ataskaitinis laikotarpis	Sukaupiama dalis	Reikalinga sukaupti suma (EUR)	Taikomas koeficientas ir palūkanų norma (1 + 0,075)	Laikotarpis iki sutarties vykdymo termino pradžios	(1 + 0,075) ⁿ 4 ir 5 stulpelių rezultatas	Apskaičiuota įsipareigojimų suma paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną (EUR)	Įsipareigojimų padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį (EUR)
1	2	3	4	5	6	7	8
2X00-12-31	0	0	1,075	6	1,54330	0,00	0,00
2X01-12-31	1 / 6	3 400	1,075	5	1,43563	2 368,30	2 368,30
2X02-12-31	2 / 6	6 800	1,075	4	1,33547	5 091,84	2 723,54
2X03-12-31	3 / 6	10 200	1,075	3	1,24230	8 210,60	3 118,76
2X04-12-31	4 / 6	13 600	1,075	2	1,15563	11 768,52	3 557,92
2X05-12-31	5 / 6	17 000	1,075	1	1,075	15 813,95	4 045,43
2X06-12-31	6 / 6	20 400	1,075	0	1	20 400,00	4 586,05
Iš viso:							20 400,00

Paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuotos darbuotojo, kurio identifikacinis numeris 004, sumos pateikiamos 18 lentelėje.

18 lentelė

Ataskaitinis laikotarpis	Sukaupiama dalis	Reikalinga sukaupti suma (EUR)	Taikomas koeficientas ir palūkanų norma (1 + 0,075)	Laikotarpis iki sutarties vykdymo termino pradžios	(1 + 0,075) ⁿ 4 ir 5 stulpelių rezultatas	Apskaičiuota įsipareigojimų suma paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną (EUR)	Įsipareigojimų padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį (EUR)
1	2	3	4	5	6	7	8
2X00-12-31	0	0	1,075	5	1,43563	0,00	0,00
2X01-12-31	1 / 5	7 680	1,075	4	1,33547	5 750,79	5 750,79
2X02-12-31	2 / 5	15 360	1,075	3	1,24230	12 364,19	6 613,40
2X03-12-31	3 / 5	23 040	1,075	2	1,15563	19 937,26	7 573,07
2X04-12-31	4 / 5	30 720	1,075	1	1,075	28 576,74	8 639,48
2X05-12-31	5 / 5	38 400	1,075	0	1	38 400,00	9 823,26
Iš viso:							38 400,00

20X0 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną visų darbuotojų atlygio apskaičiuota įsipareigojimo vertė yra lygi nuliui.

Įvertinusi pensijų įsipareigojimų dabartinę vertę, įmonė pagal 15–18 lentelių 7 stulpelio atitinkamų eilučių duomenis 2X01 m. gruodžio 31 d. apskaičiuoja ir pripažįsta 11 475,08 EUR (1 081,82 EUR + 2 274,77 EUR + 2 368,30 EUR + 5 750,79 EUR) atidėjinių sąnaudas ir įsipareigojimus darbuotojams:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	11 475,08
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	11 475,08

Jeigu 20X2 metų balanso vertinant pensijų įsipareigojimų dabartinę vertę aktuarinės prielaidos nepasikeitė, tai šio įsipareigojimo vertė apskaičiuojama analogiškai kaip ir 20X1 m. gruodžio 31 d. Iš 15–18 lentelių 7 stulpelio atitinkamų eilučių duomenų 20X2 m. gruodžio 31 d. įmonė analogiškai apskaičiuoja pensijų įsipareigojimų dabartinę vertę 24 671,40 EUR (2 324,62 EUR + 4 890,75 EUR + 5 091,84 EUR + 12 364,19 EUR). Apskaičiuotos ir 20X1 m. gruodžio 31 d. pripažintos sumos skirtumą 13 196,32 EUR (24 671,40 EUR – 11 475,08 EUR) pripažįsta atidėjinių sąnaudų ir įsipareigojimų darbuotojams padidėjimą. Įmonė 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruoja įsipareigojimo padidėjimą:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	13 196,32
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	13 196,32

Paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną įmonė turi ne tik iš naujo įvertinti šiuos įsipareigojimus, bet ir kiek įmanoma dažniau peržiūrėti ir, jei reikia, pakeisti vertinimo prielaidas (diskonto normą, prognozuojamą gyvenimo trukmę ir pan.). Siekdama tiksliau vertinti įsipareigojimus, įmonė taip pat gali atsižvelgti į tikimybę, kad ne visi dabartiniai darbuotojai dirbs įmonėje, kol sulauks 60 metų.

Jeigu 20X2 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną vertinant pensijų įsipareigojimų dabartinę vertę aktuarinės prielaidos pasikeitė, tai šio įsipareigojimo vertė apskaičiuojama toliau išdėstyta tvarka.

Tarkime, kad įmonė 20X2 m. gruodžio 31 d. peržiūrėjusi įsipareigojimams vertinti taikytas prielaidas nustatė, kad dirbdami įmonėje 60 metų sulauks ne 100 proc., o tik 30 proc. A3 grupės darbuotojų. Taikant šią prielaidą, įsipareigojimai A3 grupės darbuotojams turi būti mažinami 70 proc. A3 grupės darbuotojams apskaičiuotą įsipareigojimų sumą sumažinus 70 proc., įsipareigojimų dabartinė vertė yra 21 107,13 EUR [2 324,62 EUR + 4 890,75 EUR + (5 091,84 EUR – 5 091,84 EUR x 70 %) + 12 364,19 EUR]. Įsipareigojimų dabartinės vertės ir 20X1 m. gruodžio 31 d. pripažintos sumos skirtumą 9 632,05 EUR (21 107,13 EUR – 11 475,08 EUR) įmonė pripažįsta atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais darbuotojams.

Vadinasi, 20X2 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną įmonės iš naujo įvertinta įsipareigojimų padidėjimo suma būtų 9 632,05 EUR, todėl 2X02 m. gruodžio 31 d registruojama:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	9 632,05
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	9 632,05

Jei gryniesi būsimieji pinigų srautai yra neperiodiniai, skiriasi atskirais laikotarpiais kaupiamų sumų dydžiai ar galutiniai būsimieji pinigų srautai priklauso nuo skirtingų sutarties

sąlygų įgyvendinimo, rekomenduotina taikyti diskontavimo formulę atsižvelgiant į dienų skaičių. Tokio diskontavimo pavyzdžių pateikta 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 36.2 papunkčio 2 ir 3 pavyzdžiuose, kuriuose aiškinamas finansinių įsipareigojimų amortizuotos savikainos apskaičiavimas.

26.2. atlygis jubiliejaus proga;

Įmonė gali prisiimti ilgalaikių įsipareigojimų mokėti premijas darbuotojui, kai jis sulaukia tam tikro amžiaus ar išdirba tam tikrą laiką įmonėje. Būsimas išmokas jubiliejaus proga įmonė turi įvertinti taikydama aktuarinio vertinimo metodą, atsižvelgdama į demografines prielaidas (darbuotojų amžių, darbo stažą įmonėje, kadru kaitą, išėjimą į pensiją pirma laiko ir kt.).

Pavyzdys

Įmonė „A“ įkurta 20X0 m. sausio 10 d. Įmonės 20X4 m. gruodžio 31 d. pasirašytoje kolektyvinėje sutartyje numatyta 20X5–20X7 metais atitinkamų metų ataskaitinio laikotarpio pabaigoje mokėti vienkartinę 2 000 EUR premiją kiekvienam 50 metų sulaukusiam darbuotojui.

Įmonės apskaitos politikoje nustatyta, kad pradinė atlygio darbuotojui įsipareigojimo vertė pripažįstama neatsižvelgiant į iki vertinimo datos darbuotojo jau uždirbto atlygio dalį. Todėl visa įsipareigojimų suma turi būti pripažįstama būsimais laikotarpiais, per kuriuos darbuotojas dirbs iki išmokos gavimo termino.

Vadovaudamasi kolektyvine sutartimi, įmonės vadovybė nusprendė sukaupti 20X5, 20X6 ir 20X7 metais mokėtinų premijų sumą. Darydama prielaidą, kad nustatytas premijos dydis per artimiausius trejus metus nesikeis, nebus atleidžiama darbuotojų ir kt., įmonė apskaičiavo išlaidų sumą, kurią reikia sukaupti, kad iki 20X7 m. pabaigos būtų išmokėtos kolektyvinėje sutartyje numatytos premijos. Būsimoms išmokoms įvertinti taikoma 10 proc. diskonto norma, nustatyta pagal vyriausybės vertybinių popierių grąžą. Apskaičiuota numatomų mokėti premijų suma pateikiama 19 lentelėje.

19 lentelė

Eil. Nr.	Išmokos pavadinimas	Numatytas premijos dydis	Darbuotojų skaičius, kuriems turės būti išmokamos premijos			Numatoma išmokėti premijų suma, EUR		
			20X5 m.	20X6 m.	20X7 m.	20X5 m.	20X6 m.	20X7 m.
1.	Premijos 50 metų sukakties proga	2 000,00	5	10	15	10 000	20 000	30 000
Iš viso:						10 000	20 000	30 000

Turėdama tokią informaciją, įmonė šiuos ilgalaikio atlygio darbuotojams įsipareigojimus gali įvertinti tiksliai, todėl ji gali pripažinti numatomo išmokėti atlygio darbuotojams sąnaudas ir įsipareigojimus.

Būsimų išmokų įsipareigojimai darbuotojams turi būti apskaičiuojami paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną. Kadangi šios premijos bus pradėtos mokėti tik po metų, numatomų išmokų suma turi būti diskontuojama.

20X4 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną visų darbuotojų apskaičiuota atlygio darbuotojui įsipareigojimo vertė yra lygi nuliui, todėl apskaitoje jokie įrašai nedaromi.

20X5 m. gruodžio 31 d., paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, diskontuojant 10 000 EUR apskaičiuojama 20X5 m. gruodžio 31 d. mokėtina premijų suma:

$$10\,000\text{ EUR} : (1 + 0,1)^0 = 10\,000\text{ EUR} : 1 = 10\,000\text{ EUR}$$

Darbuotojams, kuriems iki 50 metų sukakties proga mokėtinos išmokos yra likę dveji metai, 20X5 m. gruodžio 31 d., paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, sukauptų įsipareigojimų vertė apskaičiuojama diskontuojant atitinkamą pirmiesiems, 20X5 metams, sukaupti numatomą įsipareigojimų dalį:

$$[(1 : 2) \times 20\,000\text{ EUR}] : (1 + 0,1)^1 = 10\,000\text{ EUR} : (1 + 0,1)^1 = 10\,000\text{ EUR} : 1,1 = 9\,090,91\text{ EUR}$$

Darbuotojams, kuriems iki 50 metų sukakties proga mokėtinos išmokos yra likę treji metai, 20X5 m. gruodžio 31 d., paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, sukauptų įsipareigojimų vertė apskaičiuojama diskontuojant atitinkamą pirmiesiems, 20X5 metams, sukaupti numatomą įsipareigojimų dalį:

$$[(1 : 3) \times 30\,000\text{ EUR}] : (1 + 0,1)^2 = 10\,000\text{ EUR} : (1 + 0,1)^2 = 10\,000\text{ EUR} : 1,21 = 8\,264,46\text{ EUR}$$

Diskontuota 20X5–20X7 metais mokėtinų premijų suma 27 355,37 EUR (10 000 EUR + 9 090,91 EUR + 8 264,46 EUR) 20X5 m. gruodžio 31 d., paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, pripažįstama atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	27 355,37
----------------------------	-----------

K 413 Kiti atidėjiniai	27 355,37
------------------------	-----------

Išmokėjus premijas už 20X5 metus, 20X5 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruojama:

D 413 Kiti atidėjiniai	10 000
------------------------	--------

K 271 Sąskaitos bankuose	10 000
--------------------------	--------

Įmonė 20X6 m. gruodžio 31 d. atitinkamai perskaičiuoja savo įsipareigojimų mokėti premijas už 20X6 ir 20X7 metus vertę.

Sukakties proga mokėtinų išmokų darbuotojams, kuriems 20X6 m. gruodžio 31 d. iki 50 metų yra likę vieni metai, vertė apskaičiuojama diskontuojant atitinkamą 20X6 finansiniams metams sukaupti numatomą įsipareigojimų dalį:

$$[(2 : 2) \times 20\,000\text{ EUR}] : (1 + 0,1)^0 = 20\,000\text{ EUR} : 1 = 20\,000\text{ EUR}$$

Iš apskaičiuotos numatomos sukaupti įsipareigojimų (20 000 EUR) dalies atimama 20X5 m. gruodžio 31 d. sąnaudomis ir įsipareigojimais pripažinta (9 090,91 EUR) suma ir gautas 10 909,09 EUR skirtumas 20X6 m. gruodžio 31 d. pripažįstamas atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais.

Dėl sukakties proga mokėtinų išmokų darbuotojams, kuriems 20X6 m. gruodžio 31 d. iki 50 metų yra likę dveji metai, sukauptų įsipareigojimų vertė apskaičiuojama diskontuojant atitinkamą 20X6 finansiniams metams sukaupti numatomą įsipareigojimų dalį:

$$[(2 : 3) \times 30\,000\text{ EUR}] : (1 + 0,1)^1 = 20\,000 : 1,1 = 18\,181,82\text{ EUR}$$

20X6 m. gruodžio 31 d., paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną, 20X5 m. gruodžio 31 d. pripažintos ir 20X6 m. gruodžio 31 d. apskaičiuotos sumos skirtumas 9 917,36 EUR (18 181,82 EUR – 8 264,46 EUR) pripažįstamas atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais. Įmonės apskaitoje 20X6 m. gruodžio 31 d. registruojama:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos (10 909,09 EUR + 9 917,36 EUR)	20 826,45
---	-----------

K 413 Kiti atidėjiniai	20 826,45
------------------------	-----------

Išmokėjus premijas už 20X6 metus 20X6 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruojama:

D 413 Kiti atidėjiniai 20 000

K 271 Sąskaitos bankuose 20 000

Prieš premijų už 20X7 metus mokėjamą įmonė 20X7 m. gruodžio 31 d. įvertina numatomo išmokėti atlygio darbuotojams įsipareigojimus:

$$75\,000\text{ EUR} : (1 + 0,1)^0 = 75\,000\text{ EUR} : 1 = 75\,000\text{ EUR}$$

Iš 20X7 m. gruodžio 31 d. apskaičiuotos sumos atimama 20X6 m. pripažinta suma ir gautas skirtumas 11 818,18 EUR (30 000 EUR – 18 181,82 EUR) 20X7 m. gruodžio 31 d. pripažįstamas atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais. 20X7 m. gruodžio 31 d. apskaitoje yra registruojama:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos 11 818,18

K 413 Kiti atidėjiniai 11 818,18

Išmokėjus premijas už 20X7 metus 20X7 m. gruodžio 31 d. apskaitoje yra registruojama:

D 413 Kiti atidėjiniai 30 000

K 271 Sąskaitos bankuose 30 000

Jei gryniesi būsimieji pinigų srantai yra neperiodiniai, skiriasi atskirais laikotarpiais kaupiamų sumų dydžiai ar galutiniai būsimieji pinigų srantai priklauso nuo skirtingų sutarties sąlygų įgyvendinimo, rekomenduotina taikyti diskontavimo formulę atsižvelgiant į dienų skaičių. Tokio diskontavimo pavyzdžių pateikta 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 36.2 papunkčio 2 ir 3 pavyzdžiuose, kuriuose aiškinamas finansinių įsipareigojimų amortizuotos savikainos apskaičiavimas.

26.3. kiti su darbo santykiais susiję ilgalaikiai atlygiai.

Kiti su darbo santykiais susijusių ilgalaikių atlygių pavyzdžiai gali būti ilgalaikės nedarbingumo išmokos, pelno dalis ir priemokos, atidėtosios kompensacijos, kurios išmokamos per dvylika ar daugiau mėnesių po laikotarpio, per kurį jos buvo uždirbtos, pabaigos.

Pavyzdys

Įmonės „A“ vadovybė, saugodama savo konfidencialią informaciją ir verslo vystymo strategiją, nusprendė tam tikrų kategorijų darbuotojams atidėti išeitinių kompensacijų, mokamų šalių susitarimu, išmokėjamą ir mokėti jas tam tikrais etapais, jei darbuotojas vykdys šalių suldytas sąlygas. Darbuotojui, nusprendusiam nutraukti darbo santykius, 20X1 m. atidėtąją 40 000 EUR kompensaciją įmonė įsipareigojo išmokėti per 15 mėnesių po darbo santykių nutraukimo. Darbuotojas darbo santykius su įmone nutraukė 20X1 m. kovo 31 d. Atidėtosios kompensacijos išmokėjimas sutartyje numatytas:

20X1 m. kovo 31 d. – 10 000 EUR,

20X1 m. gruodžio 31 d. – 10 000 EUR,

20X2 m. birželio 30 d. – 20 000 EUR.

Kadangi kompensaciją numatyta išmokėti per 15 mėnesių, todėl įsipareigojimai įvertinami diskontuojant būsimosios laikotarpio išmokų sumą. Diskontavimui taikoma 10 proc. diskonto norma. Įsipareigojimo vertė 20X1 m. kovo 31 d., diskontavus būsimas išmokas, bus:

$$10\,000\text{ EUR} + [10\,000\text{ EUR} : (1 + 0,1)^{9/12}] + [20\,000\text{ EUR} : (1 + 0,1)^{15/12}] = 10\,000\text{ EUR} + 9\,307,09\text{ EUR} + 17\,754,87\text{ EUR} = 37\,061,96\text{ EUR}$$

Įmonė 20X1 m. kovo 31 d. pripažįsta atidėjinių sąnaudas ir įsipareigojimus darbuotojui:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	37 061,96
K 413 Kiti atidėjiniai	37 061,96

Atidėtosios kompensacijos dalį, numatytą mokėti 20X1 m. kovo 31 d., įmonė išmoka 20X1 m. balandžio 1 d. ir apskaitoje registruoja:

D 413 Kiti atidėjiniai	10 000
K 271 Sąskaitos bankuose	10 000

Įsipareigojimo vertė 20X1 m. gruodžio 31 d., diskontavus likusias būsimas išmokas, bus:

$$[10\,000\text{ EUR} : (1 + 0,1)^{0/12}] + [20\,000\text{ EUR} : (1 + 0,1)^{6/12}] = 10\,000\text{ EUR} + 19\,076,72\text{ EUR} = 29\,076,72\text{ EUR}$$

20X1 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruojamas 2 014,76 EUR (29 076,72 EUR – 27 061,96 EUR) įsipareigojimų vertės pasikeitimas:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	2 014,76
K 413 Kiti atidėjiniai	2 014,76

20X1 m. gruodžio 31 d. numatytą mokėti atidėtosios kompensacijos dalį įmonė išmoka 20X2 m. sausio 2 d. ir apskaitoje registruoja:

D 413 Kiti atidėjiniai	10 000
K 271 Sąskaitos bankuose	10 000

Įsipareigojimo vertė 20X2 m. birželio 30 d. bus lygi paskutinio mokėjimo sumai:

$$20\,000\text{ EUR} : (1 + 0,1)^{0/12} = 20\,000\text{ EUR} : 1 = 20\,000\text{ EUR}$$

20X2 m. birželio 30 d. apskaitoje registruojamas (20 000 EUR – 19 076,72 EUR) įsipareigojimų vertės pasikeitimas:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	923,28
K 413 Kiti atidėjiniai	923,28

20X2 m. birželio 30 d. numatytą mokėti atidėtosios kompensacijos dalį įmonė išmoka 20X2 m. liepos 1 d. ir apskaitoje registruoja:

D 413 Kiti atidėjiniai	20 000
K 271 Sąskaitos bankuose	20 000

Šiame pavyzdyje įsipareigojimų vertė yra aiški, tačiau yra neapibrėžtumų dėl šios sumos išmokėjimo, todėl šiuo atveju panaudota atidėjinių sąskaita, nors įmonė gali naudoti ir kitas sąskaitas.

Jei gryniesi būsimieji pinigų srautai yra neperiodiniai, skiriasi atskirais laikotarpiais kaupiamų sumų dydžiai ar galutiniai būsimieji pinigų srautai priklauso nuo skirtingų sutarties sąlygų gyvendinimo, rekomenduotina taikyti diskontavimo formulę atsižvelgiant į dienų skaičių. Tokio diskontavimo pavyzdžių pateikta 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 36.2 papunkčio 2 ir 3 pavyzdžiuose, kuriuose aiškinamas finansinių įsipareigojimų amortizuotos savikainos apskaičiavimas.

27. Susitarimai, pagal kuriuos įmonė moka atlygį (išskyrus išeitines išmokas) vienam ar daugiau darbuotojų, kai jie išeina iš darbo, yra vadinami atlygio, mokamo pasibaigus darbo santykiams, planais. Visiems tokiems susitarimams įmonė taiko šį standartą

neatsižvelgdama į tai, ar yra įsteigtas atskiras ūkio subjektas įmokoms gauti ir atlygiui mokėti. Ilgalaikis atlygis darbuotojui dažniausiai būna susijęs su pensijomis.

Darbo sutarčiai su darbuotoju pasibaigus, kaip atlygį jam įmonė gali mokėti nustatyto dydžio įmokas į pensijų fondus arba šias įmokas kaupti atitinkamoje sąskaitoje, iš kurios darbuotojui, sulaukusiam pensinio amžiaus, bus mokamos išmokos.

Tokie ilgalaikiai įmonės įsipareigojimai gali būti: įmokos į pensijų fondų dalyvių pensijų sąskaitas, gyvybės draudimo įmokos, kai draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų ir kai draudimo išmoka mokama apdraustajam, sulaukusiam pensinio amžiaus, ir papildomo sveikatos draudimo įmokos, skirtos apmokėti sveikatos priežiūros paslaugas.

Pavyzdys

Darbdavys sudarė su darbuotoju sutartį, kuria jis įsipareigoja pervesti 1 200 EUR metinę įmoką į Profesinių pensijų fondų asociaciją (toliau – PPFA) ir garantuoti toje asociacijoje laikomų lėšų vidutinę 10 proc. investicinę grąžą per visą lėšų kaupimo laikotarpį. Negavus nustatyto dydžio investicijų grąžos, darbdavys įsipareigoja skirtumą padengti. Darbuotojas neįgyja teisės į didesnę PPFA investicinę grąžą negu garantuota grąža. Negauta grąža padengiama išmokant darbuotojui sukauptą profesinę pensiją. Įmonė „A“ įmokas pradėjo mokėti 20X0 m. Apskaičiuotas papildomas darbdavio įsipareigojimas pateikiamas 20 lentelėje.

20 lentelė

Ataskaitinis laikotarpis	Garantuotas lėšų likutis ataskaitinio laikotarpio pradžioje (EUR)	Metinė įmoka (EUR)	Garantuota investicijų grąža (%)	Garantuota investicijų grąža (EUR)	Garantuotas lėšų likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (EUR)	Faktinės lėšos PPFA ataskaitinio laikotarpio pradžioje (EUR)	Faktinė investicijų grąža (%)	Faktinė investicijų grąža (EUR)	Faktinės lėšos PPFA ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (EUR)	Įmonės įsipareigojimai ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (EUR)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11 (6 – 10)
20X0	-	1 200	10	120	1 320	-	10	120	1 320	0
20X1	1 320	1 200	10	252	2 772	1 320	12	302	2 822	-50
20X2	2 772	1 200	10	397	4 369	2 822	14	563	4 586	-216
20X3	4 369	1 200	10	557	6 126	4 586	8	463	6 248	-122
20X4	6 126	1 200	10	733	8 059	6 248	-13	-968	6 480	1 579
20X5	8 059	1 200	10	926	10 185	6 480	20	1 536	9 216	969

Dėl nesėkmingo PPFA lėšų investavimo (13 proc. investicijų vertės kritimas) 20X4 m. pabaigoje sukauptos lėšos sudarė tik 6 480 EUR ir buvo mažesnės nei garantuotos lėšos (8 059 EUR). Įmonė 20X4 m. gruodžio 31 d. turi pripažinti įsipareigojimą garantuoti investicijų grąžą:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	1 579
K 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	1 579

Dėl geresnių PPFA lėšų investicijų rezultatų (20 proc. investicijų vertės augimas) 20X5 m. pabaigoje sukaupta 9 216 EUR lėšų, tačiau ši suma vis dar buvo mažesnė nei garantuota 10 185 EUR suma. Įmonė turi garantuoti investicijų grąžą, todėl 20X5 m. gruodžio 31 d. turi pripažinti apskaitoje registruoto ir patikslinto įsipareigojimo vertės skirtumą:

D 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	610
K 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	610

28. Atsižvelgiant į ekonominę prasmę, gali būti apibrėžtų įmokų ir apibrėžtų išmokų planai.

29. Apibrėžtų įmokų planai yra tokie, pagal kuriuos įmonė įsipareigoja darbuotojo naudai mokėti nustatyto dydžio įmokas, kaip jo atlygio dalį, atskiram ūkio subjektui (pavyzdžiui, investiciniam fondui, pensijų fondui ar draudimo įmonei). Sumą, kurią atskiras ūkio subjektas išmokės darbuotojui, nulemia bendra įmonės darbuotojo naudai sumokėtų įmokų suma ir gaunama šios sumos investicijų grąža.

Apibrėžtų įmokų planai – tai įmonės įsipareigojimai mokėti kaip papildomą atlygį darbuotojo naudai nustatyto dydžio įmokas į investicinius fondus, pensijų fondus ar draudimo įmonei. Tokio atlygio pavyzdžiai gali būti įmokos pagal gyvybės draudimo sutartis arba papildoma pensija, kurią įmonė įsipareigoja mokėti savo buvusiam darbuotojui. Darbuotojo gautinų išmokų dydis priklauso nuo įmonės sumokėtų įmokų bendros sumos ir nuo investicijų grąžos.

30. Įmonė neprisiima jokios rizikos, kad pagal apibrėžtų įmokų planus mokamas atlygis bus mažesnis nei tikisi darbuotojas ir dėl to įmonė neįsipareigoja mokėti jokių papildomų įmokų.

Įmonė, mokėdama apibrėžtas įmokas pagal apibrėžtų įmokų planus į investicinius pensijų fondus ar draudimo įmonei, neprisiima jokios rizikos dėl būsimų išmokų dydžio. Atlygio darbuotojui išmokos pagal apibrėžtus įmokų planus gali būti mažesnės nei tikisi darbuotojas. Tačiau įmonė, mokanti šias įmokas, neprisiima įsipareigojimų mokėti papildomas įmokas į šiuos fondus, kad ateityje būtų padengiami darbuotojo nuostoliai.

31. Pagal apibrėžtų įmokų planus įmonės mokamos įmokos pripažįstamos sąnaudomis tą laikotarpį, kada patiriamos, jei darbuotojo darbo santykiai, suteikiantys teisę į tokio plano atlygį, nėra nutraukti.

Jei pagal apibrėžtų įmokų planus įmonė turi mokėti fiksuotas sumas kiekvieną mėnesį, tai šių įmokų sąnaudos turi būti pripažįstamos kiekvieną mėnesį nepaisant to, ar jos buvo sumokėtos. Vertinant šiuos įsipareigojimus jie nediskontuojami.

Pavyzdys

Įmonės „A“ vadovybė priėmė sprendimą darbuotojų atlygio dalį jų naudai į pensijų fondus mokėti nustatyto dydžio įmokomis, bet visą riziką dėl išmokų dydžio perdavė išmokas išmokėsiančiam ūkio subjektui. Įmonėje „A“ dirba 100 darbuotojų, kurių amžius svyruoja nuo 21 iki 62 metų. Įmonė su draudimo įmone yra sudariusi ilgalaikio investavimo sutartį (10 metų) dėl darbuotojų pensijų draudimo. Svarbias pareigas einantiems darbuotojams (15), kuriems iki pensinio amžiaus liko daugiau kaip dešimt metų, įmonė moka po 100 EUR į pensijų fondus kas mėnesį. Pagal sutartį naudos gavėjai yra įmonės darbuotojai, kuriems šios išmokos bus mokamos sulaukus pensijos. Įmonė „A“ kiekvieną mėnesį sumoka 1 500 EUR įmokų. Jei darbuotojo darbo santykiai nenutraukti, šias įmokas įmonė apskaitoje pripažįsta to laikotarpio sąnaudomis ir trumpalaikiais įsipareigojimais. Apskaitoje daromi įrašai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	1 500
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	1 500
Pervedus šias įmokas draudimo įmonei apskaitoje daromi įrašai:	
D 4494 Kitos mokėtinos sumos	1 500
K 271 Sąskaitos bankuose	1 500

32. Jei pagal apibrėžtų įmokų planą sumokėtos įmokos yra didesnės už mokėtiną įmoką ir jei šią sumą įmonė galės susigrąžinti arba ja sumažinti mokėtinas sumas, permokėta sumos dalį įmonė turi pripažinti turtu.

Pavyzdys

Įmonė „A“ pagal apibrėžtų įmokų planą įsipareigoja kiekvieną mėnesį mokėti draudimo įmokas po 100 EUR už kiekvieną darbuotoją. Įmonėje „A“ dirba 50 darbuotojų. Pagal šį planą iki kiekvieno mėnesio 20 d. įmonė „A“ privalo draudimo įmonei pervesti po 5 000 EUR draudimo įmokų. Įmokos draudimo įmonei pradėdamos mokėti 20X0 m. sausio mėnesį.

Įmonė pagal apibrėžtų įmokų planą sausio 15 d. apskaičiavo 5 000 EUR sumą, kurią apskaitoje pripažino sąnaudomis ir įsipareigojimais, ir užregistravo:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	5 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	5 000

Pervedant įmokas buvo padaryta klaida ir pervesta 10 000 EUR. Įmonė 5 000 EUR galės sumažinti mokėtiną kito mėnesio įmokų sumą, t. y. kitą mėnesį įmokų nemokėti, todėl permokėta suma pripažįstama turtu. Įmonės „A“ apskaitoje registruojama:

D 291 Ateinančių laikotarpių sąnaudos	5 000
D 4494 Kitos mokėtinos sumos	5 000
K 271 Sąskaitos bankuose	10 000

Permokėta draudimo įmokų suma (5 000 EUR) pripažįstama 20X0 m. kovo mėn. sąnaudomis ir įsipareigojimais ir 20X0 m. vasario 20 d. apskaitoje daromi įrašai:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	5 000
K 291 Ateinančių laikotarpių sąnaudos	5 000

33. Jei pagal apibrėžtų įmokų planą įmokos bus mokamos po dvylikos mėnesių nuo laikotarpio, per kurį darbuotojas atliko darbą, suteikiantį teisę į tokį atlygį, pabaigos, jos turi būti diskontuojamos iki dabartinės vertės.

Pagal apibrėžtų įmokų planą įmonė darbuotojo naudai gali mokėti įmokas į investicinius fondus, pensijų fondus arba draudimo įmones. Šios įmokos gali būti mokamos praėjus dvylikai mėnesių nuo laikotarpio, per kurį darbuotojas atliko darbą ir įgijo teisę į tokį atlygį, pabaigos. Būsimos įmokos sukauptos per tam tikrą laiką, kai darbuotojas atlieka darbą ir įgyja teisę į tokį atlygį, tačiau jos mokamos vėliau. Lėšos būsimums įmokoms pagal įmonėje nustatytą tvarką gali būti apskaičiuojamos ir sukauptos kartą per metus (gali būti apskaičiuojamos ir kaupiamos kiekvieną mėnesį arba kiekvieną ketvirtį). Šios lėšos turi būti diskontuojamos iki dabartinės vertės.

Pavyzdys

Norėdama išlaikyti didelę paklausą rinkoje turinčių profesijų aukštos kvalifikacijos darbuotojus, įmonė „A“ 20X0 m. gruodžio 31 d. pagal darbdavio ir darbuotojų susitarimus kiekvienam įmonėje išdirbsiančiam iki 20X5 m. gruodžio 31 d. darbuotojui įsipareigojo sukaupti po 30 000 EUR. Sukaupta suma bus pervedama vienkartinė įmoka po penkerių metų į pasirinktą draudimo įmonę papildomai pensijų daliai gauti, kai darbuotojui sukaks pensinis amžius. Įmonėje dirba dešimt tokius susitarimus su įmone pasirašiusių darbuotojų.

Nors šios įmokos draudimo įmonei bus mokamos tik po penkerių metų, vadovaujantis kaupimo principu, jos turi būti kaupiamos tolygiai per visus penkerius metus, kada faktiškai jos

yra uždirbamos. Būsimos įmokos pagal įmonėje nustatytą tvarką yra apskaičiuojamos paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. Įmokoms už kiekvienus atidirbtus metus šiems darbuotojams turėtų būti sukaupiama 60 000 EUR (300 000 EUR : 5 m.). Kadangi draudimo įmonei lėšos bus pervedamos tik po penkerių metų, šias sumas reikia diskontuoti, t. y. apskaičiuoti, kokią sumą su 10 proc. palūkanomis reikia sukaupti paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną, kad būtų galima įvykdyti būsimus įsipareigojimus.

20X0 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną reikalinga sukaupti įsipareigojimų suma, mokėtina po penkerių metų, įvertinama dabartine verte, kuri gaunama:

$$0 : (1 + i)^5 = 0 : (1 + 0,1)^5 = 0 : 1,61051 = 0 \text{ EUR}$$

20X0 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuota įsipareigojimų suma yra lygi nuliui. Todėl 20X0 m. gruodžio 31 d. apskaitoje nedaroma jokių įrašų.

20X1 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną reikalinga sukaupti įsipareigojimų suma, mokėtina po ketverių metų, įvertinama dabartine verte, kuri gaunama:

$$60\,000 : (1+i)^4 = 60\,000 : (1 + 0,1)^4 = 60\,000 : 1,4641 = 40\,980,81 \text{ EUR}$$

Apskaičiuotos 40 980,81 EUR įmokos 20X1 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną pripažįstamos ataskaitinio laikotarpio atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais. 20X1 m. gruodžio 31 d. apskaitoje daromi įrašai:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	40 980,81
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	40 980,81

20X2 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną reikalinga sukaupti įsipareigojimų suma, mokėtina po trejų metų, įvertinama dabartine verte, kuri gaunama:

$$120\,000 : (1 + i)^3 = 120\,000 : (1 + 0,1)^3 = 120\,000 : 1,331 = 90\,157,78 \text{ EUR}$$

Apskaičiuota įmokų suma yra 49 176,97 EUR (90 157,78 EUR – 40 980,81 EUR). 20X2 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną ji pripažįstama ataskaitinio laikotarpio atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais. 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaitoje daromi įrašai:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	49 176,97
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	49 176,97

20X3 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną reikalinga sukaupti įsipareigojimų suma, mokėtina po dvejų metų, įvertinama dabartine verte, kuri gaunama:

$$180\,000 : (1 + i)^2 = 180\,000 : (1 + 0,1)^2 = 180\,000 : 1,21 = 148\,760,33 \text{ EUR}$$

Apskaičiuota įmokų suma yra 58 602,55 EUR (148 760,33 EUR – 90 157,78 EUR). 20X3 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną ji pripažįstama ataskaitinio laikotarpio atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais. 20X3 m. gruodžio 31 d. apskaitoje daromi įrašai:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	58 602,55
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	58 602,55

20X4 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną reikalinga sukaupti įsipareigojimų suma, mokėtina po vieno metų, įvertinama dabartine verte, kuri apskaičiuojama:

$$240\,000 : (1 + i)^1 = 240\,000 : (1 + 0,1)^1 = 240\,000 : 1,1 = 218\,181,82 \text{ EUR}$$

Apskaičiuota įmokų suma yra 69 421,49 EUR (218 181,82 EUR – 148 760,33 EUR). 20X4 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną ji pripažįstama ataskaitinio laikotarpio atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais. 20X4 m. gruodžio 31 d. apskaitoje daromi įrašai:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	69 421,49
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	69 421,49

20X5 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną reikalinga sukaupti įsipareigojimų suma, mokėtina po vienu metų, įvertinama dabartine verte, kuri gaunama:

$$300\,000 : (1 + i)^0 = 300\,000 : (1 + 0,1)^0 = 300\,000 \text{ EUR} : 1 = 300\,000 \text{ EUR}$$

Apskaičiuota įmokų suma yra 81 818,18 EUR (300 000,00 EUR – 218 181,82 EUR). 20X5 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną ji pripažįstama ataskaitinio laikotarpio atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais. 20X5 m. gruodžio 31 d. apskaitoje daromi įrašai:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	81 818,18
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	81 818,18

Sukauptos įmokos 20X6 m. sausio mėn. pervedamos į draudimo įmonės sąskaitą. Įmonės „A“ apskaitoje 20X6 m. sausio mėn. daromi įrašai:

D 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	300 000
K 271 Sąskaitos bankuose	300 000

Jei gryniesi būsimieji pinigų srantai yra neperiodiniai, skiriasi atskirais laikotarpiais kaupiamų sumų dydžiai ar galutiniai būsimieji pinigų srantai priklauso nuo skirtingų sutarties sąlygų įgyvendinimo, rekomenduotina taikyti diskontavimo formulę atsižvelgiant į dienų skaičių. Tokio diskontavimo pavyzdžių pateikta 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 36.2 papunkčio 2 ir 3 pavyzdžiuose, kuriuose aiškinamas finansinių įsipareigojimų amortizuotos savikainos apskaičiavimas.

34. Draudimo įmokos, mokamos įmonės už darbuotoją pagal gyvybės draudimo, sveikatos draudimo ar draudimo nuo nelaimingų atsitikimų sutartis, pripažįstamos sąnaudomis tą laikotarpį, kada patiriamos, išskyrus atvejus, kai pagal gyvybės draudimo sutartį naudos gavėjas yra darbdavys. Kai pagal gyvybės draudimo sutartį naudos gavėjas yra darbdavys, kaupimui skirta draudimo įmokos dalis pripažįstama finansiniu turtu ir apskaitoje registruojama pagal 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ reikalavimus, o kita draudimo įmokos dalis pripažįstama sąnaudomis.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ draudžia savo darbuotojus investiciniu gyvybės draudimu. Kas mėnesį už kiekvieną darbuotoją moka po 100 EUR. Įmonėje dirba 15 darbuotojų. Naudos gavėjas yra darbdavys. Draudimo kompanija investavo tik 90 proc. gautos sumos. Likusi suma (10 proc.) yra draudimo kompanijos investicijų administravimo mokesčiai. Įmonės apskaitos politikoje numatyta, kad administravimo mokesčiams skirta įmokų dalis pripažįstama bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis.

Draudimo kompanijos administravimo mokesčiams skirtą įmokų dalį įmonė pripažįsta sąnaudomis, kaupimui skirtą įmokų dalį pripažįsta finansiniu turtu ir apskaitoje registruoja:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	150
D 1682 Kitas ilgalaikis finansinis turtas	1 350
K 271 Sąskaitos bankuose	1 500

Pripažįstant finansinį turtą būsimais laikotarpiais, jo vertė gali kisti tiek dėl įmonės padarytų papildomų įmokų, tiek dėl finansinio turto tikrosios vertės pokyčio.

2 pavyzdys

Įmonė „A“ draudžia dešimt savo darbuotojų sveikatos draudimu. Pagal draudimo sutarties sąlygas įmonė „A“ kiekvieną mėnesį moka po 150 EUR už kiekvieną darbuotoją, o darbuotojai įgauna teisę nemokamai naudotis draudimo įmonės nustatytų medicinos centrų paslaugomis. Tokiu atveju, kai pagal sutartį naudos gavėjai yra įmonės „A“ darbuotojai, mokėdama draudimo įmokas įmonė „A“ apskaitoje registruoja:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	1 500
K 271 Sąskaitos bankuose	1 500

3 pavyzdys

Įmonė „A“ yra apdraudusi visus darbuotojus investiciniu gyvybės draudimu. Draudimo sutartis sudaryta 10 metų. Draudimo suma draudžiamąjį įvykiu atveju yra 50 000 EUR. Pagal su draudimo įmone sudarytos draudimo sutarties sąlygas įmonė „A“ už kiekvieną darbuotoją per metus moka po 100 EUR, iš kurių 95 proc. draudimo įmonė investuoja į įmonės „A“ pasirinktą investavimo kryptį, o 5 proc. iš gautų įmokų atskaičiuojama kaip paslaugų teikimo mokestis. Siekdama skatinti ištikimus darbuotojus, įmonė sutartyje numatė, kad pirmuosius dvejus darbuotojo darbo šioje įmonėje metus jo mirties atveju išmokas gauti gali tik įmonė „A“. Praėjus dvejiems metams, šios sutarties naudos gavėju tampa darbuotojas, o darbdavys pagal su šiuo darbuotoju susijusias sutarties sąlygas į išmokas negali pretenduoti. Įmonės apskaitos politikoje numatyta, kad administravimo mokesčiams skirta įmokų dalis pripažįstama finansinės ir investicinės veiklos sąnaudomis.

Įmonė „A“ yra neseniai įsikūrusi, todėl draudimo sutarties sudarymo metu joje dirbo tik 15 prieš metus pasamdytų darbuotojų. Tokiu atveju, kol nė vienas iš darbuotojų neturi dvejų metų darbo stažo šioje įmonėje, mokėdama investicinio gyvybės draudimo įmokas įmonė įgyja finansinį turtą, kurio vertė bus perskaičiuojama pagal draudimo sutartyje numatytas sąlygas. Įmonės „A“ apskaitoje daromi įrašai:

D 1682 Kitas ilgalaikis finansinis turtas	1 425
D 6810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos	75
K 271 Sąskaitos bankuose	1 500

Įmonė „A“ iš draudimo įmonės gavo pranešimą, kad už sumokėtų įmokų sumą yra įsigyta 1 425 investiciniai vienetai, kurių kiekvieno vertė buvo lygi 1 EUR. Investicinio vieneto vertė paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną – 1,20 EUR. Sudarydama finansines ataskaitas įmonė finansinį turtą įvertina tikrąja verte:

$$1\,425 \text{ investiciniai vienetai} \times 1,20 \text{ EUR} = 1\,710 \text{ EUR}$$

Apskaitoje užregistruojamas šio turto vertės (1 710 EUR – 1 425 EUR) pasikeitimas:

D 1682 Kitas ilgalaikis finansinis turtas	285
K 5810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos pajamos	285

Įmonė „A“ taip pat registruos ir kitas sumokėtas draudimo įmokas, kol pagal šią sutartį darbuotojai įgis teisę į draudimo išmokas.

Praėjus vieniems metams po draudimo sutarties sudarymo pagal paskutinę iš draudimo įmonės gautą ataskaitą įmonė „A“ buvo įsigijusi 30 000 investicinių vienetų (po 1,40 EUR), kurių vertė buvo 42 000 EUR. Ši suma buvo užregistruota įmonės apskaitoje, 1682 sąskaitoje „Kitas ilgalaikis finansinis turtas“.

Antraisiais draudimo sutarties galiojimo metais, kai visi įmonės „A“ darbuotojai įgijo teisę į būsimas išmokas pagal draudimo sutartį, įmonė „A“ pripažįsta sąnaudas ir finansinio turto sumažėjimą, o apskaitoje registruoja:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	42 000
K 1682 Kitas ilgalaikis finansinis turtas	42 000

Kadangi įmonė pagal sutartį prarado teisę į finansinį turtą, atsirandantį dėl draudimo įmokų investavimo, toliau mokėdama draudimo įmokas apskaitoje registruoja:

D 6312 Kitos bendrosios ir administracinės sąnaudos	1 500
K 271 Sąskaitos bankuose	1 500

35. Kiti atlygio, mokamo pasibaigus darbo santykiams, planai vadinami apibrėžtų išmokų planais. Pagal tokius planus įmonė įsipareigoja mokėti iš anksto apibrėžtas atlygio darbuotojams sumas ir papildomas įmokas atskiram ūkio subjektui, jei to reikės, kad užtikrintų sutartą atlygį dabartiniams ir buvusiems darbuotojams.

Atskirais atvejais įmonė, sudarydama darbo sutartį su darbuotoju, gali įsipareigoti mokėti jam apibrėžtą darbo užmokestį ir papildomas įmokas atskiram ūkio subjektui, kad ateityje užtikrintų sutartą atlygį esamiems ir buvusiems darbuotojams. Tokio atlygio pavyzdys gali būti įmonės įsipareigojimas mokėti tam tikro dydžio pensiją iki gyvenimo pabaigos įmonės vadovui, kuris įmonėje išdirbs sutartyje sulygta laiką.

Šias apibrėžtas išmokas įmonė privalo kaupti, kada jos uždirbamos, ir neatsižvelgti į tai, kada jos bus mokamos. Apibrėžtų išmokų sumos pripažįstamos laikotarpio, per kurį uždirbamos, atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais.

Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X0 m. sausio 1 d. įsipareigojo mokėti pensiją vadovui, kai jis sulauks pensinio amžiaus, po 150 EUR per mėnesį iki jo gyvenimo pabaigos, jei šis įmonėje išdirbs 10 metų. Pagal numatytas sąlygas įmonė įvertino, kad vadovui, kuriam dabar yra 40 metų, iki išmokų mokėjimo dienos reikėtų sukaupti 22 500 EUR, kurių turėtų pakakti kiekvieną mėnesį mokėti sutartą 150 EUR pensiją iki jo gyvenimo pabaigos. Šios išmokos bus pradėtos mokėti sulaukus įmonėje nustatyto pensinio amžiaus, t. y. 62,5 metų. Todėl reikia apskaičiuoti, kokią sumą kartu su 10 proc. palūkanomis įmonė turi sukaupti kiekvienais metais, kad vadovui sulaukus 62,5 metų įmonė turėtų sukaupti 22 500 EUR. Įmonė prisiima riziką, kad šių lėšų ateityje pakaks mokėti nustatytas išmokas.

Šiuo atveju reikia apskaičiuoti dabartinę pinigų vertę, kai žinoma būsimoji pinigų vertė tam tikro ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Dabartinė būsimųjų pinigų vertė apskaičiuojama pagal formulę:

$$PV_0 = FV_n \times \frac{1}{(1+i)^n},$$

kur

PV_0 – dabartinė vertė

FV_n – būsimoji vertė n ataskaitinį laikotarpį

i – palūkanų norma, išreikšta absoliutiniu skaičiumi

n – laikotarpis iki išmokėjimo datos

Reikia apskaičiuoti, kokią sumą reikia sukaupti kiekvienais finansiniais metais, kad būtų sukaupta 22 500 EUR. Ši suma turi būti sukapiama per likusį iki vadovo pensinio amžiaus laikotarpį. Reikalingą sukaupti sumą dalijant iš metų skaičiaus, per kuriuos bus kaupiama ši suma, gaunama, kiek lėšų reikia sukaupti per vienus metus:

$$22\,500 : 22,5 = 1\,000 \text{ EUR}$$

Pagal pateiktą apskaičiavimą:

$$FV_{22,5} = 1\,000 \text{ EUR}$$

$$i = 0,1$$

$$n = 22,5$$

20X0 metais reikalinga sukaupti suma apskaičiuojama:

$$PV = \frac{0}{(1 + 0,1)^{22,5}} = \frac{0}{8,5375924} = 0$$

20X1 metais reikalinga sukaupti suma apskaičiuojama:

$$PV = \frac{1\,000}{(1 + 0,1)^{21,5}} = \frac{1\,000}{7,761447620} = 128,84$$

Taikant šią formulę apskaičiuotos sumos, kurias reikia sukaupti, kol vadovui sukaks pensinis amžius, pateikiamos 21 lentelėje.

21 lentelė

Ataskaitinis laikotarpis	Amžius	Nediskontuot a reikalinga sukaupti suma (EUR)	Taikomas koeficientas ir palūkanų norma (1 + 0,1)	Laikotarpis iki sutarties vykdymo termino pradžios	4 ir 5 stulpelių rezultatas (1,1 ^x)	Paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną apskaičiuota suma (EUR)	Sąnaudų suma, parodoma pelno (nuostolių) ataskaitoje (EUR)
1	2	3	4	5	6	7	8
20X0-12-31	40	0	1,1	22,5	8,5375924	0	0
20X1-12-31	41	1 000	1,1	21,5	7,7614476	128,84	128,84
20X2-12-31	42	2 000	1,1	20,5	7,0558615	283,45	154,61
20X3-12-31	43	3 000	1,1	19,5	6,4144195	467,70	184,25
20X4-12-31	44	4 000	1,1	18,5	5,8312905	685,95	218,25
20X5-12-31	45	5 000	1,1	17,5	5,3011732	943,19	257,24
20X6-12-31	46	6 000	1,1	16,5	4,8192483	1245,01	301,82
20X7-12-31	47	7 000	1,1	15,5	4,3811348	1597,76	352,75
20X8-12-31	48	8 000	1,1	14,5	3,9828499	2008,61	410,85
20X9-12-31	49	9 000	1,1	13,5	3,6207726	2485,66	477,05
2X10-12-31	50	10 000	1,1	12,5	3,2916115	3038,03	552,37
2X11-12-31	51	11 000	1,1	11,5	2,9923740	3676,01	637,98

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba

2X12-12-31	52	12 000	1,1	10,5	2,7203400	4411,21	735,20
2X13-12-31	53	13 000	1,1	9,5	2,4730364	5256,70	845,49
2X14-12-31	54	14 000	1,1	8,5	2,2482149	6227,16	970,46
2X15-12-31	55	15 000	1,1	7,5	2,0438317	7339,16	1 112,00
2X16-12-31	56	16 000	1,1	6,5	1,8580289	8611,28	1 272,12
2X17-12-31	57	17 000	1,1	5,5	1,6891171	10064,43	1 453,15
2X18-12-31	58	18 000	1,1	4,5	1,5355610	11722,10	1 657,67
2X19-12-31	59	19 000	1,1	3,5	1,3959646	13610,66	1 888,56
2X20-12-31	60	20 000	1,1	2,5	1,2690587	15759,71	2 149,05
2X21-12-31	61	21 000	1,1	1,5	1,1536897	18202,47	2 442,76
2X22-12-31	62	22 000	1,1	0,5	1,0488088	20976,18	2 773,71
2X23-06-30	62,5	22 500	1,1	0	1	22500,00	1 523,82
Iš viso:							22 500,00

Dabartinė vertė galima apskaičiuoti *Excel* lentelėje. *Excel* lentelėje įrašius laikotarpius iki sutarties vykdymo termino pradžios ir nediskontuotas, reikalingas sukaupti sumas, diskontuotos sumos (įsipareigojimų dabartinė vertė) apskaičiuojamos automatiškai pagal įvestas formules:

The screenshot shows an Excel spreadsheet with the following data:

	A	B	C	D
	Laikotarpis iki sutarties vykdymo termino	Data	Nediskontuota, reikalinga sukaupti suma	Apskaičiuotų įsipareigojimų dabartinė vertė
1				
2	22,5	20X0-12-31	0	0,00
3	21,5	20X1-12-31	1000	(10%;A3;;C3)
4	20,5	20X2-12-31	2000	283,45
5	19,5	20X3-12-31	3000	467,70
6	18,5	20X4-12-31	4000	685,95
7	17,5	20X5-12-31	5000	943,19
8	16,5	20X6-12-31	6000	1245,01
9	15,5	20X7-12-31	7000	1597,76
10	14,5	20X8-12-31	8000	2008,61
11	13,5	20X9-12-31	9000	2485,66
12	12,5	2X10-12-31	10000	3038,03
13	11,5	2X11-12-31	11000	3676,01
14	10,5	2X12-12-31	12000	4411,21
15	9,5	2X13-12-31	13000	5256,70
16	8,5	2X14-12-31	14000	6227,16
17	7,5	2X15-12-31	15000	7339,16
18	6,5	2X16-12-31	16000	8611,28
19	5,5	2X17-12-31	17000	10064,43
20	4,5	2X18-12-31	18000	11722,10
21	3,5	2X19-12-31	19000	13610,66
22	2,5	2X20-12-31	20000	15759,71
23	1,5	2X21-12-31	21000	18202,47
24	0,5	2X22-12-31	22000	20976,18
25	0	2X23-06-30	22500	22500,00

The 'Funkcijos argumentai' dialog box for the PV function is open, showing the following arguments:

- Norma: 10% (0,1)
- Laikot_sk: A3 (21,5)
- Įš: (skaičius)
- Br: C3 (1000)
- Tipas: (skaičius)

Formulės rezultatas = 128,84

20X1 m. gruodžio 31 d. įsipareigojimų dabartinė vertė 128,84 EUR D3 langelyje gali būti apskaičiuojama taikant formulę *PV*. *PV* formulės laukelyje „Norma“ įrašoma palūkanų norma (nurodoma 10 proc.), laukelyje „Laikot_sk“ įrašomas iki sutarties vykdymo termino pradžios likusių laikotarpių skaičius (nurodoma A3), laukelyje „Br“ įrašoma nediskontuota vertė

(nurodomas C3 langelis). Nukopijavus formulę iš D3 langelio į kitus D stulpelio langelius, bus automatiškai apskaičiuotos ir kitų laikotarpių diskontuotos sumos.

Įmonės „A“ 20X0 metų paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną būsimų išmokų dabartinė įsipareigojimų vertė yra lygi nuliui, todėl jos apskaitoje jokių įrašų nedaroma.

20X1 m. gruodžio 31 d. įmonė apskaitoje registruoja:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	128,84
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	128,84

20X2 m. gruodžio 31 d. įmonė apskaitoje registruoja:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	154,61
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	154,61

Sumas, pateiktas 21 lentelės 8 skiltyje, įmonė turi pripažinti atitinkamų ataskaitinių metų atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais ir registruoti apskaitoje.

Jeigu yra aiškių požymių, kad buvęs darbuotojas gyvens ilgiau ir kad sukauptos sumos nepakaks vykdyti įsipareigojimus, įmonė turėtų padidinti atidėjinius, kad jų pakaktų numatytoms išmokoms.

Jei gryniesi būsimieji pinigų srautai yra neperiodiniai, skiriasi atskirais laikotarpiais kaupiamų sumų dydžiai ar galutiniai būsimieji pinigų srautai priklauso nuo skirtingų sutarties sąlygų įgyvendinimo, rekomenduotina taikyti diskontavimo formulę atsižvelgiant į dienų skaičių. Tokio diskontavimo pavyzdžių pateikta 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 36.2 papunkčio 2 ir 3 pavyzdžiuose, kuriuose aiškinamas finansinių įsipareigojimų amortizuotos savikainos apskaičiavimas.

36. Visa rizika, kad pagal apibrėžtų išmokų planus mokamam atlygiui reikės didesnių įmokų nei tikimasi ar kad investuoto turto neužteks numatomam atlygiui sumokėti, tenka darbdaviui.

Gali būti, kad pagal apibrėžtus išmokų planus įmonės sukauptų ar investuotų lėšų nepakaks numatomą atlygį mokėti. Pagal apibrėžtų išmokų planus darbdavys turi prisiimti visą riziką dėl būsimoms išmokoms kaupiamos sumos nuvertėjimo, investuotos sumos neigiamos grąžos ar kitų veiksnių, kurie gali sumažinti išmokoms skirtą sumą. Jei paaiškėja, kad investuotos sumos nepakaks įsipareigojimus įvykdyti, įmonė turi mokėti papildomas įmokas.

Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X0 m. gruodžio 20 d. prisiėmė įsipareigojimą mokėti vadovui pensiją po 200 EUR per mėnesį iki jo gyvenimo pabaigos. Kadangi vadovas jau yra įvykdęs sutarties sąlygas (įmonėje jau išdirbo 10 metų), įmonė 20X0 m. paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną pripažįsta įsipareigojimų dėl būsimų pensijų dabartinę vertę, t. y. 10 000 EUR, ir prisiima riziką, kad šių lėšų pakaks būsimoms išmokoms. 20X0 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruojama:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	10 000
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	10 000

Kad užtikrintų įsipareigojimų vykdymą, įmonė nusprendė pervesti įsipareigojimams vykdyti reikalingą sumą į atskirą banko sąskaitą. Sutartyje su banku numatyta sąskaitoje esančiam likučiui taikyti 4 proc. palūkanas, kurios apskaičiuojamos kiekvienų metų gruodžio 31 d. Įmonė „A“ tikisi, kad atidėtos sumos visiškai užteks įvykdyti įsipareigojimus. Įmonė 20X0 m. gruodžio

30 d. atidarė atskirą sąskaitą banke ir į šią sąskaitą iš atsiskaitomosios sąskaitos pervedė būsimų pensijų sumą (10 000 EUR). Įmonės „A“ apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 271X Sąskaita banke, skirta mokėti pensijas	10 000
K 271 Sąskaitos bankuose	10 000

Pensijos vadovui pradėtos mokėti 20X1 metų sausio mėn. Sutarta suma (200 EUR) kiekvieno mėnesio 25 d. pervedama į vadovo asmeninę sąskaitą banke. Į vadovo asmeninę sąskaitą 20X1 m. sausio 25 d. buvo pervesta 200 EUR ir užregistruota įmonės apskaitoje:

D 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	200
K 271X Sąskaita banke, skirta mokėti pensijas	200

Bankas 20X1 m. gruodžio 31 d. apskaičiavo sąskaitoje laikomų lėšų palūkanas – 392 EUR. Įmonės apskaitoje 20X1 m. gruodžio 31 d. daromi tokie įrašai:

D 271X Sąskaita banke, skirta mokėti pensijas	392
K 5810 Kitos finansinės ir investicinės veiklos pajamos	392

Praėjus 4 metams paaiškėjo, kad atskiros banko sąskaitos, skirtos mokėti vadovui pensiją, likutis su priskaičiuotomis palūkanomis yra tik 1 300 EUR ir kad įmonė jam prisiimtų įsipareigojimų toliau negalės vykdyti.

Įmonė 20X4 m. gruodžio 31 d. apskaičiavo, kad šio įsipareigojimo dabartinė vertė yra 24 834 EUR. Įmonė 20X4 m. gruodžio 31 d. šios ir įsipareigojimų (10 000 EUR) sumų skirtumą pripažįsta atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	14 834
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	14 834

Kadangi įsipareigojimo dabartinė vertė skaičiuojama diskontuojant būsimas išmokas palūkanų norma, kuri yra didesnė nei komercinio banko garantuojama sąskaitos likučio palūkanų norma, įmonė „A“ įvertino, kad tik 30 000 eurų atskiroje sąskaitoje užtikrintų įsipareigojimų vykdymą. Dėl šios priežasties įmonė 20X5 m. gruodžio 31 d. iš atsiskaitomosios sąskaitos į atskirą, pensijai mokėti skirtą sąskaitą, pervedė trūkstamą lėšų sumą (30 000 EUR – 1 300 EUR):

D 271X Sąskaita banke, skirta mokėti pensijas	28 700
K 271 Sąskaitos bankuose	28 700

37. Kiekvieno balanso datą įmonė nustato apibrėžtų išmokų plano turto tikrąją vertę ir įsipareigojimo, garantuojančio apibrėžtų išmokų plano atlygį, dabartinę vertę. Plano įsipareigojimo dabartinei vertei nustatyti taikomas aktuarinio įvertinimo metodas. Aktuarinis vertinimas atliekamas atsižvelgiant į šias prielaidas:

37.1. demografinės, tokias kaip darbuotojų mirtingumas, kaita, išėjimas į pensiją ir pan.;

Įsipareigojimo, garantuojančio apibrėžtų išmokų plano atlygį dabartiniams ir buvusiems darbuotojams, turintiems teisę į šio plano išmokas, dydį lemia demografinės prielaidos, t. y. darbuotojų mirtingumas dirbant įmonėje ir darbo santykiams su įmone pasibaigus, darbuotojų kaita, nedarbingumas ir išėjimas į pensiją pirma laiko, pensijų plano narių ir turinčių teisę gauti išmokas išlaikytinių skaičius, reikalavimų padengti medicinos išlaidas kiekis. Nustatydama apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimo dabartinę vertę, įmonė paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną iš naujo įvertina demografinės prielaidas. Atsižvelgdama į atlikto vertinimo

rezultatus, ji nustato apibrėžtų išmokų plano turto tikrąją vertę ir apibrėžtų išmokų plano atlygį garantuojančio įsipareigojimo dabartinę vertę.

37.2. finansines, tokias kaip diskonto norma, būsimų atlyginimų dydis ir pan.

Apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimų dydžiui įtaką gali daryti infliacija, diskonto norma, atlyginimų kaita rinkoje, kuri priklauso nuo darbuotojų paklausos ir pasiūlos, įmonių mokumas ir kiti veiksniai. Į infliaciją, pinigų paklausą, pasiūlą, mokumą diskontuojant visiškai neatsižvelgiama, tačiau šie veiksniai daro įtaką diskonto normos dydžiui.

Paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną įmonė turi įvertinti apibrėžtų išmokų plano turto tikrąją vertę. Nustatant apibrėžtų išmokų plano turto ir įsipareigojimo, garantuojančio apibrėžtų išmokų plano atlygį, dabartinę vertę reikia diskontuoti būsimąsias įsipareigojimų sumas. Dabartinė įsipareigojimų vertė gaunama įvertinus, kokia suma iki įsipareigojimų įvykdymo pabaigos su dabar taikoma rinkos palūkanų norma garantuotų būsimos išmokų sumos sukaupimą. Diskontuojant įsipareigojimų būsimąsias sumas yra naudojama vyriausybės vertybinių popierių palūkanų norma.

Jei dėl tokių veiksnių įtakos apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimams padidėja, padidėjimo suma pripažįstama sąnaudomis. Apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimams sumažėjus, sumažėjimo suma pripažįstama pajamomis.

38. Jei tolesnis darbuotojo darbas įmonėje daro įtaką atlygiui, gautinam pagal apibrėžtų išmokų planą, taikant aktuarinio vertinimo metodą įmonės įsipareigojimams pagal šį planą gali būti pripažįstami nuosekliai nuo darbuotojo įtraukimo į apibrėžtų išmokų plano dalyvių sąrašą iki to laiko, kai tolesnis darbas įmonėje neteiks jam teisės į didesnę atlygį. Įmonė gali pasirinkti ir kitokius sąnaudų ir įsipareigojimų pripažinimo būdus, jeigu pagal juos apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimams bus įvertinami tiksliau.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X1 m. gruodžio 31 d. pagal nustatytą išmokų planą įsipareigojo mokėti darbuotojui, sulaukusiam 65 metų, vienkartinę išmoką už kiekvienenus darbo metus skirdama po 2 proc. jo tais metais uždirbto darbo užmokesčio.

Įmonės darbuotojas, kuriam 20X7 metais sukaks 65 metai, iki įgydamas teisę dalyvauti apibrėžtų išmokų plane, įmonėje jau išdirbo 15 metų.

Pagal pavyzdyje pateiktą situaciją darbuotojui teisė dalyvauti išmokų plane suteikta 20X1 metais. Teisę į išmokų plane numatytą vienkartinę išmoką jis turės po 6 metų, kai jam sukaks 65 metai.

Kadangi įmonės darbuotojui numatyta išmoka priklauso ir nuo ankstesnio darbuotojo stažo įmonėje, vertindama su išmokų plano vykdymu susijusių įsipareigojimų ir sąnaudų sumą įmonė visų pirma turi apskaičiuoti, kokia atlygio suma darbuotojui priklauso už išdirbtus metus.

Pagal įmonės duomenis iki 20X1 m. gruodžio 31 d. šis darbuotojas per 15 metų gavo 240 000 EUR darbo užmokesčio. Iš pateiktų duomenų matyti, kad per 15 metų darbuotojas vienkartinę išmoką gauti jau yra uždirbęs 4 800 EUR (240 000 EUR x 2 %).

Šios, po 6 metų mokėtinos sumos, kai darbuotojui sukaks 65 metai, dabartinė vertė yra pripažįstama atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais tada, kai darbuotojui suteikiama teisė dalyvauti išmokų plane, t. y. 20X1 m. gruodžio 31 d.

Vertinant įsipareigojimų dabartinę vertę 20X1 m. gruodžio 31 d. yra taikoma 10 proc. diskonto norma, nustatyta pagal vyriausybės vertybinių popierių pelningumo normą. Įsipareigojimų dabartinė vertė apskaičiuojama:

$$4\,800\text{ EUR} : (1 + 0,1)^6 = 4\,800\text{ EUR} : 1,771561 = 2\,709,47\text{ EUR}$$

Diskontuota kaupiamų išmokų suma 20X1 m. gruodžio 31 d. pripažįstama atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais. Įmonės apskaitoje registruojama:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	2 709,47
K 413 Kiti atidėjiniai	2 709,47

Vertinant apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimus 20X2 m. gruodžio 31 d. yra atsižvelgiama ir į darbuotojo 20X2 metų darbo užmokestį, kuris buvo lygus 40 000 EUR. Todėl 20X2 m. gruodžio 31 d. vertinant apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimus apskaičiuojama, kad darbuotojas jau yra uždirbęs 5 600 EUR (280 000 EUR x 2 %) vienkartinę išmoką.

Įmonės įsipareigojimų vertinimo datą, t. y. 20X2 m. gruodžio 31 d., diskonto norma yra nepakitusi, todėl šios sumos (5 600 EUR) dabartinė vertė lygi:

$$5\,600\text{ EUR} : (1 + 0,1)^5 = 5\,600\text{ EUR} : 1,61051 = 3\,477,16\text{ EUR}$$

Reikalinga sukaupti įsipareigojimų suma 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama:

$$3\,477,16\text{ EUR} - 2\,709,47\text{ EUR} = 767,68\text{ EUR}$$

Gauta suma pripažįstama atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	767,68
K 413 Kiti atidėjiniai	767,68

Vertinant apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimus 20X3 m. gruodžio 31 d. yra atsižvelgiama ir į darbuotojo 20X3 metų darbo užmokestį, kuris buvo lygus 50 000 EUR. Todėl 20X3 m. gruodžio 31 d. vertinant apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimus apskaičiuojama, kad darbuotojas jau yra uždirbęs 6 600 EUR (330 000 EUR x 2 %) vienkartinę išmoką.

Įmonės įsipareigojimų vertinimo datą, t. y. 20X3 m. gruodžio 31 d., diskonto norma yra 8 proc., todėl šios sumos (6 600 EUR) dabartinė vertė lygi:

$$6\,600\text{ EUR} : (1 + 0,08)^4 = 6\,600\text{ EUR} : 1,360489 = 4\,851,20\text{ EUR}$$

Reikalinga sukaupti įsipareigojimų suma 20X3 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama:

$$4\,851,20\text{ EUR} - 3\,477,16\text{ EUR} = 1\,374,04\text{ EUR}$$

Gauta suma pripažįstama atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	1 374,04
K 413 Kiti atidėjiniai	1 374,04

Vertinant apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimus 20X4 m. gruodžio 31 d. yra atsižvelgiama ir į darbuotojo 20X4 metų darbo užmokestį, kuris buvo lygus 55 000 EUR. Todėl 20X4 m. gruodžio 31 d. vertinant apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimus apskaičiuojama, kad darbuotojas jau yra uždirbęs 7 700 EUR (385 000 EUR x 2 %) vienkartinę išmoką.

Įmonės įsipareigojimų vertinimo datą, t. y. 20X4 m. gruodžio 31 d., diskonto norma yra 8 proc., todėl šios sumos (7 700 EUR) dabartinė vertė lygi:

$$7\,700\text{ EUR} : (1 + 0,08)^3 = 7\,700\text{ EUR} : 1,259712 = 6\,112,51\text{ EUR}$$

Reikalinga sukaupti įsipareigojimų suma 20X4 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama:

6 112,51 EUR – 4 851,20 EUR = 1 261,31 EUR

Gauta suma pripažįstama atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	1 261,31
K 413 Kiti atidėjiniai	1 261,31

Vertinant apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimus 20X5 m. gruodžio 31 d. yra atsižvelgiama ir į darbuotojo 20X5 metų darbo užmokestį, kuris buvo lygus 60 000 EUR. Todėl 20X5 m. gruodžio 31 d. vertinant apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimus apskaičiuojama, kad darbuotojas jau yra uždirbęs 8 900 EUR (445 000 EUR x 2 %) vienkartinę išmoką.

Įmonės įsipareigojimų vertinimo data, t. y. 20X5 m. gruodžio 31 d., diskonto norma yra 10 proc., todėl šios sumos (8 900 EUR) dabartinė vertė lygi:

$8\,900\text{ EUR} : (1 + 0,1)^2 = 8\,900\text{ EUR} : 1,21 = 7\,355,37\text{ EUR}$

Reikalinga sukaupti įsipareigojimų suma 20X5 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama:

$7\,355,37\text{ EUR} - 6\,112,51\text{ EUR} = 1\,242,86\text{ EUR}$

Gauta suma pripažįstama atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	1 242,86
K 413 Kiti atidėjiniai	1 242,86

Vertinant apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimus 20X6 m. gruodžio 31 d. yra atsižvelgiama ir į darbuotojo 20X6 metų darbo užmokestį, kuris buvo lygus 65 000 EUR. Todėl 20X6 m. gruodžio 31 d. vertinant apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimus apskaičiuojama, kad darbuotojas jau yra uždirbęs 10 200 EUR (510 000 EUR x 2 %) vienkartinę išmoką.

Įmonės įsipareigojimų vertinimo data, t. y. 20X6 m. gruodžio 31 d., diskonto norma yra 10 proc., todėl šios sumos (10 200 EUR) dabartinė vertė lygi:

$10\,200\text{ EUR} : (1 + 0,1)^1 = 10\,200\text{ EUR} : 1,1 = 9\,272,73\text{ EUR}$

Reikalinga sukaupti įsipareigojimų suma 20X6 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama:

$9\,272,73\text{ EUR} - 7\,355,37\text{ EUR} = 1\,917,36\text{ EUR}$

Gauta suma pripažįstama atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	1 917,36
K 413 Kiti atidėjiniai	1 917,36

Vertinant apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimus 20X7 m. gruodžio 31 d. yra atsižvelgiama ir į darbuotojo 20X7 metų darbo užmokestį, kuris buvo lygus 70 000 EUR. Todėl 20X7 m. gruodžio 31 d. vertinant apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimus apskaičiuojama, kad darbuotojas jau yra uždirbęs 11 600 EUR (580 000 EUR x 2 %) vienkartinę išmoką.

Įmonės įsipareigojimų vertinimo data, t. y. 20X7 m. gruodžio 31 d., diskonto norma yra 10 proc., todėl šios sumos (11 600 EUR) dabartinė vertė lygi:

$11\,600\text{ EUR} : (1 + 0,1)^0 = 11\,600\text{ EUR} : 1 = 11\,600\text{ EUR}$

Reikalinga sukaupti įsipareigojimų suma 20X7 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama:

$11\,600\text{ EUR} - 9\,272,73\text{ EUR} = 2\,327,27\text{ EUR}$

Gauta suma pripažįstama atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	2 327,27
K 413 Kiti atidėjiniai	2 327,27

2 pavyzdys

Įmonės „A“ akcininkai 20X0 m. gruodžio 20 d. su direktoriumi pasirašė sutartį, kuria įsipareigoja mokėti vadovui pensiją po 200 EUR per mėnesį iki jo gyvenimo pabaigos, jei jis įmonėje išdirbs 10 metų. Sutarties pasirašymo dieną vadovas, kuriam 40 metų, įmonėje yra išdirbęs 6 metus.

Įmonė 20X0 m. gruodžio 31 d. pripažįsta būsimų išmokų vadovui įsipareigojimų dabartinę vertę (14 000 EUR) ir prisiima riziką, kad šių lėšų pakaks mokėti būsimą išmoką.

Įmonė 20X0 m. gruodžio 31 d. pripažįsta atidėjinių sąnaudas ir įsipareigojimus:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	14 000
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	14 000

Po dvejų metų, 20X2 m. gruodžio 31 d., kai iki vadovui mokėtinos pensijos pradžios, liko tik 2 metai, įmonė „A“ šiems išmokoms mokėti jau buvo užregistravusi 19 000 EUR įsipareigojimą. Tačiau 20X2 m. gruodžio 31 d. paaiškėjo, kad prognozės buvo per daug optimistiškos, nes pasikeitė aplinkybės: padidėjo tikėtina vadovo gyvenimo trukmė (mirtingumo rodikliai sumažėjo 5 proc.) ir iki 2,5 proc. sumažėjo palūkanų norma. Dėl to po dvejų metų perskaičiuota dabartinė įsipareigojimų vertė yra 21 000 EUR. Perskaičiuotos būsimos ir įmonės apskaitoje užregistruotos įsipareigojimų verčių skirtumas yra 2 000 EUR (21 000 EUR–19 000 EUR), kuris pripažįstamas atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais ir 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaitoje daromi įrašai:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	2 000
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	2 000

Jei gryniesi būsimieji pinigų srantai yra neperiodiniai, skiriasi atskirais laikotarpiais kaupiamų sumų dydžiai ar galutiniai būsimieji pinigų srantai priklauso nuo skirtingų sutarties sąlygų įgyvendinimo, rekomenduotina taikyti diskontavimo formulę atsižvelgiant į dienų skaičių. Tokio diskontavimo pavyzdžių pateikta 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ metodinių rekomendacijų 36.2 papunkčio 2 ir 3 pavyzdžiuose, kuriuose aiškinamas finansinių įsipareigojimų amortizuotos savikainos apskaičiavimas.

39. Įmonė turi registruoti įsipareigojimą, jei apibrėžtų išmokų plano turto tikroji vertė yra mažesnė už įsipareigojimo, garantuojančio apibrėžtų išmokų plano atlygį, dabartinę vertę.

Tokiu atveju, kai apibrėžtų išmokų plano turto tikroji vertė yra mažesnė už įsipareigojimo, kuris garantuotų apibrėžtų išmokų plano atlygio dabartinę vertę, apskaitoje pripažįstamos sąnaudos ir registruojamas įsipareigojimas.

Pavyzdys

Įmonė „A“, kaip darbdavys, yra įsipareigojusi kiekvienais metais pervesti sutartą pinigų sumą į darbuotojų PPFa dalyvių sąskaitą, valdomą investicijų valdymo įmonės „B“. Taip pat kolektyvinėje sutartyje yra numatyta, kad PPFa turto grąža turi būti ne mažesnė kaip 5 proc. Jei tam tikrais metais ši grąža būtų mažesnė, darbdavys turėtų kompensuoti faktiškai PPFa uždirbtos ir kolektyvinėje sutartyje garantuotos grąžos skirtumą.

Įmonės apskaitos politikoje nurodyta, kad į PPFa sąskaitą pervedamos sumos apskaitoje pripažįstamos kaip darbuotojų darbo užmokesčio ir su juo susijusio atlygio sąnaudos.

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	100 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	100 000
Įmonė „A“ į pensijų asociacijos sąskaitą 20X2 m. sausio 10 d. pervedė papildomą 100 000 EUR sumą, kuri apskaitoje registruojama:	

D 4494 Kitos mokėtinos sumos	100 000
K 271 Sąskaitos bankuose	100 000

Investicijų valdymo įmonė „B“ 20X2 m. gruodžio 31 d. pranešė, kad 20X2 metais PPFA veikla buvo nuostolinga ir turto grąža buvo neigiama, t. y. – 2 proc., dėl ko fondo turto vertė nusmuko iki 294 000 EUR.

Kadangi darbdavys yra įsipareigojęs garantuoti ne mažesnę kaip 5 proc. turto grąžą, 20X2 m. gruodžio 31 d. įmonės „A“ apskaitoje daromi įrašai, atspindintys darbdavio įsipareigojimą garantuoti ne mažesnę kaip 315 000 EUR PPFA 20X2 metų turto vertę:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	21 000
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	21 000

40. Padidėjus ar sumažėjus apibrėžtų išmokų plano dabartinei įsipareigojimo arba turto tikrajai vertei, pripažįstamas pelnas ar nuostolis, kuris parodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje to laikotarpio, kai jis atsiranda. Gali būti daroma to paties apibrėžtų išmokų plano pelno ir nuostolių tarpusavio užskaita.

Pagal apibrėžtų išmokų planą įmonė gali įsipareigoti mokėti sutartas išmokas dabartiniams ir buvusiems darbuotojams. Išmokų dydis darbuotojams gali būti nustatytas atsižvelgiant į darbo stažą toje įmonėje. Pagal apibrėžtų išmokų planą įmonė įsipareigoja mokėti nustatyto dydžio įmokas, kurių pakaktų išmokoms. Nustatytų išmokų planų aktuarinė ir investicinė rizika, kad išmokų vertė gali būti didesnė negu numatyta planuose, tenka įmonei. Jei numatytų įmokų nepakaktų įvykdyti apibrėžtų išmokų plano įsipareigojimus ir dėl to padidėtų įmonės įsipareigojimų dabartinė vertė, įmonė turėtų pripažinti susidariusius nuostolius ir parodyti ataskaitinio laikotarpio, kada susidarė minėtas nuostolis, pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Sumažėjus apibrėžtų išmokų plano dabartinei vertei, mažinama įmonės įsipareigojimų suma ir pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pelnas, kuris parodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ 20X0 m. kolektyvinėje sutartyje buvo įsipareigojusi pagal apibrėžtų išmokų planą aukštos kvalifikacijos darbuotojams, išdirbusiems įmonėje ilgiau kaip 10 metų, sulaukusiems pensinio amžiaus ir išėjusiems į pensiją, mokėti vyriausybės nustatyto bazinės pensijos dydžio papildomas pensijas. 20X0 m. paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną įmonė apskaičiavo, kad šių įsipareigojimų dabartinė vertė yra 300 000 EUR. Įmonė šią sumą pripažįsta atidėjinių sąnaudomis ir įsipareigojimais. Apskaitoje registruojama:

D 6310 Atidėjinių sąnaudos	300 000
K 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	300 000

Tačiau po 5 metų paaiškėjo, kad kolektyvinėje sutartyje numatytiems įsipareigojimams įvykdyti apskaičiuota suma yra per didelė, nes dalis įmonėje dirbusių darbuotojų išėjo iš įmonės, o į jų vietą naujų darbuotojų nebuvo priimta.

20X5 m. paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną iš naujo įvertinusi įsipareigojimus įmonė apskaičiavo, kad dabartinė įsipareigojimų vertė yra 270 000 EUR. Tokiu atveju 30 000 EUR suma pripažįstama ataskaitinio laikotarpio pelnu ir šia suma mažinami atidėjiniai. 20X5 m. gruodžio 31 d. apskaitoje registruojama:

D 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai	30 000
K 6310 Atidėjinių sąnaudos	30 000

2 pavyzdys

Įmonė „A“, kaip darbdavys, yra įsipareigojusi kiekvienais metais pervesti sutartą pinigų sumą į PPFA sąskaitą, valdomą investicijų valdymo įmonės „B“. Taip pat kolektyvinėje sutartyje yra numatyta, kad PPFA turto grąža kiekvienais metais bus lygi 5 proc. Jei tam tikrais metais ši grąža būtų mažesnė, darbdavys turėtų kompensuoti realiai fondo uždirbtos ir kolektyvinėje sutartyje garantuotos grąžos skirtumą. Tačiau, jei grąža būtų didesnė, darbdavys turėtų teisę iš fondo atgauti garantuotos sumos perviršį.

20X1 metais PPFA fonde buvo sukaupta 200 000 EUR. Įmonė „A“ į šį fondą 20X2 m. sausio 5 d. pervedė papildomą 100 000 EUR sumą, kuri įmonės apskaitoje buvo pripažinta sąnaudomis ir įsipareigojimais. Apskaitoje registruojama:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	100 000
K 4484 Kitos išmokos darbuotojams	100 000
ir	
D 4484 Kitos išmokos darbuotojams	100 000
K 271 Sąskaitos banke	100 000

Investicijų valdymo įmonė „B“ 20X2 m. gruodžio 31 d. pranešė, kad 20X2 metais PPFA veikla buvo pelninga ir reali grąža sudarė 6 proc., dėl ko PPFA turto vertė pakilo iki 318 000 EUR, t. y. pasidarė 3 000 EUR didesnė negu numatyta kolektyvinėje sutartyje. Įmonė „A“ 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaitoje daro įrašus, parodančius darbdavio teisę atgauti dalį PPFA laikomo turto:

D 2446 Kitos gautinos skolos	3 000
K 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	3 000

41. Jei apibrėžtų išmokų planas įvykdomas ar sumažinamas, įmonė apskaičiuoja susidariusį pelną arba nuostolius.

Įsipareigojimas pagal išmokų planą sumažinamas, jei tas apibrėžtų išmokų planas įvykdomas ir nustoja galioti. Pagal išmokų planą apskaičiuotas rezultatas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio pelnu arba nuostoliais ir parodomas pelno (nuostolių) ataskaitoje. Apibrėžtų išmokų plano turtas gali sumažėti ir dėl į jį įtrauktų darbuotojų skaičiaus sumažėjimo ar pakeitus šio plano sąlygas taip, kad dabar įmonėje dirbantys darbuotojai teisės į tokias išmokas ateityje neturės arba tos išmokos bus mažesnės.

Pavyzdys

Įmonė „A“ buvo įsipareigojusi kiekvienam išeinančiam į pensiją darbuotojui, išdirbusiam 10 ir daugiau metų, jeigu darbuotojas įmonėje dirbs iki pensijos, išmokėti 5 000 EUR vienkartinę išmoką. Dėl susidariusios ekonominės situacijos įmonė „A“ nutarė sumažinti apibrėžtų išmokų planą. Pagal šį planą išmokos kiekvienam darbuotojui mažinamos iki 2 000 EUR. Šiuo atveju

sukaupta atidėjinių suma bus per didelė, todėl įmonė apskaitoje turi sumažinti atidėjinių sumą ir apskaičiuotą atidėjinių sumažėjimo sumą pripažinti pelnu. Apskaitoje daromi tokie įrašai:

D 411 Pensijų ir panašių įsipareigojimų atidėjiniai
K 6310 Atidėjinių sąnaudos

42. Planai, kurie turi tiek apibrėžtų įmokų, tiek apibrėžtų išmokų planų požymių, laikomi apibrėžtų išmokų planais.

Pasitaiko atveju, kai planai turi tiek apibrėžtų įmokų, tiek apibrėžtų išmokų planų požymių. Atsižvelgdama į plano sąlygas ir visus įsipareigojimus (įmokų gražos garantija, konkreti išmokų suma, įmokų didinimas buvusiems darbuotojams dėl infliacijos ir kt.), kurie oficialiai neaptarti, planą įmonė gali priskirti apibrėžtų įmokų planams ar apibrėžtų išmokų planams.

Pagal apibrėžtų išmokų planus įmonė įsipareigoja mokėti sutartas išmokas esamiems ir buvusiems darbuotojams ir prisiima aktuarinę riziką, kad išmokos bus didesnės, negu buvo numatyta. Šiuo atveju aktuarinė rizika tenka įmonei, todėl rizikai padidėjus įmonės įsipareigojimas gali padidėti ir dėl to ji gali patirti papildomų sąnaudų.

Apibrėžtas įmokas darbuotojo naudai gali mokėti esamas ir buvęs darbdavys. Jie taip pat gali būti įsipareigoję padengti sumas, kurių nepakaktų numatytais išmokoms mokėti. Tokie darbdavių planai vadinami apibrėžtų išmokų planais. Jei planas yra nustatytų išmokų planas, tai apskaitoje įmonė turi parodyti jai priklausančią proporcingą nustatytų įmokų įsipareigojimo, plano turto ir su planu susijusių sąnaudų dalį. Informaciją apie nustatytų išmokų planus įmonė taip pat turi pateikti aiškinamajame rašte.

Pavyzdys

Įmonė „A“ moka į pensijų fondus kiekvienam darbuotojui po 100 EUR per mėnesį. Įmonėje dirba 10 darbuotojų. Įmonė taip pat įsipareigojo kiekvienam išėjusiam į pensiją darbuotojui mokėti po 120 EUR per mėnesį iki jų gyvenimo pabaigos. Taigi įmonei „A“ atsiranda papildomas įsipareigojimas dėl garantuotų išmokų dydžio. Atsižvelgiant į darbuotojų amžių, numatytos išmokos darbuotojams turėtų būti pradamos mokėti po 10 metų. Toks įmonės įsipareigojimas turi apibrėžtų įmokų ir apibrėžtų išmokų plano požymių, tačiau šį įsipareigojimą reikėtų laikyti apibrėžtų išmokų planu. Įmonės mokamos mėnesinės įmokos apskaitoje registruojamos:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	1 000
K 271 Sąskaitos banke	1 000

Pensijų fondas iš įmonės „A“ gautas įmokas investavo, tačiau gautos pajamos buvo mažesnės negu buvo tikėtasi. Pensijų fondui atlikus mokėtinų pensijų aktuarinį vertinimą paaiškėjo, kad sukauptų lėšų nepakaks. Skaičiavimai parodė, kad įmonė turi fondui sumokėti papildomai po 1 000 EUR vienkartinę įmoką už kiekvieną darbuotoją. Apskaičiuota suma pripažįstama sąnaudomis ir trumpalaikiais įsipareigojimais ir registruojama įmonės apskaitoje:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	10 000
K 4484 Kitos išmokos darbuotojams	10 000
Apskaičiuota vienkartinė įmoka pervesta į pensijų fondo sąskaitą:	
D 4484 Kitos išmokos darbuotojams	10 000
K 271 Sąskaitos banke	10 000

43. Jei įmonė įsipareigoja nustatyto dydžio įmokas, kaip darbuotojo atlygio dalį, jo naudai kaupti pati, jų apskaitai ji taiko šio skyriaus nuostatas.

Įmonė gali prisiimti įsipareigojimą nustatyto dydžio įmokas darbuotojo naudai kaupti pati. Tokių įsipareigojimų apskaitai rekomenduojama taikyti V skyriuje išdėstytas nuostatas.

Pavyzdys

Įmonė „A“ 20X5 metų kolektyvinėje sutartyje kiekvienam išėjusiam į pensiją ir nutraukusiam darbo santykius su įmone darbuotojui įsipareigojo mokėti papildomą pensiją po 100 EUR per mėnesį iki jo gyvenimo pabaigos.

Kad įvykdytų numatytą įsipareigojimą darbuotojams, įmonės administracija nutarė lėšas sukaupti per 10 metų atskiroje banko sąskaitoje kiekvieną mėnesį pervesdama į minėtą sąskaitą po 100 EUR už kiekvieną įmonėje dirbantį darbuotoją. Įmonėje šiuo metu dirba 50 darbuotojų. Įmonės darbuotoja atliko aktuarinį vertinimą ir apskaičiavo, kad įvykdytų įsipareigojimus šiuo metu įmonei kiekvieną mėnesį reikia sukaupti po 3 500 EUR.

Šios įsipareigojimų sumos turi būti diskontuojamos. Paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną įsipareigojimai įvertinami iš naujo.

44. Įmonė kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje turi pripažinti kito ilgalaikio atlygio sąnaudas ir įsipareigojimą, jei ji turi teisinį įsipareigojimą ar neatšaukiamą pasižadėjimą skirti tokį atlygį darbuotojui ir gali šį įsipareigojimą patikimai įvertinti.

VI. AKCIJŲ VERTE PAGRĮSTO ATLYGIO APSKAITA

45. Darbo užmokesčio dalis, priedas ar kitas su darbu susijęs atlygis darbuotojui gali būti mokamas akcijomis, akcijų pasirinkimo pirkti sandoriais ar kitais nuosavybės vertybiniais popieriais (toliau – akcijos) arba atlygio dydis apskaičiuojamas remiantis akcijų verte.

Paprastai akcijos, akcijų pasirinkimo sandoriai ar kiti ūkio subjekto išleisti vertybiniai popieriai gali būti suteikiami darbuotojams už atliktą darbą kaip jų darbo užmokesčio dalis, kaip priedas ar kitas su darbu susijęs atlygis. Akcijos ar akcijų pasirinkimo sandoriai gali būti suteikiami ir kaip sutartų premijų dalis. Tai gali būti darbuotojų skatinimas toliau dirbti šiame ūkio subjekte ar atlygis už ūkio subjekto pasiektus rezultatus.

Su darbu susijęs atlygis darbuotojui gali būti mokamas akcijomis, akcijų pasirinkimo pirkti sandoriais ar kitais nuosavybės vertybiniais popieriais. Darbdavių ir darbuotojų sandoriai dėl atlygio gali būti vykdomi perleidžiant akcijas.

Kai kuriais atvejais ūkio subjektas gali neišleisti naują akcijų emisiją. Pagal Akcinių bendrovių įstatymą visuotinis akcininkų susirinkimas turi išimtinę teisę priimti sprendimą dėl savų akcijų įsigijimo.

Pavyzdys

Įmonės „B“ visuotiniame akcininkų susirinkime 20X1 m. sausio 10 d. nuspręsta sukurti naują darbuotojų lojalumo skatinimo programą. Akcininkai nutarė išmokėti 20X1 metų pabaigoje penkiems ilgiausiai įmonėje „B“ dirbantiems darbuotojams papildomą atlygį, kuris lygus 10 000 paprastųjų patronuojančiosios įmonės „A“ akcijų vertei.

Nominalioji įmonės „A“ akcijos vertė yra 10 EUR. Akcijos rinkos kaina sprendimo priėmimo dieną buvo 25 EUR.

Įmonės „B“ apskaitoje 20X1 m. sausio 10 d. daromi įrašai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	250 000
K 4484 Kitos išmokos darbuotojams	250 000

Patronuojančiosios įmonės „A“ akcijų kursui pakilus iki 30 EUR, įmonės „B“ apskaitoje 20X1 m. gruodžio 31 d. daromi įrašai:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	50 000
K 4484 Kitos išmokos darbuotojams	50 000

Išmokėjus atlygį įmonės „B“ apskaitoje registruojama:

D 4484 Kitos išmokos darbuotojams	300 000
K 271 Sąskaitos bankuose	300 000

46. Už tam tikrą atlygį iš darbuotojo gautų paslaugų vertės dažniausiai tiesiogiai nustatyti neįmanoma. Kadangi gautų paslaugų tikrąją vertę nustatyti sudėtinga, įmonė darbuotojo suteiktų paslaugų tikrąją vertę turi nustatyti remdamasi suteiktų akcijų tikrąja verte. Nenustačius tikrosios suteiktų akcijų vertės, gali būti neįmanoma nustatyti tikrosios atlygio darbuotojui vertės.

Siekdama didesnės naudos, įmonė darbuotojui moka papildomą atlygį akcijomis ar akcijų pasirinkimo sandoriais. Tačiau nustatyti iš darbuotojo gautų paslaugų tikrąją vertę yra labai sudėtinga, todėl įmonė, norėdama įvertinti iš darbuotojo gautų paslaugų tikrąją vertę, turi nustatyti suteiktų akcijų tikrąją vertę. Darbuotojams suteiktų akcijų tikroji vertė turi būti vertinama įmonės akcijų rinkos kaina.

Įmonė turėtų atsižvelgti į veiksnius, į kuriuos atsižvelgtų nusimanantys ir ketinantys pirkti rinkos dalyviai, pasirinkdami sandorio įkainojimo modelį. Nustatant tikrąją akcijų vertę pagal pasirinkimo sandorių įkainojimo modelį, turi būti atsižvelgiama į tokius veiksnius: pasirinkimo sandorio vykdymo kainą, jo galiojimo laiką, dabartinę akcijų kainą, laukiamą akcijų kainos pokytį, laukiamus dividendus ir nerizikingą palūkanų normą per visą pasirinkimo sandorio galiojimo laiką.

47. Akcijų tikroji vertė turi būti nustatoma jų suteikimo data.

Tikroji vertė – suma, už kurią vertės nustatymo dieną sandorio šalys viena kitai įprastomis rinkos sąlygomis gali parduoti turtą ar paslaugas arba perleisti įsipareigojimą. Tikroji akcijų vertė turi būti įvertinama pagal rinkos sąlygas jų suteikimo data. Ūkio subjektų, kurių akcijomis prekiaujama rinkoje, tikroji akcijos vertė nustatoma pagal tos dienos uždarymo rinkos kainą.

Akcijų, kuriomis neprekiuojama aktyvioje rinkoje, tikroji vertė yra nustatoma vadovaujantis 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ reikalavimais.

Pavyzdys

Įmonė „A“ susitarė su darbuotoju mokėti jam atlygį už suteiktas paslaugas įmonės akcijomis, kuriomis neprekiuojama aktyviojoje rinkoje. Susitarimas buvo pasirašytas 20X1 m. vasario 20 d. ir visuotiniame akcininkų susirinkime patvirtintas 20X1 m. kovo 10 d. Įmonės „A“ nominalioji akcijos vertė yra 1 EUR.

Įmonė 20X1 m. kovo 1 d. pirko iš akcininkų savų akcijų po 0,50 EUR už vieną. Įmonė „A“ 20X1 m. kovo 10 d. darbuotojui perleido sutartą akcijų kiekį. Nuo akcijų nupirkimo ir akcijų perleidimo datos praėjo nedaug laiko, todėl akcijų perleidimo darbuotojui tikroji vertė akcijų suteikimo dieną gali būti laikoma akcijų pirkimo kaina.

48. Jei akcijų tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta, tai atlygio darbuotojui vertė bus lygi nominaliai akcijų vertei.

Kiekviena įmonė išleisdama akcijas nustato akcijos nominaliąją vertę. Jei įmonės akcijomis neprekiuojama aktyviojoje rinkoje ir jų tikroji vertė negali būti patikimai nustatyta, tai atlygio darbuotojui vertė bus lygi nominaliajai akcijų vertei.

Pagal Europos vertybinių popierių rinkų reguliavimo institucijų komiteto rekomendacijas nustatant tikrąją akcijų, kuriomis neprekiuojama aktyviosiose rinkose, vertę rekomenduojama taikyti vertinimo būdus, kurie leistų atsižvelgti į visas aplinkybes, turinčias ar galinčias turėti įtakos jų vertei. Įmonė savo apskaitos politikoje turi nurodyti, pagal kokius kriterijus yra nustatoma tikroji jos akcijų vertė. Todėl svarbu ne tik nustatyti tikrąją akcijų vertę, bet ir tinkamai bei nuosekliai pateikti ją investuotojams.

Pavyzdys

Įmonė „A“ susitarė su darbuotoju mokėti jam atlygį už suteiktas paslaugas įmonės akcijomis, kuriomis neprekiuojama aktyviojoje rinkoje. Susitarimas buvo pasirašytas 20X0 m. gruodžio 20 d. ir visuotiniame akcininkų susirinkime patvirtintas 20X1 m. kovo 10 d. Įmonės „A“ nominalioji akcijos vertė yra 10 EUR.

Įmonė 20X0 m. sausio 30 d. pirko iš akcininkų savų akcijų po 11 EUR už vieną. Įmonė „A“ 20X1 m. kovo 10 d. perleido darbuotojui sutartą akcijų kiekį. Nuo akcijų pirkimo ir akcijų perleidimo datos praėjo daug laiko, todėl akcijų supirkimo kaina akcijų suteikimo darbuotojui dieną nelaikoma tikrąja akcijų verte. Kadangi tikroji akcijų vertė nežinoma, tai atlygio darbuotojui vertė bus lygi nominaliajai akcijų vertei.

49. Akcijų verte pagrįstas atlygis gali būti mokamas tik įgyvendinus konkrečias sąlygas. Pakeitus akcijų suteikimo sąlygas, pakeitimų, jei jie daro poveikį atlygio vertei, rezultatai turi būti registruojami apskaitoje.

Akcijų verte pagrįstas atlygis gali priklausyti nuo konkrečių atsiskaitymo sąlygų. Pavyzdžiui, kad darbuotojui būtų suteikta akcijų, būtina sąlyga turi būti būsimas darbuotojo darbas šiam ūkio subjektui numatytą laikotarpį, numatytas ūkio subjekto pelno ir akcijų kainos augimas. Į šias sąlygas turi būti atsižvelgiama nustatant išduodamų akcijų skaičių, kad būtų pagrindžiama darbuotojo suteiktų paslaugų vertė. Todėl pagal kaupimo principą darbuotojo suteiktų paslaugų vertė gali būti pripažįstama suteikiant nuosavybės teisę į akcijas tik įvykdžius minėtas akcijų perdavimo sąlygas. Jei sutartyje numatytos sąlygos yra vykdomos, ūkio subjektas už darbuotojo atliktas paslaugas turi pripažinti sumą, kuri akcijų nuosavybės teisių perdavimo dieną pagrindžiama suteikiamų akcijų kiekiu.

Vertinant perduodamas akcijas tikrąja verte, turi būti atsižvelgiama į rinkos sąlygas, taip pat į prognozuojamas akcijų kainas, nuo kurių priklauso teisių perdavimas ar šių teisių sugražinimas. Pasibaigus akcijų nuosavybės teisės suteikimo terminui, sandoris gali būti pratęsiamas. Vertinant akcijas tikrąja verte, į sandorio pratęsimą neturi būti atsižvelgiama, todėl pratęstas pasirinkimo sandoris apskaitoje turi būti registruojamas kaip naujo sandorio sudarymas.

1 pavyzdys

Įmonė „B“ su trimis ilgiausiai įmonėje dirbančiais darbuotojais 20X1 m. birželio 30 d. sudarė akcijų pasirinkimo sandorius, pagal kuriuos darbuotojai po trijų metų nuo akcijų pasirinkimo sandorių sudarymo dienos įgis teisę neatlygintinai gauti įmonės, kurioje jie dirba, akcijų, jeigu vis dar dirbs šioje įmonėje. Atsižvelgiant į Akcinių bendrovių įstatymo nuostatas, įmonės akcijos darbuotojams bus suteiktos, išleidžiant naują akcijų emisiją.

Planuojama, kad kiekvienas darbuotojas, įvykdęs susitarimo sąlygas, po trijų metų neatlygintai galės gauti po 600 vnt. paprastųjų įmonės akcijų, kurių kiekvienos nominalioji vertė 5 EUR, o jų emisijos kaina 10 EUR.

Jeigu įmonė įsipareigoja darbuotojams neatlygintinai suteikti įmonės akcijų po trijų metų darbo šioje įmonėje ir darbuotojai vykdo susitarimo sąlygas, tai kiekvienais metais kaupimo principu apskaitoje turi būti registruojama atlygio darbuotojams sąnaudų ir ilgalaikių įsipareigojimų suma, atsižvelgiant į suteikiamų įmonės akcijų tikrąją vertę.

20X1 m. gruodžio 31 d. įmonės akcijų tikroji vertė yra 10 EUR, kuri sutampa su numatomų išleisti naujų akcijų emisijos kaina. Pateiktame pavyzdyje, daroma prielaida, kad per nustatytą trijų metų laikotarpį tikroji akcijų vertė nesikeitė ir buvo lygi numatomų išleisti naujų akcijų emisijos kainai.

20X1 m. gruodžio 31 d. įmonės apskaitoje registruojama atlygio darbuotojams sąnaudų ir ilgalaikių įsipareigojimų suma, tenkanti 20X1 metams, t. y. 3 000 EUR ((3 darb. x 600 vnt. / 36 mėn.) x 6 mėn. x 10 EUR):

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	3 000
K 4484 Kitos išmokos darbuotojams arba 4130 Kiti atidėjiniai	3 000

20X2 m. gegužės 3 d. visuotinis akcininkų susirinkimas, tvirtindamas 20X1 metų finansines ataskaitas ir skirstydamas 20X1 metų įmonės pelną, priėmė sprendimą sudaryti rezervą darbuotojų akcijoms suteikti, į jį paskirdamas 3 000 EUR paskirstytinojo pelno dalį. Apskaitoje registruojamas rezervas darbuotojų akcijoms suteikti:

D 342 Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	3 000
K 333 Kiti rezervai (darbuotojų akcijoms suteikti)	3 000

20X2 m. gruodžio 31 d. įmonė įvertinusi, kad darbuotojai, su kuriais įmonė yra sudariusi akcijų pasirinkimo sandorius, vykdo susitarimo sąlygas, apskaitoje registruoja 20X2 metams tenkančią atlygio darbuotojams sąnaudų ir ilgalaikių įsipareigojimų sumą, t. y. 6 000 EUR (3 darb. x 600 vnt. / 36 mėn.) x 12 mėn. x 10 EUR):

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	6 000
K 4484 Kitos išmokos darbuotojams arba 4130 Kiti atidėjiniai	6 000

Analogiškai atlygio darbuotojams sąnaudų sumos kaupimo principu pripažįstamos 20X3 ir 20X4 metais iki darbuotojų įgyjamos teisės neatlygintinai gauti įmonės akcijų, jeigu darbuotojai vykdo susitarimo sąlygas.

Rezervas darbuotojų akcijoms suteikti pagal Akcinių bendrovių įstatymo nuostatas turi būti sudaromas iki suteikiant darbuotojams įmonės akcijas. Kokiu periodiškumu ir kokia dalimi bus kaupiamas rezervas akcijoms suteikti, sprendžia visuotinis akcininkų susirinkimas, atsižvelgdamas į įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus.

20X4 m. balandžio 23 d. visuotinis akcininkų susirinkimas priėmė sprendimą padidinti įstatinį kapitalą, išleidžiant darbuotojų akcijų statusą turinčių paprastųjų akcijų emisiją. Kai Akcinių bendrovių įstatymo nustatyta tvarka įregistruojamas įmonės įstatinio kapitalo padidėjimas, apskaitoje registruojama:

D 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (–)	9 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (darbuotojų akcijos)	9 000
ir	
D 312 Neapmokėti akcijų priedai (–)	9 000
K 310 Akcijų priedai	9 000

Darbuotojams įvykdžius visas akcijų pasirinkimo sandorio sąlygas, pagal įmonės akcijų suteikimo taisykles paskirtas bendrovės organas, kaip tai nustatyta Akcinių bendrovių įstatyme, 20X4 m. liepos 20 d. priima sprendimą darbuotojams neatlygintinai suteikti įmonės akcijas. Apskaitoje registruojama:

D 4484 Kitos išmokos darbuotojams arba 4130 Kiti atidėjiniai	18 000
K 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (–)	9 000
K 312 Neapmokėti akcijų priedai (–)	9 000

Įmonės visuotiniam akcininkų susirinkimui priėmus sprendimą mažinti arba panaikinti rezervą darbuotojų akcijoms suteikti, apskaitoje registruojama:

D 333 Kiti rezervai (darbuotojų akcijoms suteikti)	18 000
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	18 000

2 pavyzdys

Įmonė „B“ su trimis ilgiausiai įmonėje dirbančiais darbuotojais 20X1 m. birželio 30 d. sudarė akcijų pasirinkimo sandorius, pagal kuriuos darbuotojai po trijų metų nuo akcijų pasirinkimo sandorių sudarymo dienos įgis teisę iš dalies atlygintinai gauti įmonės, kurioje jie dirba, akcijų, jeigu vis dar dirbs šioje įmonėje. Atsižvelgiant į Akcinių bendrovių įstatymo nuostatas, įmonės akcijos darbuotojams bus suteiktos, išleidžiant naują akcijų emisiją.

Planuojama, kad kiekvienas darbuotojas, įvykdęs susitarimo sąlygas, po trijų metų galės iš dalies atlygintinai įsigyti po 600 vnt. paprastųjų įmonės akcijų, kurių kiekvienos nominalioji vertė 5 EUR, o jų emisijos kaina 10 EUR. Darbuotojai pagal susitarimo sąlygas nusprendę įsigyti įmonės akcijų už jas turės sumokėti šių akcijų nominalios vertės dydžio atlygį, t. y. 5 EUR už įsigyjamą akciją.

Jeigu įmonė įsipareigoja darbuotojams iš dalies atlygintinai suteikti teisę įsigyti įmonės akcijų po trijų metų darbo šioje įmonėje ir darbuotojai vykdo susitarimo sąlygas, tai kiekvienais metais kaupimo principu apskaitoje turi būti registruojama atlygio darbuotojams sąnaudų ir ilgalaikių įsipareigojimų suma, atsižvelgiant į suteiktinų įmonės akcijų tikrąją vertę, kuri būtų lygi darbuotojams suteiktinų akcijų tikrosios vertės ir sumos, kurią sumokės darbuotojai, skirtumo pripažintai daliai.

20X1 m. gruodžio 31 d. įmonės akcijų tikroji vertė yra 10 EUR, kuri sutampa su numatomų išleisti naujų akcijų emisijos kaina. Pateiktame pavyzdyje, daroma prielaida, kad per nustatytą trijų metų laikotarpį tikroji akcijų vertė nesikeitė ir buvo lygi numatomų išleisti naujų akcijų emisijos kainai.

20X1 m. gruodžio 31 d. įmonės apskaitoje registruojama atlygio darbuotojams sąnaudų ir ilgalaikių įsipareigojimų suma, tenkanti 20X1 metams, t. y. 1 500 EUR ((300 vnt. x 10 EUR) – (300 vnt. x 5 EUR)):

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	1 500
K 4484 Kitos išmokos darbuotojams arba 4130 Kiti atidėjiniai	1 500

20X2 m. gegužės 3 d. visuotinis akcininkų susirinkimas, tvirtindamas 20X1 metų finansines ataskaitas ir skirstydamas 20X1 metų įmonės pelną, priėmė sprendimą sudaryti rezervą darbuotojų akcijoms suteikti, į jį paskirdamas 1 500 EUR paskirstytinojo pelno dalį. Apskaitoje registruojamas rezervas darbuotojų akcijoms suteikti:

D 342 Ankstesnių metų nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	1 500
K 333 Kiti rezervai (darbuotojų akcijoms suteikti)	1 500

20X2 m. gruodžio 31 d. įmonė įvertinusi, kad darbuotojai, su kuriais įmonė yra sudariusi akcijų pasirinkimo sandorius, vykdo susitarimo sąlygas, apskaitoje registruoja 20X2 metams tenkančią atlygio darbuotojams sąnaudų ir ilgalaikių įsipareigojimų sumą, t. y. 3 000 EUR ((600 vnt. x 10 EUR) – (600 vnt. x 5 EUR)):

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	3 000
K 4484 Kitos išmokos darbuotojams arba 4130 Kiti atidėjiniai	3 000

Analogiškai atlygio darbuotojams sąnaudų sumos kaupimo principu pripažįstamos 20X3 ir 20X4 metais iki darbuotojų įgyjamos teisės iš dalies atlygintinai įsigyti įmonės akcijų, jeigu darbuotojai vykdo susitarimo sąlygas.

Rezervas darbuotojų akcijoms suteikti pagal Akcinių bendrovių įstatymo nuostatas turi būti sudaromas iki suteikiant darbuotojams įmonės akcijas. Kokiu periodiškumu ir kokia dalimi bus kaupiamas rezervas akcijoms suteikti, sprendžia visuotinis akcininkų susirinkimas, atsižvelgdamas į įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus.

20X4 m. balandžio 23 d. visuotinis akcininkų susirinkimas priėmė sprendimą padidinti įstatinį kapitalą, išleidžiant darbuotojų akcijų statusą turinčių paprastųjų akcijų emisiją. Kai Akcinių bendrovių įstatymo nustatyta tvarka įregistruojamas įmonės įstatinio kapitalo padidėjimas, apskaitoje registruojama:

D 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (–)	9 000
K 301 Įstatinis pasirašytasis kapitalas (darbuotojų akcijos)	9 000

ir

D 312 Neapmokėti akcijų priedai (–)	9 000
K 310 Akcijų priedai	9 000

Darbuotojams įvykdžius visas akcijų pasirinkimo sandorio sąlygas ir nusprendus iš dalies atlygintinai įsigyti įmonės akcijas, pagal įmonės akcijų suteikimo taisykles paskirtas bendrovės organas, kaip tai nustatyta Akcinių bendrovių įstatyme, 20X4 m. liepos 20 d. priima sprendimą darbuotojams suteikti įmonės akcijas, už kurias tam tikrą akcijų vertės dalį sumoka pagal susitarimo sąlygas įmonės darbuotojai. Apskaitoje registruojama:

D 271 Sąskaitos bankuose	9 000
K 302 Pasirašytasis neapmokėtas kapitalas (–)	9 000

ir

D 4484 Kitos išmokos darbuotojams arba 4130 Kiti atidėjiniai	9 000
K 312 Neapmokėti akcijų priedai (–)	9 000

Įmonės visuotiniam akcininkų susirinkimui priėmus sprendimą mažinti arba panaikinti rezervą darbuotojų akcijoms suteikti, apskaitoje registruojama:

D 333 Kiti rezervai (darbuotojų akcijoms suteikti)	9 000
K 34 Nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai)	9 000

3 pavyzdys

Pasibaigus akcijų pasirinkimo sutarčiai, jeigu darbuotojas nepasinaudojo galimybe įsigyti įmonės akcijų arba įsigijo mažiau įmonės akcijų nei jam buvo suteikta teisė, arba sutartis buvo nutraukta darbuotojui neįvykdžius visų sutarties sąlygų ar išėjus iš darbo nepaliekant galimybės įsigyti tam tikros mažesnės įmonės akcijų dalies, apskaitoje užregistruotų įmonės įsipareigojimų darbuotojams arba atidėjinių, kurių nereikės vykdyti, suma nurašoma ir koreguojamos ataskaitinio laikotarpio atlygio darbuotojams sąnaudos. Apskaitoje daromas įrašas:

D 4484 Kitos išmokos darbuotojams arba D 4130 Kiti atidėjiniai	
K 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	

50. Per laikotarpį, kai įsipareigojimai darbuotojui yra vykdomi, kiekvieną finansinių ataskaitų datą ir įsipareigojimo įvykdymo datą įmonė turi įvertinti juos tikrąja verte, bet kokius tikrosios vertės pasikeitimus pripažinti pelnu arba nuostoliais ir parodyti pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną ir įsipareigojimo įvykdymo datą visi įsipareigojimai darbuotojui turi būti įvertinami tikrąja verte. Įsipareigojimų darbuotojams tikrosios vertės pasikeitimai turi būti pripažįstami pelnu arba nuostoliais. Šie pasikeitimai parodomi pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Pavyzdys

Įmonė „B“ su trimis ilgiausiai įmonėje dirbančiais darbuotojais 20X1 m. birželio 30 d. sudarė akcijų pasirinkimo sandorius, pagal kuriuos darbuotojai po trijų metų nuo akcijų pasirinkimo sandorių sudarymo dienos įgis teisę neatlygintinai gauti įmonės, kurioje jie dirba, akcijų, jeigu vis dar dirbs šioje įmonėje. Atsižvelgiant į Akcinių bendrovių įstatymo nuostatas, įmonės akcijos darbuotojams bus suteiktos, perleidžiant įmonės savas akcijas, kurias įmonė planuoja supirkti trečiaisiais akcijų pasirinkimo sandorių metais. Planuojama, kad kiekvienas darbuotojas po trijų metų neatlygintai galės gauti po 300 vnt. įmonės įsigytų savų akcijų.

Jeigu įmonė įsipareigoja darbuotojams neatlygintinai suteikti įmonės planuojamų įsigyti savų akcijų po trijų metų darbo šioje įmonėje ir darbuotojai vykdo susitarimo sąlygas, tai kiekvienais metais kaupimo principu apskaitoje turi būti registruojama atlygio darbuotojams sąnaudų ir ilgalaikių įsipareigojimų suma, atsižvelgiant į suteiktinų įmonės akcijų tikrąją vertę.

20X1 m. gruodžio 31 d. įmonės akcijų tikroji vertė buvo 5 EUR. 20X1 m. gruodžio 31 d. įmonės apskaitoje registruojama atlygio darbuotojams sąnaudų ir ilgalaikių įsipareigojimų suma, tenkanti 20X1 metams, t. y. 750 EUR ((3 darb. x 300 vnt. / 36 mėn.) x 6 mėn. x 5 EUR):

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	750
K 4484 Kitos išmokos darbuotojams arba 4130 Kiti atidėjiniai	750

Apskaitoje užregistruotos išpareigojimų arba atidėjinių suteikti įmonės darbuotojams akcijas sumos perskaičiuojamos ir koreguojamos kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, atsižvelgiant į akcijų tikrąją vertę ataskaitinio laikotarpio paskutinę dieną.

Jeigu neatlygintinai darbuotojui perleidžiamų akcijų tikroji vertė būtų mažesnė už iki vertinimo dienos užregistruotą įmonės apskaitoje išpareigojimo ar atidėjinių sumą, įmonės apskaitoje būtų registruojamas šių išpareigojimų sumažėjimas, atitinkamai koreguojant įmonės apskaitoje praėjusį ataskaitinį laikotarpį pripažintas su darbo santykiais susijusias sąnaudas:

D 4484 Kitos išmokos darbuotojams arba 4130 Kiti atidėjiniai	
K 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	

Jeigu neatlygintinai darbuotojui perleidžiamų akcijų tikroji vertė būtų didesnė už iki vertinimo dienos užregistruotą įmonės apskaitoje išpareigojimo ar atidėjinių sumą, įmonės apskaitoje būtų registruojamas šių išpareigojimų padidėjimas, atitinkamai įmonės apskaitoje pripažįstant didesnes su darbo santykiais susijusias sąnaudas:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	
K 4484 Kitos išmokos darbuotojams arba 4130 Kiti atidėjiniai	

Tęsiant pavyzdį, 20X2 m. gruodžio 31 d. įmonė įvertinusi, kad darbuotojai, su kuriais įmonė yra sudariusi akcijų pasirinkimo sandorius, vykdo susitarimo sąlygas, apskaitoje registruoja 20X2 metams tenkančią atlygio darbuotojams sąnaudų ir ilgalaikių išpareigojimų sumą, įvertindama, kad 20X2 m. gruodžio 31 d. įmonės akcijų tikroji vertė pakilo ir buvo 7 EUR, t. y. 2 400 EUR (3 darb. x 300 vnt. / 36 mėn. x 12 mėn. x 7 EUR) + ((3 darb. x 300 vnt. / 36 mėn. x 6 mėn. x 7 EUR) – 750 Eur):

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	2 400
K 4484 Kitos išmokos darbuotojams arba 4130 Kiti atidėjiniai	2 400

Analogiškai atlygio darbuotojams sąnaudų sumos kaupimo principu pripažįstamos 20X3 ir 20X4 metais iki darbuotojų įgyjamos teisės neatlygintinai gauti įmonės perleidžiamas savas akcijas, jeigu darbuotojai vykdo susitarimo sąlygas, kiekvieną ataskaitinį laikotarpį atsižvelgiant į įmonės akcijų tikrąją vertę.

Rezervas savoms akcijoms įsigyti ir įsigyjamoms savoms įmonės akcijoms įmonės apskaitoje registruojamos vadovaujantis 8 VAS VIII skyriuje „Rezervo savoms akcijoms įsigyti apskaita“ nustatyta tvarka, atsižvelgiant į Akcinių bendrovių įstatymo keliamus reikalavimus dėl savų akcijų įsigijimo.

Iki 20X4 m. balandžio 23 d. įmonėje buvo sudarytas 6 000 EUR rezervas savoms akcijoms įsigyti ir po visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimo priėmimo, įmonė įsigijo 900 vnt. savų akcijų už 6 000 EUR, kurias ketina perleisti darbuotojams, su kuriais buvo pasirašiusi akcijų pasirinkimo sandorius ir kurie įvykdė visas šiuose sandoriuose nustatytas sąlygas, kad įgytų teisę neatlygintinai gauti įmonės akcijų.

Pateiktame pavyzdyje, daroma prielaida, kad per 20X3 ir 20X4 metus tikroji įmonės akcijų vertė nesikeitė ir buvo 7 EUR, todėl iki savų įmonės akcijų perleidimo darbuotojams dienos

įmonės įsipareigojimai darbuotojas sudarė 6 475 EUR, t. y. buvo didesni nei įsigytų savų įmonės akcijų, kurias ketinama perleisti įmonės darbuotojams, įsigijimo vertė.

Darbuotojams įvykdžius visas akcijų pasirinkimo sandorio sąlygas, pagal įmonės akcijų suteikimo taisykles paskirtas bendrovės organas, kaip tai nustatyta Akcinių bendrovių įstatyme, 20X4 m. liepos 31 d. priima sprendimą darbuotojams neatlygintinai perleisti savas įmonės akcijas. Apskaitoje registruojama:

D 4484 Kitos išmokos darbuotojams arba 4130 Kiti atidėjiniai	6 475
K 303 Savos akcijos (–)	6 000
K 3412 Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas ataskaitinių metų pelnas (nuostoliai)	475

VII. IŠEITINĖS IŠMOKOS

51. Išaitinės išmokos pripažįstamos, kai priimamas sprendimas nutraukti darbo santykius su darbuotoju ir jei įmonė ketina mokėti išaitines išmokas. Įsipareigojimas atsiranda ne dėl darbuotojo atliekamo darbo, o nutraukiant darbo santykius su juo.

Išaitinės išmokos gali būti dviejų rūšių: išmokos, kurios nustatytos įstatymuose ir kituose teisės aktuose ar darbo sutartyse ir išmokos, mokamos pagal darbuotojo ir darbdavio susitarimą. Šios išmokos nėra susijusios su ekonominės naudos teikimu ateityje, todėl apskaitoje jos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tada, kada patiriamos, t. y. kada priimamas sprendimas nutraukti darbo santykius.

Pavyzdys

Įmonė „A“ pasiūlė darbuotojui savanoriškai nutraukti darbo sutartį ir įsipareigojo išmokėti jam 10 000 EUR išaitinę išmoką. Darbuotojas 20X1 metų gruodžio mėn. pasirašė sutikimą 20X2 m. vasario 28 d. nutraukti minėtą sutartį.

Įmonė „A“ pripažįsta 10 000 EUR sąnaudas ir įsipareigojimus darbuotojams 20X1 m. gruodžio mėn. ir apskaitoje registruoja:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	10 000
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	10 000

52. Įmonė išaitines išmokas turi pripažinti, jei ji turi teisinį įsipareigojimą ar neatšaukiamą pasižadėjimą.

Įmonė išaitines išmokas turi pripažinti dviem atvejais:

1. Jei turi teisinį įsipareigojimą.
2. Jei turi neatšaukiamą pasižadėjimą.

Įmonės teisinių įsipareigojimų atsiradimo pagrindas gali būti teisės aktų reikalavimai, teismų ir kitų institucijų sprendimai, sutartys (darbo, kolektyvinė ir kt.), įmonės vadovybės sprendimai, kuriuos įmonė privalo vykdyti. Prisiimdama įsipareigojimus, įmonė įgyja tam tikrų prievolių.

Neatšaukiamas pasižadėjimas – tai vienašališkas įmonės įsipareigojimas, kuriuo tiki kiti rinkos dalyviai. Įmonės pasižadėjimo patikimumą lemia tai, kad pasižadėjimą davusi įmonė yra

patikima, o ankstesnė jos veikla rodo, kad tokius pasižadėjimus ji vykdo. Įmonės pasižadėjimas turi būti viešas ir dokumentuotas.

Vadovaudamasi teisiniu įsipareigojimu ar neatšaukiamu pasižadėjimu išmokėti išeitines išmokas, įmonė turėtų sudaryti numatomų išeitinių išmokų planą. Jeigu įmonė turi parengusi išsamų formalų tokių išmokų planą ir šis planas gali būti patikimai įvertinamas, tokiu atveju numatomos išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis ir įsipareigojimais.

1 pavyzdys

Įmonė „A“ nusprendė nutraukti nepelningo produkto gamybą ir priėmė sprendimą nutraukti darbo santykius su tą produktą gaminančiais darbuotojais.

Darbo kodekse numatyta, kad nutraukiant darbo sutartį darbdavio iniciatyva, kai nėra darbuotojo kaltės, atleistam darbuotojui išmokama dviejų jo vidutinių darbo užmokesčių dydžio išeitinė išmoka. Taigi, pagal įstatymus ir kitus teisės aktus atsiranda teisinis įpareigojimas, kurį įmonė privalo vykdyti. Toks teisinis įpareigojimas įmonei atsiranda, kai ji įteikia darbuotojui įspėjimą apie atleidimą iš darbo. Todėl apskaičiuotą išeitinių išmokų sumą įmonė turi tuojau pat pripažinti ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis ir trumpalaikiais įsipareigojimais darbuotojams. Apskaičiavus 20 000 EUR įsipareigojimų, apskaitoje registruojama:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	20 000
K 4480 Mokėtinas darbo užmokestis	20 000

2 pavyzdys

Pagal 20X0 m. gruodžio 30 d. kolektyvinę sutartį įmonė „A“ įsipareigojo pensinio amžiaus sulaukusiems darbuotojams, nutraukiantiems darbo santykius, be Darbo kodekse nustatyto dydžio išeitinės išmokos, papildomai išmokėti po 3 000 EUR vienkartinę išmoką. Kolektyvinė sutartis galioja trejus metus. Šiuo atveju įmonė turi neatšaukiamą pasižadėjimą pensinio amžiaus sulaukusiems darbuotojams, nutraukiantiems darbo santykius, sumokėti papildomas vienkartinės išmokas.

Įmonė turi darbuotojų pasižadėjimus sulaukus pensinio amžiaus nutraukti darbo sutartį, kol galioja ši kolektyvinė sutartis. Todėl ji turi įvertinti ir apskaičiuoti, kiek išmokų ji turės išmokėti per kolektyvinės sutarties galiojimo laiką, pripažinti turtą ir ilgalaikius įsipareigojimus. Apskaičiuota 50 000 EUR įsipareigojimų, kuriuos 20X0 m. gruodžio 31 d. įmonė registruoja apskaitoje:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	50 000
K 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	50 000

Ilgalaikių įsipareigojimų suma, pavyzdžiui, 18 000 EUR, mokėtina einamaisiais metais, paskutinę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio dieną yra perkeliama į trumpalaikius įsipareigojimus ir apskaitoje registruojama:

D 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	18 000
K 4484 Kitos išmokos darbuotojams	18 000

53. Išeitinės išmokos įmonei ateityje ekonominės naudos neteiks, todėl pripažįstamos sąnaudomis tą laikotarpį, kurį patiriamos.

54. Jei darbdavys ir darbuotojas susitaria, kad apskaičiuotos išeitinės išmokos bus mokamos praėjus dvylikai mėnesių po finansinių ataskaitų datos, jos turi būti diskontuojamos iki dabartinės vertės.

Tokiu atveju, kai apskaičiuotos išeitinės išmokos šalių susitarimu numatomos išmokėti praėjus dvylikai mėnesių po paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, šios išmokos turi būti diskontuojamos iki dabartinės vertės. Tokios išmokos turi būti pripažįstamos ilgalaikiais įsipareigojimais. Kadangi tokių išmokų negalima susieti su įmonės ekonomine nauda ateityje, sąnaudomis jos pripažįstamos nedelsiant, kai pripažįstami ilgalaikiai įsipareigojimai, ir neatsižvelgiama į tai, kada išmokos bus mokamos. Perskaičiuotų išmokų dabartinės vertės ir apskaitoje pripažintos šių išmokų vertės skirtumas turi būti pripažįstamas pelnu arba nuostoliais ir parodomas ataskaitinių metų pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Pavyzdys

Įmonės „A“ vadovybė, saugodama komercines paslaptis, sudarė su darbuotoju sutartį, kurioje numatyta mokėti kompensaciją už paslapčių saugojimą atidedant šios kompensacijos išmokėjimą dvylikai mėnesių po paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos. Darbuotojas darbo santykius su įmone nutraukė 20X1 m. gruodžio 31 d. Sutartyje numatyta prie išeitinės išmokos mokama dar ir papildoma 30 000 EUR kompensacija, kurios išmokėjimas numatomas 20X3 m. sausio 2 d.

Kadangi kompensaciją numatyta išmokėti praėjus dvylikai mėnesių po paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos, įsipareigojimai įvertinami diskontuojant būsimojo laikotarpio išmokų sumą. Diskontuojant taikoma 10 proc. diskonto norma.

Reikalinga suma 20X1 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama:

$$30\,000\text{ EUR} : (1 + 0,1)^{367/365} = 30\,000\text{ EUR} : 1,1005746 = 27\,258,49\text{ EUR}$$

Apskaičiuotą sumą įmonė 20X1 m. gruodžio 31 d. pripažįsta sąnaudomis ir ilgalaikiais įsipareigojimais, ji apskaitoje registruoja:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	27 258,49
K 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	27 258,49

Reikalinga suma 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaičiuojama:

$$30\,000\text{ EUR} : (1 + 0,1)^{2/365} = 30\,000\text{ EUR} : 1,0005224 = 29\,984,34\text{ EUR}$$

Iš 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaičiuotos sumos atimama 20X1 m. gruodžio 31 d. apskaičiuota ir pripažinta suma, o gautas 2 725,85 EUR (29 984,34 EUR – 27 258,49 EUR) skirtumas pripažįstamas sąnaudomis ir trumpalaikiais įsipareigojimais. 20X1 m. gruodžio 31 d. pripažinti ilgalaikiai įsipareigojimai perkeltami į trumpalaikius ir apskaitoje registruojama:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	2 725,85
K 428 Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai	27 258,49
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	29 984,34

Reikalinga suma 20X3 m. sausio 2 d. apskaičiuojama:

$$30\,000\text{ EUR} : (1 + 0,1)^{0/365} = 30\,000\text{ EUR} : 1 = 30\,000\text{ EUR}$$

Iš 20X3 m. sausio 2 d. apskaičiuotos sumos atimama 20X2 m. gruodžio 31 d. apskaičiuota ir pripažinta suma, o gautas 15,66 EUR (30 000 EUR – 29 984,34 EUR) skirtumas pripažįstamas sąnaudomis ir trumpalaikiais įsipareigojimais ir apskaitoje registruojama:

D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	15,66
K 4494 Kitos mokėtinos sumos	15,66
Pervedus šią kompensaciją sutartyje nurodytam asmeniui 20X3 m. sausio 2 d. apskaitoje daromi įrašai:	
D 4494 Kitos mokėtinos sumos	30 000
K 271 Sąskaitos bankuose	30 000

VIII. BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

55. Pirmą kartą taikant šį standartą, turto ir įsipareigojimų, susijusių su atlygiu darbuotojams, apskaitos politikos pakeitimo poveikio rezultatas parodomas koreguojant nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutį ataskaitinio laikotarpio pradžioje, o aiškinamajame rašte pateikiant atitinkamus paaiškinimus.

Pavyzdžiui, pradėjus šį standartą taikyti nuo 2009 metų, turto ir įsipareigojimų, susijusių su atlygiu darbuotojams ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais, poveikio rezultatas parodomas koreguojant nepaskirstytojo pelno (nuostolių) 2009 metų pradžios likutį. Rezultatas parodomas nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitos eilutėje „Pelno (nuostolių) ataskaitoje nepripažintas pelnas (nuostoliai)“. Aiškinamajame rašte reikia nurodyti susidariusių pokyčių priežastis ir sumas. Lyginamoji finansinių ataskaitų informacija retrospektyviai nekoreguojama.

56. Pagal šį standartą tvarkoma 2009 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių finansinių metų apskaita ir sudaromos 2009 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinės ataskaitos. Šis standartas gali būti taikomas ir sudarant ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas.