PUBLISKĀ SEKTORA VIENĪBU VISPĀRĪGO FINANŠU ZIŅOJUMU SNIEGŠANAS KONCEPTUĀLĀS PAMATNOSTĀDNES

**

**

Šo dokumentu izstrādāja un apstiprināja Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu padome® (*IPSASB*®), un tas sākotnēji publicēts 2014. gada oktobrī. 2023. gadā tika atjaunināta 3., 5. un 7. nodaļa.

*IPSASB* mērķis ir darboties sabiedrības interesēs, izstrādājot kvalitatīvus publiskā sektora grāmatvedības standartus un veicinot to pieņemšanu un īstenošanu, tādējādi uzlabojot prakses kvalitāti un konsekvenci visā pasaulē un stiprinot publiskā sektora finanšu pārredzamību un pārskatatbildību.

Lai sasniegtu šo mērķi, *IPSASB* ir izstrādājusi starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus® (*IPSAS*®) un ieteicamās prakses vadlīnijas (*RPG*) publiskā sektora vienībām, tostarp valsts un reģionālajām valdībām, pašvaldībām un saistītajām valdības iestādēm.

*IPSAS* attiecas uz vispārīgiem finanšu pārskatiem (finanšu pārskatiem) un ir autoritatīvi. *RPG* ir paziņojumi, kuros sniegtas labas prakses vadlīnijas par to, kā sagatavot vispārīgos finanšu ziņojumus (*GPFR*), kas nav finanšu pārskati. Atšķirībā no *IPSAS* ieteicamās prakses vadlīnijās nav noteiktas prasības. Pašreiz visi paziņojumi attiecībā uz *GPFR*, kas nav finanšu pārskati, ir *RPG*. *RPG* nav sniegtas norādes par to, kāda noteiktības pakāpe (ja tāda ir piemērojama) būtu jāpiemēro informācijai.

Struktūras un procesus, kas pamato *IPSASB*® darbības, veicina Starptautiskā Grāmatvežu federācija® (*IFAC*®).

Autortiesības© 2023. gada decembris, Starptautiskā Grāmatvežu federācija® (*IFAC*®). Informāciju par autortiesībām, preču zīmi un atļaujām skat. 112. lpp.

**PUBLISKĀ SEKTORA VIENĪBU VISPĀRĪGO FINANŠU ZIŅOJUMU SNIEGŠANAS KONCEPTUĀLĀS PAMATNOSTĀDNES**

**SATURA RĀDĪTĀJS**

Lappuse

Ievads 4-7

1. NODAĻA. KONCEPTUĀLO PAMATNOSTĀDŅU LOMA UN IETEKME 8-11

2. NODAĻA. VISPĀRĪGO FINANŠU ZIŅOJUMU SNIEGŠANAS MĒRĶI UN LIETOTĀJI 12-25

3. NODAĻA. KVALITĀTES PAZĪMES 26-43

4. NODAĻA. ZIŅOJOŠĀ VIENĪBA 44-49

5. NODAĻA. FINANŠU PĀRSKATU ELEMENTI 50-82

6. NODAĻA. ATZĪŠANA FINANŠU PĀRSKATOS 83-87

7. NODAĻA. AKTĪVU UN SAISTĪBU NOVĒRTĒŠANA FINANŠU PĀRSKATOS 88-117

8. NODAĻA. INFORMĀCIJAS UZRĀDĪŠANA VISPĀRĪGAJOS FINANŠU ZIŅOJUMOS 118-133

A papildinājums

**Priekšvārds dokumentam “Publiskā sektora vienību vispārīgo finanšu ziņojumu sniegšanas konceptuālās pamatnostādnes”**

**Ievads**

1. Dokumentā “Publiskā sektora vienību vispārīgo finanšu ziņojumu sniegšanas konceptuālās pamatnostādnes” (turpmāk tekstā – “konceptuālās pamatnostādnes”) ir izstrādāta koncepcija, kas piemērojama, izstrādājot starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus (*IPSAS*) un ieteicamās prakses vadlīnijas (*RPG*), ko piemēro, lai sagatavotu un sniegtu publiskā sektora vienību vispārīgos finanšu ziņojumus (*GPFR*)[[1]](#footnote-2).

2. Vairuma publiskā sektora vienību galvenais mērķis ir pakalpojumu sniegšana sabiedrībai, nevis peļņas gūšana un pašu kapitāla atdeves ģenerēšana ieguldītājiem. Attiecīgi šādu vienību darbības rezultātus var tikai daļēji novērtēt, pārbaudot finansiālo stāvokli, darbības finansiālos rezultātus un naudas plūsmas. *GPFR* ir sniegta informācija lietotājiem pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. Tāpēc publiskā sektora vienību *GPFR* lietotājiem ir nepieciešama informācija, lai pamatotu šādu jautājumu vērtēšanu:

* vai vienība ir efektīvi un lietderīgi sniegusi pakalpojumus sabiedrībai;
* kādi resursi pašreiz ir pieejami turpmākiem izdevumiem un kādā apmērā ir noteikti to lietošanas ierobežojumi vai nosacījumi;
* kādā apmērā ir mainījies slogs nākamo gadu nodokļu maksātājiem par pašreizējo pakalpojumu apmaksu un
* vai vienības spēja sniegt pakalpojumus ir uzlabojusies vai pasliktinājusies salīdzinājumā ar iepriekšējo gadu.

3. Valdībām parasti ir plašas pilnvaras, tostarp spēja noteikt un piemērot tiesiskās prasības un mainīt šīs prasības. Pasaules mērogā publiskais sektors ir ļoti daudzveidīgs konstitucionālās kārtības un tā darbības metožu ziņā. Tomēr pārvaldība publiskajā sektorā kopumā nozīmē, ka likumdevēja struktūra (vai tai līdzvērtīga struktūra) prasa atbildību no izpildvaras struktūras.

4. Turpmākajās iedaļās ir uzsvērtas publiskā sektora raksturīgās pazīmes, ko *IPSASB* ir izvērtējusi, izstrādājot konceptuālās pamatnostādnes.

**Darījumu bez atlīdzības apjoms un finansiālā nozīme**

5. Darījumā bez atlīdzības vienība saņem vērtību no citas puses, tieši nesniedzot pretī aptuveni līdzvērtīgu vērtību. Šādi darījumi publiskajā sektorā ir izplatīti. Fiziskai personai vai personu grupai sniegto pakalpojumu kvalitāte un līmenis parasti nav tieši saistīts ar novērtēto nodokļu līmeni. Var gadīties, ka fiziskai personai vai grupai ir jāmaksā maksa vai nodeva un/vai bija jāveic noteiktas iemaksas, lai saņemtu noteiktus pakalpojumus. Tomēr šādi darījumi parasti ir bez atlīdzības, jo summa, ko fiziska persona vai personu grupa iegūst kā pabalstus, nebūs aptuveni vienāda ar summu, ko šī persona vai personu grupa ir samaksājusi kā nodevas vai iemaksas. Darījumu bez atlīdzības veids var ietekmēt to, kā pakalpojuma saņēmēji un resursu sniedzēji tos uzskaita, novērtē un uzrāda, lai vislabāk pamatotu vienības novērtējumus.

6. Nodokļa uzlikšana ir tiesību aktos noteikts, obligāts darījums bez atlīdzības, kura viena puse ir fiziskas personas vai vienības un otra puse ir valdība. Nodokļu iekasēšanas pilnvaras var ļoti atšķirties atkarībā no tā, kāda ir valsts valdības pilnvaru saikne ar zemāka līmeņa valsts pārvaldes vienībām un citu publiskā sektora vienību pilnvarām. Starptautiskās publiskā sektora vienības lielākoties tiek finansētas ar pārskaitījumiem no valsts, reģiona un pavalsts valdībām. Šādu finansējumu var reglamentēt līgumi un konvencijas vai arī tas var būt brīvprātīgs.

7. Valdības un citas publiskā sektora vienības uzņemas atbildību pret resursu sniedzējiem, jo īpaši tiem, kas sniedz resursus nodokļu un citu obligāto darījumu veidā. Šā dokumenta 2. nodaļā “Vispārīgo finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi un lietotāji” ir apspriests finanšu ziņojumu sniegšanas pārskatatbildības mērķis.

**Apstiprināta budžeta nozīmīgums**

8. Lielākā daļa valdību un citu publiskā sektora vienību gatavo budžetu. Daudzās jurisdikcijās ir konstitucionāla prasība sagatavot un padarīt publiski pieejamu budžetu, ko ir apstiprinājis likumdevējs (vai ekvivalenta struktūra). Tiesību aktos bieži vien ir definēts šīs dokumentācijas saturs. Likumdevējs (vai ekvivalenta struktūra) veic uzraudzību, un sabiedrība un to ievēlētie pārstāvji liek vienības vadībai uzņemties finansiālo atbildību, izmantojot budžeta un citus mehānismus. Pamatojoties uz apstiprināto budžetu, bieži vien nosaka nodokļu apmēru, un budžeta apstiprināšana ir daļa no procesa, kurā iegūst juridisku apstiprinājumu tēriņiem.

9. Ņemot vērā apstiprinātā budžeta nozīmību, informācija, kas ļauj lietotājiem salīdzināt finanšu rezultātus ar budžetu, palīdz izvērtēt, cik lielā apmērā publiskā sektora vienība ir sasniegusi savus finanšu mērķus. Šāda informācija veicina pārskatatbildību un tiek izmantota lēmumu pieņemšanai attiecībā uz turpmākiem budžetiem. Ziņojumi par budžeta izpildi parasti ir mehānisms, ko izmanto, lai parādītu tiesisko prasību ievērošanu attiecībā uz valsts finansēm. Vajadzība lietotājiem iegūt budžeta informāciju ir aplūkota 2. nodaļā.

**Publiskā sektora programmu specifika un publiskā sektora ilgmūžība**

10. Daudzas publiskā sektora programmas ir ilgtermiņa programmas, un spēja izpildīt apņemšanās ir atkarīga no nodokļu politikas un iemaksām nākotnē. Daudzas apņemšanās, kas izriet no publiskā sektora programmām, un pilnvaras iekasēt nodokļus nākotnē neatbilst 5. nodaļā “Finanšu pārskatu elementi” noteiktajām saistību un aktīvu definīcijām. Tāpēc šādas apņemšanās un pilnvaras netiek uzskaitītas finanšu pārskatos.

11. Tādējādi finansiālā stāvokļa pārskats un pārskats par darbības finansiālajiem rezultātiem nevar sniegt visu informāciju, kas lietotājiem ir nepieciešama par ilgtermiņa programmām, jo īpaši tām, kas sniedz sociālos pabalstus. Daudzi lēmumi radīs finansiālās sekas, kurām būs ietekme daudzus turpmākos gadus vai pat gadu desmitus, tāpēc pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos ir nepieciešami *GPFR*, kas satur perspektīvu finanšu informāciju par vienības finanšu un galveno programmu ilgtspēju ilgtermiņā, kā aplūkots 2. nodaļā.

12. Lai arī politiskā kontrole var regulāri mainīties, nacionālās valstis parasti pastāv ļoti ilgi. Lai arī tās var saskarties ar nopietnām finansiālām grūtībām un var gadīties, ka nespēj pildīt valsts parāda saistības, nacionālās valstis turpina pastāvēt. Ja zemāka līmeņa valsts pārvaldes vienības nokļūst finansiālās grūtībās, valsts valdības var rīkoties kā pēdējās instances aizdevējas vai sniegt liela apjoma garantijas. Zemāka līmeņa valsts pārvaldes vienību apņemšanos sniegt galvenos pakalpojumus var turpināt finansēt augstākā valdības līmenī. Citos gadījumos publiskā sektora vienības, kas nespēj pildīt savas saistības, kad pienāk maksājuma termiņš, var turpināt pastāvēt, pārstrukturējot savas darbības.

13. Finanšu pārskatu sagatavošanas pamatā ir darbības turpināšanas princips. Interpretējot šo principu, ir jāņem vērā 11. un 12. punktā iztirzātie jautājumi.

**Publiskā sektora aktīvu un saistību specifika un nolūks**

14. Publiskajā sektorā īpašumu, ražotni, iekārtas un citus aktīvus primāri tur ar mērķi drīzāk nodrošināt savu pakalpojumu potenciālu, nevis lai spētu ģenerēt naudas plūsmas.[[2]](#footnote-3) Ņemot vērā sniegto pakalpojumu veidus, nozīmīga aktīvu daļa, ko izmanto publiskā sektora vienības, ir specializēta, piemēram, ceļi un militārie aktīvi. Šādiem aktīviem varētu būt ierobežots tirgus, un pat tādā gadījumā var būt vajadzība tos būtiski pielāgot, lai tos varētu izmantot citi tirgus dalībnieki. Šie faktori ietekmē šādu aktīvu novērtējumus. Šā dokumenta 7. nodaļā “Aktīvu un saistību novērtēšana finanšu pārskatos” ir iztirzātas šo aktīvu novērtēšanas bāzes.

15. Valdību un citu publiskā sektora vienību turējumā var būt objekti, kas palīdz veidot valsts vai reģiona vēsturi un kultūru, piemēram, mākslas dārgumi, vēsturiskas ēkas un citi artefakti. Tās var būt atbildīgas arī par nacionālajiem parkiem un citām dabas teritorijām, kas ir nozīmīgas to floras un faunas dēļ. Šādi objekti un teritorijas kopumā netiek turēti pārdošanai, pat ja pastāv to noieta tirgi. Drīzāk valdību un publiskā sektora vienību pienākums ir tos saglabāt un uzturēt šīm un nākamajām paaudzēm.

16. Bieži vien valdībām ir pilnvaras attiecībā uz dabas un citiem resursiem, piemēram, derīgajiem izrakteņiem, ūdeni, zvejas vietām, mežiem un elektromagnētisko viļņu spektru. Saskaņā ar šīm pilnvarām valdības var piešķirt šo resursu izmantošanas licences vai iegūt procentmaksājumus un nodokļus par to izmantošanu. Aktīvu definīcija un uzskaites kritēriji ir aplūkoti 5. nodaļā un 6. nodaļā “Atzīšana finanšu pārskatos”.

17. Valdības un citas publiskā sektora vienības uzņemas saistības saistībā ar saviem pakalpojumu sniegšanas mērķiem. Daudzas saistības rada darījumi bez atlīdzības, un saistības tostarp ir saistītas ar programmām, kas tiek īstenotas, lai sniegtu sociālos pabalstus. Saistības var rasties arī gadījumos, kad valdība uzņemas pēdējās instances aizdevēja lomu un kad tai ir pienākums nodot resursus personām, kuras ir skārušas katastrofas. Turklāt daudzām valdībām ir pienākumi, kas izriet no monetārām darbībām, piemēram, skaidras naudas apgrozībā. Saistību definīcija un uzskaites kritēriji ir aplūkoti 5. un 6. nodaļā.

**Publiskā sektora vienību reglamentējošā loma**

18. Daudzām valdībām un citām publiskā sektora vienībām ir pilnvaras tieši vai netieši ar īpaši izveidotu iestāžu starpniecību regulēt vienības, kas darbojas noteiktos ekonomikas sektoros. Pamatojums šādai valsts politikai attiecībā uz regulējumu ir aizsargāt sabiedrības intereses saskaņā ar noteiktiem valsts politikas mērķiem. Regulējoši pasākumi var tikt veikti arī gadījumos, kad konkrētu pakalpojumu tirgus ir nepilnīgs vai nedarbojas, vai lai mazinātu tādus faktorus kā piesārņojumu, kura ietekme netiek pārnesta, veidojot cenu. Šādas reglamentējošas darbības tiek veiktas saskaņā ar likumdošanas procesiem.

19. Valdības var regulēt arī sevi un citas publiskā sektora vienības. Dažkārt ir jānovērtē, vai šāds regulējums publiskā sektora vienībām rada tiesības un pienākumus, kas ir jāuzskaita kā aktīvi un saistības, un vai tas, ka publiskā sektora vienība spēj grozīt šādu regulējumu, ietekmē to, kā šādas tiesības un pienākumi tiek uzskaitīti. Šā dokumenta 5. nodaļā ir izvērtētas tiesības un pienākumi.

**Saikne ar ziņošanu par statistiku**

20. Daudzas valdības gatavo divu veidu *ex post* finanšu informāciju: a) valdības finanšu statistiku (VFS) vispārējās valdības sektoram makroekonomikas analīzes un lēmumu pieņemšanas nolūkā un b) vispārīgos finanšu pārskatus (finanšu pārskatus), lai nodrošinātu pārskatatbildību un pieņemtu lēmumus vienības līmenī, tostarp finanšu pārskatus visai valdības ziņojošai vienībai.

21. Visaptveroši makroekonomikas statistikas standarti ir noteikti nacionālo kontu sistēmā (NKS). NKS ir sistēma, kurā sistemātiski un detalizēti ir aprakstīta valsts ekonomika un tās komponenti, tostarp vispārējās valdības sektors. Tad šie standarti tiek īstenoti valstu vai reģionu līmenī, piemēram, Eiropas Savienībā, izmantojot Eiropas kontu sistēmu. VFS ziņošanas vadlīnijās ietilpst Starptautiskā Valūtas fonda Valdības finanšu statistikas rokasgrāmata.

22. *IPSAS* finanšu pārskatiem un VFS ziņojumiem ir daudz kopīgu elementu. Abas ziņošanas sistēmas attiecas uz a) finanšu informāciju, kas veidota saskaņā ar uzkrāšanas principu, b) valdības aktīviem, saistībām, ieņēmumiem un izdevumiem un c) vispusīgu informāciju par naudas plūsmām. Abas ziņošanas sistēmas, pamatojoties uz kurām tiek sniegta šī informācija, būtiski pārklājas.

23. Tomēr *IPSAS* un VFS ziņošanas vadlīnijām ir atšķirīgi mērķi. Publiskā sektora vienību finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi ir sniegt tādu informāciju par attiecīgo ziņojošo vienību, kas ir noderīga *GPFR* lietotājiem pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. Savukārt VFS ziņojumus izmanto, lai a) analizētu fiskālās politikas iespējas, veidotu politiku un novērtētu fiskālās politikas ietekmi, b) noteiktu ietekmi uz ekonomiku un c) salīdzinātu fiskālās politikas rezultātus valsts un starptautiskā mērogā. Galvenā uzmanība ir vērsta uz to, lai pilnīgā makroekonomikas statistikas sistēmā novērtētu, kā vispārējās valdības sektors un plašāks publiskais sektors ietekmē ekonomiku.

24. Ņemot vērā atšķirīgos mērķus un vēršanos uz atšķirīgām ziņojošām vienībām, atšķirīgi ir jāuzskaita arī daži darījumi un notikumi. Novēršot abu uzskaites sistēmu atšķirības, kas būtiski neietekmē to atšķirīgos mērķus un ziņojošās vienības, un izmantojot vienu integrētu finanšu informācijas sistēmu gan *IPSAS* finanšu pārskatu, gan VFS ziņojumu gatavošanai, lietotāji var gūt zināmu labumu tādā ziņā, ka tas palīdz uzlabot ziņojumu kvalitāti, savlaicīgumu un saprotamību. Šie jautājumi un to saistība tika aplūkota, izstrādājot 2. nodaļu, 4. nodaļu “Ziņojošā vienība” un 7. nodaļu, kurā ir iztirzāti finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi, ziņojošā vienība un novērtēšana.

**1. NODAĻA. KONCEPTUĀLO PAMATNOSTĀDŅU LOMA UN IETEKME**

**SATURA RĀDĪTĀJS**

Punkts

Konceptuālo pamatnostādņu loma 1.1

Konceptuālo pamatnostādņu ietekme 1.2-1.3

Vispārīgie finanšu ziņojumi 1.4-1.7

Konceptuālo pamatnostādņu piemērojamība 1.8

Secinājumu pamats

**Konceptuālo pamatnostādņu loma**

1.1. Dokumentā “Publiskā sektora vienību vispārīgo finanšu ziņojumu sniegšanas konceptuālās pamatnostādnes” (turpmāk tekstā – “konceptuālās pamatnostādnes”) ir izstrādāta koncepcija, kā publiskā sektora vienībām, kas grāmatvedību veic saskaņā ar uzkrāšanas principu, gatavot vispārīgos finanšu ziņojumus (finanšu ziņojumu sniegšana). Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu padome (*IPSASB*) piemēros šo koncepciju, izstrādājot starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus (*IPSAS*) un ieteicamās prakses vadlīnijas (*RPG*), ko publiskā sektora vienības piemēro, gatavojot un uzrādot vispārīgos finanšu ziņojumus (*GPFR*).

**Konceptuālo pamatnostādņu ietekme**

1.2. Konceptuālajās pamatnostādnēs nav sniegtas noteicošas prasības attiecībā uz finanšu ziņojumiem, kurus sniedz publiskā sektora vienības, kas piemēro *IPSAS*, un šajās pamatnostādnēs sniegtās prasības nav noteicošākas par *IPSAS* vai *RPG* sniegtajām prasībām. Noteicošas prasības attiecībā uz *GPFR* iekļauto darījumu un citu notikumu un darbību uzskaiti, novērtēšanu un uzrādīšanu ir noteiktas *IPSAS*.

1.3. Konceptuālās pamatnostādnes var sniegt vadlīnijas par to, kā risināt finanšu ziņojumu sniegšanas jautājumus, kas netiek risināti *IPSAS* vai *RPG*. Šādos gadījumos sagatavotāji un citas personas var aplūkot un izvērtēt konceptuālajās pamatnostādnēs noteikto definīciju, atzīšanas kritēriju, novērtēšanas principu un citu jēdzienu piemērojamību.

**Vispārīgie finanšu ziņojumi**

1.4. *GPFR* ir finanšu ziņojumu centrālais komponents un pastiprina un uzlabo pārredzamus finanšu ziņojumus, ko sniedz valdības un citas publiskā sektora vienības. *GPFR* ir finanšu ziņojumi, kas paredzēti, lai apmierinātu to lietotāju vajadzības saņemt informāciju, kuriem nav iespēju pieprasīt sagatavot finanšu ziņojumus, kas būtu pielāgoti to specifiskajiem informācijas pieprasījumiem.

1.5. Dažiem finanšu informācijas lietotājiem var būt pilnvaras pieprasīt sagatavot ziņojumus, kas pielāgoti to specifiskajiem informācijas pieprasījumiem. Lai arī šādi dalībnieki var uzskatīt, ka *GPFR* sniegtā informācija tiem ir noderīga, *GPFR* netiek izstrādāti, lai konkrēti reaģētu uz šo dalībnieku informācijas pieprasījumiem.

1.6. *GPFR* drīzāk sastāv no vairākiem ziņojumiem, un katrs no tiem tiešāk ir vērsts uz noteiktiem finanšu ziņojumu sniegšanas mērķu aspektiem un jautājumiem, kas iekļauti finanšu ziņojumu tvērumā. *GPFR* ietver finanšu pārskatus, tostarp to piezīmes (turpmāk tekstā – “finanšu pārskati”, ja vien nav norādīts citādi) un informāciju, kas tiek uzrādīta, lai uzlabotu, pilnīgotu un papildinātu finanšu pārskatus.

1.7. Finanšu ziņojumu tvērums nosaka *GPFR* ziņojumos iekļaujamo darījumu, citu notikumu un darbību robežu. Finanšu ziņojumu tvērumu nosaka *GPFR* primāro lietotāju informācijas pieprasījumi un finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi. Nākamajā nodaļā ir izklāstīts, kādi faktori var noteikt, kas ir iekļaujams finanšu ziņojumu tvērumā.

**Konceptuālo pamatnostādņu piemērojamība**

1.8. Konceptuālās pamatnostādnes piemēro finanšu ziņojumiem, ko sniedz publiskā sektora vienības, kas piemēro *IPSAS*. Tāpēc tās piemēro valsts, reģionālo, pavalsts/apgabalu un vietējo pārvaldes vienību *GPFR*. Tās piemēro arī daudzām citām publiskā sektora vienībām, tostarp:

* valdības ministrijām, departamentiem, programmām, padomēm, komisijām, aģentūrām;
* publiskā sektora sociālās drošības fondiem, trastiem un likumā noteiktām iestādēm, un
* starptautiskām valdības organizācijām.

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina konceptuālās pamatnostādnes, bet nav to sastāvdaļa.*

**Konceptuālo pamatnostādņu loma un ietekme**

BC1.1. Konceptuālajās pamatnostādnēs ir norādīta koncepcija, ko *IPSASB* piemēros, izstrādājot *IPSAS* un *RPG*, lai palīdzētu finanšu ziņojumu sagatavotājiem un citiem, kas risina ar šiem ziņojumiem saistītus jautājumus. *IPSAS* ir sniegtas noteicošas prasības. *IPSAS* un *RPG* ir izstrādātas, piemērojot labas pārvaldības procesu, kurā tika dota iespēja ieinteresētajām personām sniegt ievaddatus par konkrētām piedāvātajām prasībām, tostarp par to saderību ar esošo praksi dažādās jurisdikcijās.

BC1.2. Konceptuālās pamatnostādnes ir *IPSAS* pamats. Tāpēc tās ir nozīmīgas visām vienībām, kas piemēro *IPSAS*. *GPFR*, kas sagatavoti visas valdības līmenī saskaņā ar *IPSAS*, var arī būt apvienotas visas valdības vienības neatkarīgi no tā, vai šīs vienības, gatavojot savus *GPFR*, izpildīja vai neizpildīja *IPSAS*.

**Īpaša mērķa finanšu ziņojumi**

BC1.3. Standartu izstrādātāji bieži vien raksturo kā “īpaša mērķa finanšu ziņojumus” tādus finanšu ziņojumus, kas sagatavoti, lai reaģētu uz tādu lietotāju prasībām, kuriem ir pilnvaras prasīt sagatavot finanšu ziņojumus, kuros ir izpausta informācija, kas tiem nepieciešama konkrētiem mērķiem. *IPSASB* ir pārliecināta, ka *IPSAS* prasības tiek (un arī turpmāk varētu tikt) efektīvi un lietderīgi piemērotas, sagatavojot dažus īpaša mērķa finanšu ziņojumus.

**Vispārīgie finanšu ziņojumi**

BC1.4. Konceptuālajās pamatnostādnēs tiek atzīts, ka, lai reaģētu uz lietotāju informācijas pieprasījumiem, *GPFR* var tikt iekļauta informācija, kas uzlabo, pilnīgo un papildina finanšu pārskatus. Tāpēc konceptuālajās pamatnostādnēs ir atspoguļots finanšu ziņojumu tvērums, kas ir vispusīgāks nekā finanšu pārskatos. Šā dokumenta 2. nodaļā “Vispārīgo finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi un lietotāji” ir noteikti finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi un *GPFR* primārie lietotāji. Tajā ir izklāstītas sekas, kādas varētu būt primāro lietotāju varbūtējiem informācijas pieprasījumiem attiecībā uz finanšu ziņojumu tvērumu.

**2. NODAĻA. VISPĀRĪGO FINANŠU ZIŅOJUMU SNIEGŠANAS MĒRĶI UN LIETOTĀJI**

**SATURA RĀDĪTĀJS**

Punkts

Finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi 2.1-2.2

Vispārīgo finanšu ziņojumu lietotāji 2.3-2.6

Pārskatatbildība un lēmumu pieņemšana 2.7-2.10

Pakalpojumu saņēmēju un resursu sniedzēju informācijas pieprasījumi 2.11-2.13

Vispārīgajos finanšu ziņojumos sniegtā informācija 2.14-2.28

Finansiālais stāvoklis, darbības finansiālie rezultāti un naudas plūsmas 2.14-2.17

Informācija par budžetu un atbilstība likumdošanas vai citām pilnvarām, kas reglamentē resursu ieguvi un izlietojumu 2.18-2.21

Pakalpojumu sniegšanas sasniegumi 2.22-2.24

Perspektīvā finanšu un nefinanšu informācija 2.25-2.27

Paskaidrojoša informācija 2.28

Finanšu pārskati un informācija, kas uzlabo, pilnīgo un papildina finanšu pārskatus 2.29-2.30

Citi informācijas avoti 2.31

Secinājumu pamats

**Finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi**

2.1. Publiskā sektora vienību finanšu ziņojumus sagatavo ar mērķi sniegt tādu informāciju par attiecīgo vienību, kas ir noderīga *GPFR* lietotājiem pārskatatbildības nolūkos un lēmumu pieņemšanas nolūkos (turpmāk tekstā – “noderīga pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos”).

2.2. Pats finanšu ziņojums nav galaprodukts. Tā nolūks ir sniegt informāciju, kas ir noderīga *GPFR* lietotājiem. Finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus tādējādi nosaka, atsaucoties uz *GPFR* lietotājiem un to informācijas pieprasījumiem.

**Vispārīgo finanšu ziņojumu lietotāji**

2.3. Valdības un citas publiskā sektora vienības iegūst resursus no nodokļu maksātājiem, ziedotājiem, aizdevējiem un citiem resursu sniedzējiem, lai šos resursus izmantotu, sniedzot pakalpojumus pilsoņiem un citiem pakalpojumu saņēmējiem. Šīs vienības ir atbildīgas par savu vadību un resursu izlietojumu pret tiem, kas tām sniedz resursus, un pret tiem, kas no šīm vienībām ir atkarīgi, lai šos resursus izmantotu nepieciešamo pakalpojumu sniegšanai. Tiem, kas sniedz resursus un kas saņem vai varētu saņemt pakalpojumus, arī ir nepieciešama informācija, lai to varētu izmantot lēmumu pieņemšanas nolūkos.

2.4. Tādējādi publiskā sektora vienību *GPFR* primāri ir izstrādāti ar mērķi reaģēt uz tādu pakalpojumu saņēmēju un resursu sniedzēju informācijas pieprasījumiem, kuriem nav pilnvarojuma prasīt publiskā sektora vienībām izpaust informāciju, kas tiem nepieciešama pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. Likumdevējs (vai līdzīga struktūra) un parlamenta locekļi (vai līdzīga pārstāvniecības struktūra) arī ir *GPFR* primārie lietotāji un plaši un pastāvīgi izmanto *GPFR*, rīkojoties pakalpojumu saņēmēju un resursu sniedzēju interešu pārstāvju statusā. Tāpēc konceptuālajās pamatnostādnēs *GPFR* primārie lietotāji ir pakalpojumu saņēmēji un to pārstāvji un resursu sniedzēji un to pārstāvji (turpmāk tekstā – “pakalpojumu saņēmēji un resursu sniedzēji”, ja vien nav norādīts citādi).

2.5. Pilsoņi saņem pakalpojumus no valdības un citām publiskā sektora vienībām un sniedz tām resursus. Tāpēc *GPFR* primārie lietotāji ir pilsoņi. Daži pakalpojumu saņēmēji un daži resursu sniedzēji, kas balstās uz *GPFR*, lai iegūtu informāciju, kas tiem nepieciešama pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos, var nebūt pilsoņi, piemēram, tie var būt pastāvīgie iedzīvotāji, kas maksā nodokļus un/vai saņem labumus, bet nav pilsoņi, daudzpusējas vai divpusējas ziedotājas iestādes un daudzi aizdevēji un sabiedrības, kas sniedz resursus valdībai un kārto ar to darījumus, kā arī subjekti, kas finansē starptautisku valdības organizāciju sniegtos pakalpojumus un/vai gūst no tām labumu. Vairumā gadījumu valdībām, kas sniedz resursus starptautiskajām valdības organizācijām, ir nepieciešama šo organizāciju *GPFR* sniegtā informācija pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos.

2.6. *GPFR*, kas sagatavoti, lai reaģētu uz pakalpojumu saņēmēju un resursu sniedzēju informācijas pieprasījumiem pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos, var būt sniegta informācija, kas ir noderīga arī citām personām un citos nolūkos. Piemēram, valdības statistiķi, analītiķi, plašsaziņas līdzekļi, finanšu konsultanti, sabiedrības interešu un lobiju grupas un citi var konstatēt, ka *GPFR* sniegtā informācija ir noderīga pašu nolūkos. *GPFR* sniegto informāciju savos nolūkos var izmantot arī organizācijas, kurām ir pilnvaras prasīt sagatavot finanšu ziņojumus, kas pielāgoti to īpašajiem informācijas pieprasījumiem, piemēram, reglamentējošās un pārraudzības struktūras, revīzijas institūcijas, likumdevēja apakškomitejas vai citas vadības vienības, centrālās iestādes un budžeta kontroles iestādes, vienības vadība, reitingu aģentūras un dažos gadījumos aizdevējiestādes un attīstības un cita veida palīdzības sniedzēji. Lai arī šie citi dalībnieki var uzskatīt, ka *GPFR* sniegtā informācija tiem ir noderīga, tie nav *GPFR* primārie lietotāji. Tāpēc *GPFR* nav izstrādāti, lai īpaši reaģētu uz to konkrētajiem informācijas pieprasījumiem.

**Pārskatatbildība un lēmumu pieņemšana**

2.7. Valdību un citu publiskā sektora vienību primārā funkcija ir sniegt pakalpojumus, kas uzlabo vai uztur pilsoņu un citu atbalsttiesīgo pastāvīgo iedzīvotāju labklājību. Šie pakalpojumi ir, piemēram, labklājības programmu un politikas veidošanas, sabiedrības izglītības, valsts drošības un aizsardzības pakalpojumi. Vairumā gadījumu šie pakalpojumi tiek sniegti darījumu bez atlīdzības[[3]](#footnote-4) rezultātā un ārpus konkurences apstākļos.

2.8. Valdības un citas publiskā sektora vienības ir atbildīgas pret tiem, kas sniedz tām resursus, un tiem, kas no šīm vienībām ir atkarīgi, lai šos resursus izmantotu pakalpojumu sniegšanai pārskata periodā un ilgākā termiņā. Lai pildītu pārskatatbildības pienākumus, ir jāsniedz informācija par to, kā vienība pārvalda resursus, kas tai uzticēti pakalpojumu sniegšanai sabiedrībai un citiem, un kā tā ievēro tiesību aktus, noteikumus un citas pilnvaras, kas reglamentē pakalpojumu sniegšanu un citas darbības. Ņemot vērā to, kādā veidā tiek finansēti publiskā sektora vienību sniegtie pakalpojumi (primāri no nodokļu ieņēmumiem vai citiem darījumiem bez atlīdzības), un to, ka pakalpojumu saņēmēji ir atkarīgi no šo pakalpojumu sniegšanas ilgtermiņā, pārskatatbildības pienākumu izpilde nozīmē arī to, ka ir jāsniedz informācija par tādiem jautājumiem kā vienības sniegto pakalpojumu sasniegumiem pārskata periodā un vienības spēju turpināt pakalpojumu sniegšanu nākamajos periodos.

2.9. Pakalpojumu saņēmējiem un resursu sniedzējiem informācija būs nepieciešama arī kā ievaddati lēmumu pieņemšanai. Piemēram:

* aizdevēji, kreditori, ziedotāji un citi, kas sniedz resursus brīvprātīgi, tostarp darījumos ar atlīdzību, pieņem lēmumus par to, vai sniegt resursus valdības vai citas publiskā sektora vienības pašreizējo un turpmāko darbību atbalstam. Dažkārt likumdevēja vai līdzīgas pārstāvības struktūras locekļi, kuri balstās uz *GPFR*, lai iegūtu sev nepieciešamo informāciju, var pieņemt vai ietekmēt lēmumus par valdības departamentu, iestāžu vai programmu pakalpojumu sniegšanas mērķiem un par resursiem, kas piešķirti savu sasniegumu atbalstam, un
* nodokļu maksātāji parasti nesniedz līdzekļus valdībai vai citām publiskā sektora vienībām pilnīgi brīvprātīgi vai darījuma ar atlīdzību rezultātā. Turklāt daudzos gadījumos tie nevar brīvi izvēlēties pieņemt vai nepieņemt publiskā sektora vienības sniegtos pakalpojumus, vai izvēlēties alternatīvu pakalpojuma sniedzēju. Tādējādi tiem ir maza tieša vai tūlītēja spēja pieņemt lēmumus par to, vai sniegt resursus valdībai, par resursu piešķiršanu, lai konkrētā publiskā sektora vienība sniegtu pakalpojumus, un vai pirkt vai patērēt sniegtos pakalpojumus. Tomēr pakalpojumu saņēmēji un resursu sniedzēji var pieņemt lēmumus, par ko balsot, un izraudzīties pārstāvjus vēlētajos amatos vai citās pārstāvības struktūrās; šie lēmumi var ietekmēt resursu piešķīrumus noteiktām publiskā sektora vienībām.

2.10. Informācija, kas sniegta *GPFR* pārskatatbildības nolūkos, palīdzēs un veicinās lēmumu pieņemšanu. Piemēram, lai izpildītu pārskatatbildības pienākumu, būs nepieciešama informācija par agrāk sniegto pakalpojumu izmaksām, efektivitāti un lietderību, par izmaksu segšanas summu un avotiem un par resursiem, kas pieejami turpmāko darbību atbalstam. Tāpat šī informācija būs noderīga, lai *GPFR* lietotāji varētu pieņemt lēmumus, tostarp lēmumus, ko ziedotāji un citi finanšu atbalsta sniedzēji pieņem par resursu sniegšanu vienībai.

**Pakalpojumu saņēmēju un resursu sniedzēju informācijas pieprasījumi**

2.11. Pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos pakalpojumu saņēmējiem un resursu sniedzējiem būs nepieciešama informācija, kas nodrošina vērtēšanu tādos jautājumos kā:

* vienības darbības rezultāti pārskata periodā, piemēram, šādās jomās:
* kā tiek izpildīti pakalpojuma sniegšanas mērķi un citi darbības un finanšu mērķi;
* kā tiek vadīti resursi, par kuriem tā ir atbildīga;
* kā tiek ievērotas nozīmīgās budžeta, likumdošanas un citas pilnvaras, kas regulē resursu piesaisti un izlietojumu;
* vienības likviditāte (piemēram, spēja pildīt pašreizējos pienākumus) un maksātspēja (piemēram, spēja pildīt pienākumus ilgtermiņā);
* vienības pakalpojumu sniegšanas ilgtspēja un citu darbību īstenošana ilgtermiņā, kā arī to izmaiņas vienības darbību rezultātā pārskata periodā, tostarp, piemēram:
* vienības spēja turpināt savu darbību finansēšanu un izpildīt savus darbības mērķus nākotnē (tās finansiālā spēja), tostarp iespējamie finansējuma avoti un apmērs, kādā vienība ir atkarīga no finansējuma vai pieprasījuma spiediena, ko tā nespēj kontrolēt, un tādējādi ir neaizsargāta pret to;
* kādi fiziskie un citi resursi šobrīd ir pieejami, lai nodrošinātu pakalpojumu sniegšanu nākamajos periodos (darbības spēja), un
* vienības spēja pielāgoties mainīgiem apstākļiem, piemēram, demogrāfiskām izmaiņām, pašmāju vai globālo ekonomikas apstākļu izmaiņām, kas, visticamāk, ietekmēs tās veikto darbību un sniegto pakalpojumu būtību vai sastāvu.

2.12. Informācija, kas pakalpojumu saņēmējiem un resursu sniedzējiem ir nepieciešama šajos nolūkos, visticamāk, daudzējādā ziņā pārklājas. Piemēram, pakalpojuma saņēmējiem būs nepieciešama informācija, kas ļautu tiem vērtēt šādus jautājumus:

* vai vienība izmanto resursus taupīgi, efektīvi, lietderīgi un kā paredzēts un vai šis izlietojums ir to interesēs;
* vai pārskata periodā sniegto pakalpojumu klāsts, apjoms un izmaksas ir atbilstošas un kādas ir izmaksu segšanas summas un avoti, un
* vai pašreizējais nodokļu vai citu piesaistīto resursu līmenis ir pietiekams, lai saglabātu pašreiz sniegto pakalpojumu apjomu un kvalitāti.

Pakalpojumu saņēmējiem būs nepieciešama arī informācija par to, kā pārskata periodā vienības pieņemtie lēmumi un veiktās darbības ir ietekmējuši resursus, kas pieejami pakalpojumu sniegšanas nodrošināšanai nākamajos periodos, paredzamās vienības pakalpojumu sniegšanas darbības nākotnē un šo darbību nodrošināšanai nepieciešamo izmaksu segšanas summas un avotus.

2.13. Resursu sniedzējiem būs nepieciešama informācija, kas ļautu tiem vērtēt šādus jautājumus par vienību:

* vai tā sasniedz mērķus, kas noteikti, lai pamatotu pārskata periodā piesaistītos resursus;
* vai tā finansēja pašreizējās darbības no līdzekļiem, kas pašreizējā periodā iegūti no nodokļu maksātājiem vai no aizņēmumiem un citiem avotiem, un
* vai nākotnē varētu būt nepieciešami papildu resursi (vai mazāk resursu), un kādi ir šo resursu iespējamie avoti.

Aizdevējiem un kreditoriem būs nepieciešama informācija, lai varētu vērtēt vienības likviditāti un tādējādi to, vai atmaksas summa un termiņš būs saskaņā ar noslēgto vienošanos. Ziedotājiem būs nepieciešama informācija, lai varētu vērtēt, vai vienība izmanto resursus taupīgi, efektīvi, lietderīgi un kā paredzēts. Tiem būs nepieciešama informācija arī par vienības prognozētajām pakalpojumu sniegšanas darbībām nākotnē un nepieciešamajiem resursiem.

**Vispārīgajos finanšu ziņojumos sniegtā informācija**

**Finansiālais stāvoklis, darbības finansiālie rezultāti un naudas plūsmas**

2.14. Informācija par valdības vai citas publiskā sektora vienības finansiālo stāvokli ļaus lietotājiem noteikt vienības resursus un prasījumus attiecībā uz šiem resursiem pārskata datumā. Šī informācija noderēs, lai vērtētu tādus jautājumus kā:

* to, kādā apmērā vadība ir pildījusi savus pienākumus glabāt un pārvaldīt vienības resursus;
* to, kādā apjomā ir pieejami resursi, lai nodrošinātu pakalpojumu sniegšanas darbības nākotnē, un to, kā pārskata periodā ir mainījusies šo resursu un resursu prasījumu summa un sastāvs, un
* to, kādas turpmākās naudas plūsmu summas un termiņš ir nepieciešami, lai apkalpotu un atmaksātu vienības resursu esošos prasījumus.

2.15. Informācija par valdības vai citas publiskā sektora vienības darbības finansiālajiem rezultātiem ļaus novērtēt tādus jautājumus kā, piemēram, vai vienība ir ieguvusi resursus taupīgi un vai tā tos ir izlietojusi efektīvi un lietderīgi, lai sasniegtu savus pakalpojumu sniegšanas mērķus. Informācija par pārskata periodā sniegto pakalpojumu izmaksām un izmaksu segšanas summām un avotiem palīdzēs lietotājiem noskaidrot, vai darbības izmaksas tika segtas no, piemēram, nodokļiem, lietotāju maksām, iemaksām un pārskaitījumiem, vai arī tās tika finansētas, palielinot vienības parādsaistību līmeni.

2.16. Informācija par valdības vai citas publiskā sektora vienības naudas plūsmām palīdz novērtēt darbības finansiālos rezultātus un vienības likviditāti un maksātspēju. Tā norāda, kā vienība ir ieguvusi un izlietojusi naudu periodā, tostarp tās aizņēmumus un aizņēmumu atmaksu un, piemēram, īpašuma, ražotņu un iekārtu iegādi un pārdošanu. Tā arī parāda naudu, kas saņemta, piemēram, no nodokļiem un ieguldījumiem, un naudas pārskaitījumus, kas veikti citām valdībām, valsts iestādēm vai starptautiskām organizācijām vai kas saņemti no tām. Informācija par naudas plūsmām var palīdzēt arī novērtēt, vai vienība ievēro tai piešķirtās pilnvaras attiecībā uz tēriņiem naudas plūsmas ziņā, un ļauj novērtēt nākamajos periodos pakalpojumu sniegšanas mērķu nodrošināšanai potenciāli nepieciešamās naudas plūsmu summas un to avotus.

2.17. Informācija par finansiālo stāvokli, darbības finansiālajiem rezultātiem un naudas plūsmām parasti tiek uzrādīta finanšu pārskatos. Lai palīdzētu lietotājiem labāk saprast, interpretēt un atbilstoši situācijai piemērot finanšu pārskatos uzrādīto informāciju, *GPFR* var arī sniegt finanšu un nefinanšu informāciju, kas uzlabo, pilnīgo un papildina finanšu pārskatus, tostarp informāciju par tādiem jautājumiem kā, piemēram, vai valdība vai citas publiskā sektora vienības:

* pilda apstiprināto budžetu un citas pilnvaras, kas reglamentē vienības darbības;
* kādas ir pakalpojumu sniegšanas darbības un sasniegumi pārskata periodā un
* kādas ir gaidas attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu un citām darbībām nākamajos periodos un kādas sekas ilgtermiņā rada pārskata periodā pieņemtie lēmumi un veiktās darbības, tostarp tās, kas var ietekmēt gaidas par nākotni.

Šo informāciju var uzrādīt finanšu pārskatu piezīmēs vai kā atsevišķus ziņojumus, kas iekļauti *GPFR*.

**Informācija par budžetu un atbilstība likumdošanas vai citām pilnvarām, kas reglamentē resursu ieguvi un izlietojumu**

2.18. Parasti valdība vai cita publiskā sektora vienība sagatavo, apstiprina un dara publiski pieejamu gada budžetu. Apstiprinātajā budžetā ieinteresētajām personām tiek sniegta finanšu informācija par vienības darbības plāniem nākamajā periodā, nepieciešamajiem kapitālieguldījumiem un bieži vien arī par tās pakalpojumu sniegšanas mērķiem un gaidām. To izmanto, lai pamatotu resursu iekasēšanu no nodokļu maksātājiem un citiem resursu sniedzējiem, un ar to tiek dots pilnvarojums resursu izdevumiem.

2.19. Dažus resursus publiskā sektora vienību darbību nodrošināšanai var saņemt no ziedotājiem, aizdevējiem vai darījumu ar atlīdzību rezultātā. Tomēr resursus publiskā sektora vienību darbību nodrošināšanai galvenokārt sniedz nodokļu maksātāji un citas personas darījumos bez atlīdzības atbilstoši apstiprinātajā budžetā atspoguļotajām gaidām.

2.20. *GPFR* sniedz informāciju par vienības finanšu rezultātiem (kas tiek aprakstīti kā “pārpalikums vai deficīts”, “peļņa vai zaudējumi” vai kā citādi), darbības rezultātiem un naudas plūsmām pārskata periodā, tās aktīviem un saistībām pārskata datumā un to izmaiņām pārskata periodā, kā arī tās pakalpojuma sniegšanas sasniegumiem.

2.21. Ir svarīgi iekļaut *GPFR* informāciju, kas palīdz lietotājiem novērtēt, kādā apmērā vienības ieņēmumi, izdevumi, naudas plūsmas un finanšu rezultāti atbilst apstiprinātajā budžetā ietvertajām aplēsēm un vai vienība ievēro attiecīgo likumdošanu vai citu pilnvarojumu, kas reglamentē resursu ieguvi un izlietojumu, jo tā palīdz noskaidrot, cik labi publiskā sektora vienība ir izpildījusi savus finanšu mērķus. Šī informācija ir nepieciešama, lai valdība vai citas publiskā sektora vienības pildītu pārskatatbildības pienākumu pret sabiedrību, tā uzlabo vienības darbības finansiālo rezultātu vērtēšanu un palīdzēs pieņemt lēmumus.

**Pakalpojumu sniegšanas sasniegumi**

2.22. Valdību un daudzu publiskā sektora vienību galvenais mērķis ir sniegt nepieciešamos pakalpojumus sabiedrībai. Tādējādi valdību un daudzu publiskā sektora vienību darbības finansiālie rezultāti netiks pilnībā vai pienācīgi atspoguļoti nevienā finansiālo rezultātu rādītājā. Tāpēc finanšu rezultāti būs jānovērtē saistībā ar pakalpojuma sniegšanas mērķu sasniegšanu.

2.23. Dažkārt pārskata periodā sniegto vienības pakalpojumu darbību iznākuma vai rezultātu kvantitatīvie rādītāji sniegs nozīmīgu informāciju par pakalpojumu sniegšanas mērķu sasniegšanu, piemēram, informāciju par pakalpojumu sniegšanas izmaksām, apjomu un biežumu un par sniegto pakalpojumu saistību ar vienības resursu bāzi. Citos gadījumos par pakalpojuma sniegšanas mērķi var būt jāpaziņo, sniedzot paskaidrojumu par konkrēto sniegto pakalpojumu kvalitāti vai noteiktu programmu iznākumu.

2.24. Ietverot ziņojumā nefinanšu informāciju, kā arī finanšu informāciju par pakalpojuma sniegšanas darbībām, sasniegumiem un/vai rezultātiem pārskata periodā, šāda informācija ļaus novērtēt vienības darbību taupīgumu, efektivitāti un lietderību. Šāda informācija ir jāpaziņo, lai valdība vai cita publiskā sektora vienība pildītu savu pārskatatbildības pienākumu, proti, atbildētu par to, kā ir izlietoti no sabiedrības vai tās vārdā iegūtie resursi, un to pamatotu. Lēmumi, ko ziedotāji pieņem par resursu piešķiršanu konkrētām vienībām un programmām, arī vismaz daļēji tiek pieņemti, pamatojoties uz informāciju par pārskata periodā sasniegtajiem pakalpojumu sniegšanas mērķiem un pakalpojumu sniegšanas mērķiem nākotnē.

**Perspektīvā finanšu un nefinanšu informācija**

2.25. Ņemot vērā valdības un daudzu valdības programmu ilgmūžību, daudzu pārskata periodā pieņemto lēmumu finansiālās sekas var noskaidroties vien pēc daudziem gadiem. Finanšu pārskati, kuros ir uzrādīta informācija par finansiālo stāvokli kādā noteiktā laika brīdī un darbības finansiālajiem rezultātiem un naudas plūsmām pārskata periodā, būs jānovērtē ilgtermiņa kontekstā.

2.26. Lēmumi, ko pieņēmusi valdība vai cita publiskā sektora vienība konkrētajā periodā par programmām, kas paredz pakalpojumu sniegšanu un finansēšanu nākotnē, var būtiski ietekmēt:

* to sabiedrības daļu, kas nākotnē būs atkarīga no šiem pakalpojumiem, un
* nodokļu maksātāju pašreizējās un nākamās paaudzes un citus nebrīvprātīgos resursu sniedzējus, kas maksās nodokļus un nodevas, lai finansētu plānotās pakalpojumus sniegšanas darbības un saistītās finansiālās saistības.

2.27. Informācija par vienības gaidāmajām pakalpojumu sniegšanas darbībām un mērķiem nākotnē, to iespējamo ietekmi uz vienības turpmākajām resursu vajadzībām un iespējamiem šo resursu finansēšanas avotiem būs nepieciešama, lai varētu vērtēt valdības vai citas publiskā sektora vienības spēju pildīt savas turpmākās pakalpojumu sniegšanas un finansiālās saistības. Šādas informācijas sniegšana *GPFR* palīdzēs novērtēt valdības vai citas publiskā sektora vienības pakalpojuma sniegšanas ilgtspēju, uzlabos vienības pārskatatbildību un sniegs lēmumu pieņemšanas nolūkos noderīgu papildinformāciju.

**Paskaidrojoša informācija**

2.28. Informāciju par galvenajiem faktoriem, kas pamato vienības finanšu darbības un pakalpojumu sniegšanas rezultātus pārskata periodā, un pieņēmumus, pamatojoties uz kuriem tiek veidotas prognozes par vienības darbības rezultātiem nākotnē, kā arī faktorus, kas šos darbības rezultātus varētu ietekmēt, var uzrādīt *GPFR* finanšu pārskatu piezīmēs vai atsevišķos ziņojumos. Šāda informācija palīdzēs lietotājiem labāk saprast un piemērot atbilstoši situācijai *GPFR* iekļauto finanšu un nefinanšu informāciju un veicinās *GPFR* nozīmi informācijas sniegšanā, kas ir noderīga pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos.

**Finanšu pārskati un informācija, kas uzlabo, pilnīgo un papildina finanšu pārskatus**

2.29. Finanšu ziņojumu tvērums nosaka *GPFR* iekļaujamo darījumu, citu notikumu un darbību robežu. Lai reaģētu uz lietotāju informācijas pieprasījumiem, konceptuālajās pamatnostādnēs ir atspoguļots finanšu ziņojumu tvērums, kas ir vispusīgāks nekā finanšu pārskatos. Tās paredz, ka *GPFR* tiek uzrādīta papildu informācija, kas uzlabo, pilnīgo un papildina finanšu pārskatus.

2.30. Lai arī konceptuālajās pamatnostādnēs ir atspoguļots plašāks finanšu ziņojumu tvērums nekā tas, ko ietver finanšu pārskatos, informācija, kas ir uzrādīta finanšu pārskatos, joprojām ir finanšu ziņojumu galvenais elements. Tas, kā tiek definēti, atzīti un novērtēti finanšu pārskata elementi un kādos veidos uzrādīt un paziņot informāciju, kas iekļauta *GPFR*, ir aplūkots konceptuālo pamatnostādņu citās nodaļās un attiecīgā gadījumā izstrādājot atsevišķus *IPSAS* un *RPG*.

**Citi informācijas avoti**

2.31. *GPFR* ir būtiska nozīme informācijas sniegšanā, kas nepieciešama, lai valdība vai cita publiskā sektora vienība varētu pildīt pārskatatbildības pienākumu, kā arī informācijas sniegšanā, kas ir noderīga lēmumu pieņemšanas nolūkos. Tomēr diez vai *GPFR* nodrošinās visu informāciju, kas lietotājiem ir nepieciešama pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. Piemēram, lai arī *GPFR* var tikt iekļauts aktuālās informācijas salīdzinājums ar budžeta informāciju pārskata periodam, valdības izdotie budžeti un finanšu prognozes sniegs detalizētāku finanšu un nefinanšu informāciju par valdības un citu publiskā sektora vienību plānu finansiālajiem parametriem īstermiņā un vidējā termiņā. Valdības un neatkarīgas iestādes izdod ziņojumus arī par esošo pakalpojumu sniegšanas iniciatīvu vajadzību un to ilgtspēju, kā arī par sagaidāmajiem ekonomiskajiem nosacījumiem un izmaiņām jurisdikcijas demogrāfijā vidējā un ilgākā termiņā, kas ietekmēs budžetus un pakalpojumu sniegšanas vajadzības nākotnē. Attiecīgi pakalpojumu saņēmējiem un resursu sniedzējiem var būt vajadzība izvērtēt informāciju arī no citiem avotiem, tostarp ziņojumus par pašreizējiem un prognozētajiem ekonomiskiem nosacījumiem, valdības budžetus un prognozes, kā arī informāciju par valdības politikas iniciatīvām, kas nav iekļautas *GPFR*.

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina konceptuālās pamatnostādnes, bet nav to sastāvdaļa.*

**Primāro lietotāju grupas**

BC2.1. Izstrādājot konceptuālās pamatnostādnes, *IPSASB* lūdza izteikt viedokļus, vai konceptuālajās pamatnostādnēs būtu jānorāda *GPFR* primārie lietotāji. Daudzi sākotnējā apspriežu dokumenta[[4]](#footnote-5) respondenti pauda viedokli, ka pamatnostādnēs būtu jānorāda *GPFR* primārie lietotāji un ka *IPSASB* būtu jāvērš uzmanība uz šo primāro lietotāju informācijas pieprasījumiem, izstrādājot *IPSAS*. *IPSASB* pārliecināja šie viedokļi.

**Primāro lietotāju grupu noteikšana**

BC2.2. Konceptuālo pamatnostādņu 1. publiskotajā projektā “Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Role, Authority and Scope; Objectives and Users; Qualitative Characteristics; and Reporting Entity” [Publiskā sektora vienību vispārīgo finanšu ziņojumu sniegšanas konceptuālās pamatnostādnes – loma, pilnvarojums un tvērums; mērķi un lietotāji; kvalitātes pazīmes; ziņojošā vienība] (turpmāk tekstā – “publiskotais projekts”) tika noteikts, ka *GPFR* primārie lietotāji ir pakalpojumu saņēmēji, to pārstāvji, resursu sniedzēji un to pārstāvji. Tika paskaidrots, ka, lai arī *IPSASB* izstrādās *IPSAS* un *RPG* par *GPFR* saturu, lai reaģētu uz šo primāro lietotāju informācijas pieprasījumiem, *GPFR* joprojām varēs lietot arī citi, kuriem interesē finanšu ziņojumi, un *GPFR* var tikt sniegta informācija, kas būs noderīga šiem citiem lietotājiem.

BC2.3. Daudzi publiskotā projekta respondenti pauda atbalstu, ka pakalpojumu saņēmēji un to pārstāvji un resursu sniedzēji un to pārstāvji tiek norādīti kā *GPFR* primārie lietotāji. Tomēr citi uzskatīja, ka būtu jānorāda, ka publiskā sektora vienību *GPFR* primārie jeb svarīgākie lietotāji ir sabiedrība, pilsoņi vai likumdevējs. Tie paskaidroja, ka tas ir tāpēc, ka valdības primāri ir atbildīgas pret saviem pilsoņiem vai to pārstāvjiem un ka daudzās jurisdikcijās *GPFR* galvenie lietotāji ir likumdevējs un atsevišķi parlamenta (vai līdzīgas pārstāvniecības struktūras) locekļi, kas rīkojas pilsoņu vārdā. Daži respondenti pauda arī viedokli, ka par publiskā sektora vienību *GPFR* primārajiem lietotājiem būtu jāuzskata tikai resursu sniedzēji un to pārstāvji. Tie paskaidroja, ka diez vai *GPFR* varētu atbildēt uz visu lietotāju informācijas pieprasījumiem un ka lielākā interese par *GPFR*, visticamāk, būtu resursu sniedzējiem. Tāpēc, ja resursu sniedzēji tiktu norādīti kā primārā lietotāju grupa, tas ļautu *IPSASB* lielāku uzmanību vērst uz vienas lietotāju grupas informācijas pieprasījumiem. Tie arī atzīmēja, ka *GPFR*, kas sagatavoti, reaģējot uz resursu sniedzēju informācijas pieprasījumiem, visticamāk, būs sniegta arī citiem potenciālajiem lietotājiem noderīga informācija.

BC2.4. *IPSASB* atzīst, ka daudzi respondentu iesniegtie priekšlikumi par publiskā sektora vienību *GPFR* primāro lietotāju identitāti ir vērtīgi, jo īpaši tāpēc, ka tie piemērojami valdībām daudzās jurisdikcijās. Tomēr, ņemot vērā publiskā sektora vienību finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus, *IPSASB* joprojām uzskata, ka par publiskā sektora vienību *GPFR* primārajiem lietotājiem būtu jāuzskata pakalpojumu saņēmēji un to pārstāvji un resursu sniedzēji un to pārstāvji. Tam ir šādi iemesli:

* valdības un citas publiskā sektora vienības ir atbildīgas pret tiem, kas no šīm vienībām ir atkarīgi, lai tās šos resursus izmantotu nepieciešamo pakalpojumu sniegšanai, kā arī pret tiem, kas nodrošina tām resursus, lai tās varētu sniegt šos pakalpojumus, un
* *GPFR* ir būtiska nozīme, lai pildītu šo pārskatatbildības pienākumu un sniegtu informāciju, kas šiem lietotājiem ir noderīga lēmumu pieņemšanas nolūkos.

Tādējādi ir jāizstrādā *GPFR*, lai reaģētu uz pakalpojumu saņēmēju un to pārstāvju un resursu sniedzēju un to pārstāvju kā primāro lietotāju informācijas pieprasījumiem. Turklāt konceptuālās pamatnostādnes piemēros valdībām un, iespējams, plašam publiskā sektora vienību klāstam daudzās dažādās jurisdikcijās, kā arī starptautiskām valdības organizācijām. Tādējādi nav skaidrs, vai būs nozīme tam un vai efektīvi darbosies tas, ka citas lietotāju grupas tiks norādītas kā *GPFR* primārie lietotāji attiecībā uz visām publiskā sektora vienībām visās jurisdikcijās.

BC2.5. *IPSASB* piekrīt, ka vieniem lietotājiem var vairāk interesēt un noderēt kāda konkrētā *GPFR* ietvertā informācija nekā citiem. *IPSASB* arī piekrīt, ka, izstrādājot *IPSAS* un *RPG*, būs jāizvērtē un dažos gadījumos jālīdzsvaro primāro lietotāju dažādu grupu vajadzības. Tomēr *IPSASB* neuzskata, ka šie jautājumi neļauj identificēt gan pakalpojumu saņēmējus un to pārstāvjus, gan resursu sniedzējus un to pārstāvjus kā *GPFR* primāros lietotājus.

BC2.6. Turpmāk ir sīkāk izklāstīts *IPSASB* viedoklis par to, kāda ir respondentu noteikto primāro lietotāju grupu saikne ar pakalpojumu saņēmējiem un resursu sniedzējiem.

*Pilsoņi*

BC2.7. *IPSASB* atzīst, ka pilsoņi, sabiedrība un to pārstāvji ir nozīmīgi *GPFR* lietotāji, bet uzskata, ka, klasificējot pilsoņus kā pakalpojumu saņēmējus un resursu sniedzējus, tiek radīts pamatojums iespējamo informācijas pieprasījumu novērtēšanai. Tas tā ir tāpēc, ka pilsoņi ir daudzas fiziskas personas, kurām ir potenciāli plašs daudzveidīgu informācijas pieprasījumu klāsts; vēršot uzmanību uz pilsoņu kā pakalpojumu saņēmēju un resursu sniedzēju informācijas pieprasījumiem, *IPSASB* var apvienot šīs daudzveidīgās intereses un izpētīt, uz kādiem informācijas pieprasījumiem *GPFR* būtu jācenšas reaģēt. *IPSASB* arī uzskata, ka, izstrādājot *IPSAS*, ir piemēroti, ka tai ir spēja izvērtēt dažādu tādu pakalpojumu saņēmēju un resursu sniedzēju informācijas pieprasījumus, kuri nav pilsoņi (tostarp ziedotāju un aizdevēju pieprasījumus) un kuriem nav pilnvaru prasīt publiskā sektora vienībai izpaust informāciju, kas tiem nepieciešama pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos.

*Resursu sniedzēji*

BC2.8. *IPSASB* piekrīt, ka *GPFR*, kas paredzēti informācijas sniegšanai, lai apmierinātu resursu sniedzēju informācijas pieprasījumus, tiks sniegta informācija, kas būs noderīga arī citiem potenciālajiem *GPFR* lietotājiem. Tomēr *IPSASB* uzskata, ka konceptuālajās pamatnostādnēs skaidri jānorāda tās gaidas, ka valdībai un citām publiskā sektora vienībām ir pārskatatbildības pienākums gan pret tiem, kas tām sniedz resursus, gan pret tiem, kas no šīm vienībām ir atkarīgi, lai šos resursus izmantotu nepieciešamo un/vai apsolīto pakalpojumu sniegšanai. Turklāt tika atzīmēts, ka dažās jurisdikcijās resursu sniedzēji galvenokārt ir ziedotāji vai aizdevēji, kuriem ir pilnvaras pieprasīt īpaša mērķa finanšu ziņojumu sagatavošanu, lai tiem tiktu sniegta nepieciešamā informācija.

BC2.9. Kā atzīmēts BC2.4. punktā, *IPSASB* ir noformulējusi viedokli, ka *GPFR* primārie lietotāji ir gan pakalpojumu saņēmēji un resursu sniedzēji, gan to pārstāvji. *IPSASB* uzskata, ka konceptuālajās pamatnostādnēs no *GPFR* potenciālo lietotāju klāsta nebūtu jāizslēdz pilsoņi, kurus varētu interesēt *GPFR* kā pakalpojumu saņēmējus, un nebūtu jānorāda, ka to informācijas pieprasījumi ir maznozīmīgāki nekā resursu sniedzēju informācijas pieprasījumi. *IPSASB* arī uzskata, ka nav ieteicams ziedotājus, aizdevējus un citus, kas brīvprātīgi vai nebrīvprātīgi sniedz resursus valdībām un citām publiskā sektora vienībām, izslēgt no *GPFR* potenciālo lietotāju loka, un nebūtu jānorāda, ka to informācijas pieprasījumi ir maznozīmīgāki nekā pakalpojumu saņēmēju informācijas pieprasījumi.

*Likumdevējs*

BC2.10. *IPSASB* uzskata, ka likumdevējs vai līdzīga reglamentējoša struktūra ir *GPFR* primārais lietotājs pakalpojumu saņēmēju un resursu sniedzēju pārstāvja statusā. Likumdevējs, parlamenti, padomes un līdzīgas struktūras pieprasīs informāciju arī savos konkrētos pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos, un parasti šīm vienībām ir pilnvarojums pieprasīt detalizētu īpaša mērķa finanšu un citu ziņojumu sagatavošanu, lai sniegtu šo informāciju. Tomēr tās var izmantot *GPFR* sniegto informāciju, kā arī informāciju, kas sniegta īpaša mērķa finanšu ziņojumos, lai vērtētu, vai resursi ir izlietoti efektīvi un kā paredzēts, un lai pieņemtu lēmumus par resursu sadalījumu konkrētām valdības vienībām, programmām vai darbībām.

BC2.11. Likumdevēja vai citas reglamentējošās struktūras atsevišķi locekļi, gan valdības, gan opozīcijas locekļi, parasti var prasīt izpaust informāciju, kas tiem nepieciešama savu likumdevēja vai reglamentējošās struktūras noteikto amata pienākumu pildīšanai. Tomēr tiem ne vienmēr ir pilnvarojums prasīt sagatavot finanšu ziņojumus, kuros sniegta informācija, ko tie pieprasa citos nolūkos vai citos apstākļos. Tādējādi tie ir *GPFR* lietotāji vai nu pakalpojumu saņēmēju un resursu sniedzēju pārstāvju statusā savā elektorātā vai vēlēšanu apgabalā, vai arī privātpersonas statusā kā pilsoņi un kopienas locekļi.

*Citas lietotāju grupas*

BC2.12. Izstrādājot konceptuālās pamatnostādnes, *IPSASB* izvērtēja plašu citu *GPFR* potenciālo lietotāju klāstu, tostarp, vai īpašas interešu grupas un to pārstāvji vai grupas, kas mijiedarbojas ar publiskā sektora vienībām komerciāli vai nekomerciāli, brīvprātīgi vai nebrīvprātīgi (piemēram, publiskā sektora un privātā sektora resursu sniedzēji), būtu jānorāda kā atsevišķas lietotāju grupas. *IPSASB* uzskata, ka, norādot pakalpojumu saņēmējus un to pārstāvjus un resursu sniedzējus un to pārstāvjus kā *GPFR* primāros lietotājus, tiks pienācīgi reaģēts uz pakalpojumu saņēmēju un resursu sniedzēju apakšgrupu informācijas pieprasījumiem.

BC2.13. *GPFR* sniegtā informācija var būt noderīga nacionālo kontu sagatavošanai kā ievaddati finanšu ziņojumu statistiskajos modeļos, lai novērtētu, kā valdības politika ietekmē saimniecisko darbību, un citiem ekonomiski analītiskiem nolūkiem. Tomēr *GPFR* netiek izstrādāti, lai konkrēti reaģētu uz to personu vajadzībām, kas pieprasa informāciju šiem nolūkiem. Līdzīgi, lai arī tie, kas darbojas kā pakalpojumu saņēmēju vai resursu sniedzēju konsultanti (piemēram, iedzīvotāju konsultāciju grupas, obligāciju reitinga iestādes, kredītanalītiķi un sabiedrības interešu grupas), iespējams, konstatēs, ka *GPFR* sniegtā informācija ir noderīga to nolūkos, *GPFR* netiek gatavoti, lai konkrēti reaģētu uz to konkrētajiem informācijas pieprasījumiem.

**Finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi**

BC2.14. Daudzi publiskotā projekta respondenti piekrita, ka būtu jānorāda, ka publiskā sektora vienību finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi ir informācijas sniegšana, kas ir noderīga pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. Daži respondenti aizstāvēja viedokli, ka tikai pārskatatbildība būtu jānorāda kā vienīgais un dominējošais publiskā sektora vienību finanšu ziņojumu sniegšanas mērķis, savukārt citi respondenti minēja, ka lēmumu pieņemšana būtu jānorāda kā vienīgais mērķis. Tomēr *IPSASB* joprojām uzskata, ka publiskā sektora vienību *GPFR* lietotāji pieprasīs informāciju gan pārskatatbildības, gan lēmumu pieņemšanas nolūkos.

BC2.15. Daži publiskotā projekta respondenti uzskatīja, ka pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas savstarpējā saikne ir jāformulē precīzāk un ka ir jānorāda publiskā sektora pazīmes, pamatojoties uz kurām *IPSASB* ir formulējusi viedokli par publiskā sektora vienību finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem. *IPSASB* pozitīvi reaģēja uz šiem ierosinājumiem. Tika mainīta pamatnostādņu struktūra un pievienoti precizējumi.

BC2.16. Tika arī sniegts pamatīgāks paskaidrojums par pārskatatbildību un tās saikni ar lēmumu pieņemšanu un *GPFR*. Šajā saistībā *IPSASB* atzīst, ka šajās pamatnostādnēs pārskatatbildības jēdziens tiek skatīts plaši. Ar to saprot informācijas sniegšanu par to, kā vienība pārvalda tai uzticētos resursus, un informāciju, kas lietotājiem ir noderīga, lai vērtētu vienības darbību ilgtspēju un pakalpojumu sniegšanas nepārtrauktību ilgtermiņā. *IPSASB* uzskata, ka šis plašais pārskatatbildības jēdziena skatījums ir atbilstošs, jo pilsoņi un citas sabiedrības daļas sniedz resursus valdībai un citām publiskā sektora vienībām nebrīvprātīgi un lielākoties paļaujas uz to, ka valdības un citas publiskā sektora vienības sniegs nepieciešamos pakalpojumus ilgtermiņā. Tomēr *IPSASB* atzīst arī to, ka diez vai *GPFR* tiks sniegta visa informācija, kas pakalpojumu saņēmējiem un resursu sniedzējiem ir nepieciešama pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos.

**Finanšu ziņojumu tvērums: finanšu pārskati un informācija, kas uzlabo, pilnīgo un papildina finanšu pārskatus**

BC2.17. Daudzi publiskotā projekta respondenti atbalstīja finanšu ziņojumu tvērumu un tā skaidrojumu, ko ierosināja *IPSASB*, daži no tiem norādīja, ka daži jautājumi ir jāprecizē, savukārt citi atzīmēja, ka attiecībā uz projektiem, kas risina plašāka tvēruma jautājumus, būtu jāsniedz vadlīnijas par to, kā piemērojamas kvalitātes pazīmes, piemēram, pārbaudāmība un salīdzināmība. Citi respondenti neatbalstīja to, ka finanšu ziņojumu tvērums ir plašāks par finanšu pārskatu tvērumu, paužot bažas, ka:

* piedāvātais plašais tvērums ietver jautājumus, kas pārsniedz *IPSASB* tajā laikā spēkā esošos statūtus, un
* vadlīnijas par jautājumiem, kas neietilpst finanšu pārskatos, piemēram, nefinanšu informācija un perspektīvā informācija, ir atbilstošs jautājums, kas jārisina atsevišķām valdībām, reglamentējošām struktūrām vai citām iestādēm.

Daži publiskotā projekta respondenti izteica bažas, ka tvērums ir pārāk tieši vērsts uz finanšu pārskatiem un ka konceptuālajās pamatnostādnēs būtu jāiekļauj papildu vadlīnijas par nefinanšu informāciju un ilgtspējīgu ziņošanu.

BC2.18. *IPSASB* joprojām uzskata, ka konceptuālajās pamatnostādnēs ir jāatspoguļo finanšu ziņojumu tvērums, kas ir vispusīgāks nekā finanšu pārskatos. Tam ir šādi iemesli:

* valdību un citu publiskā sektora vienību galvenais mērķis ir sniegt pakalpojumus sabiedrībai, nevis radīt peļņu;
* pilsoņi un citi tiesīgie iedzīvotāji paļaujas uz valdību un citām publiskā sektora vienībām, ka tās pastāvīgi ilgtermiņā sniegs plašu pakalpojumu klāstu. Valdības un citu publiskā sektora vienību konkrētajā pārskata periodā veiktās darbības un pieņemtie lēmumi var būtiski ietekmēt pakalpojumu saņēmēju nākamās paaudzes un nodokļu maksātāju un citu nebrīvprātīgo resursu sniedzēju nākamās paaudzes, un
* vairums valdību un citu publiskā sektora vienību darbojas saskaņā ar budžeta pieņemšanas procesā noteiktajām tēriņu pilnvarām un finansiālajiem ierobežojumiem. Apstiprinātā budžeta īstenošanas pārraudzība ir primārā metode, ar kuru likumdevējs īsteno uzraudzību, un pilsoņi un to ievēlētie pārstāvji uzliek valdības vadībai finansiālo atbildību.

BC2.19. Tādējādi to, kā publiskā sektora vienības ir darbojušās, lai sasniegtu savus finanšu un pakalpojumu sniegšanas mērķus, var novērtēt tikai daļēji, pārbaudot, kāds ir to finansiālais stāvoklis pārskata datumā, un kādi ir darbības finansiālie rezultāti un naudas plūsmas pārskata periodā. *IPSASB* uzskata, ka, lai reaģētu uz lietotāju vajadzību saņemt informāciju pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos, konceptuālajās pamatnostādnēs būtu jāparedz, ka *GPFR* ir jāiekļauj informācija, kas ļauj lietotājiem labāk novērtēt finanšu pārskatus un piemērot tos atbilstoši kontekstam. Šādu informāciju var sniegt kā atsevišķus ziņojumus, kuros uzrāda finanšu un nefinanšu informāciju par to, kā vienība ir sasniegusi pakalpojumu sniegšanas mērķus pārskata periodā, kā tā izpilda apstiprinātos budžetus un ievēro tiesību aktus vai citu pilnvarojumu, kas reglamentē resursu ieguvi un izlietojumu, un perspektīvo finanšu un nefinanšu informāciju par tās pakalpojumu sniegšanas darbībām, mērķiem un nepieciešamajiem resursiem nākotnē. Dažkārt informāciju par šiem jautājumiem var uzrādīt arī finanšu pārskatu piezīmēs.

BC2.20. Pieņemot lēmumus par finanšu ziņojumu sniegšanas prasībām vai vadlīnijām, kas paredz *GPFR* uzrādīt plašāku informāciju nekā finanšu pārskatos, *IPSASB* izvērtēs, kādu labumu šāda informācija sniegs lietotājiem un kādas būs šīs informācijas vākšanas un ziņošanas izmaksas.

*Finanšu ziņojumu tvēruma ierobežošana*

BC2.21. Daži respondenti, kas piekrita, ka finanšu ziņojumu tvērumam ir jābūt plašākam nekā finanšu pārskatu tvērumam, pauda bažas, ka publiskotajā projektā piedāvātais tvērums ir pārāk plašs un/vai nepietiekami paskaidrots vai pamatots, proti, dažos gadījumos tika piedāvāts tvērumu ierobežot, ietverot tikai finanšu pārskatos uzskaitīto jautājumu uzlabošanu.

BC2.22. *IPSASB* uz šīm bažām atbildēja, precizējot, kāda ir finanšu ziņojumu tvēruma saikne ar lietotāju informācijas pieprasījumiem, un iekļaujot papildu skaidrojumu par lietotāju informācijas pieprasījumu saistību ar informāciju, ko *GPFR* var sniegt, reaģējot uz tiem. Turklāt *IPSASB* ir precizējusi, ka vispārīgajos finanšu ziņojumos ietver tikai finanšu pārskatus un informāciju, kas uzlabo, pilnīgo un papildina finanšu pārskatus. Tādējādi viss, kas tiek iekļauts visaptverošākos finanšu ziņojumos, tiks iegūts no finanšu pārskatiem, un tiks iekļauti tikai jautājumi, kas palīdz lietotājiem labāk saprast šajos pārskatos sniegto informāciju un piemērot to atbilstoši situācijai.

*Resursu izskatīšana, noteicošas prasības un revīziju statuss*

BC2.23. Daudzi respondenti, gan tie, kas atbalstīja publiskotajā projektā sniegtos ierosinājumus, gan tie, kas tiem nepiekrita, pauda bažas, ka *IPSASB* būtu jāveltī pārāk daudz resursu, lai risinātu “plaša tvēruma” jautājumus, un tas ierobežotu tās spēju risināt finanšu pārskatos iekļautos jautājumus. Daži publiskotā projekta respondenti arī:

* aizstāvēja viedokli, ka konceptuālajās pamatnostādnēs ir paskaidrots, ka noteicošās prasības tiktu izstrādātas tikai attiecībā uz finanšu pārskatos iekļautajiem jautājumiem, savukārt plašāka tvēruma jautājumiem tiktu piemērotas vadlīnijas, un
* pauda bažas par to, kā nefinanšu informācijas un perspektīvas informācijas iekļaušana *GPFR* ietekmēs revīzijas.

BC2.24. Lai arī *IPSASB* var izstrādāt *IPSAS*, kas satur noteicošas prasības, tas nenozīmē, ka tā to darīs. Piemēram, *IPSASB* publikācijas iekļauj arī *RPG* un citus dokumentus, kas paredzēti, lai palīdzētu finanšu ziņojumu sniegšanas kopienai reaģēt uz konkrētiem jautājumiem saistībā ar finanšu ziņojumiem. Visi *IPSASB* dokumenti, kuros ietvertas noteicošas prasības vai vadlīnijas par informācijas uzrādīšanu *GPFR*, kas ir vai nu finanšu pārskatu sastāvdaļa vai šo pārskatu uzlabojumi, tiks pilnībā pienācīgi pārvaldīti. Tāpēc, izstrādājot noteicošas vai citas vadlīnijas par tādas informācijas uzrādīšanu, kas paplašina finanšu ziņojumu tvērumu, *IPSASB* būs jāreaģē uz sabiedrības bažām par vadlīnijās piedāvāto tehnisko saturu un pilnvarojumu.

BC2.25. *IPSASB* atzīst respondentu bažas par *IPSASB* resursu izmantojumu plašāka tvēruma jautājumu risināšanā. Tomēr informācija, kas uzrādīta finanšu pārskatos, joprojām ir finanšu ziņojumu pamatelements, un tāpēc *IPSASB* galvenokārt uzmanība ir vērsta uz to, izstrādājot *IPSAS* un *RPG*. Tādējādi *IPSASB* standartu izstrādes darba programmā turpinās reaģēt uz to, ka lietotājiem ir nepieciešami labāki finanšu ziņojumi par darījumiem un citiem notikumiem, kas tiek ziņoti finanšu pārskatos.

BC2.26. *IPSASB* uzskata, ka konceptuālajās pamatnostādnēs vai *IPSAS* un *RPG*, ko var izstrādāt saskaņā ar šajās pamatnostādnēs ietverto koncepciju, nav jācenšas noteikt, kāda revīziju noteiktības pakāpe būtu jānodrošina konkrētiem *GPFR* aspektiem. Kvalitātes pazīmes sniedz zināmu noteiktību lietotājiem par *GPFR* iekļautās informācijas kvalitāti. Tomēr pienākums veikt finanšu pārskatu un citu *GPFR* komponentu revīziju tiks noteikts, piemēram, ar reglamentējošiem noteikumiem, kas ir spēkā konkrētajās jurisdikcijās, un revīziju pilnvarojumu, kas saskaņots ar vienību vai kas tai tiek piemērots.

**3. NODAĻA. KVALITĀTES PAZĪMES**

**SATURA RĀDĪTĀJS**

Punkts

Ievads 3.1-3.5

Nozīmīgums 3.6-3.9

Patiesums 3.10-3.16

Saprotamība 3.17-3.18

Savlaicīgums 3.19-3.20

Salīdzināmība 3.21-3.25

Pārbaudāmība 3.26-3.31

Vispārīgajos finanšu ziņojumos iekļautās informācijas ierobežojumi 3.32-3.42

Būtiskums 3.32-3.34

Izmaksas attiecībā pret ieguvumiem 3.35-3.40

Kvalitātes pazīmju līdzsvars 3.41-3.42

Secinājumu pamats

**Ievads**

3.1. *GPFR* tiek uzrādīta finanšu un nefinanšu informācija par ekonomiskām un citām parādībām. *GPFR* iekļautās informācijas kvalitātes pazīmes ir pazīmes, kas nodrošina, ka informācija ir noderīga lietotājiem un palīdz sasniegt finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus. Finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi ir sniegt informāciju, kas ir noderīga pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos.

3.2. Publiskā sektora vienību *GPFR* iekļautās informācijas kvalitātes pazīmes ir nozīmīgums, patiesums, saprotamība, savlaicīgums, salīdzināmība un pārbaudāmība.

3.3. Kritēriji, kas tiek visstingrāk piemēroti *GPFR* ietvertai informācijai, ir būtiskums, izmaksu lietderība un kvalitātes pazīmju atbilstīga līdzsvara sasniegšana.

3.4. Visas šīs kvalitātes pazīmes ir savstarpēji nesaraujami saistītas un darbojas kopā, lai nodrošinātu, ka *GPFR* iekļautā informācija ir derīga finanšu ziņojumu sniegšanas mērķu sasniegšanai. Tomēr praksē ne visas šīs kvalitātes pazīmes var pilnībā sasniegt, un bieži vien tās ir nepieciešams līdzsvarot vai rast tām kompromisu.

3.5. Kvalitātes pazīmes piemēro visai *GPFR* ietvertai finanšu un nefinanšu informācijai, tostarp informācijai par iepriekšējiem periodiem un perspektīvai informācijai, kā arī skaidrojumiem. Tomēr tas, kādā apmērā var sasniegt šīs kvalitātes pazīmes, ir atkarīgs no nenoteiktības pakāpes un subjektīvā vērtējuma vai atzinuma, kas tiek pieņemts, vācot finanšu un nefinanšu informāciju. Izstrādājot *IPSAS* un *RPG*, kuros aplūko šos jautājumus, tiks izvērtēta vajadzība sniegt papildu vadlīnijas par to, kā interpretēt un piemērot kvalitātes pazīmes informācijai, ar kuru finanšu ziņojumu tvērums kļūst plašāks par finanšu pārskatu tvērumu.

**Nozīmīgums**

3.6. Finanšu un nefinanšu informācija ir nozīmīga, ja tā spēj ietekmēt finanšu ziņojumu sniegšanas mērķu sasniegšanu. Finanšu un nefinanšu informācija var radīt ietekmi, ja tai ir apstiprinoša un/vai prognozējoša vērtība. Tā varētu radīt ietekmi un tādējādi būt nozīmīga, pat ja kādi lietotāji izvēlas neizmantot tās priekšrocības vai ja jau zina šo informāciju.

3.7. Finanšu un nefinanšu informācijai ir apstiprinoša vērtība, ja tā apstiprina vai maina agrākās (vai pašreizējās) gaidas. Piemēram, informācija būs nozīmīga pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos, ja tā apstiprina prognozes, piemēram, par to, kādā apmērā vadītāji ir izpildījuši savus pienākumus attiecībā uz resursu efektīvu un lietderīgu izmantošanu, konkrētu pakalpojuma sniegšanas mērķu sasniegšanu un nozīmīgo budžeta, tiesību aktu un citu prasību izpildi.

3.8. *GPFR* var uzrādīt informāciju par vienības gaidāmajām pakalpojumu sniegšanas darbībām, mērķiem un izmaksām nākotnē, un to, kādas summas tiks piešķirtas šo pakalpojumu sniegšanai nākotnē un no kādiem avotiem. Šādai uz nākotni vērstai informācijai būs prognozējoša vērtība, un tā būs nozīmīga pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. Informācijai par ekonomiskām un citām parādībām, kas pastāv vai kas jau ir notikušas, arī ir prognozējoša vērtība, kas palīdz veidot gaidas par nākotni. Piemēram, informācija, kas apstiprina vai noraida agrākās gaidas, var stiprināt vai mainīt gaidas par nākotnē sagaidāmajiem finanšu rezultātiem un pakalpojumu sniegšanas rezultātiem.

3.9. Informācijas apstiprinošā un prognozējošā nozīme ir savstarpēji saistītas, piemēram, informācija par vienības resursu pašreizējo līmeni un struktūru un par šo resursu prasījumiem palīdz lietotājiem apstiprināt resursu pārvaldības stratēģiju rezultātus pārskata periodā un prognozēt vienības spēju reaģēt uz mainīgiem apstākļiem un gaidāmajām pakalpojumu sniegšanas vajadzībām nākotnē. Šī informācija palīdz apstiprināt vai labot lietotāju agrākās gaidas un prognozes par vienības spēju reaģēt uz šīm izmaiņām. Tā palīdz arī apstiprināt vai labot iepriekšējos *GPFR* iekļauto perspektīvo finanšu informāciju.

**Patiesums**

3.10. Lai finanšu ziņojumā iekļautā informācija būtu noderīga, tai ir patiesi jāatveido ekonomiskās un citas parādības, kuru atveidei tā paredzēta. Patiesums ir sasniegts tad, ja parādības atveidojums ir pilnīgs, neitrāls un bez būtiskām kļūdām. Informācija, kas patiesi atveido ekonomisko vai citu parādību, attēlo pamatā esošā darījuma, cita notikuma, darbības vai apstākļu būtību, kas ne vienmēr sakrīt ar tā juridisko statusu.

3.11. Praksē ne vienmēr ir iespējams zināt vai apstiprināt, vai *GPFR* uzrādītā informācija ir pilnīga, neitrāla un bez būtiskām kļūdām. Tomēr informācijai ir jābūt iespējami pilnīgai, neitrālai un bez būtiskām kļūdām.

3.12. Ja trūkst kādas informācijas, ekonomiskās vai citas parādības atveidojums var būt nepatiess vai maldinošs un tādējādi *GPFR* lietotājiem nederīgs. Piemēram, pilnīgs posteņa “mašīnas un iekārtas” attēlojums *GPFR* būs mašīnu un iekārtu kopsumma skaitliskā izteiksmē, kā arī cita skaitliska, aprakstoša un paskaidrojoša informācija, kas nepieciešama, lai patiesi atveidotu šo aktīvu klasi. Dažkārt tas var nozīmēt, ka tiek izpausta informācija par tādiem jautājumiem kā galvenajām mašīnu un iekārtu klasēm, kādi faktori ir ietekmējuši to lietošanu iepriekšējos periodos un var ietekmēt to lietošanu nākotnē, un to skaitliskā atveidojuma noteikšanas bāzi un procesu. Tāpat perspektīvā finanšu un nefinanšu informācija un informācija par *GPFR* iekļauto pakalpojumu sniegšanas mērķu sasniegšanu un rezultātiem būs jāuzrāda, izmantojot galvenos pieņēmumus, kas ir informācijas pamatā, un skaidrojumus, kas ir nepieciešami, lai nodrošinātu, ka informācijas attēlojums ir pilnīgs un lietotājiem noderīgs.

3.13. Neitralitāte finanšu ziņojumos nozīmē, ka nav neobjektivitātes. Tas nozīmē, ka finanšu un nefinanšu informācija netiek atlasīta un uzrādīta ar nodomu iegūt konkrētu iepriekš noteiktu rezultātu, piemēram, lai konkrētā veidā ietekmētu lietotāju vērtējumu par vienības pārskatatbildības izpildi vai par lēmumu vai spriedumu, kas jāpieņem, vai lai izraisītu konkrētu uzvedību.

3.14. Neitrāla informācija patiesi atveido ekonomiskās un citas parādības, kuru atveidei tā ir paredzēta. Tomēr prasība, ka *GPFR* iekļautai informācijai ir jābūt neitrālai, nenozīmē, ka informācija nav bez nolūka vai ka tā neietekmēs uzvedību. Nozīmīgums ir kvalitātes pazīme, un nozīmīga informācija pēc definīcijas spēj ietekmēt lietotāju vērtējumus un lēmumus.

3.14.A Neitralitāti nodrošina, ievērojot piesardzību. Piesardzība ir apdomīga rīcība, ja spriedumus veic nenoteiktības apstākļos. Piesardzība nozīmē to, ka aktīvus un ieņēmumus nenovērtē pārāk augstu un saistības un izdevumus nenovērtē pārāk zemu. Piesardzība nozīmē arī to, ka nedrīkst aktīvus un ieņēmumus novērtēt pārāk zemu un saistības un izdevumus novērtēt pārāk augstu. Šādi kļūdaini novērtējumi var izraisīt turpmākajos pārskata periodos ieņēmumu vai izdevumu pārāk zemu vai pārāk augstu novērtējumu.

3.14.B Piesardzība nenozīmē to, ka ir nepieciešama asimetrija; piemēram, sistemātiska vajadzība iegūt pārliecinošākus pierādījumus aktīvu vai ieņēmumu atzīšanai, nekā tie ir saistību vai izdevumu atzīšanai. Konkrētos standartos var būt ietvertas asimetriskas prasības, ja tās ir noteiktas, pamatojoties uz lēmumiem atlasīt būtiskāko informāciju, kas patiesi attēlo to, kas būtu jāattēlo.

3.15. *GPFR* attēlotās ekonomiskās un citas parādības parasti notiek nenoteiktības apstākļos. Tāpēc *GPFR* iekļautajā informācijā parasti ir aplēses, kurās ir ietverts vadības spriedums. Lai patiesi atveidotu ekonomisku vai citu parādību, aplēsēm ir jābūt balstītām uz atbilstošiem ievaddatiem, un visiem ievaddatiem ir jāatspoguļo labākā pieejamā informācija. Risinot nenoteiktību, ir jārīkojas piesardzīgi. Dažkārt ir skaidri jānorāda finanšu un nefinanšu informācijas nenoteiktības pakāpe, lai patiesi atveidotu ekonomiskās un citas parādības.

3.16. Būtisku kļūdu neesība nenozīmē, ka ir pilnīga precizitāte visos aspektos. Būtisku kļūdu neesība nozīmē, ka parādības aprakstā nav izlaidumu un kļūdu, kas atsevišķi vai apvienojumā ir būtiskas, un ka ziņotās informācijas sagatavošanas process tika piemērots atbilstoši aprakstītajai procedūrai. Dažkārt ir iespējams noteikt kādas *GPFR* iekļautās informācijas precizitāti, piemēram, naudas summu, kas pārskaitīta citam valdības līmenim, sniegto pakalpojumu apjomu vai cenu, kas samaksāta par mašīnu un iekārtu iegādi. Citos gadījumos savukārt to nav iespējams noteikt; piemēram, ne vienmēr var noteikt priekšmeta vērtības vai izmaksu aplēses precizitāti vai pakalpojuma sniegšanas programmas efektivitāti. Šajos gadījumos aplēse būs bez būtiskām kļūdām, ja tiek skaidri norādīts, ka summa ir aplēse, tiek paskaidrota aplēses novērtēšanas procesa būtība un ierobežojumi un nav konstatētas būtiskas kļūdas, izraugoties un piemērojot atbilstošu aplēses izstrādes procesu.

**Saprotamība**

3.17. Saprotamība ir informācijas īpašība, kas ļauj lietotājiem izprast informācijas jēgu. Publiskā sektora vienību *GPFR* ir jāuzrāda informācija tādā veidā, lai tā atbilstu lietotāju vajadzībām un zināšanu bāzei, kā arī uzrādītajai informācijai. Piemēram, paskaidrojumi par finanšu un nefinanšu informāciju un piezīmes par pakalpojumu sniegšanu un citiem sasniegumiem pārskata periodā un par gaidām turpmākajos periodos ir jāformulē vienkāršā valodā un jāuzrāda tā, lai lietotājiem tie būtu uzreiz saprotami. Saprotamība ir labāka, kad informācija tiek klasificēta, raksturota un uzrādīta skaidri un koncentrēti. Saprotamību var uzlabot arī salīdzināmība.

3.18. Pieņem, ka *GPFR* lietotājiem ir pienācīgas zināšanas par vienības darbībām un par vidi, kurā tā darbojas, lai tie spētu un būtu sagatavoti lasīt *GPFR* un pārskatīt un analizēt ar pienācīgu rūpību uzrādīto informāciju. Dažas ekonomiskas un citas parādības ir īpaši sarežģītas un grūti attēlojamas *GPFR*, un dažiem lietotājiem var nākties lūgt, lai konsultants palīdz tās izprast. Ir jācenšas *GPFR* iekļautās ekonomiskās un citas parādības atveidot tā, lai tās būtu saprotamas plašam lietotāju lokam. Tomēr nedrīkst informāciju neiekļaut *GPFR* tikai tāpēc, ka tā varētu būt pārāk sarežģīta vai ka to dažiem lietotājiem bez palīdzības varētu būt pārāk grūti saprast.

**Savlaicīgums**

3.19. Savlaicīgums nozīmē, ka informācija ir pieejama lietotājiem tad, kad tā vēl nav zaudējusi spēju būt noderīga pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. Ja nozīmīga informācija ir pieejama ātrāk, to var lietderīgāk izmantot, lai vērtētu pārskatatbildību un palielinātu tās spēju formulēt un ietekmēt lēmumus, kas jāpieņem. Ja informācija nav savlaicīga, tā ir mazāk lietderīga.

3.20. Daži informācijas elementi var būt lietderīgi vēl ilgi pēc pārskata perioda beigām vai pēc pārskata datuma. Piemēram, var gadīties, ka pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos *GPFR* lietotājiem ir jāvērtē vienības finanšu un pakalpojumu sniegšanas rezultātu tendences un tas, kā vienība ievēro budžetu vairākos pārskata periodos. Turklāt dažkārt var noteikt dažu pakalpojumu sniegšanas programmu rezultātu un ietekmi tikai nākamajos periodos, piemēram, tas tā var būt attiecībā uz programmām, kas paredzētas sabiedrības ekonomiskās labklājības uzlabošanai, konkrētu slimību izplatības mazināšanai vai noteiktu vecumu grupu rakstpratības palielināšanai.

**Salīdzināmība**

3.21. Salīdzināmība ir informācijas īpašība, kas ļauj lietotājiem noteikt divu parādību kopu līdzības un atšķirības. Salīdzināmība nav viena atsevišķa informācijas elementa īpašība, bet gan īpašība, kas raksturo divu vai vairāku informācijas elementu savstarpējo saikni.

3.22. Salīdzināmība atšķiras no konsekvences. Konsekvence nozīmē to, ka vienība visos pārskata periodos izmanto vienotus uzskaites principus vai politiku un vienotu sagatavošanas bāzi vai ka vairākas vienības vienā periodā izmanto vienotus uzskaites principus vai politiku un vienotu sagatavošanas bāzi. Salīdzināmība ir mērķis, savukārt konsekvence palīdz sasniegt šo mērķi. Dažkārt vienības pieņemtos uzskaites principus vai politiku var pārskatīt, lai labāk *GPFR* atveidotu konkrēto darījumu vai notikumu. Šādos gadījumos var būt nepieciešams iekļaut paskaidrojošu informāciju vai skaidrojumus, lai ievērotu salīdzināmības pazīmes.

3.23. Salīdzināmība atšķiras arī no viendabīguma. Lai informācija būtu salīdzināma, līdzīgām lietām ir jāizskatās līdzīgi un atšķirīgām lietām ir jāizskatās atšķirīgi. Pārāk liels uzsvars uz viendabīgumu var mazināt salīdzināmību, jo atšķirīgas lietas tiek padarītas līdzīgas. *GPFR* iekļautās informācijas salīdzināmība neuzlabojas, ja atšķirīgas lietas tiek padarītas līdzīgas, kā arī ja līdzīgas lietas tiek padarītas atšķirīgas.

3.24. Informācija par vienības finansiālo stāvokli, darbības finansiālajiem rezultātiem, naudas plūsmām, apstiprināto budžetu izpildi un nozīmīgo tiesību aktu un citu resursu ieguvi un izlietojumu reglamentējošo pilnvarojumu ievērošanu, pakalpojumu sniegšanas sasniegumiem un vienības turpmākajiem plāniem ir nepieciešama pārskatatbildības nolūkos un ir noderīga lēmumu pieņemšanas nolūkos. Šādas informācijas lietderība ir labāka, ja to var salīdzināt ar, piemēram:

* perspektīvu finanšu un nefinanšu informāciju, kas iepriekš uzrādīta par šo pārskata periodu vai pārskata datumu;
* līdzīgu informāciju par šo pašu vienību, kas attiecas uz kādu citu periodu vai kādu citu laika brīdi, un
* līdzīgu informāciju par citām vienībām (piemēram, publiskā sektora vienībām, kas sniedz līdzīgus pakalpojumus citās jurisdikcijās), kas attiecas uz to pašu pārskata periodu.

3.25. Konsekventa uzskaites principu, politikas un informācijas sagatavošanas bāzes piemērošana perspektīvās finanšu un nefinanšu informācijas un faktisko rezultātu sagatavošanai uzlabos prognozēto un faktisko rezultātu salīdzināšanas lietderību. Mazāk svarīga varētu būt salīdzināmība ar citu vienību skaidrojumiem par to, kā vadība uztver vai vērtē faktorus, kas ir vienības pašreizējo darbības rezultātu pamatā.

**Pārbaudāmība**

3.26. Pārbaudāmība ir informācijas īpašība, kas palīdz pārliecināt lietotājus, ka *GPFR* iekļautā informācija patiesi attēlo ekonomiskās un citas parādības, kuru atveidei tā paredzēta. Lai raksturotu šo īpašību, dažkārt izmanto pamatojamību attiecībā uz *GPFR* ietverto paskaidrojošo informāciju un perspektīvo finanšu un nefinanšu informāciju, proti, tā ir informācijas īpašība, kas palīdz pārliecināt lietotājus, ka paskaidrojošā informācija un perspektīvā finanšu un nefinanšu informācija patiesi attēlo ekonomiskās un citas parādības, kuru atveidei tā paredzēta. Neatkarīgi no tā, vai šī īpašība tiek raksturota kā pārbaudāmība vai kā pamatojamība, tā nozīmē, ka dažādi informēti un neatkarīgi novērotāji varētu panākt vispārīgu vienprātību, lai arī ne vienmēr pilnīgi vienoties, ka:

* informācija attēlo ekonomiskās vai citas parādības, kuru atveidei tā paredzēta, bez būtiskām kļūdām vai neobjektivitātes, vai
* tika piemērota atbilstīga uzskaites, novērtēšanas vai atveidojuma metode bez būtiskām kļūdām vai neobjektivitātes.

3.27. Lai informācija būtu pārbaudāma, tai nav jābūt viena punkta aplēsei. Pārbaudīt var arī iespējamo summu klāstu un saistītās varbūtības.

3.28. Pārbaude var būt tieša vai netieša. Ja tiek veikta tieša pārbaude, tiek pārbaudīta pati summa vai cits atveidojums, piemēram, a) saskaitot naudu, b) novērojot tirgojamus vērtspapīrus vai citas kotētās cenas vai c) apstiprinot, ka faktori, kas identificēti kā tādi, kas ietekmē iepriekš sniegto pakalpojumu darbības rezultātus, bija klātesoši un darbojušies ar noteiktu ietekmi. Ja tiek veikta netieša pārbaude, summu vai citu atveidojumu pārbauda, pārbaudot ievaddatus un pārrēķinot rezultātus, izmantojot tās pašas uzskaites normas vai metodoloģiju. Piemēram, krājumu uzskaites vērtību pārbauda tādējādi, ka tiek pārbaudīti ievaddati (daudzumi un izmaksas) un tiek pārrēķināti beigu krājumi, izmantojot to pašu izmaksu plūsmas pieņēmumu (piemēram, vidējās izmaksas vai metodi “pirmais iekšā, pirmais ārā”).

3.29. Pārbaudāmība (vai pamatojamība, ja izmanto šādu terminu šīs īpašības raksturošanai) nav absolūta pazīme, proti, kāda informācija ir vairāk vai mazāk pārbaudāma nekā cita informācija. Tomēr, jo pārbaudāmāka informācija tiek iekļauta *GPFR*, jo vairāk tā pārliecinās lietotājus, ka informācija patiesi attēlo ekonomiskās un citas parādības, kuru atveidei tā paredzēta.

3.30. Publiskā sektora vienību *GPFR* var iekļaut finanšu un citu kvantitatīvu informāciju un skaidrojumus par a) galvenajiem faktoriem, kas ietekmē vienības darbības rezultātus periodā, b) pārskata periodā veikto pakalpojumu sniegšanas programmu sagaidāmo turpmāko ietekmi vai rezultātus un c) perspektīvo finanšu un nefinanšu informāciju. Var gadīties, ka nav iespējams pārbaudīt šādas informācijas visu kvantitatīvo atveidojumu un skaidrojumu precizitāti līdz nākamajam periodam, vai vispār nav iespējams to pārbaudīt.

3.31. Lai palīdzētu pārliecināt lietotājus, ka *GPFR* iekļautā perspektīvā finanšu un nefinanšu kvantitatīvā informācija un skaidrojumi patiesi attēlo ekonomiskās un citas parādības, kuru atveidei tie paredzēti, pieņēmumiem, kas ir sniegtās informācijas pamatā, informācijas vākšanas metodoloģijai un faktoriem un apstākļiem, kas pamato paustos atzinumus vai paskaidrojošo informāciju, ir jābūt pārredzamiem. Tas palīdzēs lietotājiem veidot spriedumu par šo pieņēmumu atbilstību un par informācijas vākšanas, novērtēšanas, atveidošanas un interpretēšanas metodes atbilstību.

**Vispārīgajos finanšu ziņojumos iekļautās informācijas ierobežojumi**

**Būtiskums**

3.32. Informācija ir būtiska, ja tās trūkums, kļūdaini sniegta informācija vai informācija, kas aizēno citu informāciju, varētu pamatoti ietekmēt vienības spēju pildīt pārskatatbildības pienākumu vai lēmumus, ko lietotāji pieņem, pamatojoties uz vienības sagatavoto *GPFR* par pārskata periodu. Būtiskums ir atkarīgs no katras vienības konkrētajos apstākļos vērtētā posteņa summas un būtības.

3.33. Būtiskuma novērtējumi tiks veikti saistībā ar likumdošanas, institucionālo un darbības vidi, kurā darbojas vienība, un attiecībā uz perspektīvo finanšu un nefinanšu informāciju saistībā ar sagatavotāja zināšanām un gaidām par nākotni. Informācijas izpaušana par atbilstību vai neatbilstību tiesību aktiem, noteikumiem vai citam pilnvarojumam var būt būtiska savas būtības dēļ, neatkarīgi no tā, cik lielas summas ir iesaistītas. Nosakot, vai šādos apstākļos elements ir būtisks, jāizvērtē tādi jautājumi kā agrāko vai gaidāmo darījumu un notikumu būtība, likumība, jutīgums un sekas, šādos darījumos iesaistītās puses un darījumu rašanās apstākļi.

3.33.A *GPFR* var ietvert kvalitatīvu un kvantitatīvu informāciju par pakalpojuma sniegšanas sasniegumiem pārskata periodā un prognozēm par pakalpojuma sniegšanu un finanšu rezultātiem nākotnē. Tādējādi nav iespējams noteikt viendabīgu raksturlielumu vai viendabīgu raksturlielumu kopu, kad konkrēta veida informācija kļūst būtiska.

3.34. Konceptuālajās pamatnostādnēs būtiskumu klasificē kā *GPFR* iekļautās informācijas ierobežojumu. Izstrādājot *IPSAS* un *RPG*, *IPSASB* izvērtēs, cik būtiskas ir sekas, ko rada konkrētas uzskaites politikas piemērošana, sagatavošanas bāze vai konkrēta elementa vai informācijas veida izpaušana. Ņemot vērā *IPSAS* prasības, vienības, gatavojot *GPFR*, izvērtēs arī to, cik būtiska ir, piemēram, konkrētas uzskaites politikas piemērošana un konkrētu informācijas elementu atsevišķa izpaušana.

**Izmaksas attiecībā pret ieguvumiem**

3.35. Finanšu ziņojumu sniegšana rada izmaksas. Finanšu ziņojumu sniegšanas ieguvumiem ir jāattaisno to izmaksas. Vērtējot, vai informācijas sniegšanas ieguvumi attaisno saistītās izmaksas, bieži vien ir jāpieņem spriedums, jo nereti nav iespējams noteikt un/vai skaitliski aprēķināt visas *GPFR* iekļautās informācijas izmaksas un visus ieguvumus.

3.36. Informācijas sniegšanas izmaksas ietver informācijas vākšanas un apstrādes izmaksas, tās verifikācijas izmaksas un/vai to pamatojošo pieņēmumu un metodoloģiju sniegšanas izmaksas, kā arī informācijas izplatīšanas izmaksas. Lietotāji uzņemas analīzes un interpretācijas izmaksas. Lietderīgas informācijas trūkums arī rada izmaksas, tostarp lietotājiem rodas izmaksas, lai iegūtu nepieciešamo informāciju no citiem avotiem, kā arī izmaksas saistībā ar lēmumu pieņemšanu, izmantojot *GPFR* sniegtus nepilnīgus datus.

3.37. Sagatavotāji pieliek daudz pūļu, lai sniegtu informāciju *GPFR*. Savukārt pakalpojumu saņēmēji un resursu sniedzēji galu galā uzņemas izmaksas par šīm pūlēm, jo resursi tiek pārvirzīti no pakalpojumu sniegšanas darbībām uz informācijas sagatavošanu iekļaušanai *GPFR*.

3.38. Vislielāko labumu no *GPFR* sniegtās informācijas gūst lietotāji. Tomēr *GPFR* sagatavoto informāciju vadība var izmantot arī iekšēji, līdz ar to vadība uzlabo lēmumu pieņemšanu. Informācijas sniegšana *GPFR*, kas ir konsekventa ar konceptuālajās pamatnostādnēs norādītajām koncepcijām, un no tām izrietošajiem *IPSAS* un *RPG*, uzlabos un stiprinās izpratni par valdību un citu publiskā sektora vienību sniegto finanšu ziņojumu pārredzamību un palīdzēs precīzāk noteikt publiskā sektora parāda cenu. Tāpēc *GPFR* sniegtā informācija var daudzveidīgi noderēt arī publiskā sektora vienībām.

3.39. Izmaksu un ieguvumu ierobežojuma pieejas piemērošana nozīmē, ka tiek vērtēts, vai ieguvumi no informācijas ziņošanas attaisnos informācijas sniegšanas un izmantošanas radītās izmaksas. Vērtēšanas procesā ir jāapsver, vai var zināmā apmērā ziedot vienu vai vairākas kvalitātes pazīmes, lai samazinātu izmaksas.

3.40. Izstrādājot *IPSAS*, *IPSASB* izvērtē sagatavotāju, lietotāju, akadēmisko aprindu un citu personu sniegto informāciju par to, kādi būs piedāvāto prasību gaidāmie ieguvumi un izmaksas un kāds būs to apmērs. Kad *IPSASB* ir izvērtējusi, ka informācijas sniegšanas un citu prasību ieguvumi attaisno to izmaksas, *IPSAS* tiek noteiktas tās ziņu sniegšanas un citas prasības, kuru rezultātā tiek uzrādīta *GPFR* lietotājiem noderīga informācija pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos un kas atbilst kvalitātes pazīmēm.

**Kvalitātes pazīmju līdzsvars**

3.41. Informācijas lietderību veicina viss kvalitātes pazīmju kopums. Piemēram, ne apraksts, kas patiesi attēlo nenozīmīgu parādību, ne apraksts, kas nepatiesi attēlo nozīmīgu parādību, nav lietderīga informācija. Tāpat, lai informācija būtu nozīmīga, tai ir jābūt savlaicīgai un saprotamai.

3.42. Dažkārt ir nepieciešams līdzsvarot kvalitātes pazīmes vai rast kompromisus, lai sasniegtu finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus. Ir profesionāli jāizsver kvalitātes pazīmju nosacītais svarīgums katrā konkrētajā situācijā. Mērķis ir panākt pazīmju atbilstošu līdzsvaru, lai izpildītu finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus.

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina konceptuālās pamatnostādnes, bet nav to sastāvdaļa.*

**Vispārīgajos finanšu ziņojumos iekļautās informācijas kvalitātes pazīmes**

BC3.1. Izstrādājot *IPSAS*, *IPSASB* saņem ievaddatus no sabiedrības un spriež par to, kāda informācija vislabāk apmierina finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus un būtu jāiekļauj *GPFR*. Savos spriedumos *IPSASB* izvērtē, kādā apmērā var sasniegt katru konkrēto kvalitātes pazīmi. Informācijas sniegšanas un citas prasības iekļauj *IPSAS* tikai tad, kad ir izvērtēts, ka informācija, kas tiek sniegta, pamatojoties uz šīm prasībām, atbilst konceptuālajās pamatnostādnēs noteiktajām kvalitātes pazīmēm un izmaksu un ieguvumu ierobežojumam.

BC3.2. Daži 2010. gadā publiskotā projekta (turpmāk tekstā – 2010. gada publiskotais projekts) respondenti pauda bažas par kvalitātes pazīmju piemērošanu visiem jautājumiem, kurus var uzrādīt *GPFR*, jo īpaši tiem, kuru uzrādīšana ziņojumos pārsniedz finanšu pārskatu tvērumu. *IPSASB* saprot šīs bažas. *IPSASB* atzīst, ka *IPSAS* un *RGB*, kas risina jautājumus par tādas informācijas uzrādīšanu *GPFR*, kas neietilpst finanšu pārskatu tvērumā, var būt vajadzība iekļaut papildu vadlīnijas par kvalitātes pazīmju piemērošanu aplūkotajiem jautājumiem.

BC3.3. *IPSASB* izdotajos *IPSAS* un *RGB* netiek aplūkota visa finanšu un nefinanšu informācija, kas var tikt iekļauta *GPFR*. Ja nav *IPSAS* un *RGB*, ar kuriem risina ar konkrētām ekonomiskajām vai citām parādībām saistītos jautājumus, *GPFR* sagatavotāji būs tie, kas novērtēs, vai informācijas elements atbilst konceptuālajās pamatnostādnēs noteiktajām kvalitātes pazīmēm un ierobežojumiem un tādējādi ir iekļaujams *GPFR*. Šie vērtējumi tiks veikti saistībā ar finanšu ziņojumu sniegšanas mērķu sasniegšanu, savukārt finanšu ziņojumus izstrādā, lai reaģētu uz lietotāju informācijas pieprasījumiem.

BC3.4. Ja ir pienācīgi izstrādātas uzskaites sistēmas un procesi, kas efektīvi darbojas, vadība varēs iegūt un apstrādāt pierādījumus, lai pamatotu finanšu ziņojumus. Šo sistēmu un procesu kvalitāte ir noteicošs faktors, kas nodrošina, ka vienība iekļauj *GPFR* kvalitatīvu finanšu informāciju.

**Konceptuālo pamatnostādņu atjaunināšana ierobežotā apjomā**

BC3.4. 2020. gada martā *IPSASB* ierosināja atjaunināt konceptuālās pamatnostādnes ierobežotā apjomā. Ar ierobežota apjoma atjauninājumiem tika piedāvāts grozīt norādījumus par būtiskumu un pievienot norādījumus par piesardzības nozīmi patiesuma kontekstā. *IPSASB* apstiprināja un atjaunināja 3. nodaļu 2023. gada jūnijā. *IPSASB* sāka lietot atjaunināto 3. nodaļu uzreiz pēc apstiprināšanas.

**Citas izvērtētās kvalitātes pazīmes**

BC3.5. Daži 2010. gada publiskotā projekta respondenti pauda viedokli, ka jānorāda papildu kvalitātes pazīmes. Šīs kvalitātes pazīmes cita starpā ir “īstums”, “patiess un godīgs viedoklis”, “uzticamība”, “pārredzamība” un “regularitāte”.

BC3.6. *IPSASB* atzīmēja, ka terminam “īstums”, ko izmanto finanšu ziņojumos, ir līdzīga nozīme kā jēdzienam “patiess un godīgs”. *IPSASB* uzskatīja, ka īstums, patiess un godīgs viedoklis, uzticamība un pārredzamība ir svarīgi formulējumi, kas raksturo galvenās īpašības, kādiem ir jābūt vai jātiecas būt finanšu ziņojumiem. Tomēr tie nepastāv kā atsevišķas kvalitātes pazīmes, drīzāk šīs pazīmes ir rezultāts tam, ka tiek piemērots viss kvalitātes pazīmju kopums, kas norādīts konceptuālajās pamatnostādnēs un *IPSAS*, ar kuru risina īpašus ar ziņojumu sniegšanu saistītus jautājumus. Tādējādi, lai arī tās ir svarīgas *GPFR* pazīmes, tās pašas par sevi nav atsevišķas kvalitātes pazīmes. *IPSASB* arī uzskatīja, ka jēdziens “regularitāte”, ko bija atzīmējuši daži respondenti, ir saistīts ar konceptuālajās pamatnostādnēs lietoto jēdzienu “atbilstība”, tāpēc regularitāte nav norādīta kā papildu kvalitātes pazīme.

**Nozīmīgums**

BC3.7. Konceptuālās pamatnostādnēs ir paskaidrots, ka finanšu un nefinanšu informācija ir nozīmīga, ja tai ir nozīme finanšu ziņojumu sniegšanas mērķu sasniegšanā. Īstenojot labu pārvaldību, *IPSASB* cenšas iegūt ievaddatus, lai novērtētu, vai piedāvātajos *IPSAS* vai *RPG* iekļautās prasības ir nozīmīgas, lai sasniegtu finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus, proti, tās ir nozīmīgas vienības pārskatatbildības pienākumu pildīšanai un lēmumiem, kurus lietotāji var pieņemt.

**Patiesums**

BC3.8. Konceptuālajās pamatnostādnēs ir paskaidrots, ka, lai finanšu ziņojumā iekļautā informācija būtu noderīga, tai ir patiesi jāatveido ekonomiskās un citas parādības, kuru atveidei tā paredzēta. Vienu atsevišķu ekonomisko vai citu parādību var patiesi atveidot daudzos veidos. Piemēram, konkrētu pakalpojuma sniegšanas mērķu sasniegšanu var attēlot a) kvalitatīvi, paskaidrojot pakalpojumu sniegšanas programmas tūlītējos vai ilgākā termiņā gaidāmos rezultātus un ietekmi, b) kvantitatīvi, novērtējot pakalpojumu sniegšanas programmā sniegto pakalpojumu apjomu un izmaksas, vai c) sniedzot gan kvalitatīvo, gan kvantitatīvo informāciju. Turklāt ar vienu aprakstu *GPFR* var attēlot vairākas ekonomiskās vai citas parādības. Piemēram, finanšu pārskatā uzrādītais postenis “mašīnas un iekārtas” var būt vienības summārais rādītājs, kurā ietvertas visas mašīnas un iekārtas, tostarp posteņi, kuriem ir dažādas funkcijas, kuras ir pakļautas dažādiem riskiem un iespējām un kas ir pārnestas no iepriekšējiem periodiem, norādot summu, kas noteikta, pamatojoties uz vairāk vai mazāk sarežģītām un ticamām aplēsēm.

BC3.9. Lai aplēse patiesi attēlotu ekonomisko vai citu parādību, ir vēlams, lai aplēse (un tās ievaddati) būtu pilnīga, neitrāla un bez būtiskām kļūdām, kā arī nepieciešams kāds minimālais precizitātes līmenis. Tomēr patiesums nenozīmē, ka aplēsei ir jābūt absolūti pilnīgai vai neitrālai vai ka rezultātam jābūt pilnīgi bez kļūdām. Ja ekonomiskās vai citas parādības atveidotu tādā pakāpē, ka tās pilnīgumu, neitralitāti vai kļūdu neesību praktiski nav iespējams sasniegt, tas mazinātu to, kādā apmērā informācija patiesi attēlo ekonomiskās un citas parādības, kuru atveidei tā paredzēta.

**Patiesums vai ticamība**

BC3.10. Kad tika izdots 2010. gada publiskotais projekts, *IPSAS* 1 “Presentation of Financial Statements” [Finanšu pārskatu sniegšana] A papildinājums, “ticamība” bija norādīta kā kvalitātes pazīme. Tajā tika norādīts, ka ticama informācija ir informācija, kurā “nav būtisku kļūdu un neobjektivitātes un uz kuru lietotāji var paļauties, ka tā patiesi atveido to, ko tai paredzēts atveidot, vai ka var pamatoti prognozēt, ka tā to patiesi atveido”. Tika norādīts, ka ticamības elementi ir patiesums, satura pārākums pār formu, neitralitāte, piesardzība un pilnīgums. Konceptuālajās pamatnostādnēs izmanto terminu “patiesums”, nevis “ticamība”, lai raksturotu būtībā to pašu jēdzienu. Turklāt tajās nav skaidri norādīts, ka patiesuma komponenti ir satura pārākums pār formu un piesardzība.

BC3.11. Daudzi 2010. gada publiskotā projekta respondenti atbalstīja termina “patiesums” lietojumu un tā skaidrojumu publiskotajā projektā un dažos gadījumos paskaidroja, ka termins “patiesums” labāk paskaidro paredzētā jēdziena būtību. Daži respondenti neatbalstīja termina “ticamība” aizstāšanu ar “patiesums”, tostarp paužot bažas, ka patiesums nozīmē, ka tiek pieņemta patiesās vērtības vai tirgus vērtības uzskaite un ka ticamība un patiesums nav savstarpēji aizvietojami termini.

BC3.12. Lietojot terminu “patiesums” vai “ticamība” šajā jautājumā, lai aprakstītu šo kvalitātes pazīmi konceptuālajās pamatnostādnēs, netiks noteikts, kāda novērtēšanas bāze ir jāpiemēro *GPFR* – vēsturiskās izmaksas, patiesā vērtība, izpildes izmaksas vai cita novērtēšanas bāze. *IPSASB* nebija domājusi, ka ir šādi jāinterpretē termina “patiesums” lietošana. Novērtēšanas bāze(-es), ko var piemērot attiecībā uz finanšu pārskatu elementiem, ir aplūkota(-as) 7. nodaļā “Aktīvu un saistību novērtēšana finanšu pārskatos”.Tad izmanto kvalitātes pazīmes, lai nodrošinātu, ka finanšu pārskatos ir patiesi atveidota(-as) *GPFR* norādītā(-ās) novērtēšanas bāze(-es).

BC3.13. *IPSASB* novērtēja dažu respondentu bažas, ka atšķirīga termina lietošanu var interpretēt tādējādi, ka ar to tiek atspoguļotas atšķirīgas īpašības (un pat mazāk īpašību) nekā tās, kas ietvertas terminā “ticamība”. Tomēr *IPSASB* uzskatīja, ka konceptuālajās pamatnostādnēs sniegtais skaidrojums, ka “patiesums ir sasniegts tad, ja parādības atveidojums ir pilnīgs, neitrāls un bez būtiskām kļūdām”, un šo galveno pazīmju izstrāde nodrošinās, ka netiks pazaudētas īpašības, kas iepriekš tika atspoguļotas termina “ticamība” lietojumā.

BC3.14. Turklāt *IPSASB* bija sniegts padoms, ka pats termins “ticamība” ir pakļauts dažādām interpretācijām un subjektīviem spriedumiem, kas ietekmē *GPFR* iekļautās informācijas kvalitāti. *IPSASB* uzskatīja, ka, lietojot terminu “patiesums”, tiks novērstas problēmas saistībā ar termina “ticamība” interpretāciju un piemērošanu, kas tika novērotas dažās jurisdikcijās, nemazinot ar šo terminu domātās īpašības, un daudzās valodās to ir vieglāk iztulkot un saprast.

**Satura pārākums pār formu un piesardzība**

BC3.15. Daži 2010. gada publiskotā projekta respondenti pauda bažas, ka nav norādītas kvalitātes pazīmes “satura pārākums pār formu” un “piesardzība” vai arī ka tās nav pietiekami atzītas vai paskaidrotas. Daži arī atzīmēja, ka piesardzībai nav jābūt nesaderīgai ar neitralitātes un patiesuma sasniegšanu.

BC3.16. Konceptuālajās pamatnostādnēs ir paskaidrots, ka “informācija, kas patiesi atveido ekonomisko vai citu parādību, attēlo pamatā esošā darījuma, cita notikuma, darbības vai apstākļu būtību, kas ne vienmēr sakrīt ar tā juridisko formu”. Tāpēc ir jānodrošina, ka satura pārākums pār formu joprojām ir galvenā *GPFR* iekļautās informācijas īpašība. Tā netiek norādīta kā atsevišķa vai papildu kvalitātes pazīme, jo tā jau ir ietverta apzīmējumā “patiesums”.

BC3.17. *IPSASB* uzskatīja, ka apzīmējums “piesardzība” arī ir iekļauts, skaidrojot neitralitāti kā patiesuma komponentu un atzīstot, ka nenoteiktības apstākļos ir jārīkojas piesardzīgi. Tāpēc kvalitātes pazīmes “satura pārākums pār formu” un “piesardzība” netika norādītas atsevišķi, jo *GPFR* iekļautās informācijas identificēšanas nodoms un ietekme jau ir ietverts jēdzienā “patiesums”.

BC3.17.A Starptautisko grāmatvedības standartu padome (*IASB*) pārskatīja savu pieeju attiecībā uz piesardzību 2018. gadā publicētajā dokumentā “Conceptual Framework for Financial Reporting” [Finanšu ziņojumu sniegšanas konceptuālās pamatnostādnes] (turpmāk tekstā – “*IASB* 2018. gada konceptuālās pamatnostādnes”). *IASB* neiekļāva piesardzību kā kvalitātes pazīmi, bet saistībā ar patiesumu paskaidroja, ka “neitralitāti nodrošina, ievērojot piesardzību”, un ka “piesardzība ir apdomīga rīcība, izdarot spriedumus nenoteiktības apstākļos”. *IASB* raksturoja 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs pieņemto pieeju kā “apdomīgu piesardzību”.

BC3.17.B *IPSASB* arī atzīmēja, ka par piesardzību tika daudz diskutēts Eiropas publiskā sektora grāmatvedības standartu projektā.

BC3.17.C Minēto pilnveidojumu dēļ *IPSASB* attiecībā uz piesardzību pārskatīja 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs pieņemto pieeju, proti, vai piesardzība jāiekļauj kā atsevišķa kvalitātes pazīme un vai norādījumi par piesardzību jāiekļauj saistībā ar neitralitāti un patiesumu.

BC3.17.D *IPSASB* uzskatīja, ka piesardzība nav pietiekami atšķirīga no patiesuma, lai pamatotu tās iekļaušanu kā vēl vienu kvalitātes pazīmi. Praktiski piemērojot *IPSASB* konceptuālās pamatnostādnes, nekas arī neliecināja, ka piesardzības kā kvalitātes pazīmes neiekļaušana radītu kādas problēmas.

BC3.17.E *IPSASB* atzina, ka ir nepieciešams saglabāt pieeju 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs, pamatojoties uz to, ka netieši norādījumi un diskusijas par piesardzību neko daudz nedod neitralitātes jēdzienam, kas pats par sevi ir objektīvs. Tomēr *IPSASB* secināja, ka būtu lietderīgi precizēt, ka piesardzība nozīmē apdomīgu nenoteiktības izvērtējumu visu elementu novērtējumos, un ka tā būtu atbilde tiem, kas atsauču trūkumu par piesardzību uzskata par risku. *IPSASB* ir stingri pārliecināts, ka apdomība jāpiemēro saskanīgi, nevis neproporcionāli jākoncentrējas uz aktīviem un ieņēmumiem. Tāpēc *IPSASB* nolēma 3.14.A punktā iekļaut skaidrojumu, ka saistībā ar patiesumu “neitralitāti nodrošina, ievērojot piesardzību”, un ka “piesardzība ir apdomīga rīcība, izdarot spriedumus nenoteiktības apstākļos”. Tas saskan ar *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs izmantoto pieeju.

BC3.17.F Lai arī lielākā daļa 2022. gada februārī publiskotā projekta (turpmāk tekstā – “*ED* 81”) respondentu atbalstīja piedāvāto pieeju, neliela daļa uzskatīja, ka piesardzība būtu jāpieņem kā kvalitātes pazīme. *IPSASB* atzina šo viedokli, bet secināja, ka konsultēšanās nav raisījusi pārliecinošus iemeslus iekļaut piesardzību kā kvalitātes pazīmi, jo īpaši tamdēļ, lai pamatotu to, ka piesardzība ir pietiekami atšķirīga no patiesuma, lai attaisnotu tās iekļaušanu kā vēl vienu kvalitātes pazīmi. *IPSASB* tāpēc apstiprināja priekšlikumus *ED* 81.

BC3.17.G Daži *ED* 81 respondenti uzskatīja, ka nav pietiekami paskaidrots kontrasts starp simetriju un asimetriju. *IPSASB* piekrita šim novērojumam. *IPSASB* neuzskatīja, ka jāgroza 3.14.B punktā minētais princips, ka piesardzības izmantošana nenozīmē, ka ir nepieciešama asimetrija. Drīzāk jāprecizē, kas ir domāts ar “asimetriju”, lai precizētu *IPSASB* secinājumu. *IPSASB* apstiprināja, ka asimetrijas izplatītākā pazīme ir tā, ka aktīvu un ieņēmumu atzīšanai ir nepieciešams augstāks pierādījumu standarts nekā saistību un izdevumu atzīšanai. Lai arī terminam “asimetrija” nav universāli atzītas definīcijas, *IPSASB* arī uzskatīja, ka asimetrijas piemērošana varētu būt:

* visu nerealizēto guvumu neatzīšana vai
* ļaut sagatavotājiem novērtēt aktīvus vērtībā, kas ir zemāka nekā objektīva aplēse, un novērtēt saistības vērtībā, kas ir augstāka nekā objektīva aplēse, saskaņā ar aktīviem un saistībām izraudzītajām novērtēšanas bāzēm.

BC3.17.H *IPSASB* secināja, ka šādas pieejas īstenošanas rezultātā netiktu iegūta informācija, kas ir būtiska un sniedz patiesu priekšstatu par vienības finansiālo stāvokli un darbības finansiālajiem rezultātiem. Tāpēc šāda pieeja neatbilstu 2. nodaļā “Vispārīgo finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi un lietotāji” noteiktajiem mērķiem.

**Saprotamība**

BC3.18. Lai arī skaidras un koncentrētas informācijas uzrādīšana palīdz lietotājiem to saprast, tas, kā informācija tiek faktiski izprasta un saprasta, lielākoties ir atkarīgs no *GPFR* lietotājiem.

BC3.19. Dažas ekonomiskās un citas parādības ir jo īpaši sarežģītas, un tās ir grūti atveidot *GPFR*. Tomēr *IPSASB* uzskata, ka informācija, kas ir, piemēram, nozīmīga, patiesi atveido to, kam tā paredzēta, ir savlaicīga un pārbaudāma, nav jāizslēdz no *GPFR* vien tādēļ, ka tā, iespējams, ir pārāk sarežģīta vai dažiem lietotājiem to bez palīdzības ir grūti saprast. Lai arī tiek atzīts, ka dažiem lietotājiem var rasties vajadzība lūgt palīdzību, lai saprastu *GPFR* uzrādīto informāciju, tas nenozīmē, ka *GPFR* iekļautai informācijai nav jābūt saprotamai vai ka nav jācenšas pielikt visas pūles, lai *GPFR* uzrādītu informāciju tā, lai tā būtu saprotama plašam lietotāju lokam. Tas tomēr praksē parāda, ka *GPFR* tiek iekļauta būtībā tāda informācija, ka ne visas kvalitātes pazīmes vienmēr ir pilnībā sasniedzamas un ne visiem lietotājiem.

**Savlaicīgums**

BC3.20. *IPSASB* atzīst, ka iespēja savlaicīgi sniegt ziņojumu palielina *GPFR* lietderību gan pārskatatbildības, gan lēmumu pieņemšanas nolūkos, savukārt nepamatota kavēšanās sniegt informāciju var mazināt lietderību šajos nolūkos. Tādējādi konceptuālajās pamatnostādnēs ir norādīts, ka savlaicīgums ir kvalitātes pazīme.

**Salīdzināmība**

BC3.21. Salīdzināmību zināmā mērā var panākt, pastiprinot tādas kvalitātes pazīmes kā nozīmīgumu un patiesumu. Piemēram, ja viena publiskā sektora vienība patiesi atveido nozīmīgo ekonomisko vai citu parādību, tā, visticamāk, būs salīdzināma ar līdzīgu nozīmīgo ekonomisko vai citu parādību, ko patiesi atveidojusi cita publiskā sektora vienība. Tomēr vienu ekonomisko vai citu parādību bieži vien var patiesi atveidot dažādos veidos, un, ja tiek atļauts vienas parādības uzskaitei izmantot alternatīvas metodes, mazinās salīdzināmība, tāpēc tas nav vēlams.

BC3.22. Daži 2010. gada publiskotā projekta respondenti pauda bažas, ka skaidrojumu par salīdzināmības un konsekvences saikni varētu interpretēt tādējādi, ka tas traucē pastāvīgi pilnveidot finanšu ziņojumus. Tas tā bija tāpēc, ka finanšu ziņojumu sniegšanas kārtības uzlabojumi bieži vien nozīmē, ka tiek pārskatīti vai mainīti vienības pašreiz pieņemtie uzskaites principi, politika vai sagatavošanas bāzes.

BC3.23. Vienu uzskaites principu, politikas un sagatavošanas bāzes konsekventa piemērošana katrā nākamajā periodā palīdz lietotājiem novērtēt vienības finansiālo stāvokli, darbības finansiālos rezultātus un pakalpojumu sniegšanas sasniegumus salīdzinājumā ar iepriekšējiem periodiem. Tomēr, ja *IPSAS* nav noteikti uzskaites principi vai politika attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai citiem notikumiem, kvalitātes pazīmes “salīdzināmība” sasniegšana nav jāinterpretē tādējādi, ka vienībai ir liegts mainīt uzskaites principus vai politiku, lai labāk atveidotu šos darījumus un notikumus. Šādos gadījumos *GPFR* iekļauj paskaidrojošu informāciju vai skaidrojumu par mainītās politikas ietekmi, lai ievērotu salīdzināmības pazīmes.

**Pārbaudāmība**

3.24. Pārbaudāmība ir informācijas īpašība, kas palīdz pārliecināt lietotājus, ka *GPFR* iekļautā informācija patiesi attēlo ekonomiskās un citas parādības, kuru atveidei tā paredzēta. Lai arī pārbaudāmība ir cieši saistīta ar patiesumu, tā ir atsevišķa kvalitātes pazīme, jo informācija var patiesi atveidot ekonomisko vai citu parādību, pat ja to nevar pārbaudīt ar pilnīgu ticamību. Turklāt pārbaudāmība var darboties dažādos veidos ar patiesumu un citām kvalitātes pazīmēm, lai veicinātu *GPFR* uzrādītās informācijas lietderību, piemēram, dažkārt ir pienācīgi jālīdzsvaro informācijas elementa pārbaudāmība ar citām kvalitātes pazīmēm, lai nodrošinātu, ka šī informācija ir uzrādīta savlaicīgi un ir nozīmīga.

BC3.25. Izstrādājot konceptuālajās pamatnostādnēs norādītās kvalitātes pazīmes, *IPSASB* izvērtēja, vai informācijai, kas uzrādīta *GPFR* ārpus finanšu pārskatu tvēruma, jāpiemēro atsevišķa kvalitātes pazīme “pamatojamība”. *IPSASB* uzskata, ka divas atsevišķas kvalitātes pazīmes – pārbaudāmība un pamatojamība – kurām ir būtībā vienādas īpašības, var mulsināt *GPFR* sagatavotājus un lietotājus un citus. Tomēr konceptuālajās pamatnostādnēs ir atzīts, ka pamatojamību dažkārt lieto, lai norādītu uz informācijas īpašību, kas palīdz pārliecināt lietotājus, ka *GPFR* iekļautā paskaidrojošā informācija un perspektīvā finanšu un nefinanšu informācija patiesi atveido ekonomiskās un citas parādības, kuru atveidei tā paredzēta.

BC3.26. Daži 2010. gada publiskotā projekta respondenti pauda bažas par pārbaudāmības piemērošanu plašam jautājumu klāstam, kas var tikt uzrādīti *GPFR* ārpus finanšu pārskatu tvēruma, jo īpaši par tās piemērošanu paskaidrojošai informācijai par pakalpojumu sniegšanas sasniegumiem pārskata periodā, kā arī kvalitatīvai un kvantitatīvai finanšu un nefinanšu informācijai. *IPSASB* uzskatīja, ka konceptuālajās pamatnostādnēs ir sniegtas atbilstošas vadlīnijas par to, kā piemērot pārbaudāmību attiecībā uz šiem jautājumiem, piemēram, tajās ir paskaidrots, ka pārbaudāmība nav absolūta un ka ne vienmēr ir iespējams pārbaudīt visu kvantitatīvo atveidojumu un skaidrojumu precizitāti, kamēr nav pienācis nākamais periods. Konceptuālajās pamatnostādnēs ir arī atzīts, ka tamdēļ, lai panāktu patiesumu, ir svarīgi izpaust izraudzītos pieņēmumus un metodoloģijas, pamatojoties uz kuriem tika vākta paskaidrojošā un perspektīvā finanšu un nefinanšu informācija.

**Kvalitātes pazīmju klasifikācija un to piemērošanas kārtība**

BC3.27. Daži 2010. gada publiskotā projekta respondenti pauda viedokli, ka konceptuālajās pamatnostādnēs jānorāda:

* ka nozīmīgums un patiesums ir galvenās kvalitātes pazīmes, un jāpaskaidro to piemērošanas kārtība, un
* salīdzināmība, pārbaudāmība, savlaicīgums un saprotamība kā veicinošas kvalitātes pazīmes.

Tie atzīmēja, ka tādējādi tiktu sniegtas noderīgas vadlīnijas par to, kādā secībā piemērot kvalitātes pazīmes, un tiktu atspoguļota *IASB* pieņemtā pieeja.

BC3.28. Izstrādājot kvalitātes pazīmes, *IPSASB* izvērtēja, vai būtu jānorāda, ka dažas pazīmes ir pamata pazīmes un citas ir veicinošās pazīmes. *IPSASB* arī izvērtēja, vai būtu jānorāda un/vai jāpaskaidro šo pazīmju piemērošanas kārtība. *IPSASB* uzskatīja, ka šāda pieeja nav jāpiemēro, piemēram, šādu apsvērumu dēļ:

* ja tiek norādīts, ka jautājums ir “pamatjautājums”, to varētu uztvert kā svarīgāku nekā to, kas ir norādīts kā “veicinošais”, lai arī attiecībā uz kvalitātes pazīmēm šāds nošķīrums nav paredzēts. Tādējādi var rasties neparedzētas sekas, dažas kvalitātes pazīmes norādot kā pamata pazīmes un citas kā veicinošās pazīmes;
* visas kvalitātes pazīmes ir vienlīdz svarīgas un kopīgi veicina informācijas lietderību. Ir profesionāli jāizsver konkrētās kvalitātes pazīmes nosacītais svarīgums dažādās situācijās. Tādējādi nav ieteicams norādīt, ka noteiktas kvalitātes pazīmes vienmēr ir pamata pazīmes, bet citas ir veicinošas vai pakārtotas, vai norādīt šo pazīmju piemērošanas secību, neatkarīgi no tā, kāda informācija tiek izvērtēta iekļaušanai *GPFR*, un neatkarīgi no vienības apstākļiem un vides. Turklāt ir apšaubāms, vai informāciju, kas ir nesaprotama vai sniegta tik ilgu laiku pēc notikuma, ka tā vairs nav noderīga lietotājiem pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos, varētu uzskatīt par nozīmīgu informāciju, tāpēc pašas šīs pazīmes ir svarīgas, lai sasniegtu finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus, un
* publiskā sektora vienību *GPFR* var būt ietverta agrāko periodu un perspektīvā informācija par darbības finansiālajiem rezultātiem un pakalpojumu sniegšanas mērķu sasniegšanu vairāku pārskata periodu laikā. Tā sniedz nepieciešamos ievaddatus, lai novērtētu pakalpojumu sniegšanas darbību un tām atvēlēto resursu tendences, proti, attiecībā uz šiem tendenču datiem ziņojumu salīdzināmība var būt tikpat nozīmīga un nenodalāma pazīme kā informācijas patiesums.

**Vispārīgajos finanšu ziņojumos iekļautās informācijas ierobežojumi**

*Būtiskums*

BC3.29. Kad tika izdots 2010. gada publiskotais projekts, *IPSAS* 1 A papildinājumā būtiskums tika raksturots līdzīgi konceptuālajās pamatnostādnēs aprakstītajām pazīmēm, bet bija norādīts, ka būtiskums ir faktors, kas jāizvērtē, nosakot vienīgi informācijas nozīmīgumu. Daži publiskotā projekta respondenti atzīmēja, ka būtiskums var būt nozīmīguma aspekts.

BC3.30. *IPSASB* ir izvērtējusi, vai būtiskums būtu jāuzskata par vienībai raksturīgu nozīmīguma aspektu, nevis par *GPFR* iekļautās informācijas ierobežojumu. Kā paskaidrots konceptuālajās pamatnostādnēs un ņemot vērā *IPSAS* prasības, sagatavotāji izvērtēs būtiskumu, nosakot, piemēram, vai būtu jāpieņem konkrēta uzskaites politika vai arī informācijas elements būtu atsevišķi jāizpauž vienības finanšu pārskatos.

BC3.31. Tomēr *IPSASB* uzskatīja, ka būtiskuma nozīme ir daudz izšķirošāka nekā tad, ja to klasificētu vien kā vienībai raksturīgu nozīmīguma aspektu. Piemēram, būtiskums attiecas uz vairākām *GPFR* iekļautās informācijas kvalitātes pazīmēm un var tās ietekmēt. Tāpēc izvērtējot, vai informācijas elementa trūkums vai nepatiess apgalvojums varētu negatīvi ietekmēt ne tikai *GPFR* uzrādītās finanšu un nefinanšu informācijas nozīmīgumu, bet arī tās patiesumu, saprotamību un pārbaudāmību, ir jāizvērtē šā informācijas elementa būtiskums. *IPSASB* arī uzskatīja, ka, izstrādājot *IPSAS* un *RPG*, ir jāizvērtē, vai konkrētas uzskaites politikas vai sagatavošanas bāzes piemērošana vai atsevišķi izpaustu noteiktu informācijas elementu saturs varētu radīt būtisku ietekmi. Attiecīgi *IPSASB* uzskatīja, ka būtiskums tiek labāk atspoguļots kā plašs *GPFR* iekļautās informācijas ierobežojums.

BC3.32. *IPSASB* izvērtēja, vai konceptuālajās pamatnostādnēs būtu jānorāda, ka tiesību aktos, noteikumos vai citā pilnvarojumā var noteikt finanšu ziņojumu sniegšanas prasības, kas ir piemērojamas publiskā sektora vienībām papildus tām, kas noteiktas *IPSAS*. *IPSASB* uzskatīja, ka, lai arī daudzu publiskā sektora (un daudzu privātā sektora) vienību darbības vides iezīme ir tiesību akti un citi pilnvarojumi, pati to ietekme uz *GPFR* iekļauto informāciju nav finanšu ziņojumu sniegšanas koncepcija. Tādējādi *IPSASB* to nav norādījusi kā tādu konceptuālajās pamatnostādnēs. Sagatavotājiem, protams, ir jāizvērtē šīs prasības, gatavojot *GPFR*. Proti, tiesību aktos var paredzēt, ka *GPFR* ir jāietver īpaši informācijas elementi, pat ja tiek nospriests, ka tie neatbilst būtiskuma robežvērtībai (vai izmaksu un ieguvumu ierobežojumam), kā noteikts konceptuālajās pamatnostādnēs. Tāpat tiesību aktos var būt aizliegums sniegt kādas ziņas, piemēram, ja tās attiecas uz valsts drošību, lai arī tās ir būtiskas un kā citādi atbilstu izmaksu un ieguvumu ierobežojumam.

BC3.32.A 2018. gadā *IASB* grozīja *IAS* 1 “Finanšu pārskatu sniegšana” un *IAS* 8 “Grāmatvedības politika, izmaiņas grāmatvedības aplēsēs un kļūdas”. Grozījumos tika precizēta termina “būtisks” definīcija, lai atrisinātu grūtības, kas vienībām rodas, spriežot par būtiskumu finanšu pārskatu gatavošanas procesā, un lai saskaņotu definīcijas abos standartos. Ņemot vērā šīs izmaiņas, *IASB* veica nelielus, bet nozīmīgus grozījumus 2018. gada konceptuālo pamatnostādņu 2. nodaļā “Noderīgas finanšu informācijas kvalitātes pazīmes”. Pirmkārt, ar grozījumiem pamatnostādnes tika papildinātas ar to, ka informācija ir būtiska, ja informācijas izlaišana vai kļūdaina informācija varētu ietekmēt lēmumu pieņemšanu, kā sīkāku faktoru norādot uz “informāciju, kas aizēno citu informāciju”. Ar otru grozījumu tika mīkstināts slieksnis vienībām, lai noteiktu, kad informācija ir būtiska.

BC3.32.B 2020. gadā ierosinātajā ierobežota apjoma atjauninājumu projektā *IPSASB* izvērtēja abas izmaiņas saistībā ar publiskā sektora vienību vispārīgo finanšu ziņojumu sniegšanu. *IPSASB* secināja, ka norāde uz “informāciju, kas aizēno citu informāciju” attiecas uz publisko sektoru, jo tā liecina, ka nebūtisku ziņu sniegšana kā viena no praksēm varētu negatīvi ietekmēt lietotājus, nevis tikai būt nevajadzīga. Tas ir būtisks apsvērums gan attiecībā uz finanšu pārskatiem, gan attiecībā uz citiem *GPFR*. *IPSASB* arī secināja, ka grozītais formulējums par lietotāju negatīvu ietekmēšanu, pievienojot frāzi “varētu pamatoti ietekmēt”, sniedz reālistiskāku priekšstatu par sagatavotāju vērtējumiem attiecībā uz būtiskumu. *IPSASB* tāpēc nolēma pieņemt šīs izmaiņas konceptuālajās pamatnostādnēs un attiecīgi grozīja 3.32. punktu. *IPSASB* ierosināja *ED* 81 pievienot teikumu “ja vienība nospriež, ka būtisks postenis nav atsevišķi norādīts finanšu pārskata pamatdaļā (vai nav pietiekami izcelts), vienība izvērtē iespēju sniegt paskaidrojošo informāciju”. Nodoms bija sniegt sīkākas noderīgas vadlīnijas sagatavotājiem.

BC3.32.C Vairums *ED* 81 respondentu atbalstīja formulējuma “informācija, kas aizēno citu informāciju” pievienošanu kā faktoru, kas attiecas uz būtiskumu. Viņi arī atbalstīja to, ka tiek mīkstināts slieksnis, lai noteiktu, kad informācija ir būtiska. Daži respondenti lūdza konceptuālajās pamatnostādnēs iekļaut piemērus, kā tiek aizēnota būtiska informācija. *IPSASB* uzskata, ka konceptuālajām pamatnostādnēm ir jāsniedz vispārīgi principi, nevis jāiekļauj sīki piemēri; šādi piemēri varētu novirzīt uzmanību no pamatprincipiem, un tos labāk ir sniegt citos *IPSASB* dokumentos.

BC3.32.D Vairāki respondenti pauda iebildumus par 3.32. punktā iekļauto papildu teikumu. Šajos iebildumos tika uzsvērti divi punkti. Pirmkārt, daži respondenti uzskatīja, ka šis teikums varētu graut principu, kas sniegts 6. nodaļas “Atzīšana finanšu pārskatos” 6.9. punktā, – “ja posteņi, kas atbilst elementa definīcijai un atzīšanas kritērijiem, nav atzīti, uzskaites politikas paskaidrojošajā informācijā, piezīmēs vai citos paskaidrojumos šo kļūmi nelabo”. Otrkārt, daži respondenti uzskatīja, ka šis teikums attiecas uz attēlojumu, tāpēc neiederas 3. nodaļā.

BC3.32.E *IPSASB* nebija nodoma graut pamatprincipu, ka paskaidrojošā informācija nav alternatīva, kuru izmanto tāda posteņa atzīšanai, kas atbilst elementa definīcijai un atzīšanas kritērijiem. Tomēr *IPSASB* piekrita, ka pastāv šāds teikuma interpretācijas risks. *IPSASB* arī piekrita, ka jautājumi par attēlojumu un paskaidrojošās informācijas sniegšanu ir skatīti 8. nodaļā “Informācijas uzrādīšana vispārīgajos finanšu ziņojumos” un neiederas 3. nodaļā. Tāpēc *IPSASB* nolēma neiekļaut šo papildu teikumu atjauninātajā 3. nodaļā.

BC3.32.F *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs būtiskums ir nozīmīguma kvalitatīvās pazīmes aspekts, nevis ierobežojums attiecībā uz informāciju vispārīgajos finanšu ziņojumos, kā tas ir *IPSASB* konceptuālajās pamatnostādnēs. Ierobežota apjoma atjauninājumos *IPSASB* nepārvērtē šo klasifikāciju. *IPSASB* atzina, ka būtiskums var ietekmēt vairākas kvalitātes pazīmes.

BC3.32.G Ierobežota apjoma atjauninājumos *IPSASB* atzina, ka vairākās jurisdikcijās publiskā sektora vienībām ir jāziņo, vai darījumi ir reģistrēti saskaņā ar reglamentējošajiem tiesību aktiem un noteikumiem. Dažās jurisdikcijās šādus ziņojumus dēvē par pareizības apliecinājumu vai paziņojumu. Dažkārt auditoriem ir jāsniedz atzinums par šādiem paziņojumiem atsevišķi no atzinuma par finanšu pārskatiem.

BC3.32.H *IPSASB* izvērtēja, vai konceptuālajās pamatnostādnēs jāsniedz vadlīnijas par būtiskuma apsvērumiem attiecībā uz pareizības apliecinājumiem/paziņojumiem. Saskanīgi ar BC3.32. punktā sniegto argumentāciju *IPSASB* secināja, ka papildu vadlīnijām nav pamata.

*Izmaksas attiecībā pret ieguvumiem*

BC3.33. Daži 2010. gada publiskotā projekta respondenti pauda bažas, ka ierosināto konceptuālo pamatnostādņu tekstā nav norādīts, ka vienības nevar lemt par atkāpēm no *IPSAS*, pamatojoties uz saviem vērtējumiem par konkrētu *IPSAS* prasību izmaksām un ieguvumiem. *IPSASB* uzskata, ka šāda norāde nav nepieciešama. Tas tā ir tāpēc, ka konceptuālo pamatnostādņu 1. nodaļas “Konceptuālo pamatnostādņu loma un ietekme” 1.2. punktā ir norādīts, ka noteicošās prasības attiecībā uz uzskaiti, novērtēšanu un uzrādīšanu *GPFR* ir noteiktas *IPSAS*. *GPFR* ir izstrādātas, lai sniegtu lietotājiem noderīgu informāciju, un *IPSAS* ir noteiktas prasības vienīgi tad, ja *IPSASB* ir novērtējusi ieguvumus, ko lietotāji saņem par šo prasību izpildi, lai pamatotu prasību izpildes izmaksas. Savukārt sagatavotāji var izvērtēt izmaksas un ieguvumus, piemēram, lai noteiktu, vai iekļaut *GPFR* informāciju papildus tai, kas tiek prasīta saskaņā ar *IPSAS*.

BC3.34. Daži 2010. gada publiskotā projekta respondenti pauda bažas, ka ierosinātajās konceptuālajās pamatnostādnēs nav atzīts tas, ka publiskā sektora vienībām var būt atšķirīgi kompromisi attiecībā uz izmaksu un ieguvumu attiecību. Respondenti uzskatīja, ka, to atzīstot, tas būtu lietderīgs princips, ko varētu piemērot, izvērtējot atšķirīgus ziņojumu sniegšanas jautājumus. *IPSASB* izvērtēja šos jautājumus un noteica, ka konceptuālajās pamatnostādnēs nav jāaplūko ar ziņojumu sniegšanas atšķirībām saistīti jautājumi, tostarp tas, vai dažādām vienībām varētu atšķirties izmaksas un ieguvumi saistībā ar konkrētu prasību izpildi.

BC3.35. *IPSAS* vai *RPG* izstrādes procesā *IPSASB* izvērtē un aplūko ievaddatus par iespējamām izmaksām un ieguvumiem, ko rada informācijas sniegšana publiskā sektora vienību *GPFR*. Tomēr dažkārt *IPSASB* nevar noteikt un/vai skaitliski izteikt visus ieguvumus, ko varētu sniegt, piemēram, konkrētas informācijas, tostarp tādas paskaidrojošas informācijas iekļaušana, kas tiek prasīta, jo ir sabiedrības interesēs, vai kas jānorāda saskaņā ar citu *IPSAS* prasību. Citos gadījumos *IPSASB* var uzskatīt, ka dažu publiskā sektora vienību *GPFR* lietotājiem konkrētas prasības sniegtie ieguvumi varētu būt minimāli. Piemērojot izmaksu un ieguvumu testu, lai noskaidrotu, vai šādos apstākļos *IPSAS* būtu jāiekļauj konkrētās prasības, *IPSASB* apspriedēs var arī izvērtēt, vai šādu prasību piemērošana publiskā sektora vienībām varētu radīt pārmērīgas izmaksas un pūles vienībām, kas piemēro šīs prasības.

**4. NODAĻA. ZIŅOJOŠĀ VIENĪBA**

**SATURA RĀDĪTĀJS**

Punkts

Ievads 4.1-4.2

Ziņojošās vienības galvenās pazīmes 4.3-4.11

Secinājumu pamats

**Ievads**

4.1. Publiskā sektora ziņojošā vienība ir valdība vai cita publiskā sektora organizācija, programma vai identificējama darbības joma (turpmāk tekstā – “vienība” vai “publiskā sektora vienība”), kas gatavo *GPFR*.

4.2. Publiskā sektora ziņojošā vienība var būt divas vai vairākas atsevišķas vienības, kuras uzrāda *GPFR* tā, it kā tās būtu vienota vienība; šādu ziņojošo vienību sauc par ziņojošo vienību grupu.

**Ziņojošās vienības galvenās pazīmes**

4.3. Publiskā sektora ziņojošās vienības galvenās pazīmes ir šādas:

* tā ir vienība, kas iegūst resursus no sabiedrības vai tās vārdā un/vai izlieto resursus, lai veiktu darbības sabiedrības labā vai tās vārdā, un
* ir pakalpojumu saņēmēji vai resursu sniedzēji, kas no vienības *GPFR* gūst informāciju pārskatatbildības vai lēmumu pieņemšanas nolūkos.

4.4. Valdību var izveidot un/vai tā var darboties, izmantojot administratīvās vienības, piemēram, ministrijas vai departamentus. Tā var arī darboties, izmantojot trastus, tiesību aktos noteiktas iestādes, valsts sabiedrības un citas vienības, kurām ir atsevišķs juridiskais statuss vai darbības autonomija, lai sniegtu pakalpojumus vai kā citādi atbalstītu pakalpojumu sniegšanu sabiedrībai. Arī citas publiskā sektora organizācijas, tostarp starptautiskas publiskā sektora organizācijas un pašvaldības iestādes, var veikt noteiktas darbības, izmantojot tādu vienību darbības, kurām ir atsevišķs juridiskais statuss vai darbības autonomija, un var gūt labumu no šo vienību darbībām un pakļaut sevi finanšu slogam vai zaudējumiem šo vienību darbības dēļ.

4.5. *GPFR* tiek gatavoti, lai paziņotu lietderīgu informāciju lietotājiem pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. *GPFR* primārie lietotāji ir pakalpojumu saņēmēji un resursu sniedzēji. Tādējādi galvenā pazīme, kas raksturo ziņojošo vienību, tostarp ziņojošo vienību grupu, ir tā, ka ir pakalpojumu saņēmēji vai resursu sniedzēji, kas izmanto šīs vienības vai vienību grupas *GPFR* sniegto informāciju pārskatatbildības vai lēmumu pieņemšanas nolūkos.

4.6. *GPFR* ir ietverti finanšu pārskati un informācija, kas uzlabo, pilnīgo un papildina finanšu pārskatus. Finanšu pārskatos tiek uzrādīta informācija par ziņojošās vienības vai ziņojošo vienību grupas resursiem un šo resursu prasījumiem pārskata datumā, kā arī šo resursu, prasījumu un naudas plūsmu izmaiņām pārskata periodā. Tāpēc, lai varētu sagatavot finanšu pārskatus, ziņojošā vienība iegūs resursus un/vai izlietos gūtos resursus, lai veiktu darbības sabiedrības labā vai tās vārdā.

4.7. Faktori, kas, visticamāk, liecina par to, ka pastāv publiskā sektora vienības vai vienību grupas *GPFR* lietotāji, ir cita starpā šādi – vienībai ir pienākums vai spēja gūt vai izlietot resursus, iegādāties vai pārvaldīt publiskos aktīvus, uzņemties saistības vai veikt darbības, lai sasniegtu pakalpojumu sniegšanas mērķus. Jo lielākus resursus publiskā sektora vienība iegūst, pārvalda un/vai spēj izlietot, jo lielākas saistības tā uzņemas un jo lielāka ir tās darbību ekonomiskā vai sociālā ietekme, jo lielāka ir varbūtība, ka pastāv pakalpojumu saņēmēji vai resursu sniedzēji, kuri paļaujas uz *GPFR*, lai iegūtu informāciju par šo vienību pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. Ja šādu faktoru nav vai ja tie nav nozīmīgi, visticamāk, nav arī lietotāju, kas izmanto šo vienību *GPFR*.

4.8. *GPFR* sagatavošana nav bezmaksas process. Tāpēc, lai finanšu ziņojumu sniegšanas prasību piemērošana būtu efektīva un lietderīga, ir svarīgi, ka *GPFR* būtu jāgatavo tikai tām publiskā sektora vienībām, kurām ir šādi lietotāji.

4.9. Daudzos gadījumos būs skaidrs, pastāv vai nepastāv pakalpojumu saņēmēji vai resursu sniedzēji, kas paļaujas uz publiskā sektora vienības *GPFR*, lai saņemtu informāciju pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. Piemēram, visticamāk, ir lietotāji, kas izmanto valsts, pavalsts vai pašvaldību līmeņa valsts pārvaldes vienību *GPFR* un starptautisko publiskā sektora organizāciju *GPFR*. Tas tā ir tāpēc, ka šīm valdībām un organizācijām parasti ir spēja iegūt būtiskus resursus no sabiedrības un/vai izlietot būtiskus resursus tās vārdā, uzņemties saistības un ietekmēt to kopienu ekonomisko un/vai sociālo labklājību, kas paļaujas uz šo vienību sniegtajiem pakalpojumiem.

4.10. Tomēr ne vienmēr ir skaidrs, vai pastāv pakalpojumu saņēmēji vai resursu sniedzēji, kas paļaujas uz, piemēram, atsevišķu valdības departamentu vai iestāžu *GPFR*, konkrētām programmām vai identificējamām darbības jomām, lai iegūtu informāciju pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. Lai noteiktu, vai šīs organizācijas, programmas vai darbības būtu identificējamas kā ziņojošās vienības, un attiecīgi tām būtu jāgatavo *GPFR*, ir nepieciešams profesionāls spriedums.

4.11. Valdībai un dažām citām publiskā sektora vienībām ir atsevišķs statuss vai tiesiskais statuss (juridiskais statuss). Tomēr publiskā sektora organizācijas, programmas un darbības, kurām nav atsevišķa juridiskā statusa, arī var gūt vai izlietot resursus, iegādāties un pārvaldīt publiskos aktīvus, uzņemties saistības, veikt darbības, lai sasniegtu pakalpojumu sniegšanas mērķus, vai kā citādi īstenot valdības politiku. Pakalpojumu saņēmēji un resursu sniedzēji var paļauties uz šo organizāciju, programmu un darbību *GPFR*, lai iegūtu informāciju pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. Attiecīgi publiskā sektora vienībai var būt atsevišķs juridiskais statuss vai arī tā var būt, piemēram, organizācija, administratīva struktūra vai programma bez atsevišķa juridiskā statusa.

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina konceptuālās pamatnostādnes, bet nav to sastāvdaļa.*

**Ziņojošās vienības galvenās pazīmes**

BC4.1. Ziņojošās vienības koncepcija izriet no publiskā sektora vienību finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem. Publiskā sektora vienību finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi ir sniegt tādu informāciju par attiecīgo vienību, kas ir noderīga *GPFR* lietotājiem pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos.

BC4.2. Ziņojošās vienības sagatavo *GPFR*. *GPFR* ietver finanšu pārskatus, kuros uzrādīta informācija par tādiem jautājumiem kā vienības finansiālo stāvokli, darbības rezultātiem un naudas plūsmām, kā arī finanšu un nefinanšu informācija, kas uzlabo, pilnīgo un papildina finanšu pārskatus. Tāpēc publiskā sektora ziņojošās vienības galvenā pazīme ir tā, ka ir pakalpojumu saņēmēji vai resursu sniedzēji, kas paļaujas uz valdības vai citas publiskā sektora vienības *GPFR* sniegto informāciju pārskatatbildības vai lēmumu pieņemšanas nolūkos.

**Tiesību akti, noteikumi vai cits pilnvarojums**

BC4.3. Publiskotajā projektā nav noteikts, kuras publiskā sektora vienības būtu identificējamas kā ziņojošās vienības vai ziņojošo vienību grupas un kurām tādējādi ir jāsagatavo *GPFR*. Ir atzīmēts, ka publiskā sektora organizācijas un programmas, kurām ir jāsagatavo *GPFR*, tiks noteiktas tiesību aktos, noteikumos vai ar citu pilnvarojumu vai arī tās noteiks attiecīgās pilnvarotās struktūras katrā jurisdikcijā.

BC4.4. Daži respondenti pauda viedokli, ka tiesību aktos vai ar citu pilnvarojumu praksē var noteikt, kurām vienībām ir jāgatavo *GPFR*, savukārt konceptuālajās pamatnostādnēs būtu jāvērš uzmanība uz ziņojošās vienības koncepciju, jānorāda šīs koncepcijas galvenās iezīmes un jāsniedz vadlīnijas par principiem un faktoriem, kas jāizvērtē, lai noteiktu, vai ziņojošā vienība pastāv. *IPSASB* pārliecināja šie argumenti, un tā mainīja diskusijas tēmu, pievēršoties ziņojošās vienības koncepcijas skaidrojumam.

**Interpretācija un piemērošana**

BC4.5. Daži respondenti pauda bažas, ka ziņojošās vienības pazīmes, kas tika paskaidrotas publiskotajā projektā, var interpretēt tādējādi, ka tās norāda organizācijas konkrētas darbības vai segmentus kā atsevišķas ziņojošas vienības. Šiem segmentiem vai darbībām tad būtu jāsagatavo *GPFR* saskaņā ar visiem *IPSAS*. Daži respondenti arī atzīmēja, ka nav skaidrs, kā publiskotajā projektā sniegtās vadlīnijas piemēro publiskā sektora organizācijām, kas nav valdības, tostarp, piemēram, starptautiskām publiskā sektora organizācijām.

BC4.6. *IPSASB* ir atbildējusi uz šīm bažām. Pamatnostādnēs ir paskaidrots, ka *GPFR* sagatavošana nav bezmaksas process. Tajās ir arī:

* iekļautas papildu vadlīnijas par to, kādi faktori, visticamāk, liecina par to, ka pastāv pakalpojumu saņēmēji vai resursu sniedzēji, kas paļaujas uz valdības vai citas publiskā sektora vienības *GPFR* sniegto informāciju pārskatatbildības vai lēmumu pieņemšanas nolūkos, un
* atzīmēts, kā šie faktori varētu ietekmēt to, ka par ziņojošām vienībām tiek noteiktas dažādas publiskā sektora organizācijas, programmas un darbības, tostarp valdības departamenti un iestādes un starptautiskas publiskā sektora organizācijas.

BC4.7. Konceptuālajās pamatnostādnēs ir atzīts, ka dažos gadījumos ir profesionāli jāizsver, vai konkrēta publiskā sektora vienība būtu jāidentificē kā ziņojošā vienība. Pieņemot šo spriedumu, ir jāatzīmē, ka noteiktos apstākļos *IPSAS* reaģē uz lietotāju vajadzībām saņemt informāciju par konkrētām programmām vai darbībām, ko veic valdība vai cita publiskā sektora ziņojošā vienība, sniedzot šīs valdības vai citas publiskā sektora ziņojošās vienības *GPFR* atsevišķu paskaidrojošu informāciju.[[5]](#footnote-6) Jurisdikcijas faktori, piemēram, spēkā esošais tiesiskais un normatīvais regulējums un institucionālā un administratīvā resursu ieguves un pakalpojumu sniegšanas sistēma arī, visticamāk, palīdz izvērtēt, vai pastāv iespējamie pakalpojumu saņēmēji un resursu sniedzēji, kas paļaujas uz konkrēto publiskā sektora vienību *GPFR*.

**Ziņojošo vienību grupa**

BC4.8. Publiskotajā projektā ir izklāstīts, kādos apstākļos būtu attaisnojama vienības vai darbības iekļaušana publiskā sektora ziņojošo vienību grupā. Ir paskaidrots, ka:

* valdībai vai citai publiskā sektora vienībai a) var būt pilnvarojums vai spēja vadīt vienas vai vairāku citu vienību darbības tā, lai gūtu labojumu no šo vienību darbībām, un b) tā var būt pakļauta finanšu slogam vai zaudējumiem, kas var rasties šādu vienību darbību rezultātā, un
* lai izpildītu finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus, ziņojošo vienību grupas *GPFR*, kas sagatavoti attiecībā uz valdību vai citu publiskā sektora vienību, ir jāiekļauj šī valdība (vai cita publiskā sektora vienība) un vienības, kuru darbības tā ir pilnvarota un spēj vadīt, ja šādas vadības rezultātā a) valdība (vai cita publiskā sektora vienība) var gūt finansiālu vai citu labumu vai b) tikt pakļauta finanšu slogam vai zaudējumiem.

BC4.9. Daudzi publiskotā projekta respondenti atzīmēja, ka piekrīt *IPSASB* viedoklim, kādi kritēriji ir jāizpilda iekļaušanai publiskā sektora ziņojošo vienību grupā. Savukārt citi respondenti pauda bažas par šo kritēriju iespējamo interpretāciju un piemērošanu konkrētos apstākļos. Dažos gadījumos tie atzīmēja, ka pamatnostādnēs būtu jāsniedz papildu vadlīnijas par piemērošanu, lai tās efektīvi risinātu apstākļus, kas nav risināti *IPSAS*. Vairāki respondenti pauda arī viedokli, ka kritērijus, kas jāizpilda iekļaušanai ziņojošo vienību grupā, ir atbilstošāk aplūkot un risināt standartu līmenī, kur šos kritērijus un to sekas varētu pārbaudīt dažādos apstākļos un pamatot ar konkrētiem piemēriem, kas raksturo daudzās jurisdikcijās esošus iespējamos apstākļus.

BC4.10. *IPSASB* uzskata, ka šīs bažas ir pārliecinošas. Tā pārveidoja un apvienoja diskusiju par ziņojošo vienību un ziņojošo vienību grupu, lai koncentrētos uz principiem, pamatojoties uz kuriem identificē publiskā sektora ziņojošo vienību, proti, vai ziņojošā vienība ir viena atsevišķa publiskā sektora vienība vai arī vienību grupa. Pēc tam standartu līmenī tiks izstrādāts un pilnībā izpētīts tas, kā identificēt kritērijus, kas jāizpilda, lai vienību iekļautu ziņojošo vienību grupā saskaņā ar šiem principiem.

**5. NODAĻA. FINANŠU PĀRSKATU ELEMENTI**

**SATURA RĀDĪTĀJS**

Punkts

Ievads 5.1-5.5

Šīs nodaļas nolūks 5.1

Elementi un to nozīme 5.2-5.4

Definētie elementi 5.5

Aktīvi 5.6-5.13

Aktīvu un resursu definīcijas 5.6

Tiesības 5.7A-5.7G

Pakalpojumu potenciāls un ekonomiskais labums 5.8-5.10

Resurss, ko pašreiz kontrolē vienība pagātnes notikumu dēļ 5.11-5.13

Saistības 5.14-5.17D

Definīcija 5.14-5.14A

Pienākumi 5.15-5.15F

Vienības resursu nodošana 5.16-5.16F

Pašreizējs pienākums pagātnes notikumu dēļ 5.17-5.17D

Aktīvi un saistības 5.26A-5.26J

Uzskaites vienība 5.26A-5.26H

Saistoši nolīgumi, kas vienādi netiek izpildīti 5.26I-5.26J

Neto finansiālais stāvoklis, citi resursi un citi pienākumi 5.27-5.28

Ieņēmumi un izdevumi 5.29-5.31

Definīcijas 5.29-5.31

Pārpalikums vai deficīts periodā 5.32

Īpašnieka ieguldījumi un īpašnieka ieņēmumi 5.33-5.37

Definīcijas 5.33-5.37

Secinājumu pamats

**Ievads**

**Šīs nodaļas nolūks**

5.1. Šajā nodaļā ir definēti finanšu pārskatos izmantotie elementi un sniegts sīkāks šo definīciju skaidrojums.

**Elementi un to nozīme**

5.2. Finanšu pārskati attēlo darījumu un citu notikumu finansiālo ietekmi, sagrupējot tos plašās klasēs, kurām ir vienotas ekonomiskās pazīmes. Šīs plašās klases sauc par finanšu pārskatu elementiem. Šie elementi ir moduļi, no kuriem veido finanšu pārskatu struktūru. Šie veidojošie elementi ir sākumpunkts, lai ierakstītu, klasificētu un sakopotu ekonomikas datus un darbību tādā veidā, ka lietotājiem tiek sniegta informācija, kas atbilst finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem, un tiek izpildītas finanšu ziņojumu kvalitātes pazīmes, vienlaikus ņemot vērā *GPFR* iekļautai informācijai piemērojamos ierobežojumus.

5.3. Šajā nodaļā definētie elementi neattiecas uz atsevišķiem posteņiem, kas tiek uzskaitīti darījumu un citu notikumu dēļ. Lai finanšu pārskati būtu labāk saprotami, izmanto viena elementa atsevišķu posteņu iedalījumu apakšklasēs un posteņu apkopojumus. Informācijas uzrādīšana tiek aplūkota 8. nodaļā “Informācijas uzrādīšana vispārīgajos finanšu ziņojumos”.

5.4. Dažkārt, lai nodrošinātu, ka finanšu pārskatos sniegtā informācija ir lietderīga vienības darbības finansiālo rezultātu un finansiālā stāvokļa jēgpilnai novērtēšanai, var būt vajadzība uzskaitīt ekonomiskās parādības, kas nav iekļautas šajā nodaļā definētajos elementos. Tādējādi, lai arī šajā nodaļā ir norādīti konkrēti elementi, tas neliedz *IPSAS* pieprasīt vai atļaut tādu resursu vai saistību atzīšanu, kas neatbilst šajā nodaļā noteikto elementu definīcijai (turpmāk tekstā – “citi resursi” vai “citas saistības”), ja tas nepieciešams, lai labāk sasniegtu finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus.

**Definētie elementi**

5.5. Šajā nodaļā ir definēti šādi elementi:

* aktīvi;
* saistības;
* ieņēmumi;
* izdevumi;
* īpašnieka ieguldījumi un
* īpašnieka ieņēmumi.

**Aktīvi**

**Aktīvu un resursu definīcijas**

5.6. Aktīvi:

*Resurss, ko pašreiz kontrolē vienība pagātnes notikumu dēļ.*

5.6.A Resurss ir:

*Tiesības uz pakalpojumu potenciālu un/vai praktisko spēju radīt ekonomisko labumu.*

5.6.B Šajā iedaļā ir apspriesti trīs šo definīciju komponenti:

tiesības (5.7.A–5.7.G punkts);

pakalpojumu potenciāls un ekonomiskais labums (5.8.–5.10. punkts) un

pašreizējā kontrole pagātnes notikumu rezultātā (5.11.–5.13. punkts).

5.7. [svītrots]

**Tiesības**

5.7.A Tiesības uz pakalpojumu potenciālu vai praktisko spēju radīt ekonomisko labumu var būt dažādas, tostarp:

a) tiesības, kas atbilst citas puses pienākumam (skat. 5.16.C punktu), piemēram:

i) tiesības saņemt naudu;

ii) tiesības saņemt preces vai pakalpojumus[[6]](#footnote-7);

iii) tiesības uz labvēlīgiem nosacījumiem veikt resursu apmaiņu ar citu pusi. Šādas tiesības ir, piemēram, nestandartizēts nākotnes līgums pirkt resursu saskaņā ar pašreiz izdevīgiem nosacījumiem, un

iv) tiesības gūt labumu no citas puses pienākuma nodot resursu, ja notiek norādīts nenoteikts nākotnes notikums (skat. 5.16.A punktu);

b) tiesības, kas neatbilst citas puses pienākumam, piemēram:

i) tiesības uz fiziskiem objektiem, piemēram, pamatlīdzekļiem vai krājumiem. Šādas tiesības ir, piemēram, tiesības izmantot fizisku objektu vai tiesības gūt labumu no nomas objekta, un

ii) tiesības izmantot intelektuālo īpašumu.

5.7.B Daudzas tiesības tiek nodibinātas ar saistošu nolīgumu, tiesību aktiem vai līdzīgiem līdzekļiem. Piemēram, vienība varētu iegūt tiesības no fiziska objekta turēšanas īpašumā vai nomas, no parāda instrumenta, piemēram, studiju kredīta, turēšanas īpašumā vai no programmatūras, vai tiesību izmantot intelektuālo īpašumu turēšanas īpašumā. Tomēr vienība var arī iegūt tiesības citos veidos, piemēram:

a) iegūstot vai radot zinātību, kas nav publiski pieejama, piemēram, satiksmes vadības plānu, vai

b) no otras puses pienākuma, kas rodas, jo šai citai pusei ir mazas reālas iespējas vai nav šo iespēju izvairīties no resursu nodošanas (skat. 5.15. punktu).

5.7.C Daži pakalpojumi, piemēram, darbinieka pakalpojumi un pakalpojumi natūrā, tiek saņemti un tūlītēji izlietoti. Vienības tiesības iegūt pakalpojumu potenciālu vai ekonomisko labumu, kas tiek iegūts ar šādiem pakalpojumiem, pastāv ļoti īsu brīdi, līdz vienība izlieto pakalpojumus.

5.7.D Ne visas vienības tiesības ir šīs vienības aktīvi. Lai tiesības būtu vienības aktīvi, tiesībām ir jābūt i) pakalpojumu potenciālam vai ekonomiskajam labumam, kurš ir lielāks par to, kas pieejams visām citām pusēm (skat. 5.8.–5.10. punktu), un ii) vienības kontrolē (skat. 5.11.–5.12.A punktu). Tiesības, kas ir pieejamas visām pusēm bez būtiskām izmaksām, piemēram, tiesības piekļūt sabiedriskam labumam, piemēram, zemes piekļuves tiesības vai zinātība, kas ir publiski pieejama, parasti nav aktīvi vienībām, kas tur šīs tiesības.

5.7.E Principā katras tiesības vienībai ir atsevišķs aktīvs. Tomēr uzskaites nolūkos blakustiesības bieži vien tiek uzskaitītas kā viena uzskaites vienība, kas ir viens aktīvs (skat. 5.26.A–5.26.J punktu). Piemēram, fiziska objekta likumīgas īpašumtiesības var radīt vairākas tiesības, tostarp tiesības:

a) izmantot objektu;

b) pārdot tiesības uz objektu un

c) ieķīlāt tiesības uz objektu.

5.7.F Daudzos gadījumos tiesību kopumu, kas rodas no fiziska objekta likumīgām īpašumtiesībām, uzskaita kā vienu aktīvu. Konceptuāli resurss ir tiesību kopums, nevis fizisks objekts. Tomēr, raksturojot tiesību kopumu kā fizisku objektu, bieži vien šīs tiesības tiks patiesi attēlotas koncentrētākajā un saprotamākajā veidā.

5.7.G Suverēno tiesību, resursu un aktīva savstarpējā saikne ir aplūkota 5.13. punktā.

**Pakalpojumu potenciāls un ekonomiskais labums**

5.8. Pakalpojumu potenciāls ir resursa praktiskā spēja sniegt pakalpojumus, kas veicina vienības mērķu sasniegšanu. Pakalpojumu potenciāls ļauj vienībai sasniegt tās mērķus arī bez vajadzības ģenerēt ienākošās neto naudas plūsmas.

5.9. Publiskā sektora aktīvi, kas ietver pakalpojumu potenciālu, var būt rekreācijas, kultūras mantojuma, kopienas, aizsardzības un citu jomu aktīvi, kas ir valdību un citu publiskā sektora vienību turējumā un tiek izmantoti, lai sniegtu pakalpojumus trešajām personām. Šie pakalpojumi var būt kolektīvajam vai individuālajam patēriņam. Daudzi pakalpojumi var tikt sniegti jomās, kurās tirgus konkurence ir ierobežota vai tās nav. Šādu aktīvu izlietojums un realizācija var būt ierobežoti, jo daudzi aktīvi, kas ietver pakalpojumu potenciālu, būtībā ir specializēti.

5.10. Ekonomiskais labums ir ienākošās naudas plūsmas vai izejošo naudas plūsmu samazinājums. Ienākošās naudas plūsmas (vai izejošo naudas plūsmu samazinājumu) var radīt, piemēram:

* aktīvu izmantojot pakalpojumu radīšanā un pārdošanā;
* tieši apmainot aktīvu pret naudu,vai
* dzēšot vai samazinot saistības, nododot aktīvu.

**Resurss, ko pašreiz kontrolē vienība pagātnes notikumu dēļ**

5.11. Vienībai ir jāspēj kontrolēt resursus. Resursu kontrole nozīmē, ka vienība spēj izlietot resursu (vai vadīt citas puses, kā to izlietot) tā, lai resursā ietvertais pakalpojumu potenciāls vai ekonomiskais labums sniegtu ieguvumu pakalpojuma sniegšanas un citu mērķu sasniegšanā.

5.12. Novērtējot, vai vienības kontrole pār aktīvu ir spēkā, tā vērtē, vai ir šādi kontroles rādītāji:

* likumīgas īpašumtiesības;
* piekļuve resursiem vai spēja liegt vai ierobežot piekļuvi resursiem;
* līdzekļi, kas nodrošina, ka resursi tiek izlietoti mērķu sasniegšanai, un
* pastāv izpildāmas tiesības uz pakalpojumu potenciālu vai spēja radīt ekonomisko labumu, kas izriet no resursiem.

Lai arī ar šiem rādītājiem nevar pārliecinoši noteikt, vai kontrole pastāv, to identificēšana un analīze var palīdzēt pieņemt lēmumu.

5.12.ADažkārt viena puse (principāls) iesaista citu pusi (aģentu) rīkoties principāla vārdā un interesēs. Piemēram, principāls var iesaistīt aģentu organizēt principāla kontrolēto preču piegādi tiesīgiem saņēmējiem. Ja aģenta uzraudzībā ir principāla kontrolētais resurss, šis resurss nav aģenta aktīvs.

5.13. Saskaņā ar aktīvu definīciju resursam, kuru vienība pašreiz kontrolē, ir jābūt iegūtam no viena vai vairākiem agrākiem darījumiem vai citu pagātnes notikumu dēļ. Agrāki darījumi vai citi pagātnes notikumi, kuru dēļ vienība kontrolē resursu un tādējādi aktīvu, var būt dažādi. Vienības var iegūt aktīvus, tos nopērkot darījumā ar atlīdzību vai tos radot. Aktīvus var iegūt arī darījumos bez atlīdzības, īstenojot suverēno varu. Piemēram, publiskam sektoram raksturīgās pilnvaras un tiesības, kuru dēļ var iegūt aktīvus, ir pilnvaras iekasēt nodokļus vai izdot licences un sniegt piekļuvi vai ierobežot un liegt piekļuvi ieguvumiem, ko sniedz nemateriālie aktīvi, piemēram, elektromagnētisko viļņu spektrs. Novērtējot, kad vienība iegūst tiesības kontrolēt resursus, var izvērtēt šādus notikumus: a) vispārēju spēju iegūt pilnvaras; b) pilnvaru iegūšanu tiesību aktos noteiktā kārtībā; c) pilnvaru īstenošanu, lai radītu tiesības, un d) notikumu, kas rada tiesības saņemt resursus no trešās personas. Aktīvi rodas, kad tiek īstenotas pilnvaras un kad pastāv tiesības saņemt resursus.

**Saistības**

**Definīcija**

5.14. Saistības:

*Vienības pašreizējs pienākums nodot resursus pagātnes notikumu dēļ.*

5.14.A Lai būtu saistības, ir jābūt izpildītiem visiem šādiem kritērijiem:

a) vienībai ir pienākums (5.15.–5.15.F punkts);

b) pienākums ir nodot resursus (5.16.A–5.16.F punkts) un

c) pienākums ir pašreizējs pienākums, kas izriet no viena vai vairākiem pagātnes notikumiem (5.17.–5.17.D punkts).

**Pienākumi**

5.15. Publiskā sektora vienībām var būt daudzi pienākumi. Pienākumi ir saistoši, ja vienībai ir mazas reālas iespējas vai nav šo iespēju no tiem izvairīties.

5.15.A Saistoši pienākumi var būt juridiski pienākumi vai juridiski nesaistoši pienākumi. Saistoši pienākumi var rasties darījumu ar atlīdzību un darījumu bez atlīdzības rezultātā. Ir jābūt pienākumam pret trešo personu, lai rastos saistības. Vienībai nevar būt pienākuma pret sevi, pat ja tā ir publiski paziņojusi nodomu konkrētā veidā rīkoties. Trešās personas noteikšana nozīmē, ka ir pienākums, kas rada saistības. Lai būtu pienākums un saistības, pirms saistību nokārtošanas tomēr nav svarīgi zināt trešās personas identitāti.

5.15.B Daudzos nolīgumos, kas rada pienākumus, ir iekļauts norēķina datums. Tas, ka ir norādīts norēķina datums, var liecināt, ka pienākums ietver resursu nodošanu un rada saistības. Tomēr ir daudz nolīgumu, kuros nav ietverts norēķina datums. Ja nav norēķina datuma, tas nenozīmē, ka nav pienākuma, kas rada saistības.

*Juridiski pienākumi*

5.15.C Juridisks pienākums ir tiesību aktos noteikts pienākums. Šādi izpildāmi pienākumi var izrietēt no dažādām tiesiskām saistībām. Darījumi ar atlīdzību parasti ir līgumiski, un tāpēc tos izpilda, pamatojoties uz līgumtiesībām vai līdzvērtīgiem pilnvarojumiem vai vienošanos. Ir jurisdikcijas, kurās valdība un citas publiskā sektora vienības nevar uzņemties juridiskus pienākumus, jo, piemēram, tās nedrīkst slēgt līgumus savā vārdā, tomēr pastāv alternatīvi procesi ar līdzvērtīgu iedarbību. Pienākumi, kas ir saistoši saskaņā ar šādiem alternatīviem procesiem, konceptuālajās pamatnostādnēs tiek uzskatīti par juridiskiem pienākumiem. Attiecībā uz dažu veidu darījumiem bez atlīdzības būs jāspriež, vai pienākums ir tiesību aktos noteikts pienākums. Ja tiek noteikts, ka pienākuma izpilde ir noteikta tiesību aktos, nav nekādu šaubu, ka vienībai ir mazas iespējas vai faktiski nav iespēju izvairīties no pienākuma un ka pastāv saistības.

5.15.D Dažu ar darījumu ar atlīdzību saistītu pienākumu izpildi trešā persona var nepieprasīt pārskata datumā, bet tie būs jāizpilda pēc kāda laika, neprasot, lai trešā persona izpildītu turpmākus nosacījumus, vai, ja ir jāīsteno kāda turpmāka rīcība, pirms nokārtošanas. Prasījumi, kuriem ir piemērojama beznosacījumu izpilde pēc kāda laika, saistību definīcijas kontekstā ir izpildāmi pienākumi.

5.15.E Suverēnā vara ir valdības galīgās pilnvaras izstrādāt, grozīt un atcelt tiesību normas. Suverēnā vara nav pamats secinājumam, ka pienākums neatbilst konceptuālajās pamatnostādnēs sniegtajai saistību definīcijai. Juridiskais statuss ir jānovērtē katrā pārskata datumā, lai izvērtētu, vai pienākums vairs nav saistošs un neatbilst saistību definīcijai.

*Juridiski nesaistoši pienākumi*

5.15.F Saistības var radīt juridiski nesaistoši pienākumi. Juridiski nesaistoši pienākumi atšķiras no juridiskiem pienākumiem ar to, ka puse, pret kuru ir pienākums, nevar īstenot tiesisku (vai līdzvērtīgu) prasību, lai panāktu tā izpildi. Juridiski nesaistošiem pienākumiem, kas rada saistības, ir šādas pazīmes:

* vienība ar agrāk nostiprinātu praksi, publiskotu politiku vai pietiekami noteiktu spēkā esošu paziņojumu ir norādījusi citām personām, ka tā uzņemsies noteiktu atbildību;
* ar šādu norādi vienība ir panākusi, ka citām personām ir pamatotas gaidas, ka tā ievēros šo atbildību, un
* vienībai ir mazas iespējas vai faktiski nav iespēju izvairīties no savu pienākumu izpildes, kas rodas šīs atbildības dēļ.

**Vienības resursu nodošana**

5.16. [svītrots]

5.16.A Lai apmierinātu saistību definīciju, pienākumam ir jābūt ar potenciālu prasīt, lai vienība nodod resursus citai pusei (vai pusēm). Lai šāds potenciāls būtu, vienībai nav noteikti vai pat varbūtēji prasīts nodot resursus; tai var prasīt nodošanu, piemēram, tikai tad, ja notiek konkrēts, nenoteikts notikums nākotnē. Ir tikai nepieciešams, ka pastāv pašreizējs pienākums un ka vismaz vienā gadījumā vienībai būtu prasīts nodot resursus.

5.16.B Pienākums var atbilst saistību definīcijai, pat ja resursu nodošanas varbūtība ir zema. Tomēr šī zemā varbūtība var ietekmēt lēmumus par informāciju, kas sniegta attiecībā uz saistībām, un to, kā šī informācija tiek sniegta. Šā dokumenta 6. nodaļā ir sniegti norādījumi par atzīšanu un 7. nodaļā ir sniegti norādījumi par novērtēšanu.

5.16.C Pienākums nodot resursus ir, piemēram:

a) pienākums maksāt naudā;

b) pienākums sniegt pakalpojumus vai piegādāt preces;

c) pienākums uz nelabvēlīgiem nosacījumiem veikt resursu apmaiņu ar citu pusi. Šāds pienākums ir, piemēram, nestandartizēts nākotnes līgums veikt pārdošanas darījumu uz nosacījumiem, kas pašreizējā brīdī ir neizdevīgi, vai iespējas līgums, kas dod tiesības citai pusei iegādāties resursus no vienības;

d) pienākums nodot resursus, ja notiek konkrēts, nenoteikts notikums nākotnē, un

e) pienākums emitēt finanšu instrumentu, ja šis finanšu instruments uzliks vienībai pienākumu nodot resursu.

5.16.D Vienības dažos gadījumos drīkst nevis izpildīt pienākumu nodot resursus pusei, kurai ir tiesības saņemt resursus, bet:

a) nokārtot pienākumu, vienojoties par atbrīvojumu no pienākuma;

b) nodot pienākumu trešajai personai vai

c) aizstāt resursu nodošanas pienākumu ar citu pienākumu, slēdzot jaunu darījumu.

5.16.E Situācijās, kas minētas 5.16.D punktā, vienībai ir resursu nodošanas pienākums līdz brīdim, kad tā to nokārto, nodod vai aizstāj.

5.16.F Principāla un aģenta attiecībās (skat. 5.12.A punktu), ja aģentam ir pienākums trešajai personai nodot resursus, kurus kontrolē principāls, šis pienākums nav aģenta saistības. Šādā gadījumā nododamie resursi ir principāla resursi.

**Pašreizējs pienākums pagātnes notikumu dēļ**

5.17. Pašreizējs pienākums ir saistošs. Lai saistību definīcija būtu izpildīta, ir nepieciešams, ka spēkā esošais pienākums ir radies viena vai vairāku pagātnes darījumu vai citu notikumu rezultātā un ir ar potenciālu, ka vienībai tiks prasīts nodot resursus.

5.17.A Pašreizējs pienākums pagātnes notikumu dēļ pastāv tikai tad, ja:

a) vienība jau ir ieguvusi pakalpojumu potenciālu vai ekonomisko labumu vai arī ir rīkojusies[[7]](#footnote-8) un

b) rezultātā vienībai būs vai varētu būt pienākums nodot resursus, kuri tai pretējā gadījumā nebūtu jānodod.

5.17.B Publiskajā sektorā pienākumi var rasties daudzos brīžos. Piemēram, kad tiek īstenota programma vai pakalpojums:

* sniedzot politisku apsolījumu, piemēram, solījumu vēlētājiem;
* pasludinot politiku;
* ieviešot (un apstiprinot) budžetu (kas var būt divi atšķirīgi punkti) un
* kad budžets iegūst likumīgu spēku (dažās jurisdikcijās budžets iegūst likumīgu spēku tikai pēc tā piešķiršanas).

Īstenošanas agrīnajos posmos, visticamāk, spēkā esošie pienākumi neatbilst saistību definīcijai. Vēlākos posmos, piemēram, kad prasītāji izpilda atbilstības kritērijus attiecībā uz sniedzamajiem pakalpojumiem, var rasties pienākumi, kas atbilst saistību definīcijai. Kā norādīts 5.15.A punktā, vienībai nevar būt pienākuma pret sevi publiska paziņojuma rezultātā.

5.17.C Kurā brīdī rodas pienākums, kas rada saistības, ir atkarīgs no pienākuma būtības. Faktori, kas varētu ietekmēt spriedumu par to, vai citas personas var pamatoti secināt, ka pienākums ir tāds, ka vienībai ir mazas iespējas vai faktiski nav iespēju izvairīties no resursu nodošanas, tostarp ir šādi:

* pienākumu izraisošā(-o) pagātnes notikuma(-u) būtība. Piemēram, vēlēšanās sniegtais solījums, visticamāk, neradīs spēkā esošu pienākumu, jo vēlēšanu solījumi ļoti reti rada pamatotas gaidas trešām personām, ka vienība ir uzņēmusies pienākumu, no kura izpildes tai ir mazas iespējas vai faktiski nav iespēju izvairīties. Savukārt paziņojums par kādu notikumu vai apstākļiem, kas ir radušies, var radīt tādu politisku atbalstu, ka valdībai ir mazas iespējas no tā atkāpties. Ja valdība ir apņēmusies ieviest un nostiprināt nepieciešamos budžeta noteikumus, to paziņošana var radīt juridiski nesaistošu pienākumu;
* vienības spēja grozīt vai mainīt pienākumu, kamēr tas vēl nav izkristalizējies. Piemēram, politikas paziņošana kopumā neradīs juridiski nesaistošu pienākumu, kuru nevar grozīt pirms tā īstenošanas, un
* konkrēta pienākuma izpildei pieejamais finansējums var būt savstarpēji saistīts ar spēkā esoša pienākuma radīšanu. Piemēram, ja ir apstiprināts budžeta postenis un ir nodrošināts saistītā finansējuma piešķīrums, ir pieejams finansējums neparedzētiem gadījumiem vai ir pārskaitījums no cita valdības līmeņa, var pastāvēt juridiski nesaistošs pienākums. Tomēr, ja nav budžeta noteikumu, tas vēl nenozīmē, ka nav radies spēkā esošs pienākums.

5.17.D “Ekonomiskie piespiedu apstākļi”, “politiskā nepieciešamība” vai citi apstākļi var radīt situāciju, ka, lai arī publiskā sektora vienībai nav juridiska pienākuma nodot resursus, atteikums to darīt rada tādas ekonomiskas vai politiskas sekas, ka tai ir mazas iespējas vai faktiski nav iespēju izvairīties no resursu izlietojuma. Ekonomiskie piespiedu apstākļi, politiskā nepieciešamība vai citi apstākļi var radīt situāciju, ka juridiski nesaistošs pienākums izraisa saistības.

5.18. [svītrots]

5.19. [svītrots]

5.20. [svītrots]

5.21. [svītrots]

5.22. [svītrots]

5.23. [svītrots]

5.24. [svītrots]

5.25. [svītrots]

5.26. [svītrots]

**Aktīvi un saistības**

**Uzskaites vienība**

5.26.A Uzskaites vienība ir tiesības vai tiesību kopums, pienākums vai pienākumu kopums vai tiesību un pienākumu kopums, attiecībā uz kuru ir piemērojami atzīšanas kritēriji un novērtējuma koncepcijas.

5.26.B Aktīva vai saistību uzskaites vienības atlasi veic brīdī, kad izvērtē, kā atzīšanas kritēriji un novērtējuma koncepcija tiks piemērota attiecīgajam aktīvam vai saistībām un saistītajiem ieņēmumiem un izdevumiem. Dažkārt ir lietderīgi izraudzīties vienu uzskaites vienību atzīšanai un citu uzskaites vienību novērtēšanai. Piemēram, dažkārt var atzīt katru nolīgumu atsevišķi, bet novērtēt kā saistošu nolīgumu portfeļa sastāvdaļu. Lai uzrādītu un sniegtu informāciju, dažkārt aktīvi, saistības, ieņēmumi un izdevumi ir jāsakopo vai jāsadala komponentos.

5.26.C Ja vienība nodod daļu aktīvu vai daļu saistību, tādā brīdī uzskaites vienība var mainīties, tādējādi nodotais komponents un paturētais komponents kļūst par atsevišķām uzskaites vienībām.

5.26.D Uzskaites vienību izraugās, lai sniegtu lietderīgu informāciju, kas nozīmē, ka:

a) par aktīvu vai saistībām un par saistītajiem ieņēmumiem un izdevumiem sniegtajai informācijai ir jābūt būtiskai. Uzskaitot tiesību un pienākumu kopumu kā vienu uzskaites vienību, dažkārt tiek sniegta būtiskāka informācija nekā tad, ja katras tiesības un pienākumu uzskaita kā atsevišķu uzskaites vienību, ja, piemēram:

i) šīm tiesībām un pienākumiem nevar vai, visticamāk, nevarēs piemērot atsevišķus darījumus;

ii) maz ticams, ka šīs tiesības un pienākumi izbeigsies atšķirīgā veidā;

iii) šīm tiesībām un pienākumiem ir līdzīgi parametri un riski vai

iv) šīs tiesības un pienākumus izmanto kopā operatīvajās darbībās, ko vienība veic, lai sniegtu pakalpojumus vai radītu naudas plūsmas, un novērtē, atsaucoties uz to savstarpēji saistītā pakalpojumu potenciāla vai turpmāko naudas plūsmu aplēsēm;

b) informācijai, kas sniegta par aktīvu vai saistībām un par saistītajiem ieņēmumiem vai izdevumiem, pēc būtības ir patiesi jāattēlo darījums vai cits notikums, kura rezultātā aktīvi vai saistības ir radušies. Tāpēc dažkārt no dažādiem avotiem izrietošas tiesības vai pienākumus ir nepieciešams uzskaitīt kā vienu uzskaites vienību vai arī no viena avota izrietošas tiesības vai pienākumus nodalīt. Tāpat, lai patiesi uzrādītu nesaistītas tiesības vai pienākumus, dažkārt tos ir nepieciešams atzīt un novērtēt atsevišķi.

5.26.E Izraugoties uzskaites vienību, ir svarīgi arī izvērtēt finanšu pārskatu izmaksu un ieguvumu ierobežojumu, kas aplūkots 3. nodaļā. Kopumā, jo mazāka ir uzskaites vienība, jo lielākas ir izmaksas saistībā ar aktīvu, saistību, ieņēmumu un izdevumu atzīšanu un novērtēšanu. Tāpēc no viena avota izrietošas tiesības vai pienākumus parasti nodala tikai tad, ja rezultātā sniedzamā informācija ir noderīgāka un ieguvumi atsver izmaksas.

5.26.F Piemēram, no viena avota izrietošas saistības un pienākumi ir saistoši nolīgumi, ar kuriem tiek noteiktas katras nolīguma puses tiesības un pienākumi. Ja šīs tiesības un pienākumi ir savstarpēji saistīti un nav nodalāmi, tie ir viens nedalāms aktīvu un saistību kopums un tādējādi – viena uzskaites vienība.

5.26.G Savukārt, ja no viena avota izrietošas tiesības var nošķirt no pienākumiem, dažkārt ir lietderīgi tiesības un pienākumus grupēt atsevišķi, tādējādi tiek norādīts viens vai vairāki atsevišķi aktīvi un saistības. Citkārt nodalāmas tiesības un pienākumus ir lietderīgi grupēt vienā uzskaites vienībā, uzskaitot tās kā vienu aktīvu vai vienas saistības.

5.26.H Ja tiesību un pašreizējo pienākumu kopu uzskaita kā vienu uzskaites vienību, tas nav aktīvu un saistību ieskaits. Ieskaits notiek tad, ja vienība atzīst un novērtē gan aktīvus, gan saistības kā atsevišķas uzskaites vienības, bet finansiālā stāvokļa pārskatā sagrupē tos vienā neto summā. Ar ieskaitu atšķirīgas pozīcijas tiek klasificētas kopā, tāpēc parasti tas nav atbilstoši.

**Saistoši nolīgumi, kas vienādi netiek izpildīti**

5.26.I Dažkārt saistoši nolīgumi vai saistošu nolīgumu daļas vienādi netiek izpildītas, ja abas nolīguma puses vienādā apmērā nav izpildījušas savus pienākumus vai arī ir daļēji izpildījušas savus pienākumus. Šādos saistošos nolīgumos tiek noteiktas apvienotas tiesības un pienākums veikt resursu apmaiņu. Tiesības un pienākumi ir savstarpēji saistīti un nav nodalāmi. Tādējādi apvienotās tiesības un pienākumi ir viens aktīvs vai saistības. Vienībai ir aktīvs, ja apmaiņas noteikumi pašreizējā brīdī ir izdevīgi; vienībai ir saistības, ja apmaiņas noteikumi pašreizējā brīdī ir neizdevīgi. Tas, vai šādus aktīvus vai saistības iekļauj finanšu pārskatos, atkarīgs no aktīvam un saistībām izraudzītiem atzīšanas kritērijiem (skat. 6. nodaļu) un novērtēšanas bāzes (skat. 7. nodaļu).

5.26.J Saistošā nolīguma būtība mainās atkarībā no tā, kādā apmērā puses izpilda savus saistošajā nolīgumā noteiktos pienākumus. Ja ziņojošā vienība pirmā izpilda saistošo nolīgumu, šī izpilde ir notikums, kas maina ziņojošās vienības tiesības un pienākumu apmainīt resursus pret tiesībām saņemt resursu. Šīs tiesības ir aktīvs. Ja otra puse pirmā izpilda saistošo nolīgumu, šī izpilde ir notikums, kas maina ziņojošās vienības tiesības un pienākumu apmainīt resursus pret pienākumu nodot resursu. Šis pienākums ir saistības.

**Neto finansiālais stāvoklis, citi resursi un citi pienākumi**

5.27. Kā paskaidrots 5.4. punktā, dažkārt, izstrādājot vai pārskatot *IPSAS*, *IPSASB* var noteikt, ka, lai sasniegtu finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus, resurss vai pienākums, kas neatbilst konceptuālajās pamatnostādnēs definētā elementa definīcijai, ir jāatzīst finanšu pārskatos. Šādos gadījumos *IPSAS* var pieprasīt vai atļaut šos resursus vai pienākumu atzīt kā citus resursus vai citus pienākumus, kas ir vēl viens postenis papildus sešiem šajās konceptuālajās pamatnostādnēs definētajiem elementiem.

5.28. Neto finansiālais stāvoklis ir aktīvu un saistību starpība, kad tiem pieskaitīti citi resursi un atskaitīti citi pienākumi, kas uzskaitīti finansiālā stāvokļa pārskatā. Neto finansiālā stāvokļa atlikusī summa var būt pozitīva vai negatīva.

**Ieņēmumi un izdevumi**

**Definīcijas**

5.29. Ieņēmumi:

*Vienības neto finansiālā stāvokļa palielinājums, kas nav saistīts ar īpašnieka ieguldījumiem.*

5.30. Izdevumi:

*Vienības neto finansiālā stāvokļa samazinājums, kas nav saistīts ar īpašnieka ieņēmumiem.*

5.31. Ieņēmumus un izdevumus rada darījumi ar atlīdzību un darījumi bez atlīdzības, citi notikumi, piemēram, aktīvu un saistību nerealizētās vērtības pieaugums vai samazinājums un aktīvu patēriņš, ko rada nolietojums un pakalpojumu potenciāla un praktiskās spējas radīt ekonomiskos labumus samazināšanās, samazinoties vērtībai. Ieņēmumi un izdevumi var rasties atsevišķu darījumu vai sagrupētu darījumu rezultātā.

**Pārpalikums vai deficīts periodā**

5.32. Vienības pārpalikums vai deficīts periodā ir pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem norādīto ieņēmumu un izdevumu starpība.

**Īpašnieka ieguldījumi un īpašnieka ieņēmumi**

**Definīcijas**

5.33. Īpašnieka ieguldījumi:

*vienībā ienākošās resursu plūsmas, ko iemaksā trešās personas, būdamas īpašnieku statusā, ar kurām tās izveido vai palielina līdzdalību vienības neto finansiālajā stāvoklī.*

5.34. Īpašnieka ieņēmumi:

*no vienības izejošās resursu plūsmas, kas tiek sadalītas trešām personām, kuras ir īpašnieku statusā, ar kurām tās atdod vai samazina līdzdalību vienības neto finansiālajā stāvoklī.*

5.35. Svarīgi ir nošķirt no īpašniekiem ienākošās resursu plūsmas, tostarp ienākošās plūsmas, ar kurām sākotnēji izveido īpašumtiesības, un izejošās resursu plūsmas, kas aiziet īpašniekiem viņu kā īpašnieku statusā, no ieņēmumiem un izdevumiem. Papildus iespējamām resursu ieplūdēm un dividenžu maksājumiem dažās jurisdikcijās ir visai ierasts, ka publiskā sektora vienības savstarpēji veic aktīvu un saistību pārskaitījumus. Ja šie pārskaitījumi atbilst īpašnieka ieguldījumu vai īpašnieka ieņēmumu definīcijai, tos tā arī uzskaita.

5.36. Izveidojot vienību, līdzdalība var rasties, kad cita vienība iegulda resursus, lai jaunā vienība varētu uzsākt operatīvās darbības. Publiskajā sektorā ieguldījumi vienībās un sadale no vienībām dažkārt ir saistīta ar valdības pārstrukturēšanu un izpaužas kā aktīvu un saistību nodošana, nevis kā naudas darījumi. Līdzdalība var būt dažāda, un ne vienmēr par to liecina pašu kapitāla instrumenti.

5.37. Īpašnieka ieguldījumi var būt resursu sākotnējā iepludināšana vienības izveides brīdī vai resursu turpmāka iepludināšana, tostarp ieguldījumi, kad vienība tiek pārstrukturēta. Īpašnieka ieņēmumi var būt: a) peļņa no kapitāla ieguldījuma; b) pilnīga vai daļēja ieguldījumu atdeve vai c) atlikušo resursu atdeve, ja vienība tiek likvidēta vai pārstrukturēta.

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina konceptuālās pamatnostādnes, bet nav to sastāvdaļa.*

**Nodaļas tvērums**

BC5.1. 2010. gada apspriežu dokumenta “Elements and Recognition in Financial Statements” [Finanšu pārskatos izmantotie elementi un to atzīšana] (turpmāk tekstā – “2010. gada apspriežu dokuments”) respondenti jautāja, kāpēc *IPSASB* aplūkoja tikai finanšu pārskatos iekļaujamos elementus šajā konceptuālo pamatnostādņu stadijā. Tie ierosināja, ka *IPSASB* būtu arī jāizstrādā ekonomisko un citu parādību elementi plašākās finanšu ziņojumu jomās ārpus finanšu pārskatu tvēruma. *IPSASB* atzīst, ka šie viedokļi ir pamatoti un ka nākotnē ir jāizstrādā šādi elementi. Tomēr *IPSASB* nolēma, ka, lai turpmākām ar finanšu pārskatiem saistīto standartu izstrādes darbībām būtu stingrs un pārredzams pamats, ir svarīgi vispirms izstrādāt finanšu pārskatu elementus.

BC5.2. *IPSASB* ņem vērā viedokli, ka ienākošās naudas plūsmas un izejošās naudas plūsmas būtu jādefinē kā naudas plūsmas pārskata elementi. *IPSASB* uzskatīja, ka ienākošās naudas plūsmas un izejošās naudas plūsmas ir šajā nodaļā norādīto elementu sastāvdaļas un ka standartu līmenī būtu jāsniedz sīkākas vadlīnijas.

**Konceptuālo pamatnostādņu atjaunināšana ierobežotā apjomā**

BC5.2.A 2020. gada martā *IPSASB* ierosināja atjaunināt konceptuālās pamatnostādnes ierobežotā apjomā. Ierobežota apjoma atjauninājumā aktīvu un saistību definīcijas tika salīdzinātas ar definīcijām, kas sniegtas *IASB* konceptuālajās pamatnostādnēs, kuru galīgā versija tika izdota 2018. gadā (2018. gada konceptuālās pamatnostādnes). Tika pārskatīti arī definīcijām pievienotie norādījumi, lai ņemtu vērā konceptuālo pamatnostādņu piemērošanas pieredzi standartu izstrādē un uzturēšanā.

BC5.2.B Ierobežota apjoma atjauninājumos tika izvērtēta arī iespēja iekļaut norādījumus par uzskaites vienību un saistošiem nolīgumiem, kas vienādi netiek izpildīti. Šie jautājumi netika aplūkoti 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs. *IPSASB* apstiprināja un atjaunināja 5. nodaļu 2023. gada martā. *IPSASB* sāka lietot atjaunināto 5. nodaļu uzreiz pēc apstiprināšanas.

**Aktīvi**

*Aktīvu definīcija*

BC5.2.C Aktīvu definīcija 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs bija šāda:

*resurss, ko pašreiz kontrolē vienība pagātnes notikuma dēļ.*

BC5.2.D Aktīvu definīcija *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs ir šāda:

*pašreizējs ekonomiskais resurss, ko kontrolē vienība pagātnes notikumu dēļ.*

BC5.2.E Ne *IPSASB*, ne *IASB* definīcijās nebija iekļauts formulējums, ko varētu interpretēt kā aktīva atzīšanas robežvērtību, piemēram, “paredzamā plūsma”.

BC5.2.F *IPSASB* 2014. gada definīcijā un *IASB* 2018. gada definīcijā ir ietverti vienādi elementi – resurss / ekonomiskais resurss, kontrole un pagātnes notikums / pagātnes notikumi. Vienīgās atšķirības ir šādas:

a) *IASB* izmantots termins “ekonomiskais resurss”, savukārt *IPSASB* lietots termins “resurss”;

b) *IASB* terminam “ekonomiskais resurss” pievienots “pašreizējs”, savukārt *IPSASB* konceptuālajās pamatnostādnēs “pašreiz” ir pievienots kontrolei. *IASB* lietotais “pašreizējais ekonomiskais resurss” atspoguļo pašreizējo pienākumu attiecībā uz saistībām;

c) *IASB* izmanto “pagātnes notikumi” (daudzskaitlī). *IPSASB* izmanto “pagātnes notikums” (vienskaitlī). *IPSASB* formulējuma nolūks bija norādīt, ka ir nepieciešams tikai viens pagātnes notikums, lai tiktu izpildīta aktīva definīcija.

BC5.2.G *IPSASB* izvērtēja pamatojumu izmantot terminus “resurss” un “pašreiz kontrolē”. *IPSASB* uzskata, ka resurss pēc būtības ir ekonomisks un ka terminu “ekonomiskais resurss” varētu sajaukt ar terminu “ekonomiskais labums”, jo norādījumos ir teikts, ka resursi ir tiesības ar pakalpojumu potenciālu, kā arī praktiska spēja radīt ekonomisko labumu. Termins “pašreiz kontrolē” pastiprina galveno domu, ka resursa kontrole ir jānovērtē pārskata datumā, nevis nākotnē. Iespēja veikt kontroli nākotnē nav pietiekams kritērijs, lai izpildītu aktīva definīciju. *IPSASB* tāpēc atkārtoti apstiprināja šo terminu lietojumu un atrašanās vietu.

BC5.2.H *IPSASB* uzskatīja, ka termina “pagātnes notikumi” lietošana daudzskaitlī, nevis lietošana “pagātnes notikums” vienskaitlī, labāk izsaka domu, ka resursi laika gaitā var uzkrāties sākotnējā pagātnes notikuma un turpmāko pagātnes notikumu rezultātā. Piemēram, saistošais nolīgums par pakalpojumu sniegšanu trešajām personām, kas ir labumguvēji, kurā viena nolīguma puse saņem resursus no citas nolīguma puses, lai finansētu nolīgumu. Resursu saņēmējs uzkrāj aktīvus, kad tam rodas attaisnotie izdevumi, vai pabeidz noteiktās darbības saskaņā ar saistošo nolīgumu. Termins “pagātnes notikumi” ietver scenāriju, kurā viens pagātnes notikums rada aktīvu.

BC5.2I. Tāpēc aktīva pārskatītā definīcija ir šāda:

*resurss, ko pašreiz kontrolē vienība pagātnes notikumu dēļ.*

BC5.2.J Ierobežota apjoma atjauninājumos *IPSASB* pārskatīja norādījumu secību un pārstrukturēja tos tā, lai aktīva definīcijas elementi tiktu skaidrāk atainoti.

*Resurss*

BC5.3. 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs tika norādīts, ka resurss sniedz vienībai labumu pakalpojumu potenciāla veidā un/vai spēju radīt ekonomisko labumu. Lai izdarītu secinājumus par resursu būtību, *IPSASB* izvērtēja, vai vienībai ir jābūt saņēmušai resursu sniegto labumu, lai resursi pastāvētu. Tomēr *IPSASB* secināja, ka paši resursi ir labums, proti, labums, kas ir pieejams vienībai, kura kontrolē tiesības uz šo labumu. *IPSASB* arī izvērtēja labuma būtību (skat. BC5.7. un BC5.8. punktu) un kontroli (skat. BC5.9.–BC5.14. punktu).

BC5.3.A 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs tika nošķirts i) pakalpojumu potenciāls un spēja[[8]](#footnote-9) radīt ekonomisko labumu, kas var tieši rasties resursa likumīgo īpašumtiesību rezultātā, un ii) pakalpojumu potenciāls un praktiskā spēja radīt ekonomisko labumu, kas var rasties citu resursa izmantošanas tiesību rezultātā.

BC5.3.B *IASB* 2018. gada konceptuālās pamatnostādnes tika izvērtētas, tomēr nolemts neveikt BC5.3.A punktā sniegto nošķīrumu. *IASB* uzskatīja, ka “fiziska objekta īpašumtiesības rada ar likumu noteiktas tiesības un, lai arī ir tiesības, ko dod pilnīgas likumīgās īpašumtiesības uz fizisku objektu, un ir tiesības, kas piešķirtas ar līgumu izmantot objektu 99 % (vai 50 % vai pat 1 %) tā lietderīgās lietošanas laika, tās visas ir viena vai cita veida tiesības”. *IASB* arī uzskatīja, ka dažādās jurisdikcijās vai atšķirīgos laikos var būt pretrunas tajā, kas ir “likumīgas īpašumtiesības”. Rezumējot, *IASB* norādījumos ir pausts viedoklis, ka likumīgas īpašumtiesības ir konkrēta veida tiesības, nevis atsevišķa parādība.

BC5.3.C *IPSASB* atzina viedokli, ka fiziskas īpašumtiesības rada konkrēta veida kontroli un ka tas jāataino konceptuāli. Saskaņā ar šo viedokli, raugoties no pārskatatbildības skatpunkta, konceptuāla pieeja, kuras rezultātā pamatā esošie aktīvi var netikt atzīti kā viena uzskaites vienība, var radīt risku, ka netiks izpildīta kvalitātes pazīme “saprotamība”.

BC5.3.D Tomēr līdzsvaram *IPSASB* nolēma pieņemt atvērtāku uz tiesībām balstītu pieeju. Proti, *IPSASB* secināja, ka viedoklis, ka likumīgas īpašumtiesības ir viena veida tiesības, nevis atsevišķa parādība, ir pārliecinošs.

BC5.3.E *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs atzina, ka daudzos gadījumos attiecībā uz vienu aktīvu tiek uzskaitīts tiesību kopums, kas izriet no fiziska objekta likumīgajām īpašumtiesībām. *IPSASB* iekļāva 5.7.F punktu, kurā norādīja, ka, raksturojot tiesību kopumu kā fizisku posteni, bieži vien šīs tiesības tiks patiesi attēlotas koncentrētākajā un saprotamākajā veidā.

BC5.3.F *IPSASB* izvērtēja, vai tai jāuzlabo norādījumi par resursiem ar norādījumiem, kas ņemti no *IASB* 2018. gada konceptuālajām pamatnostādnēm. *IPSASB* nolēma, ka attiecībā uz jautājumiem, par kuriem 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs iepriekš nekas nebija teikts, jāpievieno turpmāk minētie norādījumi.

* Tiesības var klasificēt kā tiesības, kas atbilst citas puses pienākumam, un kā tiesības, kas neatbilst citas puses pienākumam (5.7.A punkts).
* Kādos veidos var nodibināt tiesības (5.7.B punkts).
* Kad pakalpojumi tiek saņemti un tūlītēji izlietoti, vienības tiesības iegūt pakalpojumu potenciālu vai ekonomisko labumu, kas tiek iegūts ar šādiem pakalpojumiem, pastāv ļoti īsu brīdi, līdz vienība izlieto pakalpojumus. Tas saskan ar pieeju, ko izmanto pakalpojumiem natūrā standartu līmenī, kur noteikti pakalpojumi natūrā tiek saņemti kā aktīvs un tūlītēji izlietoti (5.7.C punkts).
* Ne visas tiesības ir vienības aktīvi (5.7.D punkts).
* Principā katras tiesības vienībai ir atsevišķs aktīvs (5.7.E punkts).
* Daudzos gadījumos tiesību kopumu, kas rodas no fiziska objekta likumīgām īpašumtiesībām, uzskaita kā vienu aktīvu (5.7.F punkts; skat. arī BC5.3.E punktu).

BC5.3.G Daži 81. publiskotā projekta respondenti iebilda pret šo atklātāko uz tiesībām balstīto pieeju. Proti, tie nepiekrita, ka iespējama visu fizisku aktīvu neatzīšana finanšu pārskatos. Tie uzskatīja, ka tas mazina pārskatatbildību.

BC5.3.H *IPSASB* atzina šo argumentu. Šā dokumenta 5.7.E un 5.7.F punktā ir noteikts, ka saistītās tiesības bieži vien uzskaita kā vienu uzskaites vienību, kas ir viens aktīvs, un ka daudzos gadījumos tiesību kopumu, kas izriet no fiziska objekta likumīgajām īpašumtiesībām, uzskaita kā vienu aktīvu. Var gadīties, ka dažādām vienībām ir atšķirīgas tiesības uz aktīvu. *IPSASB* uzskata, ka šādas kārtības ekonomika jāataino uzskaitē.

*Beznosacījuma tiesības*

BC5.4. Beznosacījuma tiesības uz resursiem parasti izriet no saistošiem nolīgumiem, kuros prasīts sniegt resursus vienībai nākotnē. *IPSASB* atzīmē, ka var būt daudz šādu tiesību, un atzīst, ka aktīvus rada beznosacījuma tiesības, kas atspoguļo pakalpojumu potenciālu vai praktisko spēju radīt ekonomisko labumu, ko vienība kontrolē pagātnes notikuma dēļ. Šādu aktīvu uzskaite ir atkarīga no tā, vai tiek izpildīti atzīšanas kritēriji. *IPSASB* secināja, ka standartu līmenī būtu jāaplūko, kādas sekas rada aktīvu definīcijas piemērošana beznosacījumu tiesībām.

BC5.5. [svītrots]

BC5.6. [svītrots]

*Pakalpojumu potenciāls un ekonomiskais labums*

BC5.7. Terminu “pakalpojumu potenciāls” izmanto, lai norādītu aktīva praktisko spēju sniegt pakalpojumus saskaņā ar vienības mērķiem. Terminu “ekonomiskais labums” izmanto, lai parādītu aktīva praktisko spēju radīt ienākošās neto naudas plūsmas. Vieni apgalvo, ka ekonomiskais labums ietver pakalpojumu potenciālu. Citi apgalvo, ka pakalpojumu potenciāls ietver ekonomisko labumu; vēl citi apgalvo, ka šie termini ir savstarpēji aizvietojami. *IPSASB* izvērtēja, vai resursu skaidrojumā jāiekļauj norāde uz pakalpojumu potenciālu un praktisko spēju radīt ekonomisko labumu.

BC5.8. *IPSASB* atzīmēja, ka daudzi 2010. gada apspriežu dokumenta un 2012. gada publiskotā projekta “Finanšu pārskatos izmantotie elementi un to atzīšana” respondenti atbalstīja viedokli, ka ir jāiekļauj īpaša norāde par pakalpojumu potenciālu kā aktīva pazīmi, jo vairuma publiskā sektora vienību mērķi ir pakalpojumu sniegšana. *IPSASB* tāpēc secināja, ka resursu skaidrojumā būtu jāiekļauj abi termini “pakalpojumu potenciāls” un “ekonomiskais labums”. Šāda pieeja parāda, ka vairuma publiskā sektora vienību primārais mērķis ir pakalpojumu sniegšana un arī to, ka publiskā sektora vienības var veikt darbības ar vienīgo mērķi radīt ienākošās neto naudas plūsmas.

BC5.8.A Ierobežota apjoma atjauninājumos *IPSASB* atkārtoti apstiprināja terminu “pakalpojumu potenciāls” kā resursa pazīmi. Pakalpojumu potenciāla aprakstā 5.8. punktā *IPSASB* mainīja formulējumu “spēja sniegt pakalpojumus” uz “praktiskā spēja sniegt pakalpojumus”, ņemot vērā vārda “spēja” nenoteiktību. Vārdam “spēja” [*capacity*] ir tāda pati nozīme kā vārdam “spēja” [*ability*], bet citkārt tas tiek lietots ar nozīmi “resursu pietiekamība, pieejamība un apjoms”. *IPSASB* atzīst, ka daudzās valodās “spēja” [*capacity*] un “praktiskā spēja” [*capability*] tiek tulkots līdzīgi. Turklāt *IPSASB* ir grozījusi termina “ekonomiskais labums” formulējumu resursu aprakstā 5.8. punktā un atzinusi, ka postenim var būt gan pakalpojumu potenciāls, gan praktiskā spēja radīt ekonomisko labumu. Norādījumi par šādu aktīvu uzskaiti ir sniegti standartu līmenī.

*Kontrole*

BC5.9. *IPSASB* izvērtēja, vai kontrole ir būtiska aktīvu pazīme vai tomēr citas norādes būtu jāidentificē kā būtiskas aktīvu pazīmes, tostarp:

* likumīgas īpašumtiesības;
* tiesības trešām personām piekļūt resursiem un tiesības ierobežot vai liegt tām piekļuvi resursiem;
* līdzekļi, kas nodrošina, ka resursi tiek izlietoti vienības mērķu sasniegšanai, un
* pastāv izpildāmas tiesības uz pakalpojumu potenciālu vai ekonomisko labumu, kas izriet no resursiem.

*IPSASB* atzīst to personu viedokli, kuras apgalvo, ka dažos gadījumos kontroli varētu būt grūti piemērot, jo ir jāpieņem spriedums, lai novērtētu, vai pastāv kontrole. Turklāt kontroli var kļūdaini piemērot visiem resursiem pilnībā, nevis atsevišķiem labumiem, ko rada resursi. Tomēr, lai arī šādas grūtības pastāv, *IPSASB* secināja, ka kontrole ir būtiska aktīvu pazīme, jo kontrole palīdz aktīvu sasaistīt ar konkrētu vienību.

BC5.10. Resursu, piemēram, īpašuma vai iekārtas, likumīgas īpašumtiesības ir viena no metodēm, kā piekļūt aktīva pakalpojumu potenciālam vai ekonomiskajam labumam. Tomēr tiesības uz pakalpojumu potenciālu vai praktiskā spēja radīt ekonomisko labumu var būt arī tad, ja uz pamatā esošajiem resursiem nav likumīgu īpašumtiesību. Piemēram, tiesības uz pakalpojumu potenciālu vai praktiskā spēja radīt ekonomisko labumu, turot un izmantojot nomātu īpašumu, ir pieejamas arī tad, ja nav likumīgu īpašumtiesību uz šo nomāto aktīvu. Tāpēc resursu likumīgās īpašumtiesības nav aktīvu būtiska pazīme. Tomēr likumīgās īpašumtiesības ir kontroles rādītājs.

BC5.11. Tiesības piekļūt resursiem var dot vienībai spēju noteikt, vai:

* tieši izmantot resursu pakalpojumu potenciālu, lai sniegtu pakalpojumus saņēmējiem;
* apmainīt resursus pret citiem aktīviem, piemēram, naudu, vai
* izmantot aktīvus kādos citos veidos, lai sniegtu pakalpojumus vai radītu ekonomisko labumu.

BC5.12. Lai arī piekļuve resursiem ir izšķirīgi svarīga, ir resursi, kas vienībai ir pieejami, bet kas nerada aktīvus, piemēram, gaiss. Tāpēc ir jābūt spējai ne tikai piekļūt resursiem, bet arī spējai liegt vai ierobežot citu personu piekļuvi šim resursam, piemēram, a) vienība varētu nolemt, vai piemērot ieejas maksu muzejam un ierobežot piekļuvi tiem, kas nemaksā šo maksu, un b) valdība var kontrolēt dabas resursus, kas atrodas tās zemes dzīlēs, un ierobežot citu piekļuvi šiem resursiem. Likumīgas saistību tiesības uz konkrētiem resursiem, piemēram, piekļuves tiesības ceļam vai tiesības izpētīt zemi derīgo izrakteņu ieguves nolūkā, var būt turētāja aktīvs. Tomēr vienībai varētu būt piekļuve pakalpojumu potenciālam vai praktiskā spēja radīt ekonomisko labumu, kas saistīts ar resursu, arī tad, ja tai nav likumīgu tiesību. *IPSASB* uzskatīja, ka BC5.9. punktā norādītie faktori drīzāk ir kontroles esības rādītāji, nevis būtiskas aktīvu definīcijas pazīmes.

BC5.13. *IPSASB* arī izvērtēja, vai ekonomisko īpašumtiesību pieeja ir stabila alternatīva kontroles pieejai. Izmantojot ekonomisko īpašumtiesību pieeju, uzmanība tiek vērsta uz saimnieciskās darbības pazīmēm, kas ietekmē vienību un kas papildina vienības aktīvu vērtību. Daži 2012. gada publiskotā projekta respondenti, atbalstot kontroles pieeju, sniedza piezīmes par ekonomisko īpašumtiesību pieejas sarežģītību. *IPSASB* secināja, ka ekonomisko īpašumtiesību pieeja ir subjektīva un to ir grūti izmantot, tāpēc to noraidīja.

BC5.14. *IPSASB* izvērtēja, vai ar īpašumtiesībām saistīto risku un ieguvumu analīze ir noderīgs kontroles rādītājs. Kontroles pieeja ir vērsta uz vienības pilnvarām vadīt to, kā tiek izlietoti resursi, lai gūtu labumu no resursā ietvertā pakalpojumu potenciāla un/vai praktiskās spējas radīt ekonomisko labumu. Izmantojot risku un ieguvumu pieeju, uzmanība tiek vērsta uz saimnieciskās darbības pazīmēm, kas ietekmē vienību un kas papildina vienības aktīvu vērtību, un saistītie riski. Lai noteiktu, kāda veida aktīvus kontrolē darījuma vai notikuma puses, būtu nozīmīgi un noderīgi izvērtēt, kādi ir konkrētu darījumu un notikumu riski un ieguvumi un kura darījuma vai notikuma puse uzņemas lielākos riskus un ieguvumus. Dažkārt ir arī lietderīgi noteikt, kā skaitliski noteikt katrai pusei ekonomiskās tiesības un pienākumus un sasaistīt puses ar šīm tiesībām un pienākumiem. Tomēr tas vēl nav rādītājs, ka darījuma puse kontrolē aktīvus. *IPSASB* tāpēc nolēma neiekļaut īpašumtiesību riskus un ieguvumus kā kontroles rādītāju.

BC5.14.A Ierobežota apjoma atjauninājumos *IPSASB* atzīmēja, ka *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs ir iekļauti norādījumi par principāla un aģenta attiecībām. *IPSASB* 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs nebija iekļauti norādījumi, ka principāla un aģenta attiecībās principāla kontrolētā resursa uzraudzība nenozīmē, ka tas ir aģenta aktīvs. Lai arī 5.11. punktā tas ir netieši norādīts, *IPSASB* uzskatīja, ka būtu noderīgi tieši norādījumi, lai nostiprinātu standarta līmeņa norādījumus, tāpēc tika iekļauts jauns 5.12.A punkts. *IPSASB* 5.15.F punktā iekļāva līdzvērtīgus norādījumus par saistībām.

*Pagātnes notikumi*

BC5.15. Daži 2010. gada apspriežu dokumenta un 2012. gada publiskotā projekta respondenti apgalvoja, ka būtiska aktīvu definīcijas pazīme ir tā, ka ir identificējams pagātnē veikts darījums vai cits notikums, kas rada aktīvus. Citi uzskatīja, ka pagātnes notikums nav obligāti jāidentificē un ka tāpēc tai nevajadzētu būt būtiskai pazīmei. Tie uzskata, ka šāda prasība nevajadzīgi uzsver to, ka jāidentificē pagātnes notikums, kas rada aktīvus. Šāds uzsvars varētu radīt apjukumu un raisīt debates par to, kurš ir bijis ierosinošais notikums, nevis koncentrēties uz svarīgāku jautājumu, vai pārskata datumā pastāv tiesības uz resursiem. Šāda viedokļa paudēji uzskata, ka būtiskai aktīvu pazīmei ir jābūt resursu esībai. Daži varētu pieņemt, ka pagātnes notikums sniedz noderīgu apstiprinošu pierādījumu tam, ka pastāv aktīvi, bet tam nevajadzētu būt būtiskai pazīmei.

BC5.16. Daudzi respondenti uzskatīja, ka pagātnes notikums būtu jānorāda kā aktīvu definīcijas būtiska pazīme. *IPSASB* piekrīt šiem respondentiem, proti, daudzu publiskā sektora programmu un darbību sarežģītība nozīmē, ka resursu kontrole varētu rasties daudzos brīžos. Tāpēc *IPSASB* secināja, ka ir izšķiroši svarīgi identificēt atbilstošo pagātnes notikumu, lai noteiktu, vai pastāv aktīvi.

BC5.17. Lai noteiktu aktīvus, jo īpaši svarīgas ir valdības pilnvaras un tiesības. Piemēram, suverenā vara ir pilnvaras piemērot nodokļus un izdot licences, kā arī citas pilnvaras dot piekļuvi vai liegt un ierobežot piekļuvi labumiem, ko sniedz nemateriālie resursi, piemēram, elektromagnētisko viļņu spektrs. Bieži vien ir grūti noteikt, kad šādas pilnvaras dod tiesības, kas ir vienības resursi un aktīvi.

BC5.18. Valdības pilnvaras noteikt tiesības, piemēram, iekasēt nodokli vai maksu bieži vien ierosina notikumu virkni, kas galu galā rada ekonomisko labumu plūsmu valdībai. *IPSASB* izvērtēja divus viedokļus, kad aktīvus rada valdības pilnvaras un tiesības iekasēt nodokļus vai maksas. Pirmais viedoklis ir tāds, ka valdībai piemīt pilnvaras uzlikt nodokli katrā pārskata sniegšanas datumā, līdz ar to vispārējā spēja iekasēt nodokļus vai maksas ir aktīvs. Šā viedokļa aizstāvji pieļauj, ka šāds aktīvs diez vai varētu būt patiess reprezentatīvs novērtējums, taču apgalvo, ka tas nemazina apstiprinājumu, ka valdībai ir šāds aktīvs. Pretējs viedoklis ir tāds, ka pilnvaras iekasēt nodokļus un maksas ar likumīgiem līdzekļiem ir jāpārvērš par tiesībām un ka šādas tiesības jāīsteno vai tām ir jābūt īstenojamām, lai aktīvs sāktu pastāvēt. Daudzi 2010. gada apspriežu dokumenta un 2012. gada publiskotā projekta respondenti atbalstīja šo otro viedokli. *IPSASB* piekrīt šiem respondentiem. Proti, *IPSASB* secināja, ka valdībai piemītošās pilnvaras rada aktīvus tikai tad, kad šīs pilnvaras tiek īstenotas, un ka pastāv tiesības saņemt pakalpojumu potenciālu vai ekonomisko labumu. Aktīvu atjauninātā definīcija un pamatojošie norādījumi neietekmē diskusiju par suverēno varu un tiesībām vai pamatprincipu, ka aktīvi rodas, kad tiek īstenotas pilnvaras un pastāv tiesības saņemt resursus.

**Saistības**

BC5.18.A Saistību definīcija 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs bija šāda:

*vienības spēkā esošs pienākums attiecībā uz resursu izlietojumu, ko rada notikums pagātnē.*

BC5.18.B Saistību definīcija *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs ir šāda:

*vienības pašreizējs pienākums nodot ekonomisko resursu pagātnes notikumu dēļ.*

BC5.18.C Līdzīgi kā aktīvu definīcijā (skat. BC5.2.A–BC5.2.J punktu) gan *IPSASB*, gan *IASB* definīcijā ir ietverti vienādi vai līdzīgi elementi – resurss / ekonomiskais resurss, resursu izlietojums / resursu nodošana un pagātnes notikums / pagātnes notikumi. Atšķirības bija šādas:

a) tāpat kā aktīvu definīcijās *IASB* izmantots termins “ekonomiskais resurss”, savukārt *IPSASB* lietots termins “resurss”. Iemesls, kāpēc *IPSASB* paturēja terminu “resurss”, ir apspriests BC5.2.G punktā;

b) *IASB* definīcijā termins “resursu izlietojums” tika aizstāts ar “ekonomiskā resursa nodošana”. Tas lielākoties bija tāpēc, ka termins “resursu izlietojums” ir saistīts ar gaidām, ka šāds izlietojums būs, tāpēc iespējams pārprast ar atzīšanas robežvērtību;

c) tāpat kā aktīvu definīcijā *IASB* izmanto terminu “pagātnes notikumi” (daudzskaitlī). *IPSASB* izmanto “pagātnes notikums” (vienskaitlī). *IPSASB* formulējuma nolūks bija norādīt, ka ir nepieciešams tikai viens pagātnes notikums, lai tiktu izpildīta definīcija.

BC5.18.D *IPSASB* pārliecināja termina “resursu nodošana” pieņemšana, un tā izvērtēja sekas, ko rada termina “resursu nodošana” pieņemšana standartu līmenī pārskatītajā saistību definīcijā standartu līmenī.

BC5.18.E *IPSASB* atzīmēja, ka termins “nodošana” [pārskaitījumi, pārvedumi] ir definēts *IPSAS* 23 “Ieņēmumi darījumos bez atlīdzības (nodokļi un pārvedumi)”. Laikā, kad tika veikti ierobežota apjoma atjauninājumi, tika īstenots *IPSAS* 23 pārstrādāšanas projekts. *IPSASB* secināja, ka neskaidrības vai nesakritības starp konceptuālo līmeni un standartu līmeni varētu mazināt, pielāgojot jaunos definētos terminus un sniedzot norādījumus par to, kas ir resursu nodošana. Šie norādījumi ir sniegti 5.16.A–5.16.E punktā.

BC5.18.F Saskaņā ar BC5.2.H punktā sniegto analīzi attiecībā uz aktīviem *IPSASB* uzskatīja, ka termina “pagātnes notikumi” lietošana daudzskaitlī, nevis lietošana “pagātnes notikums” vienskaitlī, labāk izsaka domu, ka pašreizējs pienākums, kas rada saistības, var laika gaitā uzkrāties sākotnējā pagātnes notikuma un turpmāko pagātnes notikumu rezultātā.

BC5.18.G Tāpēc saistību pārskatītā definīcija ir šāda:

*vienības pašreizējs pienākums nodot resursus pagātnes notikumu dēļ.*

BC5.18.H Vairums 81. publiskotā projekta respondentu atbalstīja pārskatīto definīciju. Daži respondenti pauda neizpratni par terminu “resursu nodošana”, kam, viņuprāt, ir konkrēta publiskā sektora konotācija. *IPSASB* šķita, ka šīs iebildes var kliedēt ar skaidriem, pamatojošiem norādījumiem (skat. BC5.19.F punktu). Tāpēc *IPSASB* nolēma pieņemt šo definīciju pārskatītajā 5. nodaļā.

BC5.18.I Līdzīgi kā norādījumos par aktīviem *IPSASB* izvērtēja par saistībām sniegto norādījumu secību un pārstrukturēja tos tā, lai saistību definīcijas elementi tiktu skaidrāk atainoti. Pārskatītajā struktūrā tika izmantota arī *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs sniegtā pieeja par to, kā skaidrāk raksturot saistību īpašības un sasaistīt pašreizējās saistības ar pagātnes notikumu. Tāpēc bija nepieciešams norādījumus pārlikt citviet. Pārskatītie norādījumi ir sniegti 5.14.A–5.17.D punktā.

BC5.18.J Par saistībām sniegto norādījumu pārstrukturēšanai bija spēcīgs atbalsts. Konsultācijās neradās jauni jautājumi. Tāpēc *IPSASB* nolēma pieņemt pārstrukturētos norādījumus pārskatītajā 5. nodaļā.

*Spēkā esošs pienākums*

BC5.19. Izvērtējot, kad pienākumi ir spēkā esoši pienākumi, *IPSASB* piekrīt, ka juridiski pienākumi kļūst par spēkā esošiem pienākumiem. Dažās jurisdikcijās publiskā sektora vienības nedrīkst slēgt noteiktas juridiskas vienošanās, taču ir līdzvērtīgi mehānismi, kas rada spēkā esošu pienākumu. Uzskatāms, ka šādi mehānismi ir juridiski saistoši. Pēc tam *IPSASB* izvērtēja, kā klasificēt pienākumus, kas nav juridiski pienākumi. *IPSASB* atzīmēja, ka termins “prakses radīts pienākums” ir normatīvu izstrādes literatūrā ietverts termins visā pasaulē un tiek lietots *IPSAS*. Tomēr ir pierādījies, ka to ir grūti interpretēt un piemērot publiskā sektora kontekstā. Tāpēc *IPSASB* ir izvērtējusi alternatīvu terminoloģiju, piemēram, terminu “sociāls vai morāls pienākums vai prasība”. *IPSASB* pauž bažas, ka terminu “sociāls” var sajaukt ar politiskām vērtībām un ka pastāv risks terminu “morāli pienākumi” uztvert tādējādi, ka standartu izstrādātāji un sagatavotāji ir morāles arbitri. Tāpēc *IPSASB* nolēma, ka nošķīrums “juridiski saistoši pienākumi” un “juridiski nesaistoši pienākumi” ir vienkāršākā un saprotamākā pieeja. *IPSASB* izvērtēja un noraidīja viedokli, ka terminu “juridiski nesaistoši pienākumi” varētu interpretēt tādējādi, ka ir runa par pienākumiem, kuru likumība ir apšaubāma. Konceptuālo pamatnostādņu BC5.30.–BC5.34. punktā ir aplūkoti juridiski nesaistoši pienākumi un paskaidrota to nozīme šajā dokumentā.

*Īpašumtiesību nodošana*

BC5.19.A Norādījumos par “vienības resursu izlietojumu”, kas tika sniegti 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs, bija norādīts tikai tas, ka “lai varētu nokārtot saistības, tām jābūt saistītām ar institūcijas resursu izlietojumu” un ka “saistības, ko var nokārtot, vienībai neizlietojot resursus, nav saistības”.

BC5.19.B *IPSASB* ieņēmumu projektā daži sagatavotāji norādīja, ka *ED* 71 “Revenue without Performance Obligations” [Ieņēmumi bez izpildes pienākuma] nav skaidrs, kas rada saistības saistošā nolīgumā. Acīmredzami šī neskaidrība daļēji bija saistīta ar to, ka nebija skaidrs, no kā sastāv vienības resursu izlietojums.

BC5.19.C *IPSASB* atzīmēja, ka *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs ir iekļauti norādījumi par resursu nodošanas piemērošanu. Atbilstoši mainot terminoloģiju, lai tā atbilstu publiskā sektora terminoloģijai, šie norādījumi tikai pievienoti 5. nodaļas 5.16.A–5.16.E punktā:

a) 5.16.A punktā norādīts, ka pienākumam ir jābūt ar potenciālu prasīt, lai vienība nodod resursus citai pusei vai pusēm. Nodošanai nav jābūt noteiktai vai pat varbūtējai, un tā var notikt, ja izpildās konkrēts nenoteikts nākotnes notikums;

b) 5.16.B punktā ir noteikts, ka pienākums var atbilst saistību definīcijai, pat ja resursu nodošanas varbūtība ir zema;

c) 5.16.C punktā ir sniegti resursa nodošanas pienākuma piemēri;

d) 5.16.D punktā ir norādīts, ka vienības dažkārt drīkst nevis izpildīt pienākumu nodot resursu citai pusei, bet vienoties par atbrīvošanu no pienākuma, nodot pienākumu trešajai personai vai aizstāt pienākumu ar citu pienākumu, noslēdzot jaunu darījumu. Šis punkts parāda, ka publiskajā sektorā vienībai var būt ierobežota spēja izbeigt vai mazināt pašreizēju pienākumu kā citādi, nevis to neizpildot.

e) 5.16.E punktā norādīts, ka 5.16.D punktā minētajos gadījumos vienībai ir pienākums nodot resursus, ja vien tā nav vienojusies par atbrīvošanu no šā pienākuma, nav nodevusi pienākumu vai nav to aizstājusi.

BC5.19.D *IPSASB* uzsvēra, ka spēja izbeigt vai mazināt pašreizēju pienākumu kā citādi, nevis to izpildot, nenozīmē, ka vienībai ir reāla alternatīva izvairīties no resursu nodošanas un ka tāpēc tas ir pamatojums, lai neatzītu pašreizēju pienākumu kā saistības, kas citādi atbilst atzīšanas kritērijiem.

BC5.19.E 2014.gada konceptuālajās pamatnostādnēs ir norādīts, “ja pienākums ir atkarīgs no nākotnes notikumu īstenošanās, kamēr šie notikumi nav īstenojušies, var būt rīcības brīvība izvairīties no resursu izlietojuma”. *IPSASB* svītroja šos norādījumus, jo tie nesaskanēja ar 5.16.A punktā norādīto, ka, “lai apmierinātu saistību definīciju, pienākumam ir jābūt ar potenciālu prasīt, lai vienība nodod resursus citai pusei (vai pusēm)”.

BC5.19.F Vairums *ED* 81 respondentu atbalstīja uzlabotos norādījumus par “resursu nodošanu”. Daži respondenti uzskatīja, ka terminam “nodošana/pārskaitījumi” ir konkrēta konotācija publiskajā sektorā, atzīmējot dažādu valdības līmeņu savstarpējos pārskaitījumus un pārskaitījumus fiziskām personām un mājsaimniecībām. Viņi uzskatīja, ka var rasties neskaidrība par konceptuālo pamatnostādņu plašāku lietojumu, kā arī prasībām un norādījumiem standartu līmenī. *IPSASB* atzina šo jautājumu, bet uzskatīja, ka visas neskaidrības var mazināt, ja izmanto skaidri definētus terminus standartu līmenī.

BC5.19.G Apspriedēs sniegtajā atbildē tika pausts viedoklis, ka konceptuālajās pamatnostādnēs jāsniedz norādījumi par pienākumiem saistībā ar Valsts kases vienoto kontu. Valsts kases vienotais konts ir konts vai saistītu kontu kopums, ar kura(-u) starpniecību tiek veikti visi ieņēmumi un maksājumi visām valdības iestādēm. *IPSASB* atzina, ka Valsts kases vienotais konts ir svarīgs centrālās valdības finanšu pārvaldības mehānisms daudzās jurisdikcijās. Tomēr *IPSASB* uzskatīja, ka Valsts kases vienotā konta darbība ir pārāk zema līmeņa tēma, lai to risinātu konceptuālajās pamatnostādnēs.

*Nosacījuma un beznosacījuma pienākumi*

BC5.20. Saistībā ar spēkā esošu pienākumu *IPSASB* izvērtēja, vai “nosacījuma” un “beznosacījuma” pienākumi, “izpildei gatavi pienākumi” un “izpildes pienākumi” varētu būt spēkā esoši pienākumi.

BC5.21. Beznosacījumu pienākums ir pienākums pats par sevi un nav atkarīgs no nākotnes notikumiem. Beznosacījuma pienākumi rada saistības, ja tiek izpildīta saistību definīcija. Nosacījuma pienākums ietver iespēju, ka var rasties nākotnes notikums, kuru ziņojošā vienība var vai nevar kontrolēt. *IPSASB* secināja, ka nosacījuma pienākumi var radīt konceptuālajās pamatnostādnēs definētās saistības. Lai noteiktu, vai nosacījuma pienākums atbilst saistību definīcijai, ir jāizvērtē pienākuma būtība un apstākļi, kādos tas rodas. Ņemot vērā publiskā sektora programmu un darbību sarežģītību, bieži vien nav viegli noteikt pagātnes notikumu(-us), kura(-u) dēļ vienībai ir maz vai faktiski nav iespēju izvairīties no resursu izlietojuma. Vadlīnijas par to, vai nosacījuma pienākumi, kas pastāv konkrētās vienošanās vai apstākļos, var radīt saistības, kas atbilst konceptuālajās pamatnostādnēs norādītajām definīcijām, ir standartu līmeņa jautājums.

BC5.22. Tiek izmantoti dažādi termini, kas raksturo spēkā esošus pienākumus, kuri konkrētos apstākļos var rasties vai pastāvēt saistībā ar nosacījuma pienākumiem. Tostarp izmanto terminus “izpildei gatavi pienākumi” un “izpildes pienākumi”. Turpmāk ir izklāstītas šo pienākumu pazīmes un *IPSASB* secinājumi saistībā ar konceptuālajām pamatnostādnēm.

*Izpildei gatavi pienākumi*

BC5.23. Izpildei gatavi pienākumi ir nosacījuma pienākumu veids. Izpildei gatavi pienākumi nozīmē, ka vienībai ir jābūt gatavai izpildīt pienākumu, ja notiek (vai nenotiek) konkrēts nenoteikts notikums nākotnē, kuru vienība nevar kontrolēt. Terminu “izpildei gatavs pienākums” izmanto, lai raksturotu saistības, kas var rasties noteiktos līgumā definētos apstākļos, piemēram, saistībā ar apdrošināšanu, noteiktiem finanšu instrumentiem, piemēram, atvasināto līgumu zaudējumu stāvoklī, un saistībā ar garantijām, kad vienībai ir pienākums nodot resursus, ja notiek (vai nenotiek) konkrēts notikums nākotnē. Šādos apstākļos var būt identificējams pagātnes notikums un vienības resursu izlietojums, lai arī kopumā nebūs zināms, tieši kādai pusei tiks veikts norēķins.

BC5.24. 2010. gada Apspriežu dokumentā tika iekļauta diskusija par izpildei gataviem pienākumiem. Daudzi respondenti konstatēja, ka nav skaidra nošķīruma starp izpildei gatavu pienākumu un citiem nosacījuma pienākumiem. 2012. gada publiskotajā projektā ir paskaidrots, ka termins “izpildei gatavs pienākums” netiek plaši lietots publiskajā sektorā un ka tas nedarbojas pietiekami labi noteiktos publiskā sektora apstākļos, un ir ieteikts, ka jautājums par to, vai izpildei gatavs pienākums rada saistības, ir jārisina standartu līmenī. Daži respondenti nepiekrita 2012. gada publiskotajā projektā sniegtajam skaidrojumam un pauda viedokli, ka konceptuālajās pamatnostādnēs jāsniedz vadlīnijas par to, kā standartu līmenī noteikt, vai izpildei gatavi pienākumi noteiktos apstākļos var radīt saistības.

BC5.25. Publiskā sektora vienībai ir pienākums nodot resursus citai vienībai, piemēram, šādos konkrētos apstākļos, kas var rasties nākotnē: ja tā ir iespējamais pēdējās instances aizdevējs un ja resursi tiek nodoti, lai atbalstītu programmas, kas sniedz plašu sociālo pabalstu klāstu. Vai vienībai ir pienākums nodot resursus citai pusei šajos apstākļos, var būt atkarīgs no tā, vai tiek pastāvīgi izpildīti vairāki dažāda svarīguma un nozīmes nosacījumi, kurus valdība vai cita publiskā sektora vienība var mainīt. *IPSASB* uzskata, ka tas, kādos apstākļos rodas saistības, ja publiskā sektora vienībai ir pienākums nodot resursus citām pusēm saskaņā ar programmas noteikumiem, un tas, kā šīs saistības būtu jāapraksta un jāuzskaita, būtu jāizvērtē standartu līmenī saskaņā ar konceptuālajās pamatnostādnēs noteiktajiem principiem. *IPSASB* nolēma, ka konceptuālajās pamatnostādnēs nebūtu jāatrisina jautājums, vai visi pienākumi, kurus varētu klasificēt kā izpildei gatavus pienākumus, atbilst saistību definīcijai. *IPSASB* arī nolēma neizmantot konceptuālajās pamatnostādnēs terminu “izpildei gatavs pienākums”.

*Izpildes pienākumi*

BC5.26. Izpildes pienākums ir vienības un trešās personas līgumā vai citā saistošā vienošanās dokumentā noteikts pienākums nodot resursus šai otrai pusei. Izpildes pienākumi bieži vien ir skaidri noteikti līgumā vai citā vienošanās dokumentā. Ne visi izpildes pienākumi ir skaidri noteikti. Piemēram, papildus nolīguma vai līguma noteikumiem publiskā sektora vienības izpildes pienākumu var netieši radīt arī tiesību aktos noteikta prasība.

BC5.27. Izpildes pienākums rodas arī tad, ja vienība noslēdz vienošanos, saskaņā ar kuru tā saņem maksu un apmaiņā pret to sniedz trešai personai piekļuvi valdības aktīviem. *IPSASB* secināja, ka nav nepieciešams identificēt konkrētu trešo personu, lai rastos izpildes pienākums, bet ir svarīgi analizēt šādus pienākumus, lai noskaidrotu, vai tie ietver prasību nodrošināt resursu izlietojumu. Ja vienībai ir pienākums sniegt piekļuvi resursiem, bet netiek nodoti resursi, šāds pienākums nerada saistības. Savukārt, ja vienībai ir pienākums atteikties no nākotnes resursiem, šāds pienākums varētu būt saistības. Izpildes pienākumi bieži vien ir nosacījuma pienākumi. Vai šādi pienākumi rada saistības, ir atkarīgs no konkrētu saistošo nolīgumu noteikumiem, un katrā jurisdikcijā tie var atšķirties. *IPSASB* secināja, ka tas, kādos apstākļos izpildes pienākumi rada saistības, būtu jāizvērtē standartu līmenī.

*Pagātnes notikumi*

BC5.28. *IPSASB* izvērtēja, vai ir jābūt pagātnes darījumam vai citam notikumam, lai varētu definēt saistības. Daži respondenti uzskatīja, ka pagātnes notikuma noteikšana nav būtiska saistību pazīme un ka tāpēc saistību definīcijā nav jāiekļauj norāde uz pagātnes notikumu. Šie komentētāji apgalvo, ka var būt daudz iespējamu pagātnes notikumu un ka, visticamāk, galvenā pagātnes notikuma noteikšana ir patvaļīga. Viņi piedāvā, ka pagātnes notikuma noteikšana nav primārais faktors, lai noteiktu, vai pārskata datumā pastāv saistības. Šis viedoklis atspoguļo iebildumu iekļaut pagātnes notikumu aktīvu definīcijā, kas tika apspriesta BC5.15.–BC5.18. punktā.

BC5.29. *IPSASB* atzīst šo viedokli, taču tā arī atzīmēja, ka daudzi 2010. gada apspriežu dokumenta un 2012. gada publiskotā projekta respondenti uzskata, ka pagātnes notikums ir saistību pazīme. *IPSASB* piekrīt viedoklim, ka daudzu publiskā sektora programmu un darbību sarežģītība un daudzi iespējamie brīži, kuros var rasties spēkā esošs pienākums, nozīmē to, ka, lai arī tas ir problemātiski, tomēr ir svarīgi noteikt pagātnes notikumu, kas rada saistības, lai noteiktu, kad būtu jāatzīst publiskā sektora saistības. *IPSASB* atkārtoti izvērtēja, vai 2020. gada ierobežota apjoma atjauninājumos saistību definīcijā jāiekļauj atsauce uz pagātnes notikumu(-iem). *IPSASB* atkārtoti apstiprināja pagātnes notikumu nozīmību un sasaistīja pagātnes notikumus ar pašreizējiem pienākumiem.

*Resursu pakāpeniska nodošana pagātnes notikumu dēļ*

BC5.29.A Izstrādājot priekšlikumus par ieņēmumiem, *IPSASB* atzina, ka resursu nodošanai, kas izriet no saistoša nolīguma, ir jābūt pakāpeniskai, lai rastos saistības. *IASB* 2018. gada konceptuālo pamatnostādņu 4.43. punktā ir norādīts, ka jēdziens “pagātnes notikumu dēļ” nozīmē, ka:

a) vienība jau ir ieguvusi ekonomisko labumu vai arī ir rīkojusies un

b) rezultātā vienībai būs vai varētu būt pienākums nodot ekonomisko resursu, kas tai pretējā gadījumā nebūtu bijis jānodod.

BC5.29.B Šie norādījumi nosaka principu, ka, lai saistības atbilstu definīcijai, pagātnes notikumu rezultātā ir jānotiek resursu pakāpeniskai nodošanai. Pienākums, kuru var izpildīt, pakāpeniski nenododot resursus, nav pašreizējs pienākums un neatbilst saistību definīcijai.

*Maza iespēja vai faktiski nav iespējas izvairīties*

BC5.30. Daži 2012. gada publiskotā projekta respondenti pauda bažas, ka spēkā esošā pienākuma aprakstā izmantotā frāze “maza iespēja vai faktiski nav iespējas izvairīties” ir dažādi interpretējama. Viņi piedāvāja svītrot no šīs frāzes vārdus “maza iespēja vai”, lai mazinātu nepareizas interpretācijas iespēju. *IPSASB* izvērtēja šo priekšlikumu. *IPSASB* pauda bažas, ka šādas izmaiņas varētu interpretēt tādējādi, ka, lai noskaidrotu, vai pastāv spēkā esošs pienākums, tiek noteikts faktiskas noteiktības robežvērtības tests. *IPSASB* uzskata, ka šāda robežvērtība ir pārāk augsta.

BC5.31. Noskaidrot, kad rodas spēkā esošs pienākums publiskā sektora kontekstā, ir sarežģīti, un dažkārt var uzskatīt, ka noskaidrošana ir patvaļīga. Tas jo īpaši tā ir gadījumos, kad izvērtē, vai saistības var rasties no pienākumiem, kuru izpildi nevar panākt ar juridiskiem vai līdzvērtīgiem līdzekļiem. Saistībā ar sociālo pabalstu sniegšanas programmām spēkā esoši pienākumi var rasties dažādos programmas posmos un dažādās jurisdikcijās var būt nozīmīgas atšķirības, pat ja programmas ir līdzīgas, un arī vienā jurisdikcijā laika gaitā tie var mainīties, piemēram, dažādām vecumu kohortām var būt atšķirīgas gaidas par varbūtību saņemt pabalstus, ko sniedz sociālās palīdzības programma. Novērtējums, vai valdība nevar ignorēt šādas gaidas un tai tādējādi ir mazas iespējas vai faktiski nav iespēju nodot resursus, var būt subjektīvs. Tādējādi rodas bažas, ka šāda subjektivitāte mazina saistību ziņojumu konsekvenci un var nelabvēlīgi ietekmēt arī saprotamību. Daži respondenti tāpēc uzskata, ka būtu jānorāda, ka saistību būtiska pazīme ir tā, ka saistību izpildi pārskata datumā var panākt ar juridiskiem vai līdzvērtīgiem līdzekļiem.

BC5.32. Pretējs viedoklis ir tāds, ka gadījumā, ja par valdību ir zināms, ka tā izpilda pienākumus, un ja pienākumi netiek uzskaitīti kā saistības, tiek uzrādīts pārmērīgi augsts valdības neto finansiālais stāvoklis. Saskaņā ar šo viedokli, ja valdība ir konsekventi izpildījusi pilsoņu gaidas, publiski paziņojot savu pienākumu sniegt finansiālu atbalstu, piemēram, dabas katastrofu upuriem, un ja iepriekš tā ir pildījusi šos pienākumus, šādu pienākumu neierakstīšana kā saistības ir pretrunā finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem, un tādējādi tiek sniegta informācija, kas neatbilst patiesuma un nozīmīguma kvalitātes pazīmēm.

BC5.33. Turpretī *IPSASB* piekrīt tiem, kas apgalvo, ka publiskajā sektorā saistības var radīt saistoši pienākumi, no kuriem vienībai ir maza iespēja vai faktiski nav iespējas izvairīties, pat ja to izpilde nav noteikta tiesību aktos. *IPSASB* nolēma konceptuālajās pamatnostādnēs attiecībā uz šādiem pienākumiem izmantot terminu “juridiski nesaistoši pienākumi”. Tomēr *IPSASB* atzīst to personu viedokli, kas skeptiski raugās uz to, ka saistības var radīt pienākumi, kuru izpildei nav juridiska spēka. Tādējādi šīs nodaļas 5.15.F punktā ir norādīts, kādas juridiski nesaistoša pienākuma pazīmes liecina, ka šāds pienākums rada saistības.

BC5.34. Publiskā sektora programmu un darbību lielā daudzveidība un jurisdikciju politisko un ekonomikas apstākļu atšķirības visā pasaulē nozīmē, ka nav pamatoti kategoriski noteikt, kādos apstākļos pienākumi, kuru izpildei nav juridiska spēka, kļūst saistoši un kļūst par spēkā esošiem noteikumiem. Tomēr *IPSASB* uzskata, ka ir ļoti maz ticams, ka spēkā esošus pienākumus izraisīs vēlētājiem doti solījumi. Tas tā ir tāpēc, ka solījumi vēlētājiem ļoti reti a) trešām personām raisa pamatotas gaidas, ka vienība pildīs šos solījumus, un b) rada pienākumu, kuru vienībai faktiski nav iespējas nepildīt. Tāpēc konceptuālajās pamatnostādnēs ir iekļauts pieņēmums, ka vēlēšanu solījumi nerada saistības. Tomēr pieņem, ka praksē valdība, kurai ir liels balsu vairākums, būs labākā pozīcijā, lai pieņemtu iecerētos tiesību aktus, nekā mazākuma valdība un ka paretam valdības paziņojumi šādos apstākļos var radīt saistības. Vērtējot, vai šādos apstākļos juridiski nesaistošs pienākums rada saistības, rādītājs varētu būt, vai ir pieejams finansējums šā pienākuma izpildei. Tas ir iztirzāts 5.17.C punktā.

*Suverēnā vara izvairīties no pienākumiem*

BC5.35. Valdību galvenā pazīme ir suverēnā vara pieņemt, grozīt un atcelt tiesību normas. Suverēnā vara potenciāli ļauj valdībām nepildīt pienākumus, kas izriet gan no darījumiem ar atlīdzību, gan no darījumiem bez atlīdzības. Lai arī globālajā vidē šādu varu var ierobežot ar praktiskiem apsvērumiem, pēdējā gadsimtā ir daudz piemēru tam, ka valdības nav pildījušas finansiālos pienākumus. *IPSASB* ir izvērtējusi suverēnās varas ietekmi uz saistību definīciju. *IPSASB* secināja, ka, neatzīstot pienākumus, kas citādi atbilst saistību definīcijai, pamatojoties uz to, ka suverēnā vara ļauj valdībai atkāpties no šo pienākumu izpildes, tas būtu pretrunā finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem, un jo īpaši tas būtu pretrunā nozīmīguma un patiesuma kvalitātes pazīmēm. Šo nostāju atbalstīja daudzi apspriežu dokumenta un publiskotā projekta respondenti. Tāpēc *IPSASB* secināja, ka saistību esība būtu jānosaka, atsaucoties uz juridisko statusu pārskata datumā.

*Apņemšanās*

BC5.36. Apņemšanos uzskaites procedūras daudzās jurisdikcijās ir publiskā sektora vienību budžeta kontroles galvenais komponents. Tās ir paredzētas, lai nodrošinātu, ka budžeta līdzekļi ir pieejami valdības vai citu publiskā sektora vienību pienākumu izpildei attiecībā uz iespējamām turpmākām saistībām, tostarp paredzētajiem vai nenomaksātajiem pirkuma rīkojumiem un līgumiem, vai ja vēl nav izpildīti nosacījumi līdzekļu turpmākajiem pārskaitījumiem. Ja apņemšanās atbilst saistību definīcijai un uzskaites kritēriji ir atzīti finanšu pārskatos, informāciju par tām citos gadījumos var paziņot finanšu pārskatu piezīmēs vai citos *GPFR* iekļautajos ziņojumos. *IPSASB* secināja, ka apņemšanos uzskaiti varētu risināt nākotnē, kad tiks aplūkoti elementi plašākās vispārīgo finanšu ziņojumu jomās ārpus finanšu pārskatu tvēruma.

**Uzskaites vienība un grāmatvedības principi attiecībā uz saistošiem nolīgumiem, kas vienādi netiek izpildīti**

*Uzskaites vienība*

BC5.36.A *IASB* 2018. gada konceptuālās pamatnostādnēs termins “uzskaites vienība” ir “tiesības vai tiesību kopums, pienākums vai pienākumu kopums vai tiesību un pienākumu kopums, attiecībā uz kuru ir piemērojami atzīšanas kritēriji un vadības koncepcijas”.

BC5.36.B *IPSASB*, izstrādājot *IPSASB* 2014. gada konceptuālās pamatnostādnes, uzskatīja, ka uzskaites vienība ir standarta līmeņa jautājums, un neiekļāva norādījumus par uzskaites vienību. Kopš 2014. gada vairākos projektos tika uzsvērts lēmumu par uzskaites vienību nozīmīgums, un *IPSASB* bija jāpārvērtē šis gadījums, lai sniegtu augstāka līmeņa norādījumus.

BC5.36.C *IPSASB* nolēma, ka būtu lietderīgi konceptuālajās pamatnostādnēs sniegt norādījumus, lai sniegtu standarta līmeņa prasības un norādījumus par uzskaites vienību. *IPSASB* izmantoja *IASB* 2018. gada pamatnostādnes, lai izstrādātu norādījumus, kas sniegti 5.26.A–5.26.J punktā. Norādījumi par apsvērumiem, kā uzskaites vienības izvēle sniedz lietderīgu informāciju *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs, ir kontekstā ar nozīmīguma un patiesuma kvalitātes pazīmi. *IPSASB* uzskatīja, ka var būt vajadzība ņemt vērā citas kvalitātes pazīmes, vērtējot, vai informācija ir noderīga uzskaites vienības noteikšanai.

BC5.36.D Tika pausts būtisks atbalsts konceptuālajās pamatnostādnēs sniegt norādījumus par uzskaites vienību. Vienīgais būtiskais jautājums, kas radās, bija par to, kur iekļaut norādījumus par tādu saistošu nolīgumu uzskaiti, kas vienādi netiek izpildīti (skat. BC5.36.H punktu). *IPSASB* nolēma, ka jautājums par uzskaites vienību ir aplūkojams 5. nodaļā.

BC5.36.E *IPSASB* izvērtēja, vai uzskaites vienība atzīšanai varētu atšķirties no uzskaites vienības novērtēšanai. *IPSASB* atzina, ka pastāv iespēja, ka posteņus var atzīt katru atsevišķi un novērtēt kā grupu. Piemēram, finanšu instrumentus varētu atzīt atsevišķi, bet novērtēt kā portfeli. Ja atzīšanai un novērtēšanai izmanto dažādas uzskaites vienības, iemesls(-i) tiks paskaidrots(-i) katra atsevišķa standarta secinājumu pamatā.

*Saistoši nolīgumi, kas vienādi netiek izpildīti*

BC5.36.F *IPSASB* 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs nav iekļauti norādījumi par izpildāmiem līgumiem. Ierobežota apjoma atjauninājumos *IPSASB* novērtēja, vai norādījumi jāpievieno konceptuālajām pamatnostādnēm.

BC5.36.G *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs ir aprakstīts, ka izpildāms līgums ir “līgums vai līguma daļa, kas vienādi netiek izpildīta, proti, neviena puse nav izpildījusi savus pienākumus vai arī abas puses vienādā apmērā ir daļēji izpildījušas savus pienākumus”.

BC5.36.H *IPSASB* atzīmēja, ka termins “līgums” dažās jurisdikcijās ir problemātisks. Tas tā ir tāpēc, ka dažām publiskā sektora vienībām ne vienmēr ir pilnvaras slēgt līgumus, lai arī tās var slēgt citus saistošus nolīgumus. Attiecīgi šajās konceptuālajās pamatnostādnēs termins “līgums” netiek plaši lietots. Standartu līmenī parasti tiek lietots termins “saistošs nolīgums”. *IPSASB* ir izmantojusi šo terminu konceptuālajās pamatnostādnēs. *IPSASB* secināja, ka grāmatvedības principus attiecībā uz saistošiem nolīgumiem, kas vienādi netiek izpildīti, varētu iekļaut iedaļā “Uzskaites vienība” un ka atsevišķa iedaļa nav nepieciešama.

BC5.36.I Vairums *ED* 81 respondentu atbalstīja, ka tiek iekļauti norādījumi par tādu saistošu nolīgumu uzskaiti, kas vienādi netiek izpildīti. Tomēr vairāki nepiekrita tam, ka šie norādījumi tiek ievietoti iedaļā “Uzskaites vienība”. Viņi uzskatīja, ka norādījumos ir ietverti ne tikai apsvērumi saistībā ar uzskaites vienību, bet iekļauj arī tādas jomas kā aktīvu un saistību definīciju. Viņi mudināja *IPSASB* šos norādījumus iekļaut atsevišķā apakšiedaļā. *IPSASB* piekrita šo respondentu viedoklim un nolēma pārvietot norādījumus uz atsevišķu apakšiedaļu 5.26.I un 5.26.J punktā.

**Neto finansiālais stāvoklis, citi resursi un citi pienākumi**

BC5.37. Šajā secinājumu pamata iedaļā ir izklāstīta *IPSASB* pieeja attiecībā uz finanšu pārskatos iekļaujamo darbības finansiālo rezultātu paraugiem, konkrētāk – par atlikto ienākošo plūsmu un atlikto izejošo plūsmu uzskaiti.

*Apspriežu dokuments “Elements and Recognition in Financial Statements”*

BC5.38. 2010. gada apspriežu dokumentā ir aplūkotas divas atšķirīgas pieejas attiecībā uz darbības finansiālajiem rezultātiem:

* viena pieeja ir novērtēt darbības finansiālos rezultātus kā visu vienības resursu un pienākumu izmaiņu neto rezultātu periodā. To sauc par aktīvu un saistību pieeju un
* otra pieeja ir novērtēt darbības finansiālos rezultātus kā ar kārtējā periodā veiktajām darbībām saistīto ieņēmumu ienākošo plūsmu un izdevumu izejošo plūsmu rezultātu. To sauc par ieņēmumu un izdevumu pieeju.

BC5.39. 2010. gada apspriežu dokumentā ir norādīts, ka šīs divas atšķirīgās pieejas var radīt situāciju, ka tiek atšķirīgi definēti elementi, kas attiecas uz darbības finansiālajiem rezultātiem un finansiālo stāvokli. Ieņēmumu un izdevumu pieeja ir stingri saistīta ar priekšstatu par pašu kapitālu kārtējā periodā. Pašu kapitāls kārtējā periodā norāda, kādā apmērā programmu un pakalpojumu sniegšanas izmaksas pārskata periodā uzņemas pašreizējie nodokļu maksātāji un pašreizējie resursu sniedzēji. Aktīvu un saistību pieeja ir saistīta ar priekšstatu par to, kā mainās resursi, kas pieejami pakalpojumu sniegšanai nākotnē, un šo resursu prasījumi periodā veiktās darbības rezultātā.

BC5.40. 2010. gada apspriežu dokumenta nākamajā iedaļā ir aplūkoti “citi iespējamie elementi” un norādīts, ka tad, ja *IPSASB* pieņems ieņēmumu un izdevumu pieeju, tai būtu jāpievēršas atliktajām plūsmām. Saskaņā ar šo pieeju atliktās plūsmas ir posteņi, kas neatbilst piedāvātajai ieņēmumu un izdevumu definīcijai, bet kas tomēr uzskatāmi par tādiem, kas ietekmē darbības finansiālo rezultātu periodā. Apspriežu dokumentā ir norādīti trīs varianti, kā rīkoties ar šādām plūsmām:

* definēt, ka atliktās ienākošās plūsmas un atliktās izejošās plūsmas ir finansiālā stāvokļa pārskata elementi;
* paplašināt aktīvu un saistību definīciju, iekļaujot atliktos posteņus, vai
* norādīt, ka atliktās plūsmas ir neto aktīvu / neto saistību apakšklases (attiecīgi norāda, ka tās ir atlikusī summa).

BC5.41. 2010. gada apspriežu dokumentā bija divi konkrēti jautājumi, lūdzot komentēt šīs jomas. Vispirms tika jautāts norādīt, vai sabiedrība dod priekšroku aktīvu un saistību pieejai vai ieņēmumu un izdevumu pieejai, un norādīt iemeslus. Pēc tam tika jautāts, vai finansiālā stāvokļa pārskatā ir jāiekļauj atliktās ienākošās plūsmas un atliktās izejošās plūsmas. Ja respondenti atbalstīja viedokli, ka tās ir jānorāda finansiālā stāvokļa pārskatā, viņiem tika lūgts norādīt, kuru no BC5.40. punktā minētajām trim pieejām viņi atbalsta.

BC5.42. Atbildes uz šiem konkrētajiem jautājumiem bija nepārliecinošas. Nedaudz vairāk bija to respondentu, kuri priekšroku deva aktīvu un saistību pieejai. Tomēr vairāki respondenti, kas atbalstīja aktīvu un saistību pieeju, norādīja arī to, ka viņi dod priekšroku atlikto plūsmu norādīšanai finansiālā stāvokļa pārskatā. *IPSASB*, izstrādājot 2012. gada publiskoto projektu, šos viedokļus ņēma vērā.

*Publiskotais projekts “Elements and Recognition in Financial Statements”*

BC5.43. 2012. gada publiskotajā projektā tika pausts viedoklis, ka ir svarīgi spēt nošķirt plūsmas, kas attiecas uz kārtējo pārskata periodu, no plūsmām, kas attiecas uz konkrētiem nākamajiem pārskata periodiem. Tāpēc 2012. gada publiskotajā projektā tika piedāvāts atliktās ienākošās plūsmas un atliktās izejošās plūsmas definēt šādi:

* *atliktā ienākošā plūsma ir vienībā ienākošā pakalpojumu potenciāla vai ekonomiskā labuma plūsma, kas izmantojama kādā noteiktā nākamajā pārskata periodā un kas rodas darījuma bez atlīdzības rezultātā un palielina neto aktīvus, un*
* *atliktā izejošā plūsma ir citai vienībai vai personai sniegtā pakalpojumu potenciāla vai ekonomiskā labuma izejošā plūsma, kas izmantojama kādā noteiktā nākamajā pārskata periodā un kas rodas darījuma bez atlīdzības rezultātā un samazina neto aktīvus.*

BC5.44. Šo divu definīciju pamatiezīmes ir šādas:

* piedāvātie elementi attiecās vienīgi uz darījumiem bez atlīdzības un
* plūsmas bija attiecināmas uz kādu konkrētu nākamo periodu.

BC5.45. *IPSASB* pamatojums šo pazīmju iekļaušanai kā riska novēršanas pasākumiem, lai mazinātu iespēju, ka atliktās ienākošās plūsmas un atliktās izejošās plūsmas tiek plaši izmantotas kā izlīdzināšanas rīks, un lai nodrošinātu, ka atliktās ienākošās plūsmas un atliktās izejošās plūsmas netiek nebeidzami uzrādītas finansiālā stāvokļa pārskatos. Publiskotajā projektā tika iekļauti divi alternatīvi viedokļi. Pirmais alternatīvais viedoklis bija tāds, ka neto finansiālā stāvokļa nozīme ir neskaidra, ņemot vērā atlikto ienākošo plūsmu un atlikto izejošo plūsmu kopīgo ietekmi. Otrais alternatīvais viedoklis bija tāds, ka netika piekrists viedoklim, ka atliktās ienākošās plūsmas un atliktās izejošās plūsmas būtu jānorāda un jāatzīst kā atsevišķi elementi, un tika pausts viedoklis, ka šīs plūsmas atbilst ieņēmumu un izdevumu definīcijai.

BC5.46. Daudzi respondenti nepiekrita tam, ka atliktās ienākošās plūsmas un atliktās izejošās plūsmas tiek definētas kā elementi. Daži pauda iebildumus, kā to sasaistīt ar pielīdzināšanu *IASB* konceptuālajām pamatnostādnēm un vispārīgāk – starptautisko finanšu pārskatu standartiem. Vairāki respondenti uzskatīja, ka piedāvātā pieeja neatspoguļo ekonomisko realitāti un ka ieņēmumu un izdevumu pieejas gadījumā būtu grūtāk noteikt atlikto ieņēmumu objektīvo pamatu. Tomēr vairāki respondenti pauda arī viedokli, ka informācijai par plūsmām, kas attiecas uz konkrētiem pārskata periodiem, ir informatīva vērtība.

BC5.47. Pamatojumu, ka definīcijās būtu jāiekļauj tikai darījumi bez atlīdzības, kā konceptuāli vāju apstrīdēja gan tie respondenti, kas deva priekšroku atlikto ienākošo plūsmu un atlikto izejošo plūsmu definēšanai kā elementiem, gan tie respondenti, kas iebilda pret šiem piedāvātajiem elementiem. Respondenti nepiekrita arī tam, ka definīcijā iekļauj ierobežojumu par konkrētiem periodiem, jo tādējādi ļoti līdzīgi darījumi varētu tiktu uzskaitīti atšķirīgi atkarībā no tā, vai ir norādīts kāds konkrēts periods, proti, beznosacījumu dotācija, ko saņemtu vienība, lai finansētu savas vispārējās darbības uz pieciem gadiem, atbilstu atliktās ienākošās plūsmas definīcijai, savukārt līdzīga dotācija uz nenoteiktu nākamo periodu atbilstu ieņēmumu definīcijai.

*Noslēdzot nodaļu par elementiem*

BC5.48. *IPSASB* uzskatīja, ka visai ierobežotais atbalsts, kas gūts no 2012. gada publiskotajā projektā sniegtajiem priekšlikumiem par atliktajām plūsmām, tai ir jālīdzsvaro ar pieņēmumu, ka lietotājiem ir nepieciešama informācija par plūsmām, kas attiecas uz konkrētiem pārskata periodiem.

BC5.49. Tāpēc *IPSASB*, reaģējot uz labas pārvaldības procesā gūtajiem ievaddatiem un uz priekšstatiem par lietotāju vajadzībām saņemt informāciju, izvērtēja šādus piecus variantus (A–E variants):

A) definēt atliktās ienākošās plūsmas un atliktās izejošās plūsmas drīzāk principiāli, nevis konkrēti norādot finanšu pārskatus, kuros šie elementi ir jāuzskaita. Tādējādi konceptuālajās pamatnostādnēs netiktu iepriekš noteikta šo elementu uzrādīšana;

B) atvasināt ieņēmumu un izdevumu definīciju no aktīvu un saistību definīcijas;

C) paplašināt aktīvu un saistību definīciju;

D) piekrist, ka dažkārt finanšu pārskatos ir jāatzīst noteiktas ekonomiskās parādības, kas neatbilst kādu elementu definīcijai, lai izpildītu finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus, un

E) ziņojumos norādīt ienākošās un izejošās plūsmas, kas nodrošina pakalpojumu potenciālu vai ekonomisko labumu, bet neietekmē konceptuālajās pamatnostādnēs definētos aktīvus un saistības, un ziņojumos norādīt ienākošās un izejošās plūsmas, kas neietekmē ieņēmumus un izdevumus.

BC5.50. *IPSASB* neuzskatīja, ka ir pamatoti definēt atliktās ienākošās plūsmas un atliktās izejošās plūsmas kā A) variantā minētos elementus, ņemot vērā respondentu iebildumus pret 2012. gada publicētajā projektā sniegtajiem priekšlikumiem. Tāpēc *IPSASB* noraidīja A variantu.

BC5.51. *IPSASB* izvērtēja divas B varianta iespējas. Pirmā iespēja bija atlasītās plūsmas likt tieši pārpalikumā/deficītā, savukārt otrā iespēja bija atliktās plūsmas sākotnēji likt kā atlikušo summu un tad pārveidot par pārpalikumu/deficītu tajā periodā, kurā iestājas laika nosacījumi.

BC5.52. *IPSASB* uzskata, ka gadījumā, ja atliktās plūsmas liek tieši pārpalikumā/deficītā saskaņā ar B varianta pirmo iespēju, var neiegūt informāciju, kas patiesi atveidos vienības ilgtspējīgas darbības rezultātus, un tāpēc tā neatbilst finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem. B) varianta otrās iespējas pamatā ir pārveidošana, un daži *IPSASB* locekļi uzskata, ka tādējādi konceptuālajās pamatnostādnēs netieši varētu tikt ieviests apzīmējums “cits visaptverošs ienākums”. *IPSASB* spēcīgi iebilst pret šādu notikumu virzību. Šo iemeslu dēļ *IPSASB* noraidīja B variantu.

BC5.53. *IPSASB* atzīmēja, ka C variantā būtu jāmaina aktīvu un saistību definīcija tā, lai:

* aktīvu definīcijā iekļautu resursus, kurus vienība nekontrolē, un
* saistību definīcijā būtu jāiekļauj pienākumi, kas nav pašreizējie pienākumi.

*IPSASB* uzskata, ka šādas izmaiņas kropļotu aktīvu pamatiezīmi, proti, ka vienība kontrolē tiesības uz resursiem, un saistību pamatiezīmi, proti, ka vienībai ir spēkā esošs pienākums attiecībā uz resursu izlietojumu. *IPSASB* uzskata, ka tādējādi aktīvi un saistības būtu grūtāk saprotami. Pieņemot šādu variantu, būtu jāatkāpjas no aktīvu un saistību definīcijas, kā to saprot starptautiskā mērogā. Šo iemeslu dēļ *IPSASB* noraidīja C variantu.

BC5.54. E variants ir hibrīda pieeja, kurā ietverti pārējo četru variantu komponenti. Šajā variantā būtu ļauts ziņojumos norādīt ienākošās un izejošās plūsmas, kas nodrošina pakalpojumu potenciālu vai ekonomisko labumu, bet neietekmē aktīvu un saistību definīciju, un ziņojumos norādīt ienākošās un izejošās plūsmas, kas neietekmē ieņēmumus un izdevumus, kā definēts konceptuālajās pamatnostādnēs. Šāda pieeja tika izstrādāta ar domu, ka ir nepieciešams turpināt konceptuāli domāt par darbības finansiālajiem rezultātiem.

BC5.55. D variants ir plašāks par E variantu, jo tas neaprobežojas tikai ar atliktajām plūsmām, bet var ietvert plašākas ekonomiskās parādības, piemēram, pienākumus, kas nav pašreizējie pienākumi, jo, lai arī tie ietver izpildes pienākumus, nav skaidrs, vai tiem ir nepieciešams resursu izlietojums. D variantā tiek atzīts, ka noteiktos apstākļos konceptuālajās pamatnostādnēs definētie seši elementi var nesniegt finanšu pārskatos visu informāciju, kas nepieciešama lietotāju vajadzību apmierināšanai. *IPSASB* uzskata, ka ir skaidri jāatzīst, ka var tikt atzīti citi posteņi. Atšķirībā no A varianta D variantā nav jādefinē papildu elementi, un atšķirībā no C varianta D variantā nav jāpārveido vispārēji saprotamā aktīvu un saistību definīcija.

BC5.56. *IPSASB* secināja, ka D variants sniedz pārredzamāko pieeju. Šīs nodaļas ievaddaļā šādu posteņu raksturošanai tiek izmantots virstermins “citas ekonomiskās parādības”, un attiecīgi tiek izmantoti detalizētāki termini “citi pienākumi” un “citi resursi”. D variants veicina arī *IPSASB* pārskatatbildību, jo tas, kādos apstākļos tiks atzīti citi pienākumi un citi resursi, tiks noteikts standartu līmenī un paskaidrots konkrēto standartu secinājumu pamatā.

*Finanšu pārskati*

BC5.57. Neto finansiālais stāvoklis ir finansiālā stāvokļa pārskatā atzīto vienības neto aktīvu (aktīvi mīnus saistības), citu resursu un citu pienākumu kopsavilkuma rādītājs pārskata dienā. Ja finanšu pārskatos atzīst resursus un pienākumus, kas neatbilst elementu definīcijai, summas, kas tiek paziņotas kā neto aktīvi un neto finansiālais stāvoklis, atšķirsies. Šādos apstākļos neto finansiālā stāvokļa interpretāciju noteiks, atsaucoties uz to, kādu veidu citi resursi un citi pienākumi tiek atzīti finanšu pārskatos saskaņā ar attiecīgo *IPSAS*.

BC5.58. *IPSASB* izvērtēja, vai konceptuālajās pamatnostādnēs būtu jāizmanto abi termini – “neto aktīvi” un “neto finansiālais stāvoklis”. *IPSASB* atzīst, ka “neto aktīvi” ir vispārēji saprotams termins. Tomēr *IPSASB* uzskatīja, ka abu terminu lietošana varētu radīt pārpratumus, tāpēc nolēma izmantot terminu “neto finansiālais stāvoklis”, lai norādītu vienības atlikušo summu.

**Ieņēmumi un izdevumi**

*“Neto finansiālā stāvokļa” bruto vai neto palielinājums ieņēmumu definīcijā*

BC5.59. *IPSASB* izvērtēja, vai ieņēmumu definīcijā būtu jānorāda, ka neto finansiālā stāvokļa palielinājums ir “bruto” vai “neto”. *IPSASB* atzīst, ka bruto pieeja varētu nederēt tādās jomās kā pamatlīdzekļu realizācija, kur šāda pieeja nozīmētu, ka visi realizācijas ieņēmumi ir jāatzīst kā ieņēmumi, nevis realizācijas ieņēmumu un uzskaites vērtības starpība. Savukārt noteiktos apstākļos līdzīgi varētu nederēt neto pieeja, piemēram, krājumu pārdošanas gadījumā. *IPSASB* secināja, ka tas, vai neto finansiālā stāvokļa palielinājums, ko rada ieņēmumi, tiek uzrādīts bruto vai neto izteiksmē, būtu jānosaka standartu līmenī atkarībā no tā, kāda uzskaite labāk atbilst finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem.

*Parasto darbību nošķiršana no darbībām, kuras ir ārpus parastās darbību gaitas*

BC5.60. Daži standartu izstrādātāji strukturē elementu definīcijas tā, lai, piemēram, ienākošās plūsmas un izejošās plūsmas, kas izriet no darījumiem un notikumiem, kuri attiecas uz parasto darbību gaitu, nošķirtu no ienākošām plūsmām un izejošām plūsmām, kas attiecas uz darbībām, kuras neietilpst parastajā darbību gaitā. Šādas pieejas piemērs ir definēt ieņēmumus un izdevumus kā elementus, kas attiecas uz vienības “veiktajām būtiskajām vai centrālajām darbībām”, un guvumus un zaudējumus definēt kā elementus, kas attiecas uz visiem citiem darījumiem, notikumiem un apstākļiem, kuru rezultātā palielinās vai samazinās neto aktīvi.[[9]](#footnote-10)

BC5.61. *IPSASB* atzīst, ka, nošķirot darījumus un notikumus, kas attiecas uz parasto darbību gaitu, un darījumus un notikumus, kas ir ārpus parastās darbību gaitas, finanšu pārskatu lietotāji var iegūt noderīgu informāciju. Tāpēc varbūt ir lietderīgi pieņemt terminu “guvumi un zaudējumi”, lai atspoguļotu ienākošās plūsmas un izejošās plūsmas, ko rada darījumi un notikumi, kas ir ārpus parastās darbību gaitas. Tomēr *IPSASB* uzskata, ka konceptuāli guvumi un zaudējumi neatšķiras no citu veidu ieņēmumiem un izdevumiem, jo abi palielina vai samazina neto aktīvus un/vai saistības. *IPSASB* arī atzīmēja, ka daudzi 2010. gada apspriežu dokumenta un 2012. gada publiskotā projekta respondenti domā tāpat. Tāpēc *IPSASB* nolēma nedefinēt guvumus un zaudējumus kā atsevišķus elementus.

*Līdzdalība publiskajā sektorā*

BC5.62. Kā sīkāk iztirzāts BC5.66.–BC5.68. punktā, *IPSASB* izvērtēja, vai publiskajā sektorā pastāv līdzdalība, un ja pastāv, kādos apstākļos tā pastāv, un vai darījumi, kas attiecas uz līdzdalību, būtu jāizslēdz no ieņēmumu un izdevumu definīcijas. Tā kā darījumi ar īpašniekiem, kad tie ir īpašnieku statusā, pēc būtības atšķiras no citām resursu ienākošajām un izejošajām plūsmām, *IPSASB* secināja, ka nepieciešams nošķirt plūsmas, kas attiecas uz īpašniekiem, no ieņēmumiem un izdevumiem. Tāpēc īpašnieka ieguldījumi un īpašnieka ieņēmumi ir definēti kā elementi un nav iekļauti ieņēmumu un izdevumu definīcijā.

*Pārpalikums vai deficīts pārskata periodā*

BC5.63. Šajā nodaļā ir norādīts, ka ieņēmumu un izdevumu starpība attiecīgajā periodā ir vienības pārpalikums vai deficīts. *IPSASB* izvērtēja, vai būtu jāsniedz skaidrojošas vadlīnijas par pārpalikuma vai deficīta interpretēšanu. *IPSASB* apsprieda viedokli, ka publiskā sektora vienībām ir darbības un finansēšanas modeļi. Saskaņā ar šo viedokli pārpalikums ir rādītājs, ka vienībai ir spēja:

* samazināt pieprasījumu pēc resursiem no resursu sniedzējiem;
* palielināt saņēmējiem sniedzamo pakalpojumu apjomu un/vai kvalitāti;
* mazināt parādu (ja vienībai ir pilnvaras finansēt parādu) vai
* visu šo faktoru apvienojums.

BC5.64. Savukārt deficīts ir rādītājs, ka:

* ir jāpalielina pieprasījums pēc resursiem no resursu sniedzējiem;
* jāsamazina saņēmējiem sniedzamo pakalpojumu apjoms un/vai kvalitāte;
* jāpalielina parāds (ja vienībai ir pilnvaras finansēt parādu) vai
* visu šo faktoru apvienojums.

BC5.65. *IPSASB* atzīst, ka ir nepieciešama lielāka skaidrība par pārpalikuma un deficīta nozīmi publiskajā sektorā, tāpēc nākotnē būtu jāizstrādā šie minētās pieejas aspekti. Tomēr *IPSASB* uzskatīja, ka darbības un finansēšanas modeļa jeb uzņēmējdarbības modeļa koncepcija publiskajā sektorā nav labi izstrādāta un ka ir problemātiski izstrādāt darbības un finansēšanas modeli, kas būtu piemērots visām publiskā sektora vienībām. Tāpēc *IPSASB* nolēma konceptuālajās pamatnostādnēs neiekļaut vadlīnijas par pārpalikuma vai deficīta interpretēšanu.

**Īpašnieka ieguldījumi un īpašnieka ieņēmumi**

BC5.66. *IPSASB* izvērtēja, vai neto finansiālais stāvoklis ir atlikusī summa, atlikusī līdzdalība vai līdzdalība. *IPSASB* atzīst viedokli, ka resursu sniedzēju un pakalpojumu saņēmēju interese, lai vienība būtu efektīva ilgtermiņā, lai spētu sniegt pakalpojumus nākotnē un lai tai būtu resursi, kas pieejami pārvirzīšanai, pārstrukturēšanai vai alternatīvai nodošanai, līdzinās līdzdalībai. *IPSASB* arī piekrīt, ka termini “atlikusī līdzdalība” un “līdzdalība” dažās jurisdikcijās tika izmantoti, lai raksturotu trešo personu līdzdalību neto aktīvos. Termins “atlikusī līdzdalība” norāda, ka pakalpojumu saņēmējiem un resursu sniedzējiem ir interese, lai vienība spēj finansēt sevi un nodrošināt resursus darbībām nākotnē. Termins “līdzdalība” ir analogs terminam “līdzdalība privātā sektora vienībā”, un dažām vienībām tas nozīmē, ka iedzīvotājiem pieder publiskā sektora vienības resursi un ka valdība ir atbildīga pret iedzīvotājiem par šo resursu izmantošanu. Daži šīs pieejas atbalstītāji apgalvo, ka tā tiek uzsvērta valdību demokrātiskā pārskatatbildība.

BC5.67. *IPSASB* uzskata, ka termins “atlikusī līdzdalība” varētu arī liecināt, ka pakalpojumu saņēmējiem un resursu sniedzējiem ir finansiāla interese attiecībā uz publiskā sektora vienību. Līdzīgi termins “līdzdalība” var liecināt, ka iedzīvotāji ir tiesīgi saņemt sadali no publiskā sektora vienības un resursu sadali, ja vienība tiek likvidēta. *IPSASB* tāpēc secināja, ka terminus “atlikusī līdzdalība” un “līdzdalība” var pārprast vai nepareizi saprast un ka neto finansiālais stāvoklis ir atlikusī summa, kas nebūtu jādefinē.

BC5.68. Tomēr *IPSASB* atzīst, ka neto finansiālais stāvoklis noteiktos apstākļos daļēji var būt līdzdalība. Tas var notikt gadījumos, kad vienībai ir formāla pašu kapitāla struktūra. Tomēr var būt gadījumi, kad vienība ir izveidota bez formālas pašu kapitāla struktūras ar mērķi pārdot, lai darbotos kā komercuzņēmums vai kā privātā sektora bezpeļņas vienība. Līdzdalība var rasties arī valdības vai publiskā sektora vienību pārstrukturēšanas rezultātā, piemēram, kad tiek izveidots jauns valdības departaments. *IPSASB* tāpēc izvērtēja, vai līdzdalība būtu jādefinē kā elements. *IPSASB* atzīst viedokli, ka, identificējot resursus (vai nākotnes resursu prasījumus), kas attiecināmi īpašniekiem, tiek sniegta informācija, kas ir noderīga pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. *IPSASB* secināja, ka šādu līdzdalību var identificēt, izmantojot neto finansiālā stāvokļa apakšklases. Tomēr *IPSASB* arī secināja, ka ir svarīgi nošķirt resursu ienākošās plūsmas no īpašniekiem un resursu izejošās plūsmas īpašniekiem, kad tie ir īpašnieku statusā, no ieņēmumiem, izdevumiem, citiem resursiem un citiem pienākumiem. Tāpēc īpašnieka ieguldījumi un īpašnieka ieņēmumi ir definēti kā elementi. Sīkākas vadlīnijas, lai palīdzētu novērtēt, vai noteiktas resursu ienākošās un izejošās plūsmas atbilst īpašnieka ieguldījumiem un īpašnieka ieņēmumiem, attiecīgā gadījumā tiks izstrādātas standartu līmenī.

**6. NODAĻA. ATZĪŠANA FINANŠU PĀRSKATOS**

**SATURA RĀDĪTĀJS**

Punkts

Atzīšanas kritēriji un to saikne ar paskaidrojošo informāciju 6.1-6.4

Elementa definīcija 6.5-6.6

Novērtēšanas nenoteiktība 6.7-6.8

Paskaidrojošā informācija un atzīšana 6.9

Atzīšanas pārtraukšana 6.10

Secinājumu pamats

**Atzīšanas kritēriji un to saikne ar paskaidrojošo informāciju**

6.1. Šajā nodaļā ir noteikts, kādi kritēriji ir jāizpilda, lai elements tiktu atzīts finanšu pārskatos. Atzīšana ir process, kad attiecīgā finanšu pārskata pamatdaļā atainotai summai pievieno un tajā iekļauj posteni, kas atbilst elementa definīcijai un kuru var novērtēt tādā veidā, ka tiek sasniegtas kvalitātes pazīmes un ņemti vērā *GPFR* iekļautās informācijas ierobežojumi.

6.2. Atzīšanas kritēriji ir šādi:

* postenis atbilst elementa definīcijai un
* to var novērtēt tādā veidā, ka tiek sasniegtas kvalitātes pazīmes un ņemti vērā *GPFR* ietvertās informācijas ierobežojumi.

8.3. Visi posteņi, kas atbilst atzīšanas kritērijiem, tiek atzīti finanšu pārskatos. Dažkārt *IPSAS* var arī noteikt, ka, lai sasniegtu finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus, resurss vai pienākums, kas neatbilst elementa definīcijai, ir jāatzīst finanšu pārskatos ar nosacījumu, ka to var novērtēt tādā veidā, kas atbilst kvalitātes pazīmēm un ierobežojumiem. Citi resursi un citi pienākumi ir aplūkoti 5. nodaļā “Finanšu pārskatu elementi”.

6.4. Atzīšana ietver nenoteiktības novērtējumu attiecībā uz elementa esību un vērtēšanu. Var mainīties nosacījumi, kas rada nenoteiktību, ja tā pastāv. Tāpēc ir svarīgi nenoteiktību novērtēt katrā pārskata datumā.

**Elementa definīcija**

6.5. Lai posteni atzītu kā elementu, tam ir jāatbilst vienai no 5. nodaļā sniegto elementu definīcijai. Nenoteiktību par elementa esību nosaka, izvērtējot pieejamos pierādījumus, lai neitrāli izsvērtu, vai postenis atbilst visām elementa definīcijas pamatpazīmēm, ņemot vērā visus pieejamos faktus un apstākļus pārskata datumā.

6.6. Ja tiek noteikts, ka elements pastāv, vērtējot šo elementu, ņem vērā nenoteiktību par to, kāds ir šā elementa pakalpojumu potenciāla apmērs vai kādu ekonomisko labumu tas spēj radīt (skat. 6.7. un 6.8. punktu). Sagatavotāji pārskata un novērtē visus pieejamos pierādījumus, lai noteiktu, vai elements pastāv un ir atzīts, ka šis elements joprojām kvalificējas atzīšanai (skat. 6.9. punktu) un vai esošais elements nav mainījies.

**Novērtēšanas nenoteiktība**

6.7. Lai posteni atzītu finanšu pārskatos, tam ir nepieciešams pievienot monetāru vērtību. Tas nozīmē, ka jāizvēlas atbilstoša novērtēšanas bāze un jānoskaidro, vai posteņa novērtējums sasniedz kvalitātes pazīmes, ņemot vērā *GPFR* ietvertās informācijas ierobežojumus, tostarp to, ka posteņa novērtējums ir pietiekami nozīmīgs un patiess, lai tas tiktu atzīts finanšu pārskatos. Jautājums par atbilstošas novērtēšanas bāzes izraudzīšanos ir aplūkots 7. nodaļā “Aktīvu un saistību novērtēšana finanšu pārskatos”.

6.8. Saistībā ar daudzu finanšu pārskatos uzrādīto summu novērtēšanu var pastāvēt nenoteiktība. Aplēšu izmantošana ir būtiska daļa no uzkrāšanas principa grāmatvedībā. Lemjot par novērtējuma nozīmīgumu un patiesumu, ir jāizvērtē paņēmieni, piemēram, jāizmanto rezultātu diapazoni un punkta aplēses, un jāizvērtē, vai ir pieejami papildu pierādījumi par to, kādi ekonomiskie apstākļi ir bijuši pārskata datumā. Paskaidrojošā informācija var sniegt noderīgu informāciju par aplēsēm izmantoto paņēmienu. Retumis viena punkta aplēses nenoteiktības līmenis var būt tik liels, ka novērtējuma nozīmīgums un patiesums ir apšaubāms, pat ja tiek sniegta paskaidrojošā informācija par aplēses paņēmieniem. Tādos apstākļos posteni neatzīst.

**Paskaidrojošā informācija un atzīšana**

6.9. Ja posteņi, kas atbilst elementa definīcijai un atzīšanas kritērijiem, nav atzīti, uzskaites politikas paskaidrojošajā informācijā, piezīmēs vai citos paskaidrojumos šo kļūmi nelabo. Tomēr paskaidrojošā informācijā var sniegt informāciju par posteņiem, kas atbilst dažām, bet ne visām elementa definīcijas pazīmēm. Paskaidrojošā informācijā var sniegt informāciju arī par posteņiem, kas atbilst elementa definīcijai, bet kurus nevar novērtēt tā, lai tiktu sasniegtas kvalitātes pazīmes, kas būtu pietiekamas finanšu ziņojumu sniegšanas mērķu sasniegšanai. Paskaidrojošā informācija ir noderīga, kad uzskatāms, ka zināšanas par posteni ir nozīmīgas, lai izvērtētu vienības neto finansiālo stāvokli, un tāpēc tas atbilst finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem.

**Atzīšanas pārtraukšana**

6.10. Atzīšanas pārtraukšana ir process, kurā izvērtē, vai kopš iepriekšējā pārskata datuma ir notikušas izmaiņas, kas der par attaisnojumu iepriekš finanšu pārskatos atzīto elementu izņemšanai no tiem, un šāds postenis tiek izņemts, ja šādas izmaiņas ir notikušas. Vērtējot nenoteiktību par elementa esību, atzīšanas pārtraukšanai izmanto tos pašus kritērijus, kas izmantoti tā sākotnējai atzīšanai.

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina konceptuālās pamatnostādnes, bet nav to sastāvdaļa.*

**Atzīšana un tās saikne ar elementu definīciju**

BC6.1. *IPSASB* izvērtēja, vai elementu definīcijās būtu jāiekļauj atzīšanas kritēriji. *IPSASB* atzīst viedokli, ka atzīšanas kritēriju iekļaušana elementu definīcijās ļauj sagatavotājiem izvērtēt visus faktorus, kas jāņem vērā, vērtējot, vai informācijas postenis ir atzīts kā elements finanšu pārskatos. Tomēr *IPSASB* uzskata, ka, lai arī pārklājas faktori, kas jāizvērtē, lai noteiktu, vai postenis atbilst elementa definīcijai un vai tas kvalificējas atzīšanai, finanšu ziņojumu sniegšanas procesā atzīšana būtu jāuzskata par atsevišķu posmu. Tas tā ir tāpēc, ka atzīšana ir plašāks process nekā tas, vai elements atbilst definīcijai. *IPSASB* arī atzīmēja, ka daži apspriežu dokumenta un publiskotā projekta respondenti atbalstīja atzīšanas kritēriju iekļaušanu elementu definīcijās. Izvērtējot labas pārvaldības procesā gūtos ievaddatus, *IPSASB* secināja, ka elementu definīcijās nav jāiekļauj atzīšanas kritēriji.

BC6.2. Lai noskaidrotu, vai elements jāatzīst, ir jāizvērtē divu veidu nenoteiktība. Pirmkārt, nenoteiktība par to, vai elements atbilst definīcijai. Otrkārt, novērtēšanas nenoteiktība, proti, vai elementu var novērtēt tā, lai tas sasniegtu kvalitātes pazīmes. Novērtēšanas nenoteiktību izvērtē, ja tiek noskaidrots, ka elements atbilst definīcijai. Lai arī tiek uzskatīts, ka atzīšana ir atsevišķs uzskaites procesa posms, lai noteiktu, vai postenis atbilst elementa definīcijai, tiks izvērtēti jautājumi, kas attiecas uz elementa esības nenoteiktības vērtēšanu.

**Elementa atbilstība definīcijai**

BC6.3. *IPSASB* izvērtēja, vai, vērtējot elementa esības nenoteiktību, būtu jāpiemēro standartizēti varbūtības robežvērtības kritēriji vai arī būtu jāizmanto visi pieejamie pierādījumi, lai pieņemtu neitrālu spriedumu par elementa esību.

BC6.4. Ja izmanto standartizētas pierādījumu robežvērtības, tiek atsijāti posteņi, kuriem ir zema varbūtība, ka tie radīs pakalpojumu potenciāla vai spējas radīt ekonomisko labumu ienākošo vai izejošo plūsmu. Šiem posteņiem var būt augsta monetārā vērtība, pat ja ir zema varbūtība, ka tie pastāv. Pastāv uzskats, ka atbilstošāk būtu sniegt skaidrojumu par šiem posteņiem, nevis tos atzīt. Robežvērtības kritērijus attaisno arī izmaksu pamatojums, jo tikai tad, kad sagatavotājs ir noformulējis sākotnējo spriedumu par to, vai šie kritēriji ir izpildīti, viņš var izvērtēt, kā šis elements būtu jānovērtē.

BC6.5. *IPSASB* uzskatīja, ka atzīšanas nolūkos robežvērtību pieņemšana rada risku, ka netiks iekļauta nozīmīga un patiesa informācija, jo līdzīgus informācijas posteņus var dažādi uzskaitīt atkarībā no salīdzinoši mazām labumu plūsmas varbūtības atšķirībām. *IPSASB* atzīst, ka šādi riski pastāv arī tad, ja izmanto pieejas, kurās nenosaka atzīšanas robežvērtības. Tas tā ir, jo sagatavotāji paši novērtē apstākļus vai “robežvērtību”, kas pamato atzīšanu, un šie vērtējumi dažādiem posteņiem un dažādos laikos var mainīties. Tomēr *IPSASB* secināja, ka rezultātā pieeja, kas balstīta uz to, ka tiek vērtēti visi pieejamie pierādījumi, lai noskaidrotu, vai elements pastāv, un novērtēšanā tiek ņemta vērā nenoteiktība par pakalpojumu potenciāla vai spējas radīt ekonomisko labumu plūsmām, ir atbilstošāks veids, kā reaģēt uz nenoteiktību, ar ko saskaras finanšu pārskatu sagatavotāji. Ir lielāka varbūtība, ka tiks atzīta informācija, kas atbilst kvalitātes pazīmēm, nekā tad, ja tiks noteikta patvaļīga robežvērtība, kas ir jāievēro. Standartu līmenī var sniegt vadlīnijas, kā rīkoties apstākļos, kad ir būtiska nenoteiktība par to, vai elements pastāv konkrētos apstākļos un vai tāpēc tiktu izpildīti atzīšanas kritēriji.

BC6.6. *IPSASB* izpētīja, vai nenoteiktība par elementa esību ir raksturīga noteiktām aktīvu un saistību pazīmēm, proti, attiecībā uz aktīviem, vai vienība kontrolē tiesības uz resursiem, un attiecībā uz saistībām, vai vienībai ir mazas iespējas vai faktiski nav iespēju izvairīties no pakalpojumu potenciāla vai ekonomisko labumu izejošās plūsmas. Šāds uzskats ir pamatots ar to, ka tās ir aktīvu un saistību galvenās pazīmes, saistībā ar kurām varētu rasties nenoteiktība.

BC6.7. *IPSASB* uzskata, ka nenoteiktība attiecas ne tikai uz šīm pazīmēm. Nenoteiktība varētu būt arī par to, vai attiecībā uz saistībām ir spēkā esošs pienākums un pagātnes notikums un vai attiecībā uz aktīviem pašreiz ir resursi, kas ģenerē nākotnes ekonomisko labumu vai pakalpojumu potenciālu, nevis ir nākotnes resursi vai tiesības uz resursiem nākotnē. Kā atzīmēts BC6.2. punktā, šie jautājumi tiks arī izvērtēti, nosakot, vai postenis atbilst elementa definīcijai.

**Atzīšanas pārtraukšana**

BC6.8. *IPSASB* izvērtēja, vai attiecībā uz sākotnējo atzīšanu un atzīšanas pārtraukšanu būtu jāizmanto vienādi kritēriji. Daudzi apspriežu dokumenta un publiskotā projekta respondenti atbalstīja viedokli izmantot vienādus kritērijus gan atzīšanas pārtraukšanai, gan sākotnējai atzīšanai. *IPSASB* secināja, ka atšķirīgu atzīšanas kritēriju pieņemšana būtu pretrunā kvalitātes pazīmei “konsekvence”, jo tādējādi tiktu atzīti posteņi, kuriem ir atšķirīgi to esības pierādīšanas standarti. Tāpēc attiecībā uz sākotnējo atzīšanu un atzīšanas pārtraukšanu būtu jāizmanto vienādi kritēriji.

**7. NODAĻA. AKTĪVU UN SAISTĪBU NOVĒRTĒŠANA FINANŠU PĀRSKATOS**

**SATURA RĀDĪTĀJS**

Punkts

Ievads 7.1

Novērtēšanas mērķis 7.2-7.24

Sākotnējā novērtēšana 7.5-7.7

Turpmāka novērtēšana 7.8-7.14

Novērtēšanas modeļu un novērtēšanas bāžu izraudzīšanās 7.15-7.19

Vienībai specifiski un vienībai nespecifiski rādītāji 7.20

Sākotnējās un izejošās vērtības 7.21-7.23

Apkopojuma vai sadalījuma pakāpe novērtējumos 7.24

Aktīvu novērtēšanas bāzes 7.25-7.62

Vēsturiskās izmaksas 7.26-7.34

Aktīvu novērtēšanas bāzes saskaņā ar pašreizējās vērtības modeli 7.35-7.36

Pašreizējā darbības vērtība 7.37-7.44

Patiesā vērtība 7.45-7.56

Lietošanas vērtība 7.57-7.62

Saistību novērtēšanas bāzes 7.63-7.76

Vēsturiskās izmaksas 7.64-7.67

Izpildes izmaksas 7.68-7.73

Patiesā vērtība 7.74-7.75

Secinājumu pamats

**Ievads**

7.1. Šajā nodaļā ir norādīta novērtēšanas koncepcija, saskaņā ar kuru *IPSASB* izraugās visbiežāk izmantotās novērtēšanas bāzes attiecībā uz *IPSAS*, un finanšu pārskatu sagatavotāji izraugās aktīvu un saistību novērtēšanas bāzi tad, kad *IPSAS* nav noteiktu prasību.

**Novērtēšanas mērķis**

7.2. Novērtēšanas mērķis:

*izraudzīties tādas novērtēšanas bāzes, kas visticamāk atspoguļo vienības pakalpojumu izmaksas, darbības spēju un finansiālo spēju tādā veidā, kas būtu noderīgs vienības pārskatatbildības nodrošināšanai un lēmumu pieņemšanas nolūkos.*

7.3. Aktīvu un saistību novērtēšanas bāzu izraudzīšanās veicina to, ka tiek izpildīti finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi publiskajā sektorā, jo tiek sniegta informācija, kas ļauj lietotājiem novērtēt:

* pakalpojumu izmaksas, proti, periodā sniegto pakalpojumu izmaksas iepriekšējo periodu un pašreizējā perioda izteiksmē;
* darbības spēju, proti, vienības spēju atbalstīt pakalpojumu sniegšanu, izmantojot fiziskos un citus resursus, vai
* finansiālo spēju, proti, vienības spēju finansēt savas darbības.

7.4. Atlasot novērtēšanas bāzes, tiek novērtēts arī tas, kādā apmērā sniegtā informācija atbilst kvalitātes pazīmēm, vienlaikus ņemot vērā finanšu ziņojumos sniegtās informācijas ierobežojumus. Nākamajās apakšiedaļās ir sniegti norādījumi par novērtēšanu atzīšanas brīdī (sākotnējā novērtēšana) un novērtēšanu pēc atzīšanas (turpmāka novērtēšana).

**Sākotnējā novērtēšana**

7.5. Aktīvu sākotnēji novērtē pēc tā darījuma cenas, kurai pieskaitītas darījuma izmaksas, ja vien nav pieejami ticami darījuma cenas dati vai nav citas patiesākas novērtēšanas bāzes. Darījuma cena ir atlīdzība, kas sniegta par aktīva iegādi, būvniecību vai izstrādi. Aktīvu darījuma izmaksas ir papildu izmaksas, kas tieši attiecināmas uz aktīva iegādi, būvniecību vai izstrādi un kas nebūtu radušās, ja vienība nebūtu aktīvu iegādājusies, uzbūvējusi vai izstrādājusi. Darījuma cena, kurai pieskaitītas darījuma izmaksas, ir aktīva vēsturiskās izmaksas.

7.6. Saistības sākotnēji novērtē pēc tā darījuma cenas, no kuras atskaitītas darījuma izmaksas, ja vien nav pieejami ticami darījuma cenas dati vai nav citas patiesākas novērtēšanas bāzes. Darījuma cena ir atlīdzība, kas saņemta par pienākuma uzņemšanos. Saistību darījuma izmaksas ir papildu izmaksas, kas tieši attiecināmas uz saistību uzņemšanos un kas nebūtu radušās, ja vienība nebūtu uzņēmusies saistības. Darījuma cena, no kuras atskaitītas darījuma izmaksas, ir saistību vēsturiskās izmaksas.

7.7. Attiecībā gan uz aktīviem, gan uz saistībām, ja nav pieejami darījuma cenas dati vai ja darījuma cena patiesi neataino būtisku informāciju par vienības aktīviem vai saistībām tā, ka to var lietderīgi izmantot, lai vienību sauktu pie atbildības vai lēmumu pieņemšanas nolūkos, izmanto domātās izmaksas.

**Turpmāka novērtēšana**

7.8. Pēc sākotnējās novērtēšanas ir trīs novērtēšanas līmeņi:

* novērtēšanas modeļi;
* novērtēšanas bāzes un
* novērtēšanas paņēmieni.

**1. attēls. Turpmākas novērtēšanas sistēma un triju līmeņu savstarpējā saikne**

****

7.9. **Novērtēšanas modeļi** ir plašs pieeju klāsts, ko izmanto aktīvu un saistību novērtēšanai, lai tos iekļautu finanšu pārskatos.

7.10. Saskaņā ar vēsturisko izmaksu modeli aktīvus un saistības novērtē, pamatojoties uz vēsturiski noteiktām summām. Cenu izmaiņu dēļ notikušās vērtības izmaiņas neataino, izņemot vērtības samazināšanos aktīviem un tad, ja pienākums izpildīt saistības kļūst apgrūtinošs.

7.11. Saskaņā ar pašreizējās vērtības modeli aktīvus un saistības novērtē, izmantojot informāciju, kas atjaunināta, lai atainotu cenu izmaiņas novērtēšanas datumā.

7.12. **Novērtēšanas bāzes** ir konkrēts veids, kā novērtēt aktīvus un saistības saskaņā ar izraudzīto novērtēšanas modeli. Novērtēšanas bāzes sniedz informāciju, kas vislabāk atbilst kvalitātes pazīmēm, vienlaikus ņemot vērā informācijas ierobežojumus finanšu pārskatos.

7.13. Turpmākā novērtēšana var būt vai nu saskaņā ar vēsturisko izmaksu novērtēšanas bāzi, vai saskaņā ar kādu no novērtēšanas bāzēm atbilstoši pašreizējās vērtības modelim (skat. 7.15. punktu).

7.14. **Novērtēšanas paņēmieni** ir metodes, kā aplēst aktīva vai saistību novērtējuma summu saskaņā ar izraudzīto novērtēšanas bāzi. Novērtēšanas paņēmienu izraugās atkarībā no tādiem faktoriem kā aktīva vai saistību kvalitātes pazīmes un novērojamu datu pieejamība. Norādījumi par novērtēšanas paņēmieniem ir sniegti standartu līmenī.

**Novērtēšanas modeļu un novērtēšanas bāžu izraudzīšanās**

7.15. Nav iespējams noteikt vienu novērtēšanas modeli vai novērtēšanas bāzi, kas visos apstākļos konceptuālajā līmenī vislabāk atbilstu novērtēšanas mērķim. Tāpēc konceptuālajās pamatnostādnēs netiek piedāvāts viens novērtēšanas modelis vai viena novērtēšanas bāze (vai to apvienojums) visiem darījumiem, notikumiem un nosacījumiem. Tiek sniegti norādījumi, kā no visbiežāk izmantotajiem aktīvu un saistību novērtēšanas modeļiem un novērtēšanas bāzēm atlasīt tādu novērtēšanas modeli un novērtēšanas bāzi, kas ļautu izpildīt novērtēšanas mērķi. Dažkārt ir nepieciešams izraudzīties novērtēšanas bāzes no dažādiem novērtēšanas modeļiem, lai izpildītu novērtēšanas mērķi.

7.16. Turpmāk uzskaitītās aktīvu novērtēšanas bāzes ir norādītas un aplūkotas, ņemot vērā informāciju, ko tās sniedz a) par vienības sniegto pakalpojumu izmaksām, b) vienības darbības spēju un vienības finansiālo spēju un c) ņemot vērā to, kādā apmērā tās sniedz informāciju, kas atbilst kvalitātes pazīmēm, vienlaikus ņemot vērā informācijas ierobežojumus finanšu pārskatos:

* vēsturiskās izmaksas;
* pašreizējā darbības vērtība un
* patiesā vērtība.

7.17. Lietošanas vērtību izmanto tikai attiecībā uz aktīvu vērtības samazināšanos, tāpēc tā aplūkota atsevišķi 7.57.–7.62. punktā.

7.18. Attiecībā uz saistībām ir noteiktas un aplūkotas šādas novērtēšanas bāzes:

* vēsturiskās izmaksas;
* izpildes izmaksas un
* patiesā vērtība.

7.19. Nākamajās divās apakšiedaļās ir aplūkota novērtēšanas bāžu klasifikācija, pamatojoties uz vienībai specifisku vai nespecifisku novērtējumu un pamatojoties uz novērtēšanu pēc sākotnējām vai izejošajām vērtībām.

**Vienībai specifiski un vienībai nespecifiski rādītāji**

7.20. Novērtēšanas bāzes var klasificēt, ņemot vērā, vai tās ir “vienībai specifiskas” vai “vienībai nespecifiskas”. Vienībai specifiskas novērtēšanas bāzes atspoguļo ekonomiskos, juridiskos un citus ierobežojumus, kas ietekmē vienības aktīvu iespējamo lietojumu un tās saistību izpildi. Vienībai specifiski rādītāji var atspoguļot ekonomiskās iespējas, kas nav pieejamas citām vienībām, un riskus, kuriem citas vienības nav pakļautas. Vienībai nespecifiski rādītāji atspoguļo vispārējās tirgus iespējas un riskus. Lēmumu par to, vai izmantot vienībai specifisku vai nespecifisku novērtēšanas bāzi, pieņem, atsaucoties uz novērtēšanas mērķi un kvalitātes pazīmēm. Šā dokumenta 1. un 2. tabulā ir klasificētas aktīvu un saistību novērtēšanas bāzes atkarībā no tā, vai tās ir vienībai specifiskas vai vienībai nespecifiskas.

**1. tabula. Aktīvu novērtēšanas bāzes, ko klasificē kā vienībai specifiskas vai vienībai nespecifiskas**

|  |  |
| --- | --- |
| **Novērtēšanas bāze** | **Ir vai nav specifiska vienībai** |
| Vēsturiskās izmaksas | Specifiska vienībai |
| Pašreizējā darbības vērtība | Specifiska vienībai |
| Patiesā vērtība | Nav specifiska vienībai |

**2. tabula. Saistību novērtēšanas bāzes, ko klasificē kā vienībai specifiskas vai vienībai nespecifiskas**

|  |  |
| --- | --- |
| **Novērtēšanas bāze** | **Ir vai nav specifiska vienībai** |
| Vēsturiskās izmaksas | Specifiska vienībai |
| Izpildes izmaksas | Specifiska vienībai |
| Patiesā vērtība | Nav specifiska vienībai |

**Sākotnējās un izejošās vērtības**

7.21. Novērtēšanas bāzes sniedz vai nu sākotnējās, vai izejošās vērtības. Aktīviem sākotnējās vērtības atspoguļo iegādes, būvniecības vai izstrādes izmaksas. Izejošās vērtības ir noteiktas, pamatojoties uz ekonomisko labumu no pārdošanas. Pašreizējā darbības vērtība un vēsturiskās izmaksas ir vienībai specifiski aktīvu novērtējumi un ir sākotnējās vērtības. Patiesā vērtība ir tirgus vērtība, vienībai nespecifisks novērtējums, un tā ir izejošā vērtība.

7.22. Saistībām sākotnējās vērtības attiecas uz darījumu vai notikumu, pamatojoties uz kuru ir uzņemts pienākums. Izejošās vērtības parāda summu, kas nepieciešama, lai izpildītu vai nodotu pienākumu. Piemēram, vēsturiskās izmaksas ir vienībai specifisks saistību novērtējums un ir sākotnējā vērtība; izpildes izmaksas ir vienībai specifisks novērtējums, un patiesā vērtība ir tirgus vērtība, vienībai nespecifisks novērtējums, un šie abi novērtējumi ir izejošās vērtības.

7.23. Nosakot, vai novērtēšanas bāzes sniedz sākotnējās vai izejošās vērtības, tas palīdz noteikt pieeju darījuma izmaksu noteikšanai. Sākotnējo vērtību novērtēšanas bāzes parasti ietver darījuma izmaksas par aktīva iegādi, būvniecību vai izstrādi un par saistību uzņemšanos. Izejošo vērtību novērtēšanas bāzēs parasti ietver darījuma izmaksas par aktīva pārdošanu vai par saistību nodošanu.

**Apkopojuma vai sadalījuma pakāpe novērtējumos**

7.24. Lai uzrādītu aktīvus un saistības finanšu pārskatos tā, lai tiktu sniegta informācija, kas vislabāk atbilst novērtēšanas mērķim un atbilst kvalitātes pazīmēm, dažkārt tos ir nepieciešams apkopot vai sadalīt novērtēšanas nolūkos. Novērtējot, vai šāda apkopošana vai sadalīšana ir atbilstīga, jāizvērtē:

* norādījumi par uzskaites vienību 5. nodaļā;
* apkopošanas vai sadalīšanas būtiskums un
* apkopošanas un sadalīšanas izmaksas salīdzinājumā ar ieguvumiem, ko sniedz šāda apkopošana vai sadalīšana saistībā ar finanšu ziņošanas mērķiem.

**Aktīvu novērtēšanas bāzes**

7.25. Šajā iedaļā ir aplūkotas šādas aktīvu novērtēšanas bāzes:

* vēsturiskās izmaksas;
* pašreizējā darbības vērtība un
* patiesā vērtība.

**Vēsturiskās izmaksas**

7.26. Aktīvu vēsturiskās izmaksas ir:

*Atlīdzība, kas sniegta par aktīva iegādi, būvniecību vai izstrādi tā iegādes, būvniecības vai izstrādes brīdī, kurai pieskaitītas darījuma izmaksas.*

7.27. Atlīdzība ir samaksa, kas sniegta naudā, naudas ekvivalenta vai arī citu resursu veidā. Vēsturiskās izmaksas ir vienībai specifiska novērtēšanas bāze, kas parāda izmaksas, kuras radušās, iegādājoties, būvējot vai izstrādājot aktīvu. Pēc sākotnējās novērtēšanas noteiktu aktīvu vēsturiskās izmaksas var iedalīt kā izdevumus pārskata periodos nolietojuma vai amortizācijas veidā. Nolietojums un amortizācija ir ar šādiem aktīviem sniegtā pakalpojumu potenciāla vai spējas radīt ekonomisko labumu patēriņš aktīva lietderīgās kalpošanas laikā. Saskaņā ar vēsturisko izmaksu modeli pēc sākotnējās novērtēšanas aktīva uzskaites vērtība netiek mainīta, lai atainotu cenu izmaiņas, izņemot saistībā ar vērtības samazināšanos (skat. 7.28. punktu).

7.28. Saskaņā ar vēsturisko izmaksu modeli aktīvu summu var samazināt, atzīstot aktīvu vērtības samazināšanos. Vērtības samazināšanās parāda to, kādā apmērā ir mainījies aktīvu sniegtais pakalpojumu potenciāls vai spēja radīt ekonomisko labumu ekonomisko vai citu apstākļu izmaiņu dēļ, ko nošķir no aktīvu patēriņa. Tas nozīmē, ka novērtē arī aktīva atgūstamo summu. Nolietojums, amortizācija un vērtības samazināšanās var attiekties arī uz novērtēšanas bāzēm, ko izmanto saskaņā ar pašreizējās vērtības modeli (skat. 7.35. punktu). Un otrādi – aktīva summu var arī palielināt, lai atspoguļotu papildinājumu un uzlabojumu izmaksas vai citus notikumus, piemēram, finanšu aktīva procentu pieaugumu.

*Pakalpojumu izmaksas*

7.29. Ja izmanto vēsturiskās izmaksas, pakalpojumu izmaksas atspoguļo resursu summu, kas iztērēta, lai iegādātos, uzbūvētu vai izstrādātu aktīvus, kas tiek izlietoti, sniedzot pakalpojumus. Vēsturiskās izmaksas parasti tiek noteiktas, pamatojoties uz vienības faktiski veiktajiem darījumiem. Tā kā izmantotās izmaksas ir izmaksas, kas tiek pārnestas no iepriekšējā perioda, nekoriģējot cenu izmaiņas, tās neatspoguļo aktīvu kārtējās izmaksas, kad aktīvi tiek izlietoti. Tā kā pakalpojumu izmaksas norāda, izmantojot iepriekšējo periodu cenas, informācija par vēsturiskajām izmaksām nepalīdzēs novērtēt pakalpojumu sniegšanas izmaksas nākotnē, ja cenas kumulatīvās izmaiņas kopš aktīva iegādes, būvniecības vai izstrādes ir būtiskas. Ja budžets ir sagatavots, pamatojoties uz vēsturiskajām izmaksām, vēsturisko izmaksu informācija parāda, kādā apmērā budžets tiek izpildīts.

*Darbības spēja*

7.30. Ja aktīvs tika iegādāts, uzbūvēts vai izstrādāts darījumā ar atlīdzību, vēsturiskās izmaksas sniedz informāciju par resursiem, kas pieejami pakalpojumu sniegšanai turpmākos periodos, pamatojoties uz to iegādes izmaksām. Kad aktīvs tiek iegādāts, uzbūvēts vai izstrādāts, var pieņemt, ka vienības pakalpojumu potenciāla vērtība ir vismaz tikpat liela kā iegādes, būvniecības vai izstrādes izmaksas. Kad ir atzīts nolietojums vai amortizācija, tas parāda, kādā apmērā tiek izlietots aktīva pakalpojumu potenciāls. Vēsturisko izmaksu informācija parāda, ka resursi, kas pieejami turpmāko pakalpojumu sniegšanai, ir vienādi ar to norādīto summu. Ja aktīvs ir iegādāts, uzbūvēts vai izstrādāts darījumā bez atlīdzības, darījuma cena nesniedz informāciju par darbības spēju, kas atbilst kvalitātes pazīmēm, vienlaikus ņemot vērā informācijas ierobežojumus finanšu pārskatos (skat. arī 7.7. punktu).

*Finansiālā spēja*

7.31. Finanšu pārskatos norādītā aktīvu summa palīdz novērtēt finansiālo spēju. Vēsturiskās izmaksas, no kurām atskaitīts nolietojums vai amortizācija un visi uzkrātie zaudējumi no vērtības samazināšanās, var sniegt informāciju par aktīvu summu, ko var izmantot kā efektīvu garantiju aizņēmumiem. Lai novērtētu finansiālo spēju, ir nepieciešama informācija arī par to, kādu summu varētu iegūt no aktīva lietošanas, saņemt par aktīva pārdošanu un atkārtoti ieguldīt aktīvos, lai sniegtu citus pakalpojumus. Vēsturiskās izmaksas nesniedz šādu informāciju, ja tās būtiski atšķiras no pašreizējām vērtībām.

*Kvalitātes pazīmju piemērošana*

7.32. Šīs nodaļas 7.29.–7.31. punktā ir paskaidrots, kādās jomās vēsturiskās izmaksas sniedz būtisku informāciju, kurai ir apstiprinoša vai prognozējoša vērtība. Vēsturiskās izmaksas bieži vien ir vienkārši piemērot, jo informācija par darījumu parasti ir tūlītēji pieejama. Tādējādi summas, kas iegūtas, izmantojot vēsturisko izmaksu modeli, parasti ir patiesas tādā ziņā, ka tās atveido to, kam tās ir paredzētas, proti, aktīva iegādes, būvniecības vai izstrādes izmaksas, pamatojoties uz faktiskiem darījumiem. Tā kā vēsturiskās izmaksas kopumā atspoguļo resursus, kas izlietoti, atsaucoties uz faktiskiem darījumiem, vēsturisko izmaksu novērtējumi parasti ir pārbaudāmi, saprotami un tos var savlaicīgi sagatavot.

7.33. Vēsturisko izmaksu informācija ir salīdzināma, ciktāl aktīviem ir vienāds vai līdzīgs iegādes, būvniecības vai izstrādes datums. Vēsturiskās izmaksas neatspoguļo cenu izmaiņu ietekmi, tāpēc nav iespējams jēgpilni salīdzināt tādu aktīvu summas, kuri iegādāti, uzbūvēti vai izstrādāti dažādos laikos, kad cenas bija atšķirīgas.

7.34. Noteiktos apstākļos, piemērojot vēsturiskās izmaksas, ir nepieciešams izmantot sadalījumu, piemēram, ja:

* vienā darījumā ir iegādāti vairāki aktīvi;
* aktīvus ir uzbūvējusi vai izstrādājusi vienība un ir jāattiecina pieskaitāmās izmaksas un citas izmaksas un
* jāizmanto plūsmas pieņēmums, piemēram, “pirmais iekšā, pirmais ārā”, ja turējumā ir daudz līdzīgu aktīvu.

Jo patvaļīgāks ir sadalījums, jo mazākā apmērā galīgais novērtējums atbilst kvalitātes pazīmēm.

**Aktīvu novērtēšanas bāzes saskaņā ar pašreizējās vērtības modeli**

7.35. Saskaņā ar pašreizējās vērtības modeli veikti novērtējumi atspoguļo ekonomisko vidi, kas dominē pārskata datumā. Nolietojums, amortizācija un vērtības samazināšanās, kas tika aplūkoti saistībā ar vēsturisko izmaksu novērtēšanas modeli 7.27.–7.28. punktā, noteiktos apstākļos arī attiecas uz pašreizējās vērtības novērtējuma bāzēm. Papildinājumi un uzlabojumi var ietekmēt novērtējumus, kas veikti saskaņā ar pašreizējās darbības vērtības un patiesās vērtības modeli.

7.36. Ja aktīvu izmanto pakalpojuma sniegšanai un arī ekonomiskā labuma gūšanai, vienība, kas izmanto pašreizējās vērtības modeli, izspriež, vai aktīvs primāri tiek turēts darbības spējas vai finansiālās spējas vajadzībām, un, pamatojoties uz šo analīzi, izraugās pašreizējās darbības vērtības novērtēšanas bāzi vai patiesās vērtības novērtēšanas bāzi. Šajā izvērtējumā vienība ņem vērā atbilstošo uzskaites vienību. Norādījumi par uzskaites vienību ir sniegti 5. nodaļā.

**Pašreizējā darbības vērtība**

7.37. Pašreizējā darbības vērtība ir:

*summa, ko vienība maksātu par aktīva atlikušo pakalpojuma potenciālu novērtēšanas datumā.*

7.38. Pašreizējā darbības vērtība ir vienībai specifisks tāda esošā aktīva novērtējums, kas tiek turēts tā darbības spējas nolūkā. Pašreizējā darbības vērtība parāda:

* summu, ko vienība maksātu par aktīva atlikušo pakalpojuma potenciālu lētākajā veidā;
* aktīva atlikušo pakalpojuma potenciālu, ņemot vērā aktīva pašreizējo stāvokli;
* aktīva pašreizējo lietojumu un atrašanās vietu.

7.39. Aktīvs palīdz vienībai sniegt pakalpojumu, izmantojot to pašreizējā lietojumā. “Pašreizējā lietošana” ir veids, kā aktīvs tiek izmantots, nevis alternatīvs izmantojums, un kopumā ataino aktīvu izmantojošās vienības politikas mērķus. Tādējādi ar pašreizējo darbības vērtību pieņem, ka aktīvu turpinās izmantot pakalpojuma sniegšanai, nevis tas tiks pārdots.

*Pakalpojumu izmaksas*

7.40. Ja pakalpojumu izmaksas nosaka, pamatojoties uz pašreizējo darbības vērtību, tās norāda kā pašreizējās izmaksas. Tādējādi izlietoto aktīvu summa ir aktīvu vērtība to izlietošanas brīdī, nevis to iegādes, būvniecības vai izstrādes brīdī, kā tas ir vēsturisko izmaksu gadījumā. Tas ir pamats tam, lai salīdzinātu pakalpojumu izmaksas un nodokļu un citu periodā saņemto ieņēmumu summu, kas parasti ir kārtējā perioda darījumi un tiek novērtēti pašreizējās cenās, un lai novērtētu, vai resursi ir izlietoti taupīgi un efektīvi. Tas var būt arī noderīgs pamats tam, lai salīdzinātu ar citām vienībām, kuras gatavo ziņojumus uz tā paša pamata, jo aktīva vērtības neietekmēs atšķirīgi iegādes, būvniecības vai izstrādes datumi, un lai novērtētu turpmākās pakalpojumu sniegšanas izmaksas un turpmāko resursu nepieciešamību. Tas tā ir tāpēc, ka turpmākās izmaksas, visticamāk, līdzināsies kārtējām izmaksām, nevis tām, kas radās agrāk, kad cenas bija citādas.

*Darbības spēja*

7.41. Kā norādīts 7.40. punktā, pašreizējā darbības vērtība ir rādītājs, kas ļauj novērtēt pieejamos resursus pakalpojumu sniegšanai turpmākajos periodos, pamatojoties uz pašreizējo politiku, jo parāda aktīvu pašreizējo vērtību un to atlikušo pakalpojuma potenciālu vienībai.

*Finansiālā spēja*

7.42. Pašreizējā darbības vērtība nesniedz informāciju par aktīva spēju radīt ekonomisko labumu vai par summu, ko varētu iegūt no aktīva pārdošanas. Tāpēc tā nepalīdz novērtēt finansiālo spēju.

*Kvalitātes pazīmju piemērošana*

7.43. Pašreizējā darbības vērtība ir vērsta uz summu, ko vienība maksātu par tāda aktīva atlikušo pakalpojuma potenciālu, kas palīdz sasniegt vienības politikas mērķus. Tāpēc pašreizējā darbības vērtība sniedz informāciju, kas ir gan nozīmīga, gan patiesa.

7.44. Informācija par pašreizējo darbības vērtību ir salīdzināma vienības iekšienē, jo aktīviem, kas sniedz līdzvērtīgu pakalpojumu potenciālu, ir norādītas līdzīgas summas neatkarīgi no tā, kad šie aktīvi tika iegādāti, uzbūvēti vai izstrādāti. Dažādas vienības līdzīgiem aktīviem pārskatā var norādīt dažādas cenas, jo pašreizējā darbības vērtība ir vienībai specifisks novērtējums, kas parāda vienībai pieejamās iespējas iegūt aktīvu, lai sasniegtu vienības politikas mērķus. Dažādām vienībām var būt vienādas vai līdzīgas šādas iespējas. Ja tās ir atšķirīgas, vienībai, kura spēj iegādāties, uzbūvēt vai izstrādāt aktīvus ar mazākām izmaksām, finanšu pārskatos norāda ekonomiskās priekšrocības, sniedzot zemākas aktīvu vērtības un zemākas pakalpojumu izmaksas. Tādējādi palielinās pašreizējās darbības vērtības spēja sniegt atbilstīgu un patiesu informāciju. Tas, kādā apmērā pašreizējās darbības vērtības novērtējumi atbilst savlaicīguma, saprotamības un pārbaudāmības kvalitātes pazīmēm, ir atkarīgs no aktīva būtības un izmantotajiem aplēšu paņēmieniem.

**Patiesā vērtība**

7.45. Aktīva patiesā vērtība ir:

*Cena, par kādu varētu pārdot aktīvu pareizi rīkotā tirgus dalībnieku darījumā novērtēšanas datumā.*

7.46. Patiesā vērtība ir atbilstoša, ja aktīvu tur primāri tāpēc, ka tas spēj radīt ekonomisko labumu, vai arī tādēļ, lai to pārdotu. Tas, kādā mērā patiesā vērtība atbilst finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem un lietotāju informācijas pieprasījumiem, ir daļēji atkarīgs no tirgus konjunktūras kvalitātes. Tirgus konjunktūra savukārt ir atkarīga no tā, kādas pazīmes ir tirgum, kurā aktīvs tiek tirgots.

7.47. Principā patiesās vērtības novērtējumi sniedz noderīgu informāciju, jo tie godīgi atspoguļo aktīva vērtību vienībai. Sakārtotā tirgū (skat. 7.49. punktu) aktīvu nedrīkst novērtēt zemāk par tā patieso vērtību, jo, neņemot vērā darījuma izmaksas, vienība, pārdodot aktīvu, var iegūt vismaz patieso vērtību. Aktīvu nedrīkst vērtēt augstāk par patieso vērtību, jo vienība var iegūt tādu pašu spēju radīt ekonomisko labumu, iegādājoties tādu pašu vai līdzīgu aktīvu tirgū.

7.48. Patiesās vērtības lietderība varētu būt apšaubāmāka, ja neizpildās pieņēmums par sakārtotu tirgu. Šādos apstākļos nevar pieņemt, ka aktīvu var pārdot par tādu pašu cenu, par kādu to var iegādāties. Lai arī aktīva iegāde liecina, ka aktīva vērtība vienībai ir vismaz vienāda ar pirkšanas cenu iegādes brīdī, darbības faktori var nozīmēt to, ka šī vērtība šai vienībai var būt lielāka. Tādējādi patiesā vērtība ne vienmēr parāda, kāda vienībai ir aktīva vērtība, ko atveido ar tās darbības spēju. Tāpēc patiesā vērtība nav noderīga ekspluatācijas aktīviem, kurus vienība paredz turpināt izmantot pakalpojumu sniegšanai.

*Sakārtoti tirgi*

7.49. Sakārtotu tirgu raksturo šādas pazīmes:

* nav šķēršļu, kas liegtu vienībai veikt darījumus tirgū;
* darījumu biežums un apjoms ir pietiekams, lai sniegtu informāciju par cenu, un
* tajā ir daudz labi informētu pārdevēju un pircēju, kas rīkojas bez spaidiem, tādējādi ir garantija, ka faktiskās cenas tiek noteiktas “godīgi”, tostarp tas, ka cenas nav piespiedu pārdošanas cenas.

Sakārtots tirgus darbojas uzticami, droši, precīzi un efektīvi. Šādos tirgos tiek tirgoti identiski un tāpēc savstarpēji aizstājami aktīvi, piemēram, preces, valūtas un vērtspapīri, kuru cenas ir publiski pieejamas. Praksē tikai pavisam nedaudziem tirgiem, ja tādi vispār ir, ir visas šīs pazīmes, bet daži var līdzināties sakārtotam tirgum.

*Patiesā vērtība, ja tirgu nevar uzskatīt par sakārtotu tirgu*

7.50. Unikālu un reti tirgotu aktīvu tirgi, visticamāk, nebūs sakārtoti tirgi – par katru atsevišķu iegādi un pārdošanu vienojas un darījumu var noslēgt plašā cenu diapazonā. Tāpēc dalībniekiem radīsies būtiskas izmaksas, iegādājoties vai pārdodot aktīvu. Ja tirgus nav sakārtots, ir jāizmanto novērtēšanas paņēmiens, lai aplēstu, par kādu cenu tirgus dalībnieki sakārtotā darījumā pārdotu aktīvu novērtēšanas dienā saskaņā ar pašreizējiem tirgus nosacījumiem. Lai izmantotu šādus novērtēšanas paņēmienus, ir nepieciešami tieši vai netieši novērojami ievaddati, ja iespējams, vai nenovērojami ievaddati, ja novērojamus datus nevar noteikt.

7.51. Patiesā vērtība ļauj pārskatā norādīt peļņu no aktīviem. Tomēr publiskā sektora vienības, attiecībā uz kurām *IPSASB* izstrādā un uztur standartus, kopumā neveic darbības, kuru primārais mērķis ir peļņas radīšana, un pakalpojumus bieži vien sniedz darījumos bez atlīdzības vai ievērojot subsidēšanas noteikumus. Tādējādi paziņotajai atdevei, kas iegūta no patiesās vērtības, var nebūt īpašas nozīmes.

*Pakalpojumu izmaksas*

7.52. Patiesā vērtība parāda aktīva spēju radīt ekonomisko labumu un to, kādu cenu varētu saņemt no pārdošanas. Tāpēc, ja aktīvu primāri tur tā darbības spējas dēļ, patiesā vērtība sniedz mazāk noderīgas informācijas par pakalpojumu izmaksām nekā pašreizējā darbības vērtība, kas var atspoguļot pašreiz lietotā aktīva vērtību.

*Darbības spēja*

7.53. Informācija par pakalpojumu sniegšanai turētā aktīva patieso vērtību var būt maz noderīga. Ja patiesā vērtība ir būtiski zemāka par vēsturiskajām izmaksām, patiesā vērtība, visticamāk, būs mazāk atbilstīga nekā šādu aktīvu vēsturiskās izmaksas saistībā ar informācijas sniegšanu par darbības spēju. Patiesā vērtība, visticamāk, būs arī mazāk atbilstīga nekā pašreizējā darbības vērtība, jo patiesās vērtības pamatā esošais augstākās un labākās izmantošanas princips nav piemērots aktīviem, kurus tur primāri to darbības spējas dēļ.

*Finansiālā spēja*

7.54. Lai novērtētu finansiālo spēju, ir nepieciešama informācija par aktīva spēju radīt ekonomisko labumu un par to, kādu summu varētu saņemt par aktīva pārdošanu. Šo informāciju sniedz patiesā vērtība. Tāpēc patiesā vērtība ir atbilstoša novērtēšanas bāze, ja aktīvu tur pārdošanai vai ja darbības spējas dēļ iepriekš turētais aktīvs joprojām izpilda ekspluatācijas prasības.

*Kvalitātes pazīmju piemērošana*

7.55. Vērtības, kas noteiktas sakārtotos tirgos, var tūlītēji izmantot finanšu ziņojumu sniegšanas nolūkos. Informācija atbildīs kvalitātes pazīmēm, proti, tā būs nozīmīga, patiesa, saprotama, salīdzināma un pārbaudāma. Tā kā šāda informācija ir ātri pieejama, visticamāk, tā būs arī savlaicīga.

7.56. Patiesās vērtības novērtējumu atbilstība kvalitātes pazīmēm samazināsies, mazinoties tirgus konjunktūras kvalitātei, un šādas vērtības nosaka, pamatojoties uz aplēses paņēmieniem. Kā norādīts iepriekš, patiesā vērtība, visticamāk, būs atbilstīga tikai finansiālās spējas novērtējumiem, nevis pakalpojumu izmaksu un darbības spējas novērtējumiem.

**Lietošanas vērtība**

7.57. Lietošanas vērtība ir piemērojama vērtības samazināšanās novērtējumiem. Vērtības samazināšanās pārbaudē tiek noteikts, vai finansiālā stāvokļa pārskatā norādītā aktīva summa ir atgūstama.

7.58. Naudu ienesoša aktīva lietošanas vērtība ir to aprēķināto nākotnes naudas plūsmu pašreizējā vērtība, kuras paredzēts iegūt, turpinot lietot aktīvu un to pārdodot lietderīgās lietošanas laika beigās. Tas nozīmē, ka ir nepieciešams diskontēt naudas plūsmu pašreizējo vērtību.

7.59. Naudu neienesoša aktīva lietošanas vērtība ir aktīva atlikušais pakalpojumu potenciāls novērtēšanas datumā. Lai aplēstu pakalpojumu potenciālu, ir jāizmanto paņēmieni, kas ir atkarīgi no aktīva būtības, un vērtības samazināšanās rādītājs, ņemot vērā, ka tas ir attiecināms uz vērtības samazināšanos.

7.60. Naudu ienesošu aktīvu lietošanas vērtība ir sarežģīts un subjektīvs rādītājs, jo ir nepieciešams prognozēt naudas plūsmas no vienības skatpunkta. Sarežģītība rodas arī tad, ja aktīvus izstrādā apvienojumā ar citiem aktīviem. Šādos gadījumos lietošanas vērtību var aplēst, tikai aprēķinot naudas plūsmu pašreizējo vērtību aktīvu grupai, nevis atsevišķiem aktīviem. Tad sadalījumu veic atsevišķiem aktīviem. Šāds sadalījums var būt patvaļīgs, tādējādi negatīvi ietekmējot patiesumu.

7.61. Naudu neienesošu aktīvu lietošanas vērtība arī ir sarežģīts rādītājs, jo ir jāveic vienībai specifiskas aktīva atlikušā pakalpojumu potenciāla aplēses.

7.62. Šīs nodaļas 7.36. punktā ir aplūkota situācija, kurā aktīvu izmanto pakalpojuma sniegšanai un arī ekonomiskā labuma gūšanai, un tiek atzīmēts, ka vienība, kas izmanto pašreizējās vērtības modeli, izspriež, vai aktīvs primāri tiek turēts darbības spējas vai finansiālās spējas vajadzībām, un attiecīgi izraugās pašreizējās darbības vērtības novērtēšanas bāzi vai patiesās vērtības novērtēšanas bāzi. Šis faktors un iepriekš minētā sarežģītība un subjektivitāte nozīmē to, ka naudu ienesoša aktīva un naudu neienesoša aktīva kontekstā lietošanas vērtība, visticamāk, ir piemērojama tikai tam, lai uzskaitītu zaudējumus no vērtības samazināšanās vai šo zaudējumu apvērsi.

**Saistību novērtēšanas bāzes**

7.63. Šajā iedaļā ir aplūkotas saistību novērtēšanas bāzes. Šajā iedaļā netiek atkārtots viss, kas tika apspriests sadaļā par aktīviem. Šeit ir aplūkotas šādas novērtēšanas bāzes:

* vēsturiskās izmaksas;
* izpildes izmaksas un
* patiesā vērtība.

**Vēsturiskās izmaksas**

7.64. Saistību vēsturiskās izmaksas:

*Atlīdzība, kas saņemta par pienākuma uzņemšanos, no kuras atskaitītas darījuma izmaksas, saistību uzņemšanās brīdī.*

7.65. Atlīdzība ir samaksa, kas sniegta naudā, naudas ekvivalenta vai citas sniegtās atlīdzības vērtība. Saskaņā ar vēsturisko izmaksu modeli sākotnējos novērtējumus koriģē ar kādu paņēmienu, lai parādītu tādus faktorus kā procentu uzkrāšanos, atlaides pieaugumu vai uzcenojuma amortizāciju.

7.66. Ja saistību laika vērtība ir būtiska, piemēram, ja ir svarīgs laika ilgums pirms norēķinu termiņa iestāšanās, nākotnes maksājuma summu diskontē tā, lai brīdī, kad saistības tiek sākotnēji novērtētas, tā attēlotu saņemtās summas vērtību. Nākotnes maksājuma summas un saistību pašreizējās vērtības starpību amortizē saistību darbības periodā, lai saistību summa atbilstu prasītajam maksājumam brīdī, kad pienāk termiņš.

7.67. Vēsturiskās izmaksas ir atbilstošas, ja saistības, visticamāk, tiks nokārtotas noteiktajos termiņos. Tomēr vēsturiskās izmaksas nevar piemērot attiecībā uz saistībām, kuras nerodas darījuma rezultātā, piemēram, attiecībā uz saistībām atlīdzināt zaudējumus par kaitējumu vai civiltiesisko kaitējumu. Visticamāk, tās nesniegs nozīmīgu informāciju, ja saistības tika uzņemtas darījumā bez atlīdzības, jo tās patiesi neatveido vienības resursu prasījumus. Vēsturiskās izmaksas ir arī grūti piemērot saistībām, kuru summas var mainīties, piemēram, noteiktu pabalstu pensiju saistībām.

**Izpildes izmaksas**

7.68. Izpildes izmaksas ir:

*Izmaksas, ko vienība uzņemsies, lai izpildītu pienākumus, ko rada saistības, pieņemot, ka tā to darīs iespējami lētākajā veidā novērtēšanas datumā.*

7.69. Ja izpildes izmaksas ir atkarīgas no nenoteiktiem notikumiem nākotnē, izpildes izmaksu aplēsē, kuras mērķis ir atspoguļot visus iespējamos rezultātus objektīvā veidā, ņem vērā visus iespējamos rezultātus.

7.70. Ja izpilde nozīmē, ka ir jāizdara darbs, piemēram, ja saistības ir labot videi nodarīto kaitējumu, attiecīgās izmaksas ir izmaksas, kuras vienībai radīsies. Tās var būt izmaksas, kas vienībai rodas, ja tā pati veic neatbilstības novēršanas darbu vai ja tā noslēdz līgumu ar trešo personu par darba veikšanu. Tomēr trešās personas nolīgšanas izmaksas ir atbilstīgas tikai tad, ja līgumuzņēmēja piesaistīšana ir izmaksu ziņā lētākais pienākuma izpildes veids.

7.71. Ja vienība pati izpildīs saistības, izpildes izmaksās neietver pārpalikumu, jo nekāds šāds pārpalikums neataino vienības resursu izmantošanu. Ja izpildes izmaksas nosaka, pamatojoties uz līgumslēdzēja nodarbināšanas izmaksām, summā netieši tiks iekļauta līgumslēdzēja prasītā peļņa, jo kopējā summa, ko iekasē līgumslēdzējs, būs vienības resursu prasījums.

7.72. Ja izpilde nenotiek ilgāku laiku, naudas plūsmas ir nepieciešams diskontēt, lai atspoguļotu saistību vērtību novērtēšanas datumā.

7.73. Izpildes izmaksas parasti ir atbilstīgas saistību novērtēšanai, izņemot gadījumos, kad vienība var saņemt atbrīvojumu no pienākuma izpildes par summu, kas ir zemāka par izpildes izmaksām.

**Patiesā vērtība**

7.74. Saistību patiesā vērtība ir:

*Cena, kas tiktu samaksāta, lai nodotu saistības pareizi rīkotā tirgus dalībnieku darījumā novērtēšanas datumā.*

7.75.Patiesā vērtība varētu būt atbilstoša, piemēram, ja saistības ir attiecināmas uz sakārtotā tirgū kotētas noteiktas likmes, cenas vai indeksa izmaiņām. Tomēr gadījumos, kad spēja nodot saistības ir ierobežota un nav skaidri noteikts, ar kādiem noteikumiem šādu nodošanu varētu veikt, patiesā vērtība ir vājāka. Tas jo īpaši tā ir gadījumos, kad saistības izriet no pienākumiem darījumos bez atlīdzības, jo diez vai šādām saistībām būs sakārtots tirgus.

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina konceptuālās pamatnostādnes, bet nav to sastāvdaļa.*

**Konceptuālo pamatnostādņu izstrādes priekšvēsture un to atjaunināšana**

BC7.1. Publiskā sektora vienību vispārīgo finanšu ziņojumu sniegšanas konceptuālās pamatnostādnes (konceptuālās pamatnostādnes) tika apstiprinātas 2014. gada septembrī. Izstrādājot konceptuālās pamatnostādnes, tika iekļauti vairāki apspriežu dokumenti un publiskotie projekti. Pēc konceptuālo pamatnostādņu apstiprināšanas *IPSASB* noteiktajā laikā tās nebija pārskatījusi. Lai arī tika pausti viedokļi, ka konceptuālajām pamatnostādnēm ir jābūt “dzīvam dokumentam”, kas tiek regulāri atjaunināts, pastāvēja plašāks viedoklis, ka tās ir “jānoliek plauktā” uz nozīmīgu periodu. Pārāk bieži konceptuālo pamatnostādņu grozījumi varētu arī vājināt pamatnostādnēs paredzēto *IPSASB* pārskatatbildību skaidrot standartu līmenī izstrādātās pieejas.

BC7.2. 2018. gadā, kad 2014. gada konceptuālās pamatnostādnes tika piemērotas standartu izstrādē jau ilgāk nekā trīs gadus, *IPSASB* izvērtēja, ka būtu lietderīgi ierobežotā apmērā pārskatīt noteiktus konceptuālo pamatnostādņu aspektus. *IPSASB* projekts par novērtēšanu bija galvenais faktors. Turklāt Starptautisko grāmatvedības standartu padome (*IASB*) gatavojās izdot savas galīgās konceptuālās pamatnostādnes, kurās pēc 2014. gada tika iekļauti pilnveidojumi par novērtējumiem, kas ir iespējami nozīmīgi publiskajam sektoram. Tāpēc *IPSASB* 2018. gadā piedāvāja ierobežota apjoma atjaunināšanas projektu, apspriežot tā stratēģiju un darba plānu. Respondenti, ņemot vērā *IPSASB* sniegtos iemeslus, lielā mērā atbalstīja piedāvāto projektu. *IPSASB* uzsāka projektu 2020. gada martā. Publiskotais projekts (*ED*) 76 “Conceptual Framework Update: Chapter 7, Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements” [Konceptuālo pamatnostādņu atjauninājums, 7. nodaļa “Aktīvu un saistību novērtēšana finanšu pārskatos”] tika izdots 2021. gada aprīlī. *IPSASB* izvērtēja jautājumus, ko bija ierosinājuši publiskotā projekta respondenti, noslēdzot pārskatīto 7. nodaļu. Pārskatītā 7. nodaļa kļuva piemērojama pēc apstiprināšanas.

BC7.3. *IPSASB* nolēma, ka 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs sākotnēji jāpievēršas finanšu pārskatu elementu novērtēšanai, lai turpmākajām standartu izstrādes darbībām finanšu pārskatu jomā būtu stingrs un pārredzams pamats. Lai arī daži apspriežu dokumenta “Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements” [Aktīvu un saistību novērtēšana finanšu pārskatos] (turpmāk tekstā – “2010. gada apspriežu dokuments”) respondenti 2010. gadā apšaubīja šo pieeju, *IPSASB* uzskatīja, ka sākotnējais pamatojums ierobežot šā posma tvērumu ir pamatots, un to atkārtoti apstiprināja. Ierobežota apjoma atjaunināšanas projektā, kas tika ierosināts 2020. gadā, šis jautājums netika atkārtoti aktualizēts, un tajā joprojām galvenā uzmanība tika pievērsta finanšu pārskatiem.

**Novērtēšanas mērķis**

BC7.4. Izstrādājot 2014. gada konceptuālās pamatnostādnes, *IPSASB* izvērtēja, vai jāizstrādā īpašs novērtēšanas mērķis. Sākotnēji *IPSASB* uzskatīja, ka atsevišķs novērtēšanas mērķis nav nepieciešams, jo novērtēšanas mērķis drīzāk varētu konkurēt ar finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem un finanšu ziņojumu kvalitātes pazīmēm, nevis tos papildināt. Attiecīgi 2013. gada publiskotajā projektā “Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements” (turpmāk tekstā – “2013. gada publiskotais projekts”) tika piedāvāti faktori, kas jāņem vērā, izraugoties novērtēšanas bāzi, lai tā būtu konsekventa ar finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem un kvalitātes pazīmēm, bet netika iekļauts novērtēšanas mērķis.

BC7.5. Saskaņā ar šo pieeju 2013. gada publiskotajā projektā tika piedāvāts, ka konceptuālajās pamatnostādnēs nebūtu jācenšas noteikt vienu novērtēšanas bāzi (vai to apvienojumu), kas derētu visos gadījumos. *IPSASB* atzina, ka, ierosinot vienu novērtēšanas bāzi, kas būtu izmantojama visos gadījumos, tiktu precizēts tas, kāda ir finanšu pārskatos norādīto dažādo summu savstarpējā saikne, proti, tā ļautu apkopot dažādu aktīvu un saistību summas, lai sniegtu jēgpilnas kopsummas. Tomēr *IPSASB* uzskata, ka nav vienas atsevišķas novērtēšanas bāzes, kas maksimālā apmērā nodrošinātu, ka finanšu pārskati atbilst finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem un sasniedz kvalitātes pazīmes.

BC7.6. 2013. gada publiskotajā projektā tika iekļauts alternatīvs viedoklis, kas piedāvāja novērtēšanas mērķi, pamatojoties uz to, ka konceptuālās pamatnostādnes, kas nesasaista novērtēšanas mērķi ar finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem, ir nepilnīgas un varētu ierobežot *IPSASB* spēju pieņemt konsekventus lēmumus par novērtēšanu finanšu ziņojumu standartos un ilgākā laikā. Turklāt, ja nav novērtēšanas mērķa, ar alternatīvo viedokli tika pausts uzskats, ka pastāv risks, ka līdzīgas aktīvu un saistību klases tiktu vērtētas, izmantojot dažādas un/vai neatbilstošas novērtēšanas bāzes. Ar alternatīvo viedokli tika piedāvāts šāds novērtēšanas mērķis:

*izraudzīties tādus novērtēšanas atribūtus, kas visticamāk atspoguļo vienības finansiālo spēju, darbības spēju un pakalpojumu izmaksas tādā veidā, kas būtu noderīgi vienības pārskatatbildības nodrošināšanai un lēmumu pieņemšanas nolūkos.*

BC7.7. Daudzi respondenti, lai arī kopumā atzinīgi vērtēja 2013. gada publiskotajā projektā sniegto pieeju, atbalstīja alternatīvo viedokli. Arī *IPSASB* atzina viedokli, ka konceptuālo pamatnostādņu pieejai attiecībā uz novērtēšanu jābūt iedvesmojošai un ka konceptuālajās pamatnostādnēs jānosaka viens novērtēšanas modelis vai viena novērtēšanas bāze, kas pamatota ar ideālu kapitāla koncepciju.[[10]](#footnote-11) *IPSASB* piekrīt, ka kapitāla koncepcija saistībā ar darbības spēju ir atbilstīga un ka to varētu attīstīt attiecībā uz publiskā sektora vienībām, kuru primārais mērķis ir pakalpojumu sniegšana. Tomēr, ja pieņem šādu novērtēšanas mērķi, īstenībā ir skaidri jāatzīst, ka, paziņojot finansiālo stāvokli, darbības spējas atveidojumā kārtējo izmaksu novērtējumi ir pārāki par vēsturisko izmaksu novērtējumiem. Ņemot vērā BC7.25.–BC7.27. punktā aplūkotos iemeslus, *IPSASB* uzskata, ka vēsturisko izmaksu novērtējumi bieži vien atbilst novērtēšanas mērķim un tāpēc tiem būtu jāpiešķir atbilstošs uzsvars konceptuālajās pamatnostādnēs.

BC7.8. Tādējādi *IPSASB* pārliecināja to respondentu viedokļi, kas apgalvoja, ka novērtēšanas mērķis ir nepieciešams, lai vadītu standartu līmenī pieņemtos lēmumus par novērtēšanas bāzes atlasi. Tomēr *IPSASB* atzīmēja, ka aktīvi un saistības dažādos veidos veicina vienību darbības finansiālos rezultātus un finansiālo stāvokli un ka šāds novērtējums jāveic, pamatojoties uz to, kādā apmērā tie veicina darbības spēju un finansiālo spēju. *IPSASB* secināja, ka novērtēšanas mērķa sasaiste ar ideālo kapitāla koncepciju varētu nevajadzīgi ierobežot novērtēšanas bāzes izvēli. *IPSASB* tāpēc noraidīja viedokli, ka novērtēšanas mērķis jāpieņem, pamatojoties uz ideālo kapitāla koncepciju, un atkārtoti apstiprināja savu viedokli, ka standartu izstrādei publiskajā sektorā atbilstoša ir jaukta novērtēšanas pieeja.

BC7.9. *IPSASB* izvērtēja, vai ar alternatīvo viedokli piedāvātais novērtēšanas mērķis ir atbilstošs. Daži respondenti apgalvoja, ka piedāvātais novērtēšanas mērķis ir pārāk pielīdzināts pašreizējās vērtības rādītājiem. Tomēr *IPSASB* uzskatīja, ka atsauce “pakalpojumu izmaksām” sniedz pietiekamu saikni ar vēsturiskajām izmaksām, jo pakalpojumu izmaksas var noteikt, izmantojot gan vēsturisko izmaksu novērtējumus, gan pašreizējās vērtības novērtējumus. *IPSASB* tāpēc pieņēma šādu novērtēšanas mērķi, kas tikai minimāli atšķiras no alternatīvajā viedoklī piedāvātā:

*Izraudzīties tādas novērtēšanas bāzes, kas visticamāk atspoguļo vienības pakalpojumu izmaksas, darbības spēju un finansiālo spēju tādā veidā, kas ir noderīgs vienības pārskatatbildības nodrošināšanai un lēmumu pieņemšanas nolūkos.*

BC7.10. *IPSASB* arī atzīmēja, ka trūkumus, ko rada dažādu novērtēšanas bāžu izmantošana, var mazināt šādi:

* izraugoties dažādas novērtēšanas bāzes tikai tad, ja to attaisno ekonomiskie apstākļi, tādējādi nodrošinot, ka aktīvi un saistības tiek norādīti saskaņā ar vienu bāzi, ja apstākļi ir līdzīgi, un
* pieprasot pārredzamu uzrādīšanu un paskaidrojošo informāciju, lai nodrošinātu, ka izmantotās novērtēšanas bāzes un saskaņā ar katru bāzi norādītās summas ir skaidras.

BC7.11. *IPSASB* atkārtoti apstiprināja, ka ir nepieciešams novērtēšanas mērķis, un esošo formulējumu ierobežota apjoma atjaunināšanas projekta laikā.

**Sākotnējā novērtēšana**

BC7.12. Daži *ED* 76 respondenti pauda viedokli, ka *IPSASB* nebija nošķīrusi novērtēšanu atzīšanas brīdī (sākotnējo novērtēšanu) no novērtēšanas, kas tiek veikta pēc atzīšanas (turpmāka novērtēšana). *IPSASB* tāpēc nolēma iekļaut apakšiedaļu par sākotnējo novērtēšanu. Tajā ir precizēts, ka sākotnēji novērtē pēc darījuma cenas, izņemot, ja darījuma cenas dati nav pieejami vai ja ir kāda cita patiesāka novērtēšanas bāze. Šādā gadījumā izmanto domātās izmaksas, par kurām prasības un norādījumi ir sniegti standartu līmenī.

BC7.13. Vēsturiskās izmaksas ir darījuma cena, kurai pieskaitītas darījuma izmaksas attiecībā uz aktīviem vai atskaitītas darījuma izmaksas attiecībā uz saistībām. Darījuma izmaksas var būt nozīmīgas, un to neiekļaušana var pasliktināt finanšu pārskatu lietderību. *IPSASB* izvērtēja, kā pareizi rīkoties ar darījuma izmaksām attiecībā uz saistībām. *IPSASB* piekrita, ka ir atbilstoši atskaitīt darījuma izmaksas no darījuma cenas, jo tādējādi tiek atainota saistību ekonomika. Piemēram, vienība aizņemas 1 000 000 VV, no tām darījuma izmaksas ir 100 000 VV. Vēsturiskās izmaksas ir 900 000 VV. Tas tā ir tāpēc, ka uzreiz pēc 1 000 000 VV saņemšanas darījuma izmaksas 100 000 VV atmaksā darījuma partnerim, un vienībai paliek 900 000 VV. Darījuma izmaksas 100 000 VV iekļauj procentu izdevumos visā instrumenta termiņā, jo uzskaites vērtība 900 000 VV norēķina datumā ir pieaugusi līdz 1 000 000 VV.

**Turpmākās novērtēšanas sistēma**

BC7.14. 2014. gada konceptuālo pamatnostādņu 7. nodaļā nebija skaidri norādīti novērtēšanas līmeņi. *IASB* 2018. gada Finanšu ziņojumu sniegšanas konceptuālajās pamatnostādnēs ir nošķirti trīs novērtēšanas līmeņi:

a) novērtēšanas bāžu rādītāji vai kategorijas (pēdējais minētais termins ir izmantots *IASB* secinājumu pamatā);

b) novērtēšanas bāzes un

c) novērtēšanas paņēmieni.

BC7.15. *IPSASB* uzskatīja, ka dažādu līmeņu nošķiršana un *IASB* pieejas izmantošana varētu sniegt analītisku sistēmu, pamatojoties uz kuru tiek izstrādātas novērtēšanas prasības un norādījumi. Tā kā rādītāju un novērtēšanas bāžu nošķīrums varētu radīt neskaidrību, *ED* 76 un *ED* 77 “Novērtēšana” vajadzībām tika pieņemti šādi trīs līmeņi:

a) **novērtēšanas modeļi** – plašs pieeju klāsts, ko izmanto aktīvu un saistību novērtēšanai, lai tos iekļautu finanšu pārskatos;

b) **novērtēšanas bāzes** – konkrēti aktīvu un saistību novērtēšanas veidi, kas sniedz informāciju, kura vislabāk atbilst izraudzītā novērtēšanas modeļa kvalitātes pazīmēm;

c) **novērtēšanas paņēmieni** – metodes, kā aplēst aktīva vai saistību novērtējuma summu saskaņā ar izraudzīto novērtēšanas bāzi.

BC7.16. Nosakot novērtēšanas modeļus un novērtēšanas bāzes, *IPSASB* atkārtoti apstiprināja 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs pausto viedokli, ka nav vienas novērtēšanas bāzes, kura vislabāk atbilstu novērtēšanas mērķim. Saskaņā ar šo viedokli *IPSASB* secināja, ka ir vairāki novērtēšanas modeļi, kas vislabāk atbilst novērtēšanas mērķim. Attiecīgi *IPSASB* norādīja, ka vēsturisko izmaksu modelis ir viens no diviem modeļiem, un paturēja vēsturiskās izmaksas kā novērtēšanas bāzi gan aktīviem, gan saistībām.

BC7.17 Daži *ED* 76 respondenti apstrīdēja terminu “novērtēšanas hierarhija”, jo hierarhija nozīmē novērtēšanas modeļu, novērtēšanas bāžu un novērtēšanas paņēmienu prioritātes noteikšanu. *IPSASB* nebija nodoma noteikt prioritāti. Tāpēc *IPSASB* nolēma pārdēvēt terminu “novērtēšanas hierarhija” par “turpmākās novērtēšanas sistēma”. Ar šīm izmaiņām tika arī uzsvērts, ka konceptuālās pamatnostādnes attiecas uz turpmāko novērtēšanu, nevis sākotnējo novērtēšanu.

BC7.18. *IPSASB* izvērtēja, vai konceptuālajās pamatnostādnēs norādīt un apspriest novērtēšanas paņēmienus. *IPSASB* secināja, ka konceptuālajās pamatnostādnēs nav atbilstoši sīki analizēt novērtēšanas paņēmienus un ka norādījumi jāsniedz standartu līmenī. Tāpēc, apspriežot turpmākās novērtēšanas sistēmu, konceptuālajās pamatnostādnēs ir paskaidrots, ka novērtēšanas paņēmieni ir nepieciešami, lai praksē īstenotu pašreizējās vērtības novērtēšanas bāzes. Tomēr konceptuālajās pamatnostādnēs nav norādīti vai analizēti konkrēti paņēmieni. Norādījumi par novērtēšanas paņēmieniem ir sniegti standartu līmenī.

*Vienībai specifiskas un vienībai nespecifiskas vērtības, novērojamība tirgū, sākotnējās un izejošās vērtības*

BC7.19. 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs novērtēšanas bāzes ir klasificētas šādi: i) ir vai nav vienībai specifiskas, ii) vai tās sniedz informāciju, kas ir novērojama sakārtotā tirgū, un iii) vai tās sniedz sākotnējās vai izejošās vērtības. *IPSASB* uzskatīja, ka vienībai specifiskas un vienībai nespecifiskas novērtēšanas bāzes nošķiršanai un saiknei starp novērtēšanas mērķi un kvalitātes pazīmēm ir nozīme. Tas norāda, vai novērtēšanas bāzes ataino tirgus dalībnieku gaidas un ietekmē novērtēšanas bāzes atlasi.

BC7.20. *IPSASB* nolēma, ka novērojamība tirgū ir atbilstīga, lai izraudzītos novērtēšanas paņēmienu, tiklīdz ir izvēlēta novērtēšanas bāze, nevis lai tieši izraudzītos pašu novērtēšanas bāzi. Saskaņā ar BC7.18. punktā sniegto secinājumu, ka sīkus norādījumus par novērtēšanas paņēmieniem ir atbilstošāk sniegt standartu līmenī, *IPSASB* nolēma konceptuālajās pamatnostādnēs nesaglabāt diskusiju par novērojamību tirgū, bet atsaukties uz “novērojamu datu pieejamību” kā piemēru tam, kādu faktoru ņemt vērā, izraugoties novērtēšanas paņēmienu.

BC7.21. Aktīviem sākotnējās vērtības atspoguļo iegādes, būvniecības vai izstrādes izmaksas. Izejošās vērtības ir noteiktas, pamatojoties uz ekonomisko labumu no pārdošanas. Saistībām sākotnējās vērtības parasti parāda, kāda ir uzņemto saistību summa, savukārt izejošās vērtības parāda, kāda summa ir nepieciešama, lai izpildītu vai nodotu saistības. Retākos gadījumos sākotnējās vērtības parāda, kāda ir pieņemto saistību summa, savukārt izejošās vērtības parāda, kāda summa ir nepieciešama, lai atbrīvotu vienību no pienākuma.

BC7.22. *IPSASB* uzskata, ka galvenais faktors, izraugoties pašreizējās vērtības novērtēšanas bāzi, ir novērtēšanas mērķis, jo īpaši tas, vai aktīvu primāri tur darbības spējas vai finansiālās spējas dēļ, un saistību pazīmes. *IPSASB* secināja, ka ir noderīgi nošķirt sākotnējās un izejošās vērtības, lemjot par to, vai pasākums ietver darījuma izmaksas, un, ja tā ir, vai par aktīva iegādi vai pārdošanu vai par saistību uzņemšanos vai nokārtošanu. Tādēļ konceptuālajās pamatnostādnēs ir iekļauta augsta līmeņa diskusija par sākotnējām un izejošām vērtībām, bet nav sniegta tabulas veidā konkrētu novērtēšanas bāžu klasifikācija kā sākotnējā vai izejošā bāze.

**Pieeja, kā noteikt konceptuālajās pamatnostādnēs aplūkotās novērtēšanas bāzes**

BC7.23. Pārskatot 7. nodaļu, *IPSASB* norādīja divas pieejas, kā noteikt novērtēšanas bāzes un kādi ir norādījumi par tām. Pirmā pieeja sniegtu norādījumus par daudzām novērtēšanas bāzēm neatkarīgi no tā, vai tās tiek izmantotas pašreizējo standartu līmeņa literatūrā vai arī tās, visticamāk, tiks izmantotas standartu izstrādē nākotnē. Otrā pieeja uzmanību vērstu uz visbiežāk izmantotajām novērtēšanas bāzēm.

BC7.24. *ED* 76 dokumentā *IPSASB* nolēma pieņemt otro pieeju, jo uzskatīja, ka šī pieeja vairāk palīdz *IPSASB* izstrādāt standartus un finanšu pārskatu sagatavotājiem – kā noteikt grāmatvedības politiku darījumiem un notikumiem, attiecībā uz kuriem nav standarta līmeņa prasību un norādījumu. *IPSASB* atkārtoti izvērtēja šo pieeju, ņemot vērā viedokļus, ko bija pauduši daži *ED* 76 respondenti, kas aizstāvēja plašāku pieeju. *IPSASB* atzina jautājumu, ka jāsniedz norādījumi par plašāku novērtēšanas bāžu klāstu, bet secināja, ka ieguvumi, ko sniedz koncentrētāka pieeja, atsver jebkādus trūkumus. Proti, *IPSASB* secināja, ka tādu novērtēšanas bāžu iekļaušana, kuras standartu līmenī tiktu lietotas reti, bet dažos gadījumos nekad, varētu mulsināt lietotājus. *IPSASB* arī atzina, ka tas, ka novērtēšanas bāze nav apspriesta 7. nodaļā, neizslēdz iespēju to pieņemt standartu līmenī. Šādos gadījumos iemesls šādas novērtēšanas bāzes pieņemšanai tiks paskaidrots standarta secinājumu pamatā.

**Aktīvu novērtēšanas bāzes**

*Vēsturiskās izmaksas*

BC7.25. Vēsturiskās izmaksas ir novērtēšanas bāze, ko piemēro daudzās jurisdikcijās. Daudzi pirms konceptuālo pamatnostādņu 2014. gada versijas sagatavotā apspriežu dokumenta un publiskotā projekta respondenti aizstāvēja viedokli turpināt plaši izmantot vēsturiskās izmaksas kā novērtēšanas bāzi, galvenokārt apvienojumā ar citām novērtēšanas bāzēm. Viņi pamatoja šo viedokli ar atsauci uz pārskatatbildības mērķi, kā arī vēsturisko izmaksu informācijas saprotamību un pārbaudāmību. Viņi arī atzīmēja, ka, tā kā vēsturiskās izmaksas tiek plaši piemērotas apvienojumā ar citām novērtēšanas bāzēm, turpinot tās lietot, nebūs īstenošanas izmaksu, kas varētu rasties, ja, nākotnē pārskatot esošo standartu, kurā prasīts vai atļauts izmantot vēsturiskās izmaksas, tiktu prasīts izmantot citu novērtēšanas bāzi.

BC7.26. Daži respondenti uzskatīja, ka informācija par vēsturiskajām izmaksām sniedz ļoti nozīmīgu pamatu pakalpojumu izmaksu ziņošanai, jo vēsturisko izmaksu un vienības faktiski veikto darījumu savstarpējā saikne ir svarīga, vērtējot pārskatatbildību. Proti, vēsturiskās izmaksas sniedz informāciju, ko resursu sniedzēji var izmantot, lai novērtētu izvērtēto nodokļu patiesumu vai to, kā ir izlietoti resursi, kurus viņi ir kā citādi snieguši pārskata periodā.

BC7.27. *IPSASB* piekrita, ka daudzējādā ziņā ir nozīmīgi sniegt informāciju par darījumiem, kurus vienība ir faktiski veikusi, un atzina, ka lietotājus interesē pakalpojumu izmaksas, kas balstītas uz faktiskiem darījumiem. Vēsturiskās izmaksas sniedz informāciju par to, kādas ir pakalpojumu faktiskās izmaksas pārskata periodā, nevis kādas būs to izmaksas nākotnē; cenu veidošanas lēmumi, kas pieņemti, pamatojoties uz vēsturisko izmaksu informāciju, var veicināt godīgumu pret pakalpojumu patērētājiem.

BC7.28. *IPSASB* arī atzina to respondentu viedokli, kuri uzskata, ka vēsturisko izmaksu izmantošana palīdz salīdzināt faktiskos finansiālos rezultātus ar apstiprināto budžetu. *IPSASB* atzīst, ka budžeti bieži vien var tikt sagatavoti uz vēsturisko izmaksu bāzes un ka tādā gadījumā vēsturiskās izmaksas atvieglo salīdzināšanu ar budžetu.

BC7.29. *IPSASB* arī atzina pretēju viedokli, ka pakalpojumu sniegšanas izmaksas, kas novērtētas un paziņotas, ņemot vērā vērtību, kas tika izlietota, lai sniegtu šos pakalpojumus, sniedz lietderīgu informāciju gan pārskatatbildības, gan lēmumu pieņemšanas nolūkos. Tā kā vēsturiskās izmaksas neatspoguļo aktīvu vērtību to patērēšanas laikā, tās nesniedz informāciju par to vērtību apstākļos, kad ir būtiska cenu izmaiņu ietekme. *IPSASB* secināja, ka ir svarīgi, lai konceptuālajās pamatnostādnēs būtu sniegta atbilde uz abiem šiem pretējajiem skatījumiem.

BC7.30. Noslēdzot pārskatīto 7. nodaļu, *IPSASB* pārskatīja vēsturisko izmaksu definīcijas formulējumu. *IPSASB* nolēma, ka definīciju var vienkāršot un precizēt šādi:

a) vārdiem “iegādāties un izstrādāt” pievienot vārdu “uzbūvēt”, bet vārdiem “iegāde un izstrāde” pievienot vārdu “būvniecība”, jo būvniecība ir viens no aktīva radīšanas veidiem;

b) izņemt frāzi “kas ir nauda vai naudas ekvivalenti, vai cita sniegtā atlīdzība”, jo tā ir nevajadzīga, un

c) iekļaut frāzi “darījuma izmaksas” kā definīcijas elementu un sniegt termina “darījuma izmaksas” aprakstu. Tas tā ir, jo *IPSASB* pārliecināja arguments, ka daudzos darījumos darījuma izmaksas ir būtisks sākotnējās novērtēšanas summas elements.

*Pašreizējā darbības vērtība*

BC7.31. 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs bija iekļautas aizstāšanas izmaksas kā pašreizējās vērtības novērtēšanas bāze, paredzot, ka tās varētu būt atbilstošas specializētiem aktīviem. Kā atzīmēts BC7.39. punktā, *IPSASB* atjauninātajās konceptuālajās pamatnostādnēs pieņēma *IASB* patiesās vērtības definīciju, kas pamatota ar izejošajām vērtībām. Izmaksu pieejai, kas ir patiesās vērtības novērtēšanas paņēmiens *IFRS* 13 “Patiesā vērtības novērtēšana”, ir dažas līdzības ar aizstāšanas izmaksām. Savstarpēji saistīto faktoru dēļ bija nepieciešams izstrādāt novērtēšanas bāzi, ko var piemērot aktīviem, kas tiek turēti primāri saistībā ar to darbības spēju.

BC7.32. *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs kārtējās izmaksas tika iekļautas gan kā aktīvu, gan kā saistību novērtēšanas bāze. *IPSASB* izvērtēja, vai kārtējās izmaksas jāpieņem kā pašreizējās vērtības novērtēšanas bāze aktīviem, kas tiek turēti primāri to darbības spējas dēļ (skat. BC7.100. punktu, kurā apspriestas saistību kārtējās izmaksas). *IPSASB* pauda viedokli, ka kārtējām izmaksām līdzīga novērtēšanas bāze ir atbilstīga publiskā sektora kontekstā potenciāli specializētiem un nespecializētiem aktīviem, kas tiek turēti darbības spējas dēļ. Tomēr *IPSASB* pauda viedokli, ka šādai novērtēšanas bāzei jāataino aktīva vērtība tā pašreizējā lietojumā, nevis *IASB* kārtējo izmaksu definīcijā minētās ekvivalenta aktīva izmaksas. *IPSASB* šai novērtēšanas bāzei nolēma izmantot terminu “pašreizējā darbības vērtība”.

BC7.33. Pašreizējā darbības vērtība tika izstrādāta aktīviem, kas tiek turēti primāri to darbības spējas dēļ. Nespecializētiem aktīviem to var pamatot ar tirgus novērtēšanas paņēmieniem, kuriem ir līdzība ar tirgus vērtību. Specializētākiem aktīviem var piemērot novērtēšanas paņēmienus, ar kuriem nosaka aktīva vērtību. *ED* 76 tāpēc tika piedāvāta pašreizējā darbības vērtība kā novērtēšanas bāze aktīviem, kas tiek primāri turēti to darbības spējas dēļ, sniedzot šādu definīciju:

*Vienības pakalpojumu sniegšanas mērķiem izmantota aktīva vērtība novērtēšanas datumā.*

BC7.34. *ED* 76 tika iekļauts arī alternatīvs viedoklis. Alternatīvā viedokļa galvenie punkti bija šādi:

* definīcija ir neskaidra, galvenokārt vārda “vērtība” neskaidrības dēļ;
* tā kā definīcijā trūkst skaidrības, pastāv risks, ka netiks sasniegtas finanšu ziņojumu kvalitātes pazīmes, un
* definīcijā galvenā uzmanība jāvērš uz aktīva, ko izmanto saistībā ar tā pakalpojumu potenciālu, aizstāšanas izmaksām.

BC7.35. Ar alternatīvo viedokli tika piedāvāta šāda definīcija:

*Izmaksas, kas nepieciešamas, lai aizstātu aktīvā ietverto pakalpojumu potenciālu novērtēšanas datumā.*

BC7.36. Vairums *ED* 76 respondentu atbalstīja viedokli, ka patiesā vērtība nav piemērota aktīviem, kas tiek turēti primāri to darbības spējas dēļ, tāpēc jāizstrādā publiskajam sektoram specifiska pašreizējā vērtība attiecībā uz aktīviem. Daži respondenti bija vienisprātis ar alternatīvajā viedoklī pausto domu, ka piedāvātā definīcija ir neskaidra. Citi respondenti uzskatīja, ka jābūt skaidrākam pašreizējās darbības vērtības pamatojumam.

BC7.37. *IPSASB* uz šiem jautājumiem atbildēja tādējādi, ka pieņēma definīciju, kas vērsta gan uz aktīvu, gan aktīva pakalpojumu potenciālu:

*Summa, ko institūcija maksātu par aktīva atlikušo pakalpojuma potenciālu novērtēšanas datumā.*

BC7.38. Norādījumos ir precizēti pieņēmumi, kas pamato pašreizējo darbības vērtību. Šie pieņēmumi ir sniegti 7.38. punktā. Tajos ir norādīts, ka saskaņā ar pašreizējo darbības vērtību veiktajos novērtējumos tiek aplēsta summa, ko vienība maksātu par aktīva atlikušo pakalpojuma potenciālu lētākajā veidā. Pašreizējā darbības vērtība tiek noteikta, pamatojoties uz aktīva pašreizējo lietojumu tā pašreizējā atrašanās vietā.

*Patiesā vērtība*

BC7.39. Īsi pirms 2014. gada konceptuālo pamatnostādņu pabeigšanas *IASB* apstiprināja *IFRS* 13. *IFRS* 13 tika pieņemta patiesās vērtības definīcija, skaidri pamatojoties uz izejošo vērtību. Tā atšķīrās no *IPSASB* literatūrā izmantotās patiesās vērtības definīcijas, kas bija saskaņota ar patiesās vērtības definīciju pirms *IFRS* 13 pieņemšanas. *IPSASB* nolēma mainīt patiesās vērtības definīcijas nosaukumu uz “tirgus vērtība”. Mērķis bija novērst, ka divi starptautisko standartu izstrādātāji turpmāko standartu izstrādē izmanto terminu “patiesā vērtība”, kam ir atšķirīgas definīcijas. Atšķirībā no pārskatītās *IASB* termina “patiesā vērtība” definīcijas termins “tirgus vērtība” varētu būt atbilstošs nespecializētiem, fiziskiem aktīviem, kas tiek turēti darbības spējas dēļ, kā arī aktīviem, kas tiek turēti finansiālās spējas dēļ. Kopš 2014. gada *IPSASB* veiktā darba standartu līmenī, jo īpaši finanšu instrumentu jomā, *IPSASB* secināja, ka vienībai nespecifiskas pašreizējās vērtības novērtēšanas bāze ir nepieciešama gan aktīviem, gan saistībām. Šis viedoklis tika atainots *IPSAS* 41 “Finanšu instrumenti” un ilustratīvajā publiskotajā projektā apspriežu dokumentā “Novērtēšana”.

BC7.40. Tāpēc atjauninātajā novērtēšanas nodaļā ir iekļauta gan aktīvu, gan saistību patiesā vērtība, kas noteikta, pamatojoties uz *IASB* patiesās vērtības definīciju, kas pamatota ar izejošajām vērtībām. Ņemot vērā, ka patiesā vērtība ir pamatota ar izejošām vērtībām, un ņemot vērā tās pamatā esošos pieņēmumus, *IPSASB* secināja, ka patiesā vērtība nav piemērota aktīviem, kas tiek turēti primāri to darbības spējas dēļ. *IPSASB* apzinās, ka patiesā vērtība tika pieņemta dažās jurisdikcijās kā pašreizējās vērtības novērtējums šādiem aktīviem un tika pielāgota šiem aktīviem, piemēram, reinterpretējot principu “augstākais un labākais izmantošanas veids”. *IPSASB* secināja, ka šādi pielāgojumi varētu nozīmēt to, ka vairs netiek nodrošināta saskanība ar *IASB* norādījumiem.

**Novērtēšanas bāzes un pieejas attiecībā uz aktīviem, kas nav iekļauti atjauninātajās konceptuālajās pamatnostādnēs**

BC7.41. Atjauninātajā redakcijā nav iekļautas šādas novērtēšanas bāzes un pieejas attiecībā uz aktīviem, kas bija iekļautas 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs:

* tirgus vērtība;
* aizstāšanas izmaksas un
* neto pārdošanas cena.

BC7.42. Lietošanas vērtība tika iekļauta kā novērtēšanas bāze 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs. Tā netika iekļauta kā novērtēšanas bāze atjauninātajās konceptuālajās pamatnostādnēs, kurā iekļauta vispārīga diskusija par lietošanas vērtību.

BC7.43. Iekļaušanai 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs tika izvērtētas, bet noraidītas šādas novērtēšanas bāzes:

* simboliskā vērtība;
* sinerģiskā vērtība un
* apbusēji izdevīga vērtība.

BC7.44. *IPSASB* ierobežota apjoma atjauninājumu projektā, pārskatot 7. nodaļu, neizvērtēja šīs novērtēšanas bāzes.

BC7.45. Izstrādājot 2014. gada konceptuālās pamatnostādnes, *IPSASB* arī izvērtēja un noraidīja zaudējamās vērtības modeli, kas ir novērtēšanas bāzes atlases pieeja, nevis pati novērtēšanas bāze.

*Tirgus vērtība*

BC7.46. Aktīvu tirgus vērtība 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs tika definēta šādi:

*Summa, par kādu informēti, ieinteresēti dalībnieki varētu veikt aktīva apmaiņu nesaistīto pušu principam atbilstošā darījumā.*

BC7.47. Ņemot vērā lēmumu iekļaut patieso vērtību un pašreizējo vērtību kā novērtēšanas bāzes pašreizējās vērtības modelī, *IPSASB* izvērtēja, vai ir nepieciešams saglabāt tirgus vērtību kā aktīvu novērtēšanas bāzi. *IPSASB* uzskatīja, ka patiesā vērtība ir pašreizējās vērtības novērtēšanas bāze, kas vislabāk atbilst novērtēšanas mērķim, ja aktīvus tur finansiālās spējas dēļ, un lai noteiktu saistību summu, ko var nodot trešajai personai saskaņā ar pašreizējiem tirgus nosacījumiem, Pašreizējā darbības vērtība ir pašreizējās vērtības novērtēšanas bāze, kas vislabāk atbilst novērtēšanas mērķim, ja aktīvus tur darbības spējas dēļ, jo tā neietver tirgus pieņēmumu “augstākais un labākais izmantošanas veids”, un kā vienībai specifiska novērtēšanas bāze tā neataino tirgus dalībnieku gaidas. Tāpēc *IPSASB* secināja, ka nav nepieciešams saglabāt tirgus vērtību kā novērtēšanas bāzi. Tirgus paņēmienus var izmantot, lai praksē īstenotu patiesās vērtības un pašreizējās darbības vērtības novērtēšanas bāzes. Norādījumi par šiem paņēmieniem ir sniegti standartu līmenī.

BC7.48. Lielais vairums *ED* 76 respondentu atbalstīja *IPSASB* argumentāciju par tirgus vērtības neiekļaušanu. *IPSASB* apstiprināja, ka tirgus vērtība nav jāiekļauj pārskatītajā 7. nodaļā.

*Aizstāšanas izmaksas*

BC7.49. Aizstāšanas izmaksas 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs tika definētas šādi:

*Taupīgākās izmaksas, kas vienībai nepieciešamas, lai aizstātu aktīva pakalpojumu potenciālu (tostarp summa, ko vienība saņems par tā utilizāciju aktīva lietderīgās lietošanas laika beigās) pārskata datumā.*

BC7.50. Ņemot vērā lēmumu iekļaut pašreizējo darbības vērtību kā atbilstošāko pašreizējās vērtības novērtēšanas bāzi ekspluatācijas aktīviem, *IPSASB* izvērtēja, vai ir nepieciešams saglabāt aizstāšanas izmaksas kā novērtēšanas bāzi. *IPSASB* uzskatīja, ka pamats aizstāšanas izmaksu kā novērtēšanas bāzes iekļaušanai 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs bija pārliecinošs, proti, ka atbilstošai specializētu aktīvu novērtēšanas bāzei jāsniedz informācija par šā aktīva pakalpojuma potenciāla izmaksām. Kā minēts iepriekš, pašreizējā darbības vērtība ir novērtēšanas bāze, ko var piemērot gan specializētiem, gan nespecializētiem aktīviem. Novērtēšanas paņēmienus var izraudzīties atbilstoši aktīva būtībai.

BC7.51. Vairums *ED* 76 respondentu atbalstīja viedokli, ka aizstāšanas izmaksas nav jāiekļauj. Tie, kas izteica pretēju viedokli vai pauda iebildumus par izmaiņām, uzskatīja, ka nav bijis pietiekama skaidrojuma vai ka pašreizējā darbības vērtība netika pienācīgi izstrādāta *ED* 76. Abi šie iebildumi tika atrisināti galīgajā 7. nodaļas redakcijā.

BC7.52. *IPSASB* atzina šos jautājumus, un tie tika ņemti vērā, izstrādājot pašreizējo darbības vērtību un pieņemot tās galīgo redakciju (skat. BC7.31.–BC7.38. punktu). Tika pausts arī viedoklis, ka patiesā vērtība ir piemērota aktīviem, kas netiek ekspluatēti. Kā atzīmēts BC7.40. punktā, *IPSASB* apstiprināja savu viedokli, ka patiesā vērtība nav piemērota aktīviem, ko primāri tur darbības spējas dēļ, un ka šādiem aktīviem nepieciešama publiskajam sektoram specifiska pašreizējās vērtības novērtēšanas bāze.

BC7.53. Daži no respondentiem, kas atbalstīja *ED* 76 piedāvāto pieeju, skaidri atzina *IPSASB* viedokli, ka aizstāšanas izmaksas dublētu jauno novērtēšanas bāzi un ka aizstāšanas izmaksu atstāšana radītu sajukumu. Standartu līmenī izmaksu pieeja, kas ataino aizstāšanas izmaksu aspektus, tiek iekļauta gan pašreizējā darbības vērtībā, gan patiesajā vērtībā kā novērtēšanas paņēmienā standartu līmenī. Tāpēc *IPSASB* apstiprināja savu viedokli, ka aizstāšanas izmaksas nav jāiekļauj atjauninātajā 7. nodaļā.

*Neto pārdošanas cena*

BC7.54. Neto pārdošanas cena ir vienībai specifiska novērtēšanas bāze, kas 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs tika definēta šādi:

*Summa, ko vienība var iegūt no aktīva pārdošanas pēc pārdošanas izmaksu atskaitīšanas.*

BC7.55. Projektā par ilgtermiņa aktīviem un diskontētām darbībām *IPSASB* izvērtēja, vai neto pārdošanas cena jāiekļauj kā alternatīva rādītājam “patiesā vērtība mīnus pārdošanas izmaksas”, lai noteiktu pārdošanai turētu aktīvu atgūstamo summu, ja pārdošanas darījums tiek atrunāts, nevis notiek uz tirgus nosacījumiem. *IPSASB* noraidīja neto pārdošanas cenas iekļaušanu lielākoties pārskatatbildības dēļ un secināja, ka patiesā vērtība ir piemērotāka aktīva atgūstamās summas noteikšanai, jo tā kopumā labāk atbilst finanšu ziņojumu kvalitātes pazīmēm nekā neto pārdošanas cena.

BC7.56. *IPSASB* izvērtēja iespēju kā alternatīvu patiesajai vērtībai izmantot vienībai specifisku pašreizējās vērtības novērtēšanas bāzi aktīviem, ja nav sakārtota tirgus, piemēram, piespiedu pārdošana vai atrunāta pārdošana. Dažās jurisdikcijās tādi notikumi kā finanšu krīzes un pandēmija ir palielinājuši šādas pārdošanas iespējamību. Šie notikumi ietekmē vispārējos tirgus nosacījumus, tādējādi tie ietekmēs arī pārdošanas cenas, tāpēc tās tiks atainotas patiesās vērtības novērtējumos. Papildus vispārējai cenas ietekmei, ja pārdošanas cena ir provizoriski noteikta zemāka par patieso vērtību, ir svarīgi, ka šāda lēmuma ietekme uz vienības finansiālo stāvokli un darbības finansiālajiem rezultātiem ir pilnībā pārredzama, ko panāk, sniedzot ziņas par iespējamo zaudējumu apmēru no pārdošanas. To var panākt, parādot aktīva patiesās vērtības un pārdošanas cenas starpību. *IPSASB* tāpēc secināja, ka, ņemot vērā ierobežoto informāciju, ko sniedz neto pārdošanas cena, nav bijis vajadzības to saglabāt *IPSASB* konceptuālajās pamatnostādnēs.

BC7.57. Pēc *ED* 76 respondentu sniegtajām piezīmēm *IPSASB* arī izanalizēja neto pārdošanas cenas paturēšanas priekšrocības un trūkumus. *IPSASB* atzīmēja, ka:

* neto pārdošanas cena nav definēta *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs;
* *IPSAS* 12 “Krājumi” ir lietota neto realizācijas vērtība. Tomēr, neraugoties uz pirmšķietami līdzīgo terminoloģiju, neto realizācijas vērtība, kas nav iekļauta *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs, ir daudz tuvāka *IASB* pašreizējai patiesās vērtības definīcijai nekā neto pārdošanas cenas definīcijai.

BC7.58. *IPSASB* secināja, ka neto pārdošanas cenas paturēšana to nav pārliecinājusi, un apstiprināja, ka tā nav jāiekļauj pārskatītajā 7. nodaļā.

*Lietošanas vērtība*

BC7.59. Lietošanas vērtība 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs tika definēta šādi:

*Vienības aktīva atlikušā pakalpojumu potenciāla vai spējas radīt ekonomisko labumu pašreizējā vērtība, ja aktīvu turpina lietot, un pašreizējā vērtība neto summai, ko vienība saņems, realizējot aktīvu tā lietderīgās lietošanas laika beigās.*

BC7.60. *IPSASB* izvērtēja, vai saglabāt konceptuālajās pamatnostādnēs lietošanas vērtību kā aktīvu pašreizējās vērtības novērtēšanas bāzi.

BC7.61. *IPSASB* atzīmēja, ka 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs sniegtā lietošanas vērtības definīcija nesaskan ar *IASB* konceptuālajās pamatnostādnēs sniegto, jo tā attiecas ne tikai uz naudu ienesoša aktīva kontekstu, bet iekļauj arī atsauci uz “pakalpojumu potenciālu”. Kopš konceptuālo pamatnostādņu pieņemšanas *IPSASB* ir aizvien lielāku uzsvaru likusi uz to, lai starptautisko standartu izstrādātāji lietotu saskanīgu terminoloģiju un definīcijas.

BC7.62. *IPSASB* atzina lietošanas vērtības nozīmi vērtības samazināšanās novērtējumos (tostarp vērtības samazināšanās apvērses vai guvuma no vērtības samazināšanās novērtējumos). *IPSASB* arī atzīmēja, ka lietošanas vērtības noteikšanai ir nepieciešamas sarežģītas un subjektīvas prognozes par naudas plūsmām, ko rada aktīvs, vai par aktīva sniegto pakalpojumu potenciālu. Sarežģītība palielinās, ja aktīvi rada naudas plūsmas apvienojumā ar citiem aktīviem.

BC7.63. *IPSASB* arī atzina, ka daži aktīvi rada naudas plūsmas un tiek izmantoti pakalpojumu sniegšanai. Šādos apstākļos *IPSASB* atkārtoti apstiprināja, ka finanšu ziņojumu vajadzībām finanšu pārskatu sagatavotājiem ir profesionāli jāizspriež, ar kādu primāro nolūku aktīvs tiek turēts. Saskaņā ar pašreizējās vērtības modeli, ja aktīvus primāri tur darbības spējas dēļ, tiek piemērota pašreizējā darbības vērtība, savukārt ja aktīvus primāri tur finansiālās spējas dēļ, piemēro patieso vērtību. Lietošanas vērtības turpmāka piemērojamība tāpēc, visticamāk, attiecas tikai uz vērtības samazināšanos.

BC7.64. Ņemot vērā šos faktorus, *IPSASB* nolēma aizstāt lietošanas vērtības definīciju, ierosinot ierobežotu diskusiju piedāvātajā atjauninātajā 7. nodaļā *ED* 76.

BC7.65. Vairums *ED* 76 respondentu atbalstīja *IPSASB* piedāvāto pārskatīto pieeju. Respondenti, kas iebilda *IPSASB* piedāvājumam samazināt konceptuālajās pamatnostādnēs apspriesto novērtēšanas bāžu skaitu (skat. BC7.23. un BC7.24. punktu), aizstāvēja viedokli, ka lietošanas vērtība jāsaglabā, lai būtu pieejama *IPSASB* un finanšu pārskatu sagatavotājiem attiecībā arī uz citiem darījumiem un notikumiem, ne tikai vērtības samazināšanos. Šādu apstākļu piemēri netika sniegti.

BC7.66. Tieši otrādi, tika ierosināts, ka lietošanas vērtība nav jāaplūko konceptuālajās pamatnostādnēs, jo tā ir piemērojama tikai attiecībā uz vērtības samazināšanos, un ka norādījumiem jābūt tikai standartu līmenī.

BC7.67. *IPSASB* secināja, ka, lai arī nevar izslēgt plašāku piemērošanu nākotnē, lietošanas vērtības nozīmīgums, visticamāk, attieksies tikai uz vērtības samazināšanos. *IPSASB* arī secināja, ka lietošanas vērtības nozīme attiecībā uz vērtības samazināšanos pamato norādījumu iekļaušanu konceptuālajās pamatnostādnēs. *IPSASB* tāpēc nolēma saglabāt šo pieeju *ED* 76.

BC7.68. Daži respondenti ierosināja, ka *IPSASB* jāprecizē lietošanas vērtības un pašreizējās darbības vērtības atšķirības. *IPSASB* atzīmēja, ka lietošanas vērtība ir izejošā vērtība, tāpēc iekļauj pārdošanas ieņēmumus kā rādītāja elementu. Pašreizējā darbības vērtība ir sākotnējā vērtība, tāpēc neiekļauj pārdošanas ieņēmumus. Tā kā publiskā sektora vienības, attiecībā uz kurām *IPSASB* izstrādā standartus, aktīvus tur galvenokārt pakalpojumu sniegšanai, šī analīze pastiprināja *IPSASB* viedokli, ka šie aktīvi, visticamāk, tiks novērtēti pēc pašreizējās darbības vērtības.

*Simboliskās vērtības*

BC7.69. Dažās jurisdikcijās noteiktus aktīvus finansiālā stāvokļa pārskatā atzīst pēc to simboliskās vērtības; parasti uzrāda vienu atveides valūtas vienību. Šāds traktējums ir pieņemts, lai atzītu aktīvus finansiālā stāvokļa pārskata pamatdaļā, kad ir sarežģīti iegūt to vērtējumu. Respondenti, kas atbalsta simboliskās vērtības, uzskata, ka tās sniedz finanšu pārskatu lietotājiem noderīgu informāciju un palīdz sasaistīt resursu pārvaldību ar uzskaites procesiem.

BC7.70. *IPSASB* atzina, ka šāda pieeja ir paredzēta noderīgas informācijas sniegšanai. Tomēr, izstrādājot 2014. gada konceptuālās pamatnostādnes, vairums *IPSASB* locekļu uzskatīja, ka simboliskās vērtības neatbilst novērtēšanas mērķim, jo tās nesniedz nozīmīgu informāciju par finansiālo spēju, darbības spēju vai pakalpojumu izmaksām. Vairums *IPSASB* secināja, ka lēmums par to, vai atzīt posteni kā aktīvu, ir jāpieņem, kad ir novērtēts, vai šis postenis atbilst aktīva definīcijai un atzīšanas kritērijiem, kā norādīts 5. nodaļā “Finanšu pārskatu elementi” un 6. nodaļā “Atzīšana finanšu pārskatos”. *IPSASB* neturpināja izvērtēt jautājumu par simboliskajām vērtībām ierobežota apjoma atjauninājumu projektā.

*Abpusēji izdevīga vērtība un sinerģiska vērtība*

BC7.71. *IPSASB* uzskata, ka konceptuālo un standartu līmeņa projektu izstrādē novērtē prasības un norādījumus, kas sniegti starptautiskajos vērtēšanas standartos (*IVS*) un valdības finanšu statistikā. Ierobežota apjoma atjauninājuma projektā *IPSASB* novērtēja divus starptautiskajos vērtēšanas standartos iekļautos jēdzienus kā iespējamās novērtēšanas bāzes, ko iekļaut konceptuālajās pamatnostādnēs, proti, abpusēji izdevīga vērtība un sinerģiska vērtība.

BC7.72. Starptautiskajos vērtēšanas standartos abpusēji izdevīga vērtība ir definēta kā aplēsta cena par aktīva vai saistību nodošanu starp diviem noteiktiem, informētiem un darījumā ieinteresētiem dalībniekiem, kas ataino šo dalībnieku attiecīgās intereses.

BC7.73. Starptautiskajos vērtēšanas standartos sinerģiska vērtība ir definēta kā divu vai vairāku aktīvu vai interešu apvienojuma rezultāts, kur apvienotā vērtība ir lielāka nekā atsevišķu vērtību summa.

BC7.74. Abpusēji izdevīga vērtība līdzinās neto pārdošanas cenai, un sinerģiskā vērtība attiecas uz uzskaites vienību. *IPSASB* izvērtēja neto pārdošanas cenu ierobežota apjoma atjauninājumu projektā un nolēma nepaturēt šo novērtēšanas bāzi (skat. iepriekš BC7.54.–BC7.58. punktu). Tāpēc *IPSASB* secināja, ka konceptuālajās pamatnostādnēs nav nepieciešams iekļaut abpusēji izdevīgu vērtību un sinerģisku vērtību kā konkrētas novērtēšanas bāzes. *IPSASB* neturpināja izvērtēt jautājumu par abpusēji izdevīgu vērtību un sinerģisku vērtību ierobežota apjoma atjauninājumu projektā.

*Zaudējamās vērtības modelis*

BC7.75. 2011. gada konceptuālo pamatnostādņu apspriežu dokumentā “Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements” [Aktīvu un saistību novērtēšana finanšu pārskatos] tika apspriests zaudējamās vērtības modelis kā pamatojums, lai izraudzītos pašreizējās vērtības novērtēšanas bāzi. Daži respondenti pauda iebildumus, proti, ka šāds modelis būtu dārgs un rada finanšu pārskatu sagatavotājiem nesamērīgu slogu, jo ir jāizvērtē vairākas iespējamās novērtēšanas bāzes katram aktīvam, par ko tiek paziņots. Vairāki respondenti turklāt uzskatīja, ka tas ir pārmērīgi sarežģīts. Tika pausts arī viedoklis, ka zaudējamās vērtības modelī tiek nevajadzīgi pārspīlēta kvalitātes pazīme “nozīmīgums” un netiek pienācīgi ņemtas vērā citas kvalitātes pazīmes.

BC7.76. Lai arī *IPSASB* atzina, ka zaudējamās vērtības modelis dažās jurisdikcijās tika sekmīgi piemērots, *IPSASB* daļēji vai pilnībā apstiprināja šos iebildumus. Tāpēc *IPSASB* iekļāva zaudējamās vērtības modeli 2013. gada konceptuālo pamatnostādņu publiskotajā projektā “Aktīvu un saistību novērtēšana finanšu pārskatos”.Minētajā publiskotajā projektā tika piedāvāts iekļaut zaudējamās vērtības modeli kā izvēles metodes variantu aizstāšanas izmaksām, neto pārdošanas cenām un lietošanas vērtībai, ja tiek nolemts izmantot pašreizējās vērtības novērtēšanas bāzi, bet atbilstošo bāzi nevarētu noteikt, atsaucoties uz finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem un kvalitātes pazīmēm.

BC7.77. Lai arī mazākums 2013. gada konceptuālo pamatnostādņu publiskotā projekta respondentu ļoti atbalstīja zaudējamās vērtības modeli, daudzi respondenti joprojām pauda iebildumus par modeļa sarežģītību. *IPSASB* atzina arī to, ka zaudējamās vērtības modelis tehniski ir neskaidrs – ja neto pārdošanas cena ir augstāka nekā aizstāšanas izmaksas, varētu norādīt attīstības iespēju un lietotājiem būtu jāsniedz šī informācija, taču zaudējamās vērtības modelis to nesniegtu. Ņemot vērā šos faktorus, *IPSASB* nolēma neiekļaut zaudējamās vērtības modeli konceptuālajās pamatnostādnēs. *IPSASB* neturpināja izvērtēt zaudējamās vērtības modeli ierobežota apjoma atjauninājumu projektā.

**Saistību novērtēšanas bāze atjauninātajās konceptuālajās pamatnostādnēs**

*Patiesā vērtība*

BC7.78. Šā dokumenta BC7.39. un BC7.40. punktā ir apspriesta aktīvu patiesās vērtības iekļaušana atjauninātajās konceptuālajās pamatnostādnēs. Atbilstoši analīzei attiecībā uz aktīviem *IPSASB* nolēma, ka patiesā vērtība ir piemērota novērtēšanas bāze daudzām saistībām atkarībā no to īpašībām. Atjauninātajā novērtēšanas nodaļā tāpēc ir iekļauta patiesā vērtība kā saistību novērtēšanas bāze.

*Izpildes izmaksas*

BC7.79. 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs izpildes izmaksas ir definētas šādi:

*Izmaksas, ko vienība uzņemsies, lai izpildītu pienākumus, ko rada saistības, pieņemot, ka tā to darīs iespējami lētākajā veidā.*

BC7.80. *IASB* savās 2018. gada pamatnostādnēs iekļāva izpildes vērtību[[11]](#footnote-12), definējot to šādi:

*Pašreizējā vērtībā izteikta nauda vai citi ekonomiskie resursi, kurus vienībai būs pienākums pārskaitīt saistību izpildei.*

BC7.81. Ņemot vērā šo pilnveidojumu, *IPSASB* izvērtēja, vai a) pieņemt terminu “izpildes vērtība”, nevis “izpildes izmaksas”, saglabājos izpildes izmaksu sākotnējo definīciju, b) pieņemt terminu “izpildes vērtība” un *IASB* pamatnostādnēs sniegto definīciju vai c) izmantot citu pieeju.

BC7.82. Vairāki *IPSASB* 2019. gada apspriežu dokumenta “Novērtēšana” respondenti norādīja, ka izpildes vērtība ataino riska prēmiju, savukārt izpildes izmaksās nekas nav teikts par riska prēmiju. Riska prēmija, ko dēvē arī par riska rezerves summu vai riska korekciju, ir cena par naudas plūsmām piemītošās nenoteiktības uzņemšanos. *IPSASB* secināja, ka nav atbilstoši izmantot terminu “izpildes vērtība” ar definīciju, kas atšķiras no *IASB* definīcijas. *IPSASB* arī nolēma, ka riska prēmijas iekļaušana jānosaka standartu līmenī.

BC7.83. *IPSASB* secināja, ka *ED* 76 jāsaglabā pašreizējā izpildes izmaksu definīcija. *IPSASB* atzina, ka pats termins ir līdzīgs terminam “izpildes vērtība”, tomēr secināja, ka termins “izpildes izmaksas”, ar nosacījumu, ka ir skaidrs, ka tajā netiek iekļauta riska prēmija, jāsaglabā ar esošo definīciju, nevis jāpieņem jauns termins, piemēram, “norēķinu izmaksas”.

BC7.84. *IPSASB* arī izvērtēja, vai definīcijā jāsaglabā pieņēmums, ka ar saistībām uzņemtie pienākumi tiek izpildīti lētākajā veidā. *IPSASB* atzina, ka daudzos gadījumos pārredzamu publiskās politikas iemeslu dēļ saistības nevar izpildīt lētākajā veidā. Tomēr *IPSASB* uzskatīja, ka no pārskatatbildības skatpunkta šis pieņēmums ir jāsaglabā, un secināja, ka izpildes izmaksu definīcija nav jāgroza. Iespējams, var būt gadījumi, kad ziņojošā vienība nolemj izpildīt pienākumu ne lētākajā veidā. Šādos apstākļos pārskatatbildības nolūkos ir svarīgi to norādīt.

BC7.85. *ED* 76 respondenti stingri atbalstīja izpildes izmaksas. Apspriežoties par *ED* 76, netika konstatēti jautājumi, kuru *IPSASB* nebūtu iepriekš izvērtējusi. *IPSASB* tāpēc apstiprināja, ka tiek saglabātas izpildes izmaksas.

**Saistību novērtēšanas bāzes, kas netika iekļautas atjauninātajās konceptuālajās pamatnostādnēs**

BC7.86 Atjauninātajā redakcijā nav iekļautas šādas novērtēšanas bāzes un pieejas attiecībā uz saistībām, kas bija iekļautas konceptuālo pamatnostādņu 2014. gada redakcijā:

* tirgus vērtība;
* pārņemšanas cena un
* atbrīvojuma izmaksas.

*Tirgus vērtība*

BC7.87. Saistību tirgus vērtība konceptuālo pamatnostādņu 2014. gada redakcijā tika definēta šādi:

*Summa, par kādu informēti, ieinteresēti dalībnieki varētu nokārtot saistības nesaistīto pušu principam atbilstošā darījumā.*

BC7.88. Ņemot vērā patiesās vērtības iekļaušanu, *IPSASB* secināja, ka nav nepieciešams paturēt tirgus vērtību, jo tā pārklātos ar patieso vērtību un tās iekļaušana radītu sajukumu.

BC7.89. Pēc apspriešanās par *ED* 76 *IPSASB* apstiprināja, ka nav bijis iemesla paturēt tirgus vērtību.

*Pārņemšanas cena*

BC7.90. Pārņemšanas cena 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs tika definēta šādi:

*Summa, ko vienība racionāli būtu gatava saņemt apmaiņā pret esošo saistību uzņemšanos.*

BC7.91. Pārņemšanas cena ir vienībai specifiska novērtēšanas bāze, kas tika iekļauta 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs. *IPSASB* literatūrā standartu līmenī tā netika lietota kopš 2021. gada. Tai ir dažas līdzības ar saistību kārtējām izmaksām, kā definēts *IASB* 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs, bet tā attiecas uz darījuma partnera saistībām, nevis ziņojošās vienības saistībām.

BC7.92. *IPSASB* izvērtēja jautājumu par pārņemšanas cenas paturēšanu. Pārņemšanas cena tika iekļauta (kopā ar BC7.96.–BC7.100. punktā apspriestajām atbrīvojuma izmaksām), pamatojoties uz to, ka dažos gadījumos tā varētu atbilst novērtēšanas mērķim, piemēram, ja valdība uzņemas saistības, kurām piemērotas koncesiju likmes.

BC7.93. *IPSASB* secināja, ka ir ierobežots skaits gadījumu, kuros publiskā sektora vienības varētu pieņemt naudas summu par saistību uzņemšanos, tomēr šie gadījumi varētu būt būtiski. Šādos gadījumos kā novērtēšanas bāzi varētu izmantot patieso vērtību. Tāpēc *IPSASB* secināja, ka nav stingra iemesla saglabāt pārņemšanas cenu.

BC7.94. Pēc *ED* 76 respondentu sniegtajām piezīmēm *IPSASB* pārvērtēja pārņemšanas cenas paturēšanas priekšrocības un trūkumus. *IPSASB* atzīmēja, ka:

* ne *IASB* 2010. gada konceptuālajās pamatnostādnēs, ne 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs pārņemšanas cena nav definēta vai raksturota.
* Tajos dažos gadījumos, kuros ir “pārņemšanas cena”, tā varētu būt tāda pati kā vēsturiskās izmaksas. Pēc pirmās dienas guvumu vai zaudējumu novērtēšanas tad to varētu aizstāt ar izpildes izmaksām gada beigās gatavotajos finanšu pārskatos.

BC7.95. Tāpēc *IPSASB* apstiprināja, ka pārņemšanas cena nav jāsaglabā konceptuālajās pamatnostādnēs.

*Atbrīvojuma izmaksas*

BC7.96. Konceptuālo pamatnostādņu 2014. gada redakcijā atbrīvojuma izmaksas bija definētas kā summa, kas nepieciešama, lai tūlītēji nokārtotu pienākumu, proti, summa, par kādu kreditors piekritīs nokārtot savu prasījumu vai trešā persona varētu piekrist pārņemt saistības no saistību pildītāja. Atbrīvojuma izmaksas ir vienībai specifiskas izmaksas un neparedz sakārtotu tirgu. Standartu līmenī novērtēšanas prasībās un norādījumos, kas sniegti *IPSAS* 19 “Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi”, ar pelēkiem burtiem ir iekļauta atsauce uz “pienākuma nodošanu pārskata datumā” (*IPSAS* 19.45.), kas papildina ar melniem burtiem sniegto atsauci uz “pašreizējā pienākuma izpildei pārskata perioda beigās nepieciešamo izdevumu precīzāko aplēsi” (*IPSAS* 19.44.). Šī *IPSAS* 19.45. sniegtā atsauce saskan ar atbrīvojuma izmaksām.

BC7.97. *IPSASB* atzīmēja, ka *IASB* bija secinājusi, ka nav nepieciešams iekļaut atbrīvojuma izmaksas tās 2018. gada konceptuālajās pamatnostādnēs, jo ir samērā neparasti, ka vienības saņem atbrīvojumu no saistībām, nevis izpilda tās.

BC7.98. 2014. gada konceptuālajās pamatnostādnēs tika pamatota atbrīvojuma izmaksu iekļaušana ar to, ka dažos gadījumos tās varētu atbilst novērtēšanas mērķim. *IPSASB* secināja, ka, izstrādājot standartus, kopš 2014. gada nav bijis pietiekami daudz piemēru, kādos apstākļos atbrīvojuma izmaksas ir atbilstošas, lai pamatotu to paturēšanu. Tāpēc *IPSASB* nolēma neiekļaut atbrīvojuma izmaksas konceptuālo nostādņu atjauninātajā 7. nodaļā.

BC7.99. Pēc *ED* 76 respondentu sniegtajām piezīmēm *IPSASB* pārvērtēja atbrīvojuma izmaksu paturēšanas priekšrocības un trūkumus. *IPSASB* atzīmēja, ka:

* *IASB* bija izvērtējusi atbrīvojuma izmaksas, izstrādājot 2018. gada konceptuālo pamatnostādņu nodaļu “Novērtēšana”, bet neiekļāva tās iepriekš minēto iemeslu dēļ. *IPSASB* uzskatīja, ka gadījumi, kad vienības iegūst atbrīvojumu no saistībām, nevis tās izpilda, publiskajā sektorā arī ir visai reti.
* Atbrīvojuma izmaksas rada pārskatatbildības un audita/garantiju jautājumus saistībā ar kvalitātes pazīmi “pārbaudāmība”. Sarunas ar darījuma partneri vai trešo personu, visticamāk, ir sensitīvas un konfidenciālas. Ja vien nav saistoša nolīguma ar darījuma partneri vai trešo personu, atbrīvojuma izmaksu noteikšanas bāze var būt visai apšaubāma. No pārskatatbildības skatpunkta raugoties, atbrīvojuma izmaksas izraisa apsvērumus par sabiedrības interesēm, jo var rasties apšaubāms pamatojums publiskā sektora vienībām nokārtot pienākumus kā citādi, nevis tos izpildot.
* Atbildēs uz 2019. gada aprīlī izdoto apspriežu dokumentu “Novērtēšana” bija redzams mazs atbalsts norādījumu par atbrīvojuma izmaksām iekļaušanai.

BC7.100. Tāpēc *IPSASB* apstiprināja, ka atbrīvojuma izmaksas nav jāsaglabā konceptuālajās pamatnostādnēs.

*Kārtējās izmaksas*

BC7.101. Šā dokumenta BC7.32. punktā ir apspriestas kārtējās izmaksas, ko attiecībā uz aktīviem ir definējusi *IASB* savās konceptuālajās pamatnostādnēs. Atzīmējot, ka *IASB* konceptuālajās pamatnostādnēs kārtējo izmaksu definīcijā ir iekļautas gan saistības, gan aktīvi, *IPSASB* izvērtēja, vai iekļaut kārtējās izmaksas kā saistību novērtēšanas bāzi. Saistību kārtējās izmaksas ir atlīdzība, ko varētu saņemt par līdzvērtīgu saistību uzņemšanos vai saņemšanu novērtējuma datumā. *IPSASB* atzina, ka šāda novērtēšanas bāze varētu sniegt noderīgu informāciju vadībai, bet uzskatīja, ka tās praktiska izmantošana finanšu ziņojumu sniegšanai ir ierobežota, jo izpildes izmaksas labāk atbilst finanšu ziņojumu kvalitātes pazīmēm. *IPSASB* tāpēc secināja, ka saistību kārtējās izmaksas nav jāiekļauj konceptuālajās pamatnostādnēs.

**Pašu kredītrisks**

BC7.102. Konceptuālo pamatnostādņu apspriežu dokumentā “Aktīvu un saistību novērtēšana finanšu pārskatos” tika lūgti respondentu viedokļi par to, kā uzskaitīt pašas vienības kredītrisku un vērtības izmaiņas, kas attiecināmas uz pašas vienības kredītriska izmaiņām.

BC7.103. Vairums respondentu, kas sniedza piezīmes par šo jautājumu, uzskatīja, ka to ir atbilstošāk risināt standartu līmenī, nevis konceptuālajās pamatnostādnēs. *IPSASB* bija vienisprātis ar šo viedokli, tāpēc neiekļāva diskusiju par pašu kredītrisku konceptuālajās pamatnostādnēs. *IPSASB* atzīmēja, ka tad, kad saistību novērtēšanai izmanto tirgus vērtību, ir nepieciešams izvērtēt, kā vienībai uzskaitīt tās kredītrisku. *IPSASB* atkārtoti neizvērtēja šo jautājumu ierobežota apjoma atjauninājumos.

**8. NODAĻA. INFORMĀCIJAS UZRĀDĪŠANA VISPĀRĪGAJOS FINANŠU ZIŅOJUMOS**

**SATURA RĀDĪTĀJS**

Punkts

Ievads 8.1-8.8

Uzrādīšana 8.4-8.8

Informācijas atlase 8.9-8.35

Informācijas atlase – informācijas būtība 8.11-8.14

Atainošanai vai paskaidrojošai informācijai atlasītā informācija 8.15-8.24

Informācijas atlasei piemērojamie principi 8.25-8.35

Informācijas izvietojums 8.36-8.44

Dažādos ziņojumos iekļaujamās informācijas sadales principi 8.38-8.40

Ziņojumā iekļaujamās informācijas izvietojuma principi 8.41-8.44

Informācijas strukturēšana 8.45-8.64

Strukturējamās informācijas būtība 8.47-8.53

Informācijas strukturēšanai piemērojamie principi 8.54-8.64

Secinājumu pamats

**Ievads**

8.1. Šajā nodaļā ir noteikts, kāda koncepcija ir piemērojama informācijas uzrādīšanai *GPFR*, tostarp valdības un citu publiskā sektora vienību (turpmāk tekstā – vienības) finanšu pārskatos.

8.2. Informācijas uzrādīšana ir saistīta ar 1.–4. nodaļu, proti, viss – finanšu ziņojumu mērķi, lietotāju vajadzības, kvalitātes pazīmes, *GPFR* iekļautās informācijas ierobežojumi un ziņojošā vienība – ietekmē lēmumus par informācijas uzrādīšanu. Attiecībā uz finanšu pārskatos iekļauto informāciju tās uzrādīšana ir saistīta ar 5.–7. nodaļā norādītajām elementu definīcijām, atzīšanas kritērijiem un novērtēšanas bāzēm, piemēram:

* elementu definīcija ietekmē to, kādus posteņus uzrāda finanšu pārskatos;
* atzīšanas kritēriju piemērošana ietekmē to, kur tiek izvietota informācija, un
* novērtēšanas bāzes izvēle ietekmē to, kāda informācija tiek uzrādīta novērtēšanas metodoloģijā.

*Kādā valodā sagatavo finanšu pārskatus un citus GPFR*

8.3. Valoda (vai valodas), kurā(-ās) sagatavo finanšu pārskatus un citus *GPFR*, palīdz sasniegt finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus un kvalitātes pazīmes. Visām tulkotajām versijām ir jābūt patiesam oriģināleksemplāra valodas versijas atveidojumam. Tulkoto versiju dara pieejamu, lai izpildītu lietotāju vajadzības, ņemot vērā:

* juridiskās prasības vienības jurisdikcijā un
* tulkošanas izmaksas un priekšrocības.

**Uzrādīšana**

8.4. Informācijas uzrādīšana ir *GPFR* norādītās informācijas atlase, izvietošana un strukturēšana.

8.5. Informācijas uzrādīšanas mērķis ir sniegt informāciju, kas veicina finanšu ziņojumu sniegšanas mērķu un kvalitātes pazīmju sasniegšanu, vienlaikus ņemot vērā *GPFR* iekļautās informācijas ierobežojumus. Lēmumus par informācijas atlasi, izvietojumu un strukturēšanu pieņem, reaģējot uz lietotāju vajadzību iegūt informāciju par ekonomiskām un citām parādībām.

8.6. Šo pamatnostādņu 1. nodaļā ir paskaidrots, ka *GPFR* drīzāk sastāv no vairākiem ziņojumiem, un katrs no tiem tiešāk ir vērsts uz noteiktiem finanšu ziņojumu sniegšanas mērķu aspektiem un jautājumiem, kas iekļauti finanšu ziņojumu sniegšanas tvērumā. Papildus finanšu pārskatiem *GPFR* tiek sniegta informācija, kas attiecas, piemēram, uz vienības pakalpojumu sniegumu un finansiālo ilgtspēju. Lēmumi par informācijas uzrādīšanu finanšu ziņojumos tiek pieņemti, balstoties uz finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem, kas piemēroti konkrētā ziņojumā iekļautajai jomai.

8.7. Pamatojoties uz lēmumiem par informācijas uzrādīšanu:

* var izstrādāt jaunu *GPFR*, pārnest informāciju no viena ziņojuma uz citu un apvienot esošos ziņojumus, vai
* var pieņemt detalizētus lēmumus par informācijas atlasi, izvietojumu un strukturēšanu *GPFR*.

*Lēmumi par informācijas uzrādīšanu ir savstarpēji saistīti*

8.8. Lēmumi par informācijas atlasi, izvietojumu un strukturēšanu ir savstarpēji saistīti un praksē, visticamāk, ir jāizvērtē visi kopā. Atlasītās informācijas apjoms vai veids var ietekmēt to, vai informācija tiek iekļauta atsevišķā ziņojumā vai strukturēta tabulās vai atsevišķos grafikos. Nākamajās trijās iedaļās ir atsevišķi aplūkots katrs lēmuma par informācijas uzrādīšanu aspekts.

**Informācijas atlase**

8.9. Lēmumus par informācijas atlasi pieņem, izsverot, kāda informācija tiek sniegta:

* finanšu pārskatos un
* *GPFR*, kas nav iekļauti finanšu pārskatos (citos *GPFR*).

8.10. Kā paskaidrots 2. nodaļā “Vispārīgo finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi un lietotāji”, finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi ir sniegt tādu informāciju par attiecīgo vienību, kas ir noderīga *GPFR* lietotājiem pārskatatbildības un lēmumu pieņemšanas nolūkos. Pamatnostādņu 2. nodaļā ir raksturots, kādu veidu informācija lietotājiem ir nepieciešama, lai izpildītu finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus. Lēmumus par to, vai konkrēto veidu ziņojumi ir nepieciešami, pieņem, pamatojoties uz šo raksturojumu. Šajā nodaļā ir aplūkots jautājums par *GPFR*, tostarp finanšu pārskatos un citos ziņojumos, uzrādāmās informācijas atlasi.

**Informācijas atlase – informācijas būtība**

*Informācijas būtība finanšu pārskatos*

8.11. Finanšu pārskatos iekļaujamo informāciju atlasa, ņemot vērā 2. nodaļā norādīto lietotāju vajadzību saņemt informāciju. Lietotājiem ir nepieciešama informācija par vienības finansiālo stāvokli, darbības finansiālajiem rezultātiem un naudas plūsmām, lai:

* lietotāji varētu identificēt vienības resursus un šo resursu prasījumus pārskata datumā;
* lietotāji varētu novērtēt, vai, piemēram, vienība ir iegādājusies resursus taupīgi un tos izlietojusi efektīvi un lietderīgi, lai sasniegtu savus pakalpojuma sniegšanas mērķus, un
* lietotāji varētu novērtēt darbības finansiālos rezultātus un vienības likviditāti un maksātspēju.

8.12. Finanšu pārskatos var sniegt informāciju, kas palīdz lietotājiem novērtēt, kādā apmērā:

* vienība ir sasniegusi savus finanšu mērķus;
* vienības ieņēmumi, izdevumi, naudas plūsmas un darbības finansiālie rezultāti atbilst apstiprinātajiem budžetiem un
* vienība ir ievērojusi attiecīgos tiesību aktus vai citu pilnvarojumu, kas reglamentē publisko naudas līdzekļu iekasēšanu un izlietojumu.

8.13. Finanšu pārskatos netiek vispusīgi sniegts pārskats par vienības pakalpojumu sniegumu. Tomēr finanšu pārskatos sniegtā informācija var sniegt nozīmīgu informāciju par pakalpojumu snieguma finansiālajiem aspektiem, piemēram:

* ieņēmumiem, izdevumiem un naudas plūsmām saistībā ar pakalpojumiem un
* aktīviem un saistībām, kas ļauj lietotājiem novērtēt, piemēram, vienības darbības spēju vai finansiālos riskus, kas varētu ietekmēt pakalpojuma sniegšanu.

8.14. Citi *GPFR* sniegtie ziņojumi sniedz informāciju papildus finanšu pārskatos sniegtajai informācijai. Piemēram:

* informāciju par vienības valsts finansējuma ilgtspēju;
* finanšu pārskata skaidrojumu un analīzi vai
* informāciju par pakalpojuma sniegumu.

**Atainošanai vai paskaidrojošai informācijai atlasītā informācija**

8.15. Informāciju *GPFR* atlasa atainošanai vai paskaidrojumam. Informācija, kas atlasīta atainošanai, sniedz *GPFR* galvenos vēstījumus, savukārt informācija, kas atlasīta paskaidrojumam, padara atainoto informāciju lietderīgāku, sniedzot sīkākas ziņas, kas palīdzēs lietotājiem saprast atainoto informāciju. Paskaidrojošā informācija neaizstāj atainoto informāciju.

8.16. Kopumā ir jāizvairās no informācijas atkārtošanas *GPFR*. Tomēr vienu informāciju var sniegt gan kā atainoto informāciju, gan kā paskaidrojošo informāciju. Piemēram, kopsummu, kas atainota finanšu pārskatu pamatdaļā, var atkārtoti sniegt piezīmēs, ja tajās ir sniegts atainotās kopsummas sadalījums. Tāpat arī vienu un to pašu informāciju var uzrādīt dažādos *GPFR*, lai aplūkotu dažādus mērķus, kuriem tā paredzēta.

*Atainošanai atlasītā informācija*

8.17. Katrā *GPFR* ir iekļauti galvenie vēstījumi, kas ir jāpaziņo, tādējādi katrā *GPFR* ir iekļauta atainotā informācija. Atainotā informācija tiek sniegta koncentrētā un saprotamā veidā, lai lietotāji varētu koncentrēties uz galvenajiem sniegtajiem vēstījumiem un nenovirzīt savu uzmanību ar sīkākām ziņām, kas varētu aizēnot šos vēstījumus. Atainotā informācija tiek uzrādīta tā, lai būtu labi redzama, izmantojot atbilstošus uzrādīšanas paņēmienus, piemēram, skaidri marķējot, izmantojot ierāmējumu, tabulas un grafikus.

8.18. Posteņi, kas tiek atainoti finanšu pārskatu pamatdaļā, sniedz informāciju par tādiem jautājumiem kā vienības finansiālo stāvokli, darbības finansiālajiem rezultātiem un naudas plūsmām.

8.19. Novērtējums, vai postenis atbilst atzīšanas kritērijiem, ir viens no galvenajiem mehānismiem, lai noskaidrotu, vai informāciju ataino finansiālā stāvokļa pārskata vai darbības finansiālo rezultātu pārskata pamatdaļā un/vai citviet piezīmēs, vai citviet *GPFR*. Citos gadījumos, piemēram, naudas plūsmu pārskatā atainotā informācija arī palīdzēs sasniegt finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus.

8.20. Izstrādājot prasības par budžeta posteņu un kopsummu atainošanu, ir jālīdzsvaro atainotās informācijas standartizācija, kas atvieglo saprotamību, ar informāciju, kas ir pielāgota vienībai specifiskiem faktoriem. Gan standartizēto atainošanas prasību, gan vienībai specifiskās informācijas mērķis ir nodrošināt, ka informācija, kas nepieciešama finanšu ziņojumu sniegšanas mērķu sasniegšanai, ir pieejama visām vienībām, vienlaikus ļaujot informāciju atainot tādā veidā, lai tā atspoguļotu konkrētu vienību veidu un darbības.

*Informācija, kas atlasīta paskaidrojumam*

8.21. Skaidrojumos, visticamāk, tiek iekļauts:

* atainotās informācijas pamats, piemēram, piemērojamā politika vai metodoloģija;
* atainotās informācijas datu sadalījums un
* posteņi, kuriem ir daži, bet ne visi atainotās informācijas aspekti, piemēram, paskaidrojošā informācija par posteņiem, kas atbilst dažām, bet ne visām elementa definīcijas pazīmēm[[12]](#footnote-13), vai paskaidrojošā informācija par posteņiem, kas atbilst elementa definīcijai, bet neatbilst atzīšanas kritērijam.

8.22. Ja skaidrojums nav pārmērīgi detalizēts, tas palīdz sasniegt finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus. Skaidrojums līdzīgi kā atainotā informācija ir nepieciešams, lai sasniegtu finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus.

8.23. Finanšu pārskata piezīmēs sniegtais skaidrojums:

* ir nepieciešams, lai lietotājs saprastu finanšu pārskatus;
* sniedz informāciju, kas ir uzrādīta finanšu pārskatos attiecībā uz konkrēto vienību un tās darbības vidi, un
* kopumā tam ir skaidra un pierādāma saikne ar informāciju, kas atainota finanšu pārskata(-u) pamatdaļā un uz kuru tas attiecas.

8.24. Piezīmēs sniegtie skaidrojumi var iekļaut arī:

* ar vienību saistītus faktorus, kas varētu ietekmēt spriedumu par ziņoto informāciju (piemēram, informāciju par saistītajām pusēm un kontrolētajām vienībām vai līdzdalību citās vienībās);
* atainotās informācijas pamatu (piemēram, informāciju par uzskaites politiku un novērtēšanu, tostarp par novērtēšanas metodēm un novērtēšanas nenoteiktībām attiecīgā gadījumā);
* pārskatu pamatdaļā atainoto summu sadalījumus (piemēram, pamatlīdzekļu sīkāku iedalījumu dažādās klasēs);
* posteņus, kas neatbilst elementa definīcijai vai atzīšanas kritērijiem, bet kas ir svarīgi, lai saprastu vienības finanses un spēju sniegt pakalpojumus, piemēram, informāciju par notikumiem un apstākļiem, kas varētu ietekmēt turpmākās naudas plūsmas vai pakalpojumu potenciālu, tostarp to raksturojumu, kā tie varētu ietekmēt naudas plūsmas vai pakalpojumu potenciālu, rašanās varbūtību un jutīgumu pret apstākļu izmaiņām, un
* informāciju, kas varētu paskaidrot atainotās kopsummas ietekmējošās pamattendences.

**Informācijas atlasei piemērojamie principi**

8.25. Lēmumus par to, kāda informācija ir jāataino vai jāsniedz skaidrojumos, pieņem, izvērtējot:

* finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus;
* kvalitātes pazīmes un *GPFR* iekļautās informācijas ierobežojumus, un
* attiecīgās ekonomiskās vai citas parādības, par kurām varētu būt nepieciešama informācija.

8.26. Informācijas atlases rezultātā tiek iegūta informācija, kas palīdz sasniegt konkrētajā ziņojumā ietvertai jomai noteiktos finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus, un nodrošina atbilstošu detalizācijas pakāpi. Informācijas atlases procesā lemj arī par informācijas prioritātes noteikšanu un informācijas summēšanu. Informācijas atlase novērš informācijas pārblīvēšanos, kas mazina saprotamību. Pārmērīgi liels informācijas apjoms apgrūtina lietotājiem galveno vēstījumu saprašanu un attiecīgi neļauj sasniegt finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus.

8.27. Sagatavotājiem, kas izmanto paziņojumus un profesionālu spriedumu par tiem, ir pienākums nodrošināt, ka *GPFR*, kurus tie sagatavo, tiek sniegta informācija, kas atbilst finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem un kvalitātes pazīmēm.

8.28. Lēmumi par informācijas atlasi ir pastāvīgi un kritiski jāpārskata. Informāciju, kuru potenciāli varētu atlasīt, pārskata, kad tā ir izstrādāta un izvērtēta uzrādīšanai, jo īpaši ņemot vērā tās nozīmīgumu, būtiskumu un izmaksu attiecību pret ieguvumiem, lai arī lēmumiem par informācijas atlasi piemēro visas kvalitātes pazīmes un ierobežojumus. Var gadīties, ka agrāk pieņemti lēmumi ir jāizvērtē atkārtoti, jo līdz ar jaunu informāciju esošā informācija kļūst lieka, kā rezultātā šie posteņi vairs neatbilst kvalitātes pazīmēm un/vai ierobežojumiem.

8.29. Visi ziņotie būtiskie darījumi, notikumi un citi posteņi tiek uzrādīti tā, lai tiktu atveidota to būtība, nevis juridiskā vai cita forma, un lai tie atbilstu nozīmīguma un patiesuma kvalitātes pazīmēm.

8.30. Labumam, ko lietotāji gūst no saņemtās informācijas, ir jāattaisno izmaksas, kas vienībām rodas saistībā ar šīs informācijas vākšanu un uzrādīšanu. Veicot šo novērtējumu, ir svarīgi izvērtēt, kā atsevišķi posteņi ietekmē vispārējo sniegto viedokli un uzrādītās informācijas būtību. Posteņiem, kuri šķietami var dot mazu labumu, aplūkojot tos atsevišķi, var būt daudz lielāks labums, aplūkojot visu uzrādīto informāciju kopumā.

8.31. Informācija ir jāuzrāda pietiekami savlaicīgi, lai lietotāji varētu likt vadībai uzņemties atbildību un lai lietotāji pieņemtu izsvērtus lēmumus.

8.32. *GPFR* var iekļaut papildu informāciju, kas iegūta no citiem avotiem, nevis finanšu informācijas sistēmas. Šādai informācijai piemēro kvalitātes pazīmes. Šāda papildu informācija ir jāsniedz termiņā, kas ir iespējami tuvāks finanšu pārskatu iesniegšanas datumam, lai ziņotā informācija būtu savlaicīga.

*Atainojamās informācijas un paskaidrojošās informācijas atlases principi*

8.33. Lēmumi par atainojamo informāciju un paskaidrojošo informāciju attiecas gan uz finanšu pārskatiem, gan uz *GPFR*. Finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus piemēro konkrētā ziņojumā iekļautai jomai, lai vadītos, kāda informācija ir jāataino un kāda paskaidrojošā informācija ir jāsniedz. Lai noteiktu, kāda informācija ir jāataino un kāda paskaidrojošā informācija ir jāsniedz konkrētajā *GPFR*, dažkārt ir jāizstrādā:

* klasifikācijas principi;
* saraksts, kurā uzskaitīti plaši informācijas veidi, kas jāataino, un līdzīgs saraksts, kurā uzskaitīti plaši informācijas veidi, kas jāsniedz skaidrojumos, un/vai
* saraksti, kuros uzskaitīta specifiska informācija, kas sagatavotājiem ir jāataino vai jāsniedz kā paskaidrojošā informācija.

8.34. Lēmumus par atainojamās un skaidrojumos sniedzamās informācijas atlasi pieņem:

* ar savstarpēju atsauci, nevis atsevišķi, un
* lai iedarbīgi sniegtu integrētu informācijas kopu.

8.35. Lēmumus par informācijas atlasi attiecībā uz citiem *GPFR* pieņem, rūpīgi izvērtējot šo citu *GPFR* saikni ar finanšu pārskatiem.

**Informācijas izvietojums**

8.36. Lēmumus par informācijas izvietojumu pieņem par to:

* kādu ziņojuma informāciju izvieto ziņojumā un
* kādu ziņojuma informācijas komponentu izvieto.

8.37. Informācijas izvietojums ietekmē to, kā informācija palīdz sasniegt finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus un kvalitātes pazīmes. Izvietojums var ietekmēt to, kā lietotāji interpretē informāciju, un informācijas salīdzināmību. Izvietojumu var izmantot, lai:

* izteiktu informācijas relatīvo nozīmību un tās saikni ar citiem informācijas elementiem;
* izteiktu informācijas būtību;
* sasaistītu dažādus informācijas elementus, kurus var apvienot, lai izpildītu konkrētas lietotāja vajadzības, un
* nošķirtu informāciju, kas atlasīta atainošanai, un informāciju, kas atlasīta paskaidrojumam.

**Dažādos ziņojumos iekļaujamās informācijas sadales principi**

8.38. Pieņemot lēmumus par informācijas iekļaušanu finanšu pārskatos un citos *GPFR*, ir jāņem vērā cita starpā turpmāk norādītie faktori.

* Būtība. Vai informācijas būtība, piemēram, sākotnējā informācija vai perspektīvā informācija, ir pamats tam, lai informāciju iekļautu vienā vai citā *GPFR*, ņemot vērā tādus apsvērumus kā, piemēram, salīdzināmību un/vai saprotamību.
* Jurisdikcijai specifiski faktori. Vai jurisdikcijai specifiski faktori, piemēram, tiesību normas, nosaka informācijas izvietojuma prasības.
* Saikne. Vai paredzētā papildu informācija ir vai nav ļoti cieši jāsasaista ar informāciju, kas jau ir iekļauta esošajā ziņojumā. Ir jānovērtē visas informācijas savstarpējā saikne, nevis tikai jaunās informācijas saikne ar esošo informāciju.

8.39. Minētie faktori, kas norādīti, ņemot vērā iespēju pievienot informāciju esošai informācijas kopai, ir piemērojami arī izvērtējot, vai var uzlabot tādas esošās informācijas grupēšanu, kas ir aplūkota informācijas strukturēšanas iedaļā.

8.40. Var gadīties, ka ir nepieciešams atsevišķs *GPFR*, ja:

* ir konstatēts, ka esošajā ziņojumā nav sniegta visa informācija, kas apmierinātu lietotāju papildu vajadzības, un
* finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus un kvalitātes pazīmes, visticamāk, varēs sasniegt ar jaunu *GPFR*, kas sagatavots, lai izpildītu šīs vajadzības, nevis iekļaujot informāciju esošā ziņojumā.

**Ziņojumā iekļaujamās informācijas izvietojuma principi**

8.41. Šīs nodaļas 8.17. punktā ir minēts, ka atainoto informāciju uzrāda tā, lai tā būtu labi redzama, izmantojot atbilstošus uzrādīšanas paņēmienus, un izvietojums ir viens no veidiem, kā to panākt. Informācijas izvietojums ziņojumā nodrošina, ka atainotā informācija ir atbilstoši izcelta un to neaizēno sīki un plaši skaidrota informācija.

8.42. Informācijas izvietojums finanšu pārskatos palīdz sniegt visaptverošu ainu par vienības finansiālo stāvokli.

8.43. Finanšu pārskatos atainoto informāciju sniedz attiecīgā pārskata pamatdaļā, savukārt paskaidrojošo informāciju – tā piezīmēs. Nošķirot atainoto informāciju un skaidrojumus ar izvietojumu, tiek nodrošināts, ka posteņus, kas tieši attiecas uz paziņošanas jautājumiem, piemēram, vienības finansiālo stāvokli, darbības finansiālajiem rezultātiem un naudas plūsmām, var izcelt, savukārt detalizētāku informāciju var sniegt paskaidrojošas informācijas veidā piezīmēs.

8.44. Citos *GPFR* atainoto informāciju var izvietot vai nu atsevišķi no skaidrojumiem, vai izvietot tajā pašā laukā, nošķirot no skaidrojumiem un tos izceļot ar citu uzrādīšanas paņēmienu.

**Informācijas strukturēšana**

8.45. Informācijas strukturēšana ir informācijas kārtošana, grupēšana un salikšana secībā, un šajā saistībā ir jāpieņem lēmumi par to:

* kā informācija tiek sakārtota *GPFR* un
* kāda ir *GPFR* kopējā struktūra.

8.46. Saistībā ar informācijas strukturēšanu ir jāpieņem dažādi lēmumi, tostarp lēmumi izmantot savstarpējas norādes, tabulas, grafikus, virsrakstus, numerāciju un lēmumi par posteņu sakārtojumu ziņojuma konkrētajā komponentā, tostarp lēmumi par posteņu secību. Informācijas struktūra var ietekmēt to, kā lietotāji to interpretē.

**Strukturējamās informācijas būtība**

8.47. Pieņemot lēmumus par informācijas strukturēšanu, jāņem vērā:

* būtiska informācijas savstarpējā saikne un
* vai informācija ir atainojamā informācija vai paskaidrojošā informācija.

*Saiknes veidi*

8.48. Būtiska saikne cita starpā ir:

* uzlabošana;
* līdzība un
* kopīgs nolūks.

8.49. *Uzlabošana*. Vienviet *GPFR* sniegtu informāciju var uzlabot ar citviet sniegtu informāciju. Piemēram, budžeta, perspektīvā un pakalpojuma snieguma informācija uzlabo informāciju finanšu pārskatos. Var izmantot tabulas un grafikus, lai palīdzētu labāk saprast tekstuālo informāciju. Saite uz informāciju, kas sniegta ārpus *GPFR*, var palīdzēt labāk saprast *GPFR* sniegto informāciju.

8.50. *Līdzība*. Līdzības saikne pastāv, ja vienviet sniegtā informācija ir iegūta, pamatojoties uz citviet *GPFR* sniegto informāciju, un informācija nav koriģēta vai arī tai ir veiktas relatīvi nelielas korekcijas. Piemēram, ja informācija par pakalpojuma sniegumu ietver pakalpojumu izmaksas vai dažādu pakalpojumu sniegšanai izmantoto aktīvu vērtību, būtu noderīgi parādīt, kā šīs kopsummas attiecas uz finanšu pārskatos norādītajiem izdevumiem un aktīviem. Vai, piemēram, kāda ir kopējo norādīto izdevumu attiecībā pret budžetu saikne ar kopējiem izdevumiem, kas norādīti darbības finansiālo rezultātu pārskatā. Divu dažādu summu saskaņošana var palīdzēt lietotājiem labāk saprast vienības finanses.

8.51. *Kopīgs nolūks*. Kopīgs nolūks pastāv, ja dažādās vietās sniegtā informācija kalpo vienam nolūkam. Piemēram, ja dažādos pārskatos un paskaidrojošajā informācijā ir sniegta informācija, kas nepieciešama, lai novērtētu pārskatatbildību par sniegtajiem pakalpojumiem. Piemēram, dažādās vietās var iekļaut informāciju par a) dažādu pakalpojumu faktiskajām izmaksām un budžetā norādītajām izmaksām, b) finanšu un nefinanšu resursiem, kas izmantoti dažādu pakalpojumu sniegšanai, un c) dažādu pakalpojumu sniegšanu nākotnē. Lai dažādās vietās sniegtās informācijas savstarpējā saikne būtu skaidra, informāciju varētu strukturēt, izmantojot dažādus paņēmienus, piemēram, kopīgus virsrakstus un atsauces.

8.52. Saikne var būt starp dažādu veidu informāciju, kas sniegta dažādos:

* *GPFR*;
* viena *GPFR* komponentos un
* viena komponenta daļās.

*Informācijas grupēšana*

8.53. Iedaļā par informācijas atlasi atzīmētie trīs faktori, kas piemērojami lēmumiem par informācijas izvietojumu, proti, saikne, informācijas būtība un jurisdikcijai specifiski apsvērumi, attiecas arī uz apsvērumiem par to, vai var uzlabot esošās informācijas grupēšanu. Pieņemot lēmumus par informācijas iedarbīgu grupēšanu, izvērtē informācijas kopu savstarpējo saikni, dažādu informācijas kopu būtību un atbilstošā apmērā arī jurisdikcijai specifiskus faktorus.

**Informācijas strukturēšanai piemērojamie principi**

8.54. Informācijas strukturēšana:

* palīdz sasniegt finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus un
* palīdz izpildīt ziņotās informācijas kvalitātes pazīmes.

8.55. Informācijas strukturēšana:

* palīdz nodrošināt, ka galvenie vēstījumi ir saprotami;
* skaidri norāda svarīgu savstarpējo saikni;
* pienācīgi izceļ informāciju, kas sniedz galvenos vēstījumus, un
* atvieglo salīdzināšanu.

8.56. Saistītā informācija tiek sasaistīta, izmantojot konsekventus virsrakstus, uzrādīšanas secību un/vai citas metodes, kas atbilst informācijas veidam un tās savstarpējai saiknei. Ja tiek sniegta saite uz informāciju, kas nav iekļauta *GPFR*, svarīgi nodrošināt, ka:

* saite uz informāciju, kas sniegta citos avotos, nepasliktina *GPFR* kvalitātes pazīmju sasniegšanu, un
* šāda ar saiti norādītā informācija ir izdota datumā, kas ir iespējami tuvāks finanšu pārskatu iesniegšanas datumam, lai ziņotā informācija būtu savlaicīga.

*Salīdzināmība*

8.57. Strukturējot informāciju, tiek ņemtas vērā priekšrocības, ko sniedz informācijas konsekventa uzrādīšana laika gaitā. Konsekventa informācijas uzrādīšana palīdz lietotājiem labāk saprast informāciju un atvieglo piekļuvi informācijai. Tas palīdz sasniegt salīdzināmības kvalitātes pazīmi.

*Finanšu pārskatos sniegtās informācijas strukturēšanas principi*

8.58. Finanšu pārskata pamatdaļā atainoto informāciju parasti strukturē kā kopsummas un starpsummas skaitliskā izteiksmē. Šī struktūra sniedz strukturētu pārskatu par tādiem jautājumiem kā ziņojošās vienības finansiālo stāvokli, darbības finansiālajiem rezultātiem un naudas plūsmām.

8.59. Finanšu pārskatos var būt savstarpēji saistītas:

* atainoto summu vai atainoto summu izmaiņu apakškopas un to ietekme uz vienības finansiālo stāvokli, darbības finansiālajiem rezultātiem un/vai naudas plūsmām;
* dažādas summas, kas atainotas dažādos finanšu pārskatos un kas visas kopā atspoguļo kopīga ārēja notikuma ietekmi vai palīdz labāk saprast kādu vienības finansiālā stāvokļa vai darbības finansiālo rezultātu aspektu, un
* atainotās summas un saistītā paskaidrojošā informācija piezīmēs, kas sniedz paskaidrojumu vai kā citādi palīdz lietotājiem saprast atainotos posteņus.

8.60. Strukturējot informāciju finanšu pārskatos, ir ietverti lēmumi par:

* pārskatu veidu un skaitu;
* kopsummu sadalījumu nozīmīgās apakškategorijās;
* katrā pārskatā atainoto posteņu secību un grupēšanu;
* summāro rādītāju (saskaitāmo vai starpību) identifikāciju un
* citas pārskata pamatdaļā iekļaujamās informācijas identifikāciju.

8.61. Finanšu pārskatu piezīmēs sniegto informāciju strukturē tā, lai būtu skaidra finanšu pārskatu pamatdaļā sniegto posteņu savstarpējā saikne. Piezīmes ir finanšu pārskatu neatņemama daļa.

*Citos GPFR iekļautās informācijas strukturēšanas principi*

8.62. Līdzīgi kā finanšu pārskatos arī citos *GPFR* iekļautās informācijas strukturēšana palīdz labāk saprast galvenos vēstījumus, ko sniedz atainotā informācija. Uzrādītā informācija, kas skaidri norāda svarīgu savstarpējo saikni, visticamāk, veicinās to, kādā apmērā ziņojums:

* atbilst finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem un
* sasniedz kvalitātes pazīmes.

8.63. Informācija par savstarpējo saikni palīdz lietotājiem atrast svarīgu informāciju. Dažkārt informāciju ir vieglāk saprast, ja tā sakārtota grafikos, diagrammās, tabulās, proporcijās vai galvenajos darbības rādītājos. Citu informāciju ir lietderīgāk uzrādīt teksta formā. Informācijas strukturēšana palīdz lietotājiem saprast vienā *GPFR* sniegtās informācijas savstarpējo saikni.

8.64. Informācijas strukturēšana atvieglo salīdzināšanu, jo ir skaidrs, kad posteņi ir līdzīgi vai nav līdzīgi. Ir vieglāk veikt salīdzinājumus pa periodiem, jo vienai vienībai informācijas strukturēšanas veids gadu no gada nemainās, ja vien izmaiņas netiek veiktas, lai uzlabotu nozīmīgumu un saprotamību. Salīdzinājumus pa periodiem ir vieglāk veikt, ja dažādas ziņojošās vienības strukturē uzrādīto informāciju līdzīgā veidā.

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina konceptuālās pamatnostādnes, bet nav to sastāvdaļa.*

**Koncepcija, ko piemēro informācijas uzrādīšanai *GPFR***

BC8.1. Šajā nodaļā ir aplūkota koncepcija, ko piemēro informācijas uzrādīšanai *GPFR*, tostarp finanšu pārskatos un kā papildu informāciju, kas uzlabo, pilnīgo un papildina finanšu pārskatus. Šīs nodaļas izstrādes procesā daži apspriežu dokumenta “Presentation in General Purpose Financial Reports [Informācijas uzrādīšana vispārīgajos finanšu ziņojumos] (turpmāk tekstā – “apspriežu dokuments”) un publiskotā projekta “Presentation in General Purpose Financial Reports” (turpmāk tekstā – “publiskotais projekts”) respondenti apgalvoja, ka *IPSASB* uzmanība būtu jāpievērš vienīgi finanšu pārskatiem. Daži respondenti, kas atbalstīja visaptverošāku piedāvāto pieeju, uzskatīja, ka izstrādātajai koncepcijai būtu jābūt pietiekami detalizētai, lai risinātu jautājumus, kas attiecas konkrēti uz finanšu pārskatiem.

BC8.2. *IPSASB* uzskata, ka finanšu ziņojumu sniegšanas mērķu sasniegšanai ir ļoti svarīgi iedarbīgi uzrādīt informāciju gan finanšu pārskatos, gan citos *GPFR*. Informācijas uzrādīšana citos *GPFR* rada jo īpašus izaicinājumus *IPSASB* un sagatavotājiem, tāpēc ir būtiski izstrādāt koncepciju, kas būtu piemērojama, izstrādājot *IPSAS* un *RPG* informācijas uzrādīšanas prasības. Tomēr *IPSASB* atzina, ka ir nepieciešams sniegt pietiekami detalizētu koncepciju, kas ir piemērojama finanšu pārskatiem. Tāpēc šajā nodaļā ir aplūkota informācijas uzrādīšanas koncepcija, kas piemērojama visiem *GPFR*, un sniegta sīkāka koncepcija, kas piemērojama finanšu pārskatiem.

**Informācijas uzrādīšana finanšu pārskatos**

BC8.3. Sīkāka informācija, kas sniegta attiecībā uz finanšu pārskatiem, ir atbilde uz vajadzību nodrošināt, lai piedāvātā koncepcija būtu piemērojama finanšu pārskatiem. Tomēr šajā nodaļā netiek piedāvāts, cik daudz vai kādu veidu finanšu pārskati būtu jānorāda *IPSAS* un *RPG*. Saskaņā ar šo pieeju tiek atzīts, ka starptautiskā mērogā daži sagatavotāji traktē “primāros” finanšu pārskatus kā minimālo prasību un ka sagatavotāji *IPSAS* prasītajiem finanšu pārskatiem var elastīgi pievienot citus pārskatus, piemēram, papildu pārskatus, kuros uzskaitītas saistības vai publiskā sektora parāds. Tas ir konsekventi arī ar vajadzību izvairīties no pārmērīgas specifikācijas konceptuālo pamatnostādņu līmenī.

BC8.4. Šajā nodaļā nav bijuši centieni uzskaitīt, kāda informācija būtu jāiekļauj finanšu pārskatos, tostarp piezīmēs. Tas nozīmē, ka informācijas uzrādīšanas koncepcija, kas piemērojama finanšu pārskatiem, joprojām būs nozīmīga, ja mainās:

* finanšu ziņojumu sniegšanas mērķu pienācīgai izpildei nepieciešamās informācijas veids;
* informācijas tehnoloģija, kas pieejama, lai uzrādītu informāciju *GPFR*, un
* ekonomisko vai citu parādību veids, par kurām finanšu pārskatos tiek uzrādīta informācija.

**Kādā valodā sagatavo finanšu pārskatus un citus *GPFR***

BC8.5. Daži publiskotā projekta respondenti pauda viedokli, ka valoda(-as), kādā(-ās) sagatavo finanšu pārskatus un citus *GPFR*, ietekmē to, vai tiks sasniegti finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi un kvalitātes pazīmes. Reaģējot uz šīm bažām, *IPSASB* nolēma, ka šajā nodaļā būtu jāaplūko jautājums, kadā(-ās) valodā(-ās) ir jāsagatavo *GPFR*. Tulkojuma kvalitāte ietekmēs to, vai *GPFR* būs lietderīgs lietotājiem, kas paļaujas uz tulkojumu. Tulkojuma kvalitātei ir jābūt pietiekamai, lai nodrošinātu, ka tulkotā(-ās) versija(-as) patiesi atveido oriģinālvalodas versiju. Patiess tulkojums ļauj lietotājiem saprast dokumentu tikpat labi kā tad, ja lietotājs lasa oriģinālvalodas versiju savā dzimtajā valodā.

**Uzrādīšana, atainošana un paskaidrojošā informācija**

BC8.6. Šīs nodaļas izstrādes procesā tika piedāvāts raksturot terminus “uzrādīšana”, “atainošana”, “paskaidrojošā informācija”, “pamatinformācija” un “papildinformācija”. Respondentiem bija atšķirīgi viedokļi par šo aprakstu atbilstību. Būtiski tika atbalstīts termina “uzrādīšana” apraksts, kas ietver informācijas atlasi, izvietojumu un struktūru. Daži respondenti iebilda šādu aprakstu ieviešanai, jo uzskatīja, ka terminus “uzrādīšana” un “paskaidrojošā informācija” plaši izmanto standartu izstrādātāji un tiem ir vispāratzīta nozīme. Daži publiskotā projekta respondenti aizstāvēja viedokli, ka *IPSASB* terminoloģija ir jāsaskaņo ar informācijas uzrādīšanas terminoloģiju, ko attiecībā uz finanšu pārskatiem izstrādā Starptautisko grāmatvedības standartu padome tās konceptuālo pamatnostādņu atjaunināšanas projektā.

BC8.7. *IPSASB* uzskata, ka, ja ir terminoloģija, kas attiecas uz visu *GPFR* iekļauto informāciju, nevis tikai uz finanšu pārskatos iekļauto informāciju, tas var liegt pilnībā to saskaņot ar terminoloģiju, kas attiecas tikai uz finanšu pārskatiem. Ja termins “uzrādīšana” attiecas uz informāciju, kas finanšu pārskatos sniedz galvenos vēstījumus, šā paša termina attiecināšana uz citu informāciju, kas iekļauta *GPFR*, maina šā termina nozīmi. Termins “atainošana” signalizē, ka informācija, kas sniedz galvenos vēstījumus, var tikt atlasīta iekļaušanai finanšu pārskatos, vai arī tā var būt cita informācija, kas iekļauta *GPFR*.

BC8.8. *IPSASB* uzskata, ka terminu “uzrādīšana” un “paskaidrojošā informācija” nošķīrums, kas tiek izmantots dažās jurisdikcijās, kur “uzrādīšana” ir informācijas ziņošana pārskata pamatdaļā, savukārt “paskaidrojošā informācija” ir informācijas norādīšana piezīmēs, ir nepietiekams informācijas uzrādīšanas koncepcijai attiecībā uz *GPFR*. Nošķīrumi, kas vērsti uz finanšu pārskatiem, ne vienmēr ir noderīgi un var būt maldinoši attiecībā uz citiem *GPFR*, kas neietilpst finanšu pārskatos. Saistībā ar finanšu pārskatiem “atainošana” un “paskaidrojošā informācija” skaidri nošķir informācijas sniegšanu finanšu pārskatu pamatdaļā (atainošana) un informācijas sniegšanu pārskatu piezīmēs (paskaidrojošā informācija). Šo iemeslu dēļ *IPSASB* saglabāja publiskotajā projektā piedāvātos terminu “uzrādīšana”, “atainošana” un “paskaidrojošā informācija” aprakstus, ņemot vērā pārskatītos precizējumus.

BC8.9. Apspriežu dokumentā piedāvātajā termina “informācijas uzrādīšana” aprakstā bija norādīts gan tas, kas ir informācijas uzrādīšana, proti, informācijas atlase, izvietojums un strukturēšana, gan tas, kas ar informācijas uzrādīšanu būtu jāpanāk, proti, jāizpilda finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi, lietotāju vajadzības un jāsasniedz kvalitātes pazīmes. Pēc sīkāka izvērtējuma *IPSASB* nolēma, ka abu šo jomu nošķiršana varētu palīdzēt labāk izvērtēt informācijas uzrādīšanas jautājumus. Tāpēc tika norādīts, ka “informācijas uzrādīšana” ir informācijas atlase, izvietojums un strukturēšana. Ir arī aprakstīts, kāds ir informācijas uzrādīšanas mērķis, proti, sniegt informāciju, kas veicina finanšu ziņojumu sniegšanas mērķu un kvalitātes pazīmju sasniegšanu, vienlaikus ņemot vērā *GPFR* iekļautās informācijas ierobežojumus.

BC8.10. Daži respondenti uzskatīja, ka apspriežu dokumentā sniegtais piedāvājums nošķirt pamatinformāciju un papildinformāciju nozīmē, ka informācija finanšu pārskatu piezīmēs ir mazāk svarīga par informāciju pārskata pamatdaļā un ka tas rada hierarhiju. Lai arī *IPSASB* nebija tāda nodoma, ka papildinformācija ir mazsvarīgāka par pamatinformāciju, *IPSASB* atzina šīs bažas. Tāpēc *IPSASB* atkārtoti izvērtēja vajadzību nošķirt pamatinformāciju un papildinformāciju un secināja, ka būtu atbilstošāk idejas saistībā ar šo divu veidu informāciju iekļaut aprakstā par informācijas atainošanu un paskaidrojošo informāciju – katrā *GPFR*. Attiecīgi termini “pamatinformācija” un “papildinformācija” netika saglabāti publiskotajā projektā un terminu “atainošana” un “paskaidrojošā informācija” apraksti tika pārskatīti, lai precizētu, kādu veidu informācija būtu jāataino un kādu veidu informācija būtu jāiekļauj skaidrojumos, neparedzot, ka viens informācijas veids ir svarīgāks par otru. Šī pieeja ir atspoguļota šajā nodaļā.

BC8.11. *IPSASB* arī izvērtēja, vai visos *GPFR* ir ietverta atainotā informācija un paskaidrojošā informācija un vai ir iespējams, ka *GPFR* ir ietverta tikai paskaidrojošā informācija. Tā kā katra veida *GPFR* ir savi galvenie vēstījumi un tā kā informācija, kas sniedz šos galvenos vēstījumus, ir jāataino, *IPSASB* secināja, ka visi *GPFR* satur gan atainoto informāciju, gan paskaidrojošo informāciju.

**Vispārējā pieeja informācijas uzrādīšanai**

BC8.12. Apspriežu dokumentā tika piedāvāta šāda informācijas uzrādīšanas pieeja:

* koncentrēties uz lietotāju vajadzībām, lai noteiktu informācijas uzrādīšanas mērķus;
* piemērot kvalitātes pazīmes lēmumiem par informācijas uzrādīšanu un
* noteikt atsevišķas informācijas uzrādīšanas koncepcijas. Piedāvātā koncepcija bija 1. koncepcija – atlasīt informāciju, kas atbilst lietotāju vajadzībām, izpilda izmaksu un ieguvumu testu un ir pietiekami savlaicīga; 2. koncepcija – atrast informāciju, lai izpildītu lietotāju vajadzības, un 3. koncepcija – strukturēt informāciju, lai būtu skaidri redzamas svarīgas savstarpējās saites, un nodrošināt salīdzināmību.

Apspriežu dokumentā tika arī piedāvāts informācijas uzrādīšanas mērķus noteikt standartu līmenī, lai tos piemērotu konkrētiem ziņojumiem vai ziņojumu tēmām.

BC8.13. Respondenti kopumā piekrita, ka, lai pieņemtu lēmumus par informācijas uzrādīšanu, ir svarīgi zināt lietotāju vajadzības un sasniegt kvalitātes pazīmes. Viņi atbalstīja viedokli, ka jāizstrādā informācijas uzrādīšanas mērķi, bet uzskatīja, ka šie mērķi būtu jāiekļauj konceptuālajās pamatnostādnēs, nevis tikai standartu līmenī. Lai arī viņi kopumā piekrita, ka būtu jāizstrādā atsevišķa informācijas uzrādīšanas koncepcija, būtisks respondentu skaits nepiekrita trim piedāvātajām informācijas uzrādīšanas koncepcijām. Daži respondenti nepiekrita tam, kādā veidā šajās trijās informācijas uzrādīšanas koncepcijās tika uzsvērtas *GPFR* iekļautās informācijas konkrētās kvalitātes pazīmes vai ierobežojumi. Viņi apgalvoja, ka būtu jāaplūko citas kvalitātes pazīmes vai ierobežojumi. Citi apgalvoja, ka šo koncepciju vērtība ir neliela, ja vispār tāda ir, attiecībā uz 3. nodaļā “Kvalitātes pazīmes” apspriesto tēmu par *GPFR* iekļautās informācijas kvalitātes pazīmēm vai ierobežojumiem.

BC8.14. Rezultātā *IPSASB* secināja, ka atbilstoša ir vienkāršāka, koncentrētāka pieeja, ko tieši piemēro 1.–4. nodaļā sniegtajām koncepcijām attiecībā uz lēmumiem par informācijas uzrādīšanu. *IPSASB* uzskata, ka lēmumus par informācijas atlasi, izvietojumu un strukturēšanu pieņem, reaģējot uz lietotāju vajadzību iegūt informāciju par ekonomiskām vai citām parādībām. Informācijas uzrādīšanas lēmumus pieņem, lai censtos sasniegt finanšu ziņojumu sniegšanas mērķus, un tie ietver *GPFR* iekļautās informācijas kvalitātes pazīmes un ierobežojumus.

BC8.15. Lēmumi par informācijas uzrādīšanu var būt a) lēmumi, kuru rezultātā izstrādā jaunu ziņojumu, pārvirza informāciju no viena ziņojuma uz citu vai uzlabo esošos ziņojumus, vai b) detalizēti lēmumi par informācijas atlasi, izvietojumu un strukturēšanu saistībā ar ziņojumā iekļauto informāciju. Ir lietderīgi nošķirt šos divu veidu lēmumus par informācijas uzrādīšanu, ņemot vērā 2. nodaļā aplūkoto finanšu ziņojumu sniegšanas visaptverošāka tvēruma kontekstu. Abu veidu lēmumi ir svarīgi, un neparedz nekādu hierarhiju. Atšķiras tikai lēmumu plašums vai secība, piemēram, lēmums izstrādāt jaunu ziņojumu nozīmē, ka tiks uzrādīts plašs informācijas kopums. Pēc tam ar specifiskākiem lēmumiem tiks risināts jautājums par to, kas šajā ziņojumā tiks uzrādīts, un tas ir vienlīdz svarīgs lēmums.

BC8.16. Vajadzība nošķirt atainoto informāciju un paskaidrojošo informāciju ir vēl viens svarīgs *IPSASB* vispārējās pieejas aspekts attiecībā uz informācijas uzrādīšanu. Piemēram, detalizēts lēmums attiecībā uz ziņojumā ietverto informāciju ir lēmums par to, vai informācija būtu jāataino finanšu pārskata pamatdaļā vai jāsniedz kā paskaidrojoša informācija piezīmēs.

*Informācijas uzrādīšanas mērķi*

BC8.17. Kā norādīts iepriekš, apspriežu dokumentā *IPSASB* piedāvāja izstrādāt “informācijas uzrādīšanas mērķus”, pamatojoties uz kuriem pieņemt lēmumus par informācijas uzrādīšanu. Lai arī daudzi respondenti atbalstīja viedokli norādīt informācijas uzrādīšanas mērķus, *IPSASB* nolēma tos neiekļaut šajā nodaļā, jo tie radītu nevajadzīgu vēl vienu mērķu slāni, kas būtu pakārtots 2. nodaļā norādītajiem finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem. Otrs informācijas uzrādīšanas mērķu slānis radītu neskaidrību un novirzītu uzmanību no finanšu ziņojumu sniegšanas mērķiem. Šī pieeja tika piedāvāta publiskotajā projektā, un kopumā respondenti to atbalstīja.

*Kvalitātes pazīmju un ierobežojumu piemērošana*

BC8.18. Šīs nodaļas izstrādes procesā daudzi respondenti atbalstīja viedokli piemērot kvalitātes pazīmes lēmumiem par informācijas uzrādīšanu. Tomēr daži respondenti izteica iebildumus, ka *GPFR* ietvertās informācijas ierobežojumi nav pienācīgi iekļauti informācijas uzrādīšanas vispārējā pieejā. *IPSASB* piekrīt, ka ierobežojumi ir piemērojami lēmumiem par informācijas uzrādīšanu. Tāpēc tie tika iekļauti informācijas uzrādīšanas vispārējā pieejā un turpmākajā diskusijā par šo trīs informācijas uzrādīšanas lēmumu piemērošanu.

*Informācijas uzrādīšanas koncepcijas*

BC8.19. Kad tika izvērtētas respondentu bažas par trim apspriežu dokumentā piedāvātajām informācijas uzrādīšanas koncepcijām un iespējamajām turpmākajām izmaiņām, kas veicamas, lai risinātu šīs bažas, *IPSASB* secināja, ka šajās trijās koncepcijās ietvertās idejas tika atbilstoši atrisinātas, lēmumiem par informācijas uzrādīšanu piemērojot kvalitātes pazīmes un *GPFR* iekļautās informācijas ierobežojumus. Tāpēc publiskotajā projektā *IPSASB* aizstāja apspriežu dokumentā piedāvātās informācijas uzrādīšanas koncepcijas ar pārskatīto aprakstu par kvalitātes pazīmju un *GPFR* iekļautās informācijas ierobežojumu piemērošanu lēmumiem par informācijas uzrādīšanu. Publiskotā projekta respondenti kopumā atbalstīja pieeju, ka tiek tieši piemērotas 1.–4. nodaļā sniegtās koncepcijas, nevis izstrādātas starpposma informācijas uzrādīšanas koncepcijas vai informācijas uzrādīšanas mērķi.

**Informācijas strukturēšana: saites uz ārēju informāciju**

BC8.20. Konceptuālo pamatnostādņu 2. nodaļā ir precizēts, ka *GPFR* lietotājiem var būt vajadzība izvērtēt informāciju arī no citiem avotiem, tostarp ziņojumus par pašreizējiem un prognozētajiem ekonomiskajiem nosacījumiem, budžetus un prognozes, kā arī informāciju par valdības politikas iniciatīvām, kas nav iekļauta *GPFR*. *IPSASB* izvērtēja, vai *GPFR* būtu jāiekļauj saite uz šādu informāciju. Lai arī *IPSASB* atzina risku, ka šāda informācija varētu neatbilst kvalitātes pazīmēm, tā secināja, ka šādas saites varētu veicināt saprotamību. Tādēļ, ja no ārējiem avotiem sniegtā informācija nepasliktina kvalitātes pazīmju sasniegšanu, *IPSASB* secināja, ka *GPFR* varētu iekļaut saites uz šādu informāciju.

**A papildinājums**

**Konceptuālo pamatnostādņu publikācijas, kas izstrādātas labas pārvaldības procesā**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Nosaukums** | **Izdošanas datums** | **Konsultāciju periods noslēdzies** |
| Apspriežu dokuments “The Objectives of Financial Reporting; The Scope of Financial Reporting; The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports; The Reporting Entity” | 2008. gada 30. septembris | 2009. gada 30. martā |
| Apspriežu dokuments “Elements and Recognition in Financial Statements” | 2010. gada 15. decembris | 2011. gada 14. jūnijā |
| Apspriežu dokuments “Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements” | 2010. gada 15. decembris | 2011. gada 14. jūnijā |
| 1. publiskotais projekts “Role, Authority and Scope; Objectives and Users; Qualitative Characteristics; and Reporting Entity” | 2010. gada 15. decembris | 2011. gada 14. jūnijā |
| Publiskotais projekts “Key Characteristics of the Public Sector with Potential Implications for Financial Reporting” | 2011. gada 29. aprīlis | 2011. gada 31. augustā |
| Apspriežu dokuments “Presentation in General Purpose Financial Reports” | 2012. gada 29. janvāris | 2012. gada 31. maijā |
| 2. publiskotais projekts “Elements and Recognition in Financial Statements” | 2012. gada 7. novembris | 2013. gada 30. aprīlis |
| 3. publiskotais projekts “Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements” | 2012. gada 7. novembris | 2013. gada 30. aprīlis |
| 4. publiskotais projekts “Presentation in General Purpose Financial Reports” | 2013. gada 17. aprīlis | 2013. gada 15. augustā |

AUTORTIESĪBAS, PREČU ZĪME UN ATĻAUJAS IZMANTOT INFORMĀCIJU

Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus, publiskotos projektus, apspriežu dokumentus, ieteicamās prakses vadlīnijas un citas *IPSASB* publikācijas publicē *IFAC*, kam uz to ir autortiesības.

*IPSASB* un *IFAC* neuzņemas atbildību par zaudējumu, kas nodarīts personai, kura rīkojas vai atturas rīkoties, paļaujoties uz šajā publikācijā minēto materiālu, neatkarīgi no tā, vai minētais zaudējums radies nolaidības vai citu iemeslu dēļ.

“Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu padome”, “Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti”, “Ieteicamās prakses vadlīnijas”, “Starptautiskā Grāmatvežu federācija”, “IPSASB”, “IPSAS”, “RPG”, “IFAC”, *IPSASB* logotips un *IFAC* logotips vai *IFAC* reģistrētas preču zīmes un pakalpojumu zīmes ASV un citās valstīs.

Autortiesības© 2023. gada decembris, Starptautiskā Grāmatvežu federācija (*IFAC*). Visas tiesības saglabātas. Lai pavairotu, glabātu, pārsūtītu vai kā citādi līdzīgā veidā izmantotu šo dokumentu, ir nepieciešama *IFAC* rakstveida atļauja, izņemot tiesību aktos noteiktos gadījumos. Kontaktinformācija: permissions@ifac.org.



**

1. Publiskajā sektorā ietilpst valsts pārvaldes un zemāku līmeņu (reģionu, pavalsts/provinču un vietējā līmeņa) valsts pārvaldes iestādes un saistītās valsts pārvaldes vienības. Tajā ietilpst arī starptautiskās publiskā sektora organizācijas. [↑](#footnote-ref-2)
2. Daudzi publiskā sektora aktīvi ģenerēs naudas plūsmas, taču tas bieži vien nav to turēšanas galvenais iemesls. [↑](#footnote-ref-3)
3. Darījumi ar atlīdzību ir darījumi, kuros viena vienība saņem aktīvus vai pakalpojumus vai nokārto saistības, un tiešā veidā pretī sniedz aptuveni līdzvērtīgu vērtību citai vienībai. Darījumi bez atlīdzības ir darījumi, kuros vienība saņem vērtību no otras vienības, tieši nesniedzot pretī aptuveni līdzvērtīgu vērtību. [↑](#footnote-ref-4)
4. Apspriežu dokuments “Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: The Objectives of Financial Reporting; The Scope of Financial Reporting; The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports; The Reporting Entity” [Publiskā sektora vienību vispārīgo finanšu ziņojumu sniegšanas konceptuālās pamatnostādnes – finanšu ziņojumu sniegšanas mērķi; finanšu ziņojumu tvērums; vispārīgajos finanšu ziņojumos iekļautās informācijas kvalitātes pazīmes; ziņojošā vienība]. [↑](#footnote-ref-5)
5. Piemēram, starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti (*IPSAS*), piemēram, *IPSAS* 18 “Segment Reporting” [Informācijas sniegšana pa segmentiem] un *IPSAS* 22 “Disclosure of Financial Information about the General Government Sector” [Finanšu informācijas sniegšana par vispārējās valdības sektoru] sniedz mehānismu, lai apmierinātu lietotāju vajadzību saņemt informāciju par konkrētiem vienības segmentiem vai sektoriem, nenorādot šīs vienības kā atsevišķas ziņojošās vienības. [↑](#footnote-ref-6)
6. Turpmākajās atsaucēs uz “pakalpojumiem” konceptuālajās pamatnostādnēs ir ietvertas “preces”, ja vien no konteksta neizriet citādi. [↑](#footnote-ref-7)
7. Publiskajā sektorā pašreizējs pienākums var rasties no pienākuma, ko uzlikusi augstākā līmeņa valdība. [↑](#footnote-ref-8)
8. Atjauninātajās konceptuālajās pamatnostādnēs *IPSASB* izmanto frāzi “praktiskā spēja radīt ekonomisko labumu”, nevis “spēja radīt ekonomisko labumu”. [↑](#footnote-ref-9)
9. Skat., piemēram, Finanšu grāmatvedības standartu padomes dokumentu “Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements” [Finanšu uzskaites koncepcijas pārskats Nr. 6 “Finanšu pārskatu elementi”]. [↑](#footnote-ref-10)
10. Šādā kapitāla koncepcijā ietilpst investētais naudas kapitāls, kārtējie naudas ekvivalenti un fiziskais kapitāls. [↑](#footnote-ref-11)
11. *IPSASB* izmanto vārdu “izpilde” [*fulfilment*]. *IASB* izmanto vārdu “izpilde” [*fulfillment*]. Attiecīgi tās ir Ziemeļamerikā un Apvienotajā Karalistē izmantotās gramatiskās konstrukcijas. Atveidojumu latviešu valodā tās neietekmē. [↑](#footnote-ref-12)
12. 5. nodaļā “Finanšu pārskata elementi” ir paskaidrots, ka var atzīt citus resursus un citus pienākumus, kas neatbilst elementu definīcijai, lai veicinātu finanšu ziņojumu sniegšanas mērķu sasniegšanu. [↑](#footnote-ref-13)