

## Standard Ndërkombëtar i Kontabilitetit 27

# Pasqyrat Financiare të Konsoliduara dhe Individuale

*Ky version përfshin ndryshimet që rrjedhin nga SNRF-të e publikuara deri më datën 31 dhjetor 2006..*

SNK 27 *Pasqyra Financiare të Konsoliduara dhe Kontabiliteti për Investimet në Filiale* është nxjerrë nga Komiteti i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit në prill 1989. Ai zëvendësoi SNK 3 *Pasqyra Financiare të Konsoliduara* (të nxjerrë në qershor 1976), me përjashtim të asaj që SNK 3 lidhet me kontabilitetin për investimet në pjesëmarrje. SNK 27 u riformatua në 1994-ën, dhe ndryshime të kufizuara u bënë nga SNK 39 në 1998-ën dhe 2000.

Në prill 2001, Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit (BSNK) vendosi që të gjitha Standardet dhe Interpretimet e nxjerra sipas Akteve të mëparshme të vazhdojnë të jenë të zbatueshme derisa ato të ndryshohen apo të tërhiqen.

Komiteti i Përhershëm i Interpretimeve ka nxjerrë dy interpretime në lidhje me SNK 21:

- KIS-12 *Konsolidimi – Njësitë ekonomike Për Qëllime të Veçanta* (e nxjerrë në dhjetor 1998)
- KIS-33 *Konsolidimi dhe Metoda e Kapitalit Neto—Te Drejtat Votuese Potenciale dhe Shpërndarje e Interesave të Pronësisë* (e nxjerrë në dhjetor 2001).

Në dhjetor 2003 BSNK nxorri një SNK 27 të rishikuar, me një titull të ri — *Pasqyra Financiare të Konsoliduara dhe Individuale*. Standardi i rishikuar ndyshoi gjithashtu KPI-12 dhe zëvendësoi KPI-33.

Që prej asaj kohe, SNK 27 është ndryshuar nga dokumentat e mëposhtëme:

- SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit* (i nxjerrë në mars 2004)
- SNRF 5 *Aktive afatgjata të Mbajtura për Shitje dhe Veprimtaritë e Ndërprera* (nxjerrë në Mars 2004)
- SNRF 8 *Segmentet e Biznesit* (i nxjerrë në nëntor 2006).

Ashtu si dhe KPI- 12, Interpretimet e mëposhtëme i referohen SNK 27:

- KIRFN 5 *Të Drejtat për Interesat që Rrjedhin nga Fondet e Nxjerrjes nga Përdorimi, Restaurimi dhe Rehabilitimi Mjedisor* (i nxjerrë në dhjetor 2004).

## PËRMBAJTJA

	<i>paragrafët</i>
<b>HYRJE</b>	<b>IN1–IN14</b>
<b>STANDARTI NDËRKOMBËTAR I KONTABILITETIT 27</b>	
<b>PASQYRAT FINANCIARE TË KONSOLIDUARA DHE INDIVIDUALE</b>	
<b>OBJEKTI</b>	<b>1–3</b>
<b>PËRKUFIZIME</b>	<b>4–8</b>
<b>PARAQITJA E PASQYRAVE FINANCIARE TË KONSOLIDUARA</b>	<b>9–11</b>
<b>OBJEKTI I PASQYRAVE FINANCIARE TË KONSOLIDUARA</b>	<b>12–21</b>
<b>PROCEDURAT E KONSOLIDIMIT</b>	<b>22–36</b>
<b>KONTABILITETI PËR INVESTIMET NË FILIALE, NË NJËSITË EKONOMIKE TË KONTROLLUARA BASHKARISHT DHE NE PJESËMARRJE NË PASAQYRAT INDIVIDUALE FINANCIARE</b>	<b>37–39</b>
<b>DHËNIA E INFORMACIONEVE SHPJEGUESE</b>	<b>40–42</b>
<b>DATA E HYRJES NË FUQI</b>	<b>43</b>
<b>TËRHEQJE E DEKLARIMEVE TË TJERA</b>	<b>44–45</b>
<b>Shtojcë</b>	
<b>Ndryshime të deklarimeve të tjera</b>	
<b>MIRATIMI I SNK 27 NGA BORDI</b>	
<b>BAZA PËR KONKLUSIONE</b>	
<b>OPINION KUNDËRSHTUES</b>	
<b>UDHEZIM MBI ZBATIMIN</b>	

Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit 27 *Pasqyrat Financiare të Konsoliduara dhe Individuale* (SNK 27) paraqitet në paragrafët nga 1–45 dhe Shtojcën. All the paragrafët kanë të njëjtën rëndësi, por ruajnë formatin e KSNK të Standardit kur u miratua nga IASB. SNK 27 duhet të lexohet në kontekstin e Bazës për Konkluzione, *Parathënien e Standardeve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar dhe Kuadrin për Përgatitjen dhe Paraqitjen e Pasqyrave Financiare*. SNK 8 *Politikat kontabël, Ndryshimet në Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet* jep një bazë për përzgjedhjen dhe zbatimin e politikave kontabël në rastet e mungesës së udhëzimit të drejtpërdrejtë.

## Hyrje

- IN1 Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit 27 *Pasqyra Financiare të Konsoliduara dhe Individuale* (SNK 27) zëvendëson SNK 27 (i rishikuar në vitin 2000) *Pasqyrat Financiare të Konsoliduara dhe Kontabiliteti për Investime në Filiale* dhe duhet të zbatohet për periudhat vjetore që fillojnë me datën 1 janar 2005 ose pas kësaj date. Inkurajohet zbatimi para kësaj date. Standardi zëvendëson gjithashtu dhe KIS-33 *Konsolidimi dhe Metoda e Kapitalit Neto—Te drejta Votuese Potenciale dhe Shpërndarja e Interesave të Pronësisë*.

## Arsyet për rishikimin e SNK 27

- IN2 Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit hartoi këtë version të SNK 27 në kuadër të projektit të tij mbi Përmirësimin e Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit. Projekti u ndërmor pas kërkesave dhe kritikave të bëra në lidhje me Standardet nga rregullatorët e letrave me vlerë, profesionistët kontabël dhe palët e tjera të interesuara. Objektivat e projektit të përmirësimeve ishin pakësimi ose eliminimi i alternativave, teprimeve dhe konflikteve brenda standardeve, trajtimi i disa çështjeve të konvergencës, dhe bërja e përmirësimeve të tjera.
- IN3 Për SNK 27 objektivi kryesor i Bordit ishte të zvogëlonte alternativat në kontabilizimin e filialeve në pasqyrat financiare të konsoliduara dhe në kontabilizimin të investimeve në pasqyrat financiare individuale të një shoqërie mëmë, një sipërmarrësi ose investitori. Boardi nuk rishqyrtoi metodën kryesore të konsolidimit të filialeve të përfshirë në SNK 27.

## Ndryshimet kryesore

- IN4 Ndryshimet kryesore nga versioni i mëparshëm i SNK 27 përshkruhen më poshtë.

### Objekti

- IN5 Standardi zbatohet për kontabilizimin në pasqyrat financiare individuale të një shoqërie mëmë, të një sipërmarrje ose të një investitori të investimeve në filiale, në njësi ekonomike të kontrolluara bashkarisht dhe në sipërmarrje. Si rezultat, Titulli i Standardit u ndryshuar ashtu si tregohet në paragrafin IN1.

### Përfshirje nga investimet e konsoliduara në filiale

- IN6 Standardi modifikon përfshirimin nga përgatitja e pasqyrave financiare të konsoliduara. Paragrafi 8 në versionin e mëparshëm të SNK 27 (tani paragrafi 10) u ndryshua në mënyrë të tillë që një shoqërie mëmë të mos i nevojitet të paraqesë pasqyra financiare të konsoliduara nëse:
- (a) mëma është vetë një filial plotësisht i zotëruar, ose mëma është një filial pjesërisht i zotëruar nga një njësi ekonomike tjetër dhe pronarët e tjerë të saj, duke përfshirë dhe pronarët që nuk kanë të drejtë vote, janë informuar dhe nuk kanë kundërshtime që mëma të mos përgatisë pasqyra financiare të konsoliduara;
  - (b) Instrumentat e borxhit ose të kapitalit neto të shoqërisë mëmë nuk tregëtohen në një treg publik (një bursë e brendëshme ose e huaj ose tregje jashtë burse, duke përfshirë tregjet lokale dhe rajonale);
  - (c) mëma nuk ka depozituar dhe as nuk është në proces të depozitimit të pasqyrave të saj financiare në një komision letrash me vlerë ose në një organizatë tjetër rregullatore për qëllimet e emetimit të ndonjë klase të instrumentave në një treg publik; dhe
  - (d) shoqëria mëmë përfundimtare ose e ndërmjetme e shoqërisë mëmë prodhon pasqyra financiare të konsoliduara të disponueshme për përdorim nga publiku, të cilat janë në përputhje me Standardin Ndërkombëtar të Raportimit Financiar.

Standardi qartëson kërkesat për një shoqëri mëmë, të përfshiruar nga përgatitja e pasqyrave financiare të konsoliduara kur mëma zgjedh ose i kërkohet nga rregullat vendase të paraqesë pasqyra financiare individuale (shih paragrafët IN13 dhe IN14).

## Kontrolli i përkohshëm

- IN7 Standardi nuk kërkon konsolidim të një filiali të blerë kur ka prova se kontrolli ka qëllim të jetë i përkohshëm. Megjithatë, duhet të ketë prova se filiali është blerë me qëllimin që të shitet për dymbëdhjetë muaj dhe se drejtimi po kërkon aktivisht një blerës. Për më tepër, fjalët ‘në një të ardhme të afërt’ u zëvendësuan nga fjalët ‘brenda dymbëdhjetë muajsh’. Kur një filial i përjashtuar më parë nga konsolidimi nuk nxirret jashtë përdorimi për dymbëdhjetë muaj, ai duhet të konsolidohet që prej datës së blerjes, më përjashtim të rasteve kur zbatohen rrethana të specifikuara shumë ngushtë.\*
- IN8 Standardi parashikon se kërkesat për të konsoliduar investimet në filiale zbatohen për organizatat me kapital për përbashkët, fondet e përbashkëta, njësi besimi dhe njësi të tjera ekonomike të ngjashme. Kjo është shtuar për qartësim.
- IN9 Një njësi ekonomike nuk lejohet të përjashtojë nga konsolidimi një njësi ekonomike që ajo vazhdon të kontrollojë, thjesht vetëm se ajo njësi ekonomike po vepron nën kufizime të ashpra afatgjata që dëmtojnë shumë aftësinë e saj për të transferuar fonde tek shoqëria mëmë. Duhet të humbë kontrolli në mënyrë që të ndodhe përjashtimi.

## Procedurat e konsolidimit

### Te drejta votuese potenciale

- IN10 Standardi i kërkon një njësi ekonomike të shqyrtojë ekzistencën dhe efektin e të drejtave votuese potenciale që ushtohen aktualisht ose janë të konvertueshme, kur vlerësohet se ajo ka fuqinë që të drejtojë politikat financiare dhe operative të një njësie tjetër ekonomike. Kjo kërkesë u përfshi më parë në KIS-33, i cili është zëvendësuar.

### Politikat kontabël

- IN11 Standardi i kërkon një njësi ekonomike të përdorë politika kontabël uniforme për të raportuar transaksionet dhe ngjarjet e tjera në rrethana të ngjashme. Versioni i mëparshëm i SNK 27 jepte një përjashtim nga kjo kërkesë kur nuk ishte ‘praktike të përdoren politika kontabël uniforme’.

### Interesat e pakicës

- IN12 Ky Standard i kërkon një njësi ekonomike të paraqesë interesat e pakicës në bilancin e konsoliduar brenda kapitalit neto, vecmas nga kapitali neto i aksionerëve të shoqërisë mëmë. Megjithëse versioni i mëparshëm i SNK 27 e përjashtonte paraqitjen e interesave të pakicës brenda pasiveve, ai nuk kërkonte paraqitjen brenda kapitalit neto.

## Pasqyra financiare individuale

- IN13 Standardi përshkruan trajtimin kontabël për investime në filiale, në njësi ekonomike të kontrolluara bashkërisht dhe në pjesëmarrje kur një njësi ekonomike zgjedh të paraqesë pasqyra financiare individuale ose kur një gjë e tillë i kërkohet nga rregullat lokale. Ai kërkon që këto investime të kontabilizohen me kosto ose në përputhje me SNK 39 *Instrumente financiare: Njohja dhe matja*.
- IN14 Standardi mban një alternativë për kontabilizimin e këtyre investimeve në pasqyrat financiare individuale të investitorit.

\* Në mars 2004 Bordi botoi SNRF 5 Aktivët Afatgjata që Mbahen për t'u Shitur dhe Operacionet jo të Vijueshme SNRF 5 e heq këtë përjashtim dhe tani eliminon përjashtimin nga konsolidimi kur kontrolli synohet të jetë i përkohshëm. Shih SNRF 5 Baza për Konkluzione për diskutime të mëtejshme.

# Standard Ndërkombëtar i Kontabilitetit 27

## *Pasqyrat Financiare të Konsoliduara dhe Individuale*

### Objekti

- 1 Ky Standard do të zbatohet gjatë përgatitjes dhe paraqitjes të pasqyrave financiare të konsoliduara për një grup njësisish ekonomike nën kontrollin e një shoqërie mëmë.
- 2 Ky Standard nuk merret me metodat e kontabilitetit për kombinime biznesi dhe efektet e tyre në konsolidim, duke përfshirë dhe emrin e mirë që del nga një kombinim biznesi (shih SNRF 3 *Kombinime biznesi*).
- 3 Ky Standard do të zbatohet gjithashtu dhe në kontabilitetin për investime në filiale, njësi ekonomike të kontrolluara bashkërisht dhe pjesëmarrje kur një njësi ekonomike ose zgjedh vetë që të paraqesë pasqyra financiare individuale ose kur një gjë e tillë i kërkohet nga rregullat lokale.

### Përkufizime

- 4 Në këtë standard termat e mëposhtme janë përdorur me këto kuptime:  
*Pasqyra financiare të konsoliduara* janë pasqyrat financiare të një grupi të paraqitura si pasqyrat financiare të një njësie të vetme ekonomike.  
*Kontroll* është fuqia për të drejtuar politikat financiare dhe operative të një njësie ekonomike në mënyrë që të merren përfitime nga aktivitetet e saj.  
*Metoda e koston* është një metodë e kontabilitetit për një investim, sipas të cilës investimi njihet me kosto. Investitori njeh të ardhura nga investimi vetëm në shkallën që investitori merr shpërndarje nga përfitimet e akumuluar të investimit pas datës së blerjes. Shpërndarjet e marra përtej këtyre përfitimeve konsiderohen si mbulim i investimit dhe njihen si zbritje të koston për investim.  
*Një grup* është një shoqëri mëmë dhe të gjitha filiale të saj.  
*Interesi i pakicës* është ajo pjesë e fitimit ose humbjes dhe aktivet neto të një filiali që i atribuhen interesave të kapitalit neto që zotërohen në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të tërthortë nëpërmjet filialeve nga shoqëria mëmë.  
*Një shoqëri mëmë* është një njësi ekonomike që ka një ose më shumë filiale.  
*Pasqyra financiare individuale* janë pasqyrat financiare që paraqiten nga një shoqëri mëmë, një investitor në një pjesëmarrje ose një sipërmarrës në një njësi ekonomike të kontrolluar bashkërisht, në të cilën investimet janë llogaritur në bazë të interesit direkt të kapitalit neto dhe jo mbi bazën e rezultateve të raportuara dhe aktivet neto të njësisë ku është investuar.  
*Një filial* është një njësi ekonomike, duke përfshirë dhe një njësi ekonomike të paregjistruara, si për shembull një ortakëri, e cila kontrollohet nga një njësi tjetër ekonomike (të njohur si shoqëria mëmë).
- 5 Një shoqëri mëmë ose filiali i saj mund të jetë investitore në një pjesëmarrje ose sipërmarrës në një njësi ekonomike të kontrolluar bashkërisht. Në rastet e tilla, pasqyrat financiare të konsoliduara të përgatitura dhe të paraqitura në përputhje me këtë Standard gjithashtu përgatiten në mënyrë që të përputhen me SNK 28 *Investime në pjesëmarrje* dhe SNK 31 *Pjesëmarrje në Sipërmarrjet e Përbashkëta*.
- 6 Për një njësi ekonomike të përshkruar në paragrafin 5, pasqyra financiare individuale janë ato pasqyra të përgatitura dhe të paraqitura përveç pasqyrave financiare që përmenden në paragrafin 5. Pasqyrat financiare individuale nuk duhet t'i shtohen ose të shoqërojnë këto pasqyra.
- 7 Pasqyrat financiare të një njësi ekonomike që nuk ka interesin e një filiali, pjesëmarrjeje ose sipërmarrjeje në një njësi ekonomike të kontrolluar bashkërisht nuk janë pasqyra financiare individuale.
- 8 Një shoqëri mëmë që është përjashtuar nga paraqitja e pasqyrave financiare të konsoliduara në përputhje me paragrafin 10, mund të paraqesë pasqyra individuale financiare si të vetmet pasqyra të saj financiare.

## Paraqitja e pasqyrave financiare të konsoliduara

- 9 Një shoqëri mëmë e ndryshme nga një shoqëri mëmë e përshkruar në paragrafin 10 do të paraqesë pasqyra financiare të konsoliduara në të cilat ajo konsolidon investimet e saj në filiale në përputhje me këtë Standard.
- 10 Një shoqëri mëmë nuk i nevojitet që të paraqesë pasqyra financiare të konsoliduara nëse dhe vetëm nëse:
- (a) shoqëria mëmë është vetë një filial plotësisht i zotëruar, ose është një filial pjesërisht i zotëruar nga një njësi ekonomike tjetër dhe pronarët e tjerë të saj, duke përfshirë dhe pronarët që nuk kanë të drejtë vote, janë informuar dhe nuk kanë kundërshtime që shoqëria mëmë të mos përgatisë pasqyra financiare të konsoliduara;
  - (b) Instrumentat e borxhit ose kapitalit neto të shoqërisë mëmë nuk tregëtohen në një treg publik (një bursë e brendëshme ose e huaj ose tregje jashtë burse, duke përfshirë tregjet lokale dhe rajonale);
  - (c) shoqëria mëmë nuk ka depozituar dhe as nuk është në proces të depozitimit të pasqyrave të saj financiare në një komision letrash me vlerë ose një organizatë tjetër rregullatore për qëllimet e emetimit të ndonjë klasë të instrumentave në një treg publik; dhe
  - (d) shoqëria mëmë përfundimtare ose e ndërmjetme e shoqërisë mëmë prodhon pasqyra financiare të konsoliduara të disponueshme për përdorim nga publiku, të cilat janë në koherencë me Standardin Ndërkombëtar të Raportimit Financiar.
- 11 Një shoqëri mëmë që në përputhje me paragrafin 10 zgjedh për të mos paraqitur pasqyra financiare të konsoliduara, dhe paraqit vetëm pasqyra financiare individuale, respekton paragrafët 37–42.

## Objekti i pasqyrave financiare të konsoliduara

- 12 Pasqyra financiare të konsoliduara do të përfshijnë filialet e shoqërisë mëmë.\*
- 13 Kontrolli prezumohet të ekzistojë kur shoqëria mëmë zotëron në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të tërthortë, nëpërmjet një filiali, më shumë se gjysmën e fuqisë votuese të një njësie ekonomike, me përjashtim të rasteve kur, në rrethana përjashtimore, mund të demonstrohet qartë se një pronësi e tillë nuk mund të përbëjë kontroll. Kontrolli ekziston gjithashtu edhe kur shoqëria mëmë zotëron gjysmën ose më pak fuqi votuese të një njësie ekonomike kur ka:
- (a) fuqi mbi gjysmën e të drejtave të votës nëpërmjet një marrëveshje me investitorë të tjerë;
  - (b) fuqi për të drejtuar politika financiare dhe operative të një njësie ekonomike sipas një statuti ose një marrëveshjeje;
  - (c) fuqi për të emëruar ose për të hequr shumicën e anëtarëve të bordit të drejtorëve ose të një organi tjetër ekuivalent qeverisës, dhe kur kontrolli i njësisë ekonomike bëhet nëpërmjet këtij bordi ose organi; ose
  - (d) fuqia për të dhënë shumicën e votave në bledhjet e bordeve të drejtorëve ose organit tjetër ekuivalent qeverisës dhe kur kontrolli i njësisë ekonomike bëhet nga ky bord ose organ.
- 14 Një njësi ekonomike mund të zotërojë garanci aksioni, opsione blerje aksionesh, instrumente borxhi ose kapitali neto që janë të konvertueshme në aksione të zakonshme, ose në instrumente të tjera të ngjashme që kanë potencialin, nëse ushtrohen ose konvertohen, që t'i japin njësisë ekonomike fuqi votuese ose të zvogëlojnë fuqinë votuese të një pale tjetër për politikat financiare ose operative të një tjetër njësie ekonomike (te drejta votuese potenciale). IN10 Prania dhe efekti i të drejtave votuese potenciale që ushtrohen aktualisht ose janë të konvertueshme, duke përfshirë dhe të drejtat potenciale votuese të një njësie tjetër ekonomike, merren në konsideratë kur vlerësohet se njësia ka kompetencën që të drejtojë politikat financiare dhe operative të një njësie tjetër ekonomike. Te drejta votuese potenciale nuk janë aktualisht të ushtrueshme ose të konvertueshme kur, për shembull, ato nuk mund të ushtrohen ose të konvertohen deri në një datë në të ardhmen ose deri në ndodhjen e një ngjarjeje në të ardhmen.
- 15 Gjatë vlerësimit nëse të drejtat votuese potenciale japin kontribut në kontroll, njësi ekonomike shqyrton të gjitha faktet dhe rrethanat (duket përfshirë termat e ushtrimit të të drejtave të votimit potencial dhe cdo rregullim tjetër kontraktual të marrë në shqyrtim në mënyrë individuale ose në kombinim) që ndikojnë mbi të drejtat e votimit potencial, me përjashtim të qëllimit të drejtimit dhe aftësisë financiare për të ushtruar ose konvertuar.

\* Nëse në blerje një filial i plotëson të gjitha kriteret e klasifikaurës si të mbajtur për shitje në përputhje me SNRF 5 Aktivitet Afatgjatë të Mbajtura për Shitje dhe Operacionet jo të Vijueshme, llogaritja do të bëhet në bazë të atij Standardi.

† Shih gjithashtu KIS-12 Konsolidimi – Njësitë ekonomike për qëllime të veçanta.

- 16 [Fshirë]
- 17 [Fshirë]
- 18 [Fshirë]
- 19 Një filial nuk përjashtohet nga konsolidimi thjesht vetëm pse investitori është një organizatë me kapital të përbashkët, fond i përbashkët, njësi besimi ose një njësi ekonomike e ngjashme.
- 20 Një filial nuk përjashtohet nga konsolidimi për shkak se aktivitetet e tij të biznesit nuk janë të ngjashme me aktivitetet e njësisë të tjera ekonomike brenda grupit. Informacioni i rëndësishëm jepet duke konsoliduar filiale të tilla dhe duke dhënë informacion shpjegues shtesë në pasqyrat financiare të konsoliduara rreth aktiviteve të ndryshme të biznesit të filialeve. Për shembull, shënimet shpjeguese të kërkuara nga SNRF 8 *Segmente të Shfrytëzimit* ndihmojnë për të shpjeguar domethënien e aktiviteve të ndryshme të biznesit brenda grupit.
- 21 Një shoqëri mëmë humb kontroll kur ajo humb fuqinë për të drejtuar politikat financiare dhe operative të të investuarit në mënyrë që të merren përfitime nga aktivitetet e tij. Humbja e kontrollit mund të ndodhë me ose pa një ndryshim absolut ose relativ të niveleve të pronësisë. Kjo mund të ndodhë, për shembull, kur një filial bëhet objekt kontrolli nga një qeveri, gjykatë, administrator ose rregullator. Humbja e kontrollit mund të ndodhë dhe si rezultat i një marrëveshje kontraktuale.

## Procedurat e konsolidimit

- 22 Gjatë përgatitjes së pasqyrave financiare të konsoliduara, një njësi ekonomike kombinon pasqyrat financiare të shoqërisë mëmë dhe të filialeve të saj rresht për rresht duke mbledhur zëra të ngjashëm të aktiveve, pasiveve, kapitalit neto, të ardhurave dhe shpenzimeve. Në mënyrë që pasqyrat financiare të konsoliduara të paraqesin informacion aktual financiar rreth grupit si një njësi e vetme ekonomike, ndërmerren veprimet e mëposhtëme:
- (a) vlera kontabël neto e investimit të shoqërisë mëmë në secilin filial dhe pjesa e kapitalit neto të shoqërisë mëmë për secilin filial eliminohet (shih SNRF 3, i cili përshkruan trajtimin e ndonjë difference si emër i mirë);
  - (b) Identifikohen interesat e pakicës në fitimin ose humbjen e filialeve të konsoliduara për periudhat e raportimit; dhe
  - (c) Interesat e pakicës në aktivet neto të filialeve të konsoliduara identifikohen veçmas prej kapitalit neto të shoqërisë mëmë në to. Interesat e pakicës në aktivet neto përbëhen prej:
    - (i) shumën e atyre interesave të pakicës në datën e fillestare të kombinimit e përlogaritur në përputhje me SNRF 3; dhe
    - (ii) pjesa e pakicës në ndryshimet në kapitalin që prej datës së kombinimit.
- 23 Kur ekzistojnë të drejtat votuese potenciale, pjesa e fitimit ose humbjes dhe ndryshimet në kapitalin neto që i shpërndahen shoqërisë mëmë dhe interesave të pakicës përcaktohen mbi bazën e interesave të pronësisë dhe nuk reflektojnë ushtrimin ose konvertimin e mundshëm të të drejtave votuese potenciale.
- 24 **Tepricat, transaksionet, të ardhurat dhe shpenzime brënda grupit do të eliminohen plotësisht.**
- 25 Tepricat dhe transaksionet, duke përfshirë të ardhurat, shpenzimet dhe dividendet brënda grupit eliminohen plotësisht. Fitimet dhe humbjet që vijnë si rezultat i transaksioneve ndërmjet grupit që njihen në aktive, të tilla si inventarë dhe aktive afatgjata, eliminohen plotësisht. Humbjet ndërmjet grupit mund të dëshmojnë për një çvlerësim që kërkon njohje në pasqyrat financiare të konsoliduara. SNK 12 *Tatimet mbi të ardhurat* zbatohet për diferencat e përkohshme që dalin nga eliminimi i fitimeve dhe humbjeve që vijnë si rezultat i transaksioneve brenda grupit.
- 26 **Pasqyrat financiare të shoqërisë mëmë dhe të filialeve të saj, të përdorura në përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara, do të përgatiten në të njëjtën datë raportimi. Kur data e raportimit të shoqërisë mëmë dhe e një filiali janë të ndryshme, filiali përgatit, për qëllime konsolidimi, pasqyra financiare shtesë në të njëjtën datë me atë të pasqyrave financiare të shoqërisë mëmë, në përjashtim të rasteve kur nuk është praktike të bëhet një gjë e tillë.**
- 27 Kur, në përputhje me paragrafin 26, pasqyrat financiare të një filiali, të përdorura në përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara përgatiten në një datë raportimi të ndryshme nga data e raportimit të shoqërisë mëmë, do të bëhen rregullime për efekte të transaksioneve ose ngjarjeve domethënëse që kanë ndodhur në periudhën midis kësaj date dhe datës së pasqyrave financiare të shoqërisë mëmë. Në çdo rast, diferenca ndërmjet datës së raportimit të filialit dhe datës së raportimit të shoqërisë mëmë nuk do të jetë më shumë se tri muaj. Gjatësia e periudhës së raportimit dhe çdo ndryshim në datat e raportimit do të jenë të njëjta nga njëra datë në tjetrën.



- 28 **Pasqyrat financiare të konsoliduara do të përgatiten duke përgatitur politika kontabël uniforme për transaksione dhe ngjarje të tjera të njëjta në rrethana të ngjashme.**
- 29 Nëse një anëtar i grupit përdor politika kontabël të ndryshme nga ato të përdorura në pasqyrat financiare të konsoliduara për transaksione të njëjta dhe ngjarje të tjera në rrethana të ngjashme, për përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara bëhen rregullimet përkatëse në pasqyrat e tij financiare.
- 30 Të ardhurat dhe shpenzimet e një filiali përfshihen në pasqyrat financiare të konsoliduara nga data e blerjes, siç parashikohet në SNRF 3. Të ardhurat dhe shpenzimet e një filiali përfshihen në pasqyrat financiare të konsoliduara deri në datën në të cilën shoqëria mëmë pushon së kontrolluar filialin. Diferenca midis shumave të rezultura nga nxjerrja jashtë përdorimi e filialit dhe vlerës së tij kontabël neto në datën e nxjerrjes jashtë përdorimit, duke përfshirë dhe shumat kumulative të cdo ndryshimi të këmbimit që lidhen me filialin e njohur në kapital neto në përputhje me SNK 21 *Efektet e ndryshimit në kurset e këmbimit*, njihet në pasqyrën e konsoliduar të të ardhurave si fitim dhe humbje në nxjerrjen jashtë përdorimi të filialit.
- 31 **Një investim në një njësi ekonomike do të kontabilizohet në përputhje me SNK 39 *Instrumente financiare: Njohja dhe matja* nga data kur njësia nuk është më filial, me kusht që ajo të mos bëhet pjesëmarrje, siç përkufizohet në SNK 28, ose një njësi ekonomike e kontrolluar bashkërisht siç përshkruhet në SNK 31.**
- 32 **Vlera kontabël neto e investimit në datën që njësia ekonomike pushon së qeni një filial do të konsiderohet si kosto në matjen fillestare të një aktivi financiar në përputhje me SNK 39.**
- 33 **Interesat e pakicës do të paraqiten në bilancin e konsoliduar brenda kapitalit neto, vecmas nga kapitali neto i aksionerëve të shoqërisë mëmë. Edhe interesat e pakicës në fitimin ose humbjen e grupit do pasqyrohen vecmas.**
- 34 Fitimi ose humbja i atribohet aksionerëve të shoqërisë mëmë dhe interesave të pakicës. Për shkak se të dyja janë kapital neto, shuma që i atribohet interesave të pakicës nuk është e ardhur ose shpenzim.
- 35 Humbjet e aplikueshme për pakicën në një filial të konsoliduar mund të tejkalojnë interesin e pakicës në kapitalin neto të filialit. Teprica dhe humbjet e mëtejshme të aplikuara për pakicat, mbulohen nga interesi i shumicës, me përjashtim të shumës për të cilën pakica ka një obligim të detyrueshëm dhe ka mundësi të bëjë një investim shtesë për të mbuluar humbjet. Nëse filiali në periudhat pasardhëse raporton fitimet, këto fitime i kalojnë interesit të shumicës deri sa të jetë mbuluar pjesa e humbjes e pakicës e mbuluar më parë nga shumica.
- 36 Nëse një filial ka në qarkullim aksione preferenciale kumulative të cilat zotërohen nga interesat e pakicës dhe klasifikohen si kapital neto, shoqëria mëmë llogarit pjesën e saj të fitimit ose të humbjes pas rregullimit për dividendët për këto aksione, pavarësisht nëse janë deklaruar ose jo dividendët.

## **Kontabiliteti për investime në filiale, njësi ekonomike të kontrolluara bashkërisht dhe pjesëmarrje në pasqyrat individuale financiare**

- 37 **Kur përgatiten pasqyra financiare individuale, investimet në filiale, në njësitë ekonomike të kontrolluara bashkërisht dhe në sipërmarrjet që nuk janë klasifikuar si të mbajtura për shitje (ose të përfshira në grupin e nxjerrjes jashtë përdorimit që është klasifikuar si i mbajtur për shitje) në përputhje me SNRF 5 do të llogariten ose:**
- (a) me kosto, ose
- (b) në përputhje me SNK 39.
- I njëjti kontabilitet do të aplikohet për çdo kategori investimesh. Investimet në filiale, njësitë ekonomike të kontrolluara bashkërisht dhe sipërmarrjet që janë klasifikuar si të mbajtura për shitje (ose të përfshira në grupin e nxjerrjes jashtë përdorimit që është klasifikuar si i mbajtur për shitje) në përputhje me SNRF 5 do të llogariten në përputhje me këtë SNRF.**
- 38 Ky Standard nuk përcakton se cilat njësi ekonomike nxjerrin pasqyra financiare individuale të disponueshme për përdorim publik. Paragrafët 37 dhe 39–42 zbatohen kur një njësi ekonomike përgatit pasqyra financiare individuale që janë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar. Njësia ekonomike prodhon gjithashtu pasqyra financiare të konsoliduara të disponueshme për përdorim të publikut, siç kërkohet nga paragrafi 9, në përjashtim të rastit kur është i zbatueshëm përjashtimi i përmendur në paragrafin 10.
- 39 **Investimet në njësi ekonomike të kontrolluara bashkërisht dhe sipërmarrje që në pasqyrat financiare të konsoliduara llogariten në përputhje me SNK 39, do të llogariten në të njëjtën mënyrë në pasqyrat financiare individuale të investitorit.**

## Dhënia e informacioneve shpjeguese

- 40 Në pasqyrat financiare të konsoliduara do të jepen informacionet shpjeguese të mëposhtëme:
- (a) [Fshirë]
  - (b) [Fshirë]
  - (c) natyra e marrëdhënies ndërmjet shoqërisë mëmë dhe një filiali, kur shoqëria mëmë nuk zotëron në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të tërthortë nëpërmjet filialeve, më tepër se gjysmën e fuqisë votuese;
  - (d) arsyet pse pronësia e drejtpërdrejtë ose e tërthortë, nëpërmjet filialeve, e më tepër se gjysmës së fuqisë votuese ose të fuqisë potenciale votuese, nuk përbën kontroll;
  - (e) data e raportimit të pasqyrave financiare të një filiali, kur pasqyra të tilla financiare përdoren për të përgatitur pasqyra financiare të konsoliduara dhe data e raportimit dhe periodha e raportimit është e ndryshme nga ajo e shoqërisë mëmë, si dhe arsyet e përdorimit të një date ose periudhe të ndryshme raportimi; dhe
  - (f) natura dhe niveli i kufizimeve domethënëse (psh që vijnë si rezultat i marrëveshjeve të huamarrjes ose i kërkesave rregullatore) mbi aftësinë e filialeve për transferim fondesh tek shoqëria mëmë në formën e mjeteve monetare, dividendëve ose ripagimit të huave ose parapagesave.
- 41 Kur përgatiten pasqyra financiare individuale për një shoqëri mëmë, e cila, në përputhje me paragrafin 10, zgjedh të mos përgatisë pasqyra financiare të konsoliduara, këto pasqyra financiare individuale duhet të japin informacion shpjegues për:
- (a) faktit që pasqyrat financiare janë pasqyra financiare individuale; që është përdorur përjashtimi nga konsolidimi; emri dhe vendi i themelimit ose rezidencës së njësies ekonomike, pasqyrat financiare të konsoliduara të së cilës që përputhen me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar janë prodhuar për përdorim të publikut; dhe adresa ku merren këto pasqyra financiare të konsoliduara;
  - (b) një listë e investimeve më të rëndësishme në filiale, njësi ekonomike të kontrolluara bashkërisht dhe sipërmarrje, duke përfshirë emrin, vendin e themelimit ose rezidencën, pjesën e interesit të pronësisë, dhe, nëse është e ndryshme, pjesën e fuqisë së votimit që zotëron; dhe
  - (c) një përshkrim të metodës së përdorur për të llogaritur investimet e dhëna në listën në pikën (b).
- 42 Kur një shoqëri mëmë (e ndryshme nga një shoqëri mëmë e trajtuar në paragrafin 41), sipërmarrës me një interes në një njësi ekonomike të kontrolluar bashkërisht ose një investitor në një pjesëmarrje përgatit pasqyra financiare individuale, ato pasqyra financiare individuale duhet të jepen informacion shpjegues për:
- (a) faktin që pasqyrat janë pasqyra financiare individuale dhe arsyet pse këto pasqyra janë përgatitur nëse një gjë e tillë nuk kërkohet prej ligjit;
  - (b) një listë e investimeve më të rëndësishme në filiale, njësi ekonomike të kontrolluara bashkërisht dhe sipërmarrje, duke përfshirë emrin, vendin e themelimit ose rezidencën, pjesën e interesit të pronësisë, dhe, nëse është e ndryshme, pjesën e fuqisë së votimit që zotëron; dhe
  - (c) një përshkrim të metodës së përdorur për të llogaritur investimet e dhëna në listën në pikën (b).
- dhe do të identifikojë pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me paragrafin 9 të këtij Standardi, SNK 28 dhe SNK 31 me të cilat ato lidhen.

## Data e hyrjes në fuqi

- 43 Një njësi ekonomike duhet të zbatojë këtë Standard për periudhat vjetore që fillojnë më datën 1 janar 2005 e në vijim. Inkurajohet zbatimi para kësaj date. Nëse një njësi ekonomike e zbaton këtë Standard për një periudhë që fillon përpara datës 1 janar 2005, ajo duhet të japë informacione shpjeguese për këtë fakt.

## Tërheqja e prononcimeve të tjera

- 44 Ky standard zevendëson SNK 27 *Pasqyra Financiare të Konsoliduara dhe Kontabiliteti për Investimet në Filiale* (i rishikuar në 2000-in).

- 45 Ky Standard zëvendëson gjithashtu dhe KIS-33 *Konsolidimi dhe Metoda e kapitalit neto—Te drejta votuese Potenciale dhe Shpërndarja e Interesave të Pronësisë*.

## **Shtojcë**

### **Amendmente për prononcime të tjera**

*Ndryshimet e dhena në këtë shtojcë do të zbatohen për periudhat vjetore që fillojnë me datën 1 janar 2005 e në vijim. Nëse një njësi ekonomike e zbaton këtë Standard për një periudhë më të herëshme, këto ndryshime do të zbatohen edhe për periudhën më të herëshme.*

\* \* \* \* \*

*Ndryshimet që përmban kjo shtojcë kur ky Standard u rishikua në vitin 2003 janë përfshirë në deklaratimet perkatëse të publikuara me këtë vëllim*

## Miratimi i SNK 27 nga Bordi

---

Standardi Ndërkombetar i Kontabilitetit 27 *Pasqyra Financaire të Konsoliduara dhe Individuale* u miratua për botim nga katërmbëdhjetë anëtarët e Bordit të Standardeve Ndërkombetare të Kontabilitetit. Z. Yamada nuk ishte dakort. Mendimi i tij kundërshtues jepet pas Bazës për Konkluzione.

Z. David Tweedie

Kryetar

Thomas E Jones

Nën-Kryetar

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Ëarren J McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Ëhittington

Tatsumi Yamada

# Baza për konkluzione mbi SNK 27 *Pasqyrat Financiare të Konsoliduara dhe Individuale*

*Kjo Bazë për Konkluzione shoqëron SNK 27, por nuk është pjesë e tij.*

## Hyrje

- BC1 Kjo Bazë për Konkluzione përmbledh shqyrtimet e Bordit të Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit për arritjen e përfundimeve të tij për rishikimin e SNK 27 *Pasqyra Financiare të Konsoliduara dhe Kontabiliteti për Investimet në Filiale* në 2003. Disa anëtarë të Bordit i dhanë më shumë rëndësi disa faktorëve se sa të tjerëve.
- BC2 Në korrik 2001, Bordi deklaroi se, si pjesë e axhendës së tij fillestare të projekteve teknike, do të ndërmernte një projekt për përmirësimin e një numri Standardesh, përfshirë SNK 27. Projekti u ndërmorr bazuar në kërkesat dhe kritikën në lidhje me Standardet, të bëra nga rregullatorët e letrave me vlerë, profesionistët kontabël dhe palët e tjera të interesuara. Objektivat e projektit të Përmirësimeve ishin pakësimi ose eliminimi i alternativave, teprimeve dhe konflikteve brenda Standardeve, shqyrtimi i disa çështjeve lidhur me konvergjencën dhe bërjen e disa përmirësimeve të tjera. Në maj 2002 Bordi botoi propozimet e tij në një Projekt Paraqitje të *Përmirësimeve të Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit*, me një afat përfundimtar për komentet në shtator të 2002. Bordi mori mbi 160 letra me komente për Projekt Paraqitjen.
- BC3 Për shkak se Bordi nuk kishte si qëllim të rishqyrtonte metodën bazë për konsolidim të përcaktuar nga SNK 27, kjo Bazë për Konkluzione nuk diskuton kërkesat e SNK 27, të cilat nuk janë rishqyrtuar nga Bordi.

## Paraqitja e pasqyrave financiare të konsoliduara

### Përfshirja nga përgatitja e pasqyrave financiare të konsoliduara

- BC4 Paragrafi 7 i versionit të mëparshëm të SNK 27 kërkonte paraqitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara. Megjithatë, paragrafi 8 e lejonte një shoqëri mëmë që është e zotëruar plotësisht, ose filialin e zotëruar plotësisht në mënyrë virtuale, të mos përgatisin pasqyra financiare të konsoliduara. Bordi shqyrtoi nëse do të tërhiqte ose do të ndryshonte këtë përfshirje nga kërkesat e përgjithshme.
- BC5 Bordi vendosi që të mbante këtë përfshirje, kështu që njësitë ekonomike në një grup të cilave u kërkohej me ligj që, përveç pasqyrave financiare të konsoliduara, të përgatisin pasqyra financiare për t'u përdorur nga publiku në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar, nuk do të ngarkoheshin pa vend.
- BC6 Bordi vuri re se në disa rrethana përdoruesit mund të gjejnë informacion të mjaftueshëm për qëllimet e tyre në lidhje me një filial ose nga pasqyra financiare individuale ose nga pasqyra financiare të konsoliduara. Përveç kësaj, përdoruesit e pasqyrave financiare të një filiali shpesh kanë ose mund të kenë akses në më shumë informacion.
- BC7 Pas rënies dakort që të mbahet përfshirja, Bordi vendosi që të modifikonte rrethanat në të cilat një njësi ekonomike do të përfshihet dhe shqyrtoi kriteret e mëposhtme.

### Marrëveshje unanime e pronarëve të interesave të pakicës

- BC8 Projekt Paraqitja propozoi shtrirjen e përfshirjes tek një shoqëri mëmë e cila nuk është plotësisht e zotëruar nëse pronarët e interesit të pakicës, duke përfshirë dhe ata që nuk kanë të drejtë vote, do të bien unanimitet dakort.
- BC9 Disa persona që u përgjigjën nuk ranë dakort me propozimin e marrëveshjes unanime të aksionerëve të pakicës për t'u konsideruar si përfshirje, veçanërisht si rezultat i vështirësive praktike në marrjen e përgjigjeve nga të gjithë ata aksionerë. Bordi vendosi që përfshirja të ishte i disponueshëm për një shoqëri mëmë që nuk është e zotëruar plotësisht kur pronarët e interesave të pakicës janë informuar në lidhje me këtë dhe nuk janë në kundërshtim me mosparaqitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara.

## Përfashtime të vlefshme vetëm për njësitë ekonomike jo-publike

- BC10 Bordi beson se nevojat për informacion të përdoruesve të pasqyrave financiare të njësive ekonomike instrumentet e borxhit ose kapitalit neto të të cilave janë tregëtuar në tregje publike, shërbejnë më mirë kur investimet në filiale, në njësi ekonomike të kontrolluara bashkërisht dhe në pjesëmarrje, kontabilizohen në përputhje me SNK 27, SNK 28 *Investime në pjesëmarrje* dhe SNK 31 *Pjesëmarrje në sipërmarrjet e përbashkëta*. Si rezultat, Bordi vendosi që përfashtimi nga përgatitja e pasqyrave të tilla financiare të konsoliduara nuk do të bëhet për njësi të tilla ekonomike ose për njësi ekonomike që janë në procesin e emetimit të instrumentave në një treg publik.
- BC11 Bordi vendosi që një shoqëri mëmë që plotëson kriteret për përfashtim nga kërkesat për të përgatitur pasqyra financiare të konsoliduara, në pasqyrat e saj financiare individuale duhet të kontabilizojë ato filiale në të njëjtën mënyrë ashtu sikurse shoqëritë e tjera mëmë, sipërmarrjet e përbashkëta me interesa në njësi ekonomike të kontrolluara bashkërisht ose investitorë në pjesëmarrje kontabilizojnë investimin në pasqyrat financiare individuale të tyre. Bordi bën një dallim ndërmjet kontabilitetit për këto investime si investimet në kapitalin neto dhe kontabilitetit për njësitë ekonomike që kontrollojnë shoqëria mëmë. Në lidhje me të parën, Bordi vendosi që çdo kategori investimi duhet të kontabilizohet në mënyrë të qëndrueshme.
- BC12 Bordi vendosi që duhet të zbatohet e njëjta metodë e kontabilitetit për investime në pasqyrat financiare individuale pavarësisht nga rrethanat për të cilat ato përgatiten. Në këtë mënyrë, shoqëritë mëmë që paraqisin pasqyra financiare të konsoliduara dhe ato të cilat nuk paraqisin pasi janë përfashtuar, duhet të paraqesin të njëjtën formë të pasqyrave financiare individuale.

## Objekti i pasqyrave financiare të konsoliduara

### Objekti i përfashtimeve

- BC13 Paragrafi 13 i versionit të mëparshëm të SNK 27 kërkon që një filial të përfashtohet nga konsolidimi kur kontrolli mendohet se është i përkohshëm ose kur filiali operon nën kufizime të ashpra afatgjata.

### Kontrolli i përkohshëm

- BC14 Bordi shqyrtoi nëse të hiqte këtë përfashtim, dhe si rezultat të konvergjonte me hartuesit e tjerë të standarteve që kohët e fundit e kishin eliminuar një përfashtim të tillë. Bordi vendosi të shqyrtojë këtë çështje si pjesë e standardit të plotë që merret me nxjerrjen jashtë përdorimi të aktiveve. Ai vendosi që të mbante përfashtimin nga konsolidimi të një filiali kur ka prova se filiali është blerë me qëllimin që të shitet për dymbëdhjetë muaj dhe se drejtimi po kërkon në mënyrë aktive një blerës. Projekt Paraqitja e Bordit PP 4 *Nxjerrja Jashtë Përdorimi e Aktiveve Afatgjata dhe Paraqitja e Operacioneve të Ndërprera* propozon matjen dhe paraqitjen e aktiveve të mbajtura për shitje në një mënyrë të qëndrueshme pavarësisht nëse ato mbahen nga një investitor ose në një filial. Si rezultat, PP 4 propozon që të eliminojë përfashtimin nga konsolidimi kur kontrolli synohet të jetë i përkohshëm dhe përmban një projekt-amendament të mëpasshëm të SNK 27 për të arritur këtë gjë.\*

### Kufizimet e rënda afatgjata që dëmtojnë aftësinë për transferim fondesh në shoqërinë mëmë

- BC15 Bordi vendosi që të heqë përfashtimin e një filiali nga konsolidimi kur ka kufizime të rënda afatgjata që dëmtojnë aftësinë e filialit për të transferuar fonde tek shoqëria mëmë. Kjo ndodh pasi rrethana të tilla nuk përfashtojnë kontrollin. Bordi vendosi që një shoqëri mëmë, kur vlerëson aftësinë e saj për të kontrolluar një filial, duhet të shqyrtojë kufizimet në transferimin e fondeve nga filiali tek shoqëria mëmë. Në vetvehte, kufizime të tilla nuk e përfashtojnë kontrollin.

### Organizatat me kapital të përbashkët, njësitë ekonomike me kapital neto privat dhe organizatat të ngjashme

- BC16 Projekt Propozimi i SNK 27 propozoi bërjen e qartësimit që një filial nuk përfashtohet nga konsolidimi thjesht pse njësia ekonomike është një organizatë me kapital të përbashkët, fond i përbashkët, njësi besimi ose një njësi ekonomike e ngjashme. Disa të pyetur nga industria me kapital neto privat nuk ishin dakort me këtë propozim

\* Në mars 2004 Bordi botoi SNRF 5 Aktivitet Afatgjatë që Mbahen për t'u Shitur dhe Operacionet e Vrijueshme SNRF 5 e heq këtë përfashtim dhe tani eliminon përfashtimin nga konsolidimi kur kontrolli synohet përkohësisht. Shih SNRF 5 Baza për konkluzione për diskutime të mëtejshme.

- për qartësim. Ata argumentuan se njësi e ekonomike me kapital neto privat nuk duhet t'u kërkohej që të konsolidojnë investimet që ata kontrollojnë në përputhje me kërkesat e SNK 27. Ata thanë se këto njësi investimet duhet t'i matin me vlerën e drejtë. Personat e pyetur ngritën argumenta të ndryshme – disa të bazuara në faktin nëse është ushtruar kontroll, disa në afatin kohor që do të jepet përpara se të kërkohej konsolidimi, dhe disa të tjerë rreth faktit nëse konsolidimi ishte një bazë e duhur për njësitë ekonomike me kapital neto privat ose llojin e investimeve që bëjnë ata.
- BC17 Disa persona të pyetur vunë re gjithashtu se Bordi vendosi të përjashtojë organizatat me kapital të përbashkët dhe njësi të ekonomike të tjera të ngjashme nga Objekti i SNK 28 dhe SNK 31 kur investimet në pjesëmarrje ose njësitë ekonomike të kontrolluara bashkërisht matën me vlerën e drejtë në përputhje me SNK 39 *Instrumente financiare: Njohja dhe Matja*. Sipas këtyre persona të pyetur, Bordit propozonte që aktivet e ngjashme të llogariten në mënyra të ndryshme.
- BC18 Bordi nuk i pranoi këto argumenta. Bordi vuri në pah se çështje të tilla nuk janë specifike për industrinë me kapital neto privat. Ai konfirmoi se një filial nuk do të përjashtohet nga konsolidimi mbi bazën e natyrës së njësisë ekonomike kontrolluese. Konsolidimi bazohet në aftësinë e shoqërisë mëmë për të kontrolluar të investuarin, e cila përfshin si fuqinë për të kontrolluar (dmth ekziston aftësia por nuk ushtrohet) ashtu dhe kontrollin aktual (dmth ushtrohet aftësia). Konsolidimi shoqërohet nga kontrolli dhe nuk mund të preket nga fakti nëse drejtimi ka si qëllim që të mbajë një investim në një njësi ekonomike që ajo kontrollon për një afat të shkurtër.
- BC19 Bordi vuri re që përjashtimi nga parimi i konsolidimit në versionin e mëparshëm të SNK 27, kur kontrolli i një filiali ka synim që të jetë i përkohshëm, mund të jetë keqkuptuar ose nuk është interpretuar ashtu siç duhet. Disa persona të pyetur për Projekt Paraqitjen e kanë interpretuar 'të ardhmen e afërt' si një periudhë që mbulon deri në pesë vjet. Bordi vendosi që t'i heqë këto fjalë dhe të kufizojë përjashtimet nga filialet e blera dhe të mbajtura ekskluzivisht për nxjerrje jashtë përdorimi brenda dymbëdhjetë muajsh, me kusht që drejtimi po kërkon në mënyrë aktive një blerës.
- BC20 Bordi nuk ra dakort që ai të bënte dallimin ndërmjet llojeve të njësive ekonomike ose llojeve të investimit, kur aplikohet një model kontrolli i konsolidimit. Ai gjithashtu nuk ra dakort që qëllimi i drejtimit të jetë përcaktues i kontrollit. Edhe nëse ai kishte dashur të bënte dallime të tilla, Bordi nuk shihte si ose pse do të ishte me kuptim të bëhej dallimi i investitorëve me kapital neto privat nga llojet e tjera të njësive ekonomike.
- BC21 Bordi beson se diversiteti i portofolit të investimeve të njësive ekonomike që veprojnë në sektorin e kapitalit neto privat nuk është i ndryshëm nga diversifikimi i portofoleve të mbajtura nga një konglomerat, i cili është një grup industrial i përbërë nga njësi ekonomike të cilat shpesh kanë interesa të ndryshme dhe të palidhura. Bordi njohu që informacioni financiar rreth llojeve të ndryshme të produkteve dhe shërbimeve të një njësie ekonomike dhe veprimtarisë së saj në zona të ndryshme gjeografike – segment informacioni – është i rëndësishëm për vlerësimin e rreziqeve dhe kthimeve të një njësie ekonomike të diversifikuar ose shumëkombëshe dhe mund të mos jetë e përcaktueshme nga të dhënat totale të paraqitura në bilancin e konsoliduar. Bordi vuri re se SNK 14 *Segmenti Raportues* përcakton parime për informacion për segmentin raportues nga njësitë ekonomike kapitali neto ose instrumentet e borxhit të cilave tregëtohet në mënyrë publike ose nga çdo njësi ekonomike që jep në mënyrë vullnetare informacion shpjegues për informacionin e segmentit.\*
- BC22 Bordi arriti në përfundimin se për investimet nën kontrollin e njësive ekonomike me kapital neto privat, nevojat e përdoruesve të informacionit plotësohen më mirë nga pasqyrat financiare në të cilat konsolidohen këto investime, pra duke evidentuar shumën e operacioneve të njësive ekonomike që ata kontrollojnë. Bordi vuri re se një shoqëri mëmë ose mund të paraqesë informacion rreth vlerës së drejtë të këtyre investimeve në shënimet e pasqyrave financiare të konsoliduara ose përgatit pasqyra financiare individuale përveç pasqyrave të saj financiare të konsoliduara, duke i paraqitur këto investime me kosto ose me vlerën e drejtë. Në të kundërt, Bordi vendosi që nevojat për informacion të përdoruesve të pasqyrave financiare nuk do të plotësohen ashtu siç duhet nëse këto investime kontrolluese janë matur vetëm me vlerën e drejtë. Kjo do të linte të paraportuara aktivet dhe pasivet e një njësie ekonomike të kontrolluar. Ka të ngjarë që një investim në një filial të madh dhe shumë të organizuar të ketë vetëm një vlerë të vogël të drejtë. Raportimi i vetëm i kësaj vlere do të bënte që një përdorues të mos ishte në gjendje që të vlerësojë pozicionin financiar, rezultatet dhe flukset monetare të grupit.

## Interesat e pakicës

- BC23 Interesi i pakicës është përkufizuar në SNK 27 dhe SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit* si pjesë e fitimit ose humbjes dhe aktivet neto të një filiali që i atribuohen interesave të kapitalit neto që nuk zotërohen, në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të tërthortë nëpërmjet filialeve, nga shoqëria mëmë. Paragrafi 26 i versionit të mëparshëm të SNK 27 kërkonte që interesat e pakicës të paraqiteshin në bilancin e konsoliduar veçmas nga pasivet dhe kapitali neto i aksionerëve të shoqërisë mëmë.

\* Në 2006 SNK 14 Raportimi i Segmentit u zëvendësua nga SNRF 8 *Segmente të shfrytëzimit*.



- BC24 Bordi vendosi që të ndryshojë këtë kërkesë dhe të kërkojë që interesat e pakicës të paraqiteshin në bilancin e konsoliduar brenda kapitalit neto, veçmas nga kapitali neto i aksionerëve të shoqërisë mëmë. Bordi ra dakort që interesi i pakicës nuk është pasiv i grupit pasi ai nuk plotëson përkufizimin e një pasivi që jepet në *Kuadrin për Përgatitjen dhe Paraqitjen e Pasqyrave Financiare*.
- BC25 Paragrafi 49(b) i *Kuadrin* thotë që një pasiv është një detyrim aktual i një njësie ekonomike që lind nga ngjarjet e së shkuarës, shlyerja e të cilit pritët që të çojë në një dalje të burimeve mbartëse të përfitimeve të një njësie ekonomike. Paragrafi 60 i *Kuadrin* tregon më tej se një karakteristikë thelbësore e një pasivi është që njësia ekonomike ka një detyrim aktual dhe se ky detyrim është një detyrë ose përgjegjësi për të vepruar ose për t'u kryer në një mënyrë të caktuar. Bordi vuri në dukje se prania e interesit të pakicës në aktivet neto të një filiali nuk çon në lindjen e një detyrimi aktual të grupit, shlyerja e të cilit pritët që çojë në daljen e burimeve mbartëse të përfitimeve ekonomike të grupit.
- BC26 Për më tepër, Bordi vuri në dukje se interesi i pakicës përfaqëson interesin e mbetur në aktivet neto të atyre filialeve të zotëruara nga disa aksionerë të filialeve brenda grupit, dhe si rezultat plotëson përkufizimin e *Kuadrin* për kapitalin neto. Paragrafi 49(c) i *Kuadrin* thotë se kapitali neto është interesi i mbetur në aktivet e njësisë ekonomike pas zbritjes së të gjitha pasiveve.
- BC27 Bordi ishte i mendimit që ky vendim bën që të lindin pyetje mbi njohjen dhe matjen e interesave të pakicës, por u arrit në përfundimin se paraqitja e propozuar është në përputhje me standardet aktuale dhe *Kuadrin* dhe do të ofrojë një krahasueshmëri më të mirë se paraqitja në bilancin e konsoliduar ose me pasivet ose me kapitalin neto të aksionerëve të shoqërisë mëmë. Ai vendosi që pyetjet për njohjen dhe matjen duhet të trajtohen si pjesë e projektit të tij për kombinimin e bizneseve.

## **Matja në pasqyrat financiare individuale të investimeve në filiale, në njësi ekonomike të kontrolluara bashkërisht dhe në pjesëmarrje**

- BC28 Paragrafi 29 i versionit të mëparshëm të SNK 27 lejonte matjen e investimeve në filiale në pasqyrat financiare individuale të një shoqërie mëmë me njërin nga të tri mënyrat. Këto ishin metoda e koston, metoda e kapitalit neto, ose si aktive financiare të vlefshme për shitje në përputhje me SNK 39. Paragrafi 12 i versionit të mëparshëm të SNK 28 lejonte të njëjtat përzgjedhje në pasqyra financiare individuale për investimet në pjesëmarrje, dhe paragrafi 38 i versionit të mëparshëm të SNK 31 përmendte që SNK 31 nuk tregonte ndonjë preferencë për ndonjë trajtim të veçantë për kontabilizimin në pasqyrat financiare individuale të një sipërmarrësi të interesave në njësitë ekonomike të kontrolluara bashkërisht. Bordi vendosi të kërkonte përdorimin e koston ose SNK 39 për të gjitha investimet e përfshira në pasqyrat financiare individuale.
- BC29 Megjithatë metoda e kapitalit neto do t'i pajiste përdoruesit me disa informacione rreth fitimeve dhe humbjeve të ngjashëm me informacionin e marrë nga konsolidimi, Bordi vuri në dukje se një informacion i tillë reflektohet në pasqyrat financiare të njësisë ekonomike investitore dhe nuk duhet t'u jepet përdoruesve të pasqyrave financiare individuale të tij. Për pasqyra të veçanta, vëmendja është mbi performancën e aktiveve si investime. Bordi arriti në përfundimin se pasqyrat financiare individuale të përgatitura ose duke përdorur metodën e vlerës së drejtë në përputhje me SNK 39 ose me metodën e koston janë metoda të përshtatshme. Përdorimi i metodës së vlerës së drejtë në përputhje me SNK 39 do të japë një matje të vlerës ekonomike të investimeve. Përdorimi i metodës së koston mund të çojë në informacionin e përshtatshëm, në varësi të qëllimit të përgatitjes së pasqyrave financiare individuale. Për shembull, ato mund të nevojiten vetëm nga palë të veçanta për të përcaktuar të ardhurat e dividenëve nga filialet.
- BC30 [Fshirë]

## Opinion kundërshtues

- DO1 Z Yamada nuk ishte dakort me këtë standard pasi ai beson se ndryshimi në klasifikimin e interesave të pakicës në bilancin e konsoliduar, pra, le të themi, kërkesat që ai të tregohet si kapital neto, nuk duhet të jetë pjesë e projektit të përmirësimeve. Ai është dakort se interesat e pakicës nuk plotësojnë përkufizimin e një pasivi sipas *Kuadrit për Përgatitjen dhe Paraqitjen e Pasqyrave Financiare*, siç thuhet në paragrafin BC25 të Bazës për Konkluzione, dhe se kërkesa aktuale për paraqitjen individuale të interesave të pakicës nga pasivi dhe kapitali neto i aksionerëve të shoqërisë mëmë nuk është e dëshirueshme. Megjithatë, ai nuk beson se kjo kërkesë duhet të ndryshohet në këtë fazë. Ai beson se para se të bëhet ndryshimi në klasifikim, i cili do të ketë shumë ndikime mbi praktikatat aktuale të konsolidimit, duhet të shqyrtohen gjerësisht nga Bordi çështje të ndryshme që lidhen me këtë ndryshim. Këtu përfshihet shqyrtimi i objektivave të pasqyrave financiare të konsoliduara dhe procedurat e kontabilitetit që rrjedhin nga këto objektiva. Megjithëse Bordi ra dakort siç evidentohet në paragrafin BC27, ai beson se vendimi i lidhur me klasifikimin e interesave të pakicës nuk do të bëhet deri sa të përfundojë një shqyrtim i tillë i kuptueshëm e njohjes dhe matjes.
- DO2 Tradicionalisht ka dy pikëpamje të objektivave të pasqyrave financiare të konsoliduara; Ato kuptohen në pikëpamjen e kompanisë së shoqërisë mëmë dhe të njësisë ekonomike. Z. Yamada beson se objektivat, pra çfarë informacioni duhet të jepet dhe kujt duhet t'i jepet ky informacion, duhet të shqyrtohen nga Bordi përpara se ai të marrë vendimin për klasifikimin e interesave të pakicës në SNK 27. Ai është i mendimit se Bordi po merr pikëpamjen e njësisë ekonomike pa shqyrtuar mjaftueshëm kësaj çështje thelbësore.
- DO3 Blerjet sipas hapave diskutohen në fazën e dytë të projektit të Kombinimit të Bizneseve, i cili nuk kishte përfunduar ende në kohën e përfundimit të SNK 27 sipas Projektit të Përmirësimit. Kur rritet interesi i pronësisë së shoqërisë mëmë, Bordi ka vendosur në mënyrë të kujdesshme se diferenca midis shumës së paguar nga shoqëria mëmë për interesat e pakicës dhe vlerës kontabël të interesit të pronësisë së blerë nga shoqëria mëmë njihet si pjesë e kapitalit neto, gjë e cila është e ndryshme nga praktika aktuale e njohjes së kësaj difference në shumën e emrit të mirë. Nëse shoqëria mëmë ruan kontrollin e një filiali por interesat e pronësisë së tij zvogëlohen, diferenca ndërmjet shumës së marrë nga shoqëria mëmë dhe vlerës kontabël të interesit të transferuar të pronësisë njihet gjithashtu si pjesë e kapitalit neto, gjë e cila është e ndryshme nga praktika aktuale e njohjes së kësaj difference në shumën e emrit të mirë. Z. Yamada beson se rezultatet e këtij diskutimi janë paracaktuar nga vendimi i lidhur me klasifikimin e interesave të pakicës si kapital neto. Ndryshimet në trajtimet kontabël janë thelbësore dhe ai beson se vendimi mbi bazë të së cilit të dyja pikëpamjet duhet të drejtojnë pasqyrat financiare të konsoliduara duhet të merret vetëm pas një shqyrtimi të kujdesshëm të pasojave. Ai beson se ndryshimi i SNK 27 që lidhet me klasifikimin e interesave të pakicës nuk duhet të bëhet përpara përfundimit të fazës së dytë të projektit të Kombinimeve të Biznesit.

# Udhëzime për zbatimin e SNK 27 *Pasqyrat Financiare të Konsoliduara dhe Individuale*, SNK 28 *Investime në pjesëmarrje dhe* SNK 31 *Pjesëmarje në sipërmarrjet e përbashkëta*

Ky udhëzim shoqëron SNK 27, SNK 28 dhe SNK 31, por nuk është pjesë e tyre.

## Shqyrtimi i të drejtave votuese potenciale

### Hryje

- IG1 Paragrafët 14, 15 dhe 23 of SNK 27 *Pasqyrat Financiare të Konsoliduara dhe Individuale* dhe paragrafët 8 dhe 9 të SNK 28 *Investime në Pjesëmarrje* i kërkojnë një njësie ekonomike të shqyrtojë ekzistencën dhe efektin e të gjitha të drejtave votuese potenciale të cilat janë aktualisht të ushtrueshme ose të konvertueshme. Ato kërkojnë gjithashtu shqyrtimin e të gjitha fakteve dhe rrethanave të cilat kanë ndikim mbi të drejtat votuese potenciale, me përjashtim të qëllimit të drejtimit dhe aftësisë financiare për të ushtruar ose konvertuar të drejtat votuese potenciale. Për shkak se përkufizimi i kontrollit të përbashkët në paragrafin 3 të SNK 31 *Pjesëmarje në Sipërmarrjet e Përbashkëta* varet nga përkufizimi i kontrollit, dhe për shkak se Standardi është i lidhur me SNK 28 për zbatimin e metodës së kapitalit neto, ky udhëzim është i përshtatshëm dhe për SNK 31.

### Udhëzim mbi Zbatimin

- IG2 Paragrafi 4 i SNK 27 e përcakton kontrollin si fuqi për të drejtuar politikat financiare dhe operative të një njësie ekonomike në mënyrë që të merren përfitime nga aktivitetet e saj. Paragrafi 2 i SNK 28 përcakton influencën e konsiderueshme si fuqinë për të marrë pjesë në vendimet mbi politikat financiare dhe operative të të investuarit, por jo për të kontrolluar këto politika. Paragrafi 3 i SNK 31 e përcakton kontrollin e përbashkët si ndarje kontraktuale të rënë dakort të kontrollit mbi aktivitetin ekonomik. Në këtë kontekst fjala fuqi i referohet aftësisë për të bërë diçka ose për të pasur efekt mbi diçka. Si rrjedhojë, një njësi ekonomike ka kontroll, kontroll të përbashkët ose influencë të konsiderueshme kur ajo aktualisht ka aftësi të ushtrorë këtë fuqi, pavarësisht nga fakti nëse kontrolli, kontrolli i përbashkët ose influenca e konsiderueshme demonstron në mënyrë aktive ose është me natyrë pasive. Të drejta votuese potenciale të zotëruara nga një njësi ekonomike të cilat janë aktualisht të ushtrueshme ose të konvertueshme e japin këtë mundësi. Aftësia për të ushtruar fuqi nuk ekziston kur të drejtat votuese potenciale nuk kanë substancë ekonomike (psh çmimi i periudhës është përcaktuar në një mënyrë që përjashton ushtrimin ose konvertimin në ndonjë skenar të realizueshëm). Si rrjedhojë, të drejtat votuese potenciale shqyrtohen kur, në thelb, ato japin aftësinë për të ushtruar fuqi.
- IG3 Kontrolli dhe influenca e konsiderueshme gjithashtu lindin dhe në rrethanat e përshkruara në paragrafin 13 të SNK 27 dhe përkatësisht në paragrafët 6 dhe 7 të SNK 28, të cilat përfshijnë shqyrtimin e pronësisë përkatëse të të drejtave të votës. SNK 31 varet nga SNK 27 dhe SNK 28 dhe referencat në SNK 27 dhe SNK 28 nga kjo pikë e në vijim duhet të lexohen si të lidhura me SNK 31. Gjithsesi, duhet të mbahet parasysh se kontrolli i përbashkët përfshin ndarje kontraktuale të kontrollit dhe ky aspekt kontraktual ka të ngjarë të jetë shumë përcaktues. Të drejta votuese potenciale si për shembull opsione blerje aksionesh dhe borxh i konvertueshëm janë të afta të ndryshojnë fuqinë votuese të një njësie ekonomike mbi një njësi tjetër ekonomike - nëse ushtrohen ose konvertohen të drejtat votuese potenciale pasi atëherë ndryshon pronësia përkatëse e aksioneve të zakonshme me të drejtë vote. Si rrjedhojë, prania e kontrollit (përkufizimi i të cilit lejon vetëm një njësi ekonomike të ketë kontroll mbi një tjetër njësi ekonomike) dhe influenca e konsiderueshme përcaktohen vetëm pas vlerësimit të të gjitha faktorëve të përshkruara në paragrafin 13 të SNK 27 dhe përkatësisht paragrafët 6 dhe 7 të SNK 28, dhe shqyrtimit të pranisë dhe efektit të të drejtave votuese potenciale. Për më tepër, njësia ekonomike shqyrton të gjitha faktet dhe rrethanat që kanë ndikim mbi të drejtat votuese potenciale, me përjashtim të qëllimit të drejtimit dhe aftësisë financiare për të ushtruar ose konvertuar të drejtat votuese potenciale. Qëllimi i drejtimit nuk prek pranimë e fuqisë dhe aftësia financiare e një njësie ekonomike për të ushtruar ose konvertuar është e vështurë të vlerësohet.
- IG4 Një njësi ekonomike fillimisht mund të arrijë në përfundimin se ajo kontrollon ose ndikon në mënyrë domethënëse një tjetër njësi ekonomike pas shqyrtimit të të drejtave votuese potenciale që ajo aktualisht mund të

ushtrojë ose konvertojë. Gjithsesi, njësia ekonomike nuk mund të kontrollojë ose të ndikojë në mënyrë domethënëse njësinë tjetër ekonomike kur të drejtat votuese potenciale të zotëruara nga palë të tjera janë gjithashtu të ushtrueshme ose të konvertueshme. Si rrjedhojë, një njësi ekonomike kur përcakton nëse ajo kontrollon ose ndikon në mënyrë domethënëse një tjetër njësi ekonomike, duhet të shqyrtojë të gjitha të drejtat votuese potenciale të zotëruara prej saj dhe palë të tjera, të cilat janë aktualisht të ushtrueshme ose të konvertueshme. Për shembull, shqyrtohen të gjitha opsionet e blerjes së aksioneve, pavarësisht nëse mbahen nga njësia ekonomike ose një palë tjetër. Për më tepër, përkufizimi i kontrollit në paragrafin 4 të SNK 27 i lejon vetëm një njësi ekonomike të ketë kontrollin e një tjetër njësi ekonomike. Si rezultat, kur dy ose më shumë njësi ekonomike zotërojnë secila të drejta domethënëse aktuale dhe potenciale të votës, rivlerësohen faktorët e paragrafit 13 të SNK 27 për të përcaktuar se cila njësi ekonomike ka kontroll.

- IG5 Pjesa që i jepet shoqërisë mëmë dhe interesave të pakicës në përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara në përputhje me SNK 27, dhe pjesa që i jepet investitorit që kontabilizon investimin e tij duke përdorur metodën e kapitalit neto në përputhje me SNK 28, përcaktohen vetëm mbi bazën e interesave aktualë të pronësisë. Pjesa e dhënë përcaktohet duke marrë parasysh ushtrimin eventual të të drejtave votuese potenciale dhe derivateve të tjera, të cilat, në thelb, japin të drejtën që aktualisht të marrin pjesë në përfitimet ekonomike që vijnë nga një interes i pronësisë.
- IG6 Në disa rrethana, një njësi ekonomike ka në thelb një pronësi aktuale si rezultat i transaksionit që i jep të drejtën për përfitime ekonomike që vijnë nga një interes i pronësisë. Në rrethana të tilla, pjesa e dhënë përcaktohet duke marrë parasysh ushtrimin eventual të këtyre të drejtave votuese potenciale dhe derivateve të tjera, të cilat, në thelb, japin të drejtën që të marrë pjesë në përfitimet ekonomike aktuale.
- IG 7 SNK 39 *Instrumentat Financiare Njohja dhe Matja* nuk zbatohen në interesat e filialeve, pjesëmarrjeve dhe njërive ekonomike të kontrolluara bashkërisht që janë konsoliduar, të kontabilizuara duke përdorur metodën e konsolidimit të kapitalit neto në mënyrë proporcionale në përputhje respektivisht me SNK 27, SNK 28 dhe SNK 31. Kur instrumentat që përmbajnë të drejta votuese potenciale në thelb, aktualisht çojnë në përfitime ekonomike që vijnë nga një interes i pronësisë, dhe investimi është kontabilizuar në një ndër mënyrat e lartpërmenduar, instrumentat nuk janë subjekt i kërkesave të SNK 39. Në të gjitha rastet e tjera, instrumentat që përmbajnë të drejtat votuese potenciale llogariten në përputhje me SNK 39.

## Shembuj ilustrues

- IG8 Secili nga pesë shembujt më poshtë ilustron një aspekt të së drejtës së votës potenciale. Në zbatimin e SNK 27, SNK 28 ose SNK 31, një njësi ekonomike shqyrton të gjitha aspektet. Ekzistenca e kontrollit, e influencës së konsiderueshme dhe e kontrollit të përbashkët mund të përcaktohet vetëm pas përcaktimit të faktorëve të tjerë të përshkruar në SNK 27, SNK 28 dhe SNK 31. Për qëllim të këtyre shembujve, gjithsesi, prezumohen dhe faktorë të tjerë të cilët nuk kanë ndikim mbi përcaktimin, megjithëse ato mund të kenë ndikim kur vlerësohen.

### *Shembulli 1: Opsione pa mjete monetare*

Njësitë ekonomike A dhe B zotërojnë përkatësisht 80 përqind dhe 20 përqind të aksioneve të zakonshme të cilat mbartin të drejtat e votës në mbledhjen e përgjithshme të aksionerëve të njësisë ekonomike C. Njësi ekonomike A ia shet gjysmën e interesit të saj në njësisë ekonomike D dhe i blen opsionet e blerjes nga njësia ekonomike D të cilat janë të ushtrueshme në çdo kohë me një prim në çmimin e tregut kur të emetohen, dhe nëse ushtrohen do t'i japin njësisë ekonomike A interesin e saj të pronësisë fillestar prej 80 përqindësh dhe të drejtat e votimit.

Megjithëse bëhet fjalë për opsione pa mjete monetare, ato janë aktualisht të ushtrueshme dhe i japin njësisë ekonomike A fuqinë që të vazhdojë të hartojë politikat operative dhe financiare të njësisë ekonomike C, pasi tani njësi ekonomike A mund të ushtrojë opsionet e saj. Shqyrtohet ekzistenca e të drejtave votuese potenciale, si dhe faktorë të tjerë të përshkruar në paragrafin 13 të IAS 27 dhe përcaktohet se njësi ekonomike A kontrollon njësinë ekonomike C.

### *Shembulli 2: Mundësia e ushtrimit ose e konvertimit*

Njësitë ekonomike A, B dhe C zotërojnë përkatësisht 40 përqind, 30 përqind dhe 30 përqind të aksioneve të zakonshme të cilat mbartin të drejtat e votës në mbledhjen e përgjithshme të aksionerëve të njësisë ekonomike D. Njësi ekonomike A zotëron gjithashtu dhe opsionet e blerjes që janë të ushtrueshme në çdo kohë me vlerën e drejtë të aksioneve dhe nëse ushtrohen do të japin 20 përqind shtesë të së drejtës së votës në njësinë ekonomike D dhe do të ulë interesin e njësisë ekonomike B dhe C me 20 përqind. Nëse ushtrohen opsionet, njësi ekonomike A do të ketë kontroll në mbi gjysmën e fuqisë votuese. Shqyrtohet ekzistenca e të drejtave votuese potenciale, si dhe faktorë të tjerë të përshkruar në paragrafin 13 të SNK 27 dhe paragrafët 6 dhe 7 të SNK 28 dhe përcaktohet kontrolli i njësisë ekonomike A mbi njësinë ekonomike D.

### *Shembulli 3: Të drejta të tjera që kanë mundësinë të rrisin fuqinë votuese të një njësie ekonomike ose të ulin fuqinë votuese të një njësie tjetër ekonomike*

Njësitë ekonomike A, B dhe C zotërojnë përkatësiht 25 përqind, 35 përqind dhe 40 përqind të aksioneve të zakonshme të cilat mbartin të drejtat e votës në mbledhjen e përgjithshme të aksionerëve të Njesisë ekonomike D. Njësitë ekonomike B dhe C kanë dhe garanci aksionesh që janë të ushtrueshme në çdo kohë në një cmim të fiksuar dhe japin të drejtat votuese potenciale. Njësia ekonomike A ka një opsion për të blerë këto garanci aksionesh në çdo kohë me një vlerë nominale. Nëse ushtrohet opsioni i blerjes, Njësia ekonomike A do të ketë mundësinë që të rrisë interesin e pronësisë dhe si rezultat të drejtat e saj të votës në njësinë ekonomike D deri në 51 përqind (dhe të zbrësë interesin e njësisë ekonomike B në 23 përqind dhe të njësisë ekonomike C në 26 përqind).

Megjithëse garancitë e aksionit nuk zotërohen nga Njësia ekonomike A, ato shqyrtohen në vlerësimin e kontrollit pasi ato janë aktualisht të ushtrueshme nga njësia ekonomike B dhe C. Normalisht, nëse një veprim (psh një blerje ose ushtrimi i një të drejtë tejtrë) kërkohet përpara se një njësi ekonomike të ketë pronësi të së drejtës së votës potenciale, e drejta e votës potenciale nuk konsiderohet si e zotëruar nga njësia ekonomike. Gjithsesi, garancitë e aksionit janë, në thelb, të zotëruara nga njësia ekonomike A, pasi kushtet e opsionit të blerjes janë hartuar për të siguruar pozicionin e njësisë ekonomike A. Kombinimi i opsionit të blerjes me garancitë e aksioneve i japin njësisë ekonomike A fuqi për të përcaktuar politikat financiare dhe operative të njësisë ekonomike D sepse njësia ekonomike A mund të ushtrojë aktualisht opsionin dhe garancitë e aksioneve. Shqyrtohen gjithashtu dhe faktorët e tjerë të përshkruar në paragrafin 13 të SNK 27 dhe paragrafët 6 dhe 7 të SNK 28 dhe përcaktohet që Njësia ekonomike A, jo Njësia ekonomike B ose C, kontrollon Njësinë ekonomike D.

#### *Shembulli 4: Qëllimi i drejtimit*

Njësitë ekonomike A, B dhe C zotërojnë secila 33⅓ përqind të aksioneve të zakonshme të cilat mbartin të drejtat e votës në mbledhjen e përgjithshme të aksionerëve të njësisë ekonomike D. Njësitë ekonomike A, B dhe C kanë secila të drejtën të emërojnë dy drejtorët në bordin e njësisë ekonomike D. Njësi ekonomike A zotëron gjithashtu opsionet e blerjes që janë të ushtrueshme në një çmim fikse në çdo kohë dhe nëse ushtrohen do t'i jepnin të gjitha të drejtat e votës në njësinë ekonomike D. Drejtimi i Njesisë ekonomike A nuk ka si synim të ushtrojë opsionet e blerjes, edhe nëse Njësitë ekonomike B dhe C nuk do të votojnë në të njëjtën mënyrë si Njësia ekonomike A. Shqyrtohet ekzistenca e të drejtave votuese potenciale, si dhe faktorë të tjerë të përshkruar në paragrafin 13 të SNK 27 dhe përcaktohet se njësia ekonomike A kontrollon njësinë ekonomike D. Qëllimi i drejtimit të Njesisë ekonomike A nuk ka ndikim mbi vlerësimin.

#### *Shembulli 5: Aftësia financiare*

Njësitë ekonomike A dhe B zotërojnë përkatësiht 55 përqind dhe 45 përqind të aksioneve të zakonshme të cilat mbartin të drejtat e votës në mbledhjen e përgjithshme të aksionerëve të Njesisë ekonomike C. Njësia ekonomike B ka gjithashtu dhe instrumenta borxhi që janë të konvertueshme në aksione të zakonshme të Njesisë ekonomike C. Borxhi mund të konvertohet në çdo kohë me një çmim real që krahasohet me aktivet neto të Njesisë ekonomike B, dhe nëse konvertohet do të kërkojnë që Njësia ekonomike B të merrte hua fonde shtesë për të bërë pagesën. Nëse do të konvertohej borxhi, Njësia ekonomike B do të kishte 70 përqind të të drejtave të votës dhe interesi i Njesisë ekonomike A do të ulej me 30 përqind.

Megjithëse instrumentat e borxhit janë të konvertueshme me një çmim substancial, ato janë aktualisht të konvertueshme dhe tipari konvertues i jep Njesisë ekonomike B fuqinë për të hartuar politikat operuese dhe financiare të Njesisë ekonomike C. Shqyrtohet ekzistenca e të drejtave votuese potenciale, si dhe faktorë të tjerë të përshkruar në paragrafin 13 të SNK 27 dhe përcaktohet se është Njësia ekonomike B, jo njësia ekonomike A, ajo që kontrollon njësinë ekonomike C. Aftësia financiare e Njesisë ekonomike B për të paguar çmimin e konvertimit nuk ka ndikim mbi vlerësimin.