Standard Ndërkombëtar i Kontabilitetit 28
Investimet në pjesëmarrjet dhe në sipërmarrjet e përbashkëta

Objektivi

1 **Objektivi i këtij Standardi është të përshkruajë trajtimin kontabël për investimet në pjesëmarrje dhe të përcaktojë kërkesat për zbatimin e metodës së kapitalit neto kur bëhet trajtimi kontabël i investimeve në pjesëmarrje dhe sipërmarrje të përbashkëta.**

Objekti

2 **Ky Standard do të zbatohet nga të gjitha njësitë ekonomike që janë investitorë me kontroll të përbashkët, ose influencë të konsiderueshme mbi një të investuar.**

Përkufizimet

3 **Përkufizimet e termave të mëposhtme janë dhënë në këtë standard sipas këtyre kuptimeve specifike:**

***Një pjesëmarrje* është një njësi ekonomike mbi të cilën investitori ka influencë domethënëse.**

***Pasqyrat financiare të konsoliduara* janë pasqyrat financiare të një grupi në të cilin aktivet, detyrimet, kapitali neto, të ardhurat, shpenzimet dhe flukset e mjeteve monetare të shoqërisë mëmë dhe filialeve të saj janë paraqitur si të ishte një njësi ekonomike e vetme**.

***Metoda e kapitalit neto* është një metodë e kontabilitetit sipas të cilës investimi njihet fillimisht me kosto dhe më pas rregullohet për ndryshimet pas blerjes të pjesës që i përket investitorit tek aktivet neto të të investuarit. Fitimi ose humbja e investitorit përfshin pjesën e tij në fitimin ose humbjes e të investuarit dhe të ardhurat e tjera të përgjithshme të investitorit përfshijnë pjesën e tij në të ardhurat e tjera të përgjithshme të të investuarit.**

***Një marrëveshje e përbashkët* është një marrëveshje nga e cila dy ose më shumë palë kanë kontroll të përbashkët.**

***Kontroll i përbashkët* është ndarja kontraktuale, e miratuar, e kontrollit të një marrëveshjeje, kontroll ky që ekziston vetëm atëherë kur vendimet në lidhje me veprimtaritë përkatëse kërkojnë pëlqimin unanim të palëve që ndajnë kontrollin.**

***Një sipërmarrje e përbashkët* është një marrëveshje e përbashkët ku palët që kanë kontroll të përbashkët në marrëveshje kanë të drejta në aktivet neto të marrëveshjes.**

***Një sipërmarrës i përbashkët* është palë në një sipërmarrje të përbashkët që ka kontrollin e kësaj sipërmarrjeje.**

***Influencë domethënëse* është fuqia për të marrë pjesë në vendimet për politikat financiare dhe operative të të investuarit, por nuk është kontroll ose kontroll i përbashkët i këtyre politikave**.

4 Përkufizimet e termave të mëposhtëm jepen në paragrafin 4 të SNK 27 *Pasqyrat financiare individuale* dhe në shtojcën A të SNRF 10 *Pasqyrat financiare të konsoliduara* dhe janë përdorur në këtë standard sipas kuptimit të dhënë në SNRF-të ku ata janë përcaktuar:

- kontroll i një të investuari
- grup
- shoqëria mëmë
- pasqyra financiare individuale
- filial.

Influenca domethënëse

5 Nëse një njësi ekonomike zotëron, në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të tërthortë, (p.sh. nëpërmjet filialeve), 20 përqind ose më shumë të fuqisë votuese të investuarit, presupozohet që njësia ekonomike ka influencë domethënëse, me përjashtim të rastit kur mund të shihet qartë se kjo nuk është e vërtetë. Në të kundërtën, nëse njësia ekonomike zotëron, në mënyrë të drejtpërdrejtë ose të tërthortë, (p.sh. nëpërmjet filialeve), më pak se 20 përqind të fuqisë votuese të investuarit, presupozohet se njësia ekonomike nuk ka influencë të thelbësore, përveç rasteve kur tregohet qartë se një zotërim i tillë nuk përbën influencë thelbësore. Një zotërim thelbësor ose i pjesës më të madhe të pronësisë nga një investitor tjetër nuk pengon medoemos një njësi ekonomike që të ketë influencë thelbësore.

6 Ekzistenca e influencës së konsiderueshme nga një njësi ekonomike, zakonisht, evidentohet në një ose më shumë nga mënyrat e mëposhtme:

(a) përfaqësimi në bordin e drejtorëve ose në organin ekuivalent qeverisës të të investuarit;

(b) pjesëmarrja në proceset e hartimit të politikave, duke përfshirë pjesëmarrjen në vendimet për dividendët ose shpërndarjet e tjera;

(c) transaksione materiale ndërmjet njësisë ekonomike dhe të investuarit të saj;

(d) shkëmbimi i personelit drejtues; ose

(e) sigurimi i informacionit thelbësor teknik.

7 Një njësi ekonomike mund të zotërojë garanci aksionesh të veta, opsione blerje aksionesh, instrumente borxhi ose të kapitalit neto që janë të konvertueshme në aksione të zakonshme, ose instrumente të tjerë të ngjashme që, nëse ushtrohen ose konvertohen, kanë potencialin t'i japin njësisë ekonomike fuqi votuese shtesë ose të zvogëlojnë fuqinë votuese të një pale tjetër mbi politikat financiare dhe operative të një njësie tjetër ekonomike (p.sh. të drejtat votuese potenciale). Ekzistenca dhe efekti i të drejtave votuese potenciale që janë aktualisht të ushtrueshme ose të konvertueshme, duke përfshirë të drejtat votuese potenciale të mbajtura nga njësitë e tjera ekonomike, merren parasysh kur vlerësohet nëse një njësi ekonomike ka influencë thelbësore. Të drejtat 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 të ardhshme, ose deri në ndodhjen e një ngjarjeje të ardhshme.

8 Në vlerësimin nëse të drejtat votuese potenciale kontribuojnë në influencën thelbësore, njësia ekonomike shqyrton të gjitha faktet dhe rrethanat (përfshirë kushtet e ushtrimit të të drejtave votuese potenciale dhe çdo marrëveshje tjetër kontraktuale edhe nëse konsiderohet individualisht apo në kombinim) që ndikojnë në të drejtat potenciale, me përjashtim qëllimeve të drejtimit dhe aftësisë financiare për t'i ushtruar ose konvertuar këto të drejta potenciale.

9 Një njësi ekonomik humb influencën thelbësore mbi një të investuar kur ajo humb fuqinë për të marrë pjesë në vendimet politike financiare dhe operative të këtij të investuari. Humbja e influencës thelbësore mund të ndodhë me ose pa një ndryshim në nivelet relative apo absolute të zotërimit. Kjo mund të ndodhë, për shembull, kur një pjesëmarrje bëhet subjekt i kontrollit të qeverisë, gjykatave, administratorëve ose rregullatorëve. Gjithashtu, kjo mund të ndodhë edhe si rezultat i një marrëveshje kontraktuale.

Metoda e Kapitalit Neto

10 Sipas metodës së kapitalit neto, në njohjen fillestare investimi në një pjesëmarrje ose në një sipërmarrje të përbashkët njihet me kosto dhe vlera kontabël rritet apo ulet për të njohur pjesën e investitorit në fitimin ose humbjen e të investuarit pas datës së blerjes. Pjesa e investitorit në fitimin ose humbjen e të investuarit njihet në fitimin ose humbjen e investitorit. Shpërndarjet e marra nga një i investuar zvogëlojnë vlerën kontabël të investimit. Gjithashtu, mund të jenë të nevojshme rregullimet në vlerën kontabël për ndryshimet në interesin proporcional të investitorit në të investuarin, që rrjedhin nga ndryshimet në të ardhurat e tjera të përgjithshme të të investuarit. Këto ndryshime përfshijnë ato që rrjedhin nga rivlerësimi i aktiveve afatgjata materiale dhe nga diferencat e përkthimit të këmbimit të monedhave të huaja. Pjesa e investitorit në këto ndryshime njihet në të ardhurat e tjera të përgjithshme të tij (shih SNK 1 *Paraqitja e pasqyrave financiare*).

11 Njohja e të ardhurave në bazë të shpërndarjeve të marra nuk mund të jetë një matje e përshtatshme e të ardhurave të fituara nga një investitor për një investim në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët, për shkak se shpërndarjet e marra mund të kenë pak lidhje me performancën e pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët. Për shkak se investitori ka kontroll të përbashkët ose influencë domethënëse mbi të investuarin, ai ka një interes në pjesëmarrjen ose sipërmarrjen e përbashkët dhe, si rezultat, kthim nga investimi i tij. Investitori e llogarit këtë interes duke zgjeruar objektin e pasqyrave të tij financiare për të përfshirë pjesën e

 © IFRS Foundation

tij të fitimit ose humbjes nga ky i investuar. Si rrjedhim, zbatimi i metodës së kapitalit neto siguron raportim më tepër informues mbi aktivet neto të investitorit dhe fitimin ose humbjen e tij.

12 Kur ekzistojnë të drejta votuese potenciale apo derivativë të tjerë që përmbajnë të drejta votuese potenciale, interesi i një njësie ekonomike në një pjesëmarrje ose një sipërmarrje të përbashkët përcaktohet vetëm në bazë të interesave të pronësisë ekzistuese dhe nuk pasqyron ushtrimin e mundshëm ose konvertimin e të drejtave votuese potenciale dhe të instrumenteve të tjera derivative, përveçse kur zbatohet paragrafi 13.

13 Në disa rrethana, një njësi ekonomike ka, në thelb, një pronësi ekzistuese si rezultat i një transaksioni që aktualisht i jep të drejtën në kthimet e lidhura me një interes pronësie. Në rrethana të tilla, pjesa proporcionale që i caktohet njësisë ekonomike përcaktohet duke marrë parasysh ushtrimin eventual të këtyre të drejtave votuese potenciale dhe instrumentet e tjera derivative që aktualisht i japin të drejtën njësisë ekonomike në kthimet nga investimi.

14 SNRF 9 *Instrumentet financiare* nuk zbatohet në interesat në pjesëmarrje dhe sipërmarrje të përbashkëta, të cilat kontabilizohen duke përdorur metodën e kapitalit neto. Nuk janë objekt i SNRF 9 ata instrumente, që në thelb përmbajnë të drejta votuese potenciale, të cilat aktualisht japin të drejtë në kthimet e lidhura me një interes të pronësisë në një pjesëmarrje ose një sipërmarrje të përbashkët. Në të gjitha rastet e tjera, instrumentet që përmbajnë të drejta votuese potenciale në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët trajtohen në përputhje me SNRF 9.

14A Një njësi ekonomike gjithashtu zbaton SNRF 9 për instrumente të tjerë financiarë në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët, për të cilët nuk aplikohet metoda e kapitalit neto. Këto përfshijnë interesa afatgjata që, në thelb, janë pjesë e investimit neto të njësisë ekonomike në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët (shih paragrafin 38). Një njësi ekonomike zbaton SNRF 9 për interesa të tillë afatgjatë para se të zbatohet paragrafi 38 dhe paragrafët 40-43 të këtij standardi. Në zbatimin e SNRF 9, njësia ekonomike nuk merr parasysh ndonjë rregullim të vlerës kontabël të interesave afatgjata që rrjedhin nga zbatimi i këtij standardi.

15 Përveç rastit kur një investim, ose një pjesë e një investimi në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët është klasifikuar si i mbajtur për shitje në përputhje me SNRF 5 *Aktivet afatgjata të mbajtura për shitje dhe veprimtaritë e ndërprera*, investimi, apo ndonjë interes i mbajtur në investim, që nuk klasifikohet si i mbajtur për shitje, do të klasifikohet si një aktiv afatgjatë.

Zbatimi i metodës së kapitalit neto

16 Një njësi ekonomike me kontroll të përbashkët ose influencë thelbësore mbi një të investuar do ta trajtojë investimin e tij në një pjesëmarrje ose një sipërmarrje të përbashkët duke përdorur metodën e kapitalit neto me përjashtim të rastit kur ky investim kualifikohet për përjashtim në përputhje me paragrafët 17–19.

Përjashtimet nga zbatimi i metodës së kapitalit neto

17 Një njësi ekonomike nuk duhet të zbatojë metodën e kapitalit neto për investimin e saj në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët nëse ajo është një shoqëri mëmë që është përjashtuar nga përgatitja e pasqyrave financiare të konsoliduara nëpërmjet përjashtimit nga objekti në paragrafin 4(a) të SNRF 10 ose nëse zbatohen të gjitha sa më poshtë:

(a) Njësia ekonomike është një filial i zotëruar plotësisht ose është filial i zotëruar pjesërisht nga një tjetër njësi ekonomike dhe pronarët e tjerë të saj, përfshirë edhe ata pa të drejtë vote, janë të informuar dhe nuk kanë kundërshtime për faktin që njësia ekonomike nuk zbaton metodën e kapitalit neto.

(b) Instrumentet e borxhit ose të kapitalit neto të njësisë ekonomike nuk tregtohen në një treg publik (në bursën e vendit apo të huaja, ose tregje jashtë bursave, duke përfshirë tregjet lokale dhe rajonale).

(c) Njësia ekonomike nuk ka depozituar dhe as nuk është në procesin e depozitimit, të pasqyrave të saj financiare në një komision të letrave me vlerë ose organizëm tjetër rregullator, me qëllim emetimin e ndonjë klase të instrumenteve në një treg publik.

(d) Shoqëria mëmë përfundimtare ose çdo shoqëri mëmë e ndërmjetme e njësisë ekonomike ndërton pasqyra financiare të konsoliduara, të cilat janë gati për përdorim publik dhe në pajtim me SNRF-të. Në këto pasqyra, filialet konsolidohen ose maten me vlerën e drejtë nëpërmjet fitimit ose humbjes në përputhje me SNRF 10.

18 Kur një investim në një pjesëmarrje ose një sipërmarrje të përbashkët është mbajtur nga ose mbahet në mënyrë të tërthortë nëpërmjet një njësie ekonomike që është një organizatë sipërmarrje kapitali ose një fond

i përbashkët, njësi besimi dhe njësi ekonomike e ngjashme, përfshirë investimet e lidhura me fondet e sigurimeve, njësia ekonomike mund të zgjedhë të matë investimet në këto pjesëmarrje dhe sipërmarrje të përbashkëta me vlerën e drejtë nëpërmjet fitimit ose humbjes në përputhje me SNRF 9. Një shembull i një fondi sigurimi të lidhur me investimin është një fond i mbajtur nga njësia ekonomike si zë bazë për një grup kontratash sigurimi me tipare të pjesëmarrjes së drejtpërdrejtë. Për shkak të kësaj zgjedhjeje, kontratat e sigurimit përfshijnë kontrata investimi me tipare të pjesëmarrjes së lirë. Njësia ekonomike do ta bëjë këtë zgjedhje veçmas për çdo pjesëmarrje apo sipërmarrje të përbashkët, në njohjen fillestare të pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët. (Shih SNRF 17 *Kontratat e sigurimit* për termat e përdorur në këtë paragraf dhe të përkufizuar në atë Standard.)

19 Kur njësia ekonomike ka një investim në një pjesëmarrje, një pjesë e të cilit është mbajtur në mënyrë të tërthortë përmes një organizate sipërmarrjeje kapitalesh, ose një fondi të përbashkët, njësi besimi dhe njësive ekonomike të ngjashme, përfshirë investimet e lidhura me fondet e sigurimeve, njësia ekonomike mund të zgjedhë të matë këtë pjesë investimi në pjesëmarrje me vlerën e drejtë nëpërmjet fitimit ose humbjes në përputhje me SNRF 9 pavarësisht nëse organizata e sipërmarrjes së kapitaleve, ose fondi i përbashkët, njësia e besimit dhe njësitë ekonomike të ngjashme, përfshirë investimet e lidhura me fondet e sigurimeve, kanë apo jo influencë thelbësore mbi këtë pjesë të investimeve. Nëse njësia ekonomike bën këtë zgjedhje, ajo do të zbatojë metodën e kapitalit neto tek çdo pjesë e mbetur e investimit të saj në një pjesëmarrje, që nuk është mbajtur nëpërmjet një organizate kapitalesh, ose një fondi të përbashkët, njësi besimi dhe njësive ekonomike të ngjashme, përfshirë investimet e lidhura me fondet e sigurimeve.

Klasifikimi i mbajtur për shitje

20 Një njësi ekonomike do të zbatojë SNRF 5 për një investim, ose një pjesë të një investimi në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët që i plotëson kriteret për t'u klasifikuar si i mbajtur për shitje. Çdo pjesë e mbajtur e një investimi në një pjesëmarrje ose një sipërmarrje të përbashkët që nuk është klasifikuar si i mbajtur për shitje do të kontabilizohet duke përdorur metodën e kapitalit neto deri sa ndodh nxjerrja jashtë përdorimit e pjesës që është klasifikuar si e mbajtur për shitje. Pasi nxjerrja jashtë përdorimit të ketë ndodhur, një njësi ekonomike do të trajtojë çdo interes të mbajtur në pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët në përputhje me SNRF 9, përveç rastit kur interesi i mbajtur vazhdon të jetë një pjesëmarrje ose një sipërmarrje e përbashkët, rast në të cilin njësia ekonomike përdor metodën e kapitalit neto.

21 Kur një investim, ose një pjesë e një investimi në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët i klasifikuar më parë si i mbajtur për shitje, nuk i plotëson kriteret për t'u klasifikuar si i tillë, ai do të kontabilizohet duke përdorur metodën e kapitalit neto në mënyrë retrospektive, që nga data e klasifikimit të tij si i mbajtur për shitje. Pasqyrat financiare do të ndryshohen për periudhat që nga viti i klasifikimit si i mbajtur për shitje.

Ndërprerja e përdorimit të metodës së kapitalit neto

22 Një njësi ekonomike do të ndërpresë përdorimin e metodës së kapitalit neto nga data kur investimet e saj pushojnë së qeni një pjesëmarrje ose një sipërmarrje e përbashkët si më poshtë:

(a) Nëse investimi bëhet një filial, njësia ekonomike do ta kontabilizojë investimin e saj në përputhje me SNRF 3 *Kombinimet e biznesit* dhe SNRF 10.

(b) Nëse interesi i mbajtur në një ish-pjesëmarrje ose ish-sipërmarrje të përbashkët është një aktiv financiar, njësia ekonomike do ta matë interesin e mbajtur me vlerën e drejtë. Vlera e drejtë e interesit të mbajtur do të konsiderohet si vlera e drejtë e tij në njohjen fillestare, si një aktiv financiar në përputhje me SNRF 9. Njësia ekonomike do të njohë në fitim ose humbje çdo diferencë në mes:

(i) vlerës së drejtë të çdo interesi të mbajtur dhe çdo të ardhure nga nxjerrja e një pjesë interesi në pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët; dhe

(ii) vlerës kontabël të investimit në datën e ndërprerjes së metodës së kapitalit neto.

(c) Kur njësia ekonomike ndërpret përdorimin e metodës së kapitalit neto, ajo do të kontabilizojë të gjitha shumat e njohura më parë në të ardhura të tjera të përgjithshme në lidhje me këtë investim mbi të njëjtën bazë që do të ishte e nevojshme nëse i investuari do t'i kishte nxjerrë në mënyrë të drejtpërdrejtë aktivet ose detyrimet e lidhura.

23 Prandaj, në qoftë se një fitim ose humbje e njohur më parë në të ardhura të tjera të përgjithshme nga i investuari do të riklasifikohet në fitim ose humbje nga shitja e aktiveve ose detyrimeve të lidhura, njësia ekonomike riklasifikon fitimin ose humbjen neto nga kapitali në fitim ose humbje (si një rregullim riklasifikimi) kur metoda e kapitalit neto është ndërprerë. Për shembull, nëse një pjesëmarrje apo një sipërmarrje e përbashkët ka diferenca këmbimi kumulative në lidhje me një veprimtari të huaj dhe njësia

 © IFRS Foundation

ekonomike ndërpret përdorimin e metodës së kapitalit neto, ajo do ta riklasifikojë në fitim ose humbje, fitimin ose humbjen neto që më parë është njohur në të ardhura të tjera të përgjithshme në lidhje me veprimtarinë e huaj.

24 **Nëse një investim në një pjesëmarrje bëhet një investim në një sipërmarrje të përbashkët ose një investim në një sipërmarrje të përbashkët bëhet një investim në një pjesëmarrje, njësia ekonomike vazhdon të zbatojë metodën e kapitalit neto dhe nuk e rimat interesin e ruajtur.**

Ndryshimet në interesin e pronësisë

25 Nëse interesi i pronësisë i një njësie ekonomike në një pjesëmarrje ose një sipërmarrje të përbashkët është zvogëluar, por njësia ekonomike vazhdon të zbatojë metodën e kapitalit neto investimi vazhdon të klasifikohet përkatësisht si një pjesëmarrje ose si një sipërmarrje e përbashkët njësia ekonomike duhet të riklasifikojë në fitim ose humbje pjesën e fitimit ose humbjes neto, të njohur më parë në të ardhurat e tjera të përgjithshme në lidhje me këtë ulje në interesin e pronësisë, nëse do të jetë e nevojshme që ky fitim ose humbje neto të riklasifikohet në fitim ose humbje nga shitja e aktiveve ose detyrimeve të lidhura.

Procedurat e metodës së kapitalit neto

26 Shumë prej procedurave që janë të përshtatshme për zbatimin e metodës së kapitalit neto janë të ngjashme me procedurat e konsolidimit të përshkruara në SNRF 10. Për më tepër, konceptet bazë në procedurat e përdorura në trajtimin kontabël të blerjes së një filiali përdoren edhe në trajtimin kontabël të blerjes së një investimi në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët.

27 Pjesa e një grupi në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët është totali i zotërimeve në këtë pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët nga shoqëria mëmë dhe filialet e saj. Për këtë qëllim, kontrollet në pjesëmarrjet ose sipërmarrjet e tjera të përbashkëta te grupit janë injoruar. Kur një pjesëmarrje ose një sipërmarrje e përbashkët ka filiale, pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkëta, fitimi ose humbja, të ardhurat e tjera të përgjithshme dhe aktivet neto të marra parasysh gjatë zbatimit të metodës së kapitalit neto janë ato të njohura në pasqyrat financiare të pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët (përfshirë edhe pjesën e fitimit ose humbjes së pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët, të ardhura të tjera të përgjithshme dhe aktive neto të pjesëmarrjeve dhe sipërmarrjeve të saj të përbashkëta), pas rregullimesh të nevojshme që japin efekt në politikat kontabël uniforme (shih paragrafët 35–36A).

28 Fitimet dhe humbjet e ardhura nga transaksionet 'e fillimit' dhe 'fundore'të cilat përfshijnë aktive që nuk përbëjnë biznes sipas përcaktimit në SNRF 3, mes një njësie ekonomike (përfshirë filialet e saj të konsoliduara) dhe pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët të saj njihen në pasqyrat financiare të njësisë ekonomike vetëm në masën e interesave të investitorëve të palidhur me pjesëmarrjen ose sipërmarrjen e përbashkët. Transaksionet 'e fillimit' janë, për shembull, shitjet e aktiveve nga një pjesëmarrje ose një sipërmarrje e përbashkët tek investitori. Është eliminuar pjesa e njësisë ekonomike në fitimet ose humbjet e pjesëmarrjes ose të sipërmarrjes së përbashkët që vjen nga këto transaksione. Transaksionet 'fundore' janë, për shembull, shitjet ose kontributet e aktiveve nga investitori tek pjesëmarrja ose sipërmarrja e përbashkët e tij.

29 Kur transaksionet fundore japin evidencë të një zvogëlimi në vlerën neto të realizueshme të aktiveve që do të shiten ose do të jepen, ose të një humbjeje nga zhvlerësimi të këtyre aktiveve, këto humbje do të njihen në mënyrë të plotë nga investitori. Kur transaksionet e fillimit japin një evidencë të një zvogëlimi në vlerën neto të realizueshme të aktiveve që do të blihen ose të një humbjeje nga zhvlerësimi të këtyre aktiveve, investitori do të njohë pjesën e vet në këto humbje.

30 Fitimi ose humbja nga kontributi i një aktiveve jo-monetare të cilat nuk përbëjnë biznes sipas përkufizimit në SNRF 3, në një pjesëmarrjeje ose sipërmarrjeje të përbashkët, në këmbim të një interesi të kapitalit neto në këto pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët do të trajtohet në përputhje me paragrafin 28. Bën përjashtim rasti kur kontributi nuk ka përmbajtje tregtare, sikurse është përshkruar ky term në SNK 16 *Aktivet afatgjata materiale*. Nëse një kontribut i tillë nuk ka përmbajtje tregtare, fitimi ose humbja konsiderohet e parealizuar si dhe nuk njihet përveç kur zbatohet paragrafi 31. Të tilla fitime dhe humbje të parealizuara do të eliminohen kundrejt investimeve të trajtuara sipas metodës së kapitalit neto dhe nuk do të paraqiten si fitime ose humbje të shtyra në pasqyrën e konsoliduar të pozicionit financiar të njësisë ekonomike ose në pasqyrën e pozicionit financiar të njësisë ekonomike në të cilën investimet janë kontabilizuar duke përdorur metodën e kapitalit neto.

31 Nëse përveç marrjes së një interesi kapitali në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët, një njësi ekonomike merr aktive monetare ose jo-monetare, ajo njeh në mënyrë të plotë në fitim ose humbje, pjesën e fitimit ose humbjes neto për kontributin jo-monetar në lidhje me aktivet monetare ose jo-monetare të marra.

31A Fitimi ose humbja e ardhur nga një transaksion fundor i cili përfshin aktive që nuk përbëjnë biznes sipas përcaktimit në SNRF 3, mes një njësie ekonomike (përfshirë filialet e saj të konsoliduara) dhe pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët të saj njihet plotësisht në pasqyrat financiare të investitorit.

31B Një njësi ekonomike mund të shesë ose kontribuojë aktive përmes dy ose më shumë marrëveshjeve (transaksioneve). Për të përcaktuar nëse aktivet e shitura ose të kontribuara përbëjnë biznes sipas përkufizimit në SNRF 3, njësia ekonomike do të marrë në konsideratë nëse shitja ose kontributi i atyre aktiveve është pjesë e disa marrëveshjeve të cilat duhet të trajtohen si një transaksion i vetëm në përputhje me kërkesat e paragrafit B97 të SNRF 10.

32 Një investim llogaritet duke përdorur metodën e kapitalit neto nga data në të cilën ai bëhet një pjesëmarrjeje ose sipërmarrjeje e përbashkët. Në blerjen e investimit, çdo ndryshim ndërmjet kostos së investimit dhe vlerës së drejtë neto të pjesës së njësisë ekonomike në aktivet dhe detyrimet e identifikueshme të të investuarit, trajtohet si më poshtë:

(a) Emri i mirë në lidhje me një pjesëmarrjeje ose sipërmarrjeje të përbashkët përfshihet në vlerën kontabël të investimit. Amortizimi i emrit të mirë nuk lejohet.

(b) Çdo tejkalim i vlerës së drejtë neto të pjesës së njësisë ekonomike në aktivet dhe detyrimet e identifikueshme të të investuarit ndaj kostos së investimit, përfshihet si e ardhur në përcaktimin e pjesës së njësisë ekonomike në fitimin ose humbjen e pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët gjatë periudhës në të cilën investimi është kryer.

Rregullimet e duhura në pjesën e njësisë ekonomike në fitimin ose humbjen e pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët pas blerjes, bëhen, për shembull, për amortizimin e aktiveve të amortizueshme bazuar në vlerat e tyre të drejta në datën e blerjes. Në mënyrë të ngjashme, rregullimet e duhura në pjesën e njësisë ekonomike në fitimin ose humbjen e pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët, pas blerjes, bëhen për mbulimin e humbjeve nga zhvlerësimi të tilla si për emrin e mirë ose për aktivet afatgjata materiale.

33 Gjatë zbatimit të metodës së kapitalit neto njësia ekonomike përdor pasqyrat financiare më të fundit të pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët. Kur fundi i periudhës raportuese të njësisë ekonomike është i ndryshëm nga ai i pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët, këta të fundit përgatitin, për përdorim nga njësia ekonomike, pasqyra financiare me të njëjtën datë si pasqyrat financiare të njësisë ekonomike, përveç rastit kur është e pamundur të bëhet një gjë e tillë.

34 Kur në përputhje me paragrafin 33, pasqyrat financiare të një pjesëmarrjeje ose sipërmarrjeje të përbashkët të përdorura në zbatimin e metodës së kapitalit netojanë përgatitur për një datë të ndryshme nga ajo e përdorur nga njësia ekonomike, atëherë do të bëhen rregullime për transaksione ose ngjarje të rëndësishme që ndodhin në mes të kësaj date dhe datës së pasqyrave financiare të njësisë ekonomike. Në çdo rast, diferenca midis fundit të periudhës raportuese të pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët dhe atij të njësisë ekonomike do të jetë jo më e madhe se tre muaj. Kohëzgjatja e periudhave raportuese dhe çdo ndryshim ndërmjet fundit të periudhave raportuese duhet të jenë të njëjtë nga periudha në periudhë.

35 Pasqyrat financiare të njësisë ekonomike do të përgatiten duke përdorur politika uniforme kontabël për transaksione si dhe ngjarje në rrethana të ngjashme.

36 Me përjashtim të sa përshkruhet në paragrafin 36A nëse një pjesëmarrje ose sipërmarrje e përbashkët përdor politika kontabël të ndryshme nga ato të njësisë ekonomike për transaksione dhe ngjarje në rrethana të ngjashme, duhet të bëhen rregullime që politikat kontabël të pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët të jenë në përputhje me ato të njësisë ekonomike, kur pasqyrat financiare të pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët përdoren nga njësia ekonomike në zbatimin e metodës së kapitalit neto.

36A Pavarësisht nga kërkesat e paragrafit 36, nëse një njësi ekonomike që nuk është vetë një njësi ekonomike investuese ka interesa në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët e cila është njësi ekonomike investuese, gjatë zbatimit të metodës së kapitalit neto , njësia mund të mbajë matjen me vlerën e drejtë të përdorur nga njësia ekonomike investuese pjesëmarrëse ose sipërmarrje e përbashkët për interesat e kësaj të fundit në filiale. Kjo zgjedhje bëhet veçmas për çdo njësi ekonomike investuese në pjesëmarrje apo sipërmarrje të përbashkët, në datën më të vonë në të cilën (a) njësia ekonomike investuese në pjesëmarrje apo sipërmarrje të përbashkët është njohur fillimisht; (b) pjesëmarrja apo sipërmarrja e përbashkët bëhet një njësi ekonomike investuese; dhe (c) njësia ekonomike investuese në pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët bëhet një mëmë për herë të parë.

37 Nëse një pjesëmarrje ose sipërmarrje e përbashkët ka aksione preferenciale kumulative që mbahen nga palë të ndryshme nga njësia ekonomike dhe janë të klasifikuara si kapital neto, njësia ekonomike llogarit pjesën e saj të fitimit ose humbjes pasi rregullon dividendët mbi këta aksione, pavarësisht nëse ata janë deklaruar apo jo.

38 Nëse pjesa e humbjeve të një njësie ekonomike nga një pjesëmarrje ose sipërmarrje e përbashkët është e barabartë ose e tejkalon interesin e saj në pjesëmarrje ose sipërmarrjen e përbashkët, njësia ekonomike

 © IFRS Foundation

ndërpret njohjen e pjesës së saj në humbjet e mëtejshme. Interesi në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët është vlera kontabël e investimeve në to e përcaktuar duke përdorur metodën e kapitalit neto së bashku me ndonjë interes afatgjatë që, në thelb, është pjesë e investimit neto të njësisë ekonomike në pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët. Për shembull, një zë, për të cilin shlyerja nuk është planifikuar dhe as ka të ngjarë të ndodhë në të ardhmen e afërt, është, në thelb, një shtrirje e investimeve të njësisë ekonomike në atë pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët. Këta zëra mund të përfshijnë aksionet preferenciale, llogaritë e arkëtueshme afatgjata ose kreditë afatgjata, por nuk përfshijnë llogaritë e arkëtueshme tregtare, llogaritë e pagueshme tregtare ose ndonjë llogari të arkëtueshme afatgjatë, për të cilat ekziston kolaterali i duhur, i tillë si kreditë e siguruara. Humbjet e njohura, duke përdorur metodën e kapitalit neto, përtej investimit të njësisë ekonomike në aksione të zakonshme shpërndahen në përbërësit e tjerë të interesit të njësisë ekonomike në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët në renditje të kundërt me shkallën e vjetërsisë së tyre (p.sh. përparësia në likuidim).

39 Pasi interesi i njësisë ekonomike është ulur në zero, merren masa për humbjet shtesë, dhe njihet një detyrim, vetëm në masën që njësia ekonomike ka shkaktuar detyrime ligjore ose konstruktive ose ka bërë pagesa në emër të pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët. Nëse pjesëmarrja ose sipërmarrja e përbashkët më pas raporton fitime, njësia ekonomike rifillon njohjen e pjesës së saj në këto fitime vetëm pasi pjesa e vet në to është e barabartë me pjesën e humbjeve që nuk janë njohur.

Humbjet nga zhvlerësimi

40 Pas aplikimit të metodës së kapitalit neto, duke përfshirë edhe njohjen e humbjeve nga pjesëmarrjet ose sipërmarrjet e përbashkët në përputhje me paragrafin 38, njësia ekonomike zbaton paragrafët 41A-41C për të përcaktuar nëse ka ndonjë evidencë objektive që investimi i saj neto në pjesëmarrjen ose sipërmarrjen e përbashkët është zhvlerësuar.

41 [Fshirë]

41A Investimi neto në një pjesëmarrje apo sipërmarrje të përbashkët është e çvlerësuar dhe humbjet nga zhvlerësimi shfaqen nëse, dhe vetëm nëse, ka evidencë objektive të zhvlerësimit si rezultat i një apo më shumë ngjarjeve që kanë ndodhur pas njohjes fillestare të investimit neto (një "ngjarje që sjell humbje") dhe ajo ngjarja që sjell humbje (apo ngjarjet) ka një ndikim në flukset e e ardhshme të parashikuara monetare nga investimi neto që mund të parashikohen me besueshmëri. Mund të mos jetë e mundur të identifikohet një ngjarje e vetme që ka shkaktuar zhvlerësimin. Përkundrazi efekti i kombinuar i një sërë ngjarjesh mund të ketë shkaktuar zhvlerësimin. Humbjet e pritshme si rezultat i ngjarjeve të ardhshme, pa marrë parasysh sa është e mundshme për të ndodhur, nuk njihen. Evidencë objektive që investimi neto është i zhvlerësuar përfshin të dhënat e dukshme që vijnë në vëmendjen e njësisë ekonomike për ngjarjet e mëposhtme të humbjeve:

(a) vështirësi financiare e dukshme e palës tjetër në pjesëmarrje ose në sipërmarrjen e përbashkët;

(b) një shkelje kontrate, si mospagesa ose vonesa në pagesat nga pala tjetër në pjesëmarrje ose në sipërmarrje të përbashkët;

(c) njësia ekonomike, për arsye ekonomike ose ligjore të palës tjetër në pjesëmarrje apo sipërmarrje të përbashkët, i jep kësaj pale një koncesion që njësia ekonomike nuk do ta merrte në konsideratë në kushte të tjera;

(d) është bërë e mundshme që pala tjetër në pjesëmarrje apo sipërmarrje të përbashkët do të hyjë në proces falimentimi ose në ndonjë riorganizim tjetër financiar; ose

(e) zhdukja e një tregu aktiv të investimit neto për arsye të vështirësisë financiare të pjesëmarrjes apo sipërmarrjes se përbashkët.

41B Zhdukja e një tregu aktiv për shkak se kapitalet neto ose instrumentet financiare të një pjesëmarrje apo sipërmarrje të përbashkët nuk tregtohen më në mënyrë publike, nuk përbën evidencë për një zhvlerësimi. Një përkeqësim në vlerësimin e kreditit të një pjesëmarrje apo sipërmarrje të përbashkët ose një ulje në vlerën e drejtë të një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët, nuk është në vetvete, një evidencë zhvlerësimi, edhe pse mund të jetë dëshmi e tillë kur merret parasysh së bashku me një informacion tjetër të vlefshëm.

41C Përveç llojeve të ngjarjeve në paragrafin 41A, evidencë objektive zhvlerësimi për një investimin neto në instrumente të kapitalit neto në pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët përfshin dhe informacion në lidhje me ndryshime të rëndësishme me efekt të kundërt që kanë ndodhur në tregun teknologjik, ekonomik apo në mjedisin ligjor në të cilin pjesëmarrja ose sipërmarrja e përbashkët operon, dhe tregon që kostoja e investimit në atë instrument të kapitalit nuk mund të rikuperohet. Një ulje e rëndësishme ose e zgjatur në kohë në vlerën e drejtë të një investimi në një instrument të kapitalit neto, nën koston e tij është gjithashtu një evidencë objektive zhvlerësimi.

42 Meqë emri i mirë, që është pjesë e vlerës kontabël të investimit neto në një pjesëmarrje ose një sipërmarrje të përbashkët, nuk njihet veçmas, ai nuk testohet veçmas për zhvlerësim sipas kërkesave për testimin e zhvlerësimit të emrit të mirë në SNK 36 *Zhvlerësimi i aktiveve*. Në vend të kësaj, e tërë vlera kontabël e investimit testohet për zhvlerësim në përputhje me SNK 36 si një aktiv i vetëm, duke krahasuar shumën e tij të rikuperueshme (më e lartë e vlerës në përdorim dhe vlerës së drejtë minus kostot për shitje) me vlerën e tij kontabël, sa herë që zbatimi i paragrafëve 41A-41C tregon se investimi neto mund të jetë zhvlerësuar. Një humbje nga zhvlerësimi, e njohur në këto rrethana, nuk i shpërndahet ndonjë aktivi, përfshirë edhe emrin e mirë, që përbën një pjesë të vlerës kontabël të investimit neto në pjesëmarrje ose sipërmarrjen e përbashkët. Prandaj, çdo anullim i kësaj humbjeje nga zhvlerësimi njihet në përputhje me SNK 36 në masën që shuma e rikuperueshme e investimit neto rritet më pas. Në përcaktimin e vlerës në përdorim të investimit neto, një njësi ekonomike vlerëson:

(a) pjesën e vet të vlerës aktuale të flukseve monetare të ardhshme të vlerësuara që pritet të gjenerohet nga pjesëmarrja ose sipërmarrja e përbashkët, duke përfshirë flukset e mjeteve monetare nga veprimtaritë e pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët dhe të ardhurat nga shitja përfundimtare e investimit; ose

(b) vlerën aktuale të flukseve monetare të ardhshme të vlerësuara që pritet të rrjedhin nga dividendët që do të merren nga investimi dhe nga shitja e tij përfundimtare.

Duke përdorur supozimet e duhura, të dyja metodat japin të njëjtin rezultat.

43 Shuma e rikuperueshme e një investimi në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët do të vlerësohet për çdo pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët, përveç rastit kur pjesëmarrja ose sipërmarrja e përbashkët nuk gjeneron flukse hyrëse monetare nga përdorimi i vazhdueshëm që janë kryesisht të pavarura nga ato të aktiveve të tjera të njësisë ekonomike.

Pasqyrat financiare individuale

44 Një investim në një pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët do të kontabilizohet në pasqyrat financiare të njësisë ekonomike në përputhje me paragrafin 10 të SNK 27 (i ndryshuar në vitin 2011).

Data e hyrjes në fuqi dhe periudha kalimtare

45 Një njësi ekonomike do të zbatojë këtë Standard për periudhat vjetore që fillojnë më 1 janar 2013 e në vijim. Lejohet zbatimi përpara kësaj date. Nëse një njësi ekonomike e zbaton këtë Standard për një periudhë më të hershme, ajo do të japë informacione shpjeguese për këtë fakt dhe në të njëjtën kohë zbaton SNRF 10, SNRF 11 *Marrëveshjet e përbashkëta*, SNRF 12 *Dhënia e informacionit shpjegues për interesat në njësitë e tjera ekonomike* dhe SNK 27 (i ndryshuar në 2011).

45A SNRF 9 i publikuar në korrik 2014, ndryshoi paragrafët 40-42 dhe ka shtuar paragrafët 41A-41C. Njësia ekonomike duhet t'i zbatojë këto ndryshime, kur zbaton SNRF 9.

45B *Metoda e kapitalit neto në pasqyrat financiare individuale* (Ndryshime në SNK 27), i publikuar në gusht 2014, ndryshoi paragrafin 25. Njësia ekonomike do t'i zbatojë këto ndryshime në mënyrë retrospektive, për periudhat vjetore që fillojnë më 1 janar 2016 ose më pas në përputhje me SNK 8 *Politikat kontabël, ndryshimet në vlerësimet kontabël dhe gabimet*. Lejohet zbatimi më i hershëm. Nëse një njësi ekonomike zbaton ndryshimin për një periudhë më të hershme, ajo do të japë informacione shpjeguese për këtë fakt.

45C *Shitja ose kontributi i aktiveve mes një investitori dhe pjesëmarrjes ose sipërmarrjes së përbashkët përkatëse* (Ndryshimet në SNRF 10 dhe SNK 28), i publikuar në shtator 2014, ndryshoi paragrafët 28 dhe 30 dhe shtoi paragrafët 31A–31B. Njësia ekonomike do t'i zbatojë këto ndryshime në mënyrë prospektive për transaksione që ndodhin në periudhat vjetore që fillojnë në ose pas datës që do të përcaktohet nga BSNK. 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.

45D *Njësitë ekonomike investuese: Zbatimi i përjashtimit në konsolidim* (Ndryshime në SNRF 10, SNRF 12 dhe SNK 28), i publikuar në dhjetor 2014, ndryshoi paragrafët 17, 27 dhe 36 dhe shtoi paragrafin 36A. Njësia ekonomike do t'i zbatojë këto ndryshime për periudhat vjetore që fillojnë më 1 janar 2016 e në vijim. 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.

45E *Përmirësime vjetore të SNRF-ve Cikli 2014-2016*, të publikuara në dhjetor 2016, kanë ndryshuar paragrafët 18 dhe 36A. Një njësi ekonomike do të zbatojë këto ndryshime në mënyrë retrospektive në përputhje me SNK 8 për periudhat vjetore që fillojnë më 1 janar 2018 e në vijim. Lejohet zbatimi përpara kësaj date.

 © IFRS Foundation

Nëse një njësi ekonomike i zbaton këto ndryshime për një periudhë më të hershme, ajo do të japë informacione shpjeguese për këtë fakt.

45F SNRF 17, e publikuar në maj 2017, ndryshoi paragrafin 18. Njësia ekonomike do t'i zbatojë këto ndryshime, kur zbaton SNRF 17.

45G *Interesat afatgjatë në pjesëmarrje dhe sipërmarrje të përbashkëta*, publikuar në tetor 2017, ka shtuar paragrafin 14A dhe ka fshirë paragrafin 41. Një njësi ekonomike do të zbatojë këto ndryshime në mënyrë retrospektive në përputhje me SNK 8 për periudhat vjetore që fillojnë më 1 janar 2019 ose më pas, me përjashtim të rasteve siç specifikohet në paragrafët 45H - 45K. 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.

45H Një njësi ekonomike që zbaton për herë të parë ndryshimet në paragrafin 45G në të njëjtën kohë aplikon për herë të parë SNRF 9 duhet të zbatojë kërkesat e periudhës kalimtare në SNRF 9 për interesat afatgjatë të përshkruara në paragrafin 14A.

45I Një njësi ekonomike që zbaton për herë të parë ndryshimet në paragrafin 45G pasi ka zbatuar për herë të parë SNRF 9 do të zbatojë kërkesat e periudhës kalimtare të SNRF 9 të nevojshme për zbatimin e kërkesave të përcaktuara në paragrafin 14A për interesat afatgjatë. Për këtë qëllim, referencat për datën e zbatimit fillestar të SNRF 9 do të lexohen duke i'u referuar fillimit të periudhës raportuese vjetore në të cilën njësia ekonomike zbaton për herë të parë ndryshimet (data e zbatimit fillestar të ndryshimeve). Njësia ekonomike nuk është i detyruar të riparaqesë periudhat e mëparshme për të pasqyruar zbatimin e ndryshimeve. Njësia ekonomike mund të riparaqesë periudhat e mëparshme vetëm nëse, është e mundur pa përdorimin e gjykimit retrospektiv.

45J Kur zbaton për herë të parë ndryshimet në paragrafin 45G, një njësi ekonomike që zbaton përjashtimin e përkohshëm nga SNRF 9 në përputhje me SNRF 4 *Kontratat e sigurimeve*, nuk i kërkohet të riparaqesë periudhat e mëparshme për të pasqyruar zbatimin e ndryshimeve. Njësia ekonomike mund të riparaqesë periudhat e mëparshme dhe vetëm nëse një gjë e tillë është e mundur pa përdorimin e gjykimit retrospektiv.

45K Nëse një njësi ekonomike që zbaton paragrafin 45I ose paragrafin 45J dhe që nuk riparaqet periudhat e mëparshme, në datën e zbatimit fillestar të ndryshimeve, ajo do të njohë në fitimet e pashpërndara (ose një përbërës tjetër më të përshtatshëm të kapitalit neto) çdo diferencë midis:

(a) shumës së mëparshme të mbartur të interesave afatgjatë të përshkruar në paragrafin 14A në atë datë; dhe

(b) vlerës kontabël të atyre interesave afatgjatë në atë datë.

Referencat në SNRF 9

46 Nëse një njësi ekonomike e zbaton këtë Standard, por ende nuk zbaton SNRF 9, çdo referencë për SNRF 9 do të lexohet si një referencë për SNK 39.

Tërheqja e SNK 28 (2003)

47 Ky Standard zëvendëson SNK 28 *Investime në pjesëmarrje* (i rishikuar në 2003).