Standard Ndërkombëtar i Kontabilitetit 23
Kostot e Huamarrjes

Parimi themelor

1 Kostot e huamarrjes që janë të lidhura drejtpërdrejt me blerjen, ndërtimin ose prodhimin e një aktivi të kualifikuar përbëjnë pjesë të kostos së atij aktivi. Kostot e huamarrjes të tjera njihen si një shpenzim.

Objekti

2 Ky standard do të zbatohet për kontabilizimin e kostove të huamarrjes.

3 Standardi nuk merret me koston aktuale ose të llogaritura të kapitalit, duke përfshirë kapitalin e preferuar që nuk është klasifikuar si një detyrim.

4 Një njësie ekonomike nuk i kërkohet të zbatojë Standardin për kostot të huamarrjes të lidhura drejtpërdrejt me blerjen, ndërtimin ose prodhimin e:

(a) një aktivi të kualifikuar për t'u matur me vlerën e drejtë, për shembull, një aktiv biologjik i cili është brenda objektit të SNK 41 *Bujqësia*; ose

(b) inventarët që janë të përpunuar, ose ndryshe prodhuar, në sasi të mëdha në mënyrë të përsëritur.

Përkufizimet

5 Më poshtë jepen përkufizimet e disa termave kryesore që përdoren në këtë standard:

***Kostot e huamarrjes* janë kostot e interesit dhe kosto të tjera që kryhen nga një njësi ekonomike në lidhje me fondet e huamarrjes.**

***Një aktiv i kualifikuar* është një aktiv që kërkon patjetër një periudhë kohe të gjatë për të qenë gati për qëllim përdorimi apo shitjeje.**

6 Kostot e huamarrjes mund të përfshijnë:

(a) shpenzimet e interesit të llogaritura duke përdorur metodën e interesit efektiv, siç përshkruhet në SNRF 9;

(b) [fshirë]

(c) [fshirë]

(d) shpenzimet e interesit në lidhje me qiranë financiare të njohur në përputhje me SNK 16 *Qiratë*; dhe

(e) diferencat nga këmbimi që rrjedhin nga huamarrjet në monedhë të huaj deri në nivelin që ato gjykohen si një rregullim i kostove të interesave.

7 Në varësi të rrethanave, zërat në vijim mund të jenë aktive të kualifikuara:

(a) inventarët

(b) bimët prodhuese

(c) objektet e prodhimit të energjisë

(d) aktivet jo-materiale

(e) pronat për investime.

(f) bimët bartëse.

Aktivet financiare, dhe inventarët që janë përpunuar ose ndryshe, prodhuar për një periudhë të shkurtër kohe, nuk janë aktive të kualifikuara. Aktivet që janë të gatshëm për përdorimin e parashikuar të tyre ose për shitje kur blihen nuk janë aktive të kualifikuara.

Njohja

8 **Kostot e huamarrjes që janë të lidhura drejtpërdrejt me blerjen, ndërtimin ose prodhimin e një aktivi të kualifikuar do të kapitalizohen si pjesë e kostos së këtij aktivi. Një njësi ekonomike do të njohë kostot e tjera të huamarrjes si një shpenzim në periudhën në të cilën i kryhen ato.**

9 Sipas trajtimit alternativ të lejueshëm kostot e huamarrjes, që janë të lidhura drejtpërdrejt me blerjen, ndërtimin ose prodhimin e një aktivi të kualifikuar përfshihen në koston e këtij aktivi. Këto kosto të huamarrjes kapitalizohen si pjesë e kostos së aktivit kur është e mundur që ato do të sjellin për njësinë ekonomike përfitime ekonomike të ardhshme dhe kur kostot mund të maten në mënyrë të besueshme. Kur një njësi ekonomike zbaton SNK 29 *Raportimi financiar në ekonomitë hiperinflacioniste*, ajo njeh si shpenzime pjesën e kostove të huamarrjes që kompenson për inflacionin gjatë të njëjtës periudhë, në përputhje me paragrafin 21 të këtij Standardi

Kostot e huamarrjes të përshtatshme për kapitalizim

10 Kostot e huamarrjes që kanë lidhje të drejtpërdrejtë me blerjen, ndërtimin ose prodhimin e një aktivi të kualifikuar janë ato kosto huamarrjeje që do të ishin shmangur në qoftë se nuk do të ishte bërë shpenzimi për aktivin e kualifikuar. Kur një njësi ekonomike huazon fonde, posaçërisht, me qëllim përftimin e një aktivi të kualifikuar, atëherë kostot e huamarrjes që lidhen drejtpërdrejt me këtë aktiv të kualifikuar mund të identifikohen lehtë.

11 Mund të jetë e vështirë të identifikohet një marrëdhënie e drejtpërdrejtë midis huamarrjeve të veçanta dhe një aktivi të kualifikuar dhe të përcaktohen nga ana tjetër huamarrjet që do të ishin shmangur. Një vështirësi e tillë ndodh, për shembull, kur një aktivitet financiar i njësisë ekonomike koordinohet nga qendra. Gjithashtu, vështirësi të tjera lindin kur një grup përdor një varg instrumentesh borxhi për të huazuar fonde me norma interesi të ndryshme dhe ia jep borxh këto fonde, mbi baza të ndryshme, njësive të tjera ekonomike të grupit. Ndërlikime të tjera vijnë si pasojë e përdorimit të huave të shprehura apo të lidhura në monedhë të huaj, kur grupi operon në kushtet e ekonomisë me inflacion të lartë, si dhe nga luhatjet në kurset e këmbimit. Si rrjedhim, përcaktimi i shumës së kostove të huamarrjes që lidhen drejtpërdrejt me blerjen e një aktivi të kualifikuar, është i vështirë dhe në këtë rast kërkohet të përdoret gjykimi.

12 **Në rastin kur fondet merren hua, posaçërisht, me qëllim përftimin e një aktivi të kualifikuar, shuma e kostove të huamarrjes të përshtatshme për kapitalizim në këtë aktiv do të përcaktohet sa kostoja aktuale e huamarrjes e kryer për këtë huamarrje gjatë periudhës, minus çdo e ardhur nga investimi i përkohshëm i këtyre huamarrjeve.**

13 Marrëveshjet financiare për një aktiv të kualifikuar mund të bëjnë që njësia ekonomike të përftojë fondet e huazuara dhe të kryejë kostot përkatëse të huamarrjes përpara se një pjesë apo e gjithë shuma e fondeve të përdorej për shpenzime për aktivin e kualifikuar. Në të tilla rrethana, fondet shpesh investohen përkohësisht gjatë kohës që janë në pritje të shpenzimit të tyre për aktivin e kualifikuar. Në përcaktimin e shumës së kostove të huamarrjes të përshtatshme për kapitalizim gjatë një periudhe kontabël, çdo e ardhur nga investimi, e përftuar nga këto fonde, zbritet nga kostot e huamarrjes të kryera.

14 **Në rastin kur fondet merren hua për qëllim të përgjithshëm dhe përdoren për të përftuar një aktiv të kualifikuar, shuma e kostove të huamarrjes të përshtatshme për kapitalizim do të përcaktohet duke zbatuar një normë kapitalizimi mbi shpenzimet e këtij aktivi. Norma e kapitalizimit do të jetë mesatarja e ponderuar e kostove të huamarrjes, e zbatueshme për huamarrjet e njësisë ekonomike që janë të pakthyera gjatë periudhës. Megjithatë, një njësi ekonomike do të përjashtojë nga zbatimi i kostos se huamarrjes atë të bërë posaçërisht për aktivin e kualifikuar deri sa të jenë përfunduar të gjitha aktivitetet e nevojshme për përgatitjen e atij aktivi për përdorim ose shitje. Shuma e kostove të huamarrjes e kapitalizuar gjatë një periudhe nuk do të tejkalojë shumën e kostove të huamarrjes të kryera gjatë periudhës.**

15 Në disa raste, është e përshtatshme të përfshihen të gjitha huamarrjet e shoqërisë mëmë dhe filialeve të saj kur llogaritet mesatarja e ponderuar e kostove të huamarrjes; në disa raste të tjera, është e përshtatshme që secili nga filialet të përdorë mesataren e ponderuar të kostove të huamarrjes të zbatueshme për huamarrjet e veta.

Tejkalimi i vlerës kontabël neto të aktivit të kualifikuar mbi shumën e rikuperueshme

16 Kur vlera kontabël neto ose kostoja e pritshme përfundimtare e aktivit të kualifikuar tejkalon shumën e tij të rikuperueshme apo vlerën neto të realizueshme, atëherë vlera kontabël zhvlerësohet apo pakësohet në

 © IFRS Foundation

përputhje me kërkesat e standardeve të tjera. Në disa raste, shuma e zhvlerësimit apo e pakësimit rimerret përsëri në përputhje me standardet e tjera.

Fillimi i kapitalizimit

17 **Një njësi ekonomike do të fillojë të kapitalizojë kostot e huamarrjes si pjesë e kostove të një aktivi të kualifikuar në datën e fillimit të kapitalizimit të aktivit. Kapitalizimi i kostove të huamarrjes si pjesë e kostos së aktivit të kualifikuar do të fillojë atëherë kur:**

(a) **shpenzimet për aktivin kanë filluar të kryhen;**

(b) **kostot e huamarrjes kanë filluar të kryhen; dhe**

(c) **aktivitetet e nevojshme, që aktivi të përgatitet për qëllim përdorimi të kërkuar ose shitjeje, janë në proces.**

18 Shpenzimet për një aktiv të kualifikuar përfshijnë vetëm ato shpenzime që janë në formë pagesash në para, transferimesh të aktiveve të tjera ose marrjen përsipër të detyrimeve fitimprurëse. Shpenzimet pakësohen për çdo pagesë progresive dhe grantet e marra në lidhje me aktivin (shih SNK 20 *Kontabiliteti për grantet qeveritare dhe dhënia e informacionit shpjegues për ndihmën qeveritare)*. Vlera kontabël neto mesatare e aktivit gjatë një periudhe, përfshirë kostot e huamarrjes paraprakisht të kapitalizuara, është normalisht, një përafrim i arsyeshëm i shpenzimeve për të cilat është zbatuar norma e kapitalizimit në këtë periudhë.

19 Aktivitetet e nevojshme për të përgatitur aktivin për qëllim përdorimi të kërkuar ose shitjeje përfshijnë më tepër sesa ndërtimin fizik të aktivit. Ato përfshijnë punën teknike dhe administrative të kryer para fillimit të ndërtimit fizik, të tilla si aktivitetet që kanë të bëjnë me marrjen e lejes para se të fillojë ky ndërtim. Megjithatë, nga këto aktivitete përjashtohet mbajtja e një aktivi kur nuk ndodh as prodhim, as zhvillim që ndryshon gjendjen e aktivit. Për shembull, kostot e huamarrjes të kryera kur toka është në zhvillim kapitalizohen gjatë periudhës në të cilën ndërmerren aktivitetet që lidhen me zhvillimin. Por, kur toka e blerë për qëllime ndërtimi mbahet pa kryer asnjë aktivitet zhvillimi, atëherë kostot e huamarrjes të kryera nuk kualifikohen për kapitalizim.

Pezullimi i kapitalizimit

20 **Kapitalizimi i kostove të huamarrjes do të pezullohet gjatë periudhave të gjata kur kemi ndërprerje të zhvillimit të aktivit të kualifikuar.**

21 Kostot e huamarrjes mund të kryhen gjatë një periudhe të gjatë në të cilën aktivitetet e nevojshme për përgatitjen e aktivit me qëllim përdorimi të kërkuar ose shitjeje janë ndërprerë. Këto kosto janë kosto të mbajtjes së aktivit pjesërisht të përfunduar dhe nuk kualifikohen për kapitalizim. Megjithatë, kapitalizimi i kostove të huamarrjes normalisht nuk ndërpritet gjatë periudhës kur kemi kryerjen e një pune të rëndësishme teknike dhe administrative. Kapitalizimi i kostove të huamarrjes, gjithashtu, nuk ndërpritet kur ka një shtyrje të përkohshme të afatit, e cila konsiderohet si pjesë e nevojshme e procesit për ta bërë gati aktivin për përdorim apo shitje. Për shembull, kapitalizimi vazhdon gjatë periudhës së zgjatur të nevojshme që inventarët të maturohen ose gjatë periudhës së zgjatur gjatë të cilës nivelet e larta të ujit shtyjnë afatin e ndërtimit të një ure, nëse këto nivele të larta uji janë të zakonshme gjatë periudhës së ndërtimit në rajonin gjeografik përkatës.

Ndërprerja e kapitalizimit

22 **Kapitalizimi i kostove të huamarrjes ndërpritet kur kanë përfunduar realisht të gjitha aktivitetet e nevojshme për të përgatitur aktivin e kualifikuar me qëllim përdorimin e kërkuar apo shitjen e tij.**

23 Një aktiv normalisht konsiderohet se është gati për t'u përdorur apo shitur kur ka përfunduar ndërtimi fizik i tij, edhe pse mund të vazhdojë të kryhet akoma puna administrative e zakonshme. Në qoftë se mbeten për t'u kryer disa modifikime të vogla, si dekorimi i aktivit sipas kërkesave të veçanta të blerësit apo të përdoruesit, kjo tregon se realisht kanë përfunduar të gjitha aktivitetet kryesore.

24 **Kur ndërtimi i një aktivi të kualifikuar ka përfunduar me pjesë dhe secila pjesë është në gjendje të përdoret ndërkohë që vazhdon puna për ndërtimin e pjesëve të tjera, atëherë kapitalizimi i kostove të huamarrjes do të ndërpritet kur realisht kanë përfunduar të gjitha aktivitetet e nevojshme për përgatitjen e kësaj pjese me qëllim përdorimin ose shitjen e saj.**

25 Një park biznesi që përbëhet nga disa ndërtesa, secila prej tyre mund të përdoret në mënyrë të veçantë, është shembulli i një aktivi të kualifikuar ku secila pjesë është në gjendje të përdoret ndërkohë që vazhdon puna për ndërtimin e pjesëve të tjera. Një shembull i një aktivi të kualifikuar, që duhet të jetë i përfunduar përpara se çdo pjesë e tij të mund të përdoret, është rasti i një uzine industriale që përfshin disa procese që

kryhen në mënyrë të njëpasnjëshme në pjesë të ndryshme të uzinës brenda të njëjtës vendndodhje, siç është uzina e petëzimit të çelikut.

Dhënia e informacioneve shpjeguese

26 Një njësi ekonomike jep informacione shpjeguese për:

(a) shuma e shpenzimeve të huamarrjes të kapitalizuara gjatë periudhës; dhe

(b) shkalla e kapitalizimit e përdorur për të përcaktuar shumën e kostove të huamarrjes të përshtatshme për kapitalizim.

Periudhat kalimtare

27 Kur nga përdorimi i këtij standardi kërkohet të bëhet një ndryshim i politikës kontabël, atëherë njësia ekonomike do të zbatojë këtë standard dhe kapitalizojë vetëm kostot e huamarrjes të aktivit të kualifikuarpër të cilat kapitalizimi fillon më ose pas datës së hyrjes në fuqi.

28 Megjithatë, një njësi ekonomike mund të caktojë ndonjë datë para datës efektive dhe të aplikojë Standardin për kostot e huamarrjes që lidhen me të gjitha aktivet e kualifikuara për të cilat data e fillimit për kapitalizim është në ose pas asaj date.

28A *Përmirësime vjetore të SNRF-ve për Ciklin 2015-2017,* të publikuara në dhjetor 2017, ka ndryshuar paragrafin 14. Një njësi ekonomike do të zbatojë këto ndryshime për kostot e huamarrjes në datën e fillimit të periudhës raportuese vjetore në të cilën njësia ekonomike i zbaton këto ndryshime për herë të parë ose pas kësaj date.

Data e hyrjes në fuqi

29 Një njësi ekonomike do të zbatojë Standardin për periudhat që fillojnë më ose pas datës 1 janar 2009. Lejohet zbatimi përpara kësaj date. Nëse një njësi ekonomike e zbaton këtë Standard nga një datë përpara datës 1 janar 2009, ajo do të japë informacione shpjeguese për këtë fakt.

29A Paragrafi 6 është ndryshuar sipas *Përmirësimeve në SNRF-të* të publikuara në maj 2008. Një njësi ekonomike do të zbatojë këtë ndryshim për periudhat vjetore që fillojnë më datën 1 janar 2009 e në vijim. Lejohet zbatimi përpara kësaj date. Nëse një njësi ekonomike e zbaton këtë ndryshim për një periudhë më të hershme, ajo do të japë informacione shpjeguese për këtë fakt.

29B SNRF 9 i publikuar në korrik 2014 ka ndryshuar paragrafin 6. Njësia ekonomike do t'i zbatojë këto ndryshime, kur zbaton SNRF 9.

29C SNRF 16, e publikuar në janar 2016, ndryshoi paragrafin 6. Njësia ekonomike do t'i zbatojë këto ndryshime, kur zbaton SNRF 16.

29D *Përmirësime vjetore të SNRF-ve për Ciklin 2015-2017,* të publikuara në dhjetor 2017, ka ndryshuar paragrafin 14 dhe ka shtuar paragrafin 28A. Një njësi ekonomike do të zbatojë këto ndryshime për periudhat vjetore raportuese që fillojnë në datën 1 janar 2019 ose pas kësaj date. Lejohet zbatimi përpara kësaj date. Nëse një njësi ekonomike i zbaton këto ndryshime për një periudhë më të hershme, ajo do të japë informacione shpjeguese për këtë fakt.

Shfuqizimi i SNK 23 (i rishikuar në 1993)

30 Ky Standard zëvendëson SNK 23 *Kostot e huamarrjes* rishikuar në vitin 1993.

 © IFRS Foundation