

# FINANSINĖS APSKAITOS TVARKYMAS darbo santykių ir civilinių santykių pagrindu

Živilė LISAUSKIENĖ  
Apskaitos specialistė

◆ **Nuolat prastėjančios ekonominės prognozės** ir didėjantis neapibrėžtumas verčia įmones ieškoti taupymo galimybių. Taupyti galima ir darbo santykius keičiant civiliniais. Tačiau ne visada tai legalu. Darbo kodeksas draudžia sudaryti civilinio pobūdžio susitarimus dėl Darbo kodekse numatytų teisių ir pareigų įgyvendinimo. Kokiais atvejais darbo sutartis su buhalteriu gali būti pakeista civiline paslaugų sutartimi, o kada tai rizikinga?

## DARBO IR CIVILINIAI SANTYKIAI NĖRA ALTERNATYVŪS

Darbo kodekso 32 straipsnis darbo sutartį apibūdina, kaip *darbuotojo ir darbdavio susitarimą, pagal kurį darbuotojas išsipareigoja būdamas pavaldus darbdaviui ir jo naudai atlikti darbo funkciją, o darbdavys išsipareigoja už tai mokėti darbo užmokesį*. Pavaldumas reiškia darbo funkcijų atlikimą darbdavio nustatyta tvarka, tinkamų darbo sąlygų darbuotojui užtikrinimą, darbdavio teisę vadovauti darbo procesui ir jį kontroliuoti, įpareigojimą darbuotojui paklusti darbdavio nurodymams ar darbovietėje galiojančiai tvarkai. Už nustatytų reikalavimų nesilaikymą darbdavys gali taikyti drausminio poveikio priemones – nutraukti darbo sutartį. Jeigu **minėtomis sąlygomis su fiziniu asmeniu būtų sudaryta ne darbo, bet civilinė sutartis, ji vis tiek būtų prilyginta darbo sutarčiai**, o išmokos pagal ją turėtų būti

apmokestintos kaip su darbo santykiais susijusios pajamos.

Tam, kad tarpusavio santykiai būtų pripažinti civiliniais, tarp šalių negali atsirasti pavaldumo. Jos abi turi išlikti lygiateisėmis šalimis, savarankiškai vykdančiomis prisiimtus įsipareigojimus. Be to, pagal civilinę sutartį šalys išsipareigoja atlikti tam tikras iš anksto aptartas užduotis (pvz., tvarkyti apskaitą, rengti finansines ataskaitas ir mokesčių deklaracijas), pasiekti nustatytus rezultatus. Darbo santykiai įpareigoja tęstinį laiką vykdyti sutartyje nustatytas funkcijas, o ne įvykdyti konkrečią užduotį. Todėl su buhalteriu dėl analogiško darbo atlikimo sudaromoje darbo ir civilinėje sutartyse jo funkcijos ar užduotys bus apibūdintos šiek tiek skirtingai.

Dirbantiems pagal civilines sutartis netaikomos įmonėje galiojančios darbo tvarkos ir kitos vidaus taisyklės, išskyrus tiesiogiai susijusias

su užduoties vykdymu – apskaitos tvarkymu, t. y. ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarka, apskaitos politika, komandiruočių tvarka ir pan. Civilinėse sutartyse apibrėžiant užduotis, svarbu aiškiai įvardyti, kokias konkrečias paslaugas asmuo teiks, koku periodiškumu ir kokio dydžio atlyginimas jam bus mokamas. Sutartyje aptariamoms ir kitoms svarbioms sąlygoms, nes tai yra pagrindinis dokumentas, nustatantis šalių išpareigojimus viena kitos atžvilgiu. Abiejų šalių tarpusavio santykiai, kiek jie neaptarti šioje sutartyje, papildomai būtų reglamentuojami ne darbo teisės aktais, bet Civilinio kodekso nuostatomis bei finansinės apskaitos ir mokesčių reglamentais, aptariančiais finansinės apskaitos tvarkymo, mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo reikalavimus.

**Požymiai, kurie reiškia darbo santykių, bet ne civilinių santykių egzistavimą** ir kurių geriau vengti sudarant paslaugų sutartį su buhalteriu: buhalteris paslaugas teikia tik įmonės darbo valandomis, darbdavys jį aprūpina būtinomis darbo priemonėmis (kompiuteriu ir kita įranga, kompiuterio programa, buhalteris naudojami įmonės elektroniniu paštu, mobiliuoju telefonu ir pan.), biure jam yra sukurta darbo vieta, kartais atliekami ir sutartyje nenumatyti darbai, buhalteris paslaugas teikia vieninteliam užsakovui – konkrečiai įmonei, darbdavys apmoka asmens kvalifikacijos kėlimo išlaidas. Aišku, tai nereiškia, kad dirbdamas pagal civilinę sutartį buhalteris būtinai turi naudoti, pvz., savo įsigytą apskaitos programą, jeigu užsakovas turi jo veiklai geriau pritaikytą variantą. Tačiau tai reiškia, kad, esant tokioms civiliniams santykiams nebūdingoms sąlygoms, reikia gebėti jas motyvuotai paaiškinti.

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemo-kumo valdymo tarnyba yra parengusi pavyzdinę finansinės apskaitos paslaugų teikimo sutartį. Verta ja pasinaudoti rengiant savąjį variantą.

## APMOKESTINIMAS

Pagal darbo sutartį dirbančio buhalterio atlygis apmokestinamas kaip su darbo santykiais susijusios pajamos, o tas pačias paslaugas teikiant individualios veiklos pagal pažymą pagrindu, mokesčių našta gerokai mažesnė. Tai tampa svarbia priežastimi darbo santykius keisti civiliniais. Tačiau mokesčių administratorius

Dirbantieji pagal civilines sutartis gali drausti savo civilinę atsakomybę. Ankstesnėje buhalterinę apskaitą reglamentuojančio įstatymo versijoje toks draudimas buvo privalomas. Dabar tai daryti rekomenduojama.

ganėtinau priekabia vertina tokius santykių keitimus, ypač jeigu nutraukus darbo sutartį su tuo pačiu asmeniu sudaroma civilinė sutartis dėl finansinės apskaitos tvarkymo, o kitos sąlygos (darbo grafikas, darbo vieta, darbo priemonės – kompiuterio programa ir pan.) išlieka nepakitusios. Didelė tikimybė, kad pagal tokią sutartį gaunamos pajamos gali būti perkvalifikuotos į su darbo santykiais susijusias pajamas.

## SKIRTINGA ATSAKOMYBĖ

Vienas iš esminių skirtumų, lyginant buhalterio veiklą jam dirbant darbo sutarties pagrindu ir paslaugas teikiant pagal civilinę sutartį, yra buhalterio atsakomybė. Jei **buhalteris yra įdarbintas įmonėje**, jam taikoma Darbo kodekse numatyta atsakomybė – už netinkamą pareigų atlikimą gresia drausminė atsakomybė. Įstatymas gana detalai aptaria tokios atsakomybės taikymo procedūrą: turi būti nustatytas darbinų pareigų neatlikimo ar netinkamo atlikimo faktas, darbdavys iš darbuotojo privalo pareikalauti raštiško pasiaiškinimo dėl darbo pareigų pažeidimo. Jei iš darbuotojo pasiaiškinimo nepaaiškėja aplinkybės, atleidžiančios jį nuo atsakomybės, darbdavys savo įsakymu gali pareikšti darbuotojui išpėjimą, kad už antrą tokį pat darbo pareigų pažeidimą per vienerius metus darbdavys galėtų nutraukti darbo santykius. Su tokio pobūdžio įsakymu darbuotojas privalo būti supažindintas raštu. Drausminė nuobauda darbuotojui negali būti skiriama praėjus vienam mėnesiui nuo to momento, kai darbdaviui paaiškėjo darbuotojo padarytas darbo pareigų pažeidimas, arba praėjus 6 mėn. nuo to momento, kai darbuotojas pažeidė darbo pareigas, išskyrus atvejus, kai padarytas



pažeidimas nustatomas atliekant auditą ar reviziją. Tuomet drausminę nuobaudą galima skirti, jei nuo pažeidimo padarymo nėra praėjęs 2 metų terminas.

Kita atsakomybės rūšis, kuri gali būti taikoma darbuotojui, – **materialinė atsakomybė**, kuri kyla, kai darbuotojas, pažeidęs savo darbo pareigas, padaro žalą darbdaviui. Esminis šios atsakomybės dalykas – kad darbuotojo materialinė atsakomybė paprastai yra ribotoji: ji yra ne didesnė kaip jo trijų vidutinių mėnesinių darbo užmokesčių dydžio, o jeigu turtinė žala padaryta dėl darbuotojo didelio neatsargumo, – ne didesnė kaip jo šešių vidutinių darbo užmokesčių dydžio. Tai reiškia, kad, jei darbuotojas darbdaviui padarė žalą, kurios dydis viršija jo trijų (esant dideliame neatsargumui – šešių) vidutinių mėnesinių darbo užmokesčių dydį, darbuotojas atlygina tik tą padarytos žalos dydį, kuris neviršija trijų (šešių) jo vidutinių darbo užmokesčių. Ir tik tuomet, kai yra Darbo kodekse numatytos sąlygos, darbuotojas gali būti įpareigojamas atlyginti visą padarytą žalą, net jei jos dydis viršija darbuotojo trijų ar šešių mėnesių vidutinį darbo užmokestį.

Kai buhalteris **teikia įmonei paslaugas civilinės sutarties pagrindu**, už netinkamą pareigų atlikimą jam gali būti taikoma tiek sutartyje, tiek ir Civiliniame kodekse numatyta atsakomybė. Civilinis kodeksas nurodo, kad sutartinė civilinė atsakomybė yra turtinė prievolė, kuri atsiranda dėl to, kad neįvykdoma ar netinkamai įvykdoma sutartis, kurios viena šalis (įmonė, kuriai buhalteris teikia buhalterinės apskaitos paslaugas) turi teisę reikalauti nuostolių atlyginimo ar netesybų (sumokėti baudą, delspinigius), o kita šalis (buhalteris) privalo atlyginti dėl sutarties neįvykdymo ar netinkamo įvykdymo padarytus nuostolius arba sumokėti netesybas (baudą, delspinigius).

Reikia pabrėžti, kad, kitaip nei materialinės atsakomybės, kuri taikoma darbuotojui, atveju, kalbant apie sutartinę civilinę buhalterio atsakomybę, Civilinis kodeksas vienareikšmiškai nustato – padaryti nuostoliai turi būti atlyginti visiškai. **Kitaip tariant, galioja principas – jei dėl buhalterio netinkamai suteiktų paslaugų įmonė patiria kokius nors nuostolius (pvz., sumoka delspinigius, baudas ar pan.), buhalteris privalo juos atlyginti visiškai.** Ir tik tuomet,

kai įstatymai ar tarp šalių sudaryta sutartis nustato ribotą šalies civilinę atsakomybę, gali būti taikoma ribotoji atsakomybė. Taikant materialinę atsakomybę pagal darbo sutartį dirbančiam asmeniui, yra visiškai priešinga situacija – dažniausiai taikoma ribotoji atsakomybė, ir tik išimtiniais atvejais taikoma visiška materialinė atsakomybė.

Dirbantieji pagal civilines sutartis gali drausti savo civilinę atsakomybę. Ankstesnėje buhalterinę apskaitą reglamentuojančio įstatymo versijoje toks draudimas buvo privalomas. Dabar tai daryti rekomenduojama.

Dar vienas svarbus dokumentas, taikomas pagal civilinę sutartį finansinės apskaitos tvarkymo paslaugas teikiantiems buhalteriams ir didinantis jų administracinę naštą bei baudų riziką, – **Pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatymas**. Apskaitos tvarkymo paslaugas teikiantieji ( tiek juridiniai, tiek ir fiziniai asmenys) privalo nustatyti kiekvieno savo kliento ir tikrojo naudoto gavėjo tapatybę (parengti kliento anketą), teikti FNTT informaciją apie kliento vykdomas pinigines operacijas, pranešti FNTT apie įtartinas ir neįprastas pinigines operacijas, tvarkyti registracijos žurnalus, sukurti savo pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos politiką, dalyvauti kvalifikacijos kėlimo mokymuose ir kt. Nuo šių metų atsiranda prievolė FNTT periodiškai teikti duomenis apie savo klientus. Už šių reikalavimų nevykdymą (pvz., reikalaujamų dokumentų nesurinkimą ar jų neatnaujinimą) gali būti skirta bauda. Viso šito nereikia pagal darbo sutartis dirbantiems buhalteriams.

## SUTARTIES NUTRAUKIMAS

**Darbo sutarties nutraukimo** procedūrą detaliai aptaria Darbo kodeksas. Kaip žinia, darbo sutartis gali būti nutraukta įvairiais pagrindais. Dažniausi atvejai – darbuotojo pareiškimu (darbuotojui darbdavį išpėjus prieš 20 kalendorių dienų), šalių susitarimu (šalys sutaria, nuo kada darbo sutartis nutraukiama ir kokiomis sąlygomis), pasibaigus sutarties terminui (kuomet sudaryta terminuota darbo sutartis), darbdavio iniciatyva. Pažymėtina, kad nutraukti darbo santykius, ypač kai pats darbuotojas tam prieštarauja, nėra paprasta. Įgyvendinant šią

„ Pagal darbo sutartį dirbančio buhalterio atlygis apmokstinamas kaip su darbo santykiais susijusios pajamos, o tas pačias paslaugas teikiant individualios veiklos pagal pažymą pagrindu, mokesčių našta gerokai mažesnė. Tai tampa svarbia priežastimi darbo santykius keisti civiliniais.

procedūrą, privalu itin kruopščiai laikytis visų Darbo kodekso nuostatų, darbdavys privalo sumokėti kompensaciją už nepanaudotas kasmetines atostogas, o kai kuriais atvejais – išmokėti ir išeitinės išmokas.

Kai šalys bendradarbiauja **paslaugų sutarties pagrindu**, sutartis paprastai nutraukiama toje sutartyje aptarta tvarka. Dažniausiai tokiose sutartyse numatyta, kad viena iš šalių ją gali nutraukti raštu išpėjusi kitą šalį prieš tam tikrą terminą. Neretai paslaugų sutartys nutrūksta pasibaigus jų galiojimo terminui. Civilinis kodeksas nustato dar vieną sutarties nutraukimo galimybę – paslaugų sutartis gali būti nutraukta vienašališku kliento sprendimu, nepaisant to, kad paslaugų teikėjas jau pradėjo ją vykdyti. Šiuo atveju klientas privalo sumokėti paslaugų teikėjui kainos dalį, proporcingą suteiktoms paslaugoms, ir atlyginti kitas protingas išlaidas, kurias paslaugų teikėjas, norėdamas įvykdyti sutartį, padarė iki pranešimo apie sutarties nutraukimą gavimo iš kliento momento. Paabrėžtina, kad **esminis skirtumas, nutraukiant civilinę paslaugų sutartį ir darbo sutartį, yra didesnė galimybė šalims sutarti dėl nutraukimo galimybių ir nutraukimo pasekmių**, nes, nutraukiant civilinę sutartį, paslaugų teikėjui nėra mokamos nei išeitinės išmokos, nei kompensacijos už nepanaudotas atostogas ir pan. Todėl šalys lengviau ir paprasčiau randa sutarimą dėl paslaugų sutarties nutraukimo sąlygų, lyginant su darbo sutartimi.

