

LATVIJAS UNIVERSITĀTE
BIZNESA, VADĪBAS UN EKONOMIKAS FAKULTĀTE
Finanšu un grāmatvedības nodaļa

**STARPTAUTISKO PUBLISKĀ SEKTORA GRĀMATVEDĪBAS
STANDARTU PRASĪBU IEVIEŠANAS NOVĒRTĒJUMS
LATVIJAS REPUBLIKĀ**

**Assessment of the implementation of International Public Sector
Accounting Standards in the Republic of Latvia**

MAGISTRA DARBS

Akadēmiskās augstākās izglītības maģistra studiju programma
“Grāmatvedība un audits”

Autors: **Katrīna Spruča**
Studenta apliecības Nr.: ks11034
Darba vadītājs: *Dr.oec.* profesore Inga Būmane

RĪGA 2021

ANOTĀCIJA

Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti arvien biežāk tiek izmantoti publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē. Pastāv ierobežots apjoms ar pētījumiem par Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaiti. Pētījuma mērķis ir, pamatojoties uz Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites prasību analīzi, novērtēt Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasību ieviešanu Latvijas publiskā sektora grāmatvedībā un izstrādāt priekšlikumus Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasību turpmākai ieviešanai. Pētījuma rezultāti liecina, ka Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites normatīvajā regulējumā ir ņemti vērā Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti, tomēr pastāv jomas, kurās standartu prasības nav ietvertas vai ietvertas daļēji.

Atslēgvārdi: *budžeta iestāde, grāmatvedības uzskaitē, normatīvie akti, publiskais sektors, Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti.*

ANNOTATION

International Public Sector Accounting Standards are increasingly applied in the public sector accounting. There is a limited amount of research on the public sector accounting in the Republic of Latvia. The aim of the research is, based on the analysis of public sector accounting requirements of the Republic of Latvia, to assess the implementation of International Public Sector Accounting Standards in Latvian public sector accounting and to develop proposals for further implementation of International Public Sector Accounting Standards. The results of the research show that the regulatory framework for the public sector accounting of the Republic of Latvia takes into account International Public Sector Accounting Standards, however, there are areas where the requirements of the standards are not included or are partially included.

Keywords: *accounting, budget institution, International Public Sector Accounting Standards, public sector, regulations.*

SATURA RĀDĪTĀJS

Apzīmējumu un saīsinājumu saraksts	5
IEVADS	6
1. STARPTAUTISKO PUBLISKĀ SEKTORA GRĀMATVEDĪBAS STANDARTU IZVEIDE UN ATTĪSTĪBA STARPTAUTISKAJĀ MĒROGĀ .	10
1.1. SPSGS rašanās un vēsturiskā attīstība	10
1.2. SPSGS vispārīgs raksturojums.....	17
1.3. SPSGS ieviešana pasaulē	23
2. LATVIJAS REPUBLIKAS PUBLISKĀ SEKTORA GRĀMATVEDĪBAS PRASĪBU ATTĪSTĪBAS IZVĒRTĒJUMS	32
2.1.LR publiskā sektora vispārīgs raksturojums	32
2.2. Publiskā sektora grāmatvedības prasību vēsturiskās attīstības izvērtējums Latvijā no 1994.gada	36
2.3.LR publiskā sektora grāmatvedības uzskaites pašreizējā normatīvā regulējuma vispārīgs raksturojums.....	46
3. LATVIJAS REPUBLIKAS PUBLISKĀ SEKTORA GRĀMATVEDĪBAS PRASĪBU ATBILSTĪBAS STARPTAUTISKAJIEM PUBLISKĀ SEKTORA GRĀMATVEDĪBAS STANDARTIEM NOVĒRTĒJUMS	51
3.1.SPSGS ieviešanas Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē vispārīgs raksturojums.....	51
3.2.LR publiskā sektora grāmatvedības uzskaites prasību novērtējums un salīdzinošā analīze	55
SECINĀJUMI	85
PRIEKŠLIKUMI	88
IZMANTOTĀ LITERATŪRA UN AVOTI	89
PIELIKUMI	
1. pielikums. Eiropas Savienības dalībvalstu publiskā sektora grāmatvedības prakse	
2. pielikums. Rādītāja “Finanšu pārskatu atbilstība SPSGS %” atspoguļojums dažādos avotos	
3. pielikums. Latvijas Republikas 2019.gada pārskata Valsts konsolidētā grāmatvedības bilance	

APZĪMĒJUMU UN SAĪSINĀJUMU SARAKSTS

- CIPFA – Sertificēts publisko finanšu un grāmatvedības institūts (ang.val. - *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*)
- ESAO – Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ang. val. - *Organisation for Economic Cooperation and Development – OECD*)
- IASB – Starptautisko grāmatvedības standartu padome (ang. val. - *International Accounting Standards Board*)
- IFAC – Starptautiskā grāmatvežu federācija (ang. val. - *International Federation of Accountants*)
- IFRIC – Starptautisko finanšu pārskatu standartu interpretācijas komiteja (ang. val. - *International Financial Reporting Interpretations Committee*)
- INTOSAI – Starptautiskā augstāko revīzijas iestāžu organizācija (ang. val. - *International Organization of Supreme Audit Institutions*)
- IPSASB – Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu padome (ang. val. - *International Public Sector Accounting Standards Board*)
- LR – Latvijas Republika
- MK – Ministru kabinets
- SFPS – Starptautiskie finanšu pārskatu standarti
- SGS – Starptautiskie grāmatvedības standarti
- SIC – Standartu interpretācijas komiteja (ang. val. - *Standards Interpretations Committee*)
- SPSGS – Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti
- SVF – Starptautiskais valūtas fonds

IEVADS

Pētījuma aktualitāte. Pēdējo gadu desmitu laikā publiskā sektora grāmatvedībā globālā mērogā ir veikta virkne dažādu reformu, piemēram, uzkrāšanas principa ieviešanas reformas, finanšu pārskatu un grāmatvedības prakses harmonizācija un citas publisko finanšu pārvaldības reformas. Mūsdienās publiskā sektora grāmatvedības prakses saskaņošana starptautiskā līmenī bieži tiek realizēta, piemērojot Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus. Globālā līmenī Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanu ir veicinājusi augoša nepieciešamība pēc caurspīdīgas publiskā sektora finanšu pārvaldības un salīdzināmas informācijas finanšu pārskatos, kas tiek izmantota lēmumu pieņemšanai no dažādām ieinteresētajām pusēm – valdībām, starptautiskajām organizācijām, aizdevējorganizācijām un citām ieinteresētajām pusēm.

Reģionālā mērogā - Eiropas Savienības dalībvalstīs - pēdējos gados vērojama izteikta virzība uz vienotiem Eiropas publiskā sektora grāmatvedības standartiem (angļu val. - *European Public Sector Accounting Standards – EPSAS*), kas balstītos uz Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem (angļu val.- *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*). Tomēr šobrīd katrā valstī publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē joprojām tiek īstenota atšķirīgi – vērojamas atšķirības gan grāmatvedības uzskaites pamatprincipā (uzkrāšanas princips vai naudas plūsmas princips), gan piemērojamos grāmatvedības uzskaites standartos.

Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedība kopumā jau kopš 2006.gada tiek kārtota pēc uzkrāšanas principa, tomēr joprojām eksistē jomas, kurās uzkrāšanas princips nav ieviests vai nav ieviests pilnā apmērā, piemēram, nodokļu ieņēmumu uzskaitē, valsts un pašvaldību nodevu un citu līdzvērtīgu maksājumu valsts budžetā uzskaitē. Laika periodā no 2015.gada līdz 2018.gadam Valsts kase kā publiskā sektora grāmatvedības politikas izstrādātājs īstenoja jaunās politikas iniciatīvu “Finanšu uzskaites procesu standartizācija valsts un pašvaldību iestādēs nodrošināšana”, lai nodrošinātu finanšu pārskatu atbilstību Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu pamatnostādņem. Vienlaikus uz maģistra darba temata **aktualitāti** Latvijas Republikas publiskā sektora kontekstā un nepieciešamību nodrošināt visu valsts budžeta ieņēmumu uzskaiti atbilstoši uzkrāšanas principam, kā to nosaka 23.SPSGS “Ieņēmumi no darījumiem bez apmaiņas (nodokļi un transferti)”, jau ilgstoši norāda Valsts kontrole savos revīzijas ziņojumos par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem.

Vienlaikus, ņemot vērā temata **aktualitāti** tikai pēdējās gadu dekādēs, pastāv ierobežots apjoms ar visaptverošiem pētījumiem, kas detalizēti vērsti uz Latvijas Republikas

publiskā sektora grāmatvedības uzskaiti un apliecinātu Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības atbilstību Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem. Minētais jautājums būs svarīgs priekšnosacījums, ieviešot vienotos Eiropas publiskā sektora grāmatvedības standartus, kas balstīti uz Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem. Autore vēlas atzīmēt, ka viens no apjomīgākajiem darbiem par Latvijas grāmatvedības attīstību ir profesores Intas Milleres 2008.gada promocijas darba ietvaros veiktais pētījums “Grāmatvedības attīstība Latvijā”, kurā cita starpā ir sniegta vispārīga informācija par budžeta iestāžu grāmatvedības attīstību.

Nemot vērā iepriekšminētās teorijā un praksē pastāvošās problēmas un temata aktualitāti gan globālā, gan nacionālā mērogā, autore secina, ka maģistra darba temats ir aktuāls.

Pētījuma hipotēze: Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites prasības nav pilnībā atbilstošas Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem.

Pētījuma mērķis ir, pamatojoties uz Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites prasību analīzi, novērtēt Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasību ieviešanu Latvijas publiskā sektora grāmatvedībā un izstrādāt priekšlikumus Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasību turpmākai ieviešanai.

Autore izvirza sekojošus **pētījuma uzdevumus** sava pētījuma mērķa sasniegšanai:

- 1) raksturot Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu vēsturisko izcelsmi, attīstību un darbības jomas;
- 2) izpētīt globālo, īpaši Eiropas Savienības dalībvalstu, pieredzi Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanā;
- 3) raksturot Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības attīstību, tai skaitā, vēsturisko un pašreizējo normatīvo regulējumu;
- 4) izvērtēt Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē noteiktās darījumu uzskaites metodes;
- 5) veikt salīdzinošo analīzi starp Latvijas Republikas normatīvo regulējumu un Starptautiskajos publiskā sektora grāmatvedības standartos noteiktajām prasībām;
- 6) izstrādāt secinājumus un izstrādāt priekšlikumus Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasību turpmākai ieviešanai.

Pētījuma objekts: Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti.

Pētījuma priekšmets: Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešana Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites normatīvajā regulējumā.

Pētījuma mērķa sasniegšanai tiek izmantotas šādas **pētniecības metodes**:

- 1) Statistiskās pētījumu metodes, piemēram, grupēšanas un datu grafiskās attēlošanas metodes rezultātu atspoguļošanai;
- 2) Vispārpieņemtās ekonomikas zinātnes pētījumu kvalitatīvās metodes, piemēram, normatīvo aktu un dokumentu analīzes;
- 3) Salīdzinošās analīzes metode.

Darba teorētiskā un faktoloģiskā materiāla avoti. Darba teorētiskā un faktoloģiskā materiāla galvenais pamats ir Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti, Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedību regulējošie normatīvie akti, Latvijas un ārvalstu zinātnieku darbi, zinātnisko konferenču un rakstu krājumu materiāli, periodikas materiāli un pirmavoti, interneta resursi un cita publiski pieejama informācija, kā arī npublicēti materiāli.

Pētījuma periods. Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu vēsturiskā attīstība pētīta no to pirmsākumiem, sākot ar 1986.gadu, līdz mūsdienām. Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedība pētīta par periodu no 1994.gada, līdz mūsdienām.

Darba struktūra. Darbs sastāv no ievada, trīs nodaļām, secinājumiem un priekšlikumiem. Darba 1.nodaļā autore sniedz Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu vēsturiskās izveides un attīstības raksturojumu, lai izveidotu teorētisko apskatu par Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, pētījumiem šajā jomā un globālo publiskā sektora grāmatvedības praksi, tai skaitā būtisku vērību vēršot Eiropas Savienības dalībvalstu praksei. Darba 2.nodaļā autore sniedz Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības izvērtējumu ar mērķi raksturot Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites vēsturisko attīstību un pašreizējo normatīvo regulējumu. Darba 3.nodaļā autore veic Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības prasību salīdzinošo analīzi, lai novērtētu Latvijas Republikas normatīvā regulējuma prasību atbilstību Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, identificētu iespējamus trūkumus vai neatbilstības un spētu izstrādāt secinājumus un priekšlikumus Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasību turpmākai ieviešanai.

Pētījuma ierobežojumi. Pētījumā ir analizēta Latvijas Republikas publiskā sektora normatīvā regulējuma atbilstība visiem Starptautiskajiem publiskā sektora standartiem, padziļināti pētot astoņus Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus (Nr.12.,13,16,17,19,27,29,36), lai nodrošinātu pēc iespējas pilnīgāku Latvijas Republikas publiskajam sektoram raksturīgo darījumu un Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu aptveri. Sakarā ar maģistra darba apjoma ierobežojumu pētījumā nav padziļināti analizētas Latvijas Republikas publiskā sektora finanšu pārskata sagatavošanas prasības un

finanšu pārskatā uzrādāmās informācijas atbilstība Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, papildus ņemot vērā to, ka Latvijas Republikas publiskā sektora gada pārskata sagatavošanas normatīvais regulējums ir iekļauts atsevišķā tiesību aktā no grāmatvedības uzskaites regulējuma.

Autore vērs uzmanību, ka Latvijas Republikas normatīvajā regulējumā publiskā sektora vienības, kurām piemērojamas Latvijas Republikas likumā “Likums par budžetu un finanšu vadību” noteiktās prasības par vienotu grāmatvedības uzskaites kārtību, tiek definētas ar vienotu terminu “*budžeta iestāde*”. Līdz ar to, izsekojamības labad, savā pētījumā autore izmantos normatīvajā regulējumā lietoto terminu “*budžeta iestāde*”, kas raksturo to tiesību subjektu loku, kas piemēro vienotu grāmatvedības uzskaites kārtību saskaņā ar Latvijas Republikas likumu “Likums par budžetu un finanšu vadību” un uz tā pamata izdotajiem Ministru kabineta noteikumiem Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”.

Darba praktiskā nozīme. Autores pētījums kā sistematizēts un salīdzinošs Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības novērtējums pret Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem būs izmantojams kā pamatinformācija Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības politikas stratēģijas izstrādē. Autores veiktie secinājumi un izstrādātie priekšlikumi atbalstīs Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības pielīdzināšanu Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, kas var palīdzēt nodrošināt vienoto Eiropas publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanu nākotnē. Pētījums ir praktiski izmantojams studiju procesa pilnveidošanā attiecībā uz publiskā sektora grāmatvedības uzskaiti.

1.STARPTAUTISKO PUBLISKĀ SEKTORA GRĀMATVEDĪBAS STANDARTU IZVEIDE UN ATTĪSTĪBA STARPTAUTISKAJĀ MĒROGĀ

1.1.SPSGS rašanās un attīstība

Pēdējā laikā publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē kopumā visā pasaulē ir piedzīvojusi ievērojamu attīstību, veicot pakāpenisku pāreju no tradicionālās naudas plūsmas uzskaites uz uzkrāšanas principa ieviešanu ar mērķi nodrošināt pilnīgāku un precīzāku informāciju par publiskā sektora iestādes finansiālo stāvokli, palielināt caurspīdīguma principa ieviešanu iestāžu finanšu pārskatos, kā arī nodrošināt savstarpējo salīdzināšanos starp dažādām publiskā sektora iestādēm un dažādām valstīm. Minētie centieni ir radījuši nepieciešamību pēc starptautiskas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites harmonizācijas. Tā rezultātā ir izstrādāti Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti ar mērķi veicināt publiskā sektora grāmatvedības uzskaites un finanšu pārskatu sagatavošanas kvalitāti un harmonizāciju.

Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu **pirmsākumi** ir meklējami pagājušā gadsimta 80.-90.gados. Austrālija un Jaunzēlande bija pirmās valstis, kas 1980.gadu beigās-1990.gadu sākumā ieviesa uzkrāšanas principu publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē un izstrādāja savus publiskā sektora grāmatvedības standartus, kuru būtiskākās atšķirības iezīmes bija uzkrāšanas principa pielietojums un darījumu neitralitāte¹. Savukārt globālā līmenī starptautisko publiskā sektora grāmatvedības iedīgļi meklējami Starptautiskās grāmatvežu asociācijas Publiskā sektora komitejas darbībā². 1977.gadā dibinātā Starptautisko grāmatvežu asociācija (*IFAC*) 1986.gadā izveidoja atsevišķu vienību - Publiskā sektora komiteju, kuras mērķis bija sagatavot un publicēt dažādus izpētes projektus un ziņojumus par publiskā sektora finanšu pārvaldību, tai skaitā, grāmatvedības uzskaiti. Kā norāda bijušais Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes priekšsēdētājs Filips Ademārs (*Phillipe Adhémar*)³, Publisko standartu komiteja tika izveidota no dažādu profesionālo organizāciju pārstāvjiem, lai koordinētu globālā mērogā risinātu publiskā sektora finanšu pārvaldības, pārskatu sagatavošanas, grāmatvedības un revīzijas jautājumus. Vēlākajos gados Publisko standartu komitejas darbība paplašinājās, un 2004.gadā komitejas nosaukums tika mainīts, izveidojot Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomi (starptautiskais saīsinājums – *IPSASB*), kas līdz šim brīdim ir vienīgā globālā organizācija, kas izstrādā publiskā sektora

¹ Jensen G., Smith R. (2013.) History of the IPSASB: Growing Influence - reduced control? EGPA Workshop Public Sector Management and IPSAS. May 16-17, 2013. 20 p.

² Müller-Marqués Berger, T. (2018). IPSAS explained: A summary of International Public Sector Accounting Standards. West Sussex, UK: John Wiley & Sons.

³ Adhémar P. (2002) The Public Sector Committee (PSC) The Standards Project. In: Montesinos V., Vela J.M. (eds) Innovations in Governmental Accounting. Springer, Boston, MA. Pieejams: https://doi.org/10.1007/978-1-4757-5504-6_5 skatīts [28.12.2020.]

grāmatvedības standartus globālā mērogā. Publisko standartu komiteja savos pirmsākumos izstrādāja lielu daudzumu dažādu vadlīniju, izpētes projektu un publikāciju par publiskā sektora grāmatvedību un auditu. Tomēr šīs publikācijas neieņēma tik nozīmīgu lomu publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē kādu patreiz ieņem Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti⁴. Līdzīgā veidā arī Starptautiskās publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes autoritāte mūsdienās ir augstāka, salīdzinot Publisko standartu komitejas autoritāti un lomu līdz 2004.gadam.

Pamatojoties uz zinātniskajām publikācijām un literatūras analīzi, starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu vēsturisko attīstību autore iedala vairākos secīgos laika periodos, pamatojoties uz katru laika periodu vienojošām raksturīgajām iezīmēm (1.1.tabula).

1.1.tabula

Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu vēsturiskā attīstība

Laika periods	Perioda apzīmējums	Būtiskākie notikumi	Izdotie SPSGS
1986.-1996.	Pirmsākumi	<ul style="list-style-type: none"> Starptautiskā grāmatvežu asociācija izveido Publiskā sektora komiteju. Tā darbojas kā diskusiju un informācijas apmaiņas forums par aktuālajiem publiskā sektora finanšu pārvaldības jautājumiem; Uzkrāšanas principa ieviešana Jaunzēlandes un Austrālijas publiskajā sektorā; 1996.gada beigās izveido <i>Standartu projektu</i>. Mērķis – izstrādāt publiskā sektora grāmatvedības standartus 	Neviens
1997.-2003.	Standartu pamata komplekta izstrādāšana	<ul style="list-style-type: none"> Publiskā sektora komiteja kļūst par standartu izdevēju publiskā sektora institūcijām; Izdots sākotnējais standartu pamata komplekts, pamatojoties uz Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem. 	20 SPSGS Naudas plūsmas principa SPSGS Priekšvārds SPSGS

⁴ Müller-Marqués Berger, T. (2018). IPSAS explained: A summary of International Public Sector Accounting Standards. West Sussex, UK: John Wiley & Sons

Laika periods	Perioda apzīmējums	Būtiskākie notikumi	Izdotie SPSGS
2004.-2009.	Publiskā sektora specifiskie jautājumi un SPSGS saskaņotība ar SFPS	<ul style="list-style-type: none"> Izstrādāti vairāki standarti par publiskā sektora specifiskiem jautājumiem (piemēram, par ieņēmumiem darījumos bez atlīdzības); Darbs pie SPSGS saskaņošanas ar valdības finanšu statistikas ziņošanas vadlīnijām; Darbs pie SPSGS saskaņotības ar SFPS. 	7 SPSGS
2010.-2015.	SPSGS konceptuālās pamatnostādnes un uzsvars uz labās prakses stiprināšanu	<ul style="list-style-type: none"> Darbs pie SPSGS konceptuālo pamatnostādņu izstrādes; Darbs pie Ieteicamās prakses vadlīniju izstrādes; Izveido Sabiedrisko interešu komiteju, kuras uzdevums ir nodrošināt IPSASB darba pārraudzību un kuru veido četri pārstāvji no ESAO, Pasaules Bankas, SVF un INTOSAI. 	11 SPSGS 3 Ieteicamās prakses vadlīnijas Konceptuālās pamatnostādne
No 2016.	Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes pārvaldības stiprināšana	<ul style="list-style-type: none"> Izveido Konsultatīvo padomdevēju grupu IPSASB darbības nodrošināšanai; Darbs pie SPSGS pielietojuma pilnveides; IPSASB Stratēģijas un darba plāna pieņemšana laika periodam 2019.-2023. 	4 SPSGS Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu piemērošana

Avots: Autores veidota un papildināta tabula pēc Jensen G., Smith R. (2013.) History of the IPSASB: Growing Influence - reduced control? EGPA Workshop Public Sector Management and IPSAS. May 16-17, 2013. 20 p. un Sutcliffe P. (2003) The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee, Public Money & Management, 23:1, 29-36

Starptautisko publiskā sektora standartu pirmsākumos – **laika periodā no 1986.gada līdz 1996.gadam** - par būtisku pagriezienu punktu standartu attīstībā var uzskatīt 1996.gadu, kad Starptautiskā grāmatvežu asociācija pieņēma lēmumu pārveidot Publiskā sektora komiteju par starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartizācijas organizāciju. Minētais Starptautisko grāmatvežu asociācijas lēmums stājās spēkā 1997.gadā, kad Publisko standartu komiteja izsludināja darba uzsākšanu pie tā sauktā **Standartu projekta**, kura galvenais mērķis bija starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu izstrādāšana un izdošana. Lai gan Starptautiskās grāmatvežu asociācijas Publiskā sektora komiteja būtībā jau kopš 1997.gada

kļuva par standartizācijas organizāciju, tās nosaukuma maiņa faktiski notika daudz vēlāk – tikai 2004.gadā, kad attiecīgi tika pieņemts lēmums pārdēvēt Publiskā sektora komiteju par Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomi. Jaunais nosaukums precīzāk raksturoja jau iepriekšējā periodā faktiski nostiprināto organizācijas autoritāti, lomu un atbildību attiecībā uz publiskā sektora jautājumiem, tāpēc literatūrā laika posms no 1997.gad līdz 2004.gadam parasti tiek apskatīts kā daļa no Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu vēstures⁵.

Jaunā Standartu projekta mērķis bija līdz 2001.gada beigām izstrādāt šādu dokumentu kopumu:

- ietvara dokumentu, kurā identificēta pašreizējā prakse un aktuālie jautājumi attiecībā uz publiskā sektora finanšu pārskatiem;
- Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu pamata komplektu, balstoties uz Starptautisko grāmatvedības standartu komitejas izstrādātajiem Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem (SGS) pēc stāvokļa uz 1997. gada 31.augustu;
- Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu, pamatojoties uz naudas plūsmas uzskaites principu.

Standartu projektu sākotnēji vadīja Publiskā sektora komitejas vadītājs Ians Bols (*Ian Ball*), Velingtonas Viktorijas universitātes profesors (Jaunzēlande), kuram jau bija iegūta vērtīga pieredze uzkrāšanas principa ieviešanā Jaunzēlandes publiskajā sektorā. Savukārt 2000.gadā Standartu projekta un Publiskā sektora komitejas vadību pārņēma Ians Makintošs (*Ian Mackintosh*), Austrālijas Publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes priekšsēdētājs. Der atzīmēt būtisko Jaunzēlandes un Austrālijas ietekmi Publiskā sektora komitejas darbībā, ņemot vērā abu komitejas priekšsēdētāju - Iana Bola un Iana Makintoša vadošo lomu un to, ka Publiskā sektora komitejas tehnisko personālu veidoja galvenokārt Austrālijas un Jaunzēlandes izcelsmes profesionāļi. Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu pētnieki Gvenda Jensena un Ross Smits⁶ uzsver, ka salīdzinoši augstais publiskā sektora grāmatvedības uzskaites līmenis šajās divās valstīs un šo valstu publiskā sektora grāmatvedības standartu līdzība ar Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem sniedza reālas tehniskas priekšrocības šo valstu profesionāļiem Publiskā sektora komitejas darbībā. Arīdzan vēlākos gados – līdz pat 2008.gadam - lielākā daļa Starptautiskās publiskā sektora grāmatvedības Padomes personāla turpināja būt Austrālijas un Jaunzēlandes pārstāvji.

⁵ Jensen G., Smith R. (2013.) History of the IPSASB: Growing Influence – reduced control? EGPA Workshop Public Sector Management and IPSAS. May 16-17, 2013. 20 p.

⁶ Jensen G., Smith R. (2013.) History of the IPSASB: Growing Influence – reduced control? EGPA Workshop Public Sector Management and IPSAS. May 16-17, 2013. 20 p.

Pirmajā Standartu izstrādāšanas posmā – laika periodā no **1997.gada līdz 2003.gadam** - Publisko standartu komiteja izstrādāja Starptautisko publiskā sektora standartu pamata komplektu, kas sastāvēja no sekojošām publikācijām:

- 20 Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti, kas pamatoti uz uzkrāšanas principu;
- Viens Starptautiskais publiskā sektora grāmatvedības standarts, kas pamatots uz naudas plūsmas principu;
- Priekšvārds Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem.

Publiskā sektora komitejas sākotnējais mērķis bija starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu izstrāde, pamatojoties uz Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem. Tomēr vienlaikus Publiskā sektora komiteja veica apjomīgu darbu, lai izstrādātu dažādas vadlīnijas un publikācijas par pāreju no naudas plūsmas principa uz uzkrāšanas principu, kā arī 2003.gadā iedibināja darbu pie kopīga projekta par Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu saskaņošanu ar valdības finanšu statistikas ziņošanas vadlīnijām. Šī bija pirmā oficiālā iniciatīva grāmatvedības standartu un valdības finanšu statistikas ziņošanas pamatnostādņu harmonizēšanai⁷.

Tālākajā posmā – laika periodā no **2004.gada līdz 2009.gadam** - Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padome (līdz 2004.gadam – Publiskā sektora komiteja) koncentrēja savu darbību uz standartu izstrādāšanu par publiskajam sektoram specifiskiem jautājumiem un Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu saskaņošanu ar Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem (Starptautiskajiem finanšu pārskatu standartiem). Lai arī periodā no 2004.gada līdz 2009.gadam Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padome izdeva salīdzinoši mazāk standartus (tikai septiņus, salīdzinot ar iepriekšējā periodā izdotiem 20 standartiem), tomēr vairāk nekā puse no šajā periodā izdotajiem standartiem ir koncentrēti uz tādu publiskam sektoram specifisku jautājumu uzskaiti, par kuriem neeksistē ekvivalenti Starptautiskie grāmatvedības standarti, piemēram, SPSGS 23 “Ieņēmumi no darījumiem bez apmaiņas (nodokļi un pārvedumi)”, SPSGS 22 “Finanšu informācijas uzrādīšana par vispārējās valdības sektoru”, SPSGS 24 “Budžeta informācijas sniegšana finanšu pārskatā”, kā arī SPSGS 21 “Naudas līdzekļus neienesošo aktīvu vērtības samazināšanās”. Papildus minētajā periodā Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padome pievērsa pastiprinātu uzmanību standartu saskaņošanai ar Starptautiskajiem finanšu pārskatu standartiem (ietver sevī gan Starptautiskos grāmatvedības standartus, gan Starptautiskos Finanšu pārskatu standartus), tādējādi izstrādājot gan vairākus standartus, kas

⁷ Jensen G., Smith R. (2013.) History of the IPSASB: Growing Influence – reduced control? EGPA Workshop Public Sector Management and IPSAS. May 16-17, 2013. 20 p.

balstīti Starptautiskajos finanšu pārskatu standartos, gan izstrādājot iekšēju Starptautiskās publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes politiku “IASB dokumentu modifikācijas vadlīnijas” ar mērķi atbalstīt skaidru un izsekojamu standartu saskaņošanu starp privāto un publisko sektoru. Šajā periodā tika aizsākta arī standartu ikgadējā pārskatīšana, lai nodrošinātu, ka tiek ņemti vērā labojumi Starptautiskajos grāmatvedības standartos un, ja nepieciešams, tie tiktu attiecīgi iestrādāti arī Starptautiskajos publiskā sektora grāmatvedības standartos. Papildus šajā periodā tika pabeigts iepriekš uzsāktais valdības finanšu statistikas salīdzināšanās projekts, un 2005. gadā tika izdots pētījuma ziņojums “Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti un Finanšu pārskatu statistikas pamati: atšķirību analīze un konverģences ieteikumi”, kurā tika sistemātiski dokumentētas abu pārskatu sistēmu līdzības un atšķirības⁸.

Laika periods **no 2010.gada līdz 2015.gadam** Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu attīstībā raksturojams ar labās prakses vadlīniju iedibināšanu un Starptautiskās publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes pārvaldības stiprināšanu. Kā vienu no būtiskākajiem sasniegumiem Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu attīstībā šajā posmā jāatzīmē konceptuālo pamatnostādņu izstrādāšanu publiskā sektora iestāžu finanšu pārskatu sagatavošanai, jo līdz pat konceptuālo pamatnostādņu izdošanai 2013.gadā Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartiem nepastāvēja vienots konceptuāls ietvara dokuments, kurā būtu noteikti vispārēji jēdzieni un vienota pieeja aktīvu, saistību, ieņēmumu atzīšanai un novērtēšanai un kas būtu publiskā sektora ekvivalents Starptautisko grāmatvedības standartu konceptuālajām pamatnostādņēm. Minētais dokuments – konceptuālās pamatnostādnes finanšu pārskatu sagatavošanai – ir uzskatāms par kritiski nozīmīgu starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu attīstībā, kā arī stiprināja Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes kā standartizācijas organizācijas uzticamību⁹. Papildus darbam ar standartu izstrādi Starptautiskā publiskā sektora grāmatvedības standartu Padome šajā laika posmā veica apjomīgu darbu ar padziļinātu vadlīniju izstrādāšanu attiecībā uz visaptverošas informācijas sniegšanu ārpus finanšu pārskatiem. Šajā periodā tika izdoti trīs dokumenti ar rekomendējošu nozīmi – Rekomendējamās prakses vadlīnijas – attiecībā uz informācijas sniegšanu un pārskatu sagatavošanu par iestādes finanšu stāvokļa ilgtspēju, pakalpojumu sniegumu un padziļinātu finanšu pārskatu analīzi. Papildus iepriekšminētajam, lai sekmētu Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes pārvaldību, 2015.gadā tika izveidota jauna pārraudzības institūcija - Sabiedrības interešu komiteja (*Public Interest Committee - PIC*).

⁸ Jensen G., Smith R. (2013.) History of the IPSASB: Growing Influence – reduced control? EGPA Workshop Public Sector Management and IPSAS. May 16-17, 2013. 20 p.

⁹Jensen G., Smith R. (2013.) History of the IPSASB: Growing Influence – reduced control? EGPA Workshop Public Sector Management and IPSAS. May 16-17, 2013. 20 p.

Komiteja izveidota ar mērķi nodrošināt, ka Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu noteikšanas darbības ir sabiedrības interesēs, un tās galvenais pilnvarojums ir sniegt ieteikumus Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomei par tās darba uzdevumiem, Padomes locekļu nominēšanas un iecelšanas kārtību un Padomes stratēģijas un darba plāna, kā arī standartu izstrādes kārtību¹⁰. Sabiedrības interešu komitejā ir deleģēti pārstāvji no Starptautiskā Valūtas fonda, Starptautiskās Augstāko revīzijas iestāžu organizācijas, Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas un Pasaules Bankas grupas.

Noslēdzošais laika periods - **no 2016.gada līdz šim brīdim** – Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu attīstībā raksturojams ar standartizācijas organizācijas kapacitātes un pārvaldības stiprināšanu un vienotas izpratnes pilnveidošanu par standartu pielietojumu. 2016.gadā pēc Sabiedrības interešu komitejas iniciatīvas tika izveidota Konsultatīvā padomdevēju grupa ar mērķi stiprināt organizācijas kapacitāti. Minētā vienība apvieno dažādus publiskā un privātā sektora pārstāvjus, kuru uzdevumos ietilpst sniegt konsultācijas Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomei par stratēģijas un darba plāna sagatavošanu, dažādu jaunu standartu projektu vadīšana, kā arī konsultācijas par dažādiem tehniskiem jautājumiem, kas var kavēt standartu pieņemšanu vai ieviešanu un kas attiecas uz standartu noteikšanas darbībām. Likumsakarīgi, ka tieši šajā laika posmā Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padome pastiprinātu uzmanību pievērš standartu izstrādes stratēģijai, 2019.gada sākumā publicējot Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes stratēģiju un darba plānu 2019-2023. Papildus darbam pie standartu pārvaldības stiprināšanas šajā laika periodā ir izdoti četri standarti, tai skaitā, ilgi gaidītais standarts par Sociālajiem labumiem (SPSGS Nr.42 “Sociālie labumi”), un dokuments “SPSGS Piemērošana”, kura mērķis ir izskaidrot standartos lietojamus definējumus, piemēram, raksturot publiskā sektora vienības un komerciālas publiskā sektora vienības būtiskākās iezīmes.

Kopumā, analizējot Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu vēsturisko attīstību, var secināt, ka kopš 1997.gada Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padome ir izdevusi 42 Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus, trīs Rekomendējamās prakses vadlīnijas, Naudas plūsmas principa standartu un konceptuālās pamatnostādnes, kā arī caur neskaitāmām publikācijām globāli stiprinājusi labo praksi publiskā sektora finanšu pārvaldībā. Analizējot standartu attīstības posmus, autore vēlas uzsvērt, ka laika periods no 1997.gadam līdz 2003.gadam ir bijis produktīvākais posms visā Starptautiskās publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes darbībā, ņemot vērā to, ka šajā laika periodā

¹⁰ Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes mājaslapa. Pieejams: <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb> [skatīts 28.12.2020.]

ir izdots lielākais daudzums Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu, nostiprināta organizācijas autoritāte un loma starptautiskajā mērogā. Tomēr jāņem vērā tas, ka sākotnējais standartu pamata komplekts tika izstrādāts, pamatojoties uz ekvivalentiem Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem par tādiem jautājumiem, kas ir pietiekami analogi abos sektoros, piemēram, naudas plūsmas pārskats, pamatlīdzekļi, ieguldījumi kapitālsabiedrībās, notikumi pēc bilances datuma u.c. Savukārt vēlākos periodos, kad tika vērsta pastiprināta uzmanība uz publiskā sektora specifiskajiem jautājumiem, darbs pie standartu izstrādes kļuva ilgstošāks, ņemot vērā nepieciešamo padziļināto izpēti atsevišķiem jautājumiem un saskaņošanu ar ieinteresētajām pusēm. Raksturojot standartu izstrādes attīstību kopumā, autore secina, ka patreiz standartu izstrādes procesam un standartizācijas organizācijai (Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padome) ir raksturīgs zināms briedums – eksistē iedibinātas standartu izstrādes procedūras, stratēģija un darba plāns, kā arī standartizācijas organizācijai ir iedibināta labas pārvaldības kārtība, kas sekmē tās uzticamības vairošanu sabiedrības un ieinteresēto pušu vidū.

1.2.SPSGS vispārīgs raksturojums

Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti ir primāri uz uzkrāšanas principu balstītu standartu kopums, kas globāli nodrošina vienotus principus finanšu pārskatu sagatavošanai publiskajā sektorā. Ņemot vērā to, ka daudzās valstīs publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē tiek kārtota pēc naudas plūsmas principa, ir izdots arī viens standarts publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē pēc naudas plūsmas principa, tomēr ar Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem starptautiskā mērogā primāri tiek apzīmēti tieši uz uzkrāšanas principu balstītie standarti. Autore savā darbā izvērtējumu veic, pamatojoties uz uzkrāšanas principu balstītajiem Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem. Lai arī sākotnēji standarti ir izstrādāti, pamatojoties uz Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem/Starptautiskajiem finanšu pārskata standartiem, pastāv būtiskas atšķirības starp abu sektoru standartiem. Pirmkārt, publiskā sektora standartos tiek izmantoti publiskam sektoram raksturīga terminoloģija un atsauces uz praktiskajiem piemēriem. Otrkārt, eksistē publiskā sektora standarti, kuriem neeksistē ekvivalents privātā sektora standarts, jo minētais jautājums ir raksturīgs tikai publiskajam sektoram. Piemēram, pastāv tādi noteikti, tikai publiskam sektoram specifiski darījumi kā sociālie labumi, ieņēmumi darījumos bez apmaiņas (nodokļi un pārvedumi) u.c. Atsevišķos gadījumos pastāv atšķirības arī darījumu uzskaites principos starp privātā sektora un publiskā sektora grāmatvedības uzskaites standartu prasībām.

Uz 31.12.2020. kopumā ir izdoti 42 Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti, no kuriem standarti Nr.6, 7, 8, 15, 25 ir aizstāti ar citiem standartiem, savukārt divi standarti vēl nav oficiāli stājušies spēkā - Standarts Nr.41 "Finanšu instrumenti" un Standarts Nr.42 "Sociālie labumi" oficiāli stāsies spēkā 01.01.2023. Sākotnējais spēkā stāšanās datums abiem standartiem bija 01.01.2022., tomēr sakarā ar Covid-19 globālo pandēmiju IPSASB pieņēma lēmumu atlikt standartu spēkā stāšanos par vienu gadu vēlāk – uz 01.01.2023. Vienlaikus abiem iepriekš minētajiem standartiem ir atļauta agrīna standartu piemērošana. Lielākā daļa Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu (21 standarts) ir attiecināmi uz atsevišķām bilances pozīcijām (pamatlīdzekļi, ieguldījumu īpašumi, krājumi, noma u.c.). Trīs standarti sniedz vispārīgas grāmatvedības uzskaites prasības un 18 standarti attiecināmi uz finanšu pārskatu sagatavošanu.

Kā iepriekš minēts, lielākā daļa SPSGS ir izstrādāti, balstoties uz Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem/Starptautiskajiem finanšu pārskatu standartiem. Tomēr pastāv virkne publiskā sektora darījumu, kuru uzskaitē nepastāv ekvivalents privātā sektora grāmatvedības standarts, kā rezultātā ir izstrādāti tādi Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti bez tieša ekvivalenta privātā sektora standarta vai saistošu vadlīniju (SPSGS Nr. 21, 22, 23, 24, 42). Papildus arīdzan vairāki standarti, piemēram, standarts Nr.33 "Uzkrāšanas principa SPSGS pirmreizējā piemērošana" un standarts Nr.40 "Publiskā sektora apvienojumi" zināmā mērā ir specifiski tieši publiskajam sektoram, jo neeksistē tiešs ekvivalents privātā sektora grāmatvedības standarts, tomēr šo darījumu uzskaitē ir atrodamas vispārīgas uzskaites prasības privātā sektora grāmatvedības standartos. 1.2.tabulā sniegts vispārīgs uz uzkrāšanas principu balstīto Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu raksturojums pēc stāvokļa uz 31.12.2020., ņemot vērā standartu pirmreizējās izdošanas gadu un salīdzinot tos ar ekvivalentiem privātā sektora standartiem.

1.2.tabula

Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti un Starptautiskie grāmatvedības standarti/Starptautiskie finanšu pārskatu standarti

SPSGS	Nosaukums	Izd. gads	Attiecīgais SGS/SFPS
SPSGS 1	Finanšu pārskatu sagatavošana un sniegšana	2000	SGS 1
SPSGS 2	Naudas plūsmas pārskats	2000	SGS 7
SPSGS 3	Grāmatvedības uzskaites principi, izmaiņas aplēsēs un kļūdas	2000	SGS 8
SPSGS 4	Ārvalstu valūtas kursu izmaiņu ietekme	2000	SGS 21
SPSGS 5	Aizņēmumu izmaksas	2000	SGS 23
SPSGS 6*	Konsolidētie un atsevišķie finanšu pārskati	2000	SGS 27
SPSGS 7*	Ieguldījumi asociētajās kapitālsabiedrībās	2000	SGS 28
SPSGS 8*	Ieguldījumi kopīgi kontrolētajās vienībās	2000	SGS 31**
SPSGS 9	Ieņēmumi no apmaiņas darījumiem	2001	SGS 18**

1.2.tabulas turpinājums

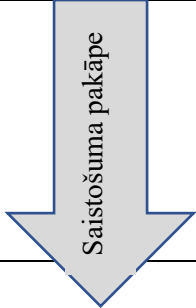
SPSGS	Nosaukums	Izd. gads	Attiecīgais SGS/SFPS
SPSGS 10	Finanšu pārskati hiperinflācijas valstīs	2001	SGS 29
SPSGS 11	Būvlīgumi	2001	SGS 11**
SPSGS 12	Krājumi	2001	SGS 2
SPSGS 13	Noma	2001	SGS 17**
SPSGS 14	Notikumi pēc bilances datuma	2001	SGS 10
SPSGS 15	Finanšu instrumenti: informācijas sniegšana un uzrādīšana (<i>aizstāts ar SPSGS 28-30</i>)	2001	SGS 32
SPSGS 16	Ieguldījuma īpašumi	2001	SGS 40
SPSGS 17	Pamatlīdzekļi	2001	SGS 16
SPSGS 18	Pārskatu sagatavošana pa sektoriem	2002	SGS 14**
SPSGS 19	Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie	2002	SGS 37
SPSGS 20	Informācijas uzrādīšana par saistītajām pusēm	2002	SGS 24
SPSGS 21	Naudas līdzekļus neienesošo aktīvu vērtības samazināšanās	2004	nav tiešs ekvivalents SGS
SPSGS 22	Finanšu informācijas uzrādīšana par vispārējās valdības sektoru	2006	nav ekvivalents SGS
SPSGS 23	Ieņēmumi no darījumiem bez apmaiņas (nodokļi un pārvedumi)	2006	nav ekvivalents SGS
SPSGS 24	Budžeta informācijas sniegšana finanšu pārskatos	2006	nav ekvivalents SGS
SPSGS 25	Darbinieku labumi (<i>aizstāts ar SPSGS 39</i>)	2008	SGS 19
SPSGS 26	Naudas līdzekļus ienesošo aktīvu vērtības samazināšanās	2008	SGS 36
SPSGS 27	Lauksaimniecība	2009	SGS 41
SPSGS 28	Finanšu instrumenti: informācijas sniegšana	2010	SGS 32/IFRIC 2
SPSGS 29	Finanšu instrumenti: sākotnējā atzīšana un novērtēšana	2010	SGS 39**/IFRIC 9/IFRIC 16
SPSGS 30	Finanšu instrumenti: informācijas uzrādīšana	2010	SFPS 7
SPSGS 31	Nemateriālie aktīvi	2010	SGS 38/SIC 32
SPSGS 32	Vienošanās par pakalpojumu koncesiju: koncesijas devējs	2011	IFRIC 12
SPSGS 33	Uzkrāšanas principa SPSGS pirmreizējā piemērošana	2015	SFPS 1
SPSGS 34	Atsevišķie finanšu pārskati	2015	SGS 27
SPSGS 35	Konsolidētie finanšu pārskati	2015	SFPS 10
SPSGS 36	Ieguldījumi asociētajās kapitālsabiedrībās un kopīgi kontrolētajās vienībās	2015	SGS 28
SPSGS 37	Kopīgas vienošanās	2015	SFPS 11
SPSGS 38	Informācijas uzrādīšana par līdzdalību citās organizācijās	2015	SFPS 12
SPSGS 39	Darbinieku labumi	2016	SGS 19
SPSGS 40	Publiskā sektora apvienojumi	2017	SFPS 3
SPSGS 41	Finanšu instrumenti	2018	SFPS 9
SPSGS 42	Sociālie labumi	2019	nav ekvivalents SGS

Avots: Autores veidota, pamatojoties uz IPSAS–IFRS Alignment Dashboard. IPSASB Meeting (March 2021)

*konkrētie SPSGS aizstāti ar SPSGS 34-38

** konkrētie SGS aizstāti ar citiem SGS/SFPS

Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartiem interpretācijas nolūkos atbilstoši SPSGS Nr.3 “Grāmatvedības uzskaites principi, izmaiņas aplēsēs un kļūdas” var izšķirt četras pakāpes jeb līmeņus, kas balstīti uz standartu saistošo raksturu un to interpretāciju (1.1.attēls). Pirmajā līmenī ietilpst visi Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti – gan uz uzkrāšanas principu, gan uz naudas plūsmas principu balstītais standarts, un standartu ikgadējie atjaunojumi. Gadījumā, ja noteiktais saimnieciskais darījums nav regulēts caur attiecīgā standarta prasībām, tad – otrajā līmenī – jāizmanto citā Starptautiskā publiskā sektora standarta noteiktās prasības, kas attiecas uz līdzīgiem vai saistītiem darījumiem. Ja nav iespējams atrast attiecināmas prasības standartos, tad nākamajā līmenī – 3.līmenī - ir piemērojamas konceptuālajās pamatnostādnēs noteiktās prasības: definīcijas, vispārīgie uzskaites kritēriji un novērtēšanas metodes. Gadījumā, ja nav iespējams uzskaitīt ekonomisko darījumu, izmantojot iepriekš nosauktos avotus, vismazāk saistošajā - 4. līmenī - var piemērot citu standartu prasības, ja tās atbilst Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu konceptuālajām pamatnostādnēm (piemēram, Starptautiskie grāmatvedības standarti), vai arī citu autoritatīvu literatūru (ieskaitot Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu priekšvārdu), vai arī izmantot labāko praksi publiskajā vai privātajā sektorā (ieskaitot Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes izdotās Rekomendētās prakses vadlīnijas).

	Saistošs raksturs	1.līmenis	SPSGS standarti <ul style="list-style-type: none"> • 42 uzkrāšanas principa standarti • Viens naudas plūsmas principa standarts 	Ikgadējie SPSGS atjaunojumi
		2.līmenis	Citu SPSGS prasības, kas attiecās uz līdzīgiem vai saistītiem darījumiem	
		3.līmenis	Konceptuālās pamatnostādnēs: definīcijas, atzīšanas kritēriji un novērtēšanas metodes attiecībā uz aktīviem, saistībām, ieņēmumiem un izdevumiem	
	Rekomendējošs raksturs	4.līmenis	Citi standarti, kas atbilst konceptuālo pamatnostādņu prasībām	Vispāratzīta labākā prakse publiskajā un privātajā sektorā ieskaitot Rekomendējamās Prakses vadlīnijas
			(Cita) Autoratīva literatūra (publikācijas), ieskaitot SPSGS Priekšvārdu	

1.1.att. Starptautiskais publiskā sektora grāmatvedības prakses prasību ietvars

Avots: Lorson, Peter C. (ed.); Jorge, Susana (ed.); Hausteijn, Ellen (ed.) (2019.) *European public sector accounting*. Imprensa da Universidade de Coimbra. ISBN: 978-989-26-1856-2. 435 p.

Līdzīgi kā Starptautiskajos finanšu pārskata standartos, arī Starptautiskajos publiskā sektora grāmatvedība standartos nozīmīgākie pamatprincipi un pamatjēdzieni ir noteikti konceptuālajās pamatnostādnēs, savukārt standarti nosaka metodes vai procedūras, kas attiecīgi jāievēro grāmatvedības uzskaitē. Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu konceptuālajās pamatnostādnēs ir noteikti galvenie pamatjēdzieni – aktīvi, pasīvi, ieņēmumi, izdevumi, īpašnieku ieguldījums un sadale, kā arī galvenie to sākotnējās atzīšanas un turpmākās novērtēšanas kritēriji. Savukārt Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti nosaka detalizētas prasības darījumu un notikumu sākotnējai atzīšanai, turpmākai novērtēšanai un informācijas uzrādīšanai publiskā sektora vienības finanšu pārskatā. 1.3.tabulā ir apkopotas galvenās Starptautisko publiskā sektora finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādes.

1.3.tabula

Galvenās Starptautisko publiskā sektora finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādes

Raksturojumi	Skaidrojums
Galvenie finanšu pārskatu lietotāji	<ul style="list-style-type: none"> • Iedzīvotāji (sabiedrisko pakalpojumu saņēmēji un nodokļu maksātāji) • Lēmumu pieņēmēji - lēmējvara (Parlaments) un izpildvara • Investori (kredītiestādes u.c.) • Pārtraugošās institūcijas
Galvenais finanšu pārskatu mērķis	<ul style="list-style-type: none"> • Nodrošināt finanšu informāciju par publiskā sektora vienību pārlicības sniegšanai par tās darbībām un lēmumu pieņemšanas mērķiem
Galveni finanšu informācijas kvalitatīvie raksturojumi	<ul style="list-style-type: none"> • Atbilstība • Ticamība • Saprotamība • Savlaicīgums • Salīdzināmība • Pārbaudāmība
Galvenās finanšu pārskata sastāvdaļas	<ul style="list-style-type: none"> • Finansiālā stāvokļa pārskats (balance) • Pārskats par finansiālās darbības izpildi • Naudas plūsmas pārskats • Neto aktīvu izmaiņu pārskats • Skaidrojumi

Avots: Autores veidota, pamatojoties uz Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu konceptuālajām pamatnostādnēm

Publiskā sektora iestādes finanšu pārskatos atspoguļotajai informācijai ir nozīmīga loma finanšu caurspīdīguma nodrošināšanā. Tikpat svarīga loma ir grāmatvedības uzskaites metodēm, balstoties uz kurām darījumi tiek atzīti un attiecīgi novērtēti publiskā sektora iestādes grāmatvedības uzskaitē. Līdz ar to var secināt, ka grāmatvedības uzskaitē pielietojamās metodes tieši ietekmē galarezultātu – to finanšu informāciju, kas tiek uzrādīta finanšu pārskatā.

Šajā sakarā autore ir izvēlējusies maģistra darbā pētīt un salīdzināt grāmatvedības uzskaites metodes, kas detalizēti tiek aprakstītas katrā no 42 Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem. Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti nosaka galvenās prasības darījumu un notikumu sākotnējai atzīšanai, turpmākai novērtēšanai un informācijas uzrādīšanai publiskā sektora vienības finanšu pārskatā. Standartos noteikto prasību un metožu analīzi un salīdzinājumu ar Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites metodēm autore sniegs maģistra darba 2.nodaļā.

1.2.apakšnodaļas nobeigumā ir vērts atzīmēt, ka Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti ir piemēroti tādām publiskā sektora iestādēm/organizācijām, kuras vienlaikus atbilst sekojošiem Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Priekšvārdā noteiktajiem sekojošiem kritērijiem:

- 1) iestādes ir atbildīgas par pakalpojumu (preču, pakalpojumu u.c. deleģētu uzdevumu) sniegšanu sabiedrībai vai ienākumu un labumu pārdali;
- 2) iestādes pārsvarā tiek finansētas, tieši vai netieši, no nodokļu un pārvedumu ieņēmumiem vai citiem valdības budžeta pārdales avotiem, sociālām iemaksām, aizņēmumiem vai citiem maksājumiem;
- 3) iestādām nav primārs peļņas gūšanas mērķis.

Papildus Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Priekšvārdā noteiktajiem sekojošiem kritērijiem Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu konceptuālajās pamatnostādņēs ir sniegts detalizēts publiskā sektora iestāžu raksturojums ar mērķi identificēt tās publiskā sektora iestādes, kurām ir piemērojami Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti. Saskaņā ar konceptuālajās pamatnostādņēs noteiktajiem kritērijiem publiskā sektora iestādes var būt dažāda līmeņa (nacionāla, reģionāla, lokāla/municipāla) un dažādu veidu, piemēram:

- ministrijas, departamenti, programmas, padomes, komisijas, aģentūras (iestāde);
- publiskā sektora sociālās apdrošināšanas fondi, trasti un ar likumu noteiktas iestādes;
- starptautiskas valdību organizācijas.

Autore atzīmē, ka katrā valstī eksistē sava publiskā sektora jeb valsts pārvaldes specifika, tādēļ iestāžu nosaukums un juridiskais statuss ne vienmēr ir noteicošais publiskā sektora iestādes identificēšanā, līdz ar to, lai noteiktu, kurām iestādēm ir attiecināma Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu piemērošana, ir jāpēta iestādes darbība pēc būtības. Latvijas Republikas publiskā sektora iestāžu vispārīga analīze sniegta maģistra darba 2.nodaļā.

1.3.SPSGS ieviešana pasaulē

Pēdējos gados Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešana pasaulē ir attīstījusies ļoti strauji. Minētā tendence lielā mērā ir saistīta ar reformām publiskā sektora finanšu pārvaldībā kopumā, īpaši, tas attiecas uz jaunattīstības valstīm, kur Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešana ir tikai viena no publiskā sektora finanšu pārvaldības reformu programmu aktivitātēm, ņemot vērā aizdevējorganizāciju (piemēram, Pasaules Bankas) prasības nodrošināt noteiktas finanšu pārvaldības prasības apmaiņā pret sniegto finansiālo atbalstu. Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešana un tās iniciatīvas ir novērojamas gan dažādu valstu publiskajos sektoros, gan dažādās starptautiskajās organizācijās un neatkarīgajās nevalstiskajās organizācijās visā pasaulē, un standartu ieviešana nozīmē ne tikai ieguvumus, piemēram, finanšu atbalsta vai palielināta finanšu pārvaldības caurspīdīguma veidā, bet arī būtiskas izmaksas un izmaiņas finanšu pārvaldībā un kultūrā, kas atsevišķu valstu valdībām var būt nopietns izaicinājums.

Jau kopš šī gadsimta sākuma dažādu apstākļu, piemēram, 2007.-2010.gada globālās finanšu krīzes ietekmē, ir novērojama pastiprināta nepieciešamība pēc atbilstošas un uzticamas informācijas par publiskā sektora finanšu pārvaldību ar mērķi izmantot to lēmumu pieņemšanai. Dažādu valstu valdības dažādos veidos īstenojušas centienus stiprināt finanšu atbildību (angliski - *financial accountability*) publiskā sektora vidū, piemēram, nosakot publisko resursu turētājiem pienākumu sniegt būtisku un uzticamu informāciju par kontrolētajiem publiskajiem resursiem tā, lai šo informāciju var izmantot lēmumu pieņemšanu un lai tā atbilst pilsoņu "tiesībām zināt", kā tiek tērēti valsts resursi¹¹. Minētais jautājums par publiskā sektora finanšu pārvaldības caurspīdīguma un finanšu atbildības stiprināšanu ir bijis rosināts arīdzan vairāku nozīmīgu starptautisku organizāciju publikācijās¹², piemēram:

- Starptautiskā Valūtas fonda publikācija¹³, kurā tiek uzsvērta fiskālā caurspīdīguma nozīme un nepieciešamība pēc grāmatvedības uzskaites un statistikas informācijas harmonizācijas;

¹¹ Governmental Accounting Standards Board, Implementation Guide, pieejams <https://www.gasb.org/jsp/GASB/Page/GASBLandingPage&cid=1176160042327> [skatīts 28.12.2020.]

¹² IPSASB prezentācija "IPSAS Implementation", 30.07.2014.

¹³ Cavanagh, J.; Flynn, S.& ; & Moretti, D. (2016). Implementing accrual accounting in the public sector. Technical Notes and Manuals N. 2016/06. International Monetary Fund – Fiscal Affairs Department. Pieejams: <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/Implementing-Accrual-Accounting-in-the-Public-Sector-44121> [skatīts 28.12.2020.]

- Eurostat ziņojums¹⁴, kurā identificētas vienotu grāmatvedības standartu ieviešanas iespējas Eiropas Savienības dalībvalstīs un uzsvērta grāmatvedības uzskaites saskaņošana ar valdības finanšu statistikas ietvaru;
- G20 valstu finanšu ministru paziņojums presei¹⁵ 2013.gada februārī par valdību bilancē norādītās informācijas stiprināšanu, norādot uz iespējām uzlabot finanšu pārskatus.

Iepriekšminētajās publikācijās tostarp ir risināti jautājumi arīdzan par to, kāda būtu pievienotā vērtība valdībām, publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē un finanšu pārskatu sagatavošanai izmantojot uz uzkrāšanas principa balstītos Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus. Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padome kā galvenos ieguvumus no uz uzkrāšanas principa balstītajiem Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem norāda sekojošus¹⁶:

- Labāka nacionālās/starptautiskās finanšu informācijas salīdzināmība un konsekvence;
- Caurspīdīguma nodrošināšana valdības finanšu pārskatos, kas ietekmē valdības refinansēšanas izmaksas;
- Uzticības stiprināšana valdības sagatavotajiem finanšu pārskatiem;
- Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standartu nodrošina resursu un kompetenču pārneses iespēju;
- Informācijas kvalitātes uzlabošana, kas tiek izmantota lēmumu pieņemšanai, piemēram, pievēršot pastiprinātu uzmanību aktīviem/nefinanšu saistībām un darbības rādītājiem;
- Izmaksu efektivitātes paaugstināšanas iespējas;
- Saskaņošana ar Valdības finanšu statistikas informāciju, vienlaikus uzlabojot statistikas datu kvalitāti.

Pastāv dažādi veidi, kā starptautiskie standartu var tikt piemēroti, izstrādājot publiskā sektora grāmatvedības uzskaites un finanšu pārskatu sagatavošanas ietvarus. Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu eksperts un IPSASB Konsultatīvās padomdevēju grupas priekšsēdētājs Tomass Millers-Markess Bergers (*Thomas Müller-Marqués Berger*)¹⁷

¹⁴ Ernst & Young (2012). Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States. Prepared for Eurostat. Final Review

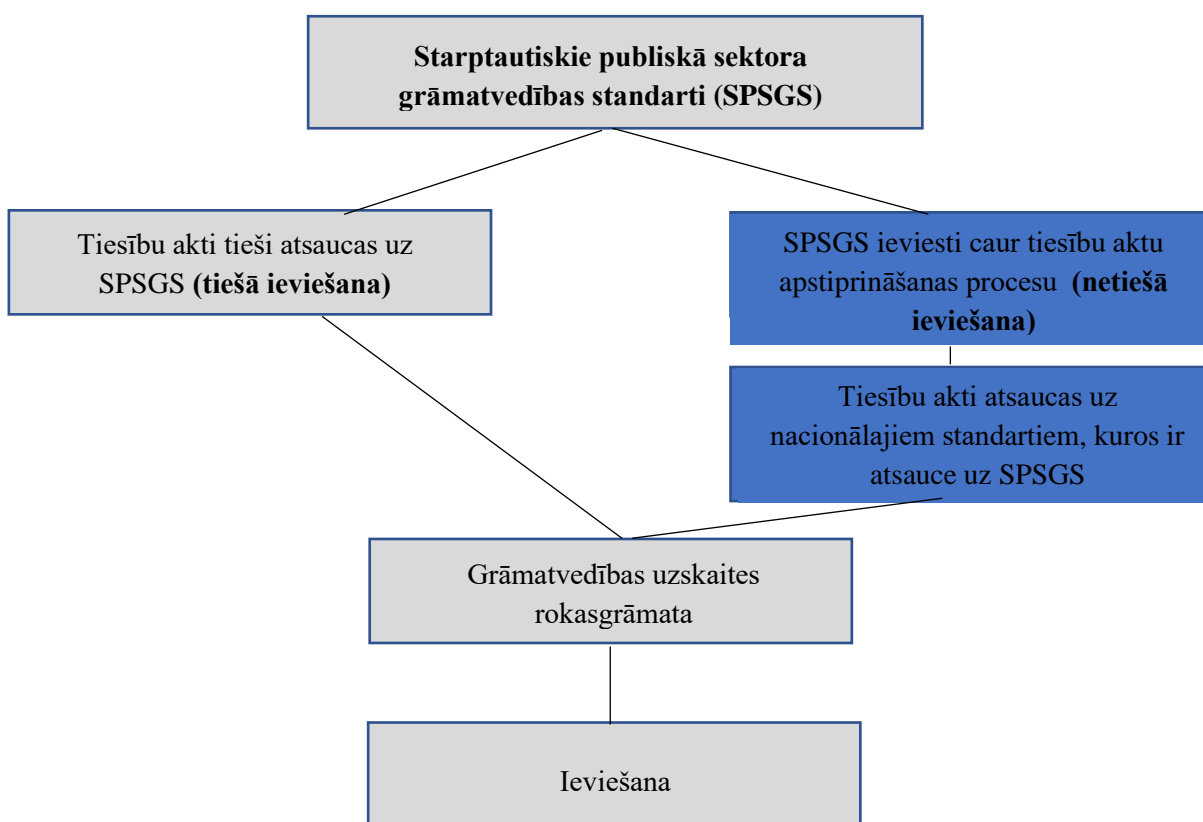
¹⁵ G20 Informācijas Centrs. G20 Finanšu ministru un centrālo banku vadītāju sanāksmju oficiālie dokumenti. Pieejams: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0216-finance.html> [skatīts 28.12.2020.]

¹⁶ IPSASB prezentācija "IPSAS Implementation", 30.07.2014.

¹⁷ Müller-Marqués Berger, T. (2018). IPSAS explained: A summary of International Public Sector Accounting Standards. West Sussex, UK: John Wiley & Sons

identificē trīs galvenos veidus, kā Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti tiek ieviesti dažādu valstu publiskā sektora tiesiskajā ietvarā (1.2.attēls):

- 1) Tiešā ieviešana - Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti tiek ieviesti tieši, nemainot to prasības;
- 2) Netiešā ieviešana - Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti tiek piemēroti netieši caur konkrētās valsts tiesību aktu apstiprināšanas procesu, pielāgojoties jebkurām specifiskām jurisdikcijas pazīmēm;
- 3) Atsaukšanās uz Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem nacionālajos standartos.



1.2.att. Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanas process

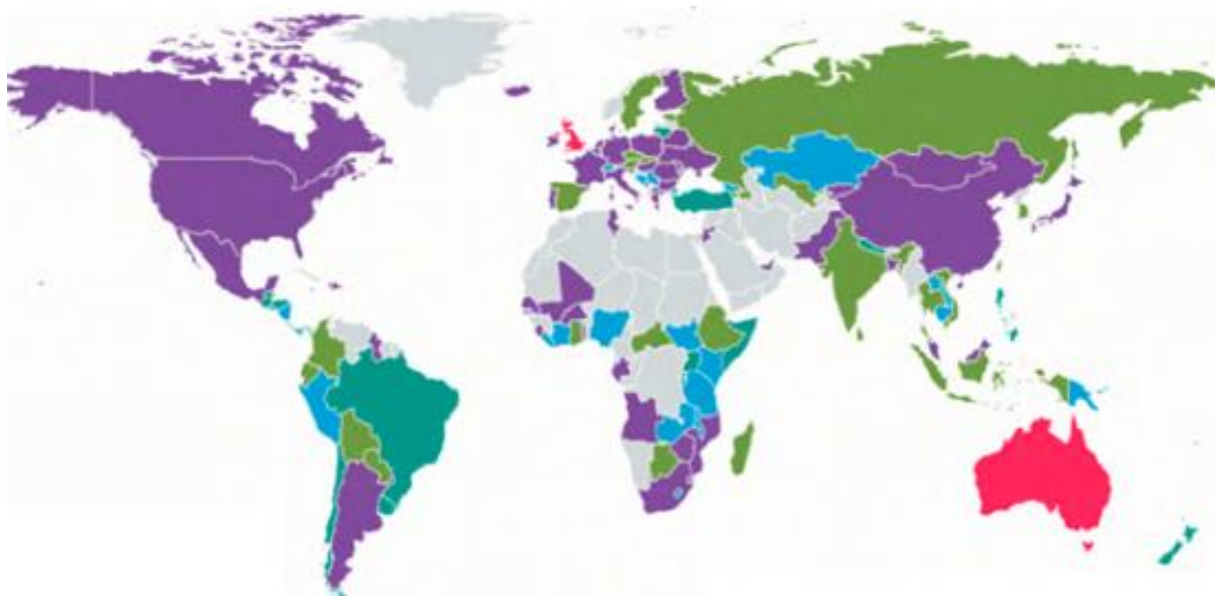
Avots: Bergmann, A: *Public Sector Financial Management*. FT Prentice Hall, 2009.

Literatūras avotos ir liecības¹⁸, ka kopumā Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus piemēro aptuveni 80 valstis un dažādas starptautiskās organizācijas. Attiecībā uz standartu piemērošanu ir jāņem vērā dažādas standarti piemērošanas/ieviešanas pakāpes. Kaut arī dažas starptautiskas organizācijas ir pilnībā ieviesušas uz uzkrāšanas principu balstītos Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus, kas nozīmē, ka tās izmanto

¹⁸ Lorson, Peter C. (ed.); Jorge, Susana (ed.); Haustein, Ellen (ed.) (2019.) *European public sector accounting*. Imprensa da Universidade de Coimbra. 435 p. Pieejams: https://digitalis.uc.pt/en/livro/european_public_sector_accounting [skatīts 16.01.2021.]

visus 42 standartus, citas organizācijas/valstis piemēro standartus tikai daļēji (t.i., izvēlas atsevišķus standartus vai tos piemēro modificēti). Turklāt valstis ievieš Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasības savos nacionālajos grāmatvedības standartos vai grāmatvedības uzskaites tiesību aktos, pie tam, atšķirīgā apmērā. Turklāt standartu ieviešana valsts publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē var atšķirties arīdzan starp dažādiem valdības līmeņiem (t.i., centrālajā, valsts un vietējā līmenī). Kopumā ir novērojama tendence palielināties uz uzkrāšanas principu balstīto Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu lietojumam globālā mērogā.

Viens no Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanas raksturotājiem globālā mērogā ir IFAC/CIPFA izstrādātais Starptautiskais publiskā sektora finanšu atbildības indekss (1.3.attēls).



	SPSGS - tiešā ieviešana (31 valsts)
	SPSGS - netiešā ieviešana caur nacionālo likumdošanu (14 valsts)
	Nacionālie standarti, kas balstīti SFPS (2 valstis)
	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS (33 valstis)
	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti (70 valstis)
	Nav datu (106 valstis)

1.3.att. Publiskā sektora finanšu pārskatu ietvars (dati uz 2018.gadu)

Avots: Starptautiskais publiskā sektora finanšu atbildības indekss – 2018.gada statusa ziņojums (IFAC/CIPFA)
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-Public-Sector-Index-2018-Status.pdf>

Analizējot IFAC un CIPFA Starptautiskā publiskā sektora finanšu atbildības indeksa publicētos datus¹⁹ 2018. gada statusa ziņojumā par 150 jurisdikcijām (valstīm) visā pasaulē,

¹⁹ IFAC/CIPFA (2018.) Starptautiskais publiskā sektora finanšu pārskatu atbildības indekss – 2018.gada statusa ziņojums. Pieejams: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-Public-Sector-Index-2018-Status.pdf> [skatīts 02.01.2021.]

var secināt, ka no 150 valstīm Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti ir ieviesti vairāk nekā pusē – 52% jeb 78 valstīs, no kurām:

- 31 valsts (21%) ir ieviesusi Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus tieši;
- 33 valstis (22%) ir atsaukusies uz Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem savos nacionālajos standartos;
- 14 valstis (9%) ir ieviesušas Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus netieši – pielāgojot tos savai nacionālajai likumdošanai.

Raksturojot valstis, kas sagatavo finanšu pārskatus pēc uzkrāšanas principa, tad saskaņā ar IFAC un CIPFA Starptautiskā publiskā sektora finanšu atbildības indeksa iegūtajiem datiem uz 2018.gadu globāli no 37 valstu valdībām, kas sagatavo finanšu pārskatus pēc uzkrāšanas principa, 19 valdības (51%) izmanto Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus vienā no iepriekš pieminētajiem trim veidiem:

- piecu valstu valdībās ir tieši ieviesti Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti;
- piecu valstu valdības ir ieviesušas Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus netieši;
- deviņu valstu valdības izmanto Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus, lai izstrādātu savus nacionālos publiskā sektora grāmatvedības standartus.

Vienlaikus jāatzīmē, ka IFAC/CIPFA ziņojumā iekļautajos datos var pastāvēt gadījumi, kad, lai arī atsevišķas valstis nav klasificētas pie tādām, kas sagatavo finanšu pārskatus pēc uzkrāšanas principa, tomēr tās izmanto Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus (uzkrāšanas vai naudas plūsmas standartus) savā finanšu pārskatu sagatavošanas ietvarā.

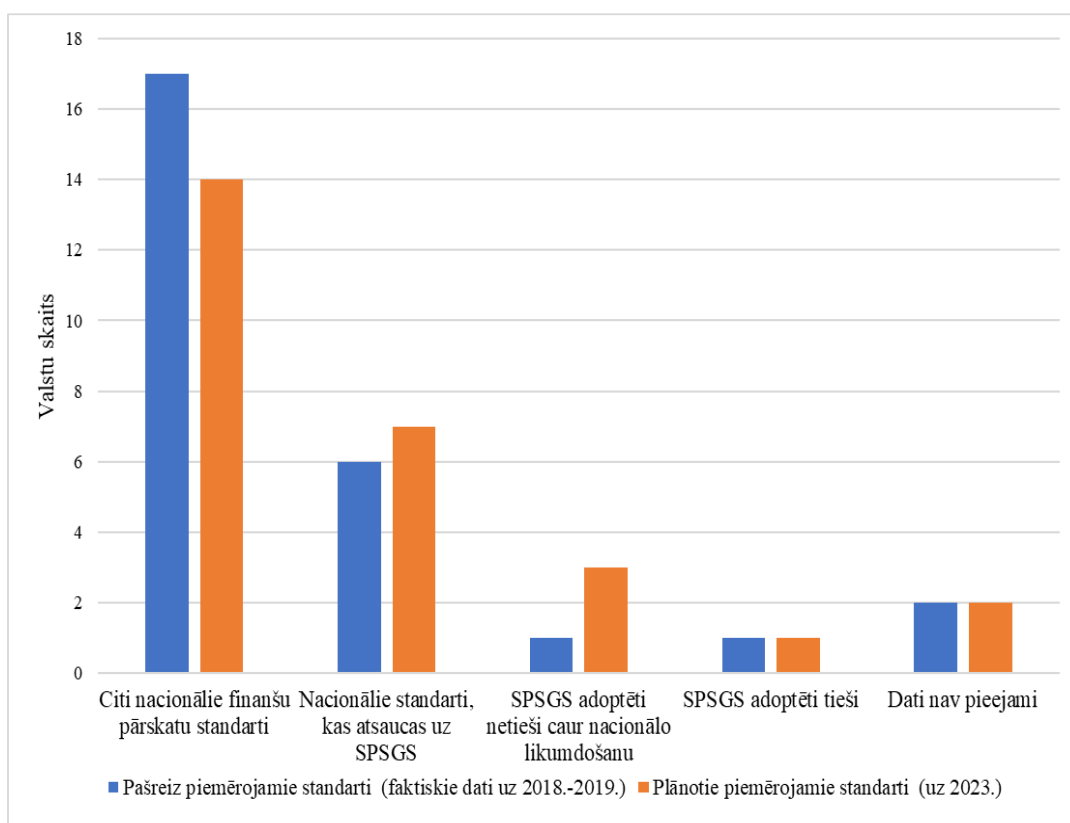
Iepriekšminētā ziņojuma rezultāti rada pozitīvu priekšstatu par turpmākajiem uz uzkrāšanas principu balstīto Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanu globālā mērogā. Ziņojumā prognozēts, ka valdību skaits, kas plāno sagatavot finanšu pārskatus pēc uzkrāšanas principa balstītiem Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, pieaugs gandrīz četrkārtīgi - no 19 valstu valdībām 2018. gadā līdz 74 valstu valdībām 2023. gadā, no kurām:

- 31 valsts plāno ieviest Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus tieši;
- 14 valstis plāno ieviest Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus netieši;

- 29 valstis plāno izmantot Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus kā atsauci savos nacionālajos standartos.

Analizējot IFAC/CIPFA ziņojumā ietvertos datus par Eiropas Savienības dalībvalstīm un raksturojot grāmatvedības uzskaites praksi Eiropas Savienības dalībvalstu publiskajā sektorā, var konstatēt, ka lielākā daļa dalībvalstu ir ieviesušas vai plāno ieviest uzkrāšanas principu publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē, tomēr vienlaikus ir vērojama dažādība Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanas ziņā. Dalībvalstis pārsvarā ir izvēlējušās balstīties uz nacionāliem finanšu pārskatu standartiem bez īpašas atsauces uz Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, tomēr ir vērojama tendence palielināt Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanu dalībvalstu vidū^{20, 21}.

1.4.attēlā sniegts ilustratīvs pārskats par Eiropas Savienības dalībvalstu pašreizējo un plānoto uz 2023.gadu publiskā sektora grāmatvedības praksi. Detalizēts Eiropas Savienības valstu pašreizējās un plānotās grāmatvedības prakses apkopojums sniegts 1.pielikumā.



1.4.att. Eiropas Savienības dalībvalstu publiskā sektora grāmatvedības prakse

Autores veidots attēls pēc IFAC/CIPFA Publiskā sektora finanšu atbildības indekss: 2018.gada statusa ziņojums. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index>

²⁰ European Commission (2013). Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States. The suitability of IPSAS for the Member States. Brussels, 6.3.2013.

²¹ European Commission (2019). Reporting on the progress as regards the European Public Sector Accounting Standards (EPSAS).

Kā norādīts 1.4.attēlā un 1.pielikumā, daudzas Eiropas Savienības dalībvalstis piemēro uz uzkrāšanas principa balstītu grāmatvedības uzskaiti, un atsevišķas valstis par pamatu izmanto Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus (piemēram, Austrija, Igaunija un Lietuva). Turklāt vairākas Eiropas Savienības dalībvalstis šobrīd veic vai tikko veikušas apjomīgus publiskā sektora finanšu pārvaldības reformas ar mērķi tuvināties uzkrāšanas principa un Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanai. Vienlaikus ir jāatzīmē, ka pastāv atšķirības starp dažādiem publiskā sektora (valdību) līmeņiem, piemēram, Austrijā Starptautiskie publiskā sektora standarti tiek piemēroti centrālajā līmenī, kamēr reģionālajā un municipālajā (pašvaldību) līmenī tiek piemērots naudas plūsmas princips. Līdzīga nevienmērība grāmatvedības uzskaites principu piemērošanā ir vērojama arī Vācijā, kur uzkrāšanas princips tiek piemērots atsevišķu pašvaldību (federālo zemju) līmenī, kamēr centrālajā līmenī joprojām tiek piemērots naudas plūsmas uzskaites princips.

Pēdējos gados Eiropas Savienībā tiek veikti apjomīgi pētījumi un analizētas iespējas ieviest Eiropas Savienības dalībvalstīs Eiropas publiskā sektora grāmatvedības standartus, tai skaitā, tiek aplēstas iespējamās ieviešanas izmaksas un ieguvumi, kā arī pētīta Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu piemērotība Eiropas publiskā sektora grāmatvedības standartu izstrādāšanai. 2009.gada Eiropas parādu krīze radīja nepieciešamību pēc grāmatvedības uzskaites reformas un publiskā sektora finanšu informācijas harmonizācijas Eiropas Savienības dalībvalstu vidū. Vienoti publiskā sektora grāmatvedības standarti starp Eiropas Savienības dalībvalstīm sniegtu iespēju nodrošināt salīdzināmību valstu starpā un finanšu informācijas uzticamību ieinteresēto pušu vidū. 2011.gadā Eiropas Padome izdeva direktīvu²², kurā kā viens no uzdevumiem Eiropas Komisijai tika noteikts veikt Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu piemērošanas novērtējumu Eiropas Savienības dalībvalstīs. Rezultātā 2013.gadā Eiropas Komisija publicēja ziņojumu par Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu piemērošanas novērtējumu Eiropas Savienības dalībvalstīs un tika izveidots Eiropas publiskā sektora grāmatvedības standartu izstrādāšanas un ieviešanas projekts jeb EPSAS projekts, kura ietvaros izveidota darba grupa ir deleģēta meklēt risinājumus vienotu standartu ieviešanai un finanšu informācijas harmonizācijai. Lai arī pēdējos gados ir veikti nozīmīgi pētījumi EPSAS projekta sakarā^{23, 24}, galīgs lēmums par

²² Eiropas Savienības Padomes Direktīva 2011/85/EU (2011. gada 8. novembris) par prasībām dalībvalstu budžeta struktūrām. Pieejama: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0085&from=EN> [skatīts 02.01.2021.]

²³ PwC (2014). Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards.

²⁴ Ernst & Young (2012). Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States. Prepared for Eurostat. Final Review.

vienotu standartu ieviešanu, tās termiņiem un ieviešanas ietvaru vēl nav pieņemts. Ņemot vērā pieredzi un to, ka EPSAS projekts sevī ietver ne tikai grāmatvedības uzskaites komponenti, bet pēc būtības vērsts uz fiskālā caurspīdīguma palielināšanu, ietverot sevī arī citas publiskā sektora finanšu pārvaldības komponentes (piemēram, publiskā sektora audīts), kā arī to, ka saskaņošanas process sevī ietver vairākas ieinteresētās un politiskas puses, nav sagaidāmi ātri ilgtermiņa risinājumi vienoti grāmatvedības standartu ieviešanā Eiropas Savienības dalībvalstu starpā.

Autore vēlas atzīmēt, ka zinātniskie pētījumi par Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanu ir ierobežotā apjomā, un pētījumu autori ir veikuši izvērtējumus un analīzes, piemērojot dažādas un atšķirīgas pētījumu metodes. Pārsvārā Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu eksperti un dažādu pētījumu autori izmantojuši statistikas metodes, salīdzinot grāmatvedības uzskaites sistēmas starp dažādiem sektoriem vai veicot analīzes un salīdzinājumus par finanšu pārskatā norādāmo informāciju. Mazākā apjomā ir pieejami pētījumi ar satura vai dokumentāru analīzi gadījumu izpēti, lai analizētu Starptautisko publiskā sektora standartu ieviešanas ieguvumus un grūtības. 1.4.tabulā ir apkopoti tipiskākie ieguvumi un grūtības Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanā.

1.4.tabula

Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanas ieguvumi un grūtības

Ieguvumi	Grūtības
Labāka finanšu informācijas salīdzināmība nacionālā/starptautiskā līmenī un finanšu informācijas konsekvence	Nepieciešamība līdzsvarot iekšējo un ārējo kapacitāti visā īstenošanas projektā
Caurspīdīgums finanšu pārskatos un grāmatvedības uzskaitē, kas ietekmē valdības refinansēšanas izmaksas	Zināšanu un ieviešanas pieredzes/prakses trūkums
Uzticamības un uzraudzības stiprināšana	Nepieciešams ilgs laiks, lai veiktu izmaiņas grāmatvedības sistēmā
Labāka lēmumu pieņemšana un uzlabojumi aktīvu un pasīvu pārvaldīšanā	Pretestība nepieciešamajām organizatoriskajām izmaiņām
Labāka risku, iespēju, izmaksu identificēšana un efektivitāte	Atbilstošas finanšu uzskaites sistēmas trūkums un nepieciešamība pēc informācijas sistēmas risinājuma, lai varētu izsekot, identificēt un ziņot par atbilstību standartiem
Uzlabota valsts finanšu statistikas informācija	

Avots: Müller-Marqués Berger, T. (2018). IPSAS explained: A summary of International Public Sector Accounting Standards. West Sussex, UK: John Wiley & Sons

Analizējot standartu ieviešanas centienus dažādās valstīs, var secināt, ka pāreja uz Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem ir izaicinājums valstīm; tas ir

laika un izmaksu ietilpīgs pasākums. Turklāt, ņemot vērā analizētos datus, autore vēlas uzsvērt, ka katras valsts pāreja uz Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem ir atšķirīga un dažādu publiskās finanšu pārvaldības reformu rezultātā pieņemtie nacionālie standarti mēdz būt ļoti atšķirīgi, jo dažkārt dominē pieeja izvēlēties vēlamās vai viegli realizējamās grāmatvedības uzskaites metodes, nevis analizēt darījumu un apstākļu kopumu pēc būtības. Tādējādi, pamatojoties uz literatūras analīzi par standartu ieviešanu dažādu valstu publiskajā sektorā, autore secina, ka kopumā publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanas joma, līdzīgi kā publiskā sektora finanšu pārvaldība kopumā, ir attīstības stadijā un tālāka standartu harmonizācija ir atkarīga no turpmāk pieņemtajiem lēmumiem.

2.LATVIJAS REPUBLIKAS PUBLISKĀ SEKTORA GRĀMATVEDĪBAS PRASĪBU ATTĪSTĪBAS IZVĒRTĒJUMS

2.1. LR publiskā sektora raksturojums

Ar terminu “*publiskais sektors*” Latvijas Republikā parasti saprot Latvijas Republikas valsts pārvaldi, kuras institucionālā uzbūve izriet no Latvijas Republikas Satversmes, īpaši, Satversmes 58.panta, kurā noteikta valsts pārvaldes iestāžu padotība Ministru kabinetam. Savukārt Latvijas Republikas valsts pārvaldes hierarhisko sistēmu reglamentē LR likums “Valsts pārvaldes iekārtas likums”²⁵ (turpmāk – Valsts pārvaldes iekārtas likums). Saskaņā ar minēto likumu, “*iestāde*” ir institūcija, kura darbojas publiskas personas vārdā un kurai ar normatīvo aktu noteikta kompetence valsts pārvaldē. Atbilstoši Valsts pārvaldes iekārtas likumam, valsts pārvalde un tai piederīgās iestādes tiek iedalītas kā:

- 1) tiešā pārvalde un uz to attiecināmās tiešās pārvaldes iestādes;
- 2) pastarpinātā pārvalde un uz to attiecināmās pastarpinātās pārvaldes iestādes.

Pie **tiešās pārvaldes iestādēm** pieskaitāmas Latvijas Republikas kā sākotnējās publiskās personas iestādes, piemēram, ministrijas un citas Ministru kabinetam, Ministru prezidentam vai ministram tieši pakļautas pārvaldes iestādes, kā arī to padotībā esošas iestādes. Ministru kabinets pieņem lēmumus par tiešās pārvaldes iestāžu izveidošanu, reorganizāciju vai likvidēšanu, tāpēc tiešās pārvaldes iestāžu skaits ir mainīgs. Saskaņā ar Valsts kancelejas publiskoto informāciju²⁶ uz 2021.gada janvāri pastāv 152 tiešās pārvaldes iestādes.

Savukārt, pie **pastarpinātās pārvaldes iestādēm** ir pieskaitāmas pašvaldību un citu atvasināto publisko tiesību juridisko personu izveidotās iestādes. Pastarpinātās pārvaldes iestādēm ir raksturīga autonomija, tās nav tieši padotas Ministru kabinetam, tomēr Ministru kabinets nodrošina pastarpinātās pārvaldes iestāžu pārraudzību (tiesiskuma kontroli), proti, valdībai jāgarantē, ka pastarpinātā pārvalde tās autonomā kompetencē nodotos uzdevumus veic tiesiski.²⁷ Pie pastarpinātās pārvaldes iestādēm ir pieskaitāmas tādas atvasinātās publiskās personas kā piemēram, pašvaldības, augstskolas.

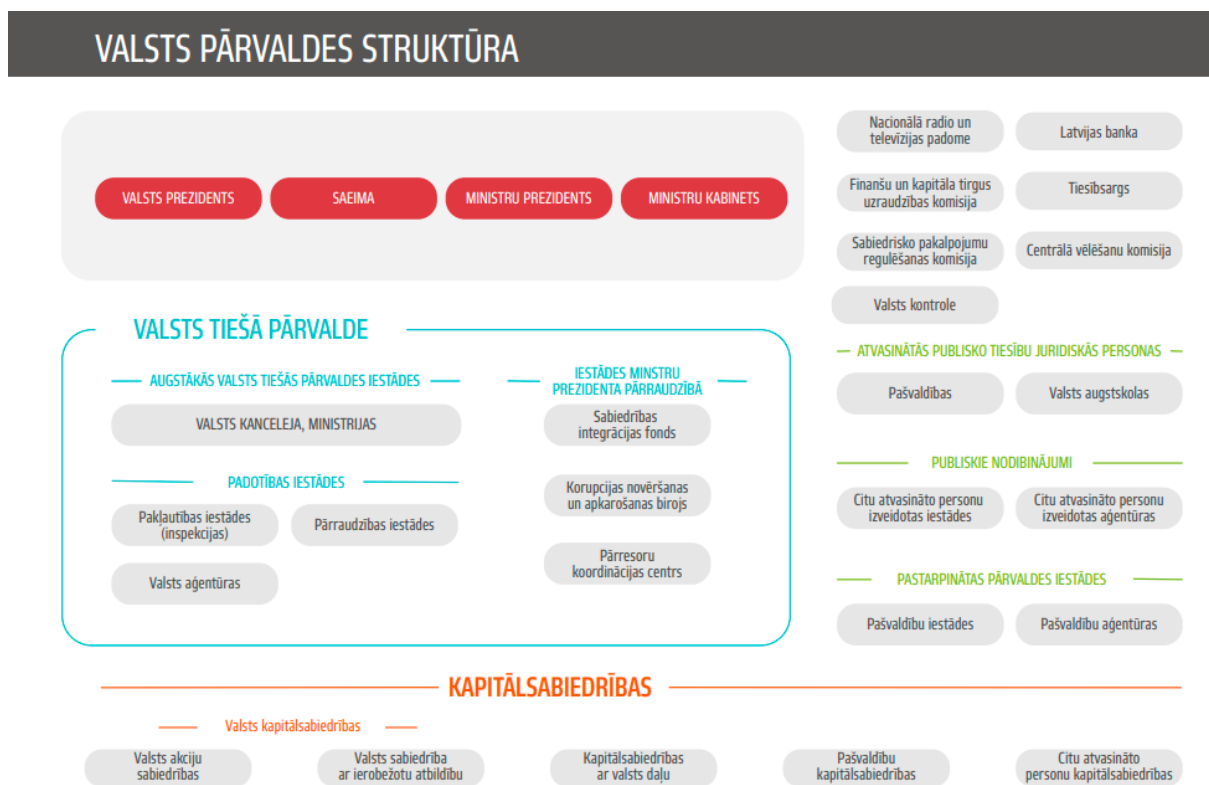
Papildus tiešās un pastarpinātās pārvaldes iestādēm pie valsts pārvaldes ir pieskaitāmas arī **neatkarīgās iestādes**, kuras neatrodas Ministru kabineta padotībā un darbojas uz atsevišķu

²⁵ LR Likums “Valsts pārvaldes iekārtas likums”, pieņemts 06.06.2002., pieejams: <https://likumi.lv/ta/id/63545-valsts-parvaldes-iekartas-likums> (skatīts 03.05.2021.)

²⁶ Valsts pārvaldes attīstības politika. Ministru kabineta mājas lapa. Valsts pārvaldes institucionālā shēma. Pieejams: <https://www.mk.gov.lv/lv/valsts-parvaldes-attistibas-politika#valsts-parvaldes-institucionala-sistema> (skatīts 11.05.2021.)

²⁷ Valsts pārvaldes attīstības politika. Ministru kabineta mājas lapa. Valsts pārvaldes institucionālā shēma. Pieejams: <https://www.mk.gov.lv/lv/valsts-parvaldes-attistibas-politika#valsts-parvaldes-institucionala-sistema> (skatīts 11.05.2021.)

tiesību normu pamata vai deleģējuma. Kā piemēru var minēt Valsts kontroli, Valsts prezidenta kanceleju, Saeimu, kuras darbību nosaka Satversme. Papildus iepriekšminētajiem tiesību subjektiem pastāv valsts un pašvaldības kapitālsabiedrības, kuru darbību regulē citi tiesību akti un kas nav pieskaitāmas pie tiešās vai pastarpinātās pārvaldes iestādēm. 2.1.attēlā ir sniegta Valsts kancelejas infografika par valsts pārvaldes struktūru un uz valsts pārvaldi attiecināmajām iestādēm.



2.1.att. Valsts pārvaldes struktūra

Avots: Valsts kancelejas publicitātes attēls <https://www.mk.gov.lv/lv/media/542/download>

LR “Likums par budžetu un finanšu vadību” (turpmāk – Likums par budžetu un finanšu vadību) nosaka valsts budžeta un pašvaldību budžetu izstrādāšanas, apstiprināšanas un izpildes kārtību, un minētais tiesību akts ir uzskatāms par valsts pārvaldes iestāžu grāmatvedības uzskaites un finanšu pārskatu sagatavošanas ietvara tiesību aktu. Atbilstoši minētajam likumam Ministru kabinets nosaka vienotu grāmatvedības uzskaites kārtību, kas ir piemērojama sekojošiem tiesību subjektiem:

- 1) budžeta iestādēm;
- 2) no valsts budžeta daļēji finansētajām atvasinātajām publiskām personām;
- 3) budžeta nefinansētām iestādēm;
- 4) Valsts kasei – papildus arī valsts budžeta finanšu uzskaiti;
- 5) Valsts ieņēmumu dienestam – papildus arī dienesta administrēto nodokļu, nodevu un citu tā administrēto uz valsts budžetu attiecināmo maksājumu uzskaiti.

Likums par budžetu un finanšu vadību nosaka katra tiesību subjekta definējumu un, kā var konstatēt no likumā noteiktajām terminu definīcijām, tad tiesību subjektu definējums ir atšķirīgs no Valsts pārvaldes iekārtas likumā noteiktā valsts pārvaldes iestāžu definējuma. 2.1.tabulā autore sniedz valsts pārvaldes iestāžu uzskaitījumu, kurām atbilstoši Likumam par budžetu un finanšu vadību ir piemērojama vienota grāmatvedības uzskaites kārtība.

2.1.tabula

Valsts pārvaldes iestādes, uz kurām attiecināma Likumā par budžetu un finanšu vadību noteiktā prasību piemērot vienotu grāmatvedības uzskaiti

Nr.p.k.	Iestāde, kura piemēro vienoto grāmatvedības uzskaites kārtību*	Termina skaidrojums atbilstoši Likumam par budžetu un finanšu vadību	Piemēri
1.	Budžeta iestāde	valsts vai pašvaldības iestāde, atvasināta publiska persona, kuru pilnīgi finansē no valsts vai pašvaldības budžeta, kā arī pašvaldības aģentūra.	<i>Ministrija, pašvaldība, Valsts kanceleja, Saeima, valsts vai pašvaldības aģentūra</i>
2.	No valsts budžeta daļēji finansētā atvasinātā publiskā persona	<i>Nav termina skaidrojuma</i>	<i>Augstskolas</i>
3.	Budžeta nefinansēta iestāde	Ministru kabineta locekļa padotībā esošas tiešās valsts pārvaldes iestādes, kuras pilda noteiktas valsts pārvaldes funkcijas vai uzdevumus un kuru darbība pilnībā, izņemot šajā likumā paredzēto gadījumu, tiek finansēta no to ieņēmumiem par sniegtajiem maksas pakalpojumiem un citiem pašu ieņēmumiem, dāvinājumiem, ziedojumiem un ārvalstu finanšu palīdzības.	<i>Sabiedrības integrācijas fonds</i>

Avots: Autores veidota tabula, pamatojoties uz Likumu par budžetu un finanšu vadību

*atbilstoši Likuma par budžetu un finanšu vadību spēkā esošajai redakcijai uz 01.01.2021.

Analizējot uz Likuma par budžetu un finanšu vadību pamata izdotos Ministru kabineta noteikumus 13.02.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”²⁸ (turpmāk – MK noteikumi Nr.87), kas attiecas uz valsts pārvaldes iestāžu

²⁸ 13.02.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”, pieejami <https://likumi.lv/ta/id/297134-gramatvedibas-uzskaites-kartiba-budzeta-iestades> (skatīts 11.05.2021.)

grāmatvedības uzskaites politiku vai gada pārskata sagatavošanu, var secināt, ka Ministru kabineta noteikumu 1.pantā ir noteikts Likumam par budžetu un finanšu vadību identisks tiesību subjektu loks, kurām piemērojamas prasības ievērot vienotu grāmatvedības uzskaites kārtību. Vienlaikus jāatzīmē, ka MK noteikumos Nr.87 minētās iestādes, kurām piemērojamas likumā noteiktās prasības par vienotu grāmatvedības uzskaites kārtību (2.1.tabula), tiek apzīmētas ar vienotu terminu **“budžeta iestāde”**. Izsekojamības labad, savā pētījumā autore izmantos MK noteikumos Nr.87 lietoto terminu **“budžeta iestāde”**, kas apzīmē to tiesību subjektu loku, kuras piemēro vienotu grāmatvedības uzskaites kārtību saskaņā ar Likumu par budžetu un finanšu vadību un uz tā pamata izdotajiem Ministru kabineta noteikumiem.

Ņemot vērā iepriekš minēto, var konstatēt, ka Likumā par budžetu un finanšu vadību ir definēti tiesību subjekti, kas ir atšķirīgi no Valsts pārvaldes iekārtas likumā definētajiem, piemēram, Likumā par budžetu un finanšu vadību noteiktais termins **“budžeta iestāde”** sevī apvieno gan tiešās pārvaldes iestādes, gan pastarpinātās pārvaldes iestādes. Papildus der pieminēt, ka Likumā par budžetu un finanšu vadību minētie tiesību subjekti ir sagrupēti nevis pēc institucionālās piederības, bet gan pēc finansējuma (budžeta) piederības – no budžeta pilnīgi finansēta, daļēji finansēta un nefinansēta iestāde. Ir saprotama ierosme grupēt iestādes pēc finansējuma veida, ņemot vērā Likuma par budžetu un finanšu vadību virsmērķi nodrošināt valsts budžeta izsekojamību, tomēr terminu nekonsekventais lietojums pret Valsts pārvaldes iekārtas likumā noteiktajiem terminiem rada risku par visu iestāžu pilnīgu uzskaitījumu.

Analizējot Likumā par budžetu un finanšu vadību ietverto tiesību subjektu definējumu vēsturisko attīstību, var konstatēt, ka jau iepriekš ir pastāvējuši jautājumi ap likumā lietotajiem terminiem – tiesību subjektiem, uz kuriem ir attiecināma prasība ievērot vienotu grāmatvedības uzskaiti. Piemēram, likuma pamata redakcijā tika izmantots termins **“budžeta izpildītāji”**, kas atbilstoši likumam bija iestāžu vadītāji, kuri ar asignējumu pilnvaroti izdarīt budžeta izdevumus vai uzņemties saistības attiecībā uz budžetu. Tikai vēlāk likumā tika ieviests termins **“budžeta iestāde”**, vienlaikus pastāvot tādiem jēdzieniem kā **“budžeta institūcija”** un **“budžeta izpildītāji”**. Sākot ar 01.01.2005., likumā noteikta prasība budžeta iestādēm kārtot grāmatvedības uzskaiti Ministru kabineta noteiktajā kārtībā. Minētās izmaiņas var būt daļēji saistāmas ar to, ka 01.01.2003. stājas spēkā Valsts pārvaldes iekārtas likums, kas ievieša jēdzienu **“iestāde”** - institūcija, kura darbojas publiskas personas vārdā un kurai ar normatīvo aktu noteikta kompetence valsts pārvaldē, piešķirti finanšu līdzekļi tās darbības īstenošanai un ir savs personāls. Turpmākajos gados Likumā par budžetu un finanšu vadību tika pakāpeniski paplašināts iestāžu loks, uz kurām attiecināmas vienotas grāmatvedības uzskaites prasības, ieviešot tādus terminus kā **“no valsts budžeta daļēji finansētas atvasinātas publiskas personas”** un **“budžeta nefinansētas iestādes”**.

Tiesību subjektu loka noteikšana, kuram jāievēro noteiktas grāmatvedības uzskaites prasības, ir viens no svarīgākajiem jautājumiem grāmatvedības uzskaitē. Analizējot un salīdzinot Likumā par budžetu un finanšu vadību noteikto iestāžu loku atbilstoši Valsts pārvaldes iekārtas likumā noteiktajām valsts pārvaldes iestādēm, var secināt, ka eksistē nekoncekvence starp dažādos likumos lietotajiem terminiem un lasītājam, kas nepārzinās un neizmanto ikdienas darbā abos likumos noteiktās normas, ne vienmēr būs viennozīmīgi saprotama to saikne un būtība.

2.2. Publiskā sektora grāmatvedības prasību vēsturiskās attīstības izvērtējums Latvijā no 1994.gada

Kopš Latvijas neatkarības atgūšanas Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē ir pieredzējusi virkni pārmaiņu. Pāreja no plānveida ekonomikas uz tirgus ekonomiku ietekmēja ne tikai privātā sektora grāmatvedības uzskaiti, arī budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē dominēja nepieciešamība pēc pārmaiņām, ņemot vērā budžeta iestāžu pielietotos uzskaites principus pirms-neatkarības periodā.

Pētot Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites attīstību, autore norāda, ka viens no apjomīgākajiem apkopojumiem par Latvijas grāmatvedības attīstību ir profesores Intas Milleres 2008.gada promocijas darba ietvaros veiktais pētījums “Grāmatvedības attīstība Latvijā”, kurā ir sniegta vispārīga informācija par budžeta iestāžu grāmatvedības attīstību. Autore norāda, ka kopumā pētījumu apjoms attiecībā uz Latvijas Republikas publiskā sektora (budžeta iestāžu) grāmatvedības uzskaiti un tās attīstību ir ierobežots. Tā rezultātā, ņemot vērā iepriekšminēto un to, ka kopš 2008.gada Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites vēsturiskajā attīstībā ir notikušas pārmaiņas, autore ir analizējusi Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites vēsturisko attīstību un izveidojusi savu dalījumu pa vēsturiskās attīstības posmiem (tālāk nodaļā sniegta detalizēta katra posma analīze).

Laika periodā no Latvijas Republikas neatkarības atgūšanas līdz 2020.gadam, Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites attīstībā ir notikušas ievērojamas izmaiņas, kuru vienojošais elements ir izmaiņas normatīvajos aktos. Tamdēļ, autores skatījumā, laika periodā no Latvijas Republikas neatkarības atgūšanas līdz 2020.gadam Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites attīstību var iedalīt sekojošos posmos atbilstoši šajā laika periodā veiktajām izmaiņām normatīvajos aktos:

- 1) Pārejas periods (1991.-2001.);
- 2) Vienotās grāmatvedības uzskaites kārtības iedibināšana (2001.-2009);

- 3) Tuvināšanās uzkrāšanās principam un Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem (2010.-2018.);
- 4) Uzkrāšanas principa pielietojuma pilnveidošana (no 2019.).

2.2.tabulā ir apkopotas katram vēsturiskās attīstības periodam raksturīgās būtiskākās izmaiņas normatīvajos aktos. Detalizēta katra Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites attīstības vēsturiskā posma analīze ir sniegta šīs nodaļas turpinājumā.

2.2.tabula

Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites attīstības posmi no 1991.gada

Laika periods	Perioda nosaukums	Būtiskākie ārējie normatīvie akti*
1991.-2001.	Pārejas periods	1) LR "Likums par budžetu un finanšu vadību"***
2001.-2009.	Vienotās grāmatvedības uzskaites kārtības iedibināšana	1) Ministru kabineta noteikumi Nr.96 "Noteikumi par budžeta iestāžu pamatlīdzekļu nolietojuma normām un pielietošanas nosacījumiem" 2) Ministru kabineta noteikumi Nr.867 "Kārtība, kādā budžeta iestādes kārto grāmatvedības uzskaiti" 3) Ministru kabineta noteikumi Nr.440 "Noteikumi par budžeta iestāžu pamatlīdzekļu nolietojuma normām un pielietošanas nosacījumiem" 4) Ministru kabineta instrukcija Nr.10 "Speciālā militārā inventāra uzskaites un norakstīšanas kārtība"
2010.-2018.	Tuvināšanās uzkrāšanās principam un Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem	1) Ministru kabineta noteikumi Nr.1486 "Kārtība, kādā budžeta iestādes kārto grāmatvedības uzskaiti" 2) Ministru kabineta instrukcija Nr.13 "Speciālā militārā inventāra uzskaites un norakstīšanas kārtība"
No 2019.	Uzkrāšanas principa pielietojuma pilnveidošana	1) Ministru kabineta noteikumi Nr. 87 "Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs" 2) Papildus: Valsts kases metodiskie materiāli: Grāmatvedības uzskaites rokasgrāmata budžeta iestādēm, vadlīnijas, skaidrojumi, dažādi praktiski rīki.

Avots: Autores veidota tabula.

*tabulā atsevišķi norādīti tikai tādi ārējie normatīvie akti, kas tieši attiecas uz budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites prasības

** papildus: Finanšu ministrijas un Valsts kases instrukcijas un rīkojumi

Pārejas periods (1991.-2001.)

Viens no svarīgākajiem faktiem Latvijas Republikas grāmatvedības uzskaites attīstībā kopumā ir 1992.gada 14.oktobrī pieņemtais LR likums "Par grāmatvedību"²⁹ (turpmāk – likums

²⁹ LR Likums "Par grāmatvedību", pieņemts 14.10.1992. pieejams: <https://likumi.lv/ta/id/66460-par-gramatvedibu> (skatīts 03.05.2021.)

“Par grāmatvedību), ar kura spēkā stāšanos 1993.gada 1.janvārī tika sākta grāmatvedības sistēmas reforma Latvijā pēc neatkarības atgūšanas³⁰. Autores skatījumā, likums “Par grāmatvedību” ir vērtējams kā viens no svarīgākajiem notikumiem arī Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites attīstībā, jo minētais likums gan tā sākotnējā redakcijā, gan pašreizējā redakcijā attiecas ne tikai uz visiem Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā reģistrētajiem uzņēmumiem, bet arī uz iestādēm un organizācijām, kuras tiek finansētas no valsts budžeta un pašvaldības budžeta līdzekļiem. Vienlaikus der atzīmēt, ka likums “Par grāmatvedību” detalizēti nenosaka grāmatvedības uzskaites principus un likuma sākotnējās redakcijās bija zināmi ierobežojumi attiecībā uz tā pielietojumu budžeta iestāžu grāmatvedības kārtošānā, piemēram, likuma sākotnējās (pamata) redakcijas 9.pants noteica grāmatvedības kārtošānu divkārsā ieraksta sistēmā ar izņēmumu, ka šī prasība neattiecas uz iestādēm un organizācijām, kuras tiek finansētas no valsts budžeta un pašvaldības budžetiem un kuru grāmatvedības kārtošānas formu nosaka Latvijas Republikas valdība.

Latvijas Republikas budžeta iestāžu finanšu vadību reglamentējošo normatīvo aktu attīstība pēc Latvijas Republikas neatkarības atgūšanas tika uzsākta ar Likuma par budžetu un finanšu vadību pieņemšanu 1994.gadā un tam sekojošu uz likuma pamata izdoto Ministru kabineta noteikumu pieņemšanu. 2.3.tabulā autore ir apkopojusi, autores skatījumā, būtiskākos Latvijas Republikas normatīvos aktus, kas paredz prasības attiecībā uz budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti laika periodā no 1993.gada līdz 2020.gadam.

2.3.tabula

Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti reglamentējošie ārējie normatīvie akti (1993.-2020.)

Nr.p.k.	Normatīvais akts	Spēkā	
		No	Līdz
1.	Likums “Par grāmatvedību” un uz tā pamata izdotie Ministru kabineta noteikumi par grāmatvedības organizāciju*	01.01.1993.	Šobrīd spēkā
2.	Likums par budžetu un finanšu vadību	26.04.1994.	Šobrīd spēkā
3.	Ministru kabineta noteikumi Nr.96 “Noteikumi par budžeta iestāžu pamatlīdzekļu nolietojuma normām un pielietošanas nosacījumiem”	09.03.2001.	31.12.2005.
4.	Ministru kabineta noteikumi Nr.440 “Noteikumi par budžeta iestāžu pamatlīdzekļu nolietojuma normām un pielietošanas nosacījumiem”	01.01.2006.	01.01.2012.
5.	Ministru kabineta noteikumi Nr.867 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārtu grāmatvedības uzskaiti”	01.01.2006.	01.01.2010.

³⁰ Millere, I. (2008.) Grāmatvedības attīstība Latvijā. Promocijas darbs. Latvijas Universitāte, Ekonomikas un vadības fakultāte, Grāmatvedības institūts. Rīga. 225.lpp.

Nr.p.k.	Normatīvais akts	Spēkā	
		No	Līdz
6.	Ministru kabineta noteikumi Nr.1486 "Kārtība, kādā budžeta iestādes kāro grāmatvedības uzskaiti"	01.01.2010.	01.01.2019.
7.	Ministru kabineta instrukcija Nr.10 "Speciālā militārā inventāra uzskaites un norakstīšanas kārtība"	17.07.2008.	18.09.2010.
8.	Ministru kabineta instrukcija Nr.13 "Speciālā militārā inventāra uzskaites un norakstīšanas kārtība"	18.09.2010.	01.01.2019.
9.	Ministru kabineta noteikumi Nr. 87 "Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs"	01.01.2019.	Šobrīd spēkā

Avots: Autores veidota tabula.

**tabulā atsevišķi norādīti tikai tādi ārējie normatīvie akti, kas tieši reglamentē tikai budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites prasības*

1994.gadā tika pieņemts Likuma par budžetu un finanšu vadību, kas uzskatāms par pamata tiesību aktu, kas nosaka Latvijas Republikas budžeta iestāžu finanšu vadību. Likums savā sākotnējā redakcijā stājās spēkā drīz vien pēc tā pieņemšanas - 1994.gadā un, lai arī tiesību akts ir pieredzējis virkni turpmāku grozījumu, tas joprojām ir spēkā un ir uzskatāms par stūrakmeni budžeta iestāžu finanšu vadībā, ieskaitot grāmatvedības uzskaiti. Saskaņā ar Likuma par budžetu un finanšu vadību preambulā noteikto finanšu vadība likuma nozīmē attiecas uz valsts budžeta un pašvaldību budžetu līdzekļiem. Likuma prasības sākotnēji bija mērķētas tikai uz valsts budžeta un pašvaldību budžetu iestādēm, laika gaitā paplašinot likuma ievāru arī uz citām iestādēm, piemēram, valsts un pašvaldību aģentūrām un uz publiskajiem nodibinājumiem. Likums par budžetu un finanšu vadību ilgu gadu bija vienīgais ārējais normatīvais akts, kas attiecās uz budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti un vienlaikus atsaucās uz Valsts kases noteikumiem, rīkojumiem un instrukcijām, kas attiecīgi noteica detalizētas norēķinu reģistrēšanas prasības budžeta iestāžu grāmatvedības reģistros. Piemēram, viens no iekšējiem tiesību aktiem, kas noteica detalizētas prasības valsts un pašvaldību budžeta iestādēm bija Finanšu ministrijas 2001.gada 25.jūnija instrukcija Nr.3 "Valsts (pašvaldības) budžeta iestāžu, pašvaldību budžetu grāmatvedības uzskaites instrukcija". Tomēr, lai arī Finanšu ministrijas instrukcija bija spēkā vairāk kā trīs gadus un budžeta iestādes piemēroja instrukcijā noteiktās prasības, minētais tiesību akts nav uzskatāms par ārējo tiesību aktu saskaņā ar Latvijas tiesību sistēmā noteikto ārējo normatīvo aktu juridiskā spēka hierarhiju.

Vienotās grāmatvedības uzskaites kārtības iedibināšana (2001.-2009.)

Ievērojamas izmaiņas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites prasībās radīja 2001.gadā pieņemtie Ministru kabineta noteikumi Nr.96 "Noteikumi par budžeta iestāžu

pamatlīdzekļu nolietojuma normām un pielietošanas nosacījumiem”³¹ (turpmāk – MK noteikumi Nr.96). 2000.gadā tika pieņemti grozījumi Likumā par budžetu un finanšu vadību, kas paredzēja prasību ievērot Ministru kabineta apstiprinātās pamatlīdzekļu nolietojuma normas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē. Šie noteikumi uzskatāms kā pirmais ārējais normatīvais akts, kas izdots saskaņā ar Likumu par budžetu un finanšu vadību, kas specifiski nosaka budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites prasības. MK noteikumi Nr.96 regulēja tikai daļu no budžeta iestāžu grāmatvedības – tikai prasības, kas attiecas uz pamatlīdzekļu nolietojuma normām un to pielietošanu, neskatoties uz to, autores skatījumā, šis tiesību akts varētu būt uzskatāms par pirmo soli budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites pārejā uz uzkrāšanas principu, jo tika ieviesta prasība atzīt izdevumus nevis atbilstoši naudas plūsmai, bet periodā, kad aktīvs tiek izmantots. MK noteikumi Nr.96 noteica piecas pamatlīdzekļu kategorijas un lineārās metodes izmantošanu pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķinā. Minētais normatīvais akts ieviesa arī pamatlīdzekļu sākotnējās atzīšanas pamatprincipu gan attiecībā uz pamatlīdzekļa vērtību (vērtība lielāka nekā 50 Ls jeb 71,14 EUR kopš 2014.gada 1.janvāra), gan kalpošanas laiku (ilgāks kā viens gads). Vienlaikus minētais tiesību akts sākotnēji paredzēja arī virkni izņēmumu un ierobežojumu, uz kuriem prasības neattiecās, piemēram, minētās prasības neattiecās uz ceļiem un ielām, mācību kabinetu un mācību laboratoriju iekārtām, skatuves un uzvedumu aprīkojumu, kā arī prasības bija attiecināmas uz no jauna iegādātajiem pamatlīdzekļiem, kamēr uzskaites prasības attiecībā uz jau valdījumā vai lietošanā esošajiem pamatlīdzekļiem nebija viennozīmīgas, jo paredzēja prasību veikt šādiem pamatlīdzekļu paredzamā atlikušā lietderīgās lietošanas laika novērtēšanu un nolietojuma aprēķina uzsākšanu ilgā laika posmā – līdz 2015.gada 31.decembrim, tas ir, piecu gadu laikā kopš konkrēto Ministru kabineta noteikumu spēkā stāšanās datuma. Iepriekšminētie MK noteikumi Nr.96 vērtējami kā sākotnējie centieni iedibināt tiesisku regulējumu, lai uzlabotu budžeta iestāžu finanšu pārskatu ticamību, sniedzot pilnīgāku priekšstatu par valsts un pašvaldību aktīvu patieso vērtību.

2006.gada 1.janvārī spēkā stājās uzreiz divi Ministru kabineta noteikumi, kas tika izdoti saskaņā ar Likumu par budžetu un finanšu vadību, un vienlaikus spēku zaudēja iepriekšminētie Ministru kabineta noteikumi Nr.96. Vieni no Ministru kabineta noteikumiem, kas stājās spēkā ar 2016.gada 1.janvāri, bija 15.11.2005. Ministru kabineta noteikumi Nr.867 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārto grāmatvedības uzskaiti”³² (turpmāk – MK noteikumi Nr.867). Minētie

³¹ 06.03.2001. Ministru kabineta noteikumi Nr.96 “Noteikumi par budžeta iestāžu pamatlīdzekļu nolietojuma normām un pielietošanas nosacījumiem”, pieejami: <https://likumi.lv/ta/id/4656-noteikumi-par-budzeta-iestazu-pamatlīdzekļu-nolietojuma-normam-un-pielietosanas-nosacijumiem> (skatīts 11.05.2021.)

³² 15.11.2005. Ministru kabineta noteikumi Nr.867 “Kārtība, kādā budžeta iestāde kārto grāmatvedības uzskaiti”, pieejami: <https://likumi.lv/ta/id/121889-kartiba-kada-budzeta-iestades-karto-gramatvedibas-uzskaiti> (skatīts: 11.05.2021.)

noteikumi noteica vienotas prasības attiecībā uz valsts un pašvaldības budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti, vienotus uzskaites pamatprincipus un vienota grāmatvedības kontu plāna lietošanu. Vienotais kontu plāns noteica kontu plāna shēmu un sintētisko kontu grupu dalījumu trīs līmeņos, kā arī detalizētu grāmatvedības kontu aprakstu. Kontu plāns bija saistošs katrai budžeta iestādei, kā arī budžeta iestāde varēja papildināt esošo kontu plānu ar analītiskajiem kontiem detalizētai uzskaitēi. MK noteikumu Nr.867 sākotnējā redakcija noteica vienotus vispārīgos principus sekojošiem finanšu pārskatu posteņiem - ilgtermiņa ieguldījumi, apgrozāmie līdzekļi, pašu kapitāls, uzkrājumi, kreditori, ieņēmumi un izdevumi.

Vienlaikus, līdz ar MK noteikumu Nr.867 stāšanos spēkā 2006.gadā, spēkā stājās otri Ministru kabineta noteikumi, kas arī attiecās uz budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti. Tie bija 21.06.2005. Ministru kabineta noteikumi Nr.440 "Noteikumi par budžeta iestāžu pamatlīdzekļu nolietojuma normām un pielietošanas nosacījumiem"³³ (turpmāk – MK noteikumi Nr.440), kas noteica budžeta iestāžu bilancēs iekļauto pamatlīdzekļu nolietojuma normas un to pielietošanas nosacījumus. Minētie MK noteikumi Nr.440 būtībā vēsturiski aizstāja iepriekšējā periodā spēkā esošos MK noteikumus Nr.89, nosakot detalizētu pamatlīdzekļu dalījumu kategorijās, grupās un apakšgrupās un atbilstošu lietderīgās lietošanas laiku un nolietojuma normas katras apakšgrupas pamatlīdzekļiem. Izmaiņas pamatlīdzekļu nolietojuma normās var uzskatīt par būtiskām, jo iepriekšējā periodā pastāvošo piecu pamatlīdzekļu kategoriju vietā tika ieviests pamatlīdzekļu dalījums trīs kategorijās, astoņās grupās un kopumā 18 apakšgrupās. Detalizētais dalījums bija paredzēts, ņemot vērā budžeta iestāžu pamatlīdzekļu daudzveidīgumu un tiem attiecīgos atšķirīgos lietderīgās lietošanas laikus, lai nodrošinātu pilnīgāku grāmatvedības informāciju par budžeta iestāžu faktisko mantas stāvokli.

2008.gadā spēkā stājās grozījumi MK noteikumos Nr.867, kas ieviesa prasības finanšu instrumentu novērtēšanai patiesajā vērtībā, tomēr šie nosacījumi bija piemērojami tikai pašvaldību grāmatvedības uzskaitē – tāpat nebija attiecināmi uz citām budžeta iestādēm, piemēram, ministrijām, kurām arī pastāvēja darījumi ar finanšu instrumentiem.

Analizējot MK noteikumos Nr.867 noteiktās prasības, ir vērts pieminēt to, ka MK noteikumi Nr.867 neattiecās uz nodokļu ieņēmumu uzskaiti (nodokļu ieņēmumi joprojām tika uzskaitīti pēc naudas plūsmas principa) un valsts finanšu uzskaiti, ko nodrošināja Valsts kase. Papildus iepriekš minētajam, jāatzīmē, ka MK noteikumos Nr.867 bija iestrādāta atsauce uz Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem un Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, tomēr, analizējot konkrētā normatīvā akta prasības visā tā darbības

³³ 21.06.2005. Ministru kabineta noteikumi Nr.440 "Noteikumi par budžeta iestāžu pamatlīdzekļu nolietojuma normām un pielietošanas nosacījumiem", pieejami: <https://likumi.lv/ta/id/111336-noteikumi-par-budzeta-iestazu-pamatlīdzekļu-nolietojuma-noramam-un-pielietosanas-nosacijumiem> (skatīts 11.05.2021.)

laikā no 01.01.2006. līdz 31.12.2009. var secināt, ka Ministru kabineta noteikumu Nr.867 prasības ne visos gadījumos atbilst attiecīgajā laika posmā spēkā esošajiem Starptautiskajiem Publiskā sektora grāmatvedības standartiem. Piemēram, MK noteikumos Nr.867 nav noteiktas prasības ieguldījuma īpašumu uzskaitē un ieņēmumiem darījumos bez atlīdzības (nodokļi un transferti), kaut gan Starptautiskie Publiskā sektora grāmatvedības standarti par minētajām tēmām jau bija izdoti. Autores skatījumā, iepriekšminētais ļauj izdarīt sākotnēju secinājumu, ka, lai arī MK noteikumi Nr.867 ietvēra atsauci uz Starptautiskajiem Publiskā sektora grāmatvedības standartiem, normatīvajā aktā noteiktās prasības nebija pilnībā atbilstošas uz to brīdi izdotajiem un spēkā esošajiem Starptautiskajiem Publiskā sektora grāmatvedības standartiem.

Tuvināšanās uzkrāšanās principam un Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem (2010.-2018.)

Sākot ar 2010.gadu, spēku zaudēja MK noteikumi Nr.867 un stājās spēkā jauns normatīvais akts – 15.12.2009. Ministru kabineta noteikumi Nr.1486 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārto grāmatvedības uzskaiti”³⁴ (turpmāk – MK noteikumi Nr.1486), kas noteica kārtību, kādā budžeta iestādes kārto grāmatvedības uzskaiti. Jaunais normatīvais akts saglabāja iepriekšējā, spēku zaudējušā normatīvā akta nosaukumu – “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārto grāmatvedības uzskaiti” – un ietvaru, kā arī daļēji saglabāja iepriekš noteiktās prasības. Saskaņā ar jaunā tiesību akta anotāciju³⁵ jauni Ministru kabineta noteikumi tika pieņemti, galvenokārt pamatojoties uz sekojošiem apsvērumiem:

- 1) Grozījumi Likumā par budžetu un finanšu vadību attiecībā uz budžeta iestāžu loku, kurām piemērojamas vienotas prasības par grāmatvedības uzskaiti;
- 2) Nepieciešamība papildināt grāmatvedības uzskaites prasības attiecībā uz vērtības samazinājumu, uzkrājumu un uzkrāto nākotnes saistību atzīšanu un novērtēšanu, kā arī muzeja krājumu un to valsts un pašvaldību nekustamo īpašumu, kas nodoti kapitālsabiedrību turējumā, uzskaiti.

MK noteikumi Nr.1486, līdzīgi kā iepriekšējie MK noteikumi Nr.867, ietvēra atsauci uz Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem. Tiesību akta anotācijā norādīts, ka noteikumu projekts sagatavots, ņemot vērā SPSGS noteiktās grāmatvedības uzskaites pamatnostādnes un aktualitātes publiskā sektora vienībām, kā arī projekta izstrādē

³⁴ 15.12.2009. Ministru kabineta noteikumi Nr.1486 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārto grāmatvedības uzskaiti”, pieejams: <https://likumi.lv/ta/id/202636-kartiba-kada-budzeta-iestades-karto-gramatvedibas-uzskaiti> (skatīts 12.01.2021.)

³⁵ Latvijas Republikas Ministru kabineta Tiesību aktu projektu datubāze. Noteikumu projekts "Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs". Anotācija. Pieejams: <http://tap.mk.gov.lv/lv/mk/tap/?pid=40440733> (skatīts 01.05.2021.)

izmantoti Starptautisko grāmatvedības standartu pamatprincipi un aktualitātes. Tomēr jaunais normatīvais akts joprojām nenoteica prasības attiecībā uz noteiktām jomām, kuras regulē Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti (piemēram, ieguldījuma īpašumi, ieņēmumi darījumos bez atlīdzības), kā arī noteikumi neattiecas uz nodokļu ieņēmumu uzskaiti un valsts finanšu uzskaiti Valsts kasē, kas daļēji saglabāja naudas plūsmas principa uzskaiti (nodokļu ieņēmumi). Analizējot abu normatīvo aktu pamata redakcijās noteiktās prasības attiecībā uz atsevišķu bilances posteņu un darījumu uzskaiti, var secināt, ka būtiskākās izmaiņas tika ieviestas attiecībā uz sekojošu darījumu uzskaiti:

- 1) precizētas uzkrājumu, iespējamo aktīvu un iespējamo saistību uzskaites prasības;
- 2) ieviestas nomas uzskaites prasības, nodalot finanšu un operatīvo nomu;
- 3) precizētas ilgtermiņa ieguldījumu vērtības samazināšanās aprēķina metodes un uzskaites prasības;
- 4) ieviestas prasības finanšu instrumentu novērtēšanai patiesajā vērtībā (attiecas tikai uz pašvaldību grāmatvedības uzskaiti);
- 5) ieviestas prasības tādu valsts un pašvaldību nekustamo īpašumu uzskaiti, kas nodoti turējumā valsts un pašvaldību kapitālsabiedrībām.

2.4.tabulā ir sniegts kopsavilkums būtiskāko atšķirību salīdzinājumam starp MK noteikumos Nr.867 un MK noteikumos Nr.1486 ietvertajām prasībām.

2.4.tabula

Būtiskākās atšķirības starp MK noteikumu Nr.867 un MK noteikumu Nr.1486 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārtō grāmatvedības uzskaiti” prasībām

Nr.p.k.	Grāmatvedības postenis/darījums, kuram ir noteiktas uzskaites prasības	Ministru kabineta noteikumi	
		Nr.1486* (spēkā no 01.01.2010)	Nr.867* (spēkā no 01.01.2006)
1.	Ilgtermiņa ieguldījumu uzskaitē	+	+
2.	Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē	+	+
3.	Pašu kapitāla uzskaitē	+	+
4.	Uzkrājumu uzskaitē	+	+**
5.	Iespējamo aktīvu un iespējamo saistību uzskaitē	+	-
6.	Kreditoru uzskaitē	+	+
7.	Ieņēmumu un izdevumu uzskaitē	+	+
8.	Pārskata perioda slēgumu uzskaitē	+	+
9.	Finanšu instrumentu novērtēšana patiesajā vērtībā	+***	-
10.	Nomas uzskaitē	+	-
11.	Ilgtermiņa ieguldījumu vērtības samazinājuma uzskaitē	+	-
12.	Valsts un pašvaldību nekustamo īpašumu uzskaitē, kas nodoti turējumā valsts un pašvaldību kapitālsabiedrībām	+	-
10.	Grāmatvedības kontu plāna shēma un kontu apraksts	+	+

Avots: Autores veidota tabula.

**salīdzinājumam pakļautas normatīvo aktu sākotnējās (pamata) redakcijās ietvertās prasības*

***uzkrājumu uzskaitē pārsvarā attiecas uz vērtības samazinājuma uzskaiti šaubīgajiem debitoriem*

**** attiecas tikai uz pašvaldībām*

MK noteikumi Nr.1486 pagaidām ir visilgāk spēkā esošais normatīvais akts par budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti. Noteikumi bija spēkā laika periodā no 2010.gada 1.janvāra līdz 2019.gada 1.janvārim - kopumā deviņus gadus, kuru laikā normatīvajam aktam bija pieņemti pieci grozījumi. Laika posmā no 2010.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 1.janvārim paralēli spēkā pastāvēja vēl MK noteikumi Nr.440 par budžeta iestāžu pamatlīdzekļu nolietojuma normām, tomēr laika gaitā prasības par pamatlīdzekļu nolietojuma normām tikai ietvertas pamata normatīvajā aktā par budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti (Ministru kabineta noteikumos Nr.1486 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārto grāmatvedības uzskaiti”) un nebija nepieciešamība pēc paralēla normatīvā akta, tāpēc MK noteikumi Nr.440 zaudēja spēku ar 01.01.2012. Papildus ir vērts atzīmēt, ka laika posmā no 2008.gada līdz 2019.gadam atsevišķos normatīvajos aktos (Ministru kabineta instrukcijās) tika noteiktas papildus prasības attiecībā uz speciālā militārā inventāra uzskaites un norakstīšanas kārtību, ņemot vērā jomas specifiku (attiecas tikai uz Aizsardzības ministriju un Nacionālajiem bruņotajiem spēkiem).

Uzkrāšanas principa pielietojuma pilnveidošana (kopš 2019.gada)

2019.gada 1.janvārī stājās spēkā jauns normatīvais akts – MK noteikumi Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”, kas ievieša būtiskākās izmaiņas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē pēdējo dekāžu laikā. Līdz ar jaunā normatīvā akta spēkā stāšanos, tika atcelti iepriekš spēkā esošie normatīvie akti³⁶ un budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites regulējums tika ietverts vienā normatīvajā aktā, tai skaitā attiecībā uz speciālā militārā inventāra uzskaiti. Jaunie Ministru kabineta noteikumi tapuši jaunās politikas Valsts kases īstenotās iniciatīvas “Finanšu uzskaites procesu standartizācija valsts un pašvaldību iestādēs nodrošināšana” (2015. – 2018. gads) rezultātā ar mērķi nodrošināt finanšu pārskatu atbilstību Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu pamatnostādņem. Autores skatījumā, jaunais normatīvais regulējums un tajā noteiktās prasības iezīmē svarīgu pagrieziena punktu Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites attīstībā un, iespējams, ir vērtējams kā reformu aizsākums budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē. Ņemot vērā to, ka minētais ārējais regulējums³⁷ ir spēkā arī šobrīd, izvērstāka spēkā esošā normatīvā regulējuma analīze un tajā noteikto prasību salīdzinājums ir sniegts 2.3.apakšnodaļā.

Vērtējot Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti reglamentējošo normatīvo aktus un to attīstību, ir vērts atzīmēt, ka vēsturiski ir izveidojies, ka budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites tiesību aktu izstrādātāji ir atsevišķi izdalījuši normatīvos aktus, kas attiecas uz grāmatvedības uzskaiti, un normatīvos aktus, kas attiecas uz gada pārskata

³⁶ Ministru kabineta 15.12.2009. noteikumi Nr.1486 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārto grāmatvedības uzskaiti” un Ministru kabineta 14.09.2010. instrukcija Nr.13 “Speciālā militārā inventāra uzskaites un norakstīšanas kārtība”

³⁷ Ministru kabineta 13.02.2018. noteikumi Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”

sagatavošanu. Tas nozīmē, ka paralēli spēkā pastāv gan atsevišķs normatīvais akts, kas nosaka prasības budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē, gan atsevišķs normatīvais akts, kas nosaka prasības gada pārskatu sagatavošanai. Ja salīdzina budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites normatīvos aktus ar privātā sektora (uzņēmumu) grāmatvedības uzskaiti reglamentējošo aktu prasībām, tad šī ir būtiska atšķirība, jo spēkā esošais Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums nosaka grāmatvedības uzskaites prasības, kas ir pakārtotas galvenajam mērķim – gada pārskata un tajā atspoguļotās informācijas sagatavošanai. 2.5.tabulā sniegts Latvijas Republikas budžeta iestāžu **gada pārskatu sagatavošanu** reglamentējošo normatīvo aktu apkopojums laika posmā no 1993.gada līdz 2020.gada 31.decembrim. Gada pārskatu sagatavošanas prasības ir noteiktas kā ierobežojums autores pētījumā, tāpēc attiecībā uz minētajām prasībām padziļināts vērtējums netiek veikts.

2.5.tabula

Latvijas Republikas budžeta iestāžu gada pārskatu sagatavošanu reglamentējošie ārējie normatīvie akti (1993.-2020.)

Nr.p.k.	Normatīvais akts	Spēkā	
		No	Līdz
1.	Likums "Par grāmatvedību" un uz tā pamata izdotie Ministru kabineta noteikumi par grāmatvedības organizāciju*	01.01.1993.	Šobrīd spēkā
2.	Likums par budžetu un finanšu vadību	26.04.1994.	Šobrīd spēkā
3.	Ministru kabineta noteikumi Nr.999 "Valsts un pašvaldību budžeta iestāžu gada pārskatu sagatavošanas kārtība"	04.12.2004.	01.07.2005.
4.	Ministru kabineta noteikumi Nr.446 "Valsts budžeta iestāžu un pašvaldību gada pārskatu sagatavošanas kārtība"	10.07.2005.	30.06.2007.
5.	Ministru kabineta noteikumi Nr. 655 "Valsts budžeta iestāžu un pašvaldību gada pārskatu sagatavošanas kārtība"	30.06.2007.	17.11.2007.
6.	Ministru kabineta noteikumi Nr.749 "Noteikumi par valsts budžeta iestāžu un pašvaldību gada pārskatu sagatavošanas kārtību"	17.11.2007.	23.10.2009.
7.	Ministru kabineta noteikumi Nr.1193 Gada pārskatu sagatavošanas kārtība	23.10.2009.	20.08.2010.
8.	Ministru kabineta noteikumi Nr.777 Gada pārskata sagatavošanas kārtība	20.08.2010.	01.11.2013.
9.	Ministru kabineta noteikumi Nr.1115 Gada pārskata sagatavošanas kārtība	01.11.2013.	30.06.2018.
10.	Ministru kabineta noteikumi Nr.344 "Gada pārskata sagatavošanas kārtība"	30.06.2018.	Šobrīd spēkā

Avots: Autores veidota tabula.

*tabulā atsevišķi norādīti tikai tādi ārējie normatīvie akti, kas tieši reglamentē tikai budžeta iestāžu gada pārskata sagatavošanas prasības

Kopumā, analizējot Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites vēsturisko attīstību, var secināt, ka izmaiņas grāmatvedības uzskaites prasībās tiek veiktas samērā reti (līdz šim izdoti trīs Ministru kabineta noteikumi, kas attiecas uz vienotu grāmatvedības uzskaites kārtību). Iespējams, tas daļēji saistāms ar iesaistīto personu (tiesību subjektu) apmēru, kurus skartu izmaiņas – gan tiešās pārvaldes iestādes (ministrijas un to padotības iestādes), gan pastarpinātās pārvaldes iestādes - atvasinātās publiskās personas (pašvaldības un to iestādes, augstskolas), un ar kurām nepieciešams saskaņot normatīvā akta izmaiņas. Sākotnējos gados pastiprināta uzmanība ir vērsta uz pamatlīdzekļu uzskaites prasībām, ņemot vērā bilances posteņa apmēru un tā ietekmi uz gada pārskatā uzrādītās informācijas kvalitāti. Tomēr laika gaitā ir izstrādāta vienota grāmatvedības uzskaitē, kurā noteikti vienoti principi bilances posteņu uzskaitē, kā arī vienots kontu plāns, kas noteikti ietekmē informācijas salīdzināmību starp budžeta iestādēm un gada pārskatā uzrādāmās informācijas kvalitāti. Autores skatījumā pēdējo dekāžu laikā veiktās izmaiņas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē reglamentējošo normatīvo aktu prasībās apliecina virzību uz uzkrāšanas principa izmantošanu un pilnīgāku ieviešanu budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē.

2.3. LR publiskā sektora grāmatvedības uzskaites pašreizējā normatīvā regulējuma vispārīgs raksturojums

Ievērojamas izmaiņas Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē tika uzsāktas, 2019.gada 1.janvārī, stājoties spēkā jaunajiem LR Ministru kabineta noteikumiem Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”, kas ne tikai aizstāja iepriekšējos LR Ministru kabineta noteikumus Nr.1486 “Kārtība, kādā budžeta iestāde kārtu grāmatvedības uzskaitē”, bet arī ieviesa fundamentāli jaunas uzskaites prasības un lietoto terminoloģiju. Darbs attiecībā uz jauna regulējuma izstrādi tika uzsākts vairākus gadus iepriekš – vismaz 2013.gadā, kad Valsts kase kā budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites politikas izstrādātājs iniciēja jaunās politikas iniciatīvu “Finanšu uzskaites procesu standartizācija valsts un pašvaldību iestādēs nodrošināšana”, lai nodrošinātu finanšu pārskatu atbilstību Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu pamatnostādņem. Minētās iniciatīvas ietvaros Valsts kase īstenoja projektu “Finanšu uzskaites procesu standartizācija”, kas paredzēja Latvijas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites vadlīniju un ārējo normatīvo aktu izstrādi, mācību organizēšanu un normatīvo aktu prasību ieviešanu atbilstoši Valsts kases kompetencei. Atsaucoties uz Valsts kontroles revīzijas ziņojumā³⁸ minēto, Valsts kases īstenotais projekts ir Finanšu ministrijas

³⁸ Valsts kontroles revīzija “Par 2019.gada Saimnieciskā gada pārskata sagatavošanu un pašvaldību gada pārskatiem”, Revīzijas ziņojums, pieejams: <https://www.lrvk.gov.lv/lv/revizijas/revizijas/nosleptas-revizijas/par-latvijas-republikas-2019gada-parskatu-par-valsts-budzeta-izpildi-un-par-pasvaldibu-budzetiem> (skatīts 11.05.2021.)

izvēlēts instruments, lai nodrošinātu uzskaites procesu vienādošanu un standartizāciju. Standartizācijas projekts ir būtisks, jo tā realizācijai un rezultātiem ir ietekme uz visu valsts pārvaldi – valsts un pašvaldību iestādēm no 2019.gada jāievieš būtiskas izmaiņas grāmatvedības uzskaites kārtošānā, lai saimnieciskā gada pārskats kopumā un katrs no tajā iekļautajiem pārskatiem tā lietotājiem sniegtu patiesāku ainu par valsts rīcībā esošajiem līdzekļiem (īpašumiem, parādniekiem un naudas līdzekļiem) un to finansēšanas avotiem (valsts budžeta izpildes rezultātu un valsts saistībām). Minētais projekts tika īstenots laika posmā no 2015.gada līdz 2019.gadam, un tā ietvaros tika īstenotas sekojošas aktivitātes attiecībā uz budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites pilnveidošanu:

- 1) Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības izpēte par prasību pārņemšanu;
- 2) Vadlīniju izstrāde priekš jauna normatīvā regulējuma izstrādes;
- 3) Budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites rokasgrāmatu izstrāde;
- 4) Apmācību nodrošināšana 330 publiskā sektora nodarbinātajiem par jauno regulējumu;
- 5) Citi metodiski jautājumi, piemēram, diskonta likmju noteikšanas metodikas izstrāde, būtiskuma algoritma sagatavošana un izstrāde, vadlīniju par gada pārskatu sagatavošanu izstrāde, tehnisku palīgīdzekļu izstrāde, piemēram, tiešsaistes kalkulatori dažādiem aprēķiniem.

Galvenā projekta “Finanšu uzskaites procesu standartizācija” aktivitāte bija Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasību integrēšana normatīvajā regulējumā³⁹. Rezultātā tika izstrādāti jauni MK noteikumi Nr.87 un saskaņā ar minētā tiesību akta anotācijā minēto noteikumu projekts izstrādāts, ņemot vērā aktuālās Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasības, piemērojot tās Latvijas situācijai, un Valsts kontroles revīziju ietvaros izteiktos ieteikumus. Kā arī noteikumu projekta ieviešanas rezultātā Saimnieciskā gada pārskats sniegs patiesāku un pilnīgāku informāciju par valsts un pašvaldību budžeta iestāžu un valsts konsolidēto finanšu stāvokli un tā izmaiņām pārskata gada laikā, un nodrošinās salīdzināmāku informāciju ar citām Eiropas Savienības dalībvalstīm.⁴⁰

Jaunie MK noteikumi Nr.87 ievieša virkni izmaiņu esošajās grāmatvedības uzskaites prasībās. 2.6.tabulā autore uzskaita būtiskākās izmaiņas Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites prasībās, kas stājas spēkā 2019.gada 1.janvārī, salīdzinot ar iepriekš spēkā esošo normatīvo regulējumu (MK noteikumiem Nr.1486).

³⁹ Valsts kontroles revīzija “Par 2019.gada Saimnieciskā gada pārskata sagatavošanu un pašvaldību gada pārskatiem”, Revīzijas ziņojums, pieejams: <https://www.lrvk.gov.lv/lv/revizijas/revizijas/noslegtas-revizijas/par-latvijas-republikas-2019gada-parskatu-par-valsts-budzeta-izpildi-un-par-pasvaldibu-budzetiem> (skatīts 11.05.2021.)

⁴⁰ 13.02.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”, Anotācija, pieejami <https://likumi.lv/ta/id/297134-gramatvedibas-uzskaites-kartiba-budzeta-iestades> (skatīts 11.05.2021.)

Būtiskākās atšķirības starp MK noteikumu Nr.1486 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārtogrāmatvedības uzskaiti” un MK noteikumu Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs” prasībām

Nr.p.k.	Grāmatvedības postenis/darījums, kuram ir noteiktas uzskaites prasības	Ministru kabineta noteikumi	
		Nr.87* (spēkā no 01.01.2019)	Nr.1486* (spēkā no 01.01.2010)
1.	Lietoto terminu skaidrojumi	+	-
2.	Aktīvu atzīšanas vispārīgie kritēriji	+	-
3.	Saistību atzīšanas vispārīgie kritēriji	+	-
4.	Ieņēmumu atzīšanas vispārīgie kritēriji	+	-
5.	Izdevumu atzīšanas vispārīgie kritēriji	+	-
6.	Ilgtermiņa ieguldījumu uzskaitē	+**	-
7.	Līdzdalības radniecīgajās un asociētajās kapitālsabiedrībās uzskaitē	+	+****
8.	Prasību uzskaitē (Debitoru uzskaitē)	+**	+****
9.	Naudas līdzekļu uzskaitē	+	+****
10.	Krājumu uzskaitē	+	+****
11.	Pašu kapitāla uzskaitē	+	+
12.	Uzkrājumu uzskaitē	+	+
13.	Saistību uzskaitē (Kreditoru uzskaitē)	+	+
14.	Saistību uzskaitē darījumos bez atlīdzības	+	-
15.	Publiskās un privātās partnerības darījumu uzskaitē	+	-
16.	Nomas līgumu uzskaitē	+	+
17.	Ieņēmumu un izdevumu uzskaitē	+	+
18.	Ieņēmumu un izdevumu uzskaitē darījumos bez atlīdzības	+	-
19.	Transferta ieņēmumu un izdevumu uzskaitē	+	+****
20.	Aktīvu un pasīvu nodošana un pieņemšana vispārējās valdības struktūru ietvaros	+	+****
21.	Valsts ieņēmumu dienesta administrēto nodokļu, nodevu un citu maksājumu valsts budžetā uzskaitē****	+	-
22.	Finanšu instrumentu uzskaitē	+**	+****
23.	Iespējamie aktīvi un iespējamās saistības	+	+
24.	Izmaiņas grāmatvedības uzskaites kārtībā, aplēšu maiņa un kļūdu labošana	+	-
25.	Pārskata perioda slēgumu uzskaitē	+	+
26.	Grāmatvedības kontu plāna shēma un kontu apraksts	+	+
27.	Pamatlīdzekļu kategorijas grupas un apakšgrupas nolietojumu normu noteikšanai	+	-*****
28.	Finanšu instrumentu kategorijas	+	-

Avots: Autore veidota tabula.

*salīdzinājumam pakļautas normatīvo aktu sākotnējās (pamata) redakcijās ietvertās prasības

**atsevišķi izdalītas detalizētas uzskaites prasības (piemēram, darījuma sākotnējai atzīšanai, novērtēšanai, turpmākai uzskaitē, vērtības samazinājumam un izslēgšanai no uzskaites)

*** noteiktas pamatprasības bez detalizācijas vai atsevišķas prasības

****spēkā no 01.01.2021.

***** prasības tika ietvertas ar normatīvā akta grozījumiem turpmākā redakcijā

MK noteikumi Nr.87 ir līdz šim tapušais visapjomīgākais normatīvais akts par budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti. Analizējot normatīvajā aktā noteiktās jaunās prasības, autores skatījumā, būtiskākās izmaiņas grāmatvedības uzskaites kārtībā ir sekojošas:

- 1) Ieviesti normatīvajā aktā lietoto terminu skaidrojumi un jauni termini, piemēram, *“darījumi bez atlīdzības”*, *“diskontēšana”*, *“būtiskuma līmenis”*, *“efektīvās procentu likmes metode”* un citi;
- 2) Noteikti vienoti aktīvu, saistību, ieņēmumu un izdevumu atzīšanas kritēriji;
- 3) Ieviestas jaunas uzskaites prasības, piemēram, *ieguldījuma īpašumu uzskaitē, privātās un publiskās partnerības uzskaitē, bioloģisko un pazemes aktīvu uzskaitē, izmaiņas grāmatvedības uzskaites kārtībā, aplēšu maiņa un kļūdu labošana, ieņēmumu atzīšana darījumos bez atlīdzības*;
- 4) Precizētas vai uzlabotas prasības jau iepriekš eksistējošiem darījumiem, piemēram, krājumu uzskaitē, nomas līgumu uzskaitē, ieņēmumu uzskaitē;
- 5) Noteikta prasība Valsts kasei piemērot minēto regulējumu arī valsts budžeta finanšu uzskaitē (sākot ar 2021.gadu);
- 6) Noteikta prasība Valsts ieņēmumu dienestam piemērot minēto regulējumu arī dienesta administrēto nodokļu, nodevu un citu tā administrēto uz valsts budžetu attiecināmo maksājumu uzskaiti (sākot ar 2021.gadu).

Vienlaikus jāatzīmē, ka MK noteikumos Nr.87 ir noteikti arī sekojoši izņēmumi, attiecībā uz kuriem nav piemērojamas jaunā regulējuma prasības:

- 1) valsts akciju sabiedrības “Ceļu satiksmes drošības direkcija” administrētie nodokļi;
- 2) nekustamā īpašuma nodoklis;
- 3) pašvaldību administrētās nodevas un citi maksājumi valsts budžetā.

Atšķirībā no iepriekšējiem Ministru kabineta noteikumiem par budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti, MK noteikumi Nr.87 neietver atsauci uz Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem vai Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem. Tiesību akta anotācijā norādīts, ka noteikumu projekts sagatavots, reaģējot uz Valsts kontroles iepriekš sniegtajiem ieteikumiem nodrošināt atbilstību Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, kā arī tas, ka *“noteiktais regulējums veicinās to, ka finanšu pārskati sniegs pilnīgāku un skaidrāku informāciju par valsts finanšu stāvokli un tie atbildīs labākai starptautiskai praksei un SPSSGS tiktāl, ciktāl tas būs atbilstoši Latvijas situācijai, tai skaitā par VID administrēto valsts budžeta ieņēmumu uzskaiti”*. Detalizēta MK noteikumos Nr.87 ietverta prasību analīze un salīdzinājums ar Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem ir sniegts 3.nodaļā.

Kopumā, vērtējot Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites

pašreizējo normatīvo regulējumu, var secināt, ka ir veikti būtiski grozījumi normatīvo aktu prasībās, kas stājās spēkā ar 2019.gada 1.janvāri. Lai arī līdz 2020.gada 31.decembrim joprojām nav ieviests uzkrāšanas princips visu darījumu uzskaitē, tomēr normatīvajā aktā ir noteikts konkrēts laika periods, līdz kuram jāveic nepieciešamo priekšdarbi, piemēram, attiecībā uz Valsts ieņēmumu dienesta administrēto nodokļu uzskaiti, lai nodrošinātu darījumu uzskaites uzsākšanu pēc uzkrāšanas principa.

3. LATVIJAS REPUBLIKAS PUBLISKĀ SEKTORA GRĀMATVEDĪBAS PRASĪBU ATBILSTĪBAS STARPTAUTISKAJIEM PUBLISKĀ SEKTORA GRĀMATVEDĪBAS STANDARTIEM NOVĒRTĒJUMS

3.1. SPSGS ieviešanas Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē vispārīgs raksturojums

Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites prasības tiek noteiktas caur vienotu regulējumu (LR likumiem, LR Ministru kabineta noteikumiem) jau kopš 2006.gada. Ministru kabineta noteikumos Nr.867 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārtu grāmatvedības uzskaiti” (spēkā no 01.01.2006. līdz 31.12.2009.) un Ministru kabineta noteikumos Nr.1486 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārtu grāmatvedības uzskaiti” (spēkā no 01.01.2010. līdz 31.12.2018.) bija ieviesta arī atsauce uz Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, tomēr diemžēl realitātē normatīvie akti paredzēja būtiskus ierobežojumus vai atkāpes no Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem. Piemēram, MK noteikumi neattiecas uz nodokļu ieņēmumu uzskaiti un valsts finanšu uzskaiti Valsts kasē, kas ļauj secināt, ka atbilstība standartiem konkrētajā periodā nebija pilnīga. Vienlaikus, jau kopš 2010.gada Valsts kontrole, revidējot saimnieciskā gada pārskatu, vērtēja finanšu pārskatos sniegtās informācijas kvalitāti un grāmatvedības uzskaites principu piemērošanu, atsauca uz Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasību ievērošanu. Laika gaitā LR Valsts kontrole ir sniegusi vairākus ieteikumus LR Finanšu ministrijai izvērtēt iespēju nodrošināt normatīvo aktu atbilstību Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, tai skaitā vērtējot iespēju ieviest uzkrāšanas principu nodokļu ieņēmumu uzskaitē. 3.1. tabulā autore apkopojuma veidā parāda būtiskākos Valsts kontroles ieteikumus, kas sniegti Saimnieciskā gada pārskata revīzijas ietvaros attiecībā uz Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ievērošanu.

3.1.tabula

Valsts kontroles revīziju ietvaros sniegtie ieteikumi par Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasību ievērošanu

Nr.	Ieteikums	Valsts kontroles revīzijas Nr. un nosaukums
1	Ieviest valsts budžeta ieņēmumu uzskaiti atbilstoši uzkrāšanas principam saskaņā ar SPSGS Nr.23 „Ieņēmumi no darījumiem bez apmaiņas (nodokļi un transferti)”	5.1-2-29/2009 Par Latvijas Republikas 2009. gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem

3.1.tabulas turpinājums

Nr.	Ieteikums	Valsts kontroles revīzijas Nr. un nosaukums
2	Nodrošināt turējumā nodoto valsts un pašvaldību īpašumu grāmatvedības uzskaiti atbilstoši pamatlīdzekļu vai ieguldījumu īpašumu definīcijai saskaņā ar SPSGS.	5.1-2-23/2010 Par Latvijas Republikas 2010. gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem
3	Nodrošināt subsīdiju, dotāciju un transfertu uzskaiti atbilstoši uzkrāšanas principam saskaņā ar SPSGS.	
4	Nodrošināt valsts budžeta ieņēmumu uzskaiti atbilstoši uzkrāšanas principam saskaņā ar SPSGS Nr.23 „Ieņēmumi no darījumiem bez apmaiņas (nodokļi un transferti)”	5.1-2-23-1/2010 Par Latvijas Republikas 2010. gada pārskata par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem valsts budžeta ieņēmumu daļu
5	Nodrošināt ieņēmumu atzīšanu atbilstošā periodā un atbilstoši ticamām aplēsēm, izvērtējot darījuma izpildes pakāpi pārskata datumā saskaņā ar SPSGS.	5.1-2-32/2011 Par Latvijas Republikas 2011. gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem
6	Nodrošināt trešās personas vārdā iekasēto summu uzrādīšanu grāmatvedības uzskaitē atbilstoši SPSGS.	
7	Nodrošināt izdevumu un ieņēmumu uzrādīšanu gada pārskatos atbilstošā apjomā, tai skaitā attiecībā uz trešo personu vārdā iekasēto summu uzskaiti.	5.1-2-33/2012 Par Latvijas Republikas 2012. gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem
8	Nodrošinot ieņēmumu un izdevumu atbilstošu norobežošanu pa pārskata periodiem transfera darījumos saskaņā ar SPSGS.	2.4.1-38/2016 Par Latvijas Republikas 2016. gada pārskata par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem

Avots: Autores veidota tabula, izmantojot sekojošus Valsts kontroles revīzijas ziņojumus: “Par Latvijas Republikas 2009. gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”, “Par Latvijas Republikas 2010. gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”, “Par Latvijas Republikas 2011. gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”, “Par Latvijas Republikas 2012. gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”, “Par Latvijas Republikas 2016. gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”

3.1.tabulā uzrādītie Valsts kontroles ieteikumi par budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites pilnveidošanu norāda uz četru būtisku darījumu uzskaites sakārtošanas nepieciešamību – ilgtermiņa ieguldījumu uzskaitē (pamatlīdzekļi, ieguldījuma īpašumi), ieņēmumu no darījumiem bez atlīdzības (nodokļi, transferti), ieņēmumu no darījumiem ar atlīdzību un izdevumu uzskaitē. Vienlaikus autore vēlas uzsvērt, ka laika posmā no 2011.gada katru gadu Valsts kontrole ir sniegusi modificētu atzinumu par Saimnieciskā gada pārskatu, jo nav gūta pārliecība par ieņēmumu pilnīgumu, tas ir, vai pārskatā ir uzrādīti visi ieņēmumi, pret kuriem ir radies nodokļu pienākums, un visas saistības, kuras radušās nodokļu administrēšanas rezultātā, kas attiecas uz pārskata periodu.

Saskaņā ar Likumu par budžetu un finanšu vadību Ministru kabinets nosaka Valsts kasei pienākumu izstrādāt grāmatvedības uzskaites kārtību budžeta iestādēm un valsts budžeta finanšu uzskaitē. Atbilstoši Valsts kases darbības stratēģijai 2020.-2022.gadam viens no Valsts kases darbības virzieniem ir nodrošināt efektīvu un saimniecisku valsts budžeta izpildi, tai skaitā, nodrošināt normatīvo aktu budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites un pārskatu sagatavošanas jomā atbilstību Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu pamatnostādņem.

Atbilstoši Valsts kontroles revīzijas ziņojumā sniegtajai informācijai⁴¹ uzkrāšanas principa un tādējādi arī Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu īstenošana Latvijas Republikas budžeta iestādēs tika uzsākta 2013.gadā, kad Valsts kase sagatavoja pieteikumu valsts budžeta līdzekļiem Jaunās politikas iniciatīvas pieteikumu projektam "Latvijas publiskā sektora grāmatvedības standarti un to piemērošanas rokasgrāmata". Minētais projekts paredzēja, pamatojoties uz Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasību analīzi, izstrādāt Latvijas publiskā sektora grāmatvedības standartus un to piemērošanas rokasgrāmatas. Iniciatīvas pamatmērķis bija veicināt kvalitatīvāku finanšu datu iegūšanu par valsts un pašvaldību finanšu līdzekļu izlietojumu, sekmējot finanšu plānošanas, analīzes, lēmumu pieņemšanas un izpildes procesu. Projekta ietvaros tika noteikts arī rezultatīvais rādītājs "Finanšu pārskatu atbilstība SPSGS (%)" ar *plānoto* lielumu 85% apmērā. Pēc iepazīšanās ar dažādiem avotiem^{42,43}, autore secina, ka plānotā rādītāja *faktiskais* lielums dažādos avotos ir atšķirīgs (starp 85% un 88,6%), kā arī nav izsekojams, vai atbilstības novērtējumā izmantotā metodika sniedz pilnīgu un patiesu priekšstatu par rādītāja faktisko izpildi. Autore vēlas atzīmēt, ka līdzīgi arī Valsts kontrole revīzijas ziņojumā⁴⁴ norāda, ka normatīvo aktu atbilstības SPSGS novērtējums 88,6% apmērā nav ticams un pamatots, jo nav gūta pārliecība par vērtējumā izstrādāto algoritmu, kā arī nav izsekojams turpmāko atbilstības novērtējumu veikšanas plāns. 2.pielikumā sniegts rādītāja "Finanšu pārskatu atbilstība SPSGS %" atspoguļojums dažādos avotos.

Jaunās politikas iniciatīvas ietvaros laika periodā no 2015.gada līdz 2019.gadam Valsts

⁴¹ Valsts kontroles revīzijas ziņojums "Par Latvijas Republikas 2018.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem", pieejams: <https://www.lrvk.gov.lv/lv/revizijas/revizijas/noslegtas-revizijas/par-latvijas-republikas-2018gada-parskatu-par-valsts-budzeta-izpildi-un-par-pasvaldibu-budzetiem> (skatīts 02.05.2021.)

⁴² Valsts kases 21.05.2020. Stratēģija "Valsts kases darbības stratēģija 2020.-2022.gadam", pieejams: <https://www.kase.gov.lv/valsts-kase/par-mums/darbibas-strategija> (skatīts 10.05.2021.)

⁴³ Valsts kases prezentācija "Kas jāzina, sagatavojot 2020.gada pārskatu?" https://www.kase.gov.lv/sites/default/files/public/PD/Metodika/Prezentacijas/2020_GP_sagatavosana_min.pdf (skatīts 10.05.2021.)

⁴⁴ Valsts kontroles revīzijas ziņojums "Par Latvijas Republikas 2019.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem", pieejams: <https://www.lrvk.gov.lv/lv/revizijas/revizijas/noslegtas-revizijas/par-latvijas-republikas-2019gada-parskatu-par-valsts-budzeta-izpildi-un-par-pasvaldibu-budzetiem> (skatīts 10.05.2021.)

kase sadarbībā ar ārējiem konsultantiem realizēja projektu, kura ietvaros tika veiktas sekojošas aktivitātes attiecībā uz Latvijas budžeta iestāžu normatīvā regulējuma pielīdzināšanu Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem:

- 1) veikta padziļināta analīze un sagatavots rakstveida ziņojums par Latvijas normatīvo aktu budžeta un finanšu jomā atbilstību SPSGS prasībām;
- 2) 29 Latvijas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites vadlīniju izstrāde;
- 3) nodrošinātas apmācības par grāmatvedības uzskaiti un pārskatu sagatavošanu, pamatojoties uz Valsts kases izstrādātajiem Ministru kabineta noteikumu projektiem par grāmatvedības uzskaiti un pārskatu sagatavošanu;
- 4) izstrādāta Rokasgrāmata normatīvo aktu grāmatvedības uzskaites un pārskatu sagatavošanas jomā piemērošanai.

Projekta rezultātā tika izstrādāts un 2018.gadā apstiprināts jauns normatīvais regulējums budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē un gada pārskatu sagatavošanai – Ministru kabineta noteikumi Nr.87 “Budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites kārtība” un Ministru kabineta noteikumi nr.344 “Gada pārskata sagatavošanas kārtība”, kas stājās spēkā 01.01.2019. Minētais regulējums ir balstīts uz analīzi, kas veikta 2015.-2017.gadā saskaņā ar to Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasībām, kas bija spēkā 2015.gadā⁴⁵.

Autores veiktais pētījums ir aktuāls, jo, lai arī normatīvā akta anotācijā ir atsauce uz atbilstību Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, tomēr nav detalizētas informācijas par normatīvajā regulējumā iestrādāto prasību atbilstību Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem. Kā arī ir zināms, ka kopš 2015.gada sākuma, kad Valsts kase uzsāka projekta “Latvijas publiskā sektora grāmatvedības standarti un to piemērošanas rokasgrāmata” ieviešanu, Starptautisko publiskā sektora standartu ietvarā ir notikušas izmaiņas (skatīt arī 1.nodaļas 1.2.tabulu “Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu raksturojums”):

- 1) ir publicēti trīs jauni standarti (SPSGS Nr.33, 40, 42);
- 2) pieci standarti (SPSGS Nr.6, 7, 8, 25, 29) ir aizstāti ar jauniem septiņiem standartiem (SPSGS Nr.34, 35, 36, 37, 38, 39, 41).

Darba turpinājumā autore veic Latvijas Republikas publiskā sektora (budžeta iestāžu) grāmatvedības prasību salīdzinošo analīzi, lai novērtētu Latvijas Republikas normatīvā regulējuma prasību atbilstību SPSGS, identificētu iespējamus trūkumus vai neatbilstības un spētu izstrādāt secinājumus un priekšlikumus Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasību turpmākai ieviešanai.

⁴⁵ Valsts kase (2018). 2018.gada pārskats un pāreja uz jauno regulējumu. Prezentācija. Pieejama: <https://www.kase.gov.lv/metodika/prezentacijas> [skatīts 28.12.2020.]

3.2. LR publiskā sektora grāmatvedības uzskaites prasību novērtējums un salīdzinošā analīze

3.2.1. Pētījuma metode

Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites prasības tiek noteiktas caur ārējo normatīvo aktu prasībām. Ņemot vērā to, ka Latvijas Republikas gadījumā Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti tiek piemēroti netieši, t.i., iestrādājot SPSGS prasības Latvijas Republikas ārējos normatīvajos aktos. Līdz ar to, lai nodrošinātu pētījuma mērķa sasniegšanu un objektīvu Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites prasību novērtējumu, autore izvēlējusies salīdzinošās analīzes metodi. Pētījuma metode paredz, ka Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites prasību novērtējumā tiek iekļautas ārējos normatīvajos aktos noteiktās grāmatvedības uzskaites prasības, kas ir spēkā uz 31.12.2020., kas tiek salīdzinātas ar attiecīgajos uz 31.12.2020. spēkā esošajos Starptautiskajos publiskā sektora grāmatvedības standartos noteiktajām prasībām.



3.1.att. Pētījuma metodes vispārīgs raksturojums

Avots: Autores veidots attēls

Lai izpildītu pētījuma uzdevumus un sasniegtu pētījuma mērķi, novērtējums realizēts divos posmos (3.1.attēls):

- 1.posms – vispārīgs standartu ieviešanas novērtējums, kura ietvaros tiek veikta normatīvajā regulējumā ietvertu standartu vispārīgā analīze;
- 2.posms - detalizētā analīze, kuras ietvaros tiek veikta detalizēta prasību analīze būtiskajiem finanšu pārskata posteņiem.

Salīdzinošā analīze koncentrēsies uz Starptautiskajos publiskā sektora grāmatvedības

standartos ietvertu prasību ieviešanas normatīvajiem aspektiem un salīdzinās Latvijas Republikas nacionālo likumdošanu ar Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem. Metodes rezultātā iespējams identificēt iztrūkstošās prasības, lai attiecīgi turpmāk varētu izvērtēt to iespējamās ieviešanas ietekmi. Metodes mērķis ir nodrošināt pēc iespējas pilnīgāku budžeta iestādēm raksturīgo darījumu un Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu aptveri. Katram izvēlētajam Starptautiskajam publiskā sektora grāmatvedības standartam analīze koncentrējas uz galvenajām prasībām, kuras grupētas pēc tēmām. Detalizēts katra salīdzinošā analīzes posma raksturojums ir sniegts 3.2.tabulā.

3.2.tabula

Detalizēts salīdzinošās analīzes metodikas raksturojums

Posms	Posma nosaukums	Metodes apraksts
1	Vispārīgs standartu ieviešanas novērtējums	<p>Mērķis – veikt vispārīgu novērtējumu par ieviesto Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartiem, atbildot uz sekojošiem jautājumiem:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Cik standarti no spēkā esošajiem standartiem ir ieviesti Ministru kabineta noteikumos Nr.87? 2) Kādi ierobežojumi konstatējami normatīvajā regulējumā attiecībā uz ieviesto standartu prasībām? 3) Kāds pamatojums konstatējams attiecībā uz neieviestajiem standartiem? <p>Standartu ieviešanas novērtējums tiek veikts, balstoties uz publiski pieejamo informāciju un attiecīgo normatīvo regulējumu, neveicot padziļinātu novērtējumu par prasību ieviešanas pilnīgumu.</p>
2	Detalizētā prasību analīze būtiskajiem finanšu pārskata posteņiem	<p>Mērķis – gūt padziļinātu vērtējumu par budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites prasībām, salīdzinot tās ar Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasībām.</p> <p>Analīze tiks veikta būtiskajiem posteņiem, kas atspoguļoti Latvijas Republikas 2019. gada finanšu pārskatā par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem⁴⁶. Būtiskums noteikts, pamatojoties uz Latvijas Republikas 2019.gada konsolidētajā pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem uzrādītajiem izdevumiem.</p> <p>Izdevumi kā būtiskuma bāze (izdevumi) ir izvēlēta, pamatojoties uz sekojošiem apsvērumiem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Saskaņā ar Valsts pārvaldes iekārtas likumu budžeta iestāžu galvenais uzdevums ir nodrošināt izpildvaras administratīvās funkcijas un tām deleģēto uzdevumu izpildi,

⁴⁶ Latvijas Republikas gada pārskats, 2019.gada pārskats. Pieejams: <https://www.kase.gov.lv/parskati-un-tames/latvijas-republikas-gada-parskats/2019gada-parskats> (skatīts 02.05.2021.)

Posms	Posma nosaukums	Metodes apraksts
2	Detalizētā prasību analīze būtiskajiem finanšu pārskata posteņiem	<p>kas attiecas uz izdevumu posteni;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Budžeta iestāžu pārskatu lietotājiem ir svarīgi redzēt darbības, aktivitāšu rezultātus, ko parasti raksturo finanšu pārskatā uzrādītie ieņēmumi vai izdevumi; • Konkrētajā gadījumā ieņēmumu izmantošana par būtiskuma bāzi nav lietderīga, jo budžeta iestāžu primārais uzdevums nav gūt ieņēmumus, kā arī ņemams vērā fakts, ka līdz 31.12.2020. nav pilnībā ieviests uzkrāšanas princips ieņēmumu uzskaitē, līdz ar to pastāv risks par finanšu pārskatā uzrādīto ieņēmumu pilnīgumu, tāpēc minētais rādītājs netiks izmantots kā būtiskuma bāze; • Budžeta iestādēm raksturīga bezpeļņas rakstura darbība, kuras mērķis nav primāri saistīts ar aktīvu portfeļa attīstīšanu, tāpēc aktīvi vai budžeta izpildes rezultāts (peļņa) netiek izmantoti kā būtiskuma bāze. <p>Būtiskums finanšu pārskata posteņu izvērtēšanai noteikts sekojošā apmērā:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Būtiskums – 2% no kopējiem 2019.gada izdevumiem; • Izpildes (precizētais) būtiskums – 80% no būtiskuma lieluma.

Avots: Autores veidota tabula

Lai sasniegtu novērtējuma kopējo mērķi un novērtētu Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites normatīvā regulējuma atbilstību Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, katram novērtējumam ir noteikti vērtēšanas kritēriji. Detalizēts kritēriju raksturojums sniegts pie katra vērtēšanas posma - 3.2.2. un 3.2.3.apakšnodaļās. Ņemot vērā to, ka vērtējums ir uz sprieduma balstīts, lai nodrošinātu vērtējuma caurspīdīgumu, pie katras analīzes rezultātiem sniegts īss atklāto atšķirību vai neatbilstību raksturojums.

3.2.2. Vispārīgs Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanas novērtējums

Vispārīgais Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanas novērtējums veikts ar **mērķi** konstatēt, vai Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvajā regulējumā ir konstatējamas prasības par attiecīgajā Starptautiskajā publiskā sektora grāmatvedības standartā noteikto darījumu uzskaiti. Novērtējumam ir pakļauti visi maģistra darba 1.nodaļā apskatītie Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti, vērtējot tajos

noteikto prasību ieviešanu Ministru kabineta noteikumos⁴⁷, kas nosaka budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites kārtību. Novērtējuma ietvaros izmantotie vērtēšanas kritēriji sniegti 3.3.tabulā.

3.3.tabula

Vispārīgā novērtējuma kritēriju raksturojums

Kritērijs	Kritērija raksturojums
Prasības ieviestas	Normatīvajā regulējumā ir identificējama konkrēta nodaļa/pants/punkts attiecībā uz konkrētu darījumu uzskaiti
Prasības daļēji ieviestas	Normatīvajā regulējumā ir identificējama konkrēta nodaļa/pants/punkts attiecībā uz darījumu uzskaiti, tomēr vienlaikus ir konstatējami citi ierobežojumi konkrētās prasības ieviešanā.
Prasības nav ieviestas	Normatīvajā regulējumā nav identificējama konkrēta nodaļa/pants/punkts attiecībā uz konkrētu darījumu uzskaiti
Nav attiecināms	Attiecīgie Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti ir zaudējuši spēku vai vēl nav stājušies spēkā

Avots: Autores veidota tabula

3.4.tabulā sniegti vispārīgā novērtējuma rezultāti. Vispārīgā vērtējuma ietvaros netiek padziļināti vērtēti ieviesto prasību pilnīgums un precizitāte. Tabulā norādītas piezīmes gadījumiem, ja normatīvajā aktā ir noteiktas prasības konkrētā darījuma uzskaitē, bet vienlaikus konstatējams ierobežojums prasību izpildē.

3.4.tabula

Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanas vispārīgā novērtējuma tabula

SPSGS Nr. un nosaukums	Prasību ieviešanas statuss*	Prasību ieviešanas gadījumā atsauce uz MK noteik. Nr.87
1.Finanšu pārskatu sagatavošana un sniegšana	ieviestas	1.nodaļa. <i>Piezīme**</i>
2.Naudas plūsmas pārskats	ieviestas	<i>Piezīme**</i>
3.Grāmatvedības uzskaites principi, izmaiņas aplēsēs un kļūdas	ieviestas	2.22.apakšnodaļa
4.Ārvalstu valūtas kursu izmaiņu ietekme	ieviestas	2.23.apakšnodaļa
5.Aizņēmumu izmaksas	ieviestas	2.20.apakšnodaļa
6.Konsolidētie un atsevišķie finanšu pārskati***	n/a	
7.Ieguldījumi asociētajās kapitālsabiedrībās***	n/a	
8.Ieguldījumi kopīgi kontrolētajās vienībās***	n/a	
9.Ieņēmumi no apmaiņas darījumiem	ieviestas	2.17.apakšnodaļa
10.Finanšu pārskati hiperinflācijas valstīs	nav ieviestas	
11.Būvlīgumi	nav ieviestas	
12.Krājumi	ieviestas	2.8.-2.10.apakšnodaļas
13.Noma	ieviestas	2.16.apakšnodaļa
14.Notikumi pēc bilances datuma	ieviestas	<i>Piezīme**</i>
15.Finanšu instrumenti: informācijas sniegšana un uzrādīšana***	n/a	
16.Ieguldījuma īpašumi	ieviestas	2.1.-2.3.apakšnodaļas

⁴⁷ 13.02.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.87 "Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs"

3.4.tabulas turpinājums

SPSGS Nr. un nosaukums	Prasību ieviešanas statuss*	Prasību ieviešanas gadījumā atsauce uz MK noteik. Nr.87
17.Pamatlīdzekļi	ieviestas	2.1.-2.3.apakšnodaļas
18.Pārskatu sagatavošana pa sektoriem	nav ieviestas	
19.Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi	ieviestas	2.12.apakšnodaļa
20.Informācijas uzrādīšana par saistītajām pusēm	nav ieviestas	
21.Naudas līdzekļus neienesošo aktīvu vērtības samazināšanās	ieviestas	2.2.2.apakšnodaļa
22.Finanšu informācijas uzrādīšana par vispārējās valdības sektoru	nav ieviestas	
23.Ieņēmumi no darījumiem bez apmaiņas (nodokļi un pārvedumi)	daļēji ieviestas	2.14., 2.17., 2.19.nodaļas
24.Budžeta informācijas sniegšana finanšu pārskatos	daļēji ieviestas	Piezīme**
25.Darbinieku labumi***	n/a	
26.Naudas līdzekļus ienesošo aktīvu vērtības samazināšanās	ieviestas	2.2.2.apakšnodaļa
27.Lauksaimniecība	ieviestas	2.1.-2.2.apakšnodaļas
28.Finanšu instrumenti: informācijas sniegšana	ieviestas	2.20.apakšnodaļa
29.Finanšu instrumenti: sākotnējā atzīšana un novērtēšana	ieviestas	2.20.apakšnodaļa
30.Finanšu instrumenti: informācijas uzrādīšana	ieviestas	Piezīme**
31.Nemateriālie aktīvi	ieviestas	2.1.-2.3.apakšnodaļas
32.Vienošanās par pakalpojumu koncesiju: koncesijas devēis	ieviestas	2.15.apakšnodaļa
33.Uzkrāšanas principa SPSGS pirmreizējā piemērošana	nav ieviestas	
34.Atsevišķie finanšu pārskati	daļēji ieviestas	Piezīme**
35.Konsolidētie finanšu pārskati	daļēji ieviestas	Piezīme**
36.Ieguldījumi asociētajās kapitālsabiedrībās un kopīgi kontrolētajās vienībās	daļēji ieviestas	2.4.apakšnodaļa
37.Kopīgas vienošanās	nav ieviestas	
38.Informācijas uzrādīšana par līdzdalību citās org-jās	daļēji ieviestas	Piezīme**
39.Darbinieku labumi	nav ieviestas	
40.Publiskā sektora apvienojumi	nav ieviestas	
41.Finanšu instrumenti***	n/a	
42.Sociālie labumi***	n/a	

Avots: Autores veidota tabula.

*vērtēšanas kritērijs – prasības ieviestas/daļēji ieviestas/nav ieviestas/nav attiecināms jeb n/a

**prasības ietvertas atsevišķā normatīvajā regulējumā par budžeta iestāžu gada pārskatu sagatavošanu – Ministru kabineta noteikumi Nr.344 “Gada pārskata sagatavošanas kārtība”

***norādītais Starptautiskais publiskā sektora grāmatvedības standarts zaudējis spēku vai vēl nav stājies spēkā

Lai nodrošinātu vispārīgā novērtējuma caurspīdīgumu, zemāk sniegts to Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu raksturojums, kuru statuss vispārīgā novērtējuma ietvaros ir “nav attiecināms” un “neieviests”.

Vērtējot Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus, kuru statuss 3.3.tabulā ir norādīts kā “nav attiecināms” (n/a), var secināt, ka pieci no atzīmētajiem

standartiem uz 31.12.2020. ir zaudējuši spēku, jo aizstāti ar jauniem Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem. Savukārt, **divi** standarti uz 31.12.2020. ir publicēti, tomēr to stāšanās spēkā datums ir atlikts līdz 01.01.2023. Autore vēlas atzīmēt arī tādu faktu, ka saskaņā ar publiski pieejamo informāciju Ministru kabineta noteikumi Nr.87 tika izstrādāti balstoties uz 29 Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu analīzi. Rezultātā budžeta iestāžu normatīvā regulējuma izstrādāšanai ir analizēti Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti pēc to stāvokļa, kas bija spēkā 2015.gadā. Kā iepriekš norādīts 3.1.nodaļā, kopš 2015.gada sākuma Starptautisko publiskā sektora standartu ietvarā ir veiktas izmaiņas - publicēti trīs jaunus standarti, pieci standarti aizstāti ar jauniem septiņiem standartiem, kā arī papildus veikti ikgadēji labojumi spēkā esošajos standartos. 3.5.tabulā sniegts īss izklāsts un pamatojums par tiem Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, kuru ieviešanas statuss 3.3.tabulā norādīts kā “*nav attiecināms*”.

3.5.tabula

Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti, kuru ieviešana netiek iekļauta vērtējumā (*ieviešanas statuss “nav attiecināms”*)

SPSGS Nr.	SPSGS nosaukums	Statusa “Nav attiecināms” pamatojuma īss apraksts
6	Konsolidētie un atsevišķie finanšu pārskati	2015.gadā izdoti jauni SPSGS Nr.34, 35, 36, 37, 38, kas aizstāja iepriekš izdoto SPSGS 6, 7, 8 prasības. Standarti spēkā līdz 01.01.2017 , kad spēkā stājās minētie standarti.
7	Ieguldījumi asociētajās kapitālsabiedrībās	
8	Ieguldījumi kopīgi kontrolētajās vienībās	
15	Finanšu instrumenti: informācijas sniegšana un uzrādīšana	SPSGS aizstāts ar SPSGS Nr.28 un 30, kas stājās spēkā 01.01.2013 .
25	Darbinieku labumi	SPSGS aizstāts ar SPSGS Nr.39, kas stājās spēkā 01.01.2018 .
41	Finanšu instrumenti	SPSGS izdots 2018.gadā. Spēkā stāšanās datums pārcelts no 01.01.2022. uz 01.01.2023 . sakarā ar COVID-19 pandēmiju
42	Sociālie labumi	SPSGS izdots 2019.gadā. Spēkā stāšanās datums pārcelts no 01.01.2022. uz 01.01.2023 . sakarā ar COVID-19 pandēmiju

Avots: Autores veidota tabula.

Vispārīgi vērtējot Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanu Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites normatīvajā regulējumā, pēc stāvokļa uz 31.12.2020. **deviņiem** spēkā esošajiem Starptautiskajiem publiskā sektora

grāmatvedības standartiem to ieviešanas statuss novērtēts kā **“nav ieviests”**. No minētajiem spēkā esošajiem astoņiem Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartiem:

- Divu standartu (Nr.10 un 18) prasības nav padziļināti vērtētas normatīvā regulējuma izstrādes laikā (ārpus vērtēšanas darba apjoma);
- Četri standarti (Nr.33, 37, 39, 40) nav padziļināti normatīvā regulējuma izstrādes laikā, jo stājušies spēkā pēc 2015.gada;
- Trīs standartu (Nr.11, 20 un 22) prasības vērtētas un spēkā esošajā regulējumā nav iekļautas.

3.6.tabulā sniegts pārskats par Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, kuru ieviešanas statuss 3.3.tabulā norādīts kā **“nav ieviests”**.

3.6.tabula

Pārskats par Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem ar ieviešanas statusu “nav ieviests”

SPSGS Nr.	SPSGS nosaukums	Statusa “nav ieviests” vērtējuma pamatojuma raksturojums
10	Finanšu pārskati hiperinflācijas valstīs	Spēkā esošais normatīvais regulējums neietver specifiskas prasības hiperinflācijas valstīs.
11	Būvlīgumi	Spēkā esošais normatīvais regulējums neietver prasības par būvlīgumu uzskaiti budžeta iestāžu grāmatvedībā. Lai gan pašreizējā situācijā minētās prasības Latvijas Republikas budžeta iestādēm nav piemērojamas, pastāv iespēja, ka nākotnē var parādīties darījumi un situācijas, kad minētās prasības varētu kļūt aktuālas. Prasību piemērošana varētu kļūt aktuāla atsevišķām valsts kapitālsabiedrībām, kurām šobrīd piemērojamas citas likumdošanas prasības ⁴⁸ .
18	Pārskatu sagatavošana pa sektoriem	Spēkā esošais normatīvais regulējums neietver specifiskas prasības par pārskatu sagatavošanu pa sektoriem.
20	Informācijas uzrādīšana par saistītajām pusēm	Spēkā esošais normatīvais regulējums neietver specifiskas prasības par informācijas uzrādīšanu par saistītajām pusēm budžeta iestāžu finanšu pārskatos. Budžeta iestāžu normatīvajā regulējumā nav noteiktas specifiskas prasības un definējumi standartā norādītajiem jēdzieniem, piemēram, “ <i>saistītās puses</i> ”, “ <i>saistīto pušu darījums</i> ”. Saistīto personu definējums ir noteikts citos Latvijas Republikas normatīvajos aktos, tomēr tas neattiecas uz budžeta iestāžu finanšu pārskatos uzrādāmo informāciju.
22	Finanšu informācijas uzrādīšana par vispārējās valdības sektoru	Spēkā esošais normatīvais regulējums neietver specifiskas prasības un definējumus attiecībā uz finanšu informācijas uzrādīšanu par vispārējās valdības sektoru. Budžeta iestāžu normatīvajā regulējumā nav noteikts definējums standartā norādītajam jēdzienam “ <i>vispārējās valdības sektors</i> ”.

⁴⁸ LR Likuma “Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums” prasības.

SPSGS Nr.	SPSGS nosaukums	Statusa “nav ieviests” vērtējuma pamatojuma raksturojums
33	Uzkrāšanas principa SPSGS pirmreizējā piemērošana	Standarts attiecināms uz Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti daļēji, jo uzkrāšanas princips budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē tiek piemērots ar noteiktiem izņēmumiem (nodokļu ieņēmumu uzskaitē). Uz 31.12.2020. SPSGS prasības nav ieviestas.
37	Kopīgas vienošanās	Spēkā esošais normatīvais regulējums neietver specifiskas prasības un definējumus attiecībā uz kopīgu vienošanās vai kopīgi kontrolētu vienību uzskaiti budžeta iestāžu grāmatvedībā.
39	Darbinieku labumi	Spēkā esošais normatīvais regulējums (Ministru kabineta noteikumi) neietver specifiskas prasības par darbinieku labumu uzskaiti.
40	Publiskā sektora apvienojumi	Spēkā esošais normatīvais regulējums neietver specifiskas prasības un definējumus attiecībā uz publiskā sektora apvienojumiem un to uzskaiti budžeta iestāžu grāmatvedībā.

Avots: Autores veidota tabula.

Apkopojot 3.6.tabulā sniegto informāciju par Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem ar statusu “*nav ieviests*”, var secināt, ka eksistē tādi *neieviestie* standarti, kuru piemērotība Latvijas Republikas publiskajam sektoram bez padziļināta vērtējuma šobrīd nav acīmredzama, piemēram, SPSGS Nr.10 “Finanšu pārskati hiperinflācijas valstīs”, SPSGS Nr.11 “Būvlīgumi”, SPSGS Nr.40 “Publiskā sektora apvienojumi”. Vienlaikus ir standarti, kuru ieviešana Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības normatīvajā regulējumā būtu atbalstāma un veicināma, piemēram, SPSGS Nr.20, 22, 33, 39.

Attiecībā uz **SPSGS Nr.22 “Finanšu informācijas uzrādīšana par vispārējās valdības sektoru”** autore vēlas īpaši atzīmēt, ka standarts nosaka prasības konsolidēto finanšu pārskatu sagatavošanai un informācijas uzrādīšanai par vispārējās valdības sektoru. Standarts paredz to, ka termins “*vispārējās valdības sektors*” sevī ietver centrālās valdības un vietējās valdības (pašvaldības) vienības, kā tas ir definēts saskaņā ar finanšu statistikas principiem. Šobrīd LR spēkā esošais normatīvais regulējums par budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti un gada pārskatu sagatavošanu neietver terminu “*vispārējās valdības sektors*” vai “*vispārējās valdības sektora vienība*”, kas būtu tuvs ekvivalents šobrīd lietotajam terminam “*budžeta iestāde*”. Vienlaikus autore norāde, ka šobrīd tiesību aktā⁴⁹ noteiktā terminoloģija par tiesību objektiem, kam attiecināmas prasības par vienotu grāmatvedības uzskaiti un gada pārskatu sagatavošanu, ir sadrumstalota un nav salīdzināma. Autore atbalsta SPSGS Nr.22 ieviešanu

⁴⁹ LR Likums “Likums par budžetu un finanšu vadību”

Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites normatīvajā regulējumā un termina “*vispārējās valdības sektors*” ieviešanu, jo tas sniegtu iespēju saskaņot finanšu pārskatu sagatavošanas bāzes principus, precizētu publiskā sektora ietvaru un termina “*vispārējās valdības sektors*” ieviešana sniegtu patiesāku priekšstatu par tiesību objektu un ļautu izvērtēt publiskā sektora regulējumā ietvertu tiesību objektu pilnīgumu. Autore izvirza priekšlikumu Valsts kasei - ieviest SPSGS Nr.22 Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaitē, iekļaujot attiecīgajos tiesību aktos terminu “*vispārējās valdības sektora vienība*”.

Attiecībā uz **SPSGS Nr.33 “Uzkrāšanas principa SPSGS pirmreizējā piemērošana”** autore vēlas īpaši atzīmēt, ka standarts ir attiecināms uz uzkrāšanas principa piemērošanu Valsts ieņēmumu dienestu un citu iestāžu administrēto nodokļu un nodevu ieņēmumu uzskaitē. Spēkā esošais normatīvais regulējums⁵⁰ ietver atsevišķas prasības attiecībā uz finanšu posteņu novērtēšanu, lai īstenotu uzkrāšanas principa pirmreizēju piemērošanu Valsts ieņēmuma dienesta administrēto nodokļu ieņēmumu uzskaitē. Tā kā prasības piemērojama no 01.01.2021., uz 31.12.2020. iepriekšminētās prasības nav stājušās spēkā un to praktiskā ieviešanas ietekme nav novērtējama. Vienlaikus autore vērs uzmanību, ka SPSGS Nr.33 nosaka detalizētas prasības attiecībā uz dažādu SPSGS pirmreizēju ieviešanu, darījumu sākotnējo novērtēšanu un uzrādīšanu finanšu pārskatā. Gada pārskata sagatavošanas normatīvajā regulējumā⁵¹ nav izsekojamas SPSGS Nr.33 prasības par pirmreizējas informācijas uzrādīšanu dažādiem darījumiem un finanšu pārskata posteņiem.

Attiecībā uz **SPSGS Nr.39 “Darbinieku labumi”** autore vēlas īpaši atzīmēt, ka standarts ietver precizētas un papildinātas prasības no SPSGS Nr.25, kas tika vērtēts normatīvajā regulējuma izstrādes laikā. Spēkā esošais normatīvais regulējums (Ministru kabineta noteikumi Nr.87 un Ministru kabineta noteikumi Nr.344) neietver specifiskas prasības par darbinieku labumu uzskaiti un informācijas uzrādīšanu finanšu pārskatā. Papildus Valsts kase ir izdevusi Grāmatvedības uzskaites rokasgrāmatas⁵² un vadlīnijas⁵³ atsevišķu darbinieku labumu (izdienas pensiju) uzskaitē un uzrādīšanai 2019.gada pārskatā. Minētie dokumenti ir ar rekomendējošu raksturu un nav vērtējami kā ārējie normatīvie akti, kā arī finanšu pārskatā minētie darījumi netiek norādīti atsevišķā postenī, kas nav atbilstoši SPSGS Nr.39 prasībām.

⁵⁰ 13.02.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.87 “Budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites kārtība”, 3.nodaļa “Noslēguma jautājumi”, 451.-456.punkts

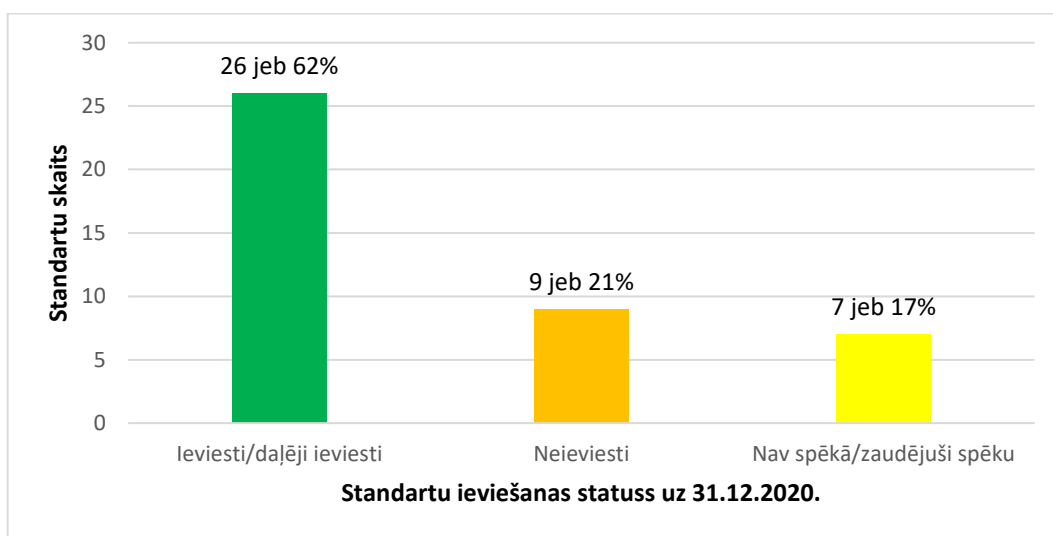
⁵¹ 19.06.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.344 “Gada pārskata sagatavošanas noteikumi”

⁵² Valsts kase. Grāmatvedības uzskaites rokasgrāmatas. 2020. V1.2. Pieejams: https://www.kase.gov.lv/sites/default/files/public/PD/Metodika/Rokasgr%C4%81matas/Gramatvedibas_uzskaites_rokasgramata.pdf (skatīts 12.05.2021.)

⁵³ Valsts kase. Vadlīnijas izdienas pensiju grāmatvedības uzskaitē un uzrādīšanai 2019.gada pārskatā. Pieejams: https://www.kase.gov.lv/sites/default/files/public/PD/Metodika/Gramatv_uzskaites/Vadlinijas%20izdienas%20pensiju%20uzskaites_100320.pdf (skatīts 12.05.2021.)

Autores skatījumā, prasību noteikšana normatīvajā aktā ar rekomendējošu raksturu nav atbalstāma, jo var rasties interpretācijas par minēto prasību piemērošanas kārtību un apmēru. Valsts kontrole savā revīzijas ziņojumā⁵⁴ norāda, ka Valsts kases izdotie grāmatvedības uzskaites prasības skaidrojošie materiāli ir nepilnīgi un nenodrošina vienotu izpratni par normatīvā akta piemērošanu attiecībā uz darbinieku labumu uzskaites darījumiem, un aicina Valsts kasi būtiski pilnveidot informatīvos materiālus. Autores skatījumā, informatīvo materiālu pilnveide var nesniegt nepieciešamo rezultātu, tāpēc autore izvirza priekšlikumu Valsts kasei - ieviest SPSGS Nr.39 “Darbinieku labumi” prasības Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites un gada pārskata sagatavošanas normatīvajā regulējumā.

Kopumā vērtējot līdz 31.12.2020. izdoto Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartu Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites normatīvajā regulējumā, var konstatēt, ka no izdotajiem 42 standartiem Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites normatīvajā regulējumā ir ieviesti vai daļēji ieviesti 26 standarti, deviņu standartu prasības nav vērtējamas kā ieviestas normatīvajā regulējumā, savukārt septiņi standarti ir zaudējuši spēku vai arī nav vēl stājušies spēkā, piemēram, SPSGS Nr.41 “Finanšu instrumenti” un SPSGS Nr.42 “Sociālie labumi”. Ilustratīvs attēls par Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanas statusu Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites normatīvajā regulējumā uz 31.12.2020. sniegts 3.2.attēlā.



3.2.att. Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē ieviestie standarti

Avots: Autores veidots attēls

⁵⁴ Valsts kontroles revīzijas ziņojums “Par Latvijas Republikas 2019.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”, pieejams: <https://www.lrvk.gov.lv/lv/revizijas/revizijas/noslegtas-revizijas/par-latvijas-republikas-2019gada-parskatu-par-valsts-budzeta-izpildi-un-par-pasvaldibu-budzetiem> (skatīts 10.05.2021.)

Apkopojot Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanas vispārīgo novērtējumu, var secināt, ka Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites normatīvajā regulējumā ir konstatējamas iestrādātas prasības 76% no spēkā esošiem Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem. Ņemot vērā to, ka šis rādītājs sevī ietver standartus neatkarīgi no Latvijas Republikas normatīvajā regulējumā ieviesto prasību pilnīguma (pilnīgi vai daļēji ieviestas prasības), autores skatījumā faktiskais Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanas statusa vispārīgais rādītājs aplēšams vēl zemākā līmenī. 3.2.3.apakšnodaļā autore veic padziļinātu pētījumu par konkrētu Starptautiskajos publiskā sektora grāmatvedības standartos noteikto prasību ieviešanu Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites normatīvajā regulējumā.

3.2.3. LR normatīvā regulējuma prasību detalizētā analīze būtiskajiem finanšu pārskata posteņiem

Vispārīgais Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanas novērtējums, kas norādīts 3.2.2.apakšnodaļā, tika veikts ar mērķi identificēt, kuru Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasības ir konstatējamas Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvajā regulējumā un kuru standartu prasības nav konstatējamas normatīvajā regulējumā. Tomēr minētajam novērtējumam ir trūkums, jo pieeja ir pārāk plaša un secinājums par standarta ieviešanu tiek izdarīts, nevērtējot prasību ieviešanu padziļināti, kā rezultātā, var gadīties situācija, kad normatīvajā regulējumā ir noteiktas prasības konkrētu darījumu uzskaitē, tomēr minētās prasības nav atbilstošas Starptautiskajos publiskā sektora grāmatvedības standartos ietvertajām uzskaites prasībām. Šim nolūkam paredzēts novērtējuma 2.posms – veikt padziļinātu Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites normatīvā regulējuma novērtējumu noteiktiem darījumiem, salīdzinot normatīvajos aktos noteiktās prasības ar Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasībām. Lai izvēlētos tādus darījumus/Starptautiskos publiskā sektora grāmatvedības standartus, kuru ieviešanai ir būtiska ietekme attiecībā uz Latvijas Republikas konsolidētajā finanšu pārskatā uzrādāmo informāciju, tika noteikti būtiskie finanšu pārskata posteņi, kas atspoguļoti Latvijas Republikas 2019. gada finanšu pārskatā par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem. Būtiskums noteikts, pamatojoties uz Latvijas Republikas 2019.gada konsolidētajā pārskatā par darbības finansiālajiem rezultātiem uzrādītajiem izdevumiem. Detalizēts metodes, tai skaitā izvēlētā būtiskuma bāzes, raksturojums sniegts 3.2.1.apakšnodaļā.

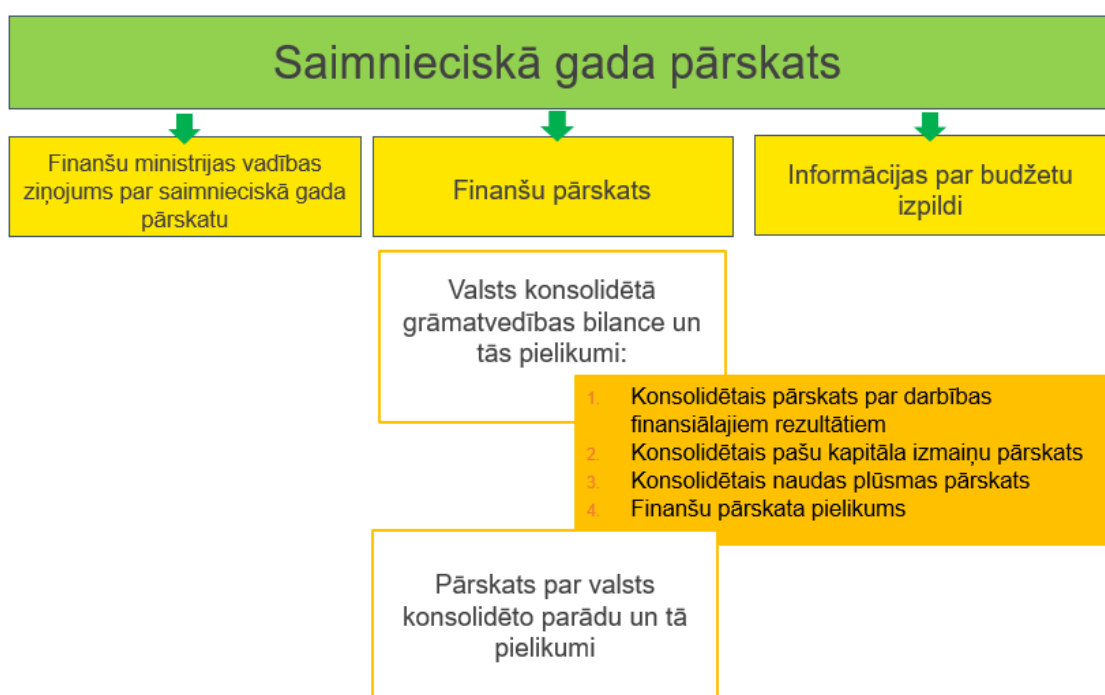
LR likums “Likums par budžetu un finanšu vadību” nosaka Finanšu ministrijai pienākumu sagatavot saimnieciskā gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību

budžetiem, kura sagatavošanas kārtība tiek noteikta no Ministru kabineta puses. 2020.gadā tika pieņemti MK noteikumi Nr.430 “Saimnieciskā gada pārskata sagatavošanas kārtība”, kas saka kārtību un apjomu, kādā Finanšu ministrija sagatavo saimnieciskā gada pārskatu, tajā ietverot Finanšu ministrijas vadības ziņojumu par saimnieciskā gada pārskatu, valsts konsolidēto grāmatvedības bilanci un tās pielikumus, pārskatu par konsolidētā kopbudžeta izpildi un tā pielikumus, pārskatu par valsts konsolidēto parādu un tā pielikumus.

Saskaņā ar normatīvā akta prasībām⁵⁵ saimnieciskā gada pārskatā konsolidē šādus gada pārskatus:

- 1) Valsts kasei iesniegtos ministriju, centrālo valsts iestāžu un pašvaldību konsolidētos gada pārskatus;
- 2) Valsts kases sagatavoto valsts budžeta finanšu uzskaites pārskatu un pārskatu par valsts budžeta finanšu uzskaiti;
- 3) Valsts kasei iesniegto Valsts ieņēmumu dienesta pārskatu par Valsts ieņēmumu dienesta administrētajiem nodokļiem, nodevām un citiem tā administrētajiem uz valsts budžetu attiecināmiem maksājumiem.

3.3.attēlā sniegts ilustratīvs saimnieciskā gada pārskata attēlojums, pamatojoties uz normatīvā akta prasībām.



3.3.att. Latvijas Republikas saimnieciskā gada pārskats un tā sastāvdaļas

Avots: Autores veidots attēls

⁵⁵ 30.06.2020. Ministru kabineta noteikumi Nr.430 “Saimnieciskā gada pārskata sagatavošanas kārtība”

Būtisko posteņu novērtējumam tika pakļauti tie posteņi, kas norādīti 2019.gada saimnieciskā gada pārskatā iekļautajā valsts konsolidētajā grāmatvedības bilanci, kas attēlota 2.pielikumā. 3.7.tabulā sniegts apkopojums par 2019.gada valsts konsolidētajā grāmatvedības bilanci uzrādītajiem būtiskajiem posteņiem un tiem attiecināmajiem standartiem, kas pakļauti detalizētajai analīzei.

3.7.tabula

2019.gada valsts konsolidētā grāmatvedības bilances būtiskie posteņi un tiem atbilstošie Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti

Konta Nr.	Posteņa nosaukums	Pārskata perioda beigās tūkst. EUR	Atbilstošais SPSGS
1200	Pamatlīdzekļi	12 999 091	SPSGS Nr.17 "Pamatlīdzekļi"
1300	Ilgtermiņa finanšu ieguldījumi	11 514 921	SPSGS Nr.29 "Finanšu instrumenti: sākotnējā atzīšana un novērtēšana" SPSGS Nr. 36."Ieguldījumi asociētajās kapitālsabiedrībās un kopīgi kontrolētajās vienībās"
1500	Ieguldījuma īpašumi	495 978	SPSGS Nr.16 "Ieguldījuma īpašumi"
1600	Bioloģiskie aktīvi lauksaimnieciskajai darbībai	1 168 926	SPSGS Nr.27 "Lauksaimniecība"
2100	Krājumi	690 470	SPSGS Nr.12 "Krājumi"
2500	Īstermiņa finanšu ieguldījumi	698 030	SPSGS Nr.29 "Finanšu instrumenti: sākotnējā atzīšana un novērtēšana"
2600	Naudas līdzekļi	1 296 129	SPSGS Nr.29 "Finanšu instrumenti: sākotnējā atzīšana un novērtēšana"
3300	Rezerves	438 384	<i>Nav specifisks standarts</i>
3500	Budžeta izpildes rezultāti	7 482 705	<i>Nav specifisks standarts</i>
4000	Uzkrājumi	3 990 300	SPSGS Nr.19 "Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi"
5100	Ilgtermiņa saistības	14 632 350	SPSGS Nr.29 "Finanšu instrumenti: sākotnējā atzīšana un novērtēšana"
5200-5900	Īstermiņa saistības	3 004 857	SPSGS Nr.13 "Noma"

Avots: Autores veidota tabula

Pamatojoties uz 3.6.tabulā attēlotajiem rezultātiem par būtisko posteņu noteikšanu Latvijas Republikas 2019.gada valsts konsolidētajā grāmatvedības bilanci, detalizētai analīzei tiek izvēlēti sekojoši astoņi Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti:

- 1) SPSGS Nr.12 "Krājumi";
- 2) SPSGS Nr.13 "Noma";

- 3) SPSGS Nr.16 "Ieguldījuma īpašumi";
- 4) SPSGS Nr.17 "Pamatlīdzekļi";
- 5) SPSGS Nr.19 "Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi";
- 6) SPSGS Nr.27 "Lauksaimniecība";
- 7) SPSGS Nr.29 "Finanšu instrumenti: sākotnējā atzīšanas un novērtēšana";
- 8) SPSGS Nr. 36."Ieguldījumi asociētajās kapitālsabiedrībās un kopīgi kontrolētajās vienībās".

Detalizētā novērtējuma (analīzes) rezultātā plānots gūt padziļinātu priekšstatu par Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanu Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites normatīvajā regulējumā gan attiecībā uz būtiskajiem aktīvu, gan saistību posteņiem. Detalizētā novērtējuma (analīzes) ietvaros izmantotie vērtēšanas kritēriji sniegti 3.8.tabulā.

3.8.tabula

Detalizētā novērtējuma kritēriju raksturojums

Kritērijs	Kritērija raksturojums
Atbilst	Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvajā regulējumā izmantotais prasības formulējums atbilst Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem, vai arī eksistē nenozīmīgas redakcijas vai formulējumu izmaiņas, neietekmējot grāmatvedības uzskaites rezultātu
Daļēji atbilst	Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvajā regulējumā ir paredzēti Starptautiskajos publiskā sektora grāmatvedības standartos pieļaujamie pārejas perioda prasību vienkāršojumi vai atvieglojumi, tāpēc standarts nav uzskatāms par pilnībā ieviestu. Papildus var eksistēt gadījumi, kad tiek piemēroti noteikti budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites principi, kuru rezultāts ir līdzīgs, tomēr nav identisks tam grāmatvedības uzskaites rezultātam, kas gūts, pamatojoties uz konkrētā Starptautiskā publiskā sektora grāmatvedības standarta prasībām
Neatbilst	Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvais regulējums par konkrēto jautājumi nav atbilstošs Starptautiskajos publiskā sektora grāmatvedības standartos noteiktajam regulējumam vai arī konkrētā prasība vispār nav noteikta. Konkrētā darījuma grāmatvedības rezultāti ir atšķirīgi

Avots: Autores veidota tabula

Turpmāk sniegta detalizētā analīze par izvēlēto Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasību piemērošanu MK noteikumos Nr.87 "Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs".

SPSGS Nr.12 “Krājumi”

Starptautiskajā publiskā sektora grāmatvedības standartā Nr.12 “Krājumi” (turpmāk – SPSGS Nr.12) noteikti principi krājumu uzskaitēi publiskā sektora vienības grāmatvedības uzskaitē, tai skaitā sniegti detalizēti norādījumi par krājumu izmaksu vērtības noteikšanu, pielietojamām krājumu novērtēšanas metodēm un krājumu vērtības atgūstamības aplēses (neto realizācijas vērtības) noteikšanu pārskata perioda beigās. Attiecībā uz krājumu novērtēšanas metodēm, standarts pieļauj divu metožu izmantošanu – FIFO un vidējo svērto izmaksu metodi, nosakot, ka pielietotā metode ir jālieto konsekventi visiem līdzīga lietojuma krājumiem, norādot, ka dažādu veidu krājumiem var būt attiecināmas dažādas metodes. Novērtējot Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvajā regulējumā⁵⁶ noteiktās krājumu uzskaites prasības, var konstatēt, ka normatīvajā aktā ir raksturoti krājumu sākotnējās atzīšanas un novērtēšanas uzskaites principi, kā arī krājumu turpmākās uzskaites un izslēgšanas no uzskaites principi. Sākot ar 01.01.2019., ir pilnveidotas prasības attiecībā uz krājumu novērtēšanu pārskata perioda beigās, paredzot, ka krājumus, kuri paredzēti pārdošanai, pārskata perioda beigās novērtē zemākajā vērtībā, salīdzinot iegādes vai izveidošanas izmaksu vērtību ar neto pārdošanas vērtību. Pārējo krājumu novērtēšanai izmanto aizstāšanas izmaksu vērtību vai patieso vērtību. Papildus normatīvajā aktā papildinātas prasības attiecībā uz krājumu standarta izmaksu vērtības noteikšanas metodi. 3.9.tabulā autore parāda būtiskās SPSGS Nr.12 “Krājumi” prasības un veic to salīdzinājumu ar Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu.

3.9.tabula

SPSGS Nr.12 “Krājumi” prasību ieviešanas novērtējums LR MK noteikumos Nr. 87 ”Grāmatvedības uzskaitē kārtība budžeta iestādēs”

Nr.	Darījuma nosaukums	SPSGS Nr.12 prasības	MK noteikumos Nr.87 prasības	Atbilstības vērtējums
1.	Definīcijas	Krājumi, neto pārdošanas vērtība, pašreizējās aizstāšanas izmaksas, patiesā vērtība	Definīcijas ietvertas normatīvajā regulējumā	Atbilst
2.	Sākotnējā atzīšana un novērtēšana	Krājumus novērtē zemākajā no to izmaksu vērtības vai neto pārdošanas vērtības, izņemot noteiktus gadījumus	Krājumus sākotnēji novērtē iegādes izmaksu vai ražošanas pašizmaksas vērtībā. Pastāv izņēmumi (darījumi bez atlīdzības)	Atbilst

⁵⁶ 13.02.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”

Nr.	Darījuma nosaukums	SPSGS Nr.12 prasības	MK noteikumos Nr.87 prasības	Atbilstības vērtējums
3.	Turpmākā novērtēšana	FIFO vai vidēji svērto izmaksu metode	Tikai FIFO metode.	Daļēji
4.	Krājumu vērtības norakstīšana	Prasība nosaka, kādā periodā un kā jāatzīst izdevumi, kas radušies pārdodot, apmainot vai izplatot krājumus.	Krājumu vērtību atzīst izdevumos pārskata periodā noteiktos gadījumos.	Atbilst

Avots: Autores veidota tabula

Pamatojoties uz veikto padziļināto analīzi, var secināt, ka pašreiz spēkā esošie tiesību akti nosaka vispārējos principus krājumu uzskaitē, un noteiktie krājumu uzskaites principi būtiskos aspektos atbilst SPSGS Nr.12 “Krājumi” prasībām. Kā piemēroto prasību ierobežojumu var minēt prasības attiecībā uz krājumu turpmāko novērtēšanu, jo MK noteikumi Nr.87 nosaka tikai FIFO metodes lietojumu, salīdzinot ar SPSGS Nr.12 noteiktām divām metodēm – FIFO un vidējo svērto izmaksu metodi. SPSGS Nr.12 nosaka prasību pielietot konsekventi vienu izvēlētu metodi visiem līdzīga veida un lietojuma krājumiem, vienlaikus paredzot iespēju, ka dažāda veida krājumiem var būt atbilstošas dažādas metodes, līdz ar to visiem krājumiem vienlaikus nav piemērojama viena un tā pati metode bez padziļinātas analīzes. Autore šo ierobežojumu neuzskata par būtisku, ņemot vērā vidējo svērto izmaksu metodes piemērotību vairāk ražošanas uzņēmumiem, kas nav raksturīgs pašreizējā normatīvā regulējuma ietvarā iekļautajām budžeta iestādēm.

SPSGS Nr.13 “Noma”

Starptautiskajā publiskā sektora grāmatvedības standartā Nr.13 “Noma” (turpmāk – SPSGS Nr.13) noteikti finanšu un operatīvās nomas uzskaites principi nomnieka un iznomātāja grāmatvedības uzskaitē. Standartā ir sniegtas nomas definīcijas, nomas klasifikācijas principi un nomas atzīšanas un uzskaites principi, atsevišķi izdalot finanšu un operatīvās nomas darījumus. Izvērtējot Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvajā regulējumā⁵⁷ noteiktās nomas līgumu uzskaites prasības, var konstatēt, ka normatīvajā aktā ir aprakstīti finanšu nomas un operatīvās nomas klasifikācijas un uzskaites principi. Sākot ar 01.01.2019., ir ieviestas prasības attiecībā uz finanšu nomas uzskaiti no iznomātāja (finanšu nomas devēja) puses. Ir ieviestas prasības attiecībā uz nomas uzskaiti, ja darījums ietver zemes un būvju nomu, tomēr nav noteikts, kā uzskaitīt, ja nav iespējams noteikt nekustamo īpašumu patiesās vērtības, kas varētu būt izplatīta problēma un radīt papildus izmaksas. Normatīvais regulējums nosaka arī

⁵⁷ 13.02.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”

gadījumus, ja nomas darījumā piemēroto procentu likmi nav iespējams noteikt, tādā gadījumā piemēro atbilstošu Valsts kases tīmekļvietnē publicēto procentu likmi.

Salīdzinoši analizējot LR normatīvajā regulējumā iekļautās prasības ar SPSGS Nr.13 iekļautajām prasībām, autore konstatēja, ka MK noteikumos Nr.87 iekļautās nomas līgumu uzskaites prasības ir būtiski mazākā apjomā, salīdzinot ar SPSGS Nr.13, kā arī, padziļināti vērtējot atsevišķas darījumu uzskaites prasības, var konstatēt neatbilstības normatīvajā regulējumā pret standarta prasībām. Piemēram, sākotnējo tiešo darījuma izmaksu atzīšanā finanšu nomas uzskaitē no iznomātāja puses, kā arī normatīvais regulējums neietver prasības nomas uzskaitē ar atpakaļpirkumu. 3.10.tabulā autore parāda būtiskās SPSGS Nr.13 “Noma” prasības un veic to salīdzinājumu ar Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu.

3.10.tabula

**SPSGS Nr.13 “Noma” prasību ieviešanas novērtējums LR MK noteikumos Nr. 87
”Grāmatvedības uzskaitē kārtība budžeta iestādēs”**

Nr.	Darījuma nosaukums	SPSGS Nr.13 prasības	MK noteikumos Nr.87 prasības	Atbilstības vērtējums
1.	Definīcijas	Noteiktas definīcijas terminiem, piemēram, “garantētā atlikusī vērtība”, “nomas uzsākšanas datums”, “bruto ieguldījums nomā”, “sākotnējās tiešās izmaksas” u.c.	MK noteikumos lietotajos terminos ir iekļauta tikai viena no vairāk kā 15 SPSGS Nr.13 lietotajām definīcijām – termina “noma” skaidrojums. Atsevišķas definīcijas ietvertas normatīvā akta tekstuālā daļā, tāpēc apgrūtināti izsekot visu definīciju pilnīgumam un precizitātei, kā arī konstatējamas atsevišķas nepilnības, piemēram, termina “nomas uzsākšanas datums” skaidrojumā.	Daļēji
2.	Nomas klasifikācija	Noteikta nomas klasifikācijas kritēriji (finanšu un operatīvā), kā arī gadījumi, kā uzskaitīt, ja nomas līgums tiek grozīts vai mainās apstākļi, aplēses.	Nomas klasifikācija prasības ir noteiktas, tomēr var konstatēt atsevišķu normas papildinošu prasību iztrūkumu, kā uzskaitīt atsevišķos gadījumos, salīdzinot ar SPSGS Nr.13 (piemēram, mainās apstākļi, aplēses līguma termiņa laikā).	Daļēji
3.	Nomas uzskaitē no nomnieka puses (finanšu un operatīvā)	Noteiktas nomas uzskaites prasības no nomnieka puses.	Nomas prasības būtiskos aspektos ir noteiktas, tomēr ierobežotā apjomā. Piemēram, noteikta prasība nomniekam par ilgtermiņa ieguldījuma atzīšanu finanšu nomas gadījumā, tomēr vienuviet nav atrodama prasība nomātajiem nolietojamiem aktīviem piemērot tādu pašu nolietojuma likmi, kāda ir noteikta nomnieka īpašumā esošiem pamatlīdzekļiem.	Atbilst

Nr.	Darījuma nosaukums	SPSGS Nr.13 prasības	MK noteikumos Nr.87 prasības	Atbilstības vērtējums
4.	Nomas uzskaites no iznomātāja puses (finanšu un operatīvā)	Noteiktas nomas uzskaites prasības no iznomātāja puses.	Nomas prasības būtiskos aspektos noteiktas ierobežotā apjomā, salīdzinot ar SPSGS. Atšķirīga sākotnējo tiešo darījuma izmaksu atzīšana finanšu nomas uzskaitē no iznomātāja puses. MK noteikumi Nr.87 paredz sākotnējo tiešo darījuma izmaksu atskaitīšanu no prasību vērtības pie nomas prasības sākotnējās atzīšanas, turpretim SPSGS Nr.13 paredz sākotnējās tiešās darījuma izmaksas atzīst sākotnēji atzītajā debitora prasībā, izņemot atsevišķu gadījumus.	Daļēji
5.	Noma ar atpakaļpirkumu	Noteiktas prasības minēto darījumu uzskaitē	Nav noteiktas prasības minēto darījumu uzskaitē	Neatbilst

Avots: Autores veidota tabula

Pamatojoties uz veikto padziļināto analīzi, var secināt, ka pašreiz spēkā esošie tiesību akti nosaka principus nomas uzskaitē gan no nomnieka, gan iznomātāja puses, tomēr, salīdzinot ar šobrīd spēkā esošajā SPSGS Nr.13 "Noma", normatīvajā regulējumā noteikti nomas uzskaites principi būtiski ierobežotā apjomā, samazinot papildinošās normas, kas var radīt risku par nepilnīgu vai neprecīzu prasību tulkošanu. Nav konstatējamas prasības nomas uzskaitē darījumiem ar atpakaļpirkumu, tomēr autores rīcībā nav datu par šādu darījumu esamību un iztrūkstošo prasību ietekmi uz finanšu pārskatā uzrādāmo informāciju. Vienlaikus autore norāda, ka kopš 2018.gada Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padome strādā pie SPSGS Nr.13 pilnveides, un 2021.gada sākumā ir publicēts jauna nomas standarta projekts⁵⁸ (komentāru posms). Jaunā nomas standarta projekts paredz nomas darījumu uzskaites prasību pielīdzināšanu Starptautiskā finanšu pārskata standarta Nr16 "Noma" prasībām, paredzot ieviest lietošanas tiesību modeli, kas aizstās ar īpašumtiesību modeli saistītos riskus un atlīdzības. Analizējot LR 2019.gada pārskatā iekļautajā finanšu pārskata pielikumā uzrādīto informāciju⁵⁹ par operatīvajā nomā saņemtajiem aktīviem, var secināt, ka izmaiņas operatīvās nomas modelī būtiski ietekmēs finanšu pārskatā (bilancē) uzrādīto informāciju. Atbilstoši finanšu pārskata pielikumam 2019.gadā par operatīvajā nomā

⁵⁸ Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padome. Publikācijas. Exposure Draft 75, Leases. Pieejams: <https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-75-leases> (skatīts 11.05.2021.)

⁵⁹ LR 2019.gada pārskats. Finanšu pārskata pielikums. Pieejams: https://www.kase.gov.lv/sites/default/files/public/PD/Saimniecisk%C4%81%20gada%20p%C4%81rskats/2019/1.s%C4%93jums/1_07_FMInfpl_100920_sk.pdf (skatīts 11.05.2021.)

saņemtajiem aktīviem pārskata periodā atzītie izdevumi bija 73,4 milj. EUR, kas būtiski pārsniedz nākotnes minimālos nomas maksājumus (kopsummu) par finanšu nomā saņemtajiem aktīviem, kā arī finanšu nomā saņemto aktīvu bilances vērtību pārskata perioda beigās – 33,7 milj. EUR. Autore norāda uz plānoto SPSGS Nr.13 grozījumu būtiskumu, kuru ieviešana nacionālā līmeņa normatīvajā regulējumā prasīs papildus laiku, tāpēc autore aicina Valsts kasi kā budžeta iestāžu grāmatvedības politikas veidotāju, laicīgi gatavoties izmaiņās SPSGS Nr.13 un veikt jauno prasību ietekmes izvērtēšanu.

Papildus autore norāda uz neatbilstību MK noteikumos Nr.87 lietotajā terminoloģijā, izmantojot terminu “*līzings*” kā sinonīmu terminam “*finanšu noma*”. 2000.gada Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca⁶⁰ terminu “*līzings*” skaidro kā īpašu finansēšanas formu, kas pārsvarā tiek veikta ar bankas starpniecību, kas no piegādātāju uzņēmuma nopērk klientam nepieciešamo tehniku un kļūst par tās īpašnieku. Atbilstoši vārdnīcas skaidrojumam izšķir divu veidu līzingu - īstermiņa (operatīvo) un ilgtermiņa (finanšu) līzingu. Autore kopumā secina, ka saskaņā ar Ekonomikas skaidrojošo vārdnīcu termini “*līzings*” un “*noma*” ir uzskatāmi par sinonīmiem, tāpēc termina “*līzings*” lietojums normatīvajā regulējumā kā sinonīms terminam “*finanšu noma*” nebūtu atbalstāms. Autores izvirza priekšlikumu Valsts kasei – izslēgt termina “*līzings*” lietojumu normatīvajā regulējumā kā sinonīmu terminam “*finanšu noma*” un izvērtēt nomas darījumu uzskaites prasību pielīdzināšanu Starptautiskā finanšu pārskata standarta Nr.16 “*Noma*” prasībām, kuras plānots ieviest drīzumā SPSGS prasībās.

SPSGS Nr.16 “Ieguldījuma īpašumi”

Starptautiskajā publiskā sektora grāmatvedības standartā Nr.16 “Ieguldījuma īpašumi” (turpmāk – SPSGS Nr.16) noteikti ieguldījuma īpašumu uzskaites principi publiskā sektora vienībā. Standartā ir sniegti ieguldījuma īpašuma sākotnējās atzīšanas un turpmākās uzskaites principi, izmantojot patiesās vērtības modeli un izmaksu vērtības modeli. Standartā noteikti kritēriji īpašumu klasifikācijai (pašu lietots īpašums vai ieguldījuma īpašums), pārklasifikācijai un izslēgšanai no uzskaites. Novērtējot Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu⁶¹, var konstatēt, ka ieguldījumu īpašumu uzskaitē ir ieviesta tikai, sākot ar 01.01.2019. un normatīvajā regulējumā ieguldījumu īpašumu uzskaites principi ir noteikti ilgtermiņa ieguldījumu uzskaites ietvaros. Ir noteiktas prasības ieguldījumu īpašumu sākotnējai atzīšanai un turpmākai uzskaitē pēc izmaksu modeļa uzskaites principiem. MK noteikumos Nr.87 ir noteikta ieguldījumu īpašumu definīcija un klasifikācija, nosakot, ja ilgtermiņa ieguldījumu izmanto gan funkciju nodrošināšanai, gan iznomā ārpus vispārējā

⁶⁰ Akadēmiskā terminu datubāze AkadTerm. Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca. — R., Zinātne, 2000. Līzinga definīcijas. Pieejams: <http://digitalis.lv/term.php?term=1%C4%ABzings&lang=LV> (skatīts 11.05.2021.)

⁶¹ 13.02.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”

valdības sektora struktūrām, tad tas uzskaitāms pamatlīdzekļu sastāvā (ne ieguldījuma īpašumu sastāvā, kā to paredzētu SPSGS Nr.16). 3.11.tabulā autore parāda būtiskās SPSGS Nr.16 “Ieguldījuma īpašumi” prasības un veic to salīdzinājumu ar Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu.

3.11.tabula

SPSGS Nr.16 “Ieguldījuma īpašumi” prasību ieviešanas novērtējums LR MK noteikumos Nr. 87 ”Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”

Nr.	Darījuma nosaukums	SPSGS Nr.16 prasības	MK noteikumos Nr.87 prasības	Atbilstības vērtējums
1.	Definīcijas un klasifikācija	Noteiktas definīcijas būtiskiem terminiem, piemēram, “ieguldījuma īpašums”, “pašu lietots īpašums” un ieguldījumu īpašumu klasifikācijas kritēriji.	Noteiktas vispārīgas definīcijas tekstuālajā daļā. Normatīvajā regulējumā noteiktā ieguldījuma īpašuma klasifikācija daļēji atbilst SPSGS Nr.16, nosakot mazāku apjomu tādiem īpašumiem, kas klasificējami kā ieguldījuma īpašumi, jo MK noteikumi Nr.87 nosaka klasificēt kā pamatlīdzekļus tādus aktīvus, kuri tiek vienlaikus iznomāti un izmantoti budžeta iestādes funkciju nodrošināšanai, nevērtējot. Gadījumos, kad īpašums tiek iznomāts un izmantots pašu vajadzībām, uzskaitāms kā pamatlīdzeklis.	Daļēji
2.	Sākotnējā atzīšana un novērtēšana	Sākotnējā atzīšana izmaksu vērtībā. Gadījumos, ja saņemts bezatlīdzības darījuma ietvaros – patiesā vērtībā.	Sākotnējā atzīšana izmaksu vērtībā. Gadījumos, ja saņemts bezatlīdzības darījuma ietvaros tikai vispārīgās valdības sektora ietvaros – patiesā vērtībā.	Atbilst
3.	Turpmākā uzskaitē	Patiesās vērtības vai izmaksu vērtības modelis.	Izmaksu vērtības modelis. MK noteikumi Nr.87 nepieļauj patiesās vērtības modeļa izmantošanu, kas ir ierobežojums SPSGS Nr.16 prasību pielietojumam, jo standarts paredz obligātu patiesās vērtības modeļa piemērošanu gadījumos, ja nomnieks operatīvās nomas ietvaros nomātu īpašumu klasificē kā ieguldījumu īpašumu.	Daļēji

Nr.	Darījuma nosaukums	SPSGS Nr.16 prasības	MK noteikumos Nr.87 prasības	Atbilstības vērtējums
4.	Pārklasifikācija un izslēgšana no uzskaites	Noteiktas pārklasifikācijas kritēriji un izslēgšanas no uzskaites prasības.	Pārklasifikācijas kritēriji atšķirīgi no SPSGS Nr.16, līdzīgi kā klasifikācijas kritēriji. Izslēgšanas no uzskaites prasības pielīdzinātas pamatlīdzekļu uzskaites prasībām.	Daļēji

Avots: Autores veidota tabula

Pamatojoties uz veikto detalizēto analīzi, var secināt, ka Latvijā pašreiz spēkā esošie tiesību akti nosaka ieguldījuma īpašumu uzskaites principus, tomēr, salīdzinot ar SPSGS Nr.16 “Ieguldījuma īpašumi”, normatīvajā regulējumā noteikti uzskaites principi daļēji atbilst SPSGS. Būtiskās atšķirības ir saistītas ar ieguldījuma īpašuma definējumu, kas ir šaurāks Latvijas Republikas normatīvajā regulējumā, salīdzinot ar SPSGS prasībām, piemēram, īpašumi, kas vienlaikus tiek izmantoti gan pašu vajadzībām, gan iznomāti ārpus vispārējās valdības sektora, tiek uzskatīti kā pamatlīdzekļi. Būtisku ierobežojumu rada arī prasība uzskatīt visus īpašumus, kas nodoti nomā vispārīgās valdības sektora ietvaros (citai budžeta iestādei), par pamatlīdzekļiem gan konsolidētā gada pārskata līmenī, gan atsevišķās iestādes līmenī, kam pieder konkrētais ieguldījuma īpašums.

SPSGS Nr.17 “Pamatlīdzekļi”

Starptautiskajā publiskā sektora grāmatvedības standartā Nr.17 “Pamatlīdzekļi” (turpmāk – SPSGS Nr.17) noteikti pamatlīdzekļu uzskaites principi publiskā sektora vienībā. Standartā ir sniegti pamatlīdzekļu sākotnējās atzīšanas un turpmākās uzskaites principi, izmantojot iegādes izmaksu vai pārvērtēšanas modeli. Standartā noteikti kritēriji aktīvu pārklasifikācijai un izslēgšanai no uzskaites. Novērtējot Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu⁶², var konstatēt, ka normatīvajā regulējumā ir noteikti pamatlīdzekļu uzskaites principi, detalizēti nosakot pamatlīdzekļu kategorijas un tām pielietojamās nolietojumu normas. Uzskaitē tiek izmantots izmaksu vērtības modelis. 3.12.tabulā autore parāda būtiskās SPSGS Nr.17 “Pamatlīdzekļi” prasības un veic to salīdzinājumu ar Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu.

⁶² 13.02.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”

SPSGS Nr.17 "Pamatlīdzekļi" prasību ieviešanas novērtējums LR MK noteikumos Nr. 87

"Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs"

Nr.	Darījuma nosaukums	SPSGS Nr.17 prasības	MK noteikumos Nr.87 prasības	Atbilstības vērtējums
1.	Definīcijas	Noteiktas definīcijas būtiskiem terminiem, piemēram, "pamatlīdzeklis", "atgūstamā vērtība", "lietderīgās lietošanas laiks".	Noteiktas definīcijas gan atsevišķi definīciju sadaļā, gan tekstuālajā sadaļā.	Atbilst
2.	Sākotnējā atzīšana un novērtēšana	Sākotnējā atzīšana izmaksu vērtībā. Gadījumos, ja saņemts bezatlīdzības darījuma ietvaros – patiesā vērtībā.	Sākotnējā atzīšana izmaksu vērtībā. Gadījumos, ja saņemts bezatlīdzības darījuma ietvaros tikai vispārīgās valdības sektora ietvaros – patiesā vērtībā.	Atbilst
3.	Turpmākā uzskaitē	Nolietojuma uzskaitē 3 metodes - lineārā metode, degresīvā metode un ražošanas vienību nolietojuma metode atkarībā no tā, kura metode precīzāk uzrāda aktīvā ietvertu nākotnes saimniecisko labumu vai kalpošanas potenciāla patēriņu. Iegādes izmaksu vērtības vai pārvērtēšanas modelis, piemērojot vienu no tiem konsekventi visai pamatlīdzekļu grupai	Tikai lineārā metode nolietojuma uzskaitē. Tikai izmaksu modelis.	Daļēji
4.	Izslēgšana no uzskaites	Noteiktas izslēgšanas no uzskaites prasības.	Izslēgšanas no uzskaites prasības būtiskos aspektos atbilst SPSGS Nr.17.	Atbilst
5.	Specifiskas prasības	Komponenšu uzskaitē, kultūras pieminekļu un dabas aizsargājamo objektu uzskaitē, likvidācijas vērtības noteikšana.	Nav obligātas prasības pamatlīdzekļa komponenšu uzskaitē, likvidācijas vērtības uzskaitē. Ir noteiktas atsevišķas prasības kultūras pieminekļu uzskaitē.	Daļēji

Avots: Autores veidota tabula

Pamatojoties uz veikto padziļināto analīzi, var secināt, ka pašreiz spēkā esošie tiesību akti nosaka vispārējos principus pamatlīdzekļu uzskaitē, un noteiktie uzskaites principi būtiskos aspektos atbilst SPSGS Nr.17 "Pamatlīdzekļi" prasībām, tomēr vienlaikus ir konstatējams, ka normatīvajā regulējumā nav iestrādātas specifiskas prasības pamatlīdzekļu uzskaitē, piemēram, komponenšu uzskaites prasības.

SPSGS Nr.19 “Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi”

Starptautiskajā publiskā sektora grāmatvedības standartā Nr.19 “Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi” (turpmāk – SPSGS Nr.19) noteikti uzkrājumu atzīšanas kritēriji un novērtēšanas principi, kā arī prasības iespējamo saistību un iespējamo aktīvu uzrādīšanai finanšu pārskatā. Novērtējot Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu⁶³, var konstatēt, ka normatīvajā regulējumā ir noteikti uzkrājumu atzīšanas kritēriji un to novērtēšanas principi, kā arī atsevišķā sadaļā noteikti iespējamo saistību un iespējamo aktīvu uzskaites un uzrādīšanas principi. Sākot ar 01.01.2019., normatīvajā regulējumā ir prasība uzrādīt uzkrājumus pašreizējā (diskontētajā) vērtībā (attiecas uz uzkrājumiem saistībām ar termiņu virs 12 mēneši no bilances datuma). Diskonta likme noteikta Valsts kases tīmekļvietnē. Noteikts definējums apgrūtinošiem darījumiem (līgumiem), kā arī noteiktas uzkrājumu uzskaites prasības budžeta iestāžu pārstrukturizēšanās gadījumiem. Normatīvais regulējums paredz arī izņēmumus, kad budžeta iestāde var izvēlēties neuzskaitīt uzkrājumus, piemēram, uzkrājumus var neatzīt, ja tie rodas saistībā ar noteiktiem sociālajiem pakalpojumiem, pensijām un citu veidu pabalstiem, kuriem nav zināms termiņš. 3.13.tabulā autore parāda būtiskās SPSGS Nr. 19 “Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi” prasības un veic to salīdzinājumu ar Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu.

3.13.tabula

SPSGS Nr.19 “Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi” prasību ieviešanas novērtējums LR MK noteikumos Nr. 87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”

Nr.	Darījuma nosaukums	SPSGS Nr.19 prasības	MK noteikumos Nr.87 prasības	Atbilstības vērtējums
1.	Definīcijas	Noteiktas definīcijas būtiskiem terminiem, piemēram, “uzkrājumi”, “iespējamie aktīvi”, “iespējamās saistības”, “prakses radīts pienākums”, “apgrūtinoši līgumi”.	Terminu skaidrojami ir identificējami, pārsvārā normatīvā regulējuma tekstuālajā daļā	Atbilst
2.	Uzkrājumu sākotnējā atzīšana	Uzkrājumu sākotnējās atzīšanas kritēriji, pašreizējā pienākuma un pagātnes notikuma saistības skaidrojumi.	Noteikti uzkrājumu sākotnējās atzīšanas nosacījumi (kritēriji) atbilstoši SPSGS. Noteiktas pašreizējā pienākuma atzīšanas prasības.	Atbilst

⁶³ 13.02.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”

Nr.	Darījuma nosaukums	SPSGS Nr.19 prasības	MK noteikumos Nr.87 prasības	Atbilstības vērtējums
3.	Uzkrājumu novērtēšana	Uzkrājumu vērtības aplēses un uzkrājumu pašreizējās vērtības novērtēšana, diskonta likmes noteikšana, risku un nenoteiktību ietekme uz uzkrājumu vērtību.	Noteiktas prasības uzkrājumu novērtēšanai. Uzkrājumu pašreizējās vērtības aprēķināšanai lieto Valsts kases tīmekļvietnē publicēto atbilstošo diskonta likmi, ja maksājums paredzēts vēlāk nekā gadu pēc bilances datuma.	Atbilst
4.	Iespējamo saistību uzrādīšana	Noteikti principi iespējamo saistību nošķiršanai no uzkrājumiem un to uzrādīšanai finanšu pārskatā, vērtības aplēses noteikšana atbilstoši uzkrājumu novērtēšanas principiem.	Iespējamo saistību un aktīvu uzskaites principi sniegti atsevišķā sadaļā, būtiskos aspektos atbilst SPSGS.	Atbilst
5.	Iespējamo aktīvu uzrādīšana	Noteikti principi iespējamo aktīvu uzrādīšanai finanšu pārskatā.	Iespējamo saistību un aktīvu uzskaites principi sniegti atsevišķā sadaļā, būtiskos aspektos atbilst SPSGS.	Atbilst

Avots: Autores veidota tabula

Pamatojoties uz veikto padziļināto analīzi, var secināt, ka pašreiz spēkā esošie tiesību akti nosaka vispārējos principus uzkrājumu, iespējamo saistību un iespējamo aktīvu uzskaitē, un noteiktie uzskaites principi būtiskos aspektos atbilst SPSGS Nr.19 "Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējami aktīvi" prasībām. Vienlaikus autore vēlas atzīmēt, ka SPSGS nosaka uzkrājuma pašreizējās vērtības novērtēšanu un atbilstošas diskonta likmes noteikšanas principus. SPSGS nosaka, ka diskonta likmei jāatspoguļo pašreizējos tirgus laika novērtējumus par naudas vērtību laikā un saistībām raksturīgos riskus. Diskonta likmei nav jāatspoguļo riski, kas ņemti vērā un attiecībā uz kuriem nākotnes naudas plūsmu aplēses ir koriģētas. Saskaņā ar Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu, uzkrājumu pašreizējās vērtības aprēķināšanai lieto Valsts kases tīmekļvietnē publicēto atbilstošo diskonta likmi, ja maksājums paredzēts vēlāk nekā gadu pēc bilances datuma. Atbilstoši Valsts kases tīmekļvietnē sniegtajai informācijai⁶⁴, 2019.gada 4.ceturksnī uzkrājumiem un iespējamām saistībām atbilstošā diskonta likme ir bijusi -0,57%, kas nozīmē, ka, pielietojot minēto diskonta likmi, uzkrājumu pašreizējā vērtība finanšu pārskatā ir novērtēta augstākā vērtībā. Arī 2020.gada 4.ceturksnī atbilstošā diskonta likme ir negatīva, apliecinot līdzīgu pieeju uzkrājumu vērtības aplēses

⁶⁴ Valsts kase. Diskonta likmes. Pieejams: <https://www.kase.gov.lv/metodika/diskonta-likmes> (skatīts 11.05.2021.)

noteikšanai 2020.gada finanšu pārskatā. Autores rīcībā nav pietiekamu datu, lai novērtētu Valsts kases noteiktās diskonta likmes atbilstību iepriekšminētajām SPSGS prasībām. Vienlaikus autore norāda, ka, ņemot vērā jautājuma nozīmīgumu, diskonta likmju noteikšanas jautājums iekļauts Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu valdes stratēģijā un darba plānā 2019.-2023.gadam.⁶⁵

SPSGS Nr.27 “Lauksaimniecība”

Starptautiskajā publiskā sektora grāmatvedības standartā Nr.27 “Lauksaimniecība” (turpmāk – SPSGS Nr.27) noteikti grāmatvedības uzskaites principi darījumiem saistībā ar lauksaimniecības darbību. SPSGS nosaka bioloģisko aktīvu atzīšanas un novērtēšanas kritērijus sākotnējās atzīšanas brīdī un turpmākās novērtēšanas ietvaros katrā bilances datumā, aktīvus novērtē patiesajā vērtībā, no kuras atskaitītas atsavināšanas izmaksas, izņemot gadījumus, kad nevar ticami novērtēt aktīva patieso vērtību. Atbilstoši SPSGS Nr.27, ja aktīva patieso vērtību nevar ticami novērtēt sākotnējās atzīšanas brīdī, tad novērtē izmaksu vērtībā, turpmāk atskaitot uzkrāto nolietojumu un vērtības samazinājumu, līdz brīdim, kad ir pieejamas aplēses par aktīva patieso vērtību. Novērtējot Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu⁶⁶, var konstatēt, ka bioloģisko aktīvu uzskaitē pēc būtības ir ieviesta tikai, sākot ar 01.01.2019. un normatīvajā regulējumā bioloģisko aktīvu uzskaites principi ir noteikti ilgtermiņa ieguldījumu uzskaites prasību ietvaros. Normatīvais regulējums nosaka prasību nodalīt divas bioloģisko aktīvu kategorijas: bioloģiskie aktīvi, kurus paredzēts izmantot lauksaimniecības darbībā un uzskaita bioloģisko aktīvu kontā, un bioloģiskie aktīvi, kurus paredzēts izmantot zinātniskās pētniecības, izglītības, transporta, izklaides, atpūtas vai drošības un kontroles mērķiem un kurus uzskaita pamatlīdzekļu sastāvā un uzskaita saskaņā ar pamatlīdzekļu uzskaites principiem. Normatīvais regulējums paredz bioloģisko aktīvu uzskaiti patiesā vērtībā gadījumos, ja tie iepriekš uzskaitīti bioloģisko aktīvu produktu sastāvā, kā arī līdz šim neuzskaitītu esošu aktīvu vai ziedojumu/mainas ceļā saņemtu aktīvu. Normatīvais aktā noteikts atvieglojums sākotnēji uzskaitīt mežaudzes pēc to nosacīto izmaksu vērtības, pamatojoties uz Meža valsts reģistrā norādīto pilno vērtību. Turpmākā uzskaitē bioloģiskiem aktīviem paredzēta patiesajā vērtībā, atskaitot atsavināšanas izmaksas, izņemot mežaudzes, kuras uzskaita Meža valsts reģistrā norādītajā pilnajā vērtībā. Starpību starp uzskaites vērtību un vērtību pārskata perioda beigās atzīst pamatdarbības ieņēmumos vai izdevumos. Papildus izņēmums uzskaitē paredzēts tādām mežaudzēm, kuras paredzētas zinātniskās pētniecības, izglītības, transporta, izklaides, atpūtas vai drošības un kontroles mērķiem un kuras turpmāk

⁶⁵ SPSGS Padomes mājaslapa. SPSGS Padomes stratēģija 2019.-2023. Pieejams: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/At-a-Glance-IPSASB-Strategy-Work-Plan-2019-2023.pdf> (skatīts 11.05.2021.)

⁶⁶ 13.02.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”

uzskaita, pamatojoties uz vienu no divām normatīvajā regulējumā paredzētajām metodēm. 3.14.tabulā autore parāda būtiskās SPSGS Nr.27 “Lauksaimniecība” prasības un veic to salīdzinājumu ar Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu.

3.14.tabula

SPSGS Nr.27 “Lauksaimniecība” prasību ieviešanas novērtējums LR MK noteikumos Nr. 87

”Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”

Nr.	Darījuma nosaukums	SPSGS Nr.27 prasības	MK noteikumos Nr.87 prasības	Atbilstības vērtējums
1.	Definīcijas	Noteiktas definīcijas būtiskiem terminiem, piemēram, “lauksaimniecība”, “bioloģiskie aktīvi”, “bioloģiskā pārveide jeb transformācija”.	Definīcijas skaidrojošā veidā noteiktas tekstuālajā daļā pie ilgtermiņu ieguldījumu uzskaites principu prasībām. Bioloģiskie aktīvi tiek uzskaitīti gan pamatlīdzekļu, gan bioloģisko aktīvu sastāvā atkarībā no to lietošanas mērķa.	Daļēji
2.	Sākotnējā atzišana un novērtēšana	Patiesā vērtība, izņemot gadījumus, kad patieso vērtību nav iespējams ticami aplēst.	Patiesā vērtībā (atsevišķos gadījumos), nosacīto izmaksu un izmaksu vērtībā.	Daļēji
3.	Turpmākā novērtēšana	Patiesā vērtība, izņemot gadījumus, kad patieso vērtību nav iespējams ticami aplēst.	Patiesajā vērtībā ar izņēmumu mežaudzēm, kuras novērtē Meža valsts reģistra norādītajā pilnajā vērtībā.	Daļēji

Avots: Autores veidota tabula

Pamatojoties uz veikto padziļināto analīzi, var secināt, ka pašreiz spēkā esošie tiesību akti nosaka bioloģisko aktīvu uzskaites principus, tomēr, salīdzinot ar SPSGS Nr.27 “Lauksaimniecība”, normatīvajā regulējumā noteikti uzskaites principi daļēji atbilst SPSGS. Būtiskās atšķirības ir saistītas ar bioloģisko aktīvu definējumu, paredzot uzskaitīt noteiktus bioloģiskos aktīvus pamatlīdzekļu sastāvā. Normatīvajā regulējumā noteikti vairāki izņēmumi bioloģisko aktīvu sākotnējā un turpmākā novērtēšanā, kas galvenokārt attiecas uz mežaudžu novērtēšanu atbilstoši Meža valsts reģistrā norādītajiem datiem. Vienlaikus autore vēlas atzīmēt, ka pastāv bažas, ka Meža valsts reģistrā uzrādītā informācija par mežaudžu pilno vērtību neatbilst SPSGS paredzētajai definīcijai par patieso vērtību, atskaitot atsavināšanas izmaksas. Analizējot Valsts konsolidēto grāmatvedības bilanci par 2019.gadu, var konstatēt, ka bioloģisko aktīvu sastāvā lielākoties tiek uzskaitītas mežaudzes un pazemes aktīvi, kas arī tiek uzskaitīti bioloģisko aktīvu sastāvā. Autore norāda, ka Starptautiskajos publiskā sektora grāmatvedības standartos nav noteiktas specifiskas prasības vai atsevišķs standarts par pazemes

aktīvu jeb dabas resursu uzskaiti. Minētais jautājums ir iekļauts Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu valdes stratēģijā un darba plānā 2019.-2023.gadam.⁶⁷

SPSGS Nr.29 “Finanšu instrumenti: sākotnējā atzīšanas un novērtēšana”

Starptautiskajā publiskā sektora grāmatvedības standartā Nr.29 “Finanšu instrumenti: sākotnējā atzīšanas un novērtēšana” (turpmāk – SPSGS Nr.29) noteikti finanšu aktīvu, finanšu saistību un atsevišķu nefinanšu darījumu atzīšanai un uzskaitēi. SPSGS nosaka finanšu instrumentu klasifikāciju četrās finanšu instrumentu kategorijās un sākotnējās atzīšanas un turpmākās uzskaites (novērtēšanas) prasības atkarībā no finanšu instrumenta kategorijas. Standarts nosaka finanšu instrumenta vērtības samazināšanās atzīšanas un pārklasifikācijas principus, kā arī patiesās vērtības novērtēšanas principus. Novērtējot Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu⁶⁸, var konstatēt, ka finanšu instrumentu uzskaites prasības kopumā visām budžeta iestādēm ir ieviestas tikai, sākot ar 01.01.2019., jo līdzšinējie finanšu instrumentu uzskaites principi ierobežotā apjomā attiecās tikai uz pašvaldībām. Normatīvais regulējums nosaka finanšu instrumentu definējumu, klasifikācijas prasības, sākotnējās atzīšanas un turpmākās uzskaites prasības, kā arī finanšu instrumentu klasifikācijas maiņas, vērtības samazinājuma uzskaites un izslēgšanas no uzskaites prasības. Normatīvais akts paredz prasības sākotnēji atzīt finanšu instrumentu patiesajā vērtībā (uz iegādi tieši attiecināmās izmaksas atzīstot finanšu izdevumos) un turpmāko uzskaiti un novērtēšanu veikt atkarībā no finanšu instrumenta piederības noteiktai finanšu instrumenta kategorijai. Ir noteikta prasība uzskaitīt noteiktus finanšu instrumentus (prasības un aizdevumus; līdz termiņa beigām turētos ieguldījumus, pārējās finanšu saistības) to amortizētajā vērtībā, piemērojot efektīvās procentu likmes metodi. Noteiktos gadījumos piemēro Valsts kases noteikto procentu likmi. 3.15.tabulā autore parāda būtiskās SPSGS Nr.29 “Finanšu instrumenti: sākotnējā atzīšanas un novērtēšana” prasības un veic to salīdzinājumu ar Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu.

3.15.tabula

SPSGS Nr.29 “Finanšu instrumenti: sākotnējā atzīšanas un novērtēšana” prasību ieviešanas novērtējums LR MK noteikumos Nr. 87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”

Nr.	Darījuma nosaukums	SPSGS Nr.29 prasības	MK noteikumos Nr.87 prasības	Atbilstības vērtējums
1.	Definīcijas	Noteiktas definīcijas būtiskiem terminiem, piemēram, “efektīvā	Definīcijas noteiktas gan normatīvā regulējuma terminu sadaļā, gan	Daļēji

⁶⁷ SPSGS Padomes mājaslapa. SPSGS Padomes stratēģija 2019.-2023. Pieejams: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/At-a-Glance-IPSASB-Strategy-Work-Plan-2019-2023.pdf> (skatīts 11.05.2021.)

⁶⁸ 13.02.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”

Nr.	Darījuma nosaukums	SPSGS Nr.29 prasības	MK noteikumos Nr.87 prasības	Atbilstības vērtējums
		procentu likmes metode”, “patiesā vērtībā novērtēti finanšu aktīvi vai saistības”, “atvasināti finanšu instrumenti”.	skaidrojošā veidā tekstuālajā daļā pie finanšu instrumentu uzskaites principu prasībām. Finanšu instrumentu definējums šaurāks kā SPSGS, piemēram, finanšu instrumenta definējumam atbilst tikai tās prasības, kurām termiņš virs 12 mēneši.	
2.	Finanšu instrumentu klasifikācija kategorijās	4 klasifikācijas kategorijas: patiesā vērtībā novērtēti finanšu instrumenti, līdz termiņa beigām turētie finanšu instrumenti, aizdevumi un prasības un pārdošanai pieejamie finanšu instrumenti.	Finanšu instrumentu klasifikācija pielīdzināma SPSGS prasībām.	Atbilst
3.	Finanšu instrumentu uzskaitē (atzīšana un turpmākais novērtējums)	Patiesajā vērtībā, pieskaitot tieši attiecināmās darījuma izmaksas (ja tas nav patiesajā vērtībā novērtēts finanšu instruments) Turpmākais novērtējums atkarībā no finanšu kategorijas.	Patiesajā vērtībā, tieši attiecināmās darījuma izmaksas tiek atzītas finanšu izdevumos. Turpmākais novērtējums atkarībā no finanšu kategorijas. Ir noteikti izņēmumi efektīvās procentu likmes metodes izmantošanai attiecībā uz noteiktiem finanšu instrumentiem.	Daļēji
4.	Finanšu instrumentu pārklasifikācija	SPSGS nosaka prasības un ierobežojumus finanšu instrumentu pārklasifikācijai starp finanšu instrumentu kategorijām.	Noteiktas prasības un ierobežojumus finanšu instrumentu pārklasifikācijai starp finanšu instrumentu kategorijām, kas būtiskos aspektos atbilst SPSGS	Atbilst
5.	Finanšu instrumentu vērtības samazinājums un izslēgšana no uzskaites	SPSGS nosaka prasības vērtības samazinājuma uzskaitē un finanšu instrumenta izslēgšanai no uzskaites.	Noteiktas būtiskās prasības vērtības samazinājuma atzīšanai un izslēgšanai no uzskaites, kas būtiskos aspektos atbilst SPSGS	Atbilst
6.	Riska ierobežošanas instrumentu uzskaitē un citi specifiski jautājumi	Noteiktas prasības riska ierobežošanas instrumentu uzskaitē	Nav identificējamās prasības riska ierobežošanas instrumentu uzskaitē	Neatbilst

Avots: Autores veidota tabula

Pamatojoties uz veikto padziļināto analīzi, var secināt, ka pašreiz spēkā esošie tiesību akti nosaka finanšu instrumentu uzskaites principus, tomēr, salīdzinot ar SPSGS Nr.29 "Finanšu instrumenti", atsevišķi finanšu instrumentu uzskaites principi daļēji atbilst SPSGS. Būtiskās atšķirības ir saistītas ar finanšu instrumenta definējumu, sākotnējo atzīšanu un novērtēšanu, kā arī normatīvajā regulējumā nav prasību par pret risku nodrošinātu posteņu un riska ierobežošanas instrumentu uzskaiti. Jaunais normatīvais regulējums ir būtiski paplašināts, salīdzinot ar iepriekš spēkā esošo normatīvo regulējumu, nodrošinot augstāku atbilstību SPSGS Nr.29.

Autore atzīmē, ka 2018.gadā ir publicēts jauns Starptautiskais publiskā sektora grāmatvedības standarts Nr.41 "Finanšu instrumenti", kas, sākot ar 01.01.2023., aizstās SPSGS Nr.29. Jaunais standarts paredz finanšu instrumentu uzskaites prasību pielīdzināšanu Starptautiskajam finanšu pārskata standartam Nr.9 "Finanšu instrumenti", piemērojot vienotu finanšu aktīvu klasifikācijas un novērtēšanas modeli, kurā ņemtas vērā aktīva naudas plūsmas pazīmes un mērķis, kura dēļ aktīvs tiek turēts, kā arī piemērojot vienu nākotnes paredzamo kredītu zaudējumu modeli, kas ir piemērojams visiem finanšu instrumentiem, uz kuriem attiecas vērtības samazināšanās pārbaude.

SPSGS Nr.36 "Ieguldījumi asociētajās kapitālsabiedrībās un kopīgi kontrolētajās vienībās"

Starptautiskajā publiskā sektora grāmatvedības standartā Nr.36 "Ieguldījumi asociētajās kapitālsabiedrībās un kopīgi kontrolētajās vienībās" (turpmāk – SPSGS Nr.36) nosaka ieguldījumu asociētajos un kopuzņēmumos uzskaiti un prasības pašu kapitāla metodes piemērošanai publiskā sektora vienības grāmatvedības uzskaitē. Standarts izdots 2015.gadā (spēkā no 01.01.2017.), tāpēc Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvā regulējuma izstrādē nav padziļināti vērtēts. Standarts lielākoties aizstāj SPSGS Nr.7 prasības, padziļināti nosakot pašu kapitāla metodes piemērošanu. Novērtējot Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu⁶⁹, var konstatēt, ka ir noteikta prasība uzskaitīt līdzdalību asociētajās un radniecīgajās kapitālsabiedrībās, izmantojot pašu kapitāla metodi. Normatīvais regulējums nosaka galvenos ieguldījuma atzīšanas un uzskaites principus, kā arī vērtības samazinājuma novērtēšanas principus.

3.16.tabulā autore parāda būtiskās SPSGS Nr.36 "Ieguldījumi asociētajās kapitālsabiedrībās un kopīgi kontrolētajās vienībās" prasības un veic to salīdzinājumu ar Latvijas Republikas budžeta iestāžu normatīvo regulējumu.

⁶⁹ 13.02.2018. Ministru kabineta noteikumi Nr.87 "Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs"

**SPSGS Nr.36 "Ieguldījumi asociētajās kapitālsabiedrībās un kopīgi kontrolētajās vienībās"
prasību ieviešanas novērtējums LR MK noteikumos Nr. 87 "Grāmatvedības uzskaites kārtība
budžeta iestādēs"**

Nr.	Darījuma nosaukums	SPSGS Nr.36 prasības	MK noteikumos Nr.87 prasības	Atbilstības vērtējums
1.	Definīcijas	Noteiktas definīcijas būtiskiem terminiem, piemēram, "pašu kapitāla metode", "būtiska ietekme", "kopīgā kontrole", "saistoša vienošanās".	Definīcijas noteiktas skaidrojošā veidā tekstuālajā daļā atsevišķiem terminiem.	Daļēji
2.	Pašu kapitāla metodes piemērošana	SPSGS nosaka prasības pašu kapitāla metodes piemērošanai un gadījumiem, kad ieguldījums vairs netiek uzskaitīts pēc pašu kapitāla metodes.	Noteiktas prasības pašu kapitāla metodes piemērošanai. Gadījumos, kad iestāde pārstāj izmantot pašu kapitāla metodi, prasības nav pilnībā atbilstošas SPSGS, jo neparedz prasību novērtēt uz finanšu instrumentiem pārklasificēto ieguldījumu patiesajā vērtībā.	Daļēji

Avots: Autores veidota tabula

Pamatojoties uz veikto padziļināto analīzi, var secināt, ka pašreiz spēkā esošie tiesību akti nosaka ieguldījumu (līdzdalības) asociētajās un radniecīgajās kapitālsabiedrībās uzskaites principus, tomēr, salīdzinot ar SPSGS Nr.36 "Ieguldījumi asociētajās kapitālsabiedrībās un kopīgi kontrolētajās vienībās", prasības ir noteiktas ierobežotā apjomā, kas ir daļēji saistīts ar to, ka standarts stājies spēkā salīdzinoši nesen un nav tā prasības nav pilnībā iestrādātas normatīvajā regulējumā.

Novērtējot kopumā Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanu Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē, pamatojoties uz detalizētās analīzes rezultātiem, var secināt, ka attiecībā uz atsevišķiem darījumiem (krājumi, pamatlīdzekļi, uzkrājumi) uzskaites prasības būtiskos aspektos atbilst Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības uzskaites prasībām. Tomēr no analizētajiem astoņiem standartiem piecos gadījumos (noma, ieguldījuma īpašumi, finanšu instrumenti, lauksaimniecība, ieguldījumi asociētajās kapitālsabiedrībās) normatīvajā regulējumā noteiktās prasības atšķiras no SPSGS prasībām vai arī SPSGS prasības ir modificētas, piemērojot Latvijas situācijai. Autores skatījumā, ņemot vērā to, ka detalizētā analīze tika veikta būtiskajiem finanšu pārskata posteņiem, lai noteiktu ietekmes apmēru uz finanšu pārskatā uzrādāmo informāciju, būtu nepieciešams veikt padziļinātu analīzi, modelējot konstatēto atšķirību ietekmi.

SECINĀJUMI

Pētījuma rezultātā autore ir nonākusi pie šādiem **secinājumiem**:

1. Analizējot SPSGS vēsturisko attīstību, var secināt, ka laika periods no 1997.gadam līdz 2003.gadam ir bijis produktīvākais posms visā Starptautiskās publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes darbībā, publicējot lielāko daudzumu SPSGS, jo sākotnējais SPSGS pamata komplekts tika izstrādāts, pamatojoties uz jau izdotiem, ekvivalentiem Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem. Vēlākos periodos, vērsot pastiprinātu uzmanību uz publiskā sektora specifiskajiem jautājumiem, darbs pie katra jauna SPSGS izstrādes kļuva ilgstošāks, ņemot vērā nepieciešamo padziļināto izpēti atsevišķiem jautājumiem un saskaņošanu ar ieinteresētajām pusēm.

2. Patreiz Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu izstrādes procesam ir raksturīgs zināms briedums – eksistē iedibinātas standartu izstrādes procedūras, stratēģija un darba plāns, kā arī standartizācijas organizācijai ir iedibināta labas pārvaldības kārtība, kas sekmē tās uzticamības vairošanu sabiedrības un ieinteresēto pušu vidū.

3. Katrā valstī eksistē sava publiskā sektora jeb valsts pārvaldes specifika, tādēļ iestāžu nosaukums un juridiskais statuss ne vienmēr ir noteicošais publiskā sektora iestādes identificēšanā. Līdz ar to, lai noteiktu, vai iestādei ir attiecināmi Starptautiskie publiskā sektora grāmatvedības standarti, ir jāpēta iestādes darbība pēc būtības.

4. Zinātniskie pētījumi par Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanu ir ierobežotā apjomā, un pētījumu autori ir veikuši analīzes, piemērojot atšķirīgas pētījumu metodes. Pārsvarā tiek izmantotas statistikas metodes, salīdzinot grāmatvedības sistēmas starp dažādiem sektoriem vai veicot salīdzinājumus par finanšu pārskatā norādāmo informāciju. Mazākā apjomā ir pieejami pētījumi ar satura vai dokumentāru analīzi gadījumu izpēti, lai analizētu Starptautisko publiskā sektora standartu ieviešanas ieguvumus un trūkumus.

5. Analizējot standartu ieviešanas centienus dažādās valstīs, var secināt, ka pāreja uz Starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem ir izaicinājums valstīm, jo parasti standartu ieviešana ir laika un izmaksu ietilpīgs pasākums. SPSGS ieviešana valstīs ir atšķirīga un dažādu publiskās finanšu pārvaldības reformu rezultātā pieņemtie nacionālie standarti mēdz būt ļoti atšķirīgi, jo dažkārt dominē pieeja izvēlēties vēlamās vai viegli realizējamās grāmatvedības uzskaites metodes, nevis analizēt darījumu un apstākļu kopumu pēc būtības.

6. Kopumā publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanas joma, līdzīgi kā publiskā sektora finanšu pārvaldība kopumā, ir attīstības stadijā un tālāka standartu harmonizācija Eiropas Savienības mērogā ir atkarīga no turpmāk pieņemtajiem lēmumiem.

7. Pēdējo dekāžu laikā veiktās izmaiņas Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti reglamentējošo normatīvo aktu prasībās apliecina virzību uz uzkrāšanas principa izmantošanu un pilnīgāku ieviešanu budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē. Sākot ar 01.01.2019. ieviestais normatīvais regulējums un tajā noteiktās prasības iezīmē svarīgu pagrieziena punktu Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites attīstībā un, iespējams, ir vērtējams kā reformu aizsākums budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē.

8. Nav rodams pietiekams pamatojums LR likumā "Likums par budžetu un finanšu vadību" noteiktajam iestāžu lokam, kam piemērojami vienoti grāmatvedības uzskaites principi, kā arī pastāv ierobežojums salīdzināmībai starp dažādos tiesību aktos lietotajiem terminiem, kas var radīt interpretācijas iespējas.

9. Novērtējot kopumā Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu ieviešanu Latvijas Republikas budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaitē, var secināt, ka attiecībā uz atsevišķiem darījumiem (piemēram, krājumi, pamatlīdzekļi, uzkrājumi) uzskaites prasības būtiskos aspektos atbilst Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasībām.

10. Piecu SPSGS prasības (Nr.13, 16, 27, 29, 36) no padziļināti analizētajiem astoņiem SPSGS LR normatīvajā regulējumā ietvertas ierobežotā apmērā vai būtiski atšķiras no SPSGS prasībām vai arī SPSGS prasības Latvijas Republikas normatīvajā regulējumā ir modificētas, piemērojot tās Latvijas situācijai. Lai noteiktu minēto modifikāciju ietekmes apmēru uz finanšu pārskatā uzrādāmo informāciju, būtu nepieciešams veikt tālāku padziļinātu analīzi, modelējot un nosakot konstatēto atšķirību ietekmi.

11. Atsevišķos gadījumos Latvijas Republikas normatīvajā regulējumā nav konstatējamas SPSGS noteiktās prasības, piemēram, nomas uzskatei darījumiem ar atpakaļpirkumu un riska ierobežojošo finanšu instrumentu uzskate. Tomēr autores rīcībā nav datu par šādu darījumu esamību publiskajā sektorā, to apmēru un normatīvajā regulējumā iztrūkstošo prasību ietekmi uz finanšu pārskatā uzrādāmo informāciju.

12. Pētījuma ietvaros konstatēti atsevišķi darījumi, kas šobrīd no SPSGS Padomes puses tiek noteikti ierobežotā apjomā, piemēram, diskonta likmju noteikšana un dabas resursu uzskate. Minētie jautājumi ir iekļauti SPSGS Padomes stratēģijā un darba plānā 2019.-2023.gadam.

13. Spēkā esošais LR budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites un gada pārskatu sagatavošanas normatīvais regulējums neatspoguļo SPSGS Nr.39 "Darbinieku labumi"

prasības, kaut arī Valsts kase ir izdevusi skaidrojošus materiālus par atsevišķu darījumu (izdienas pensijas) uzskaiti.

14.Spēkā esošais LR budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites un gada pārskatu sagatavošanas normatīvais regulējums neatspoguļo SPSGS Nr.22 “Finanšu informācijas uzrādīšana par vispārējās valdības sektoru” prasības un standartā lietoto terminu “*vispārējās valdības sektors*”.

15.LR MK noteikumos Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs” ietvertā termina “*līzings*” lietojums neatbilst Latvijas Zinātņu akadēmijas Akadēmiskajā terminu datu bāzē AkadTerm iekļautā jēdziena “*līzings*” skaidrojumam.

16.Spēkā esošais LR budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites normatīvais regulējums neatspoguļo tādu Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasības, kas ir izdoti laika posmā pēc 2015.gada.

17.Autore vēlas uzsvērt jauno SPSGS nozīmīgumu, īpaši, SPSGS Nr.42 “Finanšu instrumenti”, kas stāsies spēkā no 01.01.2023. un nosaka fundamentāli jaunus finanšu instrumentu uzskaites principus, piemērojot vienotu finanšu aktīvu klasifikācijas un novērtēšanas modeli, kā arī piemērojot vienu nākotnes paredzamo kredītu zaudējumu modeli. Standartu ieviešana ir laika un izmaksu ietilpīgs pasākums, tamdēļ jauna regulējuma ieviešanai būtiski ir gatavoties laicīgi.

PRIEKŠLIKUMI

Pamatojoties uz maģistra darba ietvaros veikto pētījumu un secinājumiem, autore ir izstrādājusi **priekšlikumus**, kas palīdzētu attīstīt Starptautisko publiskā sektora standartu ieviešanas procesu Latvijas Republikas normatīvajā regulējumā:

Valsts kasei:

1. Izvērtēt LR Likumā “Likums par budžetu un finanšu vadību” lietoto terminoloģiju attiecībā uz budžeta iestādēm, kurām piemērojami vienotie grāmatvedības uzskaites principi, ieviešot SPSGS Nr.22 “Finanšu informācijas uzrādīšana par vispārējās valdības sektoru” lietotos terminus “*vispārējās valdības sektors*” un “*vispārējās valdības sektora vienība*”, kas būtu attiecināmi uz centrālās valdības (tiešās valsts pārvaldes) un vietējās valdības (pašvaldību) iestādēm ar mērķi nodrošināt atbilstību finanšu statistikas un SPSGS prasībām un sniegt patiesāku priekšstatu par publiskā sektora regulējumā ietvertajiem tiesību subjektiem.

2. Izstrādāt grozījumus Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites un gada pārskata sagatavošanas normatīvajā regulējumā (13.02.2018. MK noteikumi Nr.87 “*Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs*” un 19.06.2018. MK noteikumi Nr.344 “*Gada pārskatu sagatavošanas noteikumi*”), lai ieviestu SPSGS Nr.22 “Finanšu informācijas uzrādīšana par vispārējās valdības sektoru” prasības.

3. Izstrādāt grozījumus Latvijas Republikas publiskā sektora grāmatvedības uzskaites un gada pārskata sagatavošanas normatīvajā regulējumā (13.02.2018. MK noteikumi Nr.87 “*Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs*” un 19.06.2018. MK noteikumi Nr.344 “*Gada pārskatu sagatavošanas noteikumi*”), lai ieviestu SPSGS Nr.39 “Darbinieku labumi” prasības.

4. Izslēgt termina “*līzings*” lietojumu 13.02.2018. MK noteikumos Nr.87 “*Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs*” kā sinonīmu terminam “*finanšu noma*” un izvērtēt nomas darījumu uzskaites prasību pielīdzināšanu Starptautiskā finanšu pārskata standarta Nr.16 “*Noma*” prasībām.

IZMANTOTĀ LITERATŪRA UN AVOTI

1. Adhémar P. (2002) The Public Sector Committee (PSC) The Standards Project. In: Montesinos V., Vela J.M. (eds) Innovations in Governmental Accounting. Springer, Boston, MA. Pieejams: https://doi.org/10.1007/978-1-4757-5504-6_5 [skatīts 28.12.2020.]
2. Akadēmiskā terminu datubāze AkadTerm. Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca. — R., Zinātne, 2000. Līzinga definīcijas. Pieejams: <http://digitalis.lv/term.php?term=%C4%ABzings&lang=LV> (skatīts 11.05.2021.)
3. Bergmann, A. (2009.) Public Sector Financial Management. FT Prentice Hall,
4. Cavanagh, J.; Flynn, S.& ; & Moretti, D. (2016). Implementing accrual accounting in the public sector. Technical Notes and Manuals N. 2016/06. International Monetary Fund – Fiscal Affairs Department. Pieejams: <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/Implementing-Accrual-Accounting-in-the-Public-Sector-44121> [skatīts 28.12.2020.]
5. Eiropas Savienības Padomes Direktīva 2011/85/EU (2011. gada 8. novembris) par prasībām dalībvalstu budžeta struktūrām. Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0085&from=EN> [skatīts 02.01.2021.]
6. Ernst & Young (2012). Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States. Prepared for Eurostat. Final Review. Pieejams: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd> [skatīts 27.12.2020.]
7. European Commission (2019). Reporting on the progress as regards the European Public Sector Accounting Standards (EPSAS).
8. European Commission (2013). Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States. The suitability of IPSAS for the Member States. Brussels, 6.3.2013.
9. Governmental Accounting Standards Board, Implementation Guide, pieejams <https://www.gasb.org/jsp/GASB/Page/GASBLandingPage&cid=1176160042327> [skatīts 28.12.2020.]
10. G20 Informācijas Centrs. G20 Finanšu ministru un centrālo banku vadītāju sanāksmju oficiālie dokumenti. Pieejams: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0216-finance.html> [skatīts 28.12.2020.]
11. IPSASB. The IPSASB's strategy and work plan for 2019-2023. Pieejams: <https://www.ipsasb.org/publications/ipsasb-strategy-and-work-plan-2019-2023> [skatīts 27.12.2020.]
12. IFAC/CIPFA Publiskā sektora finanšu atbildības indekss: 2018.gada statusa ziņojums. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index> [skatīts 02.01.2021.]

13. IPSAS–IFRS Alignment Dashboard. IPSASB Meeting (March 2021) Pieejams: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSAS-IFRS-Alignment-Dashboard-March-2021.pdf> (skatīts 11.05.2021.)
14. IPSASB prezentācija “IPSAS Implementation”, 30.07.2014.
15. Jensen G., Smith R. History of the IPSASB: Growing Influence - reduced control? EGPA Workshop Public Sector Management and IPSAS. May 16-17, 2013. 20 p.
16. Latvijas Republikas gada pārskats, 2019.gada pārskats. Pieejams: <https://www.kase.gov.lv/parskati-un-tames/latvijas-republikas-gada-parskats/2019gada-parskats> (skatīts 02.05.2021.)
17. Latvijas Republikas 2019.gada pārskats. Finanšu pārskata pielikums. Pieejams: https://www.kase.gov.lv/sites/default/files/public/PD/Saimniecisk%C4%81%20gada%20p%C4%81rskats/2019/1.s%C4%93jums/1_07_FMInfp1_100920_sk.pdf (skatīts 11.05.2021.)
18. Latvijas Republikas Likums “Par grāmatvedību”, pieņemts 14.10.1992.
19. Latvijas Republikas Likums “Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums”, pieņemts 22.10.2015.
20. Latvijas Republikas Likums “Likums par budžetu un finanšu vadību”, pieņemts 24.03.1994.
21. Latvijas Republikas Likums “Valsts pārvaldes iekārtas likums”, pieņemts 06.06.2002.
22. Latvijas Republikas Ministru kabineta noteikumi Nr.87 “Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs”, pieņemti 13.02.2018.
23. Latvijas Republikas Ministru kabineta noteikumi Nr.344 “Gada pārskata sagatavošanas kārtība”, pieņemti 19.06.2018.
24. Latvijas Republikas Ministru kabineta noteikumi Nr.430 “Saimnieciskā gada pārskata sagatavošanas kārtība”, pieņemti 30.06.2020.
25. Latvijas Republikas Ministru kabineta noteikumi Nr.867 “Kārtība, kādā budžeta iestāde kārtu grāmatvedības uzskaiti”, pieņemti 15.11.2005.
26. Latvijas Republikas Ministru kabineta noteikumi Nr.440 “Noteikumi par budžeta iestāžu pamatlīdzekļu nolietojuma normām un pielietošanas nosacījumiem”, pieņemti 21.06.2005.
27. Latvijas Republikas Ministru kabineta noteikumi Nr.1486 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārtu grāmatvedības uzskaiti”, pieņemti 15.12.2009.
28. Latvijas Republikas Ministru kabineta noteikumi Nr.96 “Noteikumi par budžeta iestāžu pamatlīdzekļu nolietojuma normām un pielietošanas nosacījumiem”, pieņemti 06.03.2001.
29. Latvijas Republikas Ministru kabineta instrukcija Nr.13 “Speciālā militārā inventāra uzskaites un norakstīšanas kārtība”, pieņemta 14.09.2010.
30. Latvijas Republikas Ministru kabineta Tiesību aktu projektu datubāze. Noteikumu

- projekts "Grāmatvedības uzskaites kārtība budžeta iestādēs". Anotācija. Pieejams: <http://tap.mk.gov.lv/lv/mk/tap/?pid=40440733> (skatīts 01.05.2021.)
31. Lorson, Peter C. (ed.); Jorge, Susana (ed.); Hausteine, Ellen (ed.) (2019.) European public sector accounting. Imprensa da Universidade de Coimbra, 435 p. Pieejams: https://digitalis.uc.pt/en/livro/european_public_sector_accounting [skatīts 16.01.2021.]
 32. Millere, I. (2008.) Grāmatvedības attīstība Latvijā. Promocijas darbs. Latvijas Universitāte, Ekonomikas un vadības fakultāte, Grāmatvedības institūts. Rīga. 225.lpp.
 33. Müller-Marqués Berger, T. (2018). IPSAS explained: A summary of International Public Sector Accounting Standards. West Sussex, UK: John Wiley & Sons.
 34. PwC (2014). Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards. Pieejams: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/EPASAS-study-final-PwC-report.pdf> [skatīts 28.12.2020.]
 35. Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padomes mājaslapa. Pieejams: <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb> [skatīts 28.12.2020.]
 36. Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu Padome. Publikācijas. Exposure Draft 75, Leases. Pieejams: <https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-75-leases> (skatīts 11.05.2021.)
 37. SPSGS Padomes mājaslapa. SPSGS Padomes stratēģija 2019.-2023. Pieejams: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/At-a-Glance-IPSASB-Strategy-Work-Plan-2019-2023.pdf> (skatīts 11.05.2021.)
 38. Starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu konceptuālās pamatnostādnes. Pieejams: <https://www.ipsasb.org/publications/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-entities-3> (skatīts 02.01.2021.)
 39. Sutcliffe P. (2003) The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee, Public Money & Management, 23:1, 29-36
 40. Valsts kase. Grāmatvedības uzskaites rokasgrāmatas. Rīga, 2018. Pieejams: https://www.kase.gov.lv/sites/default/files/public/PD/Metodika/Rokasgr%C4%81matas/Rokasgramata_www_092019.pdf [skatīts 28.12.2020.]
 41. Valsts kase. Vadlīnijas izdienes pensiju grāmatvedības uzskaitē un uzrādīšanai 2019.gada pārskatā. Pieejams: https://www.kase.gov.lv/sites/default/files/public/PD/Metodika/Gramatv_uzskaitē/Vadlinijas%20izdienes%20pensiju%20uzskaitē_100320.pdf (skatīts 12.05.2021.)
 42. Valsts kase. Diskonta likmes. Pieejams: <https://www.kase.gov.lv/metodika/diskonta-likmes> (skatīts 11.05.2021.)
 43. Valsts kases prezentācija "Kas jāzina, sagatavojot 2020.gada pārskatu?" Pieejams: https://www.kase.gov.lv/sites/default/files/public/PD/Metodika/Prezentācijas/2020_

[GP_sagatavosana_min.pdf](#) (skatīts 10.05.2021.)

44. Valsts kase (2019). Grāmatvedības uzskaitē un 2019.gada pārskats. Prezentācija. Pieejams:
https://www.kase.gov.lv/sites/default/files/public/PD/Metodika/Prezentācijas/VK_prezentacija.pdf [skatīts 28.12.2020.]
45. Valsts kontrole. Revīzijas ziņojums “Par Latvijas Republikas 2019.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”. Pieejams:
<https://www.lrvk.gov.lv/lv/revizijas/revizijas/noslegtas-revizijas/par-latvijas-republikas-2019gada-parskatu-par-valsts-budzeta-izpildi-un-par-pasvaldibu-budzetiem> [skatīts 28.12.2020.]
46. Valsts kontrole. Revīzijas ziņojums “Par Latvijas Republikas 2009.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”. Pieejams:
<https://www.lrvk.gov.lv/lv/revizijas/revizijas/noslegtas-revizijas/par-latvijas-republikas-2009gada-parskatu-par-valsts-budzeta-izpildi-un-par-pasvaldibu-budzetiem> [skatīts 01.05.2021.]
47. Valsts kontrole. Revīzijas ziņojums “Par Latvijas Republikas 2010.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”. Pieejams:
<https://www.lrvk.gov.lv/lv/revizijas/revizijas/noslegtas-revizijas/par-latvijas-republikas-2010gada-parskatu-par-valsts-budzeta-izpildi-un-par-pasvaldibu-budzetiem> [skatīts 01.05.2021.]
48. Valsts kontrole. Revīzijas ziņojums “Par Latvijas Republikas 2011.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”. Pieejams:
<https://www.lrvk.gov.lv/lv/revizijas/revizijas/noslegtas-revizijas/par-latvijas-republikas-2011gada-parskatu-par-valsts-budzeta-izpildi-un-par-pasvaldibu-budzetiem> [skatīts 01.05.2021.]
49. Valsts kontrole. Revīzijas ziņojums “Par Latvijas Republikas 2012.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”. Pieejams:
<https://www.lrvk.gov.lv/lv/revizijas/revizijas/noslegtas-revizijas/par-latvijas-republikas-2012gada-parskata-par-valsts-budzeta-izpildi-un-par-pasvaldibu-budzetiem-valsts-budzeta-ienemumu-dalu> [skatīts 01.01.2021.]
50. Valsts kontrole. Revīzijas ziņojums “Par Latvijas Republikas 2016.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”. Pieejams:
<https://www.lrvk.gov.lv/lv/revizijas/revizijas/noslegtas-revizijas/par-latvijas-republikas-2016gada-parskatu-par-valsts-budzeta-izpildi-un-par-pasvaldibu-budzetiem> [skatīts 01.01.2021.]
51. Valsts kontrole. Revīzijas ziņojums “Par Latvijas Republikas 2018.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”. Pieejams:
<https://www.lrvk.gov.lv/lv/revizijas/revizijas/noslegtas-revizijas/par-latvijas-republikas-2018gada-parskatu-par-valsts-budzeta-izpildi-un-par-pasvaldibu-budzetiem> [skatīts 01.01.2021.]
52. Valsts pārvaldes attīstības politika. Valsts pārvaldes institucionālā shēma. Pieejams:
<https://www.mk.gov.lv/lv/valsts-parvaldes-attistibas-politika#valsts-parvaldes-institucionala-sistema> (skatīts 11.05.2021.)

Eiropas Savienības dalībvalstu publiskā sektora grāmatvedības prakse

Nr.	ES dalībvalsts	Pašreizējais uzskaites princips*	Pašreiz piemērojamie standarti*	Plānotais uzskaites princips**	Plānotie piemērojamie standarti**
1	Austrija	Uzkrāšanas	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS	Uzkrāšanas	SPSGS adoptēti netieši caur nacionālo likumdošanu
2	Beļģija	Uzkrāšanas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Uzkrāšanas	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS
3	Bulgārija	Naudas plūsmas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Naudas plūsmas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
4	Čehija	Pāreja uz uzkrāšanas principu	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS	Uzkrāšanas	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS
5	Dānija	Uzkrāšanas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Uzkrāšanas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
6	Francija	Uzkrāšanas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Uzkrāšanas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
7	Grieķija	Pāreja uz uzkrāšanas principu	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Pāreja uz uzkrāšanas principu	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
8	Horvātija***	Dati nav pieejami	Dati nav pieejami	Dati nav pieejami	Dati nav pieejami
9	Igaunija	Uzkrāšanas	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS	Uzkrāšanas	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS
10	Itālija	Pāreja uz uzkrāšanas principu	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Pāreja uz uzkrāšanas principu	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
11	Īrija	Naudas plūsmas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Naudas plūsmas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
12	Kipra	Naudas plūsmas	SPSGS adoptēti tieši	Uzkrāšanas	SPSGS adoptēti tieši
13	Latvija***	Dati nav pieejami	Dati nav pieejami	Dati nav pieejami	Dati nav pieejami
14	Lietuva	Uzkrāšanas	SPSGS adoptēti netieši caur nacionālo likumdošanu	Uzkrāšanas	SPSGS adoptēti netieši caur nacionālo likumdošanu

1.pielikuma turpinājums

Nr.	ES dalībvalsts	Pašreizējais uzskaites princips*	Pašreiz piemērojamie standarti*	Plānotais uzskaites princips**	Plānotie piemērojamie standarti**
15	Luksemburga	Naudas plūsmas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Naudas plūsmas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
16	Malta	Naudas plūsmas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Uzkrāšanas	SPSGS adoptēti netieši caur nacionālo likumdošanu
17	Nīderlande	Naudas plūsmas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Naudas plūsmas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
18	Polija	Pāreja uz uzkrāšanas principu	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Uzkrāšanas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
19	Portugāle	Pāreja uz uzkrāšanas principu	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Uzkrāšanas	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS
20	Rumānija	Pāreja uz uzkrāšanas principu	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Uzkrāšanas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
21	Slovākija	Pāreja uz uzkrāšanas principu	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS	Uzkrāšanas	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS
22	Slovēnija	Pāreja uz uzkrāšanas principu	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Uzkrāšanas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
23	Somija	Uzkrāšanas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Uzkrāšanas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
24	Spānija	Uzkrāšanas	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS	Uzkrāšanas	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS
25	Ungārija	Pāreja uz uzkrāšanas principu	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Uzkrāšanas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
26	Vācija	Naudas plūsmas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti	Naudas plūsmas	Citi nacionālie finanšu pārskatu standarti
27	Zviedrija	Uzkrāšanas	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS	Uzkrāšanas	Nacionālie standarti, kas atsaucas uz SPSGS

Autores veidota tabula pēc IFAC/CIPFA Publiskā sektora finanšu atbildības indekss: 2018.gada statusa ziņojums.

<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index>

*faktiskie dati uz 2018.-2019.gadu

**plānoties dati uz 2023.gadu

***dati par Latviju un Horvātiju nav pieejami

Rādītāja “Finanšu pārskatu atbilstība SPSGS %” atspoguļojums dažādos avotos

1. Valsts kases 21.05.2020. stratēģija “Valsts kases darbības stratēģija 2020.-2022.gadam”

Valsts kase atbalsta Eiropas Komisijas iniciatīvu pilnveidojot uzskaites datu kvalitāti un finanšu pārskatu atbilstību starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu pamatnostādņem, lai lēmumu pieņēmēji, sabiedrība, investori un starptautiskās kredītreitingu aģentūras saņemtu kvalitatīvu, savlaicīgu un starptautiski salīdzināmu, labākajai praksei atbilstošu informāciju (pārskatus) par valsts finanšu stāvokli. Organizējot vienotu valsts finanšu uzskaiti, Valsts kase izstrādā normatīvos aktus valsts un pašvaldību budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaites un pārskatu sagatavošanas jomā, izvērtējot starptautisko publiskā sektora grāmatvedības standartu prasības atbilstoši Latvijas iespējām. Latvijas atbilstība starptautiskajiem publiskā sektora grāmatvedības standartiem 2014. gadā tika novērtēta 63 % apmērā (EUROSTAT). Iepriekšējā stratēģijas periodā veikto pasākumu kopums ļāvis 2019. gadā sasniegt 85 % atbilstību (Valsts kases pašnovērtējums). Stratēģijas periodā sadarbībā ar Finanšu ministriju tiks veicināta finanšu datu izmantošana valsts budžeta lēmumu pieņemšanā.

Avots: Valsts kases 21.05.2020. Stratēģija “Valsts kases darbības stratēģija 2020.-2022.gadam”, pieejams: <https://www.kase.gov.lv/valsts-kase/par-mums/darbibas-strategija> (skatīts 10.05.2021.)

2. LR Valsts kontroles revīzijas ziņojums “Par Latvijas Republikas 2019.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”

Projekta noslēgumā Valsts kase ir noteikusi normatīvo aktu atbilstības SPSGS novērtējumu 88,6% apmērā, kas, Valsts kontroles ieskatā, nav ticams un pamatots, jo izstrādātais vērtējuma algoritms:

- ❖ ir vienkāršots, katram standartam nosakot vērtību 3,7%, bet nevērtējot katra standarta ietvaros pārņemto normu ietekmi;
- ❖ ir ilgtermiņā neizmantojams, jo SPSGS notiek izmaiņas – tiek izdoti jauni standarti, tie tiek apvienoti vai sadalīti u.tml. Izveidoto algoritmu piemērojot uz standartiem, kuri ir spēkā šobrīd, atbilstība SPSGS var pārsniegt pat 100%.

Avots: Valsts kontroles revīzija “Par 2019.gada Saimnieciskā gada pārskata sagatavošanu un pašvaldību gada pārskatiem”, Revīzijas ziņojums, pieejams: <https://www.lrvk.gov.lv/lv/revizijas/revizijas/noslegtas-revizijas/par-latvijas-republikas-2019gada-parskatu-par-valsts-budzeta-izpildi-un-par-pasvaldibu-budzetiem> (skatīts 11.05.2021.)

Latvijas Republikas 2019.gada pārskata Valsts konsolidētā grāmatvedības bilance

1. pielikums

Valsts konsolidētā grāmatvedības bilance

(tūkst. euro)

Konta Nr.	Posteņa nosaukums	Piezīmes/ visaptverošās piezīmes numurs	Pārskata perioda beigās	Pārskata perioda sākumā
A	B	C	1	2
AKTĪVS				
1000	Ilgtermiņa ieguldījumi		26 543 779	26 714 142
1100	Nemateriālie ieguldījumi	KB.1.1.,V1,V3, V4	141 513	131 011
1200	Pamatīdzekļi	KB.1.2.,V1,V3, V4,V7	12 999 091	12 442 496
1300	Ilgtermiņa finanšu ieguldījumi	KB.1.3.,V9	11 514 921	12 535 994
1400	Ilgtermiņa prasības	KB.1.4.,V9	223 350	251 877
1500	Ieguldījuma īpašumi	KB.1.5.,V1,V3, V4	495 978	209 736
1600	Bioloģiskie aktīvi lauksaimnieciskajai darbībai	KB.1.6, V4	1 168 926	1 143 028
2000	Approzāmie līdzekļi		3 004 817	2 847 947
2100	Krājumi	KB.2.1.,V1,V3	690 470	789 951
2300	Īstermiņa prasības	KB.2.3.,V9	99 535	202 217
2400	Nākamo periodu izdevumi un avansa maksājumi par pakalpojumiem un projektiem	KB.2.4.	220 653	203 231
2500	Īstermiņa finanšu ieguldījumi	KB.2.5.,V9	698 030	668 204
2600	Naudas līdzekļi	KB.2.6.,V1	1 296 129	984 344
I.	BILANCE (1000+2000)		29 548 596	29 562 089
PASĪVS				
3000	Pašu kapitāls		7 921 089	11 327 312
3300	Rezerves	KB.3.3.	438 384	193 244
3500	Budžeta izpildes rezultāti	KB.3.5., FD	7 482 705	11 134 068
4000	Uzkrājumi		3 990 300	8 382
5000	Saistības		17 637 207	18 226 395
5100	Ilgtermiņa saistības	KB.5.1.,V7,V9	14 632 350	15 834 831
5200-	Īstermiņa saistības	KB.5.2.-	3 004 857	2 391 564
5900		KB5.9.,V7,V9		
I	BILANCE (3000+4000+5000)		29 548 596	29 562 089
ZEMBILANCE				
0100	Nomātie aktīvi	KB.0.1.	325 978	191 929
9100	Zembilances aktīvi	KB.9.1.	457 752	493 125
9500	Zembilances pasīvi	KB.9.2.,V6,V9	5 841 052	4 081 538

Finanšu ministrs

J.Reirs

Valsts kases pārvaldnieks

K.Āboliņš

Avots: Latvijas Republikas 2019.gada pārskats. Valsts konsolidētā grāmatvedības bilance. Pieejams: https://www.kase.gov.lv/sites/default/files/public/PD/Saimniecisk%C4%81%20gada%20p%C4%81rskats/2019/1.s%C4%93jums/1_03_FMIInfp1_140820.pdf (skatīts 11.05.2021.)