# STARPTAUTISKIE PUBLISKĀ SEKTORA GRĀMATVEDĪBAS STANDARTI

***IPSAS* 40 “PUBLISKĀ SEKTORA APVIENOŠANAS GADĪJUMI”**

****

***IPSAS*®**

*International Federation of Accountants*® [Starptautiskā Grāmatvežu federācija]

*529 Fifth Avenue*

*New York, New York 10017,* *USA*

Šo publikāciju publicēja Starptautiskā Grāmatvežu federācija (*IFAC®*). Tās uzdevums ir kalpot sabiedrības interesēm un stiprināt grāmatvedības profesiju, atbalstot kvalitatīvu starptautisko standartu izstrādi, veicinot šo standartu pieņemšanu un ieviešanu, veidojot profesionālo grāmatvedības organizāciju spējas un izsakoties par sabiedrību interesējošiem jautājumiem.

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 ir *IFAC* preču zīmes vai *IFAC* reģistrētas preču zīmes un pakalpojumu zīmes ASV un citās valstīs.

Autortiesības© 2020. gada februāris, Starptautiskā Grāmatvežu federācija (*IFAC*). Visas tiesības saglabātas. Lai pavairotu, glabātu vai pārsūtītu, vai izmantotu šo dokumentu citā līdzīgā veidā, ir nepieciešama *IFAC* rakstiska atļauja, izņemot gadījumus, kad dokuments tiek izmantots tikai individuālai, nekomerciālai lietošanai. Kontaktinformācija: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-433-3

Publicējusi:

*International Federation of Accountants*® [Starptautiskā Grāmatvežu federācija]

|  |
| --- |
| *IPSAS* 40 “PUBLISKĀ SEKTORA APVIENOŠANAS GADĪJUMI”ApliecinājumsŠā starptautiskā publiskā sektora grāmatvedības standarta (*IPSAS*) iegūšanas uzskaites prasības ir sagatavotas, pamatojoties uz 3. Starptautisko finanšu pārskatu standartu (*IFRS*) “Komercdarbības apvienošana”, ko publicējusi Starptautisko grāmatvedības standartu padome (*IASB*). Ar Starptautisko finanšu pārskatu standartu fonda atļauju šajā Starptautiskās Grāmatvežu federācijas (*IFAC*) Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu padomes (*IPSASB*) publikācijā ir apkopoti izvilkumi no *IFRS* 3.Starptautisko finanšu pārskatu standartu (*IFRS*) apstiprinātais teksts ir teksts, ko *IASB* publicējusi angļu valodā, un kopijas var iegūt tieši no *IFRS* fonda Klientu apkalpošanas nodaļas, pieprasījumu sūtot uz adresi *IFRS Foundation, Costumer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom*.E-pasts: publications@ifrs.org.Tīmekļa vietne: www.ifrs.org.Autortiesības par *IFRS*, SGS, publiskotajiem projektiem un citām *IASB* publikācijām pieder *IFRS* fondam.“IFRS”, “IAS”, “IASB”, “IFRS fonds”, “Starptautiskie grāmatvedības standarti” un “Starptautiskie finanšu pārskatu standarti” ir *IFRS* fonda preču zīmes, un tās nedrīkst izmantot bez *IFRS* fonda apstiprinājuma. |

|  |
| --- |
| ***IPSAS* 40 “PUBLISKĀ SEKTORA APVIENOŠANAS GADĪJUMI”*****IPSAS* vēsture***Šajā redakcijā ir iekļauti grozījumi, kas izriet no IPSAS standartiem, kuri izdoti līdz 2019. gada 31. janvārim.**IPSAS* 40 “Publiskā sektora apvienošanas gadījumi” tika izdots 2017. gada janvārī. Kopš tā laika *IPSAS* 40 ir grozīts ar šādiem *IPSAS* standartiem:* “Uzlabojumi 2018. gada *IPSAS*”(izdots 2018. gada oktobrī);
* *IPSAS* 41 “Finanšu instrumenti” (izdots 2018. gada augustā).
 |

# *IPSAS* 40 grozījumu tabula

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Grozītais punkts** | **Kā grozīts** | **Ar ko grozīts** |
| 25. | Grozīts | *IPSAS* 41 (2018. gada augusts) |
| 45. | Grozīts | *IPSAS* 41 (2018. gada augusts) |
| 70. | Grozīts | *IPSAS* 41 (2018. gada augusts) |
| 100A. | Jauns | *IPSAS* uzlabojumi (2018. gada oktobris) |
| 111. | Grozīts | *IPSAS* 41 (2018. gada augusts) |
| 115. | Grozīts | *IPSAS* 41 (2018. gada augusts) |
| 117. | Grozīts | *IPSAS* 41 (2018. gada augusts) |
| 126A. | Jauns | *IPSAS* 41 (2018. gada augusts) |
| 126B. | Jauns | *IPSAS* uzlabojumi (2018. gada oktobris) |
| AG88. | Grozīts | *IPSAS* 41 (2018. gada augusts) |

## 2017. gada janvāris

***IPSAS* 40 “PUBLISKĀ SEKTORA APVIENOŠANAS GADĪJUMI”**

**SATURS**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Punkts |
| Mērķis  |  | 1. |
| Darbības joma  |  | 2.–4. |
| Definīcijas  |  | 5. |
| Publiskā sektora apvienošanas identificēšana  |  | 6. |
| Publiskā sektora apvienošanas gadījumu klasifikācija  |  | 7.–14. |
| Pazīmes, kas var liecināt par to, ka apvienošana ir saplūšana  |  | 12.–14. |
| Saplūšanas uzskaite  |  | 15. |
| Pārveidotā līdzdalības apvienošanas uzskaites metode  |  | 16.–57. |
| Izveidotās institūcijas identificēšana  |  | 17.–18. |
| Saplūšanas dienas noteikšana  |  | 19.–20. |
| Identificējamu aktīvu, uzņemto saistību un nekontrolējošās līdzdalības apvienojamajās darbībās uzskaite un novērtēšana  |  | 21.–35. |
| No saplūšanas izrietošu neto aktīvu/pašu kapitāla komponentu uzskaitīšana un novērtēšana  |  | 36.–39. |
| Novērtējuma periods  |  | 40.–44. |
| Ar saplūšanu saistītas izmaksas  |  | 45. |
| Turpmāka novērtēšana un uzskaite  |  | 46.–49. |
| Finanšu pārskatu sniegšana  |  | 50.–52. |
| Informācijas atklāšana  |  | 53.–57. |
| Iegūšanas uzskaite  |  | 58. |
| Iegūšanas metode  |  | 59.–125. |
| Ieguvēja identificēšana  |  | 60.–61. |
| Iegūšanas dienas noteikšana  |  | 62.–63. |
| Identificējamu iegūto aktīvu, uzņemto saistību un nekontrolējošās līdzdalības iegūtajā darbībā uzskaite un novērtēšana  |  | 64.–84. |
| Nemateriālās vērtības vai guvuma no iegādes zem patiesās tirgus vērtības uzskaite un novērtēšana  |  | 85.–98. |
| Pakāpeniska iegūšana  |  | 99.–100. |
| Papildu norādījumi par iegūšanas metodes piemērošanu, ja iegūšana ir panākta, veicot izmaiņas balsstiesībās, tikai ar līgumu vai līdzīgos apstākļos, kuros netiek nodota atlīdzība  |  | 101.–102. |
| Novērtējuma periods  |  | 103.–108. |
| Kā noteikt, vai darījums ir iegūšanas darījuma daļa  |  | 109.–111. |
| Turpmāka novērtēšana un uzskaite  |  | 112.–118. |
| Informācijas atklāšana  |  | 119.–125. |
| Spēkā stāšanās diena un pāreja  |  | 126.–134. |
| Spēkā stāšanās diena  |  | 126. |
| Pāreja  |  | 127.–134. |
| A papildinājums. Piemērošanas norādījumi |  |  |
| B papildinājums. Citu *IPSAS* grozījumi |  |  |
| Secinājumu pamats |  |  |
| Ieviešanas norādījumi |  |  |
| Ilustratīvi piemēri |  |  |

|  |
| --- |
| Starptautiskais publiskā sektora grāmatvedības standarts Nr. 40 “Publiskā sektora apvienošana” ir izklāstīts 1.–62. punktā. Visiem punktiem ir vienāds spēks. *IPSAS* 40 ir jālasa kopsakarā ar tā mērķi, secinājumu pamatu, “Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu priekšvārdu” un “Publiskā sektora institūciju vispārīgo finanšu pārskatu sniegšanas konceptuālajām pamatnostādnēm”. *IPSAS* 3 “Grāmatvedības politika, izmaiņas grāmatvedības aplēsēs un kļūdas” nodrošina pamatu grāmatvedības politikas atlasei un piemērošanai, ja nav skaidru norādījumu. |

# Mērķis

1. Šā standarta mērķis ir uzlabot tādas informācijas atbilstību, uzticamu reprezentativitāti un salīdzināmību, ko pārskatu sniedzoša institūcija sniedz savos finanšu pārskatos par publiskā sektora apvienošanu un tās ietekmi. Lai to paveiktu, šajā standartā ir noteikti principi un prasības attiecībā uz to, kā:

a) pārskatu sniedzošā institūcija klasificē publiskā sektora apvienošanu kā saplūšanu vai iegūšanu;

b) izveidotā institūcija atzīst un novērtē savos finanšu pārskatos saplūšanā saņemtos identificējamos aktīvus, uzņemtās saistības un jebkādu nekontrolējošo līdzdalību;

c) izveidotā institūcija atzīst un novērtē neto aktīvu/pašu kapitāla komponentus un citas saplūšanā atzītās korekcijas;

d) ieguvējs atzīst un novērtē savos finanšu pārskatos saņemtos identificējamos aktīvus, uzņemtās saistības un jebkādu nekontrolējošo līdzdalību iegūtajā darbībā;

e) ieguvējs atzīst un novērtē nemateriālo vērtību, kas iegūta iegūšanā, vai guvumu vai zaudējumu, kas izriet no iegūšanas, un

f) pārskatu sniedzošā institūcija nosaka to, kādu informāciju atklāt, lai finanšu pārskatu lietotāji varētu novērtēt publiskā sektora apvienošanas veidu un finansiālo ietekmi.

# Darbības joma

## 2. Institūcija, kas finanšu pārskatus sagatavo un sniedz saskaņā ar uzkrāšanas principu grāmatvedībā, piemēro šo standartu publiskā sektora apvienošanas uzskaitē.

**3. Šis standarts ir piemērojams attiecībā uz darījumu vai citu notikumu, kas atbilst publiskā sektora apvienošanas definīcijai. Šis standarts nav piemērojams attiecībā uz:**

**a) kopīgas struktūras veidošanas uzskaiti pašas kopīgās struktūras finanšu pārskatos;**

**b) tāda aktīva vai aktīvu grupas (un visu saistīto saistību) iegūšanu vai saņemšanu, kas neveido darbību. Šādos gadījumos institūcija identificē un atzīst individuālus identificējamus aktīvus, kas iegūti vai saņemti (tostarp tos aktīvus, kas atbilst *IPSAS* 31 “Nemateriālie aktīvi” noteiktajai nemateriālo aktīvu definīcijai un to atzīšanas kritērijiem), un uzņemtās saistības. Šāds darījums vai notikums nerada nemateriālo vērtību;**

**c) tādas saistības vai saistību grupas uzņemšanos, kas neveido darbību. Šādos gadījumos institūcija identificē un atzīst atsevišķas uzņemtās saistības.**

**4. Šā standarta prasības neattiecas uz *IPSAS* 35 “Konsolidētie finanšu pārskati” noteiktās ieguldījumu institūcijas iegūto ieguldījumu kontrolētā institūcijā, kas ir jānovērtē patiesajā vērtībā, uzrādot pārsniegumu vai iztrūkumu.**

# Definīcijas

**5. Turpmāk minētie termini šajā standartā tiek izmantoti zemāk norādītajās nozīmēs.**

**Publiskā sektora apvienošana ir atsevišķu darbību apvienošana vienā publiskā sektora institūcijā.**

**Vispārējas definīcijas, kas attiecas uz visiem publiskā sektora apvienošanas gadījumiem**

**Šajā standartā termins “līdzdalība pašu kapitālā” tiek izmantots plašā nozīmē un attiecināts uz līdzdalību ieguldītājam piederošās institūcijās un īpašnieka, locekļu vai dalībnieku līdzdalību savstarpējās institūcijās.**

**Aktīvs ir identificējams, ja tas:**

**a) ir nošķirams, t. i., to ir iespējams nošķirt vai atdalīt no institūcijas un pārdot, nodot, licencēt, iznomāt vai apmainīt vai nu atsevišķi, vai arī kopā ar saistītu saistošu līgumu, identificējamu aktīvu vai saistībām neatkarīgi no tā, vai institūcija plāno šādi rīkoties, vai**

**b) izriet no saistošas vienošanās (tostarp no tiesībām, kas izriet no līgumiem vai cita tiesiska pamata) neatkarīgi no tā, vai šīs tiesības ir nododamas vai nošķiramas no institūcijas vai no citām tiesībām un pienākumiem.**

**Savstarpēja institūcija ir institūcija, kas nav ieguldītājam piederoša institūcija un kas nodrošina dividendes, zemākas izmaksas vai citu saimniecisku labumu tieši saviem īpašniekiem, locekļiem vai dalībniekiem. Piemēram, savstarpējas institūcijas ir savstarpēja apdrošināšanas sabiedrība, krājaizdevu sabiedrība un kooperatīva institūcija.**

**Darbība ir integrēts pasākumu kopums un saistītie aktīvi un/vai saistības, ko ir iespējams veikt un pārvaldīt, lai sasniegtu institūcijas mērķus, nodrošinot preces un/vai pakalpojumus.**

**Šajā standartā termins “īpašnieki” tiek lietots plašākā nozīmē un ietver ikvienu pusi, kurai ir skaitliski novērtējama līdzdalība darbībā. Tostarp tas ietver līdzdalības pašu kapitālā turētājus ieguldītājam piederošās institūcijās un savstarpējo institūciju īpašniekus, locekļus vai dalībniekus.**

**Vispārēji kontrolēta publiskā sektora apvienošana ir publiskā sektora apvienošana, kurā visas iesaistītās institūcijas vai darbības gan pirms publiskā sektora apvienošanas, gan pēc tās kontrolē viena un tā pati institūcija.**

**Ar saplūšanu saistītas definīcijas**

**Saplūšanas rezultātā tiek izveidota institūcija, un saplūšana ir:**

**a) publiskā sektora apvienošana, kurā neviena apvienošanas puse neiegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, vai**

**b) publiskā sektora apvienošana, kurā viena apvienošanas puse iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām un attiecībā uz kuru pastāv pierādījumi, ka šī apvienošana pēc savas saimnieciskās būtības ir saplūšana.**

**(Papildu norādījumi ir sniegti AG1. punktā.)**

**Saplūšanas diena ir diena, kad izveidotā institūcija iegūst kontroli pār apvienojamajām darbībām.**

**Apvienojamā darbība ir darbība, ko apvieno ar vienu vai vairākām citām darbībām, lai saplūšanā izveidotu institūciju.**

**Izveidotā institūcija ir institūcija, kas radusies, saplūšanā apvienojot divas vai vairākas darbības (papildu norādījumi ir sniegti AG1. punktā).**

**Ar iegūšanu saistītas definīcijas**

**Iegūta darbība ir darbība, pār kuru ieguvējs iegūst kontroli iegūšanā.**

**Ieguvējs ir institūcija, kas iegūšanā iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām.**

**Iegūšana ir publiskā sektora apvienošana, kurā viena apvienošanas puse iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām un attiecībā uz kuru pastāv pierādījumi, ka šī apvienošana nav saplūšana.**

**Iegūšanas diena ir diena, kad ieguvējs iegūst kontroli pār iegūto darbību.**

**Iespējamā atlīdzība parasti ir ieguvēja pienākums nodot papildu aktīvus vai līdzdalība pašu kapitālā iepriekšējiem iegūtās darbības īpašniekiem apmaiņā pret kontroli pār iegūto darbību, ja notiek konkrēti notikumi vai tiek izpildīti noteikti nosacījumi. Tomēr iespējamā atlīdzība var sniegt ieguvējam arī tiesības atgūt iepriekš nodotu atlīdzību, ja tiek izpildīti noteikti nosacījumi.**

**Nemateriālā vērtība ir aktīvs, kurš nodrošinās turpmākus saimnieciskus labumus, kas izriet no citiem iegūšanā iegūtiem aktīviem, kuri nav atsevišķi identificēti un atzīti.**

**Citos *IPSAS* standartos noteiktie termini šajā standartā tiek lietoti tādā pašā nozīmē kā minētajos standartos, un tie ir norādīti atsevišķi publicētajā definēto terminu skaidrojumā.**

# Publiskā sektora apvienošanas identificēšana

**6. To, vai darījums vai cits notikums ir publiskā sektora apvienošana, institūcija nosaka, piemērojot definīcijas, kas ir iekļautas šajā standartā, kurš paredz, ka darbību veido aktīvi un saistības. Ja aktīvi un saistības neveido darbību, institūcija uzskaita attiecīgo darījumu vai citu notikumu saskaņā ar citiem *IPSAS* standartiem. AG2.–AG9. punktā sniegti norādījumi par publiskā sektora apvienošanas atpazīšanu.**

# Publiskā sektora apvienošanas gadījumu klasifikācija

**7. Ja neviena publiskā sektora apvienošanas puse neiegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām apvienošanas rezultātā, šādu apvienošanu klasificē kā saplūšanu. AG10.–AG18. punktā sniegti norādījumi par to, kā noteikt, vai viena publiskā sektora apvienošanas puse iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām šādas apvienošanas rezultātā.**

**8. Ja publiskā sektora apvienošanas puse apvienošanas rezultātā iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, institūcija pievērš uzmanību šīs apvienošanas saimnieciskajai būtībai, lai klasificētu šo apvienošanu kā saplūšanu vai iegūšanu. Apvienošanu, kurā viena vai vairākas puses iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, klasificē kā iegūšanu, ja vien pēc saimnieciskās būtības tā nav saplūšana.**

**9. Kad institūcija klasificē publiskā sektora apvienošanu, tā apsver to, vai izrietošā apvienošanas uzskaites metode nodrošina informāciju, kas atbilst finanšu pārskatu sniegšanas mērķiem un kvalitatīvajām pazīmēm (KP). Lai novērtētu apvienošanas saimniecisko būtību, institūcija apsver 12.–13. punktā minētās pazīmes, kas ir saistītas ar atlīdzību un ar lēmumu pieņemšanas procesu. Šīs pazīmes kopā vai atsevišķi parasti liecinās par to, ka, spriežot pēc saimnieciskās būtības, attiecīgā apvienošana ir saplūšana. Lai apvienošanu varētu klasificēt kā saplūšanu, tai nav obligāti jāatbilst abām šīm pazīmēm. Papildu norādījumi ir sniegti AG19.–AG39. punktā.**

10. Analizējot ar atlīdzību un ar lēmumu pieņemšanas procesu saistītās pazīmes, kas ir noteiktas 12.–13. punktā, parasti tiks iegūti pārliecinoši rezultāti un pietiekami pierādījumi par publiskā sektora apvienošanas saimniecisko būtību, lai noteiktu, vai attiecīgā apvienošana ir saplūšana. Šādos apstākļos izrietošā klasifikācija un saistītā uzskaites metode nodrošinās, ka lietotājiem ir pieejama informācija, kas atbilst finanšu pārskatu sniegšanas mērķiem un kvalitatīvajām pazīmēm.

11. Izņēmuma gadījumos 12.–13. punktā minēto pazīmju piemērošana var nesniegt pārliecinošus rezultātus vai pietiekamus pierādījumus par publiskā sektora apvienošanas saimniecisko būtību. Šādos apstākļos institūcija apsver arī to, kura klasifikācija sniegtu informāciju, kas vislabāk atbilstu finanšu pārskatu sniegšanas mērķiem un kvalitatīvajām pazīmēm, ņemot vērā 14. punktu. Papildu norādījumi ir sniegti AG40.–AG41. punktā.

## Pazīmes, kas var liecināt par to, ka apvienošana ir saplūšana

*Ar atlīdzību saistītas pazīmes*

12. Turpmāk norādītas pazīmes, kas var liecināt par to, ka apvienošana ir saplūšana:

a) atlīdzība tiek maksāta citu iemeslu dēļ, nevis tādēļ, lai atlīdzinātu par tiesību nodošanu tiem, kam ir tiesības uz nodotās darbības neto aktīviem (papildu norādījumi ir sniegti AG27.–AG28. punktā);

b) atlīdzība netiek maksāta tiem, kam ir tiesības uz nodotās darbības neto aktīviem (papildu norādījumi ir sniegti AG29.–AG30. punktā), vai

c) atlīdzība netiek maksāta, jo nav neviena (personas vai institūcijas), kam būtu tiesības uz nodotās institūcijas neto aktīviem (papildu norādījumi ir sniegti AG31. punktā).

*Ar lēmumu pieņemšanas procesu saistītās pazīmes*

13. Turpmāk norādītas pazīmes, kas var liecināt par to, ka apvienošana ir saplūšana:

a) publiskā sektora apvienošanu ir uzspiedusi trešā persona, nevienai apvienošanas pusei nepiedaloties šāda lēmuma pieņemšanas procesā (papildu norādījumi ir sniegti AG32.–AG35. punktā);

b) publiskā sektora apvienošana ir jāapstiprina katras puses iedzīvotājiem referendumā (papildu norādījumi ir sniegti AG36. punktā) vai

c) notiek vispārēji kontrolēta publiskā sektora apvienošana (papildu norādījumi ir sniegti AG37.–AG39. punktā).

*Papildu jautājumi, kas ir jāņem vērā tad, ja ar atlīdzību un lēmumu pieņemšanas procesu saistītās pazīmes nesniedz pietiekamus pierādījumus tam, lai noteiktu, vai apvienošana ir saplūšana*

14. Izņēmuma gadījumos ar atlīdzību un lēmumu pieņemšanas procesu saistīto pazīmju analīze var sniegt nepārliecinošus rezultātus un nepietiekamus pierādījumus tam, lai, pamatojoties uz publiskā sektora apvienošanas saimniecisko būtību un 12.–13. punktā izklāstītām pazīmēm, noteiktu, vai apvienošana ir saplūšana. Šādos apstākļos institūcija apsver, kura klasifikācija un izrietošā uzskaites metode sniegtu informāciju, kas vislabāk atbilst finanšu pārskata sniegšanas mērķiem. Papildu norādījumi ir sniegti AG42.–AG46. punktā. Institūcija apsver arī to, kura klasifikācija un izrietošā uzskaites metode sniegtu informāciju, kas vislabāk atbilst svarīguma, ticama atspoguļojuma, saprotamības, savlaicīguma, salīdzināmības un pārbaudāmības kvalitatīvajām pazīmēm. Papildu norādījumi ir sniegti AG47.–AG50. punktā.

# Saplūšanas uzskaite

## 15. Izveidotā institūcija uzskaita katru saplūšanu, piemērojot pārveidoto līdzdalības apvienošanas uzskaites metodi.

# Pārveidotā līdzdalības apvienošanas uzskaites metode

16. Lai piemērotu pārveidoto līdzdalības apvienošanas uzskaites metodi, jāveic šādi pasākumi:

a) izveidotās institūcijas identificēšana;

b) saplūšanas dienas noteikšana;

c) saņemto identificējamo aktīvu, uzņemto saistību un nekontrolējošās līdzdalības apvienojamajās darbībās atzīšana un novērtēšana atbilstoši *IPSAS* standartu prasībām un

d) neto aktīvu/pašu kapitāla komponentu un citu no saplūšanas izrietošu korekciju atzīšana un novērtēšana.

## Izveidotās institūcijas identificēšana

**17. Saistībā ar katru apvienošanu identificē izveidoto institūciju**

18. Šā standarta 5. punktā ir noteikts, ka izveidotā institūcija ir “institūcija, kas radusies, saplūšanā apvienojot divas vai vairākas darbības”. Izveidoto institūciju pēc tam identificē kā institūciju, kas saplūšanas rezultātā iegūst kontroli pār apvienojamajām darbībām.

## Saplūšanas dienas noteikšana

**19. Izveidotā institūcija nosaka saplūšanas dienu, kas ir diena, kad tā iegūst kontroli pār apvienojamajām darbībām.**

20. Diena, kad izveidotā institūcija iegūst kontroli pār apvienojamajām darbībām, var būt diena, kad izveidotā institūcija saņem apvienojamo darbību aktīvus un uzņemas to saistības. Izveidotā institūcija var nesaņemt īpašumtiesības uz apvienojamo darbību aktīviem vai neuzņemties juridisku atbildību par apvienojamo darbību saistībām. Šādos apstākļos izveidotā institūcija parasti iegūs kontroli pār apvienojamo darbību aktīviem un saistībām tajā dienā, kad izveidotajai institūcijai tiek oficiāli nodota atbildība par šiem aktīviem un saistībām. Tomēr izveidotā institūcija var iegūt kontroli citā dienā. Piemēram, tiesību aktā vai rakstiskā līgumā var būt noteikts, ka izveidotā institūcija iegūst kontroli pār apvienojamo darbību aktīviem un saistībām noteiktā datumā. Lai noteiktu saplūšanas dienu, izveidotā institūcija ņem vērā visus būtiskos faktus un apstākļus.

## Identificējamu aktīvu, uzņemto saistību un nekontrolējošās līdzdalības apvienojamajās darbībās atzīšana un novērtēšana

*Atzīšanas princips*

## 21. No saplūšanas dienas izveidotā institūcija atzīst identificējamos aktīvus, saistības un visu nekontrolējošo līdzdalību, kas ir atzītas apvienojamo darbību finanšu pārskatos, atbilstoši situācijai saplūšanas dienā. Saņemto identificējamo aktīvu un saistību atzīšanu veic, ievērojot 22.–23. punkta nosacījumus.

Atzīšanas nosacījumi

## 22. Izveidotās institūcijas finanšu pārskatu sagatavošanā tiek izslēgts visu starp apvienojamajām darbībām notikušo darījumu spēks (saistītie piemērošanas norādījumi ir sniegti AG51.–AG52. punktā).

23. Lai identificējamos aktīvus un saistības varētu atzīt, piemērojot pārveidoto līdzdalības apvienošanas metodi, tiem saplūšanas dienā ir jāatbilst aktīvu un saistību definīcijām, kas noteiktas “Publiskā sektora institūciju vispārīgo finanšu pārskatu sniegšanas konceptuālajās pamatnostādnēs”. Piemēram, izmaksas, kuras izveidotā institūcija paredz turpmāk, taču kuras tai nav obligāti jāuzņemas, lai īstenotu savu plānu izstāties no apvienojamās darbības vai izbeigt apvienojamās darbības darbinieku nodarbināšanu, vai pārcelt šādus darbiniekus, nav saistības saplūšanas dienā. Tāpēc izveidotā institūcija neatzīst šīs izmaksas pārveidotās līdzdalības apvienošanas metodes piemērošanas ietvaros. Tā vietā izveidotā institūcija atzīst šīs izmaksas savos pēcapvienošanas finanšu pārskatos saskaņā ar citiem *IPSAS* standartiem.

Aktīvu un saistību klasificēšana vai apzīmēšana saplūšanā

## 24. Saplūšanas dienā izveidotā institūcija klasificē vai nosaka saplūšanā saņemtos aktīvus vai saistības, izmantojot klasifikāciju vai apzīmējumus, kas iepriekš piemēroti apvienojamajās darbībās. Izveidotā institūcija sākotnējā atzīšanā neizmanto atšķirīgu klasifikāciju vai apzīmējumus, pat ja tas ir atļauts citos *IPSAS* standartos.

25. Dažās situācijās *IPSAS* standarti paredz atšķirīgu uzskaiti atkarībā no tā, kā institūcija klasificē vai apzīmē konkrētu aktīvu vai saistību. Turpmāk ir sniegti daži tādas klasifikācijas un apzīmējumu piemēri, ko izveidotā institūcija piešķir, pamatojoties uz iepriekš apvienojamajās darbībās izmantoto klasifikāciju vai apzīmējumiem:

a) noteiktu finanšu aktīvu un saistību klasificēšana par tādiem, kas novērtēti to patiesajā vērtībā vai amortizētajā vērtībā atbilstoši *IPSAS* 41 “Finanšu instrumenti”;

b) atvasinātā instrumenta apzīmēšana par riska ierobežošanas instrumentu saskaņā ar *IPSAS* 41 un

c) novērtējums par to, vai iegultais atvasinātais instruments ir jānošķir no galvenā līguma saskaņā ar *IPSAS* 41 (kas ir “klasifikācijas” jautājums atbilstoši šī termina lietojumam šajā standartā).

*Novērtēšanas princips*

## 26. Izveidotā institūcija novērtē apvienojamo darbību identificējamos aktīvus un saistības to uzskaites vērtībā apvienojamo darbību finanšu pārskatos atbilstoši situācijai saplūšanas dienā, ievērojot 27. punktā noteiktās prasības (saistītie piemērošanas norādījumi ir sniegti AG53.–AG54. punktā).

**27. No saplūšanas dienas izveidotā institūcija koriģē apvienojamo darbību identificējamo aktīvu un saistību uzskaites vērtības, ja jānodrošina atbilstība izveidotās institūcijas grāmatvedības politikai.**

28. Pārveidotās līdzdalības apvienošanas metodes rezultātā tiek radīta viena apvienota izveidotā institūcija. Šī institūcija pieņem vienotu grāmatvedības politiku, kas atbilst *IPSAS* standartu prasībām, un apvienojamo darbību identificējamo aktīvu un saistību uzskaites vērtības tiek koriģētas, ja nepieciešams, lai atbilstu šai grāmatvedības politikai.

29. Izveidotā institūcija novērtē nekontrolējošo līdzdalību apvienojamajā darbībā šīs apvienojamās darbības finanšu pārskatos atbilstoši situācijai saplūšanas dienā, koriģējot to atbilstoši nekontrolējošās līdzdalības proporcionālajai daļai no korekcijām, kas veiktas saskaņā ar 27. punktu.

30. Turpmāk 33.–35. punktā ir noteikti tie identificējamu aktīvu un saistību veidi, kas ietver posteņus, kuriem šajā standartā noteikti ierobežoti izņēmumi attiecībā uz novērtēšanas principa piemērošanu.

*Atzīšanas vai novērtēšanas principu piemērošanas izņēmumi*

31. Šajā standartā noteikti ierobežoti izņēmumi attiecībā uz tā atzīšanas un novērtēšanas principiem. Turpmāk 32.–35. punktā ir norādīti gan konkrēti posteņi, attiecībā uz kuriem ir noteikti izņēmumi, gan šo izņēmumu veids. Izveidotā institūcija uzskaita šos posteņus, piemērojot 32.–35. punktā noteiktās prasības, kā rezultātā daži posteņi tiks:

a) atzīti, piemērojot atzīšanas nosacījumus papildus prasībām, kas ir noteiktas 22.–23. punktā, vai piemērojot citu *IPSAS* standartu prasības, ar rezultātiem, kas atšķiras no atzīšanas principa un nosacījumu piemērošanas;

b) novērtēti par summu, kas nav to uzskaites vērtība saplūšanas dienā.

Atzīšanas principa piemērošanas izņēmums

Licences un līdzīgas tiesības, ko iepriekš viena apvienojamā darbība ir piešķīrusi citai apvienojamajai darbībai

32. Licenci vai līdzīgas tiesības, ko iepriekš viena apvienojamā darbība ir piešķīrusi citai apvienojamajai darbībai un ko saņemošā apvienojamā darbība atzinusi kā nemateriālo aktīvu, izveidotā institūcija atzīst kā nemateriālo aktīvu. Licenci vai līdzīgas tiesības neizbeidz, kā noteikts 22. punktā (saistītie piemērošanas norādījumi ir sniegti AG55.–AG56. punktā).

Atzīšanas un novērtēšanas principu piemērošanas izņēmumi

Ienākuma nodokļi (ja tie ir iekļauti saplūšanas noteikumos)

33. Saplūšanu, kurā ir iesaistītas publiskā sektora institūcijas, nodokļu iestāde var atbrīvot no maksājamā nodokļa summām atbilstoši saplūšanas noteikumiem. Izveidotā institūcija neatzīst nevienu nodokļa posteni, attiecībā uz kuru ir piešķirts atbrīvojums, pamatojoties uz saplūšanas noteikumiem (saistītie piemērošanas norādījumi ir sniegti AG57.–AG58. punktā).

34. Izveidotā institūcija atzīst un novērtē visus atlikušos nodokļu posteņus, kas ir iekļauti saplūšanā vai izriet no tās, saskaņā ar attiecīgo starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu ienākuma nodokļu jomā. Izveidotā institūcija atzīst un novērtē visus atlikušos ieņēmumus, kas iegūti no saplūšanā iekļautās vai no tās izrietošās nodokļa piemērošanas, saskaņā ar *IPSAS* 23 “Ieņēmumi darījumos bez atlīdzības (nodokļi un pārvedumi)”.

Darbinieku pabalsti

35. Izveidotā institūcija atzīst un novērtē saistības (vai aktīvus, ja tādi pastāv), kas ir saistītas ar apvienojamās darbības darbinieku pabalstu sistēmu, saskaņā ar *IPSAS* 39 “Darbinieku pabalsti”.

## No saplūšanas izrietošu neto aktīvu/pašu kapitāla komponentu atzīšana un novērtēšana

**36. Saplūšana nerada nemateriālo vērtību (saistītie piemērošanas norādījumi ir sniegti AG59.–AG60. punktā).**

**37. Izveidotā institūcija atzīst neto aktīvos/pašu kapitālā summas, kas ir vienādas un pretējas šādiem posteņiem:**

**a) apvienojamo darbību aktīvu uzskaites vērtības**;

**b) apvienojamo darbību saistību uzskaites vērtības un**

**c) apvienojamo darbību nekontrolējošās līdzdalības uzskaites vērtības.**

**38. Izveidotā institūcija atzīst neto aktīvos/pašu kapitālā korelatīvas korekcijas, kas saistītas ar:**

**a) starp apvienojamajām darbībām veikto darījumu izslēgšanu saskaņā ar 22. punktu;**

**b) korekcijām, kas veiktas apvienojamo darbību identificējamo aktīvu un saistību uzskaites vērtībās, ja jānodrošina atbilstība izveidotās institūcijas grāmatvedības politikai, saskaņā 27. punktu, un**

**c) korekcijām, kas veiktas saistībā ar atzīšanas un/vai novērtēšanas principu izņēmumiem un saskaņā ar 32.–35. punktu.**

**39. Izveidotā institūcija var uzrādīt summas, kas atzītas neto aktīvos/pašu kapitālā atbilstoši 37. un 38. punktam, kā:**

**a) vienu sākuma atlikumu vai**

**b) atsevišķus neto aktīvu/pašu kapitāla komponentus.**

**Novērtējuma periods**

**40. Ja saplūšanas sākotnējā uzskaite nav pabeigta līdz tā pārskata perioda beigām, kurā notiek saplūšana, izveidotā institūcija savos finanšu pārskatos norāda provizoriskas summas par tiem posteņiem, par kuriem uzskaite ir nepilnīga. Novērtējuma periodā izveidotā institūcija retrospektīvi koriģē provizoriskās summas, kas ir atzītas saplūšanas dienā, lai atspoguļotu jaunu informāciju, kas iegūta par faktiem un apstākļiem, kuri pastāvējuši saplūšanas dienā un, ja būtu zināmi, ietekmētu šajā dienā to summu novērtējumu, kas atzītas atbilstoši situācijai šajā dienā. Novērtējuma periodā izveidotā institūcija atzīst arī papildu aktīvus un saistības, ja ir iegūta jauna informācija par faktiem un apstākļiem, kas ir pastāvējuši saplūšanas dienā un, ja būtu zināmi, būtu izraisījuši šo aktīvu un saistību atzīšanu atbilstoši situācijai šajā dienā. Novērtējuma periods beidzas, tiklīdz izveidotā institūcija saņem meklēto informāciju par faktiem un apstākļiem, kas pastāvēja saplūšanas dienā, vai uzzina, ka papildu informācija nav pieejama. Tomēr novērtējuma periods nepārsniedz vienu gadu no saplūšanas dienas.**

41. Novērtējuma periods ir periods pēc saplūšanas dienas, kurā izveidotā institūcija var koriģēt provizoriskās summas, kas atzītas attiecībā uz saplūšanu. Novērtējuma periods nodrošina izveidotajai institūcijai pietiekami ilgu laiku tādas informācijas iegūšanai, kas nepieciešama, lai varētu identificēt un novērtēt identificējamos aktīvus, saistības un jebkādu nekontrolējošo līdzdalību apvienojamajās darbībās atbilstoši situācijai saplūšanas dienā saskaņā ar šā standarta prasībām. Informācija, kas ir nepieciešama identificējamo aktīvu, saistību un jebkādas nekontrolējošās līdzdalības apvienojamajās darbībās identificēšanai un novērtēšanai, parasti būs pieejama saplūšanas dienā. Tomēr tā tas var nebūt gadījumā, ja apvienojamās darbības iepriekš savus finanšu pārskatus ir gatavojušas, izmantojot atšķirīgu grāmatvedības politiku.

42. Izveidotā institūcija atzīst tās provizoriskās summas pieaugumu (samazinājumu), kas atzīta attiecībā uz identificējamu aktīvu (saistību), koriģējot to neto aktīvu/pašu kapitāla komponentus, kas atzīti atbilstoši 37.–38. punktam. Ja tomēr novērtējuma periodā tiek iegūta jauna informācija, dažkārt var būt nepieciešama vairāku aktīvu vai saistību provizoriskās summas korekcija. Piemēram, izveidotā institūcija var būt uzņēmusies saistības atlīdzināt zaudējumus, kas radušies, notiekot nelaimes gadījumam vienas apvienojamās darbības telpās, un šos zaudējumus pilnīgi vai daļēji sedz apvienojamās darbības civiltiesiskās atbildības apdrošināšanas polise. Ja izveidotā institūcija novērtējuma periodā saņem jaunu informāciju par šādu saistību uzskaites vērtību, korekcija guvumos vai zaudējumos, kas izriet no izmaiņām atzītajā provizoriskajā saistību summā, tiktu kompensēta (pilnīgi vai daļēji) ar korelatīvu korekciju guvumos vai zaudējumos, kas izriet no izmaiņām atzītajā provizoriskajā atlīdzības summā, kura ir saņemama no apdrošinātāja.

43. Novērtējuma periodā izveidotā institūcija atzīst provizorisko summu korekcijas tā, it kā saplūšanas uzskaite būtu pabeigta saplūšanas dienā. Līdz ar to izveidotā institūcija atbilstoši nepieciešamībai pārskata finanšu pārskatos sniegto salīdzinošo informāciju par iepriekšējiem periodiem, veicot arī izmaiņas nolietojumā vai amortizācijā, kas atzīta sākotnējā uzskaitē.

44. Pēc novērtējuma perioda beigām izveidotā institūcija pārskata saplūšanas uzskaiti ar vienīgo nolūku labot kļūdu saskaņā ar *IPSAS* 3 “Grāmatvedības politika, izmaiņas grāmatvedības aplēsēs un kļūdas”.

## Ar saplūšanu saistītas izmaksas

45. Ar saplūšanu saistītas izmaksas ir izmaksas, kas rodas izveidotajai institūcijai vai apvienojamajām darbībām saistībā ar saplūšanas īstenošanu. Šīs izmaksas ietver maksu par konsultāciju, juridiskajiem, grāmatvedības, vērtēšanas un citiem profesionālajiem pakalpojumiem, vispārīgās administratīvās izmaksas un citas izmaksas, kas ir saistītas ar parāda un pašu kapitāla vērtspapīru reģistrēšanu un emisiju. Izveidotā institūcija un apvienojamās darbības uzskaita ar apvienības izveidi saistītās izmaksas kā izdevumus periodos, kuros izmaksas ir radušās un pakalpojumi ir saņemti, ar vienu izņēmumu. Parāda vai pašu kapitāla vērtspapīru emisijas izmaksas atzīst saskaņā ar *IPSAS* 28 “Finanšu instrumenti:informācijas sniegšana” un *IPSAS* 41 “Finanšu instrumenti”.

## Turpmāka novērtēšana un uzskaite

46. Principā izveidotā institūcija sekojoši novērtē un uzskaita saplūšanā saņemtos aktīvus, saistības un emitētos pašu kapitāla instrumentus saskaņā ar citiem *IPSAS* standartiem, kas piemērojami šiem posteņiem atkarībā no to veida. Tomēr šajā standartā ir sniegti norādījumi par šādu saplūšanā saņemtu aktīvu un uzņemtu vai radušos saistību novērtēšanu un uzskaiti:

a) licences un līdzīgas tiesības, ko iepriekš viena apvienojamā darbība ir piešķīrusi citai apvienojamajai darbībai;

b) pārvedumi, koncesiju aizdevumi un līdzīgi labumi, ko saņēmusi apvienojamā darbība, pamatojoties uz kritērijiem, kas mainās saplūšanas rezultātā, un

c) ienākuma nodokļi (ja tie nav iekļauti saplūšanas noteikumos).

*Licences un līdzīgas tiesības, ko iepriekš viena apvienojamā darbība ir piešķīrusi citai apvienojamajai darbībai*

47. Licenci vai līdzīgas tiesības, ko iepriekš viena apvienojamā darbība ir piešķīrusi citai apvienojamajai darbībai un kas ir atzītas kā nemateriālais aktīvs, amortizē tās saistošās vienošanās atlikušajā periodā, kurā šīs tiesības tika piešķirtas, ja tiesības piešķirtas uz noteiktu laiku. Ja tiesības tika piešķirtas uz nenoteiktu laiku, izveidotā institūcija vismaz vienu reizi gadā pārbauda, vai nav samazinājusies tiesību vērtība un vai nav pazīmju, kas liecinātu par tiesību vērtības samazināšanos. Izveidotā institūcija, kas pēc tam pārdod šo licenci vai līdzīgas tiesības trešajai personai, nemateriālā aktīva uzskaites vērtību ietver pārdošanas rezultātā radušos guvumu vai zaudējumu aprēķinā.

*Pārvedumi, koncesiju aizdevumi un līdzīgi labumi, ko saņēmusi apvienojamā darbība, pamatojoties uz kritērijiem, kas var mainīties saplūšanas rezultātā*

48. Tāda pārveduma, koncesiju aizdevuma vai līdzīga labuma atkārtotu novērtēšanu, ko apvienojamā darbība iepriekš saņēmusi, pamatojoties uz kritērijiem, kas mainās saplūšanas rezultātā, veic perspektīvi saskaņā ar citiem *IPSAS* standartiem (saistītie piemērošanas norādījumi ir sniegti AG61.–AG63. punktā).

*Ienākuma nodokļi (ja tie nav iekļauti saplūšanas noteikumos)*

49. Pēc saplūšanas, kurā ir iesaistītas publiskā sektora institūcijas, nodokļu iestāde var piešķirt atbrīvojumu no nodokļu summām. Izveidotā institūcija perspektīvi uzskaita nodokļa atbrīvojumu saskaņā ar attiecīgo starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu ienākuma nodokļu jomā.

## Finanšu pārskatu sniegšana

**50. Izņemot tad, ja pēc publiskā sektora apvienošanas izveidotā institūcija nav jauna institūcija, izveidotās institūcijas pirmajā finanšu pārskatu komplektā pēc saplūšanas iekļauj šādu informāciju:**

**a) sākuma pārskatu par finansiālo stāvokli saplūšanas dienā;**

**b) pārskatu par finansiālo stāvokli pārskata sniegšanas dienā;**

**c) pārskats par darbības finansiālajiem rezultātiem par laika posmu no saplūšanas dienas līdz pārskata sniegšanas dienai;**

**d) neto aktīvu/pašu kapitāla izmaiņu pārskatu par laika posmu no saplūšanas dienas līdz pārskata sniegšanas dienai;**

**e) naudas plūsmu pārskatu par laika posmu no saplūšanas dienas līdz pārskata sniegšanas dienai;**

**f) ja institūcija publisko savu apstiprināto budžetu, budžeta salīdzinājumu ar faktiskajām summām par laika posmu no saplūšanas dienas līdz pārskata sniegšanas dienai iekļauj kā atsevišķu papildu finanšu pārskatu vai kā budžeta sleju finanšu pārskatos, un**

**g) piezīmes, kurās sniegts kopsavilkums par būtisko grāmatvedības politiku un citas skaidrojošas piezīmes.**

**51. Ja izveidotā institūcija nav jauna institūcija pēc publiskā sektora apvienošanas, izveidotā institūcija atklāj šādu informāciju:**

**a) katrā galvenajā aktīvu un saistību grupā atzītās summas un neto aktīvu/pašu kapitāla komponentus no apvienojamajām darbībām, kas ir iekļautas izveidotajā institūcijā;**

**b) korekcijas, kas veiktas neto aktīvu/pašu kapitāla komponentos, ja apvienojamo darbību grāmatvedības politika ir jāsaskaņo ar izveidotās institūcijas grāmatvedības politiku, un**

**c) korekcijas, kas veiktas, lai izslēgtu apvienojamo darbību savstarpējos darījumus.**

52. Ievērojot 54. un 56. punktā noteiktās prasības, izveidotajai institūcijai ir atļauts iesniegt finanšu pārskatus par laika posmiem, kas bijuši pirms saplūšanas dienas, taču šī nav obligāta prasība (saistītie piemērošanas norādījumi ir sniegti AG64.–AG65. punktā). Ja izveidotā institūcija nolemj iesniegt finanšu pārskatus par laika posmiem, kas bijuši pirms saplūšanas dienas, tā atklāj 54. punkta g) apakšpunktā noteikto informāciju.

## Informācijas atklāšana

**53. Izveidotā institūcija atklāj informāciju, kas ļauj tās finanšu pārskatu lietotājiem novērtēt saplūšanas veidu un finansiālo ietekmi.**

54. Lai sasniegtu 53. punkta mērķi, izveidotā institūcija atklāj šādu informāciju par katru saplūšanu, kas notiek pārskata periodā:

a) katras apvienojamās darbības nosaukums un apraksts;

b) saplūšanas diena;

c) galvenie saplūšanas iemesli, tostarp, ja atbilstīgi, saplūšanas juridiskais pamats;

d) summas, kas atzītas katrai galvenajai nodoto aktīvu un saistību grupai atbilstoši situācijai saplūšanas dienā;

e) korekcijas, kas veiktas to aktīvu un saistību uzskaites vērtībā, kurus katra apvienojamā darbība ir reģistrējusi saplūšanas dienā:

i) lai izslēgtu apvienojamo darbību savstarpējos darījumus saskaņā ar 22. punktu un

ii) lai nodrošinātu atbilstību izveidotās institūcijas grāmatvedības politikai saskaņā ar 27. punktu;

f) neto aktīvu/pašu kapitāla analīze, tostarp atsevišķi uzrādīto komponentu analīze, un būtiskās korekcijas, piemēram, atkārtotas novērtēšanas pārsniegumi vai iztrūkumi, kas atzīti saskaņā ar 37.–38. punktu;

g) ja izveidotā institūcija nolemj sniegt finanšu pārskatus par periodiem, kas bijuši pirms saplūšanas dienas, saskaņā ar 52. punktu, izveidotā institūcija atklāj šādu informāciju par katru apvienojamo darbību:

i) pārskats par finansiālo stāvokli iepriekšējā(-o) perioda(-u) beigās;

ii) pārskats par darbības finansiālajiem rezultātiem iepriekšējā(-os) periodā(-os);

iii) neto/aktīvu pašu kapitāla izmaiņu pārskats iepriekšējā(-os) periodā(-os);

iv) naudas plūsmas pārskats par iepriekšējo(-iem) periodu(-iem) un

v) piezīmes, kurās sniegts kopsavilkums par būtisko grāmatvedības politiku un citas skaidrojošas piezīmes.

Izveidotā institūcija nepārskata šo informāciju, bet atklāj informāciju, izmantojot tādu pašu pamatu, kāds ir izmantots apvienojamo darbību finanšu pārskatos. Izveidotā institūcija atklāj šīs informācijas sniegšanas pamatu;

h) ja laikā, kad tiek apstiprināta izveidotās institūcijas finanšu pārskatu izdošana, jebkuras apvienojamās darbības pēdējais pārskata sniegšanas datums nav tieši pirms saplūšanas dienas, izveidotā institūcija atklāj šādu informāciju:

i) katras apvienojamās darbības ieņēmumu un izdevumu summas un pārsniegums vai iztrūkums no apvienojamo darbību pēdējā pārskata sniegšanas dienas līdz saplūšanas dienai. Ieņēmumu summas analizē institūcijas darbībām atbilstošā veidā un saskaņā ar *IPSAS* 1 “Finanšu pārskata sniegšana” 108. punktu. Saskaņā ar *IPSAS* 1 109. punktu izdevumu summas analizē, izmantojot klasifikāciju, kas veidota, pamatojoties uz izdevumu veidu vai to funkciju institūcijā, atkarībā no tā, kura klasifikācija nodrošina ticamāku un būtiskāku informāciju;

ii) summas, ko katra apvienojamā darbība paziņojusi tieši pirms saplūšanas dienas par katru galveno aktīvu un saistību grupu;

iii) summas, ko katra apvienojamā darbība paziņojusi tieši pirms saplūšanas dienas neto aktīvos/pašu kapitālā.

Izveidotajai institūcijai nav obligāti jāatklāj šī informācija, ja tā ir nolēmusi sniegt finanšu pārskatus par periodiem, kas bijuši pirms saplūšanas dienas, kā norādīts iepriekš g) apakšpunktā.

## 55. Izveidotā institūcija atklāj informāciju, kas ļauj tās finanšu pārskatu lietotājiem novērtēt to pašreizējā pārskata periodā atzīto korekciju finansiālo ietekmi, kuras ir saistītas ar pašreizējā periodā vai iepriekšējos pārskata periodos notikušajiem saplūšanas gadījumiem.

56. Lai sasniegtu 55. punktā noteikto mērķi, izveidotā institūcija atklāj šādu informāciju:

a) ja attiecībā uz saplūšanu nav pabeigta konkrētu aktīvu vai saistību sākotnējā uzskaite (skat. 40. punktu) un tāpēc summas, kas ir atzītas finanšu pārskatos attiecībā uz saplūšanu, ir noteiktas tikai provizoriski, norāda:

i) iemeslus, kādēļ nav pabeigta sākotnējā uzskaite attiecībā uz saplūšanu;

ii) aktīvus vai saistības, attiecībā uz kuriem nav pabeigta sākotnējā uzskaite, un

iii) to novērtējuma perioda korekciju veidu un summu, kas ir atzītas pārskata periodā saskaņā ar 43. punktu;

b) ja tiek piešķirts atbrīvojums no maksājamā nodokļa summām, pamatojoties uz saplūšanas noteikumiem (skat. 33.–34. punktu), norāda:

i) tā maksājamā nodokļa summu, attiecībā uz kuru piešķirts atbrīvojums, un

ii) informāciju par saņemamā nodokļa korekciju, ja izveidotā institūcija ir nodokļu iestāde.

57. Ja šajā un citos *IPSAS* standartos noteiktie īpašie skaidrojumi nav pietiekami 53. un 55. punktā noteikto mērķu sasniegšanai, tad izveidotā institūcija atklāj visu papildu informāciju, kas nepieciešama šo mērķu sasniegšanai.

# Iegūšanas uzskaite

## 58. Ieguvējs uzskaita katru iegūšanu, piemērojot iegūšanas uzskaites metodi.

**Iegūšanas uzskaites metode**

59. Lai piemērotu iegūšanas uzskaites metodi, veic šādas darbības:

a) identificē ieguvēju;

b) nosaka iegūšanas dienu;

c) atzīst un novērtē iegūtos identificējamos aktīvus, uzņemtās saistības un nekontrolējošo līdzdalību iegūtajā darbībā un

d) atzīst un novērtē nemateriālo vērtību, guvumu vai zaudējumu no iegūšanas.

## Ieguvēja identificēšana

**60. Attiecībā uz katru iegūšanu kā ieguvēju identificē to apvienošanas pusi, kas iegūst kontroli par vienu vai vairākām darbībām.**

61. Apvienošanas pusi, kas iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, identificē, kad tiek veikta publiskā sektora apvienošanas klasifikācija saskaņā ar 7., 8. un AG10.–AG18. punktu.

## Iegūšanas dienas noteikšana

**62. Ieguvējs nosaka iegūšanas dienu, kas ir diena, kad ieguvējs iegūst kontroli pār iegūto darbību.**

63. Diena, kad ieguvējs iegūst kontroli pār iegūto darbību, parasti ir diena, kad ieguvējs juridiski nodod atlīdzību un/vai iegūst iegūtās darbības aktīvus un uzņemas tās saistības – noslēguma diena. Tomēr ieguvējs var iegūt kontroli arī dienā pirms noslēguma dienas vai pēc tās. Piemēram, iegūšanas diena ir pirms noslēguma dienas, ja rakstiskā līgumā ir noteikts, ka ieguvējs iegūst kontroli pār iegūto darbību dienā pirms noslēguma dienas. Lai noteiktu iegūšanas dienu, ieguvējs ņem vērā visus saistītos faktus un apstākļus.

## Identificējamu iegūto aktīvu, uzņemto saistību un nekontrolējošās līdzdalības iegūtajā darbībā atzīšana un novērtēšana

*Atzīšanas princips*

## 64. Ieguvējs no iegūšanas dienas atzīst iegūtos aktīvus, uzņemtās saistības un visu nekontrolējošo līdzdalību iegūtajā darbībā atsevišķi no jebkādas atzītās nemateriālās vērtības. Identificējamo iegūto aktīvu un uzņemto saistību atzīšanu veic, ievērojot 65. un 66. punkta nosacījumus.

Atzīšanas nosacījumi

65. Lai identificējamos iegūtos aktīvus un uzņemtās saistības varētu atzīt, piemērojot iegūšanas metodi, tiem iegūšanas dienā ir jāatbilst aktīvu un saistību definīcijām, kas noteiktas “Publiskā sektora institūciju vispārīgo finanšu pārskatu sniegšanas konceptuālajās pamatnostādnēs”, un tos jābūt iespējamam novērtēt tā, lai tiktu sasniegtas kvalitatīvās pazīmes un būtu ņemti vērā ierobežojumi attiecībā uz informāciju vispārēja veida finanšu pārskatos. Piemēram, izmaksas, kuras ieguvējs paredz turpmāk, taču kuras tam nav obligāti jāuzņemas, lai īstenotu savu plānu izstāties no iegūtās darbības pasākuma vai pārtraukt iegūtās darbības darbinieku nodarbināšanu, vai pārcelt šādus darbiniekus, nav saistības iegūšanas dienā. Tāpēc ieguvējs neatzīst šīs izmaksas, kad piemēro iegūšanas metodi. Tā vietā ieguvējs atzīst šīs izmaksas savos pēcapvienošanas finanšu pārskatos saskaņā ar citiem *IPSAS* standartiem.

66. Turklāt, lai identificējamos iegūtos aktīvus un uzņemtās saistības varētu atzīt, piemērojot iegūšanas metodi, tiem ir jābūt daļai no tā, ar ko ieguvējs un iegūtā darbība (vai tās iepriekšējie īpašnieki) ir apmainījušies iegūšanas darījumā, nevis atsevišķu darījumu rezultātam. Lai noteiktu, kuri iegūtie aktīvi vai uzņemtās saistības ir daļa no apmaiņas ar iegūto darbību un kuri ir atsevišķu darījumu rezultāts, kas jāuzskaita atbilstoši to veidam un piemērojamajiem *IPSAS* standartiem, ieguvējs piemēro 109.–111. punktā sniegtos norādījumus.

67. Ieguvējs, piemērojot šo atzīšanas principu un nosacījumus, var atzīt dažus tādus aktīvus un saistības, ko iegūtā darbība iepriekš nav atzinusi kā aktīvus un saistības savos finanšu pārskatos. Piemēram, ieguvējs atzīst tādus iegūtus identificējamos aktīvus kā patentus vai sadarbību ar klientiem, ko iegūtā darbība nav atzinusi kā aktīvus savos finanšu pārskatos, jo bija tos izveidojusi iekšēji un saistītās izmaksas pieskaitīja izdevumiem.

68. Turpmāk AG72.–AG84. punktā ir sniegti norādījumi par operatīvās nomas un nemateriālo aktīvu atzīšanu. Turpmāk 76.–82. punktā noteikti identificējamu aktīvu un saistību veidi, kas ietver posteņus, kuriem šajā standartā noteikti ierobežoti izņēmumi attiecībā uz atzīšanas principu un nosacījumiem.

Iegūšanā iegūtu aktīvu un uzņemtu saistību klasificēšana vai apzīmēšana

## 69. Iegūšanas dienā ieguvējs atbilstīgi vajadzībai klasificē vai apzīmē identificējamos iegūtos aktīvus un uzņemtās saistības, lai pēc tam varētu piemērot citus *IPSAS* standartus. Šādu klasificēšanu vai apzīmēšanu ieguvējs veic, pamatojoties uz saistošās vienošanās noteikumiem (tostarp līguma noteikumiem), saimnieciskajiem nosacījumiem, tā darbības vai grāmatvedības politiku un citiem attiecināmiem nosacījumiem, kas pastāv iegūšanas dienā.

70. Dažās situācijās *IPSAS* standarti paredz atšķirīgu uzskaiti atkarībā no tā, kā institūcija klasificē vai apzīmē konkrētu aktīvu vai saistību. Turpmāk ir sniegti daži tādas klasifikācijas un apzīmējumu piemēri, ko ieguvējs piešķir, pamatojoties uz attiecināmiem nosacījumiem, kas pastāv iegūšanas dienā:

a) konkrētu finanšu aktīvu un saistību klasificēšana par finanšu aktīviem, kas novērtēti patiesajā vērtībā, uzrādot pārsniegumu vai iztrūkumu, vai amortizētajā vērtībā, vai par finanšu aktīviem, kas novērtēti patiesajā vērtībā, uzrādot neto aktīvus/pašu kapitālu saskaņā ar *IPSAS* 41;

b) atvasinātā instrumenta apzīmēšana par riska ierobežošanas instrumentu saskaņā ar *IPSAS* 41 un

c) novērtējums par to, vai iegultais atvasinātais instruments ir jānošķir no galvenā līguma saskaņā ar *IPSAS* 41 (kas ir “klasifikācijas” jautājums atbilstoši šī termina lietojumam šajā standartā).

71. Šajā standartā ir paredzēti divi izņēmumi attiecībā uz 69. punktā noteikto principu:

a) nomas vienošanās klasificēšana par operatīvo nomu vai finanšu nomu saskaņā ar *IPSAS* 13 “Nomas” un

b) līguma klasificēšana par apdrošināšanas līgumu saskaņā ar to attiecīgo starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu, kas attiecas uz apdrošināšanas līgumiem.

Ieguvējs klasificē šīs saistošās vienošanās, pamatojoties uz saistošās vienošanās noteikumiem un citiem faktoriem saistošās vienošanās piemērošanas sākumā (vai saistošās vienošanās grozījumu dienā, ja saistošās vienošanās noteikumi ir grozīti tā, ka mainās tās klasifikācija – šāda diena var būt iegūšanas diena).

*Novērtēšanas princips*

## 72. Ieguvējs novērtē identificējamos iegūtos aktīvus un uzņemtās saistības atbilstoši to patiesajai vērtībai iegūšanas dienā.

73. Attiecībā uz katru iegūšanu ieguvējs iegūšanas dienā novērtē nekontrolējošās līdzdalības iegūtajā darbībā komponentus, kas ir pastāvošā līdzdalība un likvidācijas gadījumā sniedz tās īpašniekiem tiesības uz proporcionālu daļu no institūcijas neto aktīviem atbilstoši:

a) patiesajai vērtībai vai

b) pastāvošo līdzdalības instrumentu proporcionālajai daļai no iegūtās darbības identificējamo neto aktīvu atzītajām summām.

Visus citus nekontrolējošās līdzdalības komponentus novērtē atbilstoši to patiesajai vērtībai iegūšanas dienā, ja vien *IPSAS* standartos nav paredzēts cits novērtēšanas pamats.

74. Turpmāk 78.–84. punktā ir noteikti tie identificējamu aktīvu un saistību veidi, kas ietver posteņus, kuriem šajā standartā noteikti ierobežoti izņēmumi attiecībā uz novērtēšanas principa piemērošanu.

*Atzīšanas vai novērtēšanas principu piemērošanas izņēmumi*

75. Šajā standartā noteikti ierobežoti izņēmumi attiecībā uz tā atzīšanas un novērtēšanas principiem. Turpmāk 76.–84. punktā ir norādīti gan konkrēti posteņi, attiecībā uz kuriem ir noteikti izņēmumi, gan šo izņēmumu veids. Ieguvējs uzskaita šos posteņus, piemērojot 76.–84. punktā noteiktās prasības, kā rezultātā daži posteņi tiks:

a) atzīti, piemērojot atzīšanas nosacījumus papildus prasībām, kas ir noteiktas 65.–66. punktā, vai piemērojot citu *IPSAS* standartu prasības, ar rezultātiem, kas atšķiras no atzīšanas principa un nosacījumu piemērošanas;

b) novērtēti par summu, kas nav to patiesā vērtība iegūšanas dienā.

Atzīšanas principa piemērošanas izņēmums

Iespējamās saistības

76. *IPSAS* 19 “Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi” ir noteikts, ka iespējamās saistības ir:

a) iespējams pienākums, kurš izriet no pagātnes notikumiem un kura pastāvēšana apstiprināsies tikai atkarībā no tā, vai notiks vai nenotiks viens vai vairāki nenoteikti nākotnes notikumi, kurus institūcija nespēj pilnībā kontrolēt, vai

b) pašreizējs pienākums, kurš izriet no pagātnes notikumiem, bet netiek atzīts, jo:

i) maz ticams, ka šā pienākuma izpildei būs nepieciešama saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu ietverošu resursu izlietojums, vai

ii) pienākuma summu nav iespējams novērtēt ar pietiekamu ticamības pakāpi.

77. *IPSAS* 19 prasības nepiemēro, kad nosaka, kuras iespējamās saistības ir jāatzīst iegūšanas dienā. Tā vietā ieguvējs iegūšanas dienā atzīst iespējamās saistības, kas uzņemtas iegūšanā, kurā tiek nodota atlīdzība, ja tas ir pastāvošs pienākums, kas izriet no pagātnes notikumiem, un ir iespējams ticami novērtēt to patieso vērtību.[[1]](#footnote-1) Tādēļ pretēji *IPSAS* 19 ieguvējs atzīst iespējamās saistības, kas iegūšanas dienā uzņemtas iegūšanā, kurā tiek nodota atlīdzība, pat ja ir maz ticams, ka pienākuma izpildei būs nepieciešams saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu ietverošu resursu izlietojums. Turpmāk 115. punktā sniegti norādījumi par iespējamo saistību turpmāku uzskaiti.

Atzīšanas vai novērtēšanas principu piemērošanas izņēmumi

Ienākuma nodokļi (ja tie ir iekļauti iegūšanas noteikumos)

78. Attiecībā uz publiskā sektora institūcijas iegūšanas darījumiem nodokļu iestāde var piemērot atbrīvojumu no maksājamā nodokļa summām atbilstoši iegūšanas noteikumiem. Ieguvējs neatzīst nevienu nodokļa posteni, attiecībā uz kuru ir piešķirts atbrīvojums, pamatojoties uz iegūšanas noteikumiem (saistītie piemērošanas norādījumi ir sniegti AG85.–AG87. punktā).

79. Ieguvējs atzīst un novērtē visus atlikušos nodokļu posteņus, kas ir iekļauti iegūšanā vai izriet no tās, saskaņā ar attiecīgo starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu ienākuma nodokļu jomā. Ieguvēja institūcija atzīst un novērtē visus atlikušos ieņēmumus, kas iegūti no iegūšanā iekļautās vai no tās izrietošās nodokļa piemērošanas, saskaņā ar *IPSAS* 23.

Darbinieku pabalsti

80. Ieguvējs atzīst un novērtē saistības (vai aktīvus, ja tādi ir), kas ir saistītas ar iegūtās darbības darbinieku pabalstu sistēmu, saskaņā ar *IPSAS* 39.

Zaudējumu atlīdzināšanas aktīvi

81. Iegūšanas darījumā pārdevējs var ar līgumu apņemties atlīdzināt ieguvējam zaudējumus, kas var rasties tādas iespējamas situācijas vai nenoteiktības rezultātā, kas ir saistīta ar kādu konkrētu aktīvu vai saistībām, vai to daļu. Piemēram, pārdevējs var atlīdzināt ieguvējam konkrētas nenoteiktības izraisītus zaudējumus virs noteiktas summas; citiem vārdiem sakot, pārdevējs garantē, ka ieguvēja saistības nepārsniegs noteiktu summu. Tādējādi ieguvējs saņem zaudējumu atlīdzināšanas aktīvu. Ieguvējs atzīst zaudējumu atlīdzināšanas aktīvu vienlaikus ar posteni, par kuru zaudējumi atlīdzināmi, un novērtē to atbilstoši tai pašai metodei, kā novērtēts šis postenis, veicot, ja nepieciešams, novērtējuma korekciju par neiekasējamajām summām. Tādēļ, ja atlīdzināšana ir saistīta ar aktīvu vai saistībām, kas ir atzītas iegūšanas dienā un novērtētas pēc to patiesās vērtības iegūšanas dienā, ieguvējs atzīst šo zaudējumu atlīdzināšanas aktīvu iegūšanas dienā, novērtējot to pēc tā patiesās vērtības iegūšanas dienā. Zaudējumu atlīdzināšanas aktīvam, ko novērtē patiesajā vērtībā, patiesās vērtības novērtējumā ņem vērā iekasējamības apsvērumu radītas nenoteiktības par turpmākām naudas plūsmām ietekmi, un atsevišķa novērtējuma korekcija nav nepieciešama (saistītie piemērošanas norādījumi ir sniegti AG88. punktā).

82. Dažos gadījumos atlīdzināšana var attiekties uz aktīvu vai saistībām, attiecībā uz ko piemērojams atzīšanas vai novērtēšanas principu izņēmums. Piemēram, atlīdzināšana var attiekties uz iespējamajām saistībām, kas iegūšanas dienā netiek atzītas, jo šajā dienā nav iespējams ticami novērtēt to patieso vērtību. Atlīdzināšana var attiekties arī uz aktīvu vai saistībām, kas, piemēram, izriet no darbinieku pabalstiem, ko novērtē, nepamatojoties uz patieso vērtību iegūšanas dienā. Šajos apstākļos zaudējumu atlīdzināšanas aktīvu atzīst un novērtē, izmantojot pieņēmumus, kas saskan ar tiem, kurus izmanto atlīdzinātā posteņa novērtēšanai, ievērojot vadības novērtējumu par zaudējumu atlīdzināšanas aktīva iekasējamību un līgumā paredzētajiem atlīdzināmās summas ierobežojumiem. Turpmāk 116. punktā sniegti norādījumi par zaudējumu atlīdzināšanas aktīva turpmāku uzskaiti.

Novērtēšanas principa piemērošanas izņēmumi

Atgūtas tiesības

83. Tādas atgūtas tiesības, kas atzītas kā nemateriālais aktīvs, ieguvējs novērtē, pamatojoties uz atbilstošās saistošās vienošanās atlikušo darbības termiņu, neatkarīgi no tā, vai tirgus dalībnieki, nosakot to patieso vērtību, ņemtu vērā saistošo vienošanos atjaunošanas iespējamību. Saistītie piemērošanas norādījumi ir sniegti AG79.–AG80. punktā.

Akcijās balstīti naudas darījumi

84. Ieguvējs novērtē saistības vai pašu kapitāla instrumentu, kas saistīts ar iegūtās darbības akcijās balstītiem naudas darījumiem vai ar iegūtās darbības akcijās balstītu naudas darījumu aizstāšanu ar ieguvēja uz akcijām balstītiem naudas darījumiem, saskaņā ar attiecīgo starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu akcijās balstītu maksājumu jomā.

## Nemateriālās vērtības vai guvuma no iegādes zem patiesās tirgus vērtības atzīšana un novērtēšana

**85. Ieguvējs atzīst nemateriālo vērtību atbilstoši situācijai iegūšanas dienā, izsakot to kā turpmākā a) apakšpunkta pārsniegumu pār b) apakšpunktu un ievērojot 86. punktā noteiktās prasības:**

**a) kopsumma, ko veido:**

**i) nodotā atlīdzība, kura novērtēta saskaņā ar šo standartu, kam parasti nepieciešama patiesā vērtība iegūšanas dienā (skat. 95. punktu);**

**ii) nekontrolējošās līdzdalības summa iegūtajā darbībā, kas novērtēta saskaņā ar šo standartu, un**

**iii) pakāpeniski veiktā iegūšanā (skat. 99.–100. punktu) ieguvēja iepriekšējās līdzdalības iegūtās darbības pašu kapitālā patiesā vērtība iegūšanas dienā;**

**b) iegūto identificējamo aktīvu un uzņemto saistību neto summas iegūšanas datumā, kas novērtētas saskaņā ar šo standartu.**

**86. Ieguvējs atzīst nemateriālo vērtību tikai tiktāl, cik šādā iegūšanā:**

**a) tiks radīta naudas plūsma (piemēram, naudu ienesošas darbības iegūšana) un/vai**

**b) samazinās ieguvēja izejošās neto naudas izlietojums.**

**Ieguvējs atzīst visu turpmāko 85. punkta a) apakšpunkta pārsniegumu pār b) apakšpunktu kā zaudējumu pārsniegumā vai iztrūkumā. Saistītie piemērošanas norādījumi ir izklāstīti turpmāk AG93. punktā.**

87. Iegūšanā, kurā ieguvējs un iegūtā darbība (vai tās iepriekšējie īpašnieki) apmainās tikai ar līdzdalību pašu kapitālā, iegūtās darbības līdzdalības pašu kapitālā patiesā vērtība iegūšanas dienā var būt novērtējama ar lielāku ticamības pakāpi nekā ieguvēja līdzdalības pašu kapitālā patiesā vērtība iegūšanas dienā. Šādā gadījumā ieguvējs nosaka nemateriālās vērtības summu, izmantojot iegūtās darbības līdzdalības pašu kapitālā patieso vērtību iegūšanas dienā, nevis nodotās līdzdalības pašu kapitālā patieso vērtību iegūšanas dienā. Lai noteiktu nemateriālās vērtības summu iegūšanā, kurā netiek nodota atlīdzība, ieguvējs nodotās atlīdzības patieso vērtību iegūšanas dienā aizstāj ar ieguvēja līdzdalības iegūtajā darbībā patieso vērtību iegūšanas dienā (85. punkta a) apakšpunkta i) daļa). Saistītie piemērošanas norādījumi ir izklāstīti turpmāk AG94. punktā.

*Iegāde zem patiesās tirgus vērtības*

88. Dažkārt publiskā sektora apvienošanā, kas klasificēta kā iegūšana, ieguvējs veic iegādi zem patiesās tirgus vērtības, kas ir iegūšana, kurā summa, kas minēta 85. punkta b) apakšpunktā, pārsniedz 85. punkta a) apakšpunktā minēto summu kopsummu. Ja šāds pārsniegums pastāv arī pēc 90. punktā noteikto prasību piemērošanas, ieguvējs atzīst atbilstošo guvumu pārsniegumā vai iztrūkumā iegūšanas dienā. Guvumu attiecina uz ieguvēju.

89. Iegāde zem patiesās tirgus vērtības var notikt, piemēram, iegūšanā, kas ir piespiedu pārdošana, kurā pārdevējs rīkojas saimnieciskas vajadzības spiests. Tomēr arī 76.–84. punktā apspriestie atzīšanas vai novērtēšanas izņēmumi attiecībā uz konkrētiem posteņiem var izraisīt guvuma atzīšanu (vai atzītā guvuma summas maiņu) no iegādes zem patiesās tirgus vērtības.

90. Pirms ieguvējs atzīst guvumu no iegādes zem patiesās tirgus vērtības, tas atkārtoti izvērtē, vai ir pareizi identificējis visus iegūtos aktīvus un visas uzņemtās saistības, un atzīst visus šajā atkārtotajā izvērtēšanā identificētos aktīvus un saistības. Pēc tam ieguvējs pārskata to summu novērtēšanai izmantotās procedūras, kas saskaņā ar šo standartu ir jāatzīst iegūšanas dienā attiecībā uz šādiem elementiem:

a) iegūtie identificējamie aktīvi un uzņemtās saistības;

b) nekontrolējošā līdzdalība iegūtajā darbībā, ja tāda ir;

c) attiecībā uz pakāpeniski veiktu iegūšanu – ieguvēja iepriekšējā līdzdalība iegūtās darbības pašu kapitālā un

d) nodotā atlīdzība.

Pārskatīšanas mērķis ir nodrošināt, ka novērtējumi atbilstoši atspoguļo visas iegūšanas dienā pieejamās informācijas izskatīšanu.

91. Publiskajā sektorā institūcija dažkārt iegūst kontroli pār darbību arī darījumā bez atlīdzības, kurā tā nodod kompensāciju, kas nav aptuveni vienāda ar iegūtās darbības patieso vērtību. Tostarp tie ir šādi apstākļi:

a) kompensēta darbību vai institūciju pārņemšana un

b) ieguvējam darbību nodod līdzekļu devējs par nominālu atlīdzību.

92. Ja publiskā sektora apvienošana atbilstoši savai saimnieciskajai būtībai ir iegūšana, šādu iegūšanu bez atlīdzības apstrādā tāpat kā iegādi zem patiesās tirgus vērtības un uzskaita saskaņā ar 88.–90. punktu.

*Iegūšana bez atlīdzības nodošanas*

93. Publiskajā sektorā institūcija dažkārt iegūst kontroli pār darbību darījumā bez atlīdzības. Tostarp tie ir šādi apstākļi:

a) darbību vai institūciju pārņemšana bez kompensācijas izmaksāšanas (zināma arī kā piespiedu nacionalizācija);

b) līdzekļu devējs nodod darbību institūcijai, neprasot par to atlīdzību. Šāda nodošana var būt īstenota kā dāvinājums,

un

c) darbības nodošana institūcijai, kad šai darbībai ir neto saistības. Institūcija var piekrist neto saistību nodošanai, lai novērstu darbības izbeigšanu. Šādus darījumus dažkārt dēvē par “glābšanu”.

94. Ja publiskā sektora apvienošana pēc savas saimnieciskās būtības atbilst iegūšanai, tad ieguvējs, kas iegūst kontroli pār iegūto darbību darījumā bez atlīdzības, kurā tas nenodod nekādu kompensāciju, neatzīst nemateriālo vērtību. Ieguvējs atzīst guvumu vai zaudējumu pārsniegumā vai iztrūkumā saskaņā ar 86. punktu.

*Nodotā atlīdzība*

95. Atlīdzību, kas tiek nodota iegūšanā, novērtē pēc patiesās vērtības, ko aprēķina, saskaitot ieguvēja nodoto aktīvu patieso vērtību iegūšanas dienā ar saistībām, kuras ieguvējs uzņemas pret iegūtās darbības iepriekšējiem īpašniekiem, un ieguvēja emitēto līdzdalību pašu kapitālā. (Tomēr ikvienu ieguvēja akcijās balstītu tiesību uz maksājumu daļu, kura tiek apmainīta pret iegūtās darbības darbiniekiem piederošajām tiesībām, kas ir iekļautas iegūšanā nodotajā atlīdzībā, novērtē saskaņā ar 84. punktu, nevis pēc to patiesās vērtības.) Iespējamās atlīdzības piemēri ir nauda, citi aktīvi, ieguvēja darbība vai kontrolēta institūcija, iespējamā atlīdzība, pašu kapitāla parastie vai priekšrocību instrumenti, iespēju līgumi, garantijas un dalībnieku līdzdalība savstarpējās institūcijās.

96. Nodotajā atlīdzībā var ietilpt ieguvēja aktīvi vai saistības, kuru uzskaites vērtības atšķiras no to patiesās vērtības iegūšanas dienā (piemēram, nemonetārie aktīvi vai ieguvēja darbība). Ja tā, ieguvējs atkārtoti novērtē nodotos aktīvus vai saistības atbilstoši to patiesajai vērtībai iegūšanas dienā un atzīst aprēķinātos guvumus vai zaudējumus, ja tādi ir, pārsniegumā vai iztrūkumā. Tomēr dažkārt pēc iegūšanas nodotie aktīvi vai saistības paliek apvienotās institūcijas turējumā (piemēram, tādēļ, ka aktīvi vai saistības tika nodoti iegūtajai darbībai, nevis tās iepriekšējiem īpašniekiem), līdz ar to ieguvējs saglabā kontroli pār tiem. Šādā situācijā ieguvējs novērtē šos aktīvus un saistības pēc to uzskaites vērtības tieši pirms iegūšanas dienas un neatzīst guvumu vai zaudējumu pārsniegumā vai iztrūkumā par aktīviem vai saistībām, ko tas kontrolē gan pirms iegūšanas, gan arī pēc tās.

Iespējamā atlīdzība

97. Atlīdzība, kuru ieguvējs nodod apmaiņā pret iegūto darbību, ietver aktīvus vai saistības, kas izriet no vienošanās par iespējamu atlīdzību (skat. 95. punktu). Ieguvējs atzīst iespējamās atlīdzības patieso vērtību iegūšanas dienā kā daļu no atlīdzības, kas nodota apmaiņā pret iegūto darbību.

98. Ieguvējs klasificē pienākumu maksāt iespējamo atlīdzību, kas atbilst finanšu instrumenta definīcijai, kā finanšu saistības vai kā neto aktīvu/pašu kapitāla komponentu, pamatojoties uz pašu kapitāla instrumenta un finanšu saistību definīcijām *IPSAS* 28 9. punktā. Tiesības saņemt atpakaļ iepriekš nodotu atlīdzību, ja izpildās noteikti nosacījumi, ieguvējs klasificē kā aktīvu. Turpmāk 117. punktā ir sniegti norādījumi par iespējamās atlīdzības turpmāku uzskaiti.

## Pakāpeniska iegūšana

99. Dažkārt ieguvējs iegūst kontroli pār iegūtu darbību, kurā tam ir bijusi līdzdalība pašu kapitālā tieši pirms iegūšanas dienas. Piemēram, 20X1. gada 31. decembrī institūcijai A ir 35 procentus liela nekontrolējošā līdzdalība institūcijas B pašu kapitālā. Šajā dienā institūcija A iegādājas papildu 40 procentus līdzdalības institūcijā B, kas tai nodrošina kontroli pār institūciju B. Šajā standartā šāds darījums tiek dēvēts par pakāpenisku iegūšanu.

100. Pakāpeniskas iegūšanas gaitā ieguvējs atkārtoti novērtē savu iepriekšējo līdzdalību iegūtās darbības pašu kapitālā pēc tās patiesās vērtības iegūšanas dienā un atzīst aprēķināto guvumu vai zaudējumus, ja tādi ir, pēc vajadzības – pārsniegumā vai iztrūkumā, vai neto aktīvos/pašu kapitālā. Ieguvējs iepriekšējos pārskata periodos var būt atzinis neto aktīvos/pašu kapitālā savas līdzdalības iegūtās darbības pašu kapitālā vērtības izmaiņas. Ja tā, summu, kas bija atzīta neto aktīvos/pašu kapitālā, atzīst pēc tās pašas metodes, kas būtu jāpiemēro, ja ieguvējs būtu tieši atsavinājis iepriekš turēto līdzdalību pašu kapitālā.

100A. Ja kopīgas struktūras (kā noteikts *IPSAS* 37 “Kopīgas struktūras”) puse iegūst kontroli pār darbību, kas ir kopīga darbība (kā noteikts *IPSAS* 37), un tieši pirms iegūšanas dienas tai saistībā ar šo kopīgo darbību ir bijušas tiesības uz aktīviem un no saistībām izrietoši pienākumi, šāds darījums ir pakāpeniska iegūšana. Tāpēc ieguvējs piemēro prasības, kas ir noteiktas attiecībā uz pakāpenisku iegūšanu, tostarp atkārtoti novērtē savu iepriekšējo līdzdalību kopīgajā darbībā atbilstoši tam, kā noteikts 100. punktā. Šādi rīkojoties, ieguvējs atkārtoti novērtē visu savu iepriekšējo līdzdalību kopīgajā darbībā.

## Papildu norādījumi par iegūšanas metodes piemērošanu, ja iegūšana ir panākta, veicot izmaiņas balsstiesībās, tikai ar līgumu vai līdzīgos apstākļos, kuros netiek nodota atlīdzība

*Iegūšana, kas tiek panākta, veicot izmaiņas balsstiesībās, tikai ar līgumu vai līdzīgos apstākļos, kas nav saistīti ar atlīdzības nodošanu*

101. Dažkārt ieguvējs iegūst kontroli pār iegūtu darbību bez atlīdzības nodošanas. Attiecībā uz šādu publiskā sektora apvienošanu piemēro iegūšanas uzskaiti ar iegūšanas metodi. Šie apstākļi var būt šādi:

a) iegūtā darbība atpērk pietiekamu pašu akciju skaitu, lai pastāvošais ieguldītājs (ieguvējs) iegūtu kontroli;

b) zaudē spēku mazākuma veto tiesības, kas iepriekš neļāva ieguvējam kontrolēt iegūto darbību, kurā ieguvējam bija balsstiesību vairākums;

c) ieguvējs un iegūtā darbība vienojas par savu darbību apvienošanu, noslēdzot tikai līgumu. Ieguvējs nenodod atlīdzību apmaiņā pret kontroli pār iegūto darbību, un ne iegūšanas dienā, ne arī pirms tam ieguvējam nav skaitliski novērtējamas līdzdalības iegūtajā darbībā.

102. Ja iegūšana notiek tikai uz līguma pamata, ieguvējs uz iegūtās darbības īpašniekiem attiecina to iegūtās darbības neto aktīvu summu, kas atzīta saskaņā ar šo standartu. Citiem vārdiem sakot, skaitliski novērtējama citu pušu (nevis ieguvēja) līdzdalība iegūtajā darbībā ir nekontrolējoša līdzdalība ieguvēja pēcapvienošanās finanšu pārskatos, pat ja rezultātā visa skaitliski novērtējamā līdzdalība iegūtajā darbībā tiek attiecināta uz nekontrolējošo līdzdalību.

## Novērtējuma periods

**103. Ja iegūšanas sākotnējā uzskaite nav pabeigta līdz tā pārskata perioda beigām, kurā tiek notiek iegūšana, ieguvējs savos finanšu pārskatos norāda provizoriskas summas par tiem posteņiem, par kuriem uzskaite ir nepilnīga. Novērtējuma periodā ieguvējs retrospektīvi koriģē provizoriskās summas, kas ir atzītas iegūšanas dienā, lai atspoguļotu jaunu informāciju, kas iegūta par faktiem un apstākļiem, kuri pastāvējuši iegūšanas dienā un, ja būtu zināmi, ietekmētu šajā dienā atzīto summu novērtējumu. Novērtējuma periodā ieguvējs atzīst arī papildu aktīvus un saistības, ja ir iegūta jauna informācija par faktiem un apstākļiem, kas pastāvējuši iegūšanas dienā un, ja būtu zināmi, būtu izraisījuši šo aktīvu un saistību atzīšanu šajā dienā. Novērtējuma periods beidzas, tiklīdz ieguvējs saņem meklēto informāciju par faktiem un apstākļiem, kas pastāvējuši iegūšanas dienā, vai uzzina, ka papildu informācija nav pieejama. Tomēr novērtējuma periods nepārsniedz vienu gadu no iegūšanas dienas.**

104. Novērtējuma periods ir periods pēc iegūšanas dienas, kurā ieguvējs var koriģēt provizoriskās summas, kas atzītas attiecībā uz iegūšanu. Novērtējuma periods nodrošina ieguvējam pietiekami ilgu laiku tādas informācijas iegūšanai, kas nepieciešama, lai varētu identificēt un novērtēt turpmāk norādītos elementus atbilstoši situācijai iegūšanas dienā saskaņā ar šā standarta prasībām:

a) iegūtie identificējamie aktīvi, uzņemtās saistības un nekontrolējošā līdzdalība iegūtajā darbībā;

b) atlīdzība, kas nodota par iegūto darbību (vai cita summa, ko izmanto nemateriālās vērtības novērtēšanai);

c) pakāpeniskas iegūšanas gadījumā – ieguvēja iepriekšējā līdzdalība iegūtās darbības pašu kapitālā;

d) nemateriālā vērtība, zaudējums vai guvums, kas radies iegādē zem patiesās tirgus vērtības.

105. Kad ieguvējs nosaka, vai, ņemot vērā informāciju, kas iegūta pēc iegūšanas dienas, ir jākoriģē atzītās provizoriskās vērtības vai šāda informācija izriet no notikumiem, kas notikuši pēc iegūšanas dienas, ieguvējs izvērtē visus būtiskos faktorus. Par būtiskajiem faktoriem uzskata dienu, kad iegūta papildu informācija, un to, vai ieguvējs var identificēt provizorisko summu mainīšanas iemeslu. Paredzams, ka iegūšanas dienā pastāvošos apstākļus labāk atspoguļos informācija, kas ir iegūta neilgi pēc iegūšanas dienas, nevis informācija, kas iegūta pēc vairākiem mēnešiem. Piemēram, ja vien nav iespējams identificēt notikumu, kas ir mainījis aktīva patieso vērtību, tā pārdošana trešajai pusei neilgi pēc iegūšanas dienas par summu, kas būtiski atšķiras no tā provizoriskās patiesās vērtības, kas novērtēta šajā dienā, visticamāk, liecina par kļūdu provizoriskajā summā.

106. Ieguvējs atzīst identificējamam aktīvam (saistībām) atzītās provizoriskās summas pieaugumu (samazinājumu), izmantojot nemateriālās vērtības samazinājumu (pieaugumu). Ja tomēr novērtējuma periodā tiek iegūta jauna informācija, dažkārt var būt nepieciešama vairāku aktīvu vai saistību provizoriskās summas korekcija. Piemēram, ieguvējs var būt uzņēmies saistības atlīdzināt zaudējumus, kas radušies saistībā ar nelaimes gadījumu iegūtās darbības telpās, un šos zaudējumus pilnībā vai daļēji sedz iegūtās darbības civiltiesiskās atbildības apdrošināšanas polise. Ja ieguvējs novērtējuma periodā saņem jaunu informāciju par šādu saistību patieso vērtību iegūšanas dienā, korekcija nemateriālajā vērtībā, kas izriet no izmaiņām atzītajā provizoriskajā saistību summā, tiktu kompensēta (pilnībā vai daļēji) ar korelatīvu korekciju nemateriālajā vērtībā, kas izriet no izmaiņām atzītajā provizoriskajā atlīdzības summā, kura ir saņemama no apdrošinātāja.

107. Novērtējuma periodā ieguvējs atzīst provizorisko summu korekcijas tā, it kā ieguvuma uzskaite būtu pabeigta iegūšanas datumā. Līdz ar to ieguvējs atbilstoši nepieciešamībai pārskata finanšu pārskatos sniegto salīdzinošo informāciju par iepriekšējiem periodiem, veicot arī izmaiņas nolietojumā, amortizācijā vai citos ienākumus ietekmējošos faktoros, kas atzīti, pabeidzot sākotnējo uzskaiti.

108. Pēc novērtējuma perioda beigām ieguvējs pārskata iegūšanas uzskaiti tikai ar nolūku labot kļūdu saskaņā ar *IPSAS* 3.

## Kā noteikt, vai darījums ir iegūšanas darījuma daļa

**109. Ieguvējam un iegūtajai darbībai pirms iegūšanas pārrunu sākuma var būt bijušas iepriekšējas attiecības vai citas vienošanās vai pārrunu gaitā tie var noslēgt citu vienošanos, kas ir nošķirta no iegūšanas. Abās šajās situācijās ieguvējs identificē visas summas, ar kurām ieguvējs un iegūtā darbība (vai tās iepriekšējie īpašnieki) nav apmainījušies iegūšanā, t. i., summas, kas neietilpst apmaiņas darījumā par iegūto darbību. Piemērojot iegūšanas metodi, ieguvējs atzīst tikai atlīdzību, kas nodota par iegūto darbību, un aktīvus un saistības, kas attiecīgi iegūtas un uzņemtas apmaiņā darījumā par iegūto darbību. Atsevišķus darījumus uzskaita saskaņā ar atbilstošajiem *IPSAS* standartiem.**

110. Darījums, ko pirms iegūšanas noslēdzis ieguvējs vai kas noslēgts ieguvēja vārdā vai galvenokārt nāk par labu ieguvējam vai apvienotajai institūcijai, nevis iegūtajai darbībai (vai tās iepriekšējiem īpašniekiem), visticamāk, ir atsevišķs darījums. Turpmāk sniegti atsevišķu darījumu piemēri, kurus neietver, kad piemēro iegūšanas metodi:

a) darījums, kurā faktiski tiek nokārtotas iepriekš pastāvošas darījuma attiecības starp ieguvēju un iegūto darbību;

b) darījums, kurā iegūtās darbības darbinieki vai iepriekšējie īpašnieki saņem atlīdzību par turpmākajiem pakalpojumiem, un

c) darījums, kurā iegūtajai darbībai vai tās iepriekšējiem īpašniekiem atlīdzina ar iegūšanu saistītās ieguvēja izmaksas, ko tie ir seguši.

Saistītie piemērošanas norādījumi ir izklāstīti turpmāk AG99.–AG106. punktā.

*Ar iegūšanu saistītās izmaksas*

111. Ar iegūšanu saistītās izmaksas ir izmaksas, kas ieguvējam rodas saistībā ar iegūšanas īstenošanu. Šādās izmaksās ietilpst atradēja alga, maksa par konsultāciju, juridiskajiem, grāmatvedības, vērtēšanas un citiem profesionālajiem pakalpojumiem, vispārīgas administratīvās izmaksas, tostarp iekšējās iegūšanas struktūrvienības uzturēšanas izmaksas un parāda un pašu kapitāla vērtspapīru reģistrēšanas un emisijas izmaksas. Ieguvējs uzskaita ar iegūšanu saistītās izmaksas kā to periodu izmaksas, kuros izmaksas ir radušās un saņemti pakalpojumi, ievērojot vienu izņēmumu. Parāda vai pašu kapitāla vērtspapīru emisijas izmaksas atzīst saskaņā ar *IPSAS* 28 un *IPSAS* 41.

## Turpmāka novērtēšana un uzskaite

**112. Vispārīgi ieguvējs sekojoši novērtē un uzskaita iegūšanā saņemtos aktīvus, uzņemtas vai radušās saistības un emitētos pašu kapitāla instrumentus saskaņā ar citiem *IPSAS* standartiem, kas piemērojami šiem posteņiem atkarībā no to veida. Tomēr šajā standartā ir sniegti norādījumi par šādu iegūšanā saņemtu aktīvu, uzņemtu vai radušos saistību un emitētu pašu kapitāla instrumentu novērtēšanu un uzskaiti:**

**a) atgūtas tiesības;**

**b) iespējamās saistības, kas atzītas atbilstoši situācijai iegūšanas dienā;**

**c) zaudējumu atlīdzināšanas aktīvi;**

**d) iespējamā atlīdzība un**

**e) ienākuma nodokļi (ja tie nav iekļauti iegūšanas noteikumos).**

**Saistītie piemērošanas norādījumi ir izklāstīti turpmāk AG107.–AG108. punktā.**

*Atgūtas tiesības*

113. Atgūtas tiesības, kas ir atzītas kā nemateriālais aktīvs, amortizē tās saistošās vienošanās atlikušajā periodā, kurā šīs tiesības tika piešķirtas, ja šīs tiesības piešķirtas uz noteiktu laiku. Ja tiesības tika piešķirtas uz nenoteiktu laiku, izveidotā institūcija vismaz vienu reizi gadā pārbauda, vai nav samazinājusies tiesību vērtība un vai nav pazīmju, kas liecinātu par tiesību vērtības samazināšanos. Ieguvējs, kas pēc tam pārdod atgūtas tiesības trešai personai, nemateriālā aktīva uzskaites vērtību ietver pārdošanas rezultātā radušos guvumu vai zaudējumu aprēķinā.

*Pārvedumi, koncesiju aizdevumi un līdzīgi labumi, ko saņēmis ieguvējs vai iegūtā darbība, pamatojoties uz kritērijiem, kas var mainīties iegūšanas rezultātā*

114. Attiecībā uz tādiem pārvedumiem, koncesiju aizdevumiem vai līdzīgiem labumiem, ko ieguvējs vai iegūtā darbība iepriekš saņēmusi, pamatojoties uz kritērijiem, kas mainās iegūšanas rezultātā, perspektīvi veic atkārtotu novērtēšanu saskaņā ar citiem *IPSAS* standartiem (saistītie piemērošanas norādījumi ir sniegti AG109.–AG111. punktā).

*Iespējamās saistības*

115. Pēc sākotnējās atzīšanas un līdz saistību dzēšanai, anulēšanai vai termiņa beigām ieguvējs novērtē iegūšanā atzītās iespējamās saistības kā augstāko no šādām vērtībām:

a) summa, kas tiktu atzīta saskaņā ar *IPSAS* 19, un

b) sākotnēji atzītā summa, no kuras, ja atbilstīgi, atskaitīta uzkrātā amortizācija, kas atzīta saskaņā ar *IPSAS* 9 “Ieņēmumi no maiņas darījumiem”.

Šī prasība neattiecas uz līgumiem, kas uzskaitīti saskaņā ar *IPSAS* 41 “Finanšu instrumenti”.

*Zaudējumu atlīdzināšanas aktīvi*

116. Katra turpmākā pārskata perioda beigās ieguvējs novērtē iegūšanas dienā atzīto zaudējumu atlīdzināšanas aktīvu pēc tās pašas metodes kā atlīdzinātās saistības vai aktīvu, ievērojot līgumiskos ierobežojumus attiecībā uz tā summu un, ja zaudējumu atlīdzināšanas aktīvu turpmāk nenovērtē tā patiesajā vērtībā, vadības vērtējumu par zaudējumu atlīdzināšanas aktīva iekasēšanas iespējām. Ieguvējs pārstāj atzīt zaudējumu atlīdzināšanas aktīvu tikai tad, ja tas iekasē aktīvu, pārdod to vai kā citādi zaudē tiesības uz to.

*Iespējamā atlīdzība*

117. Dažas izmaiņas tās iespējamās atlīdzības patiesajā vērtībā, ko ieguvējs atzīst pēc iegūšanas dienas, varbūt jāveic tādēļ, ka ieguvējs pēc šīs dienas saņem papildu informāciju par faktiem un apstākļiem, kas ir pastāvējuši iegūšanas dienā. Saskaņā ar 103.–107. punktu šādas izmaiņas ir novērtējuma perioda korekcijas. Tomēr izmaiņas, kas izriet no notikumiem pēc iegūšanas dienas, piemēram, kas ir saistītas ar peļņas uzdevumu izpildi, noteiktas akciju cenas sasniegšanu vai kāda pētniecības un attīstības projekta posma pabeigšanu, nav novērtējuma perioda korekcijas. Izmaiņas iespējamās atlīdzības patiesajā vērtībā, kas nav novērtējuma perioda korekcijas, ieguvējs uzskaita šādi:

a) iespējamo atlīdzību, kas klasificēta kā neto aktīvu/pašu kapitāla komponents, nenovērtē atkārtoti, un tās turpmāko apmaksu uzskaita neto aktīvos/pašu kapitālā;

b) citu iespējamo atlīdzību, kas:

i) ietilpst *IPSAS* 41 darbības jomā, novērtē pēc patiesās vērtības katrā pārskata datumā, un izmaiņas patiesajā vērtībā atzīst pārsniegumā vai iztrūkumā saskaņā ar *IPSAS* 41;

ii) neietilpst *IPSAS* 41 darbības jomā, novērtē pēc patiesās vērtības katrā pārskata datumā, un izmaiņas patiesajā vērtībā atzīst pārsniegumā vai iztrūkumā.

*Ienākuma nodokļi (ja tie nav iekļauti iegūšanas noteikumos)*

118. Pēc iegūšanas, kurā ir iesaistītas publiskā sektora institūcijas, nodokļu iestāde var noteikt atbrīvojumu no nodokļa summām. Ieguvējs perspektīvi uzskaita nodokļa atbrīvojumu saskaņā ar attiecīgo starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu ienākuma nodokļu jomā.

## Informācijas sniegšana

**119. Ieguvējs atklāj informāciju, kas ļauj tā finanšu pārskatu lietotājiem novērtēt tādas iegūšanas veidu un finansiālo ietekmi, kas notiek:**

**a) kārtējā pārskata periodā vai**

**b) pēc pārskata perioda beigām, bet pirms finanšu pārskatu izdošanas apstiprināšanas.**

120. Lai sasniegtu 119. punkta mērķi, ieguvējs atklāj šādu informāciju par katru iegūšanu, kas notiek pārskata periodā:

a) iegūtās darbības nosaukumu un aprakstu;

b) iegūšanas dienu;

c) iegūtā balsstiesīgā līdzdalību pašu kapitālā vai tās ekvivalentu procentuālā izteiksmē;

d) iegūšanas galvenos iemeslus un informāciju par to, kā ieguvējs ieguva kontroli pār iegūto darbību, tostarp, ja atbilstīgi, informāciju par iegūšanas juridisko pamatu;

e) to faktoru kvalitatīvu aprakstu, kuri veido atzīto nemateriālo vērtību, piemēram, paredzamā sinerģija no iegūtās darbības pasākumu un ieguvēja pasākumu apvienošanas, nemateriālie aktīvi, kas nav atzīstami atsevišķi, un citi faktori;

f) kopējās nodotās atlīdzības patieso vērtību iegūšanas dienā un katras turpmāk norādītās atlīdzības pamatgrupas patieso vērtību iegūšanas dienā:

i) nauda;

ii) citi materiālie vai nemateriālie aktīvi, tostarp ieguvēja darbība vai kontrolēta institūcija;

iii) uzņemtās saistības, piemēram, iespējamās atlīdzības saistības, un

iv) ieguvēja līdzdalība pašu kapitālā, tostarp emitēto vai emitējamo instrumentu vai līdzdalības daļu skaits un šo instrumentu vai līdzdalības patiesās vērtības noteikšanas metode;

g) par iespējamas atlīdzības vienošanos un zaudējumu atlīdzināšanas aktīviem:

i) summas, kas atzītas atbilstoši situācijai iegūšanas dienā;

ii) vienošanās aprakstu un maksājuma summas noteikšanas pamatu, un

iii) rezultātu diapazona aplēsi (nediskontētu) vai, ja šādu diapazonu nevar aprēķināt, šis fakts ir jānorāda, paskaidrojot arī iemeslus, kādēļ diapazonu nevar aprēķināt. Ja maksājuma maksimālā summa ir neierobežota, ieguvējs norāda šo faktu;

h) par iegūtajām prasībām:

i) prasību patieso vērtību;

ii) prasību bruto summas saskaņā ar saistošu vienošanos un

iii) to naudas plūsmu visprecīzāko novērtējumu iegūšanas dienā saskaņā ar saistošu vienošanos, kuru iekasēšana nav paredzama.

Šo informāciju sniedz sadalījumā pēc tādām prasību pamatgrupām kā, piemēram, aizdevumi, tiešā finanšu noma un citas prasību grupas;

i) summas, kas atzītas atbilstoši situācijai iegūšanas dienā attiecībā uz katru iegūto aktīvu un uzņemto saistību pamatgrupu;

j) par katru iespējamo saistību, kas atzīta saskaņā ar 77. punktu, sniedz informāciju, kas noteikta *IPSAS* 19 98. punktā. Ja iespējamās saistības nav atzītas, jo to patieso vērtību nevar ticami novērtēt, ieguvējs atklāj šādu informāciju:

i) informāciju, kas noteikta *IPSAS* 19 100. punktā, un

ii) iemeslus, kādēļ nav iespējams ticami novērtēt saistības;

k) paredzamo nemateriālās vērtības kopsummu, kas būs atskaitāma saistībā ar nodokļiem;

l) par darījumiem, ko atzīst atsevišķi no aktīvu iegūšanas un saistību uzņemšanās iegūšanas darījumā saskaņā ar 109. punktu:

i) katra darījuma aprakstu;

ii) kā ieguvējs ir uzskaitījis katru darījumu;

iii) summas, kas atzītas attiecībā uz katru darījumu, un posteni finanšu pārskatos, kurā ir atzīta katra summa, un

iv) norēķinu summas noteikšanai izmantoto metodi, ja darījums ir faktiska norēķināšanās par iepriekšējām attiecībām;

m) sniedzot l) apakšpunktā noteikto informāciju par atsevišķi atzītiem darījumiem, norāda ar iegūšanu saistīto izmaksu summu un atsevišķi tādu šo izmaksu summu, kas atzīta kā izdevumi, un posteni vai posteņus pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem, kurā(-os) ir atzīti šie izdevumi. Atklāj informāciju arī par tādu emitēšanas izmaksu summu, kas nav atzītas kā izdevumi, un to, kā tās ir atzītas;

n) iegūšanā, kurā zaudējums tiek atzīts pārsniegumā vai iztrūkumā (skat. 86. punktu):

i) zaudējuma summu, kas atzīta saskaņā ar 86. punktu, un posteni pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem, kurā ir atzīts šis zaudējums, un

ii) aprakstu par iemesliem, kādēļ darījums ir radījis zaudējumus;

o) iegādē zem patiesās tirgus vērtības (skat. 88.–90. punktu):

i) guvuma summu, kas atzīta saskaņā ar 88. punktu, un posteni pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem, kurā ir atzīts šis guvums, un

ii) informāciju par iemesliem, kādēļ darījums ir sniedzis guvumu;

p) par katru iegūšanas gadījumu, kurā ieguvējam ir mazāk nekā 100 procentu no skaitliski novērtējamas līdzdalības vai tās ekvivalenta iegūtajā darbībā iegūšanas dienā:

i) iegūšanas dienā atzīto nekontrolējošās līdzdalības summu iegūtajā darbībā un šīs summas novērtējuma pamatu, un

ii) par katru nekontrolējošo līdzdalību iegūtajā darbībā, kas novērtēta patiesajā vērtībā, šīs vērtības noteikšanā izmantotās vērtēšanas metodes un būtiskos ievaddatus;

q) pakāpeniskas iegūšanas gadījumā:

i) tās ieguvēja līdzdalības iegūtās darbības pašu kapitālā patieso vērtību iegūšanas dienā, kas ieguvējam bija tieši pirms iegūšanas dienas, un

ii) guvuma vai zaudējuma summu, kas atzīta, atkārtoti novērtējot ieguvējam pirms iegūšanas piederošo līdzdalību iegūtās darbības pašu kapitālā atbilstoši patiesajai vērtībai (skat. 100. punktu), un posteni pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem, kurā šis guvums vai zaudējums ir atzīts;

r) šādu informāciju:

i) ieņēmumu un izdevumu summas un iegūtās darbības pārsniegumu vai iztrūkumu kopš iegūšanas dienas, kas norādīts konsolidētajā pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem par pārskata periodu, un

ii) apvienotās institūcijas ieņēmumus un izdevumus, un pārsniegumu vai iztrūkumu kārtējam pārskata periodam, kāds tas būtu, ja iegūšanas diena katrai attiecīgajā gadā notikušajai iegūšanai būtu gada pārskata perioda sākums.

Ja kādu šajā apakšpunktā norādīto informāciju nav praktiski iespējams sniegt, ieguvējs paziņo šo faktu un paskaidro, kādēļ šādas informācijas sniegšana nav praktiski iespējama. Šajā standartā terminu “nav praktiski iespējams” izmanto tajā pašā nozīmē, kas noteikta *IPSAS* 3.

121. Par pārskata periodā notikušiem iegūšanas gadījumiem, kas katrs atsevišķi ir nebūtiski, bet visi kopā ir būtiski, ieguvējs 120. punkta e)–r) apakšpunktā noteikto informāciju sniedz apkopotā veidā.

122. Ja iegūšana notiek dienā pēc pārskata perioda beigām, bet pirms finanšu pārskatu apstiprināšanas publiskošanai, ieguvējs atklāj 120. punktā noteikto informāciju, ja vien sākotnējā uzskaite attiecībā uz iegūšanu nav nepilnīga brīdī, kad finanšu pārskatus apstiprina publiskošanai. Šādā situācijā ieguvējs norāda, kuru informāciju nav iespējams sniegt un kādēļ tas nav iespējams.

## 123. Ieguvējs atklāj informāciju, kas ļauj tā finanšu pārskatu lietotājiem novērtēt kārtējā pārskata periodā atzīto korekciju finansiālo ietekmi, kuras ir saistītas ar kārtējā pārskatu periodā vai iepriekšējos pārskata periodos notikušajiem iegūšanas gadījumiem.

124. Lai sasniegtu 123. punkta mērķi, ieguvējs atklāj šādu informāciju par katru būtisku iegūšanas gadījumu vai apkopotā veidā par iegūšanas gadījumiem, kas katrs atsevišķi nav būtiski, bet ir būtiski, visi kopā ņemti:

a) ja sākotnējā iegūšanas uzskaite ir nepilnīga (skat. 103. punktu) attiecībā uz konkrētiem aktīviem, saistībām, nekontrolējošu līdzdalību vai atlīdzības posteņiem un tāpēc summas, kas ir atzītas finanšu pārskatos par iegūšanu, ir noteiktas tikai provizoriski, norāda:

i) iemeslus, kādēļ sākotnējā iegūšanas uzskaite ir nepilnīga;

ii) aktīvus, saistības, skaitliski novērtējamu līdzdalību (vai tās ekvivalentu) vai atlīdzības posteņus, attiecībā uz kuriem sākotnējā uzskaite ir nepilnīga, un

iii) to novērtējuma perioda korekciju veidu un summu, kas ir atzītas pārskata periodā saskaņā ar 107. punktu;

b) par katru pārskata periodu pēc iegūšanas dienas līdz brīdim, kad institūcija izmanto iespējamas atlīdzības aktīvu, pārdod to vai citādi zaudē tiesības uz to, vai līdz brīdim, kad institūcija nokārto iespējamas atlīdzības saistības vai šīs saistības tiek anulētas vai zaudē spēku:

i) visas izmaiņas atzītajās summās, tostarp visas atšķirības, kas rodas, veicot norēķinus;

ii) rezultātu (nediskontētu) diapazona izmaiņas un šo izmaiņu iemeslus, un

iii) iespējamās atlīdzības novērtēšanā izmantotās vērtēšanas metodes un galvenos modeļa ievaddatus;

c) par iegūšanā atzītajām iespējamajām saistībām ieguvējs atklāj informāciju, kas noteikta *IPSAS* 19 97. un 98. punktā katrai uzkrājumu grupai;

d) nemateriālās vērtības uzskaites summas saskaņošanu pārskata perioda sākumā un beigās, atsevišķi norādot:

i) bruto summu un uzkrātos zaudējumus no vērtības samazināšanās pārskata perioda sākumā;

ii) papildu nemateriālo vērtību, kas atzīta pārskata periodā;

iii) korekcijas, kas radušās no summu turpmākas atzīšanas pārskata periodā saskaņā ar attiecīgo starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu ienākumu nodokļu jomā;

iv) nemateriālo vērtību, kuras atzīšana ir pārtraukta pārskata periodā;

v) zaudējumu no vērtības samazināšanās, kas atzīts pārskata periodā saskaņā ar *IPSAS* 26 “Naudu ienesošu aktīvu vērtības samazināšanās”. (*IPSAS* 26 noteikts, ka papildus šai prasībai informācija jāsniedz arī par atgūstamo summu un par nemateriālās vērtības samazināšanos.)

vi) pārskata periodā radušās valūtas kursu atšķirības saskaņā ar *IPSAS* 4 “Ārvalstu valūtas kursu izmaiņu ietekme”;

vii) jebkuras citas uzskaites vērtības izmaiņas pārskata periodā;

viii) bruto summu un uzkrātos zaudējumus no vērtības samazināšanās pārskata perioda beigās;

e) jebkura tāda kārtējā pārskata periodā atzīta guvuma vai zaudējuma summu un paskaidrojumu, kas:

i) gan attiecas uz kārtējā vai iepriekšējā pārskata periodā veiktā iegūšanā iegūtiem identificējamajiem aktīviem vai uzņemtajām saistībām,

ii) gan rodas tādā apmērā vai veidā, vai tik bieži, ka informācijas sniegšana ir svarīga, lai būtu iespējams saprast apvienotās institūcijas finanšu pārskatus,

un

f) ja tiek piešķirts atbrīvojums no maksājamā nodokļa summām, pamatojoties uz iegūšanas noteikumiem (skat. 78.–79. punktu), norāda:

i) tā maksājamā nodokļa summu, attiecībā uz kuru piešķirts atbrīvojums, un

ii) informāciju par saņemamā nodokļa korekciju, ja ieguvējs ir nodokļu iestāde.

125. Ja šajā un citos *IPSAS* standartos noteiktie īpašie skaidrojumi nav pietiekami 119. un 123. punktā noteikto mērķu sasniegšanai, tad ieguvējs atklāj visu papildu informāciju, kas nepieciešama šo mērķu sasniegšanai.

# Spēkā stāšanās diena un pāreja

## Spēkā stāšanās diena

**126. Šo standartu piemēro perspektīvi attiecībā uz publiskā sektora apvienošanas gadījumiem, kuriem saplūšanas diena vai iegūšanas diena sakrīt ar tāda pirmā gada pārskata perioda sākumu, kurš sākas 2019. gada 1. janvārī vai pēc tam, vai ir pēc šāda pārskata perioda sākuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija piemēro šo standartu pirms 2019. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu.**

126A. **Šā standarta 25., 45., 70., 111., 115., 117. un AG88. punkts tika grozīts ar *IPSAS* 41, kas izdots 2018. gada augustā. Institūcija šos grozījumus piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2022. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2022. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 41.**

126B. **Šā standarta 100A. punkts ir grozīts ar dokumentu “*IPSAS* uzlabojumi 2018. gadā”, kas izdots 2018. gada oktobrī. Institūcija piemēro šo grozījumu attiecībā uz publiskā sektora apvienošanas gadījumiem, kuriem iegūšanas diena sakrīt ar tādu pirmo gada finanšu pārskatu sākumu, kuri sagatavoti par periodiem, kas sākas 2019. gada 1. janvārī vai pēc tam, vai ir pēc šāda pirmā gada finanšu pārskatu sākuma. Atļauta agrāka piemērošana. Ja institūcija šo grozījumu piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2019. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu.**

**Pāreja**

127. Kad piemēro šo standartu, nekoriģē tos aktīvus un saistības, kas ir radušies publiskā sektora apvienošanas gadījumos, kuros iegūšanas diena vai saplūšanas diena ir bijusi pirms šā standarta piemērošanas sākuma.

128. Iespējamās atlīdzības atlikumus, kas rodas iegūšanas gadījumos, kuros iegūšanas diena ir bijusi pirms dienas, kad institūcija pirmo reizi piemēroja šo standartu, nekoriģē šā standarta pirmajā piemērošanas reizē. Šā standarta 129.–132. punktu piemēro šo atlikumu turpmākajās uzskaitēs. Šā standarta 129.–132. punktu nepiemēro attiecībā uz iespējamās atlīdzības atlikumiem, kas izriet no iegūšanas gadījumiem, kuros iegūšanas diena sakrīt ar dienu, kad institūcija piemēroja šo standartu pirmo reizi, vai ir pēc šīs dienas. Šā standarta 129.–132. punkts attiecas tikai uz tiem iegūšanas gadījumiem, kuros iegūšanas diena ir bijusi pirms šā standarta piemērošanas sākuma.

129. Ja iegūšanas līgumā ir paredzēts koriģēt iegūšanas izmaksas atkarībā no turpmākiem notikumiem, ieguvējs iekļauj šīs korekcijas summu iegūšanas izmaksās iegūšanas dienā, ja šīs korekcijas iespējamība ir pietiekami augsta un to ir iespējams ticami novērtēt.

130. Iegūšanas līgumā var būt atļauts koriģēt iegūšanas izmaksas atkarībā no viena vai vairākiem turpmākiem notikumiem. Šāda koriģēšana var būt atkarīga, piemēram, no tā, vai turpmākajos periodos tiek uzturēts vai sasniegts noteikts peļņas līmenis, vai no tā, vai tiek uzturēta emitēto instrumentu tirgus cena. Jebkuras šādas korekcijas summu parasti ir iespējams aprēķināt iegūšanas sākotnējās uzskaites laikā, nemazinot informācijas ticamību, lai arī zināma nenoteiktība pastāv. Ja turpmākie notikumi nenotiek vai minētā aprēķinātā summa ir jāpārskata, atbilstīgi koriģē iegūšanas izmaksas.

131. Tomēr, ja šāda korekcija ir paredzēta iegūšanas līgumā, šo korekciju neiekļauj iegūšanas izmaksās iegūšanas sākotnējās uzskaites laikā, ja tās iespējamība nav pietiekami augsta vai to nav iespējams ticami novērtēt. Ja šī korekcija pēc tam kļūst iespējama un to ir iespējams ticami novērtēt, papildu atlīdzību apstrādā kā iegūšanas izmaksu korekciju.

132. Dažos apstākļos ieguvējam varbūt jāveic turpmāks maksājums pārdevējam kā kompensācija par dotā aktīva vērtības samazinājumu, emitētajiem pašu kapitāla instrumentiem vai saistībām, kas ir radušās ieguvējam vai ko ieguvējs ir uzņēmies apmaiņā pret kontroli pār iegūto darbību. Šāda situācija pastāv tad, ja, piemēram, ieguvējs garantē to pašu kapitāla vai parāda instrumentu tirgus cenu, kas ir emitēti kā daļa no iegūšanas izmaksām, un tam ir pienākums emitēt papildu pašu kapitāla vai parāda instrumentus, lai atjaunotu sākotnēji noteiktās izmaksas. Šādos gadījumos iegūšanas izmaksu pieaugums netiek atzīts. Attiecībā uz pašu kapitāla instrumentiem papildmaksājuma patiesā vērtība tiek kompensēta ar sākotnēji emitētajiem instrumentiem piešķirtās vērtības samazinājumu tādā pašā apmērā. Attiecībā uz parāda instrumentiem papildmaksājumu uzskata par prēmijas samazinājumu vai atlaides palielinājumu attiecībā uz sākotnējo emisiju.

133. Institūcija, piemēram, savstarpēja institūcija, kas vēl nav piemērojusi šo standartu un kam ir bijis viens vai vairāki publiskā sektora apvienošanas gadījumi, kuri tika uzskaitīti, izmantojot pirkšanas metodi (kas ietver nemateriālās vērtības amortizāciju), piemēro AG114.–AG115. punktā noteiktos pārejas noteikumus.

*Ienākuma nodokļi*

134. Publiskā sektora apvienošanas gadījumiem, kuros iegūšanas diena vai saplūšanas diena ir bijusi pirms šā standarta piemērošanas, ieguvējs vai izveidotā institūcija piemēro attiecīgā starptautiskā vai valsts grāmatvedības standarta prasības, kas saistītas ar ienākuma nodokļu perspektīvu apstrādi. No šā standarta piemērošanas dienas ieguvējs vai izveidotā institūcija atzīst visas izmaiņas, kuras ir noteiktas attiecīgajā starptautiskajā vai valsts grāmatvedības standartā, kas veltīts jautājumam par ienākuma nodokļu apstrādi, kā pārsnieguma vai iztrūkuma korekciju (vai ārpus pārsnieguma vai iztrūkuma, ja to nosaka attiecīgais starptautiskais vai valsts grāmatvedības standarts, kas saistīts ar ienākuma nodokļu apstrādi).

**A papildinājums**

# Piemērošanas norādījumi

*Šis papildinājums ir IPSAS 40 neatņemama daļa.*

## Definīcijas (skat. 5. punktu)

AG1. Šā standarta 5. punktā ir noteikts, ka izveidotā institūcija ir “institūcija, kas radusies, saplūšanā apvienojot divas vai vairākas darbības”. Izveidotā institūcija sākotnēji nav publiskā sektora apvienošanas puse. Izveidotā institūcija pēc juridiskā statusa var būt jauna institūcija vai tā var saglabāt kādas apvienojamās darbības juridisko identitāti. Tomēr izveidotās institūcijas saimnieciskā būtība parasti atbilst jaunas institūcijas saimnieciskajai būtībai. Apvienošanā, kurā viena apvienošanas puse iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām un kura pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana, apvienošanas veids parasti ir tāds, ka izveidotās institūcijas būtība atbilst jaunas institūcijas būtībai.

## Publiskā sektora apvienošanas identificēšana (skat. 6. punktu)

AG2. Šā standarta 5. punktā noteikts, ka publiskā sektora apvienošana ir “ir atsevišķu darbību apvienošana vienā publiskā sektora institūcijā”. Norāde uz vienu publiskā sektora institūciju var būt norāde uz atsevišķu institūciju vai uz saimniecisku institūciju. Dažas publiskā sektora reorganizācijas var ietvert vairāk nekā vienu publiskā sektora apvienošanu. Publiskā sektora apvienošana var notikt šādos apstākļos:

a) pamatojoties uz savstarpēju vienošanos;

b) piespiedu kārtā (piemēram, pamatojoties uz tiesību aktu prasībām).

AG3. Šā standarta 5. punktā ir noteikts, ka darbība ir “integrēts pasākumu kopums un saistītie aktīvi un/vai saistības, ko ir iespējams veikt un pārvaldīt, lai sasniegtu institūcijas mērķus, nodrošinot preces un/vai pakalpojumus”.

AG4. Darbība sastāv no ievades un procesiem, kas tiek piemēroti attiecībā uz šo ievadi un spēj radīt izvadi. Lai arī darbības parasti rada izvadi, tomēr izvade nav obligāts nosacījums, lai integrētu pasākumu, saistīto aktīvu un/vai saistību kopumu varētu uzskatīt par darbību. Šajā standartā minētie trīs darbības elementi tiek lietoti šādā nozīmē:

a) **ievade** – jebkurš saimniecisks resurss, kas rada vai var radīt izvadi, ja attiecībā uz to piemēro vienu vai vairākus procesus;

b) **process** – jebkura sistēma, standarts, protokols, vienošanās vai noteikums, kas, piemērots attiecībā uz ievadi, rada vai var radīt izvadi;

c) **izvade** – ievades un attiecībā uz to piemēroto procesu rezultāts, kas nodrošina vai var nodrošināt preces un/vai pakalpojumus.

Šīs ievades un izvades definīcijas atšķiras no tām, kas ir sniegtas *RPG* 3 “Informācijas sniegšana par pakalpojumu izpildi”. Tas ir tādēļ, ka *RPG* 3 galvenā uzmanība tiek pievērsta attiecīgajai institūcijai nepiederošiem saņēmējiem, savukārt darbībai var būt institūcijā ietilpstoši saņēmēji.

AG5. Lai integrētu pasākumu, aktīvu un/vai saistību kopumu varētu īstenot un pārvaldīt atbilstoši noteiktajiem mērķiem, nepieciešami divi būtiski elementi – ievade un attiecībā uz ievadi piemērotie procesi, kuri kopā tiek vai tiks izmantoti izvades radīšanai. Tomēr darbībai nav obligāti jāietver visa ievade vai procesi, ko nodevējs ir izmantojis šīs darbības īstenošanai, ja institūcija, kas saņem šo darbību vai darbības, spēj turpināt izvades sagatavošanu, piemēram, integrējot šo darbību ar savu ievadi un procesiem.

AG6. Darbības elementu veids atšķiras atkarībā no nozares un institūciju darbību (pasākumu) struktūras, tostarp no institūcijas attīstības stadijas. Izveidotām darbībām bieži vien ir liela ievades, procesu un izvades daudzveidība, savukārt jaunām darbībām bieži vien ir tikai neliels ievades un procesu daudzums un dažkārt tikai viens izvades veids (produkts). Gandrīz visām darbībām ir arī saistības, bet darbībai nav obligāti jābūt saistībām.

AG7. Integrētam pasākumu, aktīvu un/vai saistību kopumam izveides stadijā var nebūt izvades. Šādos gadījumos institūcijai, kas iegūst darbību, ir jāizvērtē citi faktori, lai noteiktu, vai attiecīgais kopums ir uzskatāms par darbību. Tostarp šie faktori ietver šādus apstākļus:

a) vai kopums ir sācis plānotos galvenos pasākumus;

b) vai kopumam ir darbinieki, intelektuālais īpašums un cita ievade un procesi, ko var piemērot attiecībā uz šo ievadi;

c) vai kopums īsteno plānu, lai radītu izvadi, un

d) vai kopums spēs iegūt pieeju, lai apkalpotu saņēmējus, kuri saņems izvadi.

Nav jābūt visiem šiem faktoriem, lai kādu integrētu pasākumu, aktīvu un/vai saistību kopumu, kas atrodas izveides stadijā, varētu uzskatīt par darbību.

AG8. Tas, vai attiecīgais pasākumu, aktīvu un/vai saistību kopums ir darbība, jānosaka, pamatojoties uz to, vai cita institūcija spēj īstenot un pārvaldīt attiecīgo integrēto kopumu kā darbību. Līdz ar to, novērtējot, vai attiecīgais kopums ir darbība, tam, vai nodevējs ir vadījis šo kopumu kā darbību un vai ieguvējs plāno vadīt šo kopumu kā darbību, nav būtiskas nozīmes.

AG9. Ja nekas neliecina par pretējo, attiecīgo pasākumu, aktīvu un/vai saistību kopumu, kurā ir nemateriālā vērtība, uzskata par darbību. Tomēr darbībai nav obligāti jābūt nemateriālajai vērtībai.

## Publiskā sektora apvienošanas gadījumu klasifikācija (skat. 7.–14. punktu)

*Kontroles novērtējums (skat. 7.–8. punktu)*

AG10. Ja publiskā sektora apvienošanas puse šīs apvienošanas rezultātā iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, šo apvienošanu klasificē kā saplūšanu vai iegūšanu atkarībā no apvienošanas saimnieciskās būtības. Ja neviena apvienošanas puse neiegūst kontroli, šo apvienošanu klasificē kā saplūšanu. Šajā novērtējumā vispirms ir jānosaka, vai kāda no institūcijām, kas pastāvējusi pirms publiskā sektora apvienošanas, ir ieguvusi kontroli pār vienu vai vairākām darbībām. Tā kā to nosaka, pamatojoties uz institūcijām, kas pastāvējušas pirms publiskā sektora apvienošanas, iegūtais slēdziens atšķiras no kontroles novērtējuma, kas veikts saskaņā ar *IPSAS* 35 “Konsolidētie finanšu pārskati”, ja minētais kontroles novērtējums tiek veikts, pamatojoties uz institūcijām, kas pastāv pēc tam, kad ir notikusi publiskā sektora apvienošana.

AG11. Ja neviena publiskā sektora apvienošanas puse apvienošanas rezultātā neiegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, institūcija piemēro principus un norādījumus, kas izklāstīti *IPSAS* 35. Piemērojot minētos principus un norādījumus, vārdi “institūcija kontrolē” jāaizstāj ar vārdiem “institūcija iegūst kontroli pār” un “otra institūcija” jāaizstāj ar “darbība”. Piemēram, saistībā ar šo standartu nosakot, vai viena publiskā sektora apvienošanas puse šīs apvienošanas rezultātā iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, *IPSAS* 35 20. punkts ir jālasa šādi (grozītais teksts ir norādīts slīprakstā):

|  |
| --- |
| “Tāpēc uzskatīt, ka institūcija *iegūst kontroli pār darbību*, var tikai un vienīgi tad, ja *institūcija iegūst*:a) varu pār darbību (skat. 23.–29. punktu);b) mainīgu labumu risku no iesaistīšanās darbībā vai tiesības uz šādiem labumiem (skat. 30.–34. punktu) unc) spēju izmantot savu varu pār darbību, lai ietekmētu to labumu veidu un apjomu, kas tiek gūti no tās iesaistīšanās attiecīgajā darbībā (skat. 35.–37. punktu). |

AG12. Piemērojot *IPSAS* 35 principus un norādījumus, institūcijai ir jāņem vērā AG13.–AG18. punkts.

AG13. Publiskā sektora apvienošanā, kas īstenota, galvenokārt nododot atlīdzību (t. i., pārvedot naudu vai citus aktīvus vai uzņemoties saistības), parasti viena institūcija iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām.

AG14. Publiskā sektora apvienošanā, kas īstenota, galvenokārt apmainoties ar līdzdalību pašu kapitālā, parasti viena institūcija iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām. Apvienošanā, kurā notiek līdzdalības pašu kapitālā apmaiņa, parasti viena institūcija iegūst pietiekamu balsstiesību skaitu, lai iegūtu kontroli pār vienu vai vairākām darbībām. Tas iespējams arī tad, ja institūcijai nav balsstiesību vairākuma, ja šai institūcijai ir liela mazākuma balsstiesību līdzdalība un nevienam citam īpašniekam vai organizētai īpašnieku grupai nav ievērojamas balsstiesību līdzdalības.

AG15. Publiskā sektora apvienošana, kas ietver līdzdalības pašu kapitālā emisiju, var izraisīt apvērsto iegūšanu (skat. AG66.–AG71. punktu). Institūcija ņem vērā šo iespējamību, kad nosaka, vai viena publiskā sektora apvienošanas puse iegūst kontroli pār darbībām.

AG16. Publiskā sektora apvienošanā, kurā ir iesaistītas vairāk nekā divas institūcijas, paredzams, ka kontroli pār darbībām iegūs tā publiskā sektora apvienošanas puse, kura ierosina apvienošanu (ja ir šāda puse), nevis pārējās apvienošanas puses.

AG17. Publiskā sektora apvienošanā, kurā tiek veidota jauna institūcija apvienošanas īstenošanai, šī institūcija var iegūt kontroli pār darbībām tikai tad, ja institūcija pastāv pirms apvienošanas uzsākšanas. Ja šī jaunā institūcija nepastāv pirms apvienošanas uzsākšanas, institūcija apsver, vai kontroli pār darbībām iegūst kāda no apvienošanas pusēm, kas ir pastāvējusi pirms apvienošanas uzsākšanas.

AG18. Ja, piemērojot šos norādījumus, tiek identificēta apvienošanas puse, kas iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, šo apvienošanu klasificē kā saplūšanu vai iegūšanu atkarībā no apvienošanas saimnieciskās būtības. Institūcija ņem vērā 9.–14. punktā un AG19.–AG50. punktā sniegtos norādījumus, lai noteiktu, vai apvienošana pēc tās saimnieciskās būtības ir uzskatāma par saplūšanu. Ja, piemērojot norādījumus, nav iespējams identificēt vienu apvienošanas pusi, kura iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, šo apvienošanu klasificē kā saplūšanu.

*Publiskā sektora apvienošanas klasificēšanas novērtējums (skat. 9.–14. punktu)*

AG19. Ja viena publiskā sektora apvienošanas puse šīs apvienošanas rezultātā iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, šo apvienošanu klasificē kā saplūšanu vai iegūšanu atkarībā no apvienošanas saimnieciskās būtības. Lai novērtētu, vai apvienošana pēc tās saimnieciskās būtības ir saplūšana, institūcija apsver publiskā sektora apvienošanas saimniecisko būtību un 12.–14. punktā sniegtās pazīmes. Apvienošanu, kas pēc saimnieciskās būtības nav saplūšana, klasificē kā iegūšanu. Kad institūcija veic šo novērtējumu, tā ņem vērā turpmāk izklāstītos norādījumus.

Saimnieciskā būtība (skat. 9. punktu)

AG20. Parasti 12.–13. punktā noteikto pazīmju atsevišķā vai kopējā analīzē tiks iegūti pārliecinoši rezultāti un pietiekami pierādījumi tam, lai noteiktu, vai apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana. Lai apvienošanu varētu klasificēt kā saplūšanu, tai nav obligāti jāatbilst abām šīm pazīmēm.

AG21. Ja, izskatot 12–13. punktā minētās pazīmes, netiek gūti pārliecinoši rezultāti vai pietiekami pierādījumi tam, lai varētu skaidri noteikt apvienošanas saimniecisko būtību, institūcija apsver papildu aspektus, kas minēti 14. punktā.

AG22. Saplūšanai pēc saimnieciskās būtības parasti ir raksturīga jaunas institūcijas veidošana neatkarīgi no tā, kāds ir izveidotās institūcijas juridiskais statuss. Tas vienlīdz lielā mērā attiecas uz apvienošanu, kurā viena apvienošanas puse iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām. Ja publiskā sektora apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir tāda, ka viena apvienošanas puse turpina pastāvēt, tas var liecināt par to, ka apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir iegūšana. Vispārēji kontrolētu darbību apvienošanā šā faktora nozīmi samazina tas, ka galīgā kontrolējošā institūcija kontrolē darbības gan pirms apvienošanas, gan pēc tās.

AG23. Saplūšanā tiek integrētas publiskā sektora apvienošanā ietilpstošās darbības. Citiem vārdiem sakot, saplūšana nerada kontrolējošās institūcijas/kontrolētās institūcijas attiecības starp apvienošanas pusēm. Ja pēc apvienošanas kāda no darbībām darbojas kā apvienošanas puses kontrolētas institūcijas, tas var liecināt par to, ka apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir iegūšana.

AG24. Iegūšana parasti ir savstarpēja vienošanās starp divām vai vairākām pusēm, un parasti tai ir komerciālas iezīmes. Tomēr publiskajā sektorā viena apvienošanas puse var uzspiest publiskā sektora apvienošanu otrai apvienošanas pusei. Ja tā rezultātā institūcija iegūst pieeju saimnieciskajiem labumiem vai pakalpojumu potenciālam, kurš līdzinās tam, ko varētu iegūt, noslēdzot savstarpēju vienošanos, pastāv iespēja, ka publiskā sektora apvienošana pēc būtības būs iegūšana. Piemēram, centrālā valdība var centralizēt pakalpojumu, kuram tā ir sniegusi finansējumu, pieprasot vietējo pašvaldību institūcijām nodot darbības centrālajai valdībai, lai iegūtu apjomradītus ietaupījumus. Ja institūcija neiegūst pieeju saimnieciskajiem labumiem vai pakalpojumu potenciālam, kas līdzinās tam, ko varētu iegūt brīvprātīgā darījumā, pastāv iespēja, ka publiskā sektora apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana.

AG25. Ja, izskatot publiskā sektora apvienošanas pazīmes un veidu, netiek gūti pietiekami pierādījumi tam, ka publiskā sektora apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana, šo apvienošanu klasificē kā iegūšanu.

Ar atlīdzību saistītas pazīmes (skat. 12. punktu)

AG26. Saplūšanas gadījumos parasti netiek maksāta atlīdzība, lai kompensētu pārdevējam tiesību uz darbības neto aktīviem nodošanu. Savukārt iegūšanas gadījumā parasti notiek atlīdzības apmaiņa starp tiem, kuri iegūst kontroli pār darbībām, un tiem, kuri zaudē šo kontroli.

AG27. Atlīdzības maksāšana ar mērķi kompensēt tiem, kam ir tiesības uz nodotās darbības neto aktīviem, šo tiesību nodošanu liecina par to, ka publiskā sektora apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir iegūšana. Šādos gadījumos apvienošanu klasificē kā iegūšanu.

AG28. Tas, ka atlīdzības maksāšanas mērķis nav kompensēt pārdevējam tiesību uz darbības neto aktīviem nodošanu, bet gan, piemēram, atlīdzināt pārdevējam izmaksas, kas tam ir radušās, īstenojot publiskā sektora apvienošanu, var liecināt par to, ka apvienošana pēc saimnieciskās būtības atbilst saplūšanai.

AG29. Iegūšana var notikt bez atlīdzības apmaiņas, piemēram, tad, ja persona novēl darbību valsts pārvaldes institūcijai. Attiecīgi atlīdzības neesamība pati par sevi neliecina par publiskā sektora apvienošanas saimniecisko būtību. Kad institūcija novērtē atlīdzību, tā izskata iemeslus, kādēļ atlīdzība tika vai netika maksāta.

AG30. Ja publiskā sektora apvienošanā neietilpst atlīdzības samaksa, institūcija izskata iemeslus, kādēļ atlīdzība nav maksāta. Ja iepriekšējais īpašnieks ir atteicies no tiesībām uz darbības neto aktīviem vai ja tā tiesības ir izbeigtas piespiedu kārtā (piemēram, nekompensētā konfiskācijā), tas var liecināt par to, ka apvienošana ir iegūšana.

AG31. Ja publiskā sektora apvienošanā neietilpst atlīdzības maksājums, jo nevienai pusei nav tiesību uz darbības neto aktīviem, tad apvienošana pēc saimnieciskās būtības parasti būs saplūšana. Iegūšanā darbības iepriekšējais īpašnieks nodod darbību jaunajam īpašniekam. Ja nevienai pusei nav tiesību uz darbības neto aktīviem, nav iepriekšējā īpašnieka un parasti apvienošanu nevar uzskatīt par iegūšanu. Šāds scenārijs ir iespējams tikai tad, kad tiek nodota visa institūcija; ja tiek nodota atsevišķa darbība, institūcija, kura nodod šo darbību, būs tās iepriekšējais īpašnieks un tai būs tiesības uz darbības neto aktīviem. Tādu institūciju piemēri, kad nav iepriekšējā(-o) īpašnieka(-u), ir pašvaldības un atsevišķas nekomerciālas organizācijas.

Ar lēmumu pieņemšanas procesu saistītās pazīmes (skat. 13. punktu)

AG32. Iegūšanai parasti ir nepieciešama visu apvienošanas pušu brīvprātīga piedalīšanās. Attiecīgi tas, ja publiskā sektora apvienošanu ir uzspiedusi trešā persona, nevienai apvienošanas pusei nepiedaloties šā lēmumu pieņemšanas procesā, var liecināt par to, ka apvienošana pēc savas saimnieciskās būtības ir saplūšana.

AG33. Citos apstākļos publiskā sektora apvienošanas puses spēs dažādās pakāpēs ietekmēt apvienošanas noteikumus, pat ja apvienošanu ir uzspiedusi kāda trešā puse. Palielinoties pušu ietekmei uz apvienošanu, it īpaši tās puses ietekmei, kas iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, kļūst arvien grūtāk secināt par apvienošanas saimniecisko būtību.

AG34. Piemēram, regulators var uzdot apvienošanas pusēm apvienoties, bet vienlaikus atļaut tām izstrādāt apvienošanas noteikumus. Paredzams, ka šā publiskā sektora apvienošanas saimnieciskā būtība tiks noteikta ar apvienošanas noteikumiem, par kuriem vienojas visas puses, nevis ar regulatora lēmumu par to, ka pusēm ir jāapvienojas.

AG35. Tas, ka publiskā sektora apvienošanas puse, kas iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, spēj uzspiest apvienošanos citai pusei, neliecina par to, ka apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana. Piemēram, valdība var pieņemt lēmumu par privātā sektora institūcijas nacionalizāciju pretēji šīs institūcijas dalībnieku vēlmēm. Tas, ka valdība (vai apvienošanas puse) spēj uzspiest nacionalizāciju, piemēram, izmantojot likumdošanu, neliecina par to, ka apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana. Tas, ka apvienošanas puse, kas iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, spēj uzspiest apvienošanos citai pusei, liecina par to, ka apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir iegūšana.

AG36. Ja publiskā sektora apvienošanai ir nepieciešams katras puses pilsoņu apstiprinājums referendumos, tas var liecināt par to, ka apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana. Šāda prasība liecina par to, ka apvienošanas pusēm ir tiesības brīvprātīgi īstenot apvienošanu un ka galīgo lēmumu par apvienošanu pieņem trešās personas. Tomēr pilsoņi referendumos var apstiprināt arī tādu apvienošanu, kuras noteikumi atbilst iegūšanas noteikumiem.

AG37. Ja publiskā sektora apvienošana tiek izveidota starp divām vispārēji kontrolētām pusēm, tas var liecināt par to, ka apvienošanas saimnieciskā būtība atbilst saplūšanas saimnieciskajai būtībai. Vispārēji kontrolētu publiskā sektora apvienošanu bieži ierosina kontrolējošā institūcija, un tā tiek ierosināta šīs institūcijas vārdā, un kontrolējošā institūcija bieži izstrādā šīs apvienošanas noteikumus. Piemēram, valdība administratīvu vai politisku iemeslu dēļ var pieņemt lēmumu par divu ministriju apvienošanu un sagatavot šīs apvienošanas noteikumus. Šādos apstākļos galīgo lēmumu par apvienošanu un apvienošanas noteikumus pieņem kontrolējošā institūcija. Tas liecina par to, ka apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana.

AG38. Dažos apstākļos divas kopīgi kontrolētas darbības var brīvprātīgi vienoties par apvienošanos. Tomēr parasti šādam lēmumam būs nepieciešams kontrolējošās institūcijas tiešs vai netiešs apstiprinājums. Ja ir nepieciešams kontrolējošās institūcijas apstiprinājums, tas liecina par to, ka galīgo lēmumu par apvienošanu un apvienošanas noteikumus pieņem kontrolējošā institūcija. Savukārt tas liecina par to, ka apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana.

AG39. Liecību par to, ka apvienošana pēc saimnieciskās būtības neatbilst saplūšanai, nebūs vienīgi tad, ja nebūs pierādījumu, kas liecinātu, ka kontrolējošā institūcija ir iesaistīta publiskā sektora apvienošanā, ierosinot apvienošanu, nosakot apvienošanas noteikumus vai apstiprinot (tieši vai netieši) apvienošanu. Kad institūcija šādos apstākļos klasificē konkrētu publiskā sektora apvienošanu, tā apsver visus pārējos faktorus.

Papildu jautājumi, kas jāizskata, kad ar atlīdzību un lēmumu pieņemšanas procesu saistītas pazīmes nesniedz pietiekamus pierādījumus par to, vai apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana (skat. 14. punktu)

AG40. Ja ar atlīdzību un lēmumu pieņemšanas procesu saistīto pazīmju analīzē tiek iegūti nepārliecinoši rezultāti vai netiek iegūti pietiekami pierādījumi, lai varētu noteikt, vai apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana, institūcija apsver to, kāda klasifikācija un no tās izrietošā grāmatvedības metode nodrošinātu informāciju, kas:

a) vislabāk ļautu sasniegt finanšu pārskatu sniegšanas mērķus un

b) vislabāk atbilstu kvalitatīvajām pazīmēm.

AG41. Ar atlīdzību un lēmumu pieņemšanas procesu saistīto pazīmju analīzē parasti tiks iegūti pārliecinoši rezultāti un pietiekami pierādījumi tam, lai noteiktu, vai apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana. Tas ir tādēļ, ka ar atlīdzību un lēmumu pieņemšanas procesu saistītās pazīmes vienmēr, izņemot izņēmuma apstākļus, sniegs pierādījumus par publiskā sektora apvienošanas saimniecisko būtību. Attiecīgi tad, ja ir skaidrs, ka pazīmes ir sasniegtas, 14. punktā minētie papildu jautājumi netiek izskatīti klasifikācijas noteikšanā.

AG42. Ja ar atlīdzību un lēmumu pieņemšanas procesu saistīto pazīmju analīzē tiek iegūti nepārliecinoši rezultāti vai netiek iegūti pietiekami pierādījumi, lai varētu noteikt, vai apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana, institūcija apsver to, kāda klasifikācija nodrošinātu informāciju, kas vislabāk ļautu sasniegt finanšu pārskatu sniegšanas mērķus. Slēdziens par to, vai publiskā sektora apvienošana ir klasificēta kā iegūšana vai saplūšana, var ievērojami ietekmēt finanšu pārskatu sniegšanu par šo apvienošanu. Tāpēc ir svarīgi ņemt vērā to, kādu informāciju katra metode nodrošina, un šīs informācijas galvenos lietotājus.

AG43. Pārveidotās līdzdalības apvienošanas metodē apvienošana tiek aplūkota no katras apvienojamās darbības un tās īpašnieku vai sastāvdaļu perspektīvas, kas apvieno savu līdzdalību izveidotajā institūcijā. Izmantojot pārveidotās līdzdalības apvienošanas uzskaites metodi, apvienojamās darbības novērtē paziņotos aktīvus un saistības to uzskaites vērtībā apvienojamo darbību finanšu pārskatos atbilstoši situācijai saplūšanas dienā. Šāda informācija var palīdzēt lietotājiem novērtēt izveidotās institūcijas darbības rezultātus, pamatojoties uz apvienojamo darbību apvienotajiem vēsturiskajiem aktīviem un saistībām saplūšanas dienā, un salīdzināt darbības rezultātus ar iepriekšējiem periodiem. Tomēr salīdzināmība var samazināties, ja ir nepieciešamas korekcijas saskanīgas grāmatvedības politikas nodrošināšanai. Netiek ietverta informācija par tirgus prognozēm par to turpmāko naudas plūsmu vērtību, kuras ir saistītas ar aktīviem un saistībām, kas nav aktīvi un saistības, kuri ir reģistrēti patiesajā vērtībā pirms saplūšanas dienas.

AG44. Iegūšanas metodē apvienošana tiek aplūkota no ieguvēja perspektīvas, proti, no tās institūcijas perspektīvas, kura iegūst kontroli pār pārējām darbībām. Ieguvējs iegādājas neto aktīvus vai citādi iegūst kontroli pār tiem un atzīst savos finanšu pārskatos iegūtos aktīvus un uzņemtās saistības, tostarp tās, ko iegūtā darbība iepriekš nebija atzinusi. Šāda informācija palīdz finanšu pārskatu lietotājiem novērtēt sākotnēji veiktos ieguldījumus un šo ieguldījumu turpmākos rezultātus un salīdzināt tos ar citu institūciju darbības rezultātiem, pamatojoties uz ieguvēja veiktajiem ieguldījumiem. Tā arī ietver informāciju par tirgus prognozēm par to turpmāko naudas plūsmu vērtību, kuras ir saistītas ar šiem aktīviem un saistībām. Lai arī tajā tiek atkārtoti novērtēti iegūtās darbības aktīvi un saistības, tā neietekmē to aktīvu un saistību novērtējumu, kas ir bijuši ieguvēja turējumā pirms iegūšanas. Turklāt atkarībā no saistības starp summām, kas minētas 85. punkta a) apakšpunktā un 85. punkta b) apakšpunktā (piemēram, iegāde zem patiesās tirgus vērtības), tas var izraisīt guvuma vai zaudējuma tūlītēju atzīšanu, uzrādot pārsniegumu vai iztrūkumu.

AG45. Turpmākajā tabulā ir apkopota katras pieejas nodrošinātā informācija.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Saplūšana** | **Iegūšana** |
| Perspektīva | Katras apvienojamās darbības un to īpašnieku vai sastāvdaļu perspektīva. | Ieguvēja perspektīva. |
| Lietotāja informācija | Palīdz finanšu pārskatu lietotājiem novērtēt izveidotās institūcijas darbības rezultātus, pamatojoties uz apvienoto darbību apvienotajiem vēsturiskajiem aktīviem un saistībām apvienības saplūšanas dienā, un salīdzināt darbības rezultātus ar iepriekšējiem periodiem. | Palīdz finanšu pārskatu lietotājiem novērtēt sākotnēji veiktos ieguldījumus un šo ieguldījumu turpmākos rezultātus. |
| Paziņoto vērtību pamats | Novērtē paziņotos aktīvus un saistības to uzskaites vērtībā apvienoto darbību finanšu pārskatos atbilstoši situācijai saplūšanas dienā. | Atkārtoti novērtē iegūtās darbības identificējamos aktīvus un saistības, bet neskar ieguvējam piederošo aktīvu un saistību novērtējumu. Ietver informāciju par tirgus prognozēm par to turpmāko naudas plūsmu vērtību, kuras ir saistītas ar šiem aktīviem un saistībām. |
| Iespēja salīdzināt ar iepriekšējo periodu darbības rezultātiem | Var sekmēt rezultātu salīdzināšanu ar iepriekšējiem periodiem. Salīdzināmība var pasliktināties, ja ir nepieciešamas korekcijas saskanīgas grāmatvedības politikas nodrošināšanai. | Apgrūtināta iespēja salīdzināt darbības rezultātus ar iepriekšējiem periodiem. |

AG46. Ja ar atlīdzību saistīto pazīmju un lēmumu pieņemšanas procesa analīze sniedz nepārliecinošus rezultātus vai nesniedz pietiekamus pierādījumus, lai varētu noteikt, vai apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana, pierādījumus par publiskā sektora apvienošanas saimniecisko būtību sniedz apsvērums par to, kura klasifikācija sniegtu tādu informāciju, kas vislabāk atbilstu finanšu pārskatu sniegšanas mērķiem.

AG47. Ja ar atlīdzību saistīto pazīmju un lēmumu pieņemšanas procesu analīze sniedz nepārliecinošus rezultātus vai nesniedz pietiekamus pierādījumus, lai varētu klasificēt apvienošanu, institūcija apsver to, kura klasifikācija sniegtu informāciju, kas vislabāk atbilstu būtiskuma, precīza atspoguļojuma, saprotamības, savlaicīguma, salīdzināmības un pārbaudāmības kvalitatīvajām pazīmēm. Šajā novērtējumā institūcija pievērš uzmanību arī vispārējā mērķa finanšu pārskatos iekļautās informācijas ierobežojumiem, kas ir būtiskums, izmaksas un ieguvumi, un līdzsvars starp kvalitatīvajām pazīmēm.

AG48. Kad tiek apsvērta publiskā sektora apvienošanas klasifikācija, dažas kvalifikācijas pazīmes būs būtiskākas par citām. Piemēram, kad tiek apsvērts, vai apvienošana ir saplūšana vai iegūšana, saprotamība būs būtiskāka par savlaicīgumu.

AG49. Institūcija izskata kvalitatīvās pazīmes un informācijas ierobežojumus no finanšu pārskatu lietotāju perspektīvas. Turpmāk minēti daži jautājumi, kas šajā saistībā tiek izskatīti.

a) Kura klasifikācija vispatiesāk atspoguļo publiskā sektora apvienošanas saimniecisko būtību, kas var atšķirties no tās juridiskā statusa? Vai šī klasifikācija patiesi atspoguļo institūcijas finansiālās darbības rezultātus un finansiālo stāvokli?

b) Kura klasifikācija palīdzēs lietotājiem saprast publiskā sektora apvienošanas veidu? Piemēram, saplūšanā visas atšķirības starp kopējiem atzītajiem aktīviem un kopējām atzītajām saistībām ir atzītas neto aktīvos/pašu kapitālā, turpretī iegūšanā ieguvējs atzīst nemateriālo vērtību vai guvumus vai zaudējumus pārskata periodā. Kura pieeja vislabāk palīdz lietotājam saprast apvienošanas veidu?

c) Lietotāju vajadzības vislabāk tiek nodrošinātas, ja par darījumu sniegtā informācija ir salīdzināma. Kā tiek klasificēti līdzīgi publiskā sektora apvienošanas gadījumi?

AG50. Ja ar atlīdzību saistīto pazīmju un lēmumu pieņemšanas procesa analīze sniedz nepārliecinošus rezultātus vai nesniedz pietiekamus pierādījumus, lai varētu noteikt, vai apvienošana pēc saimnieciskās būtības ir saplūšana, pierādījumus par publiskā sektora apvienošanas saimniecisko būtību sniedz apsvērums par to, kura klasifikācija sniegtu tādu informāciju, kas vislabāk atbilstu kvalitatīvajām pazīmēm.

## Saplūšanas uzskaite

*Darījumu izbeigšana starp apvienojamām darbībām (skat. 22. punktu)*

AG51. Izveidotā institūcija izbeidz visus darījumus starp apvienojamām darbībām. Daudzi darījumi tiks izbeigti automātiski. Piemēram, pirms saplūšanas dienas viena apvienojamā darbība ir sniegusi maksas pakalpojumu citai apvienojamajai darbībai. Pakalpojumu sniedzošās apvienojamās darbības ieņēmumi ir atspoguļoti šīs apvienojamās darbības uzkrātajā pārsniegumā vai iztrūkumā saplūšanas dienā. Pakalpojumu saņemošās apvienojamās darbības izdevumi ir atspoguļoti šīs apvienojamās darbības uzkrātajā pārsniegumā vai iztrūkumā saplūšanas dienā. Izveidotā institūcija atzīs abas summas neto aktīvos/pašu kapitālā.

AG52. Darījumus nevar izbeigt automātiski tad, ja apvienojamo darbību savstarpēja darījuma rezultātā viena apvienojamā darbība ir atzinusi aktīvu, bet cita apvienojamā darbība ir atzinusi atbilstošu saistību. Izveidotā institūcija izslēdz gan minēto aktīvu, gan minēto saistību un jebkādu šā aktīva un saistības savstarpējo starpību atzīst neto aktīvos/pašu kapitālā.

*Izmantojamās uzskaites vērtības (skat. 26.–27. punktu)*

AG53. Ja apvienojamā darbība iepriekš ir iegūta iegūšanā (t. i., iepriekš tā ir bijusi iegūta darbība), šīs apvienojamās darbības aktīvu un saistību uzskaites vērtības tās atsevišķajos finanšu pārskatos var atšķirties no šo aktīvu un saistību uzskaites vērtībām kontrolējošās institūcijas finanšu pārskatos. Iegūšanā kontrolējošā institūcija novērtētu apvienojamās darbības aktīvus un saistības to patiesajā vērtībā. Tomēr tad, ja apvienojamā darbība (t. i., iepriekš iegūta darbība) turpina sagatavot atsevišķus finanšu pārskatus, tā izmantotu savas iepriekšējās uzskaites vērtības. Patiesās vērtības mērījumi kontrolējošās institūcijas finanšu pārskatos netiek nolaisti līdz apvienojamajai darbībai.

AG54. Lai izpildītu 26.–27. punkta prasības, izveidotā institūcija novērtē apvienojamo darbību identificējamos aktīvus un saistības to uzskaites vērtībā apvienojamo darbību finanšu pārskatos atbilstoši saplūšanas dienai, ievērojot prasību koriģēt uzskaites vērtības, lai nodrošinātu atbilstību izveidotās institūcijas grāmatvedības politikai. Izveidotā institūcija nenovērtē aktīvus un saistības uzskaites vērtībā kontrolējošās institūcijas finanšu pārskatos.

*Licences un līdzīgas tiesības, ko iepriekš viena apvienojamā darbība ir piešķīrusi citai apvienojamajai darbībai (skat. 32. punktu)*

AG55. Saplūšanā izveidotā institūcija var saņemt licenci vai līdzīgas tiesības, ko iepriekš viena apvienojamā darbība ir piešķīrusi citai apvienojamajai darbībai, lai tā varētu izmantot vienu vai vairākus piešķīrēja atzītus vai neatzītus aktīvus. Šādu tiesību piemēri ir tiesības izmantot ieguvēja tehnoloģiju saskaņā ar tehnoloģijas licences līgumu. Izveidotā institūcija atzīst šo licenci vai līdzīgas tiesības kā identificējamu nemateriālo aktīvu un novērtē nemateriālo aktīvu tā uzskaites vērtībā apvienojamās darbības finanšu pārskatos atbilstoši situācijai saplūšanas dienā. Tā kā licence vai līdzīgas tiesības iepriekš ir bijušas daļa no saistošas vienošanās, licence atbilst *IPSAS* 31 “Nemateriālie aktīvi” noteiktajiem nošķiramības un saistošas vienošanās kritērijiem. Šā standarta 47. punktā ir sniegti norādījumi par tādas licences vai līdzīgu tiesību turpmāku uzskaiti, ko iepriekš viena apvienojamā darbība ir piešķīrusi citai apvienojamajai darbībai.

AG56. Izveidotā institūcija novērtē gan licenci vai līdzīgas tiesības, ko iepriekš viena apvienojamā darbība ir piešķīrusi citai apvienojamajai darbībai, gan pakārtoto aktīvu (ja pakārtotais aktīvs ir atzīts aktīvs), lai noteiktu vērtības samazināšanos saskaņā ar *IPSAS* 21 “Naudu neienesošu aktīvu vērtības samazināšanās” un *IPSAS* 26 “Naudu ienesošu aktīvu vērtības samazināšanās” saplūšanas dienā.

*Atbrīvošana no maksājamo nodokļu summām saplūšanā (ja tās ir paredzētas saplūšanas noteikumos) (skat. 33.–34. punktu)*

AG57. Izveidotā institūcija neatzīst nevienu summu attiecībā uz apvienojamās darbības maksājamo nodokli, no kuras nodokļu iestāde ir atbrīvojusi saskaņā ar saplūšanas noteikumiem. Ja atbrīvošana no nodokļa notiek pēc saplūšanas, izveidotā institūcija piemēro 49. punktā noteiktās prasības. Kad izveidotā institūcija piemēro pārveidotās līdzdalības apvienošanas uzskaites metodi, tā apstrādā šīs summas, kas ir iekļautas saplūšanas noteikumos, kā tādas, kuras ir pārstāts atzīt pirms saplūšanas. Izveidotā institūcija uzskaita apvienojamās darbības maksājamo nodokli, no kura nodokļu iestāde atbrīvojusi saskaņā ar attiecīgo starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu ienākuma nodokļu jomā.

AG58. Ja saplūšanas rezultātā izveidotā institūcija kļūst par nodokļu iestādi, tā pārstāj atzīt visas saņemamās nodokļu summas, kas ir saistītas ar apvienojamās darbības maksājamo nodokli, attiecībā uz kuru ir piešķirts atbrīvojums saskaņā ar *IPSAS* 23 “Ieņēmumi darījumos bez atlīdzības (nodokļi un pārvedumi)”.

*Nemateriālās vērtības atzīšana (skat. 36. punktu)*

AG59. Saplūšana nerada nemateriālo vērtību, tāpēc izveidotā institūcija neatzīst no saplūšanas izrietošo nemateriālo vērtību. Šā standarta 37.–38. punktā ir noteikta no saplūšanas izrietošo neto aktīvu/pašu kapitāla apstrāde.

AG60. Ja apvienojamā darbība iepriekš ir atzinusi nemateriālo vērtību kā iepriekšējas iegūšanas rezultātu, izveidotā institūcija atzīst šo nemateriālo vērtību savā sākuma pārskatā par finansiālo stāvokli.

*Tādu pārvedumu, koncesiju aizdevumu un līdzīgu labumu turpmāka novērtēšana, kurus apvienojamā darbība saņēmusi, pamatojoties uz kritērijiem, kas var mainīties saplūšanas rezultātā (skat. 48. punktu)*

AG61. Pirms saplūšanas apvienojamā darbība var saņemt pārvedumu no trešās personas, pamatojoties uz noteiktiem kritērijiem. Piemēram, valdība var piešķirt dotācijas pašvaldībām, kurās vidējie mājsaimniecības ienākumi nesasniedz noteiktu ienākumu līmeni. Divu pašvaldību saplūšanā viena pašvaldība var atbilst kritērijiem un saņemt dotāciju, bet otra pašvaldība var neatbilst kritērijiem un nesaņemt dotāciju. Pēc saplūšanas jaunās apvienotās pašvaldības vidējie mājsaimniecības ienākumi pārsniegs vai nepārsniegs noteikto slieksni, kas var izraisīt to, ka piešķīrējs pārskata piešķirtās dotācijas summu.

AG62. Izveidotā institūcija neuzskaita nevienu pārskatītu dotācijas summu, kas saistīta ar saplūšanu, taču uzskaita ikvienu pārskatītu summu brīdī, kad piešķīrējs dara zināmus savus nodomus, saskaņā ar citiem *IPSAS* standartiem.

AG63. Līdzīgi apstākļi var rasties attiecībā uz koncesijas aizdevumiem un citiem labumiem. Izveidotā institūcija neuzskaita nevienu šāda darījuma pārskatīšanu, kas veikta saistībā ar saplūšanu, taču uzskaita ikvienu pārskatīšanu brīdī, kad piešķīrējs dara zināmus savus nodomus, saskaņā ar citiem *IPSAS* standartiem.

*Saplūšana, kas notiek pārskata periodā (skat. 50.–52. punktu)*

AG64. Lai izpildītu 50.–52. punkta prasības, izveidotajai institūcijai nav obligāti jāsniedz finanšu pārskati par periodiem pirms saplūšanas dienas, tomēr tā var izlemt šādi rīkoties un sniegt 54. punkta g) apakšpunktā noteikto informāciju. Ja izveidotā institūcija nolemj nesniegt finanšu pārskatu par periodiem pirms saplūšanas dienas, tā nodrošina savu finanšu pārskatu lietotājiem nepieciešamo informāciju par apvienojamajām darbībām pirms saplūšanas:

a) novirzot savu finanšu pārskatu lietotājus uz finanšu pārskatiem, kas izdoti apvienojamo darbību vārdā, kad finanšu pārskati ir izdoti apvienojamo darbību vārdā par pārskata periodu, kas beidzas tieši pirms saplūšanas dienas (kas var būt nepilns periods);

a) sniedzot 54. punkta h) apakšpunktā noteikto informāciju tad, ja nav izdoti finanšu pārskati apvienojamo darbību vārdā par pārskata periodu, kas beidzas tieši pirms saplūšanas dienas (kas var būt nepilns periods);

AG65. Lai izpildītu regulatora prasības, apvienojamajām darbībām un/vai izveidotajai institūcijai var nākties atklāt arī citu informāciju papildus tai, kas ir noteikta šajā standartā.

## Iegūšanas uzskaite

*Apvērstie iegūšanas gadījumi*

AG66. Apvērstie iegūšanas gadījumi rodas tad, ja institūcija, kas emitē vērtspapīrus (juridiskais ieguvējs), grāmatvedības uzskaites vajadzībām ir identificēta kā iegūtā darbība, pamatojoties uz AG10.–AG18. punktā sniegtajiem norādījumiem. Lai darījumu varētu uzskatīt par apvērsto iegūšanu, institūcija, kuras līdzdalība pašu kapitālā tiek iegūta (juridiski iegūtā darbība), grāmatvedības uzskaites vajadzībām ir jāuzskata par ieguvēju. Piemēram, apvērstā iegūšana dažkārt notiek tad, ja publiskā sektora institūcija vēlas kļūt par biržas sarakstā iekļautu institūciju, bet nevēlas reģistrēt savas pašu kapitāla akcijas. Lai sasniegtu šo mērķi, publiskā sektora institūcija vienosies ar kādu biržas sarakstā iekļautu institūciju par to, ka tā iegūs tās līdzdalību pašu kapitālā apmaiņā pret biržas sarakstā iekļautās institūcijas līdzdalību pašu kapitālā. Šajā piemērā biržas sarakstā iekļautā institūcija ir juridiskais ieguvējs, jo tā ir emitējusi savu līdzdalību pašu kapitālā, un publiskā sektora institūcija ir juridiski iegūtā darbība, jo tās līdzdalība pašu kapitālā tika iegūta. Tomēr, piemērojot AG10.–AG18. punktā ietvertos norādījumus, tiek noteikts, ka:

a) grāmatvedības uzskaites vajadzībām biržas sarakstā iekļautā institūcija ir iegūtā darbība (uzskaites iegūtā darbība), t. i., biržas sarakstā iekļautā institūcija neiegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām, un

b) grāmatvedības uzskaites vajadzībām publiskā sektora institūcija ir ieguvējs (uzskaites ieguvējs), t. i., publiskā sektora institūcija iegūst kontroli pār vienu vai vairākām darbībām.

Lai darījumu varētu uzskaitīt kā apvērsto iegūšanu, uzskaites iegūtajai darbībai ir jāatbilst darbības definīcijai, un ir piemērojami visi šā standarta atzīšanas un novērtēšanas principi, tostarp prasība atzīt nemateriālo vērtību.

Nodotās atlīdzības novērtēšana

AG67. Apvērstajā iegūšanā uzskaites ieguvējs parasti neizsniedz atlīdzību par iegūto darbību. Tā vietā uzskaites iegūtā darbība parasti emitē savas pašu kapitāla akcijas uzskaites ieguvēja īpašniekiem. Tādēļ tās atlīdzības patiesā vērtība iegūšanas dienā, kuru uzskaites ieguvējs ir nodevis par savu līdzdalību uzskaites iegūtajā darbībā, ir balstīta uz līdzdalības pašu kapitālā apmēru, kas likumīgajai kontrolētajai institūcijai būtu bijis jāemitē, lai sniegtu juridiskās kontrolējošās institūcijas īpašniekiem tādu pašu procentuālu līdzdalību apvienotās institūcijas pašu kapitālā, kāda izriet no apvērstās iegūšanas. Šādi aprēķinātu līdzdalības pašu kapitālā apmēra patieso vērtību var izmantot kā tās atlīdzības patieso vērtību, kas ir nodota apmaiņā pret iegūto darbību.

Konsolidēto finanšu pārskatu sagatavošana un sniegšana

AG68. Pēc apvērstās iegūšanas sagatavotos konsolidētos finanšu pārskatus izdod juridiskās kontrolējošās institūcijas (uzskaites iegūtās darbības) vārdā, bet piezīmēs norāda, ka tie ir juridiskās kontrolētās institūcijas (uzskaites ieguvēja) finanšu pārskatu turpinājums, veicot vienu korekciju, proti, ar atpakaļejošu datumu koriģējot uzskaites ieguvēja juridisko kapitālu, lai atspoguļotu uzskaites iegūtās darbības juridisko kapitālu. Šī korekcija ir nepieciešama, lai atspoguļotu juridiskās kontrolējošās institūcijas (uzskaites iegūtās darbības) kapitālu. Ar atpakaļejošu datumu koriģē arī šajos konsolidētajos finanšu pārskatos sniegto salīdzinošo informāciju, lai atspoguļotu juridiskās kontrolējošās institūcijas (uzskaites iegūtās darbības) juridisko kapitālu.

AG69. Tā kā konsolidētie finanšu pārskati ir juridiskās kontrolētās institūcijas finanšu pārskatu turpinājums, izņemot attiecībā uz tās kapitāla struktūru, konsolidētie finanšu pārskati atspoguļo:

a) juridiskās kontrolētās institūcijas (uzskaites ieguvēja) aktīvus un saistības, kas atzīti un novērtēti atbilstoši to uzskaites vērtībām pirms apvienošanas;

b) juridiskās kontrolējošās institūcijas (uzskaites iegūtās darbības) aktīvus un saistības, kas atzīti un novērtēti saskaņā ar šo standartu;

c) juridiskās kontrolētās institūcijas (uzskaites ieguvēja) uzkrāto pārsniegumu vai iztrūkumu un citas pašu kapitāla bilances pirms iegūšanas;

d) summu, kas konsolidētajos finanšu pārskatos atzīta kā emitētā līdzdalība pašu kapitālā un noteikta, pieskaitot emitēto līdzdalību juridiskās kontrolētās institūcijas (uzskaites ieguvēja) pašu kapitālā, kas nebija nomaksāta tieši pirms iegūšanas, juridiskās kontrolējošās institūcijas (uzskaites iegūtās darbības) patiesajai vērtībai. Tomēr pašu kapitāla struktūra (t. i., emitētās līdzdalības pašu kapitālā apmērs un veids) atspoguļo juridiskās kontrolējošās institūcijas (uzskaites iegūtās darbības) pašu kapitāla struktūru, tostarp līdzdalību juridiskās kontrolējošās institūcijas pašu kapitālā, kas emitēta, lai īstenotu iegūšanu. Līdz ar to juridiskās kontrolētās institūcijas (uzskaites ieguvēja) pašu kapitāla struktūru pārskata, izmantojot iegūšanas līgumā noteikto apmaiņas koeficientu, lai atspoguļotu apvērstajā iegūšanā emitēto juridiskās kontrolējošās institūcijas (uzskaites iegādātās darbības) akciju skaitu;

e) nekontrolējošās līdzdalības proporcionālo daļu no juridiskās kontrolētās institūcijas (uzskaites ieguvēja) nesadalītās peļņas un citas līdzdalības pašu kapitālā uzskaites vērtības, kāda pastāvēja pirms iegūšanas, kā norādīts AG70. un AG71. punktā.

Nekontrolējošā līdzdalība

AG70. Apvērstajā iegūšanā daži no juridiskās iegūtās darbības (uzskaites ieguvēja) īpašniekiem var neapmainīt savu līdzdalību pašu kapitālā pret līdzdalību juridiskās kontrolējošās institūcijas (uzskaites iegūšanas darbības) pašu kapitālā. Pēc apvērstās iegūšanas šos īpašniekus konsolidētajos finanšu pārskatos uzskata par nekontrolējošo līdzdalību. ITas ir tādēļ, ka juridiskās iegūtās darbības īpašniekiem, kas neapmaina savu līdzdalību pašu kapitālā pret līdzdalību juridiskā ieguvēja pašu kapitālā, ir līdzdalība tikai juridiskās iegūtās darbības rezultātos un neto aktīvos, bet ne apvienotās institūcijas rezultātos un neto aktīvos. Un otrādi – lai gan grāmatvedības uzskaites vajadzībām juridiskais ieguvējs ir iegūtā darbība, juridiskā ieguvēja īpašniekiem ir līdzdalība apvienotās institūcijas rezultātos un neto aktīvos.

AG71. Juridiskās iegūtās darbības aktīvus un saistības konsolidētajos finanšu pārskatos novērtē un atzīst atbilstoši to uzskaites vērtībai pirms apvienošanas (skat. AG69. punkta a) apakšpunktu). Tādēļ apvērstajā iegūšanā nekontrolējošā līdzdalība atspoguļo nekontrolējošo akcionāru proporcionālo līdzdalību juridiskās iegūtās darbības neto aktīvu uzskaites vērtībās pirms apvienošanas, pat ja citos iegūšanas gadījumos nekontrolējošo līdzdalību novērtē pēc tās patiesās vērtības iegūšanas dienā.

*Noteiktu iegūšanā iegūtu aktīvu un uzņemtu saistību atzīšana (skat. 64.–68. punktu)*

Operatīvā noma

AG72. Ieguvējs neatzīst ar tādu operatīvo nomu saistītos aktīvus vai saistības, kurā iegūtā darbība ir nomnieks, vienlaikus ievērojot to, kas noteikts AG73.–AG74. punktā.

AG73. Ieguvējs nosaka, vai katras tādas operatīvās nomas noteikumi, kurā iegūtā darbība ir nomnieks, ir labvēlīgi vai nelabvēlīgi. Ieguvējs atzīst nemateriālo aktīvu, ja operatīvās nomas noteikumi ir labvēlīgi salīdzinājumā ar tirgus noteikumiem, bet, ja šie noteikumi ir nelabvēlīgi salīdzinājumā ar tirgus noteikumiem, tad ieguvējs uzskaita saistības. Šā standarta AG89. punktā ir sniegti norādījumi par to aktīvu patiesās vērtības iegūšanas datumā novērtēšanu, kas ir izmantoti operatīvajā nomā, kurā iznomātājs ir iegūtā darbība.

AG74. Identificējams nemateriālais aktīvs var būt saistīts ar operatīvo nomu, par ko var liecināt tirgus dalībnieku vēlme maksāt par šo nomu, pat ja tā atbilst tirgus noteikumiem. Piemēram, izejas uz lidmašīnu noma lidostā vai mazumtirdzniecības telpu noma labākajā tirdzniecības zonā var nodrošināt ienākšanu tirgū, citus turpmākus saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, ko var uzskatīt par identificējamiem nemateriālajiem aktīviem, piemēram, sakari ar pakalpojuma lietotājiem. Šajā situācijā ieguvējs atzīst saistītos identificējamos nemateriālos aktīvus saskaņā ar AG75. punktu.

Nemateriālie aktīvi

AG75. Ieguvējs atzīst iegūšanā iegūtos identificējamos nemateriālos aktīvus šķirti no nemateriālās vērtības. Nemateriālais aktīvs ir identificējams, ja tas atbilst nošķiramības kritērijam vai saistošas vienošanās kritērijam.

AG76. Nemateriālais aktīvs, kas atbilst saistītās vienošanās kritērijam, ir identificējams, pat ja aktīvs nav nododams vai nošķirams no iegūtās darbības vai no citām tiesībām un pienākumiem. Piemēram:

a) iegūtā darbība iznomā operatīvajā nomā iekārtu saskaņā ar labvēlīgiem noteikumiem, ja tos salīdzina ar tirgus noteikumiem. Nomas noteikumos ir skaidri noteikts aizliegums nodot nomas tiesības (pārdodot tās vai nododot apakšnomā). Apmērs, kādā nomas noteikumi ir labvēlīgāki par pašreizējo tirgus darījumu noteikumiem attiecībā uz vieniem un tiem pašiem priekšmetiem, ir nemateriālais aktīvs, kas atbilst saistošās vienošanās kritērijam, lai to varētu atzīt šķirti no nemateriālās vērtības, pat ja ieguvējs šo nomas līgumu nevar pārdot vai kā citādi nodot;

b) iegūtajai darbībai pieder atomelektrostacija, un tā vada šīs atomelektrostacijas darbu. Atomelektrostacijas darbības atļauja ir nemateriāls aktīvs, kas atbilst saistošas vienošanās kritērijam, lai to varētu atzīt šķirti no nemateriālās vērtības, pat ja ieguvējs nevar pārdot vai nodot to šķirti no iegūtās atomelektrostacijas. Ieguvējs var atzīt operatīvās nomas patieso vērtību un atomelektrostacijas patieso vērtību finanšu pārskatos kā vienu aktīvu, ja šiem aktīviem ir līdzīgs lietderīgās lietošanas laiks;

c) iegūtajai darbībai pieder tehnoloģijas patents. Tā ir licencējusi šo patentu citiem lietotājiem ekskluzīvai lietošanai ārpus vietējā tirgus, apmaiņā saņemot noteiktu procentuālu daļu no turpmākajiem ieņēmumiem, kas tiks gūti ārvalstīs. Gan tehnoloģiju patents, gan ar to saistītais licences līgums atbilst saistošas vienošanās kritērijam atzīšanai šķirti no nemateriālās vērtības, pat ja patentu un ar to saistītu licences līgumu nebūtu lietderīgi pārdot vai apmainīt šķirti vienu no otra.

AG77. Nošķiramības kritērijs nozīmē to, ka iegūto nemateriālo aktīvu var nošķirt vai atdalīt no iegūtās darbības un pārdot, nodot, licencēt, iznomāt vai apmainīt atsevišķi vai kopā ar saistītu saistošu vienošanos, identificējamu aktīvu vai saistībām. Nemateriālais aktīvs, ko ieguvējs spētu pārdot, licencēt vai kā citādi apmainīt pret ko citu, kam ir vērtība, atbilst nošķiramības kritērijam arī tad, ja ieguvējs neplāno to pārdot, licencēt vai kā citādi apmainīt. Iegūtais nemateriālais aktīvs atbilst nošķiramības kritērijam, ja ir pieejami pierādījumi par šāda vai līdzīga veida aktīva apmaiņas darījumiem, neatkarīgi no tā, cik bieži šādi darījumi notiek un vai ieguvējs ir iesaistīts tajos. Piemēram, bieži tiek licencēti pakalpojuma lietotāju saraksti, un tādējādi tie atbilst nošķiramības kritērijam. Pat tad, ja iegūtā darbība uzskata, ka tās pakalpojuma lietotāju sarakstiem ir pazīmes, kuru dēļ tie atšķiras no citiem pakalpojumu lietotāju sarakstiem, tas, ka pakalpojumu lietotāju sarakstus nereti licencē, parasti nozīmē to, ka iegūtais pakalpojuma lietotāju saraksts atbilst nošķiramības kritērijam. Tomēr iegūšanā iegūts pakalpojuma lietotāju saraksts neatbilstu nošķiramības kritērijam, ja konfidencialitātes vai citu līgumu noteikumi liegtu institūcijai pārdot vai iznomāt informāciju par saviem klientiem vai kā citādi apmainīties ar to.

AG78. Nemateriālais aktīvs, kas nav atsevišķi nošķirams no iegūtās darbības vai apvienotās institūcijas, atbilst nošķiramības kritērijam, ja tas ir nošķirams kopā ar saistītu saistošu vienošanos, identificējamu aktīvu vai saistībām. Piemēram, iegūtajai darbībai pieder reģistrēta preču zīme un dokumentētas, taču nepatentētas tehniskās zināšanas, ko izmanto ar preču zīmi aizsargāta produkta ražošanai. Lai nodotu īpašumtiesības uz preču zīmi, īpašniekam ir jānodod arī viss pārējais, kas jaunajam īpašniekam nepieciešams, lai ražotu produktu vai pakalpojumu, kurš neatšķiras no iepriekšējā īpašnieka ražotā produkta vai pakalpojuma. Tā kā nepatentētās tehniskās zināšanas ir jānošķir no iegūtās darbības vai apvienotās institūcijas un jāpārdod, ja tiek pārdota saistītā preču zīme, tās atbilst nošķiramības kritērijam.

Atgūtas tiesības

AG79. Iegūšanas ietvaros ieguvējs var atgūt iegūtajai darbībai iepriekš piešķirtās tiesības lietot vienu vai vairākus ieguvēja atzītus vai neatzītus aktīvus. Šādu tiesību piemēri ir tiesības izmantot ieguvēja tehnoloģiju saskaņā ar tehnoloģijas licences līgumu. Atgūtas tiesības ir identificējams nemateriālais aktīvs, ko ieguvējs atzīst atsevišķi no nemateriālās vērtības, vai guvums no iegādes zem patiesās tirgus vērtības. Šā standarta 83. punktā ir sniegti norādījumi par atgūto tiesību novērtēšanu, un 113. punktā ir sniegti norādījumi par atgūto tiesību turpmāko uzskaiti.

AG80. Ja saistošās vienošanās noteikumi, saskaņā ar kuriem tiesības tiek atgūtas, ir labvēlīgāki vai nelabvēlīgāki salīdzinājumā ar pastāvošo tirgus darījumu noteikumiem attiecībā uz tādiem pašiem vai līdzīgiem posteņiem, ieguvējs atzīst norēķinu guvumu vai zaudējumus. Šā standarta AG100. punktā sniegti norādījumi par šāda norēķinu guvuma vai zaudējumu novērtēšanu.

Nokomplektēts darbaspēks un citi neidentificējami posteņi

AG81. Tāda iegūtā nemateriālā aktīva vērtību, kas iegūšanas dienā nav identificējams, ieguvējs ietver nemateriālajā vērtībā. Piemēram, ieguvējs var piešķirt vērtību nokomplektēta darbaspēka pieejamībai, kas ir darbinieku kopums, kurš ļauj ieguvējam turpināt iegūto darbību no iegūšanas dienas. Nokomplektēts darbaspēks neatspoguļo kvalificēta darbaspēka intelektuālo kapitālu, kas ir (nereti speciālās) zināšanas un pieredze, kuru savā darbā izmanto iegūtās darbības darbinieki. Tā kā nokomplektēts darbaspēks nav identificējams aktīvs, ko varētu atzīt šķirti no nemateriālās vērtības, vai guvums no iegādes zem tirgus vērtības, tam piešķirto vērtību ietver nemateriālajā vērtībā vai guvumā no iegādes zem patiesās tirgus vērtības.

AG82. Ieguvējs ietver nemateriālajā vērtībā vai guvumā no iegādes zem patiesās tirgus vērtības arī tādiem posteņiem piešķirtās vērtības, kas iegūšanas dienā nav uzskatāmi par aktīviem. Piemēram, ieguvējs var piešķirt vērtību potenciālām saistošām vienošanām, par kuru noslēgšanu iegūtā darbība iegūšanas dienā veic pārrunas ar iespējamajiem jaunajiem klientiem. Tā kā šīs potenciālās saistošās vienošanās iegūšanas dienā pašas par sevi nav uzskatāmas par aktīviem, ieguvējs tās neatzīst šķirti no nemateriālās vērtības vai no guvuma no iegādes zem patiesās vērtības. Ieguvējam vēlāk nav jāpārklasificē šo saistošo vienošanos vērtība no nemateriālās vērtības attiecībā uz notikumiem, kas notiek pēc iegūšanas dienas. Tomēr ieguvējam ir jāizvērtē ar tiem notikumiem saistītie fakti un apstākļi, kas notiek neilgi pēc iegūšanas, lai noteiktu, vai iegūšanas dienā ir pastāvējis šķirti atzīstams nemateriālais aktīvs.

AG83. Pēc sākotnējās atzīšanas ieguvējs uzskaita iegūšanā iegūtos nemateriālos aktīvus saskaņā ar *IPSAS* 31 noteikumiem. Tomēr, kā izklāstīts *IPSAS* 31 6. punktā, dažu iegūto nemateriālo aktīvu uzskaiti pēc sākotnējās atzīšanas reglamentē citi *IPSAS* standarti.

AG84. Identificējamības kritēriji nosaka, vai nemateriālo aktīvu atzīst šķirti no nemateriālās vērtības. Tomēr šie kritēriji nesniedz norādījumus par nemateriālā aktīva patiesās vērtības novērtēšanu un arī neierobežo nemateriālā aktīva patiesās vērtības novērtēšanā izmantotos pieņēmumus. Piemēram, novērtējot patieso vērtību, ieguvējs ņemtu vērā pieņēmumus, kurus apsvērtu arī citi tirgus dalībnieki, kad noteiktu nemateriālo aktīvu cenu, tādus kā saistošo vienošanos turpmākas pagarināšanas iespējamību. Pagarināšanai pašai par sevi nav obligāti jāatbilst identificējamības kritērijiem. (Skat. arī 83. punktu, kurā noteikts patiesās vērtības novērtēšanas principa izņēmums attiecībā uz iegūšanā atzītām atgūtajām tiesībām.) *IPSAS* 31 39D. un 39E. punktā ir sniegti norādījumi par to, kā noteikt, vai nemateriālais aktīvs ir jāapvieno vienā norēķinu vienībā ar citiem nemateriālajiem vai materiālajiem aktīviem.

*Atbrīvošana no maksājamo nodokļu summām iegūšanas gadījumā (ja tā ir paredzēta iegūšanas noteikumos) (skat. 78.–79. punktu)*

AG85. Ieguvējs neatzīst nevienu summu attiecībā uz iegūtās darbības maksājamo nodokli, no kuras nodokļu iestāde ir atbrīvojusi saskaņā ar iegūšanas noteikumiem. Ja atbrīvošana no nodokļa notiek pēc iegūšanas, izveidotā institūcija piemēro 118. punktā noteiktās prasības. Ieguvējs uzskaita iegūtās darbības maksājamo nodokli, no kura nodokļu iestāde ir atbrīvojusi saskaņā ar attiecīgo starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu ienākuma nodokļu jomā.

AG86. Ja ieguvējs ir nodokļu iestāde, tas pārstāj atzīt saņemamās nodokļa summas, kas ir saistītas ar iegūtās darbības maksājamo nodokli, attiecībā uz kuru ir piešķirts atbrīvojums saskaņā ar *IPSAS* 23.

AG87. Ja, pamatojoties uz iegūšanas noteikumiem, nodokļu iestāde atbrīvo no ieguvēja maksājamā nodokļa summām, ieguvējs pārstāj atzīt šīs summas saskaņā ar attiecīgo starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu ienākuma nodokļu jomā.

*Konkrētu identificējamu aktīvu un nekontrolējošas līdzdalības iegūtajā darbībā patiesās vērtības novērtēšana iegūšanas gadījumā (skat. 72.–73. punktu)*

Aktīvi ar nenoteiktām naudas plūsmām (vērtējuma korekcija)

AG88. Ieguvējs neatzīst atsevišķas vērtējuma korekcijas atbilstoši situācijai iegūšanas dienā attiecībā uz iegūšanā iegūtajiem aktīviem, kas novērtēti to patiesajā vērtībā iegūšanas dienā, jo nenoteiktība par turpmākajām naudas plūsmām ir ietverta patiesās vērtības novērtējumā. Piemēram, tā kā šis standarts paredz, ka ieguvējam ir jānovērtē iegūtās prasības, tostarp aizdevumi, to patiesajā vērtībā iegūšanas dienā, ieguvējs neatzīst atsevišķas vērtējuma korekcijas attiecībā uz saistošajās vienošanās paredzētajām naudas plūsmām, kas šajā dienā tiek uzskatītas par neiekasējamām, vai zaudējumu korekciju par paredzamajiem kredīta zaudējumiem.

Aktīvi operatīvajā nomā, kurā iznomātājs ir iegūtā darbība

AG89. Novērtējot tāda aktīva, piemēram, ēkas, patieso vērtību iegūšanas dienā, par ko noslēgts operatīvās nomas līgums, kurā iegūtā darbība ir iznomātājs, ieguvējs ņem vērā nomas noteikumus. Citiem vārdiem sakot, ieguvējs neatzīst atsevišķu aktīvu vai saistības, ja operatīvās nomas noteikumi ir labvēlīgāki vai nelabvēlīgāki par tirgus noteikumiem, kā noteikts AG73. punktā attiecībā uz nomas darījumiem, kuros nomnieks ir iegūtā darbība.

Aktīvi, kurus ieguvējs neplāno izmantot vai plāno izmantot citādi, nekā tos izmantotu citi tirgus dalībnieki

AG90. Konkurētspējas aizsardzības, drošības vai citu iemeslu dēļ ieguvējs var būt paredzējis aktīvi neizmantot iegūtu nefinanšu aktīvu vai nebūt paredzējis izmantot aktīvu atbilstoši tā augstākajam un labākajam lietojumam. Piemēram, šāda situācija iespējama gadījumā, kad iegūts pētniecības un attīstības nemateriālais aktīvs, ko ieguvējs plāno lietot, liedzot to lietot citiem. Tomēr ieguvējam jānovērtē nefinanšu aktīva patiesā vērtība, kas noteikta atbilstoši tam, kā to visaugstākajā līmenī vislabāk izmantotu tirgus dalībnieki, saskaņā ar atbilstošo novērtēšanas premisu gan sākotnēji, gan tad, kad tiek novērtēta patiesā vērtība, atskaitot atsavināšanas izmaksas turpmākajai vērtības samazinājuma pārbaudei.

Nekontrolējoša līdzdalība iegūtajā darbībā

AG91. Šis standarts ļauj ieguvējam novērtēt nekontrolējošo līdzdalību iegūtajā darbībā atbilstoši tās patiesajai vērtībai iegūšanas dienā. Dažkārt ieguvējs varēs novērtēt nekontrolējošas līdzdalības patieso vērtību iegūšanas dienā, pamatojoties uz kotēto cenu, kāda aktīvā tirgū ir noteikta pašu kapitāla akcijām (t. i., tām akcijām, kuras neatrodas ieguvēja turējumā). Tomēr citos gadījumos pašu kapitāla akciju cena aktīvā tirgū nebūs pieejama. Šādos gadījumos ieguvējs novērtē nekontrolējošās līdzdalības patieso vērtību, izmantojot citas vērtības noteikšanas metodes.

AG92. Ieguvēja līdzdalības iegūtajā darbībā akcijas un nekontrolējošas līdzdalības akcijas patiesās vērtības var savstarpēji atšķirties. Visticamāk, galveno atšķirību nosaka kontroles uzcenojuma iekļaušana ieguvēja līdzdalības iegūtajā darbībā akcijas patiesajā vērtībā vai, tieši pretēji, diskonta iekļaušana par kontroles trūkumu (to dēvē arī par nekontrolējošās līdzdalības diskontu) nekontrolējošās līdzdalības akcijas patiesajā vērtībā, ja tirgus dalībnieki ņemtu vērā šādu uzcenojumu vai diskontu nekontrolējošās līdzdalības cenas noteikšanā.

*Nemateriālās vērtības vai guvuma no iegādes zem patiesās tirgus vērtības novērtēšana iegūšanas gadījumā (skat. 85.–98. punktu)*

Saistība starp nemateriālo vērtību un naudas plūsmām (skat. 86. punktu)

AG93. Ieguvējs atzīst nemateriālo vērtību vienīgi tiktāl, cik ieguvējs paredz labvēlīgas izmaiņas tā neto naudas plūsmās, ko radīs palielinātas ienākošās naudas plūsmas vai samazinātas izejošās naudas plūsmas. Ieguvējs neatzīst nemateriālo vērtību, kura ir saistīta ar pakalpojumu potenciālu, kas nav naudas plūsmas.

Ieguvēja līdzdalības iegūtajā darbībā patiesās vērtības iegūšanas dienā noteikšana, izmantojot vērtēšanas metodes (skat. 87. punktu)

AG94. Iegūšanā, kas panākta bez atlīdzības nodošanas, ieguvējam ir jāaizstāj tā līdzdalības iegūtajā darbībā patiesā vērtība iegūšanas dienā ar nodotās atlīdzības patieso vērtību iegūšanas dienā, lai novērtētu nemateriālo vērtību, zaudējumu vai guvumu no iegādes zem patiesās tirgus vērtības (skat. 85.–87. punktu).

Īpaši apsvērumi iegūšanas metodes piemērošanā attiecībā uz savstarpēju institūciju apvienošanu (87. punkta piemērošana)

AG95. Kad apvienojas divas savstarpējas institūcijas, pašu kapitāla vai dalībnieku līdzdalības iegūtajā darbībā patieso vērtību (vai iegūtās darbības patieso vērtību) var būt iespējams novērtēt ar lielāku ticamību nekā ieguvēja nodotās dalībnieku līdzdalības patieso vērtību. Šā standarta 87. punkts paredz, ka šādā situācijā ieguvējs nosaka nemateriālo vērtību, izmantojot iegūtās darbības līdzdalības pašu kapitālā patieso vērtību iegūšanas dienā, nevis atlīdzībā nodotās ieguvēja līdzdalības pašu kapitālā patieso vērtību iegūšanas dienā. Turklāt ieguvējs savstarpēju institūciju apvienošanā atzīst savā pārskatā par finansiālo stāvokli iegūtās darbības neto aktīvus kā tiešu kapitāla vai pašu kapitāla papildinājumu, nevis uzkrātā pārsnieguma vai iztrūkuma papildinājumu, un tas atbilst veidam, kā cita veida institūcijas piemēro iegūšanas metodi.

AG96. Lai gan savstarpējās institūcijas daudzējādā ziņā līdzinās citām institūcijām, tām ir atšķirīgas iezīmes, kas galvenokārt pastāv tādēļ, ka to dalībnieki vienlaikus ir gan klienti, gan īpašnieki. Savstarpēju institūciju dalībnieki parasti paredz labuma saņemšanu no savas līdzdalības, kas bieži tiek gūts samazinātas preču vai pakalpojumu cenas vai pastāvīga klienta atlaižu veidā. Katram dalībniekam piešķirtā pastāvīga klienta atlaižu daļa bieži tiek noteikta, pamatojoties uz dalībnieka un savstarpējās institūcijas savstarpējo darījumu apmēru attiecīgajā gadā.

AG97. Savstarpējās institūcijas patiesās vērtības novērtējumā jāietver tirgus dalībnieku pieņēmumi par dalībnieku turpmāk gūstamajiem labumiem, kā arī visi citi attiecīgie pieņēmumi, ko tirgus dalībnieki veiktu par savstarpējo institūciju. Piemēram, savstarpējās institūcijas patiesās vērtības novērtēšanai var izmantot pašreizējās vērtības metodi. Naudas plūsmām, kas šajā modelī tiek izmantotas kā ievaddati, jābūt noteiktām, pamatojoties uz savstarpējās institūcijas paredzētajām naudas plūsmām, kas, visticamāk, atspoguļos dalībnieku priekšrocību radītos samazinājumus, piemēram, samazinātas preču un pakalpojumu cenas.

*Kā noteikt, vai darījums ir iegūšanas darījuma daļa (skat. 109.–111. punktu)*

AG98. Lai noteiktu, vai darījums ir daļa no apmaiņas par iegūto darbību vai darījums notiek atsevišķi no iegūšanas darījuma, ieguvējam ir jāņem vērā turpmāk norādītie faktori, kas nav ne savstarpēji izslēdzoši, ne katrs par sevi izšķiroši.

a) Darījuma noslēgšanas iemesli. Saprotot iemeslus, kādēļ iegūšanas darījuma puses (proti, ieguvējs un iegūtā darbība ar tās īpašniekiem, direktoriem un vadītājiem, kā arī to pārstāvji) ir noslēgušas konkrētu darījumu vai vienošanos, var gūt ieskatu, vai tas ir nodotās atlīdzības un iegūto aktīvu vai uzņemto saistību daļa. Piemēram, ja darījums ir noorganizēts galvenokārt ieguvēja vai apvienotās institūcijas labā, nevis galvenokārt iegūtās darbības vai tās iepriekšējo īpašnieku labā, kuriem darbība piederēja pirms apvienošanas, tad pastāv lielāka iespējamība, ka samaksātā darījuma cenas daļa (un atbilstošie aktīvi vai saistības) neietilps apmaiņas darījumā par iegūto darbību. Attiecīgi ieguvējs uzskaitītu šo daļu atsevišķi no iegūšanas.

b) Darījuma iniciators. Saprotot to, kurš ierosināja darījumu, var gūt ieskatu, vai darījums ir daļa no apmaiņas par iegūto darbību. Piemēram, darījums vai cits notikums, kuru ir ierosinājis ieguvējs, var būt noslēgts, lai nodrošinātu turpmākus saimnieciskos labumus ieguvējam vai apvienotajai institūcijai, attiecīgi iegūtajai darbībai vai iepriekšējiem īpašniekiem, kam darbība piederēja pirms apvienošanas, saņemot vien nelielu labumu vai nesaņemot nekādu labumu. No otras puses, ja darījumu vai vienošanos ir ierosinājusi iegūtā darbība vai tās iepriekšējie īpašnieki, pastāv mazāka iespējamība, ka tā ir noslēgta ieguvēja vai apvienotās institūcijas labā, un lielāka iespējamība, ka tā ir iegūšanas darījuma daļa.

c) Darījuma laiks. Darījuma laiks var sniegt ieskatu par to, vai darījums ir daļa no apmaiņas par iegūto darbību. Piemēram, darījums starp ieguvēju un iegūto darbību, kas notiek vienlaikus ar pārrunām par iegūšanas noteikumiem, var būt noslēgts, paredzot, ka iegūšana nodrošinās turpmākus saimnieciskos labumus ieguvējam vai apvienotajai institūcijai. Šādā gadījumā iegūtā darbība vai tās iepriekšējie īpašnieki, kam darbība piederēja pirms iegūšanas, visticamāk, no darījuma gūs nelielu labumu vai negūs nekādu labumu, izņemot labumus, ko tie saņem kā apvienotās institūcijas daļa.

Ieguvēja un iegūtās darbības iepriekšējo attiecību faktiska nokārtošana iegūšanas gadījumā (skat. 110. punkta a) apakšpunktu)

AG99. Attiecības starp ieguvēju un iegūto darbību var būt pastāvējušas jau tad, kad tie vēl nebija apsvēruši iegūšanas darījumu, un šeit šādas attiecības tiek dēvētas par “iepriekšējām attiecībām”. Iepriekšējas attiecības starp ieguvēju un iegūto darbību var izrietēt no saistošas vienošanās (piemēram, pārdevējs un klients vai licenciārs un licenciāts) vai pastāvēt ārpus jebkādas saistošas vienošanās (piemēram, prasītājs un atbildētājs).

AG100. Ja ar iegūšanas darījumu tiek faktiski nokārtotas iepriekšējās attiecības, ieguvējs atzīst guvumu vai zaudējumu, ko novērtē šādi:

a) ja iepriekšējās attiecības pastāv ārpus saistošas vienošanās (piemēram, tiesas prāva), novērtē patieso vērtību;

b) ja iepriekšējās attiecības izriet no saistošas vienošanās, novērtē mazāko no šādām summām:

i) summa, par kādu saistošā vienošanās ir labvēlīgāka vai nelabvēlīgāka, raugoties no ieguvēja pozīcijām, ja to salīdzina ar tādu tirgus darījumu noteikumiem, kas pašlaik notiek ar tādu pašu vai līdzīgu darījuma priekšmetu; (Nelabvēlīga saistoša vienošanās ir tāda vienošanās, kas ir nelabvēlīga no pašreizējo tirgus noteikumu viedokļa. Tā ne vienmēr ir apgrūtinoša saistoša vienošanās, kurā noteikto pienākumu izpildes nenovēršamās izmaksas pārsniedz saimnieciskos labumus, kas paredzami no šīs saistošās vienošanās izpildes.)

ii) saistošās vienošanās norēķinu noteikumu summa, kas ir pieejama tai saistošās vienošanās pusei, kurai šī saistošā vienošanās ir nelabvēlīga.

Ja ii) apakšpunktā minētā summa ir mazāka par i) apakšpunktā minēto summu, starpību ietver iegūšanas uzskaitē.

Atzītā guvuma vai zaudējuma summa daļēji var būt atkarīga no tā, vai ieguvējs iepriekš ir atzinis kādu no saistītajiem aktīviem vai saistībām, tādēļ pārskatos norādītais guvums vai zaudējumi var atšķirties no summas, kas aprēķināta, piemērojot iepriekšminētās prasības.

AG101. Iepriekšējās attiecības var būt saistoša vienošanās, ko ieguvējs atzīst kā atgūtas tiesības. Ja saistošā vienošanās ietver noteikumus, kas salīdzinājumā ar izcenojumu pašreizējos tirgus darījumos ar tādu pašu vai līdzīgu darījuma priekšmetu ir labvēlīgāki vai nelabvēlīgāki, ieguvējs atzīst guvumu vai zaudējumu attiecībā uz saistošās vienošanās faktisko nokārtošanu šķirti no iegūšanas, novērtējot to saskaņā ar AG100. punktu.

Vienošanās par iespējamajiem maksājumiem darbiniekiem vai pārdodošajiem akcionāriem (skat. 110. punkta b) apakšpunktu)

AG102. Tas, vai vienošanās par iespējamiem maksājumiem darbiniekiem vai pārdodošajiem akcionāriem ir iespējamā atlīdzība iegūšanas darījumā vai atsevišķi darījumi, ir atkarīgs no vienošanās būtības. Lai novērtētu vienošanās būtību, ir lietderīgi saprast iemeslus, kādēļ iegūšanas līgumā ir iekļauts noteikums par iespējamiem maksājumiem, kurš ir ierosinājis šādu vienošanos un kad puses ir noslēgušas šādu vienošanos.

AG103. Turpmāk ir minētas pazīmes, kas ieguvējam ir jāizskata, ja nav skaidrs, vai vienošanās par maksājumiem darbiniekiem vai pārdodošajiem akcionāriem ir daļa no apmaiņas darījuma par iegūto darbību vai arī darījums ir nošķirts no iegūšanas darījuma.

a) Darba attiecību turpināšana. Par iespējamās atlīdzības vienošanās būtību var liecināt noteikumi par darba attiecību turpināšanu ar pārdodošajiem akcionāriem, kuri kļūst par vadošiem darbiniekiem. Attiecīgie darba attiecību turpināšanas noteikumi var būt iekļauti darba līgumā, iegūšanas līgumā vai kādā citā dokumentā. Iespējamās atlīdzības vienošanās, kas paredz, ka darba tiesisko attiecību izbeigšanas gadījumā maksājumi tiek automātiski zaudēti, ir atalgojums par pakalpojumiem pēc apvienošanās. Vienošanās, kas paredz, ka darba attiecību izbeigšana neietekmē iespējamos maksājumus, var liecināt par to, ka iespējamie maksājumi ir papildu atlīdzība, nevis atalgojums.

b) Darba attiecību ilgums. Ja paredzēto darba attiecību periods sakrīt ar iespējamo maksājumu periodu vai ir ilgāks par to, tas var liecināt, ka iespējamie maksājumi pēc būtības ir atalgojums.

c) Atalgojuma līmenis. Situācijas, kad darbinieku atalgojums, kas nav iespējamie maksājumi, ir noteikts pieņemamā līmenī salīdzinājumā ar citu vadošo darbinieku atalgojumu apvienotajā institūcijā, var liecināt par to, ka iespējamie maksājumi ir papildu atlīdzība, nevis atalgojums.

d) Papildu maksājumi darbiniekiem. Ja pārdodošie akcionāri, kuri nekļūst par darbiniekiem, saņem mazākus iespējamos maksājumus par akciju nekā tie pārdodošie darbinieki, kuri kļūst par apvienotās institūcijas darbiniekiem, šis fakts var liecināt par to, ka iespējamo maksājumu papildu summa pārdodošajiem akcionāriem, kuri kļūst par darbiniekiem, ir atalgojums.

e) Piederošo akciju skaits. Relatīvais akciju skaits, kas pieder pārdodošajiem akcionāriem, kuri turpina strādāt kā vadošie darbinieki, var liecināt par to, ka vienošanās pēc būtības ir iespējamās atlīdzības vienošanās. Piemēram, ja pārdodošie akcionāri, kuriem būtībā ir piederējušas visas iegūtās darbības akcijas, turpina strādāt kā vadošie darbinieki, tas var liecināt, ka vienošanās pēc būtības ir vienošanās par peļņas sadali, kuras mērķis ir nodrošināt atalgojumu par darbu pēc apvienošanas. Ja savukārt pārdodošajiem akcionāriem, kas turpina strādāt kā vadošie darbinieki, ir piederējis tikai neliels iegūtās darbības akciju skaits un visi pārdodošie akcionāri saņem vienādu iespējamās atlīdzības summu par akciju, tas var liecināt, ka iespējamie maksājumi ir papildu atlīdzība. Jāņem vērā arī līdzdalības daļa, kas pirms iegūšanas ir piederējusi ar tiem pārdodošajiem akcionāriem saistītām personām (piemēram, ģimenes locekļiem), kuri turpina strādāt kā vadošie darbinieki.

f) Saistība ar vērtēšanu. Ja iegūšanas dienā nodotā sākotnējā atlīdzība ir balstīta uz iegūtās darbības vērtēšanā noteiktā diapazona apakšējo daļu un iespējamās atlīdzības formula ir saistīta ar šo vērtēšanas pieeju, šis fakts var liecināt, ka iespējamie maksājumi ir papildu atlīdzība. Ja savukārt iespējamo maksājumu formula atbilst tam, ko paredz iepriekšējas vienošanās par peļņas sadali, šis fakts var liecināt, ka vienošanās pēc būtības ir paredzēta atalgojuma nodrošināšanai.

g) Atlīdzības noteikšanas formula. Vienošanās būtības novērtēšanai var noderēt iespējamo maksājumu noteikšanai izmantotā formula. Ja, piemēram, iespējamā maksājuma summa ir noteikta, pamatojoties uz vairākiem ieņēmumu rādītājiem, tas var liecināt, ka šis pienākums ir iespējamā atlīdzība iegūšanas darījumā un ka šī formula ir paredzēta iegūtās darbības patiesās vērtības noteikšanai vai pārbaudīšanai. Turpretī iespējamais maksājums, kas ir noteikta procentuāla ieņēmumu daļa, var liecināt, ka šis pienākums pret darbiniekiem ir vienošanās par peļņas sadali, lai atalgotu darbiniekus par veikto darbu.

h) Citi līgumi un jautājumi. Citu ar pārdodošajiem akcionāriem noslēgtu vienošanos noteikumi (piemēram, nekonkurēšanas līgumi, izpildāmi līgumi, konsultāciju līgumi un īpašuma nomas līgumi) un noteikumi par iespējamo maksājumu aplikšanu ar nodokļiem var liecināt, ka iespējamie maksājumi ir attiecināmi uz ko citu, nevis uz atlīdzību par iegūto darbību. Piemēram, saistībā ar iegūšanu ieguvējs var noslēgt līgumu par īpašuma nomu ar svarīgu pārdodošo akcionāru. Ja nomas līgumā norādītie nomas maksājumi ir ievērojami zemāki par tirgus cenu, daži vai visi iespējamie maksājumi iznomātājam (pārdodošajam akcionāram), kas jāveic saskaņā ar atsevišķu vienošanos par iespējamajiem maksājumiem, pēc būtības var būt maksājumi par iznomātā īpašuma lietošanu, kuri ieguvējam ir jāatzīst atsevišķi pēcapvienošanās finanšu pārskatos. Ja savukārt nomas līgumā ir norādīti nomas maksājumi par iznomāto īpašumu, kas atbilst tirgus noteikumiem, vienošanās par iespējamiem maksājumiem pārdodošajam akcionāram var būt iespējamā atlīdzība iegūšanas darījumā.

Ieguvēja akcijās balstītu tiesību uz maksājumu maiņa pret iegūtās darbības darbinieku turējumā esošajām tiesībām (skat. 110. punkta b) apakšpunktu)

AG104. Ieguvējs var apmainīt savas akcijās balstītās tiesības uz maksājumu pret iegūtās darbības darbinieku turējumā esošajām tiesībām. Ieguvējs uzskaita akciju iespējas līgumu vai citu akcijās balstītu tiesību uz maksājumu apmaiņu kopā ar iegūšanas darījumu saskaņā ar starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu, kas attiecas uz akcijās balstītiem maksājumiem.

AG105. Ja iegūšanas darījuma rezultātā iegūtajai darbībai piešķirtās tiesības zaudētu spēku un ieguvējs aizvieto šīs tiesības, lai gan tam nav pienākuma šādi rīkoties, ieguvējs atzīst jebkādas izmaksas kā atalgojuma izmaksas pēc apvienošanas sagatavotajos finanšu pārskatos saskaņā ar starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu, kas attiecas uz akcijās balstītiem maksājumiem. Šo tiesību izmaksas neiekļauj iegūšanas darījumā nodotās atlīdzības novērtēšanā.

Iegūtās darbības uz akcijām balstīti naudas darījumi

AG106. Iegūtajai darbībai var būt nenokārtoti akcijās balstīti naudas darījumi, ko ieguvējs neapmaina pret saviem akcijās balstītajiem naudas darījumiem. Ja šie iegūtās darbības akcijās balstītie naudas darījumi ir piešķirti, tie ir daļa no nekontrolējošās līdzdalības iegūtajā darbībā. Ja tie ir nepiešķirti, tos novērtē, pieņemot, ka iegūšanas diena ir piešķiršanas diena. Uz akcijām balstīti naudas darījumi ir novērtēti saskaņā ar starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu, ko piemēro attiecībā uz akcijās balstītiem maksājumiem.

*Turpmāka novērtēšana un uzskaite (skat. 112. punktu)*

AG107. Turpmāk ir minēti citi *IPSAS* standarti, kuros ir sniegti norādījumi par iegūšanā iegūto aktīvu vai uzņemto vai radušos saistību novērtēšanu un uzskaitīšanu:

a) *IPSAS* 31 ir noteikta iegūšanā iegūtu identificējamu nemateriālo aktīvu uzskaite. Ieguvējs novērtē nemateriālo vērtību atbilstoši summai, kas atzīta iegūšanas dienā, atskaitot no tās visus uzkrātos zaudējumus no vērtības samazināšanās. *IPSAS* 26 ir noteikta zaudējumu no vērtības samazināšanās uzskaitīšana;

b) *IPSAS* 35 ir sniegti norādījumi par to, kā uzskaitīt izmaiņas kontrolējošās institūcijas līdzdalībā kontrolētajā institūcijā pēc kontroles iegūšanas.

AG108. Ieguvējam ir jāiepazīstas ar attiecīgo starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu norādījumiem par to, kā veikt apdrošināšanas līgumu, ienākuma nodokļu un akcijās balstītu maksājumu turpmāku novērtēšanu un uzskaiti.

*Pārvedumu, koncesiju aizdevumu un līdzīgu labumu, ko saņēmis ieguvējs vai iegūtā darbība, pamatojoties uz kritērijiem, kuri var mainīties iegūšanas rezultātā, turpmāka novērtēšana (skat. 114. punktu)*

AG109. Pirms iegūšanas darījuma ieguvējs vai iegūtā darbība var saņemt pārvedumu no trešās personas, pamatojoties uz noteiktiem kritērijiem. Piemēram, valdība var piešķirt dotācijas pašvaldībām, kurās pašvaldības ieņēmumi uz vienu iedzīvotāju ir zemāki par noteiktu līmeni. Pašvaldībai iegūstot naudu ienesošu darbību, pašvaldības ieņēmumi uz vienu iedzīvotāju var palielināties virs noteiktā līmeņa. Tas var būt iemesls, kādēļ valdība pārskata dotācijas piešķiršanu.

AG110. Ieguvējs neuzskaita nevienu pārskatītu dotācijas summu kā iegūšanas darījuma daļu, taču uzskaita ikvienu pārskatītu summu brīdī, kad piešķīrējs dara zināmus savus nodomus, saskaņā ar citiem *IPSAS* standartiem.

AG111. Līdzīgi apstākļi var rasties attiecībā uz koncesijas aizdevumiem un citiem labumiem. Ieguvējs neuzskaita nevienu šādu darījumu pārskatīšanu kā iegūšanas daļu, taču uzskaita ikvienu pārskatītu summu brīdī, kad piešķīrējs dara zināmus savus nodomus, saskaņā ar citiem *IPSAS* standartiem.

*Iegūšanas gadījumi pārskata periodā*

AG112. Izveidotā iestāde pirms iegūšanas nodrošina informāciju, kas tās finanšu pārskatu lietotājiem nepieciešama par iegūtajām darbībām, sniedzot 120. punkta r) apakšpunktā noteikto informāciju.

AG113. Lai izpildītu regulatora prasības, ieguvējam var nākties atklāt arī citu informāciju papildus tai, kas ir noteikta šajā standartā.

## Pārejas noteikumi par publiskā sektora apvienošanas gadījumiem, kuros ir iesaistītas tikai savstarpējas institūcijas vai kuri notiek tikai uz līguma pamata (skat. 133. punktu)

AG114. Šā standarta 126. punktā noteikts, ka šo standartu piemēro perspektīvi attiecībā uz publiskā sektora apvienošanas gadījumiem, kuriem iegūšanas diena vai saplūšanas diena sakrīt ar tāda pirmā gada pārskata perioda sākumu, kurš sākas 2019. gada 1. janvārī vai pēc tam, vai ir pēc šāda pārskata perioda sākuma. Atļauta agrāka piemērošana.

AG115. Turpmāk izklāstīts tas, kā prasība par šā standarta perspektīvu piemērošanu ietekmē tādu publiskā sektora apvienošanu, kurā ir iesaistītas tikai savstarpējas institūcijas vai kurš notiek tikai uz līguma pamata, ja šādā publiskā sektora apvienošanas gadījumā iegūšanas diena vai saplūšanas diena ir pirms šā standarta piemērošanas.

a) Klasifikācija. Institūcija turpina klasificēt iepriekšējo publiskā sektora apvienošanu saskaņā ar institūcijas iepriekšējo grāmatvedības politiku attiecībā uz šādiem apvienošanas gadījumiem.

b) Iepriekš atzīta nemateriālā vērtība. Pirmā tā ikgadējā perioda sākumā, kurā tiek piemērots šis standarts, no iepriekšējā publiskā sektora apvienošanas izrietošās nemateriālās vērtības uzskaites vērtība ir tās uzskaites vērtība šajā dienā saskaņā ar institūcijas iepriekšējo uzskaites politiku. Kad institūcija nosaka šo summu, tā izslēdz šīs nemateriālās vērtības uzkrātās amortizācijas uzskaites vērtību un atbilstošo nemateriālās vērtības samazinājumu. Citas nemateriālās vērtības uzskaites vērtības korekcijas neveic.

c) Nemateriālā vērtība, kas iepriekš atzīta kā atskaitījums no pašu kapitāla. Piemērojot institūcijas iepriekšējo grāmatvedības politiku, no iepriekšējās publiskā sektora apvienošanas izrietošā nemateriālā vērtība var būt atzīta kā atskaitījums no pašu kapitāla. Šajā gadījumā institūcija neatzīst šo nemateriālo vērtību kā aktīvu tā pirmā ikgadējā perioda sākumā, kurā ir piemērots šis standarts. Turklāt institūcija neatzīst pārsniegumā vai zaudējumos nevienu šīs nemateriālās vērtības daļu, kad tā atsavina visu darbību, ar kuru šī nemateriālā vērtība ir saistīta, vai tās daļu vai kad naudu ienesošai vienībai, ar kuru šī nemateriālā vērtība ir saistīta, samazinās vērtība.

d) Nemateriālās vērtības turpmāka uzskaite. No tā pirmā ikgadējā perioda sākuma, kurā tiek piemērots šis standarts, institūcija pārtrauc no iepriekšējās publiskā sektora apvienošanas izrietošās nemateriālās vērtības amortizēšanu un saskaņā ar *IPSAS* 26 pārbauda, vai nemateriālā vērtība nav samazinājusies.

e) Iepriekš atzīta negatīva nemateriālā vērtība. Institūcija, kas ir uzskaitījusi iepriekšēju publiskā sektora apvienošanu, piemērojot iegādes metodi, var būt atzinusi atlikto kredītu par tās līdzdalības iegūtās darbības identificējamo aktīvu un saistību neto patiesajā vērtībā pārsniegumu pār šīs līdzdalības izmaksām (to dažkārt dēvē par negatīvu nemateriālo vērtību). Šādā gadījumā institūcija pārstāj atzīt šā atliktā kredīta uzskaites vērtību tā pirmā ikgadējā perioda sākumā, kurā tiek piemērots šis standarts, veicot atbilstošu korekciju uzkrātā pārsnieguma vai iztrūkuma sākuma bilancē šajā dienā.

1. Ticamā informācijā nav būtisku kļūdu un neobjektivitātes, un tā var būt atkarīga no tā, vai lietotāji patiesi atspoguļo to, ko tie ir paredzējuši atspoguļot vai ko tie saskaņā ar pamatotu pieņēmumu var atspoguļot. *IPSAS* 1 BC16. punktā ir apspriesta pagaidu pieeja ticamības jēdziena skaidrojumam. [↑](#footnote-ref-1)