

Loreta Jankunaitė

El.paštas: loreta.jankunaite@ef.stud.vu.lt

Darbo vadovė: Asist. Irma Kamarauskienė

El.paštas: irma.kamarauskiene@ef.vu.lt

DARBO UŽMOKESČIO, PELNO SIEKIANČIOSE IR VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTUOSE, PRISKAITYMO IR APSKAITOS Palyginimas

Viešojo ir privataus sektorių darbo užmokesčio sistemas vienija kai kurie teisės aktų nustatyti darbo užmokesčio paskaičiavimo ir apskaitos tvarkymo reikalavimai: darbo užmokesčio struktūra, mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka, minimalios algos nustatymo reikalavimai, darbo apmokėjimo garantijų nustatymas ir kt. Vis tik skirtinguose sektoriuose darbo apmokėjimo nustatymo teisiniai pagrindai yra skirtingi. Nors darbo užmokesčio buhalterinės apskaitos tvarka skirtinguose sektoriuose iš esmės yra vienoda, skiriasi apskaitos operacijos bei informacijos apie skirtinguose sektoriuose dirbančius darbuotojus apskaitos ataskaitose atskleidimo lygis – pelno siekiantys subjektai apibendrintą informaciją teikia finansinių ataskaitų rinkinio aiškinamajame rašte, o viešojo sektoriaus subjektai turi prievolę viešai atskleisti informaciją apie valstybės tarnautojams priskaičiuotą ir išmokėtą darbo užmokestį. Straipsnyje nagrinėjami pelno siekiančių subjektų ir viešojo sektoriaus subjektų (valstybės tarnautojų) darbo užmokesčio nustatymo ir apskaitos pagrindiniai klausimai, išskiriami pagrindiniai skirtumai.

Raktiniai žodžiai: darbo užmokesčio apskaita, valstybės tarnautojų darbo užmokestis.

Įvadas

Visiems žinomas objektyvus darbinės veiklos tikslas – uždirbti pinigus. Rinkos ekonomikos sąlygomis darbo užmokestis yra darbo jėgos kainos išraiška ir nustatomas atsižvelgiant į pasiūlos ir paklausos santykį, taip pat pagrindinius parametrus, apibūdinančius darbo jėgos kokybę. Apmokėjimas už darbą yra vienas iš svarbiausių visuomeninio darbo organizavimo elementų. Sprendžiant darbo apmokėjimo klausimus, tiesiogiai susiduria ganėtinai skirtingi darbuotojų ir darbdavių interesai. Vieni nori gauti kuo daugiau, kiti sumokėti kuo mažiau. Sandorio šalių, skirtingų interesų suderinimas gali tapti prielaida teisingai ap-

skaičiuoti ir apskaityti darbo atlygį. Vis tik pastaruoju metu dažniausiai didesnę visuomenės susidomėjimą kelia ne privataus sektoriaus, o valstybinio sektoriaus darbuotojų gaunami atlyginimai. Galima išgirsti įvairių nuomonių valstybinio sektoriaus darbuotojų darbo užmokesčio klausimais – viena pusė nepatenkinta ir net pasipiktinusi valdininkų gaunamais dideliais ir nepelnytais atlyginimais, tuo tarpu valdininkai teigia, kad jiems mokamas darbo rinkos sąlygų neatitinkantis atlygis. Vadovaujantis LR statistikos departamento duomenimis 2014 m. pabaigoje užimtų gyventojų (dirbančiųjų) buvo 1.319 tūkst., iš jų 27,6 proc. (364,7 tūkst.) valstybiniame sektoriuje. Tas pats šaltinis

nurodo, kad valstybės sektoriaus darbuotojo mėnesinis darbo užmokestis (bruto) buvo 721,3 Eur, t.y. 6,48 proc. didesnis nei šalies ūkio darbuotojų vidutinis darbo užmokestis (677,4 Eur) ir tikrai didesnis nei privataus sektoriaus su individualiomis įmonėmis vidutinis mėnesio darbo užmokestis (654,9 Eur). Tokia pati, priskaityto darbo užmokesčio skirtumo tendencija stebima pastarąjį dešimtmetį – valstybės sektoriaus darbuotojų darbo užmokestis, lyginant su priskaitytu privataus sektoriaus darbuotojams, visada išlieka nedaug, bet didesnis. Kyla klausimai, kokie veiksniai įtakoja skirtingų sektorių darbuotojų darbo užmokesčių.

Akivaizdu, kad darbo užmokestis yra vienas iš aktualiausių ir reikšmingiausių klausimų bet kokio sektoriaus darbdaviams, darbuotojams bei asmenims, vedantiems šių išlaidų apskaitą.

Šio darbo *tikslas* – palyginti viešojo ir privataus sektorių darbuotojų darbo užmokesčio priskaitymo ir apskaitos sistemas. Tikslui įgyvendinti iškelti tokie *uždaviniai*:

- išnagrinėti darbo atlygio dydį įtakančius veiksnius, išskirti pagrindinius viešojo sektoriaus ir pelno siekiančių subjektų darbuotojų darbo atlygio struktūros skirtumus;
- išskirti skirtingų sektorių darbuotojų darbo užmokesčio priskaitymo ir apskaitos tvarkos teisinio reglamentavimo skirtumus;
- palyginti skirtingų sektorių darbuotojų darbo užmokesčio apskaitą ir išskirti apskaitos skirtumus.

Tyrimo objektas yra darbo užmokesčio sistemos institutas pelno siekiančiuose ir viešojo sektoriaus subjektuose, atskirai išskiriant karjeros valstybės tarnautojų darbo užmokesčio nustatymą.

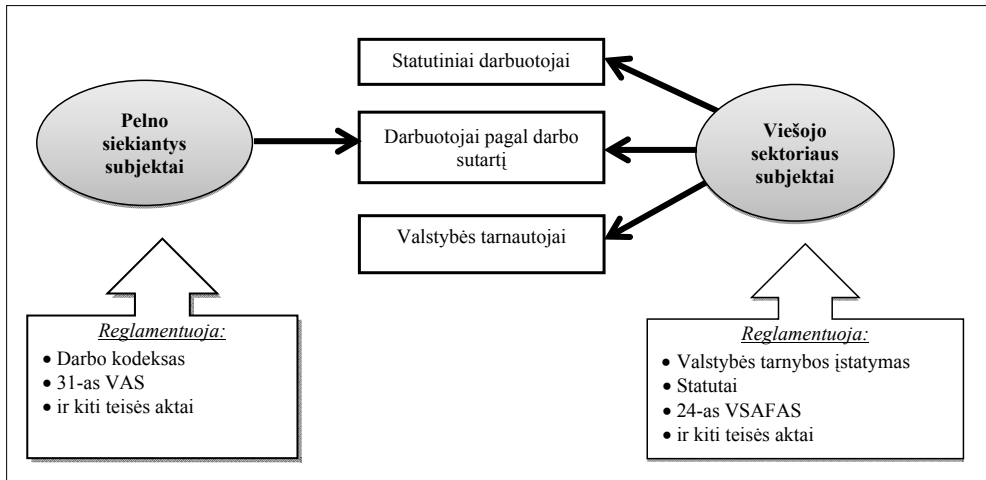
Tyrimo metodai – mokslinės literatūros analizė, informacijos rinkimo, lyginimo ir apibendrinimo metodai.

1. Skirtingų sektorių darbuotojų darbo užmokesčio struktūra

Kiekvienas fizinis asmuo, atlikdamas tam tikrą jam pavestą darbą ar eidamas jam skirtas pareigas, tikisi gauti iš anksto nustatytą ir su vadovybe sulygta atlygį. Dažniausiai šis atlygis išreiškiamas pinigine forma. Pelno siekiančių subjektų darbo santykius reglamentuojančiame LR darbo kodekse teigiama, kad darbuotojas gauna pinigais mokamą darbo užmokesčių, kuris apima pagrindinį darbo užmokesčių ir visus papildomus uždarbius, atlikdamas darbą pagal darbo sutartį. Viešojo sektoriaus subjektų išmoka darbuotojui apibrėžiama kaip bet koks užmokestis pinigais ar natūra, mokamas darbuotojui už atliktą darbą ar tarnybą, arba kita dėl darbo santykių atsirandanti teisės aktų nustatyta išmoka.

Atliekant viešojo sektoriaus ir pelno siekiančių subjektų darbo užmokesčio struktūros, įsipareigojimų dirbantiesiems apskaitos palyginimą labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, koks yra darbuotojų klasifikavimas bei kokie pagrindiniai teisės aktai reglamentuoja atitinkamų darbuotojų grupių veiklą. Žemiau pateiktame paveiksle pavaizduotas privataus ir viešojo sektoriaus darbuotojų skirstymas į tam tikras grupes bei įstatymai, nustatantys įsipareigojimų apskaitą bei įvertinimą.

Pelno siekiančiuose subjektuose, remiantys LR darbo kodeksu, darbuotojas apibūdinamas kaip fizinis asmuo, turintis darbinį teisingumą ir veiksnumą ir dirbantis pagal darbo sutartį už atlyginimą. Įsipareigojimų, susijusių su darbo santykiais, apskaita reglamentuojama 31-uju Verslo apskaitos standartu (toliau tekste – VAS)



1 pav. Darbuotojų grupavimas pelno siekiančiuose ir viešojo sektoriaus subjektuose.

Šaltinis: sudaryta autorės

„Atlygis darbuotojui“ bei kitais susijusiais VAS arba 19-uuoju Tarptautiniu apskaitos standartu (toliau tekste – TAS) „Išmokos darbuotojams“ bei kitais susijusiais TAS jei apskaitos tvarkymui taikomos tarptautinių standartų nuostatos.

Viešojo sektoriaus subjekto darbuotojas taip pat įvardijamas kaip turintis darbinį teisnumą ir veiksnumą, tačiau šio sektoriaus darbuotojai skirstomi į trys pagrindines grupes, t.y.:

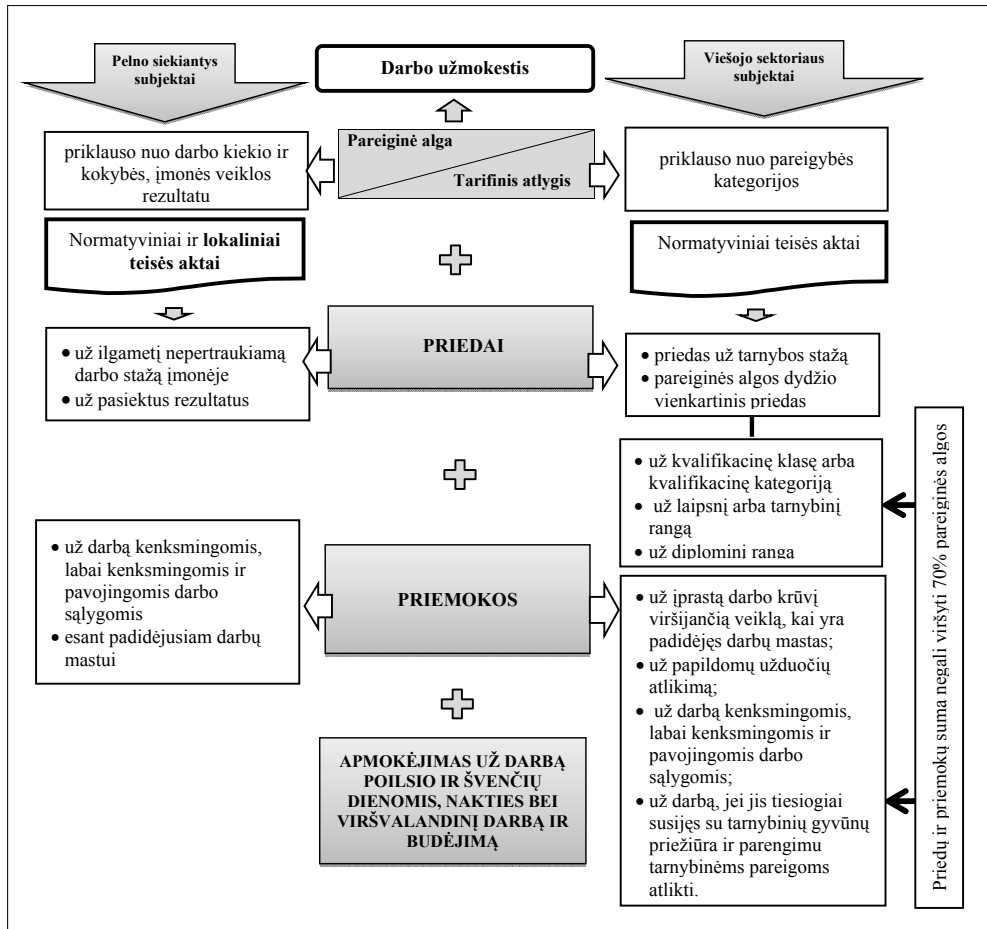
- darbuotojai, dirbantys pagal darbo sutartį;
- statutiniai darbuotojai;
- valstybės tarnautojai.

Valstybės tarnautojas, tai fizinis asmuo, einantis pareigas valstybės tarnyboje ir atliekantis viešojo administravimo veiklą. Tuo tarpu statutinis darbuotojas yra valstybės tarnautojas, kurio tarnybą reglamentuoja įstatymo patvirtintas statusas ir turintis viešojo administravimo įgaliojimus jam nepavaldžių asmenų atžvilgiu. Vadovaujantis LR valstybės tarnybos įstatymu, valstybės tarnautojų pareigybės skirstomos į karjeros, politinio (asmeninio) pasitikėjimo, įstaigų vadovų bei statutinių. Valstybės tarnautojai

skirstomi į trys lygius (A, B ir C, kur C žemiausias) bei 20 kategorijų (kur 20 yra aukščiausia kategorija).

Viešojo sektoriaus subjektų darbo santykius reglamentuoja LR valstybės tarnybos įstatymas, kiti teisės aktai šiems darbuotojams taikomi tiek, kiek jų statuso ir socialinių garantijų nereglamentuoja minėtas įstatymas. Darbo užmokesčio, kitų su darbo santykiais susijusių išmokų ir įmokų apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimus nustato 24-asis Viešojo sektoriaus apskaitos ir atskaitomybės standartas (toliau tekste – VSAFAS) „Su darbo santykiais susijusios išmokos“ bei kitais susijusiais VSAFAS.

Pelno siekiančių subjektų darbuotojų darbo atlygio priskaitymo ir apmokėjimo principai nustatyti LR darbo kodeksu, tačiau kiekvienas subjektas vidiniais teisės aktais gali nusistatyti tik tam subjektui būdinga darbo apskaitos politiką, tiek kiek tai neprieštarauja normatyvinių teisės aktų nuostatomis. Paprastai pelno siekiančių subjektų darbuotojų darbo užmokesčių apima pagrindinis ir papildomi uždarbiai. Pelno



2 pav. Skirtingų sektorių darbuotojų darbo užmokesčio struktūra.

Šaltinis: sudaryta autorės, pagal LR darbo kodeksą ir LR valstybės tarnybos įstatymą.

siekiantys subjektai (darbdaviai) jau prieš pasirašant su darbuotojais darbo sutartį sutaria dėl pagrindinio darbo užmokesčio priskaitymo ir mokėjimo. Jie sutaria tiek dėl darbo užmokesčio tiek dėl įvairių priedų bei priemokų. Paprastai pareiginio (nurodyto darbo sutartyje) darbo užmokesčio dydis yra darbdavio ir darbuotojo susitarimo dalykas. Pelno siekiantis subjektas nustato ar mokės ar ne ir kokius priedus už gerus darbo rezultatus ar skatins darbuotojus jiems papildomai priskaitydamas darbo atlygį atsižvelgiant į tai kiek metų jis išdirbęs

pelno siekiančiame subjekte ir panašiai. Taigi darbo apmokėjimo politika pelno siekiančiuose subjektuose lankstesnė ir priklauso tiek nuo subjekto finansinės padėties, tiek nuo tame subjekte nusistatytos vidinės darbo užmokesčio nustatymo bei apskaitos politikos.

Lyginant viešojo sektoriaus ir pelno siekiančių subjektų darbo užmokesčių struktūrą galime išvengti esminius skirtumus. Viešojo sektoriaus subjektuose pareiginės algos dydžiui lemiamos įtakos turi tarnautojų pareigybės kategorijos bei bazinis dydis.

Visa atlygio skyrimo tvarka yra itin konservatyvi, griežtai reglamentuota teisės aktuose, ir neleidžiama nukrypti nuo nustatytų normatyvų. Tuo tarpu pelno siekiančiuose subjektuose darbo užmokesčio dydis nustatomas darbdavio ir darbuotojo susitarimu atsižvelgiant į įmonės būklę, rinkos padėtį ir kitus veiksnius. Pelno siekiančių subjektų darbo apmokėjimo politika pakankamai lanksti ir priklauso nuo įmonėje, vidiniais (lokaliniais) teisės aktais reglamentuotos tvarkos, tiek kiek tai neprieštaruja LR darbo kodekso nuostatomis.

2. Įsipareigojimų dirbantiesiems skirtinguose sektoriuose apskaita

Vienas svarbiausių žingsnių įmonės apskaitoje yra tinkamas ir teisingas ūkinių operacijų užregistravimas ir atspindėjimas ataskaitose. Žinome, kad viešajame sektoriuje apskaitos vedimas turi būti vienodas,

remiantis biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos vedimo tvarka ir principais. Privačiame sektoriuje gali būti tam tikrų išskirtinimų, priklausomai nuo subjekto teisinės formos. Siekiant identifikuoti ar egzistuoja įsipareigojimų susijusių su skirtinguose sektoriuose dirbančių darbuotojų darbo užmokesčiu apskaita, pirmiausia išskirsime pagrindinius tokių įsipareigojimų pripažinimo kriterijus (žiūrėti 1 lentelę).

Viešojo sektoriaus subjektuose, vadovaujantis 24-uju VSAFAS išmokos darbuotojams skirstomos pagal numatomą įsipareigojimo įvykdymą, t.y. trumpalaikiai įsipareigojimai darbuotojui ir ilgalaikiai įsipareigojimai darbuotojui. Pelno siekiančių subjektų apskaitą reglamentuojančiame 31-ame VAS taip pat nurodoma, kad įsipareigojimai darbuotojui gali būti tiek trumpalaikiai, tiek ilgalaikiai. Trumpalaikiai įsipareigojimai abiejuose standartuose api-

1 lentelė. Įsipareigojimų susijusių su darbo santykiais pripažinimo kriterijai.

<i>Pelno siekiantys subjektai</i>	<i>Viešojo sektoriaus subjektai</i>
Išmokos (atlygis) darbuotojams skirstomos pagal numatomą įsipareigojimo įvykdymą: trumpalaikės ir ilgalaikės	
Mokamas ne darbo laikas skirstomas į kaupiamąjį ir nekaupiamąjį	
Įmonė turi pripažinti premijų ar kitų priedų ir priemonių sąnaudas ir įsipareigojimą, jei ji turi teisinį įsipareigojimą ar neatšaukiamą pasižadėjimą skirti tokį atlygį darbuotojui ir gali šį įsipareigojimą patikimai įvertinti.	
Visos sumos, susijusios su numatomu trumpalaikiu atlygiu darbuotojui už mokamą darbo ir kompensuojamą ne darbo laiką turi būti pripažįstamos sąnaudomis.	Išmokos priskiriamos prie: <ul style="list-style-type: none"> • darbo užmokesčio ir socialinio draudimo sąnaudų; • socialinių išmokų sąnaudų ir pagrindinės veiklos kitų sąnaudų.
Pateikiamas platus darbo užmokesčio pavyzdžių sąrašas, neskirstant jo į jokiais grupes.	Išmokos pagal įsipareigojimo pobūdį: <ul style="list-style-type: none"> • tiesiogiai susijusios su darbo santykiais; • išeitinės išmokos; • išmokos už suteiktas paslaugas; • kitos išmokos darbuotojams.
Atlygis įvertinimo tikslais skirstomas į: <ul style="list-style-type: none"> • trumpalaikį, • ilgalaikį, • akcijų verte pagrįstą atlygį • išeitines išmokas. 	
Atlygis gali būti priskiriamas sąnaudoms, teikiamų paslaugų, gaminamos produkcijos ar kito gaminamo turto savikainai.	

Šaltinis: sudaryta autorės, pagal LR darbo kodeksą, LR valstybės tarnybos įstatymą, 31 VAS ir 24 VSAFAS.

brėžiami beveik identiškai, tai išpareigojimai darbuotojui už atliktą darbą, kuriuos numatoma išmokėti per dvylika mėnesių. Lyginant ilgalaikio išpareigojimo apibrėžimą panašumas yra tas, kad išmokos mokamos pasibaigus dvylikos mėnesių terminui po darbo atlikimo. Ilgalaikio išpareigojimo sąvokoje 24-ame VSAFAS pabrėžiama, kad tai ne tik išmokos susijusios su atliktu darbu, bet ir ilgalaikio netekto darbingumo dėl darbdavio kaltės išmokos (periodinės ar vienkartinės) bei kitos atidėtos kompensacijos. 31-ame VAS įtraukiamas tik atlygis už atliktą darbą. Vertinant VSS išmokų rūšys pagal išpareigojimo pobūdį jos skirstomos į kelias grupes, t.y. išmokos darbuotojams, išeitinės išmokos, darbdavio socialinės išmokos ir kitos. Tuo tarpu pelno siekiančiuose subjektuose, vertinimo tikslais, atlygis darbuotojui skirstomas į trumpalaikį, ilgalaikį, akcijų verte pagrįstą atlygį ir išeitines išmokas. Viešajame sektoriuje tokio skirstymo nepastebime.

Kalbant apie mokamą ne darbo laiką, abu standartai pateikia mokamo ne darbo laiko skirstymą į kaupiamąjį ir nekaupiamąjį. Kaupiamasis mokamas ne darbo laikas apibrėžiamas kaip laikas, kurį galima perkelti ir panaudoti būsimais laikotarpiais. 24-ame VSAFAS išskiriama, kad šis laikas gali būti mokamas arba nemokamas. Kita mokamo ne darbo laiko rūšys – nekaupiamasis laikas. Abiejuose standartuose jis apibūdinamas kaip laikas, kurio negalima perkelti ir panaudoti būsimais laikotarpiais. Skirtumas pastebimas tik tame, kad 24-ame VSAFAS pateikiami atvejai, kai išnyksta prievolė apmokėti nekaupiamąjį mokamą ne darbo laiką.

Lyginant subjektų pripažinimo kriterijus atkreiptinas dėmesys į išmokų priskyrimą sąnaudoms. Pagal 24-ą VSAFAS išskiriamos darbo užmokesčio ir socialinio drau-

dimo sąnaudos bei pagrindinės veiklos kitos sąnaudos. Pastarosiomis sąnaudomis pripažįstamos darbdavio socialinės išmokos darbuotojams bei kitos išmokos, tokios kaip nemokamas bustas ar maitinimo paslaugos. Tuo tarpu 31-as VAS toks sąnaudų skirstymas nepateikiamas. Tačiau abiejų sektorių subjektuose jis gali būti priskiriamas kaip sąnaudoms, taip ir teikiamų paslaugų ar gaminamos produkcijos (kuriamo turto) savikainai.

Kaip jau buvo minėta, abiejų sektorių darbuotojai turi teisę gauti ir tam tikrus priedus ar / ir priemokas. Premijų ar kitų priedų ir priemokų sąnaudų ir išpareigojimų pripažinimas standartuose nurodomas vienodai. Įmonė juos pripažįsta ir apskaito tais atvejais, kai turi teisinį išpareigojimą ar neatšaukiamą pasižadėjimą ir gali šį išpareigojimą patikimai įvertinti.

Išpareigojimų susijusių su darbo užmokesčių apskaitai iš esmės rengiami tokie patys apskaitos dokumentai: darbo laiko apskaitos žiniaraščiai, darbo užmokesčio priskaitymo žiniaraščiai, mokėjimo dokumentai ir kt. Nesiskiria ir **išpareigojimų darbuotojams apskaitos tvarka bei apskaitos operacijos. Pelno siekiantys subjektai apskaitoje registruodami priskaitytą (apskaičiuotą) darbo užmokestį atlieka tokius apskaitos įrašus:**

- Darbuotojams, susijusiems su produkcijos gamyba:
D 6003 Tiesioginės gamybos išlaidos arba D 6004 Netiesioginės gamybos išlaidos
K 4480 Mokėtiną darbo užmokestis
- Administracijos darbuotojams ir kitiems, nesusijusiems su produkcijos gamyba:
D 6304 Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos
K 4480 Mokėtiną darbo užmokestis
 Aukščiau atlikti įrašai atvaizduoja įmo-

nės įsipareigojimą darbuotojui išmokėti jam priklausantį atlygį už atliktą darbą bei dėl darbo užmokesčio apskaičiavimo padidėjusias sąnaudas. Sekantis žingsnis įmonės apskaitoje yra algos išmokėjimas grynais ar iš įmonės banko sąskaitos darbuotojui. Atlikus visus mokėjimus ir pervedus atlyginimus darbuotojams, apskaitoje atliekami sekantys įrašai:

D 4480 Mokėtinas darbo užmokestis
K 271 Sąskaita banke

Viešojo sektoriaus subjektuose situacija apskaitant įsipareigojimus susijusius su darbo santykiais labai panaši, skiriasi tik atliekamų operacijų kiekis. VSS pirmiausia pripažįstamos ir registruojamos darbo užmokesčio sąnaudos:

D 8701 Darbo užmokesčio sąnaudos
K 692 Mokėtinos sumos darbuotojams

Tarkime, kad nagrinėjamu atveju valstybės tarnautojo (-jų) darbo užmokestis bus mokamas iš lėšų, gautų iš valstybės biudžeto. Siekiant gauti priskaičiuotas sumas, subjektai privalo pateikti mokėjimo paraišką valstybės išdui. Gautinos finansavimo sumos pripažįstamos ir registruojamos apskaitoje tokiu būdu:

D 222 Gautinos finansavimo sumos
K 414 Finansavimo sumos iš valstybės biudžeto (gautinos)

Gavus lėšas pagal pateiktą mokėjimo paraišką, pripažįstama ir registruojama:

D 241 Pinigai bankų sąskaitose
K 222 Gautinos finansavimo sumos

Galiausiai subjekto apskaitoje registruojamas mokėtinų sumų nurašymas:

D 692 Mokėtinos sumos darbuotojams
K 241 Pinigai bankų sąskaitose

Taigi, galutinis rezultatas tiek viešajame, tiek privačiame sektoriuose yra toks pat, skiriasi tik iki to vykstantys veiksmai. Kie-

kvieną mėnesį atliekant tokias operacijas, galiausiai metų pabaigoje apskaitininkai parodo galutinius darbo užmokesčio dydžius finansinėse ataskaitose. Taip pat svarbu paminėti, kad subjektas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje privalo suskaičiuoti išmokų už kasmetines atostogas sumą ir registruoti darbo užmokesčio bei socialinio draudimo sąnaudas ir įsipareigojimus darbuotojams. Ši sąlyga galioja abiejų sektorių subjektams.

Įvertinus visų įsipareigojimų darbuotojams pripažinimą, atlikus jų apskaitą ir vertinimą, galiausiai visa sukaupta informacija turi būti tinkamai atskleista finansinėse ataskaitose. Lyginant viešojo sektoriaus ir pelno siekiančių subjektų informacijos atskleidimą ataskaitose, ženklų skirtumų nepastebima. Ataskaitų, kuriose atskleidžiama informaciją, sąrašas pateiktas 2 lentelėje.

Tiek finansinės būklės ataskaitoje, tiek balanse yra pateikiami ilgalaikių ir trumpalaikių išmokų (įsipareigojimų) dirbantiems likučiai. Pelno (nuostolių) ataskaitoje bendrųjų ir administracinių sąnaudų straipsnyje pateikiamos visos su darbo užmokesčių ir kitomis sumomis susijusios sąnaudos. Tą pačią informaciją atskleidžia ir žemesniojo lygio veiklos rezultatų ataskaita. Kalbant apie pinigų srautų ataskaitą situacija tokia pati. Abu subjektai šioje ataskaitoje pateikia pagrindinės veiklos pinigų išmokas darbuotojams bei susijusias išmokas.

Aukščiau aptartos informacijos pateikimas beveik nesiskiria, tačiau didžiausias skirtumas pastebimas atskleidžiant informaciją aiškinamajame rašte. Viešojo sektoriaus subjektai aiškinamojo rašto bendrojoje dalyje atskleidžia informaciją apie: vidutinį per ataskaitinį laikotarpį ir praėjusį ataskaitinį laikotarpį darbuotojų skaičių; asmenų, kurie atliko darbą pagal kitas nei darbo sutartis, ekonomine prasme

2 lentelė. *Informacijos apie išpareigojimus atskleidimas finansinėse ataskaitose.*

<i>Pelno siekiantys subjektai</i>	<i>Atskleidžiama informacija</i>	<i>Viešojo sektoriaus subjektai</i>
Balansas	Ilgalaikių ir trumpalaikių išmokų darbuotojams likučiai	Finansinės būklės ataskaita
Pelno (nuostolių) ataskaita	Išmokų dirbantiems sąnaudos	Žemesniojo lygio veiklos rezultatų ataskaita
Pinigų srautų ataskaita	Išmokos dirbantiems	Pinigų srautų ataskaita
Aiškinamasis raštas	Vidutinis per ataskaitinį laikotarpį ir praėjusį ataskaitinį laikotarpį darbuotojų skaičius.	Žemesniojo lygio aiškinamasis raštas
	<ul style="list-style-type: none"> • išlaidų grupių, įtraukiamų į atsargų pasigaminimo savikainą, aprašymas; • informacijos atskleidimas apie ilgalaikį atlygį darbuotojams pagal apibrėžtų įmokų ir išmokų planus; sąnaudas; susijusius asmenis suma; • pateikia asmenų, kurie atliko darbą pagal kitas nei darbo sutartis, ekonomine prasme atitinkančius darbo santykių esmę, skaičių; • pateikiamos priežastys, jei reikšmingai padidėjo ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis pripažintų 	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal 2,3,5,6 ir 19-ąją VAS bei 2,3,5,6 ir 24-ąją VSAFAS.

atitinkančius darbo santykių esmę, skaičių ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje bei šiems asmenims sąnaudomis pripažintų išmokų sumas; registruojamą neapibrėžtą išpareigojimą, kuris atsiranda kai dėl likvidavimo, reorganizavimo ar kitų priežasčių darbuotojams yra pateikti pasiūlymai nutraukti (pakeisti) darbo santykius ir yra neaiški tiksliai išeitinių išmokų suma ar mokėjimo laikas. Pelno siekiantys subjektų aiškinamojo rašto bendrojoje dalyje nurodomas tik vidutinis per ataskaitinį laikotarpį ir praėjusį ataskaitinį laikotarpį darbuotojų skaičius. Tos pačios ataskaitos apskaitos politikos skyriuje viešojo sektoriaus subjektai pateikia ilgalaikių ir trumpalaikių išmokų dirbantiems pripažinimo kriterijus bei ilgalaikių išmokų vertinimo būdus. Pelno siekiantys subjektai šioje dalyje aprašo į atsargų pasigaminimo savikainą įtraukiamų išlaidų grupes. Tai gali būti darbuotojo atlygio išlaidos, tiesiogiai priskiriamos gaminamam produktui. Aiškinamojo rašto

pastabų skyrių, viešojo sektoriaus subjektai šioje dalyje pateikia priežastys, jei reikšmingai padidėjo ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis pripažintų išmokų darbuotojams suma. Pelno siekiantys subjektai šioje dalyje atskleidžia informaciją apie: ilgalaikį atlygį darbuotojams pagal apibrėžtų įmokų ir išmokų planus; sąnaudas; susijusius asmenis.

Palyginę ir įvertinę skirtingų sektorių finansinių ataskaitų turinius galime teigti, kad esminiais bruožais ataskaitose atskleidžiama tokia pati informacija. Išimtis susijusi su viešojo sektoriaus subjektų informacijos atskleidimu – įvertinus tai, kad aukštesnio lygio viešojo sektorių subjektų veiklos rezultatų ataskaitose informacija apie sąnaudas ir išlaidas klasifikuoja pagal valstybės funkcijas, informacija apie išpareigojimus susijusi su darbo santykiais ir atitinkamai sąnaudas susijusias su darbo užmokesčiu atskleidžiama žemesnio lygio finansinėse ataskaitose, atitinkamai žemesnio lygio

veiklos rezultatų ataskaitoje ir žemesnio lygio aiškinamajame rašte.

Išvados

1. Pelno siekiančių ir viešojo sektoriaus subjektų darbo užmokesčio priskaitymo tvarkos teisinis reglamentavimas iš esmės nesiskiria. Skirtumas tik toks, kad VSS mokamų priedų bei priemokų dydžiams yra nustatomos ribos ir jos griežtai reglamentuojamos norminiuose aktuose. PSS priedų bei priemokų dydžių ribos nenustatytos, tačiau jos gali būti numatomos lokalinuose įmonės dokumentuose.
2. PSS ir VSS darbo užmokesčio apskaitymas vienodas, tačiau pastebimas vienas esminis skirtumas. VSS veikla ir su jos įgyvendinimu susijęs kompensavimas

yra vykdomas iš valstybės asignavimų, tuo tarpu PSS darbo užmokestis mokamas iš įmonės lėšų.

3. Nagrinėjant darbuotojų darbo atlygio struktūrą pelno siekiančiuose ir viešojo sektoriaus subjektuose ženklų skirtumų nepastebėta. Esminis skirtumas pastebimas nagrinėjant vieną iš darbo užmokesčio sudedamųjų dalių, t.y. pareiginę algą. Viešojo sektoriaus subjektuose pareiginės algos dydžiui lemiamos įtakos turi tarnautojų pareigybės kategorijos bei bazinis dydis. Pelno siekiančiuose subjektuose darbo užmokesčio dydis nustatomas darbdavio ir darbuotojo susitarimu atsižvelgiant į įmonės būklę, rinkos padėtį ir kitus veiksnius.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Bagdžiūnienė, V. 2011. Finansinės ataskaitos pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus. Vilnius: Conto Litera.

2. Subačienė R., Budrionytė R., Senkus K.. *Finansinė apskaita*. – Vilnius: VU leidykla, 2012

3. Lietuvos Respublikos darbo kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas, Darbo kodeksas: 2002 m. birželio 4 d. įstatymu Nr. IX-926. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=494265> [žiūrėta 2015-10-19]

4. LR Valstybės tarnybos įstatymas: 1999 m. liepos 8 d. Nr. VIII-1316Vilnius. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=494471> [žiūrėta 2015-10-15]

5. 24-as Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės

atskaitomybės standartas „Su darbo santykiais susijusios išmokos“. Prieiga per internetą: <http://www.finmin.lt/web/finmin/apskaitos_reforma> [žiūrėta 2015-10-22].

6. 31-as Verslo apskaitos standartas „Atlygis darbuotojui“. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>> [žiūrėta 2015-10-23].

7. 6-as Verslo apskaitos standartas „Aiškinamasis raštas“. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>> [žiūrėta 2015-10-25].

8. Lietuvos statistikos departamentas. Prieiga per internetą: <<http://osp.stat.gov.lt/temines-lenteles20>> [žiūrėta 2015-10-29]

9. Valstybės tarnybos departamentas. Prieiga per internetą: <<http://www.vtd.lt/index.php?691487820>> [žiūrėta 2015-10-30]