

KIRFN Interpretimi 2

Aksionet e Anëtarëve në Njësitë Ekonomike Kooperativa dhe Instrumente të Ngjashme

KIRFN 2 *Aksionet e Anëtarëve në Njësitë Ekonomike Kooperativa dhe Instrumente të Ngjashme* u hartua nga Komiteti i Interpretimeve për Raportimin Financiar Ndërkombëtar dhe u publikua në Nëntor 2004 nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit.

PËRMBAJTJA

paragrafi

KIRFN INTERPRETIMI 2

AKSIONET E ANETAREVE NE NJESITE EKONOMIKE KOOPERATIVA DHE INSTRUMENTE TE NGJASHME

REFERENCA

INFORMACION BAZE	1–2
OBJEKTI	3
ÇËSHTJA	4
KONSENSUS	5–12
DHËNIA E INFORMACIONEVE SHPJEGUESE	13
DATA E HYRJES NE FUQI	14
Shtojcë	
Shembuj të aplikimit të konsensusit	
BAZA PER KONKLUZIONE	

Interpretimi 2 i KIRFN *Aksionet e Anëtarëve në Njësitë Ekonomike Kooperativa dhe Instrumente të Ngjashme* (IFRIC 2) shpjegohet në paragrafët 1-14 dhe në shtojcë. KIRFN 2 shoqërohet nga Shembujt Ilustrues dhe një Bazë për Konkluzione. Objekti dhe autoriteti i Interpretimeve shpjegohen në paragrafët 1 dhe 8-10 të *parathënies* së KIRFN.

KIRFN Interpretimi 2

Aksionet e Anëtarëve në Njësitë Ekonomike Kooperativa dhe Instrumente të Ngjashme

Reference

- SNK 32 *Instrumente Financiare: Dhënia e Informacionit Shpjegues dhe Paraqitja* (rishikuar në 2003) *
- SNK 39 *Instrumente Financiare: Njohja dhe Matja* (rishikuar në 2003)

Informacion Baze

- 1 Kooperativat dhe njësitë e tjera të ngjashme formohen nga grupe njerëzish për të përmbushur nevoja ekonomike ose sociale të përbashkëta. Ligjet kombëtare në mënyrë tipike përkufizojnë një kooperativë si një shoqëri e cila perpiqet të promovojë përparimin ekonomik të anëtarëve nëpërmjet një veprimtarie biznesi të përbashkët (parimi i vetë-ndihmës). Interesat e anëtarëve në një kooperativë shpeshherë marrin formën e aksioneve të anëtarëve, pjesë ose të ngjashme, dhe u referohemi më poshtë si 'aksione të anëtarëve'.
- 2 SNK 32 krijoi parimet për klasifikimin e instrumenteve financiare si detyrime financiare apo kapital. Veçanërisht, këto parime aplikohen në klasifikimin e instrumenteve të kthyeshëm të aksioneve (puttable) të cilat lejojnë zotëruesin të kthejë këto instrumente tek lëshuesi për mjete monetare ose ndonjë instrument tjetër financiar. Është i vështirë aplikimi i këtyre parimeve tek anëtarët e njësive ekonomike tip Kooperativa dhe instrumenteve të ngjashme. Një pjesë zgjedhësve të Bordit Ndërkombëtar të Standardeve të Kontabilitetit kërkoi ndihmë për të kuptuar mënyrën se si parimet në SNK 32 aplikohen tek aksionet e anëtarëve dhe instrumentet e ngjashme, të cilat kanë cilësi të caktuara, dhe të rrethanave në të cilat këto cilësi ndikojnë klasifikimin si detyrime apo kapital.

Objekti

- 3 Ky interpretim aplikohet për instrumente financiare brenda objektit të SNK 32, duke përfshirë instrumentet financiare të lëshura për anëtarët e njësive tip kooperativa të cilat janë evidencë e interesit zotërues të anëtarëve në njësinë ekonomike. Interpretimi nuk aplikohet për instrumente financiare të cilat do të ose mund të shlyhen nëpërmjet instrumenteve të kapitalit të vetë njësisë ekonomike.

Çështja

- 4 Shumë instrumente financiare, duke përfshirë aksionet e anëtarëve, kanë karakteristikat e kapitalit, duke përfshirë këtu të drejtat votuese si dhe të drejtat për të marrë pjesë në shpërndarjet e dividendëve. Disa instrumente financiare i japin zotëruesit të drejtën për të kërkuar riblerje e tyre përkundrejt mjeteve monetare apo ndonjë aktivi tjetër financiar, por mund të përfshijnë ose të jenë subjekt kufizimesh në lidhje me faktin nëse instrumentet financiare do të riblihen. Si duhet të vlerësohen kushtet e riblerjes në mënyrë që të përcaktohet nëse instrumentet financiare duhet të klasifikohen si detyrim apo kapital?

Konsensusi

- 5 E drejta kontraktuale e zotëruesit të një instrumenti financiar (duke përfshirë aksionet e anëtarëve në njësitë tip kooperativa) për të kërkuar riblerje nuk e bën të detyrueshme, në vetvete, që instrumenti financiar të klasifikohet si detyrim financiar. Përkundrazi, njësia duhet të marrë në konsideratë të gjitha kushtet e instrumenteve financiare në përcaktimin e klasifikimit të tyre si një detyrim financiar apo kapital. Këto kushte përfshijnë ligjet përkatëse lokale, rregulloret dhe statutin qeverisës së njësisë në fuqi në ditën e klasifikimit, por jo amendamente të ardhshme të cilat parashikohen për ligjet, rregulloret dhe statutin qeverisës në fjalë.

* Në gusht 2005 SNK 32 u amendua në SNK 32 *Instrumentet Financiare: Paraqitja*

- 6 Aksionet e anëtarëve që do të klasifikoheshin si kapital nëse anëtarët nuk do të kishin të drejten për të kërkuar riblerje janë kapital nëse të paktën njëri prej kushteve të përshkruara në paragrafët 7 dhe 8 janë të pranishëm. Depozitat pa afat, duke përfshirë llogaritë rrjedhëse, llogaritë e kursimit dhe kontrata të ngjashme që shfaqen kur anëtarët sillen si konsumatorë janë detyrime financiare të njësisë.
- 7 Aksionet e anëtarëve konsiderohen si kapital nëse njësia ka të drejtën e pakushtëzuar për të refuzuar riblerjen e aksioneve të anëtarëve.
- 8 Ligjet vendore, rregulloret ose statuti qeverisës i njësisë mund të vendosë ndalime të tipeve të ndryshme në riblerjen e aksioneve të anëtarëve, p.sh. ndalime të pakushtëzuara ose ndalime të bazuara në kritere të likuiditetit. Nëqoftëse riblerja është ndaluar në mënyrë të pakushtëzuar nga ligjet vendore, rregulloret ose statuti qeverisës i njësive, aksionet e anëtarëve janë kapital. Megjithatë, nëse të ligjeve vendore, të rregulloreve, ose të statutit qeverisës së njësive, të cilat ndalojnë riblerjen vetëm nëse plotësohen (ose nuk plotësohen) kushte të caktuara, si p.sh. kufizime likuiditeti, nuk na bëjnë të konsiderojmë aksionet e anëtarëve si kapital.
- 9 Një ndalim i pakushtëzuar mund të jetë absolut, në atë që të gjitha riblerjet janë të ndaluara. Një ndalim i pakushtëzuar mund të jetë i pjesshëm në atë që ai ndalon riblerjen e aksioneve të anëtarëve nëse riblerja do të shkaktonte rënien e numrit të aksioneve të anëtarëve ose shumës së kapitalit të paguar prej aksioneve të anëtarëve nën një nivel të caktuar. Aksionet e anëtarëve mbi nivelin e aksioneve të cilave u është ndaluar riblerja konsiderohen si detyrime, me përjashtim të rasteve kur njësia ka të drejtën e pakushtëzuar të refuzojë riblerjen sipas përshkrimit në paragrafin 7. Në disa raste, numri i aksioneve ose shuma e kapitalit të paguar të cilat janë subjekt i një ndalimi për riblerjen mund të ndryshojë herë pas here. Një ndryshim i tillë në ndalimin e riblerjes çon në një transferim mes detyrimeve financiare dhe kapitalit.
- 10 Gjatë njohjes fillestare, njësia vlerëson detyrimin financiar për riblerjen me vlerën e drejtë. Në rastin e aksioneve të anëtarëve të cilat mund të riblihen, njësia mat vlerën e drejtë të detyrimit financiar për riblerje me jo më pak se maksimumin e shumës së pagueshme sipas neneve të riblerjes në statutin e saj qeverisës, ose ligjin e aplikueshëm duke e skontuar atë shumë prej datës së parë në të cilën ajo mund të kërkohej të paguhet (shiko shembullin 3).
- 11 Ashtu si kërkohej nga paragrafi 35 i SNK 32, shpërndarjet tek zotëruesit e instrumenteve të kapitalit njihen direkt në kapital, duke zbritur ndonjë përfitim në lidhje me tatimin mbi të ardhurat. Interesi, dividendet dhe kthime të ngjashme në lidhje me instrumentet financiare të klasifikuara si detyrime financiare janë shpenzime, pavarësisht nëse këto shuma të paguara njihen nga ana ligjore si dividende, interes apo ndryshe.
- 12 Shtojcë, e cila është një pjesë integrale e konsensusit, jep shembuj të aplikimit të këtij konsensusi.

Dhënia e informacioneve shpjeguese

- 13 Kur një ndryshim në ndalimin e riblerjes çon në një transferim mes detyrimeve financiare dhe kapitalit, njësia jep veçmas informacion shpjegues për shumën, kohën, dhe arsyen për transferimin.

Data e Hyrjes në Fuqi

- 14 Data e hyrjes në fuqi dhe kërkesat e tranzicionit të këtij interpretimi janë të njëjta me ato të SNK 32 (sipas rishikimit në 2003). Një njësi ekonomike aplikon këtë interpretim për periudha vjetore duke filluar në ose pas 1 janar 2005. Nëse një njësi ekonomike e aplikon këtë interpretim për një periudhë që fillon përpara 1 janar 2005, ajo duhet të japë informacione shpjeguese për këtë fakt. Ky interpretim aplikohet në mënyrë retrospektive.

Shtojcë

Shembuj të aplikimit të konsensusit

Kjo shtojcë është pjesë integrale e interpretimit.

- A1 Kjo shtojcë paraqet shtatë shembuj të aplikimit të konsensusit. Shembujt nuk përbëjnë një listë që ezauron të gjitha rastet e mundshme. Kombinime të ndryshme faktesh janë të mundura. Çdo shembull supozon se nuk ekzistojnë kushte të tjera të ndryshme nga ato që paraqiten në faktet e shembujve të cilat do të kërkonin që instrumenti financiar të klasifikohet si detyrim financiar.

E drejta e pakushtëzuar për të refuzuar riblerjen (paragrafi 7)

Shembulli 1

Fakte

- A2 Statuti i njësisë thotë se riblerjet bëhen sipas gjykimit të lirë të njësisë. Statuti nuk jep detaje të mëtejshme ose kufizime në lidhje me gjykimin. Në historinë e saj, njësia ekonomike asnjëherë nuk ka refuzuar shpërblimin e aksioneve të anëtarëve, edhe pse bordi qeverisës ka të drejtën për të refuzuar.

Klasifikimi

- A3 Njësia ka të drejtën e pakushtëzuar për të refuzuar riblerjen dhe aksionet e anëtarëve përbejnë Kapitalin neto.. SNK 32 vendos parimet për klasifikimin të cilat bazohen në kushtet e instrumentit financiar dhe vë në dukje se një histori apo qëllim për të bërë pagesa ndaj instrumentit nuk përbën kusht për klasifikimin e tij si detyrim. Paragrafi AG26 i SNK 32 thotë se:

Kur aksionet e preferuara janë të patërheqshme, klasifikimi i duhur përcaktohet nga të drejtat që ju bashkangjiten. Klasifikimi bazohet në njohjen e substancës së marrëveshjeve kontraktuale dhe përkufizimeve të një detyrimi financiar dhe instrumentit kapitali. Kur shpërndarjet për tek zotëruarit e aksioneve preferenciale, qofshin këto kumulative ose jo, lihen në gjykimin e lirë të emetuesit, aksionet janë instrumente kapitali. Klasifikimi i një aksioni preferencial si një instrument kapitali apo si detyrim financiar nuk ndikohet nga, për shembull:

- (a) historia e shpërndarjes (dhënie dividendësh);
- (b) qëllimi për të bërë shpërndarje në të ardhmen;
- (c) një ndikim i mundshëm negativ në çmimin e aksioneve të zakonshme të emetuesit nëse shpërndarjet nuk bëhen (për arsye të kufizimeve në pagesën e dividendëve për aksionet e zakonshme nëse dividendët paguhen për aksionet preferenciale);
- (d) shuma e rezervave të emetuesit;
- (e) pritshmëritë e emetuesit për fitimin ose humbjen për periudhën; ose
- (f) një aftësi apo pamundësi nga ana e emetuesit për të influencuar shumën e fitimit apo humbjes për periudhën.

Shembulli 2

Fakte

- A4 Statusi i njësise përcakton që riblerjet behen vetem me vullnetin e njësise.. Megjithatë, statuti më tej thotë se aprovimi i një kërkesë për riblerje është automatik përveç situatës kur njësia e ka të pamundur të bëjë pagesa pa shkelur rregulloret vendore në lidhje me likuiditetin dhe rezervat.

Klasifikimi

- A5 Njësia ekonomike nuk ka të drejtën e pakushtëzuar (padiskutueshme) të refuzojë riblerjen dhe aksionet e anëtarëve konsiderohen detyrime financiare. Kufizimet e përshkruara më sipër bazohen në aftësinë e njësies për të shlyer detyrimin. Ato kufizojnë riblerjet vetëm nëse likuiditeti ose kërkesat e rezervave nuk arrihen dhe vetëm deri kur ato të arrihen. Për këtë arsye, këto kufizime, në bazë të parimeve të vendosura nga SNK 32, nuk rezultojnë në klasifikimin e instrumentit financiar si kapital. Paragrafi AG26 i SNK 32 thotë se:

Aksionet preferenciale mund të emetohen me të drejta të ndryshme. Në përcaktimin nëse një aksion preferencial është detyrim financiar apo instrument kapitali, emetuesi vlerëson të drejtat e veçanta që i bashkangjiten aksionit për të parë nëse ai shfaq karakteristikat themelore të një detyrimi financiar. Për shembull, një aksion preferencial që lejon riblerjen në një datë specifike apo sipas opsionit të zotëruesit përmban një detyrim financiar sepse emetuesi ka detyrimin të transferojë aktive financiare tek zotëruesi i aksionit. *Paqfëësia e mundshme e një emetuesi për të përmbushur një detyrim për të riblerë një aksion preferencial kur është i/e detyruar nga kontrata, qoftë kjo për arsye të mungesës së fondeve, kufizimit ligjor apo fitimeve ose rezervave të pamjaftueshme, nuk mbron detyrimin.* Shtuar theksimi

Ndalesa kunder riblerjes (paragrafet 8 dhe 9)

Shembulli 3

Fakte

- A6 Një njësi tip kooperativë ka lëshuar në të kaluarën aksione për anëtarët e saj në data të ndryshme dhe për shumën të ndryshme si vijon:

- (a) 1 janar 20X1 100,000 aksione me CU10 secilin (CU1,000,000);
- (b) 1 janar 20X2 100,000 aksione me CU20 secilin (CU2,000,000 të tjera më vonë, në mënyrë që totali për aksionet e lëshuara është CU3,000,000).

Aksionet janë të tërheqshme sipas kërkesës me çmimin për të cilin u lëshuan.

- A7 Statuti i njësisë ekonomike thotë se riblerjet kumulative nuk mund të tejkalojnë 20 përqind të numrit më të madh të aksioneve të anëtarëve të emetuara ndonjëherë. Në dhjetor 20X2 njësi ka 200,000 aksione në treg. Ky është numri më i lartë i aksioneve të anëtarëve në treg dhe aksionet nuk janë tërhequr ndonjëherë në të shkuarën. Në 1 janar 20X3 njësi e amendon statutin e saj qeverisës dhe rrit nivelin e lejueshëm të riblerjeve kumulative në 25 përqind të numrit më të madh të aksioneve të anëtarëve të emetuara në treg.

Klasifikimi

Para amendimit të statutit qeverisës

- A8 Aksionet e anëtarëve mbi nivelin e ndalesës ndaj riblerjes janë detyrime financiare. Njësia kooperativë e mat detyrimin financiar me vlerën e drejte në momentin e njohjes fillestare. Për arsye se këto aksione janë të tërheqshme sipas kërkesës, njësia tip kooperativë e përcakton vlerën e drejtë të detyrimeve të tilla në përputhje me paragrafin 49 të SNK 39, i cili thotë: “Vlera e drejtë e një detyrimi financiar me një tipar kërkueshmërie pa afat (p.sh. depozita pa afat) nuk është më pak se shumën e pagueshme në momentin e kërkesës...” Për këtë arsye, njësia tip kooperativë klasifikon si detyrime financiare shumën maksimale të pagueshme në përputhje me kërkesat e nenit të riblerjes.
- A9 Në 1 janar 20X1 maksimumi i shumës së pagueshme sipas kërkesave të nenit të riblerjes është 20,000 aksione me CU10 secilin dhe për pasojë njësia klasifikon CU200,000 si detyrim financiar dhe CU800,000 si kapital. Por, në 1 janar 20X2 për arsye të emetimit të ri të aksioneve me CU20 secilin, shumën e pagueshme maksimale sipas kërkesave të nenit të riblerjes rritet në 40,000 aksione me CU20 secilin. Emetimi i aksioneve të tjera me CU20 krijon një detyrim të ri i cili matet në njohjen fillestare me vlerën e drejtë. Detyrimi pasi këto aksione janë emetuar është 20 përqind i aksioneve totale të emetuara (200,000), të matura me CU20, ose CU800,000. Kjo bën të detyrueshme njohjen e një detyrimi shtesë prej CU600,000. Në këtë shembull fitimi apo humbja nuk njihen. Kështu njësia tani klasifikon CU800,000 si detyrime financiare dhe CU2,200,000 si kapital. Ky shembull supozon se këto shumë nuk ndryshojnë midis 1 janar 20X1 dhe 31 dhjetor 20X2.

Pas amendimit të statutit qeverisës

- A10 Menjëherë pas ndryshimit në statutin e saj qeverisës njësia kooperativë mund të jetë e detyruar të tërheqë një maksimum prej 25% të aksioneve të saj të emetuara në treg ose maksimumin prej 50,000 aksionesh me CU20 secilin. Për pasojë, në 1 janar 20X3 njësia tip kooperativë klasifikon si detyrim financiar shumën prej CU1,000,000 e cila është maksimumi i shumës së pagueshme në momentin e kërkesës sipas kërkesave të nenit të riblerjes, në përputhje me paragrafin 49 të SNK 39. Në këtë mënyrë, ajo transferon në 1 janar 20X3 nga kapital në detyrim financiar një shumë prej CU200,000 duke lënë CU2,000,000 të klasifikuara si kapital. Në këtë shembull njësia nuk njih ndonjë fitim ose humbje në transferim.

Shembulli 4

Fakte

- A11 Ligji vendor që qeveris veprimtarinë e kooperativës, ose kushtet e statutit qeverisës së njësisë, ndalon një njësi të riblerje aksione të anëtarëve nëse, duke i riblerë ato, ajo do të reduktonte kapitalin e paguar nga aksionet e anëtarëve nën 75 përqind të shumës më të lartë të kapitalit të paguar nga aksionet e anëtarëve. Shuma më e lartë për një kooperativë të caktuar është CU1,000,000. Në datën e bilancit gjendja e kapitalit të paguar është CU900,000.

Klasifikimi

- A12 Në këtë rast, CU750,000 do të klasifikohet si kapital dhe CU150,000 si detyrim financiar. Paragrafëve të cituar më lartë ju shtohet edhe paragrafi 18(b) i SNK 32 i cili thotë:

...një instrument financiar i cili i jep zotëruesit të drejtën për t'ja shitur mbrapsht emetuesit për mjete monetare apo ndonjë aktiv tjetër financiar (një instrument i aksionit të kthyeshëm "puttable") është një detyrim financiar. Kjo është e vertetë edhe kur shuma e mjeteve monetare apo e aktivitetit tjetër financiar përcaktohet në bazë të një indeksi, ose dicka tjetër që ka potencialin të shtohet ose të pakësohet, ose kur forma ligjore e instrumentit të aksionit të kthyeshëm i jep zotëruesit të drejtën e një interesi të mbetur në aktivet e lëshuesit. Ekzistenca e një opsioni nga ana e zotëruesit për t'ja kthyer instrumentin lëshuesit për mjete monetare apo ndonjë aktiv tjetër financiar do të thotë se instrumenti i kthyeshëm përmbush përkufizimin e një detyrimi financiar.

- A13 Kufizimi në riblerje i përshkruar në këtë shembull është ndryshe nga kufizimet e përshkruara në paragrafët 19 dhe AG25 të SNK 32. Ato janë kufizime në aftësinë e një njësie për të paguar shumën e detyrimit financiar, dmth ato pengojnë shlyerjen e detyrimit vetëm nëse kushte specifike përmbushen. Në të kundërt, shembulli përshkruan një ndalesë të pakushtëzuar në riblerje pas arritjes së një shume të caktuar, pavarësisht nga aftësia e njësisë për të blerë aksionet e anëtarëve (p.sh. duke njohur nivelin e burimeve të mjeteve monetare, fitimeve, apo rezervave të shpërndashme). Në efekt, ndalesa kundër riblerjes privon njësinë nga marrja përsipër e ndonjë detyrimi financiar për të shlyer më shumë se një shumë të caktuar të kapitalit të paguar. Për pasojë, pjesa e aksioneve të cilat janë subjekt i ndalesës ndaj riblerjes nuk konsiderohet detyrim financiar. Edhe pse secili prej aksioneve mund të jetë i tërheqshëm individualisht, një pjesë e totalit të aksioneve janë të patërheqshme në çdo lloj rrethane përveç rasteve të likuidimit të njësisë.

Shembulli 5

Fakte

- A14 Faktet e këtij shembulli janë shtruar në shembullin 4. Për më tepër, në ditën e bilancit, kërkesat e detyrueshme të likuiditetit brenda juridiksionit përkatës i ndalojnë njësisë blerjen e aksioneve të anëtarëve përveç rastit kur zotërimet e mjeteve monetare dhe investimeve afatshkurtra janë më të mëdha se një shumë e specifikuar. Efekti i këtyre kërkesave të likuiditetit në ditën e bilancit është se njësia nuk mund të paguajë më shumë se CU50,000 për të tërhequr aksionet e anëtarëve.

Klasifikimi

- A15 Ashtu si në shembullin 4, njësia klasifikon CU750,000 si kapital dhe CU150,000 si detyrim financiar. Kjo ndodh për shkak se shuma e klasifikuar si detyrim financiar bazohet mbi të drejtën e pakushtëzuar të njësisë për të refuzuar riblerjen dhe jo mbi kufizime të kushtëzuara të cilat nuk lejojnë riblerjen vetëm nëse likuiditeti ose kushte të tjera nuk përmbushen dhe vetëm deri në kohën kur ato përmbushen. Kërkesat e paragrafëve 19 dhe AG25 të SNK 32 aplikohen në këtë rast.

Shembulli 6

Fakte

- A16 Statuti qeverisës i njësisë ndalon riblerjen e aksioneve të anëtarëve, përveç se deri në shumën e të ardhurave të marra nga emetimi i aksioneve të reja për anëtarë të rinj apo ekzistues gjatë tre viteve paraprakë. Të ardhurat nga emetimi i aksioneve të anëtarëve përdoren për të blerë sërish aksionet për të cilat anëtarët kanë kërkuar riblerje. Gjatë tre viteve paraprakë, të ardhurat e gjeneruara nga emetimi i aksioneve të anëtarëve kanë qënë CU12,000 dhe asnjë aksion anëtarësh nuk është riblerë.

Klasifikimi

- A17 Njesia klasifikon CU12,000 të aksioneve të anëtarëve si detyrime financiare. Në mënyrë konsistente me konkluzionet e përshkruara në shembullin 4, aksionet e anëtarëve që janë subjekt i ndalimit të pakushtëzuar kundër riblerjes nuk konsiderohen detyrime financiare. Një ndalim i tillë i pakushtëzuar vlen për një shumë të barabartë me të ardhurat e aksioneve të emetuara përpara tre viteve paraprake, dhe përkatësisht, kjo shumë klasifikohet si kapital. Megjithatë, një shumë e barabartë me të ardhurat nga çfare do shitje aksionesh të emetuara në tre vitet paraprake nuk është subjekt i ndalimit të pakushtëzuar mbi riblerjen. Rrjedhimisht, të ardhurat nga emetimi i aksioneve të anëtarëve në tre vitet paraprake ngrenë detyrime financiare derisa ato nuk janë më të disponueshme për riblereje të aksioneve të anëtarëve. Si rezultat, njesia ka një detyrim financiar të barabartë me të ardhurat e aksioneve të emetuara gjatë tre viteve paraprake, minus ndonjë riblerje gjatë kësaj periudhe.

Shembulli 7

Fakte

- A18 Njesia është një bankë tip kooperativë. Ligji vendor që qeveris veprimtarinë e bankave tip kooperativa thotë se të paktën 50 përqind të totalit të “detyrimeve” (term i përkufizuar në rregullore duke përfshirë llogaritë e aksioneve të anëtarëve) të njesisë duhet të jetë në formën e kapitalit të paguar të anëtarëve. Efekti i këtij rregulli është që nëse të gjitha detyrimet e kooperatives kanë formën e aksioneve të anëtarëve, ajo është në gjendje t’i tërheqë të gjitha. Në 31 dhjetor 20X1 njesia ka një total pasivësh prej CU200,000, prej të cilave CU125,000 janë llogari të aksioneve të anëtarëve. Kushtet e llogarive të aksioneve të anëtarëve lejojnë zotëruesin t’i kthejë në mjete monetare sipas kërkesës dhe nuk ka kufizime për riblerje në statutin e njesisë.

Klasifikimi

- A19 Në këtë shembull aksionet e anëtarëve klasifikohen si detyrime financiare. Kufizimi në riblerje është i ngjashëm me kufizimet e përshkruara në paragrafët 19 dhe AG25 të SNK 32. Ai është një kufizim i kushtëzuar në aftësinë e një njësie për të paguar shumën e detyrimit financiar, dmth ai pengon shlyerjen e detyrimit vetëm nëse kushte specifike përmbushen. Në mënyrë më specifike, njesia mund të jetë e detyruar të blejë të gjithë shumën e aksioneve të anëtarëve (CU125,000) nëse i ripaguan të gjitha detyrimet e tjera financiare (CU75,000). Për pasojë, ndalesa kundër riblerjes nuk e privon njësinë nga marrja përsipër e një detyrimi financiar për të shlyer më shumë se një numër të caktuar aksioneve të anëtarëve apo një shume të caktuar të kapitalit të paguar. Ajo lejon njësinë vetëm të shtyjë riblerjen derisa një kusht të përmbushet, dmth ripagimi i detyrimeve të tjera. Aksionet e anëtarëve, në këtë shembull, nuk janë subjekt i ndalimit të pakushtëzuar ndaj riblerjes dhe për rrjedhojë konsiderohen detyrime financiare.

Baza për Konkluzione mbi KIRFN Interpretimi 2

Kjo Bazë për Konkluzione shoqëron, por nuk është pjesë e KIRFN 2.

Hyrje

- BC1 Kjo Baze për konkluzione përmbledh konsideratat e KIRFN 2 për arritjen e konsensusit. Anëtarët individualë të KIRFN u dhanë më tepër rëndësi disa faktorëve në krahasim me të tjerët.
-
- BC2 Në shtator 2001, Komiteti i Interpretimeve i krijuar nga Komiteti i Standarteve Ndërkombëtare të Kontabilitetit (KSNK) i mëparshëm publikoi interpretimin fillestar (draft) të KIS D34 *Instrumente Financiare – Instrumente ose të Drejta të Tërheqshme nga Zotëruesi*. Interpretimi fillestar thoshte se: “emetuesi i një instrumenti aksionit të kthyesëm duhet ta klasifikojë të gjithë instrumentin si detyrim financiar.”
- BC3 Në 2001 Bordi i Standarteve Ndërkombëtare të Kontabilitetit (BSNK) filloi veprimtarinë duke pasur KSNK-në. Axhenda fillestare e BSNK-së përfshinte një projekt për tu bërë amendime të kufizuara standarteve të instrumenteve financiare të lëshuara nga KSNK. BSNK vendosi të përfshijë konsensusin nga Interpretimi fillestar (draft) D-34 si pjesë e këtyre amendimeve. Në qershor 2002 BSNK publikoi një projekt paraqitje të amendimeve të SNK 32 *Instrumentet Financiare - Dhënia e Informacioneve Shpjeguese dhe Paraqitja* i cili përfshiu konsensusin e propozuar nga Interpretimi fillestar (draft) D-34.
- BC4 Në përgjigjet e tyre kundrejt projekt paraqitjes dhe pjesëmarrjen në diskutimet publike në tryezë të rrumbullakët të mbajtura në mars të vitit 2003, përfaqësuesit e bankave tip kooperativa ngritën pyetje rreth aplikimit të parimeve të SNK 32 për aksionet e anëtarëve. Kështu vijuan një seri takimesh midis anëtarëve të BSNK-së dhe stafit dhe përfaqësuesve të Shoqatave Europiane të Bankave Tip Kooperativa. Pasi shqyrtuan pyetjet e ngritura nga grupi i bankave, BSNK arriti në përfundimin se parimet e artikuluar në SNK 32 nuk duhet të modifikohen, por se pati pyetje për aplikimin e këtyre parimeve për njësitë tip kooperativa të cilat duhet të merren në konsideratë nga KIRFN.
- BC5 Në shqyrtimin e aplikimit të SNK 32 për njësitë tip kooperativa, KIRFN pranoi se një numër njësisish operojnë si kooperativa dhe këto njësi kanë struktura kapitali të ndryshme. KIRFN vendosi se interpretimi i propozuar prej tij duhet të adresojë disa cilësi të pranishme në një numër kooperativash. Megjithatë, KIRFN vuri në dukje se konkluzionet e tij si dhe shembujt në Interpretim nuk kufizohen në karakteristikat specifike të aksioneve të anëtarëve në bankat europiane tip kooperativa.

Baza për Konkluzione

- BC6 Paragrafi 15 i SNK 32 thotë se:
- Emetuesi i një instrumenti financiar klasifikon instrumentin, ose pjesët e tij përbërëse, gjatë njohjes fillestare si detyrim financiar, aktiv financiar ose instrument kapitali në përputhje me substancën e marrëveshjes kontraktuale dhe përkufizimet e një detyrim financiar, një aktivi financiar dhe një instrumenti kapitali. Shtuar theksimi
- BC7 Në shumë juridiksione, ligji vendor ose rregulloret përcaktojnë që aksionet e anëtarëve janë kapital i njësisë. Megjithatë, paragrafi 17 i SNK 32 përcakton
- Një cilësi themelore në dallimin e një detyrimi financiar nga një instrument kapitali është ekzistenca e një detyrimi kontraktual i një pale kundrejt instrumentit financiar (emetuesit) ose për t'i dhënë mjete monetare ose aktive të tjera financiare palës tjetër ose për të shkëmbyer aktive financiare ose detyrimet financiare me zotëruenin në kushte që janë potencialisht jo të favorshme për emetuesin. Edhe pse zotëruesi i një instrumenti kapitali mund të ketë të drejtë të marrë një pjesë proporcionale të cdo dividendi apo shpërndarjeje tjetër kapitali, emetuesi nuk ka një detyrim kontraktual për të bërë shpërndarje të tilla sepse ai nuk mund të jetë i detyruar të shpërndajë mjete monetare ose ndonjë aktiv tjetër financiar për një palë tjetër. Shtuar theksimi
- BC8 Paragrafët e cituar në shembujt e shtojcës dhe paragrafët më sipër tregojnë se, sipas SNK 32, kushtet e marrëveshjes kontraktuale përcaktojnë klasifikimin e një instrumenti financiar si detyrim financiar apo kapital. Nëse kushtet e një instrumenti krijojnë një detyrim të pakushtëzuar për të transferuar mjete monetare apo aktive financiare, edhe rrethanat të cilat mund të kufizojnë aftësinë e njësisë për të bërë transferimin në kohën e duhur nuk do ta ndryshonin klasifikimin si detyrim financiar të instrumentit. Nëse kushtet e një instrumenti i japin

njesisë të drejtën e pakushtëzuar për të shmangur dhënien e mjeteve monetare apo aktiveve financiare, instrumenti klasifikohet si kapital. Kjo vlen edhe nëse ekzistojnë faktorë që e bëjnë shumë të mundshme që njësia të vazhdojë të shpërndajë dividendë apo të bëjë pagesa të tjera në të ardhmen. Duke patur parasysh këto parime, KIRFN vendosi të fokusohet në rrethana që tregojnë se njësia ka të drejtën e pakushtëzuar për të shmangur pagesat ndaj një anëtarë i/e cili ka kërkuar që aksionet e tij të ribleren.

- BC9 KIRFN identifikoi dy situata në të cilat një njësi tip kooperativë ka të drejtë të pakushtëzuar të shmangë transfertën e mjeteve monetare ose ndonjë aktiv tjetër financiar. KIRFN pranoi se mund të ekzistojnë situata të tjera të cilat mund të ngrenë pyetje rreth aplikimit të SNK 32 për aksionet e anëtarëve. Megjithatë, e kupton se dy situatat janë shpeshherë prezente në kushtet kontraktuale apo kushte të tjera në lidhje me aksionet e anëtarëve dhe se interpretimi i këtyre dy situatave do të eliminonte shumë prej pyetjeve që mund të ngrihen në praktikë.
- BC10 KIRFN vuri në dukje gjithashtu se një njësi vlerëson nëse ka të drejtë të pakushtëzuar të shmangë transfertën e mjeteve monetare ose aktivave të tjerë financiarë në bazë të ligjeve vendore, rregullave dhe statutit të saj qeverisës në fuqi në datën e klasifikimit. Kjo sepse janë ligjet vendore, rregullat dhe statuti i saj qeverisës në fuqi në datën e klasifikimit, së bashku me kushtet në dokumentacionin e instrumentit, të cilat përbëjnë kushtet dhe kufizimet e instrumentit në atë datë. Në këtë mënyrë, njësia nuk merr parasysh amendime të pritshme të ligjeve vendore, rregullave apo statutit të saj qeverisës.

E drejta për të refuzuar riblerjen (paragrafi 7)

- BC11 Një njesi mund të ketë të drejtën e pakushtëzuar për të refuzuar riblerjen e aksioneve të anëtarëve. Nëse një e drejtë e tillë ekziston, njësia nuk është e detyruar të transferojë mjete monetare apo ndonjë aktiv tjetër financiar të cilin SNK 32 e identifikon si karakteristikë të një detyrimi financiar.
- BC12 KIRFN sqyrtoi nëse historia e riblerjeve nga ana e njesisë duhet të merret në konsideratë kur vendoset nëse e drejta e njesisë për të refuzuar kërkesën është, në fakt, e pakushtëzuar. KIRFN vuri re se një histori riblerjesh mund të krijojë pritshmërinë racionale se të gjitha kërkesat e ardhshme do të përmbushen. Zotëruesit e shumë instrumenteve të kapitalit parashikojnë racionalisht se njësia do të vazhdojë praktikën e shkuar të bërjes së pagesave. Për shembull, një njësi mund të ketë bërë pagesa dividendësh për aksionet e preferuara për dekada të tëra. Pamundësia për të bërë pagesa të tilla do ta ekspozonte kompaninë kundrejt kostove të konsiderueshme ekonomike, duke përfshirë dëmet në vlerën e aksioneve të saj të zakonshme. Megjithatë, sipas shtjellimit në SNK 32 paragrafi AG26 (cituar në paragrafin A3), parashikimet e zotëruesit për dividendët nuk janë shkak i klasifikimit të një aksioni preferencial si detyrim financiar.

Ndalesa kunder riblerjes (paragrafet 8 dhe 9)

- BC13 Një njesi mund të ndalohet nga ligji ose statuti i saj qeverisës për të blerë aksionet e anëtarëve nëse blerja do të ulte numrin e aksioneve të anëtarëve, ose shumën e kapitalit të paguar nga aksionet e anëtarëve, nën një nivel të caktuar. Edhe pse çdo aksion individual mund të jetë i kthyeshëm, një pjesë e totalit të aksioneve në treg nuk është.
- BC14 KIRFN arriti në përfundimin se kushtet që limitojnë aftësinë e njesisë për të blerë aksionet e anëtarëve duhet të vlerësohen sipas një sekuence. Ndalesa të pakushtëzuara si ato të përshkruara në paragrafin 8 të konsensusit nuk e lejojnë kompaninë të marrë përsipër detyrimin për riblerjen e të gjitha ose një pjese të aksioneve të anëtarëve, pavarësisht nëse do të ishte në gjendje të përmbushte atë detyrim financiar ose jo. Kjo është në kontrast me ndalesat e kushtëzuara të cilat nuk lejojnë që pagesat të bëhen vetëm nëse kushte specifike – si kufizime likuiditeti – përmbushen. Ndalesat e pakushtëzuara ndalojnë krijimin e detyrimit, kurse ndalesat e kushtëzuara mund vetëm të shtyjnë pagesën e një detyrimi tashmë të krijuar. Në vazhdim të kësaj analize, një ndalesë e pakushtëzuar ndikon klasifikimin kur një instrument subjekt i ndalesës emetohet ose kur ndalesa behet me ligj apo rregullore ose i shtohet statutit qeverisës së njesisë. Në të kundert, kufizimet e kushtëzuara si ato që përshkruhen në paragrafët 19 dhe AG25 të SNK 32 nuk rezultojnë në klasifikimin e instrumentit si kapital.
- BC15 KIRFN diskutoi nëse kërkesat e SNK 32 mund të aplikohen në klasifikimin e aksioneve të anëtarëve në tërësi duke qenë subjekt të një ndalese riblerjeje të pjesshme. SNK 32 i referohet ‘një instrumenti financiar’, ‘një detyrim financiar’, dhe ‘një instrumenti kapitali’. Ai nuk i referohet grupeve apo portofoliove të instrumenteve. Duke pasur keto parasysh KIRFN sqyrtoi nëse kërkesat e SNK 32 mund të aplikohen në klasifikimin e aksioneve të anëtarëve në tërësi duke qenë subjekt të një ndalese riblerjeje të pjesshme. Aplikimi i SNK 32 për ndalim kundër riblerjes së një pjese të aksioneve të anëtarëve (p.sh. 500,000 aksione të një njesie me 1,000,000 aksione) nuk është i qartë.
- BC16 KIRFN vuri në dukje se klasifikimi i një grupi të aksioneve të anëtarëve duke përdorur metodën e instrumentit individual mund të çojë në aplikim jo të drejtë të parimit të ‘substancës së kontratës’ në SNK 32. KIRFN vuri gjithashtu në dukje se paragrafi 23 i SNK 32 detyron një njësi e cila ka hyrë në marrëveshje për të blerë instrumentet e saj të kapitalit të njohë një detyrim financiar me vlerën aktuale të shumës së riblerjes (p.sh. me

vlerën aktuale të çmimit të riblerjes në marrëveshjen e riblerjes së ardhshme, me çmimin e ekzekutimit të opsionit ose me ndonjë shumë tjetër të riblerjes) edhe pse aksionet që janë subjekt i marrëveshjes së riblerjes nuk identifikohen individualisht. Në këtë mënyrë, KIRFN vendosi se për qëllime klasifikimi ka raste kur SNK 32 nuk kërkon zbatimin e metodës së instrumentit individual.

- BC17 Në shumë situata, shqyrtimi ose i instrumenteve individualë ose i të gjithë instrumenteve të rregulluara nga një kontratë e caktuar do të rezultonte, sipas SNK 32, në klasifikimin e njëjtë si detyrim financiar apo kapital. Kështu, nëse një njësi ndalohet nga riblerja e ndonjë aksioni të anëtarëve, aksionet nuk janë të kthyeshme dhe klasifikohen si kapital. Nga ana tjetër, nëse nuk ka ndalim për riblerje dhe nuk aplikohen kushte të tjera, aksionet e anëtarëve janë të kthyeshme dhe klasifikohen si detyrime financiare. Megjithatë, në rastin kur ka ndalime të pjesshme ndaj riblerjes, klasifikimi i aksioneve të anëtarëve të qeverisura nga i njëjti statut ndryshon, në varësi të faktit nëse klasifikimi bazohet në aksionet individuale të anëtarëve apo grupit të aksioneve të anëtarëve si një e tërë. Për shembull, merr në konsideratë një njësi me një ndalim të pjesshëm që e privon nga riblerja e 99 përqind e numrit më të lartë të aksioneve të anëtarëve që kanë qënë ndonjëherë të emetuara. Klasifikimi i bazuar në aksione individuale e konsideron çdo aksion si potencialisht të tërheqshëm dhe për pasojë një detyrim financiar. Kjo ndryshon nga klasifikimi i bazuar mbi të gjitha aksionet e anëtarëve. Edhe pse secili prej aksioneve mund të jetë i ribleshëm individualisht, 99 për qind e numrit më të lartë të aksioneve ndonjëherë të emetuara janë të patërheqshme në çdo lloj rrethane përveç rasteve të likuidimit të njësisë, dhe për rrjedhojë klasifikohen si kapital.

Vlerësimi në njohjen fillestare (paragrafi 10)

- BC18 KIRFN vuri në dukje se kur detyrimi financiar për riblerjen e aksioneve të anëtarëve që janë të kthyeshme sipas kërkesës njihet fillimisht, ai matet me vlerën e drejtë në përputhje me paragrafin 49 të SNK 39 *Instrumentet Financiare: Njohja dhe matja*. Paragrafi 49 thotë: ‘Vlera e drejte e nje detyrimi finaciar me tipar kerkushmerie pa afat (p.sh nje depozite pa afat) nuk eshte me pak se shuma e paguar ne baze te kerkeses, skontuar nga data e pare kur mund te kerkohej shuma per tu paguar’.. Në këtë mënyrë KIRFN vendosi se vlera e drejtë e detyrimit financiar për riblerjen e aksioneve të anëtarëve, të kthyeshme sipas kërkesës, është maksimumi i shumës së pagueshme sipas neneve të riblerjes në statutin qeverisës ose ligjin e aplikueshëm. KIRFN morri në konsideratë gjithashtu situata në të cilat numri i aksioneve të anëtarëve ose shuma e kapitalit të paguar subjekt i ndalimit ndaj riblerjes mund të ndryshojë. KIRFN arriti në konkluzionin se një ndryshim në nivelin e ndalimit kundrejt riblerjes duhet të çojë në transfertë mes detyrimeve financiare dhe kapitalit.

Vlerësimi i mëpasshëm

- BC19 Disa të interesuar kërkuar më tepër udhëzime për vlerësimin e mëpasshëm të detyrimit për riblerjen e aksioneve të anëtarëve. KIRFN vuri në dukje se fokusi i Interpretimit ishte më tepër qartësimi i klasifikimit të instrumenteve financiare sesa vlerësimin i tyre i mëpasshëm. Gjithashtu, BSNK ka në axhendën e tij një projekt i cili do të merret me kontabilitetin për instrumentet financiare (duke përfshirë aksionet e anëtarëve) të cilat mund të riblihen në proporcion me vlerën e drejtë të interesit të mbetur në njësinë që emeton instrumentin financiar. BSNK-ja do të shqyrtojë probleme të caktuara të vlerësimit në këtë projekt. KIRFN u informua se pjesa më e madhe e aksioneve të anëtarëve në njësitë tip kooperative nuk janë të tërheqshme në proporcion me vlerën e drejtë të interesit të mbetur në njësinë tip kooperative duke shmangur në këtë mënyrë problemet më komplekse të vlerësimit. Duke marrë parasysh sa më sipër, KIRFN vendosi të mos japë udhëzime të mëtejshme mbi vlerësimin e mëpasshëm në këtë Interpretim.

Paraqitja

- BC20 KIRFN vuri në dukje se njësitë ekonomike aksionet e të cilave nuk janë kapital mund të përdorin formatet e paraqitjes të përfshira në paragrafët IE32 dhe IE33 të shembujve ilustrative në SNK 32.

Alternativat e shqyrtuara

- BC21 KIRFN morri në konsideratë sygjerimet që:
- (a) aksionet e anëtarëve duhet të klasifikohen si kapital derisa një anëtar kërkon riblerje. Aksionet e këtij anëtar i klasifikohen në këtë moment si detyrim financiar dhe ky trajtim do të ishte në përputhje me ligjet vendore. Disa komentues besojnë se kjo është një metodë më e thjeshtë dhe e qartë klasifikimi.
 - (b) klasifikimi i aksioneve të anëtarëve duhet të përfshijë mundësinë e kërkesës së riblerjes nga ana e anëtarëve. Ata që sygjerojnë këtë pikëpamje vejnë në dukje se eksperiencia tregon se probabiliteti që të ndodhë një gjë e tillë është i vogël, zakonisht brenda 1- 5 përqind, për disa tipe kooperativash. Ata nuk

e shohin të arsyeshëm klasifikimin e 100 përqind të aksioneve të anëtarëve si detyrime në bazë të sjelljes së 1 përqind të aksioneve.

- BC22 IFRIC nuk i pranoi këto sygjerime. Në SNK 32, klasifikimi i një instrumenti si detyrim financiar ose kapital neto bazohet “në thelbin e marrëveshjes kontraktuale dhe në përcaktimin e një detyrimi financiar, një aktivi financiar dhe një instrument kapitali.” Në paragrafin BC7 të Bazës për Konkluzione në SNK 32, BSNK vuri në dukje se:

Edhe pse forma ligjore e instrumenteve të tilla financiare shpesh përfshin një të drejtë në interesin e mbetur në aktivet e një njësie të disponueshme për zotëruesit e instrumenteve të tilla, përfshirja e një opsioni për zotëruesin për t’ja kthyer instrumentin njësisë në këmbim të mjeteve monetare apo ndonjë aktivi tjetër financiar do të thotë se instrumenti përbush përkufizimin e një detyrimi financiar. Klasifikimi si një detyrim financiar nuk varet nga fakte të tilla si p.sh. kur është e ushtrueshme e drejta, si përcaktohet shuma e pagueshme ose e arketueshme në momentin e ushtrimit të së drejtës, dhe nëse instrumenti i kthyesëm ka një maturitet të caktuar.

- BC23 KIRFN vërejti gjithashtu se një metodë e ngjashme me atë në paragrafin BC21 mbrohet në Opinionin Kundershtues të njërit prej anëtarëve të bordit të SNK 32. Meqënese BSNK nuk e adoptoi atë metodë, adoptimi i saj këtu do të kërkonte një amendim të SNK 32.

Data e kalimit dhe e hyrjes në fuqi (paragrafi 14)

- BC24 KIRFN shqyrtoi nëse Interpretimi i tij duhet të ketë të njëjtën datë kalimi dhe hyrjeje në fuqi si SNK 32 ose nëse një datë hyrjeje në fuqi e mëvonshme duhet të aplikohet me një përjashtim nga SNK 32 për aksionet e anëtarëve në periudhën e ndërmjetme. Disa kooperativa mund të duan ta amendojnë statutin e tyre qeverisës në mënyrë që të vazhdojnë praktikën e tyre ekzistuese sipas kërkesave kombëtare të kontabilitetit për klasifikimin e aksioneve të anëtarëve si kapital. Amendamente të tilla zakonisht kërkojnë një takim të përgjithshëm të anëtarëve dhe mbajtja e një takimi të tillë mund të mos jetë e mundur përpara datës së hyrjes në fuqi të SNK 32.
- BC25 Pas marrjes në konsideratë të një numri alternativash, KIRFN vendosi kundër çdo përjashtimi nga kërkesat e kalimit dhe datës së hyrjes në fuqi të SNK 32. Në arritjen e këtij konkluzioni, KIRFN vuri re se ju kërkua të jepte udhëzime rreth aplikimit të SNK 32 kur ky fillimisht u adoptua nga njësitë kooperative, dmth nga 1 janar 2005. Gjithashtu, numri më i madh i atyre që bënë komente mbi Interpretimin fillestar (draft) nuk e kundërshtuan datën e hyrjes në fuqi të propozuar më 1 janar 2005. Përfundimisht, KIRFN vëzhgoi se klasifikimi i aksioneve të anëtarëve si detyrime financiare përpara datës kur kushtet e këtyre aksioneve amendohen do të ndikojë vetëm pasqyrat financiare të 2005-ës, sepse adoptuesit për herë të parë SNRK-ve nuk janë të detyruar të aplikojnë SNK 32 për periudhat e mëparshme. Si rezultat, cdo ndikim i Interpretimit mbi adoptuesit për herë të parë parashikohet të jetë i limituar. Për më tepër, KIRFN vërejti se rregulluesit janë të familiarizuar me probleme të kontabilitetit që mund të dalin. Një njësi tip kooperative mund të jetë e detyruar t’i paraqisë aksionet e anëtarëve si detyrim derisa statuti qeverisës të amendohet. KIRFN e kupton se amendime të tilla, nëse adoptohen, do të pasqyrohen nga mesi i 2005-ës. Duke marrë parasysh këtë, KIRFN vendosi se data e hyrjes në fuqi të Interpretimit do të jenë periudhat vjetore që fillojnë në ose pas 1 janarit 2005.

