



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

TAS® 19 Išmokos darbuotojams



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

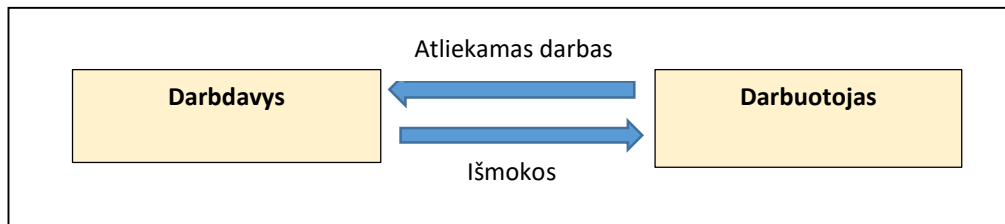
© Copyright 2021, Istanbul University

19-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Išmokos darbuotojams“

TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

19-ojo TAS „Išmokos darbuotojams“ tikslas yra nustatyti išmokų darbuotojams apskaitą ir atskleidimą. 19-ąjį TAS darbdavys turėtų taikyti apskaitydamas visas išmokas darbuotojams, išskyrus tas, kurioms taikomas 2-asis TFAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“. 19-asis TAS nenagrinėja planuojamų darbuotojų pensijų išmokų atskaitomybės (tai pateikiama 26-ajame TAS „Išmokų pagal pensijų planus apskaita ir atskaitomybė“).

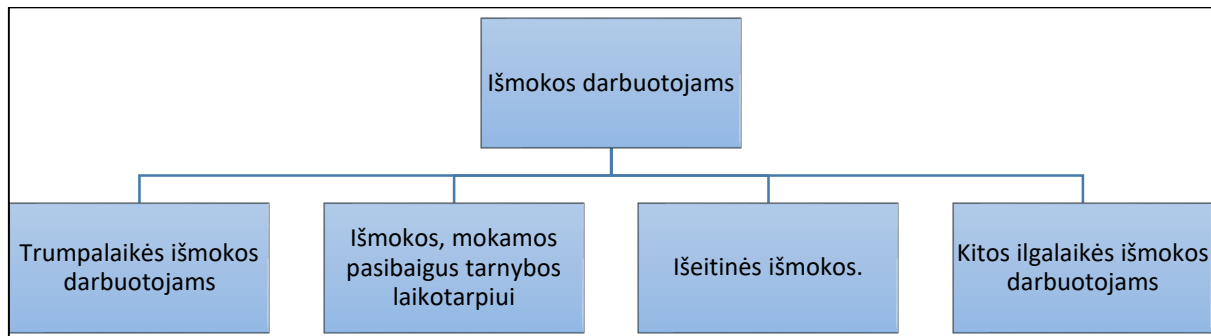


1 pav. Išmokų darbuotojams paskirstymas

Išmokos darbuotojams: Išmokos darbuotojams apima visų formų atlygį, kurį ūkio subjektas moka mainais už darbuotojų suteiktas paslaugas arba už darbo sutarties nutraukimą (19 TAS 8 straipsnis).

Pagrindinis principas, kuriuo grindžiami visi detalūs 19-ojo TAS reikalavimai, yra tas, kad išmokų darbuotojams išlaidos turi būti pripažįstamos tuo laikotarpiu, kai atliekamas darbas, o ne tada, kai išmokos darbuotojams išmokamos ar mokėtinos. Standarte aprašoma, kaip vertinama kiekviena išmokų darbuotojams kategorija, pateikiamos išsamios gairės, ypač apie išmokas pasibaigus tarnybos laikotarpiui.

2 paveiksle pateikiami išmokų darbuotojams tipai, aptarti 19-ajame TAS.



2 pav. Išmokų darbuotojams tipai

TRUMPALAIKĖS IŠMOKOS DARBUOTOJAMS

Trumpalaikės išmokos darbuotojams – tai išmokos darbuotojams, kurias tikimasi visiškai sumokėti per 12 mėnesių po ataskaitinio laikotarpio pabaigos, per kurį darbuotojai atliko susijusius darbus (19 TAS 8 straipsnis).

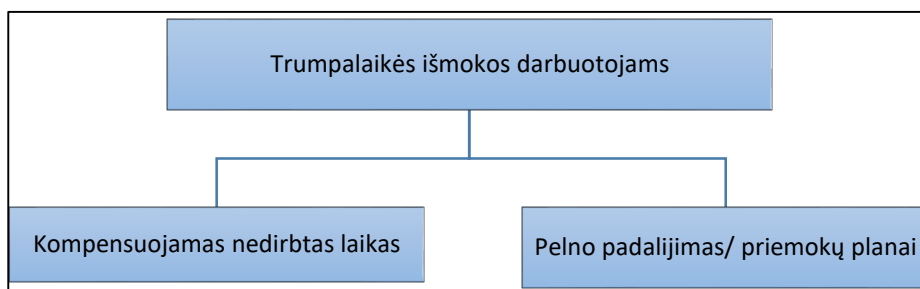
Ūkio subjektas turi pripažinti nediskontuotą trumpalaikių išmokų darbuotojams sumą, kurią tikimasi išmokėti mainais už darbuotojo atliktą darbą per ataskaitinį laikotarpį:

- Kaip įsipareigojimą (sukauptąsias sąnaudas), prieš tai atėmus bet kokią jau sumokėtą sumą; ir

- Kaip sąnaudas, nebent kitas TFAS reikalauja arba leidžia jas įtraukti į turto savikainą (pvz., 16 TAS).

Tačiau jei sumokėta suma viršija nediskontuotą išmokų sumą, ūkio subjektas turi pripažinti tokį perviršį turtu (iš anksto apmokėtomis sąnaudomis) tiek, kiek dėl tokio išankstinio sumokėjimo, pavyzdžiui, sumažės būsimi mokėjimai arba grąžinami pinigai.

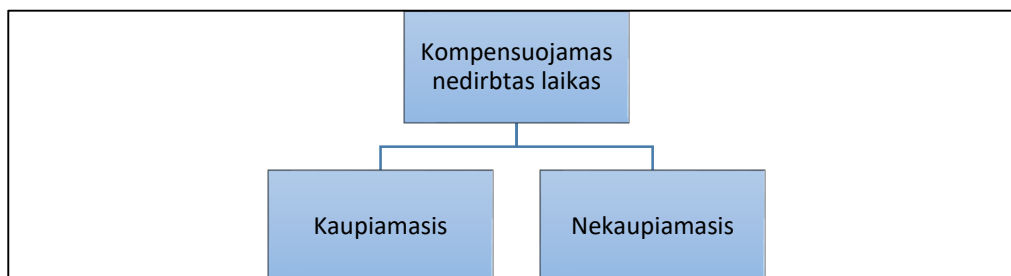
Kaip parodyta 3 paveiksle, 19-ajame TAS pateikiami trumpalaikių išmokų darbuotojams, mokamų už **kompensuojamą nedirbtą laiką** ir **pelno padalijimo ar priemonių planų** forma, pripažinimo ir įvertinimo reikalavimai.



3 pav. Trumpalaikės išmokos darbuotojams

Kompensuojamas nedirbtas laikas

Ūkio subjektas gali kompensuoti savo darbuotojams už nedirbtą laiką dėl įvairių priežasčių (pvz., atostogų, ligos, karo tarnybos, motinystės). 4 paveiksle parodoma teisė į kompensuojamą nedirbtą laiką, kuris gali būti kaupiamasis arba nekaupiamasis.



4 pav. Kompensuojamas nedirbtas laikas

Kaupiamasis kompensuojamas nedirbtas laikas yra toks, kurį darbuotojas gali perkelti ir panaudoti ateinančiais laikotarpiais, jei einamojo laikotarpio teisė išnaudojama ne visa (pvz., teisės aktų nustatyta tvarka apmokamos atostogos).

Ūkio subjektas turėtų pripažinti numatomas tokio kompensuojamo nedirbto laiko išlaidas, kai darbuotojai atlieka darbą, kuris padidina jų teisę į būsimą kompensuojamą nedirbtą laiką. Numatomos išlaidos yra papildoma suma, kurią ūkio subjektas tikisi sumokėti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje dėl įgytos teisės.

Jei darbuotojai neturi teisės gauti pinigines išmokas už nepanaudotą teisę išėjus iš įmonės, galimybė, kad jie gali išeiti, turi įtakos įsipareigojimo vertinimui.

Nekaupiamasis kompensuojamas nedirbtas laikas yra toks, kurio darbuotojas negali perkelti (pvz., motinystės atostogos arba ligos pašalpa, jei nepanaudota teisė praeityje nepadidina ateities išmokų).

Ūkio subjektas turėtų pripažinti numatomas tokio kompensuojamo nedirbto laiko išlaidas po nebuvimo darbe fakto, nes darbuotojų darbas nepadidina išmokos sumos.

Pavyzdys: 2021 m. gruodžio 31 d. bendras darbuotojų skaičius buvo 30. Vidutinės nepanaudotos kasmetinės atostogos 2021 m. gruodžio 31 d. buvo 5 dienos vienam darbuotojui. Vidutinė kasmetinių atostogų trukmė 2022 m. buvo 12 dienų vienam darbuotojui.

Apskaitos politika dėl kasmetinių atostogų: be visų bendrųjų šventinių dienų, kasmet darbuotojams bus suteikiamos 15 dienų mokamų kasmetinių atostogų. Kasmetinės atostogos negali būti kaupiamos. Bet koks nepanaudotas likutis bus prarandamas kiekvienų metų gruodžio 31 d.

Kiek mokamų atostogų dienų ūkio subjektas turėtų pripažinti įsipareigojimu 2022 m. gruodžio 31 d.?

Pagal įmonės kasmetinių atostogų apskaitos politiką kasmetinės atostogos negali būti kaupiamos. Taigi 2022 m. gruodžio 31 d. įsipareigojimas iš viso bus 0.

Pavyzdys: 2020 m. gruodžio 31 d. ir 2021 m. gruodžio 31 d. bendras įmonės darbuotojų skaičius buvo 50. 2020 m. gruodžio 31 d. vidutinė nepanaudotų atostogų suma vienam darbuotojui buvo 5 dienos. 2020 m. gruodžio 31 d. įmonė pripažino 20 000 PV* dydžio įsipareigojimą.

Vidutinis atlyginimų augimas 2021 m. sausio 1 d. buvo 2 proc. Per 2021 m. vienas darbuotojas vidutiniškai pasinaudojo 14 dienų kasmetinių atostogų, į kurias įskaičiuotos visos iš 2020 m. perkeltos atostogos.

2021 m. gruodžio 31 d. finansinėje atskaitomybėje turi būti pripažintas įsipareigojimas už kasmetines įmonės atostogas sumoje iš viso 24 480 PV.

$$24\,480\text{ PV} = 20\,000\text{ PV} * (100\% + 2\%) * 6/5$$

Per metus turi būti pripažintos 4 480 PV dydžio išlaidos už kasmetines atostogas.

$$4\,480\text{ PV} = 24\,480\text{ PV} - 20\,000\text{ PV}$$

Pelno padalijimo ir priemokų planai

Ūkio subjektas turi pripažinti numatomas pelno padalijimo ir priemokų išmokėjimo išlaidas tada ir tik tada, kai:

- ūkio subjektas turi dabartinį teisinį arba konstruktyvų įsipareigojimą atlikti tokius mokėjimus dėl praeities įvykių; ir
- galima patikimai įvertinti įsipareigojimą (19 TAS 19 straipsnis).

IŠMOKOS, MOKAMOS PASIBAIGUS TARNYBOS LAIKOTARPIUI

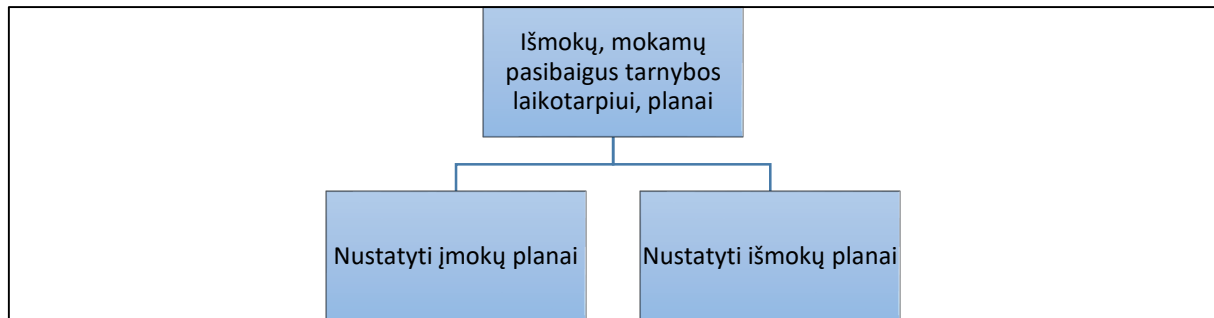
Išmokos, mokamos pasibaigus tarnybos laikotarpiui yra tokios išmokos darbuotojams (išskyrus išeitines išmokas ir trumpalaikes išmokas darbuotojams), kurios mokamos tarnybos laikotarpiui pasibaigus (19 TAS 8 straipsnis).

Žemiau pateikiama keletas išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, pavyzdžių:

- išmokos, mokamos išeinant į pensiją, pvz. pensijos;
- gyvybės draudimas pasibaigus tarnybos laikotarpiui; ir
- sveikatos priežiūra pasibaigus tarnybos laikotarpiui.

*PV – piniginiai vienetai

19-ajame TAS nurodomi du išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planų tipai. Klasifikavimas priklauso nuo plano ekonominės esmės. 5 paveiksle pateikiami išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planų tipai.



5 pav. Išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, planai

Nustatyti įmokų planai

Nustatytų įmokų planai yra tie, pagal kuriuos:

- ūkio subjektas moka fiksuotas įmokas į atskirą ūkio subjektą (fondą); ir
- neturi teisinių ar konstruktyvių įsipareigojimų mokėti tolesnes įmokas, jei fondas neturi pakankamai turto, kad galėtų sumokėti visas išmokas darbuotojams, susijusias su darbuotojo tarnyba einamaisiais arba ankstesniais laikotarpiais.

Nustatytų įmokų planuose yra sąlygos, kuriose nurodoma, kaip turi būti nustatomos įmokų į asmens sąskaitą, o ne išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, suma. Pavyzdžiui, darbdavys į planą gali įnešti 3 procentus pelno iki apmokestinimo.

Pagal nustatytų įmokų planus:

- ūkio subjekto teisinis arba konstruktyvus įsipareigojimas ribojamas suma, kurią jis sutinka įnešti;
- darbuotojo gaunamų išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, dydis nustatomas vertinant sumokėtų įmokų sumą kartu su investicijų grąža; ir
- aktuarinė rizika (kad išmokos bus mažesnės nei tikėtasi) ir investavimo rizika (kad investuoto turto nepakaks laukiamoms išmokoms išmokėti) tenka darbuotojui.

Pagal nustatytų įmokų planą ūkio subjekto įsipareigojimas nustatomas pagal sumą, kuri turi būti įmokėta į planą per laikotarpį. Kai darbuotojas atliko darbą per tam tikrą laikotarpį, ūkio subjektas mainais už tą darbą pripažįsta mokėtiną įmoką:

- pelne (nuostoliuose) kaip sąnaudas, nebent kitas TFAS reikalauja arba leidžia jį įtraukti į turto savikainą, pvz. 2 TAS arba 16 TAS;
- finansinės būklės ataskaitoje kaip įsipareigojimą (sukauptas sąnaudas), atėmus visas sumokėtas įmokas;
- finansinės būklės ataskaitoje kaip turtą (iš anksto apmokėtas sąnaudas), jei įmoka viršija mokėtiną įmoką, tiek, kiek išankstinis apmokėjimas bus atgautinas, pvz. sumažinus būsimus mokėjimus arba grąžinant pinigus grynaisiais pinigais pagal plano sąlygas ir bet kokius plano jurisdikcijoje numatytus įstatymų reikalavimus.

Pavyzdys. Pagal nustatytų įmokų planą ūkio subjektas A privalo sumokėti 5 % priskaityto darbo užmokesčio dydžio įmoką. Sumokėjus įmoką, ūkio subjektas A nebeturi mokėjimo įsipareigojimų.

Priskaitytas darbo užmokestis per 2021 m. yra 20 000 000 PV.

Apmokėjimas pinigais per 2021 m. yra 1 200 000 PV.

Iš anksto apmokėtos sąnaudos 2020 m. gruodžio 31 d. buvo 200 000 PV.

Ūkio subjektas A atlieka tokį žurnalo įrašą 2021 m. atliktiems įnašams atspindėti:

D Sąnaudos	1 000 000 PV
D Iš anksto apmokėtos sąnaudos	200 000 PV
K Pinigai	1 200 000 PV

Pavyzdys. Įdarbinantis subjektas pagal numatytą planą turi sumokėti įmoką, lygią 5 % atlyginimo. Sumokėjus įmokas, įmonė nebeturi jokių mokėjimo įsipareigojimų.

Visų darbuotojų, kuriems taikomas išmokų planas, bendri atlyginimai 2021 m. yra 900 000 PV. Bendra mokėjimų suma pagal planą 2021 m. yra 40 000 PV.

2021 m. gruodžio 31 d. iš anksto sumokėtų / neapmokėtų įmokų turto ar įsipareigojimų nebuvo.

Pagal nustatytą įmokų planą ūkio subjekto įsipareigojimas ribojamas suma, kurią jis sutinka įnešti į fondą. Taigi įsipareigojimas už kiekvieną laikotarpį nustatomas pagal sumą, kurią reikia sumokėti už tą laikotarpį. Metų įmoka lygi 5 % atlyginimo.

$$900\,000\text{ PV} * 5\% = 45\,000\text{ PV}$$

Ūkio subjektas atlieka tokį įrašą:

D Sąnaudos	45 000 PV
K Pinigai	40 000 PV
K Sukauptos sąnaudos	5 000 PV

Nustatyti išmokų planai

Nustatytų išmokų planai yra išmokų planai, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, išskyrus tuos, kurie atitinka nustatytų įmokų planų apibrėžimą.

Nustatytų išmokų planai nurodo išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, sumą, kurią darbuotojas gaus įsidarbines, paprastai atsižvelgiant į tokius veiksnius kaip amžius arba darbo stažas. Pavyzdžiui, tokio plano dalyviai gali gauti metines išmokas, kurios sudaro 2 procentus paskutinio darbo užmokesčio už kiekvienus tarnybos metus, kurios bus mokamos likusį dalyvio gyvenimą.

Pagal nustatytų išmokų planus:

- ūkio subjekto pareiga yra suteikti sutartas išmokas esamiems ir buvusiems darbuotojams; ir
- aktuarinė rizika (kad išmokos kainuos daugiau nei tikėtasi) ir investavimo rizika (kad investuoto turto nepakaks laukiamoms išmokoms išmokėti) tenka įmonei.

Nustatytų išmokų planų apskaitai galime naudoti žemiau aprašytus etapus. Apskaita, aprašyta etapais, yra sudėtinga, nes galutinės išmokos priklausys nuo būsimų įvykių, įtrauktų į išmokų plano formulę (pvz., numatomo darbuotojo gyvenimo trukmės).

1 etapas: Išmokų priskyrimas

Aktuariniai metodai naudojami siekiant patikimai įvertinti išmokų, kurias darbuotojai uždirbo mainais už einamąjį ir ankstesnius laikotarpius, dydį (darbdavio įsipareigojimas). Tam reikia, kad ūkio subjektas

priskirtų (paskirstytų) naudą tarnybos laikotarpiams ir apskaičiuotų (įvertintų) aktuarines prielaidas) kintamuosius, kurie turės įtakos išmokos išlaidoms.

Ūkio subjektas paprastai turėtų priskirti išmokas tarnybos laikotarpiams pagal išmokų plano formulę. Tačiau jei darbuotojo tarnyba vėlesniais metais lems žymiai didesnę išmokų lygį nei ankstesniais metais, ūkio subjektas turėtų priskirti išmokas tiesiogiai proporcingu metodu nuo tos datos, kai dėl tarnybos pirmą kartą išmokamos išmokos pagal planą iki tos datos, kai tolesnė tarnyba neduos jokios materialinės naudos, išskyrus atlyginimo padidinimą.

Įvertinus išmokas, kiti žingsniai yra susiję su įvertinimu, įskaitant išmokų diskontavimą ir plano turto tikrosios vertės nustatymu.

2 etapas: Išmokų diskontavimas

Išmokoms diskontuoti reikalinga taikyti „Planuojamo sąlyginio vieneto metodą“, kad būtų galima įvertinti įmonės nustatytų išmokų įsipareigojimų dabartinę vertę ir susijusią einamąją paslaugų savikainą. Taikant aktuarinio vertinimo metodą, kiekvienas tarnybos laikotarpis suteikia papildomą teisės į išmokų vienetą ir kiekvienas vienetas vertinamas atskirai, kad susidarytų galutinis įsipareigojimas.

Paprastai einamoji paslaugų savikaina nustatoma remiantis metinio laikotarpio pradžios prielaidomis. Kai įvyksta reikšmingas įvykis, pvz., plano pakeitimas, sumažinimas arba įvykdymas, einamoji paslaugų savikaina laikotarpiu po reikšmingo įvykio turėtų būti nustatoma naudojant prielaidas, taikytas iš naujo įvertinant grynąjį nustatytų išmokų įsipareigojimą (turtą).

3 etapas: Plano turto tikroji vertė

Plano turtas paprastai yra investicijos į akcijas, obligacijas, kitus vertybinius popierius ir nekilnojamąjį turtą, kurį įmonė turi, kad uždirbtų pagrįstą grąžą. Plano turtas apskaitomas tikrąja verte. Bet kurio plano turto tikroji vertė atimama iš nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės nustatant deficitą arba perviršį. Deficitas arba perviršis dažnai atskleidžia plano finansinę būklę. Jei nustatytų išmokų įsipareigojimas yra didesnis nei plano turtas, pensijų plane yra deficitas. Jei nustatytų išmokų įsipareigojimas yra mažesnis už plano turtą, pensijų planas turi perviršį.

Kiti du etapai susiję su išmokų pripažinimo reikalavimais, taikomais finansinės būklės ataskaitoje, pelno (nuostolių) ataskaitoje bei bendrųjų pajamų ataskaitoje.

4 etapas: Finansinės būklės ataskaitoje pripažinta suma – grynasis nustatytų išmokų įsipareigojimas (turtas)

Grynasis nustatytų išmokų įsipareigojimas (turtas) nustatomas iš dabartinės nustatytų išmokų įsipareigojimo vertės atėmus bet kokio plano turto tikrąją vertę, pakoreguotą atsižvelgiant į bet kokį poveikį, kai grynasis nustatytų išmokų turtas apribojamas iki turto ribos. Ūkio subjektas turi pripažinti grynąjį nustatytų išmokų įsipareigojimą (turtą) finansinės būklės ataskaitoje.

Jei įvyksta plano pakeitimas, sumažinimas arba įvykdymas, ankstesnė einamoji paslaugų savikaina arba įvykdymo pelnas ar nuostoliai būtų vertinami ir pripažįstami pelnu arba nuostoliais, o į turto viršutinę ribą neatsižvelgiama. Turto viršutinės ribos įtaka pasikeitimams būtų pripažįstama atskirai kitose bendrosiose pajamose, atsižvelgiant į viršutinės ribos poveikį atnaujintam pertekliui.

5 etapas: Pripažinta pelno arba nuostolio suma

Suma, kuri turi būti pripažinta pelnu arba nuostoliais, susideda iš trijų pagrindinių komponentų:

1. ***Einamoji paslaugų savikaina.*** Ūkio subjektas išmokas tarnybos laikotarpiams turi priskirti pagal nustatytų išmokų plano išmokų formulę. Einamoji paslaugų savikaina yra nustatytų išmokų

įsipareigojimo dabartinės vertės padidėjimas dėl darbuotojo tarnybos ataskaitiniu laikotarpiu. Tai – tam laikotarpiui skirtų išmokų numatomos suteikimo išlaidos.

2. **Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina ir atsiskaitymo pelnas arba nuostoliai.** Jei planas buvo įvykdytas, ūkio subjektas turi pripažinti pelną arba nuostolį, susijusį su nustatytų išmokų plano įvykdymu. Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina yra nustatytų išmokų įsipareigojimo už darbuotojo tarnybą ankstesniais laikotarpiais dabartinės vertės pokytis (paprastai atsirandantis dėl plano pakeitimo). Ūkio subjektas turi pripažinti ankstesnės paslaugos savikainą (įskaitant ir suteiktą, ir nesuteiktą, kartu ir sumažinimo pelną ir nuostolius) sąnaudomis atsižvelgiant į tai, kas įvyksta anksčiau:

- kai įvyksta plano pakeitimas arba sumažinimas; ir
- kai ūkio subjektas pripažįsta susijusias restruktūrizavimo išlaidas pagal 37-ojo TAS išėitinių išmokų pripažinimą

Plano įvykdymo pelnas arba nuostolis yra skirtumas tarp:

- dabartinė įvykdyto nustatytų išmokų įsipareigojimo vertė, nustatyta įvykdymo dieną; ir
- įvykdymo kaina, įskaitant bet kokią perleistą plano turtą ir visus su įvykdymu susijusius mokėjimus, kuriuos tiesiogiai atlieka ūkio subjektas.

3. **Grynosios palūkanos už grynąjį nustatytų išmokų įsipareigojimą (turtą).** Grynosios palūkanos už nustatytų išmokų grynąjį įsipareigojimą (turtą) yra nustatytų išmokų grynojo įsipareigojimo (turto) pokytis per laikotarpį, atsirandantis bėgant laikui. Pagal nustatytų išmokų planą reikia apskaičiuoti grynąsias palūkanų sąnaudas už laikotarpį.

$$\text{Grynosios palūkanos} = (\text{Nustatytų išmokų įsipareigojimas} * \text{Diskonto norma}) - (\text{Plano turtas} * \text{Diskonto norma})$$

Norma, naudojama išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, įsipareigojimo (tiek finansuojamo, tiek nefinansuojamo) diskontavimui nustatoma atsižvelgiant į bendrovių aukštos kokybės obligacijų pajamingumą ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Šalyse, kuriose nėra tokių obligacijų rinkos, turi būti naudojami vyriausybės obligacijų rinkos pajamingumas.

Diskonto norma atspindi:

- pinigų vertę laiko atžvilgiu, bet ne aktuarinę ar investavimo riziką; ir
- numatomą išmokų mokėjimo laiką.

Praktikoje, kad atspindėti numatomą išmokų mokėjimo laiką, sumą ir valiutą, ūkio subjektai dažnai taiko vieną vidutinę svertinę diskonto normą.

Gali būti laikoma, kad tai apima palūkanų pajamas už plano turtą, palūkanų sąnaudas už nustatytų išmokų įsipareigojimą ir palūkanas dėl turto viršutinės ribos pokyčio. Kai įvyksta reikšmingas įvykis, pvz., plano pakeitimas, sumažinimas arba įvykdymas, grynosios palūkanos už laikotarpį po reikšmingo įvykio turėtų būti nustatomos naudojant prielaidas, naudotas iš naujo įvertinant grynąjį nustatytų išmokų įsipareigojimą (turtą).

6 etapas: Suma, pripažinta kitose bendrosiose pajamose – grynojo nustatytų išmokų įsipareigojimo (turto) perkanojimas

Sumą, kuri turi būti pripažinta kitose bendrosiose pajamose, sudaro trys pagrindinės sudedamosios dalys:

1. **Akturainis pelnas arba nuostolis.** Nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės pokyčiai, atsirandantys dėl patirties pasikeitimo koregavimo ir aktuarinių prielaidų pasikeitimų poveikio.

2. **Plano turto graža, neįskaitant sumų, įtrauktų į grynųjų nustatytų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas.** Faktinė plano turto graža, atėmus palūkanas už plano turtą, įtrauktą į grynųjų palūkanų sudėtį.

Plano turto graža apima:

- palūkanas, dividendus ir kitas pajamas, gautas iš plano turto, kartu su plano turto realizuotu ir nerealizuotu pelnu arba nuostoliais;
- atėmus visas plano turto valdymo išlaidas ir visus mokesčius, mokėtinus pagal patį planą, išskyrus mokesčius, įtrauktus į aktuarines prielaidas, naudojamas nustatant nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinę vertę.

3. **Bet koks turto viršutinės ribos poveikio pasikeitimas, neįskaitant sumų, įtrauktų į grynųjų nustatytų išmokų įsipareigojimo (turto) grynąsias palūkanas.** Perkainojimai niekada neperklasifikuojami į pelną arba nuostolius vėlesniu laikotarpiu, bet gali būti perkelti į nuosavybę (pvz., į nepaskirstytąjį pelną).

Sumokėtos įmokos ir išmokėtos išmokos pagal nustatytus planus

Ūkio subjekto įmokos pagal nustatytą planą padidina plano turto tikrąją vertę. Įmokos neturi įtakos įsipareigojimui, nes pervedimų poveikis pripažįstamas tada, kai darbuotojas atlieka darbą (o ne tada, kai sumokami pinigai ar jų ekvivalentai).

Pavyzdys: Ūkio subjektas A savo darbuotojams taiko nustatytų išmokų planą. Nustatytų išmokų plano turto ir įsipareigojimų likučiai 2020 m. gruodžio 31 d. buvo atitinkamai 30 000 000 PV ir 32 000 000 PV.

Einamoji paslaugos savikaina	5 000 000 PV
Anksčiau suteiktų paslaugų savikaina	3 000 000 PV
Sumokėtos įmokos	2 000 000 PV
Išmokėtos išmokos	4 000 000 PV
Tikroji plano turto vertė	32 000 000 PV
Tikroji plano įsipareigojimų vertė	34 000 000 PV
Bendrovių aukštos kokybės obligacijų pajamingumas	3 %

- Pelno (nuostolių) ataskaitoje turi būti pateiktos tokios sąskaitos ir likučiai:

Paslaugos savikaina iš viso = 5 000 000 PV + 3 000 000 PV = 8 000 000 PV

Palūkanų išlaidos = 32 000 000 PV * 3 % = 960 000 PV

Plano turto graža = 30 000 000 PV * 3 % = 900 000 PV

- Pelnas, kuris turi būti nurodytas kitose bendrosiose pajamose, apskaičiuojamas tokiu būdu:

Nustatytų išmokų plano turtas = 30 000 000 PV + 900 000 PV + 2 000 000 PV – 4 000 000 PV

Nustatytų išmokų plano turtas = 28 900 000 PV

Pelnas = Tikroji plano turto vertė - Nustatytų išmokų plano turtas (2021 m. gruodžio 31 d.)

32 000 000 PV – 28 900 000 PV = 3 100 000 PV

Nustatytų išmokų plano įsipareigojimas = 32 000 000 PV + 960 000 PV + 8 000 000 PV – 4 000 000 PV

Nustatytų išmokų plano įsipareigojimas = 36 960 000 PV

Pelnas = Tikroji plano įsipareigojimo vertė – Nustatytų išmokų plano įsipareigojimas (2021 m. gruodžio 31 d.)

34 000 000 PV – 36 960 000 PV = 2 960 000 PV

Pelnas (nurodytas kitose bendrosiose pajamose) 3 100 000 PV + 2 960 000 PV = 6 060 000 PV

Plano deficitas = 34 000 000 PV – 32 000 000 PV = 2 000 000

Pavyzdys: Jei ūkio subjektas kasmet įmoka 150 000 PV į nustatytą išmokų planą, įrašomas toks didžiosios knygos įrašas:

D Plano turtas 150 000 PV

K Pinigai 150 000 PV

Darbuotojams mokamos išmokos

Išmokos mokamos iš plano turto, įvykdant dalį ūkio subjekto įsipareigojimų mokėti tokias išmokas. Pervedimų poveikis pripažįstamas pinigų ar jų ekvivalento išmokėjimo metu.

Pavyzdys: Jei ūkio subjektas išmoka 600 000 PV išmokų iš nustatytų išmokų plano, įrašomas toks didžiosios knygos įrašas:

D Nustatytų išmokų įsipareigojimas 600 000 PV

K Pinigai 600 000 PV

Aktuarinės prielaidos ir aktuarinis pelnas bei nuostoliai

Aktuarinis pelnas ir nuostoliai atsiranda dėl nustatytų išmokų įsipareigojimo dabartinės vertės padidėjimo arba sumažėjimo dėl aktuarinių prielaidų ir patirties pasikeitimo koregavimų pokyčių.

Visas aktuarinis pelnas ir nuostoliai turi būti nedelsiant pripažįstami kaip **kitos bendrosios pajamos** tam, kad finansinės būklės ataskaitoje pripažintas grynasis pensijų turtas arba įsipareigojimai atspindėtų visą plano deficito arba perviršio vertę.

Aktuarinės prielaidos yra geriausias ūkio subjekto kintamųjų įvertinimas, kuris nulems galutines išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, sąnaudas. Jos apima:

- Demografinės prielaidos (apie būsimas esamų ir buvusių darbuotojų bei jų išlaikytinių, turinčių teisę į išmokas, charakteristikas). Demografinės prielaidos susijusios su tokiais rodikliais, kaip: darbuotojų mirtingumas, darbuotojų kaita, neįgalumas ir ieškiniai padengti medicinos išlaidas.
- Finansinės prielaidos. Finansinės prielaidos apima: diskonto normą, būsimą atlyginimo ir išmokų lygį, būsimas medicinos išlaidas ir mokesčius, mokėtinus už išmokas, susijusias su planu.

Aktuarinio pelno ir nuostolių priežasčių pavyzdžiai būtų:

- netikėtai didelė arba maža darbuotojų kaita, ankstyvas išėjimas į pensiją arba mirtingumo ar atlyginimų, išmokų (jei formalios arba konstruktyvios plano sąlygos numato išmokų padidėjimą dėl infliacijos) arba medicininių išlaidų padidėjimas;
- prielaidų, susijusių su išmokų mokėjimo galimybėmis, pakeitimų poveikis;
- būsimų darbuotojų kaitos, ankstyvo išėjimo į pensiją ar mirtingumo arba atlyginimų, išmokų (jei formalios arba konstruktyvios plano sąlygos numato, kad infliacija didina išmokas) arba medicininių išlaidų įverčių pasikeitimų poveikis; ir
- diskonto normos pokyčių poveikis.

Darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokos į nustatytą išmokų planus

Kai kuriuose nustatytų išmokų planuose reikalaujama, kad darbuotojai arba trečiosios šalys prisidėtų prie plano išlaikymo. Paprastai tokios įmokos laikomos išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, dalimi, o tai veiksmingai sumažina įmonės išlaidas.

19-ajame TAS pateikiami konkretūs nurodymai, kaip apskaityti darbuotojų arba trečiųjų šalių įmokas, atsižvelgiant į tai, ar tos įmokos yra numatytos oficialiose plano sąlygose (ar atsiranda dėl konstruktyvios prievolės, kuri yra aukščiau tų sąlygų), ar yra mokamos savo nuožiūra. Kai tokios įmokos yra nediskrecinės, jų apskaita taip pat skiriasi priklausomai nuo to, ar jos yra susijusios su darbuotojo tarnyba, ar ne.

Jei įmokų suma priklauso nuo darbuotojo tarnybos metų skaičiaus, ūkio subjektas turi priskirti įmokas išdirbtiems laikotarpiams, naudodamas bendrųjų išmokų priskyrimo metodą (t.y. naudodamas plano įmokų formulę arba tiesiniu metodu).

Jei darbuotojų ar trečiųjų šalių įmokų suma nepriklauso nuo darbuotojo išdirbtų metų skaičiaus, ūkio subjektui leidžiama pripažinti tokias įmokas kaip tarnybos išlaidų sumažėjimą tuo laikotarpiu, kai buvo atlikta susijusi tarnyba. Įmokų, kurios nepriklauso nuo darbo metų skaičiaus, pavyzdžiai yra įmokos, kurios sudaro fiksuotą procentą nuo darbuotojo atlyginimo, fiksuotą sumą per visą tarnybos laikotarpį arba kurios priklauso nuo darbuotojo amžiaus.

Jei darbuotojų ar trečiųjų šalių įmokų suma nėra susieta su tarnyba, tai turi įtakos grynojo nustatytų išmokų įsipareigojimo (turto) įvertinimui.

Jei darbuotojų ar trečiųjų šalių įmokų suma yra pasirenkama savo nuožiūra, sumokėjus šias įmokas pagal planą, sumažinama paslaugos savikaina.

IŠEITINĖS IŠMOKOS

Išeitinės išmokos yra išmokos darbuotojams, mokamos dėl ūkio subjekto sprendimo nutraukti darbo santykius su darbuotoju iki įprasto išėjimo į pensiją datos arba darbuotojui nusprendus sutikti savo noru išeiti iš darbo mainais į šias išmokas.

Išmokos darbuotojui forma neapsprendžia, ar ji mokama mainais už tarnybą, ar mainais už darbo santykių su darbuotoju nutraukimą. Išeitinės išmokos paprastai yra vienkartinės išmokos, bet kartais taip pat apima:

- išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikotarpiui, tiesioginį ar netiesioginį padidinimą per išmokų darbuotojams planą; ir/arba
- darbo užmokestis iki nurodyto įspėjimo termino pabaigos, jei darbuotojas nebedirba.

19-ajame TAS išeitinės išmokos nagrinėjamos atskirai nuo kitų išmokų darbuotojams, nes prievolė atsiranda dėl darbo sutarties nutraukimo, o ne dėl darbuotojo tarnybos. Kadangi išeitinės išmokos nesuteikia ūkio subjektui būsimos ekonominės naudos, jos pripažįstamos sąnaudomis nedelsiant. Išeitinės išmokos įsipareigojimas ir sąnaudos pripažįstami ankstesnę iš šių datų:

- kai ūkio subjektas nebegali atšaukti tų išmokų pasiūlymo; ir
- kai ūkio subjektas pripažįsta sąnaudą, susijusią su restruktūrizavimu, kuris patenka į 37-ojo TAS taikymo sritį ir apima išeitinių išmokų mokėjimą.

KITOS ILGALAIKĖS IŠMOKOS DARBUOTOJAMS

Kitos ilgalaikės išmokos darbuotojams yra visos išmokos darbuotojams, išskyrus trumpalaikes išmokas darbuotojams, išmokas pasibaigus tarnybos laikui ir išeitines išmokas (19 TAS 8 straipsnis).

Keletas kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams pavyzdžių:

- mokslininko atostogos;
- išmokos jubiliejaus proga (arba išmokos mokamos už 15 tarnybos metų);
- ilgalaikės tarnybos išmokos;
- ilgalaikės nedarbingumo išmokos; ir

- pelno pasidalijimas, premijos arba atidėtos kompensacijos, mokamos praėjus 12 mėnesių ar daugiau nuo laikotarpio, per kurį darbuotojas atliko susijusį darbą, pabaigos.

Kitų ilgalaikių išmokų darbuotojams apskaita skiriasi nuo išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, apskaitos, nes:

- vertinimuose yra mažiau neapibrėžtumo; ir
- perkainojimai nėra pripažinti kitose bendrosiose pajamose.

Finansinės būklės ataskaitoje pripažintas įsipareigojimas yra grynoji suma:

- dabartinės nustatytų išmokų įsipareigojimo vertės ataskaitų sudarymo dieną (t.y. įsipareigojimas iš viso prieš atimant plano turto tikrąją vertę).
- atėmus bet kokio plano turto tikrąją vertę ataskaitų sudarymo dieną.

Jei yra užtikrinama, kad kita šalis kompensuos kai kurias arba visas sąnaudas, patirtų nustatytų išmokų įsipareigojimui įvykdyti, ūkio subjektas turi pripažinti savo teisę į kompensaciją kaip atskirą turtą, įvertintą tikrąja verte.

Pajamos arba sąnaudos, pripažintos pelnu arba nuostoliais, yra grynoji suma:

- einamosios paslaugos savikainos;
- grynosios palūkanos už grynąjį nustatytų išmokų įsipareigojimą (turtą); ir
- grynojo nustatytų išmokų įsipareigojimo (turto) perkainavimas.

19-ajame TAS pateikiamos konkrečios gairės dėl:

- jungtinių darbdavių planų;
- valstybės planų; ir
- apdraustų išmokų.

Kiekvienas planas turi būti klasifikuojamas kaip nustatytų įmokų planas arba nustatytų išmokų planas, atsižvelgiant į įmonės įsipareigojimus ir plano sąlygas.

Jungtiniai darbdavių planai yra išmokų pasibaigus tarnybos laikotarpiui planai (išskyrus valstybės planus), kurie:

- sujungia įvairių ūkio subjektų, kurie nėra bendrai kontroliuojami, įneštą turtą; ir
- naudoja šį turtą, kad suteiktų naudą daugiau nei vieno ūkio subjekto darbuotojams.

Įmokų ir išmokų lygiai nėra susiję su tuo, kuris ūkio subjektas įdarbina atitinkamus darbuotojus. Jei toks planas yra nustatytų išmokų planas, ūkio subjektas savo įsipareigojimų, turto ir išlaidų dalies proporciją apskaito taip pat, kaip ir bet kurį kitą nustatytų išmokų planą. Jei nėra pakankamai informacijos, kad būtų galima naudoti nustatytų išmokų apskaitą, taikoma nustatytų įmokų apskaita ir tai būtina papildomai atskleisti.

Valstybės planai (pvz., nacionaliniai socialinės apsaugos planai) yra nustatyti teisės aktais, ir apima visus subjektus (arba tuos, kurie priklauso atitinkamai kategorijai, pvz., tam tikrai pramonės šakai), ir yra valdomi vyriausybės arba kitos įstaigos, kurios nekontroliuoja ar kuriai nedaro įtakos ataskaitas teikiantis ūkio subjektas.

Ūkio subjektas valstybės planus apskaito taip pat, kaip ir jungtinius darbdavių planus.

Dauguma valstybės planų yra nustatytų įmokų planai, nes paprastai vienintelis ūkio subjekto įsipareigojimas yra mokėti įmokas, kai jos tampa mokėtinos. Jei ūkio subjekte valstybės plano nariai nebedirba, jis neprivalo mokėti išmokų, kurias jo darbuotojai uždirbo ankstesniais metais

Apdraustos išmokos. Ūkio subjektas gali mokėti draudimo įmokas, kad galėtų finansuoti išmokų, mokamų pasibaigus tarnybos laikui, planą. Ūkio subjektas tokį planą traktuoja kaip nustatytų įmokų planą, nebent ūkio subjektas turės teisinį ar konstruktyvų įsipareigojimą vienam iš žemiau pateikiamų:

- mokėti išmokas darbuotojams tiesiogiai, kai sueina jų mokėjimo terminas; arba
- mokėti papildomas sumas, jei draudikas nesumoka visų būsimų išmokų darbuotojams, susijusių su darbuotojo tarnyba einamaisiais ir ankstesniais laikotarpiais.

Jei ūkio subjektas išlaiko tokį teisinį arba konstruktyvų įsipareigojimą, jis planą traktuoja kaip nustatytų išmokų planą.

ATSKLEIDIMAS

Ūkio subjektas turi atskleisti sumą, pripažintą sąnaudomis nustatytų įmokų planuose. Kur reikalaujama pagal 24-ąjį TAS, ūkio subjektas atskleidžia informaciją apie pagrindinių vadovaujančių darbuotojų įmokas į nustatytų įmokų planus.

Ūkio subjektas turi atskleisti informaciją, kuri:

- paaiškina nustatytų išmokų planų ypatybes ir su jais susijusią riziką;
- savo finansinėse ataskaitose nustato ir paaiškina sumas, kylančias iš nustatytų išmokų planų;
- aprašo, kaip jo nustatytų išmokų planai gali paveikti ūkio subjekto būsimų pinigų srautų sumą, laiką ir neapibrėžtumą;
- aprašo bet kokius plano pakeitimus, apribojimus ir įvykdymą.

Ūkio subjektas turi įvertinti, kurie atskleidimai – visi ar kai kurie - turėtų būti išskaidyti, kad būtų galima išskirti planus arba planų grupes, kurių rizika iš esmės skiriasi.

Ūkio subjektas turi atskleisti visų plane ar ūkio subjekte naudojamų turto ir įsipareigojimų derinimo strategijų, įskaitant anuitetų ir kitų metodų naudojimą, aprašymą.