

**Galīgā redakcija**

**2023. gada maijs**

*Starptautiskais publiskā sektora grāmatvedības standarts®*

*IPSAS* 47 “Ieņēmumi”

*A close-up of a white background

Description automatically generated*

*A close-up of a white background

Description automatically generated*

Šo dokumentu izstrādāja un apstiprināja Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu padome® (*IPSASB*®).

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

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

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

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

Autortiesības © 2023. gada maijs, Starptautiskā Grāmatvežu federācija® (*IFAC*®). Informāciju par autortiesībām, preču zīmi un atļaujām skat. 240. lpp.

*IPSAS* 47 “IEŅĒMUMI”

**SATURA RĀDĪTĀJS**

Punkts

Mērķis 1–2

Darbības joma 3

Definīcijas 4–8

Ieņēmumi 5–8

Identificējiet ieņēmumu darījumu 9–16

Noskaidrojiet, vai pastāv saistoša vienošanās 11–16

Ieņēmumi no darījumiem bez saistošas vienošanās 17–55

Atzīšana 17–29

Novērtēšana 30–35

Nodokļi 36–55

Ieņēmumi no darījumiem saskaņā ar saistošo vienošanos 56–161

Atzīšana 56–105

Novērtējums 106–147

Citi ieņēmumu darījumos iegūti aktīvi ar saistošas vienošanās izmaksām 148–161

Uzrādīšana 162–193

Spēkā stāšanās diena un pāreja 194–203

Spēkā stāšanās diena 194–195

Pāreja 196–203

Citu standartu atsaukšana 204

A papildinājums. Piemērošanas norādījumi

B papildinājums. Citu *IPSAS* grozījumi

Ieviešanas norādījumi

Ilustratīvi piemēri

Salīdzinājums ar standartu IAS 41

**Mērķis**

1. Šā standarta mērķis ir noteikt principus, kas institūcijai jāpiemēro, lai finanšu pārskatu lietotājiem sniegtu noderīgu informāciju par to ieņēmumu un naudas plūsmu veidu, summu, laiku un nenoteiktību, kas rodas ieņēmumu darījumos.

2. Lai sasniegtu [1.](#_bookmark1) punktā minēto mērķi, šajā standartā:

a) ir noteikta prasība institūcijai ņemt vērā darījuma noteikumus un visus būtiskos faktus un apstākļus, lai noteiktu ieņēmumu darījuma veidu, un

b) ir noteiktas grāmatvedības prasības attiecībā uz ieņēmumu darījumu uzskaiti.

**Darbības joma**

3. **Institūcija, kas finanšu pārskatus sagatavo un sniedz saskaņā ar uzkrāšanas principu grāmatvedībā, šo standartu piemēro savu ieņēmumu darījumu uzskaitē. Šo standartu nepiemēro:**

**a) iemaksām sociālo ieguvumu shēmās, kuru uzskaite notiek saskaņā ar *IPSAS* 42 “Sociālie pabalsti” 26.–31. punktu (apdrošināšanas pieeja);**

**b) publiskā sektora apvienošanai *IPSAS* 40 “Publiskā sektora apvienošanas gadījumi” darbības jomas ietvaros;**

**c) īpašnieku iemaksu uzskaitei;**

**d) nomas līgumiem *IPSAS* 43 “Noma” darbības jomā;**

**e) tiem apdrošināšanas līgumiem, kas ir attiecīgā starptautiskā vai valsts grāmatvedības standarta, kas attiecas uz apdrošināšanas līgumiem, darbības jomā;[[1]](#footnote-2)**

**f) finanšu instrumentiem un citām līgumtiesībām vai pienākumiem, kas ir *IPSAS* 41 “Finanšu instrumenti” darbības jomā;**

**g) tiesībām vai pienākumiem, kas izriet no saistošu vienošanos noteikumiem, kuri ir *IPSAS* 19 “Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi”, *IPSAS* 32 “Vienošanās par pakalpojumu koncesiju –koncedents”, *IPSAS* 34 “Atsevišķi finanšu pārskati”, *IPSAS* 35 “Konsolidētie finanšu pārskati”, *IPSAS* 36 “Ieguldījumi asociētajos uzņēmumos un kopuzņēmumos”, *IPSAS* 37 “Kopīgas struktūras”, *IPSAS* 39 “Darbinieka pabalsti” un *IPSAS* 40 darbības jomā;**

**h) nemonetārai apmaiņai starp institūcijām vienā uzņēmējdarbības jomā, lai atvieglotu pārdošanu resursu nodrošinātājiem vai potenciālajiem resursu nodrošinātājiem. Piemēram, šis standarts neattiektos uz saistošu vienošanos starp divām publiskā sektora institūcijām, kuras vienojas par elektroenerģijas apmaiņu, lai laikus dažādās noteiktās vietās apmierinātu savu resursu nodrošinātāju pieprasījumu;**

**i) tādai peļņai no nefinanšu aktīvu pārdošanas, kas nav gūta institūcijas darbības rezultātā un ietilpst *IPSAS* 16 “Ieguldījuma īpašums”, *IPSAS* 45 “Pamatlīdzekļi”*[[2]](#footnote-3)* vai *IPSAS* 31 “Nemateriālie aktīvi” (skat.** [**AG5.**](#_bookmark193)**punktu) darbības jomā;**

**j) tādām apgrozāmo līdzekļu un ilgtermiņa aktīvu vērtības izmaiņām, kas izriet no turpmākās novērtēšanas;**

**k) ar lauksaimniecisko darbību saistītu bioloģisko aktīvu patiesās vērtības sākotnējai atzīšanai vai izmaiņām (skat. *IPSAS* 27 “Lauksaimniecība”) un**

**l) derīgo izrakteņu ieguvei.**

**Definīcijas**

4. **Turpmāk minētie termini šajā standartā tiek izmantoti turpmāk norādītajās nozīmēs.**

**Šā standarta izpratnē saistoša vienošanās ir vienošanās, kas šīs vienošanās pusēm piešķir ar juridiskiem vai līdzvērtīgiem līdzekļiem īstenojamas tiesības un pienākumus. (Papildu norādījumi ir sniegti** [**AG10.**](#_bookmark196)**–**[**AG31. punktā**](#_bookmark206)**.)**

**Saistošas vienošanās aktīvs ir institūcijas tiesības uz atlīdzību par savu saistību izpildes pienākumu ievērošanu saskaņā ar saistošās vienošanās noteikumiem, ja šīs tiesības ir atkarīgas no kaut kā cita, nevis aizritējušā laika (piemēram, no attiecīgās institūcijas turpmākās darbības rezultātiem).**

**Saistošas vienošanās saistības ir institūcijas pienākums ievērot savu saistību izpildes pienākumu saskaņā ar saistošās vienošanās noteikumiem, par ko šī institūcija no resursu nodrošinātāja ir saņēmusi atlīdzību (vai tai pienākas summa, kas vēl nav samaksāta).**

**No resursa saņēmēja viedokļa kapitāla pārvedums ir naudas vai cita aktīva ienākošā plūsma, kas izriet no saistošas vienošanās ar noteikumu, ka institūcija iegūst vai uzbūvē kādu nefinanšu aktīvu, kas būs šīs institūcijas kontrolē. (Papildu norādījumi ir sniegti** [**AG140. punktā.)**](#_bookmark278)

**Saistību izpildes pienākums ir saistošās vienošanās instrumentā institūcijas izteikts solījums vai nu iekšēji izmantot resursus[[3]](#footnote-4) noteiktām precēm vai pakalpojumiem[[4]](#footnote-5), vai arī nodot noteiktas preces vai sniegt noteiktus pakalpojumus pircējam vai ieinteresētai trešajai personai.**

**Klients ir puse, kas ir noslēgusi līgumu ar institūciju, lai apmaiņā pret atlīdzību iegūtu preces vai pakalpojumus, kas ir šīs institūcijas darbības rezultāts.**

**Izdevumi, kas apmaksāti, izmantojot nodokļu sistēmu, ir summas, kas ir pieejamas saņēmējiem neatkarīgi no tā, vai viņi maksā nodokļus.**

**Naudas sodi ir saimnieciski labumi vai pakalpojumu potenciāls, ko likumu un/vai noteikumu pārkāpuma rezultātā institūcija ir saņēmusi vai saņems saskaņā ar tiesas vai citas tiesībaizsardzības iestādes rīkojumu.**

**Citas obligātās iemaksas un nodevas ir skaidra nauda vai kāds cits aktīvs, kas samaksāts vai maksājams institūcijai saskaņā ar likumiem un/vai noteikumiem un ir noteikts, lai radītu ieņēmumus, kas izmantojami noteiktu valsts programmu nodrošināšanai.**

**Pircējs ir resursu nodrošinātājs, kurš saskaņā ar saistošu vienošanos institūcijai nodrošina resursus un apmaiņā savam patēriņam saņem tādas preces vai pakalpojumus, kas ir šīs institūcijas darbības rezultāts. (Papildu norādījumi ir sniegti** [**AG27. punktā**](#_bookmark204)**.)**

**Resursu nodrošinātājs ir puse, kas institūcijai nodrošina kādu resursu. (Papildu norādījumi ir sniegti** [**AG26.**](#_bookmark203)**–**[**AG31. punktā**](#_bookmark206)**.)**

**Atsevišķa vērtība (precei vai pakalpojumam) ir preces vai pakalpojuma cena, kas ir jāizmanto iekšēji vai jānodrošina atsevišķi pircējam vai ieinteresētai trešajai personai.**

**Nodokļu atvieglojumi ir atviegloti nodokļu tiesību aktu noteikumi, kas dažiem nodokļu maksātājiem paredz tādus atvieglojumus, kas nav pieejami citiem nodokļu maksātājiem.**

**Ar nodokli apliekami notikumi ir notikumi, par kuriem valdība, likumdevējs vai cita iestāde ir noteikusi, ka tie tiks aplikti ar nodokļiem.**

**Nodokļi ir saimnieciski labumi vai pakalpojumu potenciāls, ko institūcija obligātā kārtā ir samaksājusi vai kas tai obligātā kārtā ir jāsamaksā saskaņā ar tiesību aktiem un/vai noteikumiem un kas ir paredzēti, lai nodrošinātu ieņēmumus valstij. Nodokļos nav iekļauti naudas sodi vai citas sankcijas, kas piemērotas par tiesību aktu un/vai noteikumu pārkāpumiem.**

**Ieinteresētā trešā persona ir institūcija, mājsaimniecība vai fiziska persona, kas, saņemot resursus, gūs labumu no kāda darījuma starp citām pusēm. (Papildu norādījumi ir sniegti** [**AG29. punktā**](#_bookmark205)**.)**

**Šā standarta vajadzībām darījuma atlīdzība ir resursu summa, uz kuru institūcija paredz iegūt tiesības.**

**Pārvedums ir darījums, izņemot nodokļu nomaksu, kurā institūcija no resursu nodrošinātāja (kas var būt vai nu cita institūcija, vai fiziska persona) saņem kādu resursu, pretī tieši nesniedzot nevienu preci, pakalpojumu vai citu aktīvu.**

**Citos *IPSAS* definētie termini šajā standartā tiek lietoti tādā pašā nozīmē kā minētajos standartos, un tie ir norādīti *Definēto terminu skaidrojumā*, kas ir publicēts atsevišķi.**

**Ieņēmumi**

5. Ieņēmumos ietilpst ienākošā saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciāla bruto plūsma, ko institūcija ir saņēmusi un kas tai jāsaņem, un kas atspoguļo neto aktīvu/pašu kapitāla pieaugumu, izņemot palielinājumus, kas saistīti ar īpašnieku veiktajām iemaksām. Ja summas iekasējis valdības vai citas valsts organizācijas, vai citu trešo pušu pārstāvis, neuzskata, ka tās ir šā pārstāvja ieņēmumi, jo šīs summas neradīs tā neto aktīvu/pašu kapitāla pieaugumu. Tā tas ir tāpēc, ka institūcija, kas ir pārstāvis, nevar kontrolēt iekasēto aktīvu izmantošanu vai citādi gūt labumu no tiem savu mērķu sasniegšanai.

6. Ja institūcijai rodas kādas izmaksas saistībā ar ieņēmumiem, kas izriet no kāda ieņēmumu darījuma, šie ieņēmumi ir ienākošā nākotnes saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciāla bruto plūsma un jebkuru resursu pārvedumu atzīst par darījuma izmaksām. Piemēram, ja institūcijai ir jāsedz piegādes un uzstādīšanas izmaksas saistībā ar kādas iekārtas pārvedumu šai institūcijai, ko veic cita institūcija (resursu nodrošinātājs), šīs izmaksas identificē atsevišķi no ieņēmumiem, kas radušies minētās iekārtas pārveduma rezultātā. Piegādes un uzstādīšanas izmaksas identificē saskaņā ar *IPSAS* 45.

*Nodokļi*

7. Nodokļi, kas ietver obligātās iemaksas un nodevas, ir galvenais ieņēmumu avots daudzām valdībām un citām publiskā sektora institūcijām. Nodokļi [4. punktā](#_bookmark7) ir definēti kā saimnieciskie labumi vai pakalpojumu potenciāls, kas saskaņā ar tiesību aktiem un/vai noteikumiem ir obligātā kārtā apmaksāts vai maksājams publiskā sektora institūcijām, un noteikti, lai nodrošinātu ieņēmumus valstij, bet tie nav naudas sodi vai citi sodi, kas uzlikti par tiesību aktu un/vai noteikumu pārkāpumiem. Neobligāti pārvedumi valdībai vai publiskā sektora institūcijām, piemēram, ziedojumi un nodevu samaksa, nav nodokļi, lai gan tie var būt rezultāts darījumam bez saistošas vienošanās. Valdība, izmantojot savas suverēnās pilnvaras, savā jurisdikcijā apliek ar nodokļiem gan fiziskās personas, gan citas institūcijas, kas tiek dēvētas par nodokļu maksātājiem.

8. Nodokļu tiesību aktos un/vai noteikumos noteiktās tiesības (valdības tiesības aprēķināt maksājamos nodokļus un nodrošināt maksājuma saņemšanu) un pienākumi (nodokļu maksātāja pienākums laikus iesniegt deklarācijas un veikt maksājumus) nerada saistošas vienošanās starp valdību un nodokļu maksātāju.

**Identificējiet ieņēmumu darījumu**

9. Publiskā sektora ieņēmumi var tikt gūti vai nu darījumos, uz kuriem neattiecas saistošas vienošanās, vai darījumos, kas tiek veikti saskaņā ar kādu saistošu vienošanos. Parasti lielākā daļa no valdību un citu publiskā sektora institūciju ieņēmumiem tiek gūti darījumos bez saistošas vienošanās vai darījumos saskaņā ar tādu saistošu vienošanos, kas neietver noteiktu preču vai pakalpojumu pārvedumu nesaistītām pusēm.

10. **Uzsākot darbību, institūcijai vispirms ir jāapsver, vai tā ir uzsākusi ieņēmumu darījumu saskaņā ar kādu saistošo vienošanos vai bez tās.**

**Noskaidrojiet, vai pastāv saistoša vienošanās**

11. **Lai vienošanās būtu saistoša, tai jābūt izpildāmai ar juridiskiem vai līdzvērtīgiem līdzekļiem. Izpildāmību var nodrošināt ar dažādiem mehānismiem, ja vien mehānisms(-i) nodrošina institūcijai iespēju izpildīt saistošo vienošanos un pieprasīt pusēm pildīt savus pienākumus.**

12. Nosakot, vai vienošanās ir izpildāma, institūcija ņem vērā vienošanās būtību, nevis juridisko formu. Novērtējums, vai vienošanās ir izpildāma, balstās uz institūcijas spēju izpildīt noteiktos vienošanās noteikumus un prasības un panākt, ka pārējās puses izpilda savus norādītos pienākumus.

13. Saistošā vienošanās ietver gan tiesības, gan pienākumus, kas jāizpilda divām vai vairākām vienošanās pusēm. Katras puses izpildāmās tiesības un pienākumi saskaņā ar saistošo vienošanos ir savstarpēji atkarīgi un nedalāmi.

14. Par saistošu vienošanos pastāvēšanu var liecināt vairāki apstākļi. Saistoša vienošanās var būt rakstiska, mutiska vai netieša, pamatojoties uz institūcijas ierasto praksi. Saistošo vienošanos izveides prakse un procesi dažādās jurisdikcijās, nozarēs un struktūrās ir atšķirīgi. Turklāt tie var atšķirties arī vienas institūcijas ietvaros (piemēram, tie var būt atkarīgi no resursu nodrošinātāja kategorijas vai no tā, kāda veida solījumu institūcija ir devusi saistošās vienošanās instrumentā).

15. Institūcija šajā standartā noteiktos identificēšanas un novērtēšanas kritērijus piemēro šādi:

a) ieņēmumus no darījumiem bez saistošas vienošanās uzskaita, piemērojot [18.](#_bookmark21)–[55. punktu,](#_bookmark40) ņemot vērā uz nodokļiem attiecināmos norādījumus [36.](#_bookmark35)–[55. punktā,](#_bookmark40) un

b) ieņēmumus no darījumiem ar saistošu vienošanos uzskaita, piemērojot [56.](#_bookmark43)–[147. punktu](#_bookmark134).

16. [AG10.](#_bookmark196)–[AG31. punktā](#_bookmark206) ir sniegti papildu norādījumi par izpildāmību un saistošo vienošanos noteikumiem.

**Ieņēmumi no darījumiem bez saistošas vienošanās**

**Atzīšana**

17. **Institūcijas ieņēmumu darījums bez saistošas vienošanās var radīt tiesības un/vai pienākumus. Jebkura institūcija nosaka, vai:**

**a) kādas no tās tiesībām ieņēmumu darījumā bez saistošas vienošanās atbilst aktīva definīcijai saskaņā ar** [**18.**](#_bookmark21)**–**[**25. punktu**](#_bookmark24) **un**

**b) kāds no tās pienākumiem ieņēmumu darījumā bez saistošas vienošanās atbilst saistību definīcijai saskaņā ar** [**26.**](#_bookmark25)**–**[**27. punktu**](#_bookmark26)**.**

*Sākotnējās ienākošās resursu plūsmas analīze*

18. Institūcija var saņemt sākotnējo ienākošo resursu plūsmu ieņēmumu darījumā bez saistošas vienošanās. Institūcija šo resursu ienākošo plūsmu atzīst par aktīvu, ja tā attiecīgajā laikā kontrolē šos resursus (piemēram, preces, pakalpojumus vai citus aktīvus), kas saņemti pagātnes notikumu rezultātā, un ja šā aktīva vērtību ir iespējams ticami novērtēt.[[5]](#footnote-6) Kontrole pār resursiem nozīmē to, ka institūcija spēj lietot resursu (vai sniegt norādījumus citām personām par to, kā to lietot) tā, lai šajā resursā ietvertais pakalpojumu potenciāls vai saimnieciskais labums veicinātu šīs institūcijas pakalpojumu sniegšanu un citu mērķu sasniegšanu. Pagātnes notikums, kas institūcijai dod kontroli pār resursu, var būt pirkums, ar nodokli apliekams notikums vai resursa pārvedums. Darījumi vai notikumi, kas paredzami nākotnē, paši nerada aktīvus, piemēram, nodoms aplikt ar nodokli nav pagātnes notikums, kas rada aktīvu prasījuma pret nodokļu maksātāju veidā.

19. Spēja liegt vai ierobežot citu personu piekļuvi kāda aktīva nodrošinātajiem labumiem ir būtisks kontroles elements, ar ko institūcijas aktīvi atšķiras no tiem sabiedriskajiem labumiem, kas ir pieejami izmantošanai jebkurai institūcijai. Publiskajā sektorā valdības īsteno regulēšanas funkcijas attiecībā uz noteiktām darbībām, piemēram, finanšu iestāžu vai pensiju fondu darbībām. Šīs regulēšanas funkcijas ne vienmēr nozīmē to, ka šādi regulētie posteņi atbilst valdības aktīva definīcijai vai atbilst kritērijiem, lai tos atzītu par aktīvu tās valdības vispārīgajos finanšu pārskatos, kura regulē šos aktīvus. Saskaņā ar [AG143. punktu](#_bookmark280) institūcijas var atzīt pakalpojumus natūrā, bet tas nav jādara obligātā kārtā.

20. Katrs ienākošās resursu plūsmas veids tiek analizēts un uzskaitīts atsevišķi. Noteiktos apstākļos, piemēram, ja kreditors dzēš saistības, iepriekš atzītu saistību uzskaites vērtības samazinājums var radīt ienākošu resursu plūsmu. Dažos gadījumos, iegūstot kontroli pār ienākošo resursu plūsmu, var rasties arī pienākumi, kurus institūcija var atzīt par saistībām, līdz šie pienākumi ir izpildīti (saskaņā ar [26.](#_bookmark25) punktu).

Tiesības uz ienākošu resursu plūsmu

21. Ja institūcija nav saņēmusi ienākošu resursu plūsmu saistībā ar ieņēmumu darījumu bez saistošas vienošanās, tai ir jāapsver, vai tai ir tiesības saņemt preču, pakalpojumu vai citu tādu aktīvu ienākošo plūsmu, kas var būt resurss, kurš atbilst institūcijas aktīvu definīcijai un jāatzīst par aktīvu. Institūcija to nosaka, pamatojoties uz sava ieņēmumu darījuma faktiem un apstākļiem, savu spēju izpildīt šīs tiesības ar juridiskiem vai līdzvērtīgiem līdzekļiem, savu iepriekšējo pieredzi ar līdzīga veida resursu plūsmām un gaidām attiecībā uz resursu nodrošinātāja spēju un nodomu nodrošināt šos resursus.

22. Paziņojums par nodomu pārvest resursus publiskā sektora institūcijai pats par sevi nav pietiekams, lai atzītu resursus, ko kontrolē kāda institūcija.[[6]](#footnote-7)

23. Apstākļos, kad pirms resursu pārveduma ir nepieciešams noslēgt vienošanos, institūcija nenorādīs resursus kā kontrolētus, kamēr šīs vienošanās instrumentā noteiktās institūcijas tiesības nebūs izpildāmas, jo tā nevar liegt vai ierobežot resursu nodrošinātāja piekļuvi šiem resursiem. Daudzos gadījumos institūcija varēs atzīt resursus par savu aktīvu tikai pēc tam, kad tā būs konstatējusi savas kontroles izpildāmību pār šiem resursiem. Ja institūcijai nav saistošu tiesību uz resursiem, tā nevar liegt vai ierobežot resursu nodrošinātāja piekļuvi šiem resursiem.

Iespējamie aktīvi

24. Ja postenim piemīt aktīva pamatīpašības, bet tas neatbilst atzīšanas kritērijiem, piezīmēs varbūt jānorāda, ka tas ir iespējamais aktīvs (skat. *IPSAS* 19).

Aktīvu atzīšanas kritēriju izpildes turpmāka izskatīšana

25. Institūcija turpina novērtēt ieņēmumu darījumu un jebkādu saņemto vai saņemamo resursu plūsmu, lai noteiktu, vai [21.](#_bookmark22) punktā noteiktie aktīvu atzīšanas kritēriji ir izpildīti turpmāk.

*Saistību pastāvēšana un atzīšana*

26. Institūcijai var būt pienākums, kas saistīts ar ienākošo resursu plūsmu ieņēmumu darījuma bez saistošas vienošanās rezultātā. Šis pienākums atbilst saistību definīcijai, ja tas ir aktuāls institūcijas pienākums pārvest resursus kāda pagātnes notikumu rezultātā.

27. Saistības pastāv tad, ja institūcija nevar izvairīties no resursu pārvešanas pagātnes notikumu rezultātā un šāda resursu pārvešana ir iespējama. Institūcijai jāņem vērā fakti un apstākļi, kas saistīti ar ieņēmumu darījumu, lai noteiktu, vai pienākums ir izpildāms un vai tas paredz pakāpenisku resursu pārvešanu, ja institūcija nepilda savu(-s) pienākumu(-s).

28. Pienākumu, kas atbilst saistību definīcijai, atzīst par saistībām tad un vienīgi tad, ja ir iespējams ticami novērtēt šā pienākuma apmēru.

*Bez saistošas vienošanās īstenotu ieņēmumu darījumu atzīšana*

29. **Ja institūcija atzīst ienākošo resursu plūsmu vai tiesības uz ienākošo resursu plūsmu par aktīvu, kas iegūts ieņēmumu darījumā bez saistošas vienošanās saskaņā ar** [**18.**](#_bookmark21)**–**[**25. punktu**](#_bookmark24)**, tā atzīst ieņēmumus, pamatojoties uz prasību veidu savā ieņēmumu darījumā. Institūcija atzīst ieņēmumus no darījuma bez saistošas vienošanās:**

**a) kad (vai tiklīdz) institūcija ir izpildījusi kādus pienākumus, kas saistīti ar ienākošo resursu plūsmu un atbilst saistību definīcijai, vai**

**b) nekavējoties, ja institūcijai nav izpildāmu pienākumu, kas saistīti ar ienākošu resursu plūsmu.**

**Novērtēšana**

*Ienākošās resursu plūsmas rezultātā iegūtu aktīvu novērtēšana*

30. **Ienākošo resursu plūsmu vai tiesības uz ienākošo resursu plūsmu, kas atbilst aktīva definīcijai, institūcija sākotnēji novērtē pēc darījuma atlīdzības saņemšanas dienā, kurā ir izpildīti aktīva atzīšanas kritēriji. Lai noteiktu bezskaidras naudas atlīdzību darījumā ar atlīdzību, institūcija novērtē šīs bezskaidras naudas atlīdzības (vai tiesības uz ienākošu bezskaidras naudas plūsmu) pašreizējo vērtību saskaņā ar attiecīgo *IPSAS*.**

31. Pēc sākotnējās atzīšanas institūcija novērtē:

a) saņemamo aktīvu:

i) ja tas ietilpst *IPSAS* 41 darbības jomā, kā finanšu aktīvu saskaņā ar *IPSAS* 41 vai

ii) ja tas neietilpst *IPSAS* 41 darbības jomā, pēc analoģijas uz tāda paša pamata kā finanšu aktīvu, kas tiek novērtēts saskaņā ar *IPSAS* 41;

b) visus pārējos aktīvus saskaņā ar piemērojamo *IPSAS*.

*Saistību novērtēšana*

32. **Summa, kas atzīta par saistībām, ir tās summas visprecīzākais novērtējums, kas nepieciešama, lai izpildītu pienākumu pārskata dienā. Šā standarta vajadzībām visprecīzākais saistību novērtējums sākotnējās atzīšanas laikā nepārsniedz saistītā atzītā aktīva vērtību.**

33. Novērtējumā ņem vērā riskus un nenoteiktību, kas saistīta ar notikumiem, kuru rezultātā atzītas konkrētās saistības. Ja naudas vērtība laikā ir būtiska, novērtē saistību pašreizējo vērtību, kas, paredzams, būs nepieciešama pienākuma izpildei. Šī prasība ir saskaņā ar principiem, kas noteikti *IPSAS* 19.

*Ieņēmumu darījumu bez saistošas vienošanās novērtēšana*

34. **Ieņēmumus no darījumiem bez saistošas vienošanās novērtē atbilstoši institūcijas atzītajam neto aktīvu pieaugumam (piemēram, saņemtajai vai saņemamajai atlīdzībai).**

35. Ja bez saistošas vienošanās īstenota ieņēmumu darījuma rezultātā institūcija atzīst kādu aktīvu, tā atzīst arī ieņēmumus, kas ir līdzvērtīgi novērtētā aktīva summai saskaņā ar [30. punktu](#_bookmark30), no tiem atskaitot visas saistības, kas atzītas saskaņā ar [26.](#_bookmark25)–[28.](#_bookmark27) punktu.

**Nodokļi**

36. **Institūcija atzīst aktīvu saistībā ar tādiem nodokļiem, kas ietver citas obligātās iemaksas un nodevas, kad ir noticis ar nodokli apliekamais notikums vai cits notikums, kas ir pamats citu obligāto iemaksu un nodevu aprēķināšanai, un kad ir izpildīti aktīva atzīšanas kritēriji.**

37. Nodokļu tiesību akti un/vai noteikumi dažādās jurisdikcijās var ievērojami atšķirties, taču tiem ir vairākas kopīgas iezīmes. Nodokļu tiesību aktos un/vai noteikumos ir: a) noteiktas valdības tiesības iekasēt nodokli, b) norādīta nodokļa aprēķināšanas bāze un c) noteiktas nodokļa administrēšanas procedūras, tas ir, procedūras nodokļa aprēķināšanai un maksājuma saņemšanas nodrošināšanai. Nodokļu tiesību aktos un/vai noteikumos bieži ir iekļauta prasība, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem periodiski ir jāiesniedz deklarācijas valsts aģentūrai, kas administrē konkrētu nodokli. Nodokļu maksātājs parasti sniedz sīku informāciju un pierādījumus par savas darbības apjomu, kas apliekams ar nodokli, un tiek aprēķināta valstij nomaksājamā nodokļa summa. Nodokļu saņemšanas kārtība ir ļoti atšķirīga, taču parasti tā ir izstrādāta tā, lai nodrošinātu, ka valsts regulāri saņem maksājumus, neveicot tiesiskas darbības. Nodokļu tiesību akti un/vai noteikumi parasti tiek stingri piemēroti un bieži vien paredz bargus sodus fiziskām personām vai citām institūcijām, kas pārkāpj šos tiesību aktus.

38. Resursi, kas rodas no nodokļiem, atbilst aktīva definīcijai, ja institūcija pagātnes notikumu (ar nodokli apliekamu notikumu) rezultātā kontrolē šos resursus un paredz, ka tā no šiem resursiem nākotnē saņems saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu. Resursi, kas rodas no nodokļiem, atbilst aktīvu atzīšanas kritērijiem, ja institūcija pašlaik tos kontrolē pagātnes notikumu rezultātā un ja ir iespējams ticami novērtēt to vērtību. Institūcijai ir jāņem vērā sākotnējās atzīšanas laikā pieejamie pierādījumi, kuru vidū ir nodokļu maksātāja atklātā informācija par attiecīgo ar nodokli apliekamo notikumu.

39. Nodokļu ieņēmumi rodas tikai valdībai, kas uzliek nodokli, nevis citām institūcijām. Piemēram, ja valsts valdība uzliek nodokli, ko iekasē tās nodokļu aģentūra, aktīvi un ieņēmumi uzkrājas valstij, nevis nodokļu aģentūrai. Turklāt, ja valsts valdība uzliek tirdzniecības nodokli, no kura gūtos ieņēmumus uz pastāvīgas apropriācijas pamata tā pilnā apmērā pārskaita pavalstu valdībām, šī valsts valdība atzīst no nodokļa gūtos aktīvus un ieņēmumus, kā arī aktīvu samazinājumu un izdevumus, kas rodas, veicot šos pārvedumus pavalstu valdībām. Pavalstu valdības atzīs pārveduma rezultātā iegūtos aktīvus un ieņēmumus. Ja viena institūcija iekasē nodokļus vairāku citu institūciju vārdā, tā darbojas kā to visu pārstāvis. Piemēram, ja valsts nodokļu aģentūra iekasē ienākuma nodokļus gan pavalsts valdības, gan vairāku pilsētu pašvaldību vārdā, tā neatzīst saistībā ar iekasētajiem nodokļiem gūtos ieņēmumus – tā vietā konkrētās valdības, kas uzliek šos nodokļus, atzīst aktīvus un ieņēmumus saistībā ar šiem nodokļiem.

40. Nodokļi neatbilst īpašnieku iemaksu definīcijai, jo nodokļu maksāšana nedod nodokļu maksātājiem tiesības saņemt: nedz a) daļu no nākotnes saimnieciskajiem labumiem vai pakalpojumu potenciāla no institūcijas tās darbības laikā, nedz b) aktīvu pārpalikumu pēc saistību atņemšanas valdības likvidācijas gadījumā. Nodokļu maksāšana nenodrošina arī nodokļu maksātājiem īpašumtiesības valdībā, kuras būtu iespējams pārdot, apmainīt, nodot vai izpirkt.

41. Nodokļi ir darījums bez saistošas vienošanās, jo nodokļu maksātājs pārved resursus valdībai, un valdībai nav pienākuma nodokļu maksātājam vai ieinteresētajai trešajai personai pretī pārvest noteiktas preces vai sniegt noteiktus pakalpojumus. Lai gan nodokļu maksātājs var gūt labumu no valdības noteiktās sociālās politikas, nodokļu maksātājs nevar kontrolēt, kādus pabalstus tas saņem nodokļu maksāšanas rezultātā.

*Notikums, kas ir pamats nodokļu un citu obligāto iemaksu un nodevu piemērošanai*

42. Līdzīgi nodokļu veidi tiek iekasēti daudzās jurisdikcijās. Institūcija izanalizē nodokļu tiesību aktus savā jurisdikcijā, lai noteiktu ar nodokli apliekamo notikumu attiecībā uz dažādiem uzliekamajiem nodokļiem.

43. Līdzīgas citas obligātās iemaksas un nodevas ir sastopamas daudzās jurisdikcijās. Institūcija izanalizē tiesību aktus un/vai noteikumus, kas attiecas uz citām obligātajām iemaksām un nodevām savā jurisdikcijā, lai noteiktu, kādam notikumam, ko valdība, likumdevējs vai cita iestāde ir konstatējusi, tiks piemērota cita obligātā iemaksa vai nodeva. Šādu notikumu piemēri ir šādi:

a) gūtie ienākumi (ja citas obligātās iemaksas ir balstītas uz ienākumiem, piemēram, citas obligātās iemaksas attiecībā uz bezdarbnieka pabalstiem, kuru pamatā ir procentuālā daļa no nopelnītajiem ienākumiem);

b) laika ritējums (ja citas obligātās iemaksas saistībā ar sociālo pabalstu ir balstītas uz laiku, piemēram, ikmēneša maksājumi) un

c) preču vai pakalpojumu iegāde (ja nodevas ir balstītas uz procentuālo daļu no pārdošanas apjoma, piemēram, ja nelaimes gadījumu pabalstu shēmas paredz nodevu par degvielas pārdošanu).

*Nodokļu un citu obligāto iemaksu un nodevu avansa ieņēmumi*

44. Avansa ieņēmumi, tas ir, summas, kas saņemtas pirms attiecīgā ar nodokli apliekamā notikuma, var tikt gūti arī attiecībā uz nodokļiem. Saskaņā ar aktīvu un saistību definīcijām un [36. punkta](#_bookmark35) prasībām par aktīviem un saistībām atzīst nodokļu un citu obligāto iemaksu un nodevu resursus, kas saņemti pirms sākotnējā notikuma, kurš bija pamats citu obligāto iemaksu un nodevu noteikšanai (avansa ieņēmumi), jo: a) vēl nav noticis notikums, kas institūcijai rada tiesības uz šiem nodokļiem vai citām obligātajām iemaksām un nodevām, un b) šie resursi neatbilst no nodokļiem vai citām obligātajām iemaksām un nodevām gūto ieņēmumu atzīšanas kritērijiem, neskatoties uz to, ka institūcija jau ir saņēmusi ienākošu resursu plūsmu. Avansa ieņēmumi saistībā ar nodokļiem un citām obligātajām iemaksām un nodevām būtiski neatšķiras no citiem avansa ieņēmumiem, tāpēc saistības tiek atzītas līdz brīdim, kad notiek notikums, kas ir pamats citu obligāto iemaksu un nodevu noteikšanai. Kad notiek šis notikums, kas ir pamats citu obligāto iemaksu un nodevu noteikšanai, saistības tiek dzēstas un tiek atzīti ieņēmumi.

*Nodokļu darījumu rezultātā radušos aktīvu novērtēšana*

45. Nodokļu darījumu rezultātā radušos aktīvus novērtē saskaņā ar [30. punktu](#_bookmark30).Lai noteiktu darījuma atlīdzību, institūcija ņem vērā darījuma noteikumus un ierasto praksi. Nodokļu darījumu rezultātā radušos aktīvus novērtē, veicot institūcijas ienākošās resursu plūsmas visprecīzāko novērtējumu, kas atbilst visticamākajai summai (t. i., vienai visticamākajai summai jeb iznākumam iespējamo atlīdzības summu diapazonā). Grāmatvedības politikā attiecībā uz šo aktīvu novērtēšanu tiks ņemta vērā gan iespējamība, ka nodokļu darījumu rezultātā radušies aktīvi tiks nodoti valstij, gan radušos aktīvu patiesā vērtība.

46. Ja ir nodalīts ar nodokli apliekamā notikuma un nodokļu iekasēšanas laiks, publiskā sektora institūcijas var novērtēt radušos aktīvus, piemēram, izmantojot statistikas modeļus, kuru pamatā ir konkrētā nodokļa, iemaksu vai nodevas iekasēšanas vēsture iepriekšējos laika posmos. Šajos modeļos tiks ņemts vērā nodokļu maksātāju ieņēmumu gūšanas laiks, nodokļu maksātāju deklarācijas un nodokļu, iemaksu vai nodevu saistība ar citiem notikumiem tautsaimniecībā. Novērtēšanas modeļos tiks ņemti vērā arī citi faktori, piemēram:

a) nodokļu tiesību akti un/vai noteikumi, kas nodokļu maksātājiem paredz ilgāku laiku deklarāciju iesniegšanai, nekā laiks, kurā valdībai jāpublicē vispārīgie finanšu pārskati;

b) nodokļu maksātāji, kuri laikus neiesniedz deklarācijas;

c) nemonetāru aktīvu novērtēšana nodokļu aprēķināšanas nolūkos;

d) sarežģītības nodokļu tiesību aktos un/vai noteikumos, kuru dēļ ir nepieciešami ilgāki laika posmi, lai novērtētu nodokļus, kas noteiktiem nodokļu maksātājiem jāmaksā;

e) iespējamība, ka finansiālās un politiskās izmaksas, kas radīsies, stingri izpildot nodokļu tiesību aktus un/vai noteikumus (vai tiesību aktus un/vai noteikumus, kas attiecas uz citām obligātajām iemaksām un nodevām) un iekasējot visus nodokļus, iemaksas un nodevas, kas likumīgi pienākas valdībai, var būt lielākas nekā saņemtās summas;

f) nodokļu tiesību akti un/vai noteikumi, kas nodokļu maksātājiem atļauj atlikt dažu nodokļu nomaksu, un

g) dažādi apstākļi, kas raksturīgi atsevišķiem nodokļiem un jurisdikcijām.

47. Novērtējot aktīvus un ieņēmumus, kas rodas nodokļu darījumu rezultātā, izmantojot statistikas modeļus, faktiskā atzītā aktīvu un ieņēmumu summa var atšķirties no nākamajos pārskata periodos noteiktajām summām, kas nodokļu maksātājiem jāmaksā par kārtējo pārskata periodu. Aplēšu labojumi tiek veikti saskaņā ar *IPSAS* 3 “Grāmatvedības politikas nostādnes, grāmatvedības aplēšu izmaiņas un kļūdas”.

48. Dažos gadījumos aktīvus, kas rodas nodokļu darījumu rezultātā, nav iespējams ticami novērtēt, pirms nav pagājis kāds laiks pēc ar nodokli apliekamā notikuma. Tas var notikt, ja nodokļa bāze ir nepastāvīga un nav iespējams veikt ticamu aplēsi. Daudzos gadījumos aktīvus un ieņēmumus var atzīt nākamajā laika posmā pēc ar nodokli apliekamā notikuma. Tomēr izņēmuma apstākļos paies vairāki pārskata periodi, pirms tiks atzīti ar nodokli apliekama notikuma rezultātā iegūti aktīvi. Piemēram, var paiet vairāki gadi, lai noteiktu un ticami novērtētu mantojuma nodokļa apmēru attiecībā uz lielu mantojumu, ko atstājis mirušais, ja tajā ietilpst vairākas vērtīgas senlietas un mākslas darbi, kuriem nepieciešams speciālistu vērtējums. Līdz ar to atzīšanas kritēriji var nebūt izpildīti, līdz maksājums nav saņemts vai nav noteikta saņemamā maksājuma summa.

*To nodokļu novērtēšana, ar kuru iekasēšanu ir saistīta nenoteiktība*

49. Nodokļu darījumu rezultātā iegūtu aktīvu novērtēšana ir ierobežota, jo ir ļoti iespējams, ka ievērojams atzīto kumulatīvo ieņēmumu summas reverss nenotiks, kad turpmāk tiks novērsta nenoteiktība saistībā ar mainīgo atlīdzību.

50. Novērtējot, vai ir ļoti iespējams, ka nenotiks ievērojams atzīto kumulatīvo ieņēmumu summas reverss pēc tam, kad turpmāk tiks novērsta nenoteiktība saistībā ar mainīgo atlīdzību, institūcija ņem vērā gan ieņēmumu reversa iespējamību, gan tā apmēru. To faktoru vidū, kas varētu palielināt ieņēmumu reversa iespējamību vai apmēru, ir jebkurš no šiem, bet šis uzskaitījums nav pilnīgs:

a) atlīdzības summa ir ļoti atkarīga no faktoriem, kurus institūcija nevar ietekmēt. Šo faktoru vidū var būt svārstīgums tirgū un trešo pušu spriedumi vai darbības;

b) paredzams, ka atlīdzības summas nenoteiktība netiks novērsta ilgu laiku. Šī nenoteiktība var rasties tāpēc, ka summa tiek noteikta laika posmā pēc pienākumu radošā notikuma;

c) institūcijai nav lielas pieredzes (vai citu pierādījumu) ar līdzīga veida vienošanos vai šai pieredzei (vai citiem pierādījumiem) ir ierobežota paredzēšanas vērtība;

d) institūcijai ir prakse, kas ietver vai nu plaša cenu koncesiju klāsta piedāvāšanu, vai līdzīgu vienošanos maksājumu noteikumu mainīšanu līdzīgos apstākļos;

e) darījumā ir iespējamas daudzas un dažādas atlīdzības summas.

*Izdevumi, kas segti, izmantojot nodokļu sistēmu, un nodokļu atvieglojumi*

51. Nodokļu ieņēmumu apmēru nosaka bruto summas veidā. To nesamazina, atskaitot izdevumus, kas segti, izmantojot nodokļu sistēmu.

52. Dažās jurisdikcijās valdība izmanto nodokļu sistēmu, lai ērtā veidā nodokļu maksātājiem izmaksātu labumus, kam citādi tiktu izmantots cits maksāšanas veids, piemēram, čeks, un tiešā veidā iemaksā summu nodokļu maksātāja bankas kontā vai nodokļu maksātāja vārdā veic maksājumu uz citu kontu. Piemēram, valdība var maksāt daļu no iedzīvotāju veselības apdrošināšanas prēmijām, lai veicinātu šādas apdrošināšanas iegūšanu, samazinot personas nodokļu saistības, veicot maksājumu ar čeku vai samaksājot kādu summu tieši apdrošināšanas sabiedrībai. Šādos gadījumos šī summa ir jāmaksā neatkarīgi no tā, vai persona maksā nodokļus. Rezultātā šī summa ir valdības izdevumi, un pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem tā jānorāda atsevišķi. Nodokļu ieņēmumi jāpalielina par jebkuru šo izdevumu summu, kas samaksāta ar nodokļu sistēmas starpniecību.

53. **Nodokļu ieņēmumus nepalielina par nodokļu atvieglojumu summu.**

54. Lielākajā daļā jurisdikciju valdības izmanto nodokļu sistēmu, lai veicinātu noteiktu uzvedību finanšu jomā un atturētu no citas uzvedības. Piemēram, dažās jurisdikcijās māju īpašniekiem, aprēķinot ar nodokli apliekamos ienākumus, ir atļauts no saviem bruto ienākumiem atskaitīt hipotēkas procentus un īpašuma nodokļus. Šāda veida koncesijas ir pieejamas tikai nodokļu maksātājiem. Ja institūcija (tostarp fiziska persona) nemaksā nodokli, tai šī koncesija nav pieejama. Šāda veida koncesijas dēvē par nodokļu atvieglojumiem. Nodokļu atvieglojumi ir negūti ieņēmumi, nevis izdevumi, un tie nerada ienākošu vai izejošu resursu plūsmu, tas ir, tie nodokļus uzlikušajai valdībai nerada ne aktīvus, ne saistības, ne ieņēmumus, ne izdevumus.

55. Galvenā atšķirība starp izdevumiem, kas segti ar nodokļu sistēmas starpniecību, un nodokļu atvieglojumiem ir tāda, ka ar nodokļu sistēmas starpniecību segtiem izdevumiem attiecīgā summa institūcijām ir pieejama neatkarīgi no tā, vai tās maksā vai nemaksā nodokļus un vai tās izmanto vai neizmanto kādu noteiktu nodokļu maksāšanas mehānismu. Saskaņā ar *IPSAS* 1 ir aizliegts ieņēmumu un izdevumu posteņu ieskaits, ja vien to neatļauj kāds cits standarts. Nav pieļaujams nodokļu ieņēmumu un ar nodokļu sistēmas starpniecību segtu izdevumu ieskaits.

**Ieņēmumi no darījumiem saskaņā ar saistošo vienošanos**

**Atzīšana**

*Saistošās vienošanās uzskaite*

56. **Institūcija uzskaita saistošu vienošanos, izmantojot saistošo vienošanos uzskaites modeli, ja ir izpildīti visi šie kritēriji:**

**a) saistošās vienošanās puses ir apstiprinājušas saistošo vienošanos (rakstiski, mutiski vai saskaņā ar citu ierasto praksi) un ir apņēmušās pildīt savus attiecīgos pienākumus;**

**b) institūcija var identificēt katras puses tiesības saskaņā ar saistošo vienošanos;**

**c) institūcija var identificēt maksājuma nosacījumus katra identificētā saistību izpildes pienākuma ievērošanai;**

**d) saistošās vienošanās instrumentam ir ekonomisks saturs (t. i., ir paredzams, ka saistošās vienošanās rezultātā mainīsies institūcijas nākotnes naudas plūsmu vai pakalpojumu potenciāla risks, laiks vai apmērs) (**[**AG32.**](#_bookmark207)**–**[**AG34. punktā**](#_bookmark208) **ir sniegti papildu norādījumi par saistošu vienošanos, kuri paredz noteiktu preču pārvešanu vai pakalpojumu sniegšanu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai) un**

**e) ir iespējams, ka institūcija saņems atlīdzību, uz kuru tai būs tiesības, pamatojoties uz savu saistību izpildes pienākumu ievērošanu saskaņā ar saistošās vienošanās noteikumiem (**[**AG35.**](#_bookmark209)**–**[**AG39. punktā**](#_bookmark211) **ir sniegti papildu norādījumi). Novērtējot, vai ir iespējama atlīdzības summas iekasēšana, institūcija ņem vērā tikai resursu nodrošinātāja spēju un nodomu noteiktajā termiņā samaksāt šo atlīdzības summu. Atlīdzības summa, uz kuru institūcijai būs tiesības, var būt mazāka nekā darījuma atlīdzība, kas norādīta saistošās vienošanās noteikumos, ja šī atlīdzība var mainīties atkarībā no tā, vai institūcija piedāvā resursu nodrošinātājam cenas koncesiju (skat.** [**115. punktu**](#_bookmark101)**).**

57. Ja saistošā vienošanās atbilst [56. punktā](#_bookmark43) noteiktajiem kritērijiem, tad, noslēdzot šo saistošo vienošanos, institūcija atkārtoti nevērtē šos kritērijus, ja vien kaut kas neliecina par būtiskām faktu un apstākļu izmaiņām. Piemēram, ja ir ievērojami pasliktinājusies resursu nodrošinātāja spēja samaksāt atlīdzību, institūcija atkārtoti novērtē, vai ir ticams, ka tā saņems atlīdzību, uz kuru tā būs tiesīga, ja tā ievēros visus atlikušos saistību izpildes pienākumus saskaņā ar saistošo vienošanos.

58. Ja saistoša vienošanās neatbilst visiem [56. punktā](#_bookmark43) minētajiem kritērijiem, institūcija atzīst jebkuru saņemto atlīdzību par ieņēmumiem tikai pēc tam, kad ir noticis kāds no šiem notikumiem:

a) institūcija ir pilnībā ievērojusi savu saistību izpildes pienākumu, uz kuru attiecas saņemtā atlīdzība, un no resursa nodrošinātāja saņemtā atlīdzība nav atmaksājama vai

b) saistošā vienošanās ir izbeigta un no resursa nodrošinātāja saņemtā atlīdzība nav atmaksājama.

Institūcija turpina izvērtēt saistošo vienošanos, lai noteiktu, vai turpmāk tiek izpildīti [56. punktā](#_bookmark43) minētie kritēriji.

59. Šā standarta piemērošanas vajadzībām vienošanās nav saistoša vienošanās, ja katrai šīs saistošās vienošanās pusei ir vienpusēji izpildāmas tiesības izbeigt pilnībā neizpildītu saistošu vienošanos, neizmaksājot nekādu kompensāciju otrai pusei (vai pusēm).

60. Saistoša vienošanās ir pilnībā neizpildīta, ja tā atbilst abiem šiem kritērijiem:

a) institūcija vēl nav sākusi pildīt nevienu no saistošās vienošanās notikumos norādītajiem saistību izpildes pienākumiem un

b) resursu nodrošinātājs vēl nav samaksājis institūcijai nekādu atlīdzību par tās saistību izpildes pienākumu ievērošanu saskaņā ar saistošo vienošanos un tam vēl nav šāda pienākuma.

61. Ja institūcija ir noteikusi, ka tās ieņēmumi rodas no tāda darījuma saskaņā ar saistošu vienošanos, kas ir jāuzskaita, izmantojot saistošo vienošanos uzskaites modeli, šai institūcijai ir arī jāapsver, vai šī vienošanās ir jāapvieno ar citu saistošo vienošanos instrumentiem un vai tās saistošās vienošanās instrumentā ir kādas izmaiņas.

Saistošu vienošanos apvienošana

62. Institūcija apvieno divas vai vairākas vienošanās, ko tā noslēgusi vienlaicīgi vai ar nelielu starplaiku ar vienu un to pašu darījumu partneri (vai ar šā darījumu partnera saistītajām pusēm), un uzskaita šīs vienošanās kā vienu vienošanos, ja ir izpildīts viens vai vairāki no šiem kritērijiem:

a) saistošās vienošanās tiek apspriestas kā kopums, kam ir viens un tas pats mērķis;

b) atlīdzības summa, kas maksājama saskaņā ar vienu saistošu vienošanos, ir atkarīga no tā, kādu atlīdzību paredz otra saistošā vienošanās un vai tā ir izpildīta, vai

c) saistošo vienošanos instrumentos ietvertie solījumi (vai daži solījumi, kas ietverti katrā no saistošo vienošanos instrumentiem) ir viens un tas pats saistību izpildes pienākums saskaņā ar [68.](#_bookmark55)–[77. punktu](#_bookmark67).

Saistošas vienošanās grozījumi

63. Saistošas vienošanās grozījumi ir izmaiņas saistošas vienošanās darbības jomā vai atlīdzībā (vai abās), ko apstiprinājušas šīs saistošās vienošanās puses. Dažās nozarēs un jurisdikcijās saistošas vienošanās grozījumus var raksturot kā novirzes, izmaiņas vai rīkojumu veikt izmaiņas. Saistošas vienošanās grozījumi pastāv, kad šīs saistošās vienošanās puses ir apstiprinājušas izmaiņas, ar kurām vai nu tiek radītas jaunas, vai mainītas jau esošās tiesības un pienākumi, kas saistošās vienošanās pusēm jāpilda. Saistošas vienošanās grozījumi var tikt apstiprināti rakstiski, ar mutisku vienošanos vai izrietēt no institūcijas ierastās prakses. Ja saistošās vienošanās puses nav apstiprinājušas saistošās vienošanās grozījumus, institūcija turpina šo standartu attiecināt uz jau esošo saistošo vienošanos, līdz tiek apstiprināti saistošās vienošanās grozījumi.

64. Saistošas vienošanās grozījumi var pastāvēt pat tad, ja šīs saistošās vienošanās pusēm ir strīds par grozījumu apmēru vai atlīdzību (vai par abiem) vai ja puses ir apstiprinājušas izmaiņas saistošās vienošanās darbības jomā, bet vēl nav pieņēmušas lēmumu par atbilstošajām atlīdzības izmaiņām. Nosakot, vai tiesības un pienākumi, kas izveidoti vai mainīti, veicot grozījumus, ir izpildāmi, institūcija ņem vērā visus attiecīgos faktus un apstākļus, tostarp saistošās vienošanās noteikumus un citus pierādījumus. Ja saistošas vienošanās puses ir apstiprinājušas izmaiņas saistošās vienošanās darbības jomā, bet vēl nav pieņēmušas lēmumu par atbilstošajām atlīdzības izmaiņām, institūcija veic aplēses attiecībā uz darījuma atlīdzības izmaiņām, kas izriet no vienošanās grozījumiem, saskaņā ar [113.](#_bookmark100)–[117. punktu](#_bookmark104) par mainīgas atlīdzības aplēsēm un [119.](#_bookmark106)–[121. punktu](#_bookmark108) par ierobežojošām mainīgas atlīdzības aplēsēm.

65. Institūcija uzskaita saistošas vienošanās grozījumus kā atsevišķu saistošu vienošanos, ja pastāv abi šie nosacījumi:

a) saistošās vienošanās darbības joma ir paplašināta, jo ir pievienoti atšķirīgi solījumi (saskaņā ar [73.](#_bookmark60)–[77. punktu](#_bookmark67)), un

b) saistošās vienošanās noteikumos paredzētā atlīdzība ir palielināta par summu, kas atspoguļo institūcijas papildu solījumu atsevišķās vērtības un visas atbilstošās šīs vērtības korekcijas, lai atspoguļotu konkrētās saistošās vienošanās nosacījumus. Piemēram, institūcija var koriģēt papildu preces vai pakalpojuma atsevišķo vērtību, lai resursu nodrošinātājam piešķirtu atlaidi, jo institūcijai neradīsies saistītās izmaksas, kas tai rastos, nodrošinot līdzīgu preci vai pakalpojumu jaunam resursu nodrošinātājam.

66. Ja saistošas vienošanās grozījumi netiek uzskaitīti kā atsevišķa saistoša vienošanās saskaņā ar [65. punktu](#_bookmark51), institūcija uzskaita solījumus, kas saistošās vienošanās grozīšanas dienā vēl nav izpildīti (t. i., atlikušos solījumus) jebkurā no šiem veidiem, izvēloties piemērotāko no tiem:

a) institūcija uzskaita saistošas vienošanās grozījumus tā, it kā tie nozīmētu esošās saistošās vienošanās izbeigšanu un jaunas saistošas vienošanās izveidi, ja atlikušie solījumi atšķiras no solījumiem, kas izpildīti saistošās vienošanās grozīšanas dienā vai pirms tās. Atlīdzības summa, kas jāattiecina uz atlikušajiem saistību izpildes pienākumiem (vai atlikušajiem solījumiem, kas apvienoti vienā saistību izpildes pienākumā saskaņā ar [68. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark56)), ir šādu lielumu summa:

i) resursu nodrošinātāja apsolītā atlīdzība (tostarp no resursa nodrošinātāja jau saņemtās summas), kas ir iekļauta darījuma atlīdzības aplēsē un nav atzīta par ieņēmumiem, un

ii) atlīdzība, kas apsolīta saskaņā ar saistošās vienošanās grozījumiem;

b) institūcija uzskaita saistošas vienošanās grozījumus tā, it kā tie būtu daļa no esošās saistošās vienošanās, ja atlikušie solījumi nav atšķirīgi un tāpēc ir daļa no vienota saistību izpildes pienākuma, kas saistošās vienošanās grozīšanas dienā ir daļēji izpildīts. Ietekme, ko saistošas vienošanās grozījumi atstāj uz darījuma atlīdzību un institūcijas izpildes pakāpes novērtējumu saistību izpildes pienākuma pilnīgai ievērošanai, tiek atzīta kā ieņēmumu korekcija (vai nu kā ieņēmumu palielinājums vai samazinājums) saistošās vienošanās grozīšanas dienā (t. i., ieņēmumu korekcija tiek veikta saskaņā ar kumulatīvās izlīdzināšanas principu);

c) ja atlikušie solījumi ir a) un b) apakšpunkta apvienojums, institūcija grozītajā saistošās vienošanās instrumentā ņem vērā šo grozījumu ietekmi uz vēl neizpildītajiem (tostarp uz daļēji neizpildītajiem) saistību izpildes pienākumiem veidā, kas ir saskaņā ar šā punkta mērķiem.

Saistošas vienošanās darbības ilgums

67. Dažas saistošas vienošanās var būt noslēgtas uz nenoteiktu laiku, un jebkura no pusēm jebkurā laikā var tās izbeigt vai grozīt. Citas saistošas vienošanās periodiski var automātiski atjaunoties, kā ir norādīts attiecīgo saistošo vienošanos noteikumos. Institūcija šo standartu piemēro saistošās vienošanās darbības laikā (t. i., saistošās vienošanās periodā), kurā saistošās vienošanās pusēm ir pašlaik izpildāmas tiesības un pienākumi.

*Saistošas vienošanās noteikumos paredzēto saistību izpildes pienākumu identificēšana*

68. **Slēdzot saistošu vienošanos, institūcija novērtē preces vai pakalpojumus, kas apsolīti, ar resursu nodrošinātāju noslēdzot šo saistošo vienošanos, un kā saistību izpildes pienākumu identificē ikvienu solījumu iekšēji izmantot resursus kādas nesaistītas puses vai nesaistītu pušu (t. i., pircēja (resursu nodrošinātāja) vai ieinteresētās trešās personas) vajadzībām vai pārvest šos resursus šai pusei vai nu kā:**

**a) atšķirīgu preci vai pakalpojumu (vai preču vai pakalpojumu kopumu) vai**

**b) tādu noteiktu preču vai pakalpojumu virkni, kuru īpašības un saistītie riski būtībā ir vienādi un kuriem ir vienāds iekšējās izmantošanas modelis vai modelis, saskaņā ar ko tos pārved pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai (skat.** [**70. punktu**](#_bookmark57)**).**

[**AG43.**](#_bookmark214)**–**[**AG56. punktā**](#_bookmark218) **ir sniegti papildu norādījumi par saistību izpildes pienākumu identificēšanu.**

69. **Saistoša vienošanās paredz vismaz vienu saistību izpildes pienākumu, jo tās izpildāmība nodrošina, ka institūcija uzņemas atbildību par savu pienākumu izpildi saskaņā ar šo vienošanos, kuru nepildīšanai šai institūcijai ir maz vai nav reālu alternatīvu.**

70. Noteiktu preču vai pakalpojumu virknei ir vienāds iekšējās izmantošanas modelis vai tā tiek pārvesta pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai, ja ir izpildīti abi šie kritēriji:

a) saistību izpildes pienākums tiek ievērots laika gaitā, ja katra noteikta prece vai pakalpojums šajā virknē atbilst [92.](#_bookmark78) vai [95. punkta](#_bookmark84) kritērijiem, un

b) saskaņā ar [98.](#_bookmark92)–[99. punktu](#_bookmark93) tā pati metode tiktu izmantota, lai novērtētu institūcijas izpildes pakāpi pilnīgai saistību izpildes pienākuma ievērošanai.

Solījumi izmantot resursus

71. Saistošas vienošanās noteikumos parasti skaidri norāda preces vai pakalpojumus, ko institūcija sola vai nu iegūt iekšējai izmantošanai, vai pārvest pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Tomēr saistošās vienošanās noteikumos norādītie saistību izpildes pienākumi nedrīkst attiekties tikai uz tām precēm vai pakalpojumiem, kas ir skaidri minēti šīs saistošās vienošanās noteikumos. Tā tas ir tāpēc, ka saistošā vienošanās var ietvert arī tādus solījumus, kas izriet no institūcijas ierastās prakses, publicētajām politikas nostādnēm vai īpašiem paziņojumiem, ja saistošās vienošanās noslēgšanas brīdī šie solījumi resursu nodrošinātājam ir radījuši pamatotas cerības, ka institūcija pildīs pienākumus, un ir pietiekami precīzi formulēti, lai varētu pieprasīt institūcijai tos pildīt.

72. Saistību izpildes pienākumi neietver darbības, kas institūcijai jāveic, lai izpildītu saistošu vienošanos, ja vien šo darbību pabeigšanai resursi netiek izmantoti tādā veidā, kas skaidri norādīts attiecīgās saistošās vienošanās noteikumos. Piemēram, var būt, ka institūcijai jāveic dažādi administratīvie uzdevumi, lai sagatavotu saistošu vienošanos. Šo uzdevumu veikšanai netiek izmantoti iekšēji resursi, lai šo uzdevumu pildīšanas laikā sagatavotu pakalpojumu vai veiktu tā pārvedumu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Tādēļ šīs sagatavošanas darbības nav saistību izpildes pienākums.

Atšķirīgu solījumu izmantot resursus identificēšana

73. Saistību izpildes pienākums ieņēmumu darījumā saskaņā ar saistošu vienošanos ir uzskaites vienība, kas atspoguļo atsevišķu solījumu vai solījumu grupu, kurai piemēro atzīšanas kritērijus un novērtēšanas konceptus. Prece vai pakalpojums, kas apsolīts, noslēdzot saistošu vienošanos, ir atšķirīgs, ja ir izpildīti abi šie kritēriji:

a) puse, kas saņem preci vai pakalpojumu, var radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu, izmantojot šo preci vai pakalpojumu vai nu vienu pašu, vai kopā ar citiem resursiem, kas šai pusei ir viegli pieejami (t. i., šī prece vai pakalpojums spēj atšķirties), un

b) institūcijas solījums izmantot resursus iekšēji preces vai pakalpojuma radīšanai vai pārvedumiem pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai ir identificējams atsevišķi no citiem solījumiem, kas sniegti saistošās vienošanās noteikumos (t. i., saistošās vienošanās kontekstā solījums ir atšķirīgs).

Skat. [AG53.](#_bookmark217)–[AG56. punktu](#_bookmark218), kur sniegti īpaši norādījumi par to, kā identificēt atšķirīgus solījumus izmantot resursus citas puses vajadzībām.

74. Institūcija, izskatot sava saistību izpildes pienākuma būtību, nosaka, vai persona, kas saņem preci vai pakalpojumu, pati ir resursu nodrošinātājs (pircējs) vai noteikta ieinteresētā trešā persona.

a) Tāda saistību izpildes pienākuma gadījumā, kas ietver institūcijas solījumu iekšēji izmantot resursus noteiktas preces vai pakalpojuma vajadzībām, šī institūcija pati ir preču vai pakalpojumu saņēmējs.

b) Tāda saistību izpildes pienākuma gadījumā, kas ietver institūcijas solījumu izmantot resursus noteiktas preces vai pakalpojuma pārvedumam pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai, šo preču vai pakalpojumu saņēmējs ir vai nu pircējs, vai ieinteresētā trešā persona.

Papildu norādījumus skat. [AG27. punktā](#_bookmark204).

75. Puse var radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu, izmantojot preci vai pakalpojumu saskaņā ar [73. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark61), ja šī prece vai pakalpojums varētu tikt izmantots, patērēts, pārdots par summu, kas ir lielāka par lūžņu vērtību, vai citādi turēts veidā, kas rada saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu. Izmantojot dažas preces vai pakalpojumus, puse var viena pati radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu. Attiecībā uz citām precēm vai pakalpojumiem puse var radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu, tikai izmantojot šo preci vai pakalpojumu saistībā ar citiem viegli pieejamiem resursiem. Viegli pieejams resurss ir tāda prece vai pakalpojums, ko (attiecīgā institūcija vai cita persona) pārdod atsevišķi, vai resurss, ko puse jau ir ieguvusi no šīs institūcijas (tostarp preces vai pakalpojumi, kurus institūcija izmantos iekšēji vai kuri tiks pārvesti pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai saskaņā ar saistošo vienošanos) vai ko puse ir ieguvusi citu darījumu vai notikumu rezultātā. Dažādi faktori var būt pierādījums tam, ka puse var radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu, izmantojot preci vai pakalpojumu vienu pašu vai saistībā ar citiem viegli pieejamiem resursiem. Piemēram, tas, ka institūcija iekšēji regulāri atsevišķi izmanto vai nodrošina kādu preci vai pakalpojumu, liecina par to, ka puse var radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu, izmantojot šo preci vai pakalpojumu vai nu vienu pašu, vai kopā ar citiem viegli pieejamiem resursiem.

76. Novērtējot, vai institūcijas solījumi iekšēji izmantot resursus precēm vai pakalpojumiem vai veikt šo preču vai pakalpojumu pārvedumu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai ir atsevišķi identificējami saskaņā ar [73. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark62), mērķis ir noteikt, vai saistošās vienošanās kontekstā konkrētais solījums būtībā ir solījums resursus izmantot konkrētos veidos atsevišķi, nevis kopā. To faktoru vidū, kas liecina, ka divi vai vairāki solījumi nav atsevišķi identificējami, ir, piemēram, šādi, bet šis uzskaitījums nav pilnīgs:

a) institūcija sniedz kādu nozīmīgu pakalpojumu, iekļaujot konkrētās preces vai pakalpojumus citās precēs vai pakalpojumos, kurus saskaņā ar saistošo vienošanos apsolīts iekļaut preču vai pakalpojumu kopumā, kas ir produkcijas kopapjoms vai kopapjomi, attiecībā uz kuriem resursu nodrošinātājs ir noslēdzis saistošas vienošanās. Citiem vārdiem sakot, institūcija šīs preces vai pakalpojumus izmanto kā izejmateriālus, lai ražotu vai piegādātu produkcijas kopapjomu vai kopapjomus, ko norādījis resursu nodrošinātājs. Produkcijas kopapjoms vai kopapjomi var ietvert vairāk nekā vienu fāzi, elementu vai vienību;

b) viena vai vairākas preces vai pakalpojumi būtiski maina vai pielāgo vienu vai vairākas citas preces vai pakalpojumus, kas apsolīti saskaņā ar saistošo vienošanos, vai šīs citas preces vai pakalpojumi būtiski pārveido vai pielāgo sākotnējās preces vai pakalpojumus;

c) preces vai pakalpojumi ir ļoti atkarīgi viens no otra vai ir savstarpēji ļoti saistīti. Citiem vārdiem sakot, katru preci vai pakalpojumu būtiski ietekmē viena vai vairākas citas preces vai pakalpojumi, kas ietverti saistošās vienošanās noteikumos. Piemēram, dažos gadījumos divas vai vairākas preces vai pakalpojumi būtiski ietekmē viens otru, jo institūcija nespētu izpildīt savu solījumu, neatkarīgā veidā iekšēji izmantojot katru no šīm precēm vai pakalpojumiem vai veicot to pārvedumu.

77. Ja apsolītā prece vai pakalpojums nav atšķirīgs, institūcija to apvieno ar citām apsolītajām precēm vai pakalpojumiem, līdz tā identificē atšķirīgu preču vai pakalpojumu kopumu. Dažos gadījumos tas nozīmētu, ka institūcija visas preces vai pakalpojumus, kas apsolīti saskaņā ar kādu saistošu vienošanos, uzskaitītu kā vienu saistību izpildes pienākumu.

Ieņēmumu darījumu saskaņā ar saistošu vienošanos sākotnējā atzīšana

78. Ja saistoša vienošanās ir pilnībā neizpildīta saskaņā ar [60. punktu](#_bookmark48), institūcija neatzīst nekādus aktīvus, saistības vai ieņēmumus, kas attiecas uz šo saistošo vienošanos, ja vien šī saistošā vienošanās nav apgrūtinoša. Aktīvu, saistību un ieņēmumu atzīšana sākas tad, kad viena no saistošās vienošanās pusēm sāk pildīt savus pienākumus saskaņā ar šo vienošanos.

79. Ja saistoša vienošanās kļūst apgrūtinoša, institūcija uzskaita paredzamo deficītu saskaņā ar *IPSAS* 19. [AG57.](#_bookmark219)–[AG58. punktā](#_bookmark220) ir sniegti papildu norādījumi par neizpildītu saistošu vienošanos instrumentiem.

Sākotnējās ienākošās resursu plūsmas analīze

80. Institūcija var saņemt vai tai var būt tiesības uz ienākošu resursu plūsmu, kas rodas ieņēmumu darījumā saskaņā ar saistošu vienošanos, pirms vai pēc tam, kad tā sāk ievērot savus saistību izpildes pienākumus. Institūcijai jāpiemēro [18.](#_bookmark21)–[25. punkts](#_bookmark24) un ienākoša resursu plūsma, kas gūta ieņēmumu darījumā saskaņā ar saistošu vienošanos, jāatzīst par aktīvu, ja tā atbilst aktīva definīcijai un atzīšanas kritērijiem.

Saistību pastāvēšana un atzīšana

81. Publiskā sektora institūcijas parasti saņem resursus no valdībām vai citām institūcijām. Kad institūcija atzīst kādu aktīvu saistībā ar ienākošu resursu plūsmu, tā apsver, vai šī ienākošā plūsma attiecas uz tādiem saistību izpildes pienākumiem, kuru rezultātā tiek atzītas kādas saistības.

82. Saistību izpildes pienākums rada saistības, ja:

a) institūcija ir saņēmusi resursus, kas saistīti ar tās neievērotajiem vai daļēji neievērotajiem saistību izpildes pienākumiem saskaņā ar kādu saistošu vienošanos, un

b) resursu nodrošinātājs var izpildīt saistošo vienošanos, ja institūcija nav ievērojusi savu(-us) saistību izpildes pienākumu(-s), uz kuru(-iem) attiecas saņemtā atlīdzība, un pieprasīt, lai institūcija veic resursu pārvedumu citai pusei saskaņā ar saistošās vienošanās noteikumiem.

Papildu norādījumus skat. [AG59.](#_bookmark221)–[AG62. punktā](#_bookmark222).

83. Saskaņā ar [27. punktu](#_bookmark26) saistības pastāv tad, ja institūcija nevar izvairīties no resursu pārveduma pagātnes notikumu rezultātā un ja šāds resursu pārvedums ir iespējams. Institūcijai ir jāņem vērā fakti un apstākļi, kas saistīti ar saistošo vienošanos, lai noteiktu, vai otra puse vai puses (kas parasti ir resursu nodrošinātājs) spēj izpildīt savas tiesības un panākt sekas, kas paredz pakāpenisku resursu pārvedumu tad, ja institūcija nepildīs savus pienākumu (t. i., neievēros savu(-s) saistību izpildes pienākumu(-s)).

84. Administratīvas ērtības labad resursu pārvedums tad, ja institūcija neievēro savus saistību izpildes pienākumus, var tikt efektīvi atgriezts, samazinot atmaksājamo summu no to citu aktīvu vērtības, kuru pārvedums jāveic citiem mērķiem. Institūcija savos finanšu pārskatos joprojām atzīs bruto summas, tas ir, institūcija atzīs aktīvu un saistību samazinājumu pārveduma apvēršanai saskaņā ar pārkāptās saistošās vienošanās noteikumiem, un atspoguļos ar jauno pārvedumu saistīto aktīvu, saistību un/vai ieņēmumu atzīšanu.

85. Ja institūcija saņem resursus, pirms abas puses ir piekritušas vienošanās noteikumiem, un ir paredzams, ka tiks noslēgta saistoša vienošanās, tā atzīst saistības par saņemto avansu līdz brīdim, kad vienošanās kļūst saistoša.

86. Saistību definīcijai atbilstošu saistību izpildes pienākumu atzīst par saistībām tad un vienīgi tad, ja ir iespējams ticami novērtēt šā pienākuma apmēru. Institūcija turpina atzīt šīs saistības līdz kādam no turpmākajiem [58. punktā](#_bookmark46) minētajiem notikumiem.

*Ieņēmumu darījumu saskaņā ar saistošu vienošanos atzīšana*

87. **Ja institūcija kādā ieņēmumu darījumā saskaņā ar saistošu vienošanos saņem tādu ienākošu resursu plūsmu, kas atbilst** [**18.**](#_bookmark21)**–**[**25. punktā**](#_bookmark24) **noteiktajai aktīva definīcijai un atzīšanas kritērijiem, tā atzīst:**

**a) visu ievēroto saistību izpildes pienākumu rezultātā gūtos ieņēmumus, kas attiecas uz to pašu ienākošo plūsmu, un**

**b) visu neievēroto saistību izpildes pienākumu rezultātā radušās saistības, kas attiecas uz to pašu ienākošo plūsmu.**

88. **Par ieņēmumu atzīšanas laiku lemj, ņemot vērā saistošās vienošanās noteikumos ietverto prasību veidu un izpildi. Institūcija atzīst ieņēmumus, kas gūti darījumā ar saistošu vienošanos, tad, kad (vai tiklīdz) tā, izmantojot resursus norādītajā veidā, ir ievērojusi saistību izpildes pienākumu saskaņā ar saistošās vienošanās noteikumiem. Institūcija vienādā mērā samazina visu saskaņā ar** [**81.**](#_bookmark71)**–**[**86. punktu**](#_bookmark73) **atzīto saistību uzskaites vērtību.** [**AG63.**](#_bookmark223)**–**[**AG95. punktā**](#_bookmark247) **ir sniegti papildu norādījumi par saistību izpildes pienākumu ievērošanu.**

89. **Institūcija ievēro saistību izpildes pienākumu, iekšēji izmantojot resursus, lai vai nu radītu apsolīto preci vai pakalpojumu (t. i., aktīvu), vai veiktu apsolītās preces vai pakalpojuma pārvedumu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Aktīvu vai nu izmanto iekšēji, vai veic tā pārvedumu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai, kad (vai tiklīdz) institūcija, kas saņem šo aktīvu, ir ieguvusi kontroli pār to.**

90. Preces un pakalpojumi ir aktīvi, pat ja tikai īslaicīgi, kad tie ir saņemti un tiek lietoti (piemēram, daudzu pakalpojumu gadījumā). Kontrole ietver spēju neļaut citām institūcijām vadīt resursa izmantošanu un gūt labumu no tā (skat. [18. punktu](#_bookmark21)). Resursā ietvertie saimnieciskie labumi vai pakalpojumu potenciāls ir iespējamās naudas plūsmas (ienākošas finanšu plūsmas vai ietaupījumi izejošajās naudas plūsmās) vai spēja sniegt tādus pakalpojumus, kas veicina institūcijas mērķu sasniegšanu un ko tieši vai netieši var iegūt daudzos veidos, piemēram:

a) izmantojot resursus, lai nodrošinātu personāla mācības institūcijas ietvaros;

b) izmantojot resursus preču ražošanai vai pakalpojumu (tostarp sabiedrisko pakalpojumu) radīšanai;

c) izmantojot resursus, lai vairotu citu aktīvu vērtību;

d) izmantojot resursus, lai nokārtotu saistības vai samazinātu izdevumus;

e) pārdodot vai apmainot resursu;

f) ieķīlājot resursu, lai nodrošinātu aizņēmumu, un

g) turot šo resursu.

91. Attiecībā uz katru saistību izpildes pienākumu, kas identificēts saskaņā ar [68.](#_bookmark55)–[77. punktu](#_bookmark67), institūcija, slēdzot saistošo vienošanos, nosaka, vai tā ievēros saistību izpildes pienākumu laika gaitā (saskaņā ar [92.](#_bookmark78)–[93. punktu](#_bookmark82) vai [95.](#_bookmark84)–[96. punktu](#_bookmark88)) vai kādā noteiktā brīdī (saskaņā ar [94. punktu](#_bookmark83) vai [97. punktu](#_bookmark89)). Ja institūcija saistību izpildes pienākumu nepilda laika gaitā, tas tiek izpildīts kādā noteiktā brīdī.

Saistību izpildes pienākumi, kas paredz iekšēji izmantot resursus preču vai pakalpojumu radīšanai

*Pienākums tiek pildīts laika gaitā*

92. Institūcija laika gaitā iegūst kontroli pār preci vai pakalpojumu, tāpēc saistību izpildes pienākumu ievēro un ieņēmumus atzīst laika gaitā, ja ir izpildīts viens no šiem kritērijiem:

a) institūcija vienlaikus saņem un patērē saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, kas tiek nodrošināts institūcijas darbības rezultātā (skat. [AG64.](#_bookmark224)–[AG65. punktu](#_bookmark225));

b) institūcijas darbības rezultātā tiek izveidots vai uzlabots kāds aktīvs (piemēram, nepabeigtā produkcija), kas tā izveidošanas vai uzlabošanas laikā atrodas šīs institūcijas kontrolē (skat. [AG66. punktu](#_bookmark226)), vai

c) institūcijai ir izpildāmas tiesības uz atlīdzību par līdz šim paveikto (skat. [93. punktu](#_bookmark82)).

93. Institūcija ņem vērā saistošās vienošanās noteikumus, kā arī visus tiesību aktus, kas attiecas uz šo saistošo vienošanos, novērtējot, vai tai ir izpildāmas tiesības uz atlīdzību par kādu saistību izpildes pienākumu, kas līdz šim ievērots saskaņā ar [92. punkta c) apakšpunktu](#_bookmark81). Tiesībām uz atlīdzību par jebkuru līdz šim ievērotu saistību izpildes pienākumu nav jābūt uz noteiktu summu. Tomēr visā saistošās vienošanās darbības laikā institūcijai vienmēr ir jābūt tiesībām uz summu, kas tai vismaz atlīdzina visus līdz šim ievērotos saistību izpildes pienākumus, ja saistošo vienošanos izbeidz resursu nodrošinātājs vai cita puse, kam saskaņā ar šo saistošo vienošanos ir izpildāmas tiesības un pienākumi, citu iemeslu dēļ, nevis tāpēc, ka institūcija nepilda solīto. [AG67.](#_bookmark227)–[AG71. punktā](#_bookmark231) ir sniegti norādījumi par to, kā novērtēt, vai pastāv un ir izpildāmas tiesības uz atlīdzību, un to, vai institūcijas tiesības uz atlīdzību tai dotu tiesības saņemt samaksu par jebkuru līdz šim ievērotu saistību izpildes pienākumu.

*Pienākums tiek izpildīts kādā noteiktā brīdī*

94. Ja saistību izpildes pienākums netiek ievērots laika gaitā saskaņā ar [92.](#_bookmark78)–[93. punktu](#_bookmark82), institūcija savu šo pienākumu izpilda kādā noteiktā brīdī. Lai noteiktu, kurā brīdī institūcija iegūst kontroli pār apsolīto aktīvu un ir ievērojusi saistību izpildes pienākumu, šī institūcija ņem vērā [89.](#_bookmark76)–[90. punktā](#_bookmark77) noteiktās kontroles prasības.

Saistību izpildes pienākumi, kas paredz preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei (pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai)

*Pienākums tiek pildīts laika gaitā*

95. Institūcija laika gaitā nodod kontroli pār preci vai pakalpojumu, tāpēc saistību izpildes pienākumu ievēro un ieņēmumus atzīst laika gaitā, ja ir izpildīts viens no šiem kritērijiem:

a) pircējs vai ieinteresētā trešā persona vienlaikus saņem un patērē saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, kas tiek nodrošināts institūcijas darbības rezultātā (skat. [AG73.](#_bookmark233)–[AG74. punktu](#_bookmark234));

b) institūcijas darbības rezultātā tiek izveidots vai uzlabots kāds aktīvs (piemēram, nepabeigtā produkcija), kas tā izveidošanas vai uzlabošanas laikā atrodas pircēja vai ieinteresētās trešās personas kontrolē (skat. [AG75. punktu](#_bookmark235)), vai

c) institūcijas darbības rezultātā netiek radīts tāds aktīvs, kam šajā institūcijā būtu alternatīvs izmantojums (skat. [96. punktu](#_bookmark88)), un institūcijai ir izpildāmas tiesības uz atlīdzību par līdz šim paveikto (skat. [93. punktu](#_bookmark82)).

96. Aktīvam, ko institūcija izveidojusi savas darbības rezultātā, nav alternatīva izmantojuma šajā institūcijā, ja šai institūcijai vai nu saskaņā ar saistošo vienošanos ir ierobežota iespēja aktīvu tā radīšanas vai uzlabošanas laikā nekavējoties novirzīt citam izmantojumam, vai arī tai ir praktiski ierobežota iespēja pabeigto aktīvu nekavējoties novirzīt citam izmantojumam. To, vai aktīvam institūcijā ir alternatīvs izmantojums, novērtē saistošās vienošanās noslēgšanas laikā. Pēc saistošās vienošanās noslēgšanas institūcija neatjaunina alternatīvā izmantojuma novērtējumu, ja vien saistošās vienošanās puses neapstiprina tādus saistošas vienošanās grozījumus, kas būtiski maina saistību izpildes pienākumu. [AG76.](#_bookmark236)–[AG78. punktā](#_bookmark237) ir sniegti norādījumi par to, kā novērtēt, vai aktīvam institūcijā ir alternatīvs izmantojums.

*Pienākums tiek izpildīts kādā noteiktā brīdī*

97. Ja saistību izpilde netiek pildīta laika gaitā saskaņā ar [95.](#_bookmark84)–[96. punktu](#_bookmark88), institūcija šo savu pienākumu izpilda kādā noteiktā brīdī. Lai noteiktu, kurā brīdī pircējs vai ieinteresētā trešā persona iegūst kontroli pār apsolīto aktīvu un institūcija ir ievērojusi saistību izpildes pienākumu, institūcija ņem vērā kontroles prasības [89.](#_bookmark76)–[90. punktā](#_bookmark77) (un [AG183.](#_bookmark305)–[AG185. punktā](#_bookmark306), ja institūcijai ir pārdošanas ar atpirkšanu līgums). Turklāt institūcija ņem vērā kontroles nodošanas rādītājus, kuru vidū ir turpmāk minētie, bet šis uzskaitījums nav pilnīgs:

a) institūcijai ir aktuālas tiesības uz atlīdzību par aktīvu – ja resursu nodrošinātājam šobrīd ir pienākums maksāt par aktīvu, tas var liecināt par to, ka tas ir ieguvis spēju vadīt pretī saņemtā aktīva izmantošanu un būtībā iegūt visus atlikušos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu no šā aktīva;

b) pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai ir īpašumtiesības uz aktīvu – īpašumtiesības var norādīt, kura saistošas vienošanās puse var vadīt aktīva izmantošanu un iegūt būtībā visus atlikušos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu no tā vai ierobežot citu institūciju piekļuvi šiem saimnieciskajiem labumiem vai pakalpojumu potenciālam. Tāpēc aktīva īpašumtiesību nodošana var liecināt par to, ka pircējs vai ieinteresētā trešā persona ir ieguvusi kontroli pār šo aktīvu. Ja institūcija saglabā īpašumtiesības tikai aizsardzībai resursu nodrošinātāja nemaksāšanas gadījumā, šīs institūcijai piederošās tiesības neliedz pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai iegūt kontroli pār aktīvu;

c) institūcija ir nodevusi aktīva fizisko valdījumu – aktīva atrašanās pircēja vai ieinteresētās trešās personas fiziskā valdījumā var liecināt par to, ka resursu nodrošinātājs spēj vadīt aktīva izmantošanu un iegūt būtībā visus atlikušos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu no tā vai ierobežot citu institūciju piekļuvi šiem saimnieciskajiem labumiem vai pakalpojumu potenciālam. Tomēr fiziskais valdījums var nesakrist ar kontroli pār aktīvu. Piemēram, saskaņā ar dažiem pārdošanas ar atpirkšanu līgumiem un dažiem nosūtīšanas līgumiem aktīvs var būt institūcijas kontrolē, bet atrasties resursu nodrošinātāja vai saņēmēja fiziskā valdījumā. Un otrādi, dažos priekšapmaksas darījumos resursu nodrošinātāja kontrolēts aktīvs var atrasties institūcijas fiziskā valdījumā. [AG183.](#_bookmark305)–[AG196. punktā](#_bookmark308), [AG197.](#_bookmark309)–[AG198. punktā](#_bookmark310) un [AG199.](#_bookmark311)–[AG202. punktā](#_bookmark312) ir sniegti norādījumi attiecīgi par pārdošanas ar atpirkšanu līgumu, nosūtīšanas līgumu un priekšapmaksas līgumu uzskaiti;

d) pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai ir nozīmīgi riski un ieguvumi, kas saistīti ar īpašumtiesībām uz aktīvu – šo aktīva īpašumtiesību nodrošināto nozīmīgo risku un ieguvumu nodošana pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai var liecināt par to, ka resursu nodrošinātājs ir ieguvis spēju vadīt aktīva izmantošanu un saņemt būtībā visus atlikušos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu no tā. Tomēr, novērtējot riskus un ieguvumus, kas saistīti ar īpašumtiesībām uz apsolīto aktīvu, institūcija neņem vērā tos riskus, kas rada atsevišķu saistību izpildes pienākumu papildus pienākumam veikt šā aktīva pārvedumu. Piemēram, institūcija var būt nodevusi kontroli pār aktīvu resursu nodrošinātājam, bet vēl var nebūt izpildījusi papildu saistību izpildes pienākumu, kas paredz sniegt uzturēšanas pakalpojumus saistībā ar pārvesto aktīvu;

e) resursu nodrošinātājs ir pieņēmis aktīvu – fakts, ka resursu nodrošinātājs ir pieņēmis aktīvu, var liecināt par to, ka tas ir ieguvis spēju vadīt aktīva izmantošanu un būtībā iegūt visus atlikušos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu no tā. Lai novērtētu saistošās vienošanās noteikumos iekļautās pieņemšanas klauzulas ietekmi uz to, kad tiek nodota kontrole pār aktīvu, institūcija ņem vērā [AG82.](#_bookmark240)–[AG85. punktā](#_bookmark241) sniegtos norādījumus.

Izpildes pakāpes saistību izpildes pienākuma pilnīgai ievērošanai novērtēšana

98. Attiecībā uz katru saistību izpildes pienākumu, kas tiek pildīts laika gaitā saskaņā ar [92.](#_bookmark78)–[93. punktu](#_bookmark82) (attiecībā uz saistību izpildes pienākumiem, kas paredz iekšēji izmantot preces vai pakalpojumus) vai [95.](#_bookmark84)–[96. punktu](#_bookmark88) (attiecībā uz saistību izpildes pienākumiem, kas paredz preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei), institūcija atzīst ieņēmumus laika gaitā, novērtējot izpildes pakāpi pilnīgai šā saistību izpildes pienākuma ievērošanai. Izpildes pakāpes novērtēšanas mērķis ir atspoguļot institūcijas darbības rezultātus, ievērojot savu saistību izpildes pienākumu.

99. Institūcija piemēro vienu un to pašu izpildes pakāpes novērtēšanas metodi attiecībā uz visiem saistību izpildes pienākumiem, kas tiek pildīti laika gaitā, un institūcija šo metodi konsekventi piemēro gan līdzīgiem saistību izpildes pienākumiem, gan līdzīgos apstākļos. Katra pārskata perioda beigās institūcija atkārtoti novērtē savu izpildes pakāpi pilnīgai laika gaitā pildāmo saistību izpildes pienākumu ievērošanai.

Metodes izpildes pakāpes novērtēšanai

100. Atbilstošas izpildes pakāpes novērtēšanas metodes ietver rezultātu novērtēšanas metodes un ieguldījuma novērtēšanas metodes. [AG86.](#_bookmark242)–[AG95. punktā](#_bookmark247) ir sniegti norādījumi par rezultātu novērtēšanas metožu un ieguldījuma novērtēšanas metožu izmantošanu, lai novērtētu institūcijas izpildes pakāpi pilnīgai saistību izpildes pienākuma ievērošanai. Nosakot, kura izpildes pakāpes novērtēšanas metode ir piemērota, institūcija ņem vērā sava solījuma būtību un to, vai saistošās vienošanās noteikumos ir norādītas darbības vai izdevumi, kas tai attiecīgi jāīsteno vai jāuzņemas.

101. Piemērojot izpildes pakāpes novērtēšanas metodi attiecībā uz konkrētu saistību izpildes pienākumu, institūcija no šā izpildes pakāpes novērtējuma izslēdz visas tās preces vai pakalpojumus, kas nav tieši saistīti ar šo saistību izpildes pienākumu:

a) tādam saistību izpildes pienākumam, saskaņā ar kuru institūcija ir apsolījusi iekšēji izmantot resursus noteiktas preces vai pakalpojuma radīšanai, šī institūcija no izpildes pakāpes novērtējuma izslēdz visas tās preces vai pakalpojumus, pār kuriem tā nesaglabā kontroli. Savukārt, visas tās preces vai pakalpojumi, pār kuriem institūcija saglabā kontroli, ievērojot šo saistību izpildes pienākumu, tai ir jāiekļauj savas izpildes pakāpes novērtējumā un

b) tādam saistību izpildes pienākumam, saskaņā ar kuru institūcija ir apsolījusi veikt kādas noteiktas preces vai pakalpojuma pārvedumu citai pusei, šī institūcija no izpildes pakāpes novērtējuma izslēdz visas tās preces vai pakalpojumus, kuru kontroli tā nenodod citai pusei (t. i., pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai). Savukārt, visas tās preces vai pakalpojumi, kuru kontroli institūcija nodod citai pusei (t. i., pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai), ievērojot šo saistību izpildes pienākumu, tai ir jāiekļauj savas izpildes pakāpes novērtējumā.

102. Apstākļiem laika gaitā mainoties, institūcija atjaunina izpildes pakāpes novērtējumu, lai atspoguļotu visas izmaiņas saistību izpildes pienākuma ievērošanā. Šādas izmaiņas institūcijas izpildes pakāpes novērtējumā uzskaita kā izmaiņas grāmatvedības aplēsēs saskaņā ar *IPSAS* 3.

Pamatots izpildes pakāpes novērtējums

103. Institūcija atzīst ieņēmumus, kas attiecas uz laika gaitā ievērotu saistību izpildes pienākumu, tikai tad, ja tā var pamatoti novērtēt savu izpildes pakāpi šā pienākuma pilnīgai izpildei. Institūcija nevarēs pamatoti novērtēt savu izpildes pakāpi pilnīgai saistību izpildes pienākuma ievērošanai, ja tai trūks ticamas informācijas, kas nepieciešama, lai piemērotu attiecīgo izpildes pakāpes novērtēšanas metodi.

104. Dažos apstākļos (piemēram, saistošas vienošanās agrīnos posmos) institūcija var nespēt pamatoti novērtēt saistību izpildes pienākuma rezultātus, bet tā plāno atgūt šā pienākuma izpildes procesā radušās izmaksas. Šādos apstākļos institūcija atzīst ieņēmumus tikai to izmaksu apmērā, kas radušās līdz laikam, kad tā spēj pamatoti novērtēt sava saistību izpildes pienākuma rezultātus.

Aktīva atzīšanas kritēriju turpmāka izskatīšana

105. Ja ienākošā resursu plūsma saskaņā ar saistošu vienošanos šā standarta darbības jomā neatbilst [18. punktā](#_bookmark21) minētajiem kritērijiem un institūcija pēc tam saņem ienākošu resursu plūsmu no resursu nodrošinātāja, tā atzīst saņemto ienākošo plūsmu par ieņēmumiem tikai tad, kad ir noticis kāds no šiem notikumiem:

a) institūcijai nav neievērotu saistību izpildes pienākumu vai

b) vienošanās ir izbeigta un no resursa nodrošinātāja saņemtā ienākošā finanšu plūsma ir neatmaksājama.

**Novērtējums**

*Ienākošās resursu plūsmas rezultātā iegūtu aktīvu novērtēšana*

106. **Ieņēmumu** **darījumā saskaņā ar saistošu vienošanos institūcija sākotnēji novērtē aktīvu tās savas atlīdzības apmērā, kuru šī institūcija gūs dienā, kad būs izpildīti aktīva atzīšanas kritēriji (skat.** [**109.**](#_bookmark98)**–**[**132. punktu**](#_bookmark118)**). Pēc tam institūcija šo aktīvu novērtē saskaņā ar** [**31. punktu**](#_bookmark31)**.**

*Saistību novērtēšana*

107. Par saistībām atzītā summa ir tās summas visprecīzākais novērtējums, kas nepieciešama, lai pārskata dienā izpildītu saistību izpildes pienākumu. Šā standarta vajadzībām visprecīzākais saistību summas novērtējums sākotnējās atzīšanas laikā nepārsniedz saistītā aktīva vērtību, kas atzīta saistībā ar ienākošo finanšu plūsmu. Institūcija, veicot savu saistību visprecīzāko novērtējumu, piemēro [33. punktu](#_bookmark32).

*Saskaņā ar saistošu vienošanos īstenoto ieņēmumu darījumu novērtēšana*

108. **Kad (vai tiklīdz) saistību izpildes pienākums ir ievērots, institūcija par ieņēmumiem atzīst darījuma atlīdzības summu (kurā nav iekļauta aplēstā mainīgā atlīdzība, kas ir ierobežota saskaņā ar** [**119.**](#_bookmark106)**–**[**121. punktu**](#_bookmark108)**), kas ir attiecināta uz šo saistību izpildes pienākumu.**

Darījuma atlīdzības summas noteikšana

109. Lai noteiktu darījuma atlīdzības summu, institūcija ņem vērā saistošās vienošanās noteikumus un ierasto praksi. Darījuma atlīdzība ir resursu summa, uz kuru institūcija paredz iegūt tiesības saskaņā ar saistošo vienošanos apmaiņā pret savu saistību izpildes pienākumu ievērošanu un kurā nav iekļautas summas, kas iekasētas trešo pušu vārdā (piemēram, daži pārdošanas nodokļi). Saistošās vienošanās instrumentā apsolītā atlīdzība var ietvert fiksētas summas, mainīgas summas vai abas.

110. Nosakot summu, uz kuru institūcija paredz iegūt tiesības, kredītrisku neņem vērā. Ar kredītrisku saistītie zaudējumi no vērtības samazināšanās (tas ir, debitoru parāda vērtības samazināšanās) tiek novērtēti, pamatojoties uz *IPSAS* 41 norādījumiem.

111. Darījuma atlīdzības aplēsi ietekmē atlīdzības veids, laiks un summa. Nosakot darījuma atlīdzību, institūcija ņem vērā visu šo faktoru ietekmi:

a) atlīdzības mainīgums (skat. [113.](#_bookmark100)–[117. punktu](#_bookmark104) un [122. punktu](#_bookmark109));

b) atlīdzības mainīguma ierobežojošās aplēses (skat. [119.](#_bookmark106)–[121. punktu](#_bookmark108));

c) vai saistošā vienošanās paredz būtisku finansējuma komponentu (skat. [123.](#_bookmark110)–[128. punktu](#_bookmark116));

d) atlīdzība, kas netiek izmaksāta naudā (skat. [129.](#_bookmark117)–[132. punktu](#_bookmark118)), un

e) atlīdzība, kas izmaksājama resursu nodrošinātājam (skat. [AG104.](#_bookmark251)–[AG106. punktu](#_bookmark252)).

112. Lai noteiktu darījuma atlīdzības summu, institūcija pieņem, ka šī atlīdzība tiks saņemta saskaņā ar esošās saistošās vienošanās noteikumiem un ka šī saistošā vienošanās netiks atcelta, atjaunota vai mainīta.

*Mainīga atlīdzība*

113. Ja saistošās vienošanās noteikumos paredzētā atlīdzība ietver kādu mainīgu summu, institūcija aplēš, kādu atlīdzības summu tā paredz iekasēt no resursu nodrošinātāja.

114. Atlīdzības summa var atšķirties atlaižu, rabatu, kompensāciju, kredītu, cenu koncesiju, stimulu, no rezultātiem atkarīgu piemaksu, sodu vai citu līdzīgu elementu dēļ. Atlīdzība var atšķirties arī tad, ja institūcijas tiesības uz atlīdzību ir atkarīgas no kāda nākotnes notikuma notikšanas vai nenotikšanas. Piemēram, atlīdzības summa būs mainīga, ja tiek solīta kāda noteikta summa, kas atkarīga no rezultātiem, kā piemaksa par kāda saistošās vienošanās noteikumos norādītā starpposma mērķa sasniegšanu.

115. Ar atlīdzību saistītais mainīgums var būt skaidri noteikts tiesību aktos, noteikumos vai kādas saistošas vienošanās noteikumos. Papildus normatīvo aktu vai saistošu vienošanos noteikumiem atlīdzība ir mainīga, ja pastāv kāds no šiem apstākļiem:

a) resursu nodrošinātājs, pamatojoties uz institūcijas ierasto praksi, publicētajām politikas nostādnēm vai īpašiem paziņojumiem, pamatoti gaida, ka tā piekritīs atlīdzības summai, kas ir mazāka par summu, kura norādīta saistošās vienošanās noteikumos vai piemērojamos tiesību aktos. Tas ir, tiek gaidīts, ka institūcija koncesijas dēļ piedāvās samazinātu summu vai piekritīs šādai samazinātai summai. Atkarībā no jurisdikcijas, nozares vai resursu nodrošinātāja šo piedāvājumu var dēvēt par atlaidi, rabatu, atmaksājumu vai kredītu, vai

b) citi fakti un apstākļi liecina par to, ka institūcijai, slēdzot vienošanos ar resursu nodrošinātāju, ir nodoms tam piedāvāt cenu koncesiju.

[AG37. punktā](#_bookmark210) ir sniegti papildu norādījumi par netiešām cenu koncesijām.

116. Institūcija aplēš mainīgās atlīdzības summu, izmantojot kādu no turpmāk norādītajām metodēm, atkarībā no tā, ar kuru metodi institūcija plāno labāk prognozēt to atlīdzības summu, uz ko tā paredz iegūt tiesības:

a) paredzētā vērtība – paredzētā vērtība ir ar varbūtību svērto lielumu summa iespējamo atlīdzības summu diapazonā. Paredzētā vērtība var būt atbilstoša mainīgās atlīdzības summas aplēse, ja institūcijai ir daudz saistošu vienošanos, kam ir līdzīgas īpašības, vai

b) visticamākā summa – vienīgā visticamākā summa iespējamo atlīdzības summu diapazonā (t. i., vienīgais visticamākais saistošās vienošanās iznākums). Visticamākā summa var būt atbilstoši novērtēta mainīgās atlīdzības summa, ja saskaņā ar saistošo vienošanos ir iespējami tikai divi iznākumi (piemēram, institūcija vai nu pabeidz infrastruktūras būvniecību paredzētajā termiņā, vai nepabeidz).

117. Aplēšot nenoteiktības ietekmi uz mainīgās atlīdzības summu, uz ko institūcija paredz iegūt tiesības, tā konsekventi piemēro vienu metodi. Turklāt institūcija ņem vērā visu informāciju (vēsturisko, aktuālo un prognozēto), kas tai ir pamatoti pieejama, un nosaka pamatotu iespējamo atlīdzības summu skaitu. Informācija, ko institūcija izmanto, lai aplēstu mainīgās atlīdzības summu, parasti ir līdzīga tai informācijai, ko institūcijas vadība izmanto, lai aplēstu debitoru parāda summu. Gadījumos, kad saskaņā ar saistošo vienošanos institūcijai ir jāveic noteiktu preču vai pakalpojumu pārvedums citai pusei, informācija parasti ir līdzīga tai informācijai, ko institūcijas vadība izmanto konkursa procesa laikā un nosakot cenas apsolītajām precēm vai pakalpojumiem.

*Ar atmaksājumu saistītās saistības*

118. Institūcija var noslēgt saistošu vienošanos, kas ietver tiesības uz atmaksājumu. Šādos gadījumos institūcija atzīst ar atmaksājumu saistītās saistības, ja tā no resursu nodrošinātāja saņem atlīdzību, ko paredz pilnībā vai daļēji atmaksāt resursu nodrošinātājam saistībā ar noteiktu preču vai pakalpojumu pārvedumu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Ar atmaksājumu saistītās saistības novērtē tās saņemtās (vai saņemamās) atlīdzības summas apmērā, uz kuru institūcija neparedz iegūt tiesības (t. i., summas, kas nav iekļautas darījuma atlīdzībā). Ar atmaksājumu saistīto saistību summu (un atbilstošās izmaiņas darījuma atlīdzībā un līdz ar to saistošās vienošanās saistībās) precizē katra pārskata perioda beigās, ņemot vērā apstākļu izmaiņas. Lai uzskaitītu ar atmaksājumu saistītās saistības, kas attiecas uz pārdošanu ar atgriešanas tiesībām, institūcija piemēro [AG96.](#_bookmark248)– [AG103. punktā](#_bookmark250) sniegtos norādījumus.

*Mainīgo atlīdzību ierobežojošas aplēses*

119. Institūcija iekļauj darījuma atlīdzībā vai nu visu mainīgās atlīdzības summu, kas aplēsta saskaņā ar [116. punktu](#_bookmark103), vai kādu tās daļu tikai tādā apmērā, kāds atbilst lielai iespējamībai, ka nenotiks ievērojams atzīto kumulatīvo ieņēmumu summas reverss, kad turpmāk tiks novērsta ar mainīgo atlīdzību saistītā nenoteiktība.

120. Novērtējot, vai pastāv liela iespējamība, ka nenotiks ievērojams atzīto kumulatīvo ieņēmumu summas reverss pēc tam, kad turpmāk tiks novērsta ar mainīgo atlīdzību saistītā nenoteiktība, institūcija ņem vērā gan ieņēmumu reversa iespējamību, gan apmēru. To faktoru vidū, kas varētu palielināt ieņēmumu reversa iespējamību vai apmēru, ir jebkurš no šiem, bet šis uzskaitījums nav pilnīgs:

a) atlīdzības summa ir ļoti atkarīga no faktoriem, kurus institūcija nevar ietekmēt. Šo faktoru vidū var būt nestabilitāte tirgū, trešo pušu spriedumi vai darbības, laikapstākļi un liels atlīdzības apmēra (ja tā ir bezskaidras naudas) vai apsolītās preces vai pakalpojuma novecošanas risks;

b) paredzams, ka atlīdzības summas nenoteiktība netiks novērsta ilgu laika posmu. Šī nenoteiktība var rasties tāpēc, ka summa tiek noteikta laika posmā pēc pienākumu radošā notikuma;

c) institūcijai nav lielas pieredzes (vai citu pierādījumu) ar līdzīga veida saistošu vienošanos vai šai pieredzei (vai citiem pierādījumiem) ir ierobežota paredzēšanas vērtība;

d) institūcijai ir prakse, kas ietver vai nu plaša cenu koncesiju klāsta piedāvāšanu, vai līdzīgu saistošu vienošanos maksājumu noteikumu un nosacījumu mainīšanu līdzīgos apstākļos;

e) saistošā vienošanās paredz daudzas un dažādas iespējamās atlīdzības summas.

121. Institūcija piemēro [AG180.](#_bookmark302)–[AG182. punktu](#_bookmark304), lai uzskaitītu atlīdzību autoratlīdzības veidā, kas balstās uz pārdošanas apjomu vai izmantojumu un ir apsolīta apmaiņā pret atļauju izmantot intelektuālo īpašumu.

*Mainīgo atlīdzības summu atkārtota novērtēšana*

122. Katra pārskata perioda beigās institūcija precizē aplēsto darījuma atlīdzību (tostarp precizē savu novērtējumu par to, vai mainīgās ienākošās plūsmas aplēse ir ierobežota), lai patiesi atspoguļotu apstākļus, kas pastāvēja pārskata perioda beigās, un apstākļu izmaiņas šajā pārskata periodā. Institūcija uzskaita izmaiņas darījuma atlīdzībā saskaņā ar [144.](#_bookmark132)–[147. punktu](#_bookmark134).

*Nozīmīga finansējuma komponenta pastāvēšana saistošās vienošanās noteikumos*

123. Nosakot darījuma atlīdzību, institūcija koriģē atlīdzības summu, ņemot vērā naudas vērtības laikā ietekmi, ja, nodrošinot līdzekļus saskaņā ar saistošo vienošanos, līdzekļu plūsmu saņemšanas brīdis, par ko (tieši vai netieši) vienojušās saistošās vienošanās puses, resursu nodrošinātājam vai institūcijai rada ievērojamu izdevīgumu finansēt šo saistošo vienošanos. Šādos apstākļos saistošā vienošanās ietver nozīmīgu finansējuma komponentu. Nozīmīgs finansējuma komponents var pastāvēt neatkarīgi no tā, vai finansējuma solījums ir skaidri pausts vai netieši ietverts saistošās vienošanās notikumos, par kuriem vienojušās šīs saistošās vienošanās puses, vai piemērojamos tiesību aktos un/vai noteikumos.

124. Koriģējot apsolīto atlīdzības summu atbilstoši nozīmīga finansējuma komponentam, institūcijas mērķis ir atzīt ieņēmumus apmērā, kas atspoguļo to atlīdzību, kuru resursu nodrošinātājs būtu pārskaitījis par precēm vai pakalpojumiem, kas apsolīti, uzņemoties saistību izpildes pienākumu, ja atlīdzība būtu naudā (t. i., cena skaidrā naudā), kad (vai tiklīdz) institūcija tos izmanto (iekšēji) vai pārved citai personai (pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai). Institūcija ņem vērā visus būtiskos faktus un apstākļus, novērtējot, vai saistošā vienošanās satur finansējuma komponentu un vai šis finansējuma komponents saistošās vienošanās noteikumos ir nozīmīgs, tostarp abus šos faktorus:

a) starpību, ja tāda ir, starp apsolītās atlīdzības summu un apsolīto preču vai pakalpojumu cenu skaidrā naudā saskaņā ar saistību izpildes pienākumu un

b) abu šo faktoru kopējo ietekmi:

i) paredzamais laika posms no brīža, kad institūcija ir izpildījusi saistību izpildes pienākumu (ja tāds ir), līdz brīdim, kad resursu nodrošinātājs ir pārskaitījis atlīdzību, un

ii) dominējošās procentu likmes konkrētajā tirgū.

125. Neatkarīgi no novērtējuma [124. punktā](#_bookmark111) ar resursu nodrošinātāju noslēgtās saistošās vienošanās noteikumos nav nozīmīga finansējuma komponenta, ja pastāv kāds no turpmāk minētajiem faktoriem:

a) resursu nodrošinātājs ir veicis pārvedumu avansā, un šā saistību izpildes pienākuma ievērošanas laiks ir resursu nodrošinātāja ziņā;

b) ievērojama daļa no resursu nodrošinātāja apsolītās ienākošās plūsmas ir mainīga, un šīs atlīdzības summa vai laiks mainās atkarībā no tā, vai notiek vai nenotiek kāds nākotnes notikums, kas būtībā nav ne resursa nodrošinātāja, ne institūcijas kontrolē;

c) starpība starp atlīdzību un pārskaitīto cenu skaidrā naudā (kā aprakstīts [124. punktā](#_bookmark111)) rodas citu iemeslu dēļ, kas nav finansējuma nodrošināšana resursu nodrošinātājam vai institūcijai, un starpība starp šīm summām ir proporcionāla šīs starpības iemeslam. Piemēram, noteikumi var paredzēt institūcijai vai resursu nodrošinātājam aizsardzību pret to, ka otra puse nespēj pienācīgi izpildīt dažus vai visus savus pienākumus saskaņā ar saistošo vienošanos.

126. Praktisks paņēmiens būtu noteikt, ka institūcijai nav jākoriģē atlīdzības summa atbilstoši nozīmīga finansējuma komponenta ietekmei, ja šī institūcija, slēdzot saistošo vienošanos, ir paredzējusi, ka laika posms starp brīdi, kad institūcija būs ievērojusi saistību izpildes pienākumu, un brīdi, kad resursu nodrošinātājs pārskaitīs atlīdzību, būs viens gads vai mazāk.

127. Lai sasniegtu [124. punktā](#_bookmark111) noteikto mērķi, koriģējot atlīdzības summu atbilstoši nozīmīga finansējuma komponentam, institūcija izmanto diskonta likmi, ko atspoguļo atsevišķā finansēšanas darījumā starp institūciju un tās resursu nodrošinātāju saistošās vienošanās noslēgšanas brīdī. Šī likme atspoguļo tās puses kredīta parametrus, kas saņem finansējumu saskaņā ar saistošo vienošanos, kā arī jebkuru ķīlu vai nodrošinājumu, ko sniedz resursu nodrošinātājs vai institūcija, tostarp aktīvu pārvedumu saskaņā ar saistošo vienošanos. Institūcija šo likmi var noteikt, norādot likmi, kas samazina atlīdzības nominālvērtību līdz cenai, ko resursu nodrošinātājs pārskaitīs, kad (vai tiklīdz) būs ievērots saistību izpildes pienākums (ja atbilstīgi). Pēc saistošās vienošanās noslēgšanas institūcija neatjaunina diskonta likmi, lai atspoguļotu procentu likmju izmaiņas vai citus apstākļus (piemēram, izmaiņas resursu sniedzēja kredītriska novērtējumā).

128. Institūcija savā finanšu darbības pārskatā finansējuma ietekmi (procentu ieņēmumus vai procentu izdevumus) uzrāda atsevišķi no ieņēmumiem, kas gūti saskaņā ar saistošo vienošanos. Procentu ieņēmumi vai procentu izdevumi tiek atzīti tikai tādā apmērā, kādā saistošas vienošanās uzskaitē tiek atzīts saistošas vienošanās aktīvs (vai debitoru parāds) vai saistošas vienošanās saistības.

*Bezskaidras naudas atlīdzība*

129. Lai noteiktu darījuma atlīdzību par tādu saistošu vienošanos izpildi, kurās resursu nodrošinātājs ir apsolījis atlīdzību citā veidā, nevis naudā, institūcija novērtē bezskaidras naudas atlīdzību (vai tiesības uz bezskaidras naudas ienākošo plūsmu) atbilstoši tās pašreizējai vērtībai brīdī, kad ir izpildīti aktīvu atzīšanas kritēriji, saskaņā ar attiecīgo *IPSAS*.

130. Ja institūcija nevar pamatoti novērtēt bezskaidras naudas atlīdzības pašreizējo vērtību, tā novērtē atlīdzību netiešā veidā, atsaucoties uz to preču vai pakalpojumu atsevišķo vērtību, kas jāizmanto iekšēji vai par atlīdzību jāpārved pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai (vai resursu nodrošinātāja kategorijai).

131. Pašreizējā bezskaidras naudas atlīdzības vērtība var atšķirties atkarībā no atlīdzības veida. Ja resursu nodrošinātāja apsolītās bezskaidras naudas atlīdzības pašreizējā vērtība mainās citu iemeslu dēļ, nevis tikai atlīdzības veida dēļ, institūcija piemēro [119.](#_bookmark106)–[121. punktā](#_bookmark108) noteiktās prasības.

132. Ja resursu nodrošinātājs nodrošina kādas preces vai pakalpojumus (piemēram, materiālus, iekārtas vai darbaspēku), lai vairotu institūcijas apmierinātību ar saistošo vienošanos, institūcija novērtē, vai tā iegūst kontroli pār šīm nodrošinātajām precēm vai pakalpojumiem. Ja tā, institūcija uzskaita sniegtās preces vai pakalpojumus kā bezskaidras naudas atlīdzību, kas saņemta no resursu nodrošinātāja.

Darījuma atlīdzības attiecināšana uz saistību izpildes pienākumiem

133. **Attiecinot darījuma atlīdzību, institūcijas mērķis ir attiecināt darījuma atlīdzību uz katru saistību izpildes pienākumu tādā apmērā, kas atspoguļo atlīdzības summu, uz kādu institūcija paredz iegūt tiesības, ievērojot saistību izpildes pienākumus.**

134. Lai sasniegtu attiecināšanas mērķi, institūcija attiecina darījuma atlīdzību uz katru saistošajā vienošanās norādīto saistību izpildes pienākumu, pamatojoties uz relatīvu atsevišķo vērtību saskaņā ar [136.](#_bookmark121)–[140. punktu](#_bookmark128), izņemot gadījumus, kas noteikti [AG107.](#_bookmark253)–[AG109. punktā](#_bookmark256) (attiecībā uz atlaižu attiecināšanu) un [141.](#_bookmark129)–[143. punktā](#_bookmark131) (attiecībā uz tādas atlīdzības attiecināšanu, kas ietver mainīgas summas). Atzītā ieņēmumu summa ir proporcionāla ienākošajai resursu plūsmai, kas atzīta par aktīvu, pamatojoties uz aplēsto procentuālo daļu no ievēroto saistību izpildes pienākumu kopapjoma.

135. [136.](#_bookmark121)–[143. punktu](#_bookmark131) nepiemēro, ja saistošā vienošanās paredz tikai vienu saistību izpildes pienākumu. Tomēr [141.](#_bookmark129)–[143. punktu](#_bookmark131) var piemērot, ja institūcija apsola izmantot vai pārvest virkni noteiktu preču vai pakalpojumu, kas saskaņā ar [68. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark56) identificētas kā vienots saistību izpildes pienākums, un apsolītā atlīdzība ietver mainīgas summas.

*Attiecināšana, pamatojoties uz atsevišķajām vērtībām*

136. Lai darījuma atlīdzību attiecinātu uz katru saistību izpildes pienākumu, pamatojoties uz relatīvu atsevišķo vērtību, institūcija, slēdzot saistošo vienošanos, nosaka, kuras noteiktās preces vai pakalpojumi ir katra saistošās vienošanās noteikumos norādītā saistību izpildes pienākuma pamatā, un attiecina darījuma atlīdzību proporcionāli uz šīm atsevišķajām vērtībām.

137. Atsevišķā vērtība ir tādas preces vai pakalpojuma cena, kas ir jāizmanto iekšēji vai atsevišķi jānodrošina pircējam vai trešajai personai. Labākais atsevišķās vērtības pierādījums ir novērojamā preces vai pakalpojuma cena tad, ja institūcija šo preci vai pakalpojumu atsevišķi nodrošina līdzīgos apstākļos un līdzīgiem resursu nodrošinātājiem. Saistošas vienošanās notikumos norādītā preces vai pakalpojuma cena vai cenrādī norādītā cena var būt šīs preces vai pakalpojuma atsevišķā vērtība (bet netiek uzskatīta par tādu).

138. Ja atsevišķā vērtība nav tiešā veidā novērojama, institūcija to aplēš atbilstoši summai, kas nodrošinātu [133. punktā](#_bookmark119) norādītajam attiecināšanas mērķim atbilstošas darījuma atlīdzības attiecināšanu. Novērtējot atsevišķo vērtību, institūcija ņem vērā visu informāciju (tostarp ar konkrēto institūciju saistītos faktorus, informāciju par resursa nodrošinātāju vai resursu nodrošinātāja kategoriju un, ja atbilstīgi, tirgus apstākļus), kas tai ir pamatoti pieejama. To darot, institūcijai ir maksimāli jāizmanto novērojamās sākotnējās izmaksas un līdzīgos apstākļos konsekventi jāpiemēro novērtēšanas metodes.

139. Piemērotas metodes preces vai pakalpojuma atsevišķās vērtības noteikšanai ir šādas, bet šis uzskaitījums nav pilnīgs:

a) koriģēta tirgus novērtējuma pieeja – institūcija varētu novērtēt tirgu, kurā tā izmanto vai nodrošina preces vai pakalpojumus, un novērtēt cenu, ko citas institūcijas šajā tirgū būtu gatavas maksāt par šīm precēm vai pakalpojumiem vai līdzīgām precēm vai pakalpojumiem, koriģējot, ja nepieciešams, šīs cenas, lai atspoguļotu konkrētās institūcijas izmaksas un peļņas normas;

b) paredzamo izmaksu pieeja – institūcija varētu prognozēt paredzamās izmaksas, kas saistītas ar saistību izpildes pienākuma ievērošanu, un, ja atbilstīgi, tām pieskaitīt šai precei vai pakalpojumam atbilstošu peļņas normu;

c) atlikuma pieeja – institūcija var aplēst atsevišķo vērtību, atsaucoties uz kopējo darījuma atlīdzību, no kuras tā atskaitītu to citu preču vai pakalpojumu novērojamo atsevišķo vērtību summu, kas jāizmanto vai jānodod saskaņā ar saistošo vienošanos. Tomēr institūcija drīkst izmantot atlikuma pieeju, lai saskaņā ar [138. punktu](#_bookmark123) aplēstu preces vai pakalpojuma atsevišķo vērtību, tikai tad, ja ir izpildīts viens no turpmāk minētajiem kritērijiem:

i) institūcija izmanto vai nodrošina vienu un to pašu preci vai pakalpojumu dažādām pusēm (vienlaikus vai gandrīz tajā pašā laikā) par plaša diapazona cenām (t. i., cena ir ļoti dažāda, jo reprezentatīva atsevišķā vērtība nav atšķirama no pagātnes darījumiem vai citiem novērojamajiem pierādījumiem) vai

ii) institūcija vēl nav noteikusi cenu šai precei vai pakalpojumam, un šī prece vai pakalpojums iepriekš nav ticis nodrošināts atsevišķi (t. i., cena nav bijusi noteikta).

140. Var būt nepieciešams izmantot vairāku metožu apvienojumu, lai novērtētu to preču vai pakalpojumu atsevišķās vērtības, kas jāizmanto vai jānodod saskaņā ar saistošo vienošanos, ja divām vai vairākām no šīm precēm vai pakalpojumiem ir ļoti mainīgas vai neskaidras atsevišķās vērtības. Piemēram, institūcija var izmantot atlikuma pieeju, lai aplēstu kopējo atsevišķo vērtību tām precēm vai pakalpojumiem, kuru atsevišķā vērtība ir ļoti mainīga vai nenoteikta, un pēc tam izmantot citu metodi, lai novērtētu konkrētu preču vai pakalpojumu atsevišķās vērtības atbilstoši šai aplēstajai kopējai atsevišķajai vērtībai, kas noteikta saskaņā ar atlikuma pieeju. Ja institūcija izmanto metožu apvienojumu, lai aplēstu atsevišķo vērtību katrai no saistošās vienošanās noteikumos ietvertajām precēm vai pakalpojumiem, tā novērtē, vai darījuma atlīdzības attiecināšana saskaņā ar šīm aplēstajām atsevišķajām vērtībām atbilstu [133. punktā](#_bookmark119) noteiktajam attiecināšanas mērķim un [138. punktā](#_bookmark123) noteiktajām atsevišķo vērtību aplēšanas prasībām.

*Mainīgas atlīdzības attiecināšana*

141. Saistošās vienošanās noteikumos apsolītā mainīgā atlīdzība var būt attiecināma vai nu uz visu saistošo vienošanos, vai uz konkrētu šīs saistošās vienošanās daļu, piemēram, uz kādu no turpmāk minētajiem:

a) vienu vai vairākiem, bet ne visiem saistību izpildes pienākumiem saskaņā ar saistošo vienošanos (piemēram, piemaksa var būt atkarīga no tā, vai institūcija izmanto apsolīto preci vai pakalpojumu vai veic tā pārvedumu kādā noteiktā laika posmā), vai

b) vienu vai vairākām, bet ne visām noteiktajām precēm vai pakalpojumiem noteiktu preču vai pakalpojumu virknē, kas ir daļa no viena saistību izpildes pienākuma saskaņā ar [68. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark56) (piemēram, apsolītā atlīdzība saskaņā ar divu gadu saistošu vienošanos, kas paredz uzkopšanas pakalpojumu sniegšanu, palielināsies otrajā gadā, pamatojoties uz noteikta inflācijas rādītāja izmaiņām).

142. Institūcija attiecina kādu mainīgu summu (un turpmākas šīs summas izmaiņas), kas ir pilnīgā saskaņā ar saistību izpildes pienākumu vai noteiktu preci vai pakalpojumu, kas ir daļa no viena saistību izpildes pienākuma saskaņā ar [68. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark56), ja ir izpildīti abi turpmāk minētie kritēriji:

a) mainīga maksājuma nosacījumi ir īpaši saistīti ar institūcijas centieniem vai nu ievērot saistību izpildes pienākumu, vai izmantot noteikto preci vai pakalpojumu, vai veikt tā pārvedumu (vai ar konkrētu rezultātu, kas tiek iegūts, vai nu ievērojot saistību izpildes pienākumu, vai izmantojot noteikto preci vai pakalpojumu, vai veicot tā pārvedumu) un

b) pilnas mainīgās atlīdzības summas attiecināšana uz saistību izpildes pienākumu vai noteikto preci vai pakalpojumu ir saderīga ar [133. punktā](#_bookmark119) noteikto attiecināšanas mērķi, ņemot vērā visus saistošās vienošanās noteikumos paredzētos saistību izpildes pienākumus un maksājumu noteikumus.

143. [133.](#_bookmark119)–[140. punktā](#_bookmark128) noteiktās attiecināšanas prasības piemēro, lai attiecinātu atlikušo darījuma atlīdzības summu, kas neatbilst [142. punktā](#_bookmark130) noteiktajiem kritērijiem.

*Izmaiņas darījuma atlīdzībā*

144. Pēc saistošās vienošanās noslēgšanas darījuma atlīdzība var mainīties dažādu iemeslu dēļ, tostarp neskaidru notikumu atrisināšanas vai citu apstākļu izmaiņu dēļ, kas maina to atlīdzības summu, uz kuru institūcija paredz iegūt tiesības, ievērojot savu saistību izpildes pienākumu.

145. Institūcija visas turpmākās izmaiņas darījuma atlīdzībā attiecina uz saistošās vienošanās notikumos paredzētajiem saistību izpildes pienākumiem saskaņā ar tiem pašiem principiem, kas tika piemēroti, noslēdzot šo saistošo vienošanos. Līdz ar to institūcija atkārtoti neattiecina darījuma atlīdzību, lai atspoguļotu atsevišķas vērtības izmaiņas pēc saistošās vienošanās noslēgšanas. Summas, kas attiecinātas jau uz ievērotu saistību izpildes pienākumu, atzīst par ieņēmumiem vai ieņēmumu samazinājumu tajā laika posmā, kurā ir mainījusies darījuma atlīdzība.

146. Institūcija izmaiņas darījuma atlīdzībā pilnā apmērā attiecina uz vienu vai vairākiem, bet ne visiem saistību izpildes pienākumiem vai noteiktām precēm vai pakalpojumiem virknē, kas ir daļa no viena saistību izpildes pienākuma saskaņā ar [68. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark56), vienīgi tad, ja ir izpildīti [142. punktā](#_bookmark130) noteiktie mainīgas atlīdzības summas attiecināšanas kritēriji.

147. Institūcija uzskaita darījuma atlīdzības summas izmaiņas, kas rodas saistošas vienošanās grozīšanas rezultātā, saskaņā ar [63.](#_bookmark50)–[66. punktu](#_bookmark52).Tomēr, ja darījuma atlīdzība mainās pēc saistošas vienošanās grozīšanas, institūcija piemēro [144.](#_bookmark132)–[146. punktu](#_bookmark133), lai attiecinātu darījuma atlīdzības izmaiņas jebkurā no šiem atbilstošajiem veidiem:

a) institūcija izmaiņas darījuma atlīdzībā attiecina uz saistību izpildes pienākumiem, kas bija norādīti saistošās vienošanās noteikumos pirms grozījumu izdarīšanas, ja un tādā mērā, ka izmaiņas darījuma atlīdzībā ir attiecināmas uz mainīgas atlīdzības summu, kas apsolīta pirms grozījumiem, un grozījumus uzskaita saskaņā ar [66. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark53);

b) visos pārējos gadījumos, kad grozījumi nav uzskaitīti kā atsevišķa saistoša vienošanās saskaņā ar [65. punktu](#_bookmark51), institūcija darījuma atlīdzības izmaiņas attiecina uz saistību izpildes pienākumiem, kas noteikti grozītajos saistošās vienošanās notikumos (t. i., saistību izpildes pienākumiem, kas bija neizpildīti vai daļēji neizpildīti uzreiz pēc grozīšanas).

**Citi ieņēmumu darījumos iegūti aktīvi ar saistošas vienošanās izmaksām**

*Papildu izmaksas saistībā ar saistošas vienošanās panākšanu*

148. Institūcija atzīst ar saistošas vienošanās panākšanu saistītās papildu izmaksas, ja tā plāno šīs izmaksas atgūt.

149. Ar saistošas vienošanās panākšanu saistītās papildu izmaksas ir tās izmaksas, kas institūcijai ir radušās, lai panāktu saistošas vienošanās noslēgšanu, un kas tai nebūtu radušās, ja šī saistošā vienošanās nebūtu noslēgta (piemēram, komisijas maksa par pārdošanu).

150. Ar saistošas vienošanās panākšanu saistītās izmaksas, kas būtu radušās neatkarīgi no tā, vai šī saistošā vienošanās būtu vai nebūtu noslēgta, atzīst par izdevumiem to rašanās brīdī, ja vien šīs izmaksas nav nepārprotami jāsedz resursu nodrošinātājam neatkarīgi no tā, vai saistošā vienošanās ir vai nav noslēgta.

151. Praktisks paņēmiens būtu noteikt, ka institūcija var atzīt ar saistošas vienošanās panākšanu saistītās papildu izmaksas par izdevumiem to rašanās brīdī, ja tāda aktīva amortizācijas posms, ko šī institūcija citādi būtu atzinusi, ir viens gads vai mazāk.

*Saistošas vienošanās izpildes izmaksas*

152. **Ja saistošas vienošanās izpildes izmaksas neietilpst cita standarta (piemēram, *IPSAS* 12 “Krājumi”, *IPSAS* 31 vai *IPSAS* 45) darbības jomā, institūcija atzīst aktīvu no saistošas vienošanās izpildes izmaksām vienīgi tad, ja šīs izmaksas atbilst visiem turpmāk minētajiem kritērijiem:**

**a) izmaksas ir tieši saistītas ar saistošu vienošanos vai paredzamu saistošu vienošanos, ko institūcija var konkrēti identificēt (piemēram, izmaksas saistībā ar pakalpojumiem, kas jāsniedz, atjaunojot kādu jau esošu saistošu vienošanos, vai pārvedamā aktīva izstrādes izmaksas saskaņā ar konkrētu saistošu vienošanos, kas vēl nav apstiprināta);**

**b) izmaksas rada vai palielina tos institūcijas resursus, kas tiks izmantoti, lai nākotnē ievērotu (vai turpinātu ievērot) saistību izpildes pienākumus, un**

**c) paredzams, ka izmaksas tiks atgūtas.**

153. Ja izmaksas radušās, izpildot kādu saistošu vienošanos, kas ietilpst cita standarta darbības jomā, institūcija šīs izmaksas uzskaita saskaņā ar šo citu standartu.

154. To izmaksu vidū, kas ir tieši saistītas ar kādu saistošu vienošanos (vai kādu noteiktu gaidāmu saistošu vienošanos), ir jebkuras no turpmāk minētajām izmaksām:

a) tiešais darbaspēks (piemēram, algas darbiniekiem, kuri sniedz apsolītos pakalpojumus tieši pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai);

b) tiešie materiāli (piemēram, krājumi, ko izmanto, sniedzot apsolītos pakalpojumus pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai);

c) izmaksu attiecināšana, kas ir tieši saistīta ar saistošo vienošanos vai darbībām, kas ietilpst šīs saistošās vienošanās darbības jomā (piemēram, pārvaldības un uzraudzības izmaksas un saistošās vienošanās izpildē izmantoto instrumentu, aprīkojuma un aktīvu, kuriem nepieciešamas lietošanas tiesības, apdrošināšanas un nolietojuma izmaksas);

d) izmaksas, kas saskaņā ar saistošo vienošanos ir skaidri jāsedz resursu nodrošinātājam, un

e) citas izmaksas, kas radušās tikai tāpēc, ka institūcija ir noslēgusi saistošo vienošanos (piemēram, maksājumi apakšuzņēmējiem).

155. Institūcija par izdevumiem to rašanās brīdī atzīst turpmāk minētās izmaksas:

a) vispārējās un administratīvās izmaksas (ja vien šīs izmaksas nav nepārprotami jāsedz resursu nodrošinātājam saskaņā ar saistošo vienošanos, un tādā gadījumā institūcija šīs izmaksas novērtē saskaņā ar [154. punktu](#_bookmark141));

b) izlietoto materiālu, darbaspēka vai citu resursu izmaksas, kas radušās, lai izpildītu saistošo vienošanos, un nav atspoguļotas šīs saistošās vienošanās cenā;

c) izmaksas, kas saistītas ar ievērotiem saistību izpildes pienākumiem (vai daļēji ievērotiem saistību izpildes pienākumiem) saskaņā ar saistošo vienošanos (t. i., izmaksas, kas attiecas uz pagātnē izpildītiem pienākumiem), un

d) izmaksas, par kurām institūcija nevar noteikt, vai tās ir saistītas ar neievērotiem saistību izpildes pienākumiem vai ievērotiem saistību izpildes pienākumiem (vai daļēji ievērotiem saistību izpildes pienākumiem).

*Amortizācija un vērtības samazināšanās*

156. Saskaņā ar [148.](#_bookmark136) vai [152. punktu](#_bookmark138) atzītu aktīvu amortizē sistemātiski atbilstoši tā saistību izpildes pienākuma ievērošanai, uz kuru šis aktīvs attiecas. Aktīvs var attiekties uz solījumiem, kas tiks izpildīti saskaņā ar kādu konkrēti paredzamu saistošu vienošanos (kā aprakstīts [152. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark139)).

157. Institūcija precizē amortizāciju, lai atspoguļotu būtiskas izmaiņas termiņā, kurā institūcija bija paredzējusi izpildīt to saistību izpildes pienākumu, uz kuru attiecas aktīvs. Šādas izmaiņas uzskaita kā izmaiņas grāmatvedības aplēsēs saskaņā ar *IPSAS* 3.

158. Institūcija atzīst zaudējumus, kas pārpalikumā vai deficītā rodas vērtības samazināšanās dēļ, tādā apmērā, kādā aktīva uzskaites vērtība, kas atzīta saskaņā ar [148.](#_bookmark136) vai [152. punktu](#_bookmark138), pārsniedz:

a) atlikušo atlīdzības summu, ko institūcija plāno saņemt par to saistību izpildes pienākumu ievērošanu, uz kuriem attiecas konkrētais aktīvs, no tās atskaitot

b) izmaksas, kas tieši saistītas ar saistību izpildes pienākumu ievērošanu un nav atzītas par izdevumiem (skat. [154. punktu](#_bookmark141)).

159. [158. punkta](#_bookmark144) piemērošanas vajadzībām, lai noteiktu to atlīdzības summu, ko institūcija plāno saņemt, šī institūcija izmanto darījuma atlīdzības noteikšanas principus (izņemot [119.](#_bookmark106)–[121. punktā](#_bookmark108) noteiktās prasības par ierobežojošām mainīgas atlīdzības aplēsēm) un koriģē šo summu, lai atspoguļotu resursu nodrošinātāja kredītriska ietekmi.

160. Pirms institūcija atzīst zaudējumus no vērtības samazināšanās aktīvam, kas atzīts saskaņā ar [148.](#_bookmark136) vai [152. punktu](#_bookmark138), tā atzīst visus zaudējumus no vērtības samazināšanās aktīviem, uz kuriem attiecas saistošā vienošanās un kuri ir atzīti saskaņā ar kādu citu standartu (piemēram, *IPSAS* 12, *IPSAS* 31 un *IPSAS* 45). Pēc tam, kad institūcija ir veikusi [158. punktā](#_bookmark144) minēto vērtības samazināšanās pārbaudi, tā iekļauj iegūto aktīva uzskaites vērtību, kas atzīta saskaņā ar [148.](#_bookmark136) vai [152. punktu](#_bookmark138), tās naudu ienesošās vienības uzskaites vērtībā, kurai tā pieder, lai šai naudu ienesošajai vienībai piemērotu *IPSAS* 26 “Naudu ienesošo aktīvu vērtības samazināšanās”.

161. Institūcija atzīst visus zaudējumus, kas pārpalikumā vai deficītā radušies vērtības samazināšanās dēļ un iepriekš atzīti saskaņā ar [158. punktu](#_bookmark144), vai kādu to daļu, kad vērtības samazināšanās apstākļi vairs nepastāv vai ir uzlabojušies. Palielinātā aktīva uzskaites vērtība nedrīkst pārsniegt summu, kas būtu noteikta (atskaitot amortizāciju), ja iepriekš nebūtu atzīti zaudējumi no vērtības samazināšanās.

**Uzrādīšana**

**Izvietojums**

162. Ja kāda no saistošās vienošanās pusēm ir izpildījusi savus pienākumus, institūcija savā pārskatā par finansiālo stāvokli šo saistošo vienošanos uzrāda kā saistošas vienošanās aktīvu vai saistošas vienošanās saistības atkarībā no attiecības starp šīs institūcijas veikumu un resursu nodrošinātāja samaksāto atlīdzību. Institūcija visas beznosacījuma tiesības uz atlīdzību uzrāda atsevišķi kā debitoru parādu.

163. Ja resursu nodrošinātājs samaksā skaidru naudu vai veic cita aktīva pārvedumu vai ja institūcijai ir beznosacījuma tiesības uz atlīdzību (t. i., debitoru parādu), pirms tā ir izpildījusi savu saistību izpildes pienākumu, tā šo saistošo vienošanos uzrāda kā saistošas vienošanās saistības, kad atlīdzības pārvedums ir veikts vai ir jāveic (atkarībā no tā, kurš no šiem notikumiem ir agrāks). Saistošas vienošanās saistības ir institūcijas pienākums ievērot saistību izpildes pienākumu, par kuru tā ir saņēmusi atlīdzību (vai tai ir jāsaņem beznosacījuma atlīdzības summas pārvedums) no resursu nodrošinātāja.

164. Ja institūcija ievēro saistību izpildes pienākumu pirms atlīdzības pārveduma saņemšanas vai pirms beznosacījuma atlīdzības pārveduma termiņa, tā saistošo vienošanos uzrāda kā saistošas vienošanās aktīvu, no tā atskaitot visas tās summas, kas uzrādītas kā debitoru parādi. Saistošas vienošanās aktīvs ir institūcijas tiesības uz atlīdzību par savu saistību izpildes pienākuma ievērošanu saskaņā ar saistošās vienošanās noteikumiem, ja šīs tiesības ir atkarīgas no kaut kā cita, nevis laika ritējuma. Institūcija novērtē saistošas vienošanās aktīva vērtības samazināšanos saskaņā ar *IPSAS* 41. Saistošas vienošanās aktīva vērtības samazināšanos novērtē, uzrāda un paziņo tāpat kā finanšu aktīva vērtības samazināšanos, kas ietilpst *IPSAS* 41 darbības jomā (skat. arī [177. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark159)).

165. Debitoru parāds ir institūcijas beznosacījuma tiesības uz atlīdzību. Tiesības uz atlīdzību ir beznosacījuma, ja līdz šīs atlīdzības samaksas termiņam ir tikai jāpaiet kādam laikam. Piemēram, institūcija atzīst debitoru parādu, ja tai attiecīgajā laikā ir tiesības saņemt pārvedumu, pat ja var būt, ka nākotnē šī summa jāatmaksā. Saskaņā ar [31. punktu](#_bookmark31) institūcija pēc tam novērtē debitoru parāda summu saskaņā ar *IPSAS* 41. Sākotnēji atzīstot debitoru parādu, jebkura starpība starp debitoru parāda summu, kas novērtēta saskaņā ar *IPSAS* 41, un atbilstošo atzīto ieņēmumu summu jāuzrāda kā izdevumi (piemēram, kā zaudējumi no vērtības samazināšanās).

166. Šajā standartā ir lietoti termini “saistošas vienošanās aktīvs” un “saistošas vienošanās saistības”, bet pārskatā par finansiālo stāvokli institūcija šiem posteņiem var izmantot alternatīvus aprakstus. Ja institūcija izmanto alternatīvu saistošas vienošanās aktīva aprakstu, tā sniedz pietiekamu informāciju, lai finanšu pārskatu lietotājs varētu atšķirt debitoru parādus no saistošas vienošanās aktīviem.

**Informācijas atklāšana**

167. **Informācijas atklāšanas prasību mērķis ir nodrošināt, ka institūcija sniedz pietiekamu informāciju, lai finanšu pārskatu lietotāji varētu saprast ieņēmumu un naudas plūsmu veidu, summu, laiku un mainīgumu ieņēmumu darījumos. Lai sasniegtu šo mērķi, institūcija sniedz kvalitatīvu un kvantitatīvu informāciju par visu turpmāk minēto:**

**a) saviem ieņēmumiem, kas gūti darījumos bez saistošas vienošanās (skat.** [**172.**](#_bookmark155)**–** [**176. punktu**](#_bookmark157)**);**

**b) saviem ieņēmumiem, kas gūti darījumos ar saistošu vienošanos (skat.** [**177.**](#_bookmark158)**–** [**187. punktu**](#_bookmark168)**);**

**c) nozīmīgiem spriedumiem un spriedumu izmaiņām, kas pieņemtas, šo standartu piemērojot šīm saistošajām vienošanām (skat.** [**188.**](#_bookmark169)**–**[**190. punktu**](#_bookmark170)**), un**

**d) visiem atzītajiem aktīviem, uz kuriem attiecināmas izmaksas, kas radušās, panākot vai izpildot saistošu vienošanos ar resursu nodrošinātāju saskaņā ar** [**148.**](#_bookmark136) **vai** [**152. punktu**](#_bookmark138) **(skat.** [**191.**](#_bookmark171)**–**[**192. punktu**](#_bookmark172)**).**

168. Institūcija apsver detalizācijas pakāpi, kas nepieciešama, lai sasniegtu informācijas atklāšanas mērķi, un to, cik liels uzsvars jāliek uz katru no dažādajām prasībām. Institūcija apkopo vai nošķir atklājamo informāciju tā, lai noderīgā informācija netiktu apslēpta, iekļaujot lielu nesvarīgas informācijas apjomu vai apkopojot tādus posteņus, kuriem ir būtiski atšķirīgas īpašības. Papildu norādījumus skat. [AG203.](#_bookmark313)–[AG204. punktā](#_bookmark314).

169. **Institūcija vispārīgo finanšu pārskatu sākumā vai piezīmēs sniedz šādu informāciju:**

**a) ieņēmumu summu, kas gūta laika posmā atzītajos darījumos, norādot atsevišķi un galvenajās kategorijās:**

**i) nodokļus;**

**ii) citas obligātās iemaksas un nodevas;**

**iii) pārvedumus un**

**iv) saistošas vienošanās noteikumos paredzētos saistību izpildes pienākumus;**

**b) pārskata dienā atzīto debitoru parādu summu, kas atzīta attiecībā uz ieņēmumiem;**

**c) pārskata dienā atzīto saistību summu attiecībā uz pārvestajiem aktīviem, uz kuriem attiecas saistību izpildes pienākumi;**

**d) pārskata dienā atzīto saistību summu attiecībā uz koncesijas aizdevumiem, uz kuriem attiecas prasības par aktīvu pārvedumiem;**

**e) jebkādu avansa ieņēmumu saņemšanu saistībā ar darījumiem un to summas un**

**f) visu dzēsto saistību summu.**

170. **Institūcija vispārīgo finanšu pārskatu piezīmēs sniedz šādu informāciju:**

**a) grāmatvedības politikas nostādnes, kas pieņemtas attiecībā uz ieņēmumu atzīšanu;**

**b) spriedumus un izmaiņas spriedumos, kas pieņemtas, piemērojot šo standartu, un būtiski ietekmē ieņēmumu summas un laika noteikšanu;**

**c) attiecībā uz galvenajām darījumos gūto ieņēmumu kategorijām – pamatojums saņemto resursu darījuma atlīdzības novērtēšanai;**

**d) attiecībā uz galvenajām nodokļu ieņēmumu un no citām obligātajām iemaksām un nodevām gūto ieņēmumu kategorijām, kuru apmēru institūcija nespēj ticami novērtēt laika posmā, kurā notiek ar nodokli apliekamais notikums vai līdzvērtīgs ar citām obligātajām iemaksām un nodevām apliekamais notikums, informāciju par nodokļa vai citas obligātās iemaksas vai nodevas veidu;**

**e) galveno novēlējumu, dāvinājumu un ziedojumu kategoriju būtību un veidu, atsevišķi norādot natūrā saņemto preču galvenās kategorijas, un**

**f) kvalitatīvu un kvantitatīvu informāciju par atzītajiem pakalpojumiem natūrā.**

171. Publiskajā sektorā institūcijai var būt ieņēmumu darījums, kurā tā ir spiesta izpildīt kādu pienākumu sava darījuma partnera vietā vai piedzīt no tā izmaksas, un ieņēmumu darījuma nominālvērtība ne vienmēr var būt iekasējama. Tas var notikt, ja institūcijai tas jādara piespiedu kārtā saskaņā ar tiesību aktiem, konstitucionālām pilnvarām, juridiski sankcionētu procesu un politiskiem lēmumiem vai citiem mehānismiem, un darījuma partnerim var nebūt spēju vai nodoma maksāt. Šādu darījumu piemēri ir ieņēmumi no nodokļiem vai soda naudām bez saistošas vienošanās vai ieņēmumi, kas gūti saistību izpildes pienākuma ievērošanas rezultātā, nodrošinot preces vai pakalpojumus ieinteresētajai trešajai personai saskaņā ar saistošu vienošanos. Institūcija atklāj šādu informāciju:

a) tā tiesību akta vai politiska lēmuma aprakstu, saskaņā ar kuru puse ieņēmumu darījumā ir spiesta pildīt savas saistības pret institūciju ieņēmumu darījumā;

b) šajos darījumos gūto ieņēmumu summu, kas atzīta pēc šā standarta [25.](#_bookmark24) un [105. punkta](#_bookmark95) piemērošanas, vai ieņēmumu summu, kas atzīta pēc tam, kad ņemta vērā [115. punkta](#_bookmark101) piemērošanas rezultātā sniegta netieša cenas koncesija;

c) šo darījumu rezultātā gūto summu, kas nav atzīta par ieņēmumiem, jo atlīdzības iekasēšana nebija iespējama saskaņā ar [119. punktu](#_bookmark106), vai šo darījumu rezultātā gūto summu, kas nav atzīta par ieņēmumiem, jo tā tika uzskatīta par netiešu cenas koncesiju, kas sniegta, piemērojot [115. punktu](#_bookmark101), un

d) ja darījuma atlīdzība ir samazināta pēc netiešas cenas koncesijas sniegšanas, piemērojot [115. punktu](#_bookmark101), institūcija atklāj turpmāk minēto informāciju:

i) šajos darījumos iegūto summu, kas atzīta par ieņēmumiem pēc netiešās cenas koncesijas identificēšanas, un

ii) šajos darījumos iegūto summu, kas nav atzīta par ieņēmumiem tāpēc, ka tā uzskatāma par netiešu cenas koncesiju.

**Īpašas informācijas atklāšana par ieņēmumiem, kas gūti, neslēdzot saistošas vienošanās**

172. Kā norādīts [46. punktā](#_bookmark38), daudzos gadījumos institūcija, varēs ticami novērtēt to aktīvu un ieņēmumu summu, kas radusies nodokļu un citu obligāto iemaksu un nodevu darījumos. Tomēr var būt izņēmuma apstākļi, kad institūcija nespēj ticami novērtēt radušos aktīvus un ieņēmumus, līdz nav pagājis viens vai vairāki pārskata periodi kopš ar nodokli apliekamā notikuma vai līdzvērtīga ar citām obligātajām iemaksām un nodevām apliekamā notikuma. Šādos gadījumos institūcija sniedz informāciju par to galveno nodokļu vai citu obligāto iemaksu un nodevu kategoriju veidu, kuras nav iespējams ticami novērtēt un tāpēc atzīt tajā pārskata periodā, kurā noticis ar nodokli apliekamais notikums vai līdzvērtīgs ar citām obligātajām iemaksām un nodevām apliekams notikums.

173. [169. punkta e) apakšpunkts](#_bookmark152) nosaka, ka institūcijai ir jāatklāj informācija par avansa ieņēmumu pastāvēšanu. Šīs saistības ir saistītas ar risku, ka institūcijai nāksies upurēt nākotnes saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, ja nenotiks ar nodokli apliekamais notikums vai vienošanās par aktīvu pārvedumu nekļūs saistoša.

174. [170. punkta e) apakšpunkts](#_bookmark153) nosaka, ka institūcijai ir jāatklāj informācija par galveno saņemto novēlējumu, dāvinājumu un ziedojumu kategoriju būtību un veidu. Šīs ienākošās resursu plūsmas tiek saņemtas pēc resursu nodrošinātāja ieskatiem, kas pakļauj institūciju riskam, ka turpmākajos posmos šādi resursu avoti var būtiski mainīties.

175. Institūcijas, kas vispārīgajos finanšu pārskatos neatzīst pakalpojumus natūrā, tiek īpaši mudinātas atklāt kvalitatīvu informāciju par galveno natūrā saņemto pakalpojumu kategoriju būtību un veidu, jo īpaši tad, ja šie pakalpojumi natūrā ir attiecīgās institūcijas darbības sastāvdaļa. Institūcijas atklātā informācija būs atkarīga no tā, cik lielā mērā tā ir atkarīga no pakalpojumu natūrā kategorijas.

176. Ja pakalpojumi natūrā atbilst aktīva definīcijai un kritērijiem to atzīšanai par aktīvu, institūcijas var izvēlēties atzīt šos pakalpojumus natūrā un novērtēt tos atbilstoši to patiesajai vērtībai. [175. punktā](#_bookmark156) institūcija tiek īpaši mudināta atklāt kvalitatīvu informāciju par visu natūrā saņemto pakalpojumu būtību un veidu neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav atzīti. Šādas informācijas atklāšana var palīdzēt lietotājiem pamatoti izvērtēt a) šādu pakalpojumu nozīmi institūcijas mērķu sasniegšanā attiecīgajā pārskata periodā un b) institūcijas atkarību no šādiem pakalpojumiem savu mērķu sasniegšanai nākotnē.

**Īpašas informācijas atklāšana par ieņēmumiem, kas gūti, slēdzot saistošas vienošanās**

177. Institūcija atklāj visas turpinājumā norādītās summas par pārskata periodu, ja vien šīs summas nav uzrādītas atsevišķi finanšu stāvokļa pārskatā saskaņā ar citiem standartiem:

a) atzītos ieņēmumus, kuri gūti saskaņā ar saistošu vienošanos noteikumiem, kas paredz saistību izpildes pienākumus, uzrāda atsevišķi no citiem ieņēmumu avotiem un

b) jebkurus zaudējumus no vērtības samazināšanās, kas (saskaņā ar *IPSAS* 41) atzīti par debitoru parādiem vai saistošu vienošanos aktīviem un izriet no institūcijas noslēgto saistošo vienošanos instrumentiem, institūcija uzrāda atsevišķi no zaudējumiem no vērtības samazināšanās, kas izriet no citu saistošu vienošanos noteikumiem.

178. Saistību izpildes pienākumi uzliek ierobežojumus aktīvu izmantošanai, kas ietekmē institūcijas darbību. Informācija par to saistību summu, kas atzītas saistībā ar saistību izpildes pienākumiem, lietotājiem palīdz izvērtēt institūcijas spēju izmantot savus aktīvus pēc saviem ieskatiem. Institūcijas tiek mudinātas informāciju, kas jāatklāj saskaņā ar [169. punkta c) apakšpunktu](#_bookmark151), sagrupēt kategorijās.

*Ieņēmumu sagrupēšana*

179. Institūcija atzītos ieņēmumus, kas gūti saskaņā ar saistošu vienošanos instrumentiem, sagrupē kategorijās, kas ataino to, kā ekonomiskie faktori ietekmē ieņēmumu un naudas plūsmu veidu, apjomu, laiku un nenoteiktību. Institūcija, atlasot kategorijas ieņēmumu sagrupēšanai, piemēro [AG205.](#_bookmark315)–[AG207. punktā](#_bookmark319) sniegtos norādījumus.

180. Turklāt institūcija atklāj pietiekami daudz informācijas, lai finanšu pārskatu lietotāji varētu saprast saistību starp sniegto informāciju par sagrupētajiem ieņēmumiem (saskaņā ar [179. punktu](#_bookmark160)) un informāciju par ieņēmumiem, kas sniegta par katru uzrādāmo segmentu, ja institūcija piemēro *IPSAS* 18 “Informācijas sniegšana pa segmentiem”.

*Saistošu vienošanos bilances*

181. Institūcija atklāj visu turpmāk minēto informāciju:

a) debitoru parādu sākuma un beigu atlikumus, saistošas vienošanās aktīvus un saistošas vienošanās saistības saskaņā ar saistošu vienošanos noteikumiem, ja šī informācija nav citādi atsevišķi uzrādīta vai atklāta;

b) pārskata periodā atzītos ieņēmumus, kas šā perioda sākumā bija iekļauti saistošās vienošanās saistību atlikumā, un

c) pārskata periodā atzītos ieņēmumus par iepriekšējos periodos ievērotiem (vai daļēji ievērotiem) saistību izpildes pienākumiem (piemēram, izmaiņas darījuma atlīdzībā).

182. Institūcija sniedz skaidrojumu par to, kā saistību izpildes pienākumu ievērošanas laiks (skat. [184. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark162)) ir saistīts ar parasto maksājumu izpildes laiku (skat. [184. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark163)), un par šo faktoru ietekmi uz saistošās vienošanās aktīvu un saistošās vienošanās saistību bilanci. Sniegtajā skaidrojumā var izmantot kvalitatīvu informāciju.

183. Institūcija sniedz skaidrojumu par būtiskajām izmaiņām saistošās vienošanās aktīvu un saistošās vienošanās saistību bilancē pārskata periodā. Šajā skaidrojumā iekļauj kvalitatīvu un kvantitatīvu informāciju. Institūcijas saistošās vienošanās aktīvu un saistošās vienošanās saistību bilances izmaiņu piemēri ietver jebkuras no turpmāk minētajām izmaiņām:

a) izmaiņas publiskā sektora apvienošanas dēļ;

b) ieņēmumu kopējo pielāgojumu korekcijas, kas ietekmē atbilstošo saistošās vienošanās aktīvu vai saistošās vienošanās saistības, tostarp korekcijas, kas izriet no izmaiņām izpildes pakāpes novērtējumā, izmaiņām darījuma atlīdzības aplēsē (tostarp jebkādām izmaiņām novērtējumā par to, vai mainīgās atlīdzības aplēse ir ierobežota) vai saistošas vienošanās grozījumiem;

c) saistošas vienošanās aktīva vērtības samazināšanās;

d) izmaiņas termiņā, kurā tiesības uz atlīdzību kļūst beznosacījuma (t. i., saistošas vienošanās aktīvs tiek pārklasificēts par debitoru parādu), un

e) izmaiņas termiņā, kurā jāievēro saistību izpildes pienākums (t. i., lai atzītu ieņēmumus, kas izriet no saistošas vienošanās saistībām).

*Saistību izpildes pienākumi*

184. Institūcija sniedz informāciju par saviem saistību izpildes pienākumiem, kas norādīti saistošo vienošanos noteikumos, tostarp aprakstu par visu turpmāk minēto:

a) par to, kad institūcija parasti izpilda savus saistību izpildes pienākumus (piemēram, nosūtot preces, piegādājot preces, sniedzot pakalpojumus vai pabeidzot pakalpojuma sniegšanu), tostarp par to, kad saistību izpildes pienākumi tiek izpildīti attiecībā uz priekšapmaksas darījumu;

b) par nozīmīgajiem maksājuma nosacījumiem (piemēram, par to, kad maksājums parasti ir jāveic, vai saistošās vienošanās noteikumi ietver nozīmīga finansējuma komponentu, vai atlīdzības summa ir mainīga un vai mainīgās atlīdzības aplēse parasti ir ierobežota saskaņā ar [119.](#_bookmark106)–[121. punktu](#_bookmark108));

c) par to saistību izpildes pienākumu veidu, kurus institūcija ir uzņēmusies, īpaši uzsverot visus tos saistību izpildes pienākumus, kas paredz, ka citai pusei jāuzņemas saistību izpildes pienākumi (t. i., ja institūcija darbojas pārstāvja statusā);

d) par pienākumiem saistībā ar atpakaļsūtīšanu un naudas atmaksāšanu un par citiem līdzīgiem pienākumiem un

e) par garantiju veidiem un saistītajiem pienākumiem.

*Darījuma atlīdzība, kas attiecināta uz atlikušajiem saistību izpildes pienākumiem*

185. Institūcija atklāj turpmāk minēto informāciju par saviem atlikušajiem saistību izpildes pienākumiem:

a) darījuma atlīdzības kopsumma pārskata perioda beigās, kas attiecināta uz neizpildītajiem (vai daļēji neizpildītajiem) saistību izpildes pienākumiem, un

b) skaidrojums par to, kad institūcija šo atklāto summu plāno atzīt par ieņēmumiem saskaņā ar [185. punkta](#_bookmark164) [a) apakšpunktu](#_bookmark165), ko institūcija atklāj kādā no turpmāk minētajiem veidiem:

i) kvantitatīvi, izmantojot laika joslas, kas būtu vispiemērotākās, ņemot vērā atlikušo saistību izpildes pienākumu izpildes ilgumu, vai

ii) izmantojot kvalitatīvu informāciju.

186. Praktisks paņēmiens būtu noteikt, ka institūcijai nav jāatklāj [185. punktā](#_bookmark164) minētā informācija attiecībā uz kādu saistību izpildes pienākumu, ja ir izpildīts kāds no turpmāk minētajiem nosacījumiem:

a) attiecīgais saistību izpildes pienākums ir daļa no saistošas vienošanās, kuras sākotnējais paredzamais ilgums ir viens gads vai mazāk, vai

b) institūcija atzīst ieņēmumus, kas rodas saistību izpildes pienākuma ievērošanas rezultātā, saskaņā ar [AG90. punktu](#_bookmark244).

187. Institūcija sniedz kvalitatīvu skaidrojumu par to, vai tā piemēro [186. punktā](#_bookmark166) minēto praktisko paņēmienu un vai kāda atlīdzības summa saskaņā ar saistošu vienošanos noteikumiem nav iekļauta darījuma atlīdzībā un tāpēc nav iekļauta informācijā, kas atklāta saskaņā ar [185. punktu](#_bookmark164). Piemēram, darījuma atlīdzības aplēsē nav iekļautas aplēstās mainīgās atlīdzības summas, kas ir ierobežotas (skat. [119.](#_bookmark106)–[121. punktu](#_bookmark108)).

*Nozīmīgi spriedumi šā standarta piemērošanā*

Saistību izpildes pienākumu ievērošanas laika noteikšana

188. Par tiem saistību izpildes pienākumiem, kurus institūcija pilda laika gaitā, tā atklāj turpmāk minēto informāciju:

a) ieņēmumu atzīšanai izmantotās metodes (piemēram, izmantoto rezultātu novērtēšanas metožu un ieguldījuma novērtēšanas metožu apraksts un tas, kā šīs metodes tiek piemērotas) un

b) skaidrojums par to, kāpēc izmantotās metodes nodrošina precīzu preču vai pakalpojumu izmantošanas vai pārvedumu atainojumu.

189. Attiecībā uz tiem saistību izpildes pienākumiem, kas tiek izpildīti kādā noteiktā brīdī, institūcija atklāj informāciju par nozīmīgiem spriedumiem, kas izdarīti, novērtējot, vai saistību izpildes pienākums ir ievērots.

Darījuma atlīdzības un uz saistību izpildes pienākumiem attiecināto summu noteikšana

190. Institūcija atklāj informāciju par metodēm, ievaddatiem un pieņēmumiem, kas izmantoti visam turpmāk minētajam:

a) darījuma atlīdzības noteikšanai, kas ietver, bet neaprobežojas ar mainīgas atlīdzības aplēsi, atlīdzības summas koriģēšanu atbilstoši naudas vērtības laikā ietekmei un bezskaidras naudas atlīdzības apmēra noteikšanu;

b) novērtēšanai, vai mainīgās atlīdzības aplēse ir ierobežota;

c) darījuma atlīdzības attiecināšanai, tostarp apsolīto preču vai pakalpojumu atsevišķu vērtību aplēsei un atlaižu un mainīgas atlīdzības attiecināšanai noteiktai saistošās vienošanās daļai (ja atbilstīgi), un

d) ar atpakaļsūtīšanu un naudas atmaksāšanu saistītu pienākumu un citu līdzīgu pienākumu novērtēšanai.

*Aktīvi, kas atzīti no izmaksām, kuras radušās, lai panāktu saistošas vienošanās noslēgšanu ar resursu nodrošinātāju vai to izpildītu*

191. Institūcija apraksta abus šos aspektus:

a) spriedumus, kas izdarīti, nosakot to izmaksu summu, kas radušās, lai panāktu saistošas vienošanās noslēgšanu ar resursu nodrošinātāju vai to izpildītu (saskaņā ar [148.](#_bookmark136) vai [152. punktu](#_bookmark138)), un

b) metodi, ko tā izmanto, lai noteiktu amortizāciju katrā pārskata periodā.

192. Institūcija atklāj visu turpmāk minēto informāciju:

a) to aktīvu beigu atlikumus, kas atzīti no izmaksām, kuras radušās, lai panāktu saistošas vienošanās noslēgšanu ar resursu nodrošinātāju vai to izpildītu (saskaņā ar [148.](#_bookmark136) vai [152. punktu](#_bookmark138)), atbilstoši galvenajām aktīvu kategorijām (piemēram, izmaksas, kas radušās, lai panāktu saistošas vienošanās noslēgšanu ar resursu nodrošinātāju, izmaksas, kas radušās līdz saistošās vienošanās noslēgšanai, un struktūras izmaksas) un

b) amortizācijas summu un jebkurus zaudējumus no vērtības samazināšanās, kas atzīti attiecīgajā pārskata periodā.

*Praktiski paņēmieni*

193. Ja institūcija izvēlas izmantot praktisko paņēmienu, kas ieteikts vai nu [126. punktā](#_bookmark114) (par būtiska finansēšanas komponenta pastāvēšanu), vai [151. punktā](#_bookmark137) (par papildu izmaksām, kas saistītas ar saistošas vienošanās panākšanu), tā atklāj šo faktu.

**Spēkā stāšanās diena un pāreja**

**Spēkā stāšanās diena**

194. **Institūcija šo standartu piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Atļauta agrāka piemērošana. Ja institūcija piemēro šo standartu agrāk, tā par to informē.**

195. Kad institūcija pieņem *IPSAS* standartu uzkrāšanas principu grāmatvedībā, kas noteikts *IPSAS* 33 “Starptautiskā publiskā sektora grāmatvedības standartu uzkrāšanas principa grāmatvedībā pirmreizēja pieņemšana” finanšu pārskatu sniegšanai pēc šā spēkā stāšanās datuma, šis standarts attiecas uz institūcijas gada finanšu pārskatiem par periodiem, kas sākas *IPSAS* standartu pieņemšanas dienā vai pēc tās.

**Pāreja**

196. [197.](#_bookmark180)–[203. punktā](#_bookmark187) noteikto pārejas prasību vajadzībām:

a) sākotnējās piemērošanas datums ir tā pārskata perioda sākums, kurā institūcija pirmo reizi piemēro šo standartu, un

b) izpildīta saistoša vienošanās ir saistoša vienošanās, kurai:

i) institūcija ir izpildījusi visus nosacījumus, kuri identificēti saskaņā ar *IPSAS* 23 “Ieņēmumi ar maiņu nesaistītos darījumos (nodokļi un pārvedumi)”, vai

ii) institūcija ir izpildījusi visus savus solījumus, kas identificēti saskaņā ar *IPSAS* 9 “Ieņēmumi no maiņas darījumiem” un *IPSAS* 11 “Būvlīgumi”.

197. Institūcija piemēro šo standartu, izmantojot vienu no turpmāk minētajām divām metodēm:

a) retrospektīvi attiecībā uz katru iepriekšējo pārskata periodu, kas uzrādīts saskaņā ar *IPSAS* 3, ievērojot [199. punktā](#_bookmark183) minētos paņēmienus, vai

b) retrospektīvi, ņemot vērā šā standarta sākotnējās piemērošanas kumulatīvo ietekmi, kas atzīta tā sākotnējās piemērošanas dienā saskaņā ar [201.](#_bookmark186)–[203. punktu](#_bookmark187).

198. Neatkarīgi no *IPSAS* 3 33. punkta prasībām institūcijai šā standarta pirmajā piemērošanas reizē ir jāuzrāda tikai *IPSAS* 3 33. punkta f) apakšpunktā norādītā kvantitatīvā informācija par to ikgadējo posmu, kas noslēdzies tieši pirms šā standarta pirmā ikgadējā posma (“iepriekšējais posms”), un vienīgi tad, ja institūcija šo standartu piemēro retrospektīvi saskaņā ar [197. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark181). Institūcija var sniegt šādu informāciju arī par kārtējo periodu vai par agrākiem salīdzinošajiem periodiem, taču tai nav pienākuma šādi rīkoties.

199. Piemērojot šo standartu retrospektīvi saskaņā ar [197. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark181), institūcija var izmantot vienu vai vairākus no turpmāk minētajiem praktiskajiem paņēmieniem:

a) attiecībā uz izpildītiem saistošu vienošanos instrumentiem institūcijai nav atkārtoti jānorāda tās saistošās vienošanās, kas:

i) ir sākušās un beigušās vienā un tajā pašā gada pārskata periodā vai

ii) ir izpildītas saistošas vienošanās agrākā uzrādītā posma sākumā;

b) attiecībā uz izpildītiem saistošu vienošanos instrumentiem, kuros noteikta mainīga atlīdzība, institūcija var izmantot darījuma atlīdzības summu attiecīgās saistošās vienošanās pabeigšanas dienā, nevis aplēst mainīgās atlīdzības summas salīdzināmajos pārskata periodos;

c) attiecībā uz tiem saistošu vienošanos instrumentiem, kas grozīti pirms agrākā uzrādītā posma sākuma, institūcijai retrospektīvi nav atkārtoti jānorāda saistošā vienošanās to saistošas vienošanās grozījumu gadījumā, kas ir saskaņā ar [65.](#_bookmark51)–[66. punktu](#_bookmark52). Tā vietā institūcija atspoguļo visu to grozījumu kopējo ietekmi, kas izdarīti pirms agrākā uzrādītā posma sākuma, kad tā:

i) identificē ievērotos un neievērotos saistību izpildes pienākumus;

ii) nosaka darījuma atlīdzību un

iii) attiecina darījuma atlīdzību uz ievērotajiem un neievērotajiem saistību izpildes pienākumiem;

d) attiecībā uz visiem pārskata periodiem, kas uzrādīti pirms sākotnējās piemērošanas dienas, institūcijai nav jāatklāj darījuma atlīdzības summa, kas attiecināta uz atlikušajiem saistību izpildes pienākumiem, un jāsniedz skaidrojums par to, kad tā plāno atzīt šo summu kā ieņēmumus.

200. Attiecībā uz jebkuru no [199. punktā](#_bookmark183) minētajiem praktiskajiem paņēmieniem, ko institūcija izmanto, tā attiecīgo paņēmienu konsekventi piemēro visiem saistošo vienošanos instrumentiem visos uzrādītajos pārskata periodos. Turklāt institūcija atklāj visu turpmāk minēto informāciju:

a) izmantoto paņēmienu un

b) ciktāl tas ir saprātīgi iespējams, paredzētās ietekmes kvalitatīvu novērtējumu katram no šiem paņēmieniem.

201. Ja institūcija izvēlas piemērot šo standartu retrospektīvi saskaņā ar [197. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark182), tā atzīst šā standarta pirmās piemērošanas kumulatīvo ietekmi, attiecīgi koriģējot tā gada pārskata perioda, kas ietver sākotnējās piemērošanas dienu, uzkrātā pārpalikuma (vai attiecīgi cita neto aktīvu/pašu kapitāla komponenta) sākuma bilanci. Saskaņā ar šo pārejas metodi institūcija var izvēlēties piemērot šo standartu retrospektīvi tikai attiecībā uz to saistošo vienošanos instrumentiem, kas ir neizpildītas saistošas vienošanās sākotnējās piemērošanas dienā (piemēram, 20XX. gada 1. janvārī institūcijai, kuras gada beigas ir 31. decembris).

202. Institūcija, kas šo standartu piemēro retrospektīvi saskaņā ar [197. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark182), var izmantot arī [199. punkta c) apakšpunktā](#_bookmark184) aprakstīto paņēmienu vai nu:

a) attiecībā uz visiem tiem saistošas vienošanās grozījumiem, kas izdarīti pirms agrākā uzrādītā posma sākuma, vai

b) attiecībā uz visiem tiem saistošas vienošanās grozījumiem, kas izdarīti pirms sākotnējās piemērošanas dienas.

Ja institūcija izmanto šo praktisko paņēmienu, tā to konsekventi piemēro visiem saistošu vienošanos instrumentiem un atklāj [200. punktā](#_bookmark185) prasīto informāciju.

203. Attiecībā uz pārskata periodiem, kas ietver sākotnējās piemērošanas dienu, institūcija papildus atklāj informāciju par abiem turpmāk minētajiem jautājumiem, ja šo standartu piemēro retrospektīvi saskaņā ar [197. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark182):

a) summa, par kādu pašreizējā pārskata periodā šā standarta piemērošana ietekmē katru finanšu pārskata budžeta posteni, salīdzinot ar *IPSAS* 9, *IPSAS* 11 un *IPSAS* 23 piemērošanu, un

b) skaidrojums par būtisko konstatēto izmaiņu iemesliem.

**Citu standartu atsaukšana**

204. Šis standarts aizstāj šādus standartus:

a) *IPSAS* 9, kas izdots 2001. gadā;

b) *IPSAS* 11, kas izdots 2001. gadā, un

c) *IPSAS* 23, kas izdots 2006. gadā.

*IPSAS* 9, *IPSAS* 11 un *IPSAS* 23 turpina piemērot līdz brīdim, kad piemēro vai kad stājas spēkā *IPSAS* 47, atkarībā no tā, kurš no šiem notikumiem notiek agrāk.

**A papildinājums**

**Piemērošanas norādījumi**

*Šis papildinājums ir IPSAS 47 neatņemama daļa.*

AG1. Šie piemērošanas norādījumi ir sakārtoti šādās kategorijās:

a) darbības joma ([AG2.](#_bookmark192)–[AG9. punkts](#_bookmark195));

b) definīcijas ([AG10.](#_bookmark196)–[AG12. punkts](#_bookmark197));

c) ieņēmumu darījuma identificēšana ([AG13.](#_bookmark198)–[AG31. punkts](#_bookmark206));

i) izpildāmība ([AG14.](#_bookmark199)–[AG25. punkts](#_bookmark202));

ii) vienošanās puses ([AG26.](#_bookmark203)–[AG31. punkts](#_bookmark206));

d) ieņēmumi no darījumiem, slēdzot saistošas vienošanās ([AG32.](#_bookmark207)–[AG138. punkts](#_bookmark276));

i) saistošo vienošanos uzskaites modeļa kritēriji ([AG32.](#_bookmark207)–[AG39. punkts](#_bookmark211));

ii) saistošas vienošanās noteikumu pārkāpums ([AG40.](#_bookmark212)–[AG42. punkts](#_bookmark213));

iii) saistību izpildes pienākumu identificēšana saistošas vienošanās noteikumos ([AG43.](#_bookmark214)– [AG56. punkts](#_bookmark218));

iv) ieņēmumu sākotnējā atzīšana ([AG57.](#_bookmark219)–[AG58. punkts](#_bookmark220));

v) saistību pastāvēšana un atzīšana ([AG59.](#_bookmark221)–[AG62. punkts](#_bookmark222));

vi) saistību izpildes pienākumu ievērošana ([AG63.](#_bookmark223)–[AG81. punkts](#_bookmark239));

vii) resursu nodrošinātāja akcepts institūcijas preču vai pakalpojumu pārvedumam ([AG82.](#_bookmark240)–[AG85. punkts](#_bookmark241));

viii) izpildes pakāpes novērtējuma metodes pilnīgai saistību izpildes pienākuma ievērošanai ([AG86.](#_bookmark242)–[AG95. punkts](#_bookmark247));

ix) atgriešanas tiesības saistībā ar preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei ([AG96.](#_bookmark248)–[AG103. punkts](#_bookmark250));

x) atlīdzība, kas maksājama resursu nodrošinātājam par preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei ([AG104.](#_bookmark251)–[AG106. punkts](#_bookmark252));

xi) atlaides piešķiršana preču vai pakalpojumu nodošanai citai pusei ([AG107.](#_bookmark253)–[AG109. punkts](#_bookmark256));

xii) atsevišķās vērtības noteikšana ([AG110. punkts](#_bookmark257));

xiii) garantijas citai pusei pārvestām precēm vai pakalpojumiem ([AG111.](#_bookmark258)– [AG116. punkts](#_bookmark259));

xiv) atlīdzība principālam salīdzinājumā ar atlīdzību pārstāvim ([AG117.](#_bookmark260)–[AG125. punkts](#_bookmark268));

xv) resursu nodrošinātāja iespējas attiecībā uz papildu precēm vai pakalpojumiem ([AG126.](#_bookmark269)– [AG130. punkts](#_bookmark271));

xvi) resursu nodrošinātāju neizmantotās tiesības ([AG131.](#_bookmark272)–[AG134. punkts](#_bookmark273));

xvii) neatmaksājamas avansa maksas (un dažas ar to saistītās izmaksas) par preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei ([AG135.](#_bookmark274)–[AG138. punkts](#_bookmark276));

e) principu piemērošana konkrētiem darījumiem ([AG139.](#_bookmark277)–[AG202. punkts](#_bookmark312));

i) kapitāla pārvedumi ([AG140.](#_bookmark278)–[AG142. punkts](#_bookmark279));

ii) pakalpojumi natūrā ([AG143.](#_bookmark280)–[AG149. punkts](#_bookmark282));

iii) ķīlas ([AG150. punkts](#_bookmark283));

iv) avansa pārvedumu saņemšana ([AG151. punkts](#_bookmark284));

v) koncesiju aizņēmumi ([AG152.](#_bookmark285)–[AG153. punkts](#_bookmark286));

vi) nodoto aktīvu novērtēšana ([AG154. punkts](#_bookmark287));

vii) parādu atlaišana un saistību pārņemšana ([AG155.](#_bookmark288)–[AG158. punkts](#_bookmark289));

viii) naudas sodi ([AG159.](#_bookmark290)–[AG160. punkts](#_bookmark291));

ix) novēlējumi ([AG161.](#_bookmark292)–[AG163. punkts](#_bookmark293));

x) dāvinājumi un ziedojumi, tostarp preces natūrā ([AG164.](#_bookmark294)–[AG167. punkts](#_bookmark296));

xi) licencēšana ([AG168.](#_bookmark297)–[AG182. punkts](#_bookmark304));

xii) pārdošanas ar atpirkšanu līgumi ([AG183.](#_bookmark305)–[AG196. punkts](#_bookmark308));

xiii) nosūtīšanas kārtība ([AG197.](#_bookmark309)–[AG198. punkts](#_bookmark310));

xiv) priekšapmaksas darījumi ([AG199.](#_bookmark311)–[AG202. punkts](#_bookmark312)) un

f) informācijas atklāšana ([AG203.](#_bookmark313)–[AG207. punkts](#_bookmark319));

i) sagrupētas informācijas atklāšana par ieņēmumiem ([AG205.](#_bookmark315)–[AG207. punkts](#_bookmark319)).

**Darbības joma (**[**3. punkts**](#_bookmark4)**)**

AG2. Šā standarta darbības joma ir vērsta uz principu un prasību noteikšanu ieņēmumu darījumu uzskaitē. Ieņēmumi var tikt gūti vai nu no darījumiem, uz kuriem neattiecas saistošas vienošanās, vai no darījumiem, kuriem piemēro saistošas vienošanās. [4. punktā](#_bookmark7) sniegtajās definīcijās ir noteikti standarta darbības jomas piemērošanas pamatelementi.

AG3. Lai gan nodokļi ir galvenais ieņēmumu avots daudzām valdībām, citas valsts sektora institūcijas paļaujas uz pārvedumiem (dažkārt dēvētām par dotācijām) un citiem finansējuma avotiem. Šo ieņēmumu piemēri ir šādi (šis uzskaitījums nav pilnīgs):

a) nodokļi;

b) pārvedumi (skaidrā vai bezskaidrā naudā), tostarp parādu atlaišana, soda naudas, novēlējumi, dāvinājumi, ziedojumi, preces natūrā, pakalpojumi natūrā un saņemto koncesiju aizdevumu ārpustirgus daļa, un

c) kapitāla pārvedumi.

AG4. Šajā standartā ir noteikta ar saistošas vienošanās panākšanu un izpildi saistīto pieauguma izmaksu uzskaite, ja šīs izmaksas neietilpst neviena cita standarta darbības jomā (skat. [148.](#_bookmark136)–[161. punktu](#_bookmark145)). Institūcija tos punktus piemēro tikai izmaksām, kuras attiecas uz tādu saistošu vienošanos (vai šīs saistošās vienošanās daļu), kas ietilpst šā standarta darbības jomā.

*Darbības jomas izņēmumi*

AG5. Par ieņēmumiem neuzskata peļņu no standartu *IPSAS* 16 “Ieguldījuma īpašums”, *IPSAS* 31 “Nemateriālie aktīvi” vai *IPSAS* 45 “Pamatlīdzekļi” darbības jomā ietilpstošu nefinanšu aktīvu pārdošanas, kas nav institūcijas darbības rezultāts. Tomēr šajā standartā ietvertos atzīšanas un novērtēšanas principus var piemērot, lai uzskaitītu šādu aktīvu realizāciju.

AG6. Šis standarts nav piemērojams publiskā sektora apvienošanai. Valdības var reorganizēt publisko sektoru, apvienojot dažas publiskā sektora institūcijas un sadalot citas institūcijas divās vai vairākās atsevišķās institūcijās. Publiskā sektora apvienošana notiek tad, ja tiek apvienotas divas vai vairākas darbības, lai izveidotu vienu institūciju, kas sniedz pārskatus. Šāda pārstrukturēšana parasti neietver gadījumus, kad viena institūcija iegādājas citu uzņēmumu vai institūciju, bet tās rezultātā kāda jauna vai jau esoša institūcija var iegādāties visus cita uzņēmuma vai institūcijas aktīvus un saistības. Publiskā sektora apvienošanas gadījumus uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 40 “Publiskā sektora apvienošanas gadījumi”.

AG7. To resursu nodošana, kas atbilst īpašnieku ieguldījumu definīcijai, ieņēmumus neradīs. Īpašnieku ieguldījumi ir definēti *IPSAS* 1 “Finanšu pārskatu sagatavošana”. Lai darījumu varētu kvalificēt kā īpašnieku ieguldījumu, tam jābūt šajā definīcijā noteiktajām īpašībām un ir jāņem vērā darījuma būtība, nevis forma. Īpašnieku ieguldījumu var apliecināt, piemēram:

a) oficiāli piešķirtas pilnvaras ieguldītājam vai to kontrolējošajai institūcijai veikt pārvedumu (vai šādu pārvedumu kategoriju), kas vai nu pirms ieguldījuma veikšanas, vai ieguldījuma veikšanas laikā ir daļa no saņēmēja iemaksātajiem līdzekļiem neto aktīvos/pašu kapitālā;

b) formāla vienošanās attiecībā uz ieguldījumu, ar kuru ir noteikta vai palielināta esoša finansiāla līdzdalība saņēmēja neto aktīvos/pašu kapitālā, kas ir pārdodama, pārvedama vai atmaksājama, vai

c) tādu pašu kapitāla instrumentu emisija saistībā ar ieguldījumu, kas ir pārdodami, nododami vai atmaksājami.

AG8. Vienošanās, kurās a) nosaka, ka institūcija, kas nodrošina resursus, saņēmējas institūcijas darbības laikā ir tiesīga saņemt daļu no nākotnes saimnieciskajiem labumiem vai pakalpojumu potenciāla vai gadījumā, ja saņēmēja institūcija tiek likvidēta, daļu no summas, par kādu aktīvu summa pārsniedz saistību summu, vai b) norāda, ka institūcija, kas nodrošina resursus, iegūst pārdodamu, apmaināmu, pārvedamu vai atmaksājamu finansiālu līdzdalību saņēmējā institūcijā, būtībā ir vienošanās par īpašnieku ieguldījumu.

AG9. Ja, neraugoties uz darījuma formu, pēc būtības tas nepārprotami ir aizdevums vai cita veida saistības, vai ieņēmumi, institūcija atzīst tos par tādiem un, ja tas ir būtiski, atklāj atbilstošu informāciju vispārīgo finanšu pārskatu piezīmēs. Piemēram, ja darījums tiek uzskatīts par īpašnieku ieguldījumu, taču tajā ir norādīts, ka institūcija maksās resursu nodrošinātājam noteiktas daļas no peļņas, atgriežot šā resursu nodrošinātāja ieguldījumu noteiktā laikā nākotnē, šis darījums vairāk atgādina aizdevumu. Attiecībā uz līguma noteikumiem institūcija, nošķirot saistības no īpašnieku ieguldījumiem, ņem vērā arī norādījumus, kas sniegti *IPSAS* 28 “Finanšu instrumenti.Noformējums”.

**Definīcijas (**[**4.**](#_bookmark7)**–**[**8. punkts**](#_bookmark10)**)**

*Saistoša vienošanās*

AG10. Saistoša vienošanās ir vienošanās, kas šīs vienošanās pusēm piešķir gan izpildāmas tiesības, gan izpildāmus pienākumus. Līgums ir viens no saistošas vienošanās veidiem. Katra saistošās vienošanās puse ir labprātīgi noslēgusi attiecīgo vienošanos un spēj izpildīt savas attiecīgās tiesības un pienākumus, kas tai piešķirti ar šo vienošanos.

AG11. Šajā standartā noteikta atsevišķu saistošo vienošanos uzskaites veikšana. Tomēr praktisks paņēmiens būtu noteikt, ka institūcija šo standartu var piemērot saistošo vienošanos (vai saistību izpildes pienākumu) portfelim ar līdzīgām īpašībām, ja institūcija pamatoti paredz, ka ietekme, ko finanšu pārskatos radīs šā standarta piemērošana attiecīgajam portfelim, būtiski neatšķirsies no šā standarta piemērošanas atsevišķiem saistošu vienošanos instrumentiem (vai saistību izpildes pienākumiem) attiecīgajā portfelī. Veicot portfeļa uzskaiti, institūcija izmanto aplēses un pieņēmumus, kas atspoguļo portfeļa lielumu un sastāvu.

AG12. Par saistošu vienošanos pastāvēšanu var liecināt vairāki apstākļi. Saistoša vienošanās bieži, bet ne vienmēr, ir sagatavota rakstiski pušu savstarpēja līguma vai pušu apspriedes protokola formā. Saistošā vienošanās var izrietēt no juridiskiem līgumiem vai citiem līdzvērtīgiem līdzekļiem, piemēram, no likumā noteiktiem mehānismiem (piemēram, likumdošanas vai izpildvaras pilnvarojuma un/vai kabineta vai ministrijas norādījumiem). Likumdošanas vai izpildvaras iestāde var izveidot izpildāmas vienošanās, kas ir līdzīgas līguma noteikumiem, vai nu atsevišķi, vai saistībā ar juridiskiem līgumiem starp pusēm.

**Ieņēmumu darījuma identificēšana (**[**9.**](#_bookmark12)**–**[**15. punkts**](#_bookmark16)**)**

AG13. Institūcija, piemērojot šo standartu, izvērtē sava ieņēmumu darījuma noteikumus un visus būtiskos faktus un apstākļus. Institūcija šo standartu, tostarp jebkurus praktiskos paņēmienus, konsekventi piemēro visiem darījumiem ar līdzīgām īpašībām un līdzīgos apstākļos.

*Izpildāmība*

AG14. Saistošas vienošanās definīcijai atbilst tās vienošanās noteikumos noteiktās savstarpēji atkarīgās tiesības un pienākumi, kas ir izpildāmi. Izpildāmību var nodrošināt ar dažādiem mehānismiem, ciktāl šis vai šie mehānismi nodrošina institūcijai iespēju izpildīt saistošās vienošanās noteikumus un pieprasīt vienošanās pusēm izpildīt tām noteiktos pienākumus. Institūcijai jānosaka, vai vienošanās ir izpildāma, pamatojoties uz to, vai katra tajā iesaistītā institūcija spēj izpildīt savas tiesības un pienākumus. Institūcija novērtē izpildāmību gan sākumā, gan tad, kad kādas būtiskas ārējas izmaiņas liecina par to, ka var būt mainījusies šīs vienošanās izpildāmība.

AG15. Tā kā izpildāmība var izrietēt no dažādiem mehānismiem, institūcijai objektīvi jānovērtē visi būtiskie faktori, lai noteiktu, vai vienošanās ir izpildāma. Dažās jurisdikcijās publiskā sektora institūcijas nevar uzņemties juridiskus pienākumus, jo tām nav atļauts slēgt līgumus savā vārdā, tomēr pastāv alternatīvi procesi, kam ir tiesiskam regulējumam līdzvērtīga iedarbība (kas raksturoti kā izpildāmi ar līdzvērtīgiem līdzekļiem). Lai vienošanās būtu izpildāma ar “līdzvērtīgiem līdzekļiem”, ir nepieciešams tāds ārpus tiesību sistēmas esošs izpildes mehānisms, kas ir līdzīgs likuma spēkam, bet pēc būtības nav juridisks, lai konstatētu resursu nodrošinātāja tiesības pieprasīt institūcijai izpildīt nolīgto pienākumu vai pienākuma nepildīšanas gadījumā pret to vērst tiesiskās aizsardzības līdzekļus. Tāpat ir nepieciešams mehānisms ārpus tiesību sistēmām, kas ir līdzīgs likuma spēkam, bet pēc būtības nav juridisks, lai konstatētu institūcijas tiesības pieprasīt resursu nodrošinātājam samaksāt nolīgto atlīdzību. Tādējādi institūcijai ir jāidentificē un jānovērtē visi būtiskie faktori, apsverot juridiskos vai līdzvērtīgos līdzekļus, ar kuriem iesaistītās puses izpilda katras savas attiecīgās tiesības un pienākumus saskaņā ar vienošanos.

AG16. Publiskajā sektorā vienošanās ir izpildāma, ja katra no vienošanās pusēm spēj izpildīt savas attiecīgās tiesības un pienākumus. Vienošanās ir izpildāma, ja līgums ietver:

a) skaidri noteiktas tiesības un pienākumus katrai iesaistītajai pusei un

b) katras iesaistītās puses pienākumu nepildīšanas gadījumā tiesiskās aizsardzības līdzekļus, kas ir īstenojami, izmantojot norādītos izpildes mehānismus.

AG17. Kad institūcija novērtē izpildāmību, tai jāapsver, kādā veidā norādītie izpildāmības mehānismi ar juridiskiem vai līdzvērtīgiem līdzekļiem paredz netiešas vai tiešas sekas jebkurai pusei vai pusēm, kas nepilda savu(-s) pienākumu(-s). Ja institūcija nespēj noteikt, kā norādītie izpildāmības mehānismi būtībā ļautu tai panākt, ka pārējās vienošanās puses tiek sauktas pie atbildības savu pienākumu neizpildes gadījumā, attiecīgā vienošanās nav izpildāma un neatbilst saistošas vienošanās definīcijai.

AG18. Izpildāmība izriet no tiesību ierobežojuma tiesību sistēmā, tostarp ar juridiskiem līdzekļiem (ko izpilda attiecīgās jurisdikcijas tiesās, kā arī no tiesas nolēmumu un judikatūras prioritātes, lai panāktu vienošanās noteikumu ievērošanu), vai arī izpilde tiek panākta ar līdzvērtīgiem līdzekļiem (normatīviem aktiem, tostarp tiesību aktiem, izpildvaras un ministru kabineta vai ministrijas norādījumiem).

AG19. Izpildvara (dažreiz dēvēta par izpildes kārtību) ir pilnvaras, kas piešķirtas kādam vienam valdības administrācijas loceklim vai vairākiem izvēlētiem locekļiem, lai izstrādātu tiesību aktus bez nepieciešamības tos ratificēt visiem deputātiem. Var uzskatīt, ka izpildes mehānisms ir derīgs, ja šāds rīkojums ir izdots, uzdodot institūcijai izpildīt vienošanās notikumos paredzētos pienākumus.

AG20. Ministru kabineta vai ministriju rīkojumi var radīt izpildes mehānismu starp dažādām valsts pārvaldes iestādēm vai dažādiem pārvaldes līmeņiem vienā un tajā pašā valsts struktūrā. Piemēram, ministra vai valsts pārvaldes iestādes rīkojums valdības kontrolētai institūcijai izpildīt vienošanās instrumentā noteiktos pienākumus, var būt izpildāms. Katrai pusei ir jāspēj izpildīt gan tiesības, gan pienākumi, kas tai noteikti vienošanās instrumentā, lai šī vienošanās atbilstu saistošas vienošanās definīcijai. Katrai pusei ir jābūt spējām un pilnvarām piespiest otru pusi vai puses izpildīt vienošanās instrumentā norādītos solījumus vai pieprasīt izmaksāt kompensāciju, ja šie solījumi netiek pildīti.

AG21. Suverēnās tiesības ir tiesības izstrādāt, grozīt un atcelt tiesību normas. Šīs tiesība pašas nenozīmē izpildāmas tiesības un pienākumus šā standarta piemērošanas vajadzībām. Tomēr, ja suverēno tiesību izmantošana vienošanās noteikumos ir sīki aprakstīta kā līdzeklis, ar kuru institūciju var piespiest izpildīt pienākumus, tā rezultātā var tikt izveidots derīgs izpildes mehānisms.

AG22. Institūcija var uzskatīt, ka tā ir spiesta pildīt vienošanās noteikumos paredzētos pienākumus tāpēc, ka pastāv risks, ka nākotnē tā nesaņems finansējumu no otras puses. Kopumā iespēja nākotnē samazināt vai aizturēt finansējumu, uz kuru institūcijai pašlaik nav tiesību, saistībā ar šo standartu netiktu uzskatīta par derīgu izpildes mehānismu, jo resursu nodrošinātājam nav pienākuma nodrošināt šādu finansējumu. Tomēr, ja institūcijai pašlaik ir tiesības nākotnē saņemt finansējumu saskaņā ar kādu citu saistošu vienošanos un šīs citas saistošās vienošanās nosacījumi īpaši pieļauj finansējuma samazināšanu nākotnē tad, ja tiek pārkāptas citas vienošanās, šādu finansējuma samazināšanu nākotnē varētu apsvērt kā derīgu izpildes mehānismu.

AG23. To, vai turpmākā finansējuma samazināšana nākotnē būtu izpildes mehānisms, institūcija izvērtē, pamatojoties uz faktiem un apstākļiem. Galvenie faktori, kas var liecināt par to, ka resursu nodrošinātājs nākotnē samazinās finansējumu, ja tiks pārkāpti citas saistošas vienošanās noteikumos dotie solījumi, ir resursu nodrošinātāja spēja samazināt nākotnes finansējumu un tas, vai resursu nodrošinātājs šādi jau ir rīkojies iepriekš.

AG24. Resursu nodrošinātāja (piemēram, valdības) paziņojums par nodomu vai publisks paziņojums par naudas tērēšanu vai preču un/vai pakalpojumu piegādi noteiktā veidā pats par sevi nav izpildāma vienošanās šā standarta vajadzībām. Šāds paziņojums būtībā ir vispārīgs un nerada saistošu vienošanos starp resursu nodrošinātāju un institūciju (resursu saņēmēju).

AG25. Dažās jurisdikcijās vienošanās instrumentos, kas paredzēti tiesību un pienākumu izpildei, var tikt iekļauti īpaši noteikumi, taču vēsturiski tie nav tikuši izpildīti. Ja iepriekšējā pieredze ar resursu nodrošinātāju liecina par to, ka tas pārkāpumu gadījumos nekad neizpilda vienošanās noteikumus, institūcija var secināt, ka vienošanās noteikumi nav būtiski, un var norādīt, ka šādi noteikumi būtībā neuzliek otrai institūcijai pienākumu uzņemties atbildību un ka vienošanās netiek uzskatīta par izpildāmu. Tomēr, ja institūcijai nav pieredzes ar resursu nodrošinātāju vai tā iepriekš nav pārkāpusi noteikumus, kas būtu mudinājis resursu nodrošinātāju izpildīt vienošanos, un ja tai nav pierādījumu par pretējo, institūcija pieņem, ka resursa nodrošinātājs izpildīs šos noteikumus, un vienošanās tiek uzskatīta par izpildāmu. Institūcijai jebkāda iepriekšējā izpildes vēsture jāņem vērā kā viens no būtiskajiem faktoriem savā vispārējā izpildāmības novērtējumā un novērtējumā par to, vai institūcijas var objektīvi saukt pie atbildības saistībā ar tiesībām un pienākumiem, kam tās piekritušas vienošanās noteikumos.

*Vienošanās puses*

AG26. Publiskajā sektorā vienošanās bieži slēdz divas vai vairākas puses. Lai vienošanās atbilstu saistošas vienošanās definīcijai šā standarta vajadzībām, vismaz divām vienošanās pusēm ir jābūt savām tiesībām un pienākumiem, ko tām paredz šī vienošanās, un iespējai izpildīt šīs tiesības un pienākumus.

AG27. Publiskajam sektoram raksturīgos darījumos, slēdzot saistošas vienošanās, resursu nodrošinātājs ir puse, kas institūcijai sniedz atlīdzību par saistošās vienošanās noteikumos norādītajām precēm vai pakalpojumiem, bet ne vienmēr ir puse, kas saņem šīs preces vai pakalpojumus. Resursu nodrošinātājs var institūcijai sniegt atlīdzību, lai tā:

a) iekšēji izmantotu resursus preču vai pakalpojumu radīšanai. Šādos gadījumos resursu nodrošinātājs pretī tiešā veidā nesaņem nekādas preces, pakalpojumus vai citus aktīvus;

b) veiktu noteiktu preču vai pakalpojumu pārvedumu resursu nodrošinātājam. Šajos gadījumos resursu nodrošinātājs ir pircējs[[7]](#footnote-8), kurš saskaņā ar saistošu vienošanos savam patēriņam saņem tādas preces vai pakalpojumus, kas ir šīs institūcijas darbības rezultāts, vai

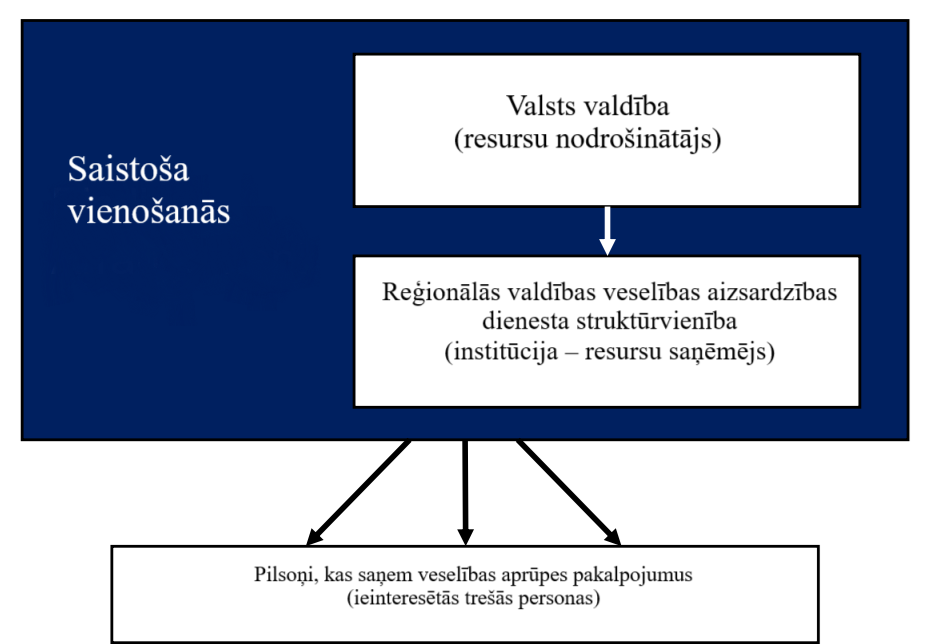
c) veiktu noteiktu preču vai pakalpojumu pārvedumu ieinteresētajai trešajai personai. Daudzpusēju vienošanās instrumentu gadījumos (apspriesti turpmāk) resursa nodrošinātājs ir noslēdzis saistošu vienošanos ar institūciju un nodrošina tai atlīdzību par preču vai pakalpojumu piegādi ieinteresētajai trešajai personai. Piemēram, ja centrālā valdība piešķir finansējumu reģionālajam veselības departamentam kaulu blīvuma skrīninga veikšanai pilsoņiem, kas vecāki par 55 gadiem, centrālā valdība ir resursu nodrošinātājs un pilsoņi ir ieinteresētās trešās personas. Resursu nodrošinātājs var pieprasīt šo preču vai pakalpojumu piegādi vai vērsties pret institūciju tiesā, ja saistošajā vienošanās instrumentā sniegtie solījumi nav izpildīti.

AG28. Tas nozīmē, ka institūcijai, kas saņem atlīdzību (resursu saņēmējam), ir vismaz jāspēj panākt finansējuma (atlīdzības) solījuma izpildi un institūcijai, kas nodrošina finansējumu (resursu nodrošinātājam), ir jāspēj piespiest institūciju, kas saņem atlīdzību, izpildīt pienākumus, ko tā ir uzņēmusies. Saistošas vienošanās minimālā divvirzienu izpildāmība ir ilustrēta turpmāk parādītajā diagrammā:

A close-up of a text

Description automatically generated

AG29. Puses, kuras norādītas saistošās vienošanās noteikumos un kurām nav izpildāmu tiesību un pienākumu, ir ieinteresētās trešās personas. Vairāku pušu saistošu vienošanos ieinteresētajām trešajām personām nav nekādu tiesību piespiest institūciju piegādāt preces vai sniegt pakalpojumus. Tomēr, lai šīs vairāku pušu vienošanās iekļautos šā standarta darbības jomā, resursu nodrošinātājam ir jāspēj piespiest institūciju piegādāt noteiktas preces vai sniegt noteiktus pakalpojumus ieinteresētajām trešajām personām. Slēdzot šīs vairāku pušu vienošanās, institūcija (resursu saņēmējs) nav resursu nodrošinātāja pārstāvis, jo šī institūcija iegūst kontroli pār atlīdzību, kas saņemta no resursu nodrošinātāja, un ir atbildīga par preču vai pakalpojumu nodrošināšanu ieinteresētajām trešajām personām. Šīs attiecības ilustrē turpmāk redzamā shēma:



AG30. Novērtējot vienošanās izpildāmību, institūcija ņem vērā ne tikai savu spēju izpildīt savas tiesības saņemt līdzekļus, kas saistītas ar izpildīto(-ajiem) pienākumu(-iem), bet arī resursu nodrošinātāja spēju piespiest institūciju izpildīt tās pienākumus.

AG31. Daži ieņēmumu darījumi var būt izpildāmi, taču tie rada izpildāmas tiesības un pienākumus tikai vienai vienošanās pusei. Šie darījumi neatbilst saistošas vienošanās definīcijai šā standarta vajadzībām, jo tiem trūkst divvirzienu izpildāmības.

**Ieņēmumi no darījumiem saskaņā ar saistošu vienošanos**

*Saistošo vienošanos uzskaites modeļa kritēriji (*[*56.*](#_bookmark43)*–*[*61. punkts*](#_bookmark49)*)*

Ekonomisks saturs

AG32. Institūcija novērtē, vai darījumam saskaņā ar saistošu vienošanos, kas paredz noteiktu preču vai pakalpojumu nodošanu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai, ir ekonomisks saturs, ņemot vērā to, cik lielā mērā darījuma rezultātā nākotnē mainīsies tās naudas plūsmas vai pakalpojumu potenciāls. Darījumam ir ekonomisks saturs, ja:

a) saņemto naudas plūsmu vai aktīva pakalpojumu potenciāla konfigurācija (risks, laiks un summa) atšķiras no nodoto naudas plūsmu vai aktīva pakalpojumu potenciāla konfigurācijas vai

b) apmaiņas rezultātā mainās tās institūcijas darbības daļas vērtība, kuru ietekmē konkrētais darījums, un

c) atšķirības a) un b) apakšpunktā ir būtiskas salīdzinājumā ar apmainīto aktīvu pašreizējo vērtību.

AG33. Lai noteiktu, vai darījumam ir ekonomisks saturs, tās institūcijas darbības daļas vērtība, kuru ietekmē šis darījums, atspoguļo naudas plūsmas pēc nodokļu nomaksas, ja tiek piemērots nodoklis. Šīs analīzes rezultāti var būt skaidri bez nepieciešamības institūcijai veikt sīkus aprēķinus.

AG34. Šā standarta vajadzībām ekonomisks saturs ietver komerciālu saturu.

Tās atlīdzības iekasēšanas iespējamība, uz kuru institūcijai ir tiesības, – [56. punkta e) apakšpunkta](#_bookmark44) sekas.

AG35. Institūcijai, noslēdzot saistošu vienošanos, jāveic novērtējums, ņemot vērā faktus un apstākļus, lai jau sākumā noteiktu resursu nodrošinātāja spēju un nodomu nākotnē samaksāt paredzamo atlīdzību.

AG36. Institūcijai jānovērtē iekasējamība saistošās vienošanās slēgšanas brīdī, pamatojoties uz saviem visprecīzākajiem novērtējumiem attiecībā uz riskiem, kas saistīti ar personu, kura ir resursu nodrošinātājs saskaņā ar šo saistošo vienošanos. Šis sākotnējais novērtējums var atšķirties no faktiskās atlīdzības, kas turpmāk tiek iekasēta apstākļu vai prognožu izmaiņu rezultātā. Šādas izmaiņas tiks atspoguļotas vai nu kā vērtības samazinājums (salīdzinājumā ar sākotnējo novērtējumu), vai kā pilna apmēra atlīdzības atzīšana (pārsniedzot sākumā noteikto paredzamo atlīdzības summu).

AG37. Saistošās vienošanās ietvaros var nodrošināt cenu koncesiju. Par cenu koncesiju puses, slēdzot saistošo vienošanos, parasti tiešā vai netiešā veidā zina, un, iespējams, par to liecina šo pušu iepriekšējie darījumi. Saskaņā ar šo standartu ieņēmumi parasti tiek novērtēti, pamatojoties uz to darījuma atlīdzību, uz kuru institūcija paredz iegūt tiesības, nevis pamatojoties uz summu, ko tā paredz galu galā iekasēt. Ieņēmumi tiek koriģēti, ņemot vērā atlaides, rabatus, atmaksājumus, kredītus, cenu koncesijas, stimulus, no rezultātiem atkarīgas piemaksas, sodus vai citus līdzīgus posteņus, taču tos nesamazina, atskaitot zaudējumus no vērtības samazināšanās. Tomēr, ja institūcija piegādā preces vai sniedz pakalpojumus un no resursu nodrošinātāja pieņem mazāku atlīdzības summu nekā cena, kas norādīta saistošās vienošanās noteikumos, zemākas atlīdzības summas pieņemšana ir netieša cenas koncesija (skat. [109. punktu](#_bookmark98) un [115. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark102)). Institūcija novērtē, vai šī mazākā atlīdzības summa pēc tam, kad ir ņemta vērā netiešā cenas koncesija, atbilst iekasējamības kritērijam [56. punkta e) apakšpunktā](#_bookmark44).

AG38. Dažu saistošu vienošanos noteikumi paredz, ka tiesību akti uzliek institūcijām pienākumu nodrošināt noteiktas preces vai pakalpojumus (piemēram, ūdensapgādi un elektrību) visiem iedzīvotājiem neatkarīgi no tā, vai pilsoņiem ir nolūks vai iespējas samaksāt par šīm precēm vai pakalpojumiem.

AG39. Ja par preces vai pakalpojuma nodrošināšanu noteiktām iedzīvotāju grupām nav iespējama atlīdzības samaksa, no kuras summas atskaitīti jebkādas cenas koncesijas, nav izpildīts [56. punkta e) apakšpunktā](#_bookmark44) noteiktais kritērijs vienošanās atzīšanai par saistošu vienošanos. Šādos apstākļos, ja, slēdzot saistošu vienošanos, nepastāv iespējamība iekasēt atlīdzību, no tās summas atskaitot jebkādas cenas koncesijas, institūcija piemēro šā standarta [58. punktu](#_bookmark46).

*Saistošas vienošanās noteikumu pārkāpums*

AG40. Saistošas vienošanās noteikumu pārkāpuma grāmatvedības uzskaite ir atkarīga no:

a) tā, vai saskaņā ar vienošanos ir atlikuši nepilnīgi ievēroti saistību izpildes pienākumi;

b) laika, kad pārkāpums noticis, t. i., no tā, vai tas noticis tajā posmā, kurā pārkāpums tika atklāts, vai kādā iepriekšējā posmā, un

c) pārkāpuma iemesla.

AG41. Ja pārkāpums noticis pašreizējā periodā un tiek konstatēts pirms finanšu pārskatu apstiprināšanas izdošanai, institūcija atzīst saistības tādas summas apmērā, kas jāatmaksā resursu nodrošinātājam, un pārstāj atzīt jebkurus no pārskata periodā atzītajiem ieņēmumiem.

AG42. Ja tiek konstatēts, ka pārkāpums noticis iepriekšējā posmā, par grāmatvedības metodi lemj, novērtējot, vai šā pārkāpuma rezultātā:

a) ir mainījušās grāmatvedības aplēses, kas noteiktas *IPSAS* 3 “Grāmatvedības politikas nostādnes, grāmatvedības aplēšu izmaiņas un kļūdas”. Grāmatvedības aplēses tiek izmantotas, ja finanšu pārskatu posteņus nav iespējams precīzi novērtēt un, novērtējot šos posteņus, var būt nepieciešams veikt *IPSAS* aprakstīto novērtējumu;

b) iepriekšējā posmā ir radusies kļūda, jo nav izmantota vai ir nepareizi izmantota tāda patiesi reprezentatīva informācija, kas bija pieejama laikā, kad šā posma finanšu pārskati tika apstiprināti publiskošanai, vai par ko bija pamats uzskatīt, ka tā ir iegūta, vai

c) ir noticis atsevišķs pagātnes notikums, jo iepriekšējā perioda finanšu pārskatos atzītā summa nav aplēstā summa un ir balstīta uz tās patiesi reprezentatīvās informācijas izmantošanu, kas bija pieejama attiecīgā pārskata perioda finanšu pārskatu apstiprināšanas dienā.

*Saistību izpildes pienākumu noteikšana saistošās vienošanās instrumentā (*[*68.*](#_bookmark55)*–*[*77. punkts*](#_bookmark67)*)*

Solījumi izmantot resursus

AG43. Saistību izpildes pienākums ir saistošās vienošanās instrumentā institūcijas dots solījums vai nu iekšēji izmantot resursus noteiktu preču vai pakalpojumu radīšanai, vai veikt noteiktu preču vai pakalpojumu pārvedumu pircējam (t. i., resursu nodrošinātājam) vai ieinteresētajai trešajai personai. Saistību izpildes pienākuma mērķi var būt saistīti ar institūcijas pakalpojumu sniegšanas mērķiem vai papildu mērķiem, kuros institūcija ir iesaistījusies, izmantojot saistošo vienošanos. Solījums izmantot resursus rada citus resursus (t. i., noteiktas preces vai pakalpojumus, kas nodrošina tiesības uz saimnieciskiem labumiem vai pakalpojumu potenciālu, vai uz abiem) pārskata iesniedzējai institūcijai vai kādai citai nesaistītai pusei (pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai). Papildu norādījumus skat. [AG49. punktā](#_bookmark215). Institūcija var arī saņemt labumu no attiecīgās preces vai pakalpojuma, bet novirzīt šā labuma izmantošanu citām pusēm.

AG44. Šis standarts paredz to, ka institūcijai, slēdzot saistošu vienošanos, ir pienācīgi jāidentificē visi saistību izpildes pienākumi un pēc tam jāatzīst ieņēmumi, tiklīdz vai kad tā ir ievērojusi katru no identificētajiem saistību izpildes pienākumiem saskaņā ar saistošās vienošanās noteikumiem.

AG45. Publiskajā sektorā, lai noteiktu saistību izpildes pienākumus, var būt nepieciešams nozīmīgs spriedums. Nepieciešams nosacījums saistību izpildes pienākuma pastāvēšanai ir tāds, ka solījumam jābūt pietiekami konkrētam, lai varētu noteikt, kad šis saistību izpildes pienākums ir izpildīts. Lai noteiktu, vai solījums ir pietiekami konkrēts, institūcija ņem vērā šādus faktorus:

a) resursu izmantošanas solījuma būtību vai veidu;

b) to preču vai pakalpojumu izmaksas vai vērtību, uz kurām neattiecas solījums izmantot resursus;

c) to preču vai pakalpojumu daudzumu, uz kurām neattiecas solījums izmantot resursus, un

d) posmu, kurā notiek resursu izmantošana.

AG46. Izpildes rādītāju pastāvēšana saistībā ar solījumiem var liecināt (bet ne vienmēr liecina) par saistību izpildes pienākuma pastāvēšanu, kā tas noteikts šajā standartā. Izpildes rādītāji ir izpildes kritēriji (kvalitatīvi, kvantitatīvi vai aprakstoši), ko izmanto, lai novērtētu, cik veiksmīgi un kādā mērā institūcija izmanto resursus, sniedz pakalpojumus un sasniedz savus saistību izpildes mērķus. Izpildes rādītājs bieži vien ir iekšēji noteikts izpildes kritērijs, un tas neliecina par saistību izpildes pienākumu ievērošanu.

*Solījumi iekšēji izmantot resursus*

AG47. Daudzos gadījumos solījums, ko institūcija devusi saistošās vienošanās notikumos, paredz, ka tai ir iekšēji jāizmanto resursi saistībā ar kādu noteiktu preci vai pakalpojumu, lai sasniegtu konkrētus pakalpojumu sniegšanas mērķus. To resursu piemēri, kas tiek nodrošināti publiskā sektora institūcijai saskaņā ar saistošu vienošanos, var ietvert:

a) pārvedumus no valstu valdībām provinču, štatu vai vietējām pašvaldībām;

b) pārvedumus no štatu/provinču pašvaldībām vietējām pašvaldībām;

c) pārvedumus no valdībām citām publiskā sektora institūcijām;

d) pārvedumus valsts aģentūrām, kas izveidotas ar normatīvajiem aktiem konkrētu funkciju veikšanai un kam ir darbības autonomija, piemēram, likumos noteiktām iestādēm vai reģionālajām valdēm vai institūcijām, un

e) līdzekļu devēju aģentūru pārvedumus valdībām vai citām publiskā sektora institūcijām.

AG48. Resursu nodrošinātājam saskaņā ar saistošo vienošanos būtu iespēja noteikt, kā institūcija izmanto resursus konkrētu mērķu sasniegšanai, un likt šai institūcijai uzņemties atbildību par šādu noteikumu ievērošanu. Saistību izpildes pienākumus var uzlikt, saistošu vienošanos noteikumos iekļaujot attiecīgas prasības, kas nosaka pārvedumu pamatu, vai tie var izrietēt no parastās darbības vides, piemēram, avansa ieņēmumu atzīšanas.

*Solījumi izmantot resursus citas puses (resursu nodrošinātāja (pircēja) vai ieinteresētās trešās personas) vajadzībām*

AG49. Dažos gadījumos solījums, ko institūcija devusi saistošās vienošanās instrumentā, paredz, ka tai ir jāizmanto resursi, lai veiktu kādas noteiktas preces vai pakalpojuma pārvedumu kādai saistošās vienošanās instrumentā identificētai nesaistītai pusei vai pusēm (t. i., pircējam (resursu nodrošinātājam) vai ieinteresētajai trešajai personai), ievērojot šīs saistošās vienošanās noteikumus. Praksē institūcija apsver, vai tā saglabā kontroli pār resursiem, vai arī resursi tiek pārveidoti par preci un/vai pakalpojumu un ir jāpārved resursu nodrošinātājam vai ieinteresētajai trešajai personai. Šajā gadījumā resursu nodrošinātājs faktiski pērk noteiktās preces vai pakalpojumus no institūcijas.

AG50. Galvenā iezīme, kas institūcijas solījumu veikt noteiktas preces vai pakalpojuma pārvedumu atšķir no citiem saistošās vienošanās noteikumos iekļautajiem solījumiem, ir skaidri identificēta nesaistītā puse, kas saņem šīs noteiktās preces vai pakalpojumus. Saistoša vienošanās, kas uzliek institūcijai pienākumu veikt noteiktas preces vai pakalpojuma pārvedumu noteiktai nesaistītai personai (t. i., pircējam vai konkrētai ieinteresētajai trešajai personai), parasti paredz skaidru specifiskuma rādītāju, saskaņā ar kuru iespējams noteikt resursu nodrošināto saimniecisko labumu un pakalpojumu potenciāla kontroles pāreju no institūcijas šai nesaistītajai personai.

AG51. Atkarībā no konkrētās saistošās vienošanās preces vai pakalpojumi, kas apsolīti saistību izpildes pienākuma ievērošanai, var ietvert, bet neaprobežojas ar:

a) institūcijas saražoto preču nodrošināšanu (piemēram, preses izdevumu nodrošināšanu vai pilsētas ūdensapgādi par maksu);

b) preču pirkšanu, ko veic institūcija un nodrošina pilsoņiem (piemēram, atkritumu savākšanas tvertnes);

c) tiesību uz institūcijas iegādātām precēm vai pakalpojumiem tālāku pārdošanu (piemēram, emisijas kvotu tālāku pārdošanu, ko veic institūcija, kas darbojas principāla statusā; skat. [AG117.](#_bookmark260)–[AG125. punktu](#_bookmark268));

d) preces vai pakalpojumus, ko institūcija nodrošina ieinteresētajām trešajām personām (piemēram, bērnu vakcinācijas programmu, ko nodrošina slimnīca, kuru šim nolūkam finansējusi valdība);

e) saistošās vienošanās noteikumos norādīta pircēja uzdevuma veikšanu (piemēram, ūdens objektu apsaimniekošanu);

f) gatavību nodrošināt preces vai pakalpojumus (piemēram, vidējā medicīnas personāla gatavību sniegt pakalpojumus uz vietas kādas kopienas grupas organizētās sporta sacensībās);

g) pakalpojumu, kas ietver organizēšanu, lai cita puse nodod preces vai pakalpojumus pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai (piemēram, pasta nodaļas darbību citas puses pārstāvja statusā, iekasējot maksājumus par telefona sakariem un elektrību; skat. [AG117.](#_bookmark260)–[AG125. punktu](#_bookmark268));

h) tiesību piešķiršanu uz precēm vai pakalpojumiem, kas tiks sniegti nākotnē un ko pircējs var pārdot tālāk vai sniegt savam klientam (piemēram, veselības departaments, kas aptiekām piegādā zāles un uztura bagātinātājus, apsola nodot papildu preces vai pakalpojumus tām klīnikām, kuras no aptiekām iegādāsies šīs zāles un uztura bagātinātājus);

i) aktīvu būvniecību, ražošanu vai attīstīšanu pircēja vārdā (piemēram, valdības būvdarbu departaments būvē atpūtas objektu citai pašvaldībai);

j) licenču izdošanu (skat. [AG168.](#_bookmark297)–[AG182. punktu](#_bookmark304)) un

k) iespēju piešķiršanu papildu preču vai pakalpojumu iegādei (ja šīs iespējas pircējam nodrošina mantiskās tiesības (skat. [AG126.](#_bookmark269)–[AG130. punktu](#_bookmark271))).

AG52. Institūcija gūst un atzīst ieņēmumus, kad tā ir ievērojusi saistību izpildes pienākumu, pārvedot apsolīto preci vai pakalpojumu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Preces vai pakalpojuma pārvedums tiek norādīts tad, kad pircējs vai ieinteresētā trešā persona ir ieguvusi kontroli pār apsolīto preci vai pakalpojumu. [18. punktā](#_bookmark21) ir minēti rādītāji, kas liecina par kontroli, tostarp šādi:

a) spēja vadīt aktīva izmantošanu un būtībā iegūt no tā visus atlikušos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu un

b) spēja neļaut citiem vadīt aktīvā ietvertos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu.

Atsevišķu solījumu izmantot resursus citas puses (resursu nodrošinātāja (pircēja) vai ieinteresētās trešās personas) vajadzībām identificēšana

AG53. Solījumiem izmantot resursus, lai veiktu noteiktu preču vai pakalpojumu pārvedumu kādai nesaistītai personai, parasti ir raksturīgs lielāks specifiskums. Institūcijai ir skaidri jāidentificē šādi saistību izpildes pienākumi, lai veiktu objektīvāku analīzi un precīzāku pārskatu par šādos darījumos gūto ieņēmumu atzīšanu un to apmēra novērtēšanu.

AG54. Gadījumos, kad saistošā vienošanās ietver saistību izpildes pienākumu, kas paredz pārvest pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai noteiktas preces vai sniegt noteiktus pakalpojumus, apsolītā prece vai pakalpojums ir noteikts, ja ir izpildīti abi turpmāk minētie kritēriji (skat. [73. punktu](#_bookmark60)):

a) solījums izmantot resursus, lai pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai pārvestu kādu noteiktu preci vai pakalpojumu, var radīt citus resursus, kas nodrošina tiesības uz saimnieciskiem labumiem un/vai pakalpojumu potenciālu vai nu atsevišķi, vai kopā ar citiem resursiem, kas ir viegli pieejami personai, kura saņem šo preci vai pakalpojumu (t. i., tā var būt noteikta prece vai pakalpojums), un

b) institūcijas solījums izmantot resursus, lai pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai pārvestu kādu noteiktu preci vai pakalpojumu, ir identificējams atsevišķi no citiem solījumiem, kas sniegti saistošās vienošanās noteikumos (t. i., šīs saistošās vienošanās kontekstā solījums ir atšķirīgs).

AG55. Šādu saistošu vienošanos gadījumā solījums izmantot resursus, lai pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai pārvestu kādu noteiktu preci vai pakalpojumu, var radīt citus resursus, kas nodrošina tiesības uz saimnieciskajiem labumiem un/vai pakalpojumu potenciālu, ja institūcijas preču vai pakalpojumu pārvedums pusei, kas saņem šīs preces vai pakalpojumus, veicina pircēja pakalpojumu sniegšanas mērķu sasniegšanu.

AG56. Saistību izpildes pienākumi, kas paredz apsolīto preču vai pakalpojumu pārvedumu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai, ir atsevišķi identificējami (t. i., ir atšķirīgi) no citiem solījumiem tās pašas saistošās vienošanās noteikumos, lai pircējs spētu noteikt, kad šis solījums ir izpildīts. Tāpēc viena saistoša vienošanās var ietvert vairākus saistību izpildes pienākumus.

*Ieņēmumu darījumu saskaņā ar saistošu vienošanos sākotnējā atzīšana (*[*78. punkts*](#_bookmark68)*)*

AG57. Saskaņā ar [78. punktu](#_bookmark68), ja saistošā vienošanās ir pilnībā neizpildīta, institūcija neatzīst nekādus aktīvus, saistības vai ieņēmumus, kas saistīti ar šo saistošo vienošanos, ja vien šī saistošā vienošanās nav apgrūtinoša. Institūcijas tiesības un pienākumi saskaņā ar pilnībā neapmierinātu saistošu vienošanos ir savstarpēji atkarīgi un nedalāmi. Apvienotās tiesības un pienākumi veido vienotu aktīvu vai saistības, kas tiek novērtēti nulles apmērā. Individuālās tiesības un pienākumi tiek atzīti par posteņiem (aktīvi, saistības, ieņēmumi un izdevumi atkarībā no to veida) tikai tad, kad (vai tiklīdz) viena vai vairākas no saistošās vienošanās pusēm ir izpildījušas savus pienākumus.

AG58. Ja saistošās vienošanās daļas paliek vienādi neapmierinātas, institūcija neatzīst nekādus aktīvus, saistības vai ieņēmumus attiecībā uz šīm vienādi neapmierinātajām saistošās vienošanās daļām. Šādas vienādi neapmierinātās saistošās vienošanās daļas joprojām veido vienotu aktīvu vai saistības, kas tiek novērtēti nulles apmērā.

*Saistību pastāvēšana un atzīšana (*[*81.*](#_bookmark71)*–*[*86. punkts*](#_bookmark73)*)*

AG59. Institūcijas saistību izpildes pienākums saskaņā ar saistošu vienošanos var radīt saistības. Saistības tiek definētas kā spēkā esošs institūcijas pienākums veikt resursu pārvedumu kāda pagātnes notikumu rezultātā.

Spēkā esošs pienākums

AG60. Spēkā esošs pienākums var būt vai nu juridiski saistošs (t. i., izpildāms, izmantojot juridiskus vai līdzvērtīgus līdzekļus), vai juridiski nesaistošs. Saistību izpildes pienākums ir juridiski saistošs, spēkā esošs pienākums ieņēmumu darījumos saskaņā ar saistošu vienošanos instrumentiem, kas paredz izmantot resursus atbilstoši saistošās vienošanās noteikumiem. Jebkura saistoša vienošanās ietver vismaz vienu saistību izpildes pienākumu.

Pagātnes notikumu rezultāts

AG61. Publiskā sektora institūcijas var labprātīgi slēgt saistošas vienošanās, lai sasniegtu savus pakalpojumu mērķus un iegūtu aktīvus no valdībām vai citām institūcijām, vai tos pirkt vai ražot. Saistības var pastāvēt kāda pagātnes notikuma rezultātā, jo īpaši tad, ja:

a) institūcija ir noslēgusi saistošu vienošanos ar vienu vai vairākām pusēm un

b) resursu nodrošinātājs ir nodrošinājis apsolītos resursus, pirms institūcija ir ievērojusi ar tiem saistīto(-s) saistību izpildes pienākumu(-s) (t. i., institūcija ir saņēmusi priekšapmaksu, un saistošā vienošanās ir daļēji izpildīta).

Darījumi vai notikumi, kas paredzami nākotnē, paši par sevi nerada saistību izpildes pienākumus.

Resursu pārvedums

AG62. Ja saistoša vienošanās ir izpildāma, katra vienošanās puse var pieprasīt, lai otra puse vai nu ievēro saistību izpildes pienākumus, vai uzņemas atbildību par sekām tad, ja tā neievēro savus saistību izpildes pienākumus. Ja institūcija ir saņēmusi resursus pēc tam, kad tā ieinteresētās puses statusā ir noslēgusi saistošu vienošanos, saistības pastāv, ja institūcijai, kas neievēro savu saistību izpildes pienākumu šo pagātnes notikumu rezultātā, ir jāveic resursu pārvedums kādai citai pusei (piemēram, resursu nodrošinātājam). Ar resursu pārvedumu saistītu pienākumu neizpildes seku piemēri ietver resursu atgriešanu resursu nodrošinātājam vai cita veida sankcijas, bet sekas var būt arī cita veida sods. Šādas sekas paredz to resursu pārvedumu, kas institūcijai citādi nebūtu jāpārved (t. i., papildu), ja tā nebūtu labprātīgi noslēgusi saistošo vienošanos un nebūtu saņēmusi resursus no resursu nodrošinātāja saistībā ar kādu neizpildītu vai daļēji neizpildītu pienākumu (t. i., pagātnes notikumu rezultātā).

*Saistību izpildes pienākumu izpilde (*[*87.*](#_bookmark75)*–*[*104. punkts*](#_bookmark94)*)*

Saistību izpildes pienākumi, kas paredz iekšēju resursu izmantošanu preču vai pakalpojumu radīšanai

AG63. [92. punkts](#_bookmark78) paredz, ka saistību izpildes pienākums tiek pildīts laika gaitā, ja tas atbilst vienam no šiem kritērijiem:

a) institūcija vienlaikus saņem un patērē saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, kas tiek nodrošināts institūcijas darbības rezultātā (skat. [AG64.](#_bookmark224)–[AG65. punktu](#_bookmark225));

b) institūcijas darbības rezultātā tiek radīts vai uzlabots aktīvs (piemēram, nepabeigtā produkcija), ko šī institūcija izveidošanas vai uzlabošanas laikā kontrolē (skat. [AG66. punktu](#_bookmark226)), vai

c) institūcijai ir izpildāmas tiesības uz atlīdzību par līdz šim izpildītajiem pienākumiem (skat. [AG67.](#_bookmark227)–[AG71. punktu](#_bookmark231)).

*Saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciāla vienlaicīga saņemšana un patēriņš (*[*92. punkta a) apakšpunkts*](#_bookmark79)*)*

AG64. Attiecībā uz dažiem saistību izpildes pienākumu veidiem būs vienkārši novērtēt, vai institūcija saņem saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, ko nodrošina šīs institūcijas izpildītie pienākumi, tai veicot darbību un vienlaikus saņemot un patērējot šos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu. Piemēru vidū ir regulārie vai periodiskie pakalpojumi (piemēram, brīvprātīgo ikdienas pakalpojumi), kuros var viegli identificēt, kā institūcija, ievērojot savu saistību izpildes pienākumu, vienlaikus saņem un patērē saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu.

AG65. Attiecībā uz cita veida saistību izpildes pienākumiem institūcija var nespēt viegli identificēt, vai tā, veicot savu darbību, vienlaikus saņem un patērē šīs darbības rezultātā gūtos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu. Šādos apstākļos saistību izpildes pienākums tiek ievērots laika gaitā, ja institūcija konstatē, ka nevienai citai institūcijai būtībā nebūtu atkārtoti jāveic darbs, ko pirmā minētā institūcija ir pabeigusi līdz attiecīgajam brīdim, ja šai citai institūcijai būtu jāizpilda atlikusī saistību izpildes pienākuma daļa. Nosakot, vai kādai citai institūcijai būtībā nebūtu atkārtoti jāveic darbs, ko pirmā minētā institūcija ir pabeigusi līdz attiecīgajam brīdim, šai pirmajai institūcijai ir jāpieņem abi šādi pieņēmumi:

a) neņemt vērā iespējamos ierobežojumus vai praktiskus šķēršļus saskaņā ar saistošo vienošanos, kuru dēļ šai institūcijai varētu nebūt iespējams pārvest atlikušo saistību izpildes pienākumu citai institūcijai, un

b) pieņemt, ka citai institūcijai, kas izpilda atlikušo saistību izpildes pienākuma daļu, nebūtu saimniecisku labumu vai pakalpojumu potenciāla ne no viena aktīva, ko pašlaik kontrolē pirmā minētā institūcija un kas paliktu šīs institūcijas kontrolē arī tad, ja saistību izpildes pienākums tiktu pārvests citai institūcijai.

*Institūcija kontrolē aktīvu, kad tas tiek izveidots vai uzlabots (*[*92. punkta b) apakšpunkts*](#_bookmark80)*)*

AG66. Nosakot, vai institūcija kontrolē aktīvu, kad tas tiek izveidots vai uzlabots saskaņā ar [92. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark80), institūcija piemēro [89.](#_bookmark76)–[90. punktā](#_bookmark77), [94. punktā](#_bookmark83) un [AG183.](#_bookmark305)–[AG196. punktā](#_bookmark308) noteiktās prasības attiecībā uz kontroli. Aktīvs, kas tiek izveidots vai uzlabots (piemēram, nepabeigts aktīvs), var būt gan materiāls, gan nemateriāls.

Tiesības uz atlīdzību par izpildi, kas pabeigta līdz konkrētajam brīdim ([92. punkta c) apakšpunkts](#_bookmark81))

AG67. Saskaņā ar [92. punkta c) apakšpunktu](#_bookmark81) un [93. punktu](#_bookmark82) institūcijai ir tiesības uz atlīdzību par līdz konkrētajam brīdim ievērotajiem saistību izpildes pienākumiem, ja šai institūcijai būtu tiesības uz summu, kas tai vismaz kompensētu līdz konkrētajam brīdim ievērotos saistību izpildes pienākumus gadījumā, ja resursu nodrošinātājs vai cita puse izbeigtu saistošo vienošanos citu iemeslu dēļ, nevis institūcijas solīto pienākumu nepildīšanas dēļ. Summa, kas institūcijai kompensētu līdz konkrētajam brīdim ievērotos saistību izpildes pienākumus, ir summa, kas aptuveni atbilst to preču vai pakalpojumu kopējām izmaksām, kuras līdz konkrētajam brīdim ir izmantotas bez maksas vai par nominālo maksu, vai līdz konkrētajam brīdim izmantoto preču vai pakalpojumu cenai (piemēram, atgūstot izmaksas, kas institūcijai radušās, ievērojot saistību izpildes pienākumus, un kam pieskaitīta saprātīga peļņas norma), nevis tikai kompensācija par institūcijas potenciālo pārpalikuma zaudējumu, ja saistošā vienošanās tiktu izbeigta. Saprātīgas peļņas normas kompensācijai nav jābūt vienādai ar peļņas normu, kas būtu gaidāma, ja saistošā vienošanās tiktu izpildīta, kā solīts, bet institūcijai jābūt tiesīgai saņemt kompensāciju par kādu no turpmāk minētajām summām:

a) par daļu no saistošās vienošanās ietvaros paredzētās peļņas, kas pamatoti atspoguļo institūcijas izpildītos pienākumus saskaņā ar saistošo vienošanos, pirms resursu nodrošinātājs (vai cita puse) izbeidz šīs vienošanās darbību, vai

b) par samērīgu peļņu no institūcijas kapitāla vērtības līdzīgu saistošu vienošanos gadījumā (vai institūcijas tipisko darbības peļņas normu līdzīgu saistošu vienošanos gadījumā), ja konkrētās saistošās vienošanās peļņas norma pārsniedz peļņu, ko institūcija parasti gūst, izpildot līdzīgas saistošas vienošanās.

AG68. Institūcijas tiesībām uz atlīdzību par līdz konkrētajam brīdim ievērotajiem saistību izpildes pienākumiem nav jābūt spēkā esošām beznosacījuma tiesībām uz atlīdzību. Daudzos gadījumos institūcijai būs beznosacījuma tiesības uz atlīdzību, tikai sasniedzot kādu saskaņotu starpposma mērķi vai pilnībā ievērojot saistību izpildes pienākumu. Novērtējot, vai institūcijai ir tiesības uz atlīdzību par līdz konkrētajam brīdim ievērotajiem saistību izpildes pienākumiem, tai jāapsver, vai tai būtu izpildāmas tiesības pieprasīt vai paturēt atlīdzību par līdz konkrētajam brīdim ievērotajiem saistību izpildes pienākumiem, ja saistošā vienošanās tiktu izbeigta pirms tās pilnīgas izpildes citu iemeslu dēļ, nevis tādēļ, ka institūcija nav izpildījusi solīto.

AG69. Dažu saistošu vienošanos gadījumā resursa nodrošinātājam var būt tiesības izbeigt saistošu vienošanos tikai noteiktos tās darbības laika brīžos vai arī resursu nodrošinātājam var vispār nebūt tiesību izbeigt saistošo vienošanos. Ja resursu nodrošinātājs rīkojas, lai izbeigtu saistošu vienošanos bez tiesībām tajā laikā izbeigt šo saistošo vienošanos (tostarp, ja resursu nodrošinātājs nepilda savus pienākumus saskaņā ar solījumu), saistošā vienošanās (vai citi tiesību akti) var dot institūcijai tiesības turpināt iekšēji izmantot resursus noteiktām precēm vai pakalpojumiem saskaņā ar šo saistošo vienošanos un pieprasīt, lai resursu nodrošinātājs samaksā apsolīto atlīdzību apmaiņā pret ievērotajiem saistību izpildes pienākumiem. Šādos apstākļos institūcijai ir tiesības uz atlīdzību par tiem saistību izpildes pienākumiem, kas ievēroti līdz attiecīgajam brīdim, jo tai ir tiesības turpināt pildīt savus pienākumus saskaņā ar saistošo vienošanos un pieprasīt, lai resursu nodrošinātājs pilda savus pienākumus (tostarp samaksā apsolīto atlīdzību).

AG70. Novērtējot, vai institūcijai ir tiesības uz atlīdzību par tiem saistību izpildes pienākumiem, kas ievēroti līdz attiecīgajam brīdim, tā ņem vērā saistošās vienošanās noteikumus, kā arī visus tiesību aktus vai juridiskos precedentus, kas varētu papildināt vai atcelt šos saistošās vienošanās noteikumus. Tas ietvertu novērtējumu par to, vai:

a) tiesību akti, administratīvā prakse vai juridiskie precedenti institūcijai piešķir tiesības uz atlīdzību par izpildītajiem pienākumiem, pat ja šīs tiesības nav noteiktas ar resursu nodrošinātāju noslēgtās saistošās vienošanās instrumentā;

b) attiecīgais juridiskais precedents liecina par to, ka līdzīgu saistošu vienošanos paredzētajām līdzīgajām tiesībām uz atlīdzību par pienākumiem, kas izpildīti līdz attiecīgajam brīdim, nav saistoša juridiska spēka, vai

c) institūcijas ierastā prakse, izvēloties neizpildīt tiesības uz atlīdzību, ir izraisījusi to, ka tiesības šajā tiesiskajā vidē ir kļuvušas neizpildāmas. Tomēr, neskatoties uz to, ka līdzīgu saistošu vienošanos gadījumā institūcija var izvēlēties atteikties no savām tiesībām uz atlīdzību, tai tik un tā ir tiesības uz atlīdzību, kas pienākas līdz attiecīgajam brīdim, ja saskaņā ar konkrēto saistošo vienošanos, kas noslēgta ar resursu nodrošinātāju, tās tiesības uz atlīdzību par pienākumiem, kas izpildīti līdz attiecīgajam brīdim, paliek izpildāmas.

AG71. Saistošās vienošanās noteikumos norādītajā maksājumu grafikā ne vienmēr tiek minēts, vai institūcijai ir izpildāmas tiesības uz atlīdzību par saistību izpildes pienākumiem, kas ievēroti līdz attiecīgajam brīdim. Lai gan saistošās vienošanās noteikumos iekļautajā maksājumu grafikā tiek norādīts atlīdzības, kas resursu nodrošinātājam jāmaksā, laiks un summa, šis maksājumu grafiks ne vienmēr var pierādīt institūcijas tiesības uz atlīdzību par saistību izpildes pienākumiem, kas ievēroti līdz attiecīgajam brīdim. Tā tas ir tāpēc, ka, piemēram, saistošās vienošanās noteikumos varētu būt norādīts, ka atlīdzība, kas saņemta no resursu nodrošinātāja, ir atmaksājama citu iemeslu dēļ, nevis tādēļ, ka institūcija nepilda pienākumus saskaņā ar solījumu.

Saistību izpildes pienākumi, kas paredz preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei

AG72. [95. punkts](#_bookmark84) paredz, ka saistību izpildes pienākums ir ievērots laika gaitā, ja ir izpildīts viens no šiem kritērijiem:

a) pircējs (saistošās vienošanās noteikumos norādītais resursu nodrošinātājs) vai ieinteresētā trešā persona vienlaikus saņem un patērē saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, kas tiek nodrošināts institūcijas darbības rezultātā (skat. [AG73.](#_bookmark233)–[AG74. punktu](#_bookmark234));

b) institūcijas darbības rezultātā tiek izveidots vai uzlabots aktīvs (piemēram, nepabeigtā produkcija), ko izveidošanas vai uzlabošanas laikā kontrolē pircējs vai ieinteresētā trešā persona (skat. [AG75. punktu](#_bookmark235)), vai

c) institūcijas darbības rezultātā netiek izveidots aktīvs, kam šajā institūcijā ir alternatīvs izmantojums (skat. [AG76.](#_bookmark236)–[AG78. punktu](#_bookmark237)), un institūcijai ir izpildāmas tiesības uz atlīdzību par līdz attiecīgajam brīdim paveikto (skat. [AG79.](#_bookmark238)–[AG81. punktu](#_bookmark239)).

*Saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciāla vienlaicīga saņemšana un patēriņš (*[*95. punkta a) apakšpunkts*](#_bookmark85)*)*

AG73. Dažiem saistību izpildes pienākumu veidiem būs vienkārši novērtēt, vai resursu nodrošinātājs saņem saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, ko nodrošina institūcijas izpildītie pienākumi, tai veicot darbību un vienlaikus saņemot un patērējot šos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu. Kā piemērus var minēt parastos vai periodiskos pakalpojumus (piemēram, uzkopšanas pakalpojumus), attiecībā uz kuriem var viegli identificēt, ka pircējs vai ieinteresētā trešā persona vienlaikus saņem un patērē institūcijas darbības rezultātā radītos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu.

AG74. Attiecībā uz cita veida saistību izpildes pienākumiem institūcija var nespēt viegli identificēt, vai resursu nodrošinātājs vienlaikus saņem un patērē institūcijas darbības rezultātā radītos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu. Šādos apstākļos saistību izpildes pienākums tiek ievērots laika gaitā, ja institūcija konstatē, ka nevienai citai institūcijai būtībā nebūtu atkārtoti jāveic darbs, ko pirmā minētā institūcija ir pabeigusi līdz attiecīgajam brīdim, ja šai citai institūcijai būtu jāizpilda atlikusī saistību izpildes pienākuma daļa attiecībā pret resursu nodrošinātāju. Nosakot, vai kādai citai institūcijai būtībā nebūtu atkārtoti jāveic darbs, ko pirmā minētā institūcija ir pabeigusi līdz attiecīgajam brīdim, šai pirmajai institūcijai ir jāīsteno abi šādi pieņēmumi:

a) neņemt vērā iespējamos ierobežojumus vai praktiskus šķēršļus saskaņā ar saistošo vienošanos, kuru dēļ šai institūcijai varētu nebūt iespējams nodot atlikušo saistību izpildes pienākumu citai institūcijai, un

b) pieņemt, ka citai institūcijai, kas izpilda atlikušo saistību izpildes pienākuma daļu, nebūtu saimniecisku labumu vai pakalpojumu potenciāla ne no viena aktīva, ko pašlaik kontrolē pirmā minētā institūcija un kas paliktu šīs institūcijas kontrolē arī tad, ja saistību izpildes pienākums tiktu nodots citai institūcijai.

*Institūcija kontrolē aktīvu, kad tas tiek izveidots vai uzlabots (*[*95. punkta b) apakšpunkts*](#_bookmark86)*)*

AG75. Nosakot, vai resursu nodrošinātājs kontrolē aktīvu, kad tas tiek izveidots vai uzlabots saskaņā ar [95. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark86), institūcija piemēro [89.](#_bookmark76)–[90. punktā](#_bookmark77), [97. punktā](#_bookmark89) un [AG183.](#_bookmark305)–[AG185. punktā](#_bookmark306) noteiktās prasības attiecībā uz kontroli.Aktīvs, kas tiek izveidots vai uzlabots (piemēram, nepabeigts aktīvs), var būt gan materiāls, gan nemateriāls.

*Institūcijas apmierinātība nerada aktīvu ar alternatīvu izmantojumu (*[*95. punkta c) apakšpunkts*](#_bookmark87)*)*

AG76. Novērtējot, vai aktīvam institūcijā ir alternatīvs izmantojums saskaņā ar [95. punkta c) apakšpunktu](#_bookmark87) un [96. punktu](#_bookmark88), institūcija apsver saistošās vienošanās ierobežojumu un praktisko šķēršļu ietekmi uz savu spēju viegli novirzīt šo aktīvu citam izmantojumam, piemēram, nodot to citai institūcijai. Iespējamība izbeigt saistošo vienošanos ar resursu nodrošinātāju nav būtisks apsvērums, novērtējot, vai institūcija varēs viegli novirzīt aktīvu citam izmantojumam.

AG77. Saistošās vienošanās instrumentā noteiktajam ierobežojumam attiecībā uz institūcijas spēju novirzīt aktīvu citam izmantojumam ir jābūt būtiskam, lai šim aktīvam attiecīgajā institūcijā nebūtu alternatīva izmantojuma. Saistošās vienošanās instrumentā noteiktais ierobežojums ir būtisks, ja resursa nodrošinātājs varētu īstenot savas tiesības uz apsolīto aktīvu tad, ja institūcija censtos novirzīt šo aktīvu citam izmantojumam. Turpretim saistošās vienošanās instrumentā noteiktais ierobežojums nav būtisks, ja, piemēram, aktīvs lielā mērā ir aizstājams ar citiem aktīviem, kurus institūcija varētu pārvest citam resursu nodrošinātājam, nepārkāpjot saistošo vienošanos un neradot tādas ievērojamas izmaksas, kas citādi nebūtu radušās saistībā ar šo saistošo vienošanos.

AG78. Praktisks ierobežojums institūcijas spējai novirzīt aktīvu citam izmantojumam, pastāv, ja institūcijai rastos būtisks mantisks kaitējums, novirzot aktīvu citam izmantojumam. Būtisks mantisks kaitējums varētu rasties tāpēc, ka institūcijai vai nu rastos ievērojamas izmaksas, lai atkārtoti izveidotu aktīvu, vai arī tā varētu nodrošināt aktīvu tikai ar ievērojamiem zaudējumiem. Piemēram, institūcijai var būt praktiski ierobežota iespēja novirzīt aktīvus, kuriem ir resursu nodrošinātājam piemērotas unikālas izstrādes specifikācijas, vai aktīvus, kuri atrodas attālos rajonos.

*Tiesības uz atlīdzību par izpildi, kas pabeigta līdz konkrētajam brīdim (*[*95. punkta c) apakšpunkts*](#_bookmark87)*)*

AG79. Saskaņā ar [95. punkta c) apakšpunktu](#_bookmark87) un [93. punktu](#_bookmark82) institūcijai ir tiesības uz atlīdzību par līdz konkrētajam brīdim ievērotajiem saistību izpildes pienākumiem, ja šai institūcijai būtu tiesības uz summu, kas tai vismaz kompensētu līdz konkrētajam brīdim izpildītos pienākumus gadījumā, ja resursu nodrošinātājs vai cita puse izbeigtu saistošo vienošanos citu iemeslu dēļ, nevis institūcijas solīto pienākumu nepildīšanas dēļ. Summa, kas institūcijai kompensētu līdz attiecīgajam brīdim ievērotos saistību izpildes pienākumus, ir summa, kas aptuveni atbilst līdz attiecīgajam brīdim nodoto preču vai sniegto pakalpojumu kopējām izmaksām, ja par to nav saņemta maksa vai ir saņemta nominālā maksa, vai līdz attiecīgajam brīdim pārvesto preču vai sniegto pakalpojumu cenai (piemēram, atgūstot izmaksas, kas institūcijai radušās, ievērojot saistību izpildes pienākumu, un kam pieskaitīta saprātīga peļņas norma), nevis tikai kompensācija par institūcijas potenciālo pārpalikuma zaudējumu, ja saistošā vienošanās tiktu izbeigta. Samērīgas peļņas normas kompensācijai nav jābūt vienādai ar peļņas normu, kas būtu gaidāma, ja saistošā vienošanās tiktu izpildīta, kā solīts, bet institūcijai jābūt tiesīgai saņemt kompensāciju par kādu no šīm summām:

a) par daļu no saistošās vienošanās ietvaros paredzētās peļņas, kas pamatoti atspoguļo institūcijas izpildītos pienākumus saskaņā ar šo saistošo vienošanos, pirms resursu nodrošinātājs (vai cita puse) izbeidz šīs vienošanās darbību, vai

b) par samērīgu peļņu no institūcijas kapitāla vērtības līdzīgu saistošu vienošanos gadījumā (vai institūcijas tipisko darbības peļņas normu līdzīgu saistošu vienošanos gadījumā), ja konkrētās saistošās vienošanās peļņas norma pārsniedz peļņu, ko institūcija parasti gūst, izpildot līdzīgas saistošas vienošanās.

AG80. Dažu saistošu vienošanos gadījumā resursa nodrošinātājam var būt tiesības izbeigt saistošo vienošanos tikai noteiktos tās darbības laika brīžos vai arī resursu nodrošinātājam var vispār nebūt tiesību izbeigt saistošo vienošanos. Ja resursu nodrošinātājs rīkojas, lai izbeigtu saistošu vienošanos bez tiesībām tajā laikā izbeigt šo saistošo vienošanos (tostarp, ja resursu nodrošinātājs nepilda savus pienākumus saskaņā ar solīto), saistošā vienošanās (vai citi tiesību akti) var dot institūcijai tiesības turpināt veikt apsolīto preču vai pakalpojumu pārvedumu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai saskaņā ar šo saistošo vienošanos un pieprasīt, lai resursu nodrošinātājs samaksā apsolīto atlīdzību apmaiņā pret šīm precēm vai pakalpojumiem. Šādos apstākļos institūcijai ir tiesības uz atlīdzību par tiem saistību izpildes pienākumiem, kas ievēroti līdz attiecīgajam brīdim, jo tai ir tiesības turpināt pildīt savus pienākumus saskaņā ar saistošo vienošanos un pieprasīt, lai resursu nodrošinātājs pilda savus pienākumus (tostarp samaksā apsolīto atlīdzību).

AG81. Institūcijai, novērtējot savas tiesības uz atlīdzību par tiem saistību izpildes pienākumiem, kas ievēroti līdz attiecīgajam brīdim un kas ietver preču vai pakalpojumu pārveduma veikšanu citai pusei, jāņem vērā arī [AG68.,](#_bookmark228) [AG70.](#_bookmark230) un [AG71. punkts](#_bookmark231).

*Resursu nodrošinātāja akcepts institūcijas preču vai pakalpojumu pārvedumam (*[*97. punkts*](#_bookmark89)*)*

AG82. Saskaņā ar [97. punkta e) apakšpunktu](#_bookmark91) resursu nodrošinātāja sniegts aktīva akcepts var norādīt uz to, ka resursu nodrošinātājs ir ieguvis kontroli pār šo aktīvu. Klauzulas par resursu nodrošinātāja akceptu var tam atļaut vai nu atcelt saistošu vienošanos, vai pieprasīt, lai institūcija veic koriģējošas darbības tad, ja prece vai pakalpojums neatbilst saskaņotajām specifikācijām. Institūcija ņem vērā šādas klauzulas, novērtējot, kad resursu nodrošinātājs iegūst kontroli pār preci vai pakalpojumu.

AG83. Ja institūcija var objektīvi noteikt, ka kontrole pār preci vai pakalpojumu ir nodota resursa nodrošinātājam saskaņā ar specifikācijām, par kurām panākta vienošanās, slēdzot saistošo vienošanos, tad resursu nodrošinātāja akcepts ir formalitāte, kas netraucēs institūcijai noteikt, kad resursu nodrošinātājs ir ieguvis kontroli pār preci vai pakalpojumu. Piemēram, ja klauzula par akceptu ir pamatota uz atbilstību noteiktajiem izmēra un svara raksturlielumiem, institūcija varēs noteikt, vai šie kritēriji ir izpildīti, pirms tā saņems resursu nodrošinātāja akcepta apliecinājumu. Institūcijas pieredze, slēdzot saistošas vienošanās par līdzīgām precēm vai pakalpojumiem, var būt pierādījums tam, ka pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai nodrošinātā prece vai pakalpojums atbilst specifikācijām, par kurām panākta vienošanās saistošās vienošanās noteikumos. Ja ieņēmumus atzīst, pirms resursu nodrošinātājs ir akceptējis aktīvu, institūcijai joprojām ir jāņem vērā, vai ir atlikuši kādi saistību izpildes pienākumi (piemēram, iekārtu uzstādīšana), un jānovērtē, vai tie jāuzskaita atsevišķi.

AG84. Tomēr, ja institūcija nespēj objektīvi noteikt, ka pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai nodrošinātā prece vai pakalpojums atbilst specifikācijām, par kurām panākta vienošanās, noslēdzot saistošo vienošanos, tad tā nevar secināt, ka resursu nodrošinātājs ir ieguvis kontroli, līdz tā saņem resursu nodrošinātāja akceptu. Tā tas ir tāpēc, ka šādā gadījumā institūcija nespēj noteikt, vai resursu nodrošinātājs spēj vadīt preces vai pakalpojuma izmantošanu un būtībā iegūt visu atlikušo saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciālu.

AG85. Ja institūcija piegādā produktu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai izmēģināšanai vai novērtēšanai un resursu nodrošinātājs nav apņēmies maksāt nekādu atlīdzību līdz izmēģinājuma laika beigām, kontrole pār šo produktu netiek nodota resursu nodrošinātājam, līdz tas neakceptē šo produktu vai līdz nav beidzies izmēģinājuma laiks.

*Izpildes pakāpes novērtējuma metodes pilnīgai saistību izpildes pienākuma ievērošanai (*[*98.*](#_bookmark92)*–*[*104. punkts*](#_bookmark94)*)*

AG86. To metožu vidū, ko var izmantot, lai novērtētu institūcijas izpildes pakāpi laika gaitā ievērojamo saistību izpildes pienākumu pilnīgai ievērošanai, ir turpmāk minētās metodes:

a) rezultātu novērtēšanas metodes (skat. [AG87.](#_bookmark243)–[AG91. punktu](#_bookmark245)) un

b) ieguldījuma novērtēšanas metodes (skat. [AG92.](#_bookmark246)–[AG95. punktu](#_bookmark247)).

Rezultātu novērtēšanas metodes

AG87. Piemērojot rezultātu novērtēšanas metodes, ieņēmumi tiek atzīti, pamatojoties uz tiešiem tās vērtības novērtējumiem, ko aktīvs rada institūcijai, kura gūst rezultātu no tiem saistību izpildes pienākumiem, kas ievēroti līdz attiecīgajam brīdim, salīdzinājumā ar vērtību, ko šī institūcija gūtu no atlikušās saistību izpildes pienākumu daļas saskaņā ar saistošo vienošanos. Rezultātu novērtēšanas metodes ietver tādas metodes kā norādītās darbības, kas veiktas līdz attiecīgajam brīdim, līdz attiecīgajam brīdim gūto rezultātu apsekošana un gūto rezultātu, sasniegto starpposma mērķu, aizritējušā laika un saražoto vai piegādāto vienību novērtēšana.

AG88. Norādīta darbība ir konkrēta saistošās vienošanās noteikumos norādīta darbība, kas institūcijai jāveic, un resursu nodrošinātājs var piespiest institūciju veikt šo darbību, piemēram, uzbūvēt slimnīcu vai veikt kādu pētījumu. Detalizēts piemērs ir gadījums, kad resursu nodrošinātājs nodrošina finansējumu kādai valsts zinātnes aģentūrai (resursu saņēmējam), lai tā veiktu augu izcelsmes gaļas aizvietotāja izpēti un izstrādi. Valsts zinātnes aģentūra saglabā īpašumtiesības uz jebkuru savu izstrādāto intelektuālo īpašumu. Finansējums tiek nodrošināts, pamatojoties uz sīki izstrādātu projekta plānu (kurā noteikti atsevišķi pētniecības un izstrādes posmi), ko iesniedz valsts zinātnes aģentūra, un resursu nodrošinātājs pieprasa, lai valsts zinātnes aģentūra tam atskaitās katrā posmā. Katrs no šiem posmiem ir norādīta darbība, un ieņēmumi tiek atzīti, kad (vai tiklīdz) šie posmi ir pabeigti, atbilstoši summai, kas iegūta, pabeidzot šo norādīto darbību. Ja saistošā vienošanās ir izpildāma, resursu nodrošinātājs var pieprasīt institūcijai izmantot resursus norādītās darbības veikšanai vai arī uzņemties atbildību par saistošās vienošanās instrumentā noteiktajām neizpildes sekām (piemēram, atgriezt resursus vai citādā veidā atlīdzināt kaitējumu).

AG89. Kad institūcija novērtē, vai tai savas izpildes pakāpes novērtēšanai piemērot rezultātu novērtēšanas metodi, tā apsver, vai atlasītie rezultāti patiesi ataino šīs institūcijas sniegumu ceļā uz pilnīgu saistību izpildes pienākumu ievērošanu. Ar rezultātu novērtēšanas metodi netiks iegūts patiess institūcijas snieguma atainojums, ja atlasītie rezultāti nebūs noderīgi, lai novērtētu dažus no dotajiem solījumiem izmantot resursus norādītajā veidā. Piemēram, tās rezultātu novērtēšanas metodes, kuru pamatā ir saražotās vai piegādātās vienības, patiesi neatainos institūcijas sniegumu saistībā ar saistību izpildes pienākuma ievērošanu, ja pārskata perioda beigās institūcijas darbības rezultātā būs radusies nepabeigta produkcija vai gatava produkcija, ko kontrolēs resursu nodrošinātājs un kas nebūs iekļauta rezultātu novērtējumā.

AG90. Ja ir tādi saistību izpildes pienākumi, kas paredz, ka institūcijai ir jāveic noteiktas preces vai pakalpojuma pārvedums kādai nesaistītai pusei, praktisks paņēmiens būtu noteikt, ka tad, ja institūcijai ir tiesības saņemt no resursu nodrošinātāja atlīdzību, kuras apmērs tieši atbilst vērtībai, ko institūcijas saistību izpildes pienākumu ievērošanas rezultātā līdz attiecīgajam brīdim ir ieguvis resursu nodrošinātājs (piemēram, saistoša vienošanās par pakalpojuma sniegšanu vai nodrošināšanu, saskaņā ar kuru institūcija iekasē noteiktu summu par katru pakalpojuma sniegšanas stundu), institūcija var atzīt ieņēmumus tādā apmērā, par kādu tai ir tiesības izrakstīt rēķinu.

AG91. Rezultātu novērtēšanas metožu trūkumi ir tādi, ka izpildes pakāpes novērtēšanai izmantotie rezultāti var nebūt tieši novērojami un to piemērošanai nepieciešamā informācija var institūcijai nebūt pieejama bez pārmērīgām izmaksām. Tāpēc var būt, ka jāizmanto ieguldījuma novērtēšanas metode.

Ieguldījuma novērtēšanas metodes

AG92. Ieguldījuma novērtēšanas metodes atzīst ieņēmumus, pamatojoties uz institūcijas centieniem ievērot saistību izpildes pienākumu vai šajā saistībā veiktajiem ieguldījumiem (piemēram, pamatojoties uz patērētajiem resursiem, iztērētajām darba stundām, radītajiem attiecināmajiem izdevumiem, aizritējušo laiku vai iekārtu darba stundām) attiecībā pret kopējo paredzamo saistību izpildes pienākuma ievērošanai nepieciešamo ieguldījumu. Ja institūcijas centieni vai ieguldījumi ir notikuši vienmērīgi visā darbības posmā, šai institūcijai var būt lietderīgi ieņēmumus atzīt saskaņā ar lineāro metodi.

AG93. Attiecināmie izdevumi ir resursu pārvedums saskaņā ar saistošās vienošanās noteikumos izklāstītajām prasībām. Saistoša vienošanās var paredzēt, ka institūcijai jāizmanto resursi noteiktam mērķim, piemēram, lai veicinātu institūcijas mērķu sasniegšanu, un šim nolūkam tai radīsies attiecināmie izdevumi, taču tajā nav norādītas konkrētas darbības. Piemēram, universitātei var tikt piešķirts finansējums, lai nodarbinātu tirgdarbības vadītāju, kas reklamētu universitātes kursus ārvalstu studentiem. Saistošā vienošanās nosaka, ka šis finansējums ir jāizlieto universitātes reklamēšanai ārvalstīs un ka tirgdarbības vadītāja alga, ceļa izdevumi un jebkuri izmantotie reklāmas materiāli tiks klasificēti kā attiecināmie izdevumi. Ja saistošā vienošanās ir izpildāma, resursu nodrošinātājs var pieprasīt institūcijai izmantot resursus attiecināmo izdevumu segšanai vai arī uzņemties atbildību par saistošās vienošanās instrumentā noteiktajām neizpildes sekām (piemēram, atgriezt resursus vai citā veidā atlīdzināt kaitējumu).

AG94. Resursu nodrošinātājam ir jāspēj apstiprināt, ka institūcijas saistību izpildes pienākumi saskaņā ar saistošo vienošanos ir izpildīti noteiktajā veidā. Tāpēc institūcijai ir jāsaglabā atbilstoša dokumentācija, lai pierādītu, ka tā ir veikusi ieguldījumus, piemēram, tai ir radušies jebkuri attaisnotie izdevumi, tiešā saistībā ar savu solījumu izpildi noteiktajā veidā.

AG95. Ieguldījuma novērtēšanas metožu trūkums ir tāds, ka var nebūt tiešas saistības starp institūcijas ieguldījumu un tās saistību izpildes pienākuma ievērošanu. Tāpēc institūcija ieguldījuma novērtēšanas metodi neizmanto attiecībā uz tāda ieguldījuma ietekmi, kas saskaņā ar [98. punktā](#_bookmark92) noteikto izpildes pakāpes novērtēšanas mērķi neatspoguļo šīs institūcijas ievērotos saistību izpildes pienākumus. Piemēram, izmantojot izmaksās balstītu ieguldījuma novērtēšanas metodi, izpildes pakāpes novērtējuma korekcija var būt nepieciešama turpmāk minētajos apstākļos:

a) ja radušās izmaksas neveicina institūcijas virzību uz saistību izpildes pienākuma ievērošanu. Piemēram, institūcija neatzīst ieņēmumus, pamatojoties uz izmaksām, kas ir attiecināmas uz būtiski neefektīvu institūcijas darbību un nav atspoguļotas saistošās vienošanās darījuma apsvērumos (piemēram, izmaksas saistībā ar neparedzēti lielu izlietotu materiālu, darbaspēka vai citu resursu daudzumu, kas radās, ievērojot saistību izpildes pienākumu);

b) ja radušās izmaksas nav samērīgas ar institūcijas virzību uz saistību izpildes pienākuma ievērošanu. Šādos apstākļos institūcijas darbības rezultātus vislabāk varētu atainot, pielāgojot ieguldījuma novērtēšanas metodi tā, lai ieņēmumus atzītu tikai šo izmaksu apmērā. Piemēram, institūcijas darbības rezultātu patiess atainojums varētu būt ieņēmumu atzīšana apmērā, kas vienāds ar tās preces izmaksām, kura izmantota, ievērojot saistību izpildes pienākumu, ja institūcija, slēdzot saistošo vienošanos, ir paredzējusi, ka tiks izpildīti visi turpmāk minētie nosacījumi:

i) prece nav atšķirīga;

ii) ir paredzams, ka puse, kas saņem preci vai pakalpojumu, iegūs kontroli pār šo preci ievērojamu laiku pirms pakalpojumu saņemšanas saistībā ar šo preci;

iii) pārvestās preces izmaksas ir ievērojamas salīdzinājumā ar kopējām izmaksām, kas paredzētas saistību izpildes pienākuma pilnīgai ievērošanai un

iv) institūcija iegādājas preci no trešās puses un būtiski nepiedalās šīs preces izstrādē un ražošanā (bet darbojas principāla statusā saskaņā ar [AG117.](#_bookmark260)–[AG125. punktu](#_bookmark268)).

*Atgriešanas tiesības saistībā ar preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei (*[*118. punkts*](#_bookmark105)*)*

AG96. Dažas saistošās vienošanās nosaka, ka institūcija nodod resursu nodrošinātājam kontroli pār produktu, kā arī piešķir tam tiesības atgriezt preci dažādu iemeslu dēļ (piemēram, ja tas nav apmierināts ar produktu) un saņemt šīs kompensācijas jebkurā kombinācijā:

a) samaksātās atlīdzības pilnīgu vai daļēju atmaksu;

b) kredītu, no kura var dzēst summas, ko resursu nodrošinātājs ir vai būs parādā institūcijai, un

c) apmaiņā pret kādu citu produktu.

AG97. Lai uzskaitītu produktu pārvedumu ar atgriešanas tiesībām (un dažus no pakalpojumiem, kas tiek sniegti ar tiesībām uz atmaksu), institūcija atzīst visu turpmāk minēto:

a) ieņēmumus no pārvestajiem produktiem tās atlīdzības apmērā, uz kādu institūcija paredz iegūt tiesības (tādēļ netiktu atzīti ieņēmumi no produktiem, kuru atgriešana ir gaidāma);

b) atmaksas saistības un

c) aktīvu (un atbilstošas pārdoto preču un sniegto pakalpojumu izmaksu korekcijas), jo tai ir tiesības atgūt produktus no resursu nodrošinātājiem pēc atmaksas saistību nokārtošanas.

AG98. Institūcijas solījumu būt gatavai atgriešanas posmā pieņemt atpakaļ nosūtītu produktu neuzskaita kā saistību izpildes pienākumu papildus pienākumam nodrošināt atmaksu.

AG99. Institūcija piemēro [109.](#_bookmark98)–[122. punktā](#_bookmark109) noteiktās prasības (tostarp prasības attiecībā uz ierobežojošiem novērtējumiem [119.](#_bookmark106)–[121. punktā](#_bookmark108)), lai noteiktu atlīdzības summu, uz kādu tā paredz iegūt tiesības. Darījumos, kuros saskaņā ar saistošo vienošanos institūcijai ir jāveic noteiktu preču vai pakalpojumu pārvedums citai pusei (t. i., pircējam (resursu nodrošinātājam) vai ieinteresētajai trešajai personai), šajā summā neiekļauj produktus, kurus paredzēts atgriezt. Institūcija neatzīst ieņēmumus, kas attiecināmi uz jebkuru tādu saņemto (vai saņemamo) summu, uz kuru institūcija neparedz iegūt tiesības, bet tā šīs saņemtās (vai saņemamās) summas atzīst kā atmaksas saistības. Pēc tam katra pārskata perioda beigās institūcija atjaunina savu novērtējumu par summām, uz kurām tā paredz iegūt tiesības, ievērojot saistošās vienošanās instrumentā noteiktos saistību izpildes pienākumus, un veic attiecīgas izmaiņas darījuma atlīdzībā un līdz ar to arī atzīto ieņēmumu summā.

AG100. Institūcija katra pārskata perioda beigās atjaunina atmaksas saistību novērtējumu, ņemot vērā prognozētās atmaksājamās summas izmaiņas. Institūcija korelatīvas korekcijas atzīst par ieņēmumiem (vai ieņēmumu samazinājumu).

AG101. Atzītu aktīvu, kas ir institūcijas tiesības atgūt produktus no resursu nodrošinātāja pēc atmaksas saistību nokārtošanas, sākotnēji novērtē, atsaucoties uz produkta (piemēram, krājumu) iepriekšējo uzskaites vērtību, no kuras atskaitītas visas paredzamās šā produkta atgūšanas izmaksas (tostarp iespējamais atgriezto produktu vērtības samazinājums institūcijai). Katra pārskata perioda beigās institūcija atjaunina šā aktīva novērtējumu, ņemot vērā izmaiņas prognozēs attiecībā uz atgriežamajiem produktiem. Institūcija šo aktīvu uzrāda atsevišķi no atmaksas saistībām.

AG102. Ja resursu nodrošinātāji veic viena produkta apmaiņu pret citu tāda paša veida, kvalitātes, stāvokļa un cenas produktu (piemēram, vienas krāsas vai izmēra produkta apmaiņa pret citas krāsas vai cita izmēra produktu), to neuzskata par atdošanu atpakaļ šā standarta vajadzībām.

AG103. Saistošas vienošanās, saskaņā ar kurām resursu nodrošinātājs var atgriezt bojātu produktu apmaiņā pret funkcionējošu produktu, novērtē saskaņā ar [AG111.](#_bookmark258)–[AG116. punktā](#_bookmark259) sniegtajiem norādījumiem par garantiju.

*Atlīdzība, kas izmaksājama resursu nodrošinātājam saistībā ar preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei (*[*111. punkta e) apakšpunkts*](#_bookmark99)*)*

AG104. Atlīdzība, kas izmaksājama resursu nodrošinātājam, ietver naudas summas, ko institūcija maksā vai plāno maksāt šim resursu nodrošinātājam (vai citām pusēm, kas no šā resursu nodrošinātāja iegādājas institūcijas preces vai pakalpojumus). Atlīdzība, kas izmaksājama resursu nodrošinātājam, ietver arī kredītu vai citus posteņus (piemēram, kuponu vai talonu), ko var atņemt no summām, kuru resursus nodrošinātājs ir parādā institūcijai (vai citām pusēm, kas no šā resursu nodrošinātāja iegādājas institūcijas preces vai pakalpojumus). Institūcija uzskaita atlīdzību, kas izmaksājama resursu nodrošinātājam, kā darījuma atlīdzības un līdz ar to arī ieņēmumu samazinājumu, ja vien maksājums resursu nodrošinātājam netiek veikts apmaiņā pret kādas noteiktas preces vai pakalpojuma (saskaņā ar [73.](#_bookmark60)–[77. punktu](#_bookmark67)) pārvedumu institūcijai no resursu nodrošinātāja. Ja atlīdzība, kas izmaksājama resursu nodrošinātājam, ietver mainīgu summu, institūcija darījuma atlīdzību (tostarp novērtējumu, vai mainīgās atlīdzības aplēse ir ierobežota) aplēš saskaņā ar [113.](#_bookmark100)–[121. punktu](#_bookmark108).

AG105. Ja atlīdzība, kas izmaksājama resursu nodrošinātājam, ir maksājums par kādu noteiktu preci vai pakalpojumu no resursa nodrošinātāja, tad institūcija šīs preces vai pakalpojuma iegādi uzskaita tādā pašā veidā, kā tā uzskaita citus pirkumus no piegādātājiem. Ja atlīdzības summa, kas izmaksājama resursu nodrošinātājam, pārsniedz noteiktās preces vai pakalpojuma, ko institūcija saņem no resursu nodrošinātāja, pašreizējo vērtību, tad institūcija šādu pārsniegumu uzskaita kā darījuma atlīdzības samazinājumu. Ja institūcija nevar pamatoti aplēst no resursa nodrošinātāja saņemtās preces vai pakalpojuma pašreizējo vērtību, tā uzskaita visu resursu nodrošinātājam izmaksājamo atlīdzību kā darījuma atlīdzības samazinājumu.

AG106. Attiecīgi, ja atlīdzību, kas izmaksājama resursu nodrošinātājam, uzskaita kā darījuma atlīdzības samazinājumu, institūcija atzīst ieņēmumu samazinājumu, kad (vai tiklīdz) notiek vēlākais no turpmāk minētajiem notikumiem:

a) institūcija atzīst ieņēmumus par saistīto preču vai pakalpojumu pārvedumu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai un

b) institūcija izmaksā vai apsola izmaksāt atlīdzību (pat ja šis maksājums ir atkarīgs no kāda nākotnes notikuma). Šis solījums var būt netieši ietverts institūcijas ierastajā praksē.

*Atlaides piešķiršana saistībā ar preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei (*[*134. punkts*](#_bookmark120)*)*

AG107. Resursu nodrošinātājs saņem atlaidi par preču vai pakalpojumu kopuma iegādi, ja šo saistošās vienošanās noteikumos apsolīto preču vai pakalpojumu atsevišķo vērtību summa pārsniedz saistošās vienošanās noteikumos apsolīto atlīdzību. Izņemot tad, kad institūcijai saskaņā ar [AG108. punktu](#_bookmark254) ir novērojami pierādījumi tam, ka visa atlaide attiecas tikai uz vienu vai vairākiem, bet ne uz visiem saistību izpildes pienākumiem saskaņā ar saistošo vienošanos, institūcija piešķir atlaidi proporcionāli visiem saistošās vienošanās instrumentā norādītajiem saistību izpildes pienākumiem. Proporcionāla atlaides sadale šādos apstākļos ir sekas tam, ka institūcija piešķir darījuma atlīdzību par katra saistību izpildes pienākuma ievērošanu, pamatojoties uz darījumā ietverto noteikto preču vai pakalpojumu relatīvajām atsevišķajām vērtībām.

AG108. Institūcija visu atlaides summu piešķir tikai par viena vai vairāku, bet ne par visu saistību izpildes pienākumu ievērošanu saskaņā ar saistošo vienošanos, ja ir izpildīti visi turpmāk minētie kritēriji:

a) institūcija regulāri atsevišķi nodrošina katru noteikto saistošās vienošanās noteikumos minēto preci vai pakalpojumu (vai katru noteikto preču vai pakalpojumu kopumu);

b) institūcija arī regulāri atsevišķi nodrošina šo noteikto preču vai pakalpojumu kopumu (vai kopumus) ar atlaidi, salīdzinot ar katrā kopumā iekļauto preču vai pakalpojumu atsevišķajām vērtībām, un

c) atlaide, kas attiecināma uz katru [AG108. punkta](#_bookmark254) [b) apakšpunktā](#_bookmark255) aprakstīto preču vai pakalpojumu kopumu, būtībā ir tāda pati kā saistošās vienošanās noteikumos norādītā atlaide, un, analizējot katrā kopumā iekļautās preces un pakalpojumus, tiek iegūti pārbaudāmi pierādījumi par to, uz kuru saistību izpildes pienākumu (vai saistību izpildes pienākumiem) attiecas visa saistošās vienošanās noteikumos norādītā atlaide.

AG109. Ja atlaide ir piešķirta tikai attiecībā uz vienu vai vairākiem saistošās vienošanās noteikumos norādītajiem saistību izpildes pienākumiem saskaņā ar [AG108. punktu](#_bookmark254), institūcija piešķir atlaidi, pirms tā izmanto atlikuma pieeju, lai aplēstu preces vai pakalpojuma atsevišķo vērtību saskaņā ar [139. punkta c) apakšpunktu](#_bookmark127).

*Atsevišķās vērtības noteikšana (*[*137.*](#_bookmark122)*–*[*140. punkts*](#_bookmark128)*)*

AG110. Publiskajā sektorā var būt sarežģīti noteikt saistību izpildes pienākuma atsevišķo vērtību saskaņā ar [137. punktu](#_bookmark122), jo īpaši situācijās, kad institūcija (kas ir resursu saņēmējs) nodrošina preces vai pakalpojumus ieinteresētajām trešajām personām. Šādos apstākļos atsevišķo vērtību aprēķina, pamatojoties uz summu, kas resursu nodrošinātājam būtu jāmaksā tirgū, lai iegūtu ieinteresētajām trešajām personām nodrošināto preču vai pakalpojumu saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, un, ja atbilstīgi, šai summai pieskaitot atbilstošu peļņas normu. Ja preču vai pakalpojumu atsevišķo vērtību nevar aplēst, pamatojoties uz tirgus informāciju, institūcija šo atsevišķo vērtību aplēš, izmantojot paredzamo izmaksu pieeju, kas minēta [139. punkta b) apakšpunktā](#_bookmark126).

*Garantija attiecībā uz īstenotu preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei*

AG111. Noslēdzot saistošu vienošanos, saskaņā ar kuru institūcija citai pusei nodrošina noteiktas preces vai pakalpojumus, institūcija parasti sniedz (saskaņā ar saistošo vienošanos, tiesību aktiem vai savu ierasto praksi) garantiju saistībā ar produkta pārdošanu (neatkarīgi no tā, vai šis produkts ir prece vai pakalpojums). Garantijas veids dažādās nozarēs un dažādu saistošu vienošanos gadījumā var ievērojami atšķirties. Dažas garantijas resursu nodrošinātājam sniedz pārliecību, ka saistītais produkts darbosies tā, kā puses ir iecerējušas, jo tas atbildīs saskaņotajām specifikācijām. Citas garantijas paredz resursu nodrošinātājam sniegt vēl kādu pakalpojumu papildus garantijai, ka produkts atbildīs saskaņotajām specifikācijām.

AG112. Ja resursu nodrošinātājam ir iespēja iegādāties garantiju atsevišķi (piemēram, tāpēc, ka garantijas cena ir noteikta vai saskaņota atsevišķi), šī garantija ir atsevišķs pakalpojums, jo institūcija sola pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai sniegt kādu pakalpojumu papildus produktam, kam ir saistošās vienošanās noteikumos aprakstītā funkcionalitāte. Šādos apstākļos institūcija apsolīto garantiju uzskaita kā saistību izpildes pienākumu saskaņā ar [68.](#_bookmark55)–[77. punktu](#_bookmark67) un daļu no darījuma atlīdzības attiecina uz šo saistību izpildes pienākumu saskaņā ar [133.](#_bookmark119)–[143. punktu](#_bookmark131).

AG113. Ja resursu nodrošinātājam nav iespējas atsevišķi iegādāties garantiju, institūcija garantiju uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 19 “Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi”, ja vien apsolītā garantija vai kāda apsolītās garantijas daļa pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai nenodrošina vēl kādu pakalpojumu papildus garantijai, ka produkts atbildīs saskaņotajām specifikācijām.

AG114. Novērtējot, vai garantija pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai nodrošina vēl kādu pakalpojumu papildus garantijai, ka produkts atbildīs saskaņotajām specifikācijām, institūcija ņem vērā, piemēram, šādus faktorus:

a) vai garantija ir nepieciešama saskaņā ar tiesību aktiem – ja institūcijai ir jāsniedz garantija saskaņā ar tiesību aktiem, tad šāda tiesību akta pastāvēšana norāda, ka solītā garantija nav saistību izpildes pienākums, jo šādas prasības parasti pastāv, lai aizsargātu resursu nodrošinātājus no riska iegādāties bojātu produktu;

b) garantijas termiņš – jo ilgāks ir garantijas termiņš, jo lielāka ir iespējamība, ka solītā garantija ir saistību izpildes pienākums, jo tā, visticamāk, paredz sniegt vēl kādu pakalpojumu papildus garantijai, ka produkts atbilst saskaņotajām specifikācijām;

c) to uzdevumu veids, kurus institūcija sola veikt, – ja institūcijai ir jāveic kādi noteikti uzdevumi, lai garantētu, ka produkts atbilst saskaņotajām specifikācijām (piemēram, atgriešanas piegādes nodrošināšana, ja produkts ir bojāts), tad šie uzdevumi, visticamāk, nerada saistību izpildes pienākumu.

AG115. Ja garantija vai kāda tās daļa pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai nodrošina vēl kādu pakalpojumu papildus garantijai, ka produkts atbildīs saskaņotajām specifikācijām, šis apsolītais pakalpojums ir saistību izpildes pienākums. Tāpēc institūcija darījuma atlīdzību attiecina gan uz produktu, gan pakalpojumu. Ja institūcija sola gan garantiju produkta atbilstībai, gan garantiju, kas ietver pakalpojuma sniegšanu, bet pamatoti nevar tās uzskaitīt atsevišķi, tā uzskaita šīs abas garantijas kopā kā vienu saistību izpildes pienākumu.

AG116. Tiesību akts, saskaņā ar kuru institūcijai ir jāmaksā kompensācija, ja tās produkti rada kaitējumu vai bojājumu, nerada saistību izpildes pienākumu. Pieņemsim, ražotājs, piemēram, valsts medicīnas laboratorija, var pārdot tādus produktus kā diagnostikas ultraskaņas skeneri gan valsts, gan privātiem medicīnas centriem un slimnīcām jurisdikcijā, kurā saskaņā ar tiesību aktiem šis ražotājs ir atbildīgs par jebkādiem zaudējumiem (piemēram, personiskajam īpašumam), ko var radīt pircējs vai ieinteresētā trešā persona, lietojot šo produktu tā paredzētajam mērķim. Tāpat institūcijas solījums atlīdzināt resursu nodrošinātājam saistības un zaudējumus, kas izriet no pretenzijām par patentu, autortiesībām, preču zīmi vai citu šīs institūcijas pārkāpumu saistībā ar saviem produktiem, nerada saistību izpildes pienākumu. Institūcija šādus pienākumus uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 19.

*Atlīdzība principālam salīdzinājumā ar atlīdzību pārstāvim*

AG117. Ja preču vai pakalpojumu nodrošināšanā pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai piedalās vēl cita puse, institūcija nosaka, vai tās solījums būtībā ir saistību izpildes pienākums, kas paredz tai pašai nodrošināt norādītās preces vai pakalpojumus (t. i., institūcija ir principāls) vai organizēt, lai šīs preces vai pakalpojumus nodrošinātu šī cita puse (t. i., institūcija ir pārstāvis). Institūcija nosaka, vai tā ir principāls vai pārstāvis attiecībā uz katru noteiktu preci vai pakalpojumu, kas apsolīts pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Noteikta prece vai pakalpojums ir tāda prece vai pakalpojums (vai noteikts preču vai pakalpojumu kopums), kas jānodrošina pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai (skat. [73.](#_bookmark60)–[77. punktu](#_bookmark67) un [AG53.](#_bookmark217)–[AG56. punktu](#_bookmark218)). Ja saistošā vienošanās ar resursu nodrošinātāju ietver vairāk nekā vienu noteiktu preci vai pakalpojumu, institūcija var būt principāls dažām noteiktām precēm vai pakalpojumiem un pārstāvis – citām.

AG118. Lai noteiktu sava solījuma veidu (kā aprakstīts [AG117. punktā](#_bookmark260)), institūcija:

a) identificē noteiktās preces vai pakalpojumus, kas jānodrošina pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai (kas, piemēram, varētu būt tiesības uz citas puses nodrošinātu preci vai pakalpojumu (skat. [AG51. punktu](#_bookmark216))), un

b) novērtē, vai tai ir kontrole (kā aprakstīts [90. punktā](#_bookmark77)) pār katru noteikto preci vai pakalpojumu, pirms tiek veikts šīs preces vai pakalpojuma pārvedums pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai.

AG119. Institūcija ir principāls, ja tai ir kontrole pār noteikto preci vai pakalpojumu, pirms tiek veikts šīs preces vai pakalpojuma pārvedums pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Tomēr institūcija ne vienmēr kontrolē noteiktu preci, ja tā iegūst īpašumtiesības uz šo preci tikai uz īsu brīdi, pirms īpašumtiesības tiek nodotas pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Institūcija, kas ir principāls, var ievērot savu saistību izpildes pienākumu un pati nodrošināt noteikto preci vai pakalpojumu vai arī tā var piesaistīt citu pusi (piemēram, apakšuzņēmēju), lai tā šīs institūcijas vārdā ievērotu dažus vai visus saistību izpildes pienākumus.

AG120. Ja preču vai pakalpojumu nodrošināšanā pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai piedalās vēl cita puse, institūcija, kas ir principāls, iegūst kontroli pār jebkuru no turpmāk minētajiem:

a) kādu preci vai citu aktīvu, ko tā saņem no šīs citas puses un pēc tam nodod pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai;

b) tiesībām uz to, lai šī cita puse sniegtu kādu pakalpojumu, kas institūcijai nodrošinātu iespēju likt šai citai pusei institūcijas vārdā sniegt konkrēto pakalpojumu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai;

c) kādu preci vai pakalpojumu, ko tā saņem no citas puses un pēc tam apvieno ar citām precēm vai pakalpojumiem, un nodrošina noteikto preci vai pakalpojumu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Piemēram, ja institūcija sniedz nozīmīgu pakalpojumu, kas ietver citas puses piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu apvienošanu (skat. [76. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark65)) noteiktajā precē vai pakalpojumā, par kuru resursa nodrošinātājs ir noslēdzis saistošu vienošanos, institūcija kontrolē noteikto preci vai pakalpojumu, pirms tiek veikts šīs preces vai pakalpojuma pārvedums pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Tā tas ir tāpēc, ka institūcija vispirms iegūst kontroli pār noteiktās preces vai pakalpojuma komponentiem (kas ietver no citām pusēm saņemtās preces vai pakalpojumus) un vada to izmantošanu, lai radītu apvienoto galaproduktu, kas ir noteiktā prece vai pakalpojums.

AG121. Kad (vai tiklīdz) institūcija, kas ir principāls, ir ievērojusi saistību izpildes pienākumu, tā atzīst ieņēmumus atbilstoši atlīdzības bruto summai, uz kuru tā paredz iegūt tiesības apmaiņā pret noteiktās preces vai pakalpojuma pārvedumu.

AG122. Institūcija ir pārstāvis, ja tās saistību izpildes pienākums ietver organizēšanu, lai cita puse nodrošinātu noteiktās preces vai pakalpojumus. Institūcijai, kas ir pārstāvis, nav kontroles pār noteikto preci vai pakalpojumu, ko nodrošina cita puse, pirms šīs preces vai pakalpojuma pārveduma veikšanas pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Kad (vai tiklīdz) institūcija, kas ir pārstāvis, ir ievērojusi saistību izpildes pienākumu, tā atzīst ieņēmumus tā honorāra vai komisijas maksas apmērā, uz kuru tā paredz iegūt tiesības apmaiņā pret noteikto preču vai pakalpojumu nodrošināšanas organizēšanu otrai pusei. Institūcijas honorārs vai komisijas maksa var būt atlīdzības neto summa, ko tā patur pēc tam, kad ir samaksājusi otrai pusei atlīdzību, kas saņemta apmaiņā pret šīs puses nodrošinātajām precēm vai pakalpojumiem.

AG123. To rādītāju vidū, kas liecina par to, ka institūcija kontrolē noteikto preci vai pakalpojumu pirms šīs preces vai pakalpojuma pārveduma veikšanas pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai (un tāpēc ir principāls (skat. [AG119. punktu](#_bookmark261))), ir turpmāk minētie (bet šis uzskaitījums nav pilnīgs):

a) institūcijas galvenais pienākums ir izpildīt solījumu nodrošināt noteikto preci vai pakalpojumu. Parasti tas ietver atbildību par noteiktās preces vai pakalpojuma pieņemamību (piemēram, primāro atbildību par to, lai prece vai pakalpojums atbilstu resursu nodrošinātāja specifikācijām). Ja institūcijas galvenais pienākums ir izpildīt solījumu nodrošināt noteikto preci vai pakalpojumu, tas var liecināt, ka otra puse, kas ir iesaistīta konkrētās preces vai pakalpojuma nodrošināšanā, rīkojas šīs institūcijas vārdā;

b) institūcijai ir krājumu risks pirms noteiktās preces vai pakalpojuma pārveduma veikšanas pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai vai pēc kontroles nodošanas resursu nodrošinātājam (piemēram, ja resursu nodrošinātājam ir atgriešanas tiesības). Piemēram, ja institūcija iegūst vai apņemas iegūt noteikto preci vai pakalpojumu, pirms ir noslēgta saistoša vienošanās ar resursu nodrošinātāju, tas var liecināt par to, ka šī institūcija spēj vadīt būtībā visu atlikušo preces vai pakalpojuma nodrošināto saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciāla izmantošanu un iegūt šo saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciālu pirms šīs preces vai pakalpojuma pārveduma veikšanas pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai;

c) institūcijai ir rīcības brīvība attiecībā uz cenas noteikšanu noteiktajai precei vai pakalpojumam. Tas cenas noteikšana, ko resursu nodrošinātājs maksā par noteikto preci vai pakalpojumu, var liecināt par to, ka institūcija spēj vadīt būtībā visu atlikušo preces vai pakalpojuma nodrošināto saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciāla izmantošanu un iegūt šo saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciālu. Tomēr dažos gadījumos pārstāvim var būt rīcības brīvība attiecībā uz cenu noteikšanu. Piemēram, pārstāvim var būt zināma elastība cenu noteikšanā, lai tas varētu gūt papildu ieņēmumus no sava pakalpojuma, kas ietver organizēšanu, lai citas puses nodrošina preces vai pakalpojumus pircējiem vai ieinteresētajām trešajām personām.

AG124. Atkarībā no noteiktās preces vai pakalpojuma veida un saistošās vienošanās noteikumiem [AG123. punktā](#_bookmark264) minētie kritēriji var lielākā vai mazākā mērā attiekties arī uz kontroles novērtēšanu. Turklāt dažādu saistošu vienošanos gadījumā pārliecinošākus pierādījumus var sniegt atšķirīgi rādītāji.

AG125. Ja institūcijas saistību izpildes pienākumus un tiesības, kas izklāstītas saistošās vienošanās noteikumos, uzņemas kāda cita institūcija tā, ka pirmajai minētajai institūcijai vairs nav jāpilda saistību izpildes pienākums, kas ietver noteiktās preces vai pakalpojuma pārveduma īstenošanu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai (t. i., institūcija vairs nerīkojas principāla statusā), tā neatzīst ieņēmumus, kas saistīti ar šo saistību izpildes pienākumu. Tā vietā šī institūcija novērtē, vai tai jāatzīst ieņēmumi saistībā ar saistību izpildes pienākumu, kas ietver saistošas vienošanās panākšanu otrai pusei (t. i., vai šī institūcija darbojas pārstāvja statusā).

*Resursu nodrošinātāja iespējas iegūt papildu preces vai pakalpojumus*

AG126. Resursu nodrošinātājam iespējas iegūt papildu preces vai pakalpojumus bez maksas vai ar atlaidi rodas dažādos veidos, tostarp izmantojot pārdošanas stimulus, resursu nodrošinātāja kredītus (vai punktus), kas atkarīgi no rezultātiem, saistošās vienošanās noteikumos paredzētās atjaunošanas iespējas vai citas atlaides nākotnes precēm vai pakalpojumiem.

AG127. Ja saskaņā ar saistošo vienošanos institūcija piešķir resursu nodrošinātājam iespēju, kas tam dod tiesības iegūt papildu preces vai pakalpojumus, šī iespēja rada saistību izpildes pienākumu saskaņā ar šo saistošo vienošanos tikai tad, ja šī iespēja nodrošina resursu nodrošinātājam tādas mantiskas tiesības, kuras tas nesaņemtu, neslēdzot šo saistošo vienošanos (piemēram, atlaidi, kas pakāpeniski palielinās kāda atlaižu diapazona ietvaros un kas parasti attiecībā uz tām precēm vai pakalpojumiem tiek piešķirta konkrētajai resursu nodrošinātāja kategorijai konkrētajā ģeogrāfiskajā apgabalā vai tirgū). Ja šī iespēja resursu nodrošinātājam nodrošina mantiskas tiesības, resursu nodrošinātājs faktiski maksā institūcijai avansu par nākotnes precēm vai pakalpojumiem, un institūcija šos ieņēmumus atzīst tad, kad ir noticis šo nākotnes preču vai pakalpojumu pārvedums vai kad ir beidzies šīs iespējas termiņš.

AG128. Ja resursu nodrošinātājam ir iespēja, kas paredz tiesības iegūt papildu preci vai pakalpojumu par cenu, kas atspoguļotu šīs preces vai pakalpojuma atsevišķo vērtību, šī iespēja nenodrošina resursu nodrošinātājam mantiskas tiesības pat tad, ja šo iespēju var izmantot, tikai iepriekš noslēdzot saistošu vienošanos. Šādos gadījumos institūcija ir izteikusi tirdzniecības piedāvājumu, ko tā uzskaita saskaņā ar šo standartu tikai tad, kad resursu nodrošinātājs ir izmantojis iespēju, kas tam dod tiesības iegūt attiecīgās papildu preces vai pakalpojumus.

AG129. Saskaņā ar [134. punktu](#_bookmark120) institūcijai ir jāattiecina darījuma atlīdzība uz saistību izpildes pienākumiem, pamatojoties uz relatīvu atsevišķo vērtību. Ja nav tieši novērojama atsevišķā vērtība iespējai, kas resursu nodrošinātājam dod tiesības iegūt papildu preces vai pakalpojumus, institūcija to aplēš. Šajā aplēsē atspoguļo atlaidi, ko resursu nodrošinātājs iegūtu, izmantojot iespēju, un kas koriģēta, ņemot vērā abus turpmāk minētos faktorus:

a) jebkuru atlaidi, ko resursu nodrošinātājs varētu saņemt, neizmantojot iespēju, un

b) iespējamību, ka iespēja tiks izmantota.

AG130. Ja resursu nodrošinātājam ir mantiskās tiesības iegūt nākotnes preces vai pakalpojumus un ja šīs preces vai pakalpojumi ir līdzīgi sākotnējām precēm vai pakalpojumiem, kas norādīti saistošās vienošanās noteikumos, un tiek nodrošināti saskaņā ar sākotnējās saistošās vienošanās noteikumiem, tad institūcija kā praktisku alternatīvu iespējas atsevišķās vērtības aplēšanai var darījuma atlīdzību attiecināt uz izvēles precēm vai pakalpojumiem, atsaucoties uz tām precēm vai pakalpojumiem, ko paredzēts nodrošināt, un uz atbilstošo paredzamo atlīdzību. Parasti šāda veida iespējas ir paredzētas saistošas vienošanās atjaunošanai.

*Resursu nodrošinātāja neizpildītās tiesības*

AG131. Saskaņā ar [163. punktu](#_bookmark148), saņemot priekšapmaksu no resursu nodrošinātāja, institūcija atzīst saistošas vienošanās saistības atbilstoši saņemtajai priekšapmaksas summai par savu saistību izpildes pienākumu. Institūcija pārstāj atzīt savas saistošās vienošanās saistības (un atzīst ieņēmumus), kad tā ir izpildījusi attiecīgo saistību izpildes pienākumu, kas saistīts ar atlīdzību, kura iepriekš saņemta no resursu nodrošinātāja.

AG132. Neatmaksājama priekšapmaksa no resursu nodrošinātāja institūcijai dod šim resursu nodrošinātājam tiesības pieprasīt, lai resursu saņēmējs pilda savus pienākumus (vai arī lai uzņemas saistošās vienošanās noteikumos izklāstītās sekas). Tomēr resursu nodrošinātāji var neizpildīt visas savas saistošās vienošanās noteikumos paredzētās tiesības. Šī tiesību neizpildīšana bieži tiek uzskatīta par līguma laušanu.

AG133. Ja institūcija paredz, ka tai būs tiesības saistošās vienošanās saistībās iekļaut līguma laušanas izmaksu kompensāciju, tā šo paredzamo līguma laušanas izmaksu kompensāciju atzīst par ieņēmumiem proporcionāli resursu nodrošinātāja izpildīto tiesību modelim. Ja institūcija neparedz, ka tai būs tiesības saņemt līguma laušanas izmaksu kompensāciju, tā atzīst šo paredzamo līguma laušanas izmaksu kompensāciju kā ieņēmumus, kad iespējamība, ka resursu nodrošinātājs izpildīs savas atlikušās tiesības, ir kļuvusi neliela. Lai noteiktu, vai institūcija paredz, ka tai būs tiesības uz līguma laušanas izmaksu kompensāciju, institūcija ņem vērā [119.](#_bookmark106)–[121. punktā](#_bookmark108) noteiktās prasības par mainīgo atlīdzību ierobežojošām aplēsēm.

AG134. Institūcija atzīst saistības (nevis ieņēmumus) attiecībā uz jebkuru saņemto atlīdzību, kas ir attiecināma uz resursu nodrošinātāja neizpildītajām tiesībām, kuras institūcijai ir jānodod citai pusei, piemēram, kādai valsts institūcijai saskaņā ar piemērojamajiem nepieprasītā īpašuma tiesību aktiem.

*Neatmaksājamas avansa maksas (un dažas saistītās izmaksas) par preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei*

AG135. Uz dažu saistošu vienošanos pamata institūcija saistošās vienošanās slēgšanas brīdī vai tuvu tam iekasē no resursu nodrošinātāja neatmaksājamu avansa maksu. Piemēri ir maksas par iestāšanos veselības aprūpes shēmā, telekomunikāciju uzņēmumu aktivizācijas maksas, dažu pakalpojumu izveides maksas un sākotnējās maksas par dažām piegādēm.

AG136. Lai identificētu saistību izpildes pienākumus šādu saistošu vienošanos noteikumos, institūcija novērtē, vai konkrētā maksa ir saistīta ar apsolītās preces vai pakalpojuma pārvedumu. Daudzos gadījumos, pat tad, ja neatmaksājama avansa maksa ir saistīta ar darbību, kas institūcijai ir jāveic, noslēdzot saistošo vienošanos, vai tuvu tam, lai izpildītu šo saistošo vienošanos, šīs darbības rezultātā nenotiek apsolītās preces vai pakalpojuma pārvedums pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai (skat. [72. punktu](#_bookmark59)). Tā vietā avansa maksa ir avansa maksājums par nākotnes precēm vai pakalpojumiem, tāpēc to atzīst par ieņēmumiem tad, kad šīs nākotnes preces vai pakalpojumi ir nodrošināti. Ieņēmumu atzīšanas posms būs ilgāks nekā saistošās vienošanās sākumposms, ja institūcija resursu nodrošinātājam ir piešķīrusi iespēju, kas tam dod tiesības atjaunot saistošo vienošanos, un ja šī iespēja nodrošina resursu nodrošinātājam mantiskās tiesības, kā tas aprakstīts [AG127. punktā](#_bookmark270).

AG137. Ja neatmaksājamā avansa maksa attiecas uz preci vai pakalpojumu, institūcija novērtē, vai šī prece vai pakalpojums jāuzskaita kā atsevišķs saistību izpildes pienākums saskaņā ar [68.](#_bookmark55)–[77. punktu](#_bookmark67).

AG138. Institūcija var iekasēt neatmaksājamu maksu, kas daļēji ir kompensācija par izmaksām, kuras radušās, noslēdzot saistošu vienošanos (vai veicot citus administratīvos uzdevumus, kā tas aprakstīts [72. punktā](#_bookmark59)). Ja šīs izveides darbības nav saistītas ar saistību izpildes pienākuma ievērošanu, institūcija šīs darbības (un saistītās izmaksas) neņem vērā, novērtējot izpildes pakāpi saskaņā ar [AG95. punktu](#_bookmark247).Tā tas ir tāpēc, ka izveides darbību izmaksas neataino pakalpojumu pārvedumu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Institūcija novērtē, vai izmaksas, kas radušās, slēdzot saistošu vienošanos, ir radījušas aktīvu, kas jāatzīst saskaņā ar [152. punktu](#_bookmark138).

**Principu piemērošana specifiskiem darījumiem**

AG139. Publiskā sektora institūcijas saņem dažāda veida pārvedumus. Pārvedumi var rasties vai var nerasties no saistošas vienošanās. Ievērojot [AG143. punktu](#_bookmark280), institūcija atzīst aktīvu attiecībā uz šāda resursu pārveduma rezultātā gūtiem ieņēmumiem tad, ja pārvestie resursi atbilst aktīva definīcijai un aktīva atzīšanas kritērijiem.

*Kapitāla pārvedumi*

AG140. Šajā standartā kapitāla pārvedums ir definēts kā darījums, kas izriet no saistošas vienošanās, saskaņā ar kuru resursu nodrošinātājs nodrošina naudu vai citu aktīvu ar noteikumu, ka institūcija iegūst vai izveido kādu nefinanšu aktīvu, ko tā kontrolēs. Kapitāla pārvedums institūcijai rada vismaz vienu saistību izpildes pienākumu.

AG141. Institūcija atzīst ieņēmumus, kad tā ir ievērojusi savus saistību izpildes pienākumus savā kapitāla pārveduma darījumā, piemērojot [87.](#_bookmark75)–[104. punktu](#_bookmark94).Institūcija atsevišķi nosaka, vai jebkura ienākoša resursu plūsma kapitāla pārveduma rezultātā ir jāatzīst par aktīvu, piemērojot [80. punktu](#_bookmark70), un vai tās saistību izpildes pienākums ir jāatzīst par saistībām, piemērojot [81.](#_bookmark71)–[86. punktu](#_bookmark73).Atzīstot ieņēmumus, jebkuru šādu saistību uzskaites vērtība tiek samazināta.

AG142. Daži kapitāla pārveduma darījumi var ietvert tādu saistību izpildes pienākumu attiecībā uz iegūtā vai uzbūvētā aktīva ekspluatāciju, kas neatbilstu kapitāla pārveduma definīcijai. To, vai saistošā vienošanās ietver vienu vai vairākus saistību izpildes pienākumus saistībā ar aktīva ekspluatāciju, institūcija nosaka, novērtējot, vai darījuma atlīdzība ir saistīta ar šā aktīva ekspluatāciju pēc tā ieguves vai uzbūvēšanas. Visus saistību izpildes pienākumus, kas saistīti ar aktīva ekspluatāciju, uzskaita saskaņā ar šā standarta prasībām.

*Pakalpojumi natūrā*

AG143. Institūcija var atzīt pakalpojumus natūrā par ieņēmumiem un aktīvu, bet tai nav šāda pienākuma.

AG144. Lai gan šis standarts neprasa pakalpojumu natūrā atzīšanu, institūcijas tiek īpaši mudinātas atklāt informāciju par natūrā saņemtajiem pakalpojumiem, jo īpaši tad, ja tie ir institūcijas darbības sastāvdaļa.

AG145. Pakalpojumi natūrā ir pakalpojumi, ko fiziskās personas bez atlīdzības sniedz publiskā sektora institūcijām. Daži pakalpojumi natūrā atbilst aktīva definīcijai, jo institūcija kontrolē resursu, attiecībā uz kuru tā paredz, ka nākotnē tā saņems saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciāla plūsmu. Tomēr šie aktīvi tiek nekavējoties patērēti, un tiek atzīts arī vienādas vērtības darījums, lai atspoguļotu šo pakalpojumu natūrā patēriņu. Piemēram, valsts skola, kas saņem brīvprātīgo pakalpojumus no skolotāju palīgiem, kuru patieso vērtību ir iespējams ticami noteikt, var atzīt aktīva un ieņēmumu pieaugumu, kā arī aktīvu un izdevumu samazināšanos. Daudzos gadījumos institūcija atzīs izdevumus par pakalpojumu natūrā patēriņu. Tomēr pakalpojumus natūrā var izmantot arī tam, lai uzbūvētu aktīvu, un tādā gadījumā summa, kas atzīta par pakalpojumiem natūrā, tiek iekļauta būvējamā aktīva izmaksās.

AG146. Publiskā sektora institūcijas var būt pakalpojumu natūrā saņēmēji brīvprātīgās shēmās sabiedrības interesēs vai shēmās, kas nav brīvprātīgas, bet ir sabiedrības interesēs. Piemēram:

a) citu valdību vai starptautisko organizāciju tehniskā palīdzība;

b) personām, kas notiesātas par noziedzīgiem nodarījumiem, var būt jāveic piespiedu darbs kādā publiskā sektora institūcijā;

c) valsts slimnīcas var saņemt brīvprātīgo pakalpojumus;

d) valsts skolas var saņemt brīvprātīgus pakalpojumus no vecākiem, kas pilda skolotāju palīgu vai valdes locekļu pienākumus, un

e) vietējās pašvaldības var saņemt brīvprātīgo ugunsdzēsēju pakalpojumus.

AG147. Daži pakalpojumi natūrā neatbilst aktīva definīcijai, jo institūcijai nav pietiekamas kontroles pār sniegtajiem pakalpojumiem. Citos apstākļos institūcijai var būt kontrole pār pakalpojumiem natūrā, bet tā var nespēt tos ticami novērtēt, tādējādi tie neatbilst aktīvu atzīšanas kritērijiem. Tomēr institūcijas var būt spējīgas noteikt patieso vērtību noteiktiem pakalpojumiem natūrā, piemēram, profesionāliem vai citiem pakalpojumiem natūrā, kas citādi ir viegli pieejami valsts vai starptautiskajā tirgū. Nosakot patieso vērtību [AG146. punktā](#_bookmark281) aprakstītajiem pakalpojumu veidiem natūrā, institūcija var secināt, ka šo pakalpojumu vērtība nav būtiska Daudzos gadījumos pakalpojumus natūrā sniedz personas, kam ir neliela sagatavotība vai vispār tādas nav, un tie būtiski atšķiras no pakalpojumiem, ko institūcija iegūtu, ja šie pakalpojumi natūrā nebūtu pieejami.

AG148. Tā kā saistībā ar pakalpojumiem natūrā ir daudz neskaidrību, tostarp par spēju kontrolēt šos pakalpojumus un par šo pakalpojumu patiesās vērtības noteikšanu, šajā standartā nav noteikta prasība atzīt pakalpojumus natūrā. Tomēr [175. punkts](#_bookmark156) īpaši mudina atklāt kvalitatīvu informāciju par to pakalpojumu natūrā būtību un veidu, kas ir saņemti pārskata periodā. Tāpat kā jebkuras informācijas atklāšanas gadījumā, arī informāciju par pakalpojumiem natūrā atklāj tikai tad, ja tā ir būtiska. Dažām publiskā sektora institūcijām brīvprātīgo sniegto pakalpojumu apjoms nav būtisks, bet ir būtisks to veids.

AG149. Izstrādājot grāmatvedības politiku, kas attiecas uz pakalpojumu natūrā kategoriju, jāņem vērā dažādi faktori, tostarp šo pakalpojumu natūrā ietekme uz institūcijas finansiālo stāvokli, darbības rezultātiem un naudas plūsmām. Tas, cik lielā mērā institūcija savu mērķu sasniegšanai ir atkarīga no pakalpojumu natūrā kategorijas, var ietekmēt grāmatvedības politiku, ko šī institūcija izstrādā attiecībā uz aktīvu atzīšanu. Piemēram, institūcija, kuras mērķu sasniegšana ir atkarīga no pakalpojumu natūrā kategorijas, visticamāk, atzīs tos pakalpojumus natūrā, kas atbilst aktīva definīcijai un atzīšanas kritērijiem. Nosakot, vai atzīt pakalpojumu natūrā kategoriju, ņem vērā arī to līdzīgo institūciju praksi, kas darbojas līdzīgā vidē.

*Ķīlas*

AG150. Ķīlas ir neizpildāmi solījumi nākotnē pārreģistrēt aktīvus institūcijai. Ķīlas neatbilst aktīva definīcijai, jo institūcija nevar kontrolēt resursa nodrošinātāja piekļuvi nākotnes saimnieciskajiem labumiem vai pakalpojumu potenciālam, kas ietverts ieķīlātajā priekšmetā. Institūcijas tām ieķīlātos priekšmetus neatzīst par aktīviem vai ieņēmumiem. Ja ieķīlātais priekšmets pēc tam tiek nodots institūcijai, to atzīst par dāvanu vai ziedojumu saskaņā ar [AG164.](#_bookmark294)–[AG167. punktu](#_bookmark296).Var būt, ka par ķīlām jāsniedz informācija, jo tie ir iespējamie aktīvi saskaņā ar standarta *IPSAS* 19 prasībām.

*Iepriekšēja resursu saņemšana*

AG151. Ja institūcija saņem resursus, pirms vienošanās par to nodošanu kļūst saistoša, šie resursi tiek atzīti par aktīviem, ja tie atbilst aktīva definīcijai un aktīva atzīšanas kritērijiem. Institūcija atzīs saistības, kuru pamatā ir iepriekšēja resursa saņemšana, arī tad, ja vienošanās par tā nodošanu vēl nav saistoša. Iepriekšēja resursu saņemšana būtiski neatšķiras no citiem avansa ieņēmumiem. Šīs saistības (avansa ieņēmumus) var atzīt par saistībām (atliktajiem ieņēmumiem) saskaņā ar [81.](#_bookmark71)–[86. punktu](#_bookmark73), kad notiek notikums, kas padara resursu nodošanas vienošanos saistošu, un pēc tam to dzēš, kad (vai tiklīdz) ir ievēroti visi līgumā noteiktie saistību izpildes pienākumi.

*Koncesiju aizdevumi*

AG152. Koncesiju aizdevumi ir aizdevumi, ko institūcija saņem ar atvieglotiem tirgus noteikumiem. To aizdevuma daļu, kas ir atmaksājama, kopā ar visiem procentu maksājumiem uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 41. Institūcija apsver, vai starpība starp darījuma atlīdzību (aizdevuma līdzekļiem) un aizdevuma patieso vērtību sākotnējās atzīšanas brīdī (skat. *IPSAS* 41) ir ieņēmumi, kas jāuzskaita saskaņā ar šo standartu.

AG153. Ja institūcija nosaka, ka starpība starp darījuma atlīdzību (aizdevuma līdzekļiem) un aizdevuma patieso vērtību sākotnējās atzīšanas brīdī ir ieņēmumi, tā atzīst starpību par ieņēmumiem, izņemot tad, ja pastāv kāds saistību izpildes pienākums, piemēram, ja īpašas prasības, ko institūcija ir noteikusi nodotajiem aktīviem, rada saistību izpildes pienākumu. Ja pastāv kāds saistību izpildes pienākums, institūcija apsver, vai tādēļ tai ir saistības, kas jāatzīst. Kad institūcija ir ievērojusi šo saistību izpildes pienākumu, saistības tiek samazinātas, un tādā pašā apmērā tiek atzīti ieņēmumi.

*Aktīvu pārveduma novērtēšana*

AG154. Saskaņā ar [106. punktu](#_bookmark97) aktīvu pārvedumu novērtē atbilstoši attiecīgā darījuma atlīdzībai atzīšanas dienā. Ja institūcija saņem atlīdzību citā veidā, nevis naudā, bezskaidras naudas atlīdzību sākotnēji novērtē atbilstoši tās pašreizējai vērtībai saskaņā ar attiecīgajiem *IPSAS*:

a) tādi aktīvi kā preču krājumi, ieguldījuma īpašums un nemateriālie aktīvi, kas iegūti ieņēmumu darījumos, sākotnēji jānovērtē atbilstoši to patiesajai vērtībai iegādes dienā;

b) pamatlīdzekļi, kas iegūti ieņēmumu darījumos, jānovērtē atbilstoši to paredzamajai vērtībai iegūšanas dienā. No primārā mērķa, kura dēļ institūcija tur pamatlīdzekļus, ir atkarīgs pašreizējās vērtības mērījuma pamats, ko izmanto, lai noteiktu paredzamo vērtību (ja šādi aktīvi, kas tiek turēti to darbības spējas dēļ, tiek novērtēti atbilstoši to pašreizējai darbības vērtībai un aktīvi, kas tiek turēti to finansiālās spējas dēļ, tiek novērtēti atbilstoši to patiesajai vērtībai), un

c) finanšu instrumenti, tostarp nauda un debitoru parādi, kas atbilst finanšu instrumenta definīcijai, ir jānovērtē atbilstoši darījuma atlīdzībai iegādes dienā saskaņā ar [109. punktu](#_bookmark98) un atbilstošo grāmatvedības politiku.

*Parādu atlaišana un saistību pārņemšana*

AG155. Aizdevēji dažkārt atsakās no savām tiesībām piedzīt publiskā sektora institūcijas parādu, faktiski dzēšot parādu. Piemēram, valsts valdība var dzēst vietējai pašvaldībai piešķirtu aizdevumu. Apstākļos, kad aizdevējs atlaiž saistības, vietējā pašvaldība samazina esošo saistību uzskaites vērtību un atzīst neto aktīvu pieaugumu.

AG156. Institūcijas atzīst ieņēmumus, kas radušies saistībā ar parādu atlaišanu, ja bijušais parāds vairs neatbilst saistību definīcijai vai saistību atzīšanas kritērijiem, ar nosacījumu, ka parāda atlaišana neatbilst īpašnieku ieguldījuma definīcijai.

AG157. Ja kontrolējoša institūcija atlaiž pilnībā piederošas kontrolētās institūcijas parādu vai pārņem tās saistības, darījums var būt īpašnieku ieguldījums, kā tas aprakstīts [AG7.](#_bookmark194)–[AG9. punktā](#_bookmark195).

AG158. Ieņēmumus, kas radušies parāda atlaišanas rezultātā, novērtē atbilstoši atlaistā parāda uzskaites vērtībai.

*Naudas sodi*

AG159. Naudas sodi ir saimnieciski labumi vai pakalpojumu potenciāls, ko fiziskas vai citas personas izdarīta tiesību aktu un/vai noteikumu pārkāpuma rezultātā institūcija ir saņēmusi vai saņems no šīs fiziskās vai citas personas saskaņā ar tiesas vai citas tiesībaizsardzības iestādes rīkojumu. Dažās jurisdikcijās tiesībaizsardzības iestāžu amatpersonas var uzlikt naudas sodu personām, kuras uzskata par likuma pārkāpējiem. Šādos gadījumos persona parasti var izvēlēties maksāt naudas sodu vai vērsties tiesā, lai aizstāvētu sevi. Ja atbildētājs ar prokuroru panāk vienošanos, kas paredz soda nomaksu, nevis tiesāšanos, šā soda maksājumu atzīst par naudas sodu.

AG160. Ja ir naudas sodi, institūcijai parasti ir jāpārskaita valdībai noteikta naudas summa, un tie neuzliek valdībai nekādus pienākumus, kas var tikt atzīti par saistībām. Naudas sodus atzīst par ieņēmumiem, ja debitoru parāds atbilst aktīva definīcijai un aktīva atzīšanas kritērijiem, kas izklāstīti [18. punktā](#_bookmark21).Saskaņā ar [5. punktu](#_bookmark9), ja institūcija pārstāvja statusā iekasē naudas sodus, šie naudas sodi nebūs iekasētājas institūcijas ieņēmumi. Aktīvus, kas rodas naudas sodu rezultātā, novērtē, veicot institūcijas ienākošās resursu plūsmas visprecīzāko novērtējumu.

*Novēlējumi*

AG161. Novēlējums ir līdzekļu nodošana, kas veikta saskaņā ar mirušas personas testamenta noteikumiem. Pagātnes notikums, kas novēlējuma vajadzībām rada kontroli pār resursiem, kuri ietver nākotnes saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, notiek, kad institūcijai ir saistošas tiesības, piemēram, testatora nāves gadījumā vai tiesību rīkoties ar mantoto īpašumu piešķiršanas gadījumā – atkarībā no jurisdikcijas tiesību aktiem un/vai noteikumiem.

AG162. Novēlējumus, kas atbilst aktīvu definīcijai, atzīst par aktīviem un ieņēmumiem, ja ir ticams, ka nākotnē institūcija saņems saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciāla ieplūdi, un ja ir iespējams ticami novērtēt atlīdzību par darījumu. Nākotnes saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciāla ieplūdes iespējamības noteikšana var būt problemātiska, ja paiet kāds laiks no testatora nāves līdz brīdim, kad institūcija saņem aktīvus. Institūcijai būs jānosaka, vai mirušās personas īpašums ir pietiekams, lai apmierinātu visas prasības pret to, un jāapmierina visi novēlējumi. Ja testaments tiek apstrīdēts, tas ietekmēs arī iespējamību, ka institūcija saņems aktīvu plūsmu.

AG163. Novēlētu aktīvu darījuma atlīdzības summu nosaka tāpat kā par dāvinājumiem un ziedojumiem, kā aprakstīts [AG166. punktā](#_bookmark295).Jurisdikcijās, kur mirušo personu īpašums tiek aplikts ar nodokļiem, nodokļu iestāde, iespējams, jau ir noteikusi darījuma atlīdzības summu jeb institūcijai novēlētā īpašuma vērtību un šī summa var būt pieejama institūcijai. Novēlējumus novērtē atbilstoši saņemtajai vai saņemamajai darījuma atlīdzībai resursos.

*Dāvinājumi un ziedojumi, tostarp preces natūrā*

AG164. Dāvinājumi un ziedojumi ir brīvprātīga aktīvu, tostarp skaidras naudas vai citu monetāro aktīvu, preču natūrā un pakalpojumu natūrā, nodošana citai institūcijai, parasti nenosakot nekādas prasības. Resursu nodrošinātājs var būt vai nu institūcija, vai fiziska persona. Skaidras naudas vai citu monetāru aktīvu un preču natūrā dāvinājumu un ziedojumu gadījumā pagātnes notikums, kas rada kontroli pār resursiem, kuri ietver nākotnes saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, parasti ir dāvinājuma vai ziedojuma saņemšana. Dāvinājums vai ziedojums un īpašumtiesību nodošana bieži notiek vienlaikus; šādos apstākļos nav šaubu par nākotnes saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciāla ieplūdi institūcijā.

AG165. Preces natūrā ir materiāli aktīvi, kuru pārvedumu institūcija ir saņēmusi tāda darījuma rezultātā, kas neparedz noteiktu preču vai pakalpojumu pārvedumu nesaistītai pusei, bet uz kuriem var attiecināt noteiktus pienākumus. Biežs komponents daudzpusējas vai divpusējas attīstības organizāciju sniegtā ārējā palīdzībā ir preces natūrā.

AG166. Pakalpojumu natūrā dāvinājumu vai ziedojumu atzīšana ir aplūkota [AG143.](#_bookmark280)–[AG149. punktā](#_bookmark282). Dāvinājumus un ziedojumus, izņemot pakalpojumus natūrā un preces natūrā, atzīst par aktīviem saskaņā ar [18.](#_bookmark21)–[25. punktu](#_bookmark24), un ieņēmumu atzīšana ir atkarīga no tā, vai tie ir radušies tāda darījuma rezultātā, kas veikts saskaņā ar kādu saistošu vienošanos.

AG167. Sākotnējās atzīšanas laikā dāvinājumus un ziedojumus (tostarp preces natūrā) novērtē atbilstoši atlīdzībai par darījumu iegādes dienā saskaņā ar [30. punktu](#_bookmark30).

*Licencēšana*

AG168. Licence nosaka resursu nodrošinātāja tiesības uz institūcijas intelektuālo īpašumu. Intelektuālā īpašuma licenču vidū var būt licences jebkam no turpmāk minētā (bet šis uzskaitījums nav pilnīgs):

a) programmatūrai un tehnoloģijai;

b) kinofilmām, mūzikai un citām plašsaziņas līdzekļu un izklaides formām;

c) franšīzēm un

d) patentiem, preču zīmēm un autortiesībām.

AG169. Papildus solījumam piešķirt licenci (vai licences) resursu nodrošinātājam, institūcija var arī apsolīt veikt citu preču vai pakalpojumu pārvedumu pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Šie solījumi var būt skaidri norādīti saistošās vienošanās noteikumos vai ietverti institūcijas ierastajā praksē, publicētajās politikas nostādnēs vai īpašos paziņojumos (skat. [71. punktu](#_bookmark58)). Tāpat kā cita veida saistošu vienošanos gadījumā, ja saistoša vienošanās ar resursu nodrošinātāju ietver solījumu piešķirt licenci (vai licences) papildus citām apsolītajām precēm vai pakalpojumiem, institūcija piemēro [68.](#_bookmark55)–[77. punktu](#_bookmark67), lai identificētu katru no saistošās vienošanās noteikumos ietvertajiem saistību izpildes pienākumiem.

AG170. Ja saistošās vienošanās noteikumos solījums piešķirt licenci nav nodalāms no citām apsolītajām precēm vai pakalpojumiem saskaņā ar [73.](#_bookmark60)–[77. punktu](#_bookmark67), institūcija solījumu piešķirt licenci un šīs citas apsolītās preces vai pakalpojumus uzskaita kopā kā vienu saistību izpildes pienākumu. Licenču piemēri, kas neatšķiras no citām saistošās vienošanās noteikumos apsolītām precēm vai pakalpojumiem, ir šādi:

a) licence, kas ir materiālas lietas sastāvdaļa un ir neatņemama preces funkcionalitātes sastāvdaļa, un

b) licence, kuru pircējs vai ieinteresētā trešā persona var izmantot saimniecisku labumu vai pakalpojumu potenciāla gūšanai tikai saistībā ar kādu saistītu pakalpojumu (piemēram, tiešsaistes pakalpojumu nodrošina institūcija, kas, piešķirot licenci, atļauj pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai piekļūt saturam).

AG171. Ja licence nav atsevišķa, institūcija piemēro [87.](#_bookmark75)–[97. punktu](#_bookmark89), lai noteiktu, vai saistību izpildes pienākums (kas ietver apsolītās licences piešķiršanu) ir tāds saistību izpildes pienākums, kas tiek pildīts laika gaitā, vai tāds, kas tiek izpildīts kādā noteiktā brīdī.

AG172. Ja saistošās vienošanās noteikumos solījums piešķirt licenci ir atsevišķs no citām apsolītajām precēm vai pakalpojumiem un tāpēc solījums piešķirt licenci rada atsevišķu saistību izpildes pienākumu, institūcija nosaka, vai licence tiek nodota pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai kādā noteiktā brīdī vai laika gaitā. To nosakot, institūcija izvērtē, vai, piešķirot licenci pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai, tā būtībā apsola nodrošināt resursu nodrošinātājam:

a) tiesības piekļūt institūcijas intelektuālajam īpašumam tādam, kāds tas ir visā licences darbības laikā, vai

b) tiesības izmantot institūcijas intelektuālo īpašumu tādu, kāds tas ir licences piešķiršanas brīdī.

Institūcijas solījuma būtības noteikšana

AG173. Piešķirot licenci, institūcija būtībā apsola nodrošināt tiesības uz piekļuvi savam intelektuālajam īpašumam, ja ir izpildīti visi turpmāk minētie kritēriji:

a) saistošā vienošanās paredz vai resursu nodrošinātājs pamatoti gaida, ka institūcija veiks darbības, kas būtiski ietekmēs intelektuālo īpašumu, uz kuru resursu nodrošinātājam ir tiesības (skat. [AG174.](#_bookmark300)–[AG175. punktu](#_bookmark301));

b) licences piešķirtās tiesības tieši pakļauj pircēju vai ieinteresēto trešo personu jebkurai pozitīvai vai negatīvai institūcijas darbību ietekmei, kas norādīta [AG173. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark298)[,](#_bookmark299) un

c) šo darbību rezultātā nenotiek preces vai pakalpojuma pārvedums pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai šo darbību veikšanas laikā (skat. [72. punktu](#_bookmark59)).

AG174. To faktoru vidū, kas var liecināt par to, ka resursu nodrošinātājs var pamatoti gaidīt, ka institūcija veiks darbības, kas būtiski ietekmēs intelektuālo īpašumu, ir institūcijas ierastā prakse, publicētās politikas nostādnes vai īpaši paziņojumi. Lai gan tas nav noteicošais, kopīgu ekonomisko interešu esība (piemēram, uz pārdošanu balstīta autoratlīdzība) starp institūciju un resursu nodrošinātāju saistībā ar intelektuālo īpašumu, uz kuru resursu nodrošinātājam ir tiesības, var norādīt arī uz to, ka resursu nodrošinātājs varētu pamatoti gaidīt, ka institūcija veiks šādas darbības.

AG175. Institūcijas darbības būtiski ietekmē intelektuālo īpašumu, uz kuru resursa nodrošinātājam ir tiesības, ja:

a) ir paredzams, ka šīs darbības būtiski mainīs intelektuālā īpašuma formu (piemēram, dizainu vai saturu) vai funkcionalitāti (piemēram, spēju veikt funkciju vai uzdevumu), vai

b) resursu nodrošinātāja spēja gūt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu no intelektuālā īpašuma būtībā izriet no šīm darbībām vai ir no tām atkarīga. Piemēram, zīmola saimnieciskie labumi vai pakalpojumu potenciāls bieži tiek iegūts vai ir atkarīgs no institūcijas pastāvīgajām darbībām, kas atbalsta vai uztur intelektuālā īpašuma vērtību.

AG176. Attiecīgi, ja intelektuālajam īpašumam, uz kuru resursa nodrošinātājam ir tiesības, ir ievērojama atsevišķa funkcionalitāte, ievērojama daļa no šā intelektuālā īpašuma saimnieciskajiem labumiem vai pakalpojumu potenciāla ir atvasināta no šīs funkcionalitātes. Līdz ar to pircēja vai ieinteresētās trešās personas spēju gūt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu no šā intelektuālā īpašuma būtiski neietekmēs institūcijas darbības, ja vien šīs darbības būtiski nemainīs tā formu vai funkcionalitāti. Intelektuālā īpašuma veidi, kuriem bieži ir nozīmīga atsevišķa funkcionalitāte, ietver programmatūru, bioloģiskus savienojumus vai zāļu formulas un pabeigtu multivides saturu (piemēram, filmas, televīzijas pārraides un mūzikas ierakstus).

AG177. Ja ir izpildīti [AG173. punktā](#_bookmark298) noteiktie kritēriji, institūcija uzskaita solījumu piešķirt licenci kā saistību izpildes pienākumu, kas izpildīts laika gaitā, jo pircējs vai ieinteresētā trešā persona vienlaikus saņems un patērēs saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, kas izriet no piekļuves institūcijas intelektuālajam īpašumam, ko tā nodrošina savas darbības laikā (skat. [95. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark85)). Institūcija piemēro [98.](#_bookmark92)–[104. punktu](#_bookmark94), lai atlasītu piemērotu metodi savas izpildes pakāpes novērtēšanai ceļā uz pilnīgu tā saistību izpildes pienākuma ievērošanu, kas paredz nodrošināt piekļuvi.

AG178. Ja [AG173. punktā](#_bookmark298) noteiktie kritēriji nav izpildīti, institūcija būtībā ir apsolījusi nodrošināt tiesības izmantot savu intelektuālo īpašumu tādu, kāds tas ir (formas un funkcionalitātes ziņā) brīdī, kad licence tiek piešķirta resursu nodrošinātājam. Tas nozīmē, ka resursu nodrošinātājs var vadīt licences izmantošanu un iegūt būtībā visus atlikušos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu no licences tās nodošanas brīdī. Institūcija solījumu nodrošināt tiesības izmantot savu intelektuālo īpašumu uzskaita kā saistību izpildes pienākumu, kas izpildīts kādā noteiktā brīdī. Institūcija piemēro [97. punktu](#_bookmark89), lai noteiktu, kurā brīdī licence tiek nodota pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Tomēr ieņēmumus saistībā ar licenci, kas nodrošina tiesības izmantot institūcijas intelektuālo īpašumu, nevar atzīt pirms tā posma sākuma, kurā pircējs vai ieinteresētā trešā persona var izmantot šo licenci un gūt no tās saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu. Piemēram, ja programmatūras licences darbība sākas, pirms institūcija pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai ir nodrošinājusi (vai citādi padarījusi pieejamu) kodu, kas ļauj šim pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai nekavējoties izmantot programmatūru, institūcija neatzīst ieņēmumus, pirms šis kods nav nodrošināts (vai citādi padarīts pieejams).

AG179. Institūcija, nosakot, vai licence dod tiesības piekļūt tās intelektuālajam īpašumam vai tiesības izmantot tās intelektuālo īpašumu, neņem vērā turpmāk minētos faktorus:

a) laika, ģeogrāfiskā reģiona vai lietošanas ierobežojumus – šie ierobežojumi nosaka apsolītās licences pazīmes, nevis to, vai institūcija savu saistību izpildes pienākumu ir izpildījusi noteiktā brīdī vai laika gaitā;

b) institūcijas sniegtās garantijas tam, ka tai ir derīgs intelektuālā īpašuma patents un ka tā aizsargās šo patentu pret neatļautu izmantošanu – solījums aizstāvēt patenta tiesības nav saistību izpildes pienākums, jo patenta aizstāvēšanas darbība aizsargā institūcijas intelektuālā īpašuma aktīvu vērtību un sniedz pārliecību resursu nodrošinātājam, ka nodotā licence atbilst saistošās vienošanās noteikumos apsolītās licences specifikācijām.

Uz pārdošanas vai izmantošanas apjomu pamatoti honorāri

AG180. Neatkarīgi no [119.](#_bookmark106)–[121. punkta](#_bookmark108) prasībām institūcija atzīst ieņēmumus no honorāra, kas pamatots uz pārdošanas vai izmantošanas apjomu un apsolīts apmaiņā pret intelektuālā īpašuma licenci, tikai tad, kad (vai tiklīdz) ir noticis vēlākais no turpmāk minētajiem notikumiem:

a) turpmāka pārdošana vai izmantošana un

b) ir izpildīts (vai daļēji izpildīts) saistību izpildes pienākums, par kuru ir samaksāts viss uz pārdošanas vai izmantošanas apjomu pamatotais honorārs vai kāda tā daļa.

AG181. [AG180. punktā](#_bookmark302) noteikto prasību attiecībā uz honorāru, kas pamatots uz pārdošanas vai izmantošanas apjomu, piemēro, ja honorārs attiecas tikai uz intelektuālā īpašuma licenci vai ja intelektuālā īpašuma licence ir galvenā lieta, uz kuru attiecas honorārs (piemēram, intelektuālā īpašuma licence var būt galvenā lieta, uz kuru attiecas honorārs, ja institūcija pamatoti gaida, ka resursu nodrošinātājs licencei piešķirs ievērojami lielāku vērtību nekā citām precēm vai pakalpojumiem, uz ko attiecas honorārs).

AG182. Ja ir izpildīta [AG181. punkta](#_bookmark303) prasība, ieņēmumus no honorāra, kas pamatots uz pārdošanas vai izmantošanas apjomu, atzīst pilnībā saskaņā ar [AG180. punktu](#_bookmark302).Ja [AG181. punkta](#_bookmark303) prasība nav izpildīta, honorāram, kas pamatots uz pārdošanas vai izmantošanas apjomu, piemēro [113.](#_bookmark100)–[122. punkta](#_bookmark109) prasības par mainīgu atlīdzību.

*Pārdošanas ar atpirkšanu līgumi*

AG183. Novērtējot, vai institūcija nodod kontroli pār aktīvu pircējam vai konkrētai ieinteresētajai trešajai personai, institūcija ņem vērā jebkuru līgumu par aktīva pārdošanu ar atpirkšanu.

AG184. Pārdošanas ar atpirkšanu līgums ir saistoša vienošanās, saskaņā ar kuru institūcija nodrošina aktīvu, kā arī apsola vai tai ir iespēja (tās pašas saistošās vienošanās instrumentā vai citā) atpirkt aktīvu. Atpirktais aktīvs var būt vai nu aktīvs, kas sākotnēji tika nodots resursu nodrošinātājam, vai aktīvs, kas būtībā ir tāds pats kā šis aktīvs, vai arī cits aktīvs, kura sastāvdaļa ir sākotnēji nodrošinātais aktīvs.

AG185. Pārdošanas ar atpirkšanu līgumi parasti ir trīs veidu:

a) institūcijas pienākums atpirkt aktīvu (nestandartizēts nākotnes darījums);

b) institūcijas tiesības atpirkt aktīvu (pirkšanas iespējas līgums) un

c) institūcijas pienākums atpirkt aktīvu pēc resursu nodrošinātāja pieprasījuma (pārdošanas iespējas līgums).

Nestandartizēts nākotnes darījums vai pirkšanas iespējas līgums

AG186. Ja institūcijai ir pienākums vai tiesības atpirkt aktīvu (nestandartizēts nākotnes darījums vai pirkšanas iespējas līgums), resursa nodrošinātājs neiegūst kontroli pār šo aktīvu, jo resursu nodrošinātājam ir ierobežota spēja vadīt šā aktīva izmantošanu un iegūt būtībā visus atlikušos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu no tā, pat ja aktīvs var būt fiziskā pircēja vai ieinteresētās trešās personas valdījumā. Līdz ar to institūcija uzskaita saistošo vienošanos kā vienu no turpmāk minētajiem līgumiem:

a) kā nomas līgumu saskaņā ar *IPSAS* 43 “Noma”, ja institūcija var atpirkt aktīvu vai ja tai ir jāatpērk aktīvs par summu, kas ir mazāka nekā aktīva sākotnējā cena, vai

b) kā finansēšanas līgumu saskaņā ar [AG188. punktu](#_bookmark307), ja institūcija var atpirkt aktīvu vai ja tai ir jāatpērk aktīvs par summu, kas ir vienāda ar aktīva sākotnējo cenu vai lielāka.

AG187. Salīdzinot atpirkšanas cenu ar sākotnējo cenu, institūcija ņem vērā naudas vērtību laikā.

AG188. Ja pārdošanas ar atpirkšanu līgums ir finansēšanas līgums, institūcija turpina atzīt aktīvu un atzīst arī finansiālu atbildību par jebkuru atlīdzību, kas saņemta no resursu nodrošinātāja. Institūcija starpību starp atlīdzības summu, kas saņemta no resursu nodrošinātāja, un atlīdzības summu, kas jāmaksā resursu nodrošinātājam, atzīst par procentiem un, ja atbilstīgi, par apstrādes vai turēšanas izmaksām (piemēram, apdrošināšana).

AG189. Ja iespējas līgums zaudē spēku neizmantots, institūcija pārstāj atzīt saistības un atzīst ieņēmumus.

Pārdošanas iespējas līgums

AG190. Ja institūcijai ir pienākums pēc resursu nodrošinātāja pieprasījuma atpirkt aktīvu (pārdošanas iespējas līgums) par cenu, kas ir zemāka nekā aktīva sākotnējā cena, institūcija, slēdzot saistošo vienošanos, apsver, vai resursu nodrošinātājam ir nozīmīgs ekonomisks stimuls izmantot šīs tiesības. Ja resursu nodrošinātājs izmanto šīs tiesības, tas faktiski maksā institūcijai atlīdzību par tiesībām uz noteiktu laiku izmantot noteiktu aktīvu. Tāpēc, ja resursu nodrošinātājam ir būtisks ekonomisks stimuls izmantot šīs tiesības, institūcija šo līgumu uzskaita kā nomas līgumu saskaņā ar *IPSAS* 43.

AG191. Lai noteiktu, vai resursu nodrošinātājam ir būtisks ekonomisks stimuls izmantot savas tiesības, institūcija ņem vērā dažādus faktorus, tostarp atpirkšanas cenas attiecību pret paredzamo aktīva tirgus vērtību atpirkšanas dienā un laiku līdz šo tiesību termiņa beigām. Piemēram, ja ir paredzams, ka atpirkšanas cena ievērojami pārsniegs aktīva tirgus vērtību, tas var liecināt par to, ka resursu nodrošinātājam ir ievērojams ekonomisks stimuls izmantot pārdošanas iespējas līgumu.

AG192. Ja resursu nodrošinātājam nav būtiska ekonomiska stimula izmantot savas tiesības pārdot aktīvu par cenu, kas ir zemāka nekā tā sākotnējā cena, institūcija šo līgumu uzskaita tā, it kā tā būtu produkta pārdošana ar atgriešanas tiesībām saskaņā ar [AG96.](#_bookmark248)–[AG103. punktu](#_bookmark250).

AG193. Ja aktīva atpirkšanas cena ir vienāda ar sākotnējo cenu vai augstāka un ir augstāka nekā paredzamā aktīva tirgus vērtība, saistošā vienošanās faktiski ir finansēšanas līgums, tāpēc to uzskaita tā, kā tas aprakstīts [AG188. punktā](#_bookmark307).

AG194. Ja aktīva atpirkšanas cena ir vienāda ar sākotnējo cenu vai augstāka un vienāda ar paredzamo aktīva tirgus vērtību vai zemāka un ja resursu nodrošinātājam nav būtiska ekonomiska stimula izmantot savas tiesības, tad institūcija šo līgumu uzskaita tā, it kā tā būtu preces pārdošana ar atgriešanas tiesībām saskaņā ar [AG96.](#_bookmark248)–[AG103. punktu](#_bookmark250).

AG195. Salīdzinot atpirkšanas cenu ar sākotnējo cenu, institūcija ņem vērā naudas vērtību laikā.

AG196. Ja iespējas līgums zaudē spēku neizmantots, institūcija pārstāj atzīt saistības un atzīst ieņēmumus.

*Komisijas darījumi*

AG197. Kad institūcija piegādā produktu citai pusei (piemēram, komercaģentam vai izplatītājam), lai tas to pārdotu gala pircējiem, institūcija novērtē, vai šī cita puse tajā brīdī iegūst kontroli pār produktu. Produkts, kas ir piegādāts citai pusei, var būt nodots komisijā, ja šī otra puse nav ieguvusi kontroli pār šo produktu. Attiecīgi institūcija neatzīst ieņēmumus, piegādājot produktu citai pusei, ja piegādātais produkts ir nodots komisijā.

AG198. To rādītāju vidū, kas liecina par to, ka vienošanās ir komisijas darījums, ir turpmāk minētie (bet šis uzskaitījums nav pilnīgs):

a) institūcija kontrolē produktu, līdz notiek kāds noteikts notikums, piemēram, produkta pārdošana komercaģenta resursu nodrošinātājam, vai līdz noteikta laika posma beigām;

b) institūcija var pieprasīt produkta atgriešanu vai nodot to trešajai pusei (piemēram, citam komercaģentam) un

c) komercaģentam nav beznosacījumu pienākuma maksāt par produktu (lai gan tam var būt jāiemaksā depozīts).

*Priekšapmaksas darījumi*

AG199. Vienošanās par priekšapmaksas darījumu ir saistoša vienošanās, saskaņā ar kuru institūcija izsniedz rēķinu resursu nodrošinātājam par produktu, bet saglabā šo produktu savā fiziskā valdījumā, līdz noteiktā brīdī nākotnē tiek veikts tā pārvedums pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai. Piemēram, pircējs var pieprasīt, lai institūcija noslēdz šādu saistošu vienošanos, jo resursu nodrošinātājam nav pieejama vieta produktam vai ir aizkavējušies resursu nodrošinātāja ražošanas termiņi.

AG200. Institūcija to, kad tā ir izpildījusi savu saistību izpildes pienākumu, kas paredz produkta pārveduma veikšanu, nosaka, novērtējot, kad resursu nodrošinātājs iegūst kontroli pār šo produktu (skat. [97. punktu](#_bookmark89)). Dažas saistošas vienošanās paredz, ka kontrole tiek nodota vai nu tad, kad produkts tiek piegādāts pircēja vai ieinteresētās trešās personas atrašanās vietā, vai arī tad, kad produkts tiek nosūtīts, atkarībā no saistošās vienošanās noteikumiem (tostarp piegādes un nosūtīšanas noteikumiem). Tomēr saskaņā ar dažu saistošu vienošanos noteikumiem resursu nodrošinātājs var iegūt kontroli pār produktu, pat ja šis produkts paliek institūcijas fiziskā valdījumā. Tādā gadījumā resursu nodrošinātājam ir iespēja vadīt produkta izmantošanu un iegūt no produkta būtībā visus atlikušos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, pat ja resursu nodrošinātājs ir nolēmis neizmantot savas tiesības iegūt šo produktu fiziskā valdījumā. Tātad institūcija šo produktu nekontrolē. Tā vietā institūcija resursu nodrošinātājam sniedz resursu nodrošinātāja aktīva uzraudzības pakalpojumus.

AG201. Papildus [97. punkta](#_bookmark89) piemērošanai resursu nodrošinātājs iegūst kontroli pār produktu priekšapmaksas darījumā tad, kad ir izpildīti visi turpmāk minētie kritēriji:

a) priekšapmaksas darījuma iemeslam ir jābūt būtiskam (piemēram, resursu nodrošinātājs ir pieprasījis šādu darījumu);

b) produktam ir jābūt atsevišķi identificētam kā piederošam resursa nodrošinātājam;

c) produktam attiecīgajā brīdī ir jābūt sagatavotam fiziskai nodošanai pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai un

d) institūcija nevar lietot šo produktu vai novirzīt to citam resursu nodrošinātājam.

AG202. Ja institūcija atzīst ieņēmumus, kas gūti, pārdodot produktu priekšapmaksas darījumā, tā apsver, vai tai ir atlikuši kādi saistību izpildes pienākumi (piemēram, sniegt uzraudzības pakalpojumus) saskaņā ar [68.](#_bookmark55)–[77. punktu](#_bookmark67), uz kuru izpildi tā attiecina daļu no darījuma atlīdzības saskaņā ar [133.](#_bookmark119)–[143. punktu](#_bookmark131).

**Informācijas atklāšana (**[**167.**](#_bookmark150)**–**[**193. punkts**](#_bookmark173)**)**

AG203. Institūcijai nav jāatklāj informācija saskaņā ar šo standartu, ja tā ir sniegusi informāciju saskaņā ar kādu citu standartu.

AG204. Atklājot šajā punktā noteikto informāciju, institūcija ņem vērā 45.–47. punkta prasības standartā *IPSAS* 1, kur sniegti norādījumi par būtiskumu un apkopošanu. Nav jāpilda kāda noteikta informācijas atklāšanas prasība šajā standartā, ja attiecīgā informācija nav būtiska.

*Sagrupētu ieņēmumu datu atklāšana (*[*179.*](#_bookmark160)*–*[*180. punkts*](#_bookmark161)*)*

AG205. [179. punkts](#_bookmark160) paredz, ka institūcijai ieņēmumi, kas gūti saskaņā ar saistošu vienošanos instrumentiem, jāsagrupē kategorijās, kas ataino to, kā ekonomiskie faktori ietekmē ieņēmumu un naudas plūsmu veidu, apjomu, laiku un nenoteiktību. Rezultātā tas, cik lielā mērā institūcijas ieņēmumi ir sagrupēti šīs informācijas atklāšanas nolūkos, ir atkarīgs no faktiem un apstākļiem, kas attiecas uz šīs institūcijas saistošo vienošanos instrumentiem. Dažām institūcijām, iespējams, būs jāizmanto vairāk nekā viens kategorijas veids, lai sasniegtu [179. punktā](#_bookmark160) noteikto mērķi attiecībā uz ieņēmumu sagrupēšanu. Iespējams, citas institūcijas sasniegs šo mērķi, ieņēmumu sagrupēšanai izmantojot tikai vienu kategorijas veidu.

AG206. Atlasot kategorijas (vai kategoriju) veidu, ko izmantot ieņēmumu sagrupēšanai, institūcija ņem vērā to, kā informācija par tās ieņēmumiem ir sniegta citos nolūkos, tostarp visu šo sniegto informāciju:

a) informāciju, kas sniegta ārpus finanšu pārskatiem (piemēram, paziņojumos presei, gada pārskatos vai prezentācijās ieinteresētajām pusēm);

b) informāciju, kas tiek regulāri pārskatīta, lai novērtētu segmentu finansiālo stāvokli, un

c) citu informāciju, kas ir līdzīga [AG206. punkta](#_bookmark316) [a)](#_bookmark317) un [b) apakšpunktā](#_bookmark318) norādītajiem informācijas veidiem un ko institūcija vai institūcijas finanšu pārskatu lietotāji izmanto, lai novērtētu tās finansiālo stāvokli vai pieņemtu lēmumus par resursu attiecināšanu.

AG207. Atbilstošu kategoriju piemēri ir šādi (bet šis uzskaitījums nav pilnīgs):

a) saistību izpildes pienākuma veids;

b) ģeogrāfiskais reģions (piemēram, valsts vai reģions);

c) pircēja resursu nodrošinātāja tirgus vai veids (piemēram, valsts un nevalstiskie resursu nodrošinātāji);

d) saistošās vienošanās veids (piemēram, vienošanās par fiksētu cenu un vienošanās par laika vienības likmi un materiālu izmaksām);

e) saistošās vienošanās darbības ilgums (piemēram, īstermiņa un ilgtermiņa saistošas vienošanās);

f) vienošanās par preču vai pakalpojumu pārveduma laikiem (piemēram, ieņēmumi no precēm vai pakalpojumiem, kas tiek pārvesti pircējiem vai ieinteresētajām trešajām personām kādā noteiktā brīdī, un ieņēmumi no precēm vai pakalpojumiem, kas tiek pārvesti laika gaitā);

g) pārdošanas kanāli (piemēram, preces, kuras tiek piegādātas tieši pircējiem vai ieinteresētajām trešajām personām, un preces, kuru nodrošināšanu organizē starpnieki) un

h) ieņēmumi, kas gūti, nodrošinot preces vai pakalpojumus ieinteresētajām trešajām personām.

**B papildinājums**

**Citu *IPSAS* grozījumi**

***IPSAS* 1 “Finanšu pārskata sniegšana” grozījumi**

Ir grozīts 50., 88., 94. un 135. punkts un pievienots 153.Q punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Vispārējie apsvērumi**

(..)

**Ieskaits**

50. Saskaņā ar *IPSAS* “Ieņēmumi” ieņēmumi ir jānovērtē atbilstoši atlīdzībai, uz kuru institūcija paredz iegūt tiesības darījuma rezultātā. Atzītajā ieņēmumu summā atspoguļo jebkuras institūcijas piešķirtās tirdzniecības atlaides un apjoma rabatus. Šo darbību laikā institūcija veic citus darījumus, kas nerada ieņēmumus, bet ir saistīti ar galvenajām ieņēmumus radošajām darbībām. Šādu darījumu rezultātus uzrāda, ja šādi tiek atspoguļota darījuma vai cita notikuma būtība, tostarp visi ieņēmumi un ar tiem saistītie izdevumi, kas rodas tajā pašā darījumā. Piemēram:

a) guvumus un zaudējumus no ilgtermiņa aktīvu, tostarp ieguldījumu un pamatdarbības aktīvu, realizācijas uzrāda, no realizācijas ceļā gūtās atlīdzības summas atskaitot aktīva uzskaites vērtību un saistītās realizācijas izmaksas, un

b) (..)

(..)

**Struktūra un saturs**

(..)

*Informācija, kas jāuzrāda pārskata par finansiālo stāvokli pamatdaļā*

88. **Pārskata par finansiālo stāvokli pamatdaļā iekļauj vismaz tos posteņus, kas uzrāda šādas summas:**

**(..)**

**g) [svītrots]**

**h) debitoru parādi;**

**(..)**

**k) parādi kreditoriem;**

**(..)**

(..)

*Informācija, kas jāsniedz vai nu pārskata par finansiālo stāvokli pamatdaļā, vai piezīmēs*

(..)

94.Klasifikācijas apakšiedalījumos sniegtā informācija ir atkarīga no *IPSAS* prasībām un attiecīgo summu lieluma, veida un funkcijas. 91. punktā izklāstītie faktori tiek izmantoti arī tamdēļ, lai noteiktu pamatu klasifikācijai apakšiedalījumos. Piemēram, par katru posteni tiek sniegta atšķirīga informācija.

(..)

b) debitoru parādi tiek sagrupēti debitoru parādos par lietošanas maksām, nodokļiem un citiem ieņēmumu darījumiem, saistīto pušu debitoru parādos, priekšapmaksas summās un citās summās;

(..)

(..)

*Grāmatvedības politikas nostādņu skaidrojums*

(..)

135. Katra institūcija apsver, kāda veida darbības un politikas nostādnes tās finanšu pārskatu lietotājs varētu cerēt atrast atklātajā informācijā par šāda veida institūciju. Piemēram, publiskā sektora institūcijām būtu jāatklāj grāmatvedības politika par nodokļu, ziedojumu un citu ieņēmumu veidu atzīšanu. Ja institūcija veic būtisku darbību ārvalstīs vai ja tai ir darījumi ārvalstu valūtās, tiek gaidīts, ka tā atklās savas grāmatvedības politikas nostādnes par ārvalsts valūtas darījumu guvumu un zaudējumu atzīšanu. Ja ir notikusi publiskā sektora apvienošana, tiek atklātas izmantotās politikas nostādnes par nemateriālo aktīvu vērtības un nekontrolējošas līdzdalības novērtēšanu.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**153.Q Ar *IPSAS* 47, kas izdots 2023. gada maijā, tika grozīts 50., 88., 94. un 135. punkts. Institūcija šo grozījumu piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Ieviešanas norādījumi**

*Šie norādījumi papildina IPSAS 1, taču nav tā sastāvdaļa.*

**Finanšu pārskata ilustratīva struktūra**

(..)

**Publiskā sektora institūcija. Pārskats par grāmatvedības politiku (izraksts)**

*Informāciju sniedzošā institūcija*

(..)

**Publiskā sektora institūcija. Pārskats par darbības finansiālajiem rezultātiem par gadu, kas beidzas 20X2. gada 31. decembrī**

**(ilustrējot izdevumu klasifikāciju pa funkcijām)**

(tūkstošos valūtas vienību)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **20X2** |  | **20X1** |
| **Ieņēmumi** |  |  |  |
| Nodokļi | X |  | X |
| Citas obligātās iemaksas un nodevas | X |  | X |
| Pārvedumi, neslēdzot saistošas vienošanās | X |  | X |
| Ieņēmumi, kas gūti, izpildot saistošās vienošanās noteikumos norādītos saistību izpildes pienākumus | X |  | X |
| Citi ieņēmumi | X |  | X |
| **Kopējie ieņēmumi** | X |  | X |
| (..) | (..) |  | (..) |

(..)

**Publiskā sektora institūcija. Pārskats par darbības finansiālajiem rezultātiem par gadu, kas beidzas 20X2. gada 31. decembrī**

**(ilustrējot izdevumu klasifikāciju pa veidiem)**

(tūkstošos valūtas vienību)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **20X2** |  | **20X1** |
| **Ieņēmumi** |  |  |  |
| Nodokļi | X |  | X |
| Citas obligātās iemaksas un nodevas | X |  | X |
| Pārvedumi, neslēdzot saistošas vienošanās | X |  | X |
| Ieņēmumi, kas gūti, izpildot saistošās vienošanās noteikumos norādītos saistību izpildes pienākumus | X |  | X |
| Citi ieņēmumi | X |  | X |
| **Kopējie ieņēmumi** | X |  | X |
| (..) | (..) |  | (..) |

(..)

***IPSAS* 2 “Naudas plūsmas pārskati” grozījumi**

Ir grozīts 21. un 22. punkts un pievienots 63.K punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Pamatdarbība**

21. Neto naudas plūsmu summa, kas rodas no pamatdarbības, ir galvenais rādītājs tam, cik lielā mērā institūcijas darbība tiek finansēta, piemēram, no:

a) nodokļiem (tiešā un netiešā veidā);

b) [svītrots];

c) citām obligātajām iemaksām un nodevām;

d) pārvedumiem vai

e) preču vai pakalpojumu nodrošināšanas citai institūcijai saskaņā ar saistošu vienošanos.

(..)

22. Naudas plūsmas no pamatdarbības primāri ir atvasinātas no institūcijas galvenajām naudu ienesošajām darbībām. Naudas plūsmas no pamatdarbības ir, piemēram, šādas:

(..)

c) naudas ieņēmumi no centrālās valdības vai citu publiskā sektora iestāžu dotācijām, pārvedumiem un citām apropriācijām vai citām tiesībām uz budžeta līdzekļiem;

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**63.K Ar 2023. gada maijā izdoto *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” tika grozīts 21. un 22. punkts. Institūcija šo grozījumu piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Ilustratīvi piemēri**

(..)

**Piezīmes par naudas plūsmas pārskatu**

(..)

b) *pamatlīdzekļi*

Attiecīgajā posmā saimnieciskā vienība ieguva pamatlīdzekļus, kuru kopējās izmaksas bija X, no kurām X tika iegūtas no valsts valdības kapitāla pārveduma līdzekļiem. Lai iegādātos pamatlīdzekļus, tika veikti X skaidras naudas maksājumi.

(..)

**Netiešās naudas plūsmas metodes pārskats (27. punkta a) apakšpunkts)**

(..)

b) *pamatlīdzekļi*

Attiecīgajā posmā saimnieciskā vienība ieguva pamatlīdzekļus, kuru kopējās izmaksas bija X, no kurām X tika iegūtas no valsts valdības kapitāla pārveduma līdzekļiem. Lai iegādātos pamatlīdzekļus, tika veikti X skaidras naudas maksājumi.

***IPSAS* 4 “Ārvalstu valūtas maiņas kursu izmaiņu ietekme” grozījumi**

Ir grozīts 11. punkts un pievienots 71.I punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Funkcionālā valūta**

11. Primārā ekovide, kurā institūcija darbojas, parasti ir tā ekovide, kurā tā galvenokārt rada un tērē naudu. Nosakot funkcionālo valūtu, institūcija ņem vērā šādus faktorus:

a) valūtu:

i) kurā šie ieņēmumi tiek gūti, piemēram, no nodokļiem, dotācijām, pārvedumiem un naudas sodiem;

(..)

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**71.I Ar 2023. gada maijā izdoto *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” ir grozīts 11. punkts. Institūcija šo grozījumu piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Ilustratīvi piemēri**

(..)

2. piemērs – vairākas ieņēmumu summas, kas atzītas vienā un tajā pašā brīdī

(..)

IE7. Piemērojot *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”, institūcija B atzīst ieņēmumus 20X2. gada 1. septembrī, dienā, kad tā nodod preces klientam, tādējādi ievērojot līgumā noteikto saistību izpildes pienākumu.

(..)

***IPSAS* 5 “Aizņēmumu izmaksas” grozījumi**

Ir grozīts 26. punkts un pievienots 42.G punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

26. Var kapitalizēt tikai tās aizņēmumu izmaksas, kas attiecas uz institūcijas aizņēmumiem. Kad kontrolējoša institūcija aizņemas līdzekļus, kas tiek nodoti kontrolētajai institūcijai, neiedalot aizņēmumu izmaksas vai attiecinot tikai daļu no vajadzīgās summas, kontrolētā institūcija var kapitalizēt tikai tās aizņēmumu izmaksas, ko tā ir radījusi pati. Ja kontrolētā vienība saņem bezprocentu kapitāla ieguldījumu vai kapitāla pārvedumu, tai neradīsies nekādas aizņēmumu izmaksas un līdz ar to tā nekapitalizēs šādas izmaksas.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**42.G Ar 2023. gada maijā izdoto *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” ir grozīts 26. punkts. Institūcija šo grozījumu piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Grozījumi *IPSAS* 9 “Ieņēmumi no maiņas darījumiem”**

Ir grozīts 11. punkts un pievienots 41.G punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Definīcijas**

(..)

**11. Turpmāk minētie termini šajā standartā tiek izmantoti turpmāk norādītajās nozīmēs.**

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**41.G Ar 2023. gada maijā izdoto *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” ir grozīts 11. punkts. Institūcija šos grozījumus piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

***IPSAS* 12 “Krājumi” grozījumi**

Ir grozīts 2., 9., 11., 39. un 48. punkts, pievienots 51.I punkts un svītrots 28. punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Darbības joma**

(..)

2. **Institūcija, kas finanšu pārskatus sagatavo un sniedz saskaņā ar uzkrāšanas principu grāmatvedībā, piemēro šo standartu visu krājumu uzskaitē, izņemot:**

**[Svītrots]**

(..)

(..)

**Definīcijas**

(..)

**9. Turpmāk minētie termini šajā standartā tiek izmantoti turpmāk norādītajās nozīmēs.**

(..)

**Maiņas darījumi ir darījumi, kuros viena institūcija saņem aktīvus vai pakalpojumus vai nokārto saistības un tiešā veidā pretī sniedz aptuveni līdzvērtīgu vērtību (galvenokārt skaidrā naudā, precēs, pakalpojumos vai aktīvu izmantošanas veidā).**

**(..)**

**Ar maiņu nesaistīti darījumi ir darījumi, kuri nav maiņas darījumi un kuros institūcija vai nu saņem vērtību no citas institūcijas, tiešā veidā nedodot pretī aptuveni līdzvērtīgu vērtību, vai dod vērtību citai institūcijai, pretī tiešā veidā nesaņemot aptuveni līdzvērtīgu vērtību.**

(..)

(..)

**Krājumi**

(..)

11. Krājumi ietver iegādātās kustamās lietas, kas tiek turētas tālākpārdošanai, tostarp, piemēram, preces, ko institūcija ir iegādājusies un tur tālākpārdošanai, vai zemi un citu īpašumu, kas tiek turēts pārdošanai. Krājumi ietver arī institūcijas saražotās gatavās preces vai nepabeigto produkciju. Krājumi ietver arī a) materiālus un krājumus, kas tiks izmantoti ražošanas procesā, un b) institūcijas iegādātās vai saražotās preces, kas ir paredzētas izplatīšanai citām pusēm bez maksas vai par nominālu samaksu, piemēram, mācību grāmatas, ko veselības aizsardzības iestāde ir sagatavojusi dāvināšanai skolām. Daudzās publiskā sektora institūcijās krājumi būs saistīti ar pakalpojumu sniegšanu, nevis ar iegādātām precēm, kas tiek turētas tālākpārdošanai, vai precēm, kas saražotas pārdošanai. Izmaksas, kas radušās, izpildot tādu saistošu vienošanos, kas neparedz veidot krājumus (vai nerada aktīvus, kas ietilpst kāda cita standarta darbības jomā), uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”.

(..)

[Svītrots]

28. [Svītrots]

(..)

**Neto pārdošanas vērtība**

(..)

39. Parasti katrs krājumos ietilpstošais vienums atsevišķi tiek norakstīts līdz neto pārdošanas vērtībai. Tomēr dažos gadījumos var būt lietderīgi grupēt līdzīgus vai saistītus vienumus. Tas var attiekties uz tiem krājumu vienumiem, kuriem ir līdzīgi mērķi vai gala lietojums, un tos praktiski nav iespējams novērtēt atsevišķi no pārējiem šīs produkcijas veida vienumiem. Nav pareizi norakstīt krājumus, pamatojoties uz krājumu klasifikāciju, piemēram, gatavās preces vai visus krājumus konkrētā darbības vai ģeogrāfiskajā segmentā.

(..)

**Informācijas norādīšana**

(..)

48. Informācija par dažādu krājumu kategoriju uzskaites vērtībām un šo aktīvu izmaiņu apmēru ir noderīga finanšu pārskatu lietotājiem. Izplatītas krājumu kategorijas ir preces, ražošanas līdzekļi, materiāli, nepabeigta produkcija un gatavās preces.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**51.I Ar 2023. gada maijā izdoto *IPSAS* 47 ir grozīts 2., 9., 11. un 39. punkts un svītrots 28. punkts. Institūcija šos grozījumus piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

***IPSAS* 16 “Ieguldījuma īpašums” grozījumi**

Ir grozīts 13., 78. un 81. punkts un pievienots 101.L punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Īpašuma klasifikācija ieguldījumu īpašumā un īpašnieka izmantotā īpašumā.**

(..)

13. Posteņi, kuri nav ieguldījuma īpašums un tādēļ neietilpst šā standarta darbības jomā, ir, piemēram:

(..)

[Svītrots]

(..)

(..)

**Realizācija**

(..)

78. Ieguldījuma īpašumu var realizēt, to pārdodot vai noslēdzot finanšu nomu. Ieguldījuma īpašuma realizācijas datums ir datums, kurā saņēmējs ir ieguvis kontroli pār ieguldījuma īpašumu saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” prasībām. *IPSAS* 43 piemēro realizācijai, kas veikta, noslēdzot finanšu nomas līgumu, un pārdošanai ar saņemšanu atpakaļ nomā.

(..)

81. To atlīdzības summu, kas jāiekļauj pārpalikumā vai zaudējumos, kuri radušies ieguldījuma īpašuma atzīšanas pārstāšanas rezultātā, nosaka saskaņā ar *IPSAS* 47 [109.](#_bookmark98)–[13](#_bookmark118)2. punktā izklāstītajām prasībām par darījuma atlīdzības noteikšanu. Turpmākās izmaiņas aplēstajā atlīdzības summā, kas iekļauta pārpalikumā vai zaudējumos, uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 47 prasībām attiecībā uz darījuma atlīdzības izmaiņām.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**101.L Ar *IPSAS* 47, kas izdots 2023. gada maijā, tika grozīts 13., 78. un 81. punkts. Institūcija šos grozījumus piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

***IPSAS* 17 “Pamatlīdzekļi” grozījumi**

Ir grozīts 83.A, 84. un 87. punkts un pievienots 107.T punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Atzīšanas pārtraukšana**

(..)

83.A Tomēr institūcija, kas, veicot savas parastās darbības, regulāri nodrošina pamatlīdzekļu vienumus, ko tā ir turējusi iznomāšanai citiem, pārnes šos aktīvus uz krājumiem ar uzskaites vērtību, kad tie vairs netiek iznomāti un tos sāk turēt pārdošanai. Atlīdzības summa, kas iegūta šādu aktīvu realizācijas ceļā, ir atzīstama par ieņēmumiem saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”.

84. Pamatlīdzekļu vienumu var realizēt dažādos veidos (piemēram, pārdodot, noslēdzot finanšu nomas līgumu vai uzdāvinot). Pamatlīdzekļu vienuma realizācijas datums ir datums, kad saņēmējs ir ieguvis kontroli pār šo vienumu saskaņā ar prasībām un ir izpildīti visi *IPSAS* 47 noteiktie izpildāmie pienākumi vai saistību izpildes pienākumi. *IPSAS* 43 piemēro realizācijai, pārdodot aktīvu ar saņemšanu atpakaļ nomā.

(..)

87. Atlīdzības summu, kas jāiekļauj pārpalikumā vai zaudējumos, kuri radušies pamatlīdzekļu atzīšanas pārstāšanas rezultātā, nosaka saskaņā ar *IPSAS* 47 [109.](#_bookmark98)–[132.](#_bookmark118) punktā izklāstītajām prasībām par darījuma atlīdzības noteikšanu. Turpmākās izmaiņas aplēstajā atlīdzības summā, kas iekļauta pārpalikumā vai zaudējumos, uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 47 prasībām attiecībā uz darījuma atlīdzības izmaiņām.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**107.T Ar *IPSAS* 47, kas izdots 2023. gada maijā, tika grozīts 83.A, 84. un 87. punkts. Institūcija šos grozījumus piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

***IPSAS* 18 “Informācijas sniegšana pa segmentiem” grozījumi**

Ir grozīts 27. un 39. punkts un pievienots 76.H punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Segmenta ieņēmumu, izdevumu, aktīvu, saistību un grāmatvedības politikas definīcijas**

**27. Turpmāk minētie papildu termini šajā standartā tiek izmantoti turpinājumā norādītajās nozīmēs.**

**(..)**

**Segmenta ieņēmumi ir tie institūcijas finanšu stāvokļa pārskatā uzrādītie ieņēmumi, kas ir tieši attiecināmi uz noteiktu segmentu, un attiecīgā institūcijas ieņēmumu daļa, ko var pamatoti attiecināt uz noteiktu segmentu, neatkarīgi no tā, vai šie ieņēmumi gūti no budžeta apropriācijām vai līdzīgā ceļā, no dotācijām, pārvedumiem, soda naudas vai nodevām, vai preču vai pakalpojumu nodrošināšanas citām pusēm, vai darījumos ar citiem tās pašas institūcijas segmentiem. Segmenta ieņēmumi neietver:**

(..)

**Segmenta aktīvi, saistības, ieņēmumi un izdevumi**

(..)

39. Dažus norādījumus par izmaksu attiecināšanu var atrast citos *IPSAS*, un tie var būt noderīgi, iedalot izmaksas un attiecinot tās uz segmentiem. Piemēram, *IPSAS* 12 “Krājumi” ir sniegti norādījumi par izmaksu iedalīšanu un attiecināšanu uz krājumiem.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**76.H Ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”, kas izdots 2023. gada maijā, tika grozīts 27. un 39. punkts. Institūcija šo grozījumu piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

***IPSAS* 19 “Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi” grozījumi**

Ir grozīts 13., 15. un 107. punkts un pievienots 111.O punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots, un svītrotais teksts ir nosvītrots.

(..)

**Darbības joma**

(..)

**Citi Standarta darbības jomas izņēmumi**

(..)

13. Ja cits *IPSAS* attiecas uz konkrēta veida uzkrājumiem, iespējamajām saistībām vai iespējamajiem aktīviem, institūcija šā standarta vietā piemēro citu attiecīgo standartu. Piemēram, noteiktu veidu uzkrājumi ir aplūkoti arī standartos par:

a) [svītrots];

b) .., un

c) ieņēmumiem, kas gūti saskaņā ar saistošu vienošanos (skat. *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”). Tomēr, tā kā *IPSAS* 47 nav ietvertas īpašas prasības attiecībā uz saistošo vienošanos instrumentiem, kas ir vai ir kļuvuši apgrūtinoši, šis standarts attiecas uz šādiem gadījumiem.

(..)

15. Dažas summas, ko uzskata par uzkrājumiem, var attiekties uz ieņēmumu atzīšanu, piemēram, ja institūcija par maksu sniedz garantijas. Šis standarts neattiecas uz ieņēmumu atzīšanu. *IPSAS* 47 ir norādīti apstākļi, kādos tiek atzīti ieņēmumi, kas izriet no saistošu vienošanos noteikumiem, kuri ietver saistību izpildes pienākumu, kas paredz nodot apsolītās preces vai sniegt apsolītos pakalpojumus pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai, un sniegti praktiski norādījumi par atzīšanas kritēriju piemērošanu. Šis standarts nemaina *IPSAS* 47 prasības.

(..)

**Informācijas norādīšana**

(..)

107. 105. punktā noteiktā prasība par informācijas atklāšanu attiecas arī uz iespējamajiem aktīviem, kas iegūti institūcijas darījumu rezultātā. Tas, vai pastāv iespējamais aktīvs saistībā ar nodokļu ieņēmumiem, ir atkarīgs no interpretācijas par to, kas ir ar nodokli apliekams notikums. Saistībā ar nodokļu ieņēmumiem ar nodokli apliekamā notikuma un tā iespējamās ietekmes uz informācijas atklāšanu par iespējamajiem aktīviem noteikšana ir aplūkota *IPSAS* 47.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**111.O Ar *IPSAS* 47, kas izdots 2023. gada maijā, tika grozīts 13., 15. un 107. punkts. Institūcija šo grozījumu piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

***IPSAS* 21 “Naudu neienesošu aktīvu vērtības samazināšanās” grozījumi**

Ir grozīts 2. un 8. punkts un pievienots 82.N punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Darbības joma**

(..)

2. Institūcija, kas finanšu pārskatus sagatavo un sniedz saskaņā ar grāmatvedības uzkrāšanas principu, piemēro šo standartu, uzskaitot naudu neienesošu aktīvu vērtības samazināšanos, izņemot:

(..)

b) saistošās vienošanās aktīvus un aktīvus, kas rodas no izmaksām, kuras saistītas ar saistošas vienošanās izpildi, kas atzīti saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”;

(..)

8. Šo standartu nepiemēro krājumiem, saistošas vienošanās aktīviem un aktīviem, kas rodas no izmaksām, kuras saistītas ar saistošas vienošanās izpildi, jo esošajos *IPSAS*, kas piemērojami šiem aktīviem, ir ietvertas prasības attiecībā uz šo aktīvu atzīšanu un novērtēšanu.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**82.N Ar *IPSAS* 47, kas izdots 2023. gada maijā, tika grozīts 2. un 8. punkts. Institūcija šo grozījumu piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

***IPSAS* 24 “Budžeta informācijas sniegšana finanšu pārskatos” grozījumi**

(..)

**Ilustratīvi piemēri**

*Šie piemēri papildina IPSAS 24, taču nav to daļa.*

(..)

**Papildu sleju pieeja**

**Valdība YY par gadu, kas beidzās 20XX. gada 31. decembrī**

**Gan gada budžetā, gan finanšu pārskatos piemēro uzkrājumu principu**

**(Ilustrācija attiecas tikai uz finanšu stāvokļa pārskatu. Līdzīgs attēlojums tiktu piemērots arī citos finanšu pārskatos.)**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Faktiskais 20XX-1. gada budžets** | (valūtas vienībās) | **Faktiskais 20XX. gada budžets** | **Izstrādāts 20XX. gada budžets** | **Sākotnējā 20XX. gada budžeta redakcija** | *[[8]](#footnote-9)\** *Atšķirīgais: sākotnējā budžeta redakcija un izstrādāts budžets* |
|  | **Ieņēmumi** |  |  |  |  |
| X | Nodokļi | X | X | X | X |
| X | Citas obligātās iemaksas un nodevas | X | X | X | X |
| X | Pārvedumi, neslēdzot saistošas vienošanās | X | X | X | X |
| X | Ieņēmumi, kas gūti, ievērojot saistošās vienošanās noteikumos norādītos saistību izpildes pienākumus | X | X | X | X |
| (..) |

(..)

***IPSAS* 26 “Naudu ienesošu aktīvu vērtības samazināšanās” grozījumi**

Ir grozīts 2., 8. un 29. punkts un pievienots 126.P punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Darbības joma**

(..)

2. Institūcija, kas finanšu pārskatus sagatavo un sniedz saskaņā ar uzkrāšanas principu grāmatvedībā, piemēro šo standartu, uzskaitot naudu ienesošu aktīvu vērtības samazināšanos, izņemot attiecībā uz:

(..)

b) saistošās vienošanās aktīvus un aktīvus, kas rodas no izmaksām, kuras saistītas ar saistošas vienošanās izpildi, kas atzīti saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”;

(..)

(..)

8. Šo standartu nepiemēro krājumiem, saistošas vienošanās aktīviem un aktīviem, kas rodas no izmaksām, kuras saistītas ar saistošas vienošanās izpildi, jo esošajos standartos, kas piemērojami šiem aktīviem, ir ietvertas prasības attiecībā uz šo aktīvu atzīšanu un novērtēšanu. Šo standartu nepiemēro atliktā nodokļa aktīviem, ar darbinieku pabalstiem saistītajiem aktīviem vai atliktās iegādes izmaksām un nemateriālajiem aktīviem, kas rodas no apdrošinātāja līgumā noteiktām tiesībām saskaņā ar apdrošināšanas līgumiem. Šādu aktīvu vērtības samazināšanās ir aplūkota attiecīgajos starptautiskajos vai valsts grāmatvedības standartos. Turklāt šo standartu nepiemēro bioloģiskajiem aktīviem, kas saistīti ar lauksaimniecisko darbību un ko novērtē pēc patiesās vērtības, no kuras atskaitītas pārdošanas izmaksas. *IPSAS* 27, kurā aplūkoti bioloģiskie aktīvi, kas saistīti ar lauksaimniecisko darbību, ir ietvertas novērtēšanas prasības.

(..)

29. Ilustrējot 28. punktu, ja tirgus procentu likmes vai citas tirgus likmes ienākumam no ieguldījumiem attiecīgajā posmā ir paaugstinājušās, institūcijai nav jāveic oficiāla aktīva atgūstamās summas aplēse turpmāk minētajos gadījumos:

a) ..

b) ja šo tirgus likmju pieaugums, visticamāk, ietekmēs pazemināto likmi, kas izmantota, aprēķinot aktīva lietošanas vērtību, bet iepriekšējā atgūstamās summas jutīguma analīze liecina, ka:

i) ir maz ticams, ka atgūstamā summa būtiski samazināsies, jo arī turpmākās naudas plūsmas, visticamāk, palielināsies (piemēram, dažos gadījumos institūcija var pierādīt, ka tā ir koriģējusi savus ieņēmumus (galvenokārt tos ieņēmumus, kas radušies darījumos, slēdzot saistošas vienošanās), lai kompensētu jebkādu tirgus likmju pieaugumu), vai

ii) ir maz ticams, ka atgūstamās summas samazināšanās rezultātā radīsies būtiski zaudējumi no vērtības samazināšanās.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**126.P Ar 2023. gada maijā izdoto *IPSAS* 47 tika grozīts 2., 8. un 29. punkts. Institūcija šo grozījumu piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

***IPSAS* 27 “Lauksaimniecība” grozījumi**

(..)

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina IPSAS 27, taču nav tā daļa.*

*(..)*

**Valsts dotācijas**

BC5. *IAS* 41 ir noteiktas prasības un norādījumi par valsts dotāciju uzskaiti saistībā ar bioloģiskiem aktīviem, kas atšķiras no *IAS* 20 “Valsts dotāciju uzskaite un informācijas atklāšana par valsts palīdzību” prasībām. *IPSAS* 27 nav ietvertas prasības un norādījumi par valsts dotācijām, jo šā standarta izstrādes laikā *IPSAS* 23 “Ieņēmumi ar maiņu nesaistītos darījumos (nodokļi un pārvedumi)” sniedza prasības un norādījumus saistībā ar valsts dotācijām darījumos bez atlīdzības. *IPSASB* neuzskatīja, ka ar bioloģiskiem aktīviem saistīto valsts dotāciju uzskaitei jāatšķiras no *IPSAS* 23 prasībām.

**Bioloģiskie aktīvi un lauksaimniecības aktīvi, kas iegūti darījumā bez atlīdzības**

BC6. Institūcija var iegūt kādu bioloģisko aktīvu vai lauksaimniecības produktu darījumā bez atlīdzības. Saskaņā ar šo standartu šie aktīvi tiktu novērtēti atbilstoši to patiesajai vērtībai, no tās atskaitot pārdošanas izmaksas. Šā standarta izstrādes laikā *IPSAS* 23 paredzēja, ka aktīviem, kas iegūti darījumos bez atlīdzības, sākotnēji jānovērtē patiesā vērtība to iegūšanas dienā. Atšķirīgo novērtēšanas prasību dēļ *IPSASB* apsvēra, kāds būtu piemērots mērījuma pamats tādu bioloģisko aktīvu novērtēšanai, kas iegūti darījumos bez atlīdzības.

BC7. Kad *IPSASB* apsprieda dažādas pieejas to bioloģisko aktīvu un lauksaimniecības produktu novērtēšanai, kas iegūti, veicot darījumus bez atlīdzības, tā īpaši apsvēra šādas trīs pieejas:

a) ..

(..)

BC9. Analizējot 3. pieeju, *IPSASB* ņēma vērā *IPSAS* 23 prasības saistībā ar citu aktīvu veidu novērtēšanu. Šā standarta izstrādes laikā *IPSAS* 23.13 bija noteikts, ka: “.. Ja institūcijai ir jāsedz piegādes un uzstādīšanas izmaksas saistībā ar kādas iekārtas nodošanu šai institūcijai, ko veic cita institūcija, šīs izmaksas identificē atsevišķi no ieņēmumiem, kas radušies minētās iekārtas nodošanas rezultātā. Piegādes un uzstādīšanas izmaksas iekļauj summā, ko atzīst par aktīvu saskaņā ar *IPSAS* 17.” Tas nozīmēja, ka attiecībā uz citiem aktīviem institūcija, veicot ar maiņu nesaistītos darījumos iegūto aktīvu sākotnējo novērtēšanu, ņēma vērā novērtēšanas prasības gan citos *IPSAS*, gan *IPSAS* 23.

BC10. Papildu pazīme, kas attiecas uz bioloģisko aktīvu novērtēšanu, ir pārdošanas izmaksas. Tāpēc *IPSASB* secināja, ka saskaņā ar 3. pieeju institūcija ņēma vērā gan *IPSAS* 23, gan šā standarta prasības, novērtējot ar maiņu nesaistītā darījumā iegūtus bioloģiskos aktīvus un lauksaimniecības produktus atbilstoši to patiesajai vērtībai, no kuras atskaita pārdošanas izmaksas to sākotnējās atzīšanas brīdī. *IPSASB* norādīja, ka iznākums ir tāds pats kā saskaņā ar 2. pieeju.

(..)

|  |
| --- |
| **Salīdzinājums ar standartu *IAS* 41**  *IPSAS* 27 “Lauksaimniecība” ir izstrādāts, galvenokārt pamatojoties uz standartu *IAS* 41 “Lauksaimniecība” (2001), tostarp uz tā grozījumiem līdz 2008. gada 31. decembrim. *IPSAS* 27 un *IAS* 41 galvenās atšķirības ir šādas:   * (..) * Standartā *IAS* 41 ir ietvertas prasības attiecībā uz valsts dotācijām, kas saistītas ar bioloģiskajiem aktīviem, kuri novērtēti atbilstoši to patiesajai vērtībai, no tās atskaitot pārdošanas izmaksas. *IPSAS* 27 neietver prasības un norādījumus par valsts dotācijām, jo *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” ir sniegtas prasības un norādījumi saistībā ar valsts dotācijām. * (..) |

(..)

***IPSAS* 28 “Finanšu instrumenti. Noformējums” grozījumi**

Ir grozīts AG21., AG22. un AG46. punkts un pievienots 60.J punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**60.J Ar 2023. gada maijā pieņemto *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” ir grozīts AG21., AG22. un AG46. punkts. Institūcija šos grozījumus piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Piemērošanas norādījumi**

(..)

**Darbības joma**

(..)

AG21. Publiskajā sektorā ir iespējams, ka gan līgumiskās, gan ārpuslīgumiskās vienošanās būtībā neparedz atlīdzību. Aktīvus un saistības, kas radušies ~~ar maiņu nesaistītos~~ ieņēmumu darījumos, uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”.Ja ar maiņu nesaistīti ieņēmumu darījumi ir līgumiski, institūcija novērtē, vai aktīvi vai saistības, kas izriet no šādiem darījumiem, ir finanšu aktīvi vai finanšu saistības, izmantojot šā standarta 10. punktu un AG10.–AG18. punktu. Institūcija izmanto šajā standartā un *IPSAS* 47 sniegtos norādījumus, lai novērtētu, vai ieņēmumu darījums rada saistības vai pašu kapitāla instrumentu (īpašnieku ieguldījums).

AG22. Institūcija īpaši ņem vērā šajā standartā noteiktās klasifikācijas prasības, nosakot, vai ienākošā resursu plūsma, kas ir daļa no līgumā paredzētā darījuma bez atlīdzības, būtībā ir saistības vai pašu kapitāla instruments.

(..)

AG46. Izņemot gadījumus, kas paredzēti *IPSAS* 47, līgums, kas ietver fizisko aktīvu saņemšanu vai piegādi, nerada vienas puses finanšu aktīvus un otras puses finanšu saistības, ja vien kāds attiecīgais maksājums netiek atlikts pēc datuma, kurā fiziskie aktīvi tiek nodoti. Tas attiecas uz preču pirkšanu vai pārdošanu uz kredīta.

(..)

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina IPSAS 28, taču nav tā daļa.*

(..)

**Definīcijas**

(..)

Līgumiski ar maiņu nesaistīti ieņēmumu darījumi

BC17. Kad šis standarts tika izstrādāts, *IPSAS* 23 “Ieņēmumi ar maiņu nesaistītos darījumos (nodokļi un pārvedumi)” paredzēja sākotnējo atzīšanu, sākotnējo novērtēšanu un to aktīvu un informācijas atklāšanu par aktīviem un saistībām, kas radušies ar maiņu nesaistītos ieņēmumu darījumos. *IPSASB* ņēma vērā mijiedarbību starp šo standartu un *IPSAS* 23.

BC18. Apsverot, vai aktīvi un saistības, kas rodas ar maiņu nesaistītos ieņēmumu darījumos, ir finanšu aktīvi un finanšu saistības, *IPSASB* noteica, ka tiem ir jāatbilst turpmāk minētajām pamatprasībām:

* (..)

BC19. *IPSASB* secināja, ka aktīvi, kas rodas ar maiņu nesaistītos ieņēmumu darījumos, varētu atbilst šīm prasībām. Tā īpaši norādīja, ka vienošanās ar līdzekļu devējiem būtībā var būt līgumiskas, un saskaņā ar tām norēķinus var veikt, līdzekļu devējam pārskaitot naudu vai citu finanšu aktīvu saņēmējam. Šajos gadījumos aktīvi, kas rodas ar maiņu nesaistītos ieņēmumu darījumos ar atlīdzību, būtu finanšu aktīvi.

BC20. Tāpēc, kad šis standarts tika izstrādāts, *IPSASB* piekrita, ka finanšu aktīviem, kas rodas ar maiņu nesaistītos darījumos, institūcijai jāpiemēro *IPSAS* 23 prasības saistībā ar *IPSAS* 28. Jo īpaši institūcijai ir jāņem vērā *IPSAS* 28 principi, apsverot, vai resursu ieplūde no ieņēmumu darījuma, kas nav saistīts ar maiņu, radīja saistības vai darījumu, kas liecina par atlikušo līdzdalību šīs institūcijas neto aktīvos, t .i., pašu kapitāla instrumentu.

BC21. *IPSASB* apsvēra, vai saistības, kas rodas ar maiņu nesaistītos ieņēmumu darījumos, būtu finanšu aktīvi. Saskaņā ar *IPSAS* 23 saistības tika atzītas, kad institūcija saņēma ienākošu resursu plūsmu, uz kuru attiecās īpaši nosacījumi. Resursu pārveduma nosacījumi, ko institūcijai uzliek īpašnieks, paredzēja, ka resursi jāizmanto noteiktā veidā, bieži vien preču vai pakalpojumu nodrošināšanai trešajām pusēm, vai arī jāatgriež īpašniekam. Tas radīja pienākumu pildīt līguma noteikumus. Sākotnējās atzīšanas brīdī institūcija atzina resursus kā aktīvu un, ja uz tiem attiecās kādi nosacījumi, atzina arī attiecīgās saistības.

BC22. Izstrādājot šo standartu, *IPSASB* apsvēra, vai sākotnēji atzītās saistības būtībā ir finanšu saistības vai citas saistības, piemēram, uzkrājumu. *IPSASB* piekrita, ka brīdī, kad aktīvs tiek atzīts, saistības parasti nav finanšu saistības, jo institūcijas pienākums ir izpildīt vienošanās noteikumus, izmantojot resursus paredzētajā veidā, parasti nodrošinot preces vai pakalpojumus trešajām pusēm noteiktā laika posmā. Ja pēc sākotnējās atzīšanas institūcija nespēj izpildīt vienošanās nosacījumus un tai ir jāatgriež resursi īpašniekam, institūcija šajā posmā novērtē, vai saistības ir finanšu saistības, ņemot vērā BC18. punktā izklāstītās prasības un finanšu instrumenta un finanšu saistību definīcijas. Retos gadījumos finanšu saistības var izrietēt no nosacījumiem, kas uzlikti resursu pārvedumam, kurš ir ar maiņu nesaistīta ieņēmumu darījuma daļa. *IPSASB* var apsvērt šādu scenāriju kāda nākotnes projekta ietvaros.

BC23. Izstrādājot šo standartu, *IPSASB* arī norādīja, ka pēc sākotnējās atzīšanas ar maiņu nesaistītos ieņēmumu darījumos var rasties citas saistības. Piemēram, institūcija var saņemt resursus saskaņā ar vienošanos, kas paredzēja resursus atgriezt tikai pēc tam, kad ir vai nav noticis kāds nākotnes notikums. Institūcija novērtē, vai citas saistības, kas rodas ar maiņu nesaistītos ieņēmumu darījumos, ir finanšu saistības, apsverot, vai ir izpildītas BC18. punkta prasības un vai tās atbilst finanšu instrumenta un finanšu saistību definīcijai.

(..)

***IPSAS* 29 “Finanšu instrumenti.Atzīšana un novērtēšana” grozījumi**

(..)

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina IPSAS 29, taču nav tā daļa.*

(..)

**Darbības joma**

BC5. Aktīvi un saistības var rasties no līgumiskiem darījumiem bez atlīdzības. To aktīvu un saistību sākotnējā atzīšana un novērtēšana, kura izriet no ieņēmumu darījumiem, kas nav saistīti ar maiņu, bija aplūkota *IPSAS* 23 “Ieņēmumi ar maiņu nesaistītos darījumos (nodokļi un pārvedumi)”. *IPSAS* 23 nav iekļautas prasības un norādījumi par šo aktīvu un saistību turpmāku novērtēšanu vai atzīšanas pārtraukšanu. *IPSASB* ņēma vērā mijiedarbību starp šo standartu un *IPSAS* 23 attiecībā uz aktīviem un saistībām, kas rodas ar maiņu nesaistītos ieņēmumu darījumos un kas atbilst finanšu aktīvu un finanšu saistību definīcijai.

BC6. Izstrādājot šo standartu, *IPSASB* piekrita, ka tad, ja aktīvs, kas iegūts ar maiņu nesaistītā darījumā, ir finanšu aktīvs, institūcija:

* sākotnēji šo aktīvu atzina saskaņā ar *IPSAS* 23 un
* sākotnēji novērtēja aktīvu saskaņā ar *IPSAS* 23 un ņēma vērā šā standarta prasības, lai noteiktu, kāda ir atbilstošā apstrāde attiecībā uz jebkurām darījuma izmaksām, kas radušās, iegūstot aktīvu.

Tā kā *IPSAS* 23 nebija noteiktas turpmākas novērtēšanas vai atzīšanas pārtraukšanas prasības aktīviem, kas iegūti ar maiņu nesaistītā darījumā, šo standartu piemēroja šiem aktīviem tad, ja tie bija finanšu aktīvi.

(..)

**Sākotnējā novērtēšana**

BC9. *IPSASB* atzina, ka pastāv mijiedarbība starp *IPSAS* 23 un šo standartu attiecībā uz aktīviem, kas iegūti ar maiņu nesaistītā darījumā, kas arī atbilst finanšu aktīvu definīcijai. Saskaņā ar *IPSAS* 23 aktīvi, kas iegūti ar maiņu nesaistītā ieņēmumu darījumā, sākotnēji jānovērtē atbilstoši to patiesajai vērtībai. Saskaņā ar šo standartu finanšu aktīvi sākotnēji jānovērtē atbilstoši to patiesajai vērtībai, tai pieskaitot darījuma izmaksas, ja aktīvs pēc tam netiek novērtēts atbilstoši tā patiesajai vērtībai ar pārpalikumu vai zaudējumiem. Šīs abas novērtēšanas pieejas kopumā ir konsekventas, izņemot darījumu izmaksu apstrādi.

BC10. Tajā laikā *IPSASB* secināja, ka nebūtu lietderīgi finanšu aktīvus, kas rodas ar maiņu nesaistītos darījumos, novērtēt atšķirīgi no tiem finanšu aktīviem, kas rodas maiņas darījumos. Līdz ar to *IPSASB* piekrita, ka aktīvi, kas iegūti ar maiņu nesaistītā darījumā, sākotnēji jānovērtē atbilstoši to patiesajai vērtībai, piemērojot *IPSAS* 23 prasības, bet arī šis standarts jāņem vērā, ja aktīva ieguvē ir radušās darījuma izmaksas.

(..)

**Darījumā bez atlīdzības izdotās finanšu garantijas**

(..)

BC17. *IPSASB* apsvēra, vai atlīdzības summa tad, kad finanšu garantijas līgums ir noslēgts par atlīdzību, jāuzskata par patieso vērtību. *IAS* 39 sniegtie piemērošanas norādījumi nosaka, ka “parasti finanšu instrumenta patiesā vērtība sākotnējās atzīšanas brīdī ir darījuma cena”. *IPSASB* uzskatīja, ka publiskajā sektorā daudzos gadījumos darījuma cena (atlīdzība), kas saistīta ar finanšu garantijas līgumu, neatspoguļos patieso vērtību un ka atzīšana šādas summas apmērā neprecīzi un maldinoši atspoguļotu emitenta pakļautību finanšu riskam. *IPSASB* secināja, ka tad, ja par finanšu garantiju tiek saņemta arī atlīdzība, institūcijai jānosaka, vai šī atlīdzība izriet no maiņas darījuma un tāpēc parāda patieso vērtību. *IPSASB* secināja, ka tad, ja atlīdzība tiešām parāda patieso vērtību, institūcijām jāatzīst finanšu garantija atlīdzības apmērā un ka turpmākajam novērtējumam jābūt lielākajai summai no summas, kas noteikta saskaņā ar *IPSAS* 19 “Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi”, un sākotnēji atzītās summas, no kuras, ja atbilstīgi, ir atskaitīta kumulatīvo ieņēmumu summa, kas atzīta saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”. Ja darījuma atlīdzība nav patiesā vērtība, institūcijai jānosaka sākotnējās atzīšanas novērtētā summa tādā veidā, it kā nebūtu izmaksāta nekāda atlīdzība.

(..)

***IPSAS* 30 “Finanšu instrumenti. Informācijas atklāšana” grozījumi**

Ir grozīts 5.A, 42.A, 42.H, 42.M un 42.N punkts un pievienots 52.N punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Darbības joma**

(..)

5.A 42.A–42.N punktā sniegtās prasības attiecībā uz informācijas atklāšanu par kredītrisku attiecas uz tām tiesībām uz debitoru parādiem, kas izriet no ieņēmumu darījumiem *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” darbības jomā, kuros rodas finanšu instrumenti, lai atzītu guvumus vai zaudējumus no vērtības samazināšanās saskaņā ar 3. punktu *IPSAS* 41. Jebkāda atsauce uz finanšu aktīviem vai finanšu instrumentiem šajos punktos ietver šīs tiesības, ja vien nav norādīts citādi.

(..)

**No finanšu instrumentiem izrietošo risku veids un apmērs**

(..)

**Kvantitatīvas informācijas atklāšana**

(..)

*Kredītrisks*

Darbības joma un mērķi

42.A Institūcija 42.F–42.N punktā noteiktās informācijas atklāšanas prasības piemēro tiem finanšu instrumentiem, kuriem tiek piemērotas *IPSAS* 41 prasības par vērtības samazināšanos. Tomēr:

a) attiecībā uz debitoru parādiem, kas radušies *IPSAS* 47 darbības jomā ietilpstošos ieņēmumu darījumos, un attiecībā uz nomas debitoru parādiem, 42.J punkta a) apakšpunktu piemēro tiem debitoru parādiem vai nomas debitoru parādiem, saistībā ar kuriem saskaņā ar *IPSAS* 41 87. punktu atzīst dzīves laikā paredzamos kredīta zaudējumus, ja tie finanšu aktīvi tiek mainīti, kamēr termiņš nav nokavēts vairāk nekā par 30 dienām, un

b) 42.K punkta b) apakšpunkts neattiecas uz nomas debitoru parādiem.

(..)

Kvantitatīvā un kvalitatīvā informācija par summām, kas rodas no paredzamiem kredīta zaudējumiem

42.H Lai izskaidrotu zaudējumu segšanai paredzēto uzkrājumu izmaiņas un šo izmaiņu iemeslus, institūcija katrai finanšu instrumentu kategorijai tabulā veic zaudējumu segšanai paredzēto uzkrājumu sākuma un beigu bilances saskaņošanu, atsevišķi norādot izmaiņas konkrētajā posmā attiecībā uz:

(..)

b) zaudējumu segšanai paredzētajiem uzkrājumiem, kas novērtēti atbilstoši summai, kura vienāda ar paredzamajiem kredīta zaudējumiem dzīves laikā:

(..)

iii) debitoru parādiem, kas radušies *IPSAS* 47 darbības jomā ietilpstošos ieņēmumu darījumos, vai nomas debitoru parādiem, kuriem zaudējumu segšanai paredzētos uzkrājumus novērtē saskaņā ar *IPSAS* 41 87. punktu.

(..)

(..)

Kredītriska vērtība

42.M Lai finanšu pārskatu lietotāji varētu novērtēt institūcijas kredītrisku un izprast tās nozīmīgo kredītriska koncentrāciju, institūcija katrā no kredītriska reitinga kategorijām atklāj finanšu aktīvu bruto uzskaites vērtību un kredītriska vērtību saistībā ar aizdevuma saistībām un finanšu garantijas līgumiem. Šo informāciju sniedz atsevišķi par finanšu instrumentiem:

(..)

b) kuriem zaudējumu segšanai paredzētie uzkrājumi tiek novērtēti atbilstoši summai, kas vienāda ar paredzamajiem kredīta zaudējumiem dzīves laikā, un kuri ir:

(..)

iii) debitoru parādi, kas radušies *IPSAS* 47 darbības jomā ietilpstošos ieņēmumu darījumos, vai nomas debitoru parādi, kuriem zaudējumu segšanai paredzētos uzkrājumus novērtē saskaņā ar *IPSAS* 41 87. punktu.

(..)

42.N Debitoru parādiem, kas radušies *IPSAS* 47 darbības jomā ietilpstošos ieņēmumu darījumos, vai nomas debitoru parādiem, kuriem uzņēmums piemēro *IPSAS* 41 87. punktu, informācija, kas sniegta saskaņā ar 42.M punktu, var būt balstīta uz uzkrājumu matricu (skat. *IPSAS* 41 AG199. punktu).

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**52.N Ar 2023. gada maijā izdoto *IPSAS* 47 tika grozīts 5.A, 42.A, 42.H, 42.M un 42.N punkts. Institūcija šos grozījumus piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

***IPSAS* 31 “Nemateriālie aktīvi” grozījumi**

Ir grozīts 6., 26., 113., 115. un AG6. punkts un pievienots 132.O punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Darbības joma**

(..)

6. Ja kādā citā *IPSAS* ir noteikts, kā uzskaitīt konkrēta veida nemateriālo aktīvu, institūcija piemēro nevis šo standartu, bet gan attiecīgo *IPSAS*. Piemēram, šis standarts nav piemērojams attiecībā uz:

a) nemateriāliem aktīviem, ko institūcija tur pārdošanai savas parastās darbības ietvaros (skat. *IPSAS* 12 “Krājumi”);

(..)

e) ..;

f) .., un

g) aktīviem, kas radušies saskaņā ar saistošu vienošanos noteikumiem un atzīti saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”.

(..)

**Atzīšana un novērtēšana**

26. Lai posteni atzītu par nemateriālu aktīvu, institūcijai ir jāpierāda, ka šis postenis atbilst:

(..)

Šī prasība attiecas gan uz izmaksām, kas novērtētas atzīšanas brīdī (izmaksas, kas radušās maiņas darījumā, lai iegūtu vai iekšēji radītu kādu nemateriālo aktīvu, vai tāda nemateriālā aktīva patiesā vērtība, kas iegūts ar maiņu nesaistīta darījuma ceļā), gan uz izmaksām, kas radušās turpmāk, lai pievienotu kaut ko nemateriālajam aktīvam, nomainītu tā daļu vai veiktu tā apkalpošanu.

(..)

**Norakstīšana un atsavināšana**

(..)

113. Nemateriālos aktīvus var realizēt dažādos veidos (piemēram, pārdodot, noslēdzot finanšu nomu vai kā darījumu bez atlīdzības). Nemateriālā aktīva realizācijas datums ir datums, kad saņēmējs iegūst kontroli pār šo aktīvu saskaņā ar *IPSAS* 47 prasībām, lai noteiktu, kad ir ievērots saistību izpildes pienākums saskaņā ar saistošo vienošanos. *IPSAS* 43 piemēro realizācijai, pārdodot aktīvu ar saņemšanu atpakaļ nomā.

(..)

115. To atlīdzības summu, kas jāiekļauj pārpalikumā vai zaudējumos, kuri radušies nemateriāla aktīva atzīšanas pārstāšanas rezultātā, nosaka saskaņā ar *IPSAS* 47 [109.](#_bookmark98)–[132. punktā](#_bookmark118) izklāstītajām prasībām par darījuma atlīdzības noteikšanu. Turpmākās izmaiņas aplēstajā atlīdzības summā, kas iekļauta guvumā vai zaudējumos, uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 47 prasībām attiecībā uz darījuma atlīdzības izmaiņām.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**132.O Ar *IPSAS* 47, kas izdots 2023. gada maijā, tika grozīts 6., 26., 113., 115. un AG6. punkts. Institūcija šos grozījumus piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Piemērošanas norādījumi**

(..)

AG6. *IPSAS* 31 nepiemēro nemateriālajiem aktīviem, ko institūcija tur pārdošanai savas darbības laikā (skat. *IPSAS* 12 un *IPSAS* 47) vai nomai, kas ietilpst *IPSAS* 43 darbības jomā. Attiecīgi šos piemērošanas norādījumus nepiemēro izdevumiem saistībā ar tādas tīmekļa vietnes (vai tīmekļa programmatūras) izstrādi vai darbību, ko paredzēts pārdot citai institūcijai vai ko uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 43.

(..)

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina IPSAS 31, taču nav tā daļa.*

(..)

**Darbības joma**

(..)

BC5. Šā standarta izstrādes laikā *IAS* 38 ietvēra prasības attiecībā uz aktīvu apmaiņu, ja maiņas darījumam nav komerciāla satura. *IPSASB* apsvēra, vai šie norādījumi ir nepieciešami, un secināja, ka tie nav nepieciešami, jo šis jautājums bija aplūkots *IPSAS* 23.

(..)

**Nemateriālie aktīvi, kas iegūti ar maiņu nesaistītā darījumā**

BC8. Šā standarta izstrādes laikā *IPSAS* 23 paredzēja aktīvu un saistību sākotnējo atzīšanu, sākotnējo novērtēšanu un informācijas atklāšanu par aktīviem un saistībām, kas izriet no ieņēmumu darījumiem, kas nav saistīti ar maiņu. Šis standarts attiecas uz gadījumu, kad kāds nemateriāls aktīvs ir iegūts darījumā bez atlīdzības. *IPSASB* vienojās, ka nemateriālajiem aktīviem, kas rodas šādos darījumos, institūcija piemēro *IPSAS* 23 prasības saistībā ar šo standartu attiecībā uz nemateriālā aktīva sākotnējo novērtēšanu un attiecīgi ņem vērā šajā standartā norādītās tieši attiecināmās izmaksas.

(..)

***IPSAS* 32 “Vienošanās par pakalpojumu koncesiju:piešķīrējs” grozījumi**

Ir grozīts 30., AG56. un AG64. punkts un pievienots 36.G punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots.

(..)

**Citi ieņēmumi (skat. AG55.–AG64. punktu)**

30. Koncedents uzskaita ieņēmumus no pakalpojumu koncesijas līguma, kas nav norādīti 24.–26. punktā, saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**36.G Ar *IPSAS* 47, kas izdots 2023. gada maijā, tika grozīts 30., AG56. un AG64. punkts. Institūcija šo grozījumu piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Piemērošanas norādījumi**

*Šis papildinājums ir IPSAS 32 neatņemama daļa.*

(..)

**Citi ieņēmumi (skat. 30. punktu)**

(..)

AG56. Ja operators veic koncedentam avansa maksājumu, maksājumu vai citas atlīdzības plūsmu koncedentam par tiesībām izmantot pakalpojumu koncesijas aktīvu pakalpojuma koncesijas līguma darbības laikā, koncedents šos maksājumus uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”. Ieņēmumu atzīšanas laiku nosaka pakalpojumu koncesijas līguma noteikumos, kur norādīts koncedenta pienākums nodrošināt operatoram piekļuvi pakalpojumu koncesijas aktīvam.

(..)

AG64. Kad uzņēmējs maksā nominālu nomas maksu par piekļuvi aktīvam, kas rada ieņēmumus, nomas ieņēmumus atzīst saskaņā ar *IPSAS* 47.

(..)

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina IPSAS 32, taču nav tā daļa.*

(..)

**Darbības joma**

(..)

BC5. Šā standarta izdošanas laikā *IPSASB* arī secināja, ka bija nepieciešami norādījumi par *IPSAS* 9 “Ieņēmumi no maiņas darījumiem” norādīto vispārējo ieņēmumu atzīšanas principu piemērošanu attiecībā uz vienošanās par pakalpojumu koncesiju instrumentiem, jo dažiem no tiem ir unikālas iezīmes (piemēram, noteikumi par ieņēmumu sadali).

(..)

**Saistību atzīšana**

(..)

BC21. *IPSASB* piekrita, ka bija nepieciešams šā jautājuma precizējums. Šā standarta izstrādes laikā *IPSASB* norādīja, ka termina “izpildes pienākums” izmantošana varētu radīt neskaidrības, jo tas bija lietots standartā *IPSAS* 23 “Ieņēmumi ar maiņu nesaistītos darījumos (nodokļi un pārvedumi)” attiecībā uz darījumiem, kas nav saistīti ar maiņu. *IPSASB* norādīja, ka vienošanās par pakalpojumu koncesiju ir maiņas darījums, nevis ar maiņu nesaistīts darījums, tāpēc attiecībā uz maiņas darījumiem būtu vēlams neizmantot terminu “izpildes pienākums”.

(..)

*Tiesību piešķiršana uzņēmēja modelim*

BC29. Atbildot uz jautājumiem, ko aktualizēja *ED* 43 respondenti, *IPSASB* atkārtoti bija apsvērusi, kāda veida atlīdzību koncedents sniedz par pakalpojuma koncesijas aktīvu, ja uzņēmējs atgūst īpašuma cenu no ieņēmumiem, ko tas gūst no trešajām personām, kas ir attiecīgā pakalpojuma koncesijas aktīva vai cita ienākumus nesoša aktīva lietotāji. *IPSASB* bija norādījusi, ka šajā situācijā atlīdzību naudā par pakalpojumu koncesijas aktīvu sniedz nevis koncedents, bet gan pakalpojumu koncesijas aktīva vai cita ieņēmumus nesoša aktīva lietotāji. Šīs vienošanās ekonomiskais saturs nodrošina koncedenta neto aktīvu pieaugumu, tāpēc ieņēmumi uzkrājas un ir jāatzīst. Tā kā vienošanās par pakalpojumu koncesiju ir maiņas darījums, *IPSASB*, apsverot ieņēmumu veidu un atzīšanas laiku, bija atsaukusies uz *IPSAS* 9.

(..)

BC31. Tāpēc *IPSASB* bija apsvērusi, vai kredīts jāuzskaita kā saistības, kā tiešs neto aktīvu/pašu kapitāla vērtības palielinājums vai kā ieņēmumi.

BC32. *IPSASB* piekrita, ka šajā gadījumā koncedentam nav saistību, jo vienošanās par pakalpojumu koncesiju ir aktīvu apmaiņa, saskaņā ar ko koncedents apmaiņā pret pakalpojumu koncesijas aktīvu uzņēmējam nododot tiesības vienošanās par pakalpojumu koncesiju darbības laikā gūt ieņēmumus no trešajām personām – aktīva lietotājiem.

BC33. Daži *ED* 43 respondenti bija norādījuši, ka saskaņā ar *IPSAS* 1 “Finanšu pārskatu sniegšana”, kur neto aktīvi/pašu kapitāls ir definēts kā atlikusī līdzdalība institūcijas aktīvos pēc visu tās saistību atskaitīšanas, kredīts jāuzskata par neto aktīviem/pašu kapitālu. *IPSAS* 1 paredz četrus neto aktīvu/pašu kapitāla elementus. Šie elementi ietver:

(..)

BC34. *IPSASB* secināja, ka kredīts neatspoguļo tiešu koncedenta neto aktīvu/pašu kapitāla pieaugumu, jo kredīts nav viens no BC33. punktā norādītajiem neto aktīvu/kapitāla elementiem turpmāk minēto iemeslu dēļ:

(..)

BC35. Šā standarta izdošanas laikā *IPSASB* piekrita, ka kredīts atspoguļo ieņēmumus. Tā kā vienošanās par pakalpojumu koncesiju ir maiņas darījums, *IPSASB*, apsverot ieņēmumu veidu un šo ieņēmumu atzīšanas laiku, atsaucās uz *IPSAS* 9. Saskaņā ar *IPSAS* 9, kad preces tiek pārdotas vai pakalpojumi tiek sniegti apmaiņā pret atšķirīgām precēm vai pakalpojumiem, šo apmaiņu uzskata par darījumu, kas rada ieņēmumus, jo tā rezultātā palielinās koncedenta neto aktīvu vērtība. Šādā situācijā koncedents ir saņēmis pakalpojuma koncesijas aktīvu, pretī piešķirot uzņēmējam tiesības (licenci) iekasēt maksu no trešajām personām par koncedenta vārdā sniegto sabiedrisko pakalpojumu. Koncedenta atzītais pakalpojumu koncesijas aktīvs un uzņēmēja atzītās tiesības (nemateriālais aktīvs) ir atšķirīgi. Tomēr, kamēr nav izpildīti ieņēmumu atzīšanas kritēriji, kredītu atzīst par saistībām.

BC36. Šā standarta izdošanas laikā *IPSASB* norādīja, ka šajā situācijā nav tādas ienākošas naudas plūsmas, kas būtu vienāda ar atzītajiem ieņēmumiem. Šis rezultāts atbilda *IPSAS* 9, saskaņā ar kuru institūcija nodrošina preces vai pakalpojumus apmaiņā pret kādu citu atšķirīgu aktīvu, ko tā pēc tam izmanto naudas ieņēmumu gūšanai.

BC37. Šā standarta izdošanas laikā ieņēmumi tika novērtēti atbilstoši saņemto preču vai pakalpojumu patiesajai vērtībai, kas koriģēta, ņemot vērā naudas vai tās ekvivalentu pārveduma summu. Ja saņemto preču vai pakalpojumu patieso vērtību nebija iespējams ticami noteikt, ieņēmumi tika novērtēti atbilstoši atdoto preču vai pakalpojumu patiesajai vērtībai, kas koriģēta, ņemot vērā naudas vai tās ekvivalentu pārveduma summu.

BC38. Šā standarta izdošanas laikā *IPSASB* bija identificējusi trīs ieņēmumus radošu darījumu veidus: pakalpojumu sniegšanu, preču (vai citu aktīvu) pārdošanu un ieņēmumu gūšanu, atļaujot citiem izmantot institūcijas aktīvus un tādējādi gūstot procentus, honorārus un dividendes. Apsverot ieņēmumu veidu, *IPSASB* katru no šiem darījumu veidiem izskatīja atsevišķi.

BC39. *IPSASB* apsvēra *IPSAS* 9 izklāstītās ieņēmumu atzīšanas pieejas saistībā ar modeli “tiesību piešķiršana uzņēmējam” un secināja, ka neviens no šiem scenārijiem pilnībā neatbilst šā modeļa nosacījumiem. Tomēr *IPSASB* norādīja, ka tie visi paredz atzīt ieņēmumus vienošanās termiņa laikā, nevis nekavējoties. *IPSASB* konstatēja, ka šāds ieņēmumu atzīšanas modelis pēc analoģijas bija piemērots arī to ieņēmumu atzīšanai, kas izriet no saistībām, kuras saistītas ar šo modeli. Rezultātā, kamēr nav izpildīti ieņēmumu atzīšanas kritēriji, kredīts tiek atzīts par saistībām.

(..)

**Ieviešanas norādījumi**

*Šie norādījumi papildina IPSAS 32, taču nav tā sastāvdaļa.*

(..)

**Vienošanos par pakalpojumu koncesiju uzskaites sistēma**

IG2. Šajā shēmā ir sniegts apkopojums, kā uzskaitīt vienošanās par pakalpojumu koncesiju, kas noteiktas *IPSAS* 32.

(..)

|  |
| --- |
| **IETILPST ŠĀ STANDARTA DARBĪBAS JOMĀ**   * (..) * Koncedents saistītās saistības atzīst tādā apmērā, kas ir vienāds ar pakalpojuma koncesijas aktīva vērtību (*IPSAS* 28, *IPSAS* 30, *IPSAS* 41 un *IPSAS* 47). * (..) |

(..)

IG4. Iekrāsotajās ailēs ir norādītas vienošanās, kas ietilpst *IPSAS* 32 darbības jomā.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Kategorija** | **Nomnieks** | **Pakalpojuma sniedzējs** | | | | **Īpašnieks** | |
| Tipiskie vienošanās veidi | Noma (piemēram, tirgus dalībnieks nomā aktīvu no piešķīrēja) | Pakalpojuma un/vai uzturēšanas līgums (specifiski uzdevumi, piemēram, parādu piedziņa vai telpu apsaimniekošana) | | Atjaunošana – ekspluatācija – nodošana | Būvniecība – ekspluatācija – nodošana | Būvniecība – iegūšana īpašumā – ekspluatācija | 100 %  Atsavināšana/privatizācija/korporācija |
| Aktīva īpašumtiesības | Koncedents | |  | | | Uzņēmējs | |
| Kapitālieguldījumi | Koncedents | | Uzņēmējs | | |  | |
| Pieprasījuma risks | Dalīts | Koncedents | Koncedents un/vai uzņēmējs | | | Uzņēmējs | |
| Tipiskais termiņš | 8–20 gadi | 1–5 gadi | 25–30 gadi | | |  | Beztermiņa (vai var būt ierobežots saskaņā ar saistošu vienošanos vai licenci) |
| Atlikusī līdzdalība | Koncedents | |  | | | Uzņēmējs | |
| Attiecīgais *IPSAS* | *IPSAS* 43 | *IPSAS* 1 | Šis *IPSAS*/*IPSAS* 17/*IPSAS* 31 | | | *IPSAS* 17/*IPSAS* 31 (atzīšanas pārstāšana) | |
| *IPSAS* 47 (ieņēmumu atzīšana) | |

(..)

***IPSAS* 33 “Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu uzkrāšanas principa grāmatvedībā pirmreizēja pieņemšana” grozījumi**

Ir grozīts 32., 41., 42. un 43. punkts un to attiecīgie virsraksti un pievienots 154.N punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots, un svītrotais teksts ir pārsvītrots.

(..)

**Patiesa atveidojuma nodrošināšana un atbilstība *IPSAS***

(..)

32. Piemēram, pirmreizējs ieviesējs nosaka trīs gadus ilgu atvieglotu pārejas posmu attiecībā uz ceļu satiksmes noteikumu pārkāpumu sodu atzīšanu un novērtēšanu, jo nav pieejami pietiekami dati par uzlikto naudas sodu vērtību, norakstītajiem naudas sodiem, panāktajiem kompromisiem ar pārkāpējiem u. c. Atviegloto posmu nedrīkst attiecināt ne uz vienu citu ieņēmumu kategoriju. Ieņēmumi, kas saņemti no soda naudām, nav būtiski saistībā ar finanšu pārskatiem kopumā. Institūcija secina, ka pārejas atbrīvojumu noteikšana un pārejas noteikumu pieņemšana neietekmēs patiesu atveidojumu un *IPSAS* noteikumu ievērošanu. Tādējādi *IPSAS* uzkrājumu principa pieņemšanas dienā vai pārejas posmā pirmreizējais ieviesējs tik un tā varēs nodrošināt patiesu atveidojumu un apliecināt *IPSAS* uzkrāšanas principa ievērošanu.

(..)

**Pārejas periodā piemērojamie atbrīvojumi, kas ietekmē patiesa atveidojuma nodrošināšanu un atbilstību *IPSAS*, ar kuriem piemēro uzkrāšanas principu grāmatvedībā**

Triju gadu pārejas periods, kurā piemēro atvieglojumus attiecībā uz aktīvu un/vai saistību atzīšanu un/vai novērtēšanu

*Aktīvu un/vai saistību atzīšana un/vai novērtēšana*

(..)

**41. Ciktāl pirmreizējais ieviesējs piemēro 36. un 38. punktā minētos atbrīvojumus, kas pieļauj trīs gadus ilgajā atvieglotajā pārejas posmā neatzīt un/vai nenovērtēt kādus finanšu aktīvus, tam nav jāatzīst un/vai jānovērtē nekādi saistītie ieņēmumi vai citas prasības, kas apmierinātas naudā vai ar citiem finanšu aktīviem saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”.**

*Ieņēmumu atzīšana un/vai novērtēšana*

42. **Pirmreizējam ieviesējam nav jāmaina sava grāmatvedības politika attiecībā uz ieņēmumu atzīšanu un novērtēšanu pārskata periodos, kas sākas trīs gadu laikā no *IPSAS* ieviešanas dienas. Pirmreizējais ieviesējs var mainīt savu grāmatvedības politiku attiecībā uz katras atsevišķas kategorijas ieņēmumiem.**

43. 42. punktā minētā pārejas noteikuma mērķis ir atļaut pirmreizējam ieviesējam pārejas posmā izstrādāt uzticamus modeļus ieņēmumu atzīšanai un novērtēšanai saskaņā ar *IPSAS* 47. Pirmreizējais ieviesējs ieņēmumu atzīšanai un/vai novērtēšanai var piemērot grāmatvedības politiku, kas neatbilst *IPSAS* 47 noteikumiem. 42. punktā minētais pārejas noteikums atļauj pirmreizējam ieviesējam *IPSAS* 47 pakāpeniski piemērot dažādām ieņēmumu kategorijām. Piemēram, pirmreizējais ieviesējs var kopš *IPSAS* pieņemšanas dienas spēt saskaņā ar *IPSAS* 47 atzīt un novērtēt īpašuma nodokļus un dažas citas to ieņēmumu kategorijas, kas rodas darījumos, neslēdzot saistošās vienošanās, taču tam var būt nepieciešami trīs gadi, lai pilnībā izstrādātu uzticamu modeli to ieņēmumu reorganizācijai un novērtēšanai, kas gūti no ienākuma nodokļa un darījumiem, kuri tiek īstenoti, slēdzot saistošās vienošanās.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**154.N Ar 2023. gada maijā izdoto *IPSAS* 47 tika grozīts 32., 41., 42. un 43. punkts un attiecīgie virsraksti. Institūcija šo grozījumu piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Secinājumu pamats**

*Šis secinājumu pamats papildina IPSAS 33, taču nav tā daļa.*

(..)

**Atbrīvojumi, kas ietekmē patiesa atveidojuma nodrošināšanu un atbilstību tiem *IPSAS*, ar kuriem piemēro uzkrāšanas principu grāmatvedībā**

Pārejas posma izņēmumi saistībā ar ieņēmumu atzīšanu un novērtēšanu

*IPSAS 23 “Ieņēmumi ar maiņu nesaistītos darījumos (nodokļi un pārvedumi)” un IPSAS 47 “Ieņēmumi”*

BC64. Šā standarta izstrādes laikā esošie *IPSAS* 23 iekļautie pārejas noteikumi atļāva pirmreizējam ieviesējam piecu gadu laikā nemainīt savu grāmatvedības politiku attiecībā uz nodokļu ieņēmumu atzīšanu un novērtēšanu. Turklāt *IPSAS* 23 atļāva pirmreizējam ieviesējam trīs gadus nemainīt grāmatvedības politiku attiecībā uz to ieņēmumu atzīšanu un novērtēšanu, kas gūti ar maiņu nesaistītos darījumos, izņemot nodokļu ieņēmumus. Tas arī pieprasīja veikt izmaiņas grāmatvedības politikā tikai tā, lai šī politika labāk atbilstu *IPSAS* 23.

BC65. *IPSASB* secināja, ka daudzām publiskā sektora institūcijām būtu grūti īstenot *IPSAS* 23, jo tām varētu būt nepieciešamas jaunas sistēmas un/vai varētu būt nepieciešams uzlabot esošās sistēmas. Šo praktisko grūtību dēļ *IPSASB* piekrita, ka ir jānosaka atvieglots pārejas posms. Tomēr *IPSASB* atzina, ka pirmreizējam ieviesējam ir jāizveido modeļi, kas tam palīdzētu pāriet uz uzkrājumu grāmatvedību pirms uzkrāšanas principa pieņemšanas. Saskaņā ar citos *IPSAS* paredzēto trīs gadus ilgo atviegloto posmu, kas noteikts attiecībā uz aktīvu un/vai saistību atzīšanu, un saskaņā ar esošo trīs gadus ilgo pārejas posmu, kas *IPSAS* 23 bija paredzēts attiecībā uz citiem ar maiņu nesaistītiem ieņēmumiem, šā standarta izstrādes laikā tika panākta vienošanās, ka pirmreizējam ieviesējam jāpiešķir trīs gadus ilgs atvieglots posms, kurā tas var izstrādāt uzticamus modeļus to ieņēmumu atzīšanai un novērtēšanai, kas gūti ar maiņu nesaistītos darījumos. *IPSASB* piekrita, ka trīs gadus ilgs pārejas posms ir īstenojams, un saīsina to posmu, kurā institūcija nespēs apliecināt *IPSAS* uzkrāšanas principa ievērošanu. Pārejas posmā pirmreizējam ieviesējam būs atļauts ar maiņu nesaistītu ieņēmumu darījumu atzīšanai piemērot *IPSAS* 23 noteikumiem neatbilstošas grāmatvedības politikas nostādnes.

BC65.A *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” tika izdots 2023. gada maijā un aizstāja *IPSAS* 9, *IPSAS* 11 “Būvlīgumi” un *IPSAS* 23, un saskaņā ar to institūcijai ir jāidentificē un jāuzskaita ieņēmumi, pamatojoties uz to, vai tie izriet no kādas saistošas vienošanās, nevis pamatojoties uz šo darījumu klasifikāciju maiņas darījumos un ar maiņu nesaistītos darījumos. Tā izstrādes laikā *IPSASB* norādīja, ka publiskā sektora institūcijām būs tikpat grūti īstenot *IPSAS* 47. Arī turpmāk radīsies praktiskas grūtības saistībā ar to ieņēmumu uzskaiti, kas gūti darījumos, neslēdzot saistošās vienošanās, un šī uzskaite aptvers lielāko daļu ar maiņu nesaistīto darījumu, kas iepriekš bija iekļauti *IPSAS* 23 darbības jomā. To ieņēmumu uzskaitei, kas izriet no saistošu vienošanos noteikumiem (kas var ietvert ieņēmumus, kuri gūti gan maiņas darījumos, gan ar maiņu nesaistītos darījumos), var būt nepieciešami arī sarežģīti modeļi un jaunas sistēmas, procesi vai iekšējā kontrole. Līdz ar to *IPSASB* secināja, ka trīs gadus ilgajiem pārejas posma atbrīvojumiem jābūt pieejamiem arī attiecībā uz ieņēmumiem, ko uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 47, lai nodrošinātu pārejas atvieglojumus pirmreizējiem ieviesējiem.

(..)

**Ieviešanas norādījumi**

*Šie norādījumi papildina IPSAS 33, taču nav tā sastāvdaļa.*

(..)

***IPSAS* 47 “Ieņēmumi”**

IG45. Ja pirmreizējais ieviesējs ir saņēmis summas, kuras vēl neatbilst atzīšanai par ieņēmumiem saskaņā ar *IPSAS* 47 (piemēram, kādā darījumā gūti ieņēmumi, kas neatbilst atzīšanai par ieņēmumiem), pirmreizējais ieviesējs savā sākuma pārskatā par finansiālo stāvokli šīs saņemtās summas atzīst kā saistības un šīs saistības novērtē saņemtās summas apmērā. Tas savā pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem pārstāj atzīt saistības un atzīst ieņēmumus, kad ir izpildīti *IPSAS* 47 noteiktie atzīšanas kritēriji.

(..)

**Kopsavilkums par atbrīvojumiem pārejas periodā un noteikumiem, kas ietverti *IPSAS* 33 “Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu (*IPSAS*) uzkrāšanas principa grāmatvedībā pirmreizēja pieņemšana”**

IG91. Turpmāk sniegtajā shēmā ir apkopoti pārejas atbrīvojumi un noteikumi, kas ietverti citos uzkrāšanas principa *IPSAS*.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ***IPSAS*** | **Ir noteikts pārejas posms, kurā piemēro atbrīvojumu** | | | | | | | |
| **NĒ** | **JĀ** | | | | | | |
|  |  | **Domātās izmaksas** | **3 gadu pārejas posms, kurā nav jāveic atzīšana** | **3 gadu pārejas posms, kurā nav jāveic novērtēšana** | **3 gadu pārejas posms, kurā nav jāveic atzīšana un/vai**  **novērtēšana** | **3 gadu pārejas posms, kurā nav jāatklāj informācija** | **Darījumu, bilances, ieņēmumu un izdevumu atcelšana** | **Cits** |
| (..) | (..) | (..) | (..) | (..) | (..) | (..) | (..) | (..) |
| (..) | (..) | (..) | (..) | (..) | (..) | (..) | (..) | (..) |
| (..) | (..) | (..) | (..) | (..) | (..) | (..) | (..) | (..) |
| *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” |  |  | √  Visi ieņēmumi, kas nav atzīti saskaņā ar iepriekšējo grāmatvedības pamatu | √  Visi ieņēmumi, kas atzīti saskaņā ar iepriekšējo grāmatvedības pamatu | √  Tiktāl, ciktāl attiecībā uz aktīviem un/vai saistībām bija noteikts 3 gadu atvieglots posms |  |  |  |

**Papildinājums**

**Atšķirības noteikšana starp pārejas perioda atbrīvojumiem un noteikumiem, kas pirmreizējam piemērotājam ir jāpiemēro un/vai ko tas var izvēlēties piemērot, pieņemot *IPSAS*, ar kuriem piemēro uzkrāšanas principu grāmatvedībā**

(..)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Pārejas perioda atbrīvojums vai noteikums** | **Pārejas perioda atbrīvojumi vai noteikumi, kas ir jāpiemēro** | **Pārejas perioda atbrīvojumi vai noteikumi, kurus var piemērot vai izvēlēties piemērot** | |
|  | Neietekmē patiesu uzrādīšanu un atbilstību *IPSAS*, ar kuru piemēro uzkrāšanas principu grāmatvedībā | Neietekmē patiesu uzrādīšanu un atbilstību *IPSAS*, ar kuru piemēro uzkrāšanas principu grāmatvedībā | Ietekmē patiesu uzrādīšanu un atbilstību *IPSAS*, ar kuru piemēro uzkrāšanas principu grāmatvedībā |
| (..) | (..) | (..) | (..) |
| (..) | (..) | (..) | (..) |
| *IPSAS* 47   * Atvieglojums attiecībā uz ieņēmumu atzīšanu un/vai novērtēšanu, kas saistīts ar trīs gadus ilga atvieglota posma noteikšanu attiecībā uz aktīvu un/vai saistību atzīšanu un/vai novērtēšanu |  |  | √ |

(..)

***IPSAS* 35 “Konsolidētie finanšu pārskati” grozījumi**

Ir grozīts AG13. punkts un pievienots 79.F punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots, un svītrotais teksts ir pārsvītrots.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**79.F Ar 2023. gada maijā izdoto *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” tika grozīts AG13. punkts. Institūcija šo grozījumu piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Piemērošanas norādījumi**

(..)

**Kontroles novērtēšana**

(..)

**Vara**

(..)

Būtiskās darbības un būtisko darbību vadīšana

AG13. Daudzām institūcijām to radītos labumus būtiski ietekmē dažādi darbības pasākumi un finansēšanas darbības. Kontrolējošās institūcijas labumus var ietekmēt visas darbības, kas palīdz sasniegt kontrolētās institūcijas mērķus vai sekmē šādu mērķu sasniegšanu. Turpmāk ir sniegti daži tādu darbību piemēri, kas atkarībā no apstākļiem var būt būtiskās darbības:

(..)

c) ieņēmumu iekasēšana;

(..)

(..)

***IPSAS* 40 “Publiskā sektora apvienošanas gadījumi” grozījumi**

Ir grozīts 34., 79., 115., AG58. un AG86. punkts un pievienots 126.H punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots, un svītrotais teksts ir pārsvītrots.

(..)

**Saplūšanas uzskaite**

(..)

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

(..)

Atzīšanas vai novērtēšanas principu piemērošanas izņēmumi

Ienākuma nodokļi (ja tie ir iekļauti saplūšanas noteikumos)

(..)

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 nodokļu posteņus, kas ir iekļauti saplūšanā vai izriet no tās, saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”.

(..)

**Iegūšanas uzskaites metode**

(..)

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

(..)

Atzīšanas vai novērtēšanas principu piemērošanas izņēmumi

Ienākuma nodokļi (ja tie ir iekļauti iegūšanas noteikumos)

(..)

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* 47.

(..)

**Turpmāka novērtēšana un uzskaite**

(..)

*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 ieņēmumu summa, kas atzīta saskaņā ar *IPSAS* 47.

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

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**126.H Ar 2023. gada maijā izdoto *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” tika grozīts 34., 79., 115., AG58. un AG86. punkts. Institūcija šo grozījumu piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Piemērošanas norādījumi**

(..)

**Saplūšanas uzskaite**

(..)

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

(..)

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* 47 “Ieņēmumi”.

(..)

**Iegūšanas uzskaite**

(..)

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

(..)

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* 47.

(..)

**Ilustratīvi piemēri**

(..)

**Saplūšanas uzskaite**

(..)

**Darījumu izbeigšana starp apvienojamām darbībām. Pārvedumi**

*IPSAS 40 22. punkta un AG51.–AG52. punkta piemērošanas seku ilustrācija*

(..)

IE163. 20X9. gada 30. jūnijā radās izveidotā institūcija (*RE*), saplūstot divām valsts aģentūrām – apvienojamajai darbībai A (ADA) un apvienojamajai darbībai B (ADB). 20X9. gada 1. janvārī ADA bija noslēgusi saistošu vienošanos ar ADB par 700 VV pārvedumu ADB, kas ADB bija jāizmanto saskaņota mācību programmu skaita nodrošināšanai (t. i., saistību izpildes pienākums).

IE164. Šī pārskaitītā summa bija jāatgriež proporcionāli nenodrošināto mācību programmu skaitam. Tieši pirms saplūšanas ADB bija nodrošinājusi pusi no saskaņotā mācību programmu skaita un atzinusi saistības 350 VV apmērā attiecībā uz neievēroto saistību izpildes pienākuma daļu saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”. Ņemot vērā iepriekšējo pieredzi, ADA uzskatīja, ka ADB, visticamāk, nenodrošinās šīs mācību programmas. Tāpēc nebija ticams, ka ADA saņems resursu plūsmu, un ADA neatzina aktīvu saistībā ar pārvedumu, bet uzskaitīja šos 700 VV pilnā apmērā kā izdevumus.

(..)

**Atbrīvošana no maksājamā nodokļa summām saplūšanas gadījumā**

*Seku ilustrācija atbrīvošanai no maksājamā nodokļa uzskaites saplūšanas gadījumā, piemērojot IPSAS 40 33.–34. punktu un AG57.–AG58. punktu.*

(..)

IE176. Finanšu ministrija uzskaita saņemamo nodokļu summu saskaņā ar *IPSAS* 47 un varētu atzīt korekciju, kas veikta, lai atspoguļotu atbrīvošanu no maksājamā nodokļa summām.

(..)

**Prasības attiecībā uz informācijas atklāšanu par saplūšanas gadījumiem**

*IPSAS 40 53.–57. punktā iekļauto informācijas atklāšanas prasību piemērošanas seku ilustrācija*

IE192. (..)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **ADA (VV)** | **ADB (VV)** |
| 54. punkta h) apakšpunkta i) daļa | **Ieņēmumi** | | |
|  | Nekustamā īpašuma nodokļi | 45 213 | 70 369 |
|  | Ieņēmumi, kas radušies, ievērojot saistošu vienošanos noteikumos paredzētos saistību izpildes pienākumus | 2681 | 25 377 |
|  | (..) | (..) | (..) |

(..)

**Atbrīvošana no maksājamā nodokļa summām iegūšanas gadījumā**

*Seku ilustrācija atbrīvošanai no maksājamā nodokļa uzskaites iegūšanas gadījumā, piemērojot IPSAS 40 78.–79. punktu un AG85.–AG87. punktu.*

(..)

IE250. Finanšu ministrija uzskaita saņemamo nodokļu summu saskaņā ar *IPSAS* 47 un varētu atzīt korekciju, kas veikta, lai atspoguļotu atbrīvošanu no maksājamā nodokļa.

(..)

*Iepriekšēju attiecību noregulēšana – pārvedumi*

*IPSAS 40 109.–110. punkta un AG98.–AG101. punkta piemērošanas seku ilustrācija*

IE263. 20X7. gada 1. janvārī *AE* iegūst *TE*. Iepriekš 20X6. gada 1. oktobrī *AE* bija noslēgusi saistošu vienošanos ar *TE* par 800 VV pārvedumu *TE*, kas tai bija jāizmanto saskaņota mācību programmu skaita nodrošināšanai *TE* darbiniekiem (t. i., saistību izpildes pienākums).

IE264. Uz šo pārvedumu attiecās saistību izpildes pienākums, saskaņā ar kuru pārskaitītā summa būtu jāatgriež proporcionāli nenodrošināto mācību programmu skaitam. Tieši pirms iegūšanas *TE* bija nodrošinājusi vienu ceturtdaļu no saskaņotā mācību programmu skaita un atzinusi saistības 600 VV apmērā attiecībā uz neievēroto saistību izpildes pienākuma daļu saskaņā ar *IPSAS* 47. Pamatojoties uz iepriekšējo pieredzi, *AE* uzskatīja, ka *TE*, visticamāk, nenodrošinās šīs mācību programmas. Tāpēc nebija ticams, ka *AE* saņems resursu plūsmu, un *AE* neatzina aktīvu saistībā ar pārvedumu, bet uzskaitīja šos 800 VV pilnā apmērā kā izdevumus.

(..)

***IPSAS* 41 “Finanšu instrumenti” grozījumi**

Ir grozīts 2., 3., 37., 45., 60. un 87. punkts un attiecīgie virsraksti, AG2., AG5., AG6., AG33., AG34., AG43., AG44. un AG114. punkts un attiecīgie virsraksti un AG124., AG125., AG129., AG132., AG133. un AG158. punkts un pievienots 156.G punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots, un svītrotais teksts ir pārsvītrots.

(..)

**Darbības joma**

**2. Visas institūcijas šo standartu piemēro visu veidu finanšu instrumentiem, izņemot:**

(..)

j) **tādu tiesību un pienākumu sākotnējo atzīšanu un sākotnējo novērtēšanu, kas izriet no ieņēmumu darījumiem, uz kuriem attiecas *IPSAS 47* “Ieņēmumi” (skat. AG6. punktu).**

(..)

**3. Šajā standartā noteiktās vērtības samazinājuma prasības piemēro tiesībām, kas izriet no *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” atbilstošiem darījumiem, lai atzītu guvumus vai zaudējumus no vērtības samazināšanās.**

(..)

**Atzīšana un atzīšanas pārtraukšana**

(..)

**Finanšu saistību atzīšanas pārtraukšana**

(..)

37. **Starpība starp dzēsto vai citai pusei nodoto finanšu saistību (vai finanšu saistību daļas) uzskaites vērtību un samaksāto atlīdzību, tostarp visiem nodotajiem nenaudas aktīviem vai uzņemtajām saistībām, tiek atzīta pārsniegumā vai iztrūkumā. Ja aizdevējs no pienākuma atsakās vai to uzņemas trešā persona darījumā bez atlīdzības, institūcija piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Klasifikācija**

(..)

**Finanšu saistību klasifikācija**

45. Institūcija visas finanšu saistības klasificē kā turpmāk novērtētas amortizētajā vērtībā, izņemot:

(..)

c) finanšu garantijas līgumus. Pēc sākotnējās atzīšanas šāda līguma izsniedzējs (ja vien netiek piemērots 45. punkta a) vai b) apakšpunkts) turpmāk to novērtē augstākajā no:

i) .., un

ii) sākotnēji atzītās summas (skat. 57. punktu), no kuras, kad atbilstīgi, atskaitāma uzkrātā ieņēmumu summa, kas atzīta atbilstoši *IPSAS* 47 principiem;

d) saistības aizdevuma izsniegšanai zem tirgus procentu likmes. Šādu saistību izsniedzējs (ja vien netiek piemērots 45. punkta a) apakšpunkts) turpmāk to novērtē augstākajā no:

i) .., un

ii) sākotnēji atzītās summas (skat. 57. punktu), no kuras, kad atbilstīgi, atskaitāma uzkrātā ieņēmumu summa, kas atzīta atbilstoši *IPSAS* 47 principiem;

(..)

(..)

**Novērtēšana**

**Sākotnējā novērtēšana**

(..)

60. Neskatoties uz 57. punktā noteikto prasību, sākotnējās atzīšanas brīdī institūcija var novērtēt īstermiņa prasības atbilstoši darījuma atlīdzības summai (kā noteikts *IPSAS* 47), ja šīs īstermiņa prasības nesatur nozīmīgu finansēšanas komponentu (saskaņā ar *IPSAS* 47 vai tad, ja institūcija piemēro *IPSAS* 47 [126. punktā](#_bookmark114) minēto praktisko paņēmienu). Institūcija var novērtēt īstermiņa kreditoru parādus atbilstoši darījuma atlīdzības summai, ja diskontēšanas ietekme ir nebūtiska.

(..)

**Vērtības samazinājums**

(..)

*Vienkāršota pieeja attiecībā uz prasībām un saistošu vienošanos aktīviem*

87. **Neraugoties uz 75. un 77. punktā minēto, institūcija vienmēr novērtē zaudējumu atskaitījumus atbilstoši summai, kas vienāda ar lietošanas laikā paredzamajiem kredītzaudējumiem attiecībā uz:**

**a) prasībām vai saistošu vienošanos aktīviem, kas rodas tādu darījumu rezultātā, kuri ietilpst *IPSAS* 47 darbības jomā, un kas:**

**i) neietver būtisku finansēšanas komponentu saskaņā ar *IPSAS* 47 (vai ja institūcija piemēro praktisko paņēmienu saskaņā ar *IPSAS* 47** [**126. punktu**](#_bookmark114)**);**

**ii) ietver būtisku finansēšanas komponentu saskaņā ar *IPSAS* 47, ja institūcija izvēlas piemērot grāmatvedības politiku, kas paredz novērtēt zaudējumu atskaitījumus apmērā, kurš vienāds ar lietošanas laikā paredzamajiem kredītzaudējumiem. Šo grāmatvedības politiku piemēro visām prasībām vai saistošu vienošanos aktīviem, bet to var piemērot arī atsevišķi tikai prasībām vai tikai saistošu vienošanos aktīviem.**

b) ..

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**156.G Ar 2023. gada maijā izdoto *IPSAS* 47 ir grozīts 2., 3., 37., 45., 60. un 87. punkts un attiecīgie virsraksti, AG2., AG5., AG6., AG33., AG34., AG43., AG44. un AG114. punkts un attiecīgie virsraksti un AG124., AG125., AG129., AG132., AG133. un AG158. punkts. Institūcija šos grozījumus piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Piemērošanas norādījumi**

(..)

**Darbības joma**

(..)

AG2. Šis standarts nemaina prasības attiecībā uz darbinieku pabalstu plāniem, kas atbilst attiecīgajam starptautiskajam vai valsts grāmatvedības standartam par pensijas pabalsta plānu uzskaiti un pārskatu sniegšanu, un autoratlīdzības līgumiem, pamatojoties uz pārdošanas vai pakalpojumu ieņēmumu apjomu, ko uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”.

(..)

AG5. Finanšu garantiju līgumiem var būt dažādas juridiskās formas, piemēram, garantija, noteiktu veidu akreditīvs, kredītsaistību nepildīšanas līgums vai apdrošināšanas līgums. To uzskaites metode nav atkarīga no juridiskās formas. Turpmāk minēti atbilstošas uzskaites piemēri (skat. 2. punkta e) apakšpunktu):

a) lai gan finanšu garantiju līgums atbilst apdrošināšanas līguma definīcijai attiecīgajā starptautiskajā vai valsts grāmatvedības standartā, kas attiecas uz apdrošināšanas līgumiem, ja nodotais risks ir ievērojams, izsniedzējs piemēro šo standartu. Tomēr zināmos apstākļos institūcija var izvēlēties finanšu garantiju līgumus uzskaitīt kā finanšu instrumentu apdrošināšanas līgumus, izmantojot *IPSAS* 28, ja izsniedzējs iepriekš ir pieņēmis grāmatvedības politiku, pēc kuras finanšu garantiju līgumus uzskaita kā apdrošināšanas līgumus, un ir izmantojis uzskaiti, kas piemērojama apdrošināšanas līgumiem, izsniedzējs var izvēlēties, vai šādiem finanšu garantiju līgumiem piemērot šo standartu vai attiecīgo starptautisko vai valsts grāmatvedības standartu par apdrošināšanas līgumiem. Ja piemērojams šis standarts, 57. punkts prasa izsniedzējam sākotnēji atzīt finanšu garantiju līgumu tā patiesajā vērtībā. Ja finanšu garantiju līgums tika izsniegts nesaistītai pusei nesaistītu pušu darījumā, tā patiesā vērtība sākumā varētu būt vienāda ar saņemto prēmiju, ja vien pierādījumi neliecina par pretējo. Līdz ar to, ja vien finanšu garantiju līgums sākumā netika noteikts patiesajā vērtībā, uzrādot pārsniegumu vai iztrūkumu, vai ja vien nav piemērojams 26.–34. un AG32.–AG38. punkts (kad finanšu aktīva nodošana neatbilst atzīšanas pārtraukšanai vai piemērojama turpmākās iesaistīšanās pieeja), izsniedzējs to novērtē augstākajā no:

i) .., un

ii) sākotnēji atzītās summas, no kuras, kad atbilstīgi, atskaitīta uzkrātā ieņēmumu summa, kas atzīta atbilstoši *IPSAS* 47 principiem (skat. 45. punkta c) apakšpunktu);

(..)

c) ja finanšu garantiju līgums tika izsniegts saistībā ar preču nodrošināšanu, izsniedzējs piemēro *IPSAS* 47, nosakot, kad tas atzīst ieņēmumus no garantijas un preču nodrošināšanas.

AG6. Aktīva definīcijai atbilstošas tiesības no ieņēmumu darījuma sākotnēji atzīst un novērtē saskaņā ar *IPSAS* 47. Līdzīgā veidā pienākumu, kas izriet no ieņēmumu darījuma un atbilst saistību definīcijai, sākotnēji atzīst un novērtē saskaņā ar *IPSAS* 47. Ja pēc sākotnējās atzīšanas apstākļi liecina, ka saistību atzīšana saskaņā ar *IPSAS* 47 vairs nav atbilstoša, institūcija apsver, vai finanšu saistības nav jāatzīst saskaņā ar šo standartu. Citas saistības, kas var izrietēt no ieņēmumu darījumiem, atzīst un novērtē saskaņā ar šo standartu, ja tie atbilst *IPSAS* 28 noteiktajai finanšu saistību definīcijai.

(..)

**Atzīšana un atzīšanas pārtraukšana**

(..)

*No suverēnām tiesībām izrietošo turpmāko naudas plūsmu pārdošana*

AG33. Publiskajā sektorā shēmas, kas attiecas uz pārvēršanu vērtspapīros, var būt saistītas ar tādu turpmāko naudas plūsmu pārdošanu, kas rodas no suverēnām tiesībām, piemēram, tiesībām uz aplikšanu ar nodokli, un iepriekš nav atzītas kā aktīvi. Institūcija ieņēmumus, kas rodas šādu darījumu rezultātā, atzīst saskaņā ar *IPSAS* 47. Šādi darījumi var radīt finanšu saistības saskaņā ar *IPSAS* 28. Šādas finanšu saistības var būt, piemēram, aizņēmumi, finanšu garantijas, saistības, kas izriet no kāda apkalpošanas vai administratīva līguma, vai summas, kas jāsamaksā kreditoriem saistībā ar pircēja institūcijas vārdā iekasētu naudu. Finanšu saistības tiek atzītas, kad institūcija kļūst par instrumenta līguma noteikumu pusi saskaņā ar 10. punktu, un klasificētas saskaņā ar 45. un 46. punktu. Finanšu saistības sākotnēji atzīst saskaņā ar 57. punktu un pēc tam novērtē saskaņā ar 62. un 63. punktu.

*Turpmāka iesaistīšanās nodotajos finanšu aktīvos*

AG34. Turpmāk minēti piemēri, kā institūcija novērtē nodoto aktīvu un ar to saistītās saistības saskaņā ar 27. punktu.

*Visi aktīvi*

a) Ja līgumā institūcijas sniegtā garantija segt saistību neizpildes rezultātā radušos zaudējumus no pārvestā aktīva liedz pārtraukt šā pārvestā aktīva atzīšanu tādā mērā, kādā turpinās iesaistīšanās, pārvesto aktīvu pārveduma dienā novērtē atbilstoši zemākajai no šīm summām: i) aktīva uzskaites vērtība un ii) maksimālā atlīdzības summa, kas saņemta par pārvedumu un kas institūcijai varētu būt jāatmaksā (“garantijas summa”). Saistītās saistības sākotnēji novērtē garantijas summā, pieskaitot garantijas patieso vērtību (kas parasti ir par garantiju saņemtā atlīdzība). Pēc tam garantijas patieso vērtību atzīst pārsniegumā vai iztrūkumā, kad (vai tiklīdz) ir ievērots saistību izpildes pienākums (saskaņā ar *IPSAS* 47 principiem), un aktīva uzskaites vērtību samazina, no tās atskaitot jebkādus zaudējumus.

(..)

(..)

*Finanšu saistību uzskaites neatzīšana*

(..)

AG43. Ja trešā persona uzņemas institūcijas pienākumu un institūcija par to šai trešajai personai nesniedz nekādu atlīdzību vai sniedz tikai nominālu atlīdzību, institūcija piemēro šajā standartā noteiktās prasības par atzīšanas pārtraukšanu, kā arī *IPSAS* 47 [AG155.](#_bookmark288)–[AG158. punktu](#_bookmark289).

AG44. Dažkārt aizdevēji atsakās no tiesībām atgūt publiskā sektora institūcijas parādu, piemēram, valdība var dzēst pašvaldības aizdevumu. Ar šo atteikšanos no parāda aizņēmējs tiek juridiski atbrīvots no parāda atmaksas aizdevējam. Ja no institūcijas pienākuma atsakās ar maiņu nesaistītā darījumā, institūcija piemēro šajā standartā noteiktās prasības par atzīšanas pārtraukšanu, kā arī *IPSAS* 47 [AG155.](#_bookmark288)–[AG158. punktu](#_bookmark289).

(..)

**Novērtēšana**

Ieņēmumu darījumi

AG114. Uz tādu aktīvu un saistību sākotnējo atzīšanu un novērtēšanu, kas izriet no ieņēmumu darījumiem, attiecas *IPSAS* 47. Aktīvi, kas izriet no ieņēmumu darījumiem, var rasties gan saskaņā ar līgumisku vienošanos, gan saskaņā ar ārpuslīgumisku vienošanos (skat. *IPSAS* 28 AG20. un AG21. punktu). Ja šie aktīvi rodas no līgumiskas vienošanās un citādā ziņā atbilst finanšu instrumenta definīcijai, tos:

a) sākotnēji atzīst saskaņā ar *IPSAS* 47;

b) sākotnēji novērtē:

i) darījuma atlīdzības apmērā, izmantojot *IPSAS* 47 minētos principus, un

ii) ievērojot darījuma izmaksas, kas ir tieši attiecināmas uz finanšu aktīva iegūšanu saskaņā ar šā standarta 57. punktu, ja aktīvu pēc tam nenovērtē patiesajā vērtībā, uzrādot pārsniegumu vai iztrūkumu, bet gan citādi.

(..)

**Sākotnējā novērtēšana**

Finanšu aktīvu un finanšu saistību sākotnējā novērtēšana (57.–59. punkts)

(..)

AG124. Institūcija, piemērojot *IPSAS* 28 un *IPSAS* 47 [AG152.](#_bookmark285)–[AG153. punktā](#_bookmark286) izklāstītos principus, vispirms novērtē, vai koncesiju aizdevums būtībā faktiski ir aizdevums, ar maiņu nesaistīts darījums, īpašnieku ieguldījums vai visu minēto apvienojums. Ja institūcija ir noteikusi, ka darījums vai darījuma daļa ir aizdevums, tā novērtē, vai darījuma cena parāda aizdevuma patieso vērtību sākotnējās atzīšanas brīdī. Institūcija nosaka aizdevuma patieso vērtību, izmantojot AG144.–AG155. punktā izklāstītos principus. Ja institūcija nevar noteikt patieso vērtību, atsaucoties uz aktīvo tirgu, tā izmanto novērtēšanas paņēmienu. Patieso vērtību varētu noteikt ar novērtēšanas paņēmienu, diskontējot visus nākotnē saņemamos naudas ieņēmumus, šim nolūkam izmantojot līdzīga aizdevuma tirgus procentu likmi (skat. AG115. punktu).

AG125. Jebkuru starpību starp aizdevuma patieso vērtību un darījuma cenu (aizdevuma līdzekļiem) uzskaita, kā minēts turpmāk:

a) ja institūcija aizdevumu saņem, starpību uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 47;

(..)

Ilustratīvi piemēri ir sniegti *IPSAS* 47 [IE296.](#_bookmark347)–[IE299. punktā](#_bookmark348), kā arī šim standartam pievienotajā IE153.–IE161. punktā.

(..)

*Pašu kapitāla instrumenti, kas izriet no darījumiem bez atlīdzības*

(..)

AG129. Šādu darījumu sākotnējās atzīšanas brīdī institūcija analizē vienošanās būtību un novērtē, vai nodoms sākumā ir līdzekļu sniegšana vai saņemšana darījumā bez atlīdzības. Tādā mērā, kādā darījums vai darījuma komponents ir darījums bez atlīdzības, visus aktīvus vai ieņēmumus, kas rodas no šiem darījumiem, uzskaita saskaņā ar *IPSAS*47. Institūcija, kas sniedz līdzekļus, sākotnējās atzīšanas brīdī šo summu atzīst kā izdevumus pārsniegumā vai iztrūkumā.

(..)

*Darījumā bez atlīdzības emitēto finanšu garantiju novērtēšana*

(..)

AG132. 9. punktā “finanšu garantiju līgums” definēts kā “līgums, kas pieprasa izsniedzējam veikt noteiktus maksājumus, lai atlīdzinātu turētājam zaudējumus, kas radušies, jo konkrētais debitors nav savlaicīgi veicis maksājumu saskaņā ar sākotnējiem vai mainītajiem parāda instrumenta noteikumiem”. Atbilstoši šā standarta prasībām finanšu garantiju līgumi, gluži tāpat kā citi finanšu aktīvi un finanšu saistības, sākotnēji ir jāatzīst patiesajā vērtībā. Šā standarta 66.–68. punktā sniegti komentāri un norādījumi patiesās vērtības noteikšanai, ko papildina piemērošanas norādījumi AG144.–AG155. punktā. Pēc tam finanšu garantiju līgumus novērtē atbilstoši zaudējumu atskaitījumu summai, kas noteikta saskaņā ar 73.–93. punktu, vai sākotnēji atzītajai summai, no kuras, kad atbilstīgi, atskaitīta uzkrātā ieņēmumu summa, kas atzīta saskaņā ar *IPSAS* 47, izvēloties lielāko no šīm abām summām.

AG133. Publiskajā sektorā garantijas bieži izsniedz darījumā bez atlīdzības, t. i., izsniedz bez atlīdzības vai ar nominālu atlīdzību. Šāda veida garantijas parasti izsniedz, lai sekmētu institūcijas ekonomiskos un sociālos mērķus. Šādi mērķi var būt infrastruktūras projektu atbalstīšana, korporatīvo institūciju atbalstīšana ekonomisku grūtību laikos, institūciju obligāciju emisijas garantēšana citos valsts pārvaldes līmeņos un aizdevumi darbiniekiem, lai finansētu automobiļus, kas tiks izmantoti darba pienākumu veikšanai. Ja par finanšu garantiju ir arī atlīdzība, institūcijai jānosaka, vai šī atlīdzība izriet no valūtas maiņas darījuma un vai šī atlīdzība parāda patieso vērtību. Ja atlīdzība neparāda patieso vērtību, institūcijām finanšu garantija jāatzīst atlīdzības apmērā. Turpmākajai novērtēšanai jānotiek atbilstoši zaudējumu atskaitījumu summai, kas noteikta saskaņā ar 73.–93. punktu, vai sākotnēji atzītajai summai, no kuras, kad atbilstīgi, atskaitīta uzkrātā ieņēmumu summa, kas atzīta saskaņā ar *IPSAS* 47, izvēloties lielāko no šīm abām summām. Ja institūcija secina, ka atlīdzība nav patiesā vērtība, institūcija nosaka uzskaites vērtību sākotnējās atzīšanas brīdī tā, it kā nebūtu izmaksāta nekāda atlīdzība.

(..)

**Amortizētās vērtības novērtēšana**

Efektīvās procentu likmes metode

(..)

AG158. Maksājumi, kuri nav būtiska finanšu instrumenta efektīvās procentu likmes sastāvdaļa un kurus uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 47, var būt:

(..)

(..)

**Secinājumu pamats**

(..)

**Darbības joma**

BC6. Aktīvi un saistības var rasties ar maiņu nesaistītos līgumiskos ieņēmumu darījumos. Šā standarta izstrādes laikā to aktīvu un saistību sākotnējā atzīšana un novērtēšana, kas rodas ar maiņu nesaistītos ieņēmumu darījumos, bija aplūkota *IPSAS* 23 “Ieņēmumi ar maiņu nesaistītos darījumos (nodokļi un pārvedumi)”. *IPSAS* 23 nebija sniegtas prasības un norādījumi attiecībā uz šo aktīvu un saistību turpmāko novērtēšanu vai atzīšanas pārstāšanu. *IPSASB* apsvēra mijiedarbību starp šo standartu un *IPSAS* 23 attiecībā uz aktīviem un saistībām, kas rodas ar maiņu nesaistītos ieņēmumu darījumos un atbilst attiecīgi finanšu aktīvu un finanšu saistību definīcijai.

BC7. Šā standarta izstrādes laikā *IPSASB* piekrita, ka tad, ja aktīvs, kas iegūts ar maiņu nesaistītā darījumā, ir finanšu aktīvs, institūcija:

* sākotnēji atzīst šo aktīvu, izmantojot *IPSAS* 23, un
* sākotnēji novērtē šo aktīvu, izmantojot *IPSAS* 23, un ņem vērā šā standarta prasības, lai noteiktu, kāda būtu visu to darījuma izmaksu atbilstoša uzskaite, kas radušās, iegūstot šo aktīvu.

Tā kā *IPSAS* 23 nav noteiktas prasības attiecībā uz tādu aktīvu turpmāku novērtēšanu vai atzīšanas pārtraukšanu, kas iegūti ar maiņu nesaistītā darījumā, šiem aktīviem, ja tie ir finanšu aktīvi, piemēro šo standartu.

BC8. Attiecībā uz saistībām *IPSASB* šā standarta izstrādes laikā piekrita, ka saistības, kas izriet no nosacījumiem, kuri noteikti resursu pārvedumam saskaņā ar *IPSAS* 23, sākotnēji atzīst un sākotnēji novērtē, izmantojot *IPSAS* 23, jo šīs saistības sākotnējās atzīšanas brīdī parasti neatbilst finanšu saistību definīcijai (skat. *IPSAS* 28). Ja pēc sākotnējās atzīšanas apstākļi liecina par to, ka saistība ir finanšu saistības, institūcija novērtē, vai ir jāpārstāj atzīt saskaņā ar *IPSAS* 23 atzītās saistības un saskaņā ar šo standartu jāatzīst finanšu saistības.

BC9. *IPSAS* 41 pabeigšanas laikā *IPSASB* piekrita, ka citas saistības, kas rodas ar maiņu nesaistītos ieņēmumu darījumos, piemēram, resursu atdošanas rezultātā, kuras pamatā ir aktīva izmantošanas ierobežojums, atzīst un novērtē saskaņā ar šo standartu, ja tie atbilst finanšu saistību definīcijai.

**Sākotnējā novērtēšana**

BC10. Kad *IPSASB* bija izstrādājusi šo standartu, tā atzina, ka pastāv mijiedarbība starp *IPSAS* 23 un šo standartu attiecībā uz aktīviem, kas iegūti ar maiņu nesaistītos darījumos un arī atbilst finanšu aktīva definīcijai. *IPSAS* 23 bija noteikts, ka aktīvi, kas iegūti ar maiņu nesaistītos ieņēmumu darījumos, sākotnēji ir jānovērtē atbilstoši to patiesajai vērtībai. Šis standarts paredz, ka finanšu aktīvi sākotnēji jānovērtē atbilstoši to patiesajai vērtībai, tai pieskaitot darījuma izmaksas, ja aktīvu pēc tam nenovērtē atbilstoši tā patiesajai vērtībai, uzrādot pārsniegumu vai iztrūkumu. Kopumā šīs abas novērtēšanas pieejas ir saskanīgas, izņemot darījumu izmaksu uzskaiti.

BC11. Tajā laikā *IPSASB* secināja, ka nebūtu pareizi finanšu aktīvus, kas rodas ar maiņu nesaistītos darījumos, novērtēt citādi nekā tos, kas rodas maiņas darījumos. Līdz ar to *IPSASB* piekrita, ka aktīvi, kas iegūti ar maiņu nesaistītā darījumā, sākotnēji jānovērtē atbilstoši to patiesajai vērtībai, izmantojot *IPSAS* 23 prasības, bet tad, ja ar aktīva iegūšanu ir saistītas kādas darījuma izmaksas, ir jāņem vērā arī šis standarts.

**Pašu kapitāla instrumenti, kas izriet no darījumiem, kas nav saistīti ar maiņu**

BC12. Publiskajā sektorā pašu kapitāla instrumenti dažkārt tiek iegūti ar minimālām naudas plūsmas prognozēm, jo tādā veidā citai publiskā sektora institūcijai tiek nodrošināts kāda pakalpojuma sniegšanai nepieciešamais finansējums. *IPSASB* apsvēra, vai ir nepieciešami papildu norādījumi, kas būtu līdzīgi kā norādījumi attiecībā uz koncesijas aizdevumiem šādu pašu kapitāla instrumentu iegūšanai saskaņā ar ārpustirgus noteikumiem. *IPSASB* piekrita, ka šādu darījumu ekonomiskais saturs būtiski atšķiras no koncesijas aizdevumu ekonomiskā satura. Turklāt *IPSASB* piekrita, ka pēc šā standarta izstrādes *IPSAS* 23 un šajā standartā iekļautajos norādījumos bija pietiekami aplūkota šādu darījumu atzīšana un novērtēšana un papildu norādījumi bija iekļauti skaidrības labad.

(..)

**Pašu to kapitāla instrumentu satura analīze, kas rodas ar maiņu nesaistītos darījumos**

BC26. Šā standarta izstrādes laikā *IPSASB* uzskatīja, ka šie jautājumi jau ir pienācīgi aplūkoti esošajās prasībās un norādījumos *IPSAS* 28 un *IPSAS* 23. *IPSAS* 28 ir definēts pašu kapitāla instruments un paskaidrots, kā noteikt, vai finanšu instruments ir finanšu saistības vai pašu kapitāla instruments. *IPSAS* 23 “Ieņēmumi ar maiņu nesaistītos darījumos (nodokļi un pārvedumi)” 28. punktā ir iekļauti īpašnieku ieguldījumu piemēri. Tomēr *IPSASB* piekrita izstrādāt īstenošanas norādījumus (G.4. punkts), lai palīdzētu dalībniekiem analizēt to finanšu instrumentu saturu, kas rodas ar maiņu nesaistītos darījumos.

(..)

**Ilustratīvi piemēri**

(..)

**Koncesijas aizdevumi (AG118.–AG127. punkts)**

**20. piemērs. Koncesijas aizdevuma (procentu koncesija) saņemšana**

(..)

IE154. Pašvaldība ir saņēmusi 5 miljonu VV koncesijas aizdevumu veidā, kas tiks atmaksāts ar procentu likmi, kura ir par 5 % zemāka nekā pašreizējā tirgus procentu likme. Starpību starp aizdevuma ieņēmumiem un līgumā noteikto maksājumu pašreizējo vērtību aizdevuma līguma izteiksmē, kas diskontēta, izmantojot tirgus procentu likmi, atzīst saskaņā ar *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”.

IE155. Iegrāmatojumi koncesijas aizdevuma uzskaitei ir tādi, kā minēts turpmāk.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1. Sākotnējās atzīšanas laikā institūcija atzīst: | | | |
| Debets | Banka | 5 000 000 | |
| Kredīts | Aizdevums (skat. 2. tabulu turpmāk tekstā) | | 4 215 450 |
| Kredīts | Saistības vai ieņēmumi | | 784 550 |
| *Aizdevuma saņemšanas atzīšana tā patiesās vērtības apmērā* | | | |

*IPSAS 47 tiek ņemts vērā, atzīstot ar aizdevuma ārpustirgus daļu saistītās saistības vai ieņēmumus. Minētā standarta IE302. punktā ir noteikti iegrāmatojumi tās aizdevuma ārpustirgus daļas atzīšanai un novērtēšanai, ko uzskata par ieņēmumiem.*

*(..)*

(..)

**Ieviešanas norādījumi**

(..)

**G sadaļa. Koncesijas aizdevumi un ar maiņu nesaistīti biržas darījumi**

*G.1. “Tikai aizņēmumu un ieguldījumu summas un procentu maksājumu” novērtēšanas secība koncesijas aizdevuma gadījumā*

**Ja institūcija izsniedz koncesijas aizdevumu (finanšu aktīvs), kad tā nosaka klasifikāciju turpmākās novērtēšanas nolūkos?**

Institūcija vispirms novērtē, vai koncesijas aizdevuma būtība faktiski ir aizdevums, pārvedums, īpašnieku ieguldījums vai visu minēto darījumu apvienojums, piemērojot *IPSAS* 28 izklāstītos principus un *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” [AG152.](#_bookmark285)–[AG153.](#_bookmark286) punktu. Ja institūcija ir noteikusi, ka darījums vai darījuma daļa ir aizdevums, tā novērtē, vai darījuma atlīdzība atspoguļo šā aizdevuma patieso vērtību sākotnējās atzīšanas brīdī. Institūcija nosaka aizdevuma patieso vērtību, izmantojot AG144.–AG155. punktā izklāstītos principus.

(..)

***IPSAS* 43 “Noma” grozījumi**

Ir grozīts 18., 98., 99., 102. un 120. punkts un pievienots 103.D punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots un svītrotais teksts ir pārsvītrots.

(..)

**Nomas identificēšana (skat. AG10.–AG34. punktu)**

(..)

*Iznomātājs*

18. Attiecībā uz līgumu, kas satur nomas sastāvdaļu un vienu vai vairākas papildu nomas sastāvdaļas vai sastāvdaļas, kas nav noma, līgumā noteikto atlīdzību iznomātājs sadala, piemērojot *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”.

(..)

**Pārdošanas ar saņemšanu atpakaļ nomā darījumi**

(..)

**Izvērtēšana, vai aktīva pārvedums ir pārdošana**

98. Lai noteiktu, vai aktīva pārvedums ir uzskatāms par šā aktīva pārdošanu, institūcija piemēro *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” prasības, kas nosaka, vai saistību izpildes pienākums ir ievērots.

*Aktīva pārvedums ir pārdošana*

99. Ja aktīva pārvedums, ko veic pārdevējs nomnieks, atbilst *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” prasībām, lai to uzskaitītu kā aktīva pārdošanu:

(..)

*Aktīva nodošana nav pārdošana*

102. Ja aktīva pārvedums, ko veic pārdevējs nomnieks, neatbilst *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” prasībām, lai to uzskaitītu kā aktīva pārdošanu:

(..)

*Pārdošanas ar saņemšanu atpakaļ nomā darījumi pirms sākotnējās piemērošanas datuma*

120. Institūcijai nav no jauna jāizvērtē pirms sākotnējās piemērošanas datuma noslēgtie pārdošanas ar saņemšanu atpakaļ nomā darījumi, lai noteiktu, vai pakārtoto aktīvu pārvedums atbilst *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” prasībām un tāpēc šie darījumi jāuzskaita kā pārdošanas darījumi.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**103.D Ar *IPSAS* 47, kas izdots 2023. gada maijā, tika grozīts 18., 98., 99., 102. un 120. punkts. Institūcija šos grozījumus piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Secinājumu pamats**

(..)

*Savstarpējā atsauce uz IFRS 15 “Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”*

(..)

BC99. Šā standarta izstrādes laikā *IPSASB* nolēma atsaukties uz *IFRS* 15, nevis uz attiecīgo valsts vai starptautisko grāmatvedības standartu, kur, ja atbilstīgi, ir aplūkoti ieņēmumi no līgumiem ar klientiem, jo *IFRS* 15 atbilst:

a) *IPSAS* 43 izklāstītajai uz kontroli pamatotai pieejai nomnieka uzskaitei un

b) attiecīgajās *IFRS* 16 prasībās iekļautajai atsaucei uz *IFRS* 15.

BC100. Pieņemot šo lēmumu, *IPSASB* norādīja, ka šīs atsauces tiks atjauninātas, kad tiks izdots jaunais *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”.

(..)

*Spēkā stāšanās diena*

(..)

BC102. Lemjot par spēkā stāšanās datumu, *IPSASB* uzskatīja, ka:

(..)

c) tas nodrošina pietiekami daudz laika, lai *IPSASB* pabeigtu jauno *IPSAS* 47 un citus *IPSAS*, kas tiek izstrādāti *IPSASB* darba programmas ietvaros un ar ko var tikt izdarīti attiecīgi grozījumi *IPSAS* 43;

(..)

BC103. *IPSASB* nolēma atļaut agrāku *IPSAS* 43 piemērošanu, nevis veicināt to, jo ideālā gadījumā standarts jāpiemēro kopā ar jauno *IPSAS* 47, kas saskaņots ar *IFRS* 15.

BC104. Izstrādājot šo standartu, *IPSASB* norādīja, ka tām publiskā sektora institūcijām, kuras izvēlēsies agrāk piemērot *IPSAS* 43, var būt sarežģītāk veikt ieņēmumu darījumu analīzi saskaņā ar atšķirīgiem principiem – daži nomas darījumi tiks uzskaitīti saskaņā ar *IFRS* 15 principiem, savukārt ieņēmumi no citiem darījumiem, kas nav nomas darījumi, joprojām tiks uzskaitīti saskaņā ar principiem, kas noteikti *IPSAS* 9 “Ieņēmumi no maiņas darījumiem”, līdz *IPSASB* būs publicējusi jauno *IPSAS* par ieņēmumiem. Tomēr savstarpējās atsauces uz *IFRS* 15, ja tas ir nepieciešams ieņēmumu atzīšanai, ir pagaidu risinājums, lai publiskā sektora institūcijas varētu sagatavoties izmaiņām, kas nākotnē varētu būt nepieciešamas, kad *IPSASB* būs pabeigusi savu ieņēmumu projektu un izdevusi jauno *IPSAS* 47.

(..)

**Ilustratīvi piemēri**

(..)

**Pārdošanas ar saņemšanu atpakaļ nomā darījumi (skat. 97.–102. punktu)**

(..)

*24. piemērs. Pārdošanas ar saņemšanu atpakaļ nomā darījums*

*Institūcija (pārdevējs–nomnieks) pārdod ēku citai institūcijai (pircējam–iznomātājam) par naudu 2 000 000 VV apmērā. Tieši pirms darījuma ēka ir uzskaitīta par cenu, kas ir 1 000 000 VV. Vienlaikus pārdevējs–nomnieks noslēdz līgumu ar pircēju–iznomātāju par tiesībām izmantot ēku 18 gadus, maksājot gada maksājumus 120 000 VV apmērā, kas maksājami katra gada beigās. Darījuma noteikumi ir tādi, ka ēkas nodošana, ko veic pārdevējs nomnieks, atbilst IPSAS 47 “Ieņēmumi” prasībām, saskaņā ar kurām jānosaka, kad ir ievērots saistību izpildes pienākums. Attiecīgi pārdevējs–nomnieks un pircējs–iznomātājs uzskaita darījumu kā pārdošanas ar saņemšanu atpakaļ nomā darījumu. Piemērā netiek ņemtas vērā sākotnējās tiešās izmaksas.*

(..)

***IPSAS* 44 “Pārdošanai turēti ilgtermiņa aktīvi un pārtrauktās darbības” grozījumi**

(..)

**Īstenošanas norādījumi**

(..)

**Pārtraukto darbību uzrādīšana pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem (42. punkts)**

(..)

*11. piemērs*

(..)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **20X2** |  | **20X1** |
| **Turpināmās darbības**  **Ieņēmumi** |  |  |  |
| Nodokļi | X |  | X |
| Citas obligātās iemaksas un nodevas | X |  | X |
| Pārvedumi bez saistošas vienošanās | X |  | X |
| Ieņēmumi, kas radušies, ievērojot saistošas vienošanās noteikumos paredzētos saistību izpildes pienākumus | X |  | X |
| Citi ieņēmumi | X |  | X |
| **Kopējie ieņēmumi** | X |  | X |

(..)

***IPSAS* 45 “Pamatlīdzekļi” grozījumi**

Ir grozīts 64., 67. un 68. punkts un pievienots 87.A punkts. Jaunais teksts ir pasvītrots, un svītrotais teksts ir pārsvītrots.

(..)

**Atzīšanas pārtraukšana**

(..)

64. Pamatlīdzekļus var realizēt dažādos veidos (piemēram, pārdodot, noslēdzot finanšu nomu vai ziedojot). Pamatlīdzekļu objekta izmantošanas datums ir datums, kurā saņēmējs ir ieguvis kontroli pār šo objektu saskaņā ar prasībām un ir ievēroti visi izpildāmie pienākumi vai *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” noteiktie saistību izpildes pienākumi. *IPSAS* 43 piemēro izmantošanai pārdošanas un pārdošanas ar saņemšanu atpakaļ nomā ceļā.

(..)

67. Atlīdzības summu, kas jāiekļauj pārsniegumā vai iztrūkumā, kurš radies pamatlīdzekļa atzīšanas pārtraukšanas rezultātā, nosaka saskaņā ar *IPSAS* 47 [109.](#_bookmark98)–[132. punktā](#_bookmark118) sniegtajām prasībām attiecībā uz darījuma atlīdzības noteikšanu. Turpmākās pārsniegumā vai iztrūkumā iekļautās aplēstās atlīdzības summas izmaiņas uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 47 prasībām attiecībā uz izmaiņām darījuma atlīdzībā.

68. Tomēr institūcija, kas, veicot savas darbības, parasti nodrošina pamatlīdzekļus, ko ir turējusi iznomāšanai citiem, pārnes šādus aktīvus uz krājumiem, norādot to uzskaites vērtību, kad tie vairs netiek iznomāti un tos sāk turēt pārdošanai. Šādu aktīvu izmantošanas ceļā gūtās atlīdzības summu atzīst par ieņēmumiem saskaņā ar *IPSAS* 47. *IPSAS* 44 nepiemēro, ja aktīvi, kas tiek turēti pārdošanai parastās darbības gaitā, tiek pārnesti uz krājumiem.

(..)

**Spēkā stāšanās diena**

(..)

**87.A Ar *IPSAS* 47, kas izdots 2023. gada maijā, tika grozīts 64., 67. un 68. punkts. Institūcija šos grozījumus piemēro gada finanšu pārskatiem, kas attiecas uz periodiem, kuri sākas 2026. gada 1. janvārī vai pēc šā datuma. Tiek ieteikts standartu piemērot agrāk. Ja institūcija šos grozījumus piemēro attiecībā uz periodu, kas sākas pirms 2026. gada 1. janvāra, tā atklāj šo faktu un vienlaikus piemēro *IPSAS* 47.**

(..)

**Ieviešanas norādījumi**

*Šie norādījumi papildina IPSAS 47, taču nav tā sastāvdaļa.*

**A sadaļa. Definīcijas**

*A.1. Kapitāla pārvedumi*

**Kad fiziska aktīva pārvedums ir “kapitāla pārvedums”?**

Tas ir atkarīgs no vairākiem faktoriem. Publiskā sektora institūcijas saņem resursus, izmantojot dažāda veida pārvedumus, naudas vai cita aktīva veidā, kas var notikt, noslēdzot vai nenoslēdzot saistošu vienošanos. Institūcijai jāapsver, vai pastāv kādas specifikācijas saistībā ar fiziskā aktīva pārvedumu, lai noteiktu, vai tas atbilst šā standarta [4. punktā](#_bookmark7) sniegtajai “kapitāla pārveduma” definīcijai.

Fiziska aktīva nodošana ir “kapitāla pārvedums”, ja institūcija šo nodoto aktīvu ir saņēmusi saskaņā ar kādu saistošu vienošanos un ja saskaņā ar šo saistošo vienošanos tai ir jāizmanto šis fiziskais aktīvs, lai iegādātos vai izveidotu citu nefinanšu aktīvu, ko šī institūcija kontrolēs. Ja tiek īstenots fiziska aktīva pārvedums, nosakot vienīgo prasību šo aktīvu izmantot vai ekspluatēt kādā noteiktā veidā, tas neatbildīs “kapitāla pārveduma” definīcijai; šāda fiziska aktīva pārvedums drīzāk būs uzskatāms par “pārvedumu”, kas definēts [4. punktā](#_bookmark7).Institūcijai ir skaidri jāapsver saistošās vienošanās īpašie noteikumi.

**B sadaļa. Ieņēmumu darījumu identificēšana**

*B.1. Noskaidrojiet, vai pastāv saistoša vienošanās*

**Vai veids, kādā institūcija veic darījumus ar citiem, ietekmē grāmatvedību?**

Jā. Publiskā sektora institūcijas var veikt darījumus dažādos veidos. Var atšķirties to forma, tajos var piedalīties vairākas puses, šo darījumu rezultātā var tikt piešķirtas tiesības un/vai pienākumi vienai vai vairākām darījuma pusēm, un tiem var būt dažādas izpildāmības pakāpes, kas kopumā nosaka darījuma ekonomisko saturu. Saistošu vienošanos puses iegūst gan tiesības, gan pienākumus, kas izpildāmi, izmantojot juridiskus vai līdzvērtīgus līdzekļus. Saistošo vienošanos izpildāmības nodrošināšanai ir nepieciešami atšķirīgi grāmatvedības principi, lai aptvertu šādu darījumu unikālo veidu un riskus (salīdzinājumā ar darījumiem, kas tiek īstenoti, neslēdzot saistošās vienošanās), tādējādi pamatojot ieņēmumu atzīšanu un novērtēšanu ar mērķi nodrošināt šādu darījumu godīgu uzrādīšanu.

Ir svarīgi pareizi noteikt, vai ieņēmumu darījums izriet no kādas saistošas vienošanās. Institūcijai, ņemot vērā sava ieņēmumu darījuma noteikumus un visus būtiskos faktus un apstākļus, ir jānosaka, kāda veida vienošanos tā ir noslēgusi, lai piemērotu atbilstošos grāmatvedības principus un tādējādi atspoguļotu darījuma ekonomisko saturu (skat. [11.](#_bookmark14)–[16. punktu](#_bookmark17)).

*B.2. Izpildāmība*

**Kas institūcijai jāņem vērā, novērtējot izpildāmību?**

To, vai vienošanās ir izpildāma un katras puses tiesības un pienākumi tajā ir izpildāmi, var būt sarežģīti noteikt, tālab var būt nepieciešams profesionāls novērtējums. Šis novērtējums ir obligāts, lai noteiktu, vai institūcijai ir kāda saistoša vienošanās (t. i., ar izpildāmām tiesībām un izpildāmiem pienākumiem) vai arī tai ir tikai tiesības vai tikai pienākumi, kas izpildāmi, izmantojot juridiskus vai līdzvērtīgus līdzekļus. Gadījumos, kad institūcijai vienošanās nav saistoša, tai tik un tā var būt izpildāmas tiesības vai izpildāms pienākums, kas pienācīgi jāuzskaita. Izpildāmība var izrietēt no dažādiem mehānismiem, ja vien mehānisms(-i) nodrošina institūcijai iespēju izpildīt vienošanās noteikumus un pieprasīt pusēm uzņemties atbildību par savu pienākumu izpildi saskaņā ar vienošanās noteikumiem.

Sākotnēji institūcija veic pati savu izvērtējumu un objektīvi novērtē visus būtiskos faktorus un detaļas, lai noteiktu, vai tai ir izpildāmas tiesības un/vai pienākumi (t. i., kas tiek izpildīti), kā arī netiešās vai tiešās sekas tad, kad šīs tiesības netiek izmantotas un/vai pienākumi netiek ievēroti (t. i., kā šīs sekas tiek izpildītas). Būtisko faktoru vidū ir šādi apstākļi, bet šis uzskaitījums nav pilnīgs:

a) vienošanās saturs, nevis forma;

b) noteikumi, kas ir rakstīti, mutiski vai netieši norādīti institūcijas ierastajā praksē;

c) vai vienošanās ir juridiski saistoša, izmantojot juridiskus līdzekļus (piemēram, saskaņā ar tiesību sistēmu, tiesās, ar tiesas nolēmumiem un saskaņā ar tiesu praksi) vai līdzvērtīgus līdzekļus (piemēram, saskaņā ar tiesību aktiem, izpildvaras pilnvarām un kabineta vai ministru rīkojumiem);

d) vienošanās noteikumos paredzēto pienākumu nepildīšanas netiešās vai tiešās sekas;

e) konkrētā jurisdikcija, nozare un darbības vide un

f) iepriekšējā pieredze ar pārējām vienošanās pusēm.

Daži mehānismi (piemēram, suverēnās tiesības vai finansējuma samazināšana nākotnē) var būt derīgs izpildes mehānisms. Veicot šo novērtējumu, institūcijai jāveic izvērtējums un objektīvi jāapsver visi fakti un apstākļi, paturot prātā savu jurisdikciju, nozari un darbības vidi. [AG14.](#_bookmark199)–[AG25. punktā](#_bookmark202) ir sniegti papildu norādījumi par to, kā novērtēt izpildāmību ar juridiskiem vai līdzvērtīgiem līdzekļiem.

*B.3. Izpildāmība. Ieņēmumi saskaņā ar apropriācijām*

**Kā institūcijai jāņem vērā apropriāciju ietekme uz saviem ieņēmumu darījumiem?**

*IPSAS* 24 “Budžeta informācijas sniegšana finanšu pārskatos” apropriācija ir definēta kā likumdevējas iestādes (t. i., pilnvarotās iestādes) sniegta atļauja piešķirt līdzekļus likumdevēja vai līdzīgas iestādes norādītajiem mērķiem. Apropriācijas var būt dažādos veidos un atšķirties atkarībā no jurisdikcijas, piemēram, kā ierobežotas finansējuma summas vai kā līdzeklis finansējuma atcelšanai pēc resursu nodrošinātāja ieskatiem (kas būtībā būtu līdzīgs vienpusējai izbeigšanas klauzulai bez soda).

Apropriācijas pašas par sevi nepierāda un neatspēko vienošanās izpildāmību. Institūcijai jebkura apropriācijas klauzula ir jāuzskata par vienu no būtiskajiem faktoriem tās vispārējā izpildāmības novērtējumā, paturot prātā tās konkrēto jurisdikciju un katras vienošanās unikālos noteikumus.

Saistoša vienošanās var ietvert nepārprotamu noteikumu (rakstisku, mutisku vai netieši izteiktu, pamatojoties uz ierasto praksi), ka resursus var nodot tikai pēc tam, kad ir pabeigts apropriācijas process. Šādos apstākļos institūcija apsver, vai vienošanās būtībā ir izpildāma, jo izpildāmības mehānismi ir tādi, ka institūcija var pieprasīt, lai resursu nodrošinātājs nodod resursus, vai, ja resursu nodrošinātājs to nedara, tam piemērot sekas, pirms ir pabeigts apropriācijas process. Ierobežojumam (ka nododamie resursi ir atkarīgi no apropriācijas procesa pabeigšanas) nav nozīmes, ja institūcija var konstatēt izpildāmas tiesības uz šiem resursiem pirms apropriācijas procesa pabeigšanas. Šādos gadījumos vienošanās ir izpildāma un var būt saistoša vienošanās.

Dažās jurisdikcijās resursu pārvedumu atļaušana var būt vairāku posmu process. Piemēram:

a) apstiprinātos tiesību aktos, noteikumos vai resursu nodrošinātāja statūtos ir noteiktas pilnvaras veikt pārvedumu;

b) šīs pilnvaras ir izmantotas. Būtībā resursu nodrošinātājs saskaņā ar apstiprinātajām pilnvarām ir pieņēmis lēmumu, kas skaidri parāda, ka tas, piemēram, noslēdzot saistošu vienošanos, ir zaudējis rīcības brīvību izvairīties no pārveduma, un

c) maksāšanas pilnvaras apliecina apropriācijas procesa pabeigšana.

Pilnvaras kopā ar šo pilnvaru īstenošanu var būt pietiekami, lai institūcija secinātu, ka tai vēl pirms apropriācijas procesa pabeigšanas ir izpildāmas tiesības uz resursiem vienošanās ietvaros, lai pieprasītu resursu nodrošinātājam veikt tai resursu pārvedumu vai, ja resursu nodrošinātājs to nedara, piemērot resursu nodrošinātājam sekas. Šādā gadījumā ierobežojumam (ka nākotnē nodošana ir atkarīga no apropriācijas procesa pabeigšanas) nav nozīmes.

Citos gadījumos no apropriācijas procesa pabeigšanas var būt atkarīgs, kad resursu nodrošinātājs zaudē rīcības brīvību izvairīties no resursu nodošanas. Šādā gadījumā ierobežojumam (ka nākotnē nodošana ir atkarīga no apropriācijas procesa pabeigšanas) ir saturs.

*B.4. Izmaiņas faktoros, kas saistīti ar saistošas vienošanās izpildāmību*

**Vai iekšējo vai ārējo faktoru izmaiņas pēc saistošas vienošanās noslēgšanas ietekmē uzskaiti?**

Slēdzot vienošanos, institūcija apsver tās noteikumus, lai izlemtu, vai tā atbilst [4. punktā](#_bookmark7) sniegtajai saistošas vienošanās definīcijai.Ja tā atbilst šai definīcijai, institūcija uzskaita ieņēmumus, kas izriet no šīs saistošās vienošanās, saskaņā ar [56.](#_bookmark43)–[147. punktu](#_bookmark134).

Pēc vienošanās noslēgšanas institūcijai jānovērtē, vai jebkādas izmaiņas iekšējos vai ārējos faktoros ietekmēs saistošās vienošanās izpildāmību (t. i., vienošanās saturu) vai saistošās vienošanās izpildes iespējamību (t. i., jebkādu aktīvu vai saistību, kas saistīti ar saistošās vienošanās instrumentā noteiktajām institūcijas tiesībām un pienākumu(-iem), turpmāku novērtējumu). Turpmāk minēti šādu faktoru piemēri, bet šis uzskaitījums nav pilnīgs:

a) izmaiņas tiesiskajā regulējumā, kas ietekmē institūcijas vai citas vienošanās puses vai pušu spēju izpildīt savas attiecīgās tiesības, izmantojot juridiskus vai līdzvērtīgus līdzekļus, un

b) izmaiņas institūcijas novērtējumā par jebkuras puses izvēli daļēji vai pilnībā īstenot savu spēju izpildīt savas tiesības saskaņā ar saistošo vienošanos.

Attiecīgo aktīvu vai saistību turpmākā novērtēšana ir atkarīga no tā, vai šī ietekme varētu būt neatgriezeniska, un uzskaite jāveic saskaņā ar *IPSAS* 41 “Finanšu instrumenti”. Piemēram, institūcija, kura ir pilnībā ievērojusi savu saistību izpildes pienākumu un kurai ir beznosacījuma tiesības uz atlīdzību, daļēji samazinātu saņemamā aktīva vērtību un pārtrauktu tā atzīšanu, ja tā plānotu izpildīt tikai daļu no savām tiesībām (un neplānotu atcelt šo lēmumu), bet pilnībā samazinātu aktīva vērtību un pārtrauktu tā atzīšanu, ja tā tiesiskā regulējuma izmaiņu dēļ pilnībā zaudētu spēju izpildīt savas tiesības. Attiecīgais zaudējums no vērtības samazināšanās tiktu atzīts saskaņā ar *IPSAS* 41.

**C sadaļa. Ieņēmumi no darījumiem, kas tiek īstenoti, neslēdzot saistošās vienošanās**

*C.1. No dažāda veida nodokļiem gūtu ieņēmumu atzīšana*

**Kas ir ar nodokli apliekamais notikums, kas izraisa no dažāda veida jurisdikcijā iekasētajiem nodokļiem gūtu ieņēmumu atzīšanu?**

Institūcija atzīst ieņēmumus no darījuma, kas īstenots, nenoslēdzot saistošu vienošanos, kad tā ir saņēmusi vai kad tai ir tiesības saņemt ienākošu resursu plūsmu, kura atbilst aktīva definīcijai ([18.](#_bookmark21)–[25. punkts](#_bookmark24)), un kad ar šiem resursiem nav saistīti neievēroti izpildāmi pienākumi ([29. punkts](#_bookmark28)).

Resursi, kas rodas no nodokļiem, kurus institūcija attiecīgajā laikā kontrolē kādu pagātnes notikumu rezultātā, atbilst aktīva definīcijai. Institūcijai jānovērtē savā jurisdikcijā esošie nodokļu tiesību akti, lai noteiktu ar šiem darījumiem saistīto pagātnes notikumu (t. i., ar nodokli apliekamo notikumu), un jāņem vērā visi būtiskie fakti un apstākļi, lai noteiktu, kad tai jāatzīst nodokļu ieņēmumi. Šajā tabulā ir sniegts nepilnīgs nodokļu ieņēmumu un iespējamo ar nodokli apliekamo notikumu piemēru saraksts (ja tiesību aktos un/vai noteikumos nav noteikts citādi).

|  |  |
| --- | --- |
| **Ieņēmumu veids** | **Iespējamais ar nodokli apliekamais notikums** |
| **Jurisdikcijā gūtu iedzīvotāju ienākumu nodoklis.** | Novērtējamo nodokļu maksātāju ienākumu gūšana kārtējā pārskata periodā. |
| **Uzņēmumiem uzliktais pievienotās vērtības nodoklis no preču vai pakalpojumu pārdošanas.** | Preču vai pakalpojumu pārdošana ar pievienoto vērtību (t. i., ar nodokli apliekamas darbības veikšana) pārskata periodā. |
| **Nodoklis, ar ko apliek preču vai pakalpojumu pārdošanu.** | Ar nodokli apliekamu preču vai pakalpojumu pārdošana pārskata periodā. |
| **Nodeva konkrētu preču importam, lai nodrošinātu, ka vietējā tirgū ražotās preces ir lētākas mazumtirdzniecības tirgū.** | Ar nodokļiem apliekamu preču aprite pāri muitas robežai pārskata periodā. |
| **Ar nodokli apliekama īpašuma nodoklis.** | Tās personas nāve, kurai pieder ar nodokli apliekams īpašums. |
| **Novērtēta īpašuma nodoklis jurisdikcijā.** | Nodokļu iekasēšanas datums vai posms, par kuru nodoklis tiek iekasēts (ja nodoklis tiek iekasēts periodiski). |

*C.2. No dažāda veida nodokļiem gūtu ieņēmumu novērtēšana*

**Kā institūcija novērtē to ieņēmumu summu, ko tā guvusi nodokļu darījumos, kuri īstenoti, neslēdzot saistošās vienošanās?**

Daudzos gadījumos nodokļa uzlikšanas posms nesakritīs ar institūcijas pārskata periodu. Institūcija var arī periodiski vairākās daļās saņemt aplēstos nodokļu maksājumus, pirms ir galīgi noteikta ar nodokli apliekamā summa, un tādēļ nodokļu maksātājam var vai nu rasties papildu nodokļu parādi, vai arī tas var saņemt pārmaksāto nodokļu atmaksu. Institūcija atzīst ienākošo resursu plūsmu (vai tiesības uz ienākošu resursu plūsmu) par aktīvu un atzīst ieņēmumus, kas gūti kārtējā pārskata periodā, ciktāl tos ir iespējams ticami novērtēt. Visprecīzākais novērtējums atbilst visticamākajai summai (skat. [45.](#_bookmark37)–[50. punktu](#_bookmark39)).

Lai ticami novērtētu aktīva vērtību un ieņēmumus, institūcijai jāņem vērā visi būtiskie dati, kas iegūti no dažādiem avotiem, lai veiktu visprecīzāko novērtējumu. [46. punktā](#_bookmark38) ir aprakstīti faktori, kas institūcijai jāņem vērā savos aplēses modeļos. Institūcijas aplēses modeļa vajadzībām būtisko datu un ievaddatu avotu vidū ir, piemēram, vēsturiskie dati (piemēram, iekasēšanas vēsture un citu nodokļu statistika), novērojamas un citas parādības (piemēram, prognozes, ekonomikas un banku statistikas dati un iemaksas) un ekspertu pakalpojumi.

Pārskata periodā gūtu nodokļu ieņēmumu aplēses nākamajā posmā var tikt pārskatītas. Izmaiņas aplēsēs tiek atzītas retrospektīvi saskaņā ar *IPSAS* 3 “Grāmatvedības politika, izmaiņas grāmatvedības aplēsēs un kļūdas”.

**D sadaļa. Ieņēmumi no darījumiem, kas tiek īstenoti, slēdzot saistošās vienošanās**

*D.1. Saistošas vienošanās noteikumos paredzēto saistību izpildes pienākumu identificēšana*

**Saistošās vienošanās publiskajā sektorā būtiski atšķiras. Saskaņā ar dažu saistošu vienošanos noteikumiem institūcijai resursa saņēmēja statusā ir jāsasniedz kāds konkrēts vienots pakalpojumu mērķis, savukārt citas saistošās vienošanās var ietvert prasības attiecībā uz konkrētām precēm un pakalpojumiem. Kā institūcija nosaka saistošas vienošanās noteikumos paredzētos atsevišķos saistību izpildes pienākumus, lai atbilstošā veidā piemērotu grāmatvedības modeli darījumiem, kas tiek īstenoti, slēdzot saistošas vienošanās?**

Katra saistoša vienošanās paredz vismaz vienu saistību izpildes pienākumu. [4. punktā](#_bookmark7) definētais saistību izpildes pienākums ir uzskaites vienība, lai noteiktu atsevišķas sastāvdaļas vai elementus saistošas vienošanās ietvaros. Jēgpilnas norēķinu vienības noteikšana ir būtiska pienācīgai ieņēmumu atzīšanai un novērtēšanai. Institūcijai, piemērojot [68.](#_bookmark55)–[77. punktu](#_bookmark67), ir jāizmanto profesionāls vērtējums, lai noteiktu atsevišķos saistību izpildes pienākumus, ko paredz tās noslēgtā saistošā vienošanās.

Institūcijai vispirms ir jāidentificē visi savas noslēgtās saistošās vienošanās noteikumos sniegtie solījumi izmantot resursus kādā noteiktā veidā. Solījumi ir preces vai pakalpojumi, kas apsolīti ar resursu nodrošinātāju noslēgtas saistošas vienošanās ietvaros, un tie var būt ietverti šīs saistošās vienošanās noteikumos gan tiešā, gan netiešā veidā. Lai izpildītu solījumu, var būt, ka institūcijai iekšēji jāizmanto resursi kādas preces vai pakalpojuma radīšanai vai jāveic kādas preces vai pakalpojuma pārvedums nesaistītai pusei vai pusēm (t. i., pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai). Ir nepieciešams rūpīgs novērtējums, lai identificētu visus ar precēm vai pakalpojumiem saistītos solījumus, kas ietverti saistošās vienošanās noteikumos ([71.](#_bookmark58)–[72. punkts](#_bookmark59)).

Pēc tam institūcija izskata katru identificēto solījumu, lai noteiktu, vai šis solījums pats par sevi ir saistību izpildes pienākums vai arī tas veido saistību izpildes pienākumu apvienojumā ar citiem solījumiem. Citiem vārdiem sakot, saistību izpildes pienākums ir uzskaites vienība, kas atspoguļo atšķirīgu solījumu vai atšķirīgu solījumu grupu, kurai piemēro atzīšanas kritērijus un novērtēšanas konceptus ([73. punkts](#_bookmark60)). Prece vai pakalpojums, kas apsolīts, noslēdzot saistošu vienošanos, ir atšķirīgs, ja ir izpildīti abi šie kritēriji:

a) apsolītā prece vai pakalpojums (vai preču vai pakalpojumu kopums) *spēj atšķirties* un

b) solījums ir *atšķirīgs saistošās vienošanās kontekstā*.

Tas, vai prece vai pakalpojums *spēj atšķirties*, parasti ir atkarīgs no šīs preces vai pakalpojuma īpašībām (papildu norādījumus skat. [75. punktā](#_bookmark63)). Tomēr, lai noteiktu, vai solījums ir *atšķirīgs saistošās vienošanās kontekstā*, būs nepieciešams izvērtējums, lai nodrošinātu, ka solījumu grupēšana un līdz ar to identificētie atsevišķie saistību izpildes pienākumi jēgpilni atspoguļos institūcijas darījuma ar resursu nodrošinātāju veidu un lietderīgā veidā atainos šīs institūcijas darbību (papildu norādījumus skat. [76. punktā](#_bookmark64)).

Jebkurš atšķirīgs solījums vai atšķirīga solījumu grupa, ko institūcija identificē, izmantojot šo analīzi, ir atsevišķs saistību izpildes pienākums.

Gadījumos, kad vienošanās ir noslēgta starp vairākām pusēm, institūcijai būs arī jāapsver, vai tās saistību izpildes pienākumā ietvertā solījuma veids liecina par to, ka institūcija ir principāls, vai par to, ka tā ir pārstāvis (saskaņā ar [AG117.](#_bookmark260)–[AG125. punktu](#_bookmark268)).

*D.2. Saistību izpildes pienākumu ievērošana. Izpildes pakāpes novērtēšanas metodes*

**Ja institūcija saistību izpildes pienākumu ievēro laika gaitā, kā tā nosaka savas izpildes pakāpes mēru, kas ataino tās darbību ar mērķi ievērot šo saistību izpildes pienākumu?**

Izpildes pakāpes novērtēšanas metodes ietver rezultātu novērtēšanas metodes un ieguldījuma novērtēšanas metodes (skat. [AG86.](#_bookmark242)–[AG95. punktu](#_bookmark247)). Pēc tam, kad institūcija ir identificējusi savus saistību izpildes pienākumus, ko paredz tās noslēgtā saistošā vienošanās, tā apsver sava solījuma veidu un saistošās vienošanās īpašos noteikumus, lai noteiktu piemērotu izpildes pakāpes novērtēšanas metodi.

Vispirms institūcija var apsvērt visu novērojamo un pieejamo informāciju, kas saistīta ar saistību izpildes pienākuma ievērošanu. Šī informācija būtu noderīga visām saistošās vienošanās pusēm, lai apstiprinātu, vai tiek ievēroti saistošās vienošanās noteikumi, un tā var būt nepārprotami pieprasīta saistošās vienošanās instrumentā. Novērojamā un pieejamā informācija ietver turpmāk minēto, bet šis uzskaitījums nav pilnīgs:

a) speciālo darbu veikšanu;

b) attiecināmo izdevumu rašanos;

c) prasību sekot līdzi izpildes pakāpei ceļā uz iezīmēto starpposma mērķu sasniegšanu;

d) noteiktu preču vai pakalpojumu daudzumu ražošanu vai piegādi un

e) patērēto resursu (piemēram, darbaspēka, materiālu, iekārtu darba stundu u. c.) apjomu.

Daži informācijas veidi attiecas uz rezultātu novērtēšanas metodēm (jo to pamatā ir saistību izpildes pienākuma ievērošanas rezultāti), savukārt citi informācijas veidi – uz ieguldījuma novērtēšanas metodēm (jo tie balstās uz institūcijas veiktajiem pasākumiem vai ieguldījumu saistību izpildes pienākumu ievērošanai).

Institūcijai jāizmanto profesionāls vērtējums, lai noteiktu, kura informācija un tādējādi izpildes pakāpes novērtēšanas metode visprecīzākajā veidā ataino institūcijas rezultātus ceļā uz saistību izpildes pienākumu pilnīgu ievērošanu. Veicot šo novērtējumu, institūcijai arī jāapsver, kura izpildes pakāpes novērtēšanas metode:

a) labāk atspoguļo tās solījuma veidu un nodomu, ko tā ir izteikusi saistošās vienošanās instrumentā;

b) skaidrāk parāda saistību ar saistību izpildes pienākuma ievērošanu un parāda izpildes pakāpi ceļā uz to;

c) paredz izmantot ticamāku un tieši novērojamu informāciju;

d) atspoguļo visus būtiskos darbības rezultātus, kas attiecas uz saistību izpildes pienākuma ievērošanu, un

e) sniedz priekšrocības, kas ir svarīgākas nekā nepieciešamās informācijas iegūšanas un izsekošanas izmaksas.

Publiskajā sektorā var būt situācijas, kad resursu pārvedums tiek īstenots ar vairāku institūciju starpniecību, pirms tos saņem galīgais resursu saņēmējs. Šajās situācijās, kad institūcija ir viena no vairākām vienošanās pusēm, tai būs jāapsver, vai tās solījuma veids un saistību izpildes pienākuma ievērošana ir atkarīga no tā, vai citas saistošās vienošanās puses ir apmierinātas, tādējādi tai būs pamats atzīt ieņēmumus vai nu kā principālam, vai kā aģentam.

*D.3. Saistību izpildes pienākumu ievērošana. Kapitāla pārvedumu izpildes pakāpes novērtēšana*

**Publiskā sektora institūcijas bieži saņem kapitāla pārvedumus vairāku gadu ieguldījumu projektiem. Šie projekti parasti ietver vairākus pabeigšanas un nepieciešamo rezultātu sasniegšanas posmus. Vai ir nepieciešami atšķirīgi principi, lai novērtētu institūcijas izpildes pakāpi saistībā ar kapitāla pārvedumiem?**

Nē. Kapitāla pārvedumi, kas izriet no darījumiem saskaņā ar saistošu vienošanos noteikumiem, parasti ietver būtiskas ziņas par dažādiem projekta posmiem (piemēram, koncepciju un plānošanu, projektēšanu, iepirkumu, būvniecību u. c.). Būtībā šīs saistošās vienošanās parasti ietver plašu pieejamās informācijas klāstu saistībā ar darījuma ieguldījumiem un rezultātiem. Piemēram, saistošā vienošanās var ietvert konkrētas un precīzi noteiktas darbības, kas saistītas ar būvniecību, piemēram, vietas attīrīšanu, ēkas pamatu izbūvi, karkasa būvniecību un betona liešanu. Tomēr grāmatvedības principu piemērošana kapitāla pārvedumiem atbilst citu tādu ieņēmumu darījumu uzskaitei, kas tiek īstenoti saskaņā ar saistošu vienošanos noteikumiem. Vispirms institūcijai ir jāidentificē atsevišķi saistošās vienošanās noteikumos paredzētie saistību izpildes pienākumi un rūpīgi jāizlemj, kāds ir atbilstošais izpildes pakāpes novērtēšanas mērs katra saistību izpildes pienākuma ievērošanā. Institūcija piemēro [98.](#_bookmark92)–[104. punktā](#_bookmark94) un [AG86.](#_bookmark242)–[AG95. punktā](#_bookmark247) sniegtos grāmatvedības norādījumus, lai ņemtu vērā visu novērojamo un pieejamo informāciju. Lai noteiktu, kura informācija un tādējādi izpildes pakāpes novērtēšanas metode visprecīzākajā veidā atspoguļo institūcijas izpildes pakāpi pilnīgai saistību izpildes pienākuma ievērošanai, ir būtiski veikt profesionālu vērtējumu. Turklāt institūcijai jāapsver ieņēmumu atzīšana neatkarīgi no tā, kurā brīdī tā ir saņēmusi resursus no resursu nodrošinātāja.

*D.4. Attiecināšana, pamatojoties uz atsevišķām vērtībām*

**Institūcijai ir jāattiecina darījuma atlīdzība uz katru saistību izpildes pienākumu, pamatojoties uz relatīvu atsevišķo vērtību. Tomēr atsevišķa vērtība ne vienmēr ir tieši novērojama, un tad tā ir jāaplēš. Kā publiskā sektora institūcijai jānosaka, ka metode ir piemērota preces vai pakalpojuma atsevišķās vērtības noteikšanai?**

Lai aplēstu atsevišķu vērtību, institūcija vispirms ņem vērā visu pamatoti pieejamo informāciju (tostarp arī, bet ne tikai, pamatoti pieejamos datu punktus, uz konkrēto institūciju attiecināmos faktorus, informāciju par resursu nodrošinātāju vai resursu nodrošinātāja kategoriju un, ja atbilstīgi, tirgus atlīdzības ietekmi).

Balstoties uz pamatoti pieejamo informāciju, institūcija nosaka, kura atsevišķās vērtības aplēšanas metode visprecīzākajā veidā atspoguļo saistošās vienošanās noteikumos apsolīto preču vai pakalpojumu vērtību. [139. punktā](#_bookmark124) ir iekļauti piemērotu atsevišķās vērtības aplēšanas metožu piemēri, bet tas nav pilnīgs uzskaitījums.

Vispiemērotākā metode būs atkarīga no institūcijai pieejamās informācijas kvalitātes un veida. Piemēram, koriģētā tirgus novērtējuma pieeja var būt piemērotāka, ja, slēdzot saistošo vienošanos, ir apsolītas tādas preces vai pakalpojumi, kas ir viegli pieejamas tirgū, jo cena, ko citi tirgus dalībnieki būtu gatavi par tām maksāt, var būt saistošās vienošanās noteikumos norādīto preču vai pakalpojumu vērtības aizstājējs. Tomēr paredzamo izmaksu pieeja var būt piemērotāka, ja saistošās vienošanās noteikumos ir apsolītas tādas preces vai pakalpojumi, kas ir unikāli konkrētajai institūcijai vai saistošās vienošanās instrumentam vai kas nav viegli pieejami tirgū. Šādos gadījumos institūcijas paredzamās izmaksas, kas rodas, ievērojot saistību izpildes pienākumu, var būt noderīgākas saistošās vienošanās noteikumos ietverto preču vai pakalpojumu vērtības aplēsei.

Institūcija veic vispusīgu novērtējumu, lai maksimāli izmantotu novērojamos ievaddatus, un konsekventi piemēro aplēses metodes līdzīgos apstākļos.

Turklāt [139. punktā](#_bookmark124) ir norādīts, ka institūcija, ja atbilstīgi, savā aplēses pieejā var iekļaut peļņas normu. Tas var notikt, ja publiskā sektora institūcija ir iesaistījusies ieņēmumu darījumā, kas pēc būtības ir maiņas darījums.

**E sadaļa. Daudzu gadu vienošanās**

*E.1. Daudzu gadu vienošanos uzskaite*

**Vai ir nepieciešami atšķirīgi principi, lai uzskaitītu un atzītu ieņēmumus, kas gūti saskaņā ar daudzu gadu vienošanos noteikumiem?**

Daudzu gadu vienošanās, kas var izrietēt no darījumiem, kuri tiek īstenoti, slēdzot saistošās vienošanās, parasti ietver resursu nodrošināšanu vairāku gadu garumā konkrētam mērķim (piemēram, pētījumu rezultātu publicēšanai par noteiktu tēmu). Resursu nodrošināšana (t. i., finansēšana) var notikt vairākos datumos gada laikā un/vai vairāku gadu garumā.

Lai gan šīs vienošanās ir ilgāka termiņa, grāmatvedības principu piemērošana atbilst citu ieņēmumu darījumu uzskaitei. Institūcija apsver, vai daudzu gadu vienošanās ir saistoša vienošanās, un izmanto piemērojamā grāmatvedības modeļa principus, lai atspoguļotu darījuma saturu. Institūcija apsver, vai ienākoša resursu plūsma vai tiesības uz ienākošu resursu plūsmu nākotnē rada aktīvu saskaņā ar [18.](#_bookmark21)–[25. punktu](#_bookmark24), un, piemērojot [29. punktu](#_bookmark28) (ja nav noslēgta saistoša vienošanās) vai [87.](#_bookmark75)–[104. punktu](#_bookmark94) (ja saistoša vienošanās ir noslēgta), rūpīgi apsver ieņēmumu atzīšanu neatkarīgi no finansējuma piešķiršanas laika. Institūcijai var būt nepieciešams apsvērt, vai turpmākajos gados paredzamā ienākošā resursu plūsma atbilst aktīva definīcijai un vai tā ir savstarpēji atkarīga un neatdalāma no kādiem neizpildītiem pienākumiem saskaņā ar [AG57. punktu](#_bookmark219).

**F sadaļa. Turpmāka novērtēšana**

*F.1. Ārpuslīgumisku prasību turpmāka novērtēšana*

**Kā institūcijai pēc tam jāuzskaita prasības, kas izriet no ārpuslīgumiskiem ieņēmumu darījumiem?**

Institūcija var atzīt līgumā paredzētu prasību (t. i., saņemamu aktīvu, kas izriet no līguma) vai ārpuslīgumisku prasību. Ārpuslīgumiska prasība ir tāds saņemams aktīvs, kas neizriet no līguma, piemēram, tas izriet no saistošas vienošanās, kas nav līgums, vai no ieņēmumu darījuma, kas nav darījums saskaņā ar saistošu vienošanos (piemēram, nodokļi un citas likumā noteiktās prasības).

Pēc sākotnējās atzīšanas līgumā noteikto prasību, kas atbilst finanšu aktīva definīcijai saskaņā ar *IPSAS* 28 “Finanšu instrumenti. Uzrādīšana”, novērtē, piemērojot *IPSAS* 41.

Stingri vērtējot, ārpuslīgumiska prasība neatbilst finanšu aktīva definīcijai, jo tā neizriet no līguma. Lai gan ārpuslīgumiskās prasības un līgumiskās prasības izriet no atšķirīgiem vienošanos veidiem, tām ir saskanīga satura būtība un riska joma, un ārpuslīgumiskās prasības pēc tam jānovērtē, pēc analoģijas piemērojot *IPSAS* 41, lai nodrošinātu, ka darījumi ar vienādu satura būtību tiek uzskaitīti, izmantojot saskanīgus principus. Pēc analoģijas piemērojot *IPSAS* 41 principus, institūcijai jāizvērtē prasības satura būtība un jāizmanto visi būtiskie un viegli pieejamie dati, lai veidotu pamatu “analoģiskam līgumam” ar atlīdzību, uz kuru attiecas tās prasība (piemēram, tiesību akti, maksāšanas noteikumi u. c.). Lai noteiktu, vai tās ārpuslīgumiskā prasība atbilst *IPSAS* 41 40. punktā minētajiem kritērijiem, un pēc tam novērtētu tās amortizēto vērtību, institūcijai jāapsver, vai tās turēšanā ir tāda prasība, lai iekasētu paredzamās naudas plūsmas (līgumā paredzēto naudas plūsmu vietā), kas atspoguļo tās tiesības uz atlīdzību konkrētajā darījumā. Ja prasība atbilst šiem kritērijiem, institūcijai ir pienācīgi jāņem vērā ievaddati savā vērtības samazināšanās analīzē atbilstoši *IPSAS* 41, lai nodrošinātu, ka tā pienācīgi atspoguļo gan prasības ekonomisko saturu, tostarp arī laiku, kas pagājis pirms atlīdzības iekasēšanas (t. i., parāda atmaksāšanas periods), gan visas tās saņemamās summas, ko šī institūcija vairs neplāno iekasēt (t. i., paredzamos kredītzaudējumus). Ja *IPSAS* 41 40. punktā minētie kritēriji nav izpildīti, institūcija pēc tam novērtē ārpuslīgumiskās prasības patieso vērtību saskaņā ar šā standarta [31. punktu](#_bookmark31).

**Ilustratīvi piemēri**

*Šie piemēri papildina IPSAS 47, taču nav tā daļa.*

IE1. Šie piemēri ir hipotētiskas situācijas, kas ilustrē, kā institūcija varētu piemērot dažas no *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” prasībām konkrētiem ieņēmumu darījumiem, pamatojoties uz ierobežotiem sniegtajiem faktiem. Katra piemēra analīze nav vienīgais veids, kā varētu piemērot šīs prasības, kā arī šos piemērus nav paredzēts piemērot tikai konkrētai attēlotajai nozarei. Lai arī daži piemēru aspekti var pastāvēt reālos faktu modeļos, tomēr, kad tiek piemērots *IPSAS* 47, ir jāizvērtē visi konkrētā faktu modeļa fakti un apstākļi.

**Ieņēmumu darījumu identificēšana**

IE2. 1.–2. piemērā ir ilustrētas *IPSAS* 47 [9.](#_bookmark12)–[16. punktā](#_bookmark17) izklāstītās prasības par to, kā noteikt, vai institūcija ir noslēgusi ieņēmumu darījumu saskaņā ar saistošu vienošanos vai bez tās.

*1. piemērs. Darījums, kas izriet no vienošanās, kura nav saistoša*

*A gadījums. Bez pienākumiem, bez noteikta termiņa un bez ziņošanas valdībai*

IE3. Sociālās attīstības institūcija (turpmāk tekstā – Institūcija) saņem finansējumu 5 miljonu VV[[9]](#footnote-10) apmērā no valsts struktūras (turpmāk tekstā – Valdība) savu nodarbinātības programmu finansēšanai. Līgums paredz, ka finansējums jātērē programmām, kuru mērķis ir uzlabot nodarbinātību reģionā. Ja Institūcijai ir radušies izdevumi, kuru mērķis ir uzlabot nodarbinātību reģionā, tā var izpildīt savas tiesības saņemt finansējumu no Valdības. Līgumā nav noteikts ne laika posms, kurā līdzekļi jāizlieto, ne prasības finansēt konkrētas nodarbinātības programmas, ne arī tas, kā Valdība saņems vai pārbaudīs informāciju par līdzekļu izlietojumu.

IE4. Institūcija secina, ka finansēšanas līgums nav saistoša vienošanās saskaņā ar *IPSAS* 47 [4. punktu](#_bookmark7). Lai gan Institūcijai ir izpildāmas tiesības saņemt resursus no Valdības, ja tai rodas attiecināmie izdevumi, tai nav izpildāmu pienākumu, jo Valdība nespēj piespiest Institūciju izmantot līdzekļus noteiktā veidā (piemēram, notiktām programmām) vai noteiktā laika posmā. Valdībai arī nav reāla veida, kā īstenot prasību iztērēt visus līdzekļus. Rezultātā, lai uzskaitītu šos ieņēmumus, kas gūti darījumā bez saistošas vienošanās, institūcija piemēro [18.](#_bookmark21)–[55. punktā](#_bookmark40) izklāstītos grāmatvedības principus.

*B gadījums. Noteikts laika posms līdzekļu iztērēšanai*

IE5. Uz B gadījumu attiecas tie paši fakti, kas ir spēkā A gadījumā, izņemot to, ka līgumā ir noteikts, ka līdzekļi ir jāiztērē piecu gadu laikā. Šajā scenārijā prasība iztērēt 5 miljonus VV piecu gadu laikā nemaina Institūcijas secinājumu, ka tai ir izpildāmas tiesības saskaņā ar finansēšanas līgumu, bet tai nav izpildāmu pienākumu. Tā tas ir tāpēc, ka Valdība nevar pārliecināties par to, vai un kad Institūcija būs iztērējusi līdzekļus, kā noteikts līgumā. Rezultātā šī vienošanās nav saistoša un Institūcija piemēro [18.](#_bookmark21)–[55. punktā](#_bookmark40) noteiktos grāmatvedības principus, lai uzskaitītu šos ieņēmumus.

*C gadījums. Noteikts laika posms līdzekļu iztērēšanai, un ir jāsniedz īpašs pārskats Valdībai*

IE6. Uz C gadījumu attiecas tie paši fakti, kas ir spēkā B gadījumā, izņemot to, ka līgumā ir arī norādīts, kādā veidā Institūcijai ir jāziņo Valdībai par savu naudas izlietojumu un ka visi nepareizi izlietotie vai neizlietotie līdzekļi ir jāatgriež Valdībai. Institūcijai tik un tā ir pilnīga rīcības brīvība attiecībā uz līdzekļu izlietojumu, ja vien līdzekļi piecu gadu laikā tiek izlietoti darbībām, kas ir pamatoti saistītas ar nodarbinātības uzlabošanu reģionā. Institūcija secina, ka tai ir gan izpildāmas tiesības, gan izpildāms pienākums. Tā tas ir tāpēc, ka Valdība spēj pārliecināties par to, vai ir izpildīta tās prasība, lai Institūcija piecu gadu laikā iztērētu līdzekļus nodarbinātības uzlabošanai reģionā, un piespiest Institūciju to darīt. Rezultātā, lai uzskaitītu šos ieņēmumus, kas gūti darījumā saskaņā ar saistošu vienošanos, Institūcija piemēro [56.](#_bookmark43)–[147. punktā](#_bookmark134) izklāstītos grāmatvedības principus.

*2. piemērs. Zinātniskais grants, kas izriet no saistošas vienošanās*

IE7. Pētniecības laboratorija (turpmāk tekstā – Laboratorija) noslēdz vienošanos un saņem 10 miljonus VV no vietējās pašvaldības (turpmāk tekstā – Pašvaldība) pētījumu veikšanai par iespējamu veidu, kā izārstēt kādu plaši izplatītu slimību. Ir paredzams, ka šā pētniecības projekta rezultātā tiks izstrādāts intelektuālais īpašums, kas sastāvēs no zāļu formulas un ražošanas tehnoloģiskajām zināšanām. Līgumā ir ietverti konkrēti un novērtējami starpposma mērķi, kas Laboratorijai ir jāsasniedz; ja šie starpposma mērķi netiek sasniegti, Laboratorijai ir jāatdod Pašvaldībai visi līdzekļi vai daļa no tiem. Līgumā nav noteikta prasība, saskaņā ar kuru pēc izpētes pabeigšanas Laboratorijai atklājumi vai jebkāds iegūtais intelektuālais īpašums būtu jānodod Pašvaldībai. Laboratorija var arī nodrošināt, ka tiek saņemta samaksa no Pašvaldības par plānotajiem vai pabeigtajiem pētniecības darbiem.

IE8. Pamatojoties uz šiem noteikumiem, Laboratorija ir secinājusi, ka šis līgums ir saistoša vienošanās saskaņā ar *IPSAS* 47 [4. punktu](#_bookmark7), jo tai ir izpildāms pienākums veikt pētniecības projektu saskaņā ar noteiktajiem starpposma mērķiem, lai saglabātu finansējumu, un izpildāmas tiesības uz atlīdzību par šā pētniecības projekta veikšanu. Rezultātā, lai uzskaitītu šos ieņēmumus, kas gūti darījumā saskaņā ar saistošu vienošanos, Laboratorija piemēro [56.](#_bookmark43)–[147. punktā](#_bookmark134) izklāstītos grāmatvedības principus.

*Izpildāmība*

IE9. 3.–7. piemērā ir ilustrētas *IPSAS* 47 [AG14.](#_bookmark199)–[AG25. punktā](#_bookmark202) izklāstītās prasības par izpildāmību, kas papildina [11.](#_bookmark14)–[14. punktā](#_bookmark15) izklāstītās prasības.

*3. piemērs. Izpildāmība ar juridiskiem līdzekļiem*

IE10. Atbilstoši ministra rīkojumam valsts valdība (turpmāk tekstā – Valdība) parakstīja starpresoru vienošanos ar Valsts pasūtījumu departamentu (turpmāk tekstā – Departaments) par līdzekļu piešķiršanu Departamentam Valdības biroja ēkas celtniecībai. Šī vienošanās nav saistoša tiesā un neuzliek Departamentam atmaksas pienākumu gadījumā, ja tas nepilda vienošanās nosacījumus, un tajā nav norādīti nekādi citi izpildes mehānismi. Lai gan vienošanās nav juridiski saistoša, Valdība un Departaments paļāvās uz to sarunās par līgumu. Departaments uzsāka būvniecības pakalpojumu sniegšanu saskaņā ar starpresoru vienošanās nosacījumiem. Turklāt Departaments ir sniedzis Valdībai pārskatu par savu pirmo darba mēnesi, un Valdība ir akceptējusi līdz šim paveikto.

IE11. Puses ir paļāvušās uz starpresoru vienošanos šādi:

a) Departaments ir sniedzis būvniecības pakalpojumus saskaņā ar starpresoru vienošanās nosacījumiem un

b) Valdībai ir sniegts pārskats par līdz šim paveikto darbu, un tā ir akceptējusi to.

IE12. Tādējādi vienošanās ir izpildāma saskaņā ar likumu pušu jurisdikcijā, jo puses ir zaudējušas iebilšanas tiesības, pamatojoties uz solījuma konceptu. Tas nozīmē, ka Valdībai ir tiesības vērsties savā tiesā, lai panāktu, ka Departaments vai nu izpilda vienošanās ietvaros dotos solījumus, vai izmaksā kompensāciju, ja šie solījumi netiek izpildīti. Attiecīgi arī Departamentam ir tiesības vērsties tiesā, lai panāktu līdzekļu saņemšanu no Valdības par līdz šim paveiktajiem darbiem. Rezultātā vienošanos uzskata par izpildāmu ar juridiskiem līdzekļiem saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG14.](#_bookmark199)–[AG18. punktu](#_bookmark200).

*4. piemērs. Vienošanās neietver izpildāmus pienākumus*

IE13. Valsts valdība (turpmāk tekstā – Valdība) nodod universitātei (turpmāk tekstā – Universitāte) 200 hektārus zemes lielā pilsētā universitātes pilsētiņas izveidei. Vienošanās nosaka, ka zeme ir jāizmanto universitātes pilsētiņas vajadzībām, taču nav norādīts, ka zeme būs jāatdod, ja tā netiks izmantota universitātes pilsētiņas vajadzībām, vai ka Universitātei būs jāmaksā cita veida kompensācija.

IE14. Universitāte atzīst zemi par aktīvu finanšu stāvokļa pārskatā par to pārskata periodu, kurā tā ir ieguvusi kontroli pār šo zemi. Universitāte izskata *IPSAS* 47 [AG14.](#_bookmark199)–[AG25. punktu](#_bookmark202) un secina, ka vienošanās neietver izpildāmu pienākumu, jo nav mehānisma, kas nodrošinātu, ka Universitāte zemi izmantos universitātes pilsētiņas izveidei, tādējādi tā nav saistoša vienošanās. Universitāte atzīst ieņēmumus, kad tā atzīst zemi par aktīvu saskaņā ar *IPSAS* 45 “Pamatlīdzekļi”.

*5. piemērs. Atbalsta aģentūras izpildāmas tiesības uz ieņēmumiem  
A gadījums. Tiesības saņemt resursus nav izpildāmas*

IE15. Zaļā atbalsta aģentūra (turpmāk tekstā – Aģentūra) ir starpvaldību organizācija, kas savu iniciatīvu īstenošanai paļaujas uz ikgadēju finansējumu no valdību grupas. Aģentūrai ir parakstīts līgums ar suverēnas valsts (turpmāk tekstā – Valsts) valdību, kurā ir norādīts, kādu procentuālo daļu no Aģentūras apstiprinātā budžeta Valsts finansēs 20X2. gadā. Šajā līgumā ir norādīts, ka no Valsts saņemtie līdzekļi var tikt izmantoti tikai attiecināmo izdevumu segšanai saskaņā ar apstiprināto 20X2. gada budžetu. Ja līdzekļi netiek izmantoti attiecināmo izdevumu segšanai (piemēram, tie izlietoti nepareizi vai nav izlietoti vispār), šie līdzekļi ir jāatmaksā Valstij tās finanšu gada beigās 20X2. gada 31. decembrī. Aģentūras budžets tiek apstiprināts iepriekšējā gada oktobrī.

IE16. Parakstītās vienošanās noteikumu rezultātā Valsts var panākt, ka Aģentūra tai piešķirtos līdzekļus izlieto atbilstošā veidā un veic jebkādu atmaksu. Līdz ar to Aģentūrai ir izpildāms pienākums attiecīgajā budžeta gadā apstiprinātajiem attiecināmajiem izdevumiem izmantot no Valsts saņemtos līdzekļus, kas atbilst saistību definīcijai.

IE17. Pamatojoties uz pagātnes pieredzi, ir maz ticams, ka Valsts maksās to, ko tā ir parādā, vai nu finanšu gada laikā, vai jebkurā brīdī nākotnē, un Aģentūra nevar piespiest Valsti samaksāt parādu. Līdz ar to Aģentūrai nav izpildāmu tiesību saņemt ienākošo resursu plūsmu no Valsts un vienošanās nav saistoša. Aģentūra atzīs aktīvu tikai tad, kad tā saņems un kontrolēs ienākošo resursu plūsmu no Valsts.

*B gadījums. Tiesības saņemt resursus ir izpildāmas*

IE18. B gadījumā fakti ir tie paši, kas ir spēkā A gadījumā, izņemot to, ka Aģentūra var neļaut Valstij piedalīties Aģentūras balsošanas procesos, ja pēc budžeta apstiprināšanas tā nepārskaita līdzekļus saskaņā ar parakstīto vienošanos. Šajā scenārijā Aģentūrai ir spēja izpildīt savas tiesības saņemt resursus (t. i., izpildāmās tiesības). Tā rezultātā katrai vienošanās pusei ir gan izpildāmas tiesības, gan izpildāms pienākums, tādējādi šī vienošanās ir saistoša vienošanās.

*6. piemērs. Pienākums saskaņā ar vienošanos par atlīdzību nav izpildāms pēc būtības*

IE19. A valsts Nacionālā parka departaments (turpmāk tekstā – Departaments) noslēdz vienošanos ar B valsts Divpusējā atbalsta aģentūru (turpmāk tekstā – Aģentūra) un saņem no tās pārvedumu 500 000 VV apmērā. Vienošanās nosaka, ka pārskaitītie resursi ir jāizlieto, lai atveseļotu atmežotās platības A valsts esošajās neskartajās dabas teritorijās, un jāatdod Aģentūrai, ja nauda netiek izlietota norādītajam mērķim. Līguma noteikumi ir izpildāmi A valsts tiesās un starptautiskajās tiesās. Departaments šāda veida pārvedumu no Aģentūras saņem jau trīspadsmito gadu. Iepriekšējos gados pārskaitītie resursi netika izlietoti atbilstoši noteiktajam; tā vietā tie tika izlietoti, lai paplašināšanas nolūkos iegūtu papildu zemi blakus nacionālajiem parkiem. Departaments pēdējo trīspadsmit gadu laikā nav veicis nekādu atmežoto platību sanāciju. Aģentūrai ir zināms par iepriekšējiem līguma noteikumu pārkāpumiem.

IE20. Departaments izanalizē darījumu un secina, ka, lai gan līguma nosacījumi ir izpildāmi, šādi noteikumi būtībā neuzliek Departamentam atbildību par pārveduma izmantošanu noteiktajā veidā. Tā tas ir tāpēc, ka Aģentūra iepriekš nav uzstājusi uz savu pārvedumu nosacījumu ievērošanu un nav darījusi neko, kas liecinātu, ka tā kādreiz to darīs. Tādējādi šī vienošanās ietver izpildāmu pienākumu pēc formas, bet ne pēc būtības (skat. [AG25. punktu](#_bookmark202)), un vienošanās nebūs saistoša vienošanās. Tāpēc Departaments atzīst aktīva (saņemtā pārveduma rezultātā) un ieņēmumu pieaugumu.

*7. piemērs. Ieņēmumi, kas ir atkarīgi no apropriācijas piešķiršanas procesa pabeigšanas*

IE21. Gan valsts valdībai (turpmāk tekstā – Valsts valdība), gan vietējai pašvaldībai (turpmāk tekstā – Pašvaldība) finanšu gads beidzas 31. decembrī. 20X2. gada 15. martā Valsts valdība noslēdz divu gadu vienošanos ar Pašvaldību par 15 miljonu VV pārskaitīšanu (10 miljonus VV – 20X2. gadā un 5 miljonus VV – 20X3. gadā) Pašvaldībai, kam tie jāizlieto gaisa piesārņojuma samazināšanai saskaņā ar Valsts valdības politiku. Vienošanās ietver nosacījumu, ka tā ir atkarīga no apropriācijas piešķiršanas procesa pabeigšanas.

IE22. Parlaments 20X2. gada 31. martā pabeidz apropriācijas piešķiršanas procesu, paredzot 10 miljonus VV, un pārskaita šos resursus 20X2. gada 15. aprīlī. 20X2. gada martā 5 miljonu VV apropriācijas piešķiršana nav pabeigta, bet tiks izskatīta vēlāk kā daļa no 20X3. gada apropriācijas piešķiršanas procesa. Kad resursi ir pārskaitīti, Pašvaldībai ir jāizlieto šie resursi, lai samazinātu gaisa piesārņojumu, vai saskaņā ar tiesību aktiem tai ir jāveic atmaksa, kas ir izpildāms pienākums.

*A gadījums. Prasībai pabeigt apropriācijas piešķiršanas procesu ir satura būtība*

IE23. Gaisa piesārņojuma samazināšana ir vietējās pašvaldības pienākums, un nepastāv pilnvarojoši tiesību akti, saskaņā ar kuriem Valsts valdībai būtu jāfinansē šādas iniciatīvas. Vienošanās noteikumos ir skaidri norādīts, ka finansējums ir atkarīgs no apropriācijas piešķiršanas procesa pabeigšanas, kura rezultāts nav noteikts, un summa var tikt samazināta. Pašvaldība piemēro *IPSAS* 47 [AG14.](#_bookmark199)–[AG25. punktu](#_bookmark202), lai noteiktu, vai tās tiesības ir izpildāmas, ņemot vērā vienošanās nosacījumu, ka finansējums ir atkarīgs no apropriācijas piešķiršanas procesa pabeigšanas.

IE24. Pašvaldība ņem vērā satura būtību, nevis formu, lai noteiktu šā nosacījuma ietekmi. Pašvaldība secina, ka tā nevar pieprasīt, lai Valsts valdība tai pārskaitītu resursus, nedz arī piemērot sekas tad, ja tas netiktu darīts. Līdz ar to šim nosacījumam ir satura būtība, un Pašvaldībai nav izpildāmu tiesību uz resursiem, kamēr nav pabeigts katra gada summas apropriācijas piešķiršanas process. Izpildāmās tiesības uz resursiem aktīva definīcijai atbildīs 20X2. gada 31. martā, kad būs pabeigts apropriācijas piešķiršanas process, un tagad šī vienošanās atbilst saistošas vienošanās definīcijai. Tomēr Pašvaldība neatzīst aktīvu vai saistības savā pārskatā par finansiālo stāvokli 20X2. gada 31. martā, jo saistošā vienošanās ir pilnībā neizpildīta.

IE25. 20X2. gada 15. aprīlī Pašvaldība atzīst aktīvu 10 miljonu VV vērtībā un līdzvērtīgas saistības, kad tā ir saņēmusi šos resursus. Tā kā nav pabeigts 20X3. gada summas apropriācijas piešķiršanas process, tā neatzīst aktīvu 5 miljonu VV vērtībā. Pašvaldība apsver, vai paziņot par šiem 5 miljoniem VV kā par iespējamajiem aktīviem saskaņā ar [24. punktu](#_bookmark23) savu 20X2. gada vispārīgo finanšu pārskatu piezīmēs. Attiecībā uz atlikušajiem 5 miljoniem VV Pašvaldība novērtēs, kā atļaujas piešķiršanas process 20X3. gadā ietekmēs grāmatvedību.

*B gadījums. Prasībai pabeigt apropriācijas piešķiršanas procesu nav satura būtības*

IE26. Pilnvarojošie tiesību akti paredz, ka Valsts valdībai ir jāiegulda gaisa piesārņojuma samazināšanas pasākumos, un šī vienošanās ir Valsts valdības stingra apņemšanās izpildīt savus tiesību aktos noteiktos pienākumus, ieguldot īpašos pasākumos, kas izklāstīti vienošanās noteikumos un kas jāveic Pašvaldībai. Pašvaldība piemēro *IPSAS* 47 [AG14.](#_bookmark199)–[AG25. punktu](#_bookmark202), lai noteiktu, vai tās tiesības ir izpildāmas, ņemot vērā vienošanās nosacījumu, ka finansējums ir atkarīgs no apropriācijas piešķiršanas procesa pabeigšanas.

IE27. Pašvaldība ņem vērā satura būtību, nevis formu, lai noteiktu šā nosacījuma ietekmi. Pašvaldība secina, ka tai ir izpildāmas tiesības pirms apropriācijas piešķiršanas procesa pabeigšanas, jo tiesību akti par ieguldījumiem gaisa piesārņojuma samazināšanas pasākumos nodrošina izpildāmību ar līdzvērtīgiem līdzekļiem. Līdz ar to šim nosacījumam nav satura būtības. Tādējādi Pašvaldībai ir izpildāmas tiesības uz resursiem 20X2. gada 15. martā, kas atbilst aktīva definīcijai, un šī vienošanās atbilst saistošas vienošanās definīcijai. Tomēr Pašvaldība neatzīst aktīvu vai saistības savā pārskatā par finansiālo stāvokli 20X2. gada 15. martā, jo saistošā vienošanās ir pilnībā neizpildīta.

IE28. 20X2. gada 15. aprīlī Pašvaldība atzīst aktīvu 10 miljonu VV vērtībā un līdzvērtīgas saistības. Tā neatzīst aktīvu 5 miljonu VV vērtībā. Attiecībā uz atlikušajiem 5 miljoniem VV Pašvaldība novērtēs, kā atļaujas piešķiršanas process 20X3. gadā ietekmēs grāmatvedību.

**Ieņēmumi no darījumiem, kas tiek īstenoti, neslēdzot saistošās vienošanās**

*8. piemērs. Ienākumu nodokļa avansa ieņēmumi*

IE29. Valdība iekasē ienākumu nodokli no visiem iedzīvotājiem savā jurisdikcijā. Gan taksācijas periods, gan pārskata periods ir no 1. janvāra līdz 31. decembrim. Pašnodarbinātajiem nodokļu maksātājiem ir jāsamaksā savs provizoriski aprēķinātais ienākumu nodoklis par attiecīgo gadu līdz tā gada 24. decembrim, kas beidzas tieši pirms taksācijas gada sākuma. Nodokļu tiesību aktos ir noteikts, ka provizoriski aprēķinātais nodoklis ir par pēdējo veikto novērtējumu maksājamā summa, kam pieskaitīta viena desmitā daļa, ja vien nodokļu maksātājs līdz 24. decembrim nesniedz paskaidrojumu par kādu mazāku summu (sods tiek piemērots, ja nodokļu maksātāja novērtējums izrādās būtiski mazāks par galīgo maksājamo summu). Pēc taksācijas perioda beigām pašnodarbinātie nodokļu maksātāji iesniedz nodokļu deklarācijas un saņem atmaksājumu vai samaksā valdībai papildu nodokli.

IE30. Līdz 24. decembrim no pašnodarbinātajiem nodokļu maksātājiem saņemtie līdzekļi ir nākamā gada nodokļu avansa ieņēmumi, jo ar nodokli apliekamais notikums ir ienākumu gūšana taksācijas periodā, kas vēl nav sācies. Saskaņā ar *IPSAS* 47 [44. punktu](#_bookmark36) Valdība atzīst aktīvu (nauda bankā) vērtības pieaugumu un saistību (avansa ieņēmumi) vērtības pieaugumu.

**Ieņēmumi no darījumiem, kas tiek īstenoti, slēdzot saistošās vienošanās**

*Saistošās vienošanās modeļa piemērošanas kritēriji*

IE31. 9.–12. piemērā ir ilustrētas *IPSAS* 47 [56.](#_bookmark43)–[61. punktā](#_bookmark49) izklāstītās prasības par to, kā izlemt, vai izmantot saistošās vienošanās modeli. Turklāt šajos piemēros ir ilustrētas turpmāk minētās prasības:

a) mijiedarbība starp *IPSAS* 47 [146. punktu](#_bookmark133) un *IPSAS* 47 [109.](#_bookmark98) un [115. punktu](#_bookmark101) par mainīgās atlīdzības apmēra novērtēšanu (10.–11. piemērs) un

b) *IPSAS* 47 [AG180. punkts](#_bookmark302) par atlīdzību, kas tiek sniegta no intelektuālā īpašuma licenču pārdošanas vai izmantošanas apjoma atkarīgu procentmaksājumu veidā (12. piemērs).

*9. piemērs. Atlīdzības iekasējamība*

IE32. Vietējai pašvaldībai (turpmāk tekstā – Pašvaldība) ir īpašumu portfelis, kas tiek izīrēts kritērijiem atbilstošiem iedzīvotājiem (turpmāk tekstā – Iedzīvotāji) par cenām, kas ir zemākas nekā tirgus cenas. Pēc noteikta gadu skaita Iedzīvotājs var iegādāties dzīvokli īres mājokļu programmas ietvaros. Dzīvokļa cena tiks noteikta, pamatojoties uz tobrīd esošo tirgus vērtību, no kuras atskaitīta uzkrātā īres maksa, ko Iedzīvotājs būs samaksājis līdz attiecīgajam laikam. Šajā programmā Iedzīvotāji var nomaksāt cenu 20 gadu laikā, taču šie maksājumi var tikt pārtraukti, kad Iedzīvotājs būs sasniedzis pensijas saņemšanas vecumu, un turpmākie maksājumi būs atkarīgi no šā Iedzīvotāja ienākumu līmeņa attiecīgajā laikā. Noslēdzot saistošo vienošanos par dzīvokļa iegādi, Iedzīvotājam ir jāiemaksā neatmaksājams depozīts 5000 VV apmērā un jānoslēdz ar Pašvaldību ilgtermiņa finansēšanas līgums par atlikušo apsolītās atlīdzības summu.

IE33. Šīs izīrēšanas programmas ietvaros Pašvaldība noslēdza saistošu vienošanos ar Iedzīvotāju par dzīvokļa pārdošanu par tirgus cenu 400 000 VV. Līdz pirkšanas brīdim Iedzīvotājs bija Pašvaldībai kumulatīvi samaksājis nomas maksu 150 000 VV apmērā, tāpēc dzīvokļa pirkuma cena bija 250 000 VV. Noslēdzot saistošo vienošanos, Iedzīvotājs iemaksāja neatmaksājamo depozītu 5000 VV apmērā un noslēdza ar Pašvaldību ilgtermiņa finansēšanas līgumu par apsolītās atlīdzības atlikušajiem 245 000 VV. Tomēr tiek gaidīts, ka Iedzīvotājam būs jāsamaksā tikai 180 000 VV (ieskaitot 5000 VV depozītu), līdz viņš sāks saņemt vecuma pensiju, un tajā laikā viņa paredzamā ienākumu līmeņa dēļ maksājumi tiks pārtraukti. Iedzīvotājs ieguva kontroli pār dzīvokli, noslēdzot saistošo vienošanos un iemaksājot 5000 VV depozītu.

IE34. Izvērtējot, vai saistošā vienošanās atbilst *IPSAS* 47 [56. punktā](#_bookmark43) noteiktajiem kritērijiem, Pašvaldība secina, ka nav izpildīts *IPSAS* 47 [56. punkta e) apakšpunktā](#_bookmark44) noteiktais kritērijs attiecībā uz pilnu summu 250 000 VV, jo nav ticams, ka tā iekasēs atlīdzību, kas tai pienākas apmaiņā pret ēkas nodošanu. Šādi secinot, Pašvaldība norāda, ka, pamatojoties uz programmas noteikumiem, Iedzīvotājs var maksāt tikai līdz 180 000 VV.

IE35. Tā kā nav izpildīti visi *IPSAS* 47 [56. punktā](#_bookmark43) noteiktie kritēriji, Pašvaldība piemēro *IPSAS* 47 [58.](#_bookmark46) un [81.](#_bookmark71)–[86. punktu](#_bookmark74), lai izlemtu, kā uzskaitīt neatmaksājamo depozītu 5000 VV apmērā. Pašvaldība norāda, ka [58. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark47) aprakstītie notikumi ir notikuši, tas ir, Pašvaldība ir nodevusi Iedzīvotājam kontroli pār ēku, un ka Pašvaldībai nav pienākuma nodot nekādas papildu preces vai pakalpojumus par saņemto maksājumu 5000 VV un šis maksājums nav atmaksājams. Tātad saskaņā ar [58. punktu](#_bookmark46) Pašvaldība neatmaksājamo 5000 VV maksājumu atzīst par ieņēmumiem to saņemšanas brīdī.

*10. piemērs. Atlīdzība nav norādītā cena – netieša cenas koncesija*

IE36. Valdības farmācijas aģentūra (turpmāk tekstā – Aģentūra) nodrošina slimnīcai 1000 recepšu medikamentu vienības par 1 miljona VV lielu apsolīto atlīdzību. Zāļu cena tiek regulēta, tāpēc Aģentūrai nav rīcības brīvības attiecībā uz cenas noteikšanu. Aģentūra paredz, ka tā nevarēs piedzīt no slimnīcas pilnu apsolīto atlīdzības summu reģionā notikušās medicīniskās krīzes dēļ, kam tiek novirzīti slimnīcas resursi.

IE37. Vērtējot, vai ir izpildīts *IPSAS* 47 [56. punkta e) apakšpunktā](#_bookmark44) noteiktais kritērijs, Aģentūra ņem vērā arī *IPSAS* 47 [109. punktu](#_bookmark98) un [115. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark102). Pamatojoties uz faktu un apstākļu izvērtējumu, Aģentūra nolemj, ka tā plāno piešķirt cenas koncesiju un pieņemt no slimnīcas mazāku atlīdzību. Attiecīgi Aģentūra secina, ka darījuma atlīdzība nav 1 miljons VV un apsolītā atlīdzība ir mainīga. Aģentūra novērtē mainīgo atlīdzību un nosaka, ka tai būs tiesības uz 400 000 VV.

IE38. Aģentūra ņem vērā slimnīcas spēju un nodomu maksāt atlīdzību un secina, ka, lai gan reģions piedzīvo ekonomiskas grūtības, pastāv iespējamība, ka tā no slimnīcas iekasēs 400 000 VV. Līdz ar to Aģentūra secina, ka ir izpildīts *IPSAS* 47 [56. punkta e) apakšpunktā](#_bookmark44) noteiktais kritērijs, pamatojoties uz aplēsto mainīgas atlīdzības summu 400 000 VV. Turklāt, pamatojoties uz saistošās vienošanās nosacījumu un citu faktu un apstākļu izvērtējumu, Aģentūra secina, ka ir izpildīti arī pārējie *IPSAS* 47 [56. punktā](#_bookmark43) noteiktie kritēriji. Līdz ar to Aģentūra saskaņā ar *IPSAS* 47 [56.](#_bookmark43)–[147. punktu](#_bookmark134) uzskaita saistošo vienošanos ar slimnīcu, norādot 400 000 VV lielu darījuma atlīdzību.

*11. piemērs. Piespiedu ieņēmumu darījums. Netieša cenas koncesija*

IE39. Valsts slimnīca (turpmāk tekstā – Slimnīca) neatliekamās palīdzības nodaļā sniedz medicīniskos pakalpojumus neapdrošinātam pacientam. Saskaņā ar tiesību aktiem Slimnīcai ir jāsniedz medicīniskie pakalpojumi visiem neatliekamās palīdzības nodaļas pacientiem un pacientiem ir jāmaksā, un pacienta ierašanās neatliekamās palīdzības nodaļā ir saistošas vienošanās uzsākšana. Ņemot vērā pacienta stāvokli, viņam ierodoties Slimnīcā, Slimnīcai saskaņā ar normatīvajiem aktiem bija pienākums sniegt pakalpojumus nekavējoties, tātad pirms tā varēja noteikt, vai pacients ir apņēmies pildīt savu pienākumu samaksāt par viņam sniegtajiem medicīniskajiem pakalpojumiem. Līdz ar to saistošā vienošanās neatbilst visiem *IPSAS* 47 [56. punktā](#_bookmark43) minētajiem kritērijiem un saskaņā ar *IPSAS* 47 [58. punktu](#_bookmark46) Slimnīca turpinās savu secinājumu izvērtēt, pamatojoties uz precizētajiem faktiem un apstākļiem.

IE40. Pēc pakalpojumu sniegšanas Slimnīca iegūst papildu informāciju par pacientu, tostarp sniegto pakalpojumu apskatu, šo pakalpojumu standarta tarifus un informāciju par pacienta spēju un nodomu maksāt Slimnīcai par viņam sniegtajiem pakalpojumiem. Pārskatīšanas laikā Slimnīca ņem vērā, ka tās standarta likme par neatliekamās palīdzības nodaļā sniegtajiem pakalpojumiem ir 10 000 VV. Slimnīca arī izskata pacienta informāciju un saskaņā ar savu politiku klasificē pacientu pircēju kategorijā, pamatojoties uz Slimnīcas novērtējumu par pacienta spēju un nodomu maksāt.

IE41. Slimnīca ņem vērā *IPSAS* 47 [109. punktu](#_bookmark98) un [115. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark102). Lai gan pakalpojumu standarta likme ir 10 000 VV (kas var būt pacientam izrakstītā rēķina summa), Slimnīca apmaiņā pret pakalpojumiem plāno pieņemt mazāku atlīdzības summu. Attiecīgi Slimnīca secina, ka darījuma atlīdzība nav 10 000 VV, tāpēc solītā atlīdzība ir mainīga. Slimnīca izskata savu naudas iekasēšanas vēsturi no šīs pircēju kategorijas un citu būtisku informāciju par pacientu. Aģentūra novērtē mainīgo atlīdzību un nosaka, ka tā plāno iekasēt 1000 VV.

IE42. Saskaņā ar *IPSAS* 47 [56. punkta e) apakšpunktu](#_bookmark44) Slimnīca izvērtē pacienta spēju un nodomu maksāt (t. i., pacienta kredītrisku). Pamatojoties uz iekasēšanas vēsturi no šīs pircēju kategorijas pacientiem, Slimnīca secina, ka tā, visticamāk, iekasēs 1000 VV (aplēstā mainīgā atlīdzība). Turklāt, pamatojoties uz saistošās vienošanās noteikumiem un citu faktu un apstākļu novērtējumu, Slimnīca secina, ka ir izpildīti arī pārējie *IPSAS* 47 [56. punktā](#_bookmark43) noteiktie kritēriji. Līdz ar to Slimnīca uzskaita saistošo vienošanos ar pacientu, norādot darījuma atlīdzību 1000 VV apmērā, saskaņā ar *IPSAS* 47 prasībām.

*12. piemērs. Saistošās vienošanās modeļa piemērošanas kritēriju atkārtota izvērtēšana*

IE43. Dabas resursu departaments (turpmāk tekstā – Departaments) izsniedz derīgo izrakteņu ieguves atļauju kādam privātā sektora kalnrūpniecības uzņēmumam (turpmāk tekstā – Uzņēmums) apmaiņā pret procentmaksājumiem, balstoties uz iegūto derīgo izrakteņu daudzumu. Šīs saistošās vienošanās noslēgšanas laikā tā atbilst visiem *IPSAS* 47 [56. punktā](#_bookmark43) noteiktajiem kritērijiem, un Departaments šo saistošo vienošanos ar Uzņēmumu uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 47 [56.](#_bookmark43)–[147. punktu](#_bookmark134). Saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG180. punktu](#_bookmark302) Departaments ieņēmumus atzīst tad, kad Uzņēmums pēc tam izmanto ieguves atļauju (t. i., notiek derīgo izrakteņu ieguve).

IE44. Saistošās vienošanās pirmajā gadā Uzņēmums sniedz ceturkšņa pārskatus par ieguvi un veic maksājumus noteiktajā termiņā.

IE45. Saistošās vienošanās otrajā gadā Uzņēmums turpina iegūt derīgos izrakteņus no īpašuma, taču tā finansiālais stāvoklis pasliktinās. Uzņēmuma pašreizējā pieeja kredītam un kasē pieejamā nauda ir ierobežota. Departaments turpina atzīt ieņēmumus, pamatojoties uz Uzņēmuma ieguvi otrā gada laikā. Uzņēmums samaksā pirmā ceturkšņa procentmaksājumus, bet nesamaksā pilnus procentmaksājumiem par atļaujas izmantošanu 2.–4. ceturksnī. Departaments jebkuru esošas prasības vērtības samazinājumu uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 41 “Finanšu instrumenti”.

IE46. Saistošās vienošanās trešajā gadā Uzņēmums turpina izmantot Departamenta izsniegto atļauju. Tomēr Departaments uzzina, ka Uzņēmums ir zaudējis piekļuvi kredītiem un savus lielākos klientus, līdz ar to ir būtiski pasliktinājusies Uzņēmuma maksātspēja. Līdz ar to Departaments secina, ka ir maz ticams, ka Uzņēmums turpmāk varēs veikt procentmaksājumus par kalnrūpniecības atļaujas turpmāko izmantošanu. Šo būtisko faktu un apstākļu izmaiņu rezultātā un saskaņā ar *IPSAS* 47 [57. punktu](#_bookmark45) Departaments atkārtoti novērtē *IPSAS* 47 [56. punktā](#_bookmark43) noteiktos kritērijus un nolemj, ka tie nav izpildīti, jo vairs nav ticams, ka Departaments iekasēs tam pienākošos atlīdzību. Attiecīgi Departaments neatzīst nekādus turpmākus ieņēmumus, kas saistīti ar Uzņēmumam piešķirtās atļaujas turpmāko izmantošanu. Departaments jebkuru esošas prasības vērtības samazinājumu uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 41.

*Grozījumi*

IE47. 13.–15. piemērā ir ilustrētas *IPSAS* 47 [63.](#_bookmark50)–[66. punktā](#_bookmark52) izklāstītās prasības par saistošās vienošanās grozījumiem. Turklāt šajos piemēros ir ilustrētas turpmāk minētās prasības:

a) *IPSAS* 47 [68.](#_bookmark55)–[77. punkta](#_bookmark67) prasības attiecībā uz saistību izpildes pienākumu identificēšanu (15. piemērs);

b) *IPSAS* 47 [119.](#_bookmark106)–[121. punkta](#_bookmark108) prasības attiecībā uz ierobežojošām mainīgās atlīdzības aplēsēm (14. un 15. piemērs) un

c) *IPSAS* 47 [144.](#_bookmark132)–[147. punkta](#_bookmark134) prasības attiecībā uz izmaiņām darījuma atlīdzībā (14. piemērs).

*13. piemērs. Grozījumi saistošas vienošanās instrumentā par precēm*

IE48. Starpvaldību organizācija (turpmāk tekstā – Organizācija) sola nodrošināt 1,2 miljonus mācību grāmatu valsts valdībai (turpmāk tekstā – Valdība) par 12 miljoniem VV (10 VV par vienu mācību grāmatu). Mācību grāmatas sešu mēnešu laikā tiek nodotas Valdībai. 12 miljonus VV nodrošina Organizācijas līdzekļu devēji. Organizācija noteiktā brīdī nodod kontroli pār katru mācību grāmatu. Pēc tam, kad Organizācija ir nodevusi Valdībai kontroli pār 600 000 mācību grāmatu, saistošā vienošanās tiek grozīta, nosakot prasību piegādāt Valdībai vēl 300 000 mācību grāmatu (kopā 1,5 miljonus identisku mācību grāmatu). Sākotnējās saistošās vienošanās noteikumi neietvēra šīs papildu 300 000 mācību grāmatas.

*A gadījums. Papildu produkti par cenu, kas atspoguļo atsevišķo vērtību*

IE49. Saistošās vienošanās grozīšanas laikā šo saistošās vienošanās grozījumu cena saistībā ar papildu 300 000 mācību grāmatām ir papildu 2,85 miljoni VV jeb 9,5 VV par vienu mācību grāmatu. Papildu mācību grāmatu cena atspoguļo mācību grāmatu atsevišķo vērtību saistošās vienošanās grozīšanas laikā, un papildu mācību grāmatas ir atšķirīgas (saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punktu](#_bookmark60)) no sākotnējās vienošanās noteikumos paredzētajām mācību grāmatām.

IE50. Saskaņā ar *IPSAS* 47 [65. punktu](#_bookmark51) šie saistošās vienošanās grozījumi, kas attiecas uz papildu 300 000 mācību grāmatu, faktiski ir jauna un atsevišķa saistoša vienošanās par nākotnes mācību grāmatām, kas neietekmē esošās saistošās vienošanās uzskaiti. Organizācija atzīst ieņēmumus 10 VV apmērā par vienu mācību grāmatu, kas gūti, saskaņā ar sākotnējo saistošo vienošanos kopumā nodrošinot 1,2 miljonus mācību grāmatu, un ienākumus 9,5 VV apmērā par vienu mācību grāmatu, saskaņā ar jauno saistošo vienošanos kopumā nodrošinot 300 000 mācību grāmatu.

*B gadījums. Papildu produkti par cenu, kas neatspoguļo atsevišķo vērtību*

IE51. Ar papildu 300 000 mācību grāmatu iegādi saistītajā sarunu procesā cena, par kuru puses sākotnēji vienojas, ir 8,0 VV par vienu mācību grāmatu. Tomēr pirmajās 600 000 Organizācijas nodrošinātajās mācību grāmatās Valdība un līdzekļu devēji atklāj nebūtiskas drukas kļūdas. Organizācija apsola daļēju kredītu 1,5 VV apmērā par vienu mācību grāmatu kā kompensāciju līdzekļu devējiem par šo mācību grāmatu zemo kvalitāti. Departaments un līdzekļu devēji vienojas šo 900 000 VV lielo kredītu (1,5 VV kredīts × 600 000 mācību grāmatu) iekļaut summā, kas Organizācijai būs nepieciešama papildu 300 000 mācību grāmatu nodrošināšanai. Līdz ar to saistošās vienošanās grozījumos nosaka, ka papildu 300 000 mācību grāmatu cena ir 1,5 miljoni VV jeb 5,0 VV par vienu produktu. Šī cena ietver saskaņoto cenu par papildu 300 000 mācību grāmatu, kas ir 2,4 miljoni VV jeb 8,0 VV par vienu mācību grāmatu, no kuras atskaitīts 900 000 VV kredīts.

IE52. Grozījumu veikšanas brīdī Organizācija atzīst 900 000 VV kā darījuma atlīdzības samazinājumu un līdz ar to arī ieņēmumu samazinājumu par sākotnēji nodotajām 600 000 mācību grāmatām. Uzskaitot papildu 300 000 mācību grāmatu pārdošanu, Organizācija nosaka, ka saskaņotā cena 8,0 VV par produktu neatspoguļo papildu mācību grāmatu atsevišķo vērtību. Līdz ar to šie saistošās vienošanās grozījumi neatbilst *IPSAS* 47 [65. punkta](#_bookmark51) nosacījumiem un nav uzskaitāmi kā atsevišķa saistoša vienošanās. Tā kā pārējās piegādājamās mācību grāmatas atšķiras no jau nodotajām mācību grāmatām, Organizācija piemēro *IPSAS* 47 [66. panta a) apakšpunktā](#_bookmark53) noteiktās prasības un šos grozījumus uzskaita kā sākotnējās saistošās vienošanās izbeigšanu un jaunas saistošās vienošanās izveidi.

IE53. Līdz ar to summa, kas atzīta par ieņēmumiem no katras atlikušās mācību grāmatas, ir sapludinātā cena 9,33 VV {[(10 VV × 600 000 mācību grāmatu, kas vēl nav nodotas saskaņā ar sākotnējo saistošo vienošanos) + (8,0 VV × 300 000 mācību grāmatu, kas jānodod saskaņā ar saistošās vienošanās grozījumiem)] ÷ 900 000 atlikušo mācību grāmatu}.

*14. piemērs. Izmaiņas darījuma atlīdzībā pēc saistošās vienošanās grozīšanas*

IE54. 20X0. gada 1. jūlijā Aizsardzības departaments (turpmāk tekstā – Departaments) apsola nodot ārvalstu valdībai (turpmāk tekstā – Ārvalstu valdība) divus atšķirīgus lietotus militāros produktus – vieglo bruņumašīnu un rezerves detaļas. Vieglo bruņumašīnu nodod Ārvalstu valdībai, uzsākot saistošo vienošanos, bet rezerves detaļas tiek nodotas 20X1. gada 31. martā. Ārvalstu valdības apsolītā atlīdzība ietver nemainīgu atlīdzību 1,0 miljona VV apmērā un mainīgu atlīdzību, kas saskaņā ar aplēsēm ir 200 000 VV. Departaments iekļauj darījuma atlīdzībā savu aplēsto mainīgo atlīdzību, jo tas secina, ka ir ļoti iespējams, ka ievērojams atzīto uzkrāto ieņēmumu reverss nenotiks, kad nenoteiktība tiks novērsta.

IE55. Darījuma atlīdzība 1,2 miljonu VV apmērā ir vienādās daļās attiecināta uz saistību izpildes pienākumu, kas paredz nodot vieglo bruņumašīnu, un saistību izpildes pienākumu, kas paredz nodot rezerves detaļas. Tā tas ir tāpēc, ka abiem šiem produktiem ir vienādas atsevišķās vērtības un mainīgā atlīdzība neatbilst [142. punktā](#_bookmark130) noteiktajiem kritērijiem, saskaņā ar kuriem mainīgā atlīdzība jāattiecina uz vienu, bet ne abiem saistību izpildes pienākumiem.

IE56. Kad, uzsākot saistošo vienošanos, vieglā bruņumašīna tiek nodota Ārvalstu valdībai, Departaments atzīst ieņēmumus 600 000 VV apmērā.

IE57. 20X0. gada 30. novembrī saistošās vienošanās darbības joma tiek mainīta, iekļaujot tajā solījumu 20X1. gada 30. jūnijā Ārvalstu valdībai nodot munīciju (papildus nepiegādātajām rezerves detaļām), un saistošās vienošanās cena tiek palielināta par 300 000 VV (nemainīga atlīdzība), kas neatspoguļo munīcijas atsevišķo vērtību. Atsevišķā munīcijas vērtība ir tāda pati kā vieglās bruņumašīnas un rezerves detaļu atsevišķās vērtības.

IE58. Departaments šos grozījumus uzskaita tā, it kā tā būtu esošās saistošās vienošanās izbeigšana un jaunas saistošās vienošanās izveidošana. Tā tas ir tāpēc, ka atlikušās rezerves detaļas un munīcija atšķiras no vieglās bruņumašīnas, kas pirms grozījumu izdarīšanas tika nodota Ārvalstu valdībai, un apsolītā atlīdzība par munīciju neatspoguļo tās atsevišķo vērtību. Tātad saskaņā ar *IPSAS* 47 [66. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark53) uz atlikušajiem saistību izpildes pienākumiem attiecināmā atlīdzība ietver atlīdzību, kura attiecināta uz saistību izpildes pienākumu, kas paredz nodot rezerves detaļas (kas tiek novērtēta atbilstoši attiecinātās darījuma atlīdzības summai jeb 600 000 VV), un grozījumos apsolīto atlīdzību (nemainīga atlīdzība 300 000 VV apmērā). Darījuma atlīdzība saskaņā ar grozīto saistošo vienošanos ir 900 000 VV, un šo summu vienādās daļās attiecina uz saistību izpildes pienākumu rezerves detaļām un saistību izpildes pienākumu munīcijai (t. i., uz katru no šiem saistību izpildes pienākumiem attiecina 450 000 VV).

IE59. Pēc grozījumu izdarīšanas, bet pirms rezerves detaļu un munīcijas piegādes Departaments savu aplēsto mainīgās atlīdzības summu, uz kuru tas paredz iegūt tiesības, koriģē uz 240 000 VV (salīdzinājumā ar iepriekš aplēstajiem 200 000 VV). Departaments secina, ka aplēstās mainīgās atlīdzības summas izmaiņas var iekļaut darījuma atlīdzībā, jo ir ļoti iespējams, ka, novēršot nenoteiktību, nenotiks ievērojams atzīto uzkrāto ieņēmumu reverss. Pat ja grozījumi ir uzskaitīti tā, it kā tā būtu esošās saistošās vienošanās izbeigšana un jaunas saistošās vienošanās izveidošana saskaņā ar *IPSAS* 47 [66. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark53), darījuma atlīdzības palielinājums par 40 000 VV ir saistīts ar mainīgu atlīdzību, kas apsolīta pirms grozījumu izdarīšanas. Tāpēc saskaņā ar *IPSAS* 47 [147. punktu](#_bookmark134) darījuma atlīdzības izmaiņas attiecina uz saistību izpildes pienākumu, kas paredz nodot vieglo bruņumašīnu, un saistību izpildes pienākumu, kas paredz nodot rezerves detaļas, uz tāda paša pamata kā saistošās vienošanās uzsākšanas brīdī. Līdz ar to Departaments atzīst ar vieglo bruņumašīnu saistītos ieņēmumus 20 000 VV apmērā posmā, kurā notiek izmaiņas darījuma atlīdzībā. Tā kā līdz saistošās vienošanās grozīšanai rezerves detaļas nebija nodotas Ārvalstu valdībai, izmaiņas uz rezerves detaļām attiecināmajā darījuma atlīdzībā attiecina uz atlikušajiem saistību izpildes pienākumiem saistošās vienošanās grozīšanas laikā. Tas atbilst *IPSAS* 47 [66. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark53) noteiktajam grāmatvedības principam, kas būtu jāievēro, ja šī mainīgās atlīdzības summa būtu aplēsta un iekļauta darījuma atlīdzībā saistošās vienošanās grozīšanas laikā.

IE60. Pēc tam Departaments attiecina arī 20 000 VV kā darījuma atlīdzības palielinājumu saistošās vienošanās grozījumu rezultātā, kuru līdzvērtīgās daļās attiecina gan uz saistību izpildes pienākumu, kas paredz nodot rezerves detaļas, gan uz saistību izpildes pienākumu, kas paredz nodot munīciju. Tā tas ir tāpēc, ka šiem produktiem ir vienādas atsevišķās vērtības un mainīgā atlīdzība neatbilst [142. punktā](#_bookmark130) noteiktajiem kritērijiem, saskaņā ar kuriem mainīgā atlīdzība jāattiecina uz vienu, bet ne abiem saistību izpildes pienākumiem. Līdz ar to darījuma atlīdzības summa, kas attiecināta uz saistību izpildes pienākumiem par rezerves detaļām un munīciju, palielinās par 10 000–460 000 VV katram no tiem.

IE61. 20X1. gada 31. martā rezerves detaļas tiek nodotas Ārvalstu valdībai, un Departaments atzīst ieņēmumus 460 000 VV apmērā. 20X1. gada 30. jūnijā munīcija tiek nodota Ārvalstu valdībai, un Departaments atzīst ieņēmumus 460 000 VV apmērā.

*15. piemērs. Izmaiņas, kuru rezultātā tiek veikta uzkrāto ieņēmumu korekcija*

IE62. Valsts pasūtījumu departaments (turpmāk tekstā – V departaments) noslēdz saistošu vienošanos par dzīvojamās ēkas būvniecību Mājokļu departamentam (turpmāk tekstā – M departaments) uz M departamentam piederošas zemes par apsolītu atlīdzību 10 miljonu VV apmērā un piemaksu 2 miljonu VV, ja ēka tiks pabeigta 24 mēnešu laikā. V departaments apsolīto preču un pakalpojumu kopumu uzskaita kā vienu laika gaitā ievērojamu saistību izpildes pienākumu saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG72. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark232), jo būvniecības laikā M departaments kontrolē ēku. Slēdzot saistošo vienošanos, V departaments paredz turpmāk minēto:

|  |  |
| --- | --- |
|  | **VV** |
| Darījuma atlīdzība | 10 000 000 |
| Paredzamās izmaksas | 9 000 000 |
| Paredzamais pārpalikums (10 %) | 1 000 000 |

IE63. Slēdzot saistošo vienošanos, V departaments darījuma atlīdzībā neiekļauj 2 miljonu VV piemaksu, jo tas nevar secināt, ka ir ļoti iespējams, ka nenotiks ievērojams atzīto uzkrāto ieņēmumu summas reverss. Ēkas pabeigšana ir ļoti lielā mērā atkarīga no faktoriem, kurus V departaments nevar ietekmēt, tostarp no laikapstākļiem un reglamentējošo iestāžu atļaujām. Turklāt V departamentam ir ierobežota pieredze ar līdzīga veida saistošu vienošanos instrumentiem.

IE64. V departaments nolemj, ka ieguldījumu novērtējums, pamatojoties uz radītajām izmaksām, ir pienācīgs kritērijs izpildes pakāpes novērtējumam ceļā uz pilnīgu saistību izpildes pienākumu ievērošanu. Līdz pirmā gada beigām V departaments ir izpildījis 60 % no saistību izpildes pienākuma, pamatojoties uz līdz šim radītajām izmaksām (5,4 miljoni VV) attiecībā pret kopējām paredzamajām izmaksām (9 miljoni VV). V departaments atkārtoti novērtē mainīgo atlīdzību un secina, ka summa joprojām ir ierobežota saskaņā ar *IPSAS* 47 [119.](#_bookmark106)–[121. punktu](#_bookmark108). Rezultātā uzkrātie ieņēmumi un izmaksas, kas atzītas par pirmo gadu, ir šādas:

|  |  |
| --- | --- |
|  | **VV** |
| Ieņēmumi | 6 000 000 |
| Izmaksas | 5,400 000 |
| Pārpalikums | 600 000 |

IE65. Otrā gada pirmajā ceturksnī saistošās vienošanās puses vienojas grozīt saistošo vienošanos, mainot ēkas stāvu plānu. Rezultātā nemainīgā atlīdzība un paredzamās izmaksas palielinās attiecīgi par 1,5 miljoniem VV un 1,2 miljoniem VV. Kopējā iespējamā atlīdzība pēc grozījumiem ir 13,5 miljoni VV (nemainīgā atlīdzība 11,5 miljonu VV apmērā + piemaksa par pabeigšanu 2 miljonu VV apmērā). Turklāt pieļaujamais laiks 2 miljonu VV piemaksas iegūšanai tiek pagarināts par 6 mēnešiem un ir 30 mēneši no sākotnējās saistošās vienošanās noslēgšanas dienas. Grozījumu izdarīšanas dienā, pamatojoties uz savu pieredzi un atlikušajiem veicamajiem darbiem, kas galvenokārt ir ēkas iekšdarbi un nav pakļauti laikapstākļiem, V departaments secina, ka ir ļoti iespējams, ka, iekļaujot piemaksu darījuma atlīdzībā, nenotiks to uzkrāto ieņēmumu summas ievērojams reverss, kas atzīti saskaņā ar *IPSAS* 47 [119. punktu](#_bookmark106), un iekļauj šos 2 miljonus VV darījuma atlīdzībā. Izvērtējot saistošās vienošanās grozījumus, V departaments novērtē *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark62) un secina (pamatojoties uz *IPSAS* 47 [76. punktā](#_bookmark64) minētajiem faktoriem), ka pārējās preces un pakalpojumi, kas jānodrošina, izmantojot grozīto saistošo vienošanos, neatšķiras no precēm un pakalpojumiem, kuru pārvedums veikts saistošās vienošanās grozīšanas dienā vai pirms tās, tas ir, saistošā vienošanās joprojām paredz vienu saistību izpildes pienākumu.

IE66. Rezultātā V departaments uzskaita saistošās vienošanās grozījumus tā, it kā tie būtu sākotnējās saistošās vienošanās daļa (saskaņā ar *IPSAS* 47 [66. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark54)). V departaments precizē izpildes pakāpes novērtēšanas kritērijus un aplēš, ka tas ir ievērojis 52,9 % no saistību izpildes pienākuma (radušās faktiskās izmaksas 5,4 miljonu VV apmērā ÷ kopējās paredzamās izmaksas 10,2 miljoni VV). V departaments savā pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem atzīst papildu ieņēmumus 1,14 miljonu VV apmērā [(52,9 % pabeigti × grozītā darījuma atlīdzība 13,5 miljonu VV apmērā) – līdz šim atzītie ieņēmumi 6 miljonu VV apmērā] grozījumu izdarīšanas dienā kā uzkrāto izlīdzināšanas korekciju.

*Saistošas vienošanās noteikumos paredzēto saistību izpildes pienākumu identificēšana*

IE67. 16.–19. piemērā ir ilustrētas *IPSAS* 47 [68.](#_bookmark55)–[77. punktā](#_bookmark67) izklāstītās prasības par saistību izpildes pienākumu identificēšanu.

*16. piemērs. Preču vai pakalpojumu atšķirīguma noteikšana*

*A gadījums. Noteiktas preces vai pakalpojumi*

IE68. Valsts koplietojamo IT pakalpojumu aģentūra (turpmāk tekstā – Aģentūra) noslēdz saistošu vienošanos ar pavalsts valdību (turpmāk tekstā – Pavalsts valdība) par programmatūras licences nodošanu, uzstādīšanas pakalpojumu sniegšanu un konkrēti neprecizētu programmatūras atjauninājumu un tehniskā atbalsta (tiešsaistē un pa tālruni) nodrošināšanu divus gadus ilgā laika posmā. Aģentūra atsevišķi nodrošina licenci, uzstādīšanas pakalpojumus un tehnisko atbalstu. Uzstādīšanas pakalpojumi ietver tīmekļa ekrāna maiņu katram lietotāja veidam (piemēram, tirgdarbībā, krājumu pārvaldībā un informācijas tehnoloģijā). Uzstādīšanas pakalpojumu parasti nodrošina citas institūcijas, un tā laikā programmatūra netiek būtiski izmainīta. Programmatūra ir darbspējīga arī bez atjauninājumiem un tehniskā atbalsta.

IE69. Aģentūra novērtē Pavalsts valdībai apsolītās preces un pakalpojumus, lai noteiktu, kuras preces un pakalpojumi ir atšķirīgi saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punktu](#_bookmark60). Aģentūra ievēro, ka programmatūra tiek piegādāta pirms citām precēm un pakalpojumiem un ir darbspējīga arī bez atjauninājumiem un tehniskā atbalsta. Pavalsts valdība var radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu, tam izmantojot atjauninājumus kopā ar programmatūras licenci, kas nodota saistošās vienošanās darbības sākumā. Tādējādi Aģentūra secina, ka Pavalsts valdība var gūt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu vai nu no katras preces un pakalpojuma atsevišķi, vai to izmantojot kopā ar citām viegli pieejamām precēm un pakalpojumiem un ir izpildīts *IPSAS* 47 [73. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark61) noteiktais kritērijs.

IE70. Aģentūra ņem vērā arī *IPSAS* 47 [76. punktā](#_bookmark64) minēto principu un faktorus un nosaka, ka solījums nodot katru preci un pakalpojumu Pavalsts valdībai ir atsevišķi identificējams no katra cita solījuma (tādējādi ir izpildīts *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktā](#_bookmark62) noteiktais kritērijs). To nosakot, Aģentūra uzskata, ka, lai gan tā iekļauj programmatūru Pavalsts valdības sistēmā, uzstādīšanas pakalpojumi būtiski neietekmē Pavalsts valdības spēju izmantot programmatūras licenci un radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu, jo uzstādīšanas pakalpojumi ir periodiski un saņemami arī no citiem pakalpojumu sniedzējiem. Programmatūras atjauninājumi būtiski neietekmē Pavalsts valdības spēju izmantot programmatūras licenci un šīs licences darbības laikā no tās gūt labumu vai saņemt pakalpojuma potenciālu. Turklāt Aģentūra norāda, ka neviena no apsolītajām precēm vai pakalpojumiem būtiski nepārveido vai nepielāgo citu apsolīto preci vai pakalpojumu, kā arī Aģentūra nesniedz nozīmīgu pakalpojumu, kas saistīts ar programmatūras un pakalpojumu iekļaušanu apvienotā produktā. Visbeidzot Aģentūra secina, ka programmatūra un pakalpojumi būtiski neietekmē viens otru un līdz ar to nav ļoti savstarpēji atkarīgi viens no otra vai ļoti saistīti, jo Aģentūra spētu izpildīt solījumu nodot sākotnējo programmatūras licenci neatkarīgi no solījuma pēc tam nodrošināt uzstādīšanas pakalpojumu, programmatūras atjauninājumus vai tehnisko atbalstu.

IE71. Pamatojoties uz šo novērtējumu, Aģentūra saistošās vienošanās noteikumos identificē četrus saistību izpildes pienākumus, kas paredz veikt turpmāk minēto preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei:

a) programmatūras licence;

b) uzstādīšanas pakalpojums;

c) programmatūras atjauninājumi un

d) tehniskais atbalsts.

IE72. Aģentūra piemēro *IPSAS* 47 [87.](#_bookmark75)–[97. punktu](#_bookmark89), lai noteiktu, vai katrs no saistību izpildes pienākumiem, kas attiecas uz uzstādīšanas pakalpojumu, programmatūras atjauninājumiem un tehnisko atbalstu, tiek ievērots kādā noteiktā brīdī vai laika gaitā. Aģentūra arī saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG173. punktu](#_bookmark298) novērtē sava solījuma nodot programmatūras licenci būtību.

*B gadījums. Nozīmīga pielāgošana*

IE73. Apsolītās preces un pakalpojumi ir tādi paši kā A gadījumā, izņemot to, ka saistošās vienošanās noteikumi paredz, ka uzstādīšanas pakalpojuma ietvaros programmatūra ir būtiski jāpielāgo, lai pievienotu nozīmīgu jaunu funkcionalitāti un programmatūra tādējādi varētu mijiedarboties ar citu pielāgotu programmatūras lietotni, ko izmanto Pavalsts valdība. Pielāgoto uzstādīšanas pakalpojumu var nodrošināt citas institūcijas.

IE74. Aģentūra novērtē Pavalsts valdībai apsolītās preces un pakalpojumus, lai noteiktu, kuras preces un pakalpojumi ir atšķirīgi saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punktu](#_bookmark60). Vispirms Aģentūra novērtē, vai ir izpildīts [73. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark61) noteiktais kritērijs. Tādu pašu iemeslu dēļ kā A gadījumā Aģentūra nolemj, ka programmatūras licence, uzstādīšana, programmatūras atjauninājumi un tehniskais atbalsts atbilst šim kritērijam. Turpmāk Aģentūra novērtē, vai ir izpildīts [73. punkta b) apakšpunktā](#_bookmark62) noteiktais kritērijs, izvērtējot atbilstību *IPSAS* 47 [76. punktā](#_bookmark64) izklāstītajam principam un faktoriem. Aģentūra norāda, ka saistošās vienošanās noteikumos ir ietverts solījums sniegt nozīmīgu pakalpojumu, kas ietver licencētās programmatūras iekļaušanu esošajā programmatūras sistēmā, nodrošinot saistošās vienošanās noteikumos norādīto pielāgoto uzstādīšanas pakalpojumu. Citiem vārdiem sakot, Aģentūra licenci un pielāgoto uzstādīšanas pakalpojumu izmanto apvienotā produkta (t. i., funkcionālu un iekļautu programmatūras sistēmu) ražošanai, kas norādīts saistošās vienošanās noteikumos (skat. *IPSAS* 47 [76. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark65)). Pakalpojuma rezultātā programmatūra tiek būtiski mainīta un pielāgota (skat. *IPSAS* 47 [76. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark66)). Līdz ar to Aģentūra konstatē, ka solījums nodot licenci nav atsevišķi identificējams no pielāgotā uzstādīšanas pakalpojuma un tāpēc nav izpildīts *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktā](#_bookmark62) noteiktais kritērijs. Tādējādi programmatūras licence un pielāgotais uzstādīšanas pakalpojums nav atšķirīgi.

IE75. Pamatojoties uz to pašu analīzi, kas izmantota A gadījumā, Aģentūra secina, ka programmatūras atjauninājumi un tehniskais atbalsts atšķiras no citiem saistošās vienošanās noteikumos ietvertajiem solījumiem.

IE76. Pamatojoties uz šo novērtējumu, Aģentūra saistošās vienošanās noteikumos identificē trīs saistību izpildes pienākumus, kas paredz veikt turpmāk minēto preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei:

a) programmatūras pielāgošana (kas ietver programmatūras licenci un pielāgotu uzstādīšanas pakalpojumu);

b) programmatūras atjauninājumi un

c) tehniskais atbalsts.

IE77. Aģentūra piemēro *IPSAS* 47 [87.](#_bookmark75)–[97. punktu](#_bookmark89), lai noteiktu, vai katrs no saistību izpildes pienākumiem tiek ievērots kādā noteiktā brīdī vai laika gaitā.

*C gadījums. Solījumi ir atsevišķi identificējami (uzstādīšana)*

IE78. Koplietojamo IT pakalpojumu aģentūra (turpmāk tekstā – Aģentūra) noslēdz saistošu vienošanos ar pavalsts valdības iestādi (turpmāk tekstā – Pavalsts valdība) par iekārtas nodrošināšanu un uzstādīšanas pakalpojumu sniegšanu. Iekārta darbojas bez pielāgošanas vai izmainīšanas. Nepieciešamā uzstādīšana nav sarežģīta, un to var veikt vairāki alternatīvi pakalpojumu sniedzēji.

IE79. Aģentūra saistošās vienošanās noteikumos norāda apsolīto preci un pakalpojumu: a) iekārtu un b) uzstādīšanu. Aģentūra novērtē *IPSAS* 47 [73. punktā](#_bookmark60) izklāstītos kritērijus, lai noteiktu, vai apsolītā prece vai pakalpojums ir atšķirīgs. Aģentūra nosaka, ka gan iekārta, gan uzstādīšana atbilst *IPSAS* 47 [73. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark61) izklāstītajam kritērijam. Pavalsts valdība var radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu, izmantojot vai tālāk pārdodot iekārtu vai nu vienu pašu, vai kopā ar citiem viegli pieejamiem resursiem (piemēram, uzstādīšanas pakalpojumiem, ko var nodrošināt alternatīvi pakalpojumu sniedzēji). Pavalsts valdība var arī gūt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu no uzstādīšanas pakalpojumiem, tos izmantojot kopā ar citiem resursiem (t. i., iekārtu), ko Pavalsts valdība jau būs ieguvusi no Aģentūras.

IE80. Turpmāk Aģentūra nosaka, ka tās solījums veikt iekārtu pārvedumu un solījums nodrošināt uzstādīšanas pakalpojumu ir identificējams katrs atsevišķi (saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark62)). Nosakot, ka šīs saistošās vienošanās noteikumos norādītā iekārta un uzstādīšanas pakalpojumi nav iekļauti kādā apvienotā vienumā, Aģentūra ņem vērā *IPSAS* 47 [76. punktā](#_bookmark64) minēto principu un faktorus. Šajā gadījumā katrs no *IPSAS* 47 [76. punktā](#_bookmark64) minētajiem faktoriem ir svarīgs, bet ne atsevišķi noteicošs, lai secinātu par to, ka iekārta un uzstādīšanas pakalpojumi ir atsevišķi identificējami turpmāk minētajā veidā:

a) Aģentūra nesniedz nozīmīgu iekļaušanas pakalpojumu. Tas ir, Aģentūra ir apsolījusi piegādāt iekārtu un pēc tam to uzstādīt; Aģentūra savu solījumu nodot iekārtu varētu izpildīt atsevišķi no solījuma to pēc tam uzstādīt. Aģentūra nav solījusi apvienot iekārtu un uzstādīšanas pakalpojumus tā, lai tie kļūtu par apvienotu produktu;

b) Aģentūrai sniedzot uzstādīšanas pakalpojumus, iekārta netiks ne būtiski pielāgota, ne būtiski pārveidota;

c) lai gan Pavalsts valdība var gūt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu no uzstādīšanas pakalpojumiem tikai pēc tam, kad tā ir ieguvusi kontroli pār iekārtu, uzstādīšanas pakalpojumi būtiski neietekmē iekārtu, jo Aģentūra varētu izpildīt savu solījumu nodot iekārtu neatkarīgi no sava solījuma sniegt uzstādīšanas pakalpojumus. Tā kā iekārta būtiski neietekmē uzstādīšanas pakalpojumus, un otrādi, tie nav savstarpēji ļoti atkarīgi viens no otra vai ļoti saistīti.

IE81. Pamatojoties uz šo novērtējumu, Aģentūra saistošās vienošanās noteikumos identificē divus saistību izpildes pienākumus, kas paredz veikt turpmāk minēto preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei:

a) iekārta un

b) uzstādīšanas pakalpojumi.

IE82. Aģentūra piemēro *IPSAS* 47 [87.](#_bookmark75)–[97. punktu](#_bookmark89), lai noteiktu, vai katrs no saistību izpildes pienākumiem tiek ievērots kādā noteiktā brīdī vai laika gaitā.

*D gadījums. Solījumi ir atsevišķi identificējami (saistošas vienošanās ierobežojumi)*

IE83. Pieņemsim, ka fakti ir tie paši, kas minēti C gadījumā, izņemot to, ka Pavalsts valdībai ir jāizmanto Aģentūras uzstādīšanas pakalpojumi saskaņā ar saistošo vienošanos.

IE84. Saistošās vienošanās noteikumos noteiktā prasība izmantot Aģentūras uzstādīšanas pakalpojumus nemaina vērtējumu par to, vai šajā gadījumā apsolītā prece un pakalpojums ir atšķirīgi. Tā tas ir tāpēc, ka saistošās vienošanās noteikumos noteiktā prasība izmantot Aģentūras uzstādīšanas pakalpojumus nemaina pašas preces vai pakalpojuma īpašības, kā arī nemaina Aģentūras solījumus Pavalsts valdībai. Lai gan Pavalsts valdībai ir jāizmanto Aģentūras uzstādīšanas pakalpojumi, ir iespējams atšķirt iekārtu no uzstādīšanas pakalpojumiem (t. i., tie atbilst *IPSAS* 47 [73. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark61) noteiktajam kritērijam) un Aģentūras solījumi nodrošināt iekārtu un sniegt uzstādīšanas pakalpojumus ir katrs atsevišķi identificējami (t. i., katrs no tiem atbilst *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktā](#_bookmark62) noteiktajam kritērijam). Aģentūras analīze šajā saistībā saskan ar C gadījumā īstenoto analīzi.

*E gadījums. Solījumi ir atsevišķi identificējami (palīgmateriāli)*

IE85. Koplietojamu IT pakalpojumu aģentūra (turpmāk tekstā – Aģentūra) noslēdz saistošu vienošanos ar pavalsts valdības iestādi (turpmāk tekstā – Pavalsts valdība) par gatavas iekārtas (t. i., iekārta darbojas bez būtiskas pielāgošanas vai izmainīšanas) un lietošanai šajā iekārtā paredzētu specializētu palīgmateriālu nodrošināšanu ar iepriekš noteiktiem starplaikiem turpmāko trīs gadu laikā. Lai gan šos palīgmateriālus ražo tikai Aģentūra, tā tos nodrošina atsevišķi.

IE86. Aģentūra nosaka, ka Pavalsts valdība var radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu, izmantojot iekārtu kopā ar viegli pieejamajiem palīgmateriāliem. Saskaņā ar *IPSAS* 47 [75. punktu](#_bookmark63) palīgmateriāli ir viegli pieejami, jo Aģentūra tos regulāri nodrošina atsevišķi (t. i., izpildot krājumu atjaunošanas pasūtījumus pircējiem, kas iepriekš ir iegādājušies iekārtu). Valsts valdība var radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu, izmantojot palīgmateriālus, kas tiks piegādāti saskaņā ar saistošo vienošanos, kopā ar piegādāto iekārtu, kas sākotnēji nodota Pavalsts valdībai saskaņā ar saistošo vienošanos. Tāpēc gan iekārta, gan palīgmateriāli var būt atšķirīgi saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark61).

IE87. Aģentūra nosaka, ka tās solījums veikt iekārtas pārvedumu un solījums nodrošināt palīgmateriālus ir katrs atsevišķi identificējams (saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark62)). Nosakot, ka iekārta un palīgmateriāli nav jāizmanto kāda apvienota produkta izveidei saskaņā ar šo saistošo vienošanos, Aģentūra uzskata, ka tā nesniedz nozīmīgu integrēšanas pakalpojumu, kura rezultātā iekārta un palīgmateriāli tiktu pārveidoti apvienotā produktā. Turklāt iekārta būtiski nepielāgo un nepārveido palīgmateriālus, vai otrādi. Visbeidzot, Aģentūra secina, ka iekārta un palīgmateriāli nav ļoti savstarpēji atkarīgi vai ļoti saistīti, jo tie būtiski viens otru neietekmē. Lai gan Pavalsts valdība var gūt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu no šīs saistošās vienošanās noteikumos minētajiem palīgmateriāliem tikai pēc tam, kad tā ir ieguvusi kontroli pār iekārtu (t. i., palīgmateriāliem bez iekārtas nebūtu nekādas nozīmes), un palīgmateriāli ir nepieciešami, lai iekārta darbotos, iekārta un palīgmateriāli būtiski neietekmē viens otru. Tā tas ir tāpēc, ka Aģentūra abus savus saistošās vienošanās noteikumos norādītos solījumus varētu izpildīt neatkarīgi vienu no otra. Tas nozīmē, ka Aģentūra varētu izpildīt savu solījumu nodot iekārtu, pat ja Pavalsts valdība neiegādātos nekādus palīgmateriālus, un varētu izpildīt savu solījumu nodrošināt palīgmateriālus, pat ja Pavalsts valdība iekārtu iegādātos atsevišķi.

IE88. Pamatojoties uz šo novērtējumu, Aģentūra saistošās vienošanās noteikumos identificē divus saistību izpildes pienākumus, kas paredz nodot turpmāk minētās preces vai pakalpojumus citai pusei:

a) iekārtu un

b) palīgmateriālus.

IE89. Aģentūra piemēro *IPSAS* 47 [87.](#_bookmark75)–[97. punktu](#_bookmark89), lai noteiktu, vai katrs no saistību izpildes pienākumiem tiek ievērots kādā noteiktā brīdī vai laika gaitā.

*17. piemērs. Preces un pakalpojumi nav atšķirīgi*

*A gadījums. Nozīmīgs integrēšanas pakalpojums. Slimnīcas būvniecība*

IE90. Valsts pasūtījumu departaments (turpmāk tekstā – Valsts pasūtījumu departaments) noslēdz saistošu vienošanos ar Veselības departamentu (turpmāk tekstā – Veselības departaments) par slimnīcas būvniecību. Valsts pasūtījumu departaments ir atbildīgs par projekta vispārējo vadību un identificē dažādas apsolītās preces un pakalpojumus, tostarp inženiertehniskos darbus, būvlaukuma attīrīšanu, pamatu ielikšanu, iepirkumu, konstrukcijas montāžu, cauruļvadus un elektroinstalāciju izbūvi, iekārtu uzstādīšanu un apdari.

IE91. Apsolītā iekārta un pakalpojumi var būt atšķirīgi saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark61). Tas nozīmē, ka Veselības departaments var radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu no precēm un pakalpojumiem, vai nu tos izmantojot atsevišķi, vai kopā ar citiem viegli pieejamiem resursiem. Par to liecina fakts, ka Valsts pasūtījumu departaments regulāri nodrošina daudzas no šīm precēm un pakalpojumiem atsevišķi citiem pircējiem, tāpat kā to dara salīdzināmas būvniecības institūcijas. Turklāt Veselības departaments varētu radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu, izmantojot, patērējot, pārdodot vai turot šīs preces un pakalpojumus.

IE92. Tomēr solījumi nodot preces un pakalpojumus nav atsevišķi identificējami saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark62) (pamatojoties uz *IPSAS* 47 [76. punktā](#_bookmark64) minētajiem faktoriem). Par to liecina fakts, ka Valsts pasūtījumu departaments sniedz nozīmīgu pakalpojumu, kas ietver preču un pakalpojumu integrēšanu (ieguldījums) slimnīcā (apvienotais produkts), par ko Veselības departaments ir noslēdzis saistošu vienošanos.

IE93. Tā kā *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktā](#_bookmark62) noteiktie kritēriji nav izpildīti, preces un pakalpojumi nav atšķirīgi. Valsts pasūtījumu departaments visas preces un pakalpojumus, kas apsolītas saskaņā ar saistošo vienošanos, uzskaita kā vienu saistību izpildes pienākumu.

*B gadījums. Nozīmīgs integrēšanas pakalpojums. Autovilcienu ražošana un piegāde*

IE94. Pētniecības zinātņu departaments (turpmāk tekstā – Departaments) noslēdz saistošu vienošanos ar vietējo pašvaldību (turpmāk tekstā – Pašvaldība), kuras rezultātā tiks piegādāti vairāki īpaši sarežģīti, specializēti autovilcieni. Saistošās vienošanās nosacījumi paredz, ka Departamentam ir jāizveido autovilcienu ražošanas process. Specifikācijas ir unikālas Pašvaldībai, pamatojoties uz pielāgotu projektu, kas pieder Pašvaldībai un tika izstrādāts saskaņā ar atsevišķas saistošās vienošanās nosacījumiem, kas nav daļa no apmaiņas, kura ir šo sarunu priekšmets. Departaments ir atbildīgs par saistošās vienošanās vispārējo pārvaldību, kas ietver dažādu darbību veikšanu un integrēšanu, tostarp izejmateriālu iegādi, apakšuzņēmēju identificēšanu un pārvaldību, kā arī ražošanas, montāžas un testēšanas veikšanu.

IE95. Departaments izvērtē saistošās vienošanās ietvaros dotos solījumus un konstatē, ka katrs no apsolītajiem autovilcieniem var būt atšķirīgs saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark61), jo Pašvaldība var radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu no katra autovilciena atsevišķi. Tā tas ir tāpēc, ka katrs autovilciens var darboties neatkarīgi no citiem autovilcieniem.

IE96. Departaments norāda, ka tā solījuma būtība ir izveidot un nodrošināt pilnu autovilcienu komplektācijas pakalpojumu, par ko Pašvaldība ir noslēgusi saistošu vienošanos atbilstoši Pašvaldības specifikācijām. Departaments uzskata, ka tas ir atbildīgs par saistošās vienošanās vispārējo pārvaldību un par nozīmīga pakalpojuma sniegšanu, integrējot dažādas preces un pakalpojumus (ieguldījums) savā kopējā pakalpojumā un tā rezultātā saražotajos autovilcienos (apvienotais produkts). Tāpēc autovilcieni un dažādas apsolītās preces un pakalpojumi, kas ir saistīti ar šo autovilcienu ražošanu, nav atsevišķi identificējami saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark62) un [76. punktu](#_bookmark64). Šajā gadījumā Departamenta izveidotais ražošanas process ir konkrēti paredzēts ar Pašvaldību noslēgtās saistošās vienošanās izpildei. Turklāt Departamenta darbības veids un jo īpaši nozīmīgais dažādo darbību integrēšanas pakalpojums nozīmē, ka izmaiņas vienā no Departamenta darbībām, kas saistītas ar autovilcienu ražošanu, būtiski ietekmē citas darbības, kas nepieciešamas, lai ražotu ļoti sarežģītus, specializētus autovilcienus, tāpēc Departamenta darbības ir savstarpēji ļoti atkarīgas un cieši saistītas.

IE97. Tā kā *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktā](#_bookmark62) noteiktie kritēriji nav izpildīti, preces un pakalpojumi, ko nodrošinās Departaments, nav atšķirīgi. Departaments visas preces un pakalpojumus, kas apsolīti saskaņā ar saistošo vienošanos, uzskaita kā vienu saistību izpildes pienākumu.

*C gadījums. Nozīmīgs integrēšanas pakalpojums. Reaģēšanas pasākumi ārkārtas situācijās*

IE98. Ārkārtas palīdzības aģentūra (turpmāk tekstā – Aģentūra) noslēdz vienošanos ar Starptautisko attīstības organizāciju (turpmāk tekstā – Organizācija) un saņem 1 miljonu VV ārkārtas palīdzības pakalpojumu sniegšanai cietušajiem pilsoņiem plūdu skartajā reģionā, kam nebija pietiekamu resursu, lai reaģētu uz krīzi. Aģentūra piemēroja *IPSAS* 47 [9.](#_bookmark12)–[16. punktu](#_bookmark17) un noteica, ka šī vienošanās ir saistoša vienošanās. Saskaņā ar saistošo vienošanos Aģentūrai ir jāiegādājas segas un nojumes, kā arī dažāda veida aprīkojums uzkopšanas pakalpojumu nodrošināšanai, piemēram, ūdens sūkņi, rezervuāri, spaiņi un slotas. Saistošās vienošanās noteikumi paredzēja, ka Aģentūrai var būt nepieciešams veikt arī citas darbības vai segt attiecināmus izdevumus, kas nav skaidri norādīti, bet ir nepieciešami, lai sasniegtu vispārējo mērķi sniegt ārkārtas palīdzības pakalpojumus plūdos cietušajiem pilsoņiem. Aģentūra norādīja, ka saistošās vienošanās kontekstā iegādāto segu un nojumju transportēšana un sadale nav tieši norādīta saistošās vienošanās noteikumos, bet ar to saistītie izdevumi būtu uzskatāmi par attaisnotiem izdevumiem, kas ir nepieciešami, tāpēc tas būtu netieši apsolīts pakalpojums.

IE99. Apsolītās preces un pakalpojumi var atšķirties saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark61), jo pilsoņi cietušajā reģionā var radīt saimniecisku labumu vai pakalpojumu potenciālu no krājumiem un uzkopšanas pakalpojumiem vai nu vieniem pašiem, vai tos apvienojot ar citiem viegli pieejamiem resursiem.

IE100. Tomēr Aģentūra konstatē, ka apsolīto preču un pakalpojumu pārvedumi pilsoņiem nav atsevišķi identificējami saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark62) (pamatojoties uz *IPSAS* 47 [76. punktā](#_bookmark64) minētajiem faktoriem). Tā tas ir tāpēc, ka, noslēdzot saistošo vienošanos, tā apsolīja apmierināt tūlītējas ārkārtas vajadzības un sniegt tūlītēju humāno palīdzību cietušajā reģionā. Aģentūra norāda, ka tamdēļ, lai izpildītu saistošās vienošanās noteikumus, ir jānodrošina nozīmīgs preču vai pakalpojumu (ieguldījums) integrēšanas pakalpojums ar mērķi sniegt ārkārtas pakalpojumus plūdos cietušajiem pilsoņiem (apvienotais produkts).

IE101. Tā kā *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktā](#_bookmark62) noteiktie kritēriji nav izpildīti, preces un pakalpojumi nav atšķirīgi. Drīzāk atšķirīgs ir saistošās vienošanās noteikumos paredzētais apvienotais preču un pakalpojumu kopums. Aģentūra visas preces un pakalpojumus, kas apsolīti saskaņā ar saistošo vienošanos, uzskaita kā vienu saistību izpildes pienākumu.

*18. piemērs. Resursu pārvedums citam pārvaldes līmenim ar saistību izpildes pienākumiem*

IE102. Valsts valdība (turpmāk tekstā – Valsts valdība) piešķir 10 miljonus VV provinces pašvaldībai (turpmāk tekstā – Pašvaldība), kam tās jāizmanto sabiedriskā transporta sistēmu uzlabošanai un uzturēšanai. Precīzāk, šī nauda ir jāizlieto šādi: 40 % – esošās dzelzceļa un tramvaju sistēmas modernizēšanai, 40 % – jaunai dzelzceļa vai tramvaju sistēmai un 20 % – ritošā sastāva iegādei. Saskaņā ar saistošās vienošanās noteikumiem šo naudu var izmantot tikai norādītajā veidā un visas nepareizi izmantotās vai neizmantotās summas ir jāatmaksā Valsts valdībai. Turklāt Pašvaldībai savos revidētajos vispārīgajos finanšu pārskatos ir jāiekļauj piezīme, kurā tai sīki jāapraksta, kā tā ir izlietojusi tai pārskaitītos līdzekļus. Saistošā vienošanās paredz, ka šie līdzekļi ir vai nu jāiztērē norādītajos nolūkos kārtējā gada laikā, vai jāatgriež Valsts valdībai.

IE103. Pašvaldība atzīst ienākošo 10 miljonu VV plūsmu par aktīviem un līdzvērtīgas saistības, jo tai būs jāpārskaita resursi atpakaļ Valsts valdībai, ja tā neievēros savus saistību izpildes pienākumus saskaņā ar saistošo vienošanos.

IE104. Pašvaldība norāda, ka tamdēļ, lai izpildītu saistošo vienošanos, ir nepieciešamas dažādas preces un pakalpojumi, kas nav skaidri norādīti saistošās vienošanās noteikumos. Piemēram, noteiktas preces un pakalpojumi būtu nepieciešami, lai modernizētu esošo dzelzceļa un tramvaju sistēmu, savukārt citas preces un pakalpojumi būtu nepieciešami, lai izveidotu jaunu dzelzceļa vai tramvaju sistēmu. Tādējādi Pašvaldība veic rūpīgu novērtējumu, lai identificētu visas preces un pakalpojumus, kas pēc būtības ir apsolīti saskaņā ar saistošo vienošanos. Pēc tam tā nosaka, ka apsolītās preces un pakalpojumi var būt atšķirīgas preces un pakalpojumi saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark61), jo Valsts valdība var radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu, izmantojot katru no šīm preces un pakalpojumiem atsevišķi vai kopā ar citiem viegli pieejamiem resursiem.

IE105. Ņemot vērā saistošās vienošanās apstākļus, Pašvaldība norāda, ka solījums, ko tā izteikusi saistošās vienošanās noteikumos, būtībā nozīmē resursu izmantošanu trijos konkrētos, atsevišķos veidos, nevis apvienotā veidā:

a) izmantojot preces un pakalpojumus esošās dzelzceļa un tramvaju sistēmas modernizēšanai, tiek iegūts viens apvienots rezultāts – esošās sistēmas modernizācija. Pašvaldība sniedz nozīmīgu pakalpojumu, integrējot šīs preces un pakalpojumus viena rezultāta iegūšanai, kas ir atsevišķi identificējams no citām saistošās vienošanās noteikumos minētajām precēm vai pakalpojumiem. Līdzīgā veidā jaunas dzelzceļa vai tramvaju sistēmas izveidei nepieciešamajām precēm un pakalpojumiem ir viens apvienots rezultāts un ritošā sastāva iegāde ir viens rezultāts un

b) Pašvaldība būtiski neintegrē šos trīs apvienotos rezultātus, kā arī rezultāti būtiski nemaina un nepielāgo cits citu un nav savstarpēji atkarīgi. Drīzāk Pašvaldība ir atbildīga par trīs atsevišķi identificējamu rezultātu iegūšanu saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark62) un [76. punktu](#_bookmark64) – par modernizācijas darbiem, jauno sistēmu un ritošo sastāvu.

IE106. Tā kā ir izpildīti abi *IPSAS* 47 [73. punktā](#_bookmark60) noteiktie kritēriji, saistošā vienošanās ietver trīs atsevišķus saistību izpildes pienākumus:

a) saistību izpildes pienākumu, kas paredz izlietot 4 miljonus VV esošās dzelzceļa un tramvaju sistēmas modernizēšanai;

b) saistību izpildes pienākumu, kas paredz izlietot 4 miljonus VV jaunas dzelzceļa un tramvaju sistēmas izveidei, un

c) saistību izpildes pienākumu, kas paredz izlietot 2 miljonus VV ritošā sastāva iegādei.

IE107. Pašvaldība samazina saistību vērtību, tiklīdz vai kad tā ir ievērojusi saistību izpildes pienākumus, un atzīst ieņēmumus attiecīgā pārskata perioda pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem.

*19. piemērs. Tiešie un netiešie solījumi saistošas vienošanās ietvaros*

IE108. Valdības iestāde (turpmāk tekstā – Valdība”), kuras mērķis ir nodrošināt platjoslas interneta pakalpojumus iedzīvotājiem lauku apvidos, nodrošina modema iekārtas telekomunikāciju uzņēmumam (turpmāk tekstā – *Telecom*) (t. i., Valdības iepirkumu veicējam), kurš pēc tam tās pārdos tālāk iedzīvotājiem (t. i., *Telecom* klientiem) par cenām, kas ir zemākas nekā tirgus cenas.

*A gadījums. Skaidri izteikts solījums sniegt pakalpojumu*

IE109. Ar *Telecom* noslēgtās saistošās vienošanās instrumentā Valdība ir apsolījusi bez papildu atlīdzības (t. i., “bez maksas”) sniegt uzturēšanas pakalpojumus ikvienam galaklientam (t. i., sabiedrības locekļiem), kas iegādāsies modemu no *Telecom*. Valdība uzturēšanas pakalpojumu sniegšanai nolīgst ārpakalpojumu sniedzēju *Telecom* un maksā tam saskaņotu summu par šo pakalpojumu sniegšanu Valdības vārdā. Ja galaklients neizmanto uzturēšanas pakalpojumus, Valdībai nav pienākuma maksāt *Telecom*.

IE110. Ar *Telecom* noslēgtā saistošā vienošanās ietver divas apsolītās preces vai pakalpojumus: a) modemu un b) uzturēšanas pakalpojumus. Uzturēšanas pakalpojumu apsolījums ir solījums nodot preces vai pakalpojumus nākotnē, un tas ir daļa no sarunās saskaņotās apmaiņas starp valdību un *Telecom*. Valdība izvērtē, vai katra prece vai pakalpojums ir atšķirīgs saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punktu](#_bookmark60). Valdība konstatē, ka gan produkts, gan uzturēšanas pakalpojumi atbilst *IPSAS* 47 [73. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark61) izklāstītajam kritērijam. Valdība nodrošina modemu atsevišķi, kas liecina par to, ka *Telecom* var radīt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu no modema viena paša. *Telecom* var gūt saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu no uzturēšanas pakalpojumiem, tos izmantojot kopā ar resursu (t. i., modemu), ko *Telecom* jau būs ieguvis no Valdības.

IE111. Valdība arī konstatē, ka tās solījums nodot modemu un solījums sniegt uzturēšanas pakalpojumus ir atsevišķi identificējami saskaņā ar *IPSAS* 47 [73. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark62) (pamatojoties uz *IPSAS* 47 [76. punktā](#_bookmark64) minētajiem faktoriem). Modems un uzturēšanas pakalpojumi nav ieguldījums kāda saistošās vienošanās noteikumos minēta apvienota produkta iegūšanai. Valdība nesniedz nozīmīgu integrēšanas pakalpojumu, jo fakts, ka šīs saistošās vienošanās noteikumos modems ir minēts kopā ar pakalpojumiem, nerada nekādu papildu vai apvienotu funkcionalitāti. Turklāt ne modems, ne uzturēšanas pakalpojumi nepārveido un nepielāgo viens otru. Visbeidzot, modems un uzturēšanas pakalpojumi nav savstarpēji ļoti atkarīgi vai ļoti saistīti, jo Valdība varētu izpildīt katru saistošās vienošanās noteikumos ietverto solījumu neatkarīgi no saviem centieniem izpildīt otru solījumu (t. i., Valdība varētu nodot modemu, pat ja *Telecom* (ar atsevišķu galaklientu starpniecību) atteiktos no uzturēšanas pakalpojumiem, un varētu sniegt uzturēšanas pakalpojumus arī saistībā ar modemiem, ko iepriekš būtu nodrošinājuši citi izplatītāji). Turklāt Valdība, piemērojot *IPSAS* 47 [76. punktā](#_bookmark64) minēto principu, norāda, ka tās solījums nodrošināt uzturēšanu nav nepieciešams, lai produkts arī turpmāk *Telecom* sniegtu ievērojamus saimnieciskus labumus vai pakalpojumu potenciālu. Līdz ar to Valdība secina, ka saistošā vienošanās ietver divus saistību izpildes pienākumus (t. i., pienākumu nodrošināt modemu un pienākumu sniegt uzturēšanas pakalpojumus).

*B gadījums. Netiešs solījums sniegt pakalpojumu*

IE112. Turpinot A gadījuma faktu modeli, Valdība vēsturiski ir sniegusi uzturēšanas pakalpojumus bez papildu atlīdzības (t. i., “bez maksas”) tiem galaklientiem lauku apvidos, kuri bija iegādājušies Valdības modemu no *Telecom*. Valdība tagad ievieš līdzīgu programmu pilsētu teritorijās. Sarunu laikā ar “Telecom” par šo jauno pilsētu programmu Valdība nepārprotami neapsola uzturēšanas pakalpojumus, un galīgajā saistošās vienošanās instrumentā starp Valdību un “Telecom” nav iekļauti noteikumi attiecībā uz šiem pakalpojumiem.

IE113. Tomēr, ņemot vērā ierasto praksi, Valdība, uzsākot jauno saistošo vienošanos, konstatē, ka tā, vienojoties par apmaiņu ar “Telecom”, ir devusi netiešu solījumu sniegt uzturēšanas pakalpojumus. Tas nozīmē, ka Valdības pagātnes prakse, sniedzot šos pakalpojumus lauku apvidos, rada pamatotas cerības Valdības pircējam (t. i., “Telecom”) saskaņā ar *IPSAS* 47 [71. punktu](#_bookmark58). Līdz ar to Valdība izvērtē, vai uzturēšanas pakalpojumu apsolījums ir saistību izpildes pienākums. Tādu pašu iemeslu dēļ kā A gadījumā Valdība konstatē, ka produkts un uzturēšanas pakalpojumi ir atsevišķi saistību izpildes pienākumi.

*C gadījums. Pakalpojumi nav apsolīts pakalpojums*

IE114. Vēl citā gadījumā, kas atšķiras no A un B gadījuma, ar *Telecom* noslēgtās saistošās vienošanās ietvaros Valdība nav apsolījusi sniegt nekādus uzturēšanas pakalpojumus. Turklāt Valdība parasti nesniedz uzturēšanas pakalpojumus, tāpēc Valdības ierastā prakse, publicētās politikas nostādnes un īpašie paziņojumi saistošās vienošanās noslēgšanas brīdī nav izveidojuši netiešu solījumu nodrošināt preces vai pakalpojumus saviem pircējiem. Valdība kontroli pār modemu nodod *Telecom*, līdz ar to saistošā vienošanās ir izpildīta. Tomēr pirms modemu pārdošanas *Telecom galaklientiem Valdība izsaka piedāvājumu sniegt uzturēšanas pakalpojumus jebkurai pusei, kas iegādājas modemu no Telecom, par to Telecom* neapsolot nekādu papildu atlīdzību.

IE115. Uzturēšanas solījums nav iekļauts starp Valdību un *Telecom* noslēgtās saistošās vienošanās noteikumos tās noslēgšanas brīdī. Tas ir, saskaņā ar *IPSAS* 47 [71. punktu](#_bookmark58) Valdība ne tieši, ne netieši nav apsolījusi sniegt uzturēšanas pakalpojumus *Telecom* vai galaklientiem. Līdz ar to Valdība nekonstatē apsolījumu sniegt uzturēšanas pakalpojumus kā saistību izpildes pienākumu. Tā vietā pienākumu sniegt uzturēšanas pakalpojumus uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 19 “Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi”.

IE116. Lai gan uzturēšanas pakalpojumi nav apsolīts pakalpojums saskaņā ar pašreizējo saistošo vienošanos, nākotnē slēdzot saistošās vienošanās ar *Telecom* vai citiem telekomunikāciju uzņēmumiem, Valdība izvērtētu, vai tā ir izveidojusi uzņēmējdarbības praksi, kuras rezultātā ir netieši apsolīts sniegt uzturēšanas pakalpojumus.

*To ieņēmumu darījumu atzīšana, kas tiek īstenoti saskaņā ar saistošu vienošanos*

Vai pienākums tiek ievērots laika gaitā vai konkrētā brīdī?

IE117. 20.–22. piemērā ir ilustrētas *IPSAS* 47 [92.](#_bookmark78)–[93. punktā](#_bookmark82) un [95. punktā](#_bookmark84) izklāstītās prasības par saistību izpildes pienākumu ievērošanu laika gaitā. Turklāt šajos piemēros ir ilustrētas turpmāk minētās prasības:

a) *IPSAS* 47 [92. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark79) noteiktās prasības darījumiem, kuros saistību izpildes pienākumi paredz iekšēji izmantot resursus preču vai pakalpojumu radīšanai – tas, kad institūcija vienlaikus saņem un patērē labumus, kas rodas šīs institūcijas darbības rezultātā (20. piemērs, A gadījums);

b) *IPSAS* 47 [95. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark85) noteiktās prasības darījumiem, kuros saistību izpildes pienākumi paredz veikt preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei – tas, kad pircējs vai ieinteresētā trešā persona vienlaikus saņem un patērē labumus, kas rodas institūcijas darbības rezultātā (20. piemērs, B gadījums, un 21. piemērs);

c) *IPSAS* 47 [95. punkta c) apakšpunktā](#_bookmark87) un [96.](#_bookmark88)–[97. punktā](#_bookmark89) noteiktās prasības par institūcijas darbību, kurā netiek radīts alternatīvi izmantojams aktīvs, un institūcijas izpildāmām tiesībām saņemt atlīdzību par līdz šim paveikto darbību (21.–22. piemērs) un

d) *IPSAS* 47 [97. punktā](#_bookmark89) noteiktās prasības par tiem saistību izpildes pienākumiem, kas tiek ievēroti kādā konkrētā brīdī (22. piemērs).

*20. piemērs. Resursu nodrošinātājs vienlaikus saņem un patērē saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu*

*A gadījums. Tāda saistību izpildes pienākuma ievērošana, kas paredz iekšēji izmantot resursus preču vai pakalpojumu radīšanai*

IE118. Reģiona valdība (turpmāk tekstā – Valdība) ir noslēgusi saistošu vienošanos, lai reģionālo slimnīcu tīklam (turpmāk tekstā – Slimnīca) nodrošinātu 1,2 miljonus VV. Valdība pieprasa, lai Slimnīca šos 1,2 miljonus VV izlietotu medicīniskās attēldiagnostikas nodaļas darbībai.

IE119. Līdzekļu izlietošana medicīniskās attēldiagnostikas nodaļā ir viens saistību izpildes pienākums saskaņā ar *IPSAS* 47 [68. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark56). Šis saistību izpildes pienākums tiek ievērots laika gaitā saskaņā ar *IPSAS* 47 [92. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark79), jo, lietojot saņemtos resursus, Slimnīca vienlaikus saņem un patērē to nodrošinātos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu. Slimnīca atzīst ieņēmumus laika gaitā, novērtējot savu izpildes pakāpi šā saistību izpildes pienākuma pilnīgai ievērošanai saskaņā ar *IPSAS* 47 [98.](#_bookmark92)–[104. punktu](#_bookmark94).

*B gadījums. Tāda saistību izpildes pienākuma ievērošana, kas paredz preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei*

IE120. Valsts algu grāmatvedības pakalpojumu centrs (turpmāk tekstā – Algu centrs) ir noslēdzis saistošu vienošanos par ikmēneša algu grāmatvedības pakalpojumu nodrošināšanu vietējās pašvaldības Izglītības departamentam (turpmāk tekstā – Departaments) uz vienu gadu.

IE121. Apsolītos algu grāmatvedības pakalpojumus uzskaita kā vienu saistību izpildes pienākumu saskaņā ar *IPSAS* 47 [68. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark56). Saskaņā ar *IPSAS* 47 [95. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark85) šis saistību izpildes pienākums tiek ievērots laika gaitā, jo, tiklīdz un kad katrs darījums tiek apstrādāts, Departaments vienlaikus saņem un patērē saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, kas rodas, Algu centram apstrādājot katru algu izmaksas darījumu. Arī fakts, ka citai institūcijai nebūtu atkārtoti jāsniedz algu grāmatvedības pakalpojumi attiecībā uz tiem pakalpojumiem, ko Algu centrs ir sniedzis līdz šim, liecina par to, ka, Algu centram veicot savu darbību, Departaments vienlaikus saņem un patērē tās rezultātā radušos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu. Algu centrs neņem vērā nekādus praktiskos ierobežojumus atlikušo saistību izpildes pienākumu nodošanai, tostarp sagatavošanās darbības, kas būtu jāveic citai institūcijai. Algu centrs atzīst ieņēmumus laika gaitā, novērtējot savu izpildes pakāpi šā saistību izpildes pienākuma pilnīgai ievērošanai saskaņā ar *IPSAS* 47 [98.](#_bookmark92)–[104. punktu](#_bookmark94).

*21. piemērs. Alternatīva izmantojuma un tiesību uz atlīdzību novērtēšana*

IE122. Valsts kontroliera birojs (turpmāk tekstā – Revidents) noslēdz saistošu vienošanos ar kādu valsts aģentūru (turpmāk tekstā – Aģentūra”) par tādu finanšu pārskatu revīzijas pakalpojumu sniegšanu, kuru rezultātā Revidents sniedz Aģentūrai revīzijas atzinumu. Revīzijas atzinums ir saistīts ar grāmatvedības dokumentiem un citiem faktiem un apstākļiem, kas attiecas uz šo konkrēto aģentūru. Ja Aģentūra izbeigtu revīziju citu iemeslu dēļ, nevis tāpēc, ka Revidents nepilda solījumus, saistošā vienošanās paredz, ka Aģentūrai jākompensē Revidentam radušās izmaksas.

IE123. Revidents ņem vērā *IPSAS* 47 [95. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark85) minēto kritēriju, lai noteiktu, vai Aģentūra vienlaikus saņem un patērē Revidenta darbības rezultātā radušos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu. Ja Revidents nespētu ievērot savu saistību izpildes pienākumu un Aģentūra nolīgtu citu revīzijas uzņēmumu atzinuma sniegšanai, šim citam revīzijas uzņēmumam būtu faktiski atkārtoti jāveic darbs, ko Revidents būtu pabeidzis līdz attiecīgajam brīdim, jo citam revīzijas uzņēmumam no Revidenta nepabeigta darba nerastos nekādi saimnieciskie labumi vai pakalpojumu potenciāls. Revīzijas atzinuma būtība ir tāda, ka Aģentūra radīs saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu Revidenta darbības rezultātā tikai tad, kad Aģentūra saņems revīzijas atzinumu. Tātad Revidents secina, ka nav izpildīts *IPSAS* 47 [95. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark85) minētais kritērijs.

IE124. Tomēr Revidenta saistību izpildes pienākums atbilst *IPSAS* 47 [95. punkta c) apakšpunktā](#_bookmark87) noteiktajam kritērijam, jo līdz attiecīgajam brīdim pabeigtajam revīzijas darbam nebūtu alternatīva izmantojuma, jo tas attiektos tikai uz konkrētās Aģentūras revīziju. Tādējādi Revidentam ir saistību izpildes pienākums, kas tam jāievēro laika gaitā, abu turpmāk minēto faktoru dēļ:

a) saskaņā ar *IPSAS* 47 [96. punktu](#_bookmark88) Revīzijas atzinuma izstrāde Revidentam nerada aktīvu ar alternatīvu izmantojumu, jo revīzija ir saistīta ar faktiem un apstākļiem, kas attiecas tikai uz konkrēto Aģentūru. Tāpēc Revidents nevar izmantot revīzijas atzinumu citiem mērķiem;

b) saskaņā ar *IPSAS* 47 [97. punktu](#_bookmark89) Revidentam ir izpildāmas tiesības saņemt atlīdzību par līdz šim paveikto darbu, lai segtu savas izmaksas.

IE125. Tātad Revidents atzīst ieņēmumus laika gaitā, novērtējot savu izpildes pakāpi saistību izpildes pienākuma pilnīgai ievērošanai saskaņā ar *IPSAS* 47 [98.](#_bookmark92)–[104. punktu](#_bookmark94).

*22. piemērs. Novērtējums par to, vai saistību izpildes pienākums tiek ievērots kādā noteiktā brīdī vai laika gaitā*

IE126. Valsts pasūtījumu departaments (turpmāk tekstā – V departaments) attīsta daudzdzīvokļu dzīvojamo māju kompleksus, lai tos pārdotu Mājokļu departamentam (turpmāk tekstā – M departaments), kā arī dažādām komercinstitūcijām. M departaments noslēdz saistošu vienošanos ar V departamentu par noteiktiem dzīvokļiem, kas tiek būvēti. Šiem dzīvokļiem ir līdzīgs stāva plāns un līdzīgs izmērs, taču citas dzīvokļu īpašības ir atšķirīgas (piemēram, dzīvokļu atrašanās vieta kompleksā).

*A gadījums. Institūcijai nav izpildāmu tiesību uz atlīdzību par līdz šim pabeigtu darbu*

IE127. Saistošās vienošanās noslēgšanas brīdī M departaments iemaksā depozītu, kas jāatmaksā tikai tad, ja V departaments nepabeigs dzīvokļu būvniecību saskaņā ar saistošo vienošanos. Atlikusī atlīdzības daļa ir jāsamaksā pēc saistošās vienošanās pabeigšanas, kad M departaments iegūs dzīvokļus savā fiziskā valdījumā. Ja M departaments neizpildīs saistošo vienošanos līdz dzīvokļu pabeigšanai, V departamentam būs tiesības tikai paturēt depozītu.

IE128. Noslēdzot saistošo vienošanos, V departaments piemēro *IPSAS* 47 [95. punkta c) apakšpunktu](#_bookmark87), lai noteiktu, vai tā solījums uzbūvēt un nodot dzīvokļus M departamentam ir laika gaitā ievērojams saistību izpildes pienākums. V departaments konstatē, ka tam nav izpildāmu tiesību uz atlīdzību par līdz šim paveikto, jo līdz dzīvokļu būvniecības pabeigšanai tam ir tiesības tikai uz M departamenta iemaksāto depozītu. Tā kā V departamentam nav tiesību uz atlīdzību par līdz šim paveikto, tā saistību izpildes pienākums nav laika gaitā ievērojams saistību izpildes pienākums saskaņā ar *IPSAS* 47 [95. punkta c) apakšpunktu](#_bookmark87). Tā vietā V departaments dzīvokļu pārdošanu uzskaita kā kādā noteiktā brīdī ievērojamus saistību izpildes pienākumus saskaņā ar *IPSAS* 47 [97. punktu](#_bookmark89).

*B gadījums. Institūcijai ir izpildāmas tiesības uz atlīdzību par līdz šim pabeigtu darbu*

IE129. Noslēdzot saistošo vienošanos, M departaments iemaksā neatmaksājamu depozītu un veiks pakāpenisku samaksu dzīvokļu būvniecības laikā. Saistošās vienošanās instrumentā ir būtiski noteikumi, kas izslēdz iespēju, ka V departaments var novirzīt dzīvokļus citam pircējam. Turklāt M departamentam nav tiesību izbeigt saistošo vienošanos, izņemot tad, ja V departaments nepilda solīto. Ja M departaments nepilda savus pienākumus, neveicot maksājumus solītajai pakāpeniskajai samaksai, tiklīdz un kad tiem ir termiņš, V departamentam būs tiesības uz visu saistošās vienošanās noteikumos apsolīto atlīdzību, ja tas pabeigs dzīvokļu būvniecību. Tiesas jau iepriekš ir apstiprinājušas līdzīgas tiesības, kas dod attīstītājiem tiesības pieprasīt pircējam izpildīt pienākumus, ja vien pati institūcija ievēro savus saistību izpildes pienākumus saskaņā ar saistošo vienošanos.

IE130. Noslēdzot saistošo vienošanos, V departaments piemēro *IPSAS* 47 [95. punkta c) apakšpunktu](#_bookmark87), lai noteiktu, vai tā solījums uzbūvēt un nodot dzīvokļus M departamentam ir laika gaitā ievērojams saistību izpildes pienākums. V departaments konstatē, ka tas nevar alternatīvā veidā izmantot savus uzbūvētos dzīvokļus, jo saistošā vienošanās liedz V departamentam nodot norādītos dzīvokļus citam pircējam. V departaments neapsver iespēju izbeigt saistošo vienošanos, izvērtējot, vai tas var nodot dzīvokļus citam pircējam.

IE131. V departamentam ir arī tiesības uz atlīdzību par līdz šim paveikto saskaņā ar *IPSAS* 47 [97. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark90). Tā tas ir tāpēc, ka tad, ja M departaments nepildītu savus pienākumus un V departaments turpinātu darboties, kā apsolīts, V departamentam būtu izpildāmas tiesības uz visu saistošās vienošanās ietvaros apsolīto atlīdzību.

IE132. Tāpēc saistošās vienošanās noteikumi un judikatūra attiecīgās tiesas jurisdikcijā norāda uz to, ka pastāv tiesības uz atlīdzību par līdz šim paveikto izpildi. Tātad ir izpildīti *IPSAS* 47 [95. punkta c) apakšpunktā](#_bookmark87) noteiktie kritēriji un V departamentam ir saistību izpildes pienākums, kas tam jāievēro laika gaitā. Lai atzītu ieņēmumus, kas izriet no šā laika gaitā ievērotā saistību izpildes pienākuma, V departaments novērtē savu izpildes pakāpi sava saistību izpildes pienākuma pilnīgai ievērošanai saskaņā ar *IPSAS* 47 [98.](#_bookmark92)–[104. punktu](#_bookmark94).

IE133. Būvējot daudzdzīvokļu dzīvojamo kompleksu, V departamentam var būt daudz saistošu vienošanos ar individuāliem pircējiem par atsevišķu dzīvokļu būvniecību kompleksā. V departaments katru saistošo vienošanos uzskaita atsevišķi. Tomēr atkarībā no būvniecības veida V departamenta darbība, veicot sākotnējos būvdarbus (t. i., liekot pamatus un montējot pamata konstrukciju), kā arī koplietošanas telpu būvniecību, varbūt jāatspoguļo, novērtējot tā izpildes pakāpi savu saistību izpildes pienākumu pilnīgai ievērošanai saskaņā ar katru saistošo vienošanos.

*C gadījums. Institūcijai ir izpildāmas tiesības uz atlīdzību par līdz šim pabeigtu darbu, bet saistošā vienošanās ir atceļama*

IE134. Uz C gadījumu attiecas tie paši fakti, kas pastāv B gadījumā, izņemot to, ka M departamenta saistību neizpildes gadījumā V departaments var pieprasīt M departamentam izpildīt saistošo vienošanos vai arī var atcelt saistošo vienošanos apmaiņā pret nepabeigto aktīvu un tam ir tiesības uz līgumsodu, kas ir daļa no saistošās vienošanās noteikumos nolīgtās cenas.

IE135. Neskatoties uz to, ka V departaments varētu atcelt saistošo vienošanos (tādā gadījumā M departamenta pienākums pret V departamentu aprobežotos ar daļēji pabeigto dzīvokļu kontroles nodošanu V departamentam un noteiktā līgumsoda samaksu), V departamentam būtu tiesības uz atlīdzību par līdz šim pabeigtajiem darbiem, jo tas varētu arī izvēlēties izpildīt savas tiesības uz pilna apjoma maksājumu saskaņā ar saistošo vienošanos. Fakts, ka V departaments var izvēlēties atcelt saistošo vienošanos gadījumā, ja M departaments nepildīs savus pienākumus, neietekmēs šo novērtējumu (skat. *IPSAS* 47 [AG69. punktu](#_bookmark229)), ja vien V departamenta tiesības pieprasīt, lai M departaments turpinātu pildīt pienākumus saskaņā ar saistošo vienošanos (t. i., samaksāt apsolīto atlīdzību), ir izpildāmas.

Izpildes pakāpes novērtējums ceļā uz pilnīgu saistību izpildes pienākumu ievērošanu

IE136. 23.–24. piemērā ir ilustrētas *IPSAS* 47 [98.](#_bookmark92)–[104. punktā](#_bookmark94) izklāstītās prasības par izpildes pakāpes novērtējumu ceļā uz pilnīgu saistību izpildes pienākumu ievērošanu laika gaitā. 24. piemērā ir ilustrētas arī *IPSAS* 47 [AG95. punktā](#_bookmark247) izklāstītās prasības par nomontētajiem materiāliem, ja radušās izmaksas nav samērīgas ar institūcijas virzību uz saistību izpildes pienākuma ievērošanu.

*23. piemērs. Izpildes pakāpes novērtējums, nodrošinot preču vai pakalpojumu pieejamību*

IE137. Vietējai pašvaldībai (turpmāk tekstā – Pašvaldība) pieder publiskas lietošanas peldbaseini, kurus tā pārvalda, un tā noslēdz saistošu vienošanos ar kādu sabiedrības locekli, saskaņā ar kuru šis sabiedrības loceklis uz vienu gadu iegūst piekļuvi tās baseiniem. Sabiedrības loceklis neierobežoti var izmantot baseinus un apsola maksāt piekļuves maksu 100 VV mēnesī.

IE138. Pašvaldība konstatē, ka tā šim sabiedrības loceklim ir apsolījusi sniegt pakalpojumu, kas ietver baseinu pieejamības nodrošināšanu viņam, lai viņš varētu lietot baseinus, kad un kā viņš to vēlas. Tā tas ir tāpēc, ka tas, cik lielā mērā šis sabiedrības loceklis izmanto baseinus, neietekmē to atlikušo preču un pakalpojumu apjomu, uz ko šim sabiedrības loceklim ir tiesības. Pašvaldība secina, ka sabiedrības loceklis vienlaikus saņem un patērē saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, kas rodas pašvaldības darbības rezultātā, tai padarot baseinus pieejamus. Tātad saskaņā ar *IPSAS* 47 [92. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark79) Pašvaldība savus saistību izpildes pienākumus ievēro laika gaitā.

IE139. Pašvaldība turklāt konstatē, ka sabiedrības loceklis patērē saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu, kas rodas pašvaldības darbības rezultātā, tai padarot baseinus pieejamus visa gada garumā. Tas nozīmē, ka sabiedrības loceklis gūst labumu no baseinu pieejamības neatkarīgi no tā, vai viņš tos izmanto vai nē. Rezultātā Pašvaldība secina, ka izpildes pakāpi pilnīgai saistību izpildes pienākuma ievērošanai laika gaitā vislabāk var novērtēt, izmantojot rezultāta novērtēšanas metodi, jo īpaši novērtēšanu, pamatojoties uz laiku, un tā atzīst ieņēmumus saskaņā ar lineāro metodi 100 VV apmērā mēnesī visa gada garumā.

*24. piemērs. Izpildes pakāpes novērtēšana attiecībā uz nomontētiem materiāliem*

IE140. 20X2. gada novembrī Valsts pasūtījumu departaments (turpmāk tekstā – V departaments) noslēdz saistošu vienošanos ar citu departamentu par 3 stāvu ēkas renovāciju un jaunu liftu uzstādīšanu, nosakot 5 miljonus VV lielu kopējo atlīdzību. V departaments secināja, ka apsolītais renovācijas pakalpojums, tostarp liftu uzstādīšana, ir viens laika gaitā ievērojams saistību izpildes pienākums. Kopējās paredzamās izmaksas ir 4 miljoni VV, tostarp 1,5 miljoni VV ir attiecināmi uz liftiem. V departaments nosaka, ka tas darbojas principāla statusā saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG117.](#_bookmark260)–[AG125. punktu](#_bookmark268), jo tas iegūst kontroli pār liftiem pirms to pārvešanas otram departamentam.

IE141. Darījuma atlīdzības un paredzamo izmaksu kopsavilkums ir šāds:

|  |  |
| --- | --- |
|  | **VV** |
| Darījuma atlīdzība | 5 000 000 |
| Paredzamās izmaksas: |  |
| lifti | 1 500 000 |
| citas izmaksas | 2 500 000 |
| Kopējās paredzamās izmaksas | 4 000 000 |

IE142. V departaments izmanto uz radītajām izmaksām balstītu ieguldījumu novērtēšanas metodi, lai novērtētu izpildes pakāpi pilnīgai saistību izpildes pienākumu ievērošanai. V departaments novērtē, vai liftu iegādes izmaksas ir samērīgas ar V departamenta izpildes pakāpi saistību izpildes pienākuma ievērošanai, saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG95. punktu](#_bookmark247). Otrs departaments iegūst kontroli pār liftiem, kad tie tiek piegādāti objektā 20X2. gada decembrī, lai gan lifti netiks uzstādīti līdz 20X3. gada jūnijam. Liftu iegādes izmaksas (1,5 miljoni VV) ir ievērojamas salīdzinājumā ar kopējām izmaksām, kas paredzamas, lai pilnībā ievērotu saistību izpildes pienākumu (4 miljoni VV). V departaments nepiedalās liftu projektēšanā vai ražošanā.

IE143. V departaments secina, ka, iekļaujot liftu iegādes izmaksas izpildes novērtējumā, tiktu iegūta pārmērīga tā snieguma vērtība. Tātad saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG95. punktu](#_bookmark247) V departaments koriģē savas izpildes novērtējumu, lai liftu iegādes izmaksas izslēgtu no radušos izmaksu novērtējuma un no darījuma atlīdzības. V departaments atzīst liftu pārveduma rezultātā gūtos ieņēmumus tādā apmērā, kas ir vienāds ar liftu iegādes izmaksām (t. i., ar nulles peļņas normu).

IE144. 20X2. gada 31. decembrī V departaments norāda, ka:

a) citas radušās izmaksas (izņemot saistībā ar liftiem) ir 500 000 VV un

b) vienošanās ir izpildīta par 20 % (t. i., 500 000 VV ÷ 2 500 000 VV). IE145. Tātad 20X2. gada 31. decembrī V departaments atzīst turpmāk minēto:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **VV** |  |
| Ieņēmumi | 2 200 000 | (A) |
| Pārdoto preču izmaksas | 2 000 000 | (B) |
| Peļņa | 200 000 |  |

(A) Atzītos ieņēmumus aprēķina šādi: (20 % × 3 500 000 VV) + 1 500 000 VV. (3 500 000 VV ir 5 000 000 VV darījuma atlīdzība – 1 500 000 VV liftu izmaksas.)

(B) Pārdoto preču izmaksas ir 500 000 VV no radītajām izmaksām + 1 500 000 VV liftu izmaksas.

*Ieņēmumu darījumu, kas tiek īstenoti saskaņā ar saistošu vienošanos, novērtēšana*

Mainīga atlīdzība

*25. piemērs. Mainīgas atlīdzības novērtēšana*

IE146. Valsts pasūtījumu departaments (turpmāk tekstā – V departaments) noslēdz saistošu vienošanos ar Transporta departamentu (turpmāk tekstā – T departaments) par tilta būvniecību. Solījums nodot tiltu ir saistību izpildes pienākums, kas tiek ievērots laika gaitā. Apsolītā atlīdzība ir 25 miljoni VV, taču šī summa tiks samazināta vai palielināta atkarībā no tilta pabeigšanas laika. Konkrēti par katru dienu pēc 20X7. gada 31. marta, kad tilts būs nepabeigts, apsolītā atlīdzība tiks samazināta par 100 000 VV. Par katru dienu pirms 20X7. gada 31. marta, kad tilts būs pabeigts, apsolītā atlīdzība palielināsies par 100 000 VV.

IE147. Turklāt pēc tilta pabeigšanas trešā puse pārbaudīs tiltu un piešķirs kategoriju, pamatojoties uz saistošās vienošanās instrumentā noteiktajiem rādītājiem. Ja tilts atbildīs noteiktai kategorijai, V departamentam būs tiesības uz veicināšanas prēmiju 1,5 miljonu VV apmērā.

IE148. V departaments konstatē, ka saistošās vienošanās noteikumos apsolītā atlīdzība ietver mainīgu summu, un aplēš to atlīdzības apmēru, uz kuru tam ir tiesības saskaņā ar *IPSAS* 47 [113.](#_bookmark100)–[117. punktu](#_bookmark104). Nosakot darījuma atlīdzību, V departaments, izmantojot *IPSAS* 47 [116. punktā](#_bookmark103) aprakstītās aplēses metodes, sagatavo atsevišķu aplēsi attiecībā uz katru no tās mainīgās atlīdzības elementiem, uz kuru tam būs tiesības:

a) V departaments nolemj izmantot paredzamās vērtības metodi, lai aplēstu mainīgo atlīdzību, kas saistīta ar kavējuma naudu vai stimulu par katru nokavēto dienu (t. i., 25 miljoni VV, kam pieskaitīti vai no kā atņemti 100 000 VV dienā). Tā tas ir tāpēc, ka ar šo metodi V departaments cer labāk prognozēt atlīdzības apmēru, uz kuru tam būs tiesības.

b) V departaments nolemj izmantot visticamāko summu, lai novērtētu mainīgo atlīdzību, kas saistīta ar veicināšanas prēmiju. Tā tas ir tāpēc, ka ir tikai divi iespējamie iznākumi (1,5 miljoni VV vai 0 VV) un ar šo metodi V departaments cer labāk prognozēt atlīdzības apmēru, uz kuru tam būs tiesības.

IE149. V departaments ņem vērā *IPSAS* 47 [119.](#_bookmark106)–[121. punktā](#_bookmark108) noteiktās prasības par mainīgas atlīdzības aplēsēm, lai noteiktu, vai darījuma atlīdzībā jāiekļauj visa tā aplēstā mainīgās atlīdzības summa vai kāda tās daļa.

Nozīmīga finansēšanas komponenta pastāvēšana saistošās vienošanās noteikumos

IE150. 26.–30. piemērā ir ilustrētas *IPSAS* 47 [123.](#_bookmark110)–[128. punktā](#_bookmark116) izklāstītās prasības par nozīmīga finansēšanas komponenta pastāvēšanu saistošās vienošanās noteikumos. Turklāt 26. piemērā ir ilustrētas turpmāk minētās prasības:

a) *IPSAS* 47 [119.](#_bookmark106)–[121. punkta](#_bookmark108) prasības attiecībā uz ierobežojošām mainīgās atlīdzības aplēsēm un

b) *IPSAS* 47 [AG96.](#_bookmark248)–[AG103. punkta](#_bookmark250) prasības par pārdošanu ar atgriešanas tiesībām.

*26. piemērs. Nozīmīgs finansēšanas komponents un atgriešanas tiesības*

IE151. Valsts iestāde (turpmāk tekstā – Valdība) nodrošina vilcienus publiskā sektora metro operatoram (turpmāk tekstā – Operators) par 121 miljonu VV, kas ir jāsamaksā 24 mēnešu laikā pēc piegādes. Operators iegūst kontroli pār vilcieniem, noslēdzot saistošo vienošanos. Saskaņā ar šo saistošo vienošanos Operators drīkst atgriezt vilcienus 90 dienu laikā. Vilcieni ir jauni, un Valdībai nav ne atbilstošu vēsturisku pierādījumu par atgriešanu, ne citu pieejamu tirgus pierādījumu.

IE152. Vilcienu cena skaidrā naudā ir 100 miljoni VV, kas ir summa, ko Operators maksātu piegādes laikā par tiem pašiem vilcieniem, ja tie tiktu nodrošināti saskaņā ar noteikumiem, kuri citādi būtu identiski tiem noteikumiem, kas ir spēkā, noslēdzot šo saistošo vienošanos. Valdības izmaksas saistībā ar šiem vilcieniem ir 80 miljoni VV.

IE153. Valdība neatzīst ieņēmumus, kad kontrole pār produktu tiek nodota Operatoram. Tā tas ir tāpēc, ka atgriešanas tiesību pastāvēšana un atbilstošu vēsturisku pierādījumu trūkums nozīmē, ka Valdība saskaņā ar *IPSAS* 47 [119.](#_bookmark106)–[121. punktu](#_bookmark108) nevar secināt, ka ir ļoti iespējams, ka nenotiks ievērojams atzīto uzkrāto ieņēmumu summas reverss. Līdz ar to ieņēmumi tiek atzīti pēc trim mēnešiem, kad beidzas termiņš atgriešanas tiesību izmantošanai.

IE154. Saistošā vienošanās ietver būtisku finansēšanas komponentu saskaņā ar *IPSAS* 47 [123.](#_bookmark110)–[125. punktu](#_bookmark112). To parāda starpība starp apsolītās atlīdzības summu, 121 miljonu VV, un cenu skaidrā naudā, 100 miljoniem VV, dienā, kad preces tiek nodotas Operatoram.

IE155. Saistošā vienošanās ietver netieši norādītu procentu likmi 10 % apmērā (t. i., procentu likmi, kas 24 mēnešu laikā diskontē solīto atlīdzību, 121 miljonu VV, līdz cenai skaidrā naudā, 100 miljoniem VV). Valdība izvērtē šo likmi un secina, ka tā ir samērīga ar likmi, kas tiktu atspoguļota atsevišķā finansēšanas darījumā starp Valdību un Operatoru saistošās vienošanās noslēgšanas brīdī. Turpmāk minētie iegrāmatojumi parāda, kā Valdība šo saistošo vienošanos uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG96.](#_bookmark248)– [AG103. punktu](#_bookmark250).

a) Kad vilcieni tiek nodoti Operatoram saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG97. punktu](#_bookmark249):

|  |  |
| --- | --- |
| aktīvs, kas ietver tiesības atgūt atgriežamos vilcienus | 80 miljoni VV[[10]](#footnote-11) |
| krājumi |  |

b) Trīs mēnešu ilgajā posmā, kad ir spēkā atgriešanas tiesības, netiek atzīti nekādi procenti saskaņā ar *IPSAS* 47 [128. punktu](#_bookmark116), jo nav atzīts neviens saistošās vienošanās aktīvs vai prasība.

c) Kad beidzas atgriešanas tiesību izmantošanas termiņš (vilcieni netiek atgriezti):

|  |  |
| --- | --- |
| prasība | 100 miljoni VV[[11]](#footnote-12) |
| ieņēmumi |  |
| pārdoto preču un sniegto pakalpojumu izmaksas | 80 miljoni VV |
| aktīvs, kas ietver tiesības atgūt atgriežamos vilcienus |  |

IE156. Kamēr Valdība nebūs no Operatora saņēmusi skaidras naudas maksājumu, procentu ieņēmumi tiks atzīti saskaņā ar *IPSAS* 41. Nosakot faktisko procentu likmi saskaņā ar *IPSAS* 41, Valdība ņems vērā atlikušos saistošās vienošanās nosacījumus.

*27. piemērs. Aizturētie maksājumi saskaņā ar ilgtermiņa saistošu vienošanos nav nozīmīgs finansēšanas komponents*

IE157. Valsts pasūtījumu departaments (turpmāk tekstā – V departaments) noslēdz saistošu vienošanos par ēkas būvniecību, kas ietver plānotos starpposma maksājumus par V departamenta darbu visā trīs gadus ilgajā saistošās vienošanās darbības laikā. Saistību izpildes pienākums tiks ievērots laika gaitā, un ir plānots, ka starpposma maksājumi sakritīs ar plānoto V departamenta izpildi. Saistošā vienošanās paredz, ka resursa nodrošinātājam ir jāietur (t. i., jāsaglabā) noteikta procentuālā daļa no katra starpposma maksājuma visā saistošās vienošanās darbības laikā un jāsamaksā V departamentam tikai tad, kad ēka būs pabeigta.

IE158. V departaments secina, ka saistošās vienošanās noteikumos nav ietverts nozīmīgs finansēšanas komponents. Starpposma maksājumi sakrīt ar V departamenta izpildi, un saskaņā ar saistošo vienošanos summas ir jāietur citu iemeslu dēļ, nevis finansējuma nodrošināšanai saskaņā ar *IPSAS* 47 [125. punkta c) apakšpunktu](#_bookmark113). Noteiktas procentuālās daļas ieturēšana no katra starpposma maksājuma ir paredzēta, lai aizsargātu resursu nodrošinātāju no tā, ka V departaments pienācīgi neievēros savus saistību izpildes pienākumus saskaņā ar saistošo vienošanos.

*28. piemērs. Diskonta likmes noteikšana*

IE159. Sakaru un informācijas departaments (turpmāk tekstā – V departaments) noslēdz saistošu vienošanos ar kādu ārvalstu valdību par platjoslas interneta aprīkojuma nodrošināšanu. Iekārtu kontrole tiek nodota šai ārvalstu valdībai, kad tiek parakstīta saistošā vienošanās. Saistošās vienošanās noteikumos norādītā atlīdzība ir 100 miljoni VV, kam pieskaitīta 5 % likme un kas jāsamaksā 60 ikmēneša maksājumos, kuri katrs ir 1,89 miljoni VV.

*A gadījums. Saistošās vienošanās noteikumos norādītā diskonta likme atspoguļo likmi atsevišķā finansēšanas darījumā*

IE160. Izvērtējot saistošās vienošanās noteikumos norādīto diskonta likmi, kas satur nozīmīgu finansēšanas komponentu, Departaments ņem vērā *IPSAS* 47 [127. punktu](#_bookmark115) un konstatē, ka saistošās vienošanās noteikumos norādītā 5 % likme atspoguļo to likmi, kas tiktu izmantota atsevišķā finansēšanas darījumā starp Departamentu un ārvalstu valdību saistošās vienošanās uzsākšanas brīdī (t. i., saistošās vienošanās noteikumos norādītā 5 % likme atspoguļo ārvalstu valdības kredīta raksturlielumus).

IE161. Finansējuma tirgus nosacījumi nozīmē, ka iekārtu cena skaidrā naudā ir 100 miljoni VV. Šo summu atzīst par ieņēmumiem un aizdevumu, kad ārvalstu valdībai tiek nodota kontrole pār iekārtām. Departaments jebkuru esošo prasību uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 41.

*B gadījums. Saistošās vienošanās noteikumos norādītā diskonta likme neatspoguļo likmi atsevišķā finansēšanas darījumā*

IE162. Izvērtējot saistošās vienošanās noteikumos norādīto diskonta likmi, kas satur nozīmīgu finansēšanas komponentu, Departaments ņem vērā, ka saistošās vienošanās noteikumos norādītā 5 % likme ir ievērojami zemāka nekā 12 % likme, kas tiktu izmantota atsevišķā finansēšanas darījumā starp Departamentu un ārvalstu valdību saistošās vienošanās uzsākšanas brīdī (t. i., saistošās vienošanās noteikumos norādītā 5 % likme neatspoguļo ārvalstu valdības kredīta raksturlielumus). Tas liecina, ka cena skaidrā naudā ir mazāka par 100 miljoniem VV.

IE163. Saskaņā ar *IPSAS* 47 [127. punktu](#_bookmark115) Departaments darījuma atlīdzību nosaka, koriģējot apsolīto atlīdzības summu tā, lai atspoguļotu saistošās vienošanās noteikumos paredzētos maksājumus, izmantojot 12 % likmi, kas atspoguļo ārvalstu valdības kredīta raksturlielumus. Līdz ar to Departaments nosaka, ka darījuma atlīdzība ir 84,83 miljoni VV (60 ikmēneša maksājumi, katrs no tiem 1,89 miljoni VV, kas diskontēti par 12 %). Departaments atzīst ieņēmumus un aizdevumu šīs summas apmērā. Departaments jebkuru esošo aizdevumu uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 41.

*29. piemērs. Avansa maksājums un diskonta likmes novērtēšana*

IE164. Pēc diviem gadiem valsts valdība rīkos starptautisku augstākā līmeņa sanāksmi, un tai ir jāveic ieguldījums, lai iegādātos transportlīdzekļus šim pasākumam. Pasākuma noslēgumā valsts valdība plāno pārdot atlikušos transportlīdzekļus. Lai sasniegtu šo mērķi, valsts valdība noslēdz saistošu vienošanos ar pavalsts valdību par atlikušo transportlīdzekļu nodrošināšanu pēc diviem gadiem (t. i., saistību izpildes pienākums tiks izpildīts noteiktā brīdī). Saistošā vienošanās ietver divas alternatīvas maksāšanas iespējas: maksājumu 5 miljonu VV apmērā pēc diviem gadiem, kad pavalsts valdība iegūs kontroli pār transportlīdzekļiem, vai maksājumu 4 miljonu VV apmērā, kad tiek parakstīta saistošā vienošanās. Pavalsts valdība izvēlas maksāt 4 miljonus VV, kad tiek parakstīta saistošā vienošanās.

IE165. Valsts valdība secina, ka saistošā vienošanās satur nozīmīgu finansēšanas komponentu, jo paies laika posms no brīža, kad pavalsts valdība ir samaksājusi par transportlīdzekli, līdz brīdim, kad valsts valdība nodos transportlīdzekļus pavalsts valdībai, kā arī tirgū dominējošās procentu likmes.

IE166. Darījumā netieši ietvertā procentu likme ir 11,8 %, kas ir nepieciešama, lai abas alternatīvās maksāšanas iespējas padarītu ekonomiski līdzvērtīgas. Tomēr valsts valdība konstatē, ka saskaņā ar *IPSAS* 47 [127. punktu](#_bookmark115) likme, kas jāizmanto apsolītās atlīdzības koriģēšanai, ir 6 %, kas ir valsts valdības salīdzināmā aizņēmuma procentu likme.

IE167. Turpmāk minētie iegrāmatojumi parāda, kā valsts valdība ņemtu vērā nozīmīgo finansēšanas komponentu.

a) Atzītas saistošas vienošanās saistības, kas atbilst 4 miljonu VV maksājumam, kurš saņemts, noslēdzot saistošo vienošanos:

|  |  |
| --- | --- |
| nauda | 4 miljoni VV |
| saistošās vienošanās saistības | 4 miljoni VV |

b) Divu gadu laikā no saistošās vienošanās stāšanās spēkā līdz transportlīdzekļa nodošanai valsts valdība koriģē apsolītās atlīdzības summu (saskaņā ar *IPSAS* 47 [128. punktu](#_bookmark116)) un izveido saistošās vienošanās saistības, atzīstot procentu ienākumus par 4 miljoniem VV sešu procentu apmērā divus gadus:

|  |  |
| --- | --- |
| procentu izdevumi | 494 000 VV[[12]](#footnote-13) |
| saistošās vienošanās saistības | 494 000 VV |

c) Atzīti transportlīdzekļu nodošanas rezultātā gūtie ieņēmumi:

|  |  |
| --- | --- |
| saistošās vienošanās saistības | 4 494 000 VV |
| ieņēmumi | 4 494 000 VV |

*30. piemērs. Avansa maksājums*

IE168. Privātā sektora telekomunikāciju uzņēmums (turpmāk tekstā – *Telecom*) valstij piederošajos īpašumos ir uzstādījis mobilo tālruņu torņus. Saskaņā ar vienošanos piekļūt torņiem var tikai atbilstoši kvalificēti telekomunikāciju speciālisti. *Telecom* noslēdz saistošu vienošanos ar valsts institūciju, kas sniedz specializētus telekomunikāciju pakalpojumus (turpmāk tekstā – Valsts institūcija), par apkopes un remonta pakalpojumu nodrošināšanu uz trīs gadiem. *Telecom* iegādājas šo atbalsta pakalpojumu mobilo tālruņu torņu uzstādīšanas laikā. Atlīdzība par pakalpojumu ir 300 000 VV, un *Telecom* par to ir jāveic priekšapmaksa (t. i., ikmēneša maksājuma iespēja nav pieejama).

IE169. Lai noteiktu, vai saistošā vienošanās paredz nozīmīgu finansēšanas komponentu, Valsts institūcija ņem vērā piedāvātā pakalpojuma būtību un maksājuma nosacījumu mērķi. Valsts institūcija iekasē vienu avansa summu nevis ar primāro mērķi iegūt finansējumu no pircējiem, bet gan labāk pārvaldītu savus resursus, ņemot vērā ar pakalpojuma sniegšanu saistītos riskus. Konkrēti, ja *Telecom* varētu maksāt katru mēnesi, tas var pāriet uz citu specializētā pakalpojuma sniedzēju, atstājot Valsts institūcijai izmaksas, no kurām tā nevarētu gūt ieņēmumus.

IE170. Novērtējot *IPSAS* 47 [125. punkta c) apakšpunktu](#_bookmark113), Valsts institūcija konstatē, ka maksājuma nosacījumi tika strukturēti galvenokārt citu iemeslu dēļ, nevis finansējuma nodrošināšanai Valsts institūcijai. Valsts institūcija par pakalpojumiem iekasē vienu avansa summu, jo citi maksājumu noteikumi (piemēram, ikmēneša maksājumu plāns) ietekmētu to risku būtību, kurus Valsts institūcija ir uzņēmusies, lai sniegtu pakalpojumu, un var padarīt pakalpojuma sniegšanu nerentablu. Savas analīzes rezultātā Valdības institūcija secina, ka nepastāv nozīmīgs finansēšanas komponents.

Bezskaidras naudas atlīdzība

IE171. 31. piemērā ir ilustrētas *IPSAS* 47 [129.](#_bookmark117)–[132. punktā](#_bookmark118) noteiktās prasības par bezskaidras naudas atlīdzību un *IPSAS* 47 [68. punktā](#_bookmark55) noteiktās prasības par saistību izpildes pienākumu identificēšanu.

*31. piemērs. Tiesības uz bezskaidras naudas atlīdzību*

IE172. Valsts apraides organizācija (turpmāk tekstā – Raidorganizācija) noslēdz saistošu vienošanos ar privātu plašsaziņas līdzekļu uzņēmējsabiedrību (turpmāk tekstā – Plašsaziņas līdzekļu sabiedrība) par producēšanas pakalpojumu sniegšanu uz vienu gadu. Saistošā vienošanās tiek parakstīta 20X1. gada 1. janvārī, un darbs sākas nekavējoties. Raidorganizācija secina, ka producēšanas pakalpojumi ir viens saistību izpildes pienākums saskaņā ar *IPSAS* 47 [68. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark56). Tā tas ir tāpēc, ka Raidorganizācija sniedz virkni atšķirīgu producēšanas pakalpojumu, kas būtībā ir vieni un tie paši un kam ir viens un tas pats nodošanas modelis (producēšanas pakalpojumi laika gaitā tiek nodoti Plašsaziņas līdzekļu sabiedrībai, un attiecībā uz tiem izmanto vienu un to pašu metodi izpildes pakāpes novērtēšanai, tas ir, pamatojoties uz aizritējušo laiku).

IE173. Apmaiņā pret producēšanas pakalpojumiem Plašsaziņas līdzekļu sabiedrība sola Raidorganizācijai nodrošināt tiesības reizi nedēļā, kamēr tiek sniegti producēšanas pakalpojumi, pārraidīt kādu no Plašsaziņas līdzekļu sabiedrības populārajiem sporta raidījumiem.

IE174. Raidorganizācija novērtē savu izpildes pakāpi pilnīgai saistību izpildes pienākuma ievērošanai, kad ir beigusies katra producēšanas pakalpojuma sniegšanas nedēļa. Lai noteiktu darījuma atlīdzību (un atzīstamo ieņēmumu summu), Raidorganizācija vispirms ņem vērā populārā sporta raidījuma pārraidīšanas tiesību patieso vērtību. Tomēr, tā kā raidījuma pārraidīšanas tiesības parasti Plašsaziņas līdzekļu sabiedrība nepārdod un tās netiek tirgotas tirgū, Raidorganizācija secina, ka tā nevar pamatoti novērtēt bezskaidras naudas atlīdzības patieso vērtību. Rezultātā Raidorganizācija darījuma atlīdzību mēra netieši, atsaucoties uz Plašsaziņas līdzekļu sabiedrībai apsolīto producēšanas pakalpojumu atsevišķo vērtību.

Attiecināšana, pamatojoties uz atsevišķām vērtībām

IE175. 32.–34. piemērā ir ilustrētas *IPSAS* 47 [133.](#_bookmark119)–[143. punktā](#_bookmark131) izklāstītās prasības par darījuma atlīdzības attiecināšanu uz saistību izpildes pienākumiem. Turklāt šajos piemēros ir ilustrētas turpmāk minētās prasības:

a) *IPSAS* 47 [116. punktā](#_bookmark103) noteiktās prasības attiecībā uz mainīgu atlīdzību (34. piemērs);

b) *IPSAS* 47 [AG107.](#_bookmark253)–[AG109. punktā](#_bookmark256) noteiktās prasības attiecībā uz atlaides attiecināšanu (32.–33. punkts) un

c) *IPSAS* 47 [AG182. punktā](#_bookmark304) noteiktās prasības par atlīdzību uz pārdošanas vai izmantošanas apjoma pamatotas autoratlīdzības veidā par intelektuālā īpašuma licencēm (34. piemērs).

*32. piemērs. Attiecināšanas metodoloģija*

IE176. Aizsardzības departaments (turpmāk tekstā – Departaments) noslēdz saistošu vienošanos ar kādu citu valsti par iznīcinātāja, specifisku rezerves detaļu un specifiska dzinēja piegādi apmaiņā pret 100 miljoniem VV. Departaments saistību izpildes pienākumus attiecībā uz reaktīvo lidmašīnu, rezerves detaļām un dzinēju izpildīs dažādos laikos. Departaments var nodrošināt iznīcinātājus atsevišķi, tāpēc atsevišķā vērtība ir tieši novērojama. Specializēto rezerves detaļu un specializētā dzinēja atsevišķās vērtības nav tieši novērojamas.

IE177. Tā kā specializēto rezerves detaļu un specializētā dzinēja atsevišķās vērtības nav tieši novērojamas, Departamentam tās ir jāaplēš. Lai novērtētu atsevišķās vērtības, Departaments attiecībā uz specializētajām rezerves detaļām izmanto pielāgoto tirgus novērtēšanas pieeju, bet attiecībā uz specializētajiem dzinējiem – paredzamo izmaksu pieeju. Veicot šīs aplēses, Departaments maksimāli izmanto novērojamos ievaddatus (saskaņā ar *IPSAS* 47 [138. punktu](#_bookmark123)). Departaments atsevišķās vērtības aprēķina šādi:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Produkts** | **Atsevišķā vērtība** | **Metode** |
|  | **VV (miljoni)** |  |
| Iznīcinātājs | 90 | Tieši novērojama (skat. *IPSAS* 47 [137. punktu](#_bookmark122)) |
| Rezerves detaļas | 10 | Pielāgota tirgus novērtējuma pieeja (skat. *IPSAS* 47 [139. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark125)) |
| Specifisks dzinējs | 20 | Paredzamo izmaksu pieeja (skat. *IPSAS* 47 [139. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark126)) |
| Kopā | 120 |  |

IE178. Otra valsts saņem atlaidi par preču kopuma iegādi, jo atsevišķo vērtību summa (120 miljoni VV) pārsniedz apsolīto atlīdzību (100 miljoni VV). Departaments apsver, vai tam ir novērojami pierādījumi par saistību izpildes pienākumu, uz kuru ir attiecināma visa atlaide (saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG108. punktu](#_bookmark254)), un secina, ka tam šādu pierādījumu nav. Tātad saskaņā ar *IPSAS* 47 [136.](#_bookmark121) un [AG107. punktu](#_bookmark253) atlaide tiek proporcionāli attiecināta uz iznīcinātāju, rezerves detaļām un specifisko dzinēju. Atlaide un līdz ar to arī darījuma atlīdzība tiek attiecināta šādi:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Produkts** | **Attiecinātā darījuma atlīdzība** |  |
|  | **VV (miljoni)** |  |
| Iznīcinātājs | 75 | (90 VV ÷ 120 VV × 100 VV) |
| Rezerves detaļas | 8 | (10 VV ÷ 120 VV × 100 VV) |
| Dzinējs | 17 | (20 VV ÷ 120 VV × 100 VV) |
| Kopā | 100 |  |

*33. piemērs. Atlaides piešķiršana*

IE179. Valsts iepirkuma aģentūra (turpmāk tekstā – Aģentūra) regulāri nodrošina valsts institūcijām vispārējas lietošanas preces, tostarp atsevišķi krājumus A, B un C. Aģentūra nosaka turpmāk minētās atsevišķās vērtības:

|  |  |
| --- | --- |
| **Produkts** | **Atsevišķā vērtība** |
|  | **VV** |
| Krājumi A | 40 |
| Krājumi B | 55 |
| Krājumi C | 45 |
| Kopā | 140 |

IE180. Turklāt Aģentūra regulāri nodrošina krājumus B un C, kas kopā izmaksā 60 VV.

*A gadījums. Atlaides attiecināšana uz vienu vai vairākiem saistību izpildes pienākumiem*

IE181. Aģentūra noslēdz saistošu vienošanos ar valsts institūciju par krājumu A, B un C nodrošināšanu apmaiņā pret 100 VV. Aģentūra saistību izpildes pienākumus attiecībā uz katru no šiem krājumiem izpildīs dažādos laikos.

IE182. Saistošā vienošanās ietver atlaidi 40 VV apmērā visam darījumam, kas, attiecinot darījuma atlīdzību, tiktu proporcionāli attiecināta uz visiem trim saistību izpildes pienākumiem, izmantojot salīdzinošās atsevišķās vērtības metodi (saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG107. punktu](#_bookmark253)). Tomēr, tā kā Aģentūra regulāri nodrošina krājumus B un C kopā par 60 VV un krājumus A par 40 VV, tai ir pierādījumi, ka saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG108. punktu](#_bookmark254) visa atlaide ir jāattiecina uz solījumiem veikt krājumu B un C pārvedumu.

IE183. Ja Aģentūra vienā un tajā pašā laikā nodod kontroli pār krājumiem B un krājumiem C, tad praktiski Aģentūra varētu uzskatīt, ka šo krājumu pārvedums ir viens saistību izpildes pienākums. Tas nozīmē, ka Aģentūra varētu 60 VV no darījuma atlīdzības attiecināt uz šo vienu saistību izpildes pienākumu un atzīt ieņēmumus 60 VV apmērā, kad notiks vienlaicīgs krājumu B un krājumu C pārvedums valsts institūcijai.

IE184. Ja saskaņā ar saistošo vienošanos Aģentūrai kontrole pār krājumiem B un C ir jānodod dažādos laikos, tad attiecinātā summa 60 VV tiek individuāli attiecināta uz solījumiem nodot krājumus B (kuru atsevišķā vērtība ir 55 VV) un krājumus C (kuru atsevišķā vērtība ir 45 VV) šādi:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Produkts** | **Attiecinātā darījuma atlīdzība** |  |
|  | **VV** |  |
| Krājumi B | 33 | (55 VV ÷ kopējā atsevišķā vērtība 100 VV × 60 VV) |
| Krājumi C | 27 | (45 VV ÷ kopējā atsevišķā vērtība 100 VV × 60 VV) |
| Kopā | 60 |  |

*B gadījums. Ir piemērota atlikuma pieeja*

IE185. Aģentūra noslēdz saistošu vienošanos ar valsts institūciju par krājumu A, B un C nodrošināšanu, kā aprakstīts A gadījumā. Saistošā vienošanās ietver arī solījumu nodot krājumus D. Kopējā saistošās vienošanās noteikumos paredzētā atlīdzība ir 130 VV. Krājumu D atsevišķā vērtība ir ļoti mainīga (skat. *IPSAS* 47 [139. punkta c) apakšpunktu](#_bookmark127)), jo Aģentūra nodrošina krājumus D dažādiem pircējiem par ļoti atšķirīgām cenām (15–45 VV). Līdz ar to Aģentūra nolemj aplēst piegādes D atsevišķo vērtību, izmantojot atlikuma pieeju.

IE186. Pirms krājumu D atsevišķās vērtības aplēšanas, izmantojot atlikuma pieeju, Aģentūra saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG108.](#_bookmark254)–[AG109. punktu](#_bookmark256) nosaka, vai kāda atlaide ir jāattiecina uz pārējiem saistošās vienošanās noteikumos paredzētajiem saistību izpildes pienākumiem.

IE187. Tāpat kā A gadījumā, tā kā Aģentūra regulāri nodrošina krājumus B un C kopā par 60 VV un krājumus A par 40 VV, tai ir novērojami pierādījumi, ka saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG108. punktu](#_bookmark254) 100 VV ir jāattiecina uz šiem trijiem krājumiem un atlaide 40 VV apmērā ir jāattiecina uz solījumiem veikt krājumu B un C pārvedumu. Saskaņā ar atlikuma pieeju Aģentūra aplēš, ka krājumu D atsevišķā vērtība ir 30 VV, šādi:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Produkts** | **Atsevišķā vērtība** | **Metode** |
|  | **VV** |  |
| Krājumi A | 40 | Tieši novērojama (skat. *IPSAS* 47 [137. punktu](#_bookmark122)) |
| Krājumi B un C | 60 | Tieši novērojama ar atlaidi (skat. *IPSAS* 47 [AG108. punktu](#_bookmark254)) |
| Krājumi D | 30 | Atlikuma pieeja (skat. *IPSAS* 47 [139. punkta c) apakšpunktu](#_bookmark127)) |
| Kopā | 130 |  |

IE188. Aģentūra norāda, ka 30 VV, kas attiecināti uz krājumiem D, ir tās novērojamo cenu diapazonā (15–45 VV). Tāpēc iegūtais sadalījums (skat. iepriekš tabulu) atbilst *IPSAS* 47 [133. punktā](#_bookmark119) noteiktajam attiecināšanas mērķim un *IPSAS* 47 [138. punktā](#_bookmark123) noteiktajām prasībām.

*C gadījums. Atlikuma pieeja ir nepiemērota*

IE189. Uz C gadījumu attiecas tie paši fakti, kas pastāv B gadījumā, izņemot to, ka darījuma atlīdzība ir 105 VV, nevis 130 VV. Rezultātā, piemērojot atlikuma pieeju, krājumu D atsevišķā vērtība būtu 5 VV (darījuma atlīdzība 105 VV, no kuras atņemti 100 VV, kas attiecināti uz krājumiem A, B un C). Aģentūra secina, ka 5 VV pareizi neatainotu to atlīdzības summu, uz kuru tā plāno iegūt tiesības apmaiņā pret saistību izpildes pienākuma ievērošanu, kas paredz veikt krājumu D pārvedumu, jo 5 VV nav krājumu D aptuvena atsevišķā vērtība, kas svārstās no 15 VV līdz 45 VV. Līdz ar to Aģentūra pārskata savus novērojamos datus, tostarp pārskatus par iepirkumu un izmaksu atgūšanu, lai novērtētu krājumu D atsevišķo vērtību, izmantojot citu piemērotu metodi. Aģentūra attiecina darījumu atlīdzību 105 VV apmērā uz krājumiem A, B, C un D, izmantojot šo produktu relatīvās atsevišķās vērtības saskaņā ar *IPSAS* 47 [133.](#_bookmark119)–[140. punktu](#_bookmark128).

*34. piemērs. Mainīgas atlīdzības attiecināšana*

IE190. Valstij piederoša universitāte (turpmāk tekstā – Universitāte) noslēdz saistošu vienošanos ar kādu farmācijas ražošanas uzņēmējsabiedrību (turpmāk tekstā – Sabiedrība) par divām intelektuālā īpašuma licencēm attiecībā uz divu zāļu formulām (formula X un formula Y), ko izstrādājusi Universitātes pētniecības laboratorija. Universitāte nosaka, ka šīs formulas atbilst diviem saistību izpildes pienākumiem, no kuriem katrs tiek ievērots noteiktā laikā. Formulas X un formulas Y atsevišķās vērtības ir attiecīgi 800 000 VV un 1 000 000 VV.

*A gadījums. Mainīga atlīdzība pilnā apmērā ir attiecināta uz vienu saistību izpildes pienākumu*

IE191. Cena, kas saistošās vienošanās noteikumos norādīta formulai X, ir nemainīga summa 800 000 VV, bet formulai Y atlīdzība ir 3 % no to Sabiedrības zāļu pārdošanas apjoma nākotnē, kas izstrādātas, izmantojot formulu Y. Attiecināšanas nolūkā Universitāte saskaņā ar *IPSAS* 47 [116. punktu](#_bookmark103) aplēš, ka uz pārdošanas apjomu balstītā autoratlīdzība (t. i., mainīgā atlīdzība) ir 1 000 000 VV.

IE192. Lai attiecinātu darījuma atlīdzību, Universitāte ņem vērā *IPSAS* 47 [142. punktā](#_bookmark130) minētos kritērijus un secina, ka mainīgā atlīdzība (t. i., uz pārdošanas apjomu balstītā autoratlīdzība) ir pilnībā jāattiecina uz formulu Y. Universitāte secina, ka *IPSAS* 47 [142. punktā](#_bookmark130) minētie kritēriji ir izpildīti turpmāk minēto iemeslu dēļ:

a) mainīgais maksājums ir konkrēti saistīts ar rezultātu, kas izriet no saistību izpildes pienākuma veikt formulas Y pārvedumu (t. i., ar to Sabiedrības turpmāko zāļu pārdošanu, kas izstrādātas, izmantojot formulu Y);

b) paredzamās autoratlīdzības summas 1 000 000 VV attiecināšana uz formulu Y atbilst *IPSAS* 47 [133. punktā](#_bookmark119) noteiktajam attiecināšanas mērķim. Tā tas ir tāpēc, ka Universitātes aplēstā uz pārdošanu balstītā autoratlīdzības summa (1 000 000 VV) aptuveni atbilst formulas Y atsevišķajai vērtībai un nemainīgā summa 800 000 VV aptuveni atbilst formulas X atsevišķajai vērtībai. Saskaņā ar *IPSAS* 47 [143. punktu](#_bookmark131) Universitāte 800 000 VV iedala formulai X. Tā tas ir tāpēc, ka, pamatojoties uz to faktu un apstākļu novērtējumu, kas saistīti ar abām licencēm, nemainīgās atlīdzības daļas attiecināšana uz formulu Y papildus visai mainīgās atlīdzības summai neatbilstu *IPSAS* 47 [133. punktā](#_bookmark119) minētajam attiecināšanas mērķim.

IE193. Universitāte veic formulas Y pārvedumu, noslēdzot saistošo vienošanos, bet formulas X pārvedumu – vienu mēnesi vēlāk. Pēc formulas Y pārveduma veikšanas Universitāte neatzīst ieņēmumus, jo uz formulu Y attiecinātā atlīdzība ir autoratlīdzība, kas balstīta uz pārdošanas apjomu. Tāpēc saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG180. punktu](#_bookmark302) Universitāte atzīst ieņēmumus no autoratlīdzības, kas balstīta uz pārdošanas apjomu, kad notiek šī turpmākā pārdošana.

IE194. Kad ir noticis formulas X pārvedums, Universitāte atzīst uz formulu X attiecinātos ieņēmumus 800 000 VV apmērā.

*B gadījums. Mainīgā atlīdzība, kas attiecināta, pamatojoties uz atsevišķām vērtībām*

IE195. Cena, kas saistošās vienošanās noteikumos norādīta formulai X, ir nemainīga summa 300 000 VV, bet formulai Y atlīdzība ir 5 % no to Sabiedrības zāļu pārdošanas apjoma nākotnē, kas izstrādātas, izmantojot formulu Y. Universitāte saskaņā ar *IPSAS* 47 [116. punktu](#_bookmark103) aplēš, ka uz pārdošanas apjomu balstītā autoratlīdzība (t. i., mainīgā atlīdzība) ir 1 500 000 VV.

IE196. Darījuma atlīdzības attiecināšanai Universitāte piemēro *IPSAS* 47 [142. punktā](#_bookmark130) minētos kritērijus, lai noteiktu, vai mainīgā atlīdzība (t. i., uz pārdošanu balstītā autoratlīdzība) ir pilnībā jāattiecina uz formulu Y. Piemērojot šos kritērijus, Universitāte secina, ka, lai gan mainīgie maksājumi ir saistīti tieši ar saistību izpildes pienākuma, kas paredz veikt formulas Y pārvedumu, rezultātu ( t. i., to Sabiedrības turpmāko zāļu pārdošanu, kas izstrādātas, izmantojot formulu Y), mainīgās atlīdzības attiecināšana uz formulu Y pilnā apmērā būtu nesaderīga ar darījuma atlīdzības attiecināšanas principu. 300 000 VV attiecināšana uz formulu X un 1 500 000 VV attiecināšana uz formulu Y neatspoguļo pamatotu darījuma atlīdzības attiecināšanu, pamatojoties uz formulas X un formulas Y atsevišķajām vērtībām, kas ir attiecīgi 800 000 VV un 1 000 000 VV. Līdz ar to Universitāte piemēro *IPSAS* 47 [136.](#_bookmark121)–[140. punktā](#_bookmark128) noteiktās vispārīgās attiecināšanas prasības.

IE197. Universitāte attiecina darījuma atlīdzību 300 000 VV apmērā uz formulu X un formulu Y, pamatojoties uz relatīvām atsevišķajām vērtībām, kas ir attiecīgi 800 000 VV un 1 000 000 VV. Turklāt Universitāte attiecina atlīdzību, kas saistīta ar autoratlīdzību, kura balstīta uz pārdošanas apjomu, pamatojoties uz relatīvu atsevišķo vērtību. Tomēr saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG180. punktu](#_bookmark302), kad institūcija licencē intelektuālo īpašumu, par kuru atlīdzība ir uz pārdošanu balstītas autoratlīdzības veidā, tā nevar atzīt ieņēmumus, kamēr nav noticis vēlākais no šiem diviem notikumiem: notiek turpmākā pārdošana vai ir ievērots (vai daļēji ievērots) saistību izpildes pienākums.

IE198. Formulas Y pārvedums Sabiedrībai notiek, noslēdzot saistošo vienošanos, bet formulas X pārvedums – trīs mēnešus vēlāk. Kad ir noticis formulas Y pārvedums, Universitāte atzīst ieņēmumus 167 000 VV apmērā (1 000 000 VV ÷ 1 800 000 VV × 300 000 VV), ko attiecina uz formulu Y. Kad ir noticis formulas X pārvedums, Universitāte atzīst ieņēmumus CU 133 000 VV apmērā (800 000 VV ÷ 1 800 000 VV × 300 000 VV), ko attiecina uz formulu X.

IE199. Pirmajā mēnesī autoratlīdzība, kas jāmaksā par Sabiedrības pirmā mēneša pārdošanas apjomu, ir 200 000 VV. Tātad saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG180. punktu](#_bookmark302) Universitāte atzīst ieņēmumus 111 000 VV apmērā (1 000 000 VV ÷ 1 800 000 VV × 200 000 VV), kas attiecināti uz formulu Y (kuras pārvedums pircējam ir veikts, tādā veidā ievērojot saistību izpildes pienākumu). Universitāte atzīst saistošas vienošanās saistības 89 000 VV apmērā (800 000 VV ÷ 1 800 000 VV × 200 000 VV), ko attiecina uz formulu X. Tā tas ir tāpēc, ka, lai gan Sabiedrība ir veikusi turpmāko pārdošanu, saistību izpildes pienākums, uz ko ir attiecināta autoratlīdzība, nav ievērots, līdz trīs mēnešus vēlāk netiek veikts formulas X pārvedums.

Daudzpusējas vienošanās un atsevišķas vērtības noteikšana

IE200. 35. piemērā ir ilustrēts, kā piemēro *IPSAS* 47 [AG29. punktu](#_bookmark205) par to saistošo vienošanos novērtēšanu, kas ietver preču vai pakalpojumu nodrošināšanu ieinteresētajām trešajām personām, un *IPSAS* 47 [AG110. punktu](#_bookmark257) par šo preču vai pakalpojumu atsevišķās vērtības noteikšanu.

*35. piemērs. Vakcīnu nodrošināšana ieinteresētajām trešajām personām*

*A gadījums. Saistošā vienošanās ietver saistību izpildes pienākumu, kas paredz preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei*

IE201. Veselības aprūpes klīnika (turpmāk tekstā – Klīnika) saņem 100 000 VV no valdības bezmaksas vakcinācijas nodrošināšanai vietējā kopienā. Valdība pieprasa Klīnikai nodrošināt 150 devas vakcīnai A, kas ir Klīnikas iepriekš nodrošinātā vakcīna, kuras vienas devas atsevišķā vērtība ir 500 VV. Turklāt Klīnikai ir jānodrošina arī 350 devas vakcīnai B, kas ir jauna vakcīna, par kuras novērojamajām cenām informācija ir ierobežota.

IE202. Klīnika secina, ka šī saistošā vienošanās ietver divus saistību izpildes pienākumus, kas paredz divu noteiktu preču, konkrēti, 150 devu vakcīnai A un 350 devu vakcīnai B, pārvedumu citai pusei. Tā tas ir tāpēc, ka valdība, kas darbojas pircēja statusā, maksā Klīnikai par vakcinācijas pakalpojumu sniegšanu vietējām personām, kas ir ieinteresētās trešās personas. Tas ir saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG29. punkta](#_bookmark205) prasībām.

IE203. Nosakot katras vakcīnas devas atsevišķo vērtību, Klīnika aplēš, ka katras vakcīnas A devas atsevišķa vērtība ir 500 VV, pamatojoties uz šīs vakcīnas vēsturisko atsevišķo vērtību. Attiecībā uz vakcīnu B Klīnika piemēro *IPSAS* 47 [AG110. punktu](#_bookmark257) un aplēš, ka katras devas atsevišķā vērtība ir 100 VV, pamatojoties uz paredzamajām izmaksām, kas Klīnikai radīsies katras vakcīnas iegādei, kā arī uz vakcinācijas veikšanai nepieciešamā darbaspēka izmaksām.

IE204. Izmantojot vakcīnas A vienas devas atsevišķo vērtību 500 VV un vakcīnas B vienas devas atsevišķo vērtību 100 VV, darījuma atlīdzība tiks attiecināta uz šīm abām vakcīnām.

Visu saistību izpildes pienākumu kopējā atsevišķā vērtība

Vakcīna A: atsevišķā vērtība 500 VV × 150 devas = 75 000 VV

Vakcīna B: atsevišķā vērtība 100 VV (pamatojoties uz aizstāšanas izmaksām + darbaspēka izmaksām) × 350 devas = 35 000 VV

Kopējā atsevišķā vērtība: 75 000 VV + 35 000 VV = 110 000 VV

100 000 VV lielās darījuma atlīdzības attiecināšana uz abām vakcīnām

Vakcīna A: 100 000 VV × 75 000 VV ÷ 110 000 VV = 68 182 VV jeb 454,55 VV par devu

Vakcīna B: 100 000 VV × 35 000 VV ÷ 110 000 VV = 31 818 VV jeb 90,91 VV par devu

IE205. Pamatojoties uz iepriekš minēto, Klīnika atzītu ieņēmumus, izmantojot iepriekš minēto darījuma atlīdzības attiecināšanu, un novērtētu savu izpildes pakāpi saistību izpildes pienākuma ievērošanai, pamatojoties uz ievadīto A vai B vakcīnu skaitu.

*B gadījums. Saistošā vienošanās ietver saistību izpildes pienākumu, kas paredz iekšēji izmantot resursus preču vai pakalpojumu radīšanai*

IE206. Līdzīgi kā A gadījumā, Klīnika no valdības saņem 100 000 VV. Tomēr šajā gadījumā finansējums Klīnikai ir piešķirts savas vakcinācijas programmas īstenošanai vietējā kopienā. Saskaņā ar saistošās vienošanās noteikumiem Klīnikai ir tiesības tērēt šos līdzekļus ar vakcinācijas programmu tieši saistītu izdevumu segšanai, kuru vidū var būt līdzekļu attiecināšana uz to darbinieku algām, kuri strādā ar vakcināciju saistītos pasākumos, piemēram, ievada vakcīnas vai izstrādā izglītojošus materiālus par vakcīnām, attiecināšana uz to telpu nomas maksas segšanu, kuras tiek izmantotas šo darbību veikšanai saistībā ar vakcināciju, un pašu vakcināciju iegādes izmaksas.

IE207. Klīnika izskata saistošās vienošanās noteikumus un secina, ka, lai gan vienošanās ietver ieinteresētās trešās personas saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG29. punktu](#_bookmark205), tās saistību izpildes pienākums paredz iekšēji izmantot resursus vakcinācijas programmas īstenošanai nepieciešamo preču vai pakalpojumu radīšanai. Tā tas ir tāpēc, ka saistošās vienošanās noteikumos nav norādīts, ka 100 000 VV ir jāizlieto tikai tam, lai finansētu vakcīnu piegādi vietējām personām (t. i., ieinteresētajām trešajām personām). Uz sava novērtējuma pamata Klīnika secina, ka saistību izpildes pienākums tiek ievērots laika gaitā, kad rodas attiecināmi izdevumi, jo šis izpildes pakāpes rādītājs vislabāk ataino to, kā institūcija ievēro šo saistību izpildes pienākumu. Ieņēmumus Klīnika atzīst tad, kad ir radušies attiecināmie izdevumi.

Atlīdzība principālam salīdzinājumā ar atlīdzību pārstāvim

IE208. 36.–38. piemērā ir ilustrētas *IPSAS* 47 [AG117.](#_bookmark260)–[AG125. punktā](#_bookmark268) izklāstītās prasības par atlīdzību principālam salīdzinājumā ar atlīdzību pārstāvim.

*36. piemērs. Solījums nodrošināt preces vai pakalpojumus (institūcija ir principāls)*

IE209. Koplietošanas uzturēšanas pakalpojumu aģentūra (turpmāk tekstā – Aģentūra) noslēdz saistošu vienošanos ar Sociālās labklājības ministriju (turpmāk tekstā – Ministrija) par biroju uzturēšanas pakalpojumu sniegšanu Ministrijas īpašumos. Aģentūra un Ministrija nosaka un saskaņo uzturēšanas pakalpojumu apjomu un vienojas par cenu. Aģentūra ir atbildīga par to, lai pakalpojumi tiktu sniegti saskaņā ar saistošās vienošanās noteikumiem. Aģentūra katru mēnesi izraksta Ministrijai rēķinu par saskaņoto cenu, norādot 10 dienu apmaksas termiņu.

IE210. Aģentūra regulāri piesaista trešo pušu pakalpojumu sniedzējus, lai nodrošinātu uzturēšanas pakalpojumus saviem pircējiem. Kad Aģentūra ir noslēgusi saistošu vienošanos ar pircēju, tā noslēdz saistošu vienošanos ar vienu no šiem pakalpojumu sniedzējiem, uzdodot pakalpojumu sniedzējam nodrošināt Ministrijas biroja uzturēšanas pakalpojumus. Maksājuma nosacījumi ar pakalpojumu sniedzējiem noslēgto saistošo vienošanos noteikumos kopumā ir saskanīgi ar maksājumu nosacījumiem to saistošo vienošanos noteikumos, ko Aģentūra ir noslēgusi ar pircējiem. Tomēr Aģentūrai ir pienākums samaksāt pakalpojuma sniedzējam pat tad, ja Ministrija nemaksā.

IE211. Lai noteiktu, vai Aģentūra ir principāls vai aģents, Aģentūra identificē konkrētu Ministrijai nodrošināmo preci vai pakalpojumu un novērtē, vai tā kontrolē šo preci vai pakalpojumu, pirms šīs preces vai pakalpojuma pārveduma īstenošanas Ministrijai.

IE212. Aģentūra norāda, ka konkrētie Ministrijai sniedzamie pakalpojumi ir tie biroju uzturēšanas pakalpojumi, par kuriem Ministrija ir noslēgusi saistošu vienošanos, un citas preces vai pakalpojumi Ministrijai nav apsolītas. Lai gan Aģentūra pēc saistošās vienošanās noslēgšanas ar Ministriju iegūst tiesības uz biroju uzturēšanas pakalpojumiem no pakalpojumu sniedzēja, šīs tiesības nepāriet Ministrijai. Tas nozīmē, ka Aģentūra saglabā spēju vadīt šo tiesību izmantošanu un iegūt būtībā visus atlikušos saimnieciskos labumus vai pakalpojumu potenciālu. Piemēram, Aģentūra var izlemt, vai uzdot pakalpojumu sniedzējam nodrošināt biroju uzturēšanas pakalpojumus Ministrijai vai citam pircējam, vai arī savās telpās. Ministrijai nav tiesību uzdot pakalpojuma sniedzējam nodrošināt pakalpojumus, kuru nodrošināšanai Aģentūra nav piekritusi. Tāpēc tiesības uz biroju uzturēšanas pakalpojumiem, ko Aģentūra iegūst no pakalpojumu sniedzēja, nav tā prece vai pakalpojums, kas norādīts ar Ministriju noslēgtās saistošās vienošanās instrumentā.

IE213. Aģentūra secina, ka tā kontrolē noteiktos pakalpojumus pirms to sniegšanas Ministrijai. Kontroli par tiesībām uz biroju uzturēšanas pakalpojumiem Aģentūra iegūst pēc saistošās vienošanās noslēgšanas ar Ministriju, bet pirms šo pakalpojumu sniegšanas Ministrijai. Aģentūras saistošās vienošanās ar pakalpojumu sniedzēju nosacījumi dod Aģentūrai iespēju uzdot pakalpojuma sniedzējam nodrošināt norādītos pakalpojumus Aģentūras vārdā (skat. [AG120. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark263)). Turklāt Aģentūra secina, ka to, ka Aģentūra kontrolē biroju uzturēšanas pakalpojumus pirms to nodrošināšanas Ministrijai, papildus pierāda turpmāk minētie *IPSAS* 47 [AG123. punktā](#_bookmark264) noteiktie rādītāji:

a) Aģentūrai ir galvenā atbildība par solījuma izpildi nodrošināt biroju uzturēšanas pakalpojumus. Lai gan Aģentūra ir nolīgusi pakalpojumu sniedzēju Ministrijai apsolīto pakalpojumu nodrošināšanai, par to, lai pakalpojumi tiktu nodrošināti un būtu Ministrijai pieņemami, ir atbildīga pati Aģentūra (t. i., Aģentūra ir atbildīga par saistošās vienošanās noteikumos ietvertā solījuma izpildi neatkarīgi no tā, vai Aģentūra šos pakalpojumus nodrošina pati vai tā pakalpojumu nodrošināšanai piesaista pakalpojumu sniedzēju, kas ir trešā persona);

b) Aģentūrai ir rīcības brīvība attiecībā uz pakalpojumu cenas noteikšanu Ministrijai.

IE214. Aģentūra norāda, ka tā neapņemas saņemt pakalpojumus no pakalpojuma sniedzēja pirms saistošās vienošanās noslēgšanas ar Ministriju. Tādējādi Aģentūra ir mazinājusi krājumu risku attiecībā uz biroju uzturēšanas pakalpojumiem. Tomēr Aģentūra secina, ka tā kontrolē biroju uzturēšanas pakalpojumus pirms to nodrošināšanas Ministrijai, pamatojoties uz [IE213. punktā](#_bookmark346) minētajiem pierādījumiem.

IE215. Tādējādi Aģentūra šajā darījumā ir principāls un atzīst ieņēmumus tās atlīdzības apmērā, kas tai pienākas no Ministrijas apmaiņā pret biroju uzturēšanas pakalpojumiem.

*37. piemērs. Solījums nodrošināt preces vai pakalpojumus (institūcija ir principāls)*

IE216. Pašvaldība risina sarunas ar slimnīcām par vakcīnu iegādi atsevišķiem pilsoņiem tās jurisdikcijā par pazeminātu cenu salīdzinājumā ar to vakcīnu cenu, par kādu slimnīcas tiešā veidā nodrošina šīs vakcīnas šiem konkrētajiem pilsoņiem. Pašvaldība piekrīt pirkt noteiktu skaitu vakcīnu, un tai ir jāmaksā par šīm vakcīnām neatkarīgi no tā, vai tā var tās lietot. Par katru iegādāto vakcīnu tiek salīgta un iepriekš saskaņota samazināta cena, kas jāmaksā pašvaldībai.

IE217. Pašvaldība nosaka, par kādu cenu šīs vakcīnas tiks nodrošinātas konkrētajiem pilsoņiem. Pašvaldība nodrošina vakcīnas un iekasē atlīdzību no pilsoņiem, kad viņi nopērk šīs vakcīnas.

IE218. Pašvaldība arī palīdz konkrētajiem pilsoņiem risināt sūdzības par slimnīcu sniegto pakalpojumu. Tomēr katra slimnīca ir atbildīga par pienākumu izpildi, kas saistīti ar šīm vakcīnām, tostarp par korektīviem pasākumiem tad, ja kāds pilsonis ir neapmierināts ar pakalpojumu.

IE219. Lai noteiktu, vai pašvaldības saistību izpildes pienākums paredz pašvaldībai nodrošināt konkrētās preces vai pakalpojumus pašai (t. i., pašvaldība ir principāls) vai arī nodrošināt, lai šīs preces vai pakalpojumus sniegtu cita puse (t. i., pašvaldība ir pārstāvis), pašvaldība identificē konkrēto preci vai pakalpojumu, kas jāsniedz atsevišķiem pilsoņiem, un novērtē, vai tā kontrolē šo preci vai pakalpojumu pirms tās pārveduma pilsoņiem.

IE220. Pašvaldība secina, ka ar katru vakcīnu, ko tā apņemas iegādāties no slimnīcām, tā iegūst kontroli pār tiesībām uz vakcīnu, ko pašvaldība pēc tam nodod atsevišķam pilsonim, kurš savukārt ir viens no pašvaldības pircējiem (skat. [AG120. punkta a) apakšpunktu](#_bookmark262)). Rezultātā pašvaldība konstatē, ka konkrētajam pilsonim nodrošināmā prece vai pakalpojums ir tā tiesības uz vakcīnu, ko pašvaldība kontrolē. Pašvaldība norāda, ka šajā darījumā konkrētajiem pilsoņiem nav apsolītas nekādas citas preces vai pakalpojumi.

IE221. Pašvaldība kontrolē tiesības uz katru vakcīnu, pirms tā nodod noteiktās tiesības kādam no saviem pilsoņiem, jo pašvaldība var vadīt šo tiesību izmantošanu, izlemjot, vai izmantot vakcīnu, lai izpildītu saistošu vienošanos ar pilsoni, un, ja tā, kuru saistošo vienošanos tā izpildīs. Pašvaldība var arī iegūt atlikušos labumus vai pakalpojumu potenciālu no šīm tiesībām, vai nu pārdodot vakcīnu tālāk un iegūstot visus šīs pārdošanas rezultātā radītos ieņēmumus, vai arī nodrošinot vakcīnu kādai citai personai.

IE222. *IPSAS* 47 [AG123. punkta b)](#_bookmark266)–[c) apakšpunktā](#_bookmark267) ir sniegti arī attiecīgi pierādījumi, ka pašvaldība kontrolē katras norādītās tiesības (uz vakcīnu), pirms tās tiek nodotas pilsonim. Pašvaldībai attiecībā uz vakcīnu pastāv krājumu risks, jo tā ir apņēmusies iegūt vakcīnu no slimnīcas, pirms tā ar pilsoni noslēdz saistošu vienošanos par šīs vakcīnas iegādi. Tā tas ir tāpēc, ka pašvaldībai ir pienākums samaksāt slimnīcai par šīm tiesībām neatkarīgi no tā, vai tai būs iespēja atrast pircēju vakcīnas novirzīšanai vai iegūt izdevīgu cenu par šo vakcīnu. Pašvaldība arī nosaka cenu, ko pilsonis maksās par konkrēto vakcīnu.

IE223. Tādējādi pašvaldība secina, ka tā ir principāls darījumos ar konkrētajiem pilsoņiem. Pašvaldība atzīst ieņēmumus tās bruto atlīdzības apmērā, kas tai pienākas apmaiņā pret pilsoņiem nodotajām vakcīnām.

*38. piemērs. Preču vai pakalpojumu nodrošināšanas organizēšana (institūcija ir pārstāvis)*

IE224. Veselības ministrija (turpmāk tekstā – Ministrija) izsniedz kuponus, kas dod tiesības kritērijiem atbilstošām personām (turpmāk tekstā – pacienti) saņemt subsidētus vakcinācijas pakalpojumus noteiktās klīnikās. Ņemot vērā kupona pārdošanas cenu, šis kupons pacientam nodrošina ievērojamu atlaidi (t. i., subsīdiju), salīdzinot ar parastajām vakcinācijas pakalpojumu cenām (piemēram, pacients maksā 10 VV par kuponu, kas viņam dod tiesības klīnikā saņemt vakcīnu, kura citādi viņam izmaksātu 20 VV). Ministrija neiegādājas un neapņemas iegādāties kuponus pirms kupona pārdošanas pacientam; tā vietā tā iegādājas kuponus tikai tad, kad pacienti tos ir pieprasījuši. Ministrija šos kuponus piedāvā savā tīmekļa vietnē, un kuponi nav atmaksājami.

IE225. Ministrija un klīnikas kopīgi nosaka, par kādām cenām pacientiem tiks nodrošināti kuponi. Saskaņā ar savu saistošo vienošanos ar klīnikām noteikumiem Ministrijai ir tiesības saņemt 30 % no kupona cenas, kad tā nodrošina kuponu.

IE226. Ministrija arī palīdz pacientiem risināt sūdzības par vakcinācijas pakalpojumiem, un tai ir pacientu apmierinātības programma. Tomēr katra klīnika ir pati atbildīga par to pienākumu izpildi, kas saistīti ar šo kuponu, tostarp par korektīviem pasākumiem tad, ja kāds pilsonis ir neapmierināts ar pakalpojumu.

IE227. Lai noteiktu, vai Ministrija ir principāls vai pārstāvis, Ministrija identificē konkrētu tai nodrošināmo preci vai pakalpojumu un novērtē, vai tā kontrolē šo preci vai pakalpojumu, pirms šīs preces vai pakalpojuma pārveduma īstenošanas pacientam.

IE228. Pacients saņem kuponu pakalpojuma saņemšanai savā izvēlētajā klīnikā. Ministrija nepieprasa klīnikām Ministrijas vārdā veikt pacientu vakcināciju, kā aprakstīts saistībā ar *IPSAS* 47 [AG123. punkta a) apakšpunktā](#_bookmark265) minēto rādītāju. Līdz ar to Ministrija ievēro, ka konkrētais pacientam sniedzamais pakalpojums ir tiesības uz vakcināciju (kupona veidā) noteiktā klīnikā vai klīnikās, ko pacients iegādājas un ko viņš pēc tam var izmantot pats vai nodot citai personai. Ministrija arī norāda, ka pacientiem netiek solītas nekādas citas preces vai pakalpojumi (izņemot kuponus).

IE229. Ministrija secina, ka tā nevienā brīdī nekontrolē kuponu (tiesības uz vakcināciju). Šādi secinot, Ministrija galvenokārt ņem vērā turpmāk minētos apsvērumus:

a) kuponi tiek izveidoti tikai brīdī, kad tie tiek nodoti pacientiem, tādējādi tie nepastāv pirms šīs nodošanas. Līdz ar to Ministrijai nav iespēju nevienā brīdī vadīt kuponu izmantošanu vai iegūt būtībā visu atlikušo saimniecisko labumu vai pakalpojumu potenciālu no kuponiem, pirms tie tiek nodoti pacientiem;

b) Ministrija nepērk un neapņemas iegādāties kuponus pirms to izsniegšanas pacientiem. Ministrija arī nav atbildīga par atgriezto kuponu pieņemšanu. Tāpēc Ministrijai nav krājumu riska saistībā ar šiem kuponiem, kā aprakstīts saistībā ar *IPSAS* 47 [AG123. punkta b) apakšpunktā](#_bookmark265) minēto rādītāju.

IE230. Tādējādi Ministrija secina, ka tā saistībā ar kuponiem darbojas pārstāvja statusā. Ministrija atzīst ieņēmumus tās neto atlīdzības apmērā, ko tā būs tiesīga saņemt apmaiņā pret noorganizēšanu, ka klīnikas izsniegs kuponus pacientiem attiecīgās klīnikas vakcinācijas pakalpojumu saņemšanai, un kas ir 30 % nodeva, uz kuru Ministrijai ir tiesības pēc katra kupona pārdošanas.

*Neatmaksājamas avansa maksas (un dažas saistītās izmaksas) par preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei*

IE231. 39. piemērā ir ilustrētas prasības, kas noteiktas *IPSAS* 47 [AG135.](#_bookmark274)–[AG138. punktā](#_bookmark276) attiecībā uz neatmaksājamām avansa maksām par preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei (t. i., pircējam (resursu nodrošinātājam) vai ieinteresētajai trešajai personai).

*39. piemērs. Neatmaksājama avansa maksa*

IE232. Publiskas lietošanas peldbaseins (turpmāk tekstā – Peldbaseins) noslēdz saistošu vienošanos ar kādu fizisku personu, apsolot tai vienu gadu nodrošināt piekļuvi peldbaseiniem. Peldbaseina saistošo vienošanos noteikumi ir standartizēti un ir vienādi visām fiziskajām personām. Saistošā vienošanās paredz, ka fiziskajai personai ir avansā jāsamaksā lietošanas maksa, lai šī persona tiktu iekļauta Peldbaseina sistēmās. Šī maksa ir nomināla summa un nav atmaksājama. Fiziskā persona katru gadu var bez papildu maksas atjaunot saistošo vienošanos.

IE233. Tas, ka Peldbaseins iekļauj fizisko personu savā sistēmā, neietver nekādas preces vai pakalpojuma pārvedumu šai personai, tāpēc nerada atsevišķu saistību izpildes pienākumu.

IE234. Peldbaseins secina, ka atjaunošanas iespēja fiziskajai personai nenodrošina nekādas mantiskas tiesības, ko tā nesaņemtu, nenoslēdzot šo saistošo vienošanos (skat. *IPSAS* 47 [AG127. punktu](#_bookmark270)). Avansa maksa faktiski ir avansa maksājums par nākotnes darījumu apstrādes pakalpojumiem. Līdz ar to Peldbaseins nosaka darījuma atlīdzību, kas ietver neatmaksājamo avansa maksu, un saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG136. punktu](#_bookmark275) atzīst ieņēmumus par darījumu apstrādes pakalpojumiem tad, kad šie pakalpojumi ir sniegti.

*Citi aktīvi, kas tiek gūti ieņēmumu darījumos, kuros rodas saistošās vienošanās izmaksas*

IE235. 40. piemērā ir ilustrētas prasības, kas noteiktas *IPSAS* 47 [152.](#_bookmark138)–[155. punktā](#_bookmark142) attiecībā uz saistošas vienošanās izpildes izmaksām un *IPSAS* 47 [156.](#_bookmark143)–[161. punktā](#_bookmark145) attiecībā uz saistošas vienošanās izmaksu amortizāciju un samazināšanos.

*40. piemērs. Izmaksas, kas rada aktīvu*

IE236. Koplietojamu pakalpojumu aģentūra (turpmāk tekstā – Aģentūra) noslēdz saistošu vienošanos par pašvaldības informācijas tehnoloģiju datu centra pārvaldīšanas pakalpojumu sniegšanu uz pieciem gadiem. Saistošo vienošanos var atjaunot uz turpmākiem viena gada posmiem. Vidējais termiņš ir septiņi gadi. Pirms pakalpojumu sniegšanas Aģentūra izstrādā un izveido savai iekšējai lietošanai paredzētu tehnoloģiju platformu, kam ir saskarpunkts ar pašvaldības sistēmām. Netiek veikts šīs platformas pārvedums pašvaldībai, bet tā tiks izmantota pakalpojumu sniegšanai pašvaldībai.

IE237. Sākotnējās izmaksas, kas radušās, lai izveidotu tehnoloģiju platformu, ir šādas:

|  |  |
| --- | --- |
|  | **VV** |
| Izstrādes pakalpojumi | 40 000 |
| Datortehnika | 120 000 |
| Programmatūra | 90 000 |
| Datu centra migrēšana un testēšana | 100 000 |
| Kopējās izmaksas | 350 000 |

IE238. Sākotnējās izveides izmaksas galvenokārt attiecas uz saistošās vienošanās izpildes darbībām, neveicot preču vai pakalpojumu pārvedumu pašvaldībai. Aģentūra sākotnējās izveides izmaksas uzskaita šādi:

a) datortehnikas izmaksas uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 45;

b) programmatūras izmaksas uzskaita saskaņā ar *IPSAS* 31;

c) datu centra izstrādes, migrēšanas un testēšanas izmaksas novērtē saskaņā ar *IPSAS* 47 [152. punktu](#_bookmark138), lai noteiktu, vai var atzīt aktīvu atbilstoši saistošās vienošanās izpildes izmaksām. Jebkurš iegūtais aktīvs tiktu sistemātiski amortizēts septiņu gadu posmā (t. i., piecu gadu saistošās vienošanās termiņā, kam pieskaitīti divi paredzamie viena gada atjaunošanas periodi), kurā Aģentūra paredz sniegt ar datu centru saistītos pakalpojumus.

IE239. Papildus sākotnējām izmaksām saistībā ar tehnoloģiju platformas izveidi Aģentūra arī norīko divus darbiniekus, kuri primāri atbild par pakalpojuma sniegšanu pašvaldībai. Lai gan ar šiem diviem darbiniekiem saistītās izmaksas rodas, sniedzot pakalpojumu pašvaldībai, Aģentūra secina, ka šīs izmaksas nerada un nepalielina aģentūras resursus (skat. *IPSAS* 47 [152. punkta b) apakšpunktu](#_bookmark140)). Tāpēc šīs izmaksas neatbilst *IPSAS* 47 [152. punktā](#_bookmark138) noteiktajiem kritērijiem un nevar tikt atzītas par aktīvu, izmantojot *IPSAS* 47. Saskaņā ar [155. punktu](#_bookmark142) Aģentūra atzīst šo divu darbinieku algu izdevumus to rašanās brīdī.

**Uzrādīšana**

*Izvietojums*

IE240. 41.–43 piemērā ir ilustrētas *IPSAS* 47 [162.](#_bookmark147)–[166. punktā](#_bookmark149) noteiktās prasības par saistošo vienošanos bilanču uzrādīšanu un sekas, kas rodas, piemērojot [119.](#_bookmark106)–[121. punktu](#_bookmark108) par ierobežojošām mainīgās atlīdzības aplēsēm, [123.](#_bookmark110)–[128. punktu](#_bookmark116) par nozīmīgiem finansēšanas komponentiem un [AG96.](#_bookmark248)–[AG103. punktu](#_bookmark250) par atgriešanas tiesību pārdošanu.

*41. piemērs. Saistošās vienošanās saistības un prasības  
A gadījums. Atceļama saistošā vienošanās*

IE241. 20X9. gada 1. janvārī valsts iepirkumu aģentūra (turpmāk tekstā – Aģentūra) noslēdz atceļamu saistošu vienošanos, lai 20X9. gada 31. martā veiktu produkta pārvedumu citai valsts institūcijai. Saistošā vienošanās nosaka, ka valsts institūcijai 20X9. gada 31. janvārī ir jāsamaksā avansā 1000 VV. Valsts institūcija maksā atlīdzību 20X9. gada 1. martā. Aģentūra veic produkta pārvedumu 20X9. gada 31. martā. To, kā Aģentūra uzskaita šo saistošo vienošanos, ilustrē turpmāk minētie iegrāmatojumi.

a) Aģentūra 20X9. gada 1. martā saņem 1000 VV skaidrā naudā (nauda tiek saņemta pirms izpildes):

|  |  |
| --- | --- |
| nauda | 1000 VV |
| saistošās vienošanās saistības | 1000 VV |

b) Aģentūra izpilda saistību izpildes pienākumu 20X9. gada 31. martā:

|  |  |
| --- | --- |
| saistošās vienošanās saistības | 1000 VV |
| ieņēmumi | 1000 VV |

*B gadījums. Neatceļama saistošā vienošanās*

IE242. Uz B gadījumu attiecas tie paši fakti, kas ir spēkā A gadījumā, izņemot to, ka saistošā vienošanās nav atceļama un avansa pārvedums ir jāveic 20X9. gada 31. janvārī neatkarīgi no tā, vai Aģentūra ir vai nav sākusi ievērot savus saistību izpildes pienākumus. To, kā institūcija uzskaita šo saistošo vienošanos, ilustrē turpmāk minētie iegrāmatojumi.

a) Atlīdzības summa ir jāsamaksā 20X9. gada 31. janvārī (tajā dienā Aģentūra atzīst prasību, jo tai ir beznosacījuma un izpildāmas tiesības uz atlīdzību):

|  |  |
| --- | --- |
| prasība | 1000 VV |
| saistošās vienošanās saistības | 1000 VV |

b) Aģentūra pārskaitījumu saņem 20X9. gada 1. martā:

|  |  |
| --- | --- |
| nauda | 1000 VV |
| prasība | 1000 VV |

c) Aģentūra izpilda saistību izpildes pienākumu 20X9. gada 31. martā:

|  |  |
| --- | --- |
| saistošās vienošanās saistības | 1000 VV |
| ieņēmumi | 1000 VV |

IE243. Ja Aģentūra izrakstītu rēķinu pirms 20X9. gada 31. janvāra (atlīdzības termiņš), Aģentūra savā pārskatā par finansiālo stāvokli prasību un saistošās vienošanās saistības neuzrādītu bruto summas veidā, jo Aģentūrai vēl nebūtu beznosacījuma tiesību uz atlīdzību.

*42. piemērs. Saistošās vienošanās aktīvs, kas atzīts institūcijas darbības rezultātā*

IE244. 20X8. gada 1. janvārī koplietojamu IT pakalpojumu valsts aģentūra (turpmāk tekstā – Aģentūra) noslēdz saistošu vienošanos par datoru programmatūras un konfigurācijas pakalpojumu pārvedumu nelielam valsts departamentam (turpmāk tekstā – Departaments) apmaiņā pret 1 000 000 VV. Saistošā vienošanās paredz, ka vispirms ir jāpiegādā programmatūra, un tajā ir norādīts, ka samaksa par programmatūras piegādi ir atkarīga no konfigurācijas. Citiem vārdiem sakot, 1 000 000 VV lielā atlīdzība būs jāmaksā tikai pēc tam, kad Aģentūra būs Departamentam veikusi gan programmatūras, gan konfigurācijas pakalpojumu pārvedumu. Līdz ar to Aģentūrai nav tiesību uz beznosacījuma atlīdzību (prasība), kamēr nav veikts programmatūras pārvedums Departamentam un kamēr tā nav konfigurēta.

IE245. Aģentūra solījumus veikt programmatūras pārvedumu un pabeigt konfigurāciju identificē kā atsevišķus saistību izpildes pienākumus un 400 000 VV iedala saistību izpildes pienākumam, kas paredz programmatūras pārvedumu, bet 600 000 VV – saistību izpildes pienākumam, kas paredz pabeigt konfigurāciju, pamatojoties uz šo solījumu relatīvajām atsevišķajām vērtībām. Aģentūra ieņēmumus par katru attiecīgo saistību izpildes pienākumu atzīst tad, kad Departamentam ir nodota kontrole pār produktu.

IE246. Aģentūra ievēro saistību izpildes pienākumu, kas paredz īstenot programmatūras pārvedumu:

|  |  |
| --- | --- |
| saistošās vienošanās aktīvs | 400 000 VV |
| ieņēmumi | 400 000 VV |

IE247. Aģentūra ievēro saistību izpildes pienākumu, kas paredz konfigurēt programmatūru, un atzīst beznosacījuma tiesības uz atlīdzību:

|  |  |
| --- | --- |
| prasība | 1 000 000 VV |
| saistošās vienošanās aktīvs | 400 000 VV |
| ieņēmumi | 600 000 VV |

*43. piemērs. Prasība, kas atzīta institūcijas darbības rezultātā*

IE248. Valsts slimnīca (turpmāk tekstā – Slimnīca) 20X9. gada 1. janvārī noslēdz saistošu vienošanos ar Labošanas darbu departamentu (turpmāk tekstā – Departaments) par medicīniskās apskates veikšanu ieslodzītajiem, nosakot cenu 150 VV apmērā par vienu apskati. Saistošās vienošanās noteikumos norāda, ka tad, ja Departaments kalendārā gada laikā pieprasīs veikt vairāk nekā 10 000 apskašu, cena par vienu apskati tiks retrospektīvi samazināta līdz 125 VV par apskati.

IE249. Atlīdzība ir jāizmaksā, kad ir veiktas apskates. Līdz ar to Slimnīcai ir beznosacījuma tiesības uz atlīdzību (t. i., prasība) 150 VV apmērā par apskati līdz brīdim, kad tiek piemērots retrospektīvs cenas samazinājums (t. i., pēc 10 000 apskašu veikšanas).

IE250. Nosakot darījuma atlīdzību, Slimnīca, slēdzot saistošo vienošanos, secina, ka Departaments sasniegs 10 000 apskašu slieksni, tāpēc lēš, ka darījuma atlīdzība būs 125 VV par apskati. Līdz ar to, pabeidzot Departamentam pirmās 100 apskates, Slimnīca atzīst turpmāk minēto:

|  |  |
| --- | --- |
| prasība | 15 000 VV[[13]](#footnote-14) |
| ieņēmumi | 12 500 VV[[14]](#footnote-15) |
| atmaksas saistības (saistošās vienošanās saistības) | 2500 VV |

IE251. Atmaksas saistības (skat. *IPSAS* 47 [118. punktu](#_bookmark105)) ir 25 VV atmaksa par katru apskati, ko paredzēts veikt Departamentam kā apjoma atlaidi (t. i., starpību starp saistošās vienošanās noteikumos norādīto cenu 150 VV, ko Slimnīcai ir beznosacījuma tiesības saņemt, un aplēsto darījuma atlīdzību 125 VV apmērā).

*Informācijas norādīšana*

IE252. 44.–50. piemērā ir ilustrētas *IPSAS* 47 [167.](#_bookmark150)–[193. punktā](#_bookmark173) izklāstītās prasības par informācijas atklāšanu. Turklāt šajos piemēros ir ilustrētas turpmāk minētās prasības:

a) *IPSAS* 47 [175.](#_bookmark156)–[176. punktā](#_bookmark157) noteiktās prasības attiecībā uz pakalpojumiem natūrā (44.–45. piemērs);

b) *IPSAS* 47 [179.](#_bookmark160)–[180. punktā](#_bookmark161) noteiktās prasības attiecībā uz sagrupētas informācijas atklāšanu par ieņēmumiem (47. piemērs);

c) *IPSAS* 47 [185.](#_bookmark164)–[187. punktā](#_bookmark168) noteiktās prasības attiecībā uz informācijas atklāšanu par darījuma atlīdzību, kas attiecināta uz atlikušajiem saistību izpildes pienākumiem (48.–49. piemērs);

d) *IPSAS* 47 [120. punktā](#_bookmark107) noteiktās prasības attiecībā uz ierobežojošām mainīgās atlīdzības aplēsēm (48. piemērs);

e) *IPSAS* 47 [AG90. punktā](#_bookmark244) noteiktās prasības attiecībā uz metodēm izpildes pakāpes novērtēšanai ceļā uz pilnīgu saistību izpildes pienākuma ievērošanu (48. piemērs) un

f) *IPSAS* 47 [171. punktā](#_bookmark154) noteiktās prasības attiecībā uz situācijām, kad institūcija saskaņā ar tiesību aktiem vai citiem valdības politiskajiem lēmumiem ir bijusi spiesta noslēgt saistošu vienošanos, kas paredz saistību izpildes pienākumus, neatkarīgi no pircēja spējas maksāt par precēm vai pakalpojumiem (50. piemērs).

*44. piemērs. Informācijas atklāšana par tiem pakalpojumiem natūrā, kas nav atzīti*

IE253. Valsts slimnīcas grāmatvedības politika paredz atzīt saņemtos brīvprātīgos pakalpojumus kā aktīvus un ieņēmumus, ja tie atbilst aktīva definīcijai un aktīvu atzīšanas kritērijiem. Slimnīca izmanto brīvprātīgo pakalpojumus organizētas programmas ietvaros. Programmas galvenais mērķis ir iepazīstināt brīvprātīgos ar slimnīcas vidi un popularizēt medicīnas māsu profesiju. Brīvprātīgajiem ir jābūt vismaz sešpadsmit gadus veciem, un viņiem ir jāapņemas sešus mēnešus nostrādāt vienu četru stundu rīta vai pēcpusdienas maiņu nedēļā. Pirmajā maiņā veic katra brīvprātīgā mācību kursu, viņu ievirzot slimnīcas darbā. Daudzas vietējās vidusskolas savas izglītības programmas ietvaros atļauj studentiem veikt šo darbu. Brīvprātīgie strādā medicīnas māsas vadībā un veic ar medicīnisko aprūpi nesaistītus pienākumus, piemēram, apciemo pacientus un lasa viņiem priekšā. Valsts slimnīca brīvprātīgajiem nemaksā, kā arī nepiesaista darba ņēmējus brīvprātīgo darba veikšanai, ja brīvprātīgie nav pieejami.

IE254. Slimnīca analizē ar brīvprātīgajiem noslēgtos līgumus un secina, ka vismaz jauna brīvprātīgā darba pirmajos sešos mēnešos tai ir pietiekama kontrole pār brīvprātīgā sniegtajiem pakalpojumiem un ka tā saņem pakalpojumu potenciālu no brīvprātīgajiem, kas atbilst aktīva definīcijai. Tomēr tā secina, ka tā nevar ticami novērtēt brīvprātīgo sniegto pakalpojumu patieso vērtību, jo reģionā nav līdzvērtīgu apmaksātu amatu ne pašā slimnīcā, ne citās veselības aprūpes vai kopienas nodrošinātās aprūpes iestādēs. Slimnīca neatzīst brīvprātīgo sniegtos pakalpojumus natūrā. Saskaņā ar *IPSAS* 47 [175.](#_bookmark156)–[176. punktu](#_bookmark157) slimnīca atklāj informāciju par brīvprātīgo darba stundu skaitu pārskata periodā un sniegto pakalpojumu aprakstu.

*45. piemērs. A valdības finanšu pārskatos sniegtā informācija*

IE255. A valdība pirmo reizi sagatavo un sniedz finanšu pārskatus, kas sagatavoti saskaņā ar *IPSAS*, par gadu, kas beidzās 20X2. gada 31. decembrī. Tā savos finanšu pārskatos atklāj turpmāk minēto informāciju.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Pārskats par darbības finansiālajiem rezultātiem** | | |
|  | 20X2 | 20X1 |
|  | (’ 000 VV) | (’ 000 VV) |
| **Ieņēmumi no darījumiem, kas tiek īstenoti, neslēdzot saistošās vienošanās** |  |  |
| **Ieņēmumi no nodokļiem** |  |  |
| Ieņēmumi no ienākumu nodokļa (4. un 8. piezīme) | XXX | XXX |
| Ieņēmumi no preču un pakalpojumu nodokļa (5. piezīme) | XXX | XXX |
| Ieņēmumi no mantotā īpašuma nodokļa (6. un 9. piezīme) | XX | XX |
| **Ieņēmumi pārvedumu ceļā** |  |  |
| Pārvedumi no citām valdībām (7. piezīme) | XXX | XXX |
| Dāvinājumi, ziedojumi un preces natūrā (13. piezīme) | X | X |
| Pakalpojumi natūrā (15. un 16. piezīme) | X | X |
| **Finansiālā stāvokļa pārskats** | | |
| **Apgrozāmie līdzekļi** |  |  |
| Nauda bankā | XX | XX |
| Saņemamās nodokļu summas |  |  |
| Preču un pakalpojumu nodokļa parādi (5. piezīme) | XX | XX |
| Pārvedumu prasības |  |  |
| Pārvedumu prasības citām valdībām (7. piezīme) | X | X |
| **Ilgtermiņa aktīvi** |  |  |
| Zeme (11. piezīme) | XXX | XXX |
| Mašīnas un iekārtas (12. un 14. piezīme) | XX | XX |
| **Īstermiņa saistības** |  |  |
| Saistības, kas atzītas saskaņā ar pārvedumu līgumiem (10. piezīme) | XX | XX |
| Avansa ieņēmumi |  |  |
| Nodokļi | X | X |
| Pārvedumi | X | X |

**Finanšu pārskatu piezīmes**

*Grāmatvedības politikas nostādnes*

**To ieņēmumu atzīšana, kas gūti darījumos, neslēdzot saistošās vienošanās**

1. Saskaņā ar *IPSAS* 47 [18.](#_bookmark21)–[55. punktu](#_bookmark40) aktīvi un ieņēmumi no nodokļu darījumiem tiek atzīti kā ieņēmumi no darījumiem, neslēdzot saistošās vienošanās. Tomēr Valdība izmanto *IPSAS* 33 pārejas noteikumus attiecībā uz ienākuma nodokļiem un mantotā īpašuma nodokļiem.

Papildus ienākuma nodokļiem un mantotā īpašuma nodokļiem aktīvi un ieņēmumi no nodokļu darījumiem tiek atzīti tajā posmā, kurā notiek ar nodokli apliekamais notikums, ja vien šie aktīvi atbilst aktīva definīcijai un aktīva atzīšanas kritērijiem. Ienākuma nodokļi un mantotā īpašuma nodokļi tiek atzīti tajā posmā, kurā ir saņemts nodokļu maksājums (skat. 4. un 6. piezīmi).

2. Aktīvus un ieņēmumus, kas rodas pārvedumu darījumos, atzīst tajā posmā, kurā ir izpildāmas pārveduma līgumā noteiktās tiesības, izņemot dažus pakalpojumus natūrā. Valdība atzīst tikai tos pakalpojumus natūrā, kas saņemti organizētas programmas ietvaros un kam tā var noteikt patieso vērtību, atsaucoties uz tirgus likmēm. Citi pakalpojumi natūrā netiek atzīti.

3. Ja uz pārvedumu attiecas kāds izpildāms pienākums, kura neizpildes gadījumā resursi ir jāatgriež, valdība atzīst saistības, līdz ir izpildītas prasības.

*Galveno ieņēmumu darījumu kategoriju novērtēšanas pamats*

**Nodokļi**

4. No ienākuma nodokļa gūtos ieņēmumus novērtē atbilstoši pārskata periodā saņemtās naudas un tās ekvivalentu nominālvērtībai. Valdība pašlaik izstrādā statistisko modeli no ienākuma nodokļa gūto ieņēmumu novērtēšanai saskaņā ar uzkrāšanas principu. Šajā modelī izmanto nodokļu statistiku, kas apkopota kopš 19X2. gada, kā arī citu statistisko informāciju, tostarp nedēļas vidējos ieņēmumus, iekšzemes kopproduktu un patēriņa un ražotāju cenu indeksus. Valdība paredz, ka, izmantojot šo modeli, būs iespējams ticami novērtēt ieņēmumus no ienākuma nodokļa saskaņā ar uzkrāšanas principu pārskata periodā, kas beidzās 20X4. gada 31. decembrī. Valdība neatzīst nekādas summas saistībā ar saņemamo ienākuma nodokli.

5. Aktīvi un ieņēmumi, kas uzkrājas no preču un pakalpojumu nodokļa, sākotnēji tiek novērtēti atbilstoši darījuma atlīdzībai, ko Valdība attiecīgajā pārskata periodā uzkrājusi par aktīviem, galvenokārt naudā un tās ekvivalentos, kā arī saņemamajam preču un pakalpojumu nodoklim. Informācija tiek apkopota no nodokļu maksātāju gada laikā iesniegtajām preču un pakalpojumu nodokļu deklarācijām un datiem par citām summām, ko saskaņā ar aplēsēm Valdība saņems. Nodokļu maksātājiem ir augsts atbilstības līmenis un mazs kļūdu skaits, izmantojot 20X0. gadā izveidoto elektroniskās atgriešanas sistēmu. Augstās atbilstības un mazā kļūdu skaita dēļ Valdība varēja izstrādāt uzticamu statistikas modeli, lai novērtētu ieņēmumus, kas uzkrājas no šā nodokļa.

Saņemamais preču un pakalpojumu parāds ir aplēsta summa, kas jāsaņem no nodokļiem un kas attiecināma uz pārskata periodu, un kas palikusi nesamaksāta 20X2. gada 31. decembrī, no tās atskaitot uzkrājumus bezcerīgo parādu dzēšanai.

6. Visi mirušo atstātie mantojumi tiek aplikti ar 40 % lielu mantotā īpašuma nodokli, tomēr no nodokļa ir atbrīvoti pirmie 400 000 VV no katra mantojuma. Aktīvus un ieņēmumus, kas gūti no mantotā īpašuma nodokļiem, novērtē atbilstoši pārskata periodā saņemtās naudas nominālvērtībai vai darījuma atlīdzībai citu attiecīgajā posmā saņemto aktīvu iegādes dienā, ko nosaka, pamatojoties uz tirgus novērtējumiem vai profesionāla vērtētāja neatkarīgu novērtējumu.

**Ieņēmumi pārvedumu rezultātā**

7. Aktīvus un ieņēmumus, kas atzīti pārveduma rezultātā, novērtē atbilstoši atzītajai darījuma atlīdzībai par aktīviem tās atzīšanas dienā. Monetāros aktīvus novērtē atbilstoši to nominālvērtībai, ja vien naudas laika vērtība nav būtiska, un tādā gadījumā tiek izmantota pašreizējā vērtība, ko aprēķina, izmantojot tādu diskonta likmi, kas atspoguļo ar aktīva turēšanu saistīto risku. Nemonetāros aktīvus novērtē atbilstoši darījuma atlīdzībai, ko nosaka, pamatojoties vai nu uz novērojamiem tirgus datiem, vai uz profesionāla vērtētāja neatkarīgu novērtējumu. Prasības atzīst, ja institūcijai ir izpildāmas tiesības saskaņā ar pārveduma līgumu, bet nauda vai citi aktīvi nav saņemti.

*Nodokļi, kuru summa nav ticami novērtējama posmā, kurā notiek ar nodokli apliekamais notikums*

8. Valdība nevar tiešā veidā novērtēt ienākumus, kas rodas no ienākuma nodokļa posmā, kurā visi nodokļu maksātāji gūst ienākumus, tāpēc, piemērojot *IPSAS* 33 pārejas noteikumus, tā izstrādā modeli, lai netieši novērtētu nodokļu ieņēmumus posmā, kurā nodokļu maksātāji gūst ienākumus. Valdība lēš, ka, izmantojot šo modeli attiecībā uz pārskata periodu, kas beidzās 20X4. gada 31. decembrī, tā varēs ticami novērtēt ieņēmumus no ienākuma nodokļa saskaņā ar uzkrāšanas principu.

9. Attiecībā uz mantotā īpašuma nodokļiem, ņemot vērā pašreizējo augsto likuma neievērošanas līmeni, Valdība nevar novērtēt aktīvu apjomu un ieņēmumus, kas uzkrājas posmā, kurā mirst personas, kurām pieder ar nodokli apliekamie īpašumi. Tāpēc Valdība atzīst mantotā īpašuma nodokļus tad, kad tā saņem attiecīgos nodokļa maksājumus. Nodokļu departaments turpina darbu, lai izstrādātu uzticamu metodi prasību un ieņēmumu apmēra novērtēšanai gadā, kurā notiek ar nodokli apliekamais notikums.

*Saistības, kas atzītas saistībā ar pārvedumiem*

10. 20X2. gada 31. decembrī Valdība atzina saistības XX 000 VV apmērā saistībā ar pārvedumu valsts slimnīcas celtniecībai. 31. decembrī Valdība bija saņēmusi skaidras naudas maksājumu, tomēr slimnīcas celtniecība nebija uzsākta, lai gan 20X2. gada 30. novembrī tika izsludināti būvdarbu konkursi.

*Aktīvi, uz kuriem attiecas izpildāmi pienākumi*

11. Zeme, kuras patiesā vērtība ir XX 000 VV, tika saņemta 20X2. gadā saistošas vienošanās ietvaros. Šī saistošā vienošanās ietvēra saistību izpildes pienākumu, saskaņā ar kuru institūcijai šī zeme jāizmanto sabiedrības veselības vajadzībām un to nevar pārdot 50 gadus.

12. Pamatlīdzekļos ir iekļauti XX 000 VV, kas ir kādas gleznas uzskaites vērtība, kas 19X2. gadā tika ziedota Valdības kontrolētai mākslas galerijai. Šī glezna tika saņemta vienošanās ietvaros, kas ietvēra izpildāmu pienākumu (bet neietvēra izpildāmas tiesības). Saskaņā ar vienošanos institūcija šo gleznu nevar pārdot 40 gadus. Glezna ir novērtēta atbilstoši tās patiesajai vērtībai, ko noteica, veicot neatkarīgu vērtējumu.

*Galvenās novēlējumu, dāvinājumu, ziedojumu un natūrā saņemto preču kategorijas*

13. Pārvedumi tiek saņemti kā dāvinājumi, ziedojumi un preces natūrā – galvenokārt medicīnas un skolu piederumi (inventārs), medicīnas un skolu aprīkojums, kā arī mākslas darbi (klasificēti kā aprīkojums). Dāvinājumi un ziedojumi galvenokārt tiek saņemti no privātiem labvēļiem. Valsts kontrolētas slimnīcas, skolas un mākslas galerijas šos aktīvus atzīst tad, kad tām pāriet kontrole, parasti pēc attiecīgo resursu saņemšanas vai nu naudas, vai pamatlīdzekļu veidā. Valdība nepieņem šos pārvedumus ar nosacījumiem vai ierobežojumiem, ja vien pārveduma vērtība nepārsniedz XX 000 VV.

14. 20X2. gadā ar C valdību noslēgta ārējās palīdzības līguma ietvaros datoriekārtas, kuru patiesā vērtība ir XX 000 VV, tika nodrošināta Valdībai ar nosacījumu, ka vai nu šīs datoriekārtas izmantos Izglītības ministrija, vai tās tiks atgrieztas C valdībai.

*Pakalpojumi natūrā*

15. Valsts kontrolētās slimnīcas profesionālo mediķu organizētas brīvprātīgo programmas ietvaros saņēma medicīniskos pakalpojumus natūrā no ārstniecības personām. Šie pakalpojumi natūrā tiek atzīti par ieņēmumiem un izdevumiem pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem atbilstoši to patiesajai vērtībai, kas noteikta, pamatojoties uz medicīnas profesionāļu publicēto honorāru sarakstu.

16. Valsts kontrolētas slimnīcas, skolas un mākslas galerijas saņēma arī brīvprātīgo atbalstu kā daļu no organizētajām programmām mākslas galeriju sagaidītājiem un gidiem, skolotāju palīgiem un slimnīcu apmeklētāju pavadoņiem. Šie brīvprātīgie sniedz vērtīgu atbalstu šīm institūcijām to mērķu sasniegšanā, tomēr sniegtos pakalpojumus nevar ticami novērtēt, jo vietējā tirgū nav līdzvērtīgu apmaksātu amatu un, ja nebūtu brīvprātīgo, šie pakalpojumi netiktu sniegti. Valdība savos pārskatos par finansiālo stāvokli vai pārskatos par darbības finansiālajiem rezultātiem šos pakalpojumus neatzīst.

*46. piemērs. Informācijas atklāšana par pārvedumu, kas atkarīgs no apropriācijām*

IE256. Fakti ir tādi paši kā [7. piemēra](#_bookmark344) A gadījumā.Vietējā pašvaldība 20X2. gada 31. decembrī neatzīst aktīvu 5 miljonu VV vērtībā, kura pārvedums jāveic 20X3. gadā. Tā vietā vietējā pašvaldība apsver, vai tai jāatklāj informācija par iespējamo aktīvu saskaņā ar *IPSAS* 19 105. punktu.

IE257. Vietējā pašvaldība secina, ka ir iespējama ienākošā saimniecisko labumu plūsma, jo 20X2. gadā tika saņemts pirmais maksājums 10 miljonu VV apmērā. Līdz ar to pašvaldība savos finanšu pārskatos par pārskata periodu, kas beidzās 20X2. gada 31. decembrī, atklāj turpmāk minēto informāciju:

*20X2. gada 15. martā vietējā pašvaldība noslēdza saistošu vienošanos ar valsts valdību, lai kopumā saņemtu 15 miljonus VV (10 miljonus VV 20X2. gadā un 5 miljonus VV 20X3. gadā). Saistošā vienošanās paredz šos līdzekļus izmantot gaisa piesārņojuma samazināšanai. Saistošās vienošanās noteikumos ir skaidri norādīts, ka pārvedums ir atkarīgs no apropriācijas piešķiršanas procesa pabeigšanas un ka apstiprinājums nav garantēts, un ka summa varētu tikt samazināta. Vietējā pašvaldība neatzina aktīvu saistībā ar 20X3. gadā saņemamajiem 5 miljoniem VV, jo 20X2. gada 31. decembrī nebija pabeigts šīs summas apropriācijas process un tāpēc pašvaldībai nebija izpildāmu tiesību uz šiem līdzekļiem.*

*47. piemērs. Ieņēmumu datu sagrupēšana. Kvantitatīvas informācijas atklāšana*

IE258. Pavalsts valdība sniedz informāciju saskaņā ar *IPSAS* 18 “Informācijas sniegšana pa segmentiem” par šādiem segmentiem: avārijas dienesti, sabiedriskais transports un enerģija. Kad pavalsts valdība sagatavo informāciju ieinteresētajām pusēm, tā ieņēmumus sagrupē atbilstoši primārajiem ģeogrāfiskajiem tirgiem, galvenajām produktu līnijām un ieņēmumu atzīšanas laikam (t. i., preces vai pakalpojumi, kuru pārvedums veikts noteiktā brīdī, vai pakalpojumi, kas sniegti laika gaitā).

IE259. Pavalsts valdība nosaka, ka kategorijas, kas izmantotas informācijas sniegšanai ieinteresētajām pusēm, var izmantot, lai sasniegtu *IPSAS* 47 [179. punktā](#_bookmark160) noteiktās prasības par sagrupētas informācijas atklāšanu mērķi, kas paredz ieņēmumus, kuri gūti, izpildot ar pircējiem noslēgtas saistošās vienošanās, sagrupēt kategorijās, kas atspoguļo to, kā saimnieciskie faktori ietekmē ieņēmumu un naudas plūsmu veidu, apjomu, laiku un nenoteiktību. Saskaņā ar *IPSAS* 47 [180. punktu](#_bookmark161) šajā tabulā ir parādīta sagrupēta informācija atbilstoši primārajam ģeogrāfiskajam tirgum, galvenajiem produktu vai pakalpojumu veidiem un ieņēmumu atzīšanas laikam, tostarp informācija par to, kā sagrupētie ieņēmumi ir saistīti ar avārijas dienestu, sabiedriskā transporta un enerģijas segmentiem.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Segmenti** | **Avārijas dienesti** |  | **Sabiedriskais transports** |  | **Enerģija** |  | **Kopā** |
|  | **VV (miljoni)** |  | **VV (miljoni)** |  | **VV (miljoni)** |  | **VV (miljoni)** |
| Primārie ģeogrāfiskie tirgi |  |  |  |  |  |  |  |
| A reģions | 990 |  | 2250 |  | 4000 |  | 7240 |
| B reģions | 300 |  | 1010 |  | 1000 |  | 2310 |
| C reģions | 700 |  | – |  | 1250 |  | 1950 |
|  | 1990 |  | 3260 |  | 6250 |  | 11 500 |
| Galvenie preču/pakalpojumu veidi |  |  |  |  |  |  |  |
| Veselības aprūpes pakalpojumi – klīnikās | 600 |  | – |  | – |  | 600 |
| Veselības aprūpes pakalpojumi – slimnīcās | 990 |  | – |  | – |  | 990 |
| Medicīnas preču krājumi | 400 |  | – |  | – |  | 400 |
| Sabiedriskais transports – autobusu satiksme | – |  | 500 |  | – |  | 500 |
| Sabiedriskais transports – dzelzceļa satiksme | – |  | 2760 |  | – |  | 2760 |
| Saules kolektori | – |  | – |  | 1000 |  | 1000 |
| Spēkstacijas | – |  | – |  | 5250 |  | 5250 |
|  | 1990 |  | 3260 |  | 6250 |  | 11 500 |
| Ieņēmumu atzīšanas laiks |  |  |  |  |  |  |  |
| Preču pārvedums noteiktā brīdī | 1000 |  | 3260 |  | – |  | 4260 |
| Pakalpojumu sniegšana laika gaitā | 990 |  | – |  | 6250 |  | 7240 |
|  | 1990 |  | 3260 |  | 6250 |  | 11 500 |

*48. piemērs. Informācijas atklāšana par darījuma atlīdzību, kas attiecināta uz atlikušajiem saistību izpildes pienākumiem*

IE260. 20X7. gada 30. jūnijā centralizēta mācību aģentūra (turpmāk tekstā – Aģentūra) noslēdz trīs saistošās vienošanās (saistošās vienošanās A, B un C) ar valsts pārvaldes iestādi (turpmāk tekstā – Departaments) par mācību pakalpojumu sniegšanu. Katra saistošā vienošanās ir noslēgta uz diviem gadiem un ir neatceļama. Nosakot, kāda informācija par katru saistošo vienošanos iekļaujama informācijā, kas 20X7. gada 31. decembrī jāatklāj par darījuma atlīdzību, kura attiecināta uz atlikušajiem saistību izpildes pienākumiem, Aģentūra ņem vērā *IPSAS* 47 [185.](#_bookmark164)–[187. punktā](#_bookmark168) noteiktās prasības.

*Saistošā vienošanās A*

IE261. Mācību pakalpojumi ir jāsniedz turpmākos divus gadus, parasti vismaz reizi mēnesī. Par sniegtajiem pakalpojumiem Departaments maksā stundas likmi 25 VV.

IE262. Tā kā Aģentūra iekasē noteiktu summu par katru sniegtā pakalpojuma stundu, Aģentūrai saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG90. punktu](#_bookmark244) ir tiesības izrakstīt rēķinu resursu nodrošinātājam par summu, kas tieši atbilst Aģentūras līdz šim paveiktā darba vērtībai. Līdz ar to nav jāatklāj nekāda informācija, ja Aģentūra izvēlas piemērot *IPSAS* 47 [186. punkta b) apakšpunktā](#_bookmark167) norādīto praktisko paņēmienu.

*Saistošā vienošanās B*

IE263. Mācības un ievadīšanas darbā pakalpojumi ir jāsniedz turpmākos divus gadus pēc vajadzības, veicot ne vairāk kā četrus apmeklējumus mēnesī. Departaments maksā nemainīgu cenu 400 VV mēnesī par abiem pakalpojumiem. Aģentūra novērtē savu izpildes pakāpi pilnīgai saistību izpildes pienākumu ievērošanai, pamatojoties uz laiku.

IE264. Aģentūra atklāj to darījuma atlīdzības summu, kas vēl nav atzīta par ieņēmumiem, kvantitatīvu laika joslu tabulā, parādot, kad Aģentūra plāno šo summu atzīt par ieņēmumiem. Informācija par saistošo vienošanos B, kas iekļauta sniegtajā vispārējā informācijā, ir šāda:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **20X8** | **20X9** | **Kopā** |
|  | **VV** | **VV** | **VV** |
| Ieņēmumi, kas tiks atzīti saistībā ar šo saistošo vienošanos, 20X7. gada 31. decembrī | 4800[[15]](#footnote-16) | 2400[[16]](#footnote-17) | 7200 |

*Saistošā vienošanās C*

IE265. Mācību pakalpojumi ir jāsniedz pēc vajadzības un kad nepieciešams turpmākos divus gadus. Departaments maksā fiksētu atlīdzību 100 VV mēnesī, kā arī vienreizēju mainīgu atlīdzības maksājumu 0–1000 VV apmērā, kas atbilst vienreizējai Departamenta darbinieku obligātajai pārbaudei un sertificēšanai (t. i., no rezultātiem atkarīga piemaksa). Aģentūra lēš, ka tai būs tiesības uz 750 VV no mainīgās atlīdzības. Pamatojoties uz savu veikto *IPSAS* 47 [120. punktā](#_bookmark107) minēto faktoru novērtējumu, Aģentūra darījuma atlīdzībā iekļauj aplēsto mainīgo atlīdzību 750 VV apmērā, jo ir ļoti iespējams, ka ievērojams atzīto uzkrāto ieņēmumu summas reverss nenotiks. Aģentūra novērtē savu izpildes pakāpi pilnīgai saistību izpildes pienākumu ievērošanai, pamatojoties uz laiku.

IE266. Aģentūra atklāj to darījuma atlīdzības summu, kas vēl nav atzīta par ieņēmumiem, kvantitatīvu laika joslu tabulā, parādot, kad Aģentūra plāno šo summu atzīt par ieņēmumiem. Aģentūra ietver arī kvalitatīvu izklāstu par jebkuru nozīmīgu mainīgu atlīdzības summu, kas nav iekļauta atklātajā informācijā. Informācija par saistošo vienošanos C, kas iekļauta sniegtajā vispārējā informācijā, ir šāda:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **20X8** | **20X9** | **Kopā** |
|  | **VV** | **VV** | **VV** |
| Ieņēmumi, kas tiks atzīti saistībā ar šo saistošo vienošanos, 20X7. gada 31. decembrī | 1575[[17]](#footnote-18) | 788[[18]](#footnote-19) | 2363 |

IE267. Turklāt saskaņā ar *IPSAS* 47 [187. punktu](#_bookmark168) Aģentūra atklāj kvalitatīvu informāciju par to, ka daļa no piemaksas, kas atkarīga no rezultātiem, nav iekļauta atklātajā informācijā, jo šī piemaksa nebija iekļauta darījuma atlīdzībā. Šī no rezultātiem atkarīgās piemaksas daļa nebija iekļauta darījuma atlīdzībā saskaņā ar [119.](#_bookmark106)–[121. punktā](#_bookmark108) noteiktajām prasībām attiecībā uz ierobežojošām mainīgās atlīdzības aplēsēm.

*49. piemērs. Informācijas atklāšana par darījuma atlīdzību, kas attiecināta uz atlikušajiem saistību izpildes pienākumiem. Kvalitatīvas informācijas atklāšana*

IE268. 20X2. gada 1. janvārī Valsts pasūtījumu departaments (turpmāk tekstā – Departaments) noslēdz saistošu vienošanos ar citu departamentu par kādas ēkas renovāciju par nemainīgu atlīdzību 10 miljonu VV apmērā. Ēkas renovācija tiek uzskatīta par vienu saistību izpildes pienākumu, ko Departaments ievēros laika gaitā. 20X2. gada 31. decembrī Departaments ir atzinis ieņēmumus 3,2 miljonu VV apmērā. Departaments lēš, ka renovācija tiks pabeigta 20X3. gadā, taču iespējams, ka projekts tiks pabeigts 20X4. gada pirmajā pusē.

IE269. 20X2. gada 31. decembrī Departaments savā atklātajā informācijā par darījuma atlīdzību, kas attiecināta uz atlikušo neievēroto saistību izpildes pienākuma daļu, norāda to darījuma atlīdzības summu, kas vēl nav atzīta par ieņēmumiem. Departaments arī sniedz paskaidrojumu par to, kad tas plāno šo summu atzīt par ieņēmumiem. Paskaidrojumu var sniegt, atklājot vai nu kvantitatīvu informāciju par laika joslām, kas ir vispiemērotākās atlikušā saistību izpildes pienākuma ilgumam, vai arī kvalitatīvu skaidrojumu. Tā kā Departaments nav pārliecināts par ieņēmumu atzīšanas laiku, tas saskaņā ar *IPSAS* 47 [185. punktu](#_bookmark164) atklāj šādu kvalitatīvu informāciju:

*20X2. gada 31. decembrī darījuma atlīdzības kopsumma, kas attiecināta uz atlikušo saistību izpildes pienākumu, ir 6,8 miljoni VV, un institūcija šos ieņēmumus atzīs tad, kad ēka būs pabeigta, kas plānots turpmāko 12–18 mēnešu laikā.*

*50. piemērs. Informācijas atklāšana par darījumiem, kurus institūcija ir bijusi spiesta noslēgt saskaņā ar tiesību aktiem vai citiem valdības politiskajiem lēmumiem*

IE270. Valstij piederoša institūcija pārvalda vairākas spēkstacijas un nodrošina mājsaimniecības ar elektroenerģiju. Enerģētikas nozare attiecīgajā jurisdikcijā ir stingri regulēta, un saskaņā ar Enerģijas un enerģētikas likumu visiem komunālo pakalpojumu uzņēmumiem, kas nodrošina elektroenerģiju mājsaimniecībām, elektroenerģija ir jānodrošina neatkarīgi no mājsaimniecību maksātspējas. Parasti mājsaimniecība iesniedz pieteikumu komunālajam uzņēmumam, lai pieslēgtu elektrību savai atrašanās vietai. Pieslēgšanas procesa ietvaros mājsaimniecība noslēdz elektroenerģijas pirkuma līgumu ar komunālo pakalpojumu uzņēmumu, lai dokumentētu maksāšanas noteikumus un visas nemaksāšanas ekonomiskās sekas, piemēram, procentus vai soda naudas.

IE271. Elektroenerģijas pirkuma līgums ir uzskatāms par saistošu vienošanos ar saistību izpildes pienākumiem, jo komunālo pakalpojumu uzņēmums ir piekritis piegādāt pircējam (mājsaimniecībai) noteiktu preci (elektrību) apmaiņā pret atlīdzību. Ievērojot noteikumus, komunālo pakalpojumu uzņēmums nedrīkst atteikt sākotnējo pieslēgšanu vai apturēt elektroenerģijas piegādi arī tad, ja mājsaimniecība nepilda saistības, t. i., komunālo pakalpojumu uzņēmumam ir jāievēro saistību izpildes pienākums, kas paredz nodrošināt elektroenerģiju neatkarīgi no mājsaimniecības maksātspējas.

IE272. Gada laikā komunālo pakalpojumu uzņēmums piegādāja elektroenerģiju, kopā radot ieņēmumus 100 miljoni VV, ja šie ieņēmumi būtu atzīti atbilstoši šā uzņēmuma standarta likmēm attiecībā uz 100 % piegādātās elektroenerģijas. Taču gada laikā vairākas mājsaimniecības nespēja komunālo pakalpojumu uzņēmumam samaksāt pilnā apmērā.

IE273. Komunālo pakalpojumu uzņēmums piemēro *IPSAS* 47 [AG37. punktu](#_bookmark210) un, pamatojoties uz vēsturiskajiem datiem, aplēš, ka no šīs summas ir iekasējami tikai 90 miljoni VV. Attiecībā uz atlikušajiem 10 miljoniem VV komunālo pakalpojumu uzņēmums, ņemot vērā noteikumus, saskaņā ar kuriem šim uzņēmumam ir jāturpina nodrošināt elektrību, atzīst, ka tas ir netieši nodrošinājis cenas koncesiju 10 miljonu VV apmērā. Rezultātā uzņēmums atzīst ieņēmumus, pamatojoties uz darījuma atlīdzību, kas ir 90 miljoni VV. (Papildu norādījumus par netiešām cenu koncesijām skat. [11. piemērā](#_bookmark345).)

IE274. Lai izpildītu *IPSAS* 47 [171. punktā](#_bookmark154) noteiktās informācijas atklāšanas prasības, komunālo pakalpojumu uzņēmums savu gada finanšu pārskatu piezīmēs atklāj turpmāk minēto informāciju:

*Uz komunālo pakalpojumu uzņēmumu attiecas Enerģijas un enerģētikas likuma noteikumi, kas nosaka, ka visiem komunālo pakalpojumu uzņēmumiem jānodrošina elektroenerģija mājsaimniecībām neatkarīgi no pircēja maksātspējas. Rezultātā komunālo pakalpojumu uzņēmums ir spiests pieslēgt visu pircēju dzīvojamās mājas savam elektrotīklam un turpināt nodrošināt elektrību pat nemaksāšanas gadījumā.*

*Gada laikā komunālo pakalpojumu uzņēmums mājsaimniecībām piegādāja un izrakstīja rēķinus par elektroenerģiju 100 miljonu VV vērtībā, taču atzina ieņēmumus tikai 90 miljonu VV apmērā, jo tā bija summa, ko, pamatojoties uz vēsturiskajiem datiem, bija plānots iekasēt. Tāpēc 10 miljoni VV no rēķinā norādītās summas netika atzīti par ieņēmumiem.*

**Principu piemērošana specifiskiem darījumiem**

*Kapitāla pārvedumi*

IE275. 51. piemērs ilustrē *IPSAS* 47 [AG140.](#_bookmark278)–[AG142. punkta](#_bookmark279) piemērošanu kapitāla pārvedumiem. 52. piemērs ilustrē fiziska aktīva pārveduma sākotnējo novērtēšanu.

*51. piemērs. Kapitāla pārvedumi*

*A gadījums. Pārvedums ir saistīts tikai ar aktīva būvniecību*

IE276. Institūcija R noslēdz saistošu vienošanos ar institūciju P. Saistošās vienošanās noteikumi ir šādi:

a) institūcijai R ir jāsaņem kapitāla pārvedums 22 miljonu VV apmērā skaidrā naudā no uzņēmuma P, ko institūcija R izmantos kādas ēkas celtniecībai. Nav precizējošu noteikumu par to, kā šī ēka jāizmanto pēc uzbūvēšanas;

b) šī summa ir balstīta uz budžetā paredzētām būvniecības un saistītajām izmaksām. Šie līdzekļi institūcijai R pilnā apmērā jāpārskaita būvniecības posma sākumā;

c) lai institūcijai P būtu vieglāk izpildīt saistošo vienošanos, noteikumi paredz, ka institūcijai R:

i) jābūt detalizētam būvniecības plānam, kurā jābūt izklāstītām darbībām, kas jāpabeidz katrā nozīmīgajā būvniecības posmā (piemēram, vietas attīrīšanai, pamatu likšanai, konstrukcijas veidošanai u. c.), kā arī norādītām šo darbību izmaksām saskaņā ar budžetu;

ii) jāsniedz sīki izstrādāti darba pārskati katrā nozīmīgajā būvniecības posmā un

d) pēc būvniecības pabeigšanas institūcija R iegūst kontroli pār ēku. Ja ēkas būvniecība netiek pabeigta piecu gadu laikā, institūcija R saglabā kontroli pār jebkuru nepabeigtu būvi, bet visi būvniecībai neiztērētie līdzekļi ir jāatgriež institūcijai P.

IE277. Institūcija R ir noteikusi, ka saistošā vienošanās paredz tikai vienu saistību izpildes pienākumu un ka būvniecības plānā norādīto būvniecības darbību pabeigšana, ko novērtē atbilstoši izmaksām, kuras radušās saistībā ar šīm būvniecības darbībām, ir piemērots rādītājs, kas liecina par izpildes pakāpi pilnīgai saistību izpildes pienākuma ievērošanai.

IE278. Šajā piemērā saistošās vienošanās būtība ir saņemt finansējumu ēkas celtniecībai un nav paredzēts nekāds pārvedums saistībā ar to, kā institūcija R turpmāk izmantos šo ēku. Tāpēc, saņemot 22 miljonus VV, institūcija R atzīst šo naudu un saistības pilnā apmērā, jo tā vēl nav sākusi ievērot savus saistību izpildes pienākumus (t. i., ēkas celtniecību) un tai būs jāatgriež visi būvniecībai neiztērētie līdzekļi.

IE279. Kad institūcija R ir pabeigusi savā būvniecības plānā paredzētos būvdarbus, izmaksas, kas radušās, pabeidzot šos darbus, tiek izmantotas, lai noteiktu būvniecības pabeigtības procentuālo daļu. Institūcija R piemēro šo procentuālo daļu 22 miljoniem VV, lai noteiktu atlikto ieņēmumu summu, kas jāatskaita no atzītajām saistībām un jāatzīst par visā būvniecības posmā gūtajiem ieņēmumiem.

*B gadījums. Pārvedums ir saistīts gan ar aktīva būvniecību, gan ar tā ekspluatāciju*

IE280. Šā gadījuma pamatā ir A gadījums, bet saistošās vienošanās noteikumos ir noteikts, ka:

a) finansējuma summa ir palielināta līdz 32 miljoniem VV. Šīs summas pamatā ir budžetā paredzētās būvniecības izmaksas 20 miljonu VV apmērā, ar būvniecību saistītās pieskaitāmās izmaksas 2 miljonu VV apmērā un subsīdija 10 miljonu VV apmērā, lai segtu dažas izmaksas, kas saistītas ar ēkas kā publiskās bibliotēkas ekspluatāciju pirmajos 10 gados pēc ēkas pabeigšanas;

b) visā 10 gadu posmā institūcijai R ir jāiesniedz institūcijai P pierādījumi tam, ka ēka tiek izmantota kā publiskā bibliotēka. Šo pierādījumu vidū var būt dokumentācija, piemēram, revidēti finanšu pārskati, kuros sniegta sīka informācija par institūcijas R saimnieciskās darbības izmaksām;

c) ja institūcija R jebkurā laikā 10 gadu posmā pārstāj šo ēku izmantot kā bibliotēku, tai ir jāatmaksā institūcijai P daļa no ekspluatācijas izmaksu segšanai paredzētā 10 miljonu VV pārveduma, kas ir atkarīga no tā, cik ilgs laiks atlicis no 10 gadu posma. Piemēram, ja institūcija R beidz ekspluatēt ēku kā bibliotēku, kad ir pagājuši divi gadi no 10 gadu posma, tai ir jāatgriež institūcijai P 8 miljoni VV, un

d) līdzīgi kā A gadījumā, institūcija P būvniecības perioda sākumā pārskaita institūcijai R visus 32 miljonus VV. Institūcijai R ir institūcijai P jāsniedz informācija arī par būvniecības gaitu.

IE281. Šajā scenārijā institūcija R izskata darījuma būtību saskaņā ar saistošās vienošanās noteikumiem un secina, ka saistošā vienošanās ietver divus saistību izpildes pienākumus: ēkas būvniecību un ēkas kā bibliotēkas ekspluatāciju 10 gadus. Piemērojot *IPSAS* 47 prasības, institūcija R ir attiecinājusi 22 miljonus VV uz ēkas celtniecību un 10 miljonus VV uz tās kā publiskās bibliotēkas ekspluatāciju.

IE282. Attiecībā uz saistību izpildes pienākumu, kas saistīts ar ēkas būvniecību, tāpat kā A gadījumā institūcija R pēc līdzekļu saņemšanas atzīst saistības 22 miljonu VV apmērā. Pēc tam būvniecības laikā, pamatojoties uz savu būvniecības gaitu, ko novērtē atbilstoši radītajām tiešajām būvniecības izmaksām, institūcija R pārstāj atzīt saistības 22 miljonu VV vērtībā (un atzīst summas kā gūtos ieņēmumus).

IE283. Attiecībā uz saistību izpildes pienākumiem, kas saistīti ar ēkas kā bibliotēkas ekspluatāciju, institūcija R ir noteikusi, ka šis saistību izpildes pienākums ir ievērots, jo ēka tiek ekspluatēta kā bibliotēka 10 gadu posmā, tādēļ tā atzīst saistības 10 miljonu VV apmērā līdzekļu sākotnējās saņemšanas laikā. Pēc būvniecības pabeigšanas institūcija R pārstāj atzīt saistības 1 miljona VV apmērā gadā, tai ekspluatējot ēku kā publisko bibliotēku, un šo summu atzīst kā gūtos ieņēmumus.

*C gadījums. Pārvedums attiecas uz aktīva būvniecību un ekspluatāciju, un, ja institūcija pārtrauc tā ekspluatāciju, tai ir jāmaksā papildu sods*

IE284. Šajā scenārijā saistošā vienošanās ietver visus B gadījumā minētos noteikumus un papildus turpmāk minētos:

a) saistošā vienošanās tagad paredz sodu 5 miljonu VV apmērā saskaņā īpašiem nosacījumiem. Ja institūcija R beidz ekspluatēt ēku kā bibliotēku 10 gadu posmā, tai ir jāmaksā institūcijai P 5 miljonu VV liels sods;

b) uz aktīva būvniecību vai ekspluatāciju attiecināmo saistošās vienošanās noteikumu neievērošanas gadījumā 5 miljonu VV lielā soda nauda ir jāmaksā papildus līdzekļu atgriešanai. Skaidrības labad, ja institūcija R ir pabeigusi ēkas būvniecību un deviņus gadus to ekspluatējusi kā bibliotēku, bet pārtraukusi to ekspluatēt kā bibliotēku 10. gada sākumā, tai ir jāsamaksā institūcijai P 6 miljoni VV (1 miljona VV atmaksājums no negūtajiem ieņēmumiem saistībā ar ekspluatācijas subsīdiju un 5 miljonu VV soda nauda).

IE285. Šajā scenārijā attiecīgi ēkas būvniecībai un ēkas kā bibliotēkas ekspluatācijai paredzētā pārveduma 22 miljonu VV un 10 miljonu VV daļu uzskaite būs tāda pati kā A un B gadījumā. Tas ir, 32 miljoni VV pēc to saņemšanas tiks atzītas par saistībām. Pēc tam, kad ēka būs uzbūvēta, pārstās atzīt saistības 22 miljonu VV vērtībā un tās atzīs par gūtajiem ieņēmumiem, bet 10 gadu ekspluatācijas laika posmā pārstās atzīt saistības 10 miljonu VV vērtībā un tās atzīs par gūtajiem ieņēmumiem.

IE286. Institūcija R neatzīst papildu 5 miljonu VV lielo soda naudu, jo tās ir iespējamās saistības (kā definēts *IPSAS* 19), kas nav pašreizējas saistības (kā aprakstīts dokumenta “Konceptuālās sistēmas” 5. nodaļā “Elementi finanšu pārskatos”). Šī soda nauda kļūst par pašreizējo pienākumu tikai tad, kad ir noticis pagātnes notikums (vienošanās noteikumu pārkāpums, neekspluatējot ēku kā bibliotēku). Institūcijai R būs jāapsver, vai *IPSAS* 19 paredz atklāt informāciju par iespējamajām saistībām.

*D gadījums. Pārvedums ir saistīts tikai ar aktīva ekspluatāciju*

IE287. Šis scenārijs ir neatkarīgs no A–C gadījuma un ilustrē to ieņēmumu uzskaiti, kas gūti no ekspluatācijai paredzētā pārveduma, lai uzsvērtu atšķirības no kapitāla pārvedumu rezultātā gūtu ieņēmumu uzskaites.

IE288. Šajā scenārijā:

a) institūcijai R jau pieder ēka;

b) saistošā vienošanās ietver nosacījumus par 10 miljonu VV pārvedumu ar mērķi subsidēt ēkas kā publiskās bibliotēkas ekspluatāciju turpmākos 10 gadus. Līdzekļu pārvedums jāveic pēc saistošās vienošanās izpildes pabeigšanas;

c) visā 10 gadu posmā institūcijai R ir jāiesniedz institūcijai P pierādījumi tam, ka ēka tiek izmantota kā publiskā bibliotēka, un

d) ja institūcija R jebkurā laikā 10 gadu posmā pārstāj šo ēku izmantot kā bibliotēku, tai ir jāatmaksā institūcijai P daļa no ekspluatācijas izmaksu segšanai paredzētā 10 miljonu VV pārveduma, kas atkarīga no tā, cik ilgs laiks atlicis no 10 gadu posma.

IE289. Šajā scenārijā 10 miljonu VV pārvedums attiecas tikai uz saistību izpildes pienākumu, kas paredz 10 gadus ekspluatēt esošo ēku kā publisko bibliotēku. Pēc sākotnējās līdzekļu saņemšanas institūcija R atzīst 10 miljonus VV kā saistības.

IE290. Institūcija R ir noteikusi, ka šis saistību izpildes pienākums ir ievērots, kad ēka ir visus 10 gadus ekspluatēta kā bibliotēka. Tādēļ institūcija R pārtrauc saistību atzīšanu un atzīst gūtos ieņēmumus 1 miljona VV apmērā tik gadus, cik gadus tā ir ekspluatējusi ēku kā publisko bibliotēku.

*52. piemērs. Fizisku aktīvu pārvedumi*

IE291. Sabiedrības veselības tīkls (turpmāk tekstā – Sabiedrības veselības tīkls) 20X2. gada 1. janvārī noslēdz saistošu vienošanos ar reģiona pašvaldību (turpmāk tekstā – Pašvaldība) un vienojas, ka:

a) Pašvaldība nodos īpašumtiesības uz rentgena iekārtu Sabiedrības veselības tīklam pēc saistošās vienošanās pabeigšanas;

b) Sabiedrības veselības tīkls iekārtu izmantos, lai 10 gadus sniegtu reģiona iedzīvotājiem rentgena attēlveidošanas pakalpojumus. Pēc šā 10 gadu posma Sabiedrības veselības tīkls saglabās īpašumtiesības uz iekārtu;

c) ja Sabiedrības veselības tīkls 10 gadu posmā pārtrauks izmantot iekārtu attēlveidošanas pakalpojumu sniegšanai, iekārta būs jāatgriež Pašvaldībai un

d) nodošanas brīdī iekārtas atlikušais lietderīgās lietošanas laiks ir 15 gadi.

IE292. Šajā scenārijā darījums ir pārvedums, kas definēts *IPSAS* 47 [4. punktā](#_bookmark7), bet nav kapitāla pārvedums, jo Sabiedrības veselības tīklam nav jāizmanto saņemtais fiziskais aktīvs, lai iegūtu vai izveidotu kādu nefinanšu aktīvu.

IE293. Nododot rentgena iekārtu, Sabiedrības veselības tīkls piemēro *IPSAS* 47 [129. punktu](#_bookmark117) un atzīst un novērtē aktīvu atbilstoši tā iegādes dienā paredzamajām izmaksām saskaņā ar *IPSAS* 45. Institūcija atzīst arī līdzvērtīgas saistības, kuras pārstāj atzīt (un atzīst gūtos ieņēmumus) 10 gadu laikā, jo saistību izpildes pienākums tiek pildīts laika gaitā. Sabiedrības veselības tīkls arī amortizēs rentgena iekārtu tās atlikušajā 15 gadus ilgajā lietderīgās lietošanas laikā saskaņā ar *IPSAS* 45.

*Ķīlas*

*53. piemērs. Televīzijas līdzekļu vākšanas aicinājums valsts slimnīcas labā*

IE294. 20x5. gada 30. jūnija vakarā vietējā televīzijas stacija organizē līdzekļu vākšanas pasākumu valsts slimnīcas (turpmāk tekstā – Slimnīca) labā. Slimnīcas gada pārskata datums ir 30. jūnijs. Televīzijas skatītāji zvana vai sūta elektroniskās vēstules, solot ziedot noteiktas summas. Pēc aicinājuma beigām ir saņemti ziedojumu apsolījumi 2 miljonu VV vērtībā. Ziedojumu apsolījumi personām, kas tos devušas, nav saistoši. Iepriekšējos aicinājumos gūtā pieredze liecina, ka tiks veikti aptuveni 75 % no apsolītajiem ziedojumiem.

IE295. Slimnīca savos vispārīgajos finanšu pārskatos neatzīst nekādu summu saistībā ar apsolītajiem ziedojumiem. Slimnīca nekontrolē ar ķīlu saistītos resursus, jo tai nav iespēju liegt vai regulēt citu personu piekļuvi apsolīto resursu saimnieciskajiem labumiem vai pakalpojumu potenciālam; tādēļ tā nevar atzīt aktīvu vai saistītos ieņēmumus, līdz ziedojums nav līdzekļu devējam kļuvis saistošs saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG150. punktu](#_bookmark283).

*Koncesiju aizdevumi*

*54. piemērs. Koncesiju aizdevumi*

IE296. Institūcija saņem 6 miljonu VV lielu finansējumu no daudzpusējas attīstības aģentūras (turpmāk tekstā – Aģentūra), lai turpmāko 5 gadu laikā uzbūvētu 10 skolas. Finansējums tiek piešķirts ar turpmāk minētajiem nosacījumiem:

a) 1 miljons VV no finansējuma nav jāatmaksā, ja skolas ir uzceltas;

b) 5 miljoni VV no finansējuma ir jāatmaksā šādā kārtībā:

|  |  |
| --- | --- |
| Gads | Atmaksājamie līdzekļi |
| 1 | 0 % |
| 2 | 10 % |
| 3 | 20 % |
| 4 | 30 % |
| 5 | 40 % |

c) aizdevuma periodā tiek iekasēti procenti 5 % apmērā gadā (pieņemsim, ka procenti tiek maksāti katru gadu par atlikušo aizdevuma summu). Tirgus procentu likme līdzīgam aizdevumam ir 10 %;

d) ja skolas nav uzceltas, piešķirtais finansējums ir jāatdod līdzekļu devējam (pieņemsim, ka līdzekļu devējs ir ieviesis efektīvas uzraudzības sistēmas un jau agrāk ir pieprasījis atmaksāt visus neiztērētos līdzekļus) un

e) aizdevuma posmā institūcija uzcēla šādas skolas:

|  |  |
| --- | --- |
| Gads | Statuss |
| 1. | 1 pabeigta skola |
| 2. | 3 pabeigtas skolas |
| 3. | 5 pabeigtas skolas |
| 4. | 10 pabeigtas skolas |

IE297. Institūcija noteica, ka 1 miljona VV satura būtība ir ieņēmumi, nevis īpašnieku ieguldījums. Būtībā institūcija ir saņēmusi koncesijas aizdevumu, kas ietver 1 miljona VV pārvedumu un 5 miljonu VV aizdevumu, kā arī papildu pārvedumu 784 550 VV apmērā (kas ir starpība starp ieņēmumiem no 5 miljonu VV aizdevuma un līgumā noteikto aizdevuma naudas plūsmu pašreizējo vērtību, kas diskontēta, piemērojot tirgus procentu likmi 10 % apmērā).

IE298. Ņemot vērā *IPSAS* 47 [AG152.](#_bookmark285)–[AG153. punktu](#_bookmark286), Institūcija 1 miljona VV pārvedumu + 784 550 VV uzskaita saskaņā ar šo standartu, bet aizdevumu, ar to saistītos līgumprocentus un kapitāla maksājumus – saskaņā ar *IPSAS* 41.

IE299. Turpmāk ir sniegts iegrāmatojumu ilustrējums.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1. Sākotnējās atzīšanas laikā līdzekļu saņēmējs atzīs turpmāk minēto: | | | | |
| debets |  | banka | 6 000 000 VV |  |
|  | kredīts | aizdevums |  | 4 215 450 VV |
|  | kredīts | saistības |  | 1 784 550 VV |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 2. 1. gads. Līdzekļu saņēmējs atzīs turpmāk minēto: | | | | |
| debets |  | saistības | 178 455 VV |  |
|  | kredīts | ieņēmumi |  | 178 455 VV |
| (1/10 no skolām uzbūvēta x 1 784 550 VV)  (Piezīme. Šajā piemērā nav atspoguļoti iegrāmatojumi par procentu un kapitāla un procentu uzkrājumu atmaksu, jo tā nolūks ir ilustrēt no koncesijas aizdevumiem gūto ieņēmumu atzīšanu. Vispusīgi piemēri ir iekļauti *IPSAS* 41 ilustratīvajos piemēros). | | | | |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 3. 2. gads. Līdzekļu saņēmējs atzīs (pieņemot, ka līdzekļu saņēmējs pēc tam novērtēs koncesijas aizdevuma amortizēto vērtību) turpmāk minēto: | | | | |
| debets |  | saistības | 356 910 VV |  |
|  | kredīts | ieņēmumi |  | 356 910 VV |
| (3/10 no skolām uzbūvēta x 1 784 550 VV – 178 455 VV jau atzīti) | | | | |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 4. 3. gads. Līdzekļu saņēmējs atzīs turpmāk minēto: | | | | |
| debets |  | saistības | 356 910 VV |  |
|  | kredīts | ieņēmumi |  | 356 910 VV |
| (5/10 no skolām uzbūvēta x 1 784 550 VV – 535 365 VV jau atzīti) | | | | |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 5. 4. gads. Līdzekļu saņēmējs atzīs turpmāk minēto: | | | | |
| debets |  | saistības | 892 275 VV |  |
|  | kredīts | ieņēmumi |  | 892 275 VV |
| (Visas skolas uzbūvētas, 1 784 550 VV – 892 275 VV)  Ja koncesijas aizdevums ir piešķirts bez nosacījumiem, līdzekļu saņēmējs sākotnējās atzīšanas brīdī atzīs turpmāk minēto: | | | | |
| debets |  | banka | 1 000 000 VV |  |
|  | kredīts | aizdevums |  | 4 215 450 VV |
|  | kredīts | ieņēmumi |  | 1 784 550 VV |

*Parāda atlaišana*

*55. piemērs. Parāda atlaišana*

IE300. Valsts valdība (turpmāk tekstā – Valdība) ir noslēgusi saistošu vienošanos par 20 miljonu VV aizdevumu vietējai pašvaldībai (turpmāk tekstā – Pašvaldība), lai Pašvaldība varētu uzbūvēt ūdens attīrīšanas iekārtu. Pēc politikas maiņas Valdība nolemj dzēst šo aizdevumu un rakstiski par to paziņo Pašvaldībai. Tam ir pievienota arī aizdevuma dokumentācija, kurā ir norādīts, ka aizdevums ir dzēsts.

IE301. Saņemot šo vēstuli un dokumentus no Valdības, Pašvaldība saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG155.](#_bookmark288)– [AG158. punktu](#_bookmark289) pārstāj atzīt aizdevumu kā saistības un atzīst ieņēmumus finansiālo rezultātu pārskatā tajā pārskata periodā, kurā tā pārstāj atzīt šīs saistības.

*Novēlējumi*

*56. piemērs. Iecerēti novēlējumi*

IE302. 25 gadus veca nesena valsts universitātes absolvente (turpmāk tekstā – Absolvente) savā testamentā norāda valsts universitāti (turpmāk tekstā – Universitāte) kā galveno labuma guvēju. Par to tiek paziņots Universitātei. Absolvente ir neprecējusies, viņai nav bērnu, un viņas īpašuma pašreizējā vērtība ir 500 000 VV.

IE303. Saskaņā ar *IPSAS* 47 [AG161.](#_bookmark292)–[AG163. punktu](#_bookmark293) Universitāte neatzīst nekādus aktīvus vai ieņēmumus savos vispārīgajos finanšu pārskatos par posmu, kurā sastādīts testaments. Pagātnes notikums attiecībā uz novēlējumu ir testatora (t. i., Absolventes) nāve, kas nav notikusi.

*Dāvinājumi, ziedojumi un preces natūrā*

*57. piemērs. Preces natūrā*

IE304. A valsts Aizsardzības spēku aģentūra (turpmāk tekstā – Aizsardzības aģentūra) piekrīt nodrošināt B valsts Atbalsta aģentūrai (turpmāk tekstā – Atbalsta aģentūra) savas novecojušās audekla teltis izmantošanai kā ārkārtas palīdzības mājokli pēc dabas katastrofas. Aizsardzības aģentūra šīs teltis bija iegādājusies, samaksājot 100 VV par vienību, divus gadus pirms to nodošanas Atbalsta aģentūrai. Līgumā ir norādīts, ka katras telts vērtība ir 100 VV.

IE305. Atbalsta aģentūra secina, ka tā ir saņēmusi ziedojumu, kas ir preces natūrā, un piemēro *IPSAS* 47 [AG164.](#_bookmark294)–[AG167. punktu](#_bookmark296). Saņemot teltis, Atbalsta aģentūra nosaka, ka attiecīgais *IPSAS* ir *IPSAS* 45, un teltis tiek turētas darbības spējas nodrošināšanas nolūkos. Atbalsta aģentūra nosaka, ka šīs novecojušās telts versijas pašreizējā ekspluatācijas vērtība ir 50 VV. Tādēļ Atbalsta aģentūra atzīst ieņēmumus 50 VV vērtībā par vienu saņemto vienību, nevis 100 VV vērtībā, kā norādīts līgumā.

*58. piemērs. Ārēja palīdzība*

IE306. A valsts valdība (turpmāk tekstā – Valdība A) noslēdz ārējās palīdzības līgumu ar B valsts valdību (turpmāk tekstā – Valdība B), kas valdībai A sniedz attīstības palīdzību, lai atbalstītu valdības A mērķu sasniegšanu veselības aprūpes jomā divus gadus ilgā posmā. Ārējās palīdzības līgums ir saistošs abām pusēm un izskatāms Starptautiskajā tiesā. Līgumā ir sniegta konkrēta informācija par attīstības palīdzību, ko saņem valdība A, un precīzi norādīts, kuriem posteņu vai izdevumu veidiem šos līdzekļus var tērēt, lai veicinātu savu veselības aprūpes mērķu sasniegšanu. Valdība A novērtē atlīdzību par attīstības palīdzību 5 miljonu VV apmērā. Jebkurš finansējums, kas nav izmantots divu gadu periodā, ir jāatgriež valdībai B.

IE307. Noslēdzot saistošo vienošanos, valdībai A ir apvienotas tiesības un pienākums, kas veido vienu aktīvu vai saistības, kuras novērtētas nulles vērtībā, jo saistošā vienošanās ir pilnībā neizpildīta. Valdība A atzīs aktīvu savā finanšu stāvokļa pārskatā saskaņā ar [18.](#_bookmark21)–[25. punktu](#_bookmark24) (piemēram, kad valdība A saņems ienākošo līdzekļu plūsmu no valdības B vai ja valdība A sāks ievērot savu saistību izpildes pienākumu, radot attiecināmus izdevumus saskaņā ar ārējās palīdzības līguma noteikumiem). Valdība A atzīs arī saistības, kuras tā pārstās atzīt (un atzīs gūtos ieņēmumus), kad būs ievērots saistību izpildes pienākums.

|  |
| --- |
| **Salīdzinājums ar *IFRS* 15**  *IPSAS* 47 “Ieņēmumi” noteiktās saistošās vienošanās uzskaites prasības galvenokārt ir iegūtas no *IFRS* 15 “Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” (izdots 2014. gadā, tostarp grozījumi, kas pieņemti līdz 2018. gada martam). *IPSAS* 47 un *IFRS* 15 galvenās atšķirības ir minētas turpmāk.   * *IPSAS* 47 attiecas uz visiem tiem publiskā sektora ieņēmumu darījumiem, kas var izrietēt no darījumiem, kuri tiek īstenoti, gan slēdzot, gan neslēdzot saistošās vienošanās. *IFRS* 15 attiecas uz saistošu vienošanos apakškopu, jo īpaši uz līgumiem par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu klientiem. * *IPSAS* 47 ir iekļauta nepārprotama prasība par to, ka institūcijai ir jānosaka, vai ieņēmumi ir radušies darījumā, kas tiek īstenots, slēdzot saistošu vienošanos, vai darījumā, kas tiek īstenots, neslēdzot saistošu vienošanos. *IFRS* 15 nepārprotami nepieprasa institūcijai noteikt, vai ieņēmumi izriet no kāda līguma. * *IPSAS* 47 ir izmantots termins “saistību izpildes pienākums”, kas ir uzskaites vienība saskaņā ar saistošu vienošanos radušos ieņēmumu atzīšanai un ir solījums vai nu iekšēji izmantot resursus noteiktu preču vai pakalpojumu radīšanai, vai arī veikt noteiktu preču vai pakalpojumu pārvedumu citai pusei (t. i., pircējam vai ieinteresētajai trešajai personai). *IFRS* 15 ir izmantots termins “izpildes pienākums”, kas ir uzskaites vienība saskaņā ar kādu līgumu gūtu ieņēmumu atzīšanai un ir solījums veikt noteiktu preču vai pakalpojumu pārvedumu klientam. * *IPSAS* 47 lietotais saistību izpildes pienākumu jēdziens ir plašāks nekā *IFRS* 15 lietotais izpildes pienākumu jēdziens. Rezultātā *IAS* 20 “Valsts subsīdiju uzskaite un informācijas atklāšana par valsts palīdzību” nav piemērojams publiskā sektora organizācijām, jo *IPSAS* 47 ietver principus kapitāla pārvedumu un citu pārvedumu uzskaitei, kas izriet no saistošu vienošanos instrumentiem. * *IPSAS* 47 ir noteikta prasība institūcijai atklāt informāciju par visiem darījumiem, kuros tā ir spiesta izpildīt kādus pienākumus neatkarīgi no darījuma partnera spējas vai nodoma maksāt un atlīdzības iekasēšanas varbūtības. *IFRS* 15 neprasa atklāt šo informāciju. * *IPSAS* 47 un *IFRS* 15 tiek izmantota atšķirīga terminoloģija. Piemēram, *IPSAS* 47 ir lietoti termini “saistību izpildes pienākums”, “resursu nodrošinātājs”, “atsevišķa vērtība” un “ekonomiskais saturs”, savukārt *IFRS* 15 lietotie termini ir attiecīgi “izpildes pienākums”, “klients”, “atsevišķa pārdošanas cena” un “komerciālas iezīmes”. |

|  |
| --- |
| **Salīdzinājums ar *GFS***  Izstrādājot *IPSAS* 47 “Ieņēmumi”, *IPSASB* ņēma vērā pamatnostādnes par valdības finanšu statistikas (VFS) sniegšanu.  Galvenās līdzības un atšķirības ir minētas turpmāk.   * Līdzības un atšķirības starp grāmatvedību saskaņā ar *IPSAS* 47 un grāmatvedību saskaņā ar VFS būs atkarīgas no ieņēmumu darījumu faktiem un apstākļiem. * Gan *IPSAS* 47, gan VFS paredz, ka institūcijai ieņēmumi jāuzskaita saskaņā ar uzkrāšanas principu. Tomēr *IPSAS* 47 ir izmantota grāmatvedības terminoloģija, savukārt VFS – ekonomikas terminoloģija, kā dēļ var gūt tādu pašu uzskaites rezultātu. * *IPSAS* 47 ir nošķirti ieņēmumi, kas gūti darījumos, slēdzot saistošas vienošanās, no ieņēmumiem, kas gūti darījumos, neslēdzot šādas vienošanās. VFS ir nošķirti ieņēmumu darījumi atkarībā no to īpašībām, tostarp no tā, vai tas ir tirgus darījums. * *IPSAS* 47 paredz ņemt vērā institūcijas individuālo tiesību un/vai pienākumu izpildāmību, lai noteiktu, vai ieņēmumi ir radušies darījumā, kas tiek īstenots saskaņā ar saistošu vienošanos. VFS ir ņemtas vērā dažādas pazīmes, lai noteiktu ieņēmumu veidu, tostarp tas, vai darījums ir tirgus darījums. * Saskaņā ar *IPSAS* 47 institūcija atzīst ieņēmumus, kad (vai tiklīdz) tā ir izpildījusi kādus izpildāmus pienākumus, kas saistīti ar ienākošu resursu plūsmu (vai tiesībām uz šādu ienākošu plūsmu), kā noteikts vienošanās instrumentā. Saskaņā ar VFS ieņēmumu atzīšanas brīdis ir atkarīgs no ieņēmumu veida. * *IPSAS* 47 ir iekļautas informācijas norādīšanas prasības, kas nav *GFS*. |

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 © 2023. gada maijs, Starptautiskā Grāmatvežu federācija (*IFAC*). Visas tiesības saglabātas.

Lai iegūtu informāciju par autortiesībām, preču zīmēm un atļaujām, lūdzu, dodieties uz atļauju sadaļu vai rakstiet uz permissions@ifac.org.



*A close-up of a white background

Description automatically generated*A close up of a number

Description automatically generated

1. Līdzvērtīga *IPSAS* nav, un *IPSAS* literatūrā netiek izstrādāts standarts par apdrošināšanas līgumiem. [↑](#footnote-ref-2)
2. Ja šis standarts tiek piemērots pirms *IPSAS* 45, šajā standartā minētās atsauces uz *IPSAS* 45 jāattiecina uz *IPSAS* 17 “Pamatlīdzekļi”. [↑](#footnote-ref-3)
3. Šajā standartā termins “resurss” ietver preces, pakalpojumus un citus aktīvus, kas tostarp var būt skaidra nauda vai ilgtermiņa aktīvi. [↑](#footnote-ref-4)
4. Šajā standartā atsauces uz precēm un pakalpojumiem vai preces vai pakalpojumi ir jāsaprot kā tādas, kas ietver atsauces uz skaidru naudu un ilgtermiņa aktīviem. [↑](#footnote-ref-5)
5. Informācija ir ticama, ja tajā nav būtisku kļūdu, tā nav neobjektīva un lietotāji var paļauties, ka tā patiesi atspoguļo to, ko tajā bija paredzēts atspoguļot vai ko saskaņā ar pamatotu pieņēmumu tai būtu jāatspoguļo. *IPSAS* 1 “Finanšu pārskatu sagatavošana” BC16. punktā ir apspriesta pagaidu pieeja ticamības jēdziena skaidrojumam. [↑](#footnote-ref-6)
6. Piemēram, ja kādu valsts skolu ir iznīcinājis ugunsgrēks un valdība ir paziņojusi par nodomu pārskaitīt līdzekļus šīs skolas atjaunošanai, skola šā paziņojuma brīdī neatzīst ienākošu resursu plūsmu (saņemamos resursus). [↑](#footnote-ref-7)
7. Pircējs ir resursu nodrošinātājs, kurš saskaņā ar saistošu vienošanos institūcijai nodrošina resursus un apmaiņā savam patēriņam saņem tādas preces vai pakalpojumus, kas ir šīs institūcijas darbības rezultāts. Klients ir pircēja veids. [↑](#footnote-ref-8)
8. \* Aile “Atšķirīgais ..” nav nepieciešama. Tomēr var iekļaut faktiskā un sākotnējā vai izstrādātā budžeta salīdzinājumu, kas skaidri norādīts kā atbilstošs*.* [↑](#footnote-ref-9)
9. Šajos piemēros naudas summas ir izteiktas “valūtas vienībās” (VV). [↑](#footnote-ref-10)
10. Šajā piemērā nav ņemtas vērā paredzamās izmaksas saistībā ar aktīva atgūšanu. [↑](#footnote-ref-11)
11. Atzītā prasība tiktu novērtēta saskaņā ar *IPSAS* 41. Šajā piemērā tiek pieņemts, ka nav būtiskas atšķirības starp prasības patieso vērtību saistošās vienošanās sākumā un prasības patieso vērtību tās atzīšanas brīdī, kad beidzas atgriešanas tiesību izmantošanas termiņš. Turklāt šajā piemērā netiek ņemta vērā prasības vērtības samazināšanās uzskaite. [↑](#footnote-ref-12)
12. 494 000 VV = saistošās vienošanās saistības 4 miljoni VV apmērā × (6 % gadā divus gadus). [↑](#footnote-ref-13)
13. 150 VV par apskati × 100 apskates [↑](#footnote-ref-14)
14. Darījuma atlīdzība 125 VV apmērā par apskati × 100 apskates [↑](#footnote-ref-15)
15. 4800 VV = 400 VV × 12 mēneši [↑](#footnote-ref-16)
16. 2400 VV = 400 VV × 6 mēneši [↑](#footnote-ref-17)
17. Darījuma atlīdzība = 3150 VV (100 VV × 24 mēneši + 750 VV mainīgā atlīdzība), kas atzīta vienmērīgi 24 mēnešu laikā, kopā veidojot 1575 VV gadā. [↑](#footnote-ref-18)
18. 1575 VV ÷ 2 = 788 VV (t. i., pusgadam). [↑](#footnote-ref-19)