

Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit 23

Kostot e huamarrjes

Objektivi

Objektivi i këtij standardi është të përshkruajë trajtimin kontabël për kostot e huamarrjes. Përgjithësisht, ky standard kërkon që kostot e huamarrjes të shpenzohen në mënyrë të menjëhershme. Megjithatë, standardi lejon edhe trajtimin alternativ të lejuar të kapitalizimit të kostove të huamarrjes që lidhen drejtpërdrejt me blerjen, ndërtimin ose prodhimin e një aktivi të kualifikuar.

Objekti

- 1 Ky standard do të zbatohet për kontabilizimin e kostove të huamarrjes.
- 2 Ky standard zëvendëson SNK 23 *Kapitalizimi i kostove të huamarrjes* të miratuar në vitin 1983.
- 3 Ky standard nuk merret me trajtimin e kostos aktuale ose të përcaktuar të kapitalit neto, përfshirë edhe kapitalin e preferuar i cili nuk klasifikohet si pasiv.

Përkufizime

- 4 **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.
- 5 Kostot e huamarrjes mund të përfshijnë:
 - (a) interesin e llogarive bankare të zbuluara si dhe borxhet afatshkurtra dhe afatgjata;
 - (b) amortizimin e skontimeve ose të primeve në lidhje me huamarrjet;
 - (c) amortizimin e kostove ndihmëse të kryera në lidhje me marrëveshjet e huamarrjeve;
 - (d) shpenzimet financiare në lidhje me qiranë financiare të njohur në përputhje me SNK 17 *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.
- 6 Shembuj të aktiveve të kualifikuar janë inventarët që kërkojnë një periudhë kohe të gjatë për t'i sjellë në gjendje për t'u shitur, makineritë prodhuese, pajisjet e prodhimit të fuqisë dhe pasuritë e patundshme (toka dhe ndërtesa) për investim. Nuk konsiderohen si aktive të kualifikuar investime të tjera dhe ata inventarë që prodhohen në mënyrë të përhershme apo që prodhohen në sasi të mëdha në mënyrë të përsëritshme për një periudhë kohe të shkurtër. Gjithashtu, nuk konsiderohen aktive të kualifikuar ato aktive të blera që janë gati për t'u përdorur sipas qëllimit të kërkuar ose për t'u shitur.

Kostot e huamarrjes – trajtimi bazë

Njohja fillestare

- 7 **Kostot e huamarrjes duhet të njihen si shpenzime në periudhën kur ato kryhen.**
- 8 Sipas trajtimit bazë, kostot e huamarrjes njihen si shpenzime në periudhën kur ato kryhen pavarësisht nga mënyra se si zbatohet huamarrja.

Dhënia e informacioneve shpjeguese

- 9 **Në pasqyrat financiare duhet të jepet informacion shpjegues në lidhje me politikën kontabël që është zgjedhur për kostot e huamarrjes.**

Kostot e huamarrjes – trajtimi alternativ i lejueshëm

Njohja fillestare

- 10 **Kostot e huamarrjes duhet të njihen si shpenzime në periudhën në të cilën ato kryhen, me përjashtim të nivelit në të cilin ato kapitalizohen në përputhje me paragrafin 11**
- 11 **Kostot e huamarrjes, që janë të lidhura drejtpërdrejt me blerjen, ndërtimin ose prodhimin e një aktivi të kualifikuar, duhet të kapitalizohen si pjesë e kostos së këtij aktivi. Shuma e kostove të huamarrjes të përshtatshme për kapitalizim duhet të përcaktohet në përputhje me këtë standard.**
- 12 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 aktivitetit 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. Të tjera kosto të huamarrjes njihen si shpenzime në periudhën në të cilën ato kryhen.

Kostot e huamarrjes të përshtatshme për kapitalizim

- 13 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 përfitimin e një aktivi të kualifikuar, atëherë kostot e huamarrjes që lidhen drejtpërdrejt me këtë aktiv të kualifikuar mund të identifikohen lehtë.
- 14 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 instrumentash borxhi për të huazuar fonde me norma interesi të ndryshme dhe ia jep borxh këto fonde, mbi baza të ndryshme, njësisive 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.
- 15 **Në rastin kur fondet merren hua, posaçërisht, me qëllim përfitimin 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.**
- 16 Marrëveshjet financiare për një aktiv të kualifikuar mund të bëjnë që njësisia ekonomike të përfitojë 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 përfutur nga këto фонде, zbritet nga kostot e huamarrjes të kryera.

- 17 **Në rastin kur fondet merren hua për qëllim të përgjithshëm dhe përdoren për të përfutur 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, duke përjashtuar huamarrjet e bëra posaçërisht me qëllim përfundimtar të aktivitetit të kualifikuar. Shuma e kostove të huamarrjes e kapitalizuara gjatë një periudhe nuk duhet të tejkalojë shumën e kostove të huamarrjes të kryera gjatë periudhës.**
- 18 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 filiale të përdorë mesataren e ponderuar të kostove të huamarrjes të zbatueshme për huamarrjet e veta.

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

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

- 20 **Kapitalizimi i kostove të huamarrjes si pjesë e kostos së aktivitetit 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.**
- 21 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 pasiveve 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 aktivitetit 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
- 22 Aktivitetet e nevojshme për të përgatitur aktivin për qëllim përdorimi të kërkuar ose shitjeje përfshijnë më tepër sesa ndërtimin fizik të aktivitetit. 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 aktivitetet përjashtohet mbajtja e një aktivi kur nuk ndodh as prodhim, as zhvillim që ndryshon gjendjen e aktivitetit. 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

- 23 **Kapitalizimi i kostove të huamarrjes duhet të pezullohet gjatë periudhave të gjata kur kemi ndërprerje të zhvillimit aktiv.**

- 24 Kostot e huamarrjes mund të kryhen gjatë një periudhe të gjatë në të cilën aktivitetet e nevojshme për përgatitjen e aktivitetit me qëllim përdorimi të kërkuar ose shitjeje janë ndërprerë. Këto kosto janë kosto të mbajtjes së aktivitetit 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 shtojnë 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

- 25 **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.**
- 26 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 aktivitetit sipas kërkesave të veçanta të blerësit apo të përdoruesit, kjo tregon se realisht kanë përfunduar të gjitha aktivitetet kryesore. }
- 27 **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.**
- 28 Një park biznesi që përbëhet nga disa ndërtesa, secila prej tyre mund të përdoret në mënyrë të veçantë, është shembull 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

- 29 **Në pasqyrat financiare duhet të jepet informacion shpjegues për:**
- (a) politikën kontabël që përdoret për kostot e huamarrjes.
 - (b) shumën e kostove të huamarrjes të kapitalizuar gjatë periudhës kontabël; dhe
 - (c) normën e kapitalizimit të përdorur për të përcaktuar shumën e kostove të huamarrjes të përshtatshme për kapitalizim

Dispozitat kalimtare

- 30 **Kur nga përdorimi i këtij standardi kërkohet të bëhet një ndryshim i politikës kontabël, atëherë njësia ekonomike inkurajohet që të rregullojë pasqyrat financiare në përputhje me SNK 8 *Politikat kontabël, ndryshimet në vlerësimet kontabël dhe gabimet*. Në të kundërt, njësitë ekonomike do të kapitalizojnë vetëm ato kosto të huamarrjes të kryera mbas datës së hyrjes në fuqi të këtij standardi që plotësojnë kriterin për kapitalizim.**

Data e hyrjes në fuqi

- 31 **Ky standard bëhet i zbatueshëm për pasqyrat financiare që mbulojnë periudhat kontabël që fillojnë më ose mbas 1 janar 1995.**