

Shoqata e kontabilistëve të certifikuar dhe auditorëve të
Kosovës

Society of Certified Accountants and Auditors of Kosovo

Raportimi Financiar i Avancuar

P9

Zgjidhjet

FLETË PROVIMI
Exam Paper

Data 11.06.2022

1. Raptor sh.a ka aksione në dy kompani të tjera, Falcon sh.a dhe Eagle sh.a. Raptor sh.a bleu 150 milionë aksione të zakonshme në Falcon sh.a më 1 janar 2020, kur fitimet e mbajtura të Falcon sh.a ishin €22 milionë. Konsiderata në para për këto aksione u dakordua në €110 milion. Përveç kësaj, Raptor sh.a ra dakord të paguante edhe një shumë shtesë më 1 shkurt 2022, e cila ishte e kushtëzuar nga performanca pas blerjes së Falcon sh.a. Në datën e blerjes, Raptor sh.a vlerësoi vlerën e drejtë të kësaj pagese kontigjente në €100 milion, por deri më 31 dhjetor 2021 ishte e qartë se shumata aktuale që do të paguhej do të ishte vetëm €90 milion (injoro skontimin). Raptor sh.a ka regjistruar pagesën në para dhe ka parashikuar përlllogaritjen fillestare prej €100 milion për konsideratën kontingjente të cilën gjithashtu e ka regjistruar sipas parashikimit në datën e blerjes.

Më 1 janar 2021, Raptor sh.a bleu 40% të aksioneve të zakonshme të Eagle sh.a kur rezerva e fitimeve të pashpërndara në librat e Eagle sh.a ishte €26 milionë. Konsiderata ishte një pagesë e menjëhershme me para në dorë prej €25 milionë dhe një emetim të një notë kredie në vlerën €10 milionë me interes prej 6%. Të dy konsideratat janë regjistruar nga Raptor sh.a. Drejtorët e Raptor sh.a negociuan të drejtën për të emëruar 7 drejtorë në bordin prej 15 personash të Eagle sh.a si rezultat i investimit të saj. Pasqyrat e Pozicitës Financiare më 31 dhjetor 2021 janë paraqitur më poshtë për të tre kompanitë.

Pasqyrat e Pozicitës Financiare më 31 dhjetor 2021

	Raptor sh.a	Falcon sh.a	Eagle sh.a
	€ milion	€ milion	€ milion
<i>Pasuritë jo-qarkulluese</i>			
Pasuritë e patun., imp.e prodhimit dhe paisjet	250.0	72.5	50.0
Investimet	<u>260.0</u>	<u>24.0</u>	<u>2.5</u>
	510.0	96.5	52.5
<i>Pasuritë qarkulluese</i>			
Stoqet	90.0	25.5	11.5
Të arkëtueshmet tregtare	32.0	12.0	6.5
Paraja & banka	<u>12.0</u>	<u>6.5</u>	<u>4.0</u>
	<u>134.0</u>	<u>44.0</u>	<u>22.0</u>
Total pasuritë	644.0	140.5	74.5
<i>Ekuiteti</i>			
Aksionet e zakonshme prej €0.25 secila	225.0	50.0	30.0
Fitimet e mbajtura	<u>179.0</u>	<u>32.5</u>	<u>30.5</u>
Total ekuiteti	404.0	82.5	60.5
<i>Detyrimet afatgjata</i>			
6% Notë krediti	60.0	40.0	-
<i>Detyrimet afatshkurtra</i>			
Konsiderata kontigjente	100.0	-	-
Të pagueshmet tregtare	71.5	18.0	9.0
Dividenda e deklaruar	<u>8.5</u>	<u>-</u>	<u>5.0</u>
Total detyrimet	<u>240.0</u>	<u>58.0</u>	<u>14.0</u>
Total ekuiteti & detyrimet	644.0	140.5	74.5

Informatat në vijim janë të rëndësishme:

- (i) Në datën e blerjes, Raptor sh.a kreu një vlerësim të vlerës së drejtë mbi pasuritë neto të Falcon sh.a të cilat ishin të barabarta me vlerat e tyre kontabël me përjashtim të sa vijon:
- (a) Një pronë e mbajtur nga Falcon sh.a kishte një vlerë të drejtë prej €10 milion mbi vlerën e saj kontabël. 75% e vlerës së kësaj prone lidhet me ndërtesat me jetë të dobishme ekonomike prej 10 viteve në datën e blerjes dhe pjesa e mbetur me pasuritë e pa zhvlerësueshme.
 - (b) Falcon sh.a kishte një detyrim të tatimit të shtyrë tatimor të paregjistruar prej €7 milionë, i cili ishte i pandryshuar më 31 dhjetor 2021.
 - (c) Në datën e blerjes, Falcon sh.a kishte një markë tregtare e cila kishte një vlerë të drejtë prej €40 milionë nën vlerën e saj kontabël. Menjëherë pas blerjes, drejtorët e Raptor sh.a përdorën një ekspert të pavarur profesional për të vlerësuar markën tregtare dhe eksperti zbuloi se marka tregtare nuk kishte shumë të rikuperueshme dhe Falcon sh.a e ç'registroi atë.
- (ii) Është politikë e Raptor sh.a-së të matë interesin jo-kontrollues me pjesën e tij proporcionale të pasurive neto të identifikueshme në datën e blerjes.
- (iii) Menjëherë pas blerjes, Falcon sh.a emtoi €40 milionë notë krediti me interes prej 6%, prej të cilave €8 milionë u blenë nga Raptor sh.a. Ky investim është regjistruar saktë në librat e Raptor sh.a nën titullin "Investimet". I gjithë interesi i detyrimit për notën e kreditit më 31 dhjetor 2021 është paguar dhe regjistruar
- (iv) Gjatë vitit financiar të përfunduar më 31 dhjetor 2021, Falcon sh.a i kishte shitur Raptor sh.a-së mallra në vlerën €30 milionë. Çmimi i blerjes përfshinte një marzhë prej 20% mbi koston. Nga këto mallra, një e katërta ka mbetur në stoqet e Raptor sh.a në datën e raportimit.
- (v) Raptor sh.a nuk ka kontabilizuar asnjë dividend të arkëtuar nga grupi i kompanive të saj. Si Raptor sh.a ashtu edhe Eagle sh.a kanë deklaruar dividenda siç tregohet në detyrimet afatshkurtra. Dividenda e deklaruar e Eagle sh.a-së lidhet tërësisht me periudhën pas blerjes. Asnjë dividend tjetër nuk është paguar apo deklaruar gjatë këtij viti.
- (vi) Në librat e Raptor sh.a-së u regjistrua një e pagueshme tregtare brenda grupit prej €10 milionë që i detyrohej Falcon sh.a në fund të vitit. Megjithatë, librat e Falcon sh.a tregonin një bilanc prej €11 milionë të borxhit të Raptor sh.a. kjo për shkak se sistemi kompjuterik i Falcon sh.a kishte ngarkuar automatikisht në llogarinë e Raptor sh.a, interesin prej €1 milion euro për shkak të vonesave. Më pas u ra dakord që Falcon sh.a të hiqte dorë nga ky interes.
- (vii) Investimi në Falcon sh.a dhe Eagle sh.a paraqitet në pasqyrën e pozitës financiare të Raptor sh.a me kosto.

Kërkohet:

Përgatitni Pasqyrën e Konsoliduar të Pozitës Financiare për grupin Raptor sh.a më 31 dhjetor 2021 në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar. (30 pikë)

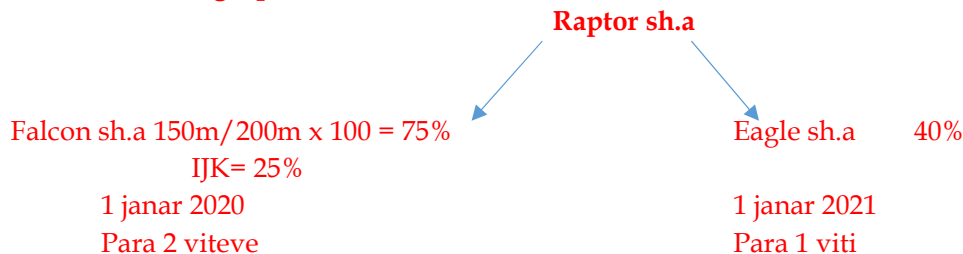
1.

Pasqyra e konsoliduar e Pozitës Financiare të Grupit Raptor sh.a me 31 dhjetor 2021
€ milion

<i>Pasuritë jo-qarkulluese</i>	
Pasuritë e patun., imp.e prodhimit dhe paisjet (250 + 72.5 + 8.5 (L17))	331
Zëri i mirë (L13)	183.75
Investimi në ortakëri (L16)	36.8
Investimet tjera (260 - 110 - 100 -25 - 10 + 24 - 8)	<u>31</u>
	582.55
<i>Pasuritë qarkulluese</i>	
Stoqet (90 + 25.5 - 1.25(L18))	114.25
Të arkëtueshmet tregtare (32 + 12 - 1(L19) - 10(L19))	33
Dividenda e arkëtueshme nga ortakëria (L110)	2
Paraja & Banka (12 + 6.5)	<u>18.5</u>
	<u>167.75</u>
Total pasuritë	750.30
<i>Ekuiteti</i>	
Aksionet e zakonshme	225
Fitimet e mbajtura (L12)	<u>227.86</u>
	452.86
Interesi jo-kontrollues (L15)	<u>20.44</u>
	473.30
<i>Detyrimet afatgjata</i>	
6% Notë krediti (60 + 40 - 8)	92
<i>Detyrimet afatshkurtra</i>	
Të pagueshmet tregtare (71.5 + 18 - 10(L19))	79.5
Detyrim i tatimit të shtyrë	7
Dividenda e deklaruar	8.5
Konsiderata kontigjente	<u>90</u>
	<u>277</u>
Total ekuiteti & detyrimet	750.30

Llogaritjet

L11. Struktura e grupit:



Raptor sh.a ka në pronësi 150m aksione prej 200m në Falcon sh.a. Kjo i jep 75% pronësi në Falcon sh.a për 2 dy vitet e plota, andaj Falcon sh.a është një filial. Raptor sh.a ka në pronësi 40% në Eagle sh.a për tërë vitin dhe mund t'i emëroj drejtorët, andaj ndikim domethënënes ushtrohet. Eagle sh.a është një ortakëri.

L12. Neto pasuritë

	Blerje	Reportim	Pas blerjes
	€m	€m	€m
Aksionet e zakonshme	50	50	0
Fitimet e mbajtura	22	32.5	10.5
Korigjimet e VD	10	8.5	(1.5)
Tatimi i shtyrë	(7)	(7)	0
FPR	0	(1.25)	(1.25)
Interesi	0	(1)	(1.00)
VD e markes tregtare	<u>(40)</u>	<u>0</u>	<u>40</u>
	35	81.75	46.75

L13. Zëri i mirë

	€m
Kosto e investimit	
- Paraja	110
- Konsiderata kontigjente	<u>100</u>
	210
IJK (25% x 35)	<u>8.75</u>
	218.75
Vlera e drejtë e pasurive neto	<u>(35.00)</u>
	183.75

L14. Interesi jo-kontrollues

25% x €81.75 = 20.44

L15. Fitimet e mbajtura të grupit

	€m
Raptor sh.a (100%)	179.0
Zvogëlimi në konsideratën kontigjente (100 -90)	10
Pjesa e fitimeve pas blerjes të ortakërisë (40% x €m 4.5)	1.8
Dividenda e arkëtueshme (40% x €5m)	2.0
Pjesa e fitimeve pas blerjes së - Falcon sh.a (75% x €m 46.75)	<u>35.06</u>
	227.86

L16 Investimet në ortakëri - Eagle sh.a

	€m
Kosto e blerjes (25 + 10)	35
Pjesa e rezervave pas blerjes 40% x (30.5 -26)	<u>1.8</u>
Total	36.8

L17 Korigjimet e vlerës së drejtë :

	Në blerje	Levizjet	Në dt e raportimit
Prona Eagle sh.a	€10m	(€1.5m) **	€8.5m

**Levizjet = Zhvlerësimi i korigjimit të pjeses së ndërtesës për 2 vite që nga data e blerjes:
 €10m x 75% / 10 vite x 2 vite = €1.5m. Kjo ngarkohet në fitimet e kompanisë e cila mban dhe zhvlerëson pasurinë:

D Prona	€8.5m	
D Fitimet e mbajtura - Eagle sh.a	€1.5m	
K Zëri i mirë (VD e pasurive neto)		€10.0m

L18 Shitjet ndërgrupore

Fitimi i përealizuar FPR) në mallrat e mbajtura në stoqet në fund:

(€15m x 20/120) x 1/4 (shitur nga Falcon sh.a) andaj PA e IJK-së afektohet) €1.25m

Korigjimet për të zvogëluar rezervat (Falcon sh.a) dhe stoqet:

D	Fitimet e mbajtura (Falcon sh.a)	€1.25m	
K	Stoqet		€1.25m

L19 Saldot ndërgrupore & interesi i ngarkuar- Raptor sh.a & Falcon sh.a

Elimino interesin €1m:

D	Fitimet e mbajtura (Falcon sh.a)	€1.0m	
K	Të arkëtueshmet tregtare (Falcon sh.a)		€1.0m

Pas korigjimeve të mësipërme, të arkëtueshmet dhe të pagueshmet ndërgrupore tani kanë saldon prej €10.0m. Këto saldo duhet të anulohen.

D	Të pagueshmet tregtare	€10.0m	
K	Të arkëtueshmet tregtare		€10.0m

L110 Dividenda

Eagle sh.a's ka deklaruar dividendë prej €5m

Shuma e pagueshmet tek kompania prind (40%) €2m

Korigjimet për të treguar dividendën e arkëtueshme nga Raptor sh.a dhe rritur fitimet e mbajtura (Raptor sh.a).

D	Dividenda e arkëtueshme	€2.0m	
K	Fitimet e mbajtura (Raptor sh.a)	€2.0m	

2.

- (a) SNRF 3 *Kombinimet e biznesit* vendos parimet dhe kërkesat për mënyrën se si një blerës mat koston në një kombinim biznesi dhe përshkruan kontabilitetin kur një blerës merr kontrollin e një biznesi

Kërkohet:

Identifikoni tre (3) faktorë që përbëjnë një zërit të mirë negativ dhe tregoni trajtimin kontabël të tij kur ndodh në përgatitjen e pasqyrave financiare të konsoliduara. (5 pikë)

- (b) SNRF 3 lejon që një interes jo kontrollues në datën e blerjes të vlerësohet duke përdorur një nga dy metodat:

(i) në pjesën e tij proporcionale të pasurivee neto të identifikueshme të filialit; ose

(ii) me vlerën e drejtë

Kërkohet:

Shpjegoni ndryshimin që secila prej këtyre metodave alternative të vlerësimit të interesit jo-kontrollues do të kishte në pasqyrat financiare të konsoliduara, duke përfshirë ndikimin e tyre në shumën e raportuar të zërit të mire. (5 pikë)

Total (10 pikë)

2.

a) Faktorët që përbëjnë një zë të mirë negativ dhe trajtimin e zërit të mirë negativ.

Kur kostoja e kombinimit të biznesit është më e madhe se pauritë neto të blera, investitori ka paguar për diçka më shumë se pasuritë neto të biznesit të blerë. Diferenca quhet zëri i mirë dhe matet në përputhje me SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit*. Zëri i mirë i blerë është pozitiv kur kostoja e investimeve tejkalon vlerën e drejtë neto të pasurive, detyrimeve dhe detyrimeve kontigjente të identifikueshme. Në përputhje me SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit*, zëri i mirë negativ ndodh kur pasuritë neto të blera tejkalojnë koston e investimit.

Faktorët që kontabilizojnë emrin e mirë negativ përfshijnë, por pa u kufizuar në:

1. Blerësi mund të jetë i mirë në negociatat e shumës së blerjes sesa i bleri.
2. I bleri nuk ka njohuri për vlerën e biznesit të tij përpara dhe gjatë transaksionit të shitjes
3. Blerësi është e detyruar ta shes në një transaksion të shitjes me forcë

Trajtimi kontabël i zërit të mirë të blerë

Zëri i mirë i blerë pozitiv kapitalizohet në pasqyrën e pozicionit financiar dhe i nënshtrohet një testi dëmtimi çdo vit. Testi i mëpasshëm i dëmtimit llogaritet në fitim ose humbje si shpenzim. Testet e dëmtimit kryhen të paktën në fund të çdo viti. Çdo humbje nga dëmtimi që rezulton njihet fillimisht kundrejt zërit të mirë të konsoliduar.

Megjithatë, zëri i mirë i blerë nëse është negativ, nuk kapitalizohet pasi ai përfaqëson një fitim për blerësin dhe për rrjedhojë, kombinimi i biznesit sipas SNRF 3 kërkon që ai të njihet në pasqyrën e fitimit ose humbjes menjëherë pas rivlerësimit dhe konfirmimit.

b) SNRF 3 lejon (si opsion) një interes jo kontrollues të vlerësohet me pjesën e tij proporcionale të pasurive neto të identifikueshme të filialit të blerë; kjo paraqet metodën e vetme të lejuar në versionin e mëparshëm të këtij standardi. Efekti i tij në pasqyrën e pozicionit financiar është se vlera kontabël rezultuese e zërit të mirë të blerë lidhet vetëm me elementin e zërit të mirë të kompanisë mëmë dhe si pasojë, interesi jo-kontrollues nuk pasqyron pjesën e tij në zërin e mirë të filialit. Disa komentues mendojnë se kjo është një anomali pasi parimi i një pasqyre të konsoliduar të pozicionit financiar është që ajo duhet të japë informacione shpjeguese për të gjitha pasuritë e filialit që janë nën kontrollin e kompanisë mëmë (jo vetëm pjesën e kompanisë mëmë). Ky parim zbatohet për të gjitha pasuritë e tjera të identifikueshme të një filiali, kështu që pse jo të zëri i mirë?

Çdo dëmtim i emrit të mirë sipas kësaj metode do të ngarkohej vetëm kundrejt interesit të kompanisë mëmë, pasi pjesa e emrit të mirë të interesit jo-kontrollues nuk përfshihet në pasqyrat financiare të konsoliduara.

Metoda e dytë (e re) e vlerësimit të interesit jo-kontrollues me vlerën e drejtë të tij do të rriste (normalisht) vlerën e zërit të mirë të llogaritur në blerje. Kjo rritje pasqyron pronësinë e interesit jo-kontrollues mbi zërin e mirë të filialit dhe ka efektin e 'rritjes' të zërit të mirë dhe të interesave jo-kontrolluese në pasqyrën e pozicionit financiar (me të njëjtën shumë). Argumentohet se kjo metodë pasqyron të gjithë zërin e mirë të filialit gjatë blerjes dhe për rrjedhojë është në përputhje me parimet e konsolidimit. Sipas kësaj metode, çdo dëmtim i emrit të mirë të filialit ngarkohet si ndaj interesave kontrolluese (aksioneve të shoqërisë mëmë) ashtu edhe atyre jo kontrolluese në përpjesëtim me zotërimin e tyre të aksioneve në filialin.

3.

(a) Globemaster III sh.a, një kompani mëmë më 1 janar 2021 kishte 6 milionë aksione të zakonshme, me vlerë nominale prej €1 të paguara plotësisht. Më 1 prill 2021, kompania për shkak të vështirësive financiare, bëri një de-fraksionim të aksioneve ekzistuese në emetim (d.m.th. një ndarje të kundërt të aksioneve) me vlerë nominale, në bazën e 2 aksioneve për çdo 3 aksione akzistuese. Nuk kishte dividend të veçantë, riblerje aksionesh apo dalje të tjera të burimeve.

Pas përfundimit të fraksionimit të aksioneve, është bërë emetimi i ri i aksioneve prej 600,000 aksioneve përmes ofertës për shitje me çmimin e tregut prej €1.55 për aksion. Shpërndarja u bë më 1 shtator 2021 dhe të ardhurat duhej të paguheshin më 1 tetor 2021. Pasqyra (e përmbledhur) e fitimit ose humbjes së kompanisë për vitin e mbyllur më 31 dhjetor 2021 siç u publikua, tregoi:

	€'000
Të hyrat	25,740
KMSH dhe shpenzimet operative	<u>(26,060)</u>
Humbja para interesit dhe tatimit	(320)
Kosto financiare	(68)
Tatimi	<u>(60)</u>
Humbja për vitin	(448)
Fitimi/(humbja) e atribuar te:	
Pronarët e mëmes	(478)
Interesat jo-kontrollues	<u>30</u>
	(448)

Kompania gjithashtu kishte në emetim €500,000 aksione preferenciale kumulative që ri-blihen me interes prej 5% përgjatë vitit të përfunduar me 31 dhjetor 2021.

Kërkohet:

Në pajtim me SNK 33: Fitimet për aksion lloharite fitimin e thjeshtë për aksion për vitin e përfunduar me 31 dhjetor 2021. (6 pikë)

(b) Ju jeni Zyrtari Kryesor Financiar i Sentrysh.a, një kompani familjare e përfshirë në ndërtimin e rrugëve. Drejtori juaj Menaxhues, i cili nuk është kontabilist, ka marrë pjesë së fundi në një seminar virtual në të cilin u diskutuan standardet kryesore globale për pasuritë jo-qarkulluese. Ai kujton se i thanë se: SNK 16 *Pasuritë e patundshme, impiantet e prodhimit dhe paisjet* trajton kontabilitetin e pasurive jo-qarkulluese të prekshme. Megjithatë, kur kontabilizohen pasuritë jo-qarkulluese të prekshme, është e rëndësishme të merren parasysh kërkesat e SNK 36 *Dëmtimi i pasurive* dhe SNK 37 *Provizionet, Detyrimet Kontingjente dhe Pasuritë Kontingjente*.

Kërkohet:

Shpjegoni shkurtimisht pse është e rëndësishme të merren parasysh kërkesat e SNK 36 dhe SNK 37, përveç atyre të SNK 16, kur kontabilizohen pasuritë jo-qarkulluese të prekshme. (4 pikë)

(c) SNK 13 *Matja e vlerës së drejtë* përcakton vlerën e drejtë, vendos një kornizë për matjen e vlerës së drejtë dhe kërkon dhënie informacionesh shpjeguese të rëndësishme në lidhje me

matjen e vlerës së drejtë. Udhëzimi në SNRF 13 nuk zbatohet për transaksionet që trajtohen nga standarde të caktuara. Prandaj, SNRF 13 zbatohet për matjet e vlerës së drejtë ku vlera e drejtë lejohet nga standarde të tjera si bazë matjeje. Ai zëvendëson udhëzimet jo-konsistente të gjetura në SNRF të ndryshme me një burim të vetëm udhëzimi për matjen e vlerës së drejtë.

Kërkohet:

- (i) **Diskutoni parimet kryesore të matjes së vlerës së drejtë siç përcaktohet në SNRF 13 *Matja e vlerës së drejtë*. (5 pikë)**
- (ii) **Përshkruani hierarkinë me tre nivele për matjet e vlerës së drejtë të përdorur në SNRF 13 *Matja e vlerës së drejtë*. (5 pikë)**

(Total: 20 pikë)

(a)

Data	Përshkrimi	Numri i aksioneve	Fraksioni Kohor	Fraksioni bonus	Mesatarja e ponderuar
1 jan	s/b	6,000,000	x 3/12	x 2/3	1,000,000
1 prill	Fraksionimi	4,000,000	(6m/3*2) x 6/12		2,000,000
1 tetor	Emetim i ri (+600,000)	<u>4,600,000</u>	x 3/12		<u>1,150,000</u>
		4,600,000			4,150,000

Aksionet e emetuar janë përfshirë nga data e pranimit të parasë (1 tetor).

Fitimi i thjeshtë për aksion =

= Fitimi i atribuara mbajtësve të ekuitetit të mëmës / Numri mesatar i ponderuar i aksioneve

= (€478,000)/4,150,000 = (11.5) cent humbje për aksion.

Duke qenë se aksionet preferenciale janë të ribleueshme, ato llogariten si një detyrim financiar sipas SNK 32 *Instrumentet Financiare: Prezantimi* dhe për këtë arsye pagesa e dividendit trajtohet si një kosto financiare, kështu që nuk kërkohet rregullim i mëtejshëm i fitimeve pasi dividendi përfshihet në kostot financiare.

b) Rrethanat mund të lindin kur, pas njohjes fillestare, vlera kontabël e një pasurie jo-qarkulluese të prekshme nuk mund të rikuperohet ekonomikisht nga aktiviteti i ardhshëm i biznesit. Megjithatë prodhimi i ardhshëm mund të jetë i mundur, kjo mund të jetë e pamjaftueshme për të rikuperuar vlerën aktuale kontabël në të ardhmen. SNK 36 kërkon një reduktim të vlerës kontabël në shumën e rikuperueshme dhe ulja në vlerë duhet të ngarkohet si një shpenzim i menjëhershëm në pasqyrën e të ardhurave. Nëse anulon një rritje të mëparshme të rivlerësimit, ai duhet të ngarkohet drejtpërdrejt kundrejt tepricës së rivlerësimit (SNK 16).

Kështu që të dy standardet duhet të konsultohen në këtë fushë pasi çdo humbje nga dëmtimi i një pasurie të rivlerësuar kërkon shqyrtimin e përcaktimit nëse pasuria është dëmtuar (SNK 36) dhe si do të trajtohet kjo humbje nëse pasuria është rivlerësuar. (SNK 16). Gjithashtu SNK 36 trajton normën e zhvlerësimit për një pasuri të dëmtuar dhe anulimin e një humbjeje nga dëmtimi të një pasurie. Përsëri në këtë rast të fundit nëse pasuria është rivlerësuar, si SNK 16 ashtu edhe SNK 36 kanë nevojë për konsultim.

Pas njohjes fillestare të një pasurie, një entitet mund të kryejë shpenzime të mëtejshme për atë pasuri. SNK 37 ka deklaruar se kostot periodike të mirëmbajtjes nuk mund të përlllogariten përpara një mbylljeje dhe kostot e çmontimit dhe kostot e tjera mjedisore që lidhen me një pasuri duhet të njihen sapo të ketë një ngjarje detyruese. Këto kosto nuk mund të përlllogariten gjatë jetës së një pasurie, por duhet të njihen plotësisht kur ndodh ngjarja detyruese. SNK 37 merret me matjen dhe njohjen e provizionit (d.m.th. regjistrimin e anës kreditore) dhe SNK 16 merret me kontabilizimin e anës debitor që rezulton në një ndërveprim të qetë midis dy pasqyrave.

Megjithatë, SNK 37 parashikon kapitalizimin e rrjedhave monetare të skontuara dhe normën eventuale të zhvlerësimit si një përhapje e drejtë e kësaj shifre të kapitalizuar, të kostove të

detyrueshme të ardhshme të çmontimit dhe pastrimit mjedisor. Kjo kërkon gjithashtu njohjen e këtij detyrimi si një detyrim i ndarë ndërmjet detyrimit afatgjatë dhe atij aktual në pasqyrën e pozicionit financiar; me anulimin e skontimit të trajtuar si kosto financiare në pasqyrën e fitimit ose humbjes.

c)

(i)

Vlera e drejtë është çmimi që do të merrej për të shitur një pasuri ose do të paguhej për të transferuar një detyrim në një transaksion të rregullt midis pjesëmarrësve të tregut në datën e matjes. Në thelb është një çmim daljeje. Vlera e drejtë fokusohet në supozimet e tregut dhe nuk është specifike për entitetin. Prandaj, merr parasysh çdo supozim në lidhje me rrezikun. Vlera e drejtë matet duke përdorur të njëjtat supozime dhe duke marrë parasysh të njëjtat karakteristika të pasurisë ose detyrimit si pjesëmarrësit e tregut. Kushte të tilla do të përfshijnë gjendjen dhe vendndodhjen e pasurisë dhe çdo kufizim në shitjen ose përdorimin e saj. Për më tepër, nuk është e rëndësishme nëse entiteti këmbëngul që çmimet janë shumë të ulëta në krahasim me vlerësimin e vet të pasurisë dhe se nuk do të ishte e gatshme të shesë me çmime të ulëta. Çmimet që do të përdoren janë ato në "një transaksion të rregullt".

Një transaksion i rregullt është ai që supozon ekspozimin ndaj tregut për një periudhë përpara datës së matjes për të lejuar aktivitetet normale të marketingut dhe për të siguruar që nuk është një transaksion i detyruar. Nëse transaksioni nuk është 'i rregullt', atëherë nuk do të ketë pasur kohë të mjaftueshme për të krijuar konkurrencë dhe blerësit potencial mund të ulin çmimin që ata janë të gatshëm të paguajnë. Në mënyrë të ngjashme, nëse një shitës detyrohet të pranojë një çmim në një periudhë të shkurtër kohore, çmimi mund të mos jetë përfaqësues. Nga kjo nuk rezulton se një treg në të cilin ka pak transaksione nuk është i rregullt. Nëse ka pasur tension konkurrues, kohë dhe informacion të mjaftueshëm për pasurinë, atëherë kjo mund të rezultojë në një vlerë të drejtë për pasurinë.

SNRF 13 nuk specifikon njësinë e llogarisë për matjen e vlerës së drejtë. Kjo do të thotë se i lihet standardit individual të përcaktojë njësinë e llogarisë për matjen e vlerës së drejtë. Një njësi e llogarisë është pasuria ose detyrimi i vetëm ose grupi i pasurive ose detyrimeve. Karakteristika e një pasurie ose detyrimi duhet të dallohet nga një karakteristikë që rrjedh nga mbajtja e një pasurie ose detyrimi nga një entitet. Një shembull i kësaj është se nëse një entitet ka shitur një bllok të madh aksionesh, mund t'i duhet ta bëjë këtë me një zbritje në çmimin e tregut. Kjo është një karakteristikë e mbajtjes së pasurisë dhe jo e vetë pasurisë dhe nuk duhet të merret parasysh gjatë vlerësimit të drejtë të pasurisë.

Matja e vlerës së drejtë supozon se transaksioni për shitjen e pasurisë ose transferimin e detyrimit kryhet në tregun kryesor për pasurinë ose detyrimin ose, në mungesë të një tregu kryesor, në tregun më të favorshëm për pasurinë ose detyrimin. Tregu kryesor është ai me vëllimin dhe nivelin më të madh të aktivitetit për pasurinë ose detyrimin që mund të qaset nga entiteti.

Tregu më i favorshëm është ai që maksimizon shumën që do të merrej për pasurinë ose minimizon shumën që do të paguhej për transferimin e detyrimit pas kostove të transportit dhe transaksionit. Një entitet nuk duhet të kryejë një kërkim shterues për të identifikuar ndonjë treg, por duhet të marrë parasysh të gjithë informacionin e disponueshëm. Megjithatë kostot e transaksionit merren parasysh kur identifikohet tregu më i favorshëm, vlera e drejtë

nuk është pas rregullimit për kostot e transaksionit, sepse këto kosto janë karakteristika të transaksionit dhe jo pasurisë ose detyrimit. Nëse vendndodhja është një faktor, atëherë çmimi i tregut rregullohet për kostot e bëra për transportimin e pasurisë në atë treg. Pjesëmarrësit e tregut duhet të jenë të pavarur nga njëri-tjetri dhe të ditur, dhe të aftë dhe të gatshëm për të hyrë në transaksione.

SNRF 13 parashtrohet një qasje vlerësimi, e cila i referohet një game të gjerë teknikash, të cilat mund të përdoren. Këto teknika janë të tre llojeve: Qasjet e tregut, të ardhurave dhe kostos.

(ii)

Kur mat vlerën e drejtë, entitetit i kërkohet të maksimizojë përdorimin e inputeve të vëzhgueshme dhe të minimizojë përdorimin e të dhënave të pavëzhgueshme. Për këtë qëllim, standardi prezanton një hierarki të vlerës së drejtë, e cila i jep prioritet të dhënave në procesin e matjes së vlerës së drejtë.

Inputet e nivelit 1 janë çmimet e kuotuar (të parregulluara) në tregjet aktive për zërat identikë me pasurinë ose detyrimin që matet. Ashtu si me SNRF aktuale, nëse ka një çmim të kuotuar në një treg aktiv, një entitet e përdor atë çmim pa rregullim kur mat vlerën e drejtë. Një shembull i kësaj do të ishin çmimet e kuotuar në një bursë. Entiteti duhet të jetë në gjendje të hyjë në treg në datën e matjes. Tregjet aktive janë ato ku transaksionet kryhen me frekuencë dhe volum të mjaftueshëm për të dhënë informacion mbi çmimin. Një metodë alternative mund të përdoret aty ku është e nevojshme. Standardi përcakton disa kritere ku kjo mund të jetë e zbatueshme. Për shembull, kur çmimi i kuotuar në një treg aktiv nuk përfaqëson vlerën e drejtë në datën e matjes. Një shembull i kësaj mund të jetë kur një ngjarje e rëndësishme ndodh pas mbylljes së tregut si një riorganizim ose kombinim biznesi. Përcaktimi nëse një matje e vlerës së drejtë është input i nivelit 2 ose i nivelit 3 varet nga fakti nëse inputet janë inpute të vëzhgueshme dhe nga rëndësia e tyre.

Inputet e nivelit 2 janë inpute të ndryshme nga çmimet e kuotuar në nivelin 1 që janë drejtpërdrejt ose tërthorazi të vëzhgueshme për atë pasuri ose detyrim. Ato janë pasuri ose detyrime të kuotuar për zëra të ngjashëm në tregje aktive ose të mbështetura nga të dhënat e tregut. Për shembull, normat e interesit, spread-at e kredisë ose kurbat e yield-eve (normave të fitimeve). Mund të nevojiten rregullime për të dhënat e nivelit 2 dhe nëse ky rregullim është i rëndësishëm, atëherë mund të kërkojë që vlera e drejtë të klasifikohet si niveli 3.

Inputet e nivelit 3 janë inpute të pavëzhgueshme. Përdorimi i këtyre inputeve duhet të mbahet në minimum. Megjithatë, mund të ndodhin situata kur inputet përkatëse nuk janë të vëzhgueshme dhe për këtë arsye këto inpute duhet të zhvillohen për të pasqyruar supozimet që pjesëmarrësit e tregut do të përdornin kur të përcaktojnë një çmim të përshtatshëm për pasurinë ose detyrimin. Entiteti duhet të maksimizojë përdorimin e inputeve përkatëse të vëzhgueshme dhe të minimizojë përdorimin e inputeve të pavëzhgueshme. Parimi i përgjithshëm i përdorimit të një çmimi daljeje mbetet dhe SNRF 13 nuk e përjashton një entitet nga përdorimi i të dhënave të veta. Për shembull, parashikimet e rrjedhave monetare mund të përdoren për të vlerësuar një entitet që nuk është e listuar. Çdo matje e vlerës së drejtë kategorizohet në bazë të inputit të nivelit më të ulët që është i rëndësishëm për të.

4.

(a) Qeverisja e Korporatave është bërë gjithnjë e më e rëndësishme vitet e fundit, pasi kanë dalë në pah "skandalet" e kontabilitetit dhe etikës; që në disa raste rezultuan në kolaps të kompanive.

Kërkohet:

(i) Shpjegoni shkurt se çfarë është Qeverisja e Korporatave. (1 pikë)

(ii) Shpjegoni shkurt dy qasje ndaj etikës së menaxhimit. (4 pikë)

(b) Në vitin 2010, Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit (BSNK-ja) nxori një Deklaratë Praktike jo të detyrueshme të Standardit Ndërkombëtar të Raportimit Financiar (SNRF) mbi Komentet e Menaxhmentit Kjo deklaratë praktike ofron një kornizë të gjerë për paraqitjen e një raporti narrativ për të shoqëruar pasqyrat financiare të përgatitura në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Raportimit Financiar (SNRF).

Kërkohet:

(i) Tregoni pesë (5) elementet e Komentit të Menaxhmentit që janë thelbësore për një kuptim të mëtjshëm të entitetit raportues. (5 pikë)

(ii) Për secilin nga elementët e identifikuar më sipër, diskutoni nevojat e përdoruesve kryesorë të një komenti të menaxhmentit sipas tabelës së ofruar nga BSNK-ja. (10 pikë)

(Total: 20 pikë)

4.

(a)

i) Qeverisja e korporatave është sistemi me anë të të cilit drejtohen dhe kontrollohen kompanitë përmes krijimit të një kornize për krijimin e një Bordi Drejtues për të ofruar udhëheqje, për të ushtruar rolin e tij mbikëqyrës, për të promovuar transparencën dhe integritetin midis punonjësve dhe atyre që janë të ngarkuar me qeverisjen në të gjitha marrëdhëniet e një entiteti.

ii) Lynne Paine (Harvard Biznes Review, Mars-Prill 1994) sugjeron se vendimet etike gjithmonë e më tepër konsiderohen të jenë më të rëndësishme se sa dënimet, në SHBA të paktën, për arsye se një kompani e cila shkel ligjin bëhet më e rreptë. (Në kontrast me Mbretërinë e Bashkuar, ku një mashtrues skema e mashtrimeve të të cilit kushtoi miliona sterlina u dënua më punë të detyruar për komunitetin.) Paine sugjeron se ka dy qasje të menaxhmentit ndaj etikës në një organizatë.

- Qasja e bazuar mbi të vepruarin në përputhje me ligjet, dhe
- Qasja e bazuar mbi integritetin

Qasja e bazuar mbi të vepruarin në përputhje me ligjet kryesisht krijohet për të bërë të sigurt se kompania vepron në përputhje me atë që thotë ligji, dhe se shkeljet e tij parandalohen, zbulohen dhe ndëshkohen.

Qasja e bazuar mbi integritetin kombinon interesimin për ligjin me theksin e duhur mbi përgjegjësinë menaxheriale për sa i takon sjelljes etike. Strategjitë që kanë të bëjnë me integritetin kërkojnë të themelojnë vlerat drejtuese, aspiratat dhe mënyrat e mendimit e të sjelljes për kompaninë në tërësi. Nëse integrohen në veprimtaritë e përditshme të një organizate, strategji të tilla ndihmojnë në parandalimin e gabimeve etike, ndërsa ndërhyjnë për të parandaluar forcën e impulseve të forta njerëzore për të menduarin e të vepruarin me moral të lartë.

(b)

(i) Komenti i menaxhmentit përfshin informacion në fushat e mëposhtme, sepse vetëm pasqyrat financiare nuk janë të mjaftueshme për të përshkruar të gjitha aspektet e një organizate:

1. Natyrës së biznesit
2. Objektivate të menaxhmentit dhe strategjive të tij për ti përmbushur këto objektiva
3. Resurseve më të mëdha të entitetit, rreziqeve dhe marrëdhënieve
4. Rezultateve të operacioneve dhe perspektivat
5. Treguesve kritik të matjes së performancës që menaxhmenti përdor për të vlerësuar performancën e entitetit kundrejt objektivate të vendosura.

(ii) Deklarata e Praktikimit nuk propozon një format fiks pasi që natyra e komentimeve të menaxhmentit ndryshon përgjatë entiteteve. Nuk jep udhëzues të aplikimit ose shembuj ilustrues, pasi që kjo mund të interpretohet si një dysheme apo tavan për shpallje. Përkundrazi, BSNK-ja parasheh që palët tjera do të japin udhëzim.

Megjithatë, BSNK-ja ka dhënë një tabelë që ka të bëjë me pesë elementet e listuara më lartë për vlerësimin e saj të nevojave të përdoruesve primar të nje komentimi të menaxhmentit (investitorët ekzistues dhe potencial, huadhënësit dhe kreditorët

Elementi	Nevoja e përdoruesit
Natyra e biznesit	Njohuri për biznesin në të cilin entiteti është i angazhuar dhe ambientin e jashtëm në të cilin vepron.
Objektivat dhe strategjitë	Për të vlerësuar strategjitë e adoptuara nga entiteti dhe gjasat që ato strategji do të jenë të sukseshme në përmbushjen e objektivave të vendosura të menaxhmentit.
Resurset, rreziqet dhe marrëdhëniet	Një bazë për përcaktimin e resurseve të disponueshme për entitetin si dhe obligimet për të transferuar resurse tek të tjerët; aftësinë e entitetit për të gjeneruar rrjedha hyrëse neto të resurseve afatgjate dhe të qendrueshme; dhe rreziqet ndaj të cilave ato aktivitete të gjenerimit të resurseve janë ekspozuar, edhe në afat të shkurtë edhe në afat të gjatë.
Rezultatete dhe perspektivat	Aftësia për të kuptuar nëse një entitet ka aaritur rezultatet në pajtim me pritjet dhe, vetvetiu, sa mirë menaxhmenti ka kuptuar tregjet e entitetit, ka ekzekutuar strategjinë e tij dhe ka menaxhuar resurset e entitetit, rreziqet dhe marrëdhëniet.
Matjet e performances dhe treguesit	Aftësia për tu fokusuar në matjet dhe treguesit kritik të performancës që menaxhmenti i përdor për të vlerësuar dhe menaxhuar performancën e entitetit ndaj objektivave dhe strategjive të vendosura.

5.

a) Me 1 janar 2021 vlerat e drejta të pasurive të një plani më përfitime të paracaktuara ishin vlerësuar në €900,000 dhe vlera e tanishme e obligimit të përfitimeve të paracaktuara ishte €1,100,000.

Me 31 dhjetor 2021, plani pranoi kontribute nga punëdhënësi prej €620,000 dhe pagoi përfitime prej €340,000.

Kosto e shërbimit aktual për vitin ishte €280,000 dhe një normë e skontimit prej 5% do të aplikohet në neto detyrimin/(pasurinë).

Pas këtyre transaksioneve, vlera e drejtë e pasurive të planit me 31 dhjetor 2021 ishte €1,050,000.

Vlera e tanishme e obligimit të përfitimeve të paracaktuara ishte €1,219,000.

Kërkohet:

Llogarit fitimet dhe humbjet në rimatje nepërmjet TATGJ dhe kthimin në pasuritë e planit dhe trego esktraktet e pasqyrës së fitimit ose humbjeve dhe të ardhurave tjera gjithëpërfshirëse dhe pasqyrës së pozitës financiare për vitin e përfunduar me 31 dhjetor 2021. (10 pikë)

b) Me 31 dhjetor 2021 u krye një rishikim për dëmtim. Shumat e mëposhtme ishin si rezultat i rishikimit për dëmtim të makinerisë:

	€
Vlera bartëse	850,000
Vlera në përdorim	760,000
Vlera e drejtë	850,000
Kosto e largimit	30,000

Kërkohet:

Llogaritni vlerën kontabël dhe humbjen nga dëmtimi të makinës pas rishikimit të dëmtimit. (4 pikë)

c) Extender sha ka marrë €50,000,000 kredi të konvertueshme me normë 8% me 1 prill 2021 në vlerën nominale. Interesi paguhet pas një viti me 31 mars çdo vit. Kredia është e ripagueshme në shumën nominale me 31 mars 2024 ose mund të konvertohet në aksione të ekuitetit në opcion të kredidhënësit në 30 aksione për çdo €100 të kredisë. Një instrument i ngjajshëm pa opcion të konvertimit do të kishte normën e interest prej 10% në vit.

Vlerat e tanishme të €1 të arkëtueshme në fund të secilit vit duke u bazuar në normat e skontimit prej 8% dhe 10% janë:

	8%	10%
Fundi i vitit		
1	0.93	0.91
2	0.86	0.83
3	<u>0.79</u>	<u>0.75</u>
Kumulativ	2.58	2.49

Kërkohe:

**Tregoni ekstraktet e pasqyrës së fitimit ose humbjes dhe pasqyrës së pozitës financiare të
Extender sha për vitin e përfunduar me 31 dhjetor 2021. (6 pikë)**

5.

a)

	Pasuritë	Obligimet
	€	€
Vlera e drejtë/vlera e tanishme me 1 janar 2021	900,000	1,100,000
Interesi (900,000 × 5%)/(1,100,000 × 5%)	45,000	55,000
Kostot e shërbimit aktual		280,000
Kontributet e pranuar	620,000	
Përfitimet e paguara	(340,000)	(340,000)
Kthimi në pasuritë e planit (shifër balancuese) (TATGJ)	175,000	
Humbja në rimatje (shifër balancuese) (TATGJ)		<u>124,000</u>
	<u>1,050,000</u>	<u>1,219,000</u>

Shumat në vijim duhet të njihen në fitim dhe humbje dhe të ardhurat tjera gjithëpërfshirëse:

	€
Kostot e shërbimit aktual	(280,000)
Neto interesi neto detyrimin e përfitimeve të paracaktuara (55,000 - 45,000)	(10,000)
Të ardhurat tjera gjithëpërfshirëse (175,000 - 124,000)	41,000

Në pasqyrën e pozitës financiare do të njihet një detyrim neto i përfitimeve prej €169,000 (1,219,000-1,050,000).

b)

Shuma e rikuperushme është më e larta e vlerës në përdorim 760,000 dhe vlerës së drejtë minus kosto për ta shitur 820,000 (850,000 - 30,000). Pasi që shuma e rikuperushme 820,000 është më e ulët se vlera bartëse 850,000 atëherë pasuria është e dëmtuar dhe një humbje nga dëmtimi prej 30,000 duhet të njihet.

Vlera bartëse e makinës me 31 dhjetor 2021 është 850,000 - 30,000 = 820,000

c)

1 prill 2021

Debi	Paraja	50,000,000	
Kredi	Kredia		47,460,000
Kredi	Ekuiteti		2,540,000
	<i>Marrja e kredisë</i>		

Llogaritjet

Vlera e tanishme e pagesave =

Viti	Pagesat	Faktori i skontimit	Vler e tanishme
1	4,000,000	0.91	3,640,000
2	4,000,000	0.83	3,320,000
3	54,000,000	0.75	<u>40,500,000</u>

	47,460,000
Pasqyra e fitimit ose humbjes (ekstrakt) 31 dhjetor 2021	€
Shpenzimet e interesit $(47,460,000 \times 10\% / 12 \times 9)$	(3,559,500)
Pasqyra e pozites financiare (ekstrakt) 31 dhjetor 2021	€
Kredia $(47,460,000 + 3,559,500)$	51,019,500
Ekuiteti	2,540,000