



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



PASSFR.EU

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

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

TFAS® 2 Akcijų verte pagrįstas mokėjimas



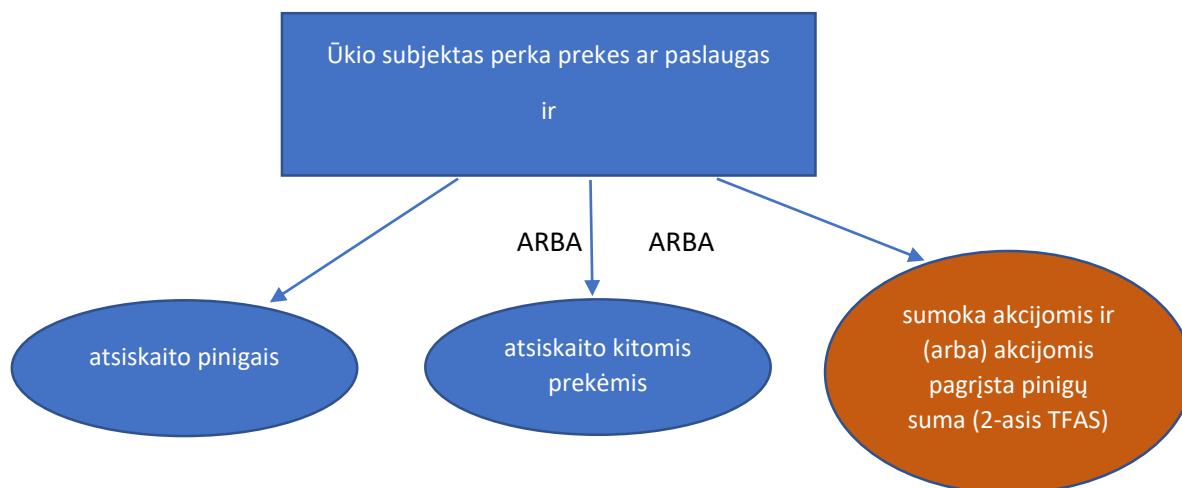
Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

2-ASIS TARPTAUTINIS FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS STANDARTAS „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“

TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

2-asis tarptautinis finansinės atskaitomybės standartas (toliau – TFAS) „Akcijų verte pagrįstas mokėjimas“ taikomas, kai ūkio subjektai moka už prekes ar paslaugas, suteikdami akcijas arba teises ar galimybes gauti akcijų, arba pinigų už sumas, kurios yra pagrįstos nuosavybės priemonių verte (žr. 1 pav.).



1 pav. 2-ojo TFAS taikymo sritis

Sandorių pagal 2-ąjį TFAS pavyzdžiai yra akcijų išleidimas už prekių ar paslaugų teikimą arba mokėjimai pinigais (suma, pagrįsta akcijos kaina) mainais už prekių ar paslaugų teikimą. Jei ūkio subjektas savo darbuotojams suteikia 20 akcijų arba piniginę premiją, lygią akcijų kainos padidėjimui, su sąlyga, kad jie dirbs ateinančius 12 mėnesių, sandoriams taikomas 2-asis TFAS ir jie yra akcijų verte pagrįstų sandorių pavyzdžiai. Tačiau jei ūkio subjektas savo darbuotojams moka 50 PV* su sąlyga, kad jie dirbs ateinančius 12 mėnesių, sandoris nepatenka į 2-ojo TFAS taikymo sritį, nes vertė nesujusi su akcijų kaina ar verte.

2-asis TFAS yra sudėtingas standartas, taikomas įvairioms aplinkybėms, kurių pagrindinis dalykas yra sandoriai su darbuotojais. Standartas reikalauja finansinėse ataskaitose pripažinti akcijų verte pagrįstus mokėjimo sandorius. Toliau pateikiamos apibrėžtys yra labai svarbios norint suprasti ir taikyti pagrindinius TFAS principus (2-asis TFAS, A priedėlis).

Susitarimas dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo: tais susitarimais tarp ūkio subjekto (arba kito grupės subjekto arba bet kurio grupės subjekto akcininko) ir kitos šalies (įskaitant darbuotoją), suteikiantis kitai šaliai teisę gauti:

- pinigus ar kitą ūkio subjekto turtą už sumas, kurios yra pagrįstos kito grupės subjekto nuosavybės priemonių (įskaitant akcijas ar akcijų pasirinkimo sandorius) kaina (arba verte), arba
- ūkio subjekto ar kito grupės subjekto nuosavybės priemones (įskaitant akcijas ar akcijų pasirinkimo sandorius), jei tenkinamos nurodytos teisių suteikimo sąlygos, jei tokių yra.

Akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris: tai sandoris, kai ūkio subjektas:

* PV – piniginiai vienetai.

- a) gauna prekes ar paslaugas iš tų prekių ir paslaugų tiekėjo (įskaitant darbuotoją) pagal susitarimą dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo, arba
- b) atsiranda įsipareigojimas atsiskaityti už sandorį su tiekėju pagal susitarimą dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo, kai kitas grupės subjektas gauna tas prekes ar paslaugas.

Akcijų verte pagrįstas mokėjimo sandoris, už kurį atsiskaitoma pinigais: tai akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris, kai ūkio subjektas įsigyja prekes ar paslaugas prisiimdamas įsipareigojimą perduoti pinigus ar kitą turtą tų prekių ar paslaugų tiekėjui už sumas, kurios yra pagrįstos ūkio subjekto ar kito grupės subjekto nuosavybės priemonių (įskaitant akcijas ar akcijų pasirinkimo sandorius) kaina (arba verte).

Akcijų verte pagrįstas mokėjimo sandoris, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis: tai akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoris, kai ūkio subjektas:

- a) gauna prekes ar paslaugas kaip atlygį už savo nuosavybės priemones (įskaitant akcijas ar akcijų pasirinkimo sandorius), arba
- b) gauna prekes ar paslaugas, bet neprivalo atsiskaityti už sandorį su tiekėju.

Šios pagrindinės apibrėžtys akivaizdžiai parodo, kad 2-ajame TFAS svarbiausias dalykas yra prekių ir paslaugų įsigijimas, kai atlygis (mokėjimas) yra nuosavybės priemonėmis arba pinigais, kurių vertė yra pagrįsta nuosavybės priemonių kaina. Grįžtant prie ankstesnio pavyzdžio, jei ūkio subjektas suteikia 20 akcijų savo darbuotojams, jei šie dirbs ateinančius 12 mėnesių, tai yra akcijų verte pagrįstas mokėjimas, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis. Tačiau jei ūkio subjektas savo darbuotojams skiria priedą, lygų akcijų kainos padidėjimui, su sąlyga, kad jie dirbs ateinančius 12 mėnesių, tai yra akcijų verte pagrįsto mokėjimo, už kurį atsiskaitoma pinigais, pavyzdys.

Daugelis akcijų verte pagrįstų sutarčių (pvz., su darbuotojais) apima ilgą laikotarpį ir reiškia, kad reikia atitikti kai kuriuos veiklos kriterijus. Pavyzdžiui, kai ūkio subjektai suteikia akcijų pasirinkimo sandorius darbuotojams už jų tarnybą, pavyzdžiui, trejų metų laikotarpiui, gauta paslauga apima trejus metus, o darbuotojai turi atitikti kriterijus, kad ūkio subjektui dirbtų trejus metus, kad įgytų kvalifikaciją (t. y. teisių suteikimo sąlyga). „Suteikti teisę“ ir „teisių suteikimo sąlyga“ yra dvi pagrindinės 2-ajame TFAS vartojamos apibrėžtys (2-asis TFAS, A priedėlis):

Suteikti teisę: įgyti teisę. Pagal susitarimą dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo, sandorio šalies teisė gauti pinigus, kitą turtą arba ūkio subjekto nuosavybės priemones suteikiama, kai sandorio šalies teisė nebeprisklaido nuo jokių teisių suteikimo sąlygų įvykdymo.

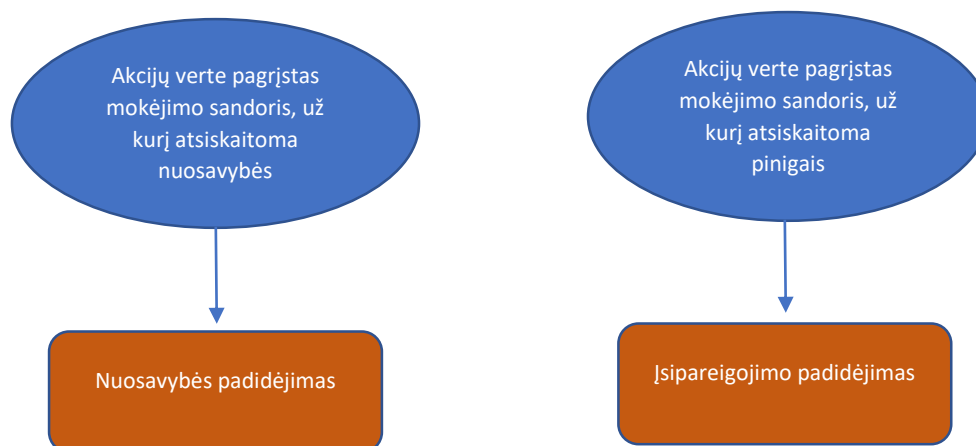
Teisių suteikimo sąlyga: sąlyga, kuri nustato, ar ūkio subjektas gauna paslaugas, suteikiančias sandorio šaliai teisę gauti pinigus, kitą ūkio subjekto turtą ar nuosavybės priemones pagal susitarimą dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo. Teisių suteikimo sąlyga yra paslaugų suteikimo arba veiklos sąlyga.

Teisių suteikimo laikotarpis: laikotarpis, per kurį turi būti įvykdytos visos susitarime dėl akcijų verte pagrįsto mokėjimo nurodytos teisių suteikimo sąlygos.

Tešiant ankstesnį pavyzdį, jei ūkio subjektas suteikia 20 akcijų savo darbuotojams su sąlyga, kad jie dirbs ateinančius 12 mėnesių, sutarties data yra suteikimo diena, o teisių suteikimo data yra 12 mėnesių vėliau, kai darbuotojai turi teisę gauti akcijas. Laikotarpis tarp sutarties (suteikimo dienos) ir teisių suteikimo datos (po 12 mėnesių) yra teisių suteikimo laikotarpis. Būti įdarbintam 12 mėnesių yra teisių suteikimo sąlyga.

PRIPAŽINIMAS IR VERTINIMAS

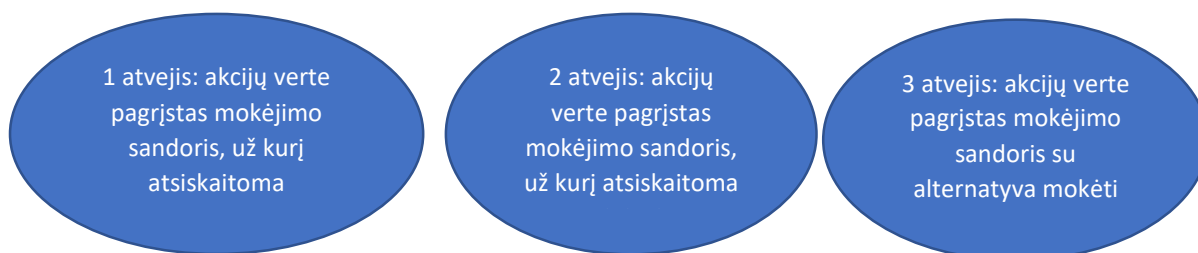
Pagrindinis 2-ojo TFAS principas yra tas, kad akcijų verte pagrįsto sandorio metu ūkio subjektas, gavęs prekes ar paslaugas, pripažįsta turtą arba sąnaudas ir atitinkamą nuosavybės ar įsipareigojimo padidėjimą, priklausomai nuo sandorio tipo. Šis principas apibendrintas 2 paveiksle.



2 pav. Akcijų verte pagrįstų sandorių pripažinimo kriterijai

Tęsiant ankstesnį pavyzdį, jei ūkio subjektas suteikia savo darbuotojams 20 akcijų su sąlyga, kad jie dirbs ateinančius 12 mėnesių, bus pripažintos sąnaudos už gautą paslaugą ir nuosavybės padidėjimas. Kita vertus, jei ūkio subjektas savo darbuotojams skiria piniginį priedą, lygų akcijų kainos padidėjimui, jei jie dirbs ateinančius 12 mėnesių, bus pripažintos sąnaudos už gautą paslaugą ir įsipareigojimų padidėjimas.

2-ajame TFAS pateikiami papildomi pripažinimo ir vertinimo principai trimis atvejais (scenarijais). Jie apibendrinti 3 paveiksle. Taip pat detalizuoti ir pavaizduoti kiekvienas iš jų atskirai.

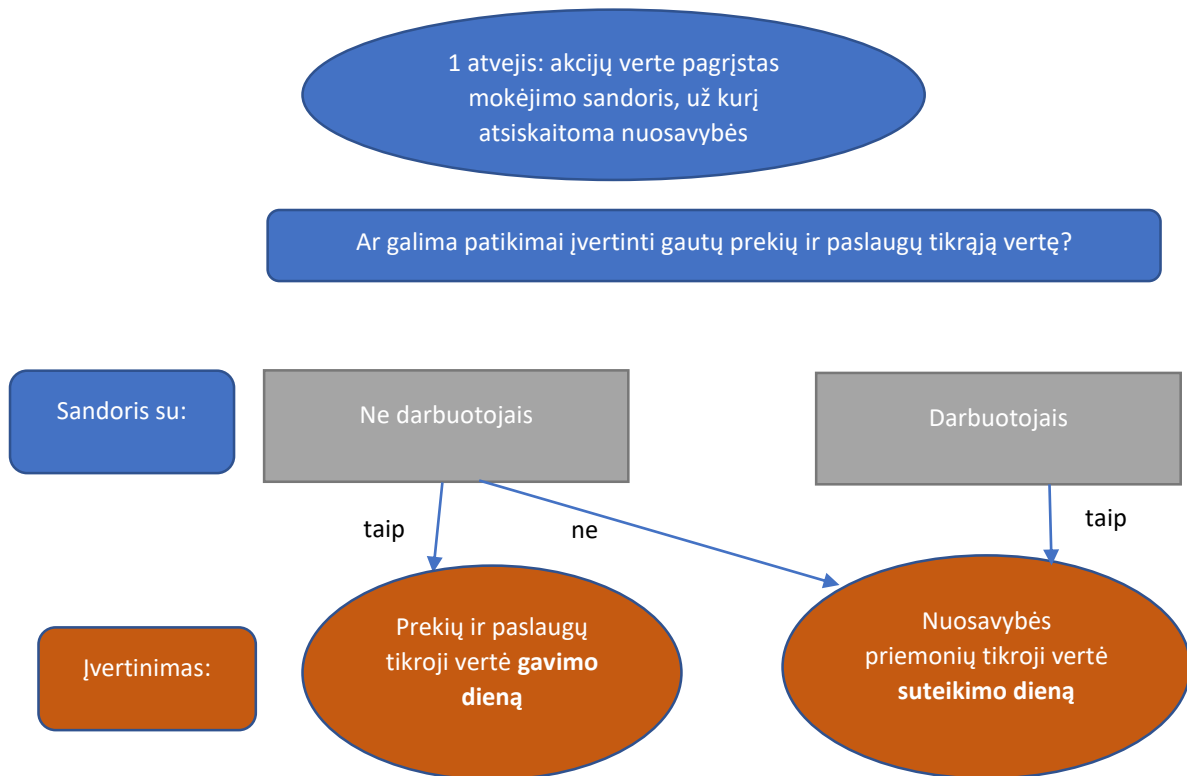


3 pav. Pagrindiniai atvejai (scenarijai) 2-ajame TFAS

1 atvejis: akcijų verte pagrįsto mokėjimo sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis

Akcijų verte pagrįstų mokėjimo sandorių, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, atveju ūkio subjektas turi įvertinti gautas prekes ar paslaugas ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą, tiesiogiai gautų prekių ar paslaugų tikrąją vertę, nebent tos tikrosios vertės patikimai įvertinti negalima. Jei ūkio subjektas negali patikimai įvertinti gautų prekių ar paslaugų tikrosios vertės, jis turi įvertinti jų vertę ir atitinkamą nuosavybės padidėjimą netiesiogiai, remdamasis suteiktų nuosavybės priemonių tikrąją vertę (2-asis TFAS, 10 straipsnis).

Atsižvelgiant į šalis, su kuriomis ūkio subjektas sąveikauja sudarydamas akcijų verte pagrįstus mokėjimo sandorius, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, vertinimo principai gali būti apibendrinti, kaip parodyta 4 paveiksle.



4 pav. Akcijų vertė pagrįsto mokėjimo sandorio, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, vertinimo principai

Pavyzdžiui, ūkio subjektas sutinka išleisti akcijas savo advokatams mainais už jų paslaugas, susijusias su ieškiniu. Ūkio subjektas iš teisininkų gauna sąskaitą faktūrą už tikrąją suteiktų paslaugų vertę, pvz., 20 000 PV. Kadangi paslaugų tikrąją vertę galima patikimai įvertinti, tai yra suma, už kurią bus pripažįstamos sąnaudos (už gautas paslaugas) ir nuosavybės padidėjimas.

Tais retais atvejais, kai negalima patikimai įvertinti prekių ir paslaugų tikrosios vertės, ūkio subjektas taiko tuos pačius principus, kaip ir sandoriams su darbuotojais, kai turi įvertinti nuosavybės priemonių tikrąją vertę suteikimo dieną. Tikroji vertė apskaičiuojama naudojant įvairius finansinius modelius (pvz., Black-Scholes, Monte Carlo ir kt.), atsižvelgiant į kelis aspektus, tokius kaip dabartinė akcijų kaina, tikėtini dividendai, nepastovumas ir kiti veiksniai.

Pavyzdžiui, pirmųjų metų pradžioje ūkio subjektas sudaro sutartį su 10 savo vadovų siekiant suteikti jiems po 100 akcijų pasirinkimo sandorių su sąlyga, kad kiekvienas išliks tarnyboje trejus metus. Numatoma akcijų pasirinkimo sandorio tikroji vertė pirmųjų metų pradžioje yra 6 PV. Tačiau antraisiais metais ūkio subjektą palieka 2 vadovai. Šiuo atveju negalima nustatyti darbuotojų teikiamų paslaugų tikrosios vertės, nes jie dirba ūkio subjekte. Įvertinimo tikslais ūkio subjektas naudos akcijų pasirinkimo sandorių tikrąją vertę, nustatytą taikant finansinius modelius. Pirmaisiais metais trijų metų sutarties tikroji vertė yra: 10 vadovų x 100 akcijų pasirinkimo sandorių x 6 PV = 6 000 PV. Bendra išlaidų suma yra 6 000 PV už trejus tarnybos metus, o tai reiškia 2 000 PV suma yra pirmaisiais metais (trečdalis). Sąnaudos ir nuosavybės padidėjimas bus pripažinti pirmaisiais metais už 2 000 PV:

D Sąnaudos 2 000 PV

K Nuosavybė 2 000 PV

Antraisiais metais dirba tik 8 vadovai, todėl sutartis galioja tik jiems. 8 vadovams ūkio subjektas skirs akcijų pasirinkimo sandorius, kurių bendra tikroji vertė yra: 8 vadovai x 100 akcijų pasirinkimo sandorių

$x 6 \text{ PV} = 4\,800 \text{ PV}$. Dviejų tarnybos metų vertė yra: $4\,800 \times 2/3 = 3\,200 \text{ PV}$. Kadangi $2\,000 \text{ PV}$ jau buvo pripažinta pirmaisiais metais, ūkio subjektas pripažins skirtumą ($3\,200 \text{ PV} - 2\,000 \text{ PV} = 1\,200 \text{ PV}$) kaip sąnaudas ir nuosavybės padidėjimą antraisiais metais.

D Sąnaudos 1 200 PV

K Nuosavybė 1 200 PV

Jei trečiaisiais metais pokyčių nebus, ūkio subjektas likusią sumą $1\,600 \text{ PV}$ ($4\,800 \text{ PV} - 3\,200 \text{ PV}$ pripažinta per pirmuosius dvejus metus) pripažins sąnaudomis ir nuosavybės padidėjimu.

D Sąnaudos 1 600 PV

K Nuosavybė 1 600 PV

Aukščiau pateiktas pavyzdys buvo paprastas, kad būtų galima suprasti bendruosius pripažinimo ir matavimo principus. Realūs pavyzdžiai yra sudėtingesni ir paprastai juose pateikiami veiklos kriterijai, kurie gali būti vidiniai (pvz., padidinti pardavimą, pelną ir pan.) arba išoriniai (pvz., akcijų kainos padidėjimas). 2-asis TFAS reikalauja, kad rinkos sąlygos į tikrosios vertės įvertinimą suteikimo dieną įtrauktų numatomą tikimybę ir jos vertinimų daugiau neperžiūrėtų, o vidinių sąlygų vertė turėtų būti patikslinta.

Dabar aptarsime akcijų vertę pagrįstų sandorių su darbuotojais, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, pavyzdį su vidiniais kriterijais. Ūkio subjekto pardavimų skyriuje dirba 50 žmonių ir kiekvienam suteikiami akcijų pasirinkimo sandoriai, tokiomis sąlygomis: darbuotojai turi likti dirbti trejus metus ir prisidėti prie pardavimų didinimo; jei vidutinis pardavimo padidėjimas yra mažesnis nei 5 %, kiekvienas darbuotojas gauna 50 akcijų pasirinkimo sandorių; jei vidutinis pardavimo padidėjimas yra didesnis nei 5 %, kiekvienas darbuotojas gauna 100 akcijų pasirinkimo sandorių; akcijų pasirinkimo sandorio tikroji vertė yra 30 PV. Žmogiškųjų išteklių skyriaus duomenys rodo, kad darbuotojų kaita siekia 20 %, o tai reiškia, kad iki laikotarpio pabaigos tarnyboje liks 40 darbuotojų. Pirmaisiais metais metinis pardavimų augimas siekia 4 %, o antraisiais metais metinis pardavimų augimas siekia 7 %. Trečiaisiais metais pardavimų augimas siekia 6 %, o faktinis likusių darbuotojų skaičius – 42. Dabar taikysime tuos pačius skaičiavimo principus iš ankstesnių pavyzdžių ir kiekvienų metų pabaigoje iš naujo įvertinsime tikrąją vertę (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Akcijų vertę pagrįsto sandorio, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, skaičiavimai su vidiniais veiklos kriterijais

Metai	Bendros tikrosios vertės apskaičiavimas	Laikotarpio sąnaudos	Sukauptos sąnaudos
Pirmieji metai	50 darbuotojų x 80 % x 50 akcijų pasirinkimo sandorių vienam darbuotojui x 30 PV už akcijų pasirinkimo sandorį = 60 000 PV	60 000 PV / 3 = 20 000 PV	20 000 PV
Antrieji metai	50 darbuotojų x 80 % x 100 akcijų pasirinkimo sandorių vienam darbuotojui x 30 PV už akcijų pasirinkimo sandorį = 120 000 PV	80 000 PV – 20 000 PV = 60 000 PV	120 000 PV x 2/3 = 80 000 PV
Tretieji metai	42 darbuotojai x 100 akcijų pasirinkimo sandorių vienam darbuotojui x 30 PV už akcijų pasirinkimo sandorį = 126 000 PV	126 000 PV – 80 000 PV = 46 000 PV	126 000 PV

Kiekvienais metais pripažįstamos sąnaudos ir nuosavybės padidėjimas šiame pavyzdyje: 20 000 PV pirmaisiais metais, 60 000 PV antraisiais metais ir 46 000 PV trečiaisiais metais. Taigi, vertės pokyčiai laikui bėgant atspindi vidinių kriterijų atitikimo pokyčius. Pateikiame tik pirmųjų metų didžiosios knygos įrašo pavyzdį, nes antrųjų ir trečiųjų metų įrašai yra panašūs atitinkamoms 1 lentelėje pateiktoms sumoms.

Pirmieji metai:

D Sąnaudos 20 000 PV

K Nuosavybė 20 000 PV

Dabar pateiksime akcijų vertę pagrįstų sandorių su darbuotojais, už kuriuos atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, pavyzdį pagal rinkos kriterijus. Ūkio subjektas kiekvienam iš savo 5 vadovų suteikia 100 akcijų pasirinkimo sandorių tokiomis sąlygomis: vadovai turi likti dirbti trejus metus, o akcijų kaina pasibaigus trejiems metams turėtų padidėti 25 %. Ūkio subjektas akcijų pasirinkimo sandorio tikrajai vertei nustatyti taiko modelį, kuriame atsižvelgiama į tikimybę, kad akcijų kaina padidės bent 25 %. Akcijų pasirinkimo sandorio tikroji vertė yra 15 PV. Atitinkamus skaičiavimus žr. 2 lentelėje.

2 lentelė. Akcijų vertę pagrįsto sandorio, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, skaičiavimai pagal rinkos kriterijus

Metai	Bendros tikrosios vertės apskaičiavimas	Laikotarpio sąnaudos	Sukauptos sąnaudos
Pirmieji metai	5 vadovai x 100 akcijų pasirinkimo sandorių vienam vadovui x 15 PV už akcijų pasirinkimo sandorį = 7 500 PV	7 500 PV / 3 = 2 500 PV	2 500 PV
Antrieji metai	5 vadovai x 100 akcijų pasirinkimo sandorių vienam vadovui x 15 PV už akcijų pasirinkimo sandorį = 7 500 PV	7 500 PV / 3 = 2 500 PV	5 000 PV
Tretieji metai	5 vadovai x 100 akcijų pasirinkimo sandorių vienam vadovui x 15 PV už akcijų pasirinkimo sandorį = 7 500 PV	7 500 PV / 3 = 2 500 PV	7 500 PV

Tokiu atveju kiekvienais metais pripažįstamos sąnaudos ir nuosavybės padidėjimas bus 2 500 PV, neatsižvelgiant į akcijų kainos pokyčius, nes tikroji vertė apima galimybę pasiekti ir nepasiekti numatomo tikslo nuo suteikimo dienos. Vienintelis sumos pokytis įvyks tik tuo atveju, jei bet kuris vadovas paliks ūkio subjektą, nes šis vidinis kriterijus nebuvo įtrauktas į finansinį modelį.

Kiekvienais metais:

D Sąnaudos 2 500 PV

K Nuosavybė 2 500 PV

2 atvejis: akcijų vertę pagrįsti mokėjimo sandoriai, už kuriuos atsiskaitoma pinigais

Ūkio subjektas turi įvertinti įsigytas prekes ar paslaugas ir prisiimtą įsipareigojimą to įsipareigojimo tikrąja vertę. Kol įsipareigojimas neįvykdomas, ūkio subjektas turi iš naujo įvertinti įsipareigojimo tikrąją vertę kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir atsiskaitymo dieną, bet kokius tikrosios vertės pokyčius pripažįstant laikotarpio pelnu arba nuostoliu (2-asis TFAS, 30 straipsnis).

Pavyzdžiui, ūkio subjektas suteikė teises į akcijų vertės padidėjimą 10-čiai vadovų su sąlyga, kad jie dirbs trejus metus. Teisės į akcijų vertės padidėjimą suteikia darbuotojams teisę gauti piniginę išmoką,

lygią akcijų kainos padidėjimui virš 100 PV. Tikimasi, kad teisių į akcijų vertės padidėjimą tikroji vertė bus: 1 500 PV pirmųjų metų pabaigoje; 1 800 PV antrųjų metų pabaigoje ir 2 000 PV trečiųjų metų pabaigoje. 3 lentelėje pateikti atitinkami skaičiavimai.

3 lentelė. Akcijų vertė pagrįsto mokėjimo sandorių, už kuriuos atsiskaitoma pinigais, skaičiavimai

Metai	Bendra tikroji vertė	Laikotarpio sąnaudos	Sukauptos sąnaudos
Pirmieji metai	1 500 PV	$1\,500\text{ PV} / 3 = 500\text{ PV}$	500 PV
Antrieji metai	1 800 PV	$1\,200\text{ PV} - 500\text{ PV} = 700\text{ PV}$	$1\,800\text{ PV} * 2/3 = 1\,200\text{ PV}$
Tretieji metai	2 000 PV	$2\,000\text{ PV} - 1\,200\text{ PV} = 800\text{ PV}$	2 000 PV

Pirmųjų metų įrašas, su pakoreguotomis antrųjų ir trečiųjų metų sumomis, pagal 3 lentelę, atrodo taip:

D Sąnaudos 500 PV

K Įsipareigojimai 500 PV

3 atvejis: akcijų vertė pagrįsti mokėjimo sandoriai su alternatyva mokėti pinigais

Akcijų vertė pagrįstiems mokėjimo sandoriams, kai pagal susitarimo sąlygas ūkio subjektas arba kita sandorio šalis gali pasirinkti, ar ūkio subjektas už sandorį atsiskaito pinigais (ar kitu turtu), ar išleisdamas nuosavybės priemones, ūkio subjektas tą sandorį arba jo sudedamąsias dalis turi apskaityti kaip akcijų vertė pagrįstą mokėjimo sandorį, už kurį atsiskaitoma pinigais, tiek, kiek ūkio subjektas prisiėmė įsipareigojimą atsiskaityti pinigais ar kitu turtu, arba kaip akcijų vertė pagrįstą mokėjimo sandorį, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, tiek, kiek toks įsipareigojimas nebuvo priimtas (2-asis TFAS, 34 straipsnis).

Jei sandorio šalis turi teisę pasirinkti atsiskaitymo formą, ūkio subjektas *de facto* suteikia sudėtinę finansinę priemonę, kurią sudaro skolos ir nuosavybės komponentai. Ūkio subjektas atskirai pripažins gautas prekes ir paslaugas pagal kiekvieną finansinės priemonės komponentą. Pirmiausia išmatuojama įsipareigojimų dalis.

Pavyzdžiui, ūkio subjektas vadovui suteikia 100 teisių į akcijų vertės padidėjimą, laikantis trijų metų įdarbinimo sąlygos. Vadovas gali pasirinkti pinigų išmokėjimą, lygų akcijos kainos padidėjimui nuo suteikimo dienos iki teisių suteikimo datos (trijų metų pabaigos) už 100 akcijų. Arba vadovas gali panaudoti 100 akcijų pasirinkimo sandoriu už panaudojimo kainą, lygią akcijų kainai suteikimo dieną. Akcijų pasirinkimo sandorio ir teisių į akcijų vertės padidėjimą tikroji vertė suteikimo dieną yra identiškos, 10 PV. Šiuo atveju nuosavybės komponento vertė yra $10\text{ PV} \times 100$ akcijų pasirinkimo sandorių = 1 000 PV. Be to, pinigų alternatyvos tikroji vertė yra: $10\text{ PV} \times 100$ teisių į akcijų vertės padidėjimą = 1 000 PV. Todėl šiuo atveju skolos komponento vertė yra 1 000 PV, o nuosavybės komponento vertė yra 0 ($1\,000\text{ PV}$ tikroji vertė – $1\,000\text{ PV}$ skolos komponentas).

D Sąnaudos 1 000 PV

K Įsipareigojimai 1 000 PV

Jei darbuotojams bus pasiūlyta rinktis iš skirtingų verčių alternatyvų, nuosavybės komponentui bus priskiriama likutinė suma. Pavyzdžiui, jei darbuotojams siūloma pirkti 110 akcijų ir teises į akcijų vertės padidėjimą už 100 akcijų, nuosavybės alternatyvos tikroji vertė yra: $10\text{ PV} \times 110$ akcijų pasirinkimo sandorių = 1 100 PV. Pinigų alternatyvos tikroji vertė yra (įsipareigojimo komponentas): $10\text{ PV} \times 100$ teisių į akcijų vertės padidėjimą = 1 000 PV. Todėl nuosavybės komponento tikroji vertė yra: $1\,100\text{ PV} - 1\,000\text{ PV} = 100\text{ PV}$.

D Sąnaudos 1 100 PV

K Įsipareigojimai 1 000 PV

K Nuosavybė 100 PV

Jei ūkio subjektui suteikiama galimybė pasirinkti atsiskaitymą, jis turi nustatyti, ar prievolė yra atsiskaityti pinigais, ar ne. Pavyzdžiui, ūkio subjektas turi pareigą atsiskaityti pinigais, jei jis turi numatytą atsiskaitymo pinigais politiką arba paprastai atsiskaito pinigais už panašias operacijas. Tokiu atveju ūkio subjektas apskaitys sandorį pagal akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorio, už kurį atsiskaitoma pinigais, reikalavimus. Jei tokio įsipareigojimo nėra, ūkio subjektas sandorį apskaito pagal akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorio, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, reikalavimus.

ATSKLEIDIMAS

2-ajame TFAS (44–52 straipsniuose) pateikiamas gana platus informacijos, kurią reikia atskleisti, sąrašas, kad finansinių ataskaitų vartotojai galėtų suprasti akcijų vertę pagrįstų mokėjimo sandorių pobūdį ir mastą. Svarbiausia informacija yra: kiekvieno susitarimo dėl akcijų vertę pagrįsto mokėjimo kiekvienos rūšies aprašymas, įskaitant teisių suteikimo reikalavimus, atsiskaitymo metodą (pinigais arba nuosavybe), priemonių skaičių ir vykdymo kainas, pasirinkimo sandorių kainų modelį, nepastovumą, sąnaudas, kylančias dėl įvairių atsiskaitymo būdų ir pan.

PAVYZDŽIAI

Įmonė „Grant“ taiko įvairių tipų akcijų vertę pagrįstus sandorius, kad atlygintų savo darbuotojams. Šiuo konkrečiu atveju kalbama apie 3 MTEP** vadovus, giliai įsitraukusius į įmonės „Grant“ mokslinių tyrimų projektus. Atsižvelgdamas į jų strateginę svarbą, įmonės „Grant“ generalinis direktorius norėtų paskatinti juos likti dirbti ateinančius trejus metus. Dabar įmonė įvertina trijų tipų susitarimų pasirinkimą, o apskaitininkai privalo aptarti kiekvieno scenarijaus apskaitą pagal 2-ąjį TFAS.

1 scenarijus: suteikti 3 darbuotojams po 100 fantominių*** akcijų (teisę gauti pinigų sumą, lygią akcijos kainai).

2 scenarijus: suteikti 3 darbuotojams teisę gauti po 110 akcijų. Akcijos turi būti saugomos mažiausiai 2 metus nuo jų gavimo.

3 scenarijus: suteikti 3 darbuotojams teisę rinktis iš 100 fantominių akcijų arba 110 akcijų su sąlyga, kad akcijos turi būti saugomos mažiausiai 2 metus nuo jų gavimo.

Suteikimo dieną akcijos kaina yra 20 PV, pirmųjų metų pabaigoje padidėja iki 21 PV, antrųjų metų pabaigoje iki 21,5 PV ir trečiųjų metų pabaigoje iki 22 PV. Akcijų pasirinkimo sandorių tikroji vertė suteikimo dieną yra 19 PV.

SPRENDIMAS

1 scenarijus: tai akcijų vertę pagrįsto mokėjimo sandorio, už kurį atsiskaitoma pinigais, pavyzdys, kai įsipareigojimai vertinami kiekvieną atskaitomybės dieną, o bet kokie tikrosios vertės pokyčiai pripažįstami ataskaitinio laikotarpio pelnu arba nuostoliais. 4 lentelėje pateikti 1 scenarijaus skaičiavimai.

** MTEP - moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra.

*** Fantominės akcijos – tai tariamos akcijos, duodančios pažadą ateityje suteikti akcijų.

4 lentelė. 1 scenarijaus skaičiavimai (suteikiant 100 fantominių akcijų)

Metai	Bendra tikroji vertė	Laikotarpio sąnaudos	Sukauptos sąnaudos
Pirmieji metai	$3 \times 100 \times 21 = 6\,300$ PV	$6\,300$ PV / 3 = 2 100 PV	2 100 PV
Antrieji metai	$3 \times 100 \times 21,5 = 6\,450$ PV	$4\,300$ PV – 2 100 PV = 2 200 PV	$6\,450$ PV x 2/3 = 4 300 PV
Tretieji metai	$3 \times 100 \times 22 = 6\,600$ PV	$6\,600$ PV – 4 300 PV = 2 300 PV	6 600 PV

Pirmaisiais / antraisiais / trečiaisiais metais:

D Sąnaudos 2 100 PV / 2 200 PV / 2 300 PV

K Įsipareigojimai 2 100 PV / 2 200 PV / 2 300 PV

2 scenarijus: tai akcijų vertė pagrįsto mokėjimo sandorio, už kurį atsiskaitoma nuosavybės priemonėmis, pavyzdys pagal rinkos kriterijus. Šiuo atveju naudojama tikroji vertė suteikimo dieną. Tikroji vertė yra: $3 \times 110 \times 19$ PV = 6 270 PV, o 2 090 PV kiekvienais metais pripažįstama sąnaudose ir nuosavybėje.

Kiekvienais metais:

D Sąnaudos 2 090 PV / 2 090 PV / 2 090 PV

K Nuosavybė 2 090 PV / 2 090 PV / 2 090 PV

3 scenarijus: tai akcijų vertė pagrįsto mokėjimo sandorio su alternatyva mokėti pinigais, pavyzdys, o darbuotojai turi teisę pasirinkti vieną iš alternatyvų. Šiuo atveju ūkio subjektas suteikia sudėtinę finansinę priemonę, kurią sudaro skolos ir nuosavybės komponentai. 5 lentelėje pateikti skaičiavimai.

Suteikimo dieną:

Nuosavybės alternatyvos tikroji vertė = $3 \times 110 \times 19 = 6\,270$ PV

Pinigų alternatyvos tikroji vertė = $3 \times 100 \times 20 = 6\,000$ PV

Nuosavybės komponento tikroji vertė yra: $6\,270$ PV – $6\,000$ PV = 270 PV

5 lentelė. 3 scenarijaus skaičiavimai (pasirinkimas tarp dviejų alternatyvų)

Metai	Įsipareigojimai			Nuosavybė	
	Bendra tikroji vertė	Laikotarpio sąnaudos	Sukauptos sąnaudos	Nuosavybė	Sąnaudos
Pirmieji metai	$3 \times 100 \times 21 = 6\,300$ PV	$6\,300$ PV / 3 = 2 100 PV	2 100 PV	270 PV / 3 = 90 PV	90 PV
Antrieji metai	$3 \times 100 \times 21,5 = 6\,450$ PV	$4\,300$ PV – 2 100 PV = 2 200 PV	$6\,450$ PV x 2/3 = 4 300 PV	270 PV / 3 = 90 PV	90 PV
Tretieji metai	$3 \times 100 \times 22 = 6\,600$ PV	$6\,600$ PV – 4 300 PV = 2 300 PV	6 600 PV	270 PV / 3 = 90 PV	90 PV

Trečiųjų metų pabaigoje, jei pasirenkama pinigų alternatyva, mokama pinigų suma bus: $3 \times 100 \times 22$ PV = 6 600 PV. Jei išleidžiamos akcijos, jų vertė bus: $3 \times 110 \times 22 = 7\,260$ PV.